

Thomas Mosiek

Interne Kundenorientierung des Controlling



Thomas Mosiek

Interne Kundenorientierung des Controlling

Im Gegensatz zu dem Anspruch vieler Controller, sich zunehmend als unternehmensinterne Berater in Fragen der Planung, Steuerung und Kontrolle zu profilieren, wird Controlling von seinen internen Adressaten vielfach noch unzureichend als serviceorientierte Dienstleistung wahrgenommen. Controlling – im Sinne von Führungsunterstützung – kann sachgerecht nur über eine konsequente Orientierung an den Informationsbedürfnissen und Koordinationserfordernissen des Managements geleistet werden. Ziel der Arbeit ist daher, die potenzielle Kundenorientierung im Controlling einer differenzierten Betrachtung zu unterziehen, um gestaltungsrelevante Tatbestände zu identifizieren und Anwendungsvoraussetzungen ausgewählter betriebswirtschaftlicher Instrumente darzustellen.

Thomas Mosiek, Dipl.-Kfm., ist Geschäftsführer der BMS Consulting GmbH, einem auf Controlling-Leistungen spezialisierten Beratungsunternehmen. In dieser Funktion berät er zahlreiche privatwirtschaftliche und öffentliche Unternehmen bei der Entwicklung und Einführung von Controlling-Konzeptionen. Der Autor doziert am Centrum für Unternehmensrechnung, Münster und an den Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien Essen, Duisburg und Krefeld. Er war von 1999 bis 2001 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Prof. Dr. Berens und verfasste dort seine Dissertation. Zuvor arbeitete Thomas Mosiek als freier Mitarbeiter bei Kienbaum Consultants International. Als jahrgangsbester Absolvent der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät Düsseldorf wurde er mit dem Konrad-Henkel-Preis ausgezeichnet.

Interne Kundenorientierung des Controlling

Beiträge zum Controlling

Herausgegeben von Wolfgang Berens

Band 4



PETER LANG

Frankfurt am Main · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Wien

Thomas Mosiek

Interne Kundenorientierung
des Controlling



PETER LANG

Europäischer Verlag der Wissenschaften

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Mosiek, Thomas:

Interne Kundenorientierung des Controlling / Thomas Mosiek. -
Frankfurt am Main ; Berlin ; Bern ; Bruxelles ; New York ;
Oxford ; Wien : Lang, 2002

(Beiträge zum Controlling ; Bd. 4)

Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 2001

ISBN 3-631-39215-X

Open Access: The online version of this publication is published
on www.peterlang.com and www.econstor.eu under the
international Creative Commons License CC-BY 4.0. Learn more
on how you can use and share this work: <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>.



This book is available Open Access thanks to the kind support of
ZBW – Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft.

Gedruckt auf alterungsbeständigem,
säurefreiem Papier.

D 6

ISSN 1618-825X

ISBN 3-631-39215-X

ISBN 978-3-631-75321-7 (eBook)

© Peter Lang GmbH

Europäischer Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 2002

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich
geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des
Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages
unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für
Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die
Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Printed in Germany 1 2 3 4 5 7

www.peterlang.de

Geleitwort

Die Controlling-Institution sieht sich in Unternehmen infolge ihres nicht unmittelbar erkennbaren Beitrags zur Wertschöpfung einem zunehmenden Rechtfertigungsdruck ausgesetzt. Dieser macht es erforderlich, den Beitrag des Gemeinkostenbereichs Controlling zur Absicherung der Unternehmensziele zu dokumentieren und optimieren. Grundlage der Optimierungsüberlegungen ist die in größeren Institutionen auf eine Arbeitsteilung zurückgehende Trennung von Controlling- und Managementaufgaben. Demzufolge kann Controlling - im Sinne von Führungsunterstützung - sachgerecht nur über eine konsequente Orientierung an den Informationsbedürfnissen und Koordinationserfordernissen des Managements geleistet werden. Erst wenn das Management über eine methodische und instrumentelle Unterstützung in die Lage versetzt wird, Entscheidungen rational zu fundieren, kann das Controlling seinen Ansprüchen gerecht werden. Die Komplexität der den unternehmerischen Aktivitäten zugrunde liegenden Entscheidungsprobleme, verbunden mit den individuellen Informationsbedürfnissen von Führungskräften, macht daher eine konsequente interne Kundenorientierung erforderlich.

Die Notwendigkeit einer Kundenorientierung im Controlling sowie das diesbezüglich bestehende Theoriedefizit sind Motivation für Herrn MOSIEK zur wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit der von ihm gewählten Thematik „Interne Kundenorientierung des Controlling“. Im Rahmen dieser thematischen Eingrenzung werden gestaltungsrelevante Zusammenhänge identifiziert und Möglichkeiten eines gezielten Instrumenteneinsatzes geprüft, um hierüber die Kundenorientierung im Controlling einer Operationalisierung zugänglich zu machen. Im Ergebnis eröffnet sich Controllern ein Aktionsrahmen, der es erlaubt, das Leistungsspektrum des Controlling im Rahmen interner Kunden-Lieferanten-Beziehungen zweckgerichtet auf die jeweiligen Adressaten auszurichten und diese somit in die Lage zu versetzen, rational zu führen.

Herrn MOSIEK kommt der Verdienst zu, sich einer in der theoretischen Auseinandersetzung mit dem Controlling bisher vernachlässigten Themenstellung fundiert angenommen zu haben. Die Ausführungen stellen eine erste geschlossene, Einzelfacetten zu einem Aktionsrahmen verbindende Behandlung der Kundenorientierung im Controlling dar. Herr MOSIEK leistet somit wichtige Beiträge für die Weiterentwicklung des Controlling, da er in Abweichung zu ihrer bisher vornehmlich instrumentenzentrierten Sichtweise einen marketingorientierten Handlungsrahmen für das Controlling entwirft, der die eigentliche

Aufgabe des Controlling der Führungsunterstützung wieder in den Vordergrund stellt. Neben dem Neuigkeitsgrad zeichnet sich seine Arbeit durch einen hohen Systematisierungsgrad aus. Das ausgewogene Verhältnis zwischen theoretischer Grundlegung, Ableitung der Gestaltungsparametersystematik und instrumenteller Absicherung der Gedanken dokumentiert den fundierten wissenschaftlichen Bezug der Arbeit. Die von ihm angestregten Überlegungen sind zudem für die praktische Ausübung des Controlling von höchster Relevanz.

Durch die sehr gelungene Synopse zwischen Ansätzen aus dem Controlling und dem Marketing eröffnet Herr MOSIEK dem Controlling eine neue Perspektive.

Münster, im Januar 2002

Prof. Dr. Wolfgang Berens

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster und wurde im Wintersemester 2001/2002 als Dissertationsschrift angenommen. Besonderer Dank gilt meinem akademischen Lehrer und Erstgutachter PROF. DR. WOLFGANG BERENS. Das von ihm geschaffene liberale Arbeitsklima sowie die konsequent verfolgte Integration von Wissenschaft und Praxis an seinem Lehrstuhl haben meine Assistentenzeit zu einem lehrreichen Erlebnis werden lassen. Herrn PROF. DR. DR. H.C. JÖRG BAETGE danke ich recht herzlich für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Spezielle Anerkennung gilt Herrn DR. ANDREAS HOFFJAN für die Zeit, die er sich für konstruktive Kritik und kreative Anregungen trotz seines Forschungsaufenthaltes an der University of Illinois at Urbana-Champaign genommen hat. Für anregende Diskussionen und hilfreiche Hinweise möchte ich ferner den Herren RA MARCUS MOSIEK, DR. WALTER SCHMITTING, DR. ANDREAS SIEMES, DIPL.-KFM. THOMAS TRISKA und DIPL.-KFM. FLORIAN WECKER danken. Für die Entlastung bei zahlreichen technischen Arbeiten sind die Verdienste von Herrn CAND. RER. POL. BJÖRN LUDWIG zu würdigen. Zur Vereinbarkeit von Lehrstuhl-tätigkeiten, Beratungsaktivitäten und Promotion hat unser Sekretariat mit seiner angenehmen Art wesentlich beigetragen – hierfür meinen herzlichen Dank an Frau GABRIELE PANING und Frau BETTINA KLEINFELDER. Insgesamt möchte ich allen Kollegen am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling für das außerordentlich gute Arbeitsklima danken.

Für den Gedankenaustausch zur Überprüfung und praktischen Absicherung der Aussagen meiner Arbeit möchte ich dem President der Ericsson Austria AG, Herrn PETER ZEHETNER und der ERICSSON GMBH Deutschland danken.

Abschließend und umfassend gilt meine besondere Anerkennung für Wesentliches was mich heute ausmacht meinen Eltern und meiner Frau Aline.

Düsseldorf, im Januar 2002

Dipl.-Kfm. Thomas Mosiek

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XVII
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Zielsetzung	1
1.2 Methodik und Vorgehensweise.....	4
2 Theoretische Fundierung der Teilansätze	7
2.1 Der Controlling Ansatz	7
2.1.1 Controlling als eigenständiger betriebswirtschaftlicher Bereich?....	8
2.1.2 Alternative Ansätze für Controlling-Konzeptionen	9
2.1.3 Koordinationsorientierte Controlling-Konzeption	11
2.1.3.1 Konzeptionelle Grundlage.....	11
2.1.3.2 Ausgestaltungskontinuum	13
2.1.3.2.1 Führungsbasiertes vs. fachbereichsbasiertes Verständnis	14
2.1.3.2.2 Verständnissynthese	15
2.1.4 Ausgewählte Entwicklungstendenzen im Controlling	19
2.1.4.1 Externe Marktorientierung des Controlling	21
2.1.4.2 Interne Marktorientierung des Controlling	22
2.2 Der Marketing Ansatz.....	24
2.2.1 Traditioneller Objektbereich	25
2.2.2 Ausgewählte Entwicklungstendenzen im Marketing	27
2.2.2.1 Dienstleistungsmarketing	28
2.2.2.2 Internes Marketing.....	31
2.2.2.2.1 Personalorientiertes internes Marketing	33
2.2.2.2.2 Abteilungsorientiertes bzw. funktionsorientiertes internes Marketing	34
2.3 Integrationsperspektiven der Teilansätze	36
3 Gestaltungsraum für ein kundenorientiertes Controlling	41
3.1 Ziele der Kundenorientierung im Controlling und kundenorientierte Führung des Controllerbereichs.....	45

3.2	Leistungsbezogene Charakteristika des Controlling	49
3.2.1	Controlling-Leistungen als operative Instrumente zur Aufgabenerfüllung	50
3.2.1.1	Aufgabenzuordnungsaspekte.....	51
3.2.1.2	Strukturierungsrahmen für die Aufgabenzuordnung	51
3.2.1.3	Leistungen als Instrumente der Aufgabenerfüllung.....	58
3.2.1.4	Leistungsspektrum des Controllers	60
3.2.2	Leistungsbezogene Gestaltungsparameter des kunden- orientierten Controlling.....	74
3.2.2.1	Beurteilungsdimensionen	75
3.2.2.1.1	Potenzialqualität	77
3.2.2.1.2	Ergebnisqualität.....	79
3.2.2.1.3	Prozessqualität.....	79
3.2.2.2	Informationsökonomische Leistungseigenschaften	82
3.2.2.2.1	Sucheigenschaften	84
3.2.2.2.2	Erfahrungseigenschaften	86
3.2.2.2.3	Vertrauenseigenschaften	90
3.2.2.3	Inhaltscharakteristika.....	93
3.2.2.3.1	Unterstützungscharakter.....	93
3.2.2.3.2	Kontrollcharakter	96
3.3	Organisationsbezogene Charakteristika des Controlling	102
3.3.1	Organisatorische Einbindung und ökonomische Ausrichtung des Controlling als Rahmenbedingungen der Leistungs- erstellung	105
3.3.1.1	Organisatorische Einbindung	107
3.3.1.1.1	Zentrales Controlling	107
3.3.1.1.2	Dezentrales Controlling	110
3.3.1.2	Ökonomische Ausrichtung	115
3.3.1.2.1	Cost Center	117
3.3.1.2.2	Profit Center	119
3.3.2	Organisationsbezogene Gestaltungsparameter des kunden- orientierten Controlling.....	123
3.3.2.1	Leistungsinanspruchnahme	123
3.3.2.1.1	Obligatorische Leistungen	124
3.3.2.1.2	Fakultativ.....	127
3.3.2.2	Abrufmodalitäten.....	128
3.3.2.3	Ablaufcharakteristika	132
3.3.2.3.1	Sequenzintegrierte Leistungserstellung	133
3.3.2.3.2	Sequenzunabhängige Leistungserstellung.....	137

3.3.2.4	Informelle Kontakte und Leistungstradition	138
3.3.2.5	Leistungsverrechnung.....	141
3.4	Kunden- und wettbewerbsbezogene Charakteristika des Controlling	150
3.4.1	Kundenbeziehungen im Rahmen der Leistungserstellung	151
3.4.1.1	Ausrichtung des Controlling (intern vs. extern)	151
3.4.1.2	Abgrenzung der internen Controlling-Kunden	154
3.4.2	Wettbewerbsbeziehungen im Rahmen der Leistungsverwertung	160
3.4.2.1	Interne Wettbewerber	161
3.4.2.2	Externe Wettbewerber	164
3.4.3	Kunden- und wettbewerbsbezogene Gestaltungsparameter des kundenorientierten Controlling.....	169
3.4.3.1	Individualität der Leistung	170
3.4.3.2	Leistungsevidenz	176
3.4.3.3	Nutzungsverhalten	179
3.4.3.4	Konkurrenzgefährdung.....	183
3.4.3.4.1	Monopol-Dienstleistungen.....	184
3.4.3.4.2	Wettbewerbs-Dienstleistungen	187
3.5	Implikationen der Gestaltungsparameterbetrachtung für die interne Kundenorientierung des Controlling.....	191
4	Aktionsgrundlagen des kundenorientierten Controlling	195
4.1	Strategische Controllerebereichs- und Marketingplanung	198
4.1.1	Strategische Controllerebereichsplanung	199
4.1.2	Strategische Marketingplanung im Controlling	204
4.1.2.1	Kundenorientierte Strategie.....	204
4.1.2.1.1	Informationsbedarfsanalyse	205
4.1.2.1.2	Interne Kundenstrukturanalyse	210
4.1.2.2	Konkurrenzorientierte Strategie	221
4.2	Operative Leistungsanalyse und -planung im Controlling	225
4.2.1	Benchmarking des Controllerebereichs.....	226
4.2.1.1	Benchmarkingobjekte im Controlling.....	227
4.2.1.2	Benchmarkingprozess.....	229
4.2.1.3	Benchmarking Dimensionen im Controlling	231
4.2.1.3.1	Effizienz als internes Leistungsmaß	231
4.2.1.3.2	Effektivität als kundenbezogenes Leistungsmaß.....	233
4.2.1.4	Best Practice	238
4.2.2	Balanced Scorecard für den Controllerebereich.....	243

4.2.2.1	Struktur und Ablauf des Performance Measurement	244
4.2.2.2	Spezifikation einer Balanced Scorecard für den Controllerbereich.....	245
4.2.3	Target Costing für Controlling-Leistungen	251
4.2.3.1	Target Costing-Methodik	251
4.2.3.2	Target Costing-Prozess im Controlling.....	253
4.2.4	Service Level Definitions und Service Level Agreements im Controlling	259
4.2.4.1	Struktur von Service Level Definitions und Service Level Agreements.....	261
4.2.4.2	Anwendung von Service Level Agreements und Service Level Defintions im Controlling.....	264
5	Resumee.....	275
	Literaturverzeichnis	281

Abbildungsverzeichnis:

Abbildung 1: Schematischer Überblick über die Struktur der Arbeit	5
Abbildung 2: Kontinuum der Controlling-Verständnisse.....	16
Abbildung 3: Verantwortungsbereiche und Verständniskontinuum	17
Abbildung 4: Controlling im Wandel.....	21
Abbildung 5: Leistungstypologie nach ENGELHARDT, KLEINALTENKAMP UND RECKENFELDERBÄUMER.....	29
Abbildung 6: Integrationsperspektiven der Teilansätze	39
Abbildung 7: Modifiziertes Marketing Dreieck.....	43
Abbildung 8: Kundenorientierung als Denkfigur bei der Führungsaufga- benwahrnehmung im Controllerbereich	47
Abbildung 9: Prozess der analytischen und methodischen Fundierung der Aufgabenzuordnung.....	53
Abbildung 10: Zusammenfassende Übersicht der Aufgabenzuordnungsas- pekte	58
Abbildung 11: Abstraktes Modell eines Controlling-Leistungsraums	64
Abbildung 12: Modell eines Controlling-Leistungsraums	67
Abbildung 13: Leistungsbündel des Controlling als Gegenstand der Mar- ketingbetrachtung.....	73
Abbildung 14: Entwicklungstendenzen im Berufsbild des Controllers	75
Abbildung 15: Systematisierung beispielhafter Controlling-Leistungen	81
Abbildung 16: Integrative Leistungserstellung - Leistungsphasen im Con- trolling	82
Abbildung 17: Informationsökonomisches Dreieck von Leistungen	83
Abbildung 18: Beispielhafte Informationsaktivitäten der Transaktionspart- ner im Controlling	89
Abbildung 19: Informationsquellen im Beurteilungsprofil	92
Abbildung 20: Unternehmen mit Controlling-Stellen in Abhängigkeit	104
Abbildung 21: Prozessallokations-Matrix.....	114
Abbildung 22: Erfolgsmaßstäbe für Center-Typen.....	116
Abbildung 23: Verbesserung der Leistungsanspruchnahme im Control- ling.....	125
Abbildung 24: Bringschuld des Controllers.....	130
Abbildung 25: Informationsfluss und beteiligte Informationssysteme bei der Erstellung der Dienstleistung „Bestandsbewertung von Erzeugnissen“	134
Abbildung 26: Beispiel eines Controlling Kalenders	135

Abbildung 27: Voraussetzungen für die Einzelverrechnung von internen Dienstleistungen.....	144
Abbildung 28: Beeinflussbarkeit - Marktbezug - Portfolio des Controlling unter Berücksichtigung alternativer Verrechnungspreisbestimmungsverfahren.....	149
Abbildung 29: Kundenspezifische Berichte nach Hierarchieebenen	155
Abbildung 30: Adressatenspezifische Controllinganforderungen bzw. Controllerperspektiven bei unterschiedlichen Adressatenkreisen ..	156
Abbildung 31: Informationsangebot, -nachfrage und -bedarf	158
Abbildung 32: Tätigkeitsbereiche von Unternehmensberatungen mit Controlling-Leistungen.....	166
Abbildung 33: Klassifikation von Reporting-Leistungen.....	172
Abbildung 34: Praktische Bedeutung formaler Reportingstandards	175
Abbildung 35: Entstehungsmöglichkeiten von Störungen im Berichtswesen ..	180
Abbildung 36: Arten der Nutzung von Kostenrechnungsinformationen.....	181
Abbildung 37: Potenzielle Konkurrenten bei der Einführung einer Balanced Scorecard	188
Abbildung 38: Abgrenzung zwischen Controlling, interner Beratung und externer Beratung.....	190
Abbildung 39: Parameter-Instrumenten-Matrix.....	193
Abbildung 40: Planungsphasen und Instrumente des kundenorientierten Controlling	197
Abbildung 41: ANSOFF-Matrix für Controlling-Leistungen	200
Abbildung 42: Exemplarisches Kostenrechnungs-Portfolio.....	203
Abbildung 43: Methoden der Informationsbedarfsermittlung.....	206
Abbildung 44: Überschneidungsalternativen von Informationsangebot, -nachfrage und -bedarf.....	208
Abbildung 45: Kriterien der internen Marktsegmentierung im Controlling	218
Abbildung 46: Kundenbewertung im Controlling	219
Abbildung 47: Typologisierung konkurrenzgerichteten Verhaltens	222
Abbildung 48: Analyseschema zur Bewertung des Benchmarking-Potenzials.....	228
Abbildung 49: Überblick über Ansätze zur prozessualen Zufriedenheitsermittlung	234
Abbildung 50: Kosten und Zeitmerkmale einer Best Practice im Berichtswesen.....	239
Abbildung 51: Kundenportfolio zur Entwicklung von Informationsversorgungsstrategien im Controlling.....	241

Abbildung 52: Berichtsbogen zur Leistungsgruppe Informationsmanagement	247
Abbildung 53: Performance-Ergebnisbogen und Performance-Stufen	248
Abbildung 54: Prozess des Target Costing im Controlling	254
Abbildung 55: Leistungsprofil eines Controllerbereichs.....	256
Abbildung 56: SLD „Durchführung des Forecasting“	267
Abbildung 57: SLD „Margen- und Abweichungsanalyse“	268
Abbildung 58: Ausgewählte Mitwirkungspflichten im Rahmen von SLA's ...	269
Abbildung 59: SLA-Struktur	270

Abkürzungsverzeichnis:

allg.	allgemein
AMA	American Marketing Association
Aufl.	Auflage
bspw.	beispielsweise
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BDU	Bundesverband Deutscher Unternehmensberater
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BSC	Balanced Scorecard
BSF	Business Support Functions
BU	Business Unit
ca.	circa
CIT	Critical Incident Technique
CMR	California Management Review
CO	Controlling
CSF	Critical Success Factors
DB	Deckungsbeitrag
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
EDD/F	Controllingbereich der Ericsson GmbH
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EUR	Euro
d.h.	das heißt
e.G.	eingetragene Genossenschaft
et al.	et alii
etc.	et cetera
EWB	Einzelwertberichtigung
f.	folgende (Seite)
F&E	Forschung und Entwicklung
FEI	Financial Executives Institute
ff.	folgende (Seiten)
FI	Finance
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HdO	Handwörterbuch der Organisation
HR	Human Resources

Hrsg.	Herausgeber
http	Hyper Text Transfer Protocol
HWB	Handwörterbuch Betriebswirtschaftslehre
HWO	Handwörterbuch Organisation
IGC	International Group of Controlling
Inf.	Information
Int.	Interaktion
io	industrielle Organisation
IS	Information Systems
IT	Information Technologie
Kap.	Kapitel
KKV	komparativer Konkurrenzvorteil
krp	Kostenrechnungspraxis
lfd.	laufend
LM	Lars Magnus
M&A	Mergers and Akquisitions
MbO	Management by Objektives
Mgmt.	Management
MIS	Management Informationssystem
NIST	National Institute of Standards and Technology
Nr.	Nummer
NWP	Niederstwertprinzip
o.J.	ohne Jahrgang
o.V.	ohne Verfasser
pdf®	Portable Document Format
PWB	Pauschalwertberichtigung
PuK	Planungs- und Kontrollrechnung
ROI	Return on Investment
RW	Rechnungswesen
S.	Seite
SAP	Systemanalyse und Programmentwicklung
SGF	strategisches Geschäftsfeld
SLA	Service Level Agreement
SLD	Service Level Definition
Sp.	Spalte
SSC	Shared Service Center
TQM	Total Quality Management
u.	und
u.a.	und andere

usw.	und so weiter
WHU	Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung
WiSt	Das Wirtschaftsstudium
WU	Wirtschaftsuniversität
www	World Wide Web
Vgl.	Vergleiche
Vol.	Volume
vs.	versus
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
zfbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
zfo	Zeitschrift Führung + Organisation
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen
ZVEI	Zentralverband der Elektrotechnik Elektroindustrie e.V.

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Zielsetzung

Ausgehend von einer historischen Entwicklung, in der sich in vielen Bereichen Marktstrukturen von *Verkäufermärkten* zu durch ein Angebotsüberschuss gekennzeichneten *Käufermärkten* entwickelt haben, sehen sich in jüngster Vergangenheit auch Unternehmensteilbereiche mit einer sich ändernden Konkurrenzsituation konfrontiert. Waren es zuerst noch die Unternehmensbereiche, in denen die unmittelbare Leistungserstellung für den Absatzmarkt erfolgte, die sich einer vergleichenden *markt- und kundenbezogenen Betrachtung* mit anderen Produktionsstätten oder externen Anbietern unterziehen mussten, sind es heute insbesondere *Gemeinkostenbereiche*, die die Kosten der Erstellung ihres Leistungsangebotes vor den Anforderungen ihrer Kunden rechtfertigen müssen. Im Rahmen derartiger Entwicklungstendenzen sah der Controlling-Bereich¹ regelmäßig seine Aufgabe darin, zu einer *Abbildung* bzw. *Bewertung* der Situationen in den anderen Unternehmensbereichen beizutragen. Die Art und Weise der Erfüllung dieser und anderer Aufgaben hat in der Vergangenheit dazu geführt, dass Controller von denjenigen, denen sie Leistungen erbringen, all zu oft als *Erbsenzähler*,² *Zahlenknechte*, *Bremser* oder auch *Gärtner von Zahlenfriedhöfen* wahrgenommen wurden.³ Ironisch wird in diesem Zusammenhang die *Distanz zur Realität*, die *systematische Erfassung der Irrelevanz*, die *geistige Durchdringung des Nichts*, die *Interpretation des Banalen* und die *Analyse des Unvorhersehbaren* zu den Aufgaben des Controllers gezählt.⁴ Stellt man dieser überspitzten Kritik die Rolle eines *internen Beraters*⁵, die zahlreiche Controller zunehmend anstreben, gegenüber, wird deutlich, dass es grundlegender Um Denkprozesse und gezielter Maßnahmen bedarf, um die Wirksamkeit des Controlling sicherzustellen.

Seit wenigen Jahren erst hat sich daher die Erkenntnis durchgesetzt, dass das Controlling selbst letztlich Bestandteil der oben angesprochenen *Gemeinkostenbereiche* ist und sich daher - bei konsequenter Fortführung dieses Gedankens -

¹ Der Begriff Controlling-Bereich wird im Rahmen dieser Arbeit synonym mit dem Begriff des Controllerdienst und dem dem anglo-amerikanischen Sprachraum entstammenden Terminus Controllershhip verwandt. Gemeint ist stets die institutionelle Ausgestaltung des Controlling. Vgl. Weber (1999), S. 2 und Herzog (1999), S. 3 sowie Kap. 2.1.3.2.

² Zur geläufigen Verwendung des Begriffs vgl. den Buchtitel von Berens/Hoffjan/Schmitting (1999).

³ Allg. zu Controller-Bildern vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 119-122.

⁴ Vgl. Kraus (2001), S. 304.

⁵ Vgl. hierzu die Kongressdokumentation von Niedereichholz (1999), S. 1 ff.

ebenfalls einer markt- und kundenbezogenen Betrachtungsweise unterziehen muss. Verschärft wird diese Situation durch die zunehmende *Konkurrenzgefährdung* für Leistungen des Controlling⁶, die durch *Outsourcing* und eine *Liberalisierung unternehmensinterner Märkte* begünstigt wird.⁷ Die zentrale Rolle des Controlling im Rahmen der Unternehmensführung und die damit verbundenen vielfältigen *Schnittstellen* zu anderen Unternehmensteilbereichen erfordern ein gezieltes Bereichsmanagement, ausgehend von einer zukunftsgerichteten Planung über den Leistungserstellungsprozess bis hin zum Rückkopplungsprozess und der Erfolgskontrolle. Insbesondere die *fakultative Funktion des internen Rechnungswesens* deutet unmittelbar darauf hin,⁸ dass der Betrieb eines darauf aufbauenden umfassenden Controlling nur dann zu rechtfertigen ist, wenn dieses sich konsequent an den *Bedürfnissen* seiner jeweiligen *internen Kunden* ausrichtet. Als interner Kunde des Controlling soll zunächst pauschal das *Management* in allen Funktions- und Objektbereichen eines Unternehmen angesehen werden, bevor im Rahmen einer differenzierten Analyse weitere *potenzielle Kunden* des Controlling betrachtet werden.

Verhaltenswissenschaftliche Analysen der Vergangenheit betonten drei grundsätzlich alternative Vorgehensweisen, *Controlling-Ziele*⁹ in einem Unternehmen durchzusetzen. *Zwang* als „rücksichtslose Vorgabe und Durchsetzung von Normen, ohne dabei die Bedürfnisse und Belange anderer zu berücksichtigen“¹⁰, ist immer dann eine Alternative, wenn der Controlling-Bereich selbst über die *Autorität zur Durchsetzung* von Maßnahmen verfügt, oder aber von der Führung gedeckt wird. Bei *Manipulation* „wird das Verhalten des anderen in meinem Sinne oder im Sinne meines Auftraggebers beeinflusst, und zwar zu fremden Nutzen“¹¹. Das für eine dauerhaft angelegte Austauschbeziehung zwischen Controller und seinem internen Kunden notwendige Vertrauen kann nachvollziehbar durch diese beiden Vorgehensweisen nicht geschaffen werden. Vielmehr stellt die Möglichkeit einer *Motivation* der Leistungsempfänger den einzig sinnvollen Ansatz zur Verfolgung der auf die Unternehmensziele abzustimmenden Controllingziele dar. Die Motivation, Controlling-Leistungen in Anspruch zu nehmen, ergibt sich verhaltenswissenschaftlich aus einem in einer *Entscheidung*

⁶ Allgemein werden die Begriffe Leistung, Leistungsbündel, Produkt und Leistungsgruppe bezogen auf das Controlling im Sinne unterschiedlicher Aggregationsebenen aufgefasst. Je nach Differenzierungsgrad und Gliederungstiefe des Leistungsangebotes wird auf einen dieser Begriffe rekurriert.

⁷ Beispielhaft zum Outsourcing von Controlling-Leistungen vgl. Müller/Fickel (1997), S. 109-111.

⁸ Vgl. Küpper/Weber/Zünd (1990), S. 281 ff.

⁹ Zu den Zielen des Controlling vgl. Kap. 2.1.3.1.

¹⁰ Stamm (1992), S. 259.

¹¹ Stamm (1992), S. 259.

dungssituation empfundenen Mangel und der Erkenntnis, diesen durch zielgerichtete Maßnahmen beseitigen zu können. Grundlegend für den Leistungsempfänger sind in solch einer Situation *Transparenz*, *Verständlichkeit* und *Nützlichkeit* der Leistungen des Controlling.¹² *Transparenz* bezieht sich hierbei auf den Inhalt und Umfang der Leistung. Die *Verständlichkeit* hängt demgegenüber vom Wissensstand und der Interpretationsfähigkeit des Adressaten ab. Darüber hinaus determiniert insbesondere die *Nützlichkeit* das Ausmaß der Motivation, da die Zweckmäßigkeit der Leistung letztlich ausschlaggebend für die Beseitigung der Mangelsituation ist.¹³ Unterstellt man, dass Motivation ein probates Mittel zur Durchsetzung der Ziele des Controlling ist, wird deutlich, dass der Gewährleistung von *Transparenz*, *Verständlichkeit* und *Nützlichkeit* der Leistungen des Controlling eine gewichtige Rolle zukommt. Da es sich bei diesen drei Anforderungen um *subjektiv geprägte Tatbestände* handelt, ist der Controller gezwungen, die *Präferenzen* und das *Nutzungsverhalten* seiner Kunden zu ergründen, um so seinen Beitrag zur Erfüllung der Unternehmensziele abzuschern.¹⁴ Hierzu bedarf es von Seiten des Controlling einer konsequenten *Kundenorientierung*.

Zur Gewährleistung einer umfassenden Kundenorientierung bietet der konventionelle Ansatz des *Marketing* Lösungsmöglichkeiten für unternehmensexterne Absatzmärkte an. Ebenso wie es im Bereich des externen Marketing notwendig ist, die Marketing-Ziele konsequent an den Zielvorstellungen des Gesamtunternehmens auszurichten, ist es für den Controlling-Bereich unerlässlich, die Bereichsziele den *Meta-Zielen* unterzuordnen. Ansonsten besteht die Gefahr der Förderung von Bereichsegoismen, die der Zielerreichung des Gesamtunternehmens zuwiderlaufen können. Da aber im Regelfall Analogien zu den Begrifflichkeiten und Vorgehensweisen des externen Marketing für *organisationsinterne Austauschprozesse* nicht uneingeschränkt bestehen, erscheint eine unkritische Übernahme solcher Lösungsansätze fragwürdig. Der mittlerweile in der wissenschaftlichen Literatur etablierte Ansatz des *internen Marketings* bemüht sich, den Besonderheiten unternehmensinterner Beziehungen unter Marketinggesichtspunkten durchgängig Rechnung zu tragen. Eine konsequente Anwendung auf *einzelne Funktionsbereiche* von Unternehmen ist jedoch selten.¹⁵

¹² Vgl. Stamm (1992), S. 259. Zu Motivationstechniken im Controlling vgl. Biel (1988), S. 40 f.

¹³ Bezieht man dies beispielhaft auf Berichte als Controlling-Leistungen, rechtfertigt diese Zweckorientierung erst den Informationscharakter der Leistung, im Gegensatz zur reinen Nachricht. Vgl. Gmünden (1993), Sp. 1725.

¹⁴ Zum Zusammenhang von Controlling-Zielen und Unternehmenszielen vgl. Anderson/O'Reilly (1981), S. 491 ff.

¹⁵ Eine beispielhafte Anwendung findet sich bei Stauss/Neuhaus (1995), S. 575 ff.

Zielsetzung dieser Arbeit soll daher sein, die Relevanz von *Marketing-Denkstrukturen* und *-Instrumenten* für das Controlling zu überprüfen, um im Ergebnis einen *Aktionsrahmen für ein kundenorientiertes Controlling* zu entwickeln, der in Abhängigkeit *moderierender Variablen* situativ auszufüllen ist. Hierzu bedarf es der Nutzung und controllingspezifischen Modifikation konventioneller Marketing-Techniken. Ergänzend zu Techniken des Marketing gilt es, Möglichkeiten der Anwendung *marktorientierter Instrumente des Controlling* auf den Controllerbereich *selbst* zu prüfen. Auf dieser Grundlage kann, unter besonderer Berücksichtigung der *subjektiven Wahrnehmung* alternativer Kunden, über operationale *Leistungen, Qualitäten* und *Preise* eine strukturierte Basis für interne *Kunden-Lieferanten-Beziehungen* des Controlling geschaffen werden. Dabei besteht die besondere Herausforderung darin, eine konsequente Ausrichtung am *Kundennutzen* sicherzustellen, ohne das Controlling als bedingungsloses Werkzeug des Kundenwunsches zu verstehen.¹⁶ Gelingt dies, gilt die Maxime, „*der Kunde ist König*“ auch für das Controlling.¹⁷

1.2 Methodik und Vorgehensweise

Der weite Verbreitungsgrad des Controlling in nationalen und internationalen Unternehmen deutet auf eine hohe *Praxisrelevanz* der dem Controlling zugeschriebenen Aufgaben hin.¹⁸ Der *Dienstleistungscharakter* des Controlling macht es erforderlich, die zur Aufgabenerfüllung notwendigen Leistungen, sowie die Modalitäten ihrer Inanspruchnahme an den Bedürfnissen der jeweiligen Adressaten auszurichten. Demgegenüber zeichnet sich die wissenschaftliche Diskussion zum Controlling durch das Fehlen geeigneter *Erforschungs-* und *Systematisierungsansätze* der Dienstleistung Controlling aus. Die wenigen Publikationen zur Kundenorientierung im Controlling sind durch teilweise voneinander abweichende Verständnisse gekennzeichnet, da einerseits *interne Controlling-Kunden* und andererseits *externe Unternehmenskunden* betrachtet werden. Der hohe Variabilitätsgrad der Ausführungen zum kundenorientierten Controlling ist zudem auf die überwiegend anzutreffenden *unternehmensbezogenen Einzelfalldarstellungen* zurückzuführen. Die für das Controlling charakteristische Polarität zwischen *Praktikerdarstellungen* und *Theorieansätzen* wird in dem betrachteten Bereich weiter dadurch verstärkt, dass weniger controllingnahe Theorien wie die Systemtheorie oder die Entscheidungstheorie Erklä-

¹⁶ Vgl. Trilse (2000), S. II/2

¹⁷ Vgl. hierzu den Titel des Editorial von Horváth (1995), S. 183.

¹⁸ Empirisch zum Stand des Controlling in deutschen Unternehmen vgl. Amshoff (1991). Speziell zur Kostenrechnungspraxis in der deutschen Industrie vgl. Währisch (1998b).

rungsansätze bereithalten, als vielmehr verhaltenswissenschaftliche, vermeintlich marketingaffine Theorien wie die *Neue Institutionenökonomie*.¹⁹ Einen einheitlichen Bezugsrahmen zur internen Kundenorientierung des Controlling gibt es nicht, so dass ein diesbezügliches *Theoriedefizit* festzustellen ist.

Die *Methodik* der in dieser Arbeit über einen Forschungsprozess angestrebten *Theorieentwicklung* orientiert sich an dem Stufenmodell von GROCHLA.²⁰ Abbildung 1 zeigt einen schematischen Überblick über die Struktur der Arbeit, welche mit dem Stufenmodell korrespondiert.

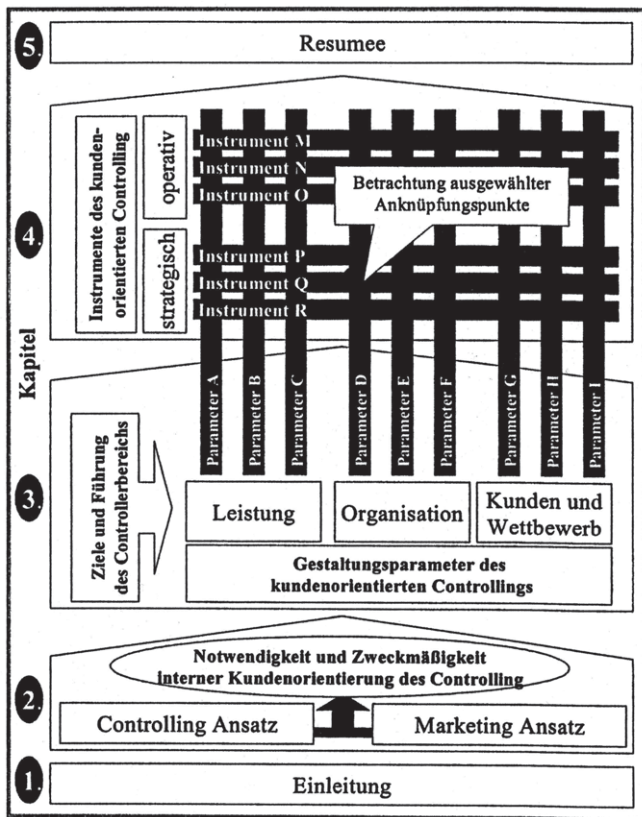


Abbildung 1: Schematischer Überblick über die Struktur der Arbeit

¹⁹ Zur Integration der Neuen Institutionenökonomie in das Controlling vgl. Küpper (1997), S. 44 ff.

²⁰ Zum hier und im Folgenden nachvollzogenen Forschungsprozess der Theorieentwicklung vgl. Grochla (1978), S. 61 ff.

Im Rahmen der ersten Stufe werden zur *Formulierung* und *Erfassung* des Phänomens Kundenorientierung im Controlling *terminologische Aussagen* getätigt, um auf ein angemessenes *begriffliches Instrumentarium* zurückgreifen zu können (Kapitel 2). Hierzu wird der Theorieansatz des Controlling vorgestellt und problemorientiert die Notwendigkeit der internen Kundenorientierung abgeleitet. Im Rahmen der Vorstellung des Marketingansatzes werden primär solche Entwicklungstendenzen betont, die ein hohes *Integrationspotenzial* im Hinblick auf die kundenorientierte Ausgestaltung des Controlling aufweisen.

In der zweiten Stufe geht es um eine *Deskription der Realität* zu einer genaueren *Abgrenzung des Untersuchungsobjektes*, wofür auf die Darstellung typischer Fälle, praktischer Beispiele und statistischer Daten zurückgegriffen wird. Inhaltlich entspricht dies in der Arbeit einer Vorstellung der *leistungsbezogenen, organisationsbezogenen* sowie *kunden- und wettbewerbsbezogenen Rahmenbedingungen* des kundenorientierten Controlling, da diese als *Gestaltungsfundament* angesehen werden (Kapitel 3). In Kapitel 3 erfolgt ergänzend die Abbildung der dritten Stufe des Forschungsprozesses, in der *explanatorische Aussagen* über die Relationen der im Bezugsrahmen enthaltenen Größen getätigt werden. Der *Bezugsrahmen* als Ordnungsschema für die Realität, muss die wesentlichen, für den Problemkomplex „interne Kundenorientierung des Controlling“ relevanten Größen enthalten. Inhaltlich entspricht dies den aus den Rahmenbedingungen abgeleiteten *marketingrelevanten Charakteristika*. Diese sind im Sinne von *Gestaltungsparametern* aufzufassen, denen *Hypothesen über handlungsrelevante Zusammenhänge* zugrunde liegen.

Die vierte Stufe der Theorieentwicklung hat die Bildung *praxeologischer*, auf den Entscheidungsrahmen bezogener *Aussagen* zum Ziel (Kapitel 4.). Hierbei ist der *Entscheidungsrahmen* als die Variante des gedanklichen Bezugsrahmens aufzufassen, die sich auf *praktische Handlungszwecke* bezieht. Im Sinne der von einem Entscheidungsrahmen geforderten hohen *Informativität* und *guten entscheidungstechnischen Verwendbarkeit* bieten die in Kapitel 4 dargestellten *Aktionsgrundlagen* konkrete Anhaltspunkte für die operative und strategische Gestaltung der internen Kundenorientierung im Controlling. Die in diesem Zusammenhang vorgestellten *Instrumente* vermögen in unterschiedlichem Umfang und mit abweichenden Schwerpunkten die *marketingrelevanten Gestaltungsparameter* abzudecken. Der Forschungsprozess kann als beendet angesehen werden, soweit die vierte Stufe abgeschlossen ist. Inhaltlich wird die Arbeit von einer *Einleitung* (Kapitel 1) und einem *Resümee* (Kapitel 5) umschlossen.

2 Theoretische Fundierung der Teilansätze

Sollen auf der Grundlage einer Forschungsarbeit *Handlungsempfehlungen* gegeben werden, ist es unerlässlich, eine angemessene Durchdringung des gewählten Forschungsgegenstandes vorzunehmen. Zur Systematisierung derartiger Aktivitäten bedarf es eines wissenschaftlichen Rahmens, welcher die Funktion einer „diagnostischen Vorstufe“²¹ übernimmt. Bezogen auf die Betrachtung der internen Kundenorientierung des Controlling müssen die aktuellen Stände der Marketing- und Controlling-Forschung auf solche Entwicklungstendenzen, die in der Lage sind, Aussagen über das Erkenntnisobjekt zu machen, überprüft werden. Mittels eines derartigen Bezugsrahmens kann eine „*Inventur des Untersuchungsgegenstandes*“²² betrieben werden. Zur Operationalisierung des Untersuchungsgegenstandes wird eine *zielorientiert deduktive Vorgehensweise* gewählt. Hierdurch soll der Überbewertung subjektiver Einzelmeinungen begegnet werden. Demgegenüber muss der Bedeutung von *Kontextvariablen* angemessen Rechnung getragen werden, da Handlungsempfehlungen nur in Abstimmung mit diesen wirksam umgesetzt werden können.

2.1 Der Controlling Ansatz

Zielsetzung des folgenden Abschnitts ist eine grundlegende Darstellung des *Controlling Ansatzes*, um für den weiteren Verlauf der Arbeit ein „*konsensfähiges*“ Verständnis sicherzustellen.²³ Hingegen ist nicht beabsichtigt, an dieser Stelle eine Basisdiskussion über unterschiedliche Ansätze zu führen oder darüber hinausgehend diese noch um eine weitere, eigene Definition des Autors zu ergänzen. Vielmehr soll über die *Verdeutlichung von Gemeinsamkeiten und verbindenden Elemente* unterschiedlicher Konzeptionen das bereits postulierte *konsensfähige Verständnis* sichergestellt werden. Ein solches objektives Verständnis scheint auch größtenteils in der *Praxis* vorzuherrschen, da die zur wissenschaftlichen Differenzierung verwandten Aspekte regelmäßig im Praxisalltag von integrierenden dominiert werden. Insbesondere auch die Zielsetzung, Teilbereiche dieser Arbeit als konzeptionellen Rahmen für *Maßnahmen* in der Unternehmenspraxis zu verwenden, erfordert einen pragmatischen Umgang mit den in der Literatur vertretenen Ansätzen.

²¹ Heinen (1985), S. 134.

²² Amshoff (1993), S. 49.

²³ Zur Notwendigkeit eines konsensfähigen Controlling-Verständnisses vgl. Küpper/Weber/Zünd (1990), S. 282.

Dennoch soll vorab, insbesondere auch zur Legitimation einer wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit Controlling-Fragen, die Eigenständigkeit des betriebswirtschaftlichen Bereichs „Controlling“ dargelegt werden. Hierdurch soll dem Verdacht begegnet werden, Controlling lediglich als *moderne Bezeichnung bekannter Aufgabenbereiche* oder als *neuen Oberbegriff* zu verwenden.²⁴ Neben einer solchen wissenschaftstheoretischen Betrachtung soll nachfolgend auf die für die *Ausgestaltung des Controlling* relevanten Extrempositionen eingegangen werden. Letztlich soll verdeutlicht werden, dass die in der Praxis anzutreffenden Ausprägungen diesbezüglich synthetischen Charakter aufweisen.

Ergebnis dieses Abschnitts ist ein geeigneter *Verständnisrahmen*, der es dem Leser erlaubt, die im weiteren Verlauf der Arbeit getätigten Aussagen auf Basis eines *intersubjektiven und integrationsorientierten Controlling-Begriffs* zu deuten.

2.1.1 Controlling als eigenständiger betriebswirtschaftlicher Bereich?

KANT stellt bezüglich der Bedeutsamkeit einer eigenen Problemstellung fest: „Wenn man die Erkenntnis als Wissenschaft darstellen will, so muss man zuvor das Unterscheidende, was sie mit keiner anderen gemein hat und was ihr eigentümlich ist, genau bestimmen können, widrigenfalls die Grenzen aller Wissenschaften ineinanderlaufen und keine derselben gründlich abgehandelt werden kann.“²⁵

Die Problematik des Controlling-Begriffs ergibt sich diesbezüglich aus der Tatsache, dass Controlling eine *Entwicklung der Praxis* ist. Die zeitlich versetzte wissenschaftliche Aufbereitung dieses Phänomens führte zu einer Vielfalt von Deutungen, die bis heute Bestand haben. Wesentliche Voraussetzung für eine zielführende wissenschaftliche Auseinandersetzung mit dem Controlling ist ein einheitliches Verständnis des Gegenstandes „Controlling“.²⁶ Zu diesem Zweck erscheint es notwendig, Abgrenzungskriterien benennen zu können, die die *Problemstellungen des Controlling* von denen anderer betriebswirtschaftlicher Bereiche trennen. Auch wenn - bedingt durch die späte Herausbildung des Controlling im Rahmen der Historie der Betriebswirtschaft - für viele Problemstellungen schon Teilansätze vorliegen, erscheint eine eigenständige Betrachtung

²⁴ Vgl. Küpper (1997), S. 3 f.

²⁵ Kant (1783), S. 13.

²⁶ Vgl. Küpper (1997), S. 3 sowie Lanter (1996), S. 14 ff.

tung des Bereichs Controlling notwendig, soweit die theoretische Fundierung zu *Erkenntnisfortschritten* führt.

Im Folgenden sollen *unterschiedliche Fundierungsmöglichkeiten* aufgezeigt werden und diese in bezug auf ihre *Differenzierungswirkung* bewertet werden. Auf diese Weise gilt es, die *betriebswirtschaftlich eigenständige Problemstellung des Controlling* zu verdeutlichen.

2.1.2 Alternative Ansätze für Controlling-Konzeptionen

Bei der Abgrenzung unterschiedlicher Controlling-Konzeptionen waren in der Vergangenheit sowohl *induktive* als auch *deduktive* Vorgehensweisen zu beobachten. Insbesondere die Tatsache, dass die Entwicklung des Controlling ihren Ausgangspunkt in der Praxis hatte, führte anfänglich zu einer Vielzahl induktiv abgeleiteter Controlling-Konzeptionen. Problematisch in diesem Zusammenhang erweist sich die Vermengung von *organisatorischen* und *funktionalen Aspekten* des Controlling. Wissenschaftstheoretisch gesehen, muss jedoch eine Abgrenzung des Gegenstandes Controlling seiner organisatorischen Ausgestaltung vorgelagert sein, da diese *situativ* differieren kann.²⁷ So gesehen ist eine Fundierung des Controlling vornehmlich aus funktionaler Sicht vorzunehmen, da hierdurch die *Abgrenzbarkeit* und *Eigenständigkeit* des Verständnisses deutlich wird. Vertreten werden diesbezüglich unterschiedliche deduktive Ansätze, die sich durch ihre *Deduktionsbasen* unterscheiden.

Als konzeptionsdeterminierend werden allgemein die *Controllingziele*, *-funktionen*, *-instrumente* und *-institution* angesehen.²⁸ Konstituierend für eine Controlling-Konzeption können jedoch nur die *Controlling-Ziele* sein, da diese *kontextunabhängig* sind;²⁹ ansonsten wäre eine intersubjektive Controlling-Konzeption nicht vorstellbar.³⁰ Demgegenüber sind Controlling-Funktionen, Controlling-Instrumente und die Controlling-Institution einer spezifischen *Binnen-* und *Umweltdynamik* ausgesetzt und von daher kontextunabhängig nicht bestimmbar. Im Folgenden sollen mit KÜPPER differierende *Controlling-Konzeptionen* unterschieden werden.³¹

²⁷ Zur Aufgabenzuordnung in einer Organisation vgl. Kap 3.2.1.2.

²⁸ Vgl. Hahn (1997), S. 16.

²⁹ Vgl. Vahs (1994), S. 76 ff.

³⁰ Vgl. Harbert (1982), S. 163 ff.

³¹ Vgl. Küpper (1997), S. 7 ff. vergleichbar Weber (1999), S. 20 ff.

Die *gewinnzielorientierte Controlling-Konzeption* stellt die Notwendigkeit in den Mittelpunkt, dem übergeordneten *formalen Gewinnziel* des Gesamtunternehmens zuwiderlaufende Bereichsziele zu erkennen und auf das Oberziel abzustimmen.³² Damit stellt die *operativ-taktische Gewinnausrichtung* jedoch eine Zielsetzung dar, die bereits von anderen Führungsteilsystemen verfolgt wird. Auch wenn die Gewinnzielausrichtung für das Controlling - unbestreitbar - von besonderer Bedeutung ist, sollte sie nicht als originär differenzierendes Merkmal verwendet werden, weil dadurch der *Anwendungsbereich* des Controlling unangemessen eingeschränkt würde.

Die *informationsorientierte Controlling-Konzeption* fokussiert auf die Koordination von *Informationsbedarf* und *Informationsbeschaffung*.³³ Insbesondere die Entwicklung moderner *Datenverarbeitungs-, Informations- und Kommunikationstechnologien* hat im Bereich des betrieblichen Rechnungswesens zu einem verstärkten Koordinationsbedarf beigetragen.³⁴ Darüber hinaus unterstützen Überlegungen, die im späteren Verlauf dieser Arbeit getätigt werden, die Notwendigkeit einer differenzierteren *adressatenbezogenen Aufbereitung und Bereitstellung von Informationen*.³⁵ Auch wenn damit die Problemstellung der informationsorientierten Controlling-Konzeption *abgrenzbar* und *theoretisch fundiert* ist, erscheint fraglich, inwieweit es sich hierbei eventuell nur um eine auf die Umweltdynamik zurückzuführende *Umbenennung des Rechnungswesens* handelt, ohne ein eigentlich neues *Erkenntnisobjekt*.

Erweitert man die durch die Unternehmensrechnung zu gewährleistende *Informationsversorgung* um Abstimmungsvorgänge zwischen dieser und der unternehmerischen *Planung* und *Kontrolle*, so gelangt man zu einer *planungs- und kontrollorientierten Controlling-Konzeption*.³⁶ Die im Rahmen dieser Konzeption vertretene Ergebnisorientierung korrespondiert in weiten Teilen mit der bereits angesprochenen Gewinnzielorientierung, reicht jedoch durch die Integration strategischer Aspekte darüber hinaus. Ferner werden die im Rahmen der informationsorientierten Controlling-Konzeption angesprochenen Koordinationsvorgänge um solche ergänzt, die zwischen den Teilsystemen *Informationsversorgung, Planung* und *Kontrolle* stattfinden.³⁷ Bei einem solchen Ansatz wird

³² Zur näheren Erläuterung dieses Ansatzes vgl. Pfohl/Zettelmeyer (1987), S. 150 ff.

³³ Vgl. Müller (1974), S. 145 ff.

³⁴ Zur Verbindung von Controlling und Datenverarbeitungstechnik vgl. These 7.4 von Küpper/Weber/Zünd (1990), S. 288 f.

³⁵ Vgl. hierzu insbesondere Kap. 4.1.2.1.1.

³⁶ Eine zusammenfassende Darstellung der Konzeption von HORVÁTH findet sich bei Horváth (1998), S. 142 ff.

³⁷ Vgl. hierzu die korrespondierende Abbildung von Horváth (1998), S. 143.

ersichtlich, dass Controlling *systemübergreifend* zu verstehen ist, und nicht ausschließlich auf systeminterne Koordinationsvorgänge beschränkt werden sollte.

Die sich in den dargestellten Controlling-Konzeptionen abzeichnende Entwicklung deutet darauf hin, dass die dem Controlling zugeschriebenen *Koordinationsaufgaben* maßgeblich von der *Differenzierung des Führungssystems* abhängen. Fraglich ist, inwieweit die Abgrenzung *weiterer Führungsteilsysteme* notwendig ist, um potenzielle *Koordinationsdefizite* aufzudecken.

2.1.3 Koordinationsorientierte Controlling-Konzeption

Auf Basis der planungs- und kontrollorientierten Controlling-Konzeption soll nachfolgend die Reichweite der im Mittelpunkt des Controlling stehenden Koordinationsaktivitäten diskutiert werden,³⁸ um abschließend für den weiteren Verlauf dieser Arbeit einen theoretischen Bezugsrahmen zugrundelegen zu können.

2.1.3.1 Konzeptionelle Grundlage

Die bisherigen Erläuterungen deuten darauf hin, dass Controlling grundsätzlich als „eine Komponente der *Führung sozialer Systeme*“³⁹ anzusehen ist, welche zur *Verbesserung ihrer Funktionsfähigkeit* beitragen soll. Im Rahmen einer durch zunehmende Umweltdynamik und steigende Unternehmenskomplexität geprägten Entwicklung, wurden vielfach *Spezialisierungsvorteile* nicht nur im *Leistungssystem*, sondern auch im *Führungssystem* angestrebt. Die hierdurch hervorgerufene Bildung von Führungsteilsystemen erfordert - analog zur Spezialisierung im Leistungssystem - eine *zielgerichtete Zusammenführung der Einzelsysteme*. Diese als *Koordination* zu bezeichnenden Abstimmungsmaßnahmen zwischen den Führungsteilsystemen einerseits und des Gesamtsystems auf die Umweltdynamik andererseits, begründen die Notwendigkeit des Controlling. Demnach stellt das *kontextunabhängige Ziel der Koordination* das konstitutive Merkmal des Controlling dar, welches daher „erst durch den *systematischen Ausbau eines gegliederten Führungssystems entsteht und Gewicht erhält*“⁴⁰.

³⁸ Die Erkenntnis, dass die Koordination im Mittelpunkt der Konzeption des Controlling steht, hat sich bei der Mehrzahl der Autoren durchgesetzt. Ferner stellt die Herstellung eines Bezugs zu den Unternehmenszielen ein konsensfähiges gemeinsames Merkmal dar. Vgl. beispielhaft Horváth (1998), S. 147.

³⁹ Küpper/Weber/Zünd (1990), S. 282.

⁴⁰ Küpper (1997), S. 16.

Zur Erreichung dieser Zielsetzung stehen den Aufgabenträgern des Controlling zwei *Koordinationsarten* zur Verfügung.⁴¹ Mittels *systembildender Maßnahmen* sollen Strukturen etabliert werden, die die Abstimmung von Aufgaben erleichtern. Demgegenüber soll durch *systemkoppelnde Maßnahmen* in einem bestehenden Systemgefüge laufend die Koordination und darüber hinaus dessen Anpassungsfähigkeit an eine *dynamische Umwelt* sichergestellt werden.

Stellt man dieser Argumentation folgend die *systeminterne* und die *umweltbezogene Koordination* in den Mittelpunkt der Betrachtung, stellt sich letztlich die Frage, *welche Führungsteilsysteme* in diesen Ansatz zu integrieren sind. Nach KÜPPER ist der bisherige Betrachtungsrahmen im Sinne des informations- und planungs- und kontrollorientierten Ansatzes von HORVÁTH um die Führungsteilsysteme *Organisation* und *Personalführung* zu ergänzen.⁴² Bei der Darstellung einer derartigen Konzeption des Controlling besteht, bedingt durch die notwendige *Kontextunabhängigkeit*, oftmals die Gefahr, die Abgrenzung zwischen *Führung* und *Controlling* zu verwischen. HORVÁTH bewegt dies letztlich dazu, die Koordinationsfunktion auf Informations-, Planungs- und Kontrollsystem zu beschränken.⁴³ Insgesamt erscheint jedoch die Einbeziehung *aller Führungsteilsysteme* - im Sinne zu koordinierender Elemente - zweckmäßig, da ein derartig verstandener Controlling Ansatz gerade von der „Abstimmungsreichweite“ lebt und darüber hinaus keinerlei konkrete Gründe für den Ausschluss einzelner Führungsteilsysteme sprechen.⁴⁴ Theoretisch erlaubt insbesondere auch die Unterscheidung zwischen *Primärkoordination*, als Koordination des Leistungssystems durch die Führung, und *Sekundärkoordination*, als Koordination innerhalb des Führungsgesamtsystems, eine Abgrenzung der Aufgabenbereiche zwischen Führung (Primärkoordination) und Controlling (Sekundärkoordination).⁴⁵

Deutlicher wird *Praktikern* die Unterscheidung zwischen Führung und Controlling regelmäßig erst im Rahmen der *institutionellen Ausgestaltung*.⁴⁶ Ein Ansatzpunkt, diesen Unterschied auch konzeptionell zum Ausdruck zu bringen,

⁴¹ Die im Folgenden dargelegten Koordinationsarten gehen zurück auf Horváth (1998), S. 119 ff.

⁴² Vgl. Küpper (1997), S. 15.

⁴³ Vgl. Horváth (1998), S. 147 sowie S. 149, vergleichbar Schneider (1994), S. 325 und S. 330.

⁴⁴ So auch Mertes (2000), S. 124, im Gegensatz zu Karlowitsch (1997), S. 9 f.

⁴⁵ Vgl. Weber (1999), S. 26 ff.

⁴⁶ Vgl. hierzu Kap. 3.2.1.2 ff.

bietet die Betonung der *Servicefunktion des Controlling*.⁴⁷ Basis des bisherigen Controlling-Verständnisses war die Koordinationsfunktion. Servicecharakter hat die Koordination regelmäßig dann, wenn durch die Abstimmung der Teilsysteme die Zielerreichung in einem Teilsystem unterstützt wird.⁴⁸ In diesem Zusammenhang wird die unterstützende Wirkung oftmals durch die Bereitstellung *geeigneter Koordinationsmethoden* oder *koordinationsfördernder Informationen* erreicht. Die zu Beginn postulierte, und für viele Praktiker signifikante *Gewinnzielausrichtung* findet regelmäßig bei privatwirtschaftlich organisierten Unternehmen im Controlling eine angemessene Berücksichtigung, sollte jedoch im Sinne einer Übertragbarkeit auf die Gesamtheit sozialer Systeme einen Controlling Ansatz nicht dominieren.⁴⁹

2.1.3.2 Ausgestaltungskontinuum

Neben der bislang vorgenommenen *kontextunabhängigen, konzeptionellen Fundierung* des Controlling, soll die Betrachtung im Folgenden um Elemente einer *kontextabhängigen Wahrnehmung* der Controlling Realität erweitert werden, da die Einbindung des Controlling in interne Austauschbeziehungen regelmäßig einer institutionellen Grundlage bedarf. Insbesondere, wenn an späterer Stelle Handlungsempfehlungen für eine *effiziente* und *effektive*⁵⁰ Ausgestaltung des Controlling gegeben werden sollen, ist es wesentlich, auf diejenigen *Controllingauffassungen* einzugehen, die die Wahrnehmung der damit konfrontierten Personen bestimmen. Die regelmäßig theoretisch überhöhte *Konzeptionsdiskussion* vermag hierzu oftmals keinen Beitrag zu leisten.

Im weiteren sollen auf Basis des zwischen den zwei Extrempositionen „*Führungsbasiertes Controlling*“ und „*Fachbereichsbasiertes Controlling*“ bestehenden Ausgestaltungskontinuums mögliche Controllingauffassungen diskutiert werden.⁵¹ Eine derartige Diskussion kann weitere Einblicke in die alltägliche *Beziehungsdynamik zwischen Controller und Manager* geben, welche für eine zielgerichtete Ausgestaltung des Controlling maßgebliche Bedeutung besitzt. Ferner beeinflusst die jeweils kontextabhängig zugrundegelegte Controllingauf-

⁴⁷ Küpper unterscheidet drei abgeleitete Zwecksetzungen des Controlling. Neben der Anpassungs- und Innovationsfunktion und der Zielausrichtungsfunktion nennt er in diesem Zusammenhang die Servicefunktion. Vgl. Küpper (1997), S. 17-19.

⁴⁸ Vgl. Küpper (1997), S. 19.

⁴⁹ Ansonsten bestünde die Gefahr einer Sachzielgefährdung. Zu Controlling in öffentlichen Institutionen vgl. bspw. Mertes (2000), Junga (2000) sowie Schrijvers (1999).

⁵⁰ Zu der Abgrenzung der Begriffe Effizienz und Effektivität vgl. Kap. 3.

⁵¹ Dieser Vorgehensweise wurde in Anlehnung an Lanter gewählt. Vgl. Lanter (1996), S. 14 ff.

fassung die *Zuordnung und Ausführung von Controlling-Aufgaben* durch den Controllerdienst, wodurch gleichsam wesentliche Rahmenbedingungen für eine kundenbezogene Leistungserstellung des Controllerdienstes gesetzt werden.⁵² Die hier mit LANTER gewählte mögliche Führungs- und Fachbereichsbasierung eines Controllingverständnisses erscheint für den weiteren Verlauf der Analyse zweckmäßig, da im Rahmen einer *kunden- und dienstleistungsorientierten Betrachtung* des Controlling einerseits dem Fachbereich - im Sinne der *Serviceeinheit* des Controllerdienstes - eine besondere Bedeutung zukommt, andererseits aber auch Controlling von der Führung selbst betrieben werden kann. Soweit diese Aufgabenwahrnehmung für einen spezifischen Controllerdienst nicht grundsätzlich geregelt ist, kann im Rahmen einer marketingorientierten Betrachtung von möglichen Bezugsalternativen ausgegangen werden. Neben den Extrempositionen ist insbesondere auf die *Integrativität der Leistungserstellung* im Controlling einzugehen, die nur auf Basis einer dauerhaften Interaktion zwischen Führung und Controlling zu gewährleisten ist.

Die hier verwandte Systematisierung von führungs- und fachbereichsbasiertem Controlling weist deutliche Analogien zu anderen in der Literatur verwandten Abgrenzungen auf. So wird die *Management-Funktion*⁵³ des Controlling oftmals der *Führungsunterstützungsfunktion*⁵⁴ gegenübergestellt. Ferner wird regelmäßig zwischen *funktionalem* Controlling-Verständnis und *institutionellem* Verständnis unterschieden.⁵⁵

2.1.3.2.1 Führungsbasiertes vs. fachbereichsbasiertes Verständnis

Ein *führungsbasiertes Controlling-Verständnis* impliziert, dass die Verantwortung für das Controlling institutionell der Führung zuzuordnen ist.⁵⁶ Unter Rückgriff auf den *Systemansatz*⁵⁷ kommt dem Controlling im Rahmen der *regelkreisorientierten Führung* die Funktion zu, Führungsprozesse zielgerichtet mittels Planungs-, Informations-, Analyse- und Kontrollaktivitäten zu steuern. Ein solches Controlling-Verständnis korrespondiert idealtypisch mit dem Führungsprinzip des *Management by Objectives-Ansatzes* (MbO).⁵⁸ Mittels derarti-

⁵² Vgl. hierzu Kap. 3.2.1.1.

⁵³ Dieser Ansicht sind Ulrich (1985), S. 15 ff. und Deyhle (1990).

⁵⁴ Standpunkt bspw. von Serfling (1992), S. 16 ff.

⁵⁵ Zur Abgrenzung zwischen institutionalem und funktionalem Controlling-Verständnis vgl. Schoch (1993), S. 16 ff.

⁵⁶ Hierzu und im Folgenden vgl. Lanter (1996), S. 19 ff.

⁵⁷ Ausführlich zu dem Systemansatz vgl. Ulrich (1978), S. 13 ff.

⁵⁸ Zum Grundmodell des Management by Objectives vgl. Bleicher/Meyer (1976), S. 242.

ger Steuerungsmechanismen soll neben der *unternehmensinternen Koordination* insbesondere auch die *Anpassungs- und Reaktionsfähigkeit* bezogen auf diskontinuierliche Umweltbedingungen gewährleistet werden. Die Integration eines solchen führungsbasierten Controlling-Verständnisses in das Werte- und Normensystem eines Unternehmens kann in unterschiedlichem Umfang erfolgen. Im Extrem reicht das Verständnis bis hin zu einer *umfassenden Führungsphilosophie*.⁵⁹ Diese zeichnet sich weniger durch operationale Instrumente als vielmehr durch eine dem „unternehmerischen Agieren vorgelagerte *Denk- und Handlungskonzeption*“⁶⁰ aus.

Im Gegensatz zum führungsbasierten Controlling-Verständnis liegt beim *fachbereichsbasierten* Verständnis die Verantwortung für das Controlling überwiegend oder sogar ausschließlich bei dem damit *betrauten Fachbereich*. Controller *Funktion*, im Sinne eines Aufgabenbündels, sowie Controller *Institution* stimmen beim fachbereichsbasierten Controlling überein. Institutionelle Basis für ein derartiges Verständnis ist das traditionelle *Rechnungswesen*. Die Beschränkung auf *Strukturierung, Pflege und Bereitstellung rechnungswesenbezogener Daten* führt zwangsläufig dazu, dass bezüglich der Unternehmenssteuerung inhaltlich ein geringerer Einfluss als beim führungsbasierten Controlling-Verständnis besteht.⁶¹ Überträgt man dem institutionalisierten Controlling über das traditionelle Rechnungswesen hinaus weitere Systeme, die der Informationserfassung und Dokumentation dienen, sowie die Koordination dieser einzelnen Systeme untereinander, so charakterisiert die *Informationssystemorientierung* den Controllerbereich. Darüber hinaus determiniert die Vorgehensweise, wie Informationen der betreuten Systeme beschafft, aufbereitet und analysiert werden, das Ausmaß einer aktiven *Führungsunterstützung*. Die Art und Weise, in der darüber hinaus ergänzende Dienstleistungen im Sinne von *Betreuungs- und Beratungsaktivitäten* erbracht werden, bestimmt letztlich, inwieweit die Grenzen zwischen fachbereichsbasierten und führungsbasierten Verständnis an Trennschärfe verlieren.

2.1.3.2.2 Verständnissynthese

Die bis hierhin über die konzeptionelle Fundierung hinaus vorgenommene Darstellung unterschiedlicher Verständnisse des Controlling in der Praxis verdeutlicht, dass *institutionellen Aspekten* in diesem Zusammenhang eine *gewichtige*

⁵⁹ Vgl. hierzu auch Deyhle (1989), S. 180 f.

⁶⁰ Lanter (1996), S. 28.

⁶¹ Vgl. Lanter (1996), S. 19 sowie S. 36.

Rolle zukommt. Wenngleich aus wissenschaftstheoretischer Sicht eine *objektivierte kontextunabhängige* Konzeption erstrebenswert erscheint, darf die Diskussion des Controlling nicht an der Wahrnehmung der *Aufgabenträger des Controlling* und ihrer Interaktionspartner vorbeilaufen. Im Folgenden soll daher durch Erläuterung eines die vorher dargestellten Extremverständnisse verbindenden Kontinuums herausgearbeitet werden, inwieweit eine moderne Controlling-Auffassung Elemente beider Seiten beinhaltet. Das Kontinuum in Abbildung 2 erlaubt, den Übergang von einem Extremverständnis zum anderen anhand *inhaltlich aufeinander aufbauender Auffassungen* nachzuvollziehen.

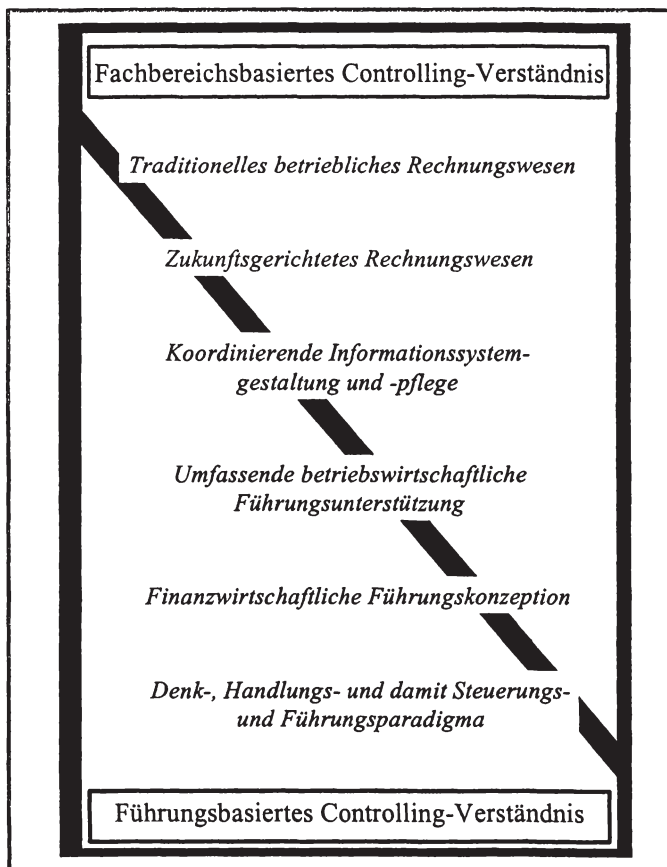


Abbildung 2: Kontinuum der Controlling-Verständnisse⁶²

⁶² Lanter (1996), S. 16.

Ein solcher, gleichsam fließender Übergang vermag vielfältige in der Praxis anzutreffende Ausprägungen des Controlling wiederzugeben. Formal lassen sich diese unterschiedlichen Ausprägungen wiederum anhand *funktionaler, institutionaler* und *instrumenteller* Aspekte unterscheiden.⁶³ Insgesamt reicht das Kontinuum vom traditionellen Rechnungswesen über dessen Anreicherung mit weiteren Informationssystemen und Unterstützungsfunktionen bis hin zu einer zunächst finanzwirtschaftlich dominierten Führungskonzeption, die sich - verallgemeinert - in einem allumfassenden Führungsparadigma wiederfindet. Ergänzt man die Betrachtung um die Aufgabenträger des Controlling und die ihnen jeweils zugeordneten Aufgaben⁶⁴ bzw. Verantwortlichkeiten, so lassen sich, wie in Abbildung 3 dargestellt, grundlegende inhaltliche Entsprechungen zu den Controlling-Auffassungen ableiten.

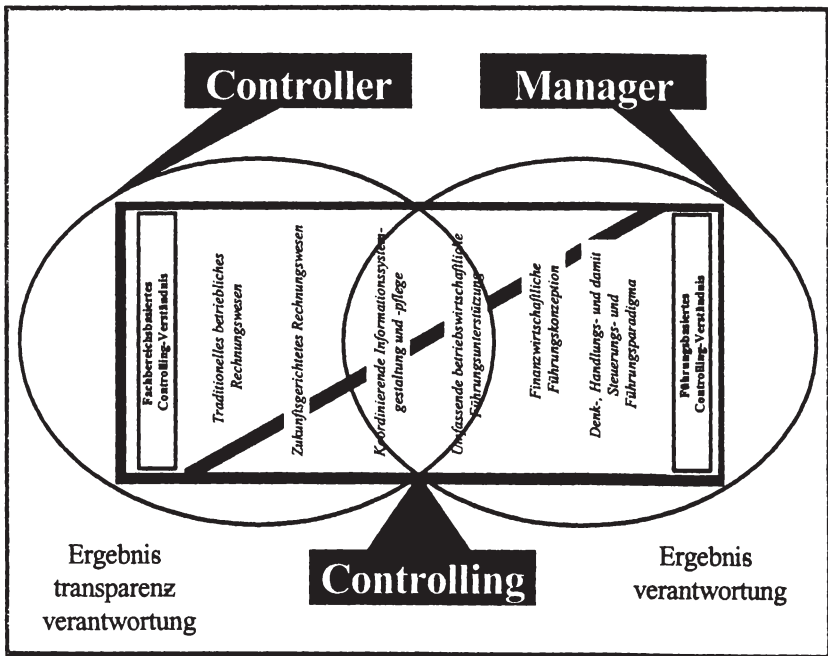


Abbildung 3: Verantwortungsbereiche und Verständniskontinuum⁶⁵

⁶³ Ausführlicher hierzu die Abbildung zur synoptischen Charakterisierung der Controlling-Verständnisse nach formalen Aspekten, vgl. Lanter (1996), S. 18.

⁶⁴ Ausführlicher zu dem Problem der systematischen Aufgabenzuordnung zu Aufgabenträgern des Controlling vgl. Kap. 3.2.1.2.

⁶⁵ Die Schnittmengendarstellung zwischen Controller und Manager erfolgt in Anlehnung an die Abbildung „Controller und Controlling-Kooperation“ von Deyhle/Steigmeier (1993), S. 26 f.

Kontextabhängig korrespondiert oftmals das Controlling-Verständnis mit den Aufgabenbereichen der Aufgabenträger des Controlling (Manager/Controller). Grenzt das *Ergebnis* bzw. die *Ergebnistransparenz* die Verantwortungsbereiche zwischen Manager und Controller noch klar ab, zeigen sich demgegenüber bei der Aufgabenzuordnung und Wahrnehmung in Abhängigkeit des unterstellten Controlling-Verständnisses unterschiedliche Ausgestaltungsmöglichkeiten. Stellt man auf den *Service- und Unterstützungscharakter des Controlling* ab, so wird deutlich, dass Controlling zwischen Manager und Controller, im Sinne einer *Schnittmenge der Verantwortlichkeiten* stattfinden sollte. Je nach horizontaler Lage des Verständniskontinuums befinden sich in dieser Schnittmenge *mehr führungs- oder fachbereichsbezogene Elemente*.⁶⁶ Die Lage des Kontinuums bzw. dessen Überlappung mit der Schnittmenge unterscheidet sich von Unternehmen zu Unternehmen. Darüber hinaus kann im Zeitablauf eine *Dynamik* beobachtet werden, soweit Aufgabenbereiche und Verständnis einer Veränderung unterliegen.

So gesehen wird deutlich, dass Controlling unabhängig von seiner *konzeptionellen Fundierung* in der Realität konkreten Wahrnehmungen ausgesetzt ist, die das Verständnis der Beteiligten prägen. Hierbei handelt es sich im Regelfall weder um ein *rein fachbereichsbasiertes noch führungsbasiertes Verständnis*. Vielmehr verwischen die Grenzen in Abhängigkeit der Aufgabenträger, ihrer spezifischen Fähigkeiten und dem Entwicklungsgrad des Controlling.

Vor diesem Hintergrund soll unter Controlling im weiteren die *„Beschaffung, Aufbereitung, (...) Analyse [und Kommunikation] von Daten zur Vorbereitung zielsetzungsgerechter Entscheidungen“*⁶⁷ verstanden werden. Hierdurch wird einerseits deutlich, dass dem Controller unterstützende Aufgaben im Rahmen der *zielsetzungsgerechten Entscheidungsfundierung* zukommen, die auf Basis institutionalisierter, eventuell fachbereichsgebundener Informationssysteme erfolgen kann. Andererseits kann durch die *Analyse, Aufbereitung und Kommunikation* dieser Informationen mit unterschiedlicher Intensität auf *führungsbezogene Handlungen* eingewirkt werden. Insbesondere das *Kommunikationsverhalten* prägt hierbei die Wahrnehmung des Controlling durch das Management. Über eine stärkere Fokussierung des Controllers auf den Manager als seinen unmittelbaren Leistungsadressaten - im Sinne einer *konsequenten Kundenorien-*

⁶⁶ Die horizontale Lage des Verständnis-Kontinuums und damit der Schnittmengeninhalt kann z.B. Ausdruck der Kontextabhängigkeit des Controlling-Verständnisses sein.

⁶⁷ Berens/Hoffjan/Strack (1995), S. 144. Ebenso auch Rieper/Witte/Berens (1996), S. V. Die Ergänzung in den rechteckigen Klammern erfolgte durch den Verfasser.

tierung - können durch die *Aufgabenteilung* bedingte Nachteile kompensiert werden. Die systematische Integration der *Bedürfnisse der Führung* in die Leistungen des *Fachbereichs Controlling* vermag zu einer Integration der Fachbereichs- und Führungsperspektive beizutragen. Haben Manager und Controller dieses Verständnis gleichermaßen verinnerlicht, kann das Controlling wirksam seinen systeminternen und systemübergreifenden *Koordinationsverpflichtungen* nachkommen. Inwieweit aktuelle Entwicklungen Umfang und Effizienz des Controlling beeinflussen, soll im Folgenden übersichtsartig dargestellt werden.

2.1.4 Ausgewählte Entwicklungstendenzen im Controlling

Unterstellt man dem Controlling den Anspruch, aktive Führungsunterstützung leisten zu wollen, so sind die derzeitigen Entwicklungstendenzen im Controlling vor dem Hintergrund *aktueller Führungsprobleme des Managements* zu betrachten.⁶⁸ Die stetig steigende Umweltdynamik erfordert eine Veränderung in der Struktur der gewohnten Führungsteilsysteme. Neben einer Unterstützung der Anpassung einzelner Systeme kommt hierbei dem Controlling insbesondere die Aufgabe zu, die Koordination der *Veränderung im Führungsgesamtsystem* zu gewährleisten. Die neue Struktur der Führungssysteme geht mit dem Management veränderter Zielgrößen einher.⁶⁹ *Mengen-, Zeit- und Qualitätsdaten* ergänzen pagatorische und kalkulatorische Rechengrößen. Neue Führungskonzepte wie *Teamorientierung* und *Profit-Center-Lösungen* stellen insbesondere in Verbindung mit hybriden Unternehmensformen wie *Unternehmenspartnerschaften* und *virtuellen Unternehmen* eine Herausforderung für das Controlling dar, auf das dieses sowohl mit *neuen Leistungen* als auch mit eigenen *Organisationsanpassungen* reagieren muss.

Die Organisation des Controlling zeichnet sich derzeit noch überwiegend durch konservative *Stabs-* oder *Linienlösungen* aus.⁷⁰ In jüngster Vergangenheit rücken aber Ansätze wie *Selbstorganisation*, *Center-Organisation* und die *lernende Organisation* immer mehr in den Mittelpunkt der Betrachtung. Regelmäßig wird ihre Anwendbarkeit auf den Controllerdienst diskutiert und für zukünftig als tragfähig erachtet.⁷¹ Die Auswirkungen solcher Organisationsänderungen

⁶⁸ Die aktuellen Führungsprobleme werden in Anlehnung an WEBER und SCHÄFFER diskutiert. Vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 134 f.

⁶⁹ Vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 134.

⁷⁰ Zur empirischen Auswertung von Organisationsplänen vgl. Amshoff (1996), S. 546 ff.

⁷¹ Vgl. Reiß (1997), S. 373 ff.

auf die Effizienz und Effektivität der Leistungserstellung des Controlling sollen an späterer Stelle diskutiert werden.⁷²

Eine Verbindung der organisatorischen Neuausrichtung des Controlling mit neuen Aufgaben und Instrumenten stellt der Ansatz des *Lean Controlling* dar, welcher insbesondere *Verhaltens-,⁷³ Kultur- und Kommunikationsaspekten* eine besondere Bedeutung beimisst.⁷⁴ Der ganzheitliche Ansatz des Lean Controlling stellt die *Prozessperspektive* in den Mittelpunkt und betont *Dezentralisierung* und *Eigensteuerung* als probate Mittel, Flexibilität organisatorisch zu verankern. Eigenverantwortlichkeit bedingt die Notwendigkeit von mehr Controllingaktivitäten in dezentralen Bereichen, was gleichsam eine Umorientierung des Controllers erfordert. Durch die *Dezentralisierung* entstehen *neue Zielgruppen* für das Controlling. Lean Controlling führt somit zu einer quantitativen Ausweitung der Zielgruppe (unteres Management), bei gleichzeitiger qualitativer Veränderung des Aufgabenspektrums.⁷⁵ Der hiermit verbundene Trend zum *Selbstcontrolling* verlangt vom Controller die Fähigkeit, andere in die Lage zu versetzen, selbständig Controlling betreiben zu können. Hierdurch erweitern insbesondere *Moderation, Coaching* und *Implementierung von Konzepten* das Spektrum der bisherigen Aufgaben des Controllers. Die Gefahr, dass der Controller sich hierdurch langfristig selbst *überflüssig* machen könnte, besteht nicht real. Vielmehr fordert Selbstcontrolling „den Controller auf, die Rolle des *Spielmachers* zu übernehmen und andere die Tore schießen zu lassen“⁷⁶.

Eingebettet in die bisher beschriebenen Entwicklungstendenzen sollen im Folgenden zwei grundlegende, für den weiteren Verlauf der Arbeit wesentliche Entwicklungen im Controlling dargestellt werden. Zum einen erfordert der *externe Marktdruck* eine angemessene Berücksichtigung *absatzmarktbezogener Sachverhalte*, insbesondere aufgrund der Tatsache, dass die Nachfrage bei der Mehrzahl der Unternehmen regelmäßig *den zentralen Engpassfaktor* darstellt.⁷⁷ Ferner ist, wie bereits im Rahmen des Lean Controlling angesprochen, für das Controlling ein zunehmender *interner Marktdruck* spürbar, der es erforderlich macht, die *Bedürfnisse der internen Kunden* bei der Erstellung der Leistungen zunehmend zu berücksichtigen. Das Controlling muss zudem selbst immer öfter

⁷² Ausführlich zur Organisation des Controlling vgl. Kap 3.3 ff.

⁷³ Zur Konzeption des verhaltensorientierten Controlling vgl. Karlowitsch (1997), S. 24 ff.

⁷⁴ Zu Aufbau und Gestaltung eines Lean Controlling vgl. Biel (1996), S. 50 ff.

⁷⁵ Hierzu und nachfolgend vgl. Reichmann (1996), S. 559.

⁷⁶ Biel (1996), S. 54.

⁷⁷ Zur Bedeutung des Engpassfaktors Nachfrage für die Begründung der Marketing-Theorie vgl. Kap. 2.2.

Rechenschaft über die Wirtschaftlichkeit seiner Leistungserstellung ablegen. Einen Überblick über die im Folgenden zu diskutierenden *Quellen des Veränderungsdrucks* im Controlling gibt Abbildung 4.

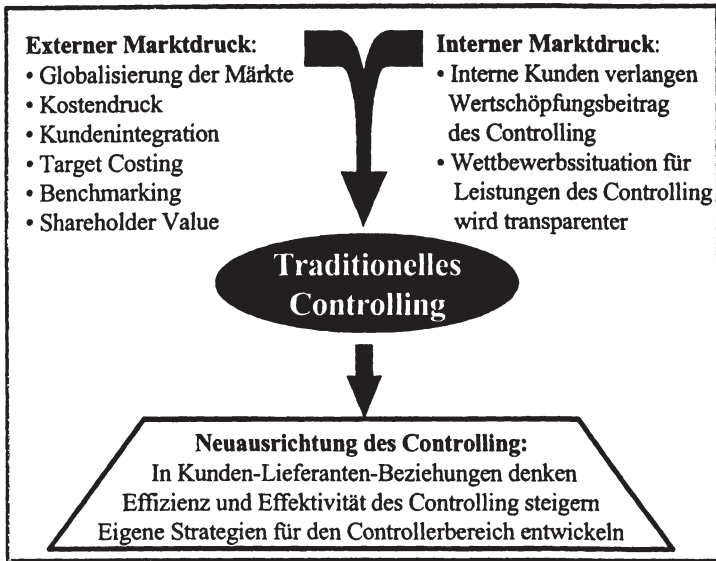


Abbildung 4: Controlling im Wandel⁷⁸

2.1.4.1 Externe Marktorientierung des Controlling

Die vorherrschende Ausrichtung des Controlling auf *interne Prozesse* hat in der Vergangenheit oftmals dazu geführt, dass *absatzmarktbezogene Sachverhalte* nur unzureichend Berücksichtigung in Analysen des Controlling gefunden haben. Insbesondere in Unternehmen mit deutlichem *Technologievorsprung* fehlte regelmäßig die Notwendigkeit, die Nachfrage als *Knappheitsfaktor* angemessen abzubilden. Im Rahmen eines sich verschärfenden Wettbewerbsumfeldes wurden als Reaktion zunächst *Kostensenkungspotenziale* ausgeschöpft, bevor sich letztlich auch im Controllerbereich die Erkenntnis durchsetzte, die nachfragedeterminierten *Erlöse* auf ihre Gestaltbarkeit hin zu untersuchen. WEBER fordert in diesem Zusammenhang, „den *Inside-out* durch einen *Outside-in-Blick* zu ergänzen“⁷⁹. Konsequenz auf alle marktbezogenen Aktivitäten angewandt heißt dies,

⁷⁸ Ergänzt auf Grundlage der Darstellung von Schamagl/Schubert (1999), S. 312 und der Ausführungen von Niedereichholz (1999), S. 9.

⁷⁹ Weber (1997), S. 16 sowie Homburg (1999), S. 7.

absatzmarkt-, kapitalmarkt- und wettbewerbsumfeldbezogene Anforderungen durch geeignete Controlling-Maßnahmen zu analysieren und aufzubereiten, damit auf dieser Basis das Management in die Lage versetzt wird, angemessen zu reagieren. Konkret wird bspw. versucht, über *Absatzsegmentrechnung*, *Kundendeckungsbeitragsrechnung*, *Werbeerfolgskontrolle* und *Target Costing* Kundenanforderungen und -verhalten in das Controlling zu integrieren.⁸⁰ Ferner wird mit dem *Shareholder Value-Konzept*⁸¹ eine konsequente Kapitalmarktorientierung verfolgt, welche durch transparenzschaffende Instrumente des *Risikocontrolling* abgesichert werden kann. *Benchmarking-Aktivitäten* vermögen wettbewerbsbezogen die Performance von Unternehmensbereichen abzubilden und ermöglichen gleichsam Verbesserungspotenziale im Sinne einer *Best Practice* zu erschließen.

Den generellen Trend zu einer Marktorientierung im Controlling vermögen gleichermaßen moderne Kennzahlensysteme und Performance Measurement-Instrumente wie die *Balanced Scorecard* zu belegen,⁸² da durch ihre Multidimensionalität absatzmarkt-, kapitalmarkt- und wettbewerbsbezogene Sachverhalte in Verbindung mit klassischen monetären Steuerungsgrößen Abbildung finden. Die hier beschriebene „externe“ *Marktorientierung* des Controlling soll im Folgenden von einer „internen“ *Marktorientierung* abgegrenzt werden, welche ihren Betrachtungsschwerpunkt auf die *internen Kunden-Lieferanten-Beziehungen* des Controllings legt.⁸³

2.1.4.2 Interne Marktorientierung des Controlling

Zunehmend spielt die *interne Ausrichtung* des Controlling eine entscheidendere Rolle. Hat man früher die formale Existenz des Controllings auf die ihr zugrundeliegende *Organisationsentscheidung* zurückgeführt,⁸⁴ rückt heute im Gegensatz zu dieser hierarchischen Betrachtung die *Nachfrage nach Controlling-Leistungen als konstituierendes Merkmal* für die Rechtfertigung der Existenz des Controlling in den Mittelpunkt. Es hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, dass die *Wechselwirkung von Angebot und Nachfrage* gleichermaßen positiv

⁸⁰ Vgl. hierzu auch Abbildung 4. Allg. zur Kundenbeziehung als neue Bezugsgröße des Controlling vgl. Lube (1997), S. 183 ff.

⁸¹ Zum Gegenstand des Shareholder Value-Konzeptes vgl. Baetge (1997), S. 108 ff.

⁸² Zur Einbettung der Balanced Scorecard in den Prozess der Marktausrichtung des Controlling vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 147 ff.

⁸³ Ausführlich zu internen Kunden-Lieferanten-Beziehungen vgl. Neuhaus (1996) sowie grundlegend zum Management derartiger Beziehungen Künzel (1999).

⁸⁴ Vgl. Weber (1997), S. 7.

auf die Bereitstellung des Leistungsangebotes interner Dienstleister auswirkt.⁸⁵ Über bereits früher proklamierte Elemente einer Kundenorientierung im Controlling wie *Empfängerorientierung* und *Bedarfsgerechtigkeit* hinaus, wird derzeit versucht, *Kundenorientierung* in einem umfassenderen Sinn zu implementieren.⁸⁶ Neben einer *zielgerichteten Positionierung* des Controllerbereichs im Unternehmen und gegenüber seinem potenziellen internen und externen Wettbewerbsumfeld wird versucht, über die *Inhalte einzelner Leistungen*, die *Struktur des Leistungsgesamtangebotes* sowie die *Umstände der Leistungserbringung* interne Kunden- und Marktorientierung zu praktizieren. Regelmäßig bleibt die Umsetzung derartiger Maßnahmen jedoch hinter den Ansprüchen zurück. Insbesondere das Zusammenspiel *hierarchie- und marktbezogener Koordination* erfordert an dieser Stelle eine genaue Analyse des Unternehmenskontextes sowie der beteiligten *Transaktionspartner*. Es ist zu berücksichtigen, dass unternehmensintern *Rahmenbedingungen* für *Leistungsinanspruchnahmen* gelten müssen, da sensible Leistungsinhalte nicht jedem zwangsläufig zugänglich zu machen sind. Vielmehr bedarf es im Einzelfall einer vorherigen *Autorisierung* durch die Unternehmensführung. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Leistungsnachfrage einzelner Mitarbeiter teilweise durch *egoistische Motive* geprägt sein kann, die oftmals organisationsinternen Auseinandersetzungen um *Macht* und *Prestige* entspringen.⁸⁷ Darüber hinaus ist zu klären, inwieweit der *Kontrollcharakter* einzelner Leistungen die Berücksichtigung von Nachfragerinteressen einschränkt bzw. verbietet.⁸⁸ Hierdurch wird deutlich, dass speziell auch der *Charakterisierung* von einzelnen *Leistungen* besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden muss, da nur auf Basis einer derartig dezidierten Analyse *Möglichkeiten und Grenzen einer kundenorientierten Ausgestaltung* ergründet werden können.⁸⁹

Im Rahmen der durch die Unternehmensleitung vorgegebenen *Inanspruchnahmemöglichkeiten* des Controlling und in dem Bewusstsein, dass neben *Unternehmenszielen* immer auch *Individualziele* verfolgt werden, stellt die Konfrontation von Angebot und Nachfrage ein zweckmäßiges *Interessenausgleichsverfahren* dar, welches einer effizienten Allokation von Controlling-Leistungen

⁸⁵ Zur Allokation und Verteilung individueller Güter über den Ausgleich von Angebot und Nachfrage vgl. Thieme (1992), S. 20 ff.

⁸⁶ Vgl. hierzu die Anwendung der Balanced Scorecard auf den Controllerbereich in Kap. 4.2 sowie Gleich/Haindl (1996), S. 262 ff.

⁸⁷ Zu spezifischen Einflussfaktoren auf die Nachfrage von Kosteninformationen vgl. Höffken (1991), S. 85 ff.

⁸⁸ Vgl. Kap. 3.2.2.3.2.

⁸⁹ Zu dem Möglichkeiten einer kundenorientierten Ausgestaltung der Kostenrechnung vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlhaus (1998), S. 39 ff.

dienlich sein kann. Daher erscheint es notwendig, einen Gestaltungsrahmen für eine gesamthaft nachfrage- bzw. kundenorientierte Ausrichtung des Controllerbereiches zu entwickeln. Hierbei ist es zweckmäßig, Ansätze der *Marketingwissenschaft* auf ihre Anwendbarkeit hin zu überprüfen, da diesen der dominante *Kundenfokus* eigen ist.

2.2 Der Marketing Ansatz

Der Wandel von *Verkäufermärkten* zu *Käufermärkten* kann als maßgeblich für die Bedeutungszunahme des Marketing in Praxis und Wissenschaft angesehen werden.⁹⁰ Induziert durch die Verlagerung des zentralen unternehmerischen *Engpasses* in den Absatzbereich wird dieser zum Ausgangspunkt *unternehmerischer Planung*.⁹¹

Im Kern der *Managementphilosophie* des Marketing steht die Befriedigung der Bedürfnisse *aktueller* und *potenzieller* Kunden.⁹² Durch die Bereitstellung eines geeigneten Leistungsangebotes soll *Kundenzufriedenheit* generiert werden.⁹³ Über diese kann langfristig eine *Bindung des Kunden* erreicht werden,⁹⁴ auf deren Basis weitere Transaktionen gesichert werden sollen. Maßgeblich für die angestrebte Zufriedenheit des Kunden ist das Verhältnis zwischen den *Erwartungen* des Kunden vor dem Leistungsaustausch und den tatsächlichen erlebten *Ergebnis* der Transaktion. Die Bestimmung der Kundenzufriedenheit kann einerseits anhand intersubjektiv *nachvollziehbarer Indikatoren* erfolgen, andererseits spielen jedoch schwer *operationalisierbare psychologische* Faktoren eine gewichtige Rolle.⁹⁵ Das Konstrukt der „*Kundenorientierung*“ zeichnet sich in diesem Zusammenhang durch den Anspruch aus, alle marktrelevanten Aktivitäten eines Anbieters unter dem Aspekt der *Verbesserung des Kundennutzens* zu sehen.⁹⁶ Die Kundenorientierung bestimmt somit maßgeblich den *Grad der Kundenzufriedenheit*.⁹⁷

⁹⁰ Vgl. Meffert (1999), S. 5.

⁹¹ Vgl. Gutenberg (1984), S. 104 ff.

⁹² So bspw. McCarthy (1964) und Kotler (1999).

⁹³ Ausführlich zu Bedeutung der Kundenzufriedenheit vgl. Pepels (1998), S. 920 ff. Zur strategischen Bedeutung der Kundenzufriedenheit vgl. Simon/Homburg (1998), S. 17 ff.

⁹⁴ Zum Kundenbindungspotenzial im Business-to-Business Marketing vgl. Kleinaltenkamp (2000), S. 83 f.

⁹⁵ Zum Management von Kundenzufriedenheit vgl. Günter/Platzek (1992), S. 109 ff.

⁹⁶ Vgl. Hanan/Karp (1991), S. 101.

⁹⁷ Vgl. Backhaus (1997), S. 27.

Die Identifikation und Befriedigung von Kundenbedürfnissen erfordert eine differenzierte Analyse des jeweils *relevanten Marktes* auf Basis seiner *Marktstrukturen* und *Marktprozesse*.⁹⁸ Darauf aufbauend ist der Gesamtmarkt nach geeigneten Abgrenzungsmerkmalen derart zu *segmentieren*, dass die Teilsegmente untereinander möglichst *heterogen*, in sich jedoch weitestgehend *homogen* sind.⁹⁹ Eine erhöhte *Transparenz* der Leistungsangebote und eine zunehmende *Vergleichbarkeit* der Kernleistungen führt auf Anbieterseite zu der Notwendigkeit, *Differenzierungspotenziale* auszuschöpfen. Diese aktive Gestaltungsaufgabe steht im Mittelpunkt des *Marketingmanagements*. Auf Basis der gesetzten *Marketing Ziele* sind die *Marketingsituationen* als die Zustände des jeweiligen Unternehmensumfeldes zu bewerten. Dies ist der Ausgangspunkt für den Einsatz der *Marketinginstrumente*, welche die *Aktionsparameter* des Marketingmanagers darstellen, zielgerichtet auf die Gestaltung des Marktumfeldes einzuwirken.¹⁰⁰

2.2.1 Traditioneller Objektbereich

Analog zu der gesellschaftspolitischen Entwicklung des 20. Jahrhunderts unterlagen die Ansprüche, die heute unter dem Begriff des Marketing subsumiert werden, einem erheblichen Wandel. Wurde Marketing zunächst als *Distributionsfunktion*, dann als *zentrale Engpassfunktion* und später als *Führungsfunktion* aufgefasst, hat sich das heutige Verständnis zu dem eines *marktorientierten Führungskonzeptes* hin gewandelt.¹⁰¹ In diesem Sinne definiert MEFFERT Marketing als „*Planung, Koordination und Kontrolle aller auf die aktuellen und potenziellen Märkte ausgerichteten Unternehmensaktivitäten. Durch eine dauerhafte Befriedigung der Kundenbedürfnisse sollen die Unternehmensziele im gesamtwirtschaftlichen Güterversorgungsprozess verwirklicht werden.*“¹⁰² Demgegenüber wird mit Marketing im öffentlichen Bewusstsein regelmäßig die *Unternehmensfunktion* assoziiert. Insbesondere aber die Betonung von Marketing als *Management von komparativen Konkurrenzvorteilen (KKV)* verdeutlicht die Notwendigkeit einer produktspezifischen „*Koordination von Unternehmensfunktionen (z.B. F&E, Beschaffung, Fertigung, Vertrieb, Finanzierung) im Hin-*

⁹⁸ Marktstrukturen und Marktprozesse determinieren zusammen das Marketingsystem. Vgl. Bruhn (1990), S. 16 ff.

⁹⁹ Vgl. umfassend Freter (1983) sowie überblicksartig Meffert (2000), S. 181 und Scheuch (1993), S. 274 ff

¹⁰⁰ Vgl. Bruhn (1990), S. 26 f.

¹⁰¹ Zu den Entwicklungslinien des Marketing vgl. Meffert (1999), S. 6 ff. und Peples (1998), S. 9 ff. Speziell zu Internationalisierungstendenzen vgl. Backhaus/Büschken/Voeth (2000), S. 33 ff.

¹⁰² Meffert (2000), S. 8.

blick auf die Erfordernisse des (Absatz-) Marktes“¹⁰³. Hierdurch wird zum Ausdruck gebracht, dass Quellen für KKV's in allen Unternehmensfunktionen zu suchen sind.

Sowohl die Einbeziehung aller marktbezogenen Aktivitäten und die umfassende Bedürfnisorientierung, als auch der funktionsübergreifende Charakter des Marketing haben in der Vergangenheit dazu geführt, dass sich Marketing als annähernd allumfassender Ansatz nicht unerheblicher Kritik ausgesetzt sah.¹⁰⁴ Überspitzt formuliert SCHNEIDER mit Blick auf die Marketing-Management Definition von KOTLER,¹⁰⁵ dass „Beethovens Skizzen zur 9. Sinfonie oder die Konzipierung des Kommunistischen Manifests demnach ebenso wie eine räuberische Schutzgeld-Erpressung durch Mafiosi“¹⁰⁶ mit derartig umfassenden Definitionen vereinbar zu sein scheinen. Letztlich verbirgt sich hinter dieser Äußerung die Kritik, dass die Marketingwissenschaft mit ihrem Selbständigkeitsanspruch,¹⁰⁷ im Sinne einer Konzeption der Unternehmensführung, zwangsläufig in Konkurrenz zur Betriebswirtschaftslehre an sich tritt.¹⁰⁸ An dieser Stelle sei auf die Analogien zur Fundierung des Controlling als eigenständiger betriebswirtschaftlicher Bereich hingewiesen. In vergleichbarer Form stellt sich die Abgrenzung zur Unternehmensführung als ein Problem dar.¹⁰⁹

Insbesondere jedoch die *Umweldynamik* in einer globalisierten Gesellschaft, verbunden mit einer *heterogenen Entwicklung der Konsumentenwünsche*, erfordert - vielleicht mehr denn je - eine umfassende Orientierung *aller Unternehmensaktivitäten* am Nutzen der Kunden bzw. an erzielbaren Wettbewerbsvorteilen.¹¹⁰ Daher soll im Folgenden weniger der theoretischen Auseinandersetzung um spezifische Konzepte des Marketing Aufmerksamkeit geschenkt werden, als vielmehr konkreten *praktischen Entwicklungstendenzen*, die die Wahrnehmung der Marketing „Praktizierenden“ prägen. Diese sind regelmäßig durch ein *dua-*

¹⁰³ Backhaus (1999), S. 8.

¹⁰⁴ Hierzu beispielhaft Schneider (1983), S. 197 ff.

¹⁰⁵ KOTLERS Definition entspricht der der AMERICAN MARKETING ASSOCIATION (AMA): „Marketing ist der Prozess von Planung und Umsetzung der Entwicklung, Preissetzung, Kommunikation und Distribution von Ideen, Gütern und Dienstleistungen zur Ermöglichung von Austauschprozessen, die die individuellen und organisationsbezogenen Zielsetzungen erfüllen.“ Zitiert nach Brown (1985), S. 1.

¹⁰⁶ Schneider (1997), S. 16.

¹⁰⁷ Vgl. Schneider (1997), S. 29.

¹⁰⁸ SCHNEIDER formuliert dies in einer von drei Thesen, in denen er sich mit dem „Image“ der Marketingwissenschaft auseinandersetzt. Vgl. Schneider (1983), S. 198.

¹⁰⁹ Näher hierzu Kap. 2.1.1.

¹¹⁰ Vgl. Meffert (1999), S. 26.

les Führungskonzept geprägt, welches Unternehmensfunktion und Leitkonzept des Managements gleichermaßen beinhaltet.¹¹¹

2.2.2 Ausgewählte Entwicklungstendenzen im Marketing

Neben der durch die dargestellte historische Entwicklung der Märkte bedingten Wandlung in der *Grundausrichtung des Marketing*, lassen sich Tendenzen eines *Deepening* und *Broadening* im Marketing beobachten.¹¹² *Deepening* als *Vertiefung* des Marketing, im Sinne einer *Erweiterung der Zielinhalte*, führt zu einer Einbeziehung solcher Bereiche, die nicht primär auf *ökonomische Ziele* ausgerichtet sind.¹¹³ Ferner hat die *Ausweitung des Gegenstandsbereiches* des Marketing (*Broadening*) zu einer Anwendung von Marketing-Gedanken auf nicht erwerbswirtschaftliche Institutionen geführt.¹¹⁴ Gemeinsam ist diesen Entwicklungen, dass das Begriffsverständnis nunmehr allgemein ein *Management von Austauschbeziehungen* abdeckt,¹¹⁵ was gleichermaßen *unternehmensinterne Transaktionen* einschließt.

Eine weitere für die Entwicklung des Marketing maßgebliche Tendenz ist die stärkere Spezialisierung auf *Wirtschaftsgütertypen*. Nahm Marketing seinen Ausgangspunkt bei den *Verbrauchsgütern*, entwickelten sich rasch spezifische methodische Instrumentarien für *Gebrauchsgüter*, *Investitionsgüter* und schließlich auch *Dienstleistungen*.

Auf Basis der Gesamtheit derartiger Entwicklungs- und Spezialisierungstendenzen im Marketing sollen nachfolgend zwei ausgewählte Bereiche weiter betrachtet werden. Da es sich bei den im Kern dieser Arbeit stehenden *Controlling-Leistungen* um *interne Dienstleistungen* handelt, sollen einerseits die Spezifika eines Marketing für *Dienstleistungen* herausgearbeitet werden. Andererseits muss den Besonderheiten *unternehmensinterner* Austauschbeziehungen Rechnung getragen werden, wofür der Ansatz des *internen Marketing* verantwortlich zeichnet.

¹¹¹ Vgl. Meffert (1999), S. 8.

¹¹² Zu den Entwicklungen des *Deepening* und *Broadening* vgl. Meffert (2000), S. 1276 f. sowie Peples (1998), S. 39 f.

¹¹³ Hierzu zählen bspw. das gesellschaftsorientierte Marketing oder das Öko-Marketing.

¹¹⁴ Zu nennen sind hier öffentliche Verwaltungen, Kulturinstitutionen etc.

¹¹⁵ Vgl. Meffert (1999), S. 9.

2.2.2.1 Dienstleistungsmarketing

Die Bedeutungszunahme des *tertiären Sektors* in modernen Volkswirtschaften hat auch in der Marketingwissenschaft zu einer differenzierteren Auseinandersetzung mit dem Tatbestand der Dienstleistung geführt.¹¹⁶ In Bezug auf Untersuchungsgegenstand und Anwendungsspektrum wird im Marketing regelmäßig zwischen *Konsumgüter-, Investitionsgüter-, und Dienstleistungsmarketing* unterschieden, auch wenn eine genaue Abgrenzung oftmals Schwierigkeiten bereitet.¹¹⁷ Zielsetzung des Dienstleistungsmarketings ist einerseits, die *Charakteristika des Dienstleistungsbegriffs* in Abgrenzung zu anderen Wirtschaftsgütern herauszuarbeiten, um andererseits das *heterogene Gesamtspektrum* der Dienstleistungen so zweckmäßig *strukturieren* zu können, dass ein konkreter Anwendungsbezug hergestellt werden kann. Ein gängiges Verfahren zur Abgrenzung des Dienstleistungsbegriffs ist eine Definition auf Basis *konstitutiver Merkmale*. Als konstitutive Merkmale der Dienstleistung in Abgrenzung zur Sachleistung werden die *Potenzial-, Prozess- und Ergebnisorientierung* angesehen. „*Dienstleistungen sind selbständige, marktfähige Leistungen, die mit der Bereitstellung (z.B. Versicherungsleistung) und/oder dem Einsatz von Leistungsfähigkeiten (z.B. Friseurleistung) verbunden sind (Potenzialorientierung). Interne (z.B. Geschäftsräume, Personal, Ausbildung) und externe Faktoren (also solche die nicht im Einflussbereich des Dienstleisters liegen) werden im Rahmen des Erstellungsprozesses kombiniert (Prozessorientierung). Die Faktorenkombination des Dienstleistungsanbieters wird mit dem Ziel eingesetzt, an den externen Faktoren, an Menschen (z.B. Kunden) oder deren Objekten (z.B. Auto des Kunden) nutzenstiftende Wirkungen (z.B. Inspektion beim Auto) zu erzielen (Ergebnisorientierung).*“¹¹⁸

Die Bemühungen derartig umfassender Definitionen verdeutlichen das Problem, das *heterogene Gesamtspektrum* der Dienstleistungen treffend wiederzugeben, ohne jedoch die Trennschärfe zum Begriff des *Sachgutes* zu verlieren.¹¹⁹ Daher wird gegenwärtig weniger der Definition, als vielmehr der *Klassifikation einzelner Dienstleistungen* Aufmerksamkeit geschenkt.

Gütertypologische Abgrenzungen stellen demnach ein wichtiges Klassifikationsinstrument dar, welches in der Lage ist, die bezogen auf den Analysegegen-

¹¹⁶ Zum Anteil von Dienstleistungstätigkeiten im produzierenden Sektor vgl. Kleinaltenkamp (1995), S. 163.

¹¹⁷ Vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 6.

¹¹⁸ Meffert/Bruhn (2000), S. 30.

¹¹⁹ Die Zweckmäßigkeit einer derartigen Abgrenzung stellen ENGELHARDT ET AL. in Frage. Vgl. Engelhardt/Kleinaltenkamp/Reckenfelderbäumer (1993), S. 395 ff.

stand *differenzierungsträchtigen* Merkmale abzubilden. Die Einordnung einer spezifischen Dienstleistung oder Dienstleistungsgruppe wird entlang eines *Kontinuums* zwischen den zwei Extremausprägungen des jeweiligen Merkmals vorgenommen.¹²⁰ Die Abbildung einer Dienstleistung in dem durch die Merkmale aufgespannten *zwei- oder auch mehrdimensionalen Raum* verfolgt das Ziel, möglichst *homogene Dienstleistungstypen* zu identifizieren, um diese einer zielgerichteten Bearbeitung durch das Marketing zugänglich zu machen. Als wegweisend gilt in diesem Zusammenhang die in Abbildung 5 dargestellte Leistungstypologie von ENGELHARDT ET AL.¹²¹, die aufgrund der regelmäßigen *Verbindung von Sach- und Dienstleistungen* diese Unterscheidung nicht mehr explizit vorsieht, sondern vielmehr auf den *Immaterialitäts- und Integrationsgrad* fokussiert.¹²²

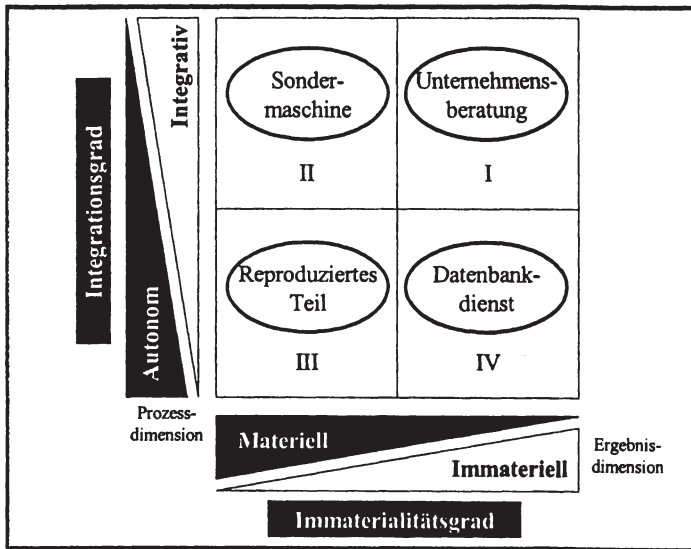


Abbildung 5: Leistungstypologie nach ENGELHARDT, KLEINALTENKAMP UND RECKENFELDERBÄUMER

Bezogen auf die oben erwähnten *konstitutiven Merkmale* der Dienstleistung stellt die Typologie von ENGELHARDT ET AL. mit der Integrativität ein Element

¹²⁰ Vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 33 sowie Meffert (1994), S. 522 ff.

¹²¹ Engelhardt/Kleinaltenkamp/Reckenfelderbäumer (1992), S. 35.

¹²² Zu der Struktur derartiger Leistungsbündel vgl. Engelhardt/Kleinaltenkamp/Reckenfelderbäumer (1993), S. 395 ff.

des *Leistungsprozesses* und mit der Immaterialität eine Eigenschaft des *Leistungsergebnisses* in den Mittelpunkt. Immaterialität und Integrativität haben unterschiedliche Auswirkungen auf das *Abnahmeverhalten der Nachfrager*.¹²³ Beispielsweise führt ein hoher Immaterialitätsgrad zu Beschaffungsunsicherheiten beim Nachfrager aufgrund einer mangelnden Vergleichbarkeit.¹²⁴ Demgegenüber kann ein hoher Integrativitätsgrad zu einer *Reduktion von Unsicherheit* beim Nachfrager führen, da dieser in den Prozess der Leistungserstellung involviert wird. Die Qualität des Ergebnisses derartiger Leistungen ist jedoch schwer voraussagbar, da diese sowohl von den Bemühungen des Anbieters als auch von denen des Nachfragers abhängt.

Auf Basis der Typologie von ENGELHARDT ET AL. haben sich in der Vergangenheit weitere Konzepte entwickelt, die den Anspruch haben, über eine *differenziertere Aufspaltung der Dimensionen* weiterführende Aussagen abzuleiten.¹²⁵ Der umfassende Charakter derartiger Systematisierungen, sowie die Differenzierungstendenzen deuten darauf hin, dass der Rückgriff auf eine *größere Anzahl von Merkmalen* für spezifische Fragestellungen zweckmäßig erscheint.

Insbesondere unter dem Primat marketingbezogener Fragestellungen versuchen *institutionenorientierte Abgrenzungen* Charakteristika der Erstellung und des Verzehrs von Dienstleistungen abzubilden.¹²⁶ Im Ergebnis vermögen die ein- oder mehrdimensionalen Systematisierungsansätze jedoch immer nur *bestimmte Charakteristika* wiederzugeben. Um umfassend mit Marketingmaßnahmen auf die Erstellung und Verwertung von Dienstleistungen einwirken zu können, bedarf es jedoch eines *differenzierten Eigenschaftsprofils spezifischer Leistungen* oder *Leistungsgruppen*. Auch wenn dies teilweise branchenbezogen für Dienstleistungsunternehmen angedacht ist,¹²⁷ bleiben die diesbezüglichen Bemühungen für *unternehmensinterne Dienstleistungen* oder noch spezifischer für *Controlling-Leistungen* weit hinter den Ansprüchen zurück.¹²⁸

¹²³ Vgl. Fließ (1995), S. 320 f.

¹²⁴ Bei Unsicherheitsproblemen unterscheidet man bezogen auf den Zeitpunkt des Kaufs zwischen ex-ante-Unsicherheit (Beschaffungsunsicherheit) und ex-post-Unsicherheit. Vgl. Backhaus (1999), S. 297. Zur Bedeutung des Unsicherheitsphänomens im Rahmen der Abgrenzung von Geschäftstypen vgl. Backhaus/Aufderheide/Späth (1994).

¹²⁵ Bspw. zerlegen MEFFERT/BRUHN die Integrationsdimension in die Teildimensionen Individualisierungsgrad und Interaktionsgrad. Vgl. Meffert/Bruhn (1995), S. 31 ff.

¹²⁶ Vgl. Meffert/Bruhn (1995), S. 35 ff.

¹²⁷ Vgl. Meffert/Bruhn (1995), S. 48.

¹²⁸ Einen Ansatz für die Typologisierung unternehmensinterner Leistungen findet sich bei Witt (1988), S. 660 ff.

Im Rahmen der Beschreibung einzelner Elemente des Dienstleistungsmarketing wurde deutlich, dass ausgehend von dem allgemeinen Versuch einer Abgrenzung gegenüber der *Sachleistung*, zunehmend versucht wird, *Dienstleistungstypengruppen* zu identifizieren. Da der Ausgangspunkt hierfür regelmäßig das Gesamtspektrum möglicher Dienstleistungen ist, ist die für zielgerichtete Maßnahmen erforderliche *Differenzierungswirkung* oftmals gering. Im weiteren Verlauf dieser Arbeit soll daher parallel zu einer *inhaltlichen Analyse von Controlling-Leistungen* bzw. Leistungsgruppen sowie des *Leistungserstellungsprozesses* hinterfragt werden, welche spezifischen Systematisierungsansätze in der Lage sind, die jeweiligen Charakteristika der Leistungen des Controlling abzubilden. Da es sich bei dem Gesamtspektrum der Controlling-Leistungen - wie noch zu zeigen sein wird - im Sinne *geläufiger gütertypologischer Ansätze* um eine recht homogene Gruppe handelt, ist die Entwicklung eines *spezifischen Systematisierungsansatzes* erforderlich.

Inwiefern das Marketing darüber hinaus Empfehlungen für die Optimierung interner Austauschbeziehungen bereithält, soll anhand einer Darstellung des Ansatzes des *internen Marketings* gezeigt werden.¹²⁹

2.2.2.2 Internes Marketing

Das Charakteristikum einer Dienstleistung, nämlich dass diese als Ergebnis einer *Interaktion* zwischen Anbieter bzw. anbieterseitig involvierten Mitarbeitern und Kunde ist, hat zu der Erkenntnis geführt, dass die Verankerung von Kundenorientierung im *Bewusstsein aller Mitarbeiter* als grundlegende Führungsaufgabe zu begreifen ist. Die Erfüllung dieser Aufgabe - im Sinne der Sicherstellung einer dauerhaft hohen Leistungsqualität - erfordert aufgrund der zentralen Rolle der Mitarbeiter eine Absicherung durch geeignete personalpolitische Maßnahmen.¹³⁰ Diese *kundenorientierte Beeinflussung des Personals* ist ein zentraler Anspruch des *internen Marketing*. Das Grundverständnis des internen Marketing weist demgegenüber unterschiedliche Ansatzpunkte auf:¹³¹

- 1.) Internes Marketing als Maxime der Bedürfnisorientierung im Sinne einer an internen Adressaten ausgerichteten Unternehmensführung (*Interne Kundenorientierung*)

¹²⁹ Zum Zusammenspiel von internem und externem Marketing vgl. Schulz (1999), S. 623 ff.

¹³⁰ Vgl. Stauss (1995), S. 28.

¹³¹ Stauss (1991), S. 261. Vgl. ferner Schulz (1992), S 111 ff.

- 2.) Internes Marketing als Sammelbegriff für die gegenüber internen Austauschpartnern eingesetzten Mittel der Verhaltenssteuerung (*Interner Marketinginstrumentaleinsatz*)
- 3.) Internes Marketing als Methode der innerbetrieblichen Implementierung einer im Hinblick auf externe Märkte konzipierten Marketingstrategie (*Interne Steuerung zu absatzmarktorientierten Zwecken*).

MEFFERT nennt inhaltlich vergleichbare Schwerpunkte des Verständnisses, indem er auf die *Maxime der Mitarbeiterorientierung*, den *internen Methodeneinsatz*, sowie die *Gestaltung interner Austauschbeziehungen* fokussiert.¹³²

Die hier erwähnten unterschiedlichen Ansatzpunkte des Verständnisses zeichnen sich alle durch ihre starke Personalorientierung aus. Zu einer besseren Strukturierung des internen Marketings im Sinne der Problemstellung dieser Arbeit erscheint es zweckmäßig, eine Unterscheidung hinsichtlich der *Akteure des innerorganisatorischen Marketings* vorzunehmen.¹³³ Betreiben *Führungskräfte* primär Marketingmaßnahmen, um Einstellungen und Verhaltensweisen der Mitarbeiter zu beeinflussen, spricht man von *personalorientiertem internen Marketing*. Sind *interne Dienstleister* primär die Akteure des Marketings, spricht man von einem *Marketing interner Dienstleistungen*. Dieses beinhaltet die Elemente *kundenorientiertes Prozessmanagement* sowie *abteilungs- bzw. funktionsorientiertes Leistungsmarketing*. Darüber hinaus existiert eine Form des *kooperationsorientierten Marketings*, bei dem die Beteiligten einer *Unternehmenskooperation* Maßnahmen zur *internen Effizienzsteigerung* oder zur *externen Interessenbündelung* anstreben (Genossenschaften, Einkaufskooperationen, etc.).

Es ist jedoch an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass die hier angesprochenen Konzepte weniger als Alternativen anzusehen sind, sondern vielmehr sich *ergänzende Handlungsbereiche* darstellen, die spezifische Problemlösungen in Abhängigkeit von Unternehmenssituation und Marketing-Akteuren anbieten.¹³⁴ Nachfolgend soll im Sinne der Problemstellung zwischen den beiden grundsätzlichen Ansätzen des durch die Unternehmensführung geprägten *personalorien-*

¹³² Vgl. Meffert (2000), S. 1120. Diese Aspekte vermögen konsequent eine umfassende Prozessorientierung abzusichern. Vgl. Meffert (2000), S. 26 f.

¹³³ Zu der im Folgenden gewählten Differenzierung vgl. Stauss (1995b), Sp. 1046 ff.

¹³⁴ Stauss (1995b), Sp. 1054.

tierten internen Marketing und dem durch interne Dienstleister geprägten abteilungs- bzw. funktionsorientierten internem Marketing unterschieden werden.¹³⁵

2.2.2.2.1 Personalorientiertes internes Marketing

Ausgehend von den drei dargestellten Ansatzpunkten für das Grundverständnis des internen Marketings wird nachfolgend *die interne Steuerungsfunktion zu absatzmarktorientierten Zwecken* in den Mittelpunkt der Betrachtung gestellt.¹³⁶ Gegen die anderen beiden alternativen Ansätze spricht, dass zwar eine *ausschließlich interne Kundenorientierung* im Falle extremer Knappheit der vom Personal erwünschten Ressourcen sinnvoll sein kann,¹³⁷ andererseits jedoch in Konfliktsituationen zwischen interner Mitarbeiterorientierung und externer Kundenorientierung zur Existenzsicherung des Unternehmens den Interessen der externen Kunden Vorrang gewährt werden muss.¹³⁸ Ferner ist ein *Transfer der Methoden des externen Marketings* zur Verhaltenssteuerung innerbetrieblicher Austauschpartner nur eingeschränkt möglich und sinnvoll,¹³⁹ da, soweit der Arbeitsplatz als mittels Marketinginstrumenten zu vermarktendes Produkt anzusehen ist,¹⁴⁰ dies die Gefahr einer wenig innovativen Umbenennung personalpolitischer Instrumente in sich birgt.¹⁴¹

Somit verfolgt das personalorientierte interne Marketing die Zielsetzung, Mitarbeiter *über Marketing Strategien zu informieren*, die *Bedeutung kundenbezogener Interaktionen zu verdeutlichen* und über die Vermittlung notwendiger Fähigkeiten und Fertigkeiten Mitarbeiter in die Lage zu versetzen, *Kundenkontaktsituationen zielgerichtet zu bewältigen*.¹⁴²

Als Instrumente zur Durchsetzung derartiger Ziele werden im wesentlichen der absatzmarktorientierte Einsatz personalpolitischer Instrumente, der absatzmarktorientierte Einsatz interner Kommunikationsinstrumente sowie der personalorientierte Einsatz externer Marketinginstrumente diskutiert. Insgesamt ergibt sich daraus ein Instrumentenpool, der Maßnahmen wie *internes Training*,

¹³⁵ In ähnlicher Weise unterscheidet NEUHAUS die mitarbeiterbezogene und abteilungsbezogene Perspektive bei der Analyse interner Kunden-Lieferanten-Beziehungen. Vgl. Neuhaus (1996), S. 10 ff. sowie S. 40 ff.

¹³⁶ Dies entspricht der Variante 3. Vgl. Kap. 2.2.2.2.

¹³⁷ Vgl. Variante 1 in Kap. 2.2.2.2.

¹³⁸ Vgl. Rafig/Ahmend (1992), S. 184 ff.

¹³⁹ Dies ist der Anspruch von Variante 2. Vgl. Kap. 2.2.2.2.

¹⁴⁰ Vgl. Flipo (1986), S. 5 ff.

¹⁴¹ Vgl. Stauss (1995b), Sp. 1048.

¹⁴² Ausführlich zu diesen Zielen vgl. Stauss (1991), S. 264.

interne und externe *Individual- und Massenkommunikation*, *Personalmanagement*, *interne Marktforschung* und *interne Marktsegmentierung* beinhaltet.¹⁴³

Der Schwerpunkt eines so verstandenen personalorientierten internen Marketings ist in der *Implementierung der Denkhaltung* einer konsequenten *Kunden- und Mitarbeiterorientierung* zu sehen. Hierdurch soll eine nachhaltige Absicherung absatzmarktbezogener Unternehmensziele verfolgt werden.¹⁴⁴ Pointiert geht es um einen „Verkauf der Konzepte nach innen“¹⁴⁵.

2.2.2.2.2 **Abteilungsorientiertes bzw. funktionsorientiertes internes Marketing**

Neben einer unmittelbaren Fokussierung auf den Mitarbeiter als solchen, wurde in jüngster Vergangenheit die Betrachtung auf *Abteilungen als Teilbereiche* der Gesamtorganisation ausgedehnt. Insbesondere in Fällen, in denen Mitarbeiter *keinen unmittelbaren Kundenkontakt* mehr haben, stellen andere Abteilungen die einzigen Interaktionspartner dar, denen somit die *Kundenrolle* zukommt.

War im Rahmen des personalorientierten internen Marketings im wesentlichen die Führung der Aktionsträger des Marketings, werden im Rahmen des abteilungs- bzw. funktionsorientierten¹⁴⁶ internen Marketings Unternehmensteilbereiche zu Marketingtreibenden. Ein so verstandenes internes Marketing darf nicht als ein Instrument zur Förderung von den Gesamtunternehmensinteressen zuwiderlaufenden *Bereichsegoismen* fehlinterpretiert werden, vielmehr entspricht eine solche Ausgestaltung konsequent dem Ansatz des *Total Quality Management (TQM)*.¹⁴⁷ Dieser ist gleichsam als konzeptionelle Basis für das *abteilungsorientierte interne Marketing* anzusehen.¹⁴⁸

Auf Grundlage der Entwicklung des Qualitätsverständnisses, welches sich im Laufe der Zeit, ausgehend von einer *ergebnisbezogenen Qualitätsprüfung* hin zu einer *prozessbezogenen Qualitätssicherung* gewandelt hat, rückt die Analyse der Netzwerke *interner Kunden und Lieferanten* immer mehr in den Mittelpunkt

¹⁴³ Vgl. Stauss/Schulze (1990), S. 149 ff.

¹⁴⁴ Vgl. Bruhn (1999), S. 22.

¹⁴⁵ Meffert (2000), S. 1119.

¹⁴⁶ Im Folgenden sollen bezogen auf Marketingaktivitäten die Begriffe Funktion und Abteilung synonym verwendet werden.

¹⁴⁷ Zur historischen Entwicklung des Total Quality Management sowie der damit einhergehenden Ausweitung des Qualitätsdenkens vgl. Adam (1998), S. 125 ff.

¹⁴⁸ Vgl. Neuhaus (1996), S. 40 ff.

der Betrachtung. Bei einer konsequenten Übertragung auf die gesamte unternehmerische Wertschöpfungskette müssen die Qualitätsanforderungen somit auf den gesamten Prozess der Leistungserstellung Anwendung finden, inklusive *indirekter und steuernder Arbeitsprozesse*.¹⁴⁹ Insbesondere die Strukturierung sozio-technologischer Systeme in Subsysteme, sowie eine darauf aufbauende Analyse bestehender Interdependenzen charakterisiert umfassende Qualitätskonzepte.¹⁵⁰ Ein Qualitätsbegriff ohne eine angemessene Berücksichtigung der *Anforderungen interner Kunden* ist daher heute kaum noch denkbar.¹⁵¹

Betrachtet man den Anspruch interner Dienstleister, durch Unterstützung ihrer Kunden einen Beitrag im Sinne der Unternehmensgesamtziele zu leisten, lassen sich auf Basis des TQM-Ansatzes verschiedene Ziele für eine zu entwickelnde interne Marketing Strategie ableiten:¹⁵²

- Schaffung und Nachweis eines spezifischen Nutzens für *interne Kunden und das Gesamtunternehmen*,
- Stärkung der *Wettbewerbssituation interner Dienstleister* gegenüber externen Anbietern,
- stärkere *Inanspruchnahme* der Leistungen durch interne Kunden,
- Verbesserung der *Ressourcensituation* durch Erlangung angemessener Gegenleistungen,
- *effizientere Nutzung* der zugewiesenen Ressourcen.

Spezifiziert man derartige Ziele für einen Funktionsbereich, können darauf aufbauend konkrete Aktionen geplant werden. Hierbei ergeben sich verschiedene Parallelen zum *externen Marketing*. Ein idealtypischer Ablauf¹⁵³ beginnt mit einer *internen Marktforschung*, um die Erwartungen spezifischer Abnehmergruppen sowie die potenzielle interne und externe Wettbewerbssituation ergründen zu können. Die darauf aufbauende *Festlegung der Mission* einer Abteilung erleichtert die Konkretisierung von Leistungszielen sowie eines in den Augen der Kunden wahrnehmbaren Leistungsangebotes. Auf Basis der vorgenommenen Analyse des internen Marktes erfolgt die *Segmentierung der Kunden*, um zu gewährleisten, dass bei der darauf folgenden *Anwendung des Marketing-Mixes*,

¹⁴⁹ Vgl. Adam (1998), S. 127.

¹⁵⁰ Vgl. Schildknecht (1992), S. 101 f.

¹⁵¹ Vgl. Zink (1996), Sp. 2072.

¹⁵² Geringfügig modifiziert nach Stauss (1995b), Sp. 1053.

¹⁵³ Der im Folgenden beschriebene Ablauf orientiert sich an dem für eine Personalabteilung entwickelten Schema von Collins/Payne (1991), S. 261 ff.

die gewählten Teilsegmente möglichst zielsetzungsgerecht reagieren. Als Aktionsparameter stehen hier analog zu unternehmensexternen Märkten *Produkt-, Preis-, Distributions- und Kommunikationspolitik* zur Verfügung.¹⁵⁴ Darüber hinaus lassen sich Elemente eines *kundenorientierten Prozessmanagements* integrieren, indem die Leistungsplanung phasenorientiert erfolgt, um so Schnittstellen, Verantwortungsbereiche und Mitwirkungspflichten klar abzugrenzen. Ferner können im Rahmen einer *innerbetrieblichen Kontraktspolitik* Vereinbarungen über Leistungsinhalt, Leistungsumfang und Leistungsqualität geschlossen werden, welche im Fall einer Zielverfehlung zu fixierten Sanktionen führen können.¹⁵⁵

Ein derart ausgestaltetes internes Marketing vermag insbesondere in Zeiten, in denen sich Servicebereiche einem zunehmenden *internen wirtschaftlichen und sozialen Legitimationsdruck* ausgesetzt sehen, eine konsequente Ausrichtung der Mitarbeiter an den Bedürfnissen ihrer internen Kunden zu gewährleisten. Darüber hinaus kann das sachlich begründete und subjektiv wahrgenommene *Profil eines Funktionsbereichs* nachhaltig verbessert werden.

2.3 Integrationsperspektiven der Teilansätze

Unterstellt man vor dem Hintergrund der bisherigen Ausführungen ein alle Führungsteilsysteme umfassendes koordinationsorientiertes Controlling-Verständnis, so ergibt sich bei der *Ausgestaltung* des konzeptionellen Rahmens das Problem der unmittelbaren *Aufgabenzuordnung* und *Aufgabenerfüllung*.¹⁵⁶ Grenzen Ergebnis- bzw. Ergebnistransparenzverantwortung die Aufgabenbereiche von Manager und Controller noch scheinbar genau ab, bestimmt im Unternehmensalltag die institutionelle Ausgestaltung grundlegend die *Wahrnehmung der Betroffenen*. Aus diesem Grund kommt dem Controllershship/Controllerdienst/Controllerbereich¹⁵⁷ eine zentrale Rolle bei dem Betrieb eines wirkungsvollen Unternehmenscontrolling zu. Insbesondere die integrierende Darstellung von Verantwortungsbereichen und Verständniskontinuum¹⁵⁸ verdeutlicht einerseits die Notwendigkeit einer von allen zu internalisierenden *Management Philosophie Controlling*, sowie andererseits auch die Bedeutsamkeit der organisatorischen Schaffung eines klar abgegrenzten Controllerbereichs. Mit der Errich-

¹⁵⁴ Eine weitere Differenzierung der Marketing-Instrumente soll an dieser Stelle nicht vorgenommen werden.

¹⁵⁵ Vgl. Stauss (1995b), Sp. 1052.

¹⁵⁶ Vgl. hierzu ausführlicher Kap. 3.2.1.2.

¹⁵⁷ Die Begriffe werden im Folgenden synonym verwandt.

¹⁵⁸ Vgl. Abbildung 3.

tung eines derartigen Bereiches werden *Schnittstellen* zu vielfältigen Unternehmensteilbereichen aufgebaut, die eines *zielsetzungsgerechten Managements* bedürfen. Verfolgt der Controllerbereich im Sinne eines internen Dienstleisters die Beschaffung, Aufbereitung, Analyse und Kommunikation von Daten,¹⁵⁹ um damit seine Kunden in die Lage zu versetzen, zielsetzungsgerechte Entscheidungen treffen zu können, bedarf es hierzu einer *kundenorientierten Führung des Controllerbereichs*.¹⁶⁰ Dies kann im Einzelfall bis hin zu einem *internen Unternehmertum* zur Steigerung der Mitarbeiter- und internen Kundenzufriedenheit führen.¹⁶¹ Wem in diesem Zusammenhang der Terminus des internen Unternehmers/Intrapreneur für den Ersteller von Controlling-Leistungen zu abwegig erscheint, der sei an SCHUMPETER erinnert, demzufolge die unternehmerische Funktion darin besteht, „dass sie Dinge in Gang setzt“¹⁶². In diesem Sinne müssen dem Controller als internem Unternehmer zwangsläufig angemessene Instrumente zur Behauptung auf internen Märkten zur Verfügung stehen.¹⁶³ Insbesondere das bereits erwähnte Ansteigen des *internen Marktdrucks* für Controller zeigt den konkreten Handlungsbedarf auf.¹⁶⁴

Bei der Suche nach entsprechenden Lösungsansätzen für derartige Probleme verspricht die *Marketingtheorie* geeignete Hinweise geben zu können. Im Gegensatz zum Begriff des *Marketing-Controlling*, der durch die Anwendung von Controlling-Instrumenten und -Techniken auf absatzmarktbezogene Fragestellungen charakterisiert wird,¹⁶⁵ muss bei der vorliegenden Problemstellung die Integration der Teilansätze im Sinne eines *Controlling-Marketing* erfolgen. Wie bereits dargestellt, existieren unterschiedlich weit gefasste *Verständnisse des Marketingbegriffs*, die gleichsam die Grenzen seiner Anwendbarkeit determinieren. Von Seiten der Theorie bedingt daher die Art des unterstellten Verständnisses, inwieweit Marketing als *tragsfähige Denkfigur* für die Lösung von Transaktionsproblemen zwischen Controlling und Controlling-Kunden herangezogen werden kann. Marketing, verstanden als *umfassende Führungsphilosophie*, schließt die Absicherung absatzmarktbezogener Ziele durch die planmäßige Ausgestaltung unternehmensinterner Austauschprozesse ein. Darüber hinaus

¹⁵⁹ Vgl. hierzu die in Kap. 2.1.3.2.2 gegebene Controlling-Definition.

¹⁶⁰ Vgl. Kap. 3.1 sowie Weber (1999), S. 359 ff.

¹⁶¹ Mitarbeiter sind in diesem Zusammenhang alle Mitglieder der leistungserstellenden Einheit „Controlling“.

¹⁶² Schumpeter (1942), S. 12

¹⁶³ Vgl. Ludwig (1995), S. 133 f.

¹⁶⁴ Vgl. Abbildung 4.

¹⁶⁵ Zur Entwicklung des Marketing-Controlling vgl. Meffert (1982), S. 100 f. Allg. zum Marketing-Controlling vgl. Meffert (2000), S. 1129 ff. oder Küpper (1997), S. 370 ff. Zum Handelscontrolling vgl. Ahlert (1994), S. 48 ff.

kann auf Basis des *TQM* die Etablierung unternehmensinterner Märkte gerechtfertigt werden, soweit der im Rahmen interner Kunden-Lieferanten-Beziehungen stattfindende Leistungsaustausch nicht den *Unternehmensgesamtzielen* zuwiderläuft. Eine derartige Betrachtungsweise im Sinne des *funktionsorientierten internen Marketings* impliziert gleichsam eine funktionale/institutionale Betrachtungsweise des Controlling (Controllerdienst). Bezieht man an dieser Stelle die im Rahmen des Dienstleistungsmarketings entwickelten Verfahren zur Strukturierung von Dienstleistungen ein, so erlaubt eine Analyse des heterogenen Spektrums der Controlling-Leistungen Aussagen über deren zielgerichtete „Vermarktbarkeit“ treffen zu können.

Somit sollte zur Ableitung derartiger Aussagen einerseits eine Analyse der Controlling-Leistungen anhand für die Kundenorientierung *erfolgsrelevanter Faktoren* erfolgen (Kapitel 3), um darauf aufbauend Empfehlungen für die kundenorientierte Gestaltung von *Leistungspotenzial, -prozess und -ergebnis* geben zu können (Kapitel 5). Kundenorientierung im Controlling ist somit als *Handlungsmaxime* zu verstehen, welche das Ziel verfolgt, den *internen Kundennutzen des Controllings* zu verbessern.¹⁶⁶ In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die angestrebten Erkenntnisse keineswegs im Sinne von Normstrategien zu verstehen sind. In Abhängigkeit der jeweiligen Leistung des Controlling, der Transaktionssituation sowie den kontextabhängigen Rahmenbedingungen eines Controllerbereichs sollte die Anwendbarkeit und Praktikabilität überprüft werden.

Wichtig bleibt jedoch für alle Controller die *dahinterstehende Denkhaltung*, die auch ohne eine konkrete instrumentelle Umsetzung in Entscheidungssituationen ein kundenorientiertes Vorgehen erlaubt. Auf Basis derzeitiger Erfahrungen empfiehlt sich eine umfassende Etablierung des Konzeptes insbesondere bei *ergebnisverantwortlichen Serviceeinheiten größerer Unternehmen*, die einem realen internen und externen Marktdruck ausgesetzt sind.

Abbildung 6 stellt nochmals zusammenfassend den *theoretischen Bezugsrahmen* der folgenden Ausarbeitungen dar. Auf Basis der jeweiligen *Konzepte* sowie regelmäßig anzutreffender *Verständnisauffassungen* beider Konzeptionen lassen sich Entwicklungstendenzen erkennen, die einerseits - problemorientiert - einen spezifischen Handlungsbedarf im Controlling aufzeigen, bzw. andererseits *Strukturierungshilfen* für derartige Problemstellungen bereithalten. Konkret heißt dies, dass eine konsequente Kundenorientierung im Controlling zu

¹⁶⁶ Allg. zum Begriff der Kundenorientierung vgl. Hanan/Karp (1991), S. 101

gewährleisten ist, soweit eine interne Marktorientierung auf Basis einer strukturierten Analyse des Leistungsangebotes und einer darauf aufbauenden zielgerichteten Maßnahmenplanung erfolgt. Hierbei kann auf die im Rahmen der externen Marktorientierung des Controlling erworbenen Kenntnisse zurückgegriffen werden, da diese - bezogen nun auf das Controlling als Leistungsersteller - vielfach zu einer Absicherung der internen Strategie beitragen können (bspw. Target Costing für Controlling-Leistungen).

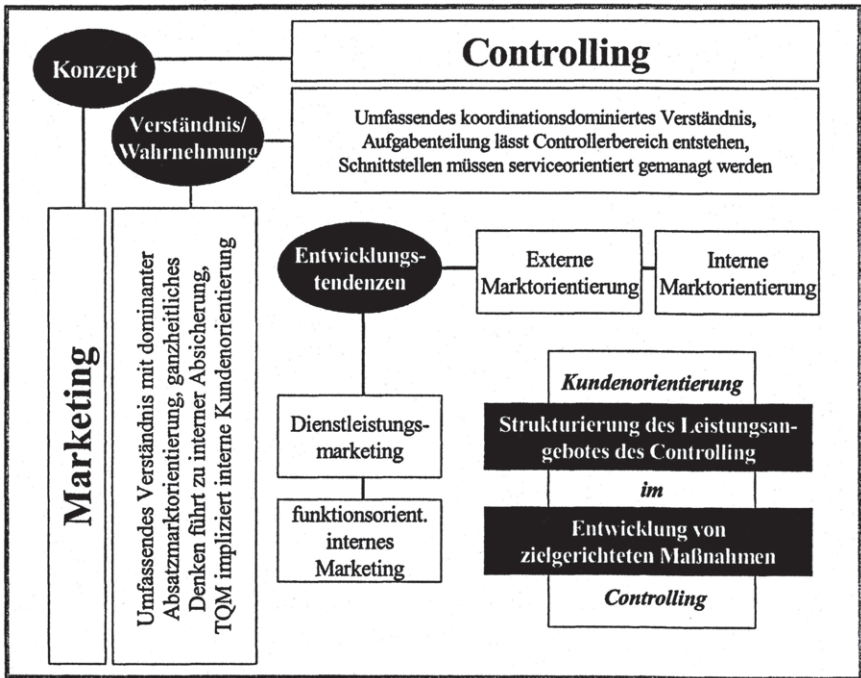


Abbildung 6: Integrationsperspektiven der Teilansätze

Nach der Formulierung und Erfassung des Phänomens Kundenorientierung im Controlling auf Basis terminologischer Aussagen gilt es im Folgenden zunächst eine *Deskription der Realität* vorzunehmen. Auf Basis einer Darstellung der *Rahmenbedingungen* des kundenorientierten Controllings können dann *Gestaltungsparameter* abgeleitet werden, die als Grundlage für einen zielgerichteten Einsatz von Instrumenten aufzufassen sind. Wesentliches Ziel für Maßnahmen zur Steigerung der Effektivität und Effizienz des Controllerbereichs sollte dabei stets die Steigerung der *Effektivität* und *Effizienz der gesamten Unternehmens-*

führung sein.¹⁶⁷ Dass eine derartige Kausalbeziehung zwischen Bereichs- und Unternehmenszielen regelmäßig auch in der Praxis besteht, zeigen unterschiedliche Untersuchungen.¹⁶⁸

¹⁶⁷ Zu den Begriffsdefinitionen von Effektivität und Effizienz vgl. Kap. 3.

¹⁶⁸ Vgl. Sathé (1982) sowie Anderson/O'Reilly (1981), S. 491-501.

3 Gestaltungsraum für ein kundenorientiertes Controlling

Unterstellt man, dass das Controlling mittels seiner *Unterstützungsfunktion* einen Beitrag zur Erreichung der Gesamtunternehmensziele leistet, ergibt sich die Frage nach der *Bemessung* bzw. *Beeinflussbarkeit* dieses Beitrags. Da jedoch - wie leicht ersichtlich ist - der *Beitrag des Controllings am Gesamterfolg* der Unternehmung nur partieller Natur ist, ist es erforderlich, die Wirkung des Outputs des Controlling auf andere Art und Weise zu bewerten. Neben vielen durch das Controlling nicht beeinflussbaren Faktoren des Unternehmenserfolges stellt die Ausgestaltung der *kundenbezogenen Interaktionen* des Controlling eine gestaltbare - für die Wirksamkeit des Controllings maßgebliche - Variable dar. Im Folgenden Kapitel sollen daher auf Basis des theoretischen Fundamentes *gestaltungsrelevante Faktoren* für eine effiziente und effektive Erstellung und Verwertung von Controlling-Leistungen identifiziert werden. Der Schwerpunkt der Betrachtung liegt gemäß der Problemstellung auf den für die Bedürfnisbefriedigung der internen Kunden maßgeblichen Leistungsmerkmalen. Die Begriffe *Effizienz* und *Effektivität* sollen nachfolgend in Anlehnung an angloamerikanische Ausführungen differenziert verstanden werden.¹⁶⁹ ETZIONI definiert „*efficiency*“ als „... the amount of resources used to produce a unit of output“; „*effectiveness*“ meint davon abweichend „... degree to which [an organization or a part of this] realizes its goals“¹⁷⁰. Unter *Effizienz* soll daher nachfolgend ein *internes Leistungsmaß* für den Controllerbereich verstanden werden, welches das Verhältnis von Output zu Input wiedergibt.¹⁷¹ Demgegenüber stellt die *Effektivität* unter Rückgriff auf die Marketingtheorie ein *externes Leistungsmaß* dar, mit dem die Befriedigung der Erwartungen und Ansprüche der Controlling-Kunden gemessen werden soll.¹⁷² Effizienz und Effektivität determinieren gleichermaßen das Ausmaß *potenzieller Wettbewerbsvorteile*. Demgegenüber wird derzeit im Rahmen der Diskussion der Leistungsfähigkeit des Controlling überwiegend auf Effizienzgesichtspunkte Bezug genommen, da diese sich regelmäßig besser operationalisieren lassen.¹⁷³ Aufgrund der Besonderheiten der *unternehmensinternen Dienstleistung* Controlling, ist es für eine Analyse der Effektivität grund-

¹⁶⁹ In der Wissenschaft gibt es eine anhaltende Diskussion zum Begriffsverständnis von Effizienz und Effektivität. Vertreten werden sowohl Ansätze, die von einer weitgehenden Übereinstimmung der Begriffe ausgehen, wie auch solche Ansätze, die Effektivität als eine grundsätzliche Voraussetzung für Effizienz ansehen. Einen guten Überblick zum Stand der Effizienzforschung und den damit korrespondierenden Begriffsabgrenzungen bietet Benz (1998), S. 48 ff.

¹⁷⁰ Etzioni (1964), S. 8. Die Ergänzungen in den eckigen Klammern erfolgen durch den Verfasser.

¹⁷¹ Ohne den speziellen Bezug zum Controlling vgl. Plinke (1995), S. 85.

¹⁷² Vgl. Plinke (1995), S. 85.

¹⁷³ Zur Effizienzforschung im Controlling vgl. Benz (1998). Zu Effizienzkriterien des Controlling im Versicherungsbereich vgl. Hopp (1992), S. 87 ff.

legend erforderlich, zunächst Produkteigenschaften und Marktgegebenheiten für Controlling-Leistungen zu betrachten, bevor Gestaltungsempfehlungen gegeben werden können. Einige Problembereiche, die die Anwendbarkeit des klassischen Marketing-Instrumentariums erschweren und daher einer differenzierteren Analyse bedürfen, sind:¹⁷⁴

- relative Monopolstellung des innerbetrieblichen Anbieters,
- organisatorische Einbindung und Kompetenzen des Anbieters,
- Enge des relevanten Marktes,
- mangelnde Leistungsevidenz¹⁷⁵,
- mangelnde Prognostizierbarkeit der Qualität und Quantität des Bedarfs,
- Kapazitätsvorhaltepfllichten,
- Breite des Leistungsspektrums und Dienstleistungscharakter der Produkte.

Ohne eine Ermittlung von *Gestaltungsparametern*, unter denen alle für die kundenorientierte Leistungserstellung und -verwertung erfolgskritischen Tatbestände verstanden werden, können Gestaltungsempfehlungen nur unzureichend gegeben werden. *Gestaltungsempfehlungen* sind hier gemäß einer im Rahmen des abteilungs- bzw. funktionsorientierten internen Marketings angesprochenen, umfassenden *internen Marketing Strategie* zu verstehen. Als *Strukturierungsrahmen* für die Identifikation gestaltungsrelevanter Faktoren soll nachfolgend das *Marketing Dreieck* verwendet werden. Dieses Analyseinstrument vermag die Interdependenzen zwischen den Bedürfnissen der *Nachfrager*, dem Problemlösungs-Know how der *Konkurrenten* sowie dem eigenen Problemlösungs-Know how des *Anbieters* abzubilden.¹⁷⁶ Im Mittelpunkt stehen hierbei die relativen Positionen der beteiligten Akteure. Zielsetzung für den betroffenen Anbieter ist regelmäßig die Erzielung von *KKV's* in der subjektiven Wahrnehmung der *aktuellen* und *potenziellen Nachfrager*. Eine als Rahmenbedingung der Leistungserstellung und Verwertung vorausgesetzte *Wettbewerbssituation* wird im Rahmen der nachfolgenden Analyse zunächst pauschal unterstellt, bevor differenziert auf das Ausmaß der *Wettbewerbs-/Konkurrenzgefährdung*¹⁷⁷ unterschiedlicher Leistungen des Controlling eingegangen wird. Ein Verständ-

¹⁷⁴ Die Darstellung der Besonderheiten unternehmensinterner Dienstleistungen erfolgt in Anlehnung an Witt (1985), S. 163 f.

¹⁷⁵ Unter der Evidenz einer Leistung ist hier das Bewusstsein über deren Bedeutung zu verstehen. Vgl. Witt (1988), S. 670. Eine ausführliche Behandlung der Evidenz erfolgt unter Kap. 3.4.3.2.

¹⁷⁶ Vgl. Backhaus (1999), S. 28.

¹⁷⁷ Vgl. Kap. 3.4.3.3.

nis des Wettbewerbs als „Suchprozess, der darauf gerichtet ist, durch Generierung neuer Lösungen vorhandene Bedürfnisse besser (oder billiger) zu befriedigen, um daraus einen eigenen ökonomischen Vorteil zu ziehen“¹⁷⁸, ist für die Folgebetrachtung zielführend, soweit die Zielsetzung einer Verfolgung eigener ökonomischer Vorteile mittels geeigneter Koordinationsinstrumente auf die Erreichung der Gesamtunternehmensziele abgestimmt wird.

Die Durchführung einer Analyse des Controlling auf Basis des Marketing Dreiecks soll sicherstellen, dass *alle relevanten Determinanten* der Leistungserstellung und -verwertung angemessen berücksichtigt werden.¹⁷⁹ An dieser Stelle macht die Tatsache, dass es sich bei dem Controlling um eine *unternehmensinterne Dienstleistung* handelt, eine Modifikation des Grundschemas erforderlich. Abbildung 7 zeigt ein auf diesen Erkenntnissen basierendes *modifiziertes Marketing Dreieck*.

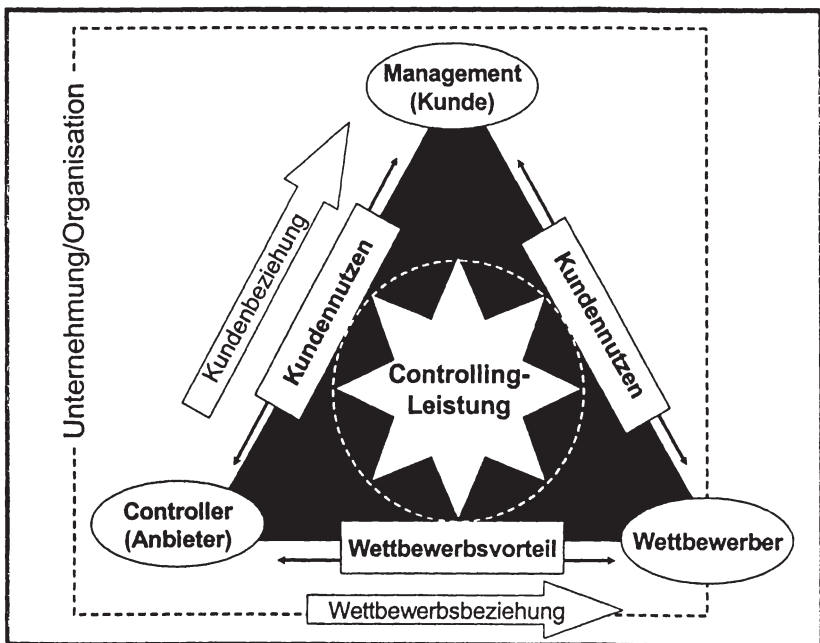


Abbildung 7: Modifiziertes Marketing Dreieck

¹⁷⁸ Backhaus (1999), S. 26, ferner vgl. Meffert (2000), S. 6 f.

¹⁷⁹ Der Betrachtungsschwerpunkt liegt hierbei auf unternehmensinternen Determinanten, da diese für Gestaltungsfragen im Controlling regelmäßig eine höhere Relevanz aufweisen. So auch für die Kostenrechnung Aust (1999), S. 141.

Die Unternehmensgrenzen als *Schranken der unmittelbaren Leistungsverwertung* des Controlling erfordern eine angemessene Berücksichtigung.¹⁸⁰ Demgegenüber stellen die Unternehmensgrenzen für externe Wettbewerber keine absolute „*Marktzutrittsbarriere*“ dar, vielmehr ist auch hier das Ausmaß der Konkurrenzgefährdung in Abhängigkeit der jeweiligen Leistungsinhalte zu bestimmen.

Bezogen auf die Betrachtung von Controlling-Leistungen kommt den *Marketing Dreieck* die Funktion eines *Visualisierungs- und Analyseinstrumentes* zu. Beabsichtigt man auf Basis dieser Darstellung die Ausgangssituation des Controlling zu analysieren, erscheint eine *leistungs-, organisations- sowie kunden- und wettbewerbsbezogene* Betrachtungsweise des Controlling zweckmäßig, um nachfolgend die Positionierung eines Controllerbereichs vornehmen zu können.

Durch eine derart strukturierte Vorgehensweise zur Entwicklung darauf aufbauender Handlungsempfehlungen kann dem Verdacht begegnet werden, das in Literatur und Praxis etablierte Marketing Konzept über die Grenzen seiner Anwendbarkeit hinaus, blind auf dafür ungeeignete Sachverhalte zu übertragen. Die im Folgenden gewählten Strukturierungskategorien *Leistungsbezug, Organisationsbezug* sowie *Kunden- und Wettbewerbsbezug* erheben nicht den Anspruch einer vollständig *trennscharfen Abgrenzung* einzelner gestaltungsrelevanter Charakteristika des Controllings. Durch ihre Auswahl soll vielmehr die *Vollständigkeit der Abbildung* aller marketingrelevanten Sachverhalte sichergestellt werden. Ferner würde eine marketingorientierte Analyse idealerweise eine *simultane Betrachtung* von Leistung, Kunde und Kontext erfordern, da diese drei Betrachtungsebenen sich wechselseitig bedingen. Eine strukturierte Analyse kann jedoch nur bei *sukzessiver Darstellung* der Betrachtungsebenen erfolgen, so dass sich gewisse *Interdependenzen* erst im Laufe der Arbeit erschließen lassen.

Bevor jedoch auf Basis der gewählten Strukturierungskriterien auf einzelne Erfolgsdeterminanten eingegangen wird, soll ein Gesamtüberblick über das *Führungssystem des Controllerbereichs* gegeben werden. In diesem Zusammenhang kann bereits ansatzweise gezeigt werden, wo Verantwortlichkeiten einer gesamthaft kundenorientierten Ausrichtung des Controlling anzusiedeln sind, ohne den Gestaltungsempfehlungen vorzugreifen. Zudem soll analog zu der konzeptionellen Fundierung des Controlling dargestellt werden, inwieweit die

¹⁸⁰ Im Rahmen der Analyse werden nur die unmittelbaren unternehmensinternen Kunden betrachtet.

institutionelle Ausgestaltung die Wahrnehmung der Akteure beeinflusst und prägend für Umsetzungsmaßnahmen ist.

3.1 Ziele der Kundenorientierung im Controlling und kundenorientierte Führung des Controllerbereichs

Diskutiert man konkrete Maßnahmen zur internen Kundenorientierung des Controlling, oder - allgemeiner noch - Implementierungsmöglichkeiten von Marketing-Strategien für den Unternehmensteilbereich, so stellt sich zunächst die Frage nach den damit verfolgten *Zielen*. Ausgehend von der *Definition der Kundenorientierung*,¹⁸¹ ist das allgemeine Ziel diesbezüglicher Maßnahmen in einer *Verbesserung des Kundennutzens* zu sehen. Im Gegensatz zum *Old Concept of Marketing*, in dem es um Verkaufsaktivitäten bereits spezifizierter Produkte geht, steht bei dem *New Concept of Marketing*, im Sinne der Kundenorientierung, zunächst die Ergründung von *Bedürfnissen* und *Präferenzen* der Nachfrager im Mittelpunkt, um darauf aufbauend Produkte spezifizieren zu können.¹⁸²

Zielsetzung des Controlling muss es daher sein, nicht den Absatz seiner Leistungen zu maximieren, sondern vielmehr das hinter der Bedarfsartikulation stehende *Problem des Kunden* sachgerecht zu lösen. Kritisch ist eine derartige Zielsetzung immer dann, wenn die artikulierten Kundeninteressen den *Gesamtzielen des Unternehmens* zuwiderlaufen. Wesentlich für den Controller ist in diesem Zusammenhang, das Bedürfnis seines Kunden bezogen auf den Unternehmenskontext zu *objektivieren*,¹⁸³ d.h. der Controller muss sicherstellen, sich primär an solchen Bedürfnissen zu orientieren, die mit den Unternehmensgesamtzielen harmonisieren, da er sonst seiner *Rationalitätssicherungsfunktion* nicht gerecht würde.¹⁸⁴ Ein solches Vorgehen kann grundsätzlich immer dann als auch *im Sinne des Kunden* angesehen werden, wenn dieser nicht *vorsätzlich*, sondern nur aufgrund anderer *Rationalitätsengpässe*, wider den Unternehmenszielen handelt. So betrachtet kann auch *Kontrolle* und *Widerspruch* des Controllers in Einzelsituationen als Kundenorientierung verstanden werden,¹⁸⁵ soweit diese in einem größeren Entscheidungsunterstützungszusammenhang sicherstel-

¹⁸¹ Vgl. Hanan/Karp (1991), S. 101 sowie hier Kap. 2.2.

¹⁸² Zum Old und New Concept of Marketing vgl. Bidlingmaier (1973), S. 14.

¹⁸³ HÖFFKEN sieht es demgegenüber als Aufgabe der Unternehmensleitung an, die Inanspruchnahme von Kosteninformationen zu reglementieren. Vgl. Höffken (1976), S. 91 ff.

¹⁸⁴ Zur Rationalitätssicherungsfunktion des Controlling vgl. Weber (1999), S. 39.

¹⁸⁵ Vgl. ausführlich hierzu die Ausführungen zum Kontrollcharakter von Controlling-Leistungen in Kap. 3.2.2.3.2.

len, dass der Kunde langfristig seinen mit den Unternehmenszielen korrespondierenden Individualzielen nachkommen kann. Im Regelfall wird der Kunde ein solches Verhalten des Controllers - eventuell im Gegensatz zu seiner kurzfristigen Wahrnehmung - langfristig und retrospektiv als nutzbringend erachten, womit das *Ziel der Kundenorientierung* erreicht wäre.

Kundenorientierung kann darüber hinaus aber auch im Controlling als eine Strategie verstanden werden, sich im Unternehmenskontext über den Nachweis eines einzigartigen Nutzens zu behaupten und damit seine Stellung in der Organisation zu stärken. Übersichtsartig lassen sich die Ziele des kundenorientierten Controlling dann wie folgt darstellen:¹⁸⁶

- Schaffung und Nachweis eines *spezifischen Nutzens* für Controlling-Kunden und mittelbar über diese für die Gesamtunternehmung,
- Verbesserung der *Inanspruchnahme* und *Nutzung problemlösungsadäquater Leistungen* durch interne Kunden, um so die Existenz des Controllerbereichs zu legitimieren und Kapazitäten sachgerecht auszulasten,
- *Verbesserung der Ressourcensituation* durch Erlangung angemessener, anreizkonform gestalteter Gegenleistungen,
- *effizientere*, auf die *Kundenpräferenzen* ausgerichtete *Nutzung* der zugewiesenen Ressourcen,
- *Stärkung der Wettbewerbsposition* gegenüber externen und internen Anbietern über Transparenz und Innovation.

Werden konkrete Maßnahmen auf Basis des Ziels der Nutzenverbesserung angestrebt, erscheint es unmittelbar ersichtlich, dass die Initiative derartiger Aktivitäten eine konkrete *Aufgabe der Bereichsführung* ist. Bezieht man dies auf den Controllerbereich, so ergibt sich die Notwendigkeit, die Aufgabe einer kundenorientierten Ausgestaltung des Controlling in den Kontext der *Führungsaufgaben des Controllerbereichs* einzubetten, bzw. darzustellen, inwiefern eine konsequente Kundenorientierung die Wahrnehmung der einzelnen Führungsteilaufgaben im Controlling beeinflusst. Abbildung 8 gibt einen Überblick über die Führungsaufgaben im Controlling.

Die Art der Darstellung impliziert die teilsystemübergreifende Notwendigkeit, Maßnahmen der Kundenorientierung im Controlling abzusichern. Wie bereits im Rahmen der Ausführungen zum *TQM* dargestellt, stellt die *Qualität interner*

¹⁸⁶ Hier spezifisch für Controlling-Leistungen. Allgemein vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S. 586. Vgl. hierzu auch die Ziele des abteilungs- bzw. funktionsorientierten internen Marketings in Kap. 2.2.2.2.2.

Austauschprozesse eine unmittelbare Voraussetzung für den Unternehmenserfolg dar. Diesbezüglich wird im Rahmen der Grundprinzipien des *Malcolm Baldrige National Quality Awards* die „Verantwortung der Führungsebene“¹⁸⁷ als unerlässliche Voraussetzung für ein TQM interner Dienstleister genannt. Nachfolgend sollen *teilsystemspezifische Anknüpfungspunkte* für eine Kundenorientierung im Controlling aufgezeigt werden.

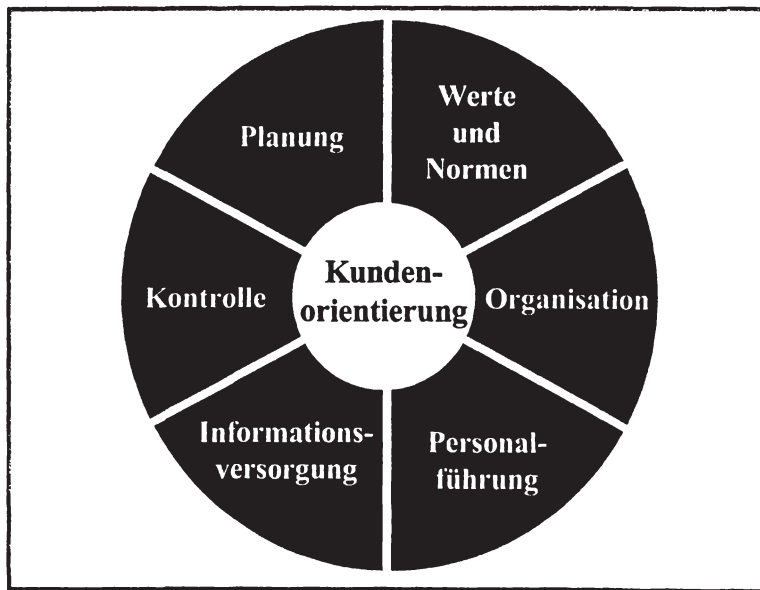


Abbildung 8: Kundenorientierung als Denkfigur bei der Führungsaufgabewahrnehmung im Controllerbereich¹⁸⁸

Die Fundierung von *Werten und Normen* stellt eine Teilaufgabe der Controllerbereichsführung dar. Auch wenn der Spielraum für die Ausgestaltung eines eigenen Leitbildes wesentlich durch *Werte und Normen des Gesamtunternehmens* eingegrenzt ist, erscheint eine Abgrenzung gegenüber anderen Unternehmensbereichen notwendig und sinnvoll, ohne einem *Bereichsdenken* zu sehr Vorschub zu leisten. Insbesondere über die *Definition eines eigenen Leitbildes* besteht die Möglichkeit einer *Profilierung* gegenüber unternehmensinternen Kun-

¹⁸⁷ NIST (1993), S. 2 ff. Vgl. ferner George/Weimerskirch (1994), S. 7.

¹⁸⁸ In Anlehnung an Weber (1999), S. 360.

den und Lieferanten. Ferner kann schon die gemeinschaftliche Erarbeitung eines Leitbildes grundlegende Umdenkprozesse auslösen.¹⁸⁹

Aus der *organisatorischen Einbindung* des Controlling ergeben sich unmittelbar *organisationsspezifische Führungsaufgaben* für die Bereichsführung. Insbesondere das Zusammenspiel *zentraler und dezentraler Controllingeinheiten* lässt zusätzlichen Koordinationsbedarf entstehen. Ferner determiniert die Organisation des Controlling wesentlich die Wettbewerbssituation des internen Dienstleisters Controlling und damit die Möglichkeit, Ansprüche aktueller und potenzieller Kunden zu befriedigen.

Die einfachste Möglichkeit einer *anreizkonformen Personalführung* im Controllerbereich stellt eine auf Basis einer Performance Messung¹⁹⁰ ermittelte Prämiengestaltung dar.¹⁹¹ Da die Operationalisierung der Controller-Performance jedoch regelmäßig Schwierigkeiten bereitet,¹⁹² kommt der Motivation über eine zielgerichtete Karrieregestaltung und eine angemessene Partizipation eine besondere Bedeutung zu.¹⁹³ Im Rahmen eines vermehrten Einsatzes der Balanced Scorecard zur Steuerung von Unternehmensteilbereichen liegt jedoch die Ausnutzung derselben zu Personalführungszwecken im Controlling nah. Insbesondere die *Kundenperspektive der Balanced Scorecard* könnte bei einer sachgerechten Implementierung im Controlling anreizkonforme Maßgrößen als Basis für ein Prämiensystem liefern.¹⁹⁴ Hierdurch erhält die Kundenorientierung eine angemessene Berücksichtigung auch im Personalführungssystem.

Die Ermittlung der Performance des Controller Bereichs hat einen unmittelbaren Bezug zu den *Informationsaufgaben* der Controlling Führung. Neben der Sicherstellung einer regelmäßigen und bereichsübergreifenden Kommunikation kommt insbesondere der Publikation von Performance-Daten des Controlling eine besondere Bedeutung zu. Hierdurch kann die anderen Unternehmensteilbereichen abverlangte Transparenz selbst - bezogen auf eigene Prozesse und Er-

¹⁸⁹ Verschiedene Ausgestaltungsmöglichkeiten von Controllerbereichs-Leitbildern finden sich bei Weber (1999), S. 362 ff. sowie Weber (1997b), S. 180 ff.

¹⁹⁰ Zum Begriff der Performance Messung bzw. dem Performance Measurement vgl. Gleich (1997), S. 114 ff.

¹⁹¹ Zum Verhältnis zwischen intrinsischer und extrinsischer Motivation von Controllern in Abhängigkeit von unterschiedlichen Controller-Aufgaben vgl. Gaulhofer (1987), S. 1125 sowie Pfohl/Zettelmeyer (1987), S. 157.

¹⁹² Zu den Möglichkeiten einer Performance Messung im Controlling vgl. Kap 4.2.2.

¹⁹³ WEBER benennt in diesem Zusammenhang die technisch-funktionale Kompetenz sowie die Autonomie und Unabhängigkeit des Controllers als die „Karriereanker“. Vgl. Weber (1999), S. 392.

¹⁹⁴ Die konkrete Ausgestaltung einer Balanced Scorecard für einen Controllerbereich findet sich bei Galgenmler/Gleich/Pfohl (1999), S. 535 ff., Gleich (1997b), S. 343 ff. sowie Gleich/Haindl (1996), S. 262 ff.

gebnisse - dokumentiert werden. Eine solche kunden- und lieferantenbezogene Kommunikationspolitik kann wesentlich zu einer *Akzeptanz der Leistungen* und der damit verbundenen Kosten (soweit diese nutzungsadäquat verrechnet werden) beitragen.

Die *zielgerichtete Führung* des Controllings bedarf letztlich wechselwirkender Planungs- und Kontrollaktivitäten. Analog zu externen Märkten muss das Leistungsspektrum bezogen auf die Kundenbedürfnisse geplant werden, sowie im Anschluss an den Leistungserstellungsprozess einer Bewertung, inwieweit Einzelleistungen zur Bedürfnisbefriedigung der Kunden bzw. der Gesamtorganisation beigetragen haben, unterzogen werden.

Insgesamt wird aus dieser überblicksartigen Darstellung von Zusammenhängen zwischen Kundenorientierung und Führung des Controlling deutlich, dass letztlich keines der Führungsteilsysteme ohne konsequente *Fokussierung der Leistungsadressaten* auskommt. Will man die Kundenorientierung konsequent im Führungssystem des Controlling absichern, empfiehlt es sich, auf dafür entwickelte *Denkfiguren des Marketing* zurückzugreifen und diese auf ihre Anwendbarkeit hin zu überprüfen. Im Folgenden sollen daher auf Basis der vorgestellten Strukturierungskategorien *grundlegende Gestaltungsparameter des Controlling* beschrieben und analysiert werden. Hat man so zu einer Präzisierung dieser Tatbestände beigetragen sollen im vierten Kapitel - aufbauend auf die hier überblicksartig beschriebene Führung des Controllerebereichs - Gestaltungsempfehlungen für eine marketingstrategische Ausgestaltung gegeben werden.

3.2 Leistungsbezogene Charakteristika des Controlling

In der nachfolgenden *leistungsbezogenen Betrachtung* sollen, wie später auch für die organisations- sowie kunden- und wettbewerbsbezogene Perspektive, zunächst *Gegenstand und Rahmenbedingungen* - hier der Erstellung von Leistungen im Controlling - dargestellt werden. Dazu bedarf es zunächst einer Betrachtung der im Vorfeld der Leistungserstellung vorzunehmenden *Aufgabenzuordnung*, bevor auf *Leistungsinhalte* eingegangen werden kann. Darauf aufbauend kann auf die aus Marketing-Sicht relevanten und damit für die Kundenorientierung maßgeblichen *Gestaltungsparameter* der internen Leistungen des Controlling eingegangen werden.

3.2.1 Controlling-Leistungen als operative Instrumente zur Aufgabenerfüllung

Im Rahmen der Analyse des Gegenstandes der *Controlling-Leistungen*, sowie die die Inhalte einzelner Leistungen tangierenden Rahmenbedingungen ist eine Betrachtung der Aufgaben des Controlling unerlässlich. Unter Aufgabe ist im Folgenden eine „dauerhaft wirksame Aufforderung an Handlungsträger, festgelegte Handlungen wahrzunehmen“¹⁹⁵ zu verstehen. Die Beschreibung des Gesamtspektrums der Controlling-Aufgaben sowie deren Kategorisierung ist Gegenstand unterschiedlichster Untersuchungen. Geläufig sind in diesem Zusammenhang z.B. Analysen von Aufgabenkatalogen der Berufsverbände, Auswertungen von Stellenanzeigen oder empirische Vergleichsuntersuchungen von Unternehmen.¹⁹⁶ Als erster umfassender Aufgabenkatalog für die amerikanische Controlling Praxis gilt der Definitionsansatz des FINANCIAL EXECUTIVES INSTITUTE.¹⁹⁷ Derart *kasuistische Aufzählungen* sind geeignet, einen anschaulichen Überblick zu geben.

Wissenschaftstheoretisch sollte die Konkretisierung spezifischer *Controlling-Leistungen* jedoch auf Basis des gewählten *konzeptionellen Rahmens* und der damit korrespondierenden *Ziele* erfolgen. Auf Grundlage des gewählten Ansatzes können *Controlling Funktionen* abgeleitet werden, die ihrerseits wiederum *Aufgabenbereiche* begründen.¹⁹⁸ Zur Erfüllung spezifischer Aufgaben stehen dem Aufgabenträger die Leistungen als *operative Instrumente* zur Verfügung.

Ein derartiger Zusammenhang impliziert, dass insbesondere die Aufgabenzuordnung sowie die davon abhängigen Leistungsinhalte den Spielräumen der jeweiligen *institutionellen Ausgestaltung* unterliegen. Will man somit die Leistungsinhalte einer dezidierten Betrachtung unterziehen, ist es zunächst zweckmäßig, die für die *Aufgabenzuordnung* maßgeblichen Aspekte zu betrachten. Erst auf Basis *effizient zugeordneter Aufgaben* können die Inhalte der zur ihrer Wahrnehmung vorgesehenen Leistungen zweckmäßig abgegrenzt werden. Somit determiniert die Aufgabenzuordnung die Bandbreite des *potenziellen Leistungsspektrums eines Controllers*, wodurch einer umfassenden Kundenorientierung im Controlling wesentliche *Rahmenbedingungen* gesetzt werden.

¹⁹⁵ Gabler (2000), S. 224.

¹⁹⁶ Ein guter Überblick über Erhebungen zum Aufgabenspektrum des Controllers findet sich bei Serfling (1992), S. 36-59 und Horváth (1998), S. 17 ff.

¹⁹⁷ Vgl. Financial Executives Institute (1962), S. 289.

¹⁹⁸ HORVÁTH betont in diesem Zusammenhang, dass die Klärung der Controlling-Funktion unabdingbar der organisatorischen Institutionalisierung vorgeschaltet sein sollte. Vgl. Horváth (1978), S. 134.

3.2.1.1 Aufgabenzuordnungsaspekte

Die Aufgabenzuordnung stellt die Grundlage für die Ausgestaltung des *Controlling-Leistungsangebotes* dar. Eventuelle Mängel im Rahmen der Leistungserstellung und -verwertung können ihren Ursprung bereits in einer *unsachgemäßen Aufgabenzuordnung* haben. Die potenzielle Einengung des Gestaltungsspielraums durch die Aufgabenzuordnung erfordert bereits an dieser Stelle eine *methodische Unterstützung* der Vorgehensweise.

Die primär funktionale Betrachtungsweise des Controlling in der Vergangenheit hat zu einer oftmals wenig differenzierten Auseinandersetzung mit der *Zuordnungsproblematik* von *Aufgaben zu Aufgabenträgern* geführt. Insbesondere die regelmäßig proklamierte Kontextabhängigkeit der Aufgaben des Controlling darf nicht dazu führen,¹⁹⁹ das Problem der Aufgabenzuordnung zu vernachlässigen. Vielmehr sollte auch dieser Bereich einer Analyse auf Basis *intersubjektiver Strukturierungsmerkmale* zugänglich gemacht werden. Neben controlling-spezifischen Merkmalen ist hier insbesondere die Einbeziehung *organisations-theoretischer* und *verhaltenswissenschaftlicher* Erkenntnisse erforderlich.

Bezogen auf das Erkenntnisziel dieser Arbeit bietet eine strukturierte Analyse der Aufgabenzuordnung einen ersten Ansatzpunkt, *Zuständigkeiten* für die Erstellung von Controlling-Leistungen abzugrenzen, sowie darauf aufbauend die Ausgestaltung der *Leistungsbeziehungen* zwischen *Controller* und *Manager* zu optimieren. Insbesondere auch die Tatsache, dass - soweit bei der Aufgabenzuordnung Aufgabenträgeralternativen bestehen - diese *potenzielle Wettbewerber* des Controlling sein können, verdeutlicht die Entscheidungskonsequenzen in diesem Bereich. Da die Aufgabenzuordnung wesentliche Rahmenbedingungen für die Leistungserstellung und -verwertung der Controlling-Leistungen setzt, sind diesbezügliche Interdependenzen offenzulegen. Ferner kann nur über eine begründete Aufgabenzuordnung die Transformation konzeptioneller Ansprüche auf die Ebene der operativen Leistungserstellung gelingen.

3.2.1.2 Strukturierungsrahmen für die Aufgabenzuordnung

Da die Zuordnung von Aufgaben den Gestaltungsspielraum des Controllingdienstes wesentlich determiniert, werden hierdurch bereits grundlegende Entscheidungen über die *Wirksamkeit* und damit *Wettbewerbsfähigkeit* des Controlling getroffen. Allgemein ergibt sich die Notwendigkeit einer Aufgabenzuord-

¹⁹⁹ Zur Kontextabhängigkeit der Controlling-Aufgaben vgl. Zünd (1985), S. 31.

nung aus der arbeitsteiligen Aufgabenwahrnehmung komplexer Organisationsformen. Den durch die Arbeitsteilung hervorgerufenen *Spezialisierungsvorteilen* stehen *Koordinationskosten* gegenüber.²⁰⁰ Der Controllerdienst ist in diesem Zusammenhang als eine *Ausprägung der Spezialisierung* anzusehen, da eine strukturelle Differenzierung nach Inhalten vorgenommen wird.²⁰¹ Insbesondere empirische Beobachtungen haben sich in der Vergangenheit der Frage angenommen, welche Inhalte dem Controllerdienst zuzuordnen sind.²⁰²

Betrachtet man demgegenüber konkrete Entscheidungssituationen in der Praxis, so ergibt sich die Notwendigkeit - sofern man sich bei der Ausgestaltung nicht ausschließlich den empirischen Befunden anschließen will - systematisch *kriteriengeleitet vorzugehen*. In diesem Zusammenhang werden regelmäßig einzelne, für eine effiziente Aufgabenzuordnung relevante Kriterien diskutiert, wobei eine Strukturierung nach Kosten- und Nutzenbeiträgen oftmals am naheliegendsten ist, regelmäßig jedoch, aufgrund der mangelnden Operationalisierbarkeit der Nutzenkomponente, wenig pragmatisch erscheint.

Einen ersten umfassend geschlossenen *Strukturierungsrahmen für die Zuordnung von Aufgaben zu Controllern* bietet HERZOG an.²⁰³ Mittels *Eignungs-, Verhaltens- und Koordinationsaspekten* strukturiert er das Problem der Aufgabenzuordnung. Im Folgenden soll in Anlehnung an HERZOG eine inhaltliche Konkretisierung der Aspekte vorgenommen werden, sowie Interdependenzen zwischen der auf Grundlage dieser Aspekte vorzunehmenden Aufgabenzuordnung und den daraus resultierenden Rahmenbedingungen für die Leistungserstellung im Controlling aufgezeigt werden. Die hier verwandten Strukturierungsaspekte können darüber hinaus bereits im Rahmen der Aufgabenanalyse Anwendung finden, so dass bei der Aufgabenbildung Aufgabenkomplexe *anforderungskonform* abgegrenzt werden können.²⁰⁴ Den Prozess der analytischen und methodischen Fundierung von Aufgaben zeigt Abbildung 9.

Im Sinne der Kundenorientierung des Controlling lässt sich die strukturierte Aufgabenzuordnung als ein quasi vorgelagertes *Instrument* verstehen, über das

²⁰⁰ Bei der Arbeitsteilung lassen sich weiterhin die Ausprägungen Mengenteilung und Artenteilung unterscheiden. Bezogen auf Controlling-Aufgaben ist von einer Artenteilung auszugehen, da nur diese die Realisierung originärer Spezialisierungsvorteile erlaubt. Vgl. Kossbiel (1974), Sp. 257 ff.

²⁰¹ Im Bereich der Spezialisierung wird zwischen personaler, funktionaler und struktureller Spezialisierung unterschieden. Vgl. Reiß (1992), Sp. 2287 ff.

²⁰² Hierzu beispielhaft Stoffel (1995), S. 157 ff. oder Amshoff (1993), S. 308 ff.

²⁰³ Vgl. Herzog (1999).

²⁰⁴ Insbesondere bei der Abgrenzung des Leistungskataloges erscheint ein solcher Ansatz relevant vgl. 3.1.1.4.

für den Controllerbereich und die dahinter stehenden Persönlichkeiten ein organisatorisches Fundament geschaffen wird, welches maßgeblich mitbestimmt, inwieweit Leistungen des Controlling überhaupt kundengerecht erstellt werden können. Werden Aufgaben dem Controlling *unsachgemäß* zugeordnet, so können sowohl Eignungs-, Verhaltens- und Koordinationsaspekte einer *kundenorientierten Aufgabenwahrnehmung* entgegenstehen.

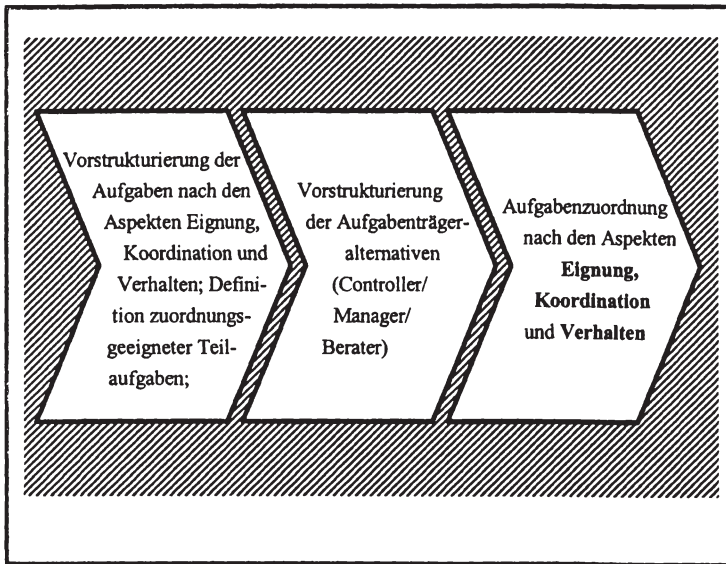


Abbildung 9: Prozess der analytischen und methodischen Fundierung der Aufgabenzuordnung²⁰⁵

Eignungsaspekte

Insbesondere der *Dienstleistungscharakter* von Controlling-Leistungen macht es erforderlich, im Rahmen der Aufgabenzuordnung auf die *Eignung* des jeweiligen Aufgabenträgers einzugehen, bzw. bei disponiblen Aufgaben denjenigen Aufgabenträger zu benennen, der für die Erfüllung einer Aufgabe das nötige „Können“ besitzt.²⁰⁶ Bezogen auf konkrete Aufgaben ist also abzuwägen, ob *Manager*, *Controller* oder ein *alternativer Aufgabenträger* diese wahrnehmen soll. Zur Operationalisierung der Eignung eines Aufgabenträgers führt HERZOG

²⁰⁵ Vgl. Herzog (1999), S. 277.

²⁰⁶ Nach HERZOG geben die Eignungsaspekte das „Können“ und die Verhaltensaspekte das „Wollen“ des Aufgabenträgers wieder. Zusätzlich bedarf die arbeitsteilige Aufgabenbearbeitung organisationsweit der Berücksichtigung von Koordinationsaspekten. Vgl. Herzog (1999), S. 45.

die *kurzfristige Kapazität*, die *Qualifikation* sowie die *Faktorkosten* an.²⁰⁷ Die Kurzfristigkeit der Kapazitätsbetrachtung erscheint aufgrund langfristig am Arbeitsmarkt zu deckender Bedarfe schlüssig. Insbesondere das Problem schwankender Kapazitäten aufgrund *periodisch* anfallender Tätigkeiten und erzielbare *Lernfortschritte* im Zeitablauf begründen eine Dynamik, deren Handhabung eine zielgerichtete Ausgestaltung des Leistungsangebots erfordert.²⁰⁸ Je intensiver in diesem Zusammenhang *zeitliche* und *inhaltliche Kundenanforderungen* vom Controlling berücksichtigt werden, desto mehr bedarf es einer am Kunden orientierten *Kapazitätsplanung*. Im Rahmen einer kostenmäßigen Bewertung der Kapazitäten spielen die Faktorkosten alternativer Aufgabenträger eine bedeutende Rolle. Neben langfristig anzusetzenden pagatorischen Kostengrößen sind kurzfristig Opportunitätskosten zu verwenden, die im Fall freier Kapazitäten gleich null sind.²⁰⁹ In diesem Zusammenhang ist weiterhin die *Faktorpreisrelation* von Manager und Controller von herausragender Bedeutung, da diese auch bei vergleichbarem Qualifikationsniveau regelmäßig für eine Aufgabenzuordnung zum Controller sprechen wird. Die hier angesprochene Qualifikation zur Wahrnehmung einer Aufgabe ist grundlegend durch das bei einem Aufgabenträger vorhandene *Wissen* sowie die ihm zur Verfügung stehenden *wissensgenerierenden Fähigkeiten* charakterisiert. Eine weitere Unterteilung des vorhandenen Wissens in *Fakten-, Beziehungs- und Methodenwissen* ist in der Lage, den bei einem Aufgabenträger verfügbaren Wissensbestand zu strukturieren. Neben dem konkreten Bestand an Wissen ist insbesondere die Fähigkeit neues Wissen zu generieren erfolgskritisch. Hierzu stehen dem Aufgabenträger Aktivitäten der *Informationsaufnahme, -verarbeitung und -weitergabe* zur Verfügung. Letztlich entscheidend für die Generierung neuen Wissens sind somit kommunikative (Informationsaufnahme und -weitergabe) und analytische (Informationsverarbeitung) Fähigkeiten. Bei einer Gesamtbewertung der Qualifikation von Aufgabenträgern ergibt sich aus statischer Sicht eine Überlegenheit von Aufgabenträgern mit *exogenen Eignungsvorteilen*. Dynamisiert man hingegen die Betrachtung, so werden *endogene Eignungsvorteile*, also Lerngewinne im Sinne einer Spezialisierung oder Generalisierung immer bedeutender.

Koordinationsaspekte

Die *arbeitsteilige* Wahrnehmung von komplexen Aufgaben, welche in der quantitativen und qualitativen Beschränkung eines jeden Aufgabenträgers begründet liegt, erfordert eine *zielgerichtete Koordination*, um die angestrebten

²⁰⁷ Zu den weiteren Erläuterungen der Eignungsaspekte vgl. Herzog (1999), S. 61 ff.

²⁰⁸ Zu den Abrufmodalitäten der Controlling-Leistungen vgl. Kap. 3.3.2.2.

²⁰⁹ Zum Begriff der Opportunitätskosten vgl. Perridon/Steiner (1999), S. 87.

Unternehmensziele erreichen zu können.²¹⁰ Eine adäquate Berücksichtigung von Koordinationsaspekten im Rahmen der Zuordnung von Aufgaben zu Controllern erscheint aufgrund der *zentralen Koordinationsfunktion* des Controlling unerlässlich.²¹¹ Die Aufgabenträger des Controlling betreffende koordinationsrelevante Sachverhalte sind in diesem Zusammenhang einerseits eine mögliche *Effizienzsteigerung durch Realisierung von Controlling-Maßnahmen*, andererseits aber auch die zusätzliche Notwendigkeit von Koordinationsmaßnahmen, bedingt durch die *Integration eines Controllerdienstes in die Gesamtorganisation*.²¹²

Zielsetzung der Durchführung von Controlling-Maßnahmen kann die *Entlastung des Managements* sein, um dieses in die Lage zu versetzen, seine begrenzten Ressourcen effizienter zu Koordinationszwecken einzusetzen. Derartige Unterstützungsaktivitäten bieten regelmäßig großes Potenzial für eine Verbesserung der Kundenorientierung im Controlling, da nur in Abstimmung mit dem Kunden ergründet werden kann, in welchen Bereichen die Entlastung effizient ist. Aufgabenträger des Controlling können aber auch unmittelbar koordinativ tätig werden, indem sie als zentraler Informationsmittler agieren oder, wenn Sie nicht unmittelbar an einer Interaktion teilhaben, diese durch das Bereitstellen geeigneter Normierungsinstrumente unterstützen.²¹³ Noch wichtiger in diesem Zusammenhang ist die *Rolle des Controllers als Übersetzer*,²¹⁴ die es ihm ermöglicht, in Entscheidungssituationen „als Dolmetscher in der Sprache der monetären Bewertung zu wirken“²¹⁵ und somit koordinativ tätig zu werden. Aufgabe der Kundenorientierung ist es in diesem Zusammenhang über eine Bedarfsanalyse sicherzustellen, dass in die „richtige Sprache“ übersetzt wird.

Will man sich im Rahmen der Leistungserstellung des Controllerdienstes diese positiven Koordinationswirkungen zu Nutze machen, ergibt sich die Notwendigkeit, die zusätzlich durch die Einrichtung einer Organisationseinheit „Controlling“ entstehenden Abstimmungsnotwendigkeiten zu analysieren. Insbesondere im Rahmen einer wettbewerbsorientierten Betrachtung sind an dieser Stelle *zusätzliche organisationsintern entstehende Koordinationskosten* den Kosten

²¹⁰ Nach KÜPPER gehört die Zielausrichtungsfunktion zu den abgeleiteten Zwecksetzungen des Controlling. Vgl. Küpper (1997), S. 18 f.

²¹¹ Zur Diskussion der Koordinationsfunktion des Controlling vgl. 2.1.1.2.

²¹² Zur näheren Erläuterung der Koordinationsaspekte vgl. Herzog (1999), S. 110 f.

²¹³ Normierung als übergeordnetes Führungsinstrument kann sich hierbei bspw. auf Datenmaterial oder Prozessabläufe beziehen.

²¹⁴ Hierzu vgl. auch Weber (1999), S. 401 f.

²¹⁵ Herzog (1999), S. 174.

einer *Beschaffung auf externen Märkten* gegenüberzustellen.²¹⁶ Ferner sind bei einer Betrachtung durch den Controllerdienst induzierter Koordinationskosten neben der angesprochenen Koordinationskostenanalyse Leistungserstellungsinterdependenzen, Synergien sowie wissensökonomische Reifegrade²¹⁷ unterschiedlicher Leistungen zu analysieren.²¹⁸ Hieraus können Erkenntnisse über eine koordinationskostenminimale Aufgabenzuordnung insbesondere zwischen Manager und Controller abgeleitet werden.

Verhaltensaspekte

Um eine Geschlossenheit der Aufgabenzuordnungsaspekte zu gewährleisten, erfordert die Dominanz sachbezogener Aspekte der letzten beiden Abschnitte eine ergänzende Berücksichtigung *verhaltensbezogener Aspekte*.²¹⁹ Insbesondere die Annahme der Existenz *begrenzter Rationalität* und *opportunistischen Verhaltens* ist in der Lage, Verhaltensbesonderheiten gegenüber einer rein sachbezogenen Betrachtung zu erklären.²²⁰ Begrenzte Rationalität findet ihren Ursprung in den limitierten Fähigkeiten des jeweiligen Aufgabenträgers. Resultierend daraus können sich Auswirkungen auf das individuelle Verhalten ergeben, zusätzlich aber auch interaktionsbedingt Auswirkungen auf die Gesamtorganisation. Das Spektrum möglicher opportunistischer Verhaltensweisen des Controllers ist wesentlich durch seine Machtposition und die Komplexität seiner Leistungen determiniert. Insbesondere der *Zugriff auf sensible Unternehmensdaten* und die aus Nachfragersicht schwere *Bewertbarkeit der Controlling-Leistungsqualität*²²¹ eröffnen dem Controller umfangreiche Verhaltensspielräume, die *eigennutzorientiert* ausgeübt werden können. Die Fragestellung, ob und gegebenenfalls inwieweit eine Marketing-Konzeption für das Controlling diese Tendenzen verstärken könnte, soll an späterer Stelle diskutiert werden.

²¹⁶ Hierzu allgemein Arrow (1974) oder konkret zu Make or Buy-Entscheidungen für interne Dienstleistungen vgl. Hahn/Hungenberg/Kaufmann (1994), S. 74 ff. und Witt (1988), S. 77 ff.

²¹⁷ Der wissensökonomische Reifegrad bezieht sich auf die Delegierbarkeit von Aufgaben. Operationalisierungskriterien sind in diesem Zusammenhang die Beschreibbarkeit, die Wiederholungshäufigkeit sowie die verbleibenden Freiheitsspielräume des Aufgabenträgers. Allgemein vgl. Dieltl (1993), S. 174 ff. sowie Strobel (1979), S. 29 f. oder bezogen auf das Controlling, Herzog (1999), S. 168.

²¹⁸ Vgl. Herzog (1999), S. 152 f.

²¹⁹ Eine grundsätzlich stärkere Berücksichtigung verhaltensbezogener Aspekte im Controlling fordert seit längerem Gaulhofer (1989), S. 144 f. Ein geschlossener konzeptioneller Rahmen findet sich bei Karlowitsch (1997).

²²⁰ Allgemein vgl. Williamson (1975), ausführlich zu den Verhaltensaspekten im Controlling vgl. Herzog (1999), S. 176 ff.

²²¹ Hierzu ausführlicher Abschnitt 3.1.2.2.

Möglichkeiten zur Verringerung opportunistischen Verhaltens und begrenzter Rationalität korrespondieren unmittelbar mit der Aufgabenzuordnung. Werden Controlling-Aufgaben durch das Management wahrgenommen, empfiehlt sich die Sicherstellung einer angemessenen *Transparenz* sowie die *Implementierung geeigneter Kontrollmechanismen*.

Ferner kann der Controller als kompetenter Sparringspartner des Managers für die Sicherstellung der Rationalität sorgen.²²² Ein weiterer, fortschrittlicher Ansatz stellt die *Rollenaufteilung* dar. Im Gegensatz zur strukturellen Spezialisierung werden hier Aufgaben von mehreren Aufgabenträgern bearbeitet, um die individuellen Einzelperspektiven zu wahren. Hierdurch kann gleichsam eine *Kontrollfunktion* ausgeübt werden.²²³ Nimmt der Controller die zuzuordnende Aufgabe wahr, ist, neben den bereits erwähnten Maßnahmen, eine ausreichende *Neutralität seiner Person* zu gewährleisten, was maßgeblich durch die institutionelle Ausgestaltung seiner Stelle beeinflussbar ist. Ferner stellt eine in Abhängigkeit der Organisationsstruktur mögliche *Job Rotation* ein geeignetes Mittel zur Flexibilisierung *opportunismusanfälliger Machtstrukturen* dar.

Abbildung 10 stellt zusammenfassend wesentliche Elemente der Aufgabenzuordnungsproblematik dar. Letztlich bestimmen die Aufgabenzuordnungsaspekte und der in Abbildung 9 dargestellte Aufgabenzuordnungsprozess das *Potenzial der Kundenorientierung* im Controlling. Wird eine Aufgabe auf dieser Basis rational dem Controller zugeordnet, bedeutet dies, dass er einen „Anbieter-vorteil“ gegenüber alternativen Aufgabenträgern hat, den er über eine kundenorientierte Interaktion mit dem Management in einen Beitrag zur Erreichung der Unternehmensziele umwandeln muss.

Die Effektivität der Aufgabenzuordnung kann somit das *Ausmaß des Anbieter-vorteils* eines Controllers beeinflussen und damit potenziell den Anteil, den das Controlling zu *Nutzensteigerung des Managements* beitragen kann.

²²² Zum Rollenbild des Controllers vgl. Eschenbach (1997), S. 15 ff., Deyhle/Conrad (1997), S. 409 sowie Controller Verein (o.J.).

²²³ Vgl. Herzog (1999), S. 239 ff.

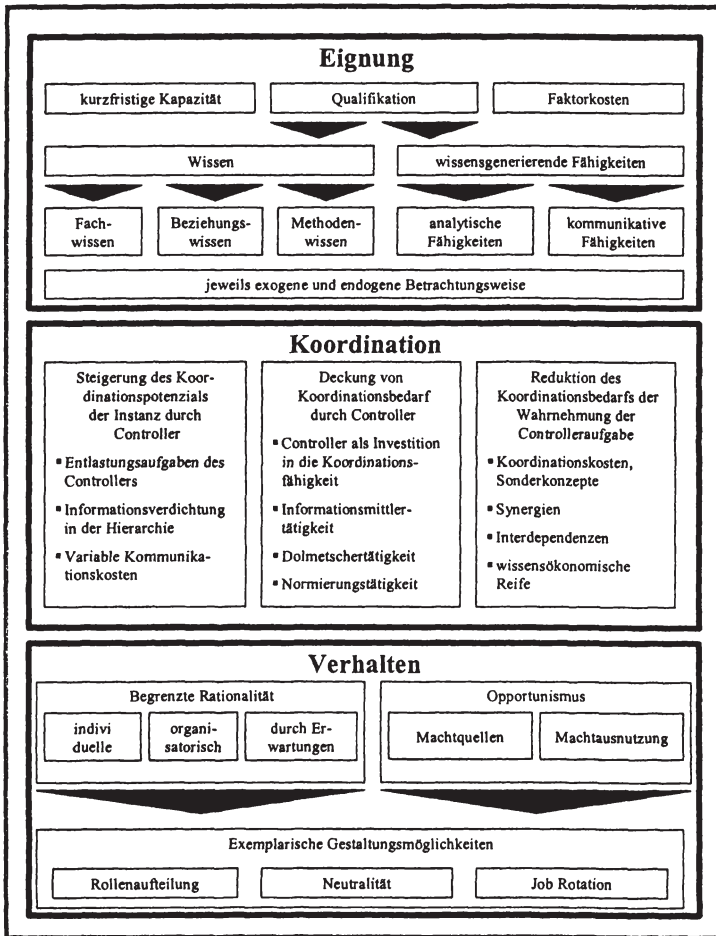


Abbildung 10: Zusammenfassende Übersicht der Aufgabenzuordnungsaspekte²²⁴

3.2.1.3 Leistungen als Instrumente der Aufgabenerfüllung

Der in den vergangenen Abschnitten vorgestellte Strukturierungsrahmen für die Aufgabenzuordnung ist als methodische Unterstützung zu verstehen, *Organisationsentscheidungen analytisch zu fundieren*.²²⁵ Geht man davon aus, dass die in

²²⁴ Herzog (1999), S. 279.

²²⁵ HERZOG, auf den dieser Strukturierungsrahmen zurückgeht, will dadurch keineswegs intuitive Führungsentscheidungen verhindern, vielmehr sollen diese mittels einer Checkliste unterstützt werden, um der Vielzahl von Wirkungszusammenhängen Rechnung zu tragen. Vgl. Herzog (1999), S. 276.

diesem Zusammenhang getroffenen Organisationsentscheidungen als Datum für den entsprechenden Controller anzusehen sind, so ist unmittelbar ersichtlich, dass hierdurch wesentliche Rahmenbedingungen für die strategische Ausgestaltung seines Leistungsangebotes fixiert werden. Umgekehrt betrachtet besteht an dieser Stelle die Möglichkeit, frühzeitig ein *Fundament für potenzielle Wettbewerbsvorteile* des Controllerdienstes zu legen. Da diese Gestaltungsmöglichkeiten jedoch nicht unmittelbar in den Entscheidungsspielraum des Controllers fallen, sondern vielmehr originäre *Aufgabe der Unternehmensführung/Organisation* sind, wurden sie im Vorfeld der Leistungsanalyse angesprochen. Dennoch besteht an einigen Stellen für den Controller vermeintlich die Möglichkeit, Einfluss auf die Aufgabenzuordnung auszuüben. Gerade die *Unbestimmtheit des Controlling-Verständnisses* führt in vielen Unternehmen dazu, dass der Controller sich partiell Aufgaben über die Festlegung von *Untersuchungsschwerpunkten* selber suchen kann.²²⁶ Ferner führt die häufige *Variation der Controlling-Organisation* regelmäßig zu damit verbundenen unsystematischen Aufgabenverschiebungen, die der Controller mitgestalten kann. Soweit der Controller auf diese Art und Weise Einfluss auf sein Aufgabenspektrum hat, sollte er im Einzelfall nur solche Aufgaben wahrnehmen, bei denen sein *Nutzensteigerungspotenzial* im Gegensatz zu alternativen Aufgabenträgern signifikant höher ist. Eine derartige Aufgabenselektion sollte auch in seinem *persönlichen Interesse* liegen, da es seiner organisatorischen Profilierung zuträglich ist.

Ausgehend von den Aufgabenzuordnungsaspekten sollen im Folgenden *Aufgabenbereiche* des Controlling dargestellt werden, auf deren Basis sich zur Aufgabenerfüllung geeignete *Leistungen* abgrenzen lassen. Versteht man Controlling - wie bereits eingangs geklärt - als „*Beschaffung, Aufbereitung, (...) Analyse [und Kommunikation] von Daten zur Vorbereitung zielsetzungsgerechter Entscheidungen*“²²⁷, so wird unmittelbar der *Unterstützungs- und Dienstleistungscharakter* des Controlling deutlich. Will man auf die Gestaltung des Controlling einwirken, ist es erforderlich, auf die zur Verfolgung der Controlling-Ziele einsetzbaren Leistungen einzugehen. Das Ziel des Controlling, *Koordinations-, Reaktions- und Adaptionfähigkeit der Führung* zu sichern und zu erhalten,²²⁸ kann auf Basis der Controllingfunktion in Aufgabenbereiche transformiert werden. Die *Controllingfunktion* ist als gedankliche Zusammenfassung

²²⁶ Zu den unterschiedlichen Controlling-Verständnissen vgl. Kap. 2.1.3.2 ff.

²²⁷ Berens/Hoffjan/Strack (1995), S. 144. Ebenso auch Rieper/Witte/Berens (1996), S. V. Die Ergänzung in den rechteckigen Klammern erfolgte durch den Verfasser.

²²⁸ Vgl. Horváth (1998), S. 144.

einzelner Controllingaufgaben in einer Organisation aufzufassen²²⁹ und besteht darin, „die Koordination des Führungsgesamtsystems zur Sicherstellung einer zielgerichteten Lenkung“²³⁰ zu gewährleisten.

Auf Basis der kontextunabhängigen Funktion des Controlling lassen sich *Aufgabenbereiche* abgrenzen, die in Abhängigkeit der institutionellen Ausgestaltung variieren können. Legt man eine auf Basis des vorgestellten Strukturierungsrahmens methodisch unterstützte Zuordnung von Controlling-Aufgaben zugrunde, besteht die wesentliche Herausforderung der Aufgabenträger - hier beispielhaft des Controllingbereichs - darin, Leistungen bereitzustellen, die korrespondierend mit den Unternehmenszielen in der Lage sind, die *Bedürfnisse der Controlling-Kunden* zu befriedigen. Über den klassisch-betriebswirtschaftlichen Leistungsbegriff hinaus, der unter einer Leistung „das (gelungene) Ergebnis eines betrieblichen Erzeugungsprozesses“²³¹ versteht, soll im weiteren nicht nur das erwähnte *Leistungsergebnis* sondern vielmehr auch die notwendigen *Leistungspotenziale* sowie der *Leistungserstellungsprozess* betrachtet werden.²³²

3.2.1.4 Leistungsspektrum des Controllers

Die Ableitung des *Leistungsspektrums* erfolgt auf Grundlage der Controlling-Aufgaben. Trotz der Kontextabhängigkeit der Controlling-Aufgaben kann auf Basis empirischer Untersuchungen ein konsensfähiges Aufgabenspektrum unterstellt werden,²³³ welches sich in vier Aufgabenbereiche unterteilen lässt. Auf Basis abgrenzbarer *Planungs-, Kontroll- und Informationsaufgaben* sowie das Gesamtspektrum abrundender *sonstiger Aufgaben* sollen im Folgenden korrespondierende Leistungsbereiche differenzierter betrachtet werden.²³⁴ Jede Grenzziehung zwischen Leistungsbereichen ist zwangsläufig dem Vorwurf der Willkürlichkeit ausgesetzt, soweit im Rahmen der Kategorisierung kein einheitliches *Abgrenzungskriterium* verwandt wird. Die nachfolgend vorgenommene Differenzierung stellt auf die Abgrenzung für eine *Marketingbetrachtung angemessen homogen wahrnehmbarer Leistungsgruppen* ab. Zudem muss der Kundenperspektive konsequent Rechnung getragen werden, d.h. Leistungsbe-

²²⁹ Vgl. Horváth (1998), S. 144.

²³⁰ Küpper/Weber/Zünd (1990), S. 283.

²³¹ Gabler (2000), S. 1967.

²³² Vgl. hierzu die ausführlicheren Ausführungen in Kap. 3.2.2.1.

²³³ Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1998), S. 381 ff.

²³⁴ Die hier vorgenommene Aufgabenstrukturierung orientiert sich an der Aufteilung von Weber (1999), S. 315 ff.

reiche müssen in der Wahrnehmung des Kunden abgrenzbar erscheinen. Insbesondere die Wahrnehmung der Kunden determiniert, inwieweit Leistungen als Einzelleistungen oder vielmehr in Kombination als *Leistungsbündel* gesehen werden.²³⁵ Dieser Tatbestand soll im Folgenden angemessen berücksichtigt werden.

Ausgangspunkt einer marketingorientierten Strukturierung der Controlling-Leistungen ist letztlich *das Problem* aktueller und potenzieller Kunden. Da Controlling den Anspruch hat, entscheidungsunterstützend zu agieren, bzw. Entscheidungsprobleme zu lösen, ist es zunächst der *Willensbildungs-/Entscheidungsprozess* der Kunden, der im Mittelpunkt der Transaktion zwischen Controllerdienst und Kunde steht. Aus diesem Grund soll die Abgrenzung aus Kundensicht wahrnehmbarer Controlling-Leistungen zunächst *entlang des Entscheidungsprozesses* potenzieller Kunden erfolgen. Derartige Entscheidungsprozesse lassen sich unterschiedlich differenziert darstellen, folgen aber regelmäßig gleichen inhaltlichen Abläufen.²³⁶ Problematisch bei der Isolation von Controlling-Leistungen entlang eines Entscheidungsprozesses potenzieller Kunden ist einerseits die *Bestimmung des Entscheidungsobjektes* sowie andererseits die *Abgrenzung* der Controlling-Leistungen von *originären Führungsleistungen*.

Die Frage nach der Bestimmung des Entscheidungsobjektes lässt sich unter Rückgriff auf die *Systemtheorie* beantworten.²³⁷ Betrachtet man den Entscheidungsprozess als ein System, im Sinne einer geordneten „Gesamtheit von Elementen, zwischen denen irgendwelche Beziehungen bestehen oder hergestellt werden können“²³⁸, wird deutlich, dass die Abgrenzung von System und Element in Abhängigkeit des *Erkenntnisinteresses* variieren kann. Um Redundanzen bei der Abgrenzung von Leistungen des Controllerdienstes zu vermeiden, soll zunächst ein idealtypisch *systematischer Entscheidungsprozess* ermittelt werden, der aber gleichermaßen Elemente beinhalten kann, die bezogen auf ein anderes Erkenntnisobjekt ein eigenständiges System darstellen können. Lassen

²³⁵ Aktuelle Tendenzen in der Marketingwissenschaft beschäftigen sich zunehmend mit den Verbundwirkungen von Einzelleistungen, insbesondere solcher zwischen Sach- und Dienstleistungen. Vgl. Engelhardt/Kleinaltenkamp/Reckenfelderbäumer (1993), S. 395 ff.

²³⁶ Hierzu beispielhaft der Management-Kreis von SCHUBERT; vgl. Schubert (1972) S. 43 f. sowie der Entscheidungsprozess von Hahn (1991), S. 30.

²³⁷ Vgl. Ulrich (1968).

²³⁸ Ulrich (1968), S. 105.

sich derartige Zusammenhänge hierarchisch abbilden, spricht man von *Super-*(Überordnung) bzw. *Subsystemen* (Unterordnung).²³⁹

Bezogen auf den abzuleitenden idealtypischen Entscheidungsprozess sollen die für die Durchführung von *Planung* und *Kontrolle* notwendigen *Zielvorstellungen* als Elemente vorgegeben werden. Eine derartige Vorgehensweise ist angebracht, da die Ermittlung des relevanten Ziels als Erkenntnisobjekt eines *eigenständigen Entscheidungsprozesses* aufzufassen ist, der wiederum ein eigenes System begründet. Auf die Interdependenzen derartig verschachtelter Systeme und die damit verbundene Komplexität soll zunächst nicht weiter eingegangen werden.

Leistungen zur Erfüllung der dem Controllingbereich regelmäßig zugeordneten *Planungs-* und *Kontrollaufgaben* können somit entlang eines Entscheidungsprozesses identifiziert werden. Konsequenterweise auf den Unterstützungscharakter der Controlling-Leistungen abzielend, müssen im Rahmen des gesamten Entscheidungsprozesses *Teilentscheidungen* getroffen werden, die in den originären Verantwortungsbereich des Managements fallen und somit als Daten für den Controller anzusehen sind. Hierdurch erfolgt eine *Abgrenzung* der Controlling-Leistungen von *originären Führungsleistungen*. Die Integration der *Informationsleistungen* des Controllingbereichs scheint zunächst auf Basis einer systemtheoretisch geprägten Betrachtung problematisch. Konsequenterweise wäre eine eigenständige Betrachtung der Informationsaufgaben des Controllingbereichs nicht erforderlich, soweit es sich dabei letztlich nur um ein *analog strukturiertes System* handelt, für das der Controller wie beschrieben die gleichen Leistungen erbringen müsste wie im Rahmen des idealtypischen Systems „Entscheidungsprozess“. Im Folgenden ist jedoch festzuhalten, dass die Informationsleistungen des Controlling integraler Bestandteil der Unterstützungsleistungen (allgemein Planung und Kontrolle) entlang des Entscheidungsprozesses sind und somit im Sinne einer *Querschnittsfunktion* eigenständig und in Verbindung mit anderen Controlling-Leistungen zu einem in der Wahrnehmung der Kunden differenzierten Nutzenbeitrag führen. Diesem komplexen Tatbestand würde eine Abbildung in Form eines analog organisierten *Subsystems* nicht gerecht. *Informationssystem, Berichtswesen und Kommunikationswesen*²⁴⁰ ermöglichen erst den zielsetzungsgerechten Ablauf des Entscheidungsprozesses über die Bereitstellung von Transaktionsdaten und Übernahme der Interaktion.

²³⁹ Ulrich (1968), S. 107.

²⁴⁰ Ein Zielsystem für die Gestaltung des innerbetrieblichen Kommunikationswesens findet sich bei Ringle (1982), S. 3 ff.

Die bis hierhin dargestellten Leistungen vermögen abstrakt breite Teile der Planungs-, Kontroll- und Informationsaufgaben des Controllerbereichs wiederzugeben. Neben der auf Basis von Information und Interaktion geleisteten Entscheidungsprozessunterstützung kommt der *Planentstehungskontrolle* eine besondere Bedeutung zu. Wie im Rahmen der weiteren Ausführungen noch darzulegen sein wird, muss eine *marketingorientierte* Leistungsbetrachtung des Controlling auch solche Leistungen einbeziehen, die nicht unmittelbar von allen Kunden freiwillig nachgefragt werden, sondern vielmehr aufgrund *der spezifischen Verantwortung* des Controllers in Kombination mit anderen Leistungen oder als Bestandteil eines Leistungsbündels integriert erbracht werden müssen. In allen Phasen der Entscheidungsprozessbegleitung sowie im Rahmen der diese fördernden Informations- und Interaktionsaktivitäten besteht eine unabdingbare Leistung des Controllers darin, die Folgen *begrenzter kognitiver Fähigkeiten* und *bedingter Rationalität* einzuschränken.²⁴¹ Diese menschlichem Verhalten immanenten Ursachen *opportunistischen Verhaltens* müssen vom Controller stets berücksichtigt werden und sich gleichermaßen in seinem Leistungsangebot niederschlagen.²⁴² Eine Vermengung verhaltenssteuernder Leistungen mit prozess- bzw. informationsbezogenen Leistungen erscheint im Rahmen einer Marketingbetrachtung unzweckmäßig, da sich in der Folge dieser spezielle Betrachtungsbereich einer separaten Analyse und Ausgestaltung entziehen würde. Zudem sind gerade die Interdependenzen und Kombinationsaspekte zwischen „*hoheitlichen*“ Leistungen²⁴³, im Sinne der Opportunismusbeschränkung und reinen *Serviceaktivitäten* von besonderer Bedeutung.

Die in Abbildung 11 gewählte dreidimensionale Darstellung soll den drei Betrachtungsebenen *Information und Interaktion*, *Entscheidungsprozess* und *Verhalten* gerecht werden und gleichermaßen verdeutlichen, dass alle hier abstrakt abgegrenzten Leistungen als *Teilleistungen vielfältig variierbarer Leistungsbündel* aufzufassen sind. Die Bedürfnisbefriedigung des Kunden hängt somit maßgeblich von der inhaltlichen *Ausgestaltung* einzelner Leistungen sowie der *Kombination* dieser mit anderen Leistungen ab.

²⁴¹ Vgl. Weber (1999), S. 318 ff. sowie umfassend zu Verhaltensaspekten im Controlling Karlowitsch (1997), S. 24 ff. und Hoffjan (1997).

²⁴² Die Analyse opportunistischen Verhaltens ist Gegenstand der Principal-Agent-Theorie. Dieser Teilansatz der Neuen Institutionen Ökonomie beschäftigt sich mit Auftragsbeziehungen zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer. Zielsetzung hierbei ist die Optimierung institutioneller Rahmenbedingungen im Sinne des Prinzipalen. Vgl. Williamson (1985) oder übersichtsartig Meffert (2000), S. 64 f.

²⁴³ Der teilweise hoheitliche Charakter des Controlling resultiert aus der Tatsache, dass das Controlling aufgrund seiner Kontrollverantwortung von Transaktionspartnern nicht als gleichberechtigter Partner wahrgenommen wird, sondern vielmehr als übergeordnete Instanz.

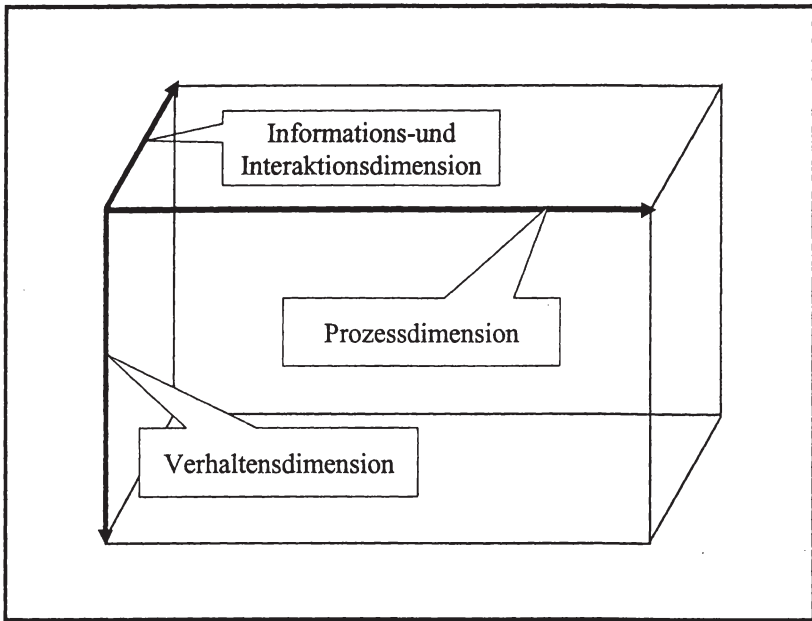


Abbildung 11: Abstraktes Modell eines Controlling-Leistungsraums

In der Wahrnehmung der Kunden erscheinen die *prozessbezogenen Leistungen* regelmäßig inhaltlich dominant, wohingegen *informations- und interaktionsbezogene Leistungen* im Sinne einer „Verpackung“ bzw. eines Zusatzservices wahrgenommen werden. *Verhaltenssteuernde Leistungen* finden einerseits entlang des Entscheidungsprozesses Anwendung, andererseits hängt die Art und Weise ihrer Akzeptanz und Wirkung aufgrund des hohen Aktivierungsgrades der Kunden maßgeblich von der Verpackung/Kommunikation und Interaktion ab. Die Darstellung in Abbildung 11 ermöglicht die parametrische Betrachtung einzelner Leistungen zu Analyse Zwecken und trägt darüber hinaus dem Gedanken Rechnung, dass im Mittelpunkt von Transaktionen nicht Einzelleistungen, sondern regelmäßig *Leistungs-bündel* stehen. Eine derartige Betrachtungsweise erübrigt auch im wesentlichen die Diskussion, zu welchen Teilen es sich bei dem Leistungsangebot des Controlling um *Dienst- oder Sachleistungen* handelt. Unternehmensintern wie auf unternehmensexternen Absatzmärkten findet eine zunehmende Vermengung von Sach- und Dienstleistungen statt,²⁴⁴ so dass eine derartige Klassifizierung wenig aussagekräftig ist. Vielmehr sollen im weiteren

²⁴⁴ Dies ist oftmals auf die Anreicherung von Sachleistungen durch differenzierungsträchtige Serviceleistungen zurückzuführen.

Verlauf - auf Grundlage der Ausführungen zum Dienstleistungsmarketing²⁴⁵ - marketingrelevante Parameter ermittelt werden, die im Rahmen der Ausgestaltung des Leistungsangebotes *Differenzierungs-* und *Optimierungsmöglichkeiten* zulassen.

Aufbauend auf den zunächst übersichtsartig dargestellten *Leistungsdimensionen* auf hohem Aggregationsniveau sollen nachfolgend konkrete Inhalte zugeordnet werden, um zu zeigen, dass das Gesamtspektrum der üblicherweise vorgegebenen *Controlling-Aufgaben* durch wenige *abstrakte Leistungen* als *operative Instrumente* der Aufgabenerfüllung abzudecken ist. Basis einer derartigen Zuordnung sollen beispielhaft dem Controlling von WEBER zugeschriebene Aufgaben und Teilaufgaben sein.²⁴⁶ Bereits jetzt sei darauf hingewiesen, dass in vielen Fällen Leistungen bzw. Leistungsgruppen tätigkeitsorientiert Aufgaben entsprechen. Insbesondere aber die entscheidungsprozessbezogene Betrachtungsweise auf hohem Abstraktionsniveau bedingt, dass strukturell gleiche Leistungen zur Erfüllung inhaltlich unterschiedlicher Aufgaben eingesetzt werden können. Auf diese Art und Weise können *Redundanzen* im Leistungsspektrum vermieden werden.

Grundlage des Leistungsspektrums bilden *Planungs-, Kontroll-, Informationsversorgungsaufgaben* sowie *sonstige Aufgaben*, zu denen bspw. die *Beratungsaufgaben* gezählt werden.²⁴⁷ Zu den Aufgaben der Planung gehören *Planungsmanagement, Planungsunterstützung* sowie die *Planentstehungskontrolle*. Darauf aufbauend ergeben sich nachfolgende Teilaufgaben:

Planungsmanagement

- Gestaltung des Planungssystems,
- methodische und instrumentelle Unterstützung der Planer,
- Unterstützung des Planungsablaufs durch Übernahme prozessualer Teilaufgaben;

Planungsunterstützung

- Suche und Aufbereitung entscheidungsrelevanter Informationen,
- Generierung von Entscheidungsalternativen,
- monetäre Bewertung von Entscheidungsalternativen,
- Vorabstimmung von Lösungen;

²⁴⁵ Vgl. Kap. 2.2.2.1.

²⁴⁶ Vgl. Weber (1999), S. 315 ff. Die hier aufgeführten Aufgaben stellen ein weitestgehend konsensfähiges Aufgabenspektrum dar. Vgl. Herzog (1999), S. 14 ff.

²⁴⁷ Zu den Aufgabeninhalten vgl. im Folgenden Weber (1999), S. 316 ff.

Planentstehungskontrolle

- Begrenzung von Opportunismus,
- Einschränkung der Folgen begrenzter kognitiver Fähigkeiten.

Aufgaben kontrollierender Natur sind im wesentlichen die *Durchführung von Soll-Ist-Vergleichen* und *Abweichungsanalysen* sowie konsequenterweise das *Unterbreiten von Vorschlägen für Anpassungsmaßnahmen*.

Im Bereich der Informationsaufgaben werden die Festlegung von *Art und Umfang der bereitgestellten Informationen* sowie die *allgemeine Transparenzverantwortung* als Teilaufgaben unterschieden. Transparenzverantwortung beschreibt die Aufgabe des Controllers, *Informationssysteme zu gestalten und zu pflegen, Berichte zu generieren* und diese adäquat zu *kommunizieren*. Das Residuum der sonstigen Aufgaben beinhaltet Aktivitäten, wie die zukünftig an Bedeutung gewinnenden *internen Beratungstätigkeiten*.²⁴⁸

Nachfolgend soll gezeigt werden, wie über Einzelleistungen und Leistungsbündel das gesamte Aufgabenspektrum durch den in Abbildung 12 dargestellten *Leistungsraum* abgedeckt werden kann. Das Aggregationsniveau der Leistungen orientiert sich an den dargestellten Aufgaben. Eine weitergehende Differenzierung erscheint im Sinne der Untersuchung wenig zweckmäßig, da in Folge der Komplexitätszunahme Interdependenzen zwischen Einzelleistungen nicht mehr darstellbar wären. Grundlage für die Analyse ist der Leistungsraum mit einer *Prozess-, Informations- und Verhaltensdimension*. Angenommen werden kann, dass jeder kundenbezogenen Controlling-Aktivität ein spezifisches Entscheidungsproblem eines Kunden zugrunde liegt und dieses dem Controller kommuniziert wird. Ferner muss eine konkrete *Zielvorstellung* bestehen, da ansonsten der Zielfindungsprozess im Vorfeld, - im Sinne eines Entscheidungsprozesses - zu durchlaufen wäre.

Somit besteht die erste Leistung des Controllers in der *Prozessbetrachtung* darin, seinem Kunden bezogen auf sein Entscheidungsproblem Vorschläge zu einem adäquaten *Entscheidungssystem* und einer damit korrespondierenden *Entscheidungsmethodik* zu unterbreiten. Die daraufhin vom Kunden zu treffende *Systementscheidung* ist für den weiteren, in Abbildung 12 dargestellten Prozess als Datum anzusehen.

²⁴⁸ Allgemein zu den Entwicklungstendenzen des internen Consulting vgl. Niedereichholz (2000).

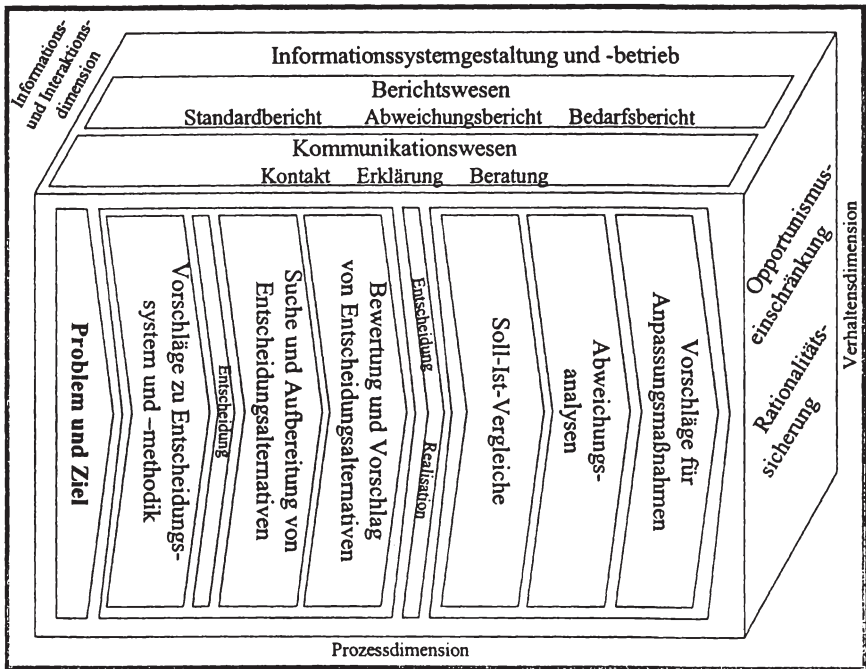


Abbildung 12: Modell eines Controlling-Leistungsraums²⁴⁹

Der nächste Prozessschritt, welcher gleichermaßen auch als erster Prozessschritt für solche Entscheidungsprobleme anzusehen ist, die auf Basis eines bestehenden und nicht im Einzelfall zu überprüfenden Entscheidungssystems getroffen werden, ist die *Suche und Aufbereitung von Entscheidungsalternativen*. Aufbauend auf diese Leistung erfolgt eine *Bewertung*²⁵⁰ sowie gegebenenfalls der *Vorschlag* einer Entscheidungsalternative, auf deren Basis vom Kunden eine *Entscheidung* zu treffen ist. Diese stellt ihrerseits ein Datum für den leistungserbringenden Controller dar. Zu einer Beurteilung der Entscheidungsfolgen stehen dem Controller im Rahmen des Entscheidungsprozesses *Soll-Ist-Vergleiche* und *Abweichungsanalysen* zur Verfügung. Eine darauf aufbauende Leistung ist der *Vorschlag geeigneter Anpassungsmaßnahmen*.

²⁴⁹ Die Ableitung der Teilleistungen erfolgt in Anlehnung an die Aufgabengliederung von Weber (1999), S. 315 ff. Zu den Phasen des Entscheidungsprozesses vgl. beispielhaft Hahn (1991), S. 30.

²⁵⁰ Bewertung soll hier in einem umfassenden Sinn verstanden werden, was gleichermaßen eine monetäre Bewertung einschließt.

Rekurriert man auf die dargestellten Planungs- und Kontrollaufgaben, so wird deutlich, dass die prozessbezogenen Leistungen grundsätzlich weite Teile jener Aufgaben abdecken. Chronologisch angeordnet sind die Aufgaben des *Planungsmanagements*, der *Planungsunterstützung* und der *Kontrolle* vertreten. Insbesondere die Kontrollteilaufgaben finden sich in Form von Leistungen identisch wieder. Eine chronologische Eingliederung der Aufgaben der *Planentstehungskontrolle* erscheint nicht zweckmäßig, da derartige Leistungen in Verbindung mit potenziell allen Planungs- und Kontrollleistungen erbracht werden können bzw. müssen. Diesem Tatbestand Rechnung tragend, begründen Leistungen zur Erfüllung der Planentstehungskontrolle die *Verhaltensdimension*. Anspruch der Leistungen dieser Dimension ist, bei allen Prozess- und Informationsaktivitäten sicherzustellen, dass weder *begrenzte kognitive Fähigkeiten* noch *opportunistisches Verhalten* dazu führen, dass den Unternehmenszielen zuwiderlaufende Entscheidungen getroffen werden. Diese Leistungen werden im Regelfall nicht separat, sondern in Verbindung mit Prozess- und Informationsleistungen erbracht.

Die Leistungen der Informations- und Interaktionsdimension repräsentieren in weiten Teilen die *Informationsaufgaben* des Controlling. Im Leistungsraum zählt zu den Informationsleistungen grundlegend die Gestaltung und der Betrieb der Informationssysteme. Angenommen wird hier, dass die Informationssystemverantwortung dem Controllerdienst obliegt, da ansonsten die Informationssystemgestaltung als ein eigenständiger Entscheidungsprozess des Managements aufgefasst werden könnte, in dem der Controller nur entscheidungsunterstützend tätig würde. Gestaltung und der Betrieb der Informationssysteme implizieren, dass die in dem System enthaltenen Informationen inhaltlich potenziell in der Lage sind, die Bedürfnisse der Kunden des Controlling zu befriedigen. Ist die Art der Informationen also potenziell *problemlösungsadäquat*, hängt es letztlich von den Berichten und ihrer Kommunikation ab, ob *Umfang*, *Bereitstellungsmodalitäten* und *Interaktionsverhalten* den Ansprüchen der Kunden genügen. Ferner leiten sich Inhalt und Umfang der Informationen elementar aus dem Entscheidungsprozess/-schritt ab. Die Festlegung des Informationsumfangs erfolgt als Resultat der Abstimmung zwischen technischen Informationsangebot, problemadäquaten Informationsbedarf und der artikulierten Nachfrage des Managers.²⁵¹ Um die *Bedeutung der Kommunikation im Controlling* hervorzuheben und zugleich ihrer Marketingrelevanz Ausdruck zu verleihen, bedarf es einer separaten Abbildung des Leistungsbereichs Kommunikationswesen mit den Leistungen *Kontakt*, *Erklärung* und *Beratung*, insbesondere in Abgrenzung

²⁵¹ Vgl. hierzu Küpper (1997), S. 137 f. und Weber (1999), 341 ff.

zum Berichtswesen. Die Kommunikationsleistungen tragen in Verbindung mit Leistungen des Berichtswesens zu dem erheblichen, im Controlling vorhandenen *Differenzierungs-* und *Optimierungspotenzial* bei. Zu den Leistungen des Berichtswesens sollen vorrangig die unterschiedlichen Berichtstypen gezählt werden, sowie die mit ihnen im Rahmen moderner Kommunikations- und Informationstechnologien verbundenen Bereitstellungsmodalitäten. Die hier aufgeführte Struktur der Controlling-Leistungen in der Informations- und Interaktionsdimension deckt grundlegend die vorher mit WEBER²⁵² genannten Informationsaufgaben ab.

Insgesamt ergibt sich auf Basis der dargestellten Aufgaben des Controlling ein Leistungsspektrum, welches in dieser Relation *weniger Teilleistungen* aufweist. Hingegen eröffnet es aber durch seine überwiegend *redundanzfreie Struktur* die Möglichkeit, über Leistungsbündel spezifische Leistungen des Controlling zu kreieren, über die eine Profilierung in den Augen der Kunden erreicht werden kann. Die Struktur der Dimensionen ermöglicht ferner in Abhängigkeit der Gestaltungsempfehlungen für Teilleistungen auf die *Gestaltbarkeit von Leistungsbündeln* zu schließen.

Nachfolgend soll ein Beispiel für die Möglichkeit der Darstellung einer im Rahmen der Aufgabenaufzählung genannten Teilaufgabe in Form eines Leistungsbündels gegeben werden. Hinter der im Bereich des Planungsmanagements genannten Teilaufgabe, *den Planungsablauf durch Übernahme prozessualer Teilaufgaben zu unterstützen*, verbergen sich letztlich Informations- und Dokumentationsaktivitäten, die entlang des Planungsprozesses koordinierend wirken und gleichsam über Konsistenzprüfungen zu einer angemessenen Verhaltenssteuerung beitragen. Eine separate Abbildung dieser Teilaufgabe in Form einer eigenen Leistung im Leistungsraum kann bewusst nicht erfolgen, da die Struktur dies nicht zulässt. Die Verknüpfung prozessualer, informativer und verhaltenssteuernder Komponenten muss konsequenterweise zu einer Verbunddarstellung in Form eines Leistungsbündels aus den angedeuteten Teilleistungen führen.²⁵³

Zur Veranschaulichung soll abschließend in den hier nach Marketinggesichtspunkten aufgebauten Leistungsraum ein typisches Leistungsbündel des Controllingdienstes eingeordnet werden, um darauf aufbauend zeigen zu können, inwieweit eine derartige Leistungsstrukturierung mögliche Gestaltungsempfehlungen

²⁵² Zu einer ausführlichen Darstellung der Informationsaufgaben des Controlling vgl. Weber (1999), S. 339 ff.

²⁵³ Analog verhält es sich mit der die Koordination planungsprozessbezogener Aktivitäten.

erleichtert. Zur besseren Nachvollziehbarkeit wird ein Leistungsbündel gewählt, welches - belegt durch empirische Studien²⁵⁴ - als ein *typisches Produkt/typischer Prozess des Controlling* angesehen werden kann. Im Folgenden soll die idealtypische *Unterstützung einer Investitionsentscheidung* durch das Controlling abgebildet werden. Der hohe *Standardisierungsgrad* erleichtert die objektive Einordnung dieses Produktes, darüber hinaus führt dessen regelmäßige hohe Inanspruchnahme der *Controlling-Kapazität* zu der Notwendigkeit, Effizienz- und Effektivitätspotenziale auszuschöpfen,²⁵⁵ was gleichsam nur auf Basis einer Analyse des Leistungsbündels erfolgen kann.

Beginnend mit der Prozessperspektive kann davon ausgegangen werden, dass das zu lösende Problem in der Durchführung der für die Erreichung der Unternehmensziele optimalen Investition gesehen wird. Zielsetzung der Investitionsentscheidung könnte somit die Maximierung des Marginalbeitrags der Investition zur Steigerung des Unternehmenswertes sein. Die Entscheidungsunterstützung des Controlling beginnt mit dem Vorschlag eines adäquaten Entscheidungssystems bzw. einer angemessenen Entscheidungsmethodik. Bezogen auf die Investitionsentscheidung wäre zu analysieren, auf Basis welchen *finanzwirtschaftlichen Vorteilhaftigkeitsmaßes* zukünftig entschieden werden soll.²⁵⁶ Mögliche Alternativen wären bspw. ein *Barwert*, der *interne Zinsfuß* oder ein *Vermögensendwert*, welcher auf Basis eines vollständigen Finanzplans ermittelt werden könnte.²⁵⁷ Notwendigerweise muss bereits an dieser Stelle die Prozessperspektive um Komponenten der Verhaltens- sowie der Informations- und Interaktionsperspektive ergänzt werden. Die Verhaltenswirkungen eines zu implementierenden Entscheidungssystems implizieren, dass der Controller opportunistischen Verhaltenstendenzen des Managements entgegenwirken muss. So kann beispielsweise die Wiederanlageprämisse des internen Zinssatzes dazu führen, dass diese Entscheidungsmethodik zu unzweckmäßigen Ergebnissen führt, soweit bei Projekten hohe Einzahlungsüberschüsse in den ersten Perioden der Investition anfallen, demgegenüber jedoch keine Wiederanlagemöglichkeit mit vergleichbar hoher Verzinsung besteht. Hierdurch ergibt sich für das Management die Möglichkeit, bereits bei der Auswahl des Entscheidungssystems partiell eigennutzorientiert zu handeln. Gleichermaßen sind Informations- und

²⁵⁴ Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 5 ff.

²⁵⁵ In der WHU-Studie „Benchmarking des Controllerebereichs“ werden Standardisierungsgrad und Inanspruchnahme der Controlling-Kapazität als Determinanten für das Benchmarking-Potenzial unterschiedlicher Controlling-Leistungen verwandt. Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 5. In dieser Arbeit vgl. dazu Kap. 4.2.1.1.

²⁵⁶ Vgl. Perridon/Steiner (1999), S. 37 ff.

²⁵⁷ Zum vollständigen Finanzplan vgl. Grob (1995).

Interaktionsaktivitäten in dieser Prozessphase bedeutend, bspw. soweit aufgrund begrenzter Rationalität des Managements (Unkenntnis über die Aussagekraft der unterschiedlichen finanzwirtschaftlichen Vorteilhaftigkeitsmaße) eine diesbezügliche Beratung des Controllers erfolgen muss. Die zu treffende Entscheidung über das Entscheidungssystem obliegt letztlich dem Management.

Wurde ein Entscheidungssystem ausgewählt, kann im nächsten Prozessschritt die Suche und Aufbereitung von Entscheidungsalternativen sehr unterschiedlich ausfallen. Abhängig davon, ob der Kunde des Controllers eine oder mehrere Entscheidungsalternativen vorgebracht hat, hat der Controller eine Aufbereitung dieser vorzunehmen. Die eigenständige Ergänzung zusätzlicher Entscheidungsalternativen hängt maßgeblich davon ab, inwieweit der Controller Investitionsinhalt und -zwecksetzung fachlich beurteilen kann. Demgegenüber kann die Suche rationeller gestaltet werden, soweit es sich bspw. um eine *Ersatzinvestition* gleichen Typs handelt.²⁵⁸ Da hier zunächst die Suche und Aufbereitung von Entscheidungsalternativen betrachtet wird, welche *innerhalb des Controlling* vollzogen wird, kommt Verhaltens- und Interaktionsaspekten nur dann eine Bedeutung zu, wenn die zur Beurteilung der Investition notwendigen Informationen unternehmensintern *validiert* werden müssen. Demgegenüber ist ein Rückgriff auf das Informationssystem des Controlling zu Analysezwecken unerlässlich. Im Rahmen der nächsten Prozessphase gilt es von Seiten des Controllers die Investitionsalternativen zu bewerten, sowie eine geeignete vorzuschlagen. Ist die Investitionsentscheidung zweckmäßig aufbereitet, dominieren in dieser Phase Verhaltens- und Interaktionsaspekte. Als ein Ausdruck opportunistischen Verhaltens kann bspw. die *vorsätzliche Überbewertung der Einzahlungsüberschüsse* der prognostizierten Zahlungsreihe angesehen werden. Werden derartige Sachverhalte z.B. im Rahmen eines Datenabgleichs mit dem Absatzbereich erkannt, gilt es diese angemessen zu kommunizieren. Auch wenn nicht Vorsatz, sondern vielmehr eine *unbeabsichtigt zu optimistische Einschätzung* zu der Prognose überhöhter Einzahlungen geführt hat, ist dieser Form begrenzter Rationalität zu begegnen. Insbesondere die *Prestigeträchtigkeit* vieler größerer Investitionsobjekte begünstigt derartige Verhaltensweisen.²⁵⁹ Im Rahmen des Vorschlags einer Investitionsalternative kommt der Kommunikation und Interaktion eine herausragende Bedeutung zu. Die Darstellung des Vorschlags muss sich an dem *kundenindividuell zu ermittelnden Informationsbedarf* orientieren. Somit muss dem Kunden ermöglicht werden, die für oder ge-

²⁵⁸ Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 9.

²⁵⁹ WEBER zitiert in diesem Zusammenhang die sehr sarkastische Einschätzung eines Controllers zu opportunistischem Verhalten bei Investitionsentscheidungen. Vgl. Weber (1999), S. 320.

gen eine Investitionsentscheidung sprechenden Argumente in angemessener Zeit aufnehmen zu können. Neben der pointierten Darstellung in Form eines Berichtes kann additiv eine Beratung erfolgen, um das Verständnis sicherzustellen. Die nachfolgende *Entscheidung über die Realisierung einer Investitionsalternative* obliegt wiederum dem Management, da dies als unmittelbare Führungsaufgabe aufzufassen ist.

Ist eine Investition realisiert, gilt es sodann für das Controlling den laufenden Betrieb, bzw. die daraus resultierenden Auswirkungen auf die prognostizierten Ziele zu *überwachen*. Prozessbezogen stellen Soll-Ist-Vergleiche eine Aktivität kontrollierender Natur dar, die realisationsbegleitend oder auch nach Abschluss des Investitionsvorhabens Bedeutung erlangt. Information und Interaktion kommt in Abhängigkeit der Struktur der zugrundeliegenden Informationssysteme eine unterschiedliche Bedeutung zu. Werden objektbezogene Daten im Rahmen der Systempflege kontinuierlich erfasst, können Soll-Ist-Vergleiche automatisiert erfolgen. Die daraus resultierenden Daten können Kunden aufbereitet oder ungefiltert aus dem DV-System zugänglich gemacht werden.

Demgegenüber erlangt die Interaktion im Rahmen des Prozessschritts Abweichungsanalyse eine weitaus größere Bedeutung, da diesbezügliche Informationen regelmäßig aus unterschiedlichen Unternehmensbereichen beschafft werden müssen. Für die Kommunikation der Ergebnisse der Abweichungsanalyse, wie gleichermaßen für die Vorschläge von Anpassungsmaßnahmen, spielen Verhaltens- und Interaktionsaspekte eine wesentliche Rolle. Bei den zu kommunizierenden Inhalten handelt es sich regelmäßig um *komplexe Kausalzusammenhänge*, die die Informationsaufnahme- und Verarbeitungskapazität der Kunden intensiv beanspruchen. Neben einer Übermittlung in Form eines Investitionsreports ist daher die persönliche Erläuterung und Beratung von entscheidender Bedeutung. Will der Controller auch langfristig seiner Rolle als *kompetenter Berater* und *Sparringspartner des Managements* gerecht werden,²⁶⁰ gilt es im Rahmen der Verhaltenssteuerung auch auf Defizite seiner Kunden hinzuweisen bspw. in Form der Unterbreitung einer der ursprünglichen Projektintention zuwiderlaufenden Anpassungsmaßnahme, soweit hierdurch die Zielerreichung der Unternehmensziele verbessert werden kann.

²⁶⁰ Zum Rollenbild des Controllers vgl. Eschenbach (1997), S. 15 ff. sowie Controller Verein (o.J.). Zur Rolle des internen Beraters vgl. Eichler (1999), S. 263.

Abbildung 13 stellt übersichtsartig anhand des gewählten Beispiels dar, wie Controlling-Leitungen systematisch einer Marketingbetrachtung zugänglich gemacht werden können.

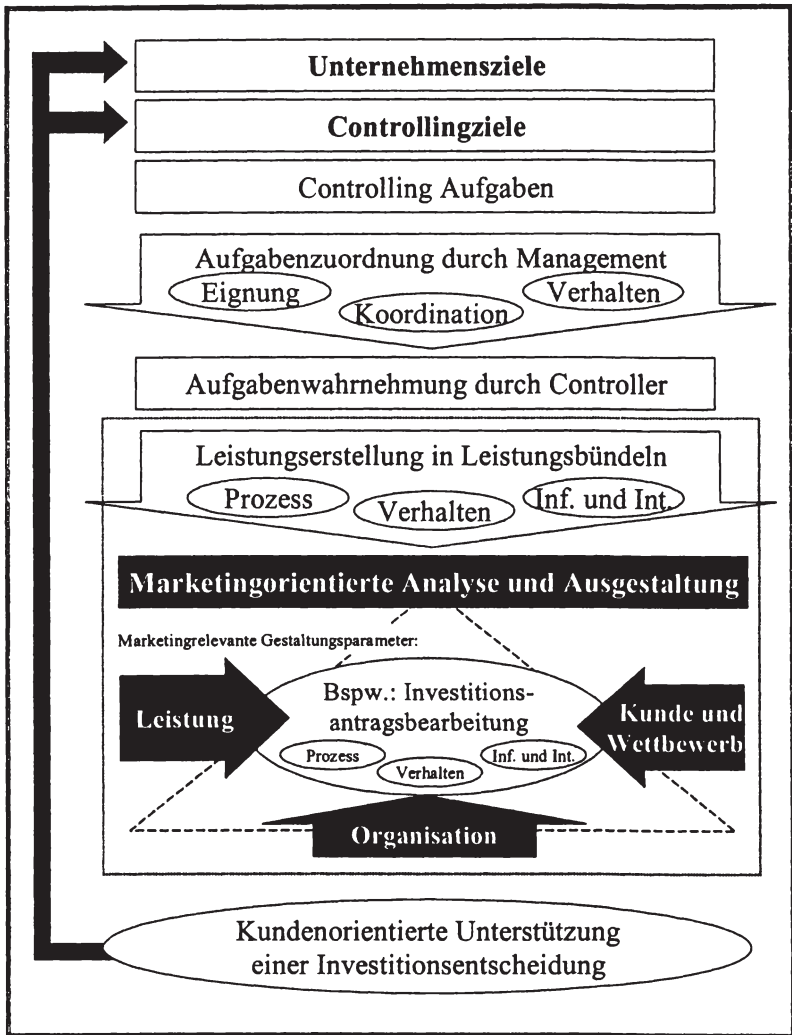


Abbildung 13: Leistungsbündel des Controlling als Gegenstand der Marketingbetrachtung

Zunächst scheinen die zuletzt angesprochenen verhaltenssteuernden Kontrollaufgaben des Controllers die Grenzen der Kundenorientierung aufzuzeigen. Bei einer umfassenden Betrachtung kann jedoch davon ausgegangen werden, dass die unternehmensbezogenen Individualziele des Managements *langfristig* auch nur über eine Erfüllung der Gesamtunternehmensziele zu erreichen sind, da ein Großteil der Unternehmen negative Sanktionsmechanismen kennt, denen das Management im Falle dauerhafter *persönlicher Vorteilmahme* oder *Fehlentscheidungen* ausgesetzt ist. Demgegenüber ist ein eindeutiger Trend zu erkennen, die Vergütung der Mitarbeiter und des Management über geeignete Anreizmechanismen²⁶¹ an die Erfüllung der Unternehmensziele zu koppeln.²⁶² Hierdurch wird auch organisatorisch der Kundenorientierung - im Sinne einer Erfüllung der an die Gesamtunternehmensziele gekoppelten Interessen der internen Kunden - eine angemessene Bedeutung beigemessen.

3.2.2 Leistungsbezogene Gestaltungsparameter des kundenorientierten Controlling

Im Rahmen der Darstellung leistungsbezogener Gestaltungsparameter des kundenorientierten Controlling sollen die zuvor erörterten Leistungen sowie die aus ihrer Kombination hervorgehenden Leistungsbündel einer differenzierteren Betrachtung unterzogen werden. Waren es bislang die *Leistungsinhalte*, die analysiert wurden, sollen nunmehr die Inhalte anhand von für eine kundenorientierte Gestaltung zugänglichen Merkmalen charakterisiert werden. Über eine Darstellung und Analyse der *Beurteilungsdimensionen* und *Leistungseigenschaften* soll gezeigt werden, dass auf Basis der Annahme derartiger Denk-/Strukturierungskategorien relevante Hinweise für die Gestaltung von Kundenbeziehungen gewonnen werden können. Darüber hinaus bietet eine Differenzierung von Leistungen mit *Unterstützungs-* bzw. *Kontrollcharakter* im Rahmen der *Inhaltscharakteristika* einen Anhaltspunkt über das Ausmaß, inwieweit artikulierte Kundenbedürfnisse im Rahmen der Leistungserstellung Berücksichtigung finden können. Ohne den Ausführungen vorgreifen zu wollen, deuten gerade *empirische Erhebungen* - wie in Abbildung 14 dargestellt - auf einen Wandel im Berufsbild des Controllers hin.

²⁶¹ Zu Motivations- und Anreizsystemen vgl. Küpper (1997), S. 193 ff.

²⁶² Eine Ausnahme hiervon sind Situationen, in denen die Mehrheitsverhältnisse eines Unternehmens den Konsum von Perquisites zulassen. Hiervon wird dann gesprochen, wenn der Mehrheitsaktionär, bedingt durch das Recht die Unternehmung zu leiten und somit das Management zu stellen, Ressourcen der Unternehmung für persönliche Annehmlichkeiten verwendet, statt diese den bestimmten produktiven Zwecken zukommen zu lassen. Vgl. Hartmann-Wendels/von Hinten (1989), S. 268 ff.

Aufgaben	Peemöller/Schmidt Meister (1989)	Steinle/Bruch/ Michels (1996)
	Servicefunktion für Geschäftsführung/Fachabteilung	40 %
Beratung/Betreuung	29 %	51 % ↑
Planungsaufgaben/Budgetierung	25 %	30 % ↑
Kontrollaufgaben/Soll-Ist-Vergleich	17 %	12 % ↓

Abbildung 14: Entwicklungstendenzen im Berufsbild des Controllers²⁶³

Dieser Wandel ist unter anderem durch eine deutliche Zunahme solcher Aufgaben (Service/Beratung/Betreuung) und daraus ableitbarer Leistungen gekennzeichnet ist, die einer Marketingbetrachtung scheinbar zugänglicher sind als dies frühere Tätigkeitsschwerpunkte (Planung/Kontrolle) waren. Abbildung 14 belegt dies beispielhaft anhand zweier Studien im Zeitablauf.

3.2.2.1 Beurteilungsdimensionen

Wie bereits im Rahmen der Ausführungen zum Dienstleistungsmarketing dargelegt wurde, dienten die *Beurteilungsdimensionen*²⁶⁴ von Leistungen in der Vergangenheit regelmäßig als Ansatzpunkt für Dienstleistungsdefinitionen.²⁶⁵ Im Folgenden sollen - der Argumentation ENGELHARDT ET AL. folgend²⁶⁶ Beurtei-

²⁶³ Steinle/Bruch (1999), S. 52 in Anlehnung an die Erhebungen von Peemöller/Schmidt/Meister (1989), S. 295 ff. und Steinle/Bruch/Michels (1998), S. 443 ff. Zur internationalen Entwicklung des Berufsbildes vgl. Siegel/Sorensen (1999), S. 1 ff.

²⁶⁴ Andere Autoren sprechen in diesem Zusammenhang auch von Qualitätsdimensionen.

²⁶⁵ Vgl. Kap. 2.2.2.1.

²⁶⁶ ENGELHARDT ET AL. betonen, dass die Beurteilungsdimensionen einer Leistung keine geeigneten Kriterien zur Abgrenzung einer Dienstleistung von einer Sachleistung sind. Vgl. Engelhardt/Kleinaltenkamp/Reckenfelderbäumer (1993), S. 395 ff.

lungsdimensionen weniger als Definitionsmerkmal, sondern vielmehr als *Analyseraster* für unterschiedliche Typen von Controlling-Leistungen Verwendung finden. In der Literatur werden regelmäßig *Potenzial-, Prozess- und Ergebnisqualitäten* von Leistungen unterschieden.²⁶⁷ Hierbei handelt es sich um die für die Beurteilung aus der Kundenperspektive bedeutsamen *Qualitätsaspekte*.

Die Potenzialqualität eines Anbieters manifestiert sich in den *Fähigkeiten und der Bereitschaft*, eine Leistung zu erbringen. Die Prozessqualität beschreibt die *Eignung des Anbieters*, den durch die Integration des externen Faktors initiierten und geprägten Leistungsprozess im Sinne des Kunden zu gestalten. Die Ergebnisqualität zeigt demgegenüber auf, inwieweit das *Resultat des Leistungserstellungsprozesses* zur Bedürfnisbefriedigung geeignet ist. Betrachtet man beispielhaft die Kostenrechnung als Leistung bzw. besser Leistungsgruppe²⁶⁸ des Controlling, determinieren regelmäßig *Kompetenz- und Ausstattungsmerkmale* ihre Potenzialqualität.²⁶⁹ Demgegenüber sind Schnelligkeit und Termintreue als Qualitäten des *Bereitstellungsprozesses* von Kostenrechnungsinformationen aufzufassen. Sieht man Berichte der Kostenrechnung als Prozessergebnisse, stellen die Genauigkeit oder die Darstellungsform diesbezügliche *Ergebnisqualitäten* dar.

Bei diesen drei Beurteilungsdimensionen, ist es zur Bewertung der Qualität einer bestimmten Controlling-Leistung notwendig, dimensionsbezogen die aus Nachfragersicht relevanten *Nutzensvorteile* zu systematisieren. Ferner ist über das Leistungsergebnis hinaus das *Nutzungsverhalten der Nachfrager* von herausragender Bedeutung, da nur über eine entsprechende Nutzung der regelmäßig vom Controllerbereich zur Verfügung gestellten Informationen eine Zielerreichung auf Gesamtunternehmensebene gewährleistet werden kann.²⁷⁰ Aus *didaktischen Gründen* soll nachfolgend entgegen der sonst üblichen Abfolge zunächst das Leistungspotenzial, dann das Leistungsergebnis und bewusst zuletzt - aufgrund seiner großen Bedeutung - der Leistungsprozess betrachtet werden.²⁷¹

²⁶⁷ Vgl. Meffert/Bruhn (1995), S. 25.

²⁶⁸ Eine Leistungsgruppe ist in diesem Zusammenhang die Zusammenfassung mehrerer inhaltlich zusammengehöriger Leistungen aufzufassen.

²⁶⁹ Zu dem Beispiel hier und im Folgenden vgl. Homburg/Weber (1999), S. 584 f. Ausführlich auch bei Aust (1999), S. 105 ff.

²⁷⁰ Zur allgemeinen Bedeutung des Nutzungsverhalten vgl. Weiber/Späth (1998), S. 229 ff.

²⁷¹ Im Regelfall erfolgt die Betrachtung von Prozessqualitäten vor den Ergebnisqualitäten.

3.2.2.1.1 Potenzialqualität

Bei einer Betrachtung der Bedeutung von *Potenzialqualitäten* für unterschiedliche Controlling-Leistungen muss zunächst beachtet werden, dass die hierfür ausschlaggebenden Potenzial- und Verbrauchsfaktoren stets *kontextabhängig* sind, da sie nur für einen bestimmten Controllerbereich gelten. Daher muss es im Folgenden weniger um die Beschreibung spezifischer Potenzialqualitäten eines Anbieters gehen, sondern vielmehr um die Art und Weise, wie Controlling-Kunden die Leistungspotenziale eines Anbieters wahrnehmen. In Abhängigkeit dieser Wahrnehmung muss entschieden werden, inwieweit es zweckmäßig ist, Leistungspotenziale bzw. deren Wahrnehmung²⁷² als *Wettbewerbsparameter* einzusetzen. Charakteristisch für Potenziale bzw. Verbrauchsfaktoren ist, dass ohne konkreten Auftrag lediglich sogenannte *Vorkombinationen* von Leistungen erstellt werden können.²⁷³ Zu diesem Zweck ist es notwendig, Vorstellungen über *zukünftig nachfragewirksame Leistungen* zu entwickeln.²⁷⁴ Die in der Vorkombination erbrachten Leistungen stellen in Verbindung mit den verbliebenen Potenzial- und Verbrauchsfaktoren die sogenannten internen Faktoren dar.²⁷⁵

Betrachtet man aufbauend auf den vorangegangenen Ausführungen das Leistungsspektrum des Controlling, so ergeben sich zunächst bezogen auf die drei zur Systematisierung verwandten Leistungsdimensionen (Entscheidungsprozess, Information und Interaktion und Verhalten) unterschiedliche Anknüpfungspunkte. Die *Fähigkeit* und *Bereitschaft* des Controlling-Anbieters kann sich somit auf inhaltliche Unterstützungsleistungen entlang des *Entscheidungsprozesses* des Managements beziehen, sowie auf die mit deren Vollzug verbundenen *Informations- und Interaktionsleistungen* und *Verhaltenssteuerungsleistungen*. Die Aufspaltung der Potenziale eines Controlling-Anbieters entlang der Dimensionen des Leistungsraums zeigt, dass es aus Kundensicht unterschiedliche Anknüpfungspunkte für die Wahrnehmung der Potenzialqualität gibt. Ohne jedoch auf die Bedeutung der Leistungspotenziale für einzelne Dimensionen des Leistungsraums differenzierter einzugehen,²⁷⁶ ergibt sich die Notwendigkeit,

²⁷² Da Potenziale sich regelmäßig einer direkten Bewertung entziehen, kommt bspw. kommunikationspolitischen Maßnahmen in diesem Zusammenhang eine besondere Bedeutung zu.

²⁷³ Vgl. Schneider (1995), S. 33 f.

²⁷⁴ Informationsbedarfsanalysen können in diesem Zusammenhang ein geeignetes Instrument sein, auch unabhängig von artikulierten Bedürfnissen zukünftig nachfragerelevante Bedürfnisse aufzuspüren.

²⁷⁵ Vgl. Kleinaltenkamp (1997), S. 89.

²⁷⁶ Sehr unterschiedlich stellen sich die Möglichkeiten zur Erstellung von Vorkombinationen dar. Bei der Gestaltung und dem regelmäßigen Betrieb von Informationssystemen können bspw. recht umfassende Vorkombinationen auf Basis einer Bedarfsvermutung potenzieller Kunden erstellt werden.

die allgemeine Bedeutung des Leistungspotenzials für die Kundenorientierung eines Controllerbereichs darzustellen.

Die Dominanz der Informationen im Controlling, sowie der Anspruch, Kundenentscheidungen durch eine adäquate Datenbeschaffung, -aufbereitung und -analyse zu unterstützen, zeigt zunächst, dass nur über das *Vertrauen in die Qualifikation* des Anbieters ein Leistungsaustausch zustande kommen kann. Da es sich hier um eine organisationsinterne Austauschbeziehung handelt, unterliegen die Leistungspotenziale des Controlling schon wesentlichen Beschränkungen. Wie im Rahmen der Aufgabenzuordnung angesprochen,²⁷⁷ determiniert diese bereits ansatzweise die Leistungsfähigkeit des Controlling. Positiv formuliert kann über eine sachgerechte Zuordnung der Aufgaben entlang der Aspekte *Eignung, Koordination* und *Verhalten* das Leistungspotenzial verbessert werden. Insbesondere die im Mittelpunkt der Eignungsaspekte stehende *Qualifikation*, welche das Wissen und die wissensgenerierenden Fähigkeiten beinhaltet,²⁷⁸ hat maßgeblichen Einfluss auf die *Fähigkeit, Leistungen bereitzustellen zu können*, und somit auf das Leistungspotenzial. Die organisatorische Eingliederung und Ausgestaltung des Controllerbereichs und die damit verbundenen Kompetenzen und Abhängigkeiten haben gleichermaßen Einfluss auf das *Verhaltenssteuerungspotenzial*. Derart objektiv nachvollziehbare Determinanten des Leistungspotenzials dürfen jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass im Rahmen der Kundenorientierung die *Wahrnehmung des Kunden* ausschlaggebend ist. So betrachtet, steht regelmäßig eher das Vermarktungs- bzw. Absatzobjekt im Sinne des *Leistungsergebnisses* im Mittelpunkt der Wahrnehmung des Kunden, da der Kunde aus eben diesem seinen Nutzen bezieht.²⁷⁹

Fraglich erscheint in diesem Zusammenhang allein, ob der Kunde das Leistungsergebnis bereits im Vorfeld der Transaktion bewerten kann.²⁸⁰ Inwiefern dennoch Leistungspotenziale zum Zweck der Kundenorientierung einer Gestaltung zugänglich gemacht werden können, soll nach der Betrachtung von Ergebnis- und Prozessqualitäten im Rahmen der Analyse von *informationsökonomischen Leistungseigenschaften* erläutert werden.

²⁷⁷ Vgl. Kap. 3.2.1.2.

²⁷⁸ Vgl. Herzog (1999), S. 69 ff.

²⁷⁹ Vgl. Engelhardt/Kleinaltenkamp/Reckenfelderbäumer (1993), S. 399.

²⁸⁰ Aufschluss über derartige Fragen geben die *Leistungseigenschaften*. Vgl. 3.2.2.2.

3.2.2.1.2 Ergebnisqualität

Das Leistungsergebnis ist im Sinne eines *Resultates* anzusehen, auf das der Nachfrager im Rahmen der Integration des externen Faktors bedingten Einfluss hatte.²⁸¹ Regelmäßig handelt es sich hierbei um ein Leistungsbündel. Die Bestandteile des Leistungsergebnisses können sowohl *materieller* wie *immaterieller* Natur sein. Dominieren materielle Bestandteile das Leistungsergebnis, so wird dieses in der Wahrnehmung der Nachfrager regelmäßig präsenter erscheinen als das Leistungspotenzial bzw. der Leistungsprozess. Demgegenüber zeichnen sich Controlling-Leistungen - bedingt durch ihren Informationscharakter - oftmals durch *Immaterialität* aus. Auch der Einsatz von *Trägermedien* (Datei, Bericht, etc.) zur Übermittlung oder Dokumentation der Ergebnisse darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass das intendierte Ergebnis immaterieller Natur ist. Insbesondere *Informations- und Interaktionsaktivitäten* helfen, die Wahrnehmung des Leistungsergebnisses in den Augen der Nachfrager zu verstärken. Darüber hinaus hängt die Bedeutung des Leistungsergebnisses für den Nachfrager maßgeblich von seinem Einfluss im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses ab. Ist das *Integrativitätsniveau* relativ gering und erfolgt *wenig Interaktion* im Rahmen des Leistungsprozesses, so wird für den Controlling-Kunden das *Leistungsergebnis* Mittelpunkt der Transaktion sein. Beispielsweise interessieren gewisse Adressaten des Controlling im Rahmen des Betriebs einer Kostenrechnung vornehmlich standardisierte Berichte, wie der *monatsbezogene Kostenstellenbericht*. Wahrgenommen wird hierbei ein konkretes Ergebnis. Steigt demgegenüber bei Controlling-Leistungen das Integrativitätsniveau, wie bei der *Entwicklung einer Kostenrechnungskonzeption* oder der *Erarbeitung einer Strategie*, so ist denkbar, dass sich der Kundennutzen vielmehr aus dem *Durchleben des Leistungserstellungsprozesses* ergibt,²⁸² da die dort erworbenen Erkenntnisse nachhaltiger und umfassender sind als ein eventueller Abschlussbericht des Projektes.

Derartige Auswirkungen des im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses bestimmten Integrationsgrades auf die Bedeutung des Leistungsergebnisses für den Nachfrager machen eine differenziertere Analyse des *Leistungserstellungsprozesses* notwendig.

3.2.2.1.3 Prozessqualität

Der Leistungserstellungsprozess im Controlling wird, wie bereits im Rahmen des Dienstleistungsmarketing ausgeführt, durch die *Integration des externen*

²⁸¹ Vgl. Kleinaltenkamp (1997), S. 90.

²⁸² Vgl. Engelhardt/Kleinaltenkamp/Reckenfelderbäumer (1993), S. 400.

Faktors dominiert. Im Gegensatz zu den internen Faktoren²⁸³ stellen externe Faktoren materielle oder immaterielle Faktoren des Leistungsnachfragers dar, die in Form von Leistungsbündeln auftreten,²⁸⁴ da *Informationen* regelmäßig mitgeliefert werden.²⁸⁵ Das Ausmaß der Integration externer Faktoren kann sehr unterschiedlich sein, was gleichermaßen Auswirkungen auf die optimale Ausgestaltung einer Kunden-Lieferanten-Beziehung hat. Wie bereits dargelegt, prägt der *Integrationsgrad* die Wahrnehmung der Bedeutung von Leistungsprozess und Leistungsergebnis ganz wesentlich. Aufbauend auf die Leistungstypologie von ENGELHARDT ET AL. entwickelte MEFFERT eine Erweiterung, in der er den Integrationsgrad in die Dimensionen *Individualisierungsgrad* und *Interaktionsgrad* zerlegt, um das Ausmaß und die Komponenten der Integration einer differenzierteren Betrachtung zugänglich zu machen.²⁸⁶ Für eine Betrachtung der Controlling-Leistungen erscheint eine derartige Typologie prinzipiell ausreichend, da dem von ENGELHARDT ET AL. aufgeführten *Grad der Immaterialität* letztlich aufgrund des Informationscharakters der Controlling-Leistungen eine geringere Bedeutung zukommt.²⁸⁷ In Abbildung 15 sollen beispielhaft verschiedene Leistungen des Controlling anhand der im Leistungsprozess stattfindenden *Individualisierung*²⁸⁸ und *Interaktion* systematisiert werden.

Eine derartige Durchdringung des Sachverhaltes verdeutlicht, dass die *Wahrnehmung des Leistungsprozesses* durch die Nachfrager um so bedeutender ist, je größer das Ausmaß der Individualisierung und Interaktion ist,²⁸⁹ da hierüber das Ausmaß der Integrativität determiniert wird. Korrespondierend mit den Ausführungen zum Leistungsergebnis zeigt sich, dass der hier beispielhaft eingeordnete *Kostenstellenbericht* oftmals unabhängig und standardisiert erstellt werden kann, was zu einem insgesamt niedrigen Integrativitätsgrad im Leistungsprozess führt. Folgerichtig wird in der Wahrnehmung der Nachfrager weniger das Prozessempfinden - wie bspw. bei einem Beratungsprojekt - im Mittelpunkt stehen, als vielmehr das Leistungsergebnis.

²⁸³ Vgl. Kap. 3.2.2.1.1.

²⁸⁴ CORSTEN spricht in diese Zusammenhang von mehrdimensionalen Verbunden. Vgl. Corsten (1985), S. 129.

²⁸⁵ Vgl. Kleinaltenkamp (1997), S. 90.

²⁸⁶ Vgl. Meffert (1993), S.12.

²⁸⁷ So auch SCHADE für die Leistung der Unternehmensberatung. Vgl. Schade (1997), S. 31.

²⁸⁸ Das Ausmaß der Individualisierung wird nochmals ausführlicher im Rahmen der marketingrelevanten kundenbezogenen Gestaltungsparameter thematisiert. Vgl. Kap. 3.4.3.1.

²⁸⁹ Dies kann sich auch auf die Gestaltung von Informationssystemen beziehen. Vgl. hierzu Gallager (1974), S. 46 ff. und Aust (1999), S. 159.

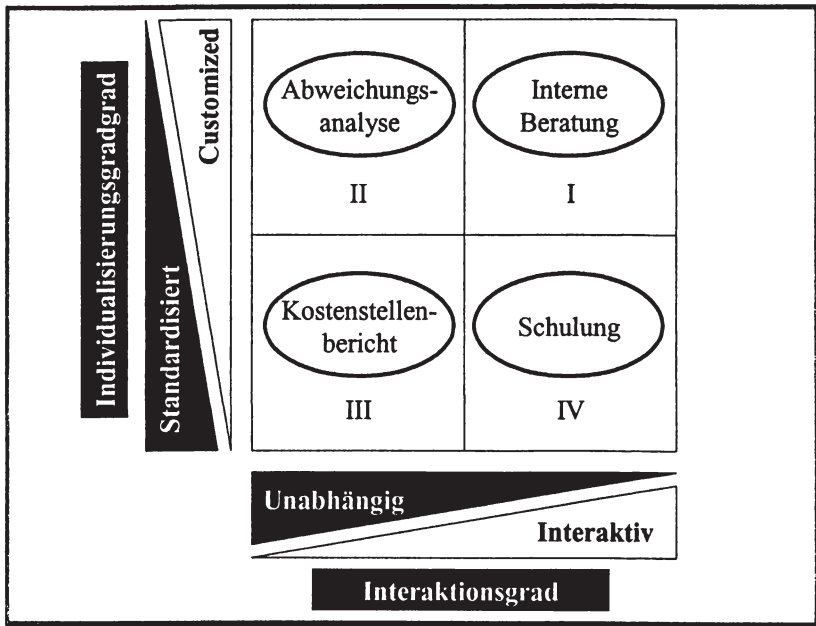


Abbildung 15: Systematisierung beispielhafter Controlling-Leistungen²⁹⁰

Leistungspotenzial, Leistungsprozess und Leistungsergebnis stellen wie veranschaulicht wichtige Anknüpfungspunkte für die Leistungsbewertung durch den Kunden des Controlling dar. Unterschiedliche Leistungen des Controlling weisen auch unterschiedliche Bewertungsmöglichkeiten entlang der Beurteilungsdimensionen auf. Daher ist es zweckmäßig, zunächst eine Typologisierung einzelner Leistungen vorzunehmen, um darauf aufbauend zu bewerten, welche der Beurteilungsdimensionen besonders wahrnehmungsrelevant erscheint.

Auf Basis derartiger Ergebnisse und einer fundierten Kenntnis des Produktionsprozesses von Controlling-Leistungen kann eine zielgerichtete Leistungsgestaltung betrieben werden.²⁹¹ Abbildung 16 zeigt zusammenfassend den Prozess der integrativen Leistungserstellung im Controlling.

²⁹⁰ In Anlehnung an MEFFERT'S Erweiterung der Leistungstypologie von ENGELHARDT ET AL., vgl. Meffert (1993), S. 12.

²⁹¹ Vgl. Schade (1997), S. 32.

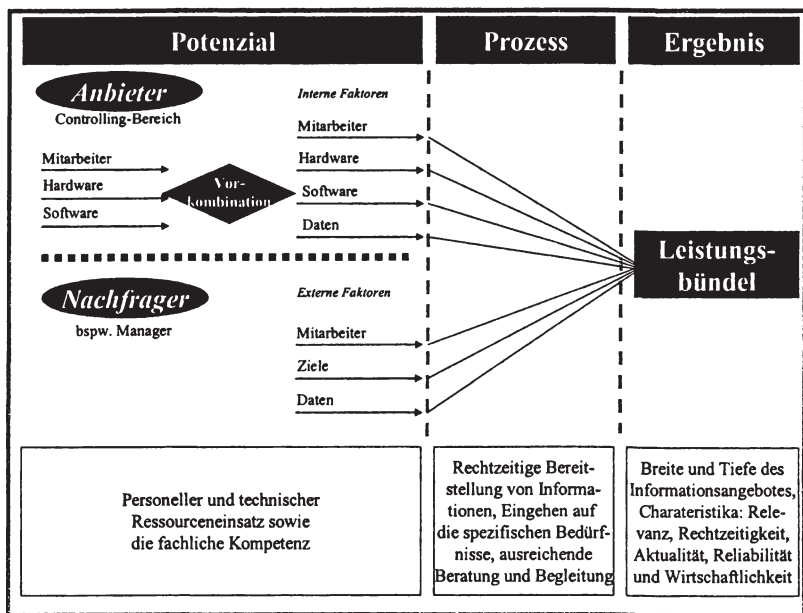


Abbildung 16: Integrative Leistungserstellung - Leistungsphasen im Controlling²⁹²

Erscheinen Leistungsprozess und Leistungsergebnis zunächst nachvollziehbar wahrnehmungsrelevant, ergeben sich diesbezüglich beim Leistungspotenzial oftmals Schwierigkeiten. Insbesondere die überwiegende Immaterialität der Controlling-Leistungen - bedingt durch den Informationscharakter - führt zu *Unsicherheiten der Nachfrager* im Vorfeld einer Leistungstransaktion. Inwieweit die Kommunikation von Leistungspotenzialen zur Unsicherheitsreduktion genutzt werden kann, soll im Rahmen der nachfolgenden Darstellung der *informationsökonomischen Leistungseigenschaften* gezeigt werden.

3.2.2.2 Informationsökonomische Leistungseigenschaften

Abgesehen von dem Produktionsprozess einer Leistung bestimmen die *informationsökonomischen Leistungseigenschaften* maßgeblich die Beurteilungsmöglichkeiten einer Leistung.²⁹³ Die Informationsökonomik als Teilansatz der Neu-

²⁹² Die Darstellung erfolgt in Anlehnung an die allgemeine Darstellung zur integrativen Leistungserstellung von Kleinaltenkamp (1997b), S. 351. Die Erläuterung der Prozessphasen orientiert sich an Tylkowski/Guth/Spieker (2001), S. 98.

²⁹³ Hier und im Folgenden vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 65 ff.

en Institutionenökonomie beschäftigt sich diesbezüglich mit Analysemöglichkeiten von *Informationsasymmetrien* und dem *Unsicherheitsphänomen*. Zur Systematisierung von Leistungseigenschaften unterscheidet NELSON zunächst *Suchgüter und Erfahrungsgüter*.²⁹⁴ Bezug nehmen diese Begrifflichkeiten darauf, ob die *Qualität einer Leistung* bereits vor dem Kauf (Suchgüter) oder aber erst im Anschluss daran (Erfahrungsgüter) beurteilt werden kann. Die Tatsache, dass ein Gut regelmäßig mehrere Eigenschaften beinhalten kann, führte dazu, dass nicht das Gut als Ganzes klassifiziert wird, sondern vielmehr dieses in *einzelne Leistungseigenschaften* zerlegt wird.²⁹⁵ Eine Erweiterung erfuhr dieses Konzept im Rahmen der Ergänzung von *Vertrauenseigenschaften*, welche immer dann vorliegen, wenn auch nach dem Kauf die Beurteilung der Leistung nicht zweifelsfrei möglich ist.²⁹⁶ Insgesamt lässt sich somit ein Gut, wie in Abbildung 17 gezeigt, auf Basis der Anteile seiner drei informationsökonomischen Leistungseigenschaften in einem Raum darstellen.

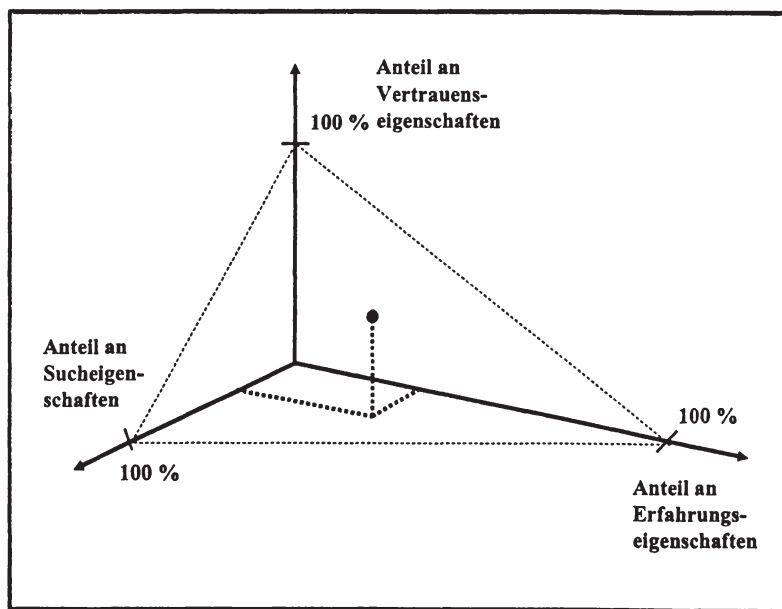


Abbildung 17: Informationsökonomisches Dreieck von Leistungen²⁹⁷

²⁹⁴ Vgl. Nelson (1970), S. 312.

²⁹⁵ Vgl. Nelson (1974), S. 730.

²⁹⁶ Vgl. Darby/Karni (1973), S. 68-69.

²⁹⁷ Adler (1994), S. 52.

Nachfolgend sollen auf Basis einer genaueren Darstellung der einzelnen informationsökonomischen Eigenschaften Besonderheiten der Leistungen des Controlling dargelegt werden, sowie *eigenschaftsspezifische Handlungsempfehlungen* abgeleitet werden. Abschließend erfolgt eine Synthese aus Beurteilungsdimensionen und informationsökonomischen Leistungseigenschaften in Form eines *Beurteilungspfils* integrativer Controlling-Leistungen.

3.2.2.2.1 Sucheigenschaften

Ausweislich der bisherigen Ausführungen zeichnen sich Leistungen des Controlling regelmäßig durch ihren *immateriellen Charakter* aus, auch wenn Trägermedien zu Kommunikations- und Dokumentationszwecken verwendet werden. Die mangelnde physische Wahrnehmbarkeit führt bei Leistungsabnehmern zu einem Unsicherheitsempfinden.²⁹⁸ Dieses Empfinden wird einerseits durch die Anteile der Leistungseigenschaften determiniert, worauf im Folgenden eingegangen werden soll. Andererseits bestimmen *Erfahrungshorizont*, *Lernverhalten* und die *Wahrnehmungsfähigkeit* der Kunden des Controlling, inwieweit die Unsicherheit das Transaktionsverhalten beeinflusst.²⁹⁹ Ein weiterer beurteilungskritischer Tatbestand ist die *Komplexität* einer Leistung, die auch bei materiellen Gütern zu Beurteilungsschwierigkeiten führt.

Sucheigenschaften liegen bei Leistungen des Controlling dann vor, wenn der Kunde im Vorfeld des Vertragsabschlusses die Eigenschaften beurteilen kann.³⁰⁰ Da es sich bei Controlling-Leistungen regelmäßig um *unternehmensinterne Dienstleistungen* handelt, tritt an die Stelle des Vertragsabschlusses die interne Vereinbarung über einen Leistungsbezug. In Abhängigkeit des *Formalisierungsgrades* können derartige Vereinbarungen jedoch nahezu Vertragscharakter haben. Ein Beispiel hierfür sind *Service Level Agreements*,³⁰¹ die zunehmend auch für Controlling-Leistungen geschlossen werden.³⁰² Auch bei informellen Leistungsvereinbarungen besteht für den Kunden das Unsicherheitsproblem, da Controlling-Leistungen in der Mehrzahl erst *nach der Leistungsvereinbarung*

²⁹⁸ Hier und im Folgenden vgl. Woratschek (1996), S. 60.

²⁹⁹ Auf unterschiedliche Kundengruppen des Controlling wird in Kap. 3.4.1.2 eingegangen.

³⁰⁰ MEFFERT/BRUHN weisen darauf hin, dass bei einer engen Auslegung der Definition Dienstleistungen quasi niemals reine Sucheigenschaften aufweisen können, da die Leistung immer erst nach dem Vertragsabschluss entsteht. Leistungen mit hohen Anteilen von Sucheigenschaften lassen die Betrachtung dennoch sinnvoll erscheinen. Vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 65.

³⁰¹ Vgl. Bölscher (2000), S. 355 ff.

³⁰² Inwieweit Service Level Agreements im Einzelnen als Gestaltungsparameter für die kundenorientierte Ausrichtung des Controlling genutzt werden können zeigt Kap. 4.2.4.

entstehen.³⁰³ Insbesondere die Beteiligung des Kunden am Produktionsprozess in Form der Einbeziehung seiner Informationen und - wichtiger noch bei einer kundenorientierten Ausgestaltung des Controlling - seiner *Präferenzen bzgl. der Informationsaufbereitung* führt zu Beurteilungsschwierigkeiten. Somit hat der Kunde im Rahmen integrativer Leistungserstellung maßgeblichen Einfluss auf die Qualität einer Leistung sowie auf die mit ihrer Erstellung verbundenen Kosten und die dafür benötigte Zeit.³⁰⁴ Demgegenüber gibt es im Controlling auch Leistungen, die überwiegend Sucheigenschaften aufweisen, wie bspw. ein *kostenstellenbezogener Monatsbericht*.³⁰⁵ Die hinter einem derartigen Bericht stehende Auswertungssystematik ist für den Leistungsadressaten bei Kenntnis des Kostenrechnungssystems nachvollziehbar, so dass er im Vorfeld der Leistungsanforderung die Eigenschaften einer derartigen Leistung beurteilen kann. Soweit diese Berichte *regelmäßig standardisiert* erstellt werden, können auch die *grafische Aufbereitung* und die *Bereitstellungsmodalitäten* als Sucheigenschaften aufgefasst werden. Dementsprechend ist ein kostenstellenbezogener Monatsbericht als ein Gut mit dominierenden Sucheigenschaften aufzufassen, auch wenn die Inhalte/Zahlen materiell letztlich erst nach der Leistungserstellung vorliegen.

Auf Basis der jeweils dominierenden Leistungseigenschaften hält die Marketingtheorie unterschiedliche Empfehlungen für den Leistungsanbieter bereit, die helfen sollen, die empfundene *Unsicherheit* in den Augen des Leistungsnachfragers *zu reduzieren*. Diese Empfehlungen basieren auf der Annahme, dass die empfundene Unsicherheit des Leistungsnachfragers wesentlich das Auswahlverhalten, sowie die diesem zugrundeliegenden *Informationsbeschaffungsaktivitäten* beeinflussen.³⁰⁶ Für das Controlling ist in diesem Zusammenhang wesentlich, dass das Auswahlverhalten nicht ausschließlich auf die Auswahl des Anbieters bezogen wird - hier können sich Probleme bei einer *Monopolstellung des Controlling* ergeben³⁰⁷ - sondern vielmehr auch auf die Leistungsinhalte und den Leistungsumfang. Ersichtlich ist auch, dass das Controlling im Rahmen des informationsökonomischen Dreiecks sehr unterschiedlich einzuordnende Leistungen anbietet.³⁰⁸ Hieraus können sich leistungsübergreifende Interdependenzen ergeben.

³⁰³ Allgemein vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 65.

³⁰⁴ Vgl. Woratschek (1996), S. 61.

³⁰⁵ Vgl. Weber (1997), S. 14.

³⁰⁶ Vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 66.

³⁰⁷ In diesem Zusammenhang ist ferner relevant, ob die Leistungsanspruchnahme obligatorisch oder fakultativ ist. Vgl. Kap. 3.3.2.3.

³⁰⁸ Vgl. hierzu Abbildung 17.

Bezogen auf ein spezielles Leistungsergebnis des Controlling, den durch Sucheigenschaften geprägten *kostenstellenbezogenen Monatsbericht*, wird der Nachfrager regelmäßig versuchen, Informationen über die Beschaffenheit des Leistungsergebnisses zu sammeln (*Screening*). Da diese sich überwiegend objektiv beurteilen lassen und auch zukünftig eine vergleichbare Ausprägung haben werden (Berichtsinhaltsstruktur, grafische Aufbereitung, Bereitstellungsmodalitäten, etc.), hat der Controllerdienst die Möglichkeit, derartige Informationen zielgerichtet zu kommunizieren (*Signaling*).³⁰⁹ Insbesondere die Möglichkeit der *Präsentierbarkeit* von Leistungsergebnissen ist als ein Vorteil von sucheigenschaftsdominierten Gütern anzusehen. Aus diesem Grund bieten sich auch bei einem breiteren Leistungsportfolio des Controlling mit unterschiedlichen Produkten zunächst solche mit Sucheigenschaften zur *Etablierung* und *Festigung interner Geschäftsbeziehungen* an. Darauf aufbauend können Leistungen angeboten werden, die aufgrund der geschaffenen Vertrauensbeziehung höhere empfundene Qualitätsunsicherheiten aufweisen.³¹⁰ Eine derartige Strategie deutet darauf hin, dass die Qualitätsunsicherheit der Nachfrager im Zeitablauf einer Dynamik unterliegen kann, da sich das subjektive Empfinden der Controlling-Kunden in Abhängigkeit von *Erfahrungshorizont*, *Lernverhalten* und *Wahrnehmungsfähigkeit* ändert.

Weisen Leistungen mit dominierenden Sucheigenschaften die geringste Qualitätsunsicherheit auf, ergeben sich bei Gütern mit *Erfahrungseigenschaften* aufgrund des zunächst vorzunehmenden Leistungserstellungsprozesses gravierendere Beurteilungsprobleme aus der Sicht der Nachfrager.

3.2.2.2 Erfahrungseigenschaften

Charakteristikum der Erfahrungseigenschaften ist, dass die Möglichkeit der Beurteilung erst *während oder nach* dem Leistungserstellungsprozess gegeben ist. Bezogen auf das Qualitätsunsicherheitsempfinden des Nachfragers ergeben sich hieraus unterschiedliche Implikationen.³¹¹ Da Controlling-Leistungen regelmäßig *integrativer Natur* sind, hat der Nachfrager die Möglichkeit im Rahmen der Integration seiner externen Faktoren Einfluss auf den Leistungserstellungsprozess zu nehmen und somit die Qualität und Kosten des Leistungsergebnisses zu beeinflussen. WORATSCHEK spricht in diesem Zusammenhang von einem

³⁰⁹ Zu den informationsökonomischen Transaktionsdesigns Screening und Signaling vgl. beispielhaft Fließ (1995), S. 309 ff.

³¹⁰ Vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 66.

³¹¹ Nachfolgend vgl. Woratschek (1996), S. 61.

„Zwang zur Kundennähe“³¹². Dies ist jedoch gerade für das Controlling nicht unmittelbar zutreffend, da nicht allein die Integration eines externen Faktors entscheidet - diese erfolgt auch bei „kundenfernen“ Controlling-Systemen - sondern vielmehr die *Art der externen Faktoren* ausschlaggebend ist. Ohne es an dieser Stelle zu sehr zu vertiefen, ist allgemein von *Informationen* als externen Faktoren auszugehen, wobei diese wiederum nach ihren Inhalten zu differenzieren sind. Neben der Einbringung der inhaltlichen Informationen, die letztlich aufbereitet werden sollen, sind im Sinne eines kundenorientierten Controlling Informationen über *Auswertungs- oder Gestaltungspräferenzen* des Kunden als ein externer Faktor anzusehen, über den Kundenzufriedenheit generierbar wird.

Neben den Vorteilen der Integrativität führt die späte Bewertbarkeit der Leistung dazu, dass die *Auswahl des Leistungsanbieters* in den Augen der Kunden ein besonderes Gewicht erhält. Für Kunden des Controlling stellt sich die Frage, ob, bezogen auf ein bestimmtes Entscheidungsproblem, der Controllerdienst in der Lage ist, effektiv entscheidungsunterstützend zu agieren. Diesbezüglich kommt der Beurteilbarkeit der allgemeinen Fähigkeiten des Controllerdienstes eine wichtige Bedeutung zu. An dieser Stelle schließt sich der Kreis zu den *Beurteilungsdimensionen* einer Leistung, da es sich hierbei genau um die Bedeutung des Leistungspotenzials handelt. Die *Evidenz des Leistungspotenzials* eines Controllerdienstes kann somit maßgeblich zur Unsicherheitsreduktion erfahrungseigenschaftsdominierter Leistungen führen.

Eine für den Controllerdienst beispielhafte Leistung mit dominierenden Erfahrungseigenschaften könnte eine *Abweichungsanalyse* sein, soweit der Kunde ex post nachprüfen kann,³¹³ ob die genannten Ursachen im Kausalzusammenhang zu der Abweichung stehen.³¹⁴ Da dies erst nach der Leistungsvereinbarung möglich ist, empfindet der Kunde möglicherweise im Vorfeld eine Unsicherheit über die Fähigkeit und Flexibilität des Controllerdienstes, eine derartige Analyse erbringen zu können (*hidden characteristics*).³¹⁵ Das Unsicherheitsempfinden ist auch in solchen Fällen relevant, in denen der Kunde zunächst *keine Auswahlmöglichkeit bezüglich des Anbieters* hat, da regelmäßig die *Selbsterstellung*

³¹² Woratschek (1996), S. 61. Dieser Ausdruck steht auch in der Originalquelle in Anführungszeichen, so dass von einer nicht ganz wörtlichen Intention auszugehen ist.

³¹³ Vgl. Weissenberger (1997), S. 159.

³¹⁴ WEBER nennt in diesem Zusammenhang für die Kostenrechnung eine einfache Kostenvergleichsrechnung als Beispiel. Vgl. Weber (1997), S. 14.

³¹⁵ Allgemein zu den Ausprägungen der Verhaltensunsicherheiten vgl. Fließ (1995), S. 306 ff.

der Leistung eine Alternative darstellt.³¹⁶ Hat der Kunde sich für eine Durchführung der Analyse durch den Controllerdienst entschieden, besteht weiterhin eine Unsicherheit darüber, ob der Controller nach der Leistungsvereinbarung im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses seinen Verpflichtungen nachkommt (*hidden action/ hidden intention*). Fokussiert man die Kundenorientierung eines internen Dienstleisters Controlling, so muss eine Verfehlung nicht unbedingt in der Präsentation einer nachvollziehbar falschen Zahl bestehen, sondern vielmehr reicht schon die *mangelnde Nachvollziehbarkeit* einer richtigen Zahl, um die *Erwartungen der Kunden* zu enttäuschen. Über die einzelne Leistungsbeziehung hinaus ergibt sich oftmals aus Nachfragersicht das Problem, dass mit bestimmten Transaktionen eine sehr starke Abhängigkeit von einem bestimmten Lieferanten ausgelöst wird. In diesem Zusammenhang spricht man von *Faktorspezifität*, d.h. der Nachfrager erleidet erhebliche Einbußen, wenn er den Lieferanten wechselt.³¹⁷ Im Bereich des Controlling gilt dies bspw. immer dann, wenn der Controllerdienst für den Kunden spezielle Informationssysteme betreibt. Eine derartige Unsicherheit durch Bindung an Anbieter wird jedoch nur dann *empfindungsrelevant*, wenn der Kunde vorher die *Möglichkeit einer Auswahl* gehabt hat.

Wie bereits im Rahmen der Sucheigenschaften dargestellt, stehen Anbieter und Nachfrager verschiedene Aktivitäten zur Verfügung, um zu einer Unsicherheitsreduktion beizutragen. Da diese Aktivitäten bei Gütern mit Erfahrungs- und Vertrauenseigenschaften besonders zweckdienlich sind, sollen sie in Abbildung 18 übersichtsartig dargestellt werden.

Von den dort dargestellten *Informationsaktivitäten* eignen sich zur aktiven Gestaltung für den Controllerdienst besonders die Kommunikation und damit die Offenlegung der eigenen Potenziale. Insbesondere auch ein *strukturierter Produktkatalog*³¹⁸ vermag hier die *Leistungsevidenz* zu steigern.³¹⁹ Eine weitere Möglichkeit, die eigenen Fähigkeiten zu dokumentieren, stellt die *Vorstellung von Referenzkunden* dar, die vergleichbare Leistungen des Controllerdienstes in Anspruch genommen haben und in der Folge der Leistungserstellung zufriedengestellt wurden. Eine derartige Vorgehensweise erscheint gerade *innerhalb einer Organisation* sehr praktikabel und vergleichsweise unaufwendig.

³¹⁶ Dies ist besonderes relevant in Fällen, in denen bei der Aufgabenzuordnung primär auf Basis von Kapazitätsrestriktionen entschieden wurde, die Qualifikationen für eine Leistung jedoch bei Management und Controller vorliegen. Vgl. Kap. 3.2.1.2.

³¹⁷ Zu den unterschiedlichen Arten der Faktorspezifität vgl. Fließ (1995), S. 311.

³¹⁸ Beispielhaft für denn IT-Bereich vgl. Böni/Britzelmeier/Schlegel (1999), S. 485 ff.

³¹⁹ Vgl. Weber (1997), S. 7. ff. sowie zur Leistungsevidenz Kap. 3.4.3.2.

	Signaling (Informationsaussendung)	Screening (Informationssuche)
Controller	besser informiert bzgl. der eigenen Fähigkeiten <ul style="list-style-type: none"> • Darstellung der eigenen Potenziale • Referenzkunden im Unternehmen 	schlechter informiert bzgl. des externen Faktors <ul style="list-style-type: none"> • Informationsbedarfsanalyse • Erkundigung über Kooperationsbereitschaft
Controlling-Kunde	besser informiert bzgl. des externen Faktors <ul style="list-style-type: none"> • Preisgabe konkreter Informationen zum Individualisierungsbedarf (z. B. Auswertungspräferenzen) 	schlechter informiert über die Potenziale des Controlling <ul style="list-style-type: none"> • Vergleich alternativer Angebote • Betrachtung eigener Potenziale

Abbildung 18: Beispielhafte Informationsaktivitäten der Transaktionspartner im Controlling³²⁰

Über unmittelbare Informationsaktivitäten hinaus stellt auf unternehmensexternen Märkten die *Abgabe von Garantien* ein probates Mittel zum Abbau der empfundenen Qualitätsunsicherheit dar.³²¹ Fraglich erscheint, inwieweit derartige Formen der *Selbstbindung* organisationsintern einsetzbar sind. Aufgrund der spezifischen Aufgabenzuordnung wird der Controllerdienst im Regelfall auch über den Leistungserstellungsprozess hinaus für die Erfüllung der Kundenwünsche verantwortlich sein, soweit das Leistungsergebnis nicht zufriedenstellend war. Demgegenüber ist für das Controlling die Chance im Rahmen der Abgabe von Garantien darin zu sehen, einen offensiven Umgang hiermit zu betreiben. So kann bspw. bei erklärungsbedürftigen oder schwierig umsetzbaren Leistungen des Controlling vorab eine Beratung oder Umsetzungsbegleitung garantiert werden.

Insgesamt zeigt sich, dass bei *erfahrungseigenschaftsdominierten Gütern* die Komplexität der unsicherheitsreduzierenden Maßnahmen gegenüber den Such-

³²⁰ In Anlehnung an die controllingunabhängige Darstellung von Meffert/Bruhn (2000), S. 68.

³²¹ Vgl. Jakob (1994), S. 170.

gütern regelmäßig zunimmt. Einen noch höheren Grad empfundener Unsicherheit weisen Güter mit Vertrauenseigenschaften auf.

3.2.2.2.3 Vertrauenseigenschaften

Der für das Controlling charakteristische Umgang mit komplexen unsicherheitsbehafteten Informationen führt regelmäßig dazu, dass das Leistungsergebnis für den Kunden *auch im nachhinein* nicht beurteilt werden kann. In diesem Zusammenhang spricht man von Gütern mit *Vertrauenseigenschaften*. Der Kunde kann letztlich nur darauf vertrauen, dass das Leistungsergebnis die vom Anbieter versicherte Qualität hat. Bei komplexen, nicht standardisierbaren Dienstleistungen mit Vertrauenseigenschaften spricht man auch von *Kontraktgütern*.³²² Ein mit den Controlling-Leistungen korrespondierendes Kontraktgut ist die Unternehmensberatung.³²³ Die Beratungsleistung existiert noch nicht zum Zeitpunkt des Kontrakts, ist wenig standardisierbar, hochwertig und komplex. Bezogen auf die Aufgabenentwicklung im Controlling, die sich durch eine Zunahme *interner Beratungsaktivitäten* auszeichnet,³²⁴ deutet dies darauf hin, dass dem Management von Vertrauensgütern Beachtung zu schenken ist.³²⁵

In Abgrenzung zu Erfahrungsgütern hat der Kunde des Controlling bei Vertrauensgütern auch ex post nicht die Möglichkeit, die *optimale Handlungsalternative* zu erkennen. Abgesehen von einfach strukturierten und sich häufig wiederholenden Problemstellungen kann davon ausgegangen werden, dass die hohe *Umweldynamik* und die *Expertenstellung* des Controllers dazu führt, dass abweichende Merkmalsausprägungen von Controlling-Kunden nicht erkannt werden können.³²⁶ Um das sich daraus ergebende Unsicherheitsempfinden des Kunden zu reduzieren, sind vornehmlich *vertrauensbildende Maßnahmen* zu ergreifen. Neben dem angesprochenen sukzessiven Vertrauensaufbau im Zeitablauf über getätigte Transaktionen von Such- und Erfahrungsgütern kommt der Kommunikation der *Reputation* des Anbieters eine besondere Bedeutung zu. Die Reputation des Controlling besteht aus der *Vertrauenswürdigkeit* und der

³²² Vgl. Kaas (1992), S. 884 f. sowie Woratschek (1996), S. 63.

³²³ SCHADE spricht in diesem Zusammenhang von einem geradezu idealtypischen Kontraktgut. Vgl. Schade (1995), S. 27. Zu Leistung und Vermarktung unterschiedlicher Formen der Unternehmensberatung vgl. Miethe (2000), S. 17 ff.

³²⁴ Vgl. Weber (1999), S. 352, Niedereichholz (1999b), S. 1833 ff. sowie Abbildung 14.

³²⁵ Die komplexe Analyse der Kosten eines Geschäftsbereichs, die nach dessen Aufgabe wegfallen würde, wird von WEBER als ein weiteres beispielhaftes vertrauenseignschaftsdominiertes Gut des Controlling genannt. Vgl. Weber (1997), S. 14.

³²⁶ So WEIßENBERGER für die Informationsleistung des Rechnungswesens. Vgl. Weißenberger (1997), S. 158 ff.

Kompetenz.³²⁷ Wie bereits angemerkt, ist die Kompetenz eine grundlegende Komponente des *Leistungspotenzials* und in diesem Zusammenhang *wahrnehmungsrelevant*. Die Vertrauenswürdigkeit bezieht sich demgegenüber auf das Leistungspotenzial und den Leistungsprozess.³²⁸ Die erfolgreiche Kommunikation der Reputation hängt maßgeblich davon ab, inwieweit Kunden diese Informationen über Fremderfahrungen, d.h. über die Erfahrungen anderer Leistungsabnehmer, validieren können. Ein derartiger Tatbestand führt im umgekehrten Fall dazu, dass die Reputation quasi eine „*Geisel*“ im Besitz der Nachfrager darstellt,³²⁹ da die Beschädigung der Reputation für den Anbieter eine ernstzunehmende Sanktion darstellt, insbesondere aufgrund ihres eher langfristigen Charakters. Schwierig stellt sich regelmäßig die Wahrung der Reputation in solchen Fällen dar, in denen der Controllerdienst aufgrund seiner *Verhaltenssteuerungsfunktion* bewusst gegen die Interessen seiner Kunden verstoßen muss. Zu unterscheiden sind in diesem Zusammenhang jedoch die *kurz- und langfristigen* Auswirkungen derartiger *opportunistischbegrenzender* Maßnahmen. Oftmals kann langfristig die Reputation gerade über derart konsequente Handlungen aufgebaut und abgesichert werden, auch wenn kurzfristig die „*Beliebtheit*“ darunter leidet.

Abschließend soll in Abbildung 19 ein Überblick über die Zusammenhänge zwischen Leistungseigenschaften und Beurteilungsdimensionen gegeben werden.³³⁰ Hierbei werden die unterschiedlichen Kombinationsmöglichkeiten in Form einer Matrix abgeleitet.

Im Ergebnis entsteht das *Beurteilungsprofil einer Leistung*, d.h. die für einen bestimmten Leistungstyp besonders wahrnehmungsrelevanten Kombinationen aus Leistungseigenschaften und Beurteilungsdimensionen. Derartige Profile hängen maßgeblich vom *Integrationsgrad der Leistungserstellung* ab. So verringern sich bspw. mit zunehmender Einbindung des Kunden in den Leistungserstellungsprozess Sucheigenschaften im Leistungsergebnis, da die Einflussnahme des Kunden dieses wesentlich mitbeeinflusst.³³¹

³²⁷ Allgemein vgl. Plötner (1993), S. 43.

³²⁸ Vgl. Fließ (1995), S. 313 ff.

³²⁹ Vgl. Spremann (1988), S. 619 ff.

³³⁰ Allgemein für den Bereich des industriellen Kaufverhaltens vgl. Fließ (1995), S. 330.

³³¹ Vgl. Jakob (1994), S. 177.

	Such- eigenschaften	Erfahrungs- eigenschaften	Vertrauens- eigenschaften
Leistungs- ergebnis	Aufzeigen der Struktur- eines Standardberichtes	Erläuterung abge- schlossener interner Beratungsprojekte; Kontakt zu anderen internen Kunden ver- mitteln.	Reputation offenlegen, Nutzung informeller Kontakte
Leistungs- stellungs- prozess	Softwaredemonstration bei DV-gestützten Berichtssystemen	Benchmarking betrei- ben und Ergebnisse kommunizieren, Balanced Scorecard fürs Controlling	Maßnahmen der Qualitätssicherung, Controlling Audit
Leistungs- potenzial	Interne Kontrakte und Service Level Defi- nitionen kommunizieren	Referententätigkeiten und Publikationen des Controlllers	Aussagen anderer interner Kunden

Abbildung 19: Informationsquellen im Beurteilungsprofil
integrativer Leistungserstellung³³²

Die grau schraffierten Felder in Abbildung 19 entsprechen dem Beurteilungsprofil „integrativer Leistungserstellung“, welche im Controllbereich regelmäßig vollzogen wird. Demgegenüber sind jedoch die übrigen Felder der Matrix nicht zu vernachlässigen, da, wie bereits angesprochen, der Integrativitätsgrad bei Controlling-Leistungen unterschiedlich ist.

Inhalt der Felder in Abbildung 19 sind nach Beurteilungsdimension und Leistungseigenschaften systematisierte *Informationsquellen*. Die grau schraffierten Felder deuten dementsprechend auf besonders wesentliche Informationsquellen für Kunden des Controlling hin, welche genutzt werden können, um die Beurteilbarkeit von Leistungen zu verbessern und damit Unsicherheit zu reduzieren. Seitens des Controllerdienstes gilt es daher, Kunden - in Abhängigkeit der auszutauschenden Leistung - entsprechend zielwirksame Informationsquellen zugänglich zu machen.

³³² In Anlehnung an die controllingunabhängige Darstellung von Fließ (1995), S. 330.

3.2.2.3 Inhaltscharakteristika

Verfolgt man die Zielsetzung, Leistungen und Kundenbeziehungen des Controlling zu analysieren, stellt sich unmittelbar die Frage, welche konkreten Leistungstypen überhaupt einer *kundenorientierten Gestaltung* zugänglich sind. In diesem Zusammenhang spielt die *Zwecksetzung der Leistung*, d.h. die Absicht mit der der Controllerdienst eine Leistung erstellt und abgibt, eine wesentliche Rolle. Zu unterscheiden sind hierbei Leistungen mit vorrangig *unterstützendem Charakter* („support/advice services“) und solche mit vorrangig *kontrollierendem Charakter* („audit/evaluative services“).³³³ Im Rahmen einer differenzierten Betrachtung sollen nachfolgend die Besonderheiten derartiger Leistungstypen veranschaulicht werden, um - darauf aufbauend - das Ausmaß der kundenbezogenen Gestaltbarkeit beurteilen zu können. Im Mittelpunkt steht die Frage, inwieweit *artikulierte oder latente Kundenbedürfnisse* in den Leistungserstellungsprozess Eingang finden dürfen, ohne die sachgerechte Aufgabenerfüllung des Controlling zu gefährden.

3.2.2.3.1 Unterstützungscharakter

Die konsensfähige Charakterisierung des *Controlling als Führungshilfe*³³⁴ deutet unmittelbar daraufhin, dass im Mittelpunkt der Aktivitäten des Controlling die Unterstützung der Unternehmensführung steht. Zu unterscheiden bleibt in diesem Zusammenhang jedoch einerseits die Service- bzw. Unterstützungsfunktion des Controlling³³⁵ auf *konzeptioneller Ebene*, sowie andererseits, auf *institutioneller Ebene*, die konkrete Erstellung von Leistungen mit in den Augen der Controlling-Kunden wahrnehmbarem Unterstützungscharakter. Auf der konzeptionellen Ebene wird der Servicefunktion des Controlling regelmäßig im Rahmen der *abgeleiteten Zwecksetzungen* des Controlling Aufmerksamkeit geschenkt.³³⁶ Konzeptionell gründet sich der unterstützende Charakter des Controlling darauf, dass durch die Übernahme der Koordinationsfunktion die Erfüllung der Führungsaufgaben in den einzelnen Führungsteilsystemen erleichtert wird. Über die Bereitstellung koordinationsfördernder Methoden und die Erhebung und Aufbereitung relevanter Informationen soll konzeptionelle Führungshilfe geleistet werden.³³⁷

³³³ Vgl. Davis (1992), S. 12 ff. sowie Stauss/Neuhaus (1995), S. 583 f.

³³⁴ Vgl. Küpper/Weber/Zünd (1990), S. 283

³³⁵ Vgl. Kap. 2.1.3.1.

³³⁶ Hier und im Folgenden vgl. Küpper (1997), S. 19

³³⁷ Vgl. hierzu auch die im Rahmen der speziellen Zielsetzungen des Controlling genannte Zielsetzung der Entlastung der Unternehmensführung. Vgl. Harbert (1982), S. 234 f.

Eine derartige Konkretisierung der Servicefunktion auf konzeptioneller Ebene führt regelmäßig dazu, die Grenzen von Konzeption und Institution zu verwischen. Daher kommt der Servicefunktion auf konzeptioneller Ebene auch nur eine spezifizierende Funktion bezogen auf die im Mittelpunkt stehende *Koordinationsfunktion* des Controlling zu.³³⁸ Demgegenüber ist die Betrachtung des *Unterstützungscharakters einzelner Leistungen* des Controlling auf *institutioneller Ebene* von besonderer Bedeutung, da sich hieraus wesentliche Rückschlüsse auf das Leistungserstellungs- und Kommunikationsverhalten des Controllers ergeben, was gleichsam die Wirksamkeit seines Handelns prägt. Somit kommt gerade bei Zugrundelegung einer koordinationsorientierten Controlling-Konzeption der Unterstützungsfunktion auf institutioneller Ebene eine wichtige Rolle zu, da es zur Koordination der Führungsteilsysteme geeigneter Zielsetzungs-, Planungs- und Steuerungsmethoden bedarf. Insbesondere wenn - wie intendiert - die Steuerung³³⁹ vom Management selbst übernommen wird, ist es gerade der „*Service- oder Lotsendienst*“³⁴⁰, der den Controller und damit konsequenterweise sein Leistungsspektrum auszeichnet. Bei einer so verstandenen Verantwortlichkeitsverteilung bedarf es einer differenzierteren Betrachtung, inwieweit die dem Controller zur Verfügung stehenden Einzelleistungen rein unterstützend zu verstehen sind, im Sinne von ausschließlich an den Bedürfnissen der Leistungsempfänger ausrichtbar.

Charakteristisch für *unternehmensinterne Unterstützungsleistungen* ist, dass durch diese die Leistungsadressaten in die Lage versetzt werden, „*ihre Leistung überhaupt bzw. mit verbesserter Qualität zu erbringen*“³⁴¹. Im Sinne der Betrachtung des kundenorientierten Controlling zeichnet Leistungen mit Unterstützungscharakter der Tatbestand aus, dass die *subjektiven* bzw. *objektiven Bedürfnisse* der Kunden als maßgeblich für das Leistungserstellungsverhalten des Controlling angesehen werden können.³⁴² Als *externe Faktoren* müssen daher neben den inhaltlichen Daten über das zu lösende Entscheidungsproblem des Kunden insbesondere auch Informationen über die *Aufbereitungspräferenzen* und das *Nutzungsverhalten* der Kunden einfließen. Soweit es sich hier um idealtypisch *reine Unterstützungsleistungen* handelt, spielt die Kontrollverantwor-

³³⁸ KÜPPER betont in diesem Zusammenhang, dass die Servicefunktion keine eigentlich neue Problemstellung zur Legitimation des Controlling darstellt. Vgl. Küpper (1997), S. 19. ZIENER sieht die Gefahr, dass das Ziel der Führungsunterstützung letztlich alle Stabsaufgaben beinhaltet. Vgl. Ziener (1985), S. 32.

³³⁹ Der englische Ausdruck „to control“, zu deutsch „steuern“, bildet den Wortstamm für den Begriff „Controlling“.

³⁴⁰ Blazek/Deyhle (1986), S. 35.

³⁴¹ Stauss/Neuhaus (1995), S. 584.

³⁴² Für den Personalbereich vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S.583.

tung des Controllers zunächst keine Rolle. Konsequenterweise kann die Leistungserstellung an den *artikulierten Bedürfnissen* der Kunden ausgerichtet werden. Darüber hinaus sind jedoch Situationen denkbar und wahrscheinlich, in denen eine effektive Unterstützung über die artikulierten Bedürfnisse hinausgehende Leistungen erfordert.³⁴³ In solchen Fällen besteht die Aufgabe des Controllers darin, derartige aktiv Leistungen bereitzustellen, sowie - oftmals genauso wichtig - die *Entscheidungsrelevanz der Leistungsanspruchnahme* zu verdeutlichen. Kritischer sind solche Situationen, in denen Leistungen von Kunden nachgefragt werden, die aufgrund der Einschätzung des Controlling bezogen auf das zugrundeliegende Entscheidungsproblem irrelevant sind. In Fällen, in denen dem Controlling diese Informationen zur Verfügung stehen, können sie dem Kunden weitergegeben werden, verbunden mit der Gefahr einer *fehlerhaften Anwendung*.³⁴⁴ Demgegenüber erscheint es konsequent im Sinne der Aufgabenstellung des Controlling, den Kunden über die *Entscheidungsirrelevanz* aufzuklären, und damit - die Einsicht des Kunden vorausgesetzt - die Information nicht bereitzustellen.

Insoweit wird deutlich, dass auch bei primären Unterstützungsleistungen oftmals eine *Bewertung* der artikulierten Präferenzen der Nachfrager stattfinden kann, mit dem Ergebnis, sich gegebenenfalls über die Beweggründe der Nachfrageäußerung mit dem Kunden auseinandersetzen zu müssen. Es erscheint ersichtlich, dass - soweit der Controller neben den subjektiven Bedürfnissen seines Kunden diesem einen *objektiven Informationsbedarf* unterstellt - Zielkonflikte auftreten können.³⁴⁵ In derartigen Fällen ist die *Grenzziehung* zwischen Unterstützung oder Kontrolle/Bewertung nicht mehr trennscharf. Dies darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Kundenbedürfnisse Ausgangspunkt der Leistungserstellung bleiben. Die kritische *Reflexion über diese Bedürfnisse*, verbunden mit der Zielsetzung, den Nutzen des Kunden zu maximieren, stellt üblicherweise auch auf Absatzmärkten eine gängige Vorgehensweise dar. Insbesondere im Bereich *komplexer unsicherheitsbehafteter* Dienstleistungserstellung werden auch auf unternehmensexternen Märkten im Vorfeld der Leistungserstellung die artikulierten Bedürfnisse der Kunden diskutiert, um eine problemlösungsadäquate Leistung bereitzustellen. Gerade dies kennzeich-

³⁴³ Im Folgenden in Anlehnung an die Gedanken von WEBER zum Wechselspiel von Informationsangebot, -nachfrage und objektivem Informationsbedarf. Vgl. Weber (1997), S. 12 sowie Kap. 4.1.2.1.1.

³⁴⁴ Oftmals bedarf es noch nicht einmal einer fehlerhaften Anwendung, da eine Verschlechterung der Entscheidungsqualität schon durch eine zu große Fülle von Informationen ausgelöst werden kann.

³⁴⁵ Vgl. auch Gmünden (1993), Sp. 1725 ff.

net die *Integrativität der Leistungsprozesse* und wird oftmals als *Zusatznutzen* empfunden, über den der Anbieter seine *Reputation* stärken kann.

Betrachtet man die nachfolgend übersichtsartig dargestellten *Nutzenkomponenten* von Controlling-Leistungen, stellt sich die Frage, inwieweit diese allein über Unterstützungsleistungen erreichbar sind. Situationsbedingt leistet das Controlling:³⁴⁶

- Effizienzsteigerung im Tagesgeschäft,
- Frühwarnung bei Fehlentwicklungen,
- Ursachenanalyse von Fehlentwicklungen und
- Bestätigung bei Zielerreichung.

Soweit es zur Absicherung dieser Nutzenkomponenten *kontrollierender Aktivitäten* bedarf, erscheint diskussionswürdig, ob Kundenorientierung weiterhin als umfassende *Handlungsmaxime* verstanden werden kann. Insbesondere auch mögliche Wahrnehmungsdifferenzen zwischen Controller und Kunde bezogen auf den *Unterstützungs-* oder *Kontrollcharakter* einer Leistung machen eine differenzierte Betrachtung der Kontrollaufgaben des Controllerdienstes, sowie der Rolle des Kunden im Rahmen von Kontrollaktivitäten notwendig.

3.2.2.3.2 Kontrollcharakter

Bei einer Beschreibung der Aufgaben des Controlling führt der Begriff der *Kontrolle* regelmäßig zu Missverständnissen. Ausgehend von den Extremauffassungen, die Controlling einerseits mit Kontrolle *gleichsetzen*, andererseits - weil gerade früher jene Extremauffassung das Verständnis dominierte - einen direkten *Zusammenhang* von Controlling und Kontrolle *abstreiten*, ist eine systematische, emotionslose Betrachtung zweckdienlich.³⁴⁷

Kontrolle wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur überwiegend als *Gegenstück der Planung* verstanden und daher in einer funktionalen Einheit betrachtet.³⁴⁸ Eine derartige Auffassung erscheint insbesondere vor dem Hintergrund der *Systembetrachtung* angemessen und erlangt darüber hinaus im Rahmen der kundenorientierten Betrachtung des Controlling eine besondere Bedeutung. Ei-

³⁴⁶ Abgewandelt nach Berger (1989), S. 185.

³⁴⁷ Vgl. Küpper (1997), S. 176. sowie Horváth (1998), S. 162.

³⁴⁸ Vgl. Hellmich (1970), S. 10 f. und Horváth (1998), S. 167 f. KÖPPER sieht demgegenüber Planung und Kontrolle als singular betrachtetbare Sachverhalte an. Vgl. Küpper (1997), S. 165 ff.

ne stringent trennbare Wahrnehmung von Planung und Kontrolle bereitet in den Augen der Kunden regelmäßig Schwierigkeiten, insbesondere auch aufgrund des identischen Anbieters derartiger Leistungen. Kontrollen dienen der Unsicherheitsreduktion im Rahmen der Realisierung von Plänen. Im Einzelnen sind *Planungsannahmen*, *Zielwirkungen* der ergriffenen Maßnahmen, *Mittelverwendung* und das *Verhalten* der Beteiligten zu überwachen.³⁴⁹

Zur Typologisierung der Leistungen des Controlling empfiehlt sich zunächst eine Anknüpfung am *Entscheidungsunterstützungsprozess* des Managements,³⁵⁰ da dieser Phasen mit vorrangig *kontrollierenden Leistungen* seitens des Controlling beinhaltet. In diesem Zusammenhang sind primär die *Soll-Ist-Vergleiche* sowie die *Abweichungsanalysen* zu nennen. Insbesondere aber zu einer differenzierteren Betrachtung der *Verhaltensdimension* im Leistungsraum bedarf es einer Systematisierung der Kontrolle. Inhaltlich gesehen bezieht sich die Kontrolle im Controlling regelmäßig auf *institutionelle* Aspekte und weniger auf soziale.³⁵¹ Die institutionelle Kontrolle verfolgt auf Basis formalisierter Unternehmensziele einerseits eine *aktive Beeinflussung* des Mitarbeiterhandelns im Sinne einer Verhaltenssteuerung. Andererseits muss *psychologisch* bedingtem Fehlverhalten über einen *sachgerechten Führungsstil* entgegengewirkt werden.³⁵² Insbesondere die psychologisch emotionale Komponente erlangt im Rahmen einer *kundenbezogenen Betrachtung* von Leistungen des Controlling eine besondere Bedeutung.

Ausgehend von der Unterscheidung der Controlling-Leistungen in unterstützende und kontrollierende sind nachfolgend die im Rahmen der institutionellen Kontrolle eingesetzten Leistungen hinsichtlich Kontrollierten, Kontrollträger, Kontrollobjekt und Kontrollprozess zu betrachten.³⁵³ Das *Kontrollobjekt* entspricht im Regelfall den Entscheidungsfolgen des in Abbildung 12 dargestellten idealtypischen Entscheidungsprozesses.

Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, ob der *Kontrollierte selbst Leistungsabnehmer* des Controlling ist (Kunde), oder ob die Informationen über den *Kon-*

³⁴⁹ Vgl. Horváth (1998), S. 162.

³⁵⁰ Vgl. hierzu den Leistungsraum des Controlling in Abbildung 12.

³⁵¹ Die soziale Kontrolle vollzieht sich in Anlehnung an die Unternehmenskultur sowie die Werte und Normen der Unternehmensmitglieder. Vgl. O'Reilly (1989), S. 12.

³⁵² Vgl. Hoffjan (1997), S. 245.

³⁵³ Hierzu und im Folgenden vgl. Hoffjan (1997), S. 245 ff. und S. 417. Der Kontrollrhythmus soll zunächst nicht betrachtet werden. Soweit es die allgemein zeitliche Regelmäßigkeit des Leistungsaustausches betrifft, vgl. Kap. 3.3.2.1.

trollprozess für einen anderen Kunden bestimmt sind. Vom Kontrollcharakter einer Leistung i.e.S. soll im Folgenden nur dann ausgegangen werden, wenn der Leistungsadressat des Controlling auch selbst Kontrollierter ist.³⁵⁴ Ansonsten wäre die Grenzziehung zu Unterstützungsleistungen nicht möglich, da die Kontrollinformationen aus der Kontrolle eines *Dritten* für den Informationsadressaten des Controlling dann immer nur rein entscheidungsunterstützenden Charakter haben. Ist der Kontrollierte gleichsam Informationsadressat, spielt insbesondere die Machtbasis bzw. die Unabhängigkeit des Controlling eine gravierende Rolle bei der Durchsetzbarkeit kontrollinduzierter Maßnahmen.³⁵⁵ Fraglich ist jedoch, ob die Bezeichnung *Kunde* für den Leistungsadressaten des Controlling angemessen erscheint, soweit dieser selbst die dem Kontrollobjekt zugrundeliegende Entscheidung getroffen hat und somit dafür die Verantwortung trägt.

Als Ergebnis des Kontrollprozesses ergibt sich eine *Kontrollinformation*, die bspw. Auskunft über das Ausmaß einer Abweichung gibt. Entscheidend für die kundenorientierte Ausgestaltung des Controlling ist in diesem Zusammenhang die *psychologische Wahrnehmung* derartiger Informationen, bzw. dem vorgelagert, die *Empfindungen* des Kontrollierten während des Kontrollprozesses. Anzunehmen ist, dass derartige Wahrnehmungen das Verhalten der Kontrollierten maßgeblich prägen und somit Effektivität und Effizienz des Controlling beeinflussen. In diesem Zusammenhang besteht die Herausforderung des kundenorientierten Controlling darin, einerseits die positiven *intrinsischen* und *extrinsischen Motivationseffekte* von Kontrollen zu unterstützen, andererseits die negativen Auswirkungen *dysfunktionaler Verhaltensweisen* zu begrenzen.³⁵⁶ Ausprägungen dysfunktionaler Verhaltensweisen sind offener oder verdeckter *Widerstand gegen das Kontrollsystem*, die *Manipulation von Kontrolldaten* sowie *rigides bürokratisches Verhalten*, welches immer dann vorliegt, wenn der Kontrollierte sein Leistungsverhalten einseitig an den Kontrollgrößen ausrichtet und darüber wesentliche andere Einflussgrößen³⁵⁷ auf die intendierte Zielvorstellung vernachlässigt. Bezogen auf das Leistungsspektrum des Controlling zeigt sich an dieser Stelle, dass der Kontrollcharakter von Controlling-Leistungen nicht zwangsläufig mit den originär kontrollierenden Phasen der Entscheidungsprozessdimension des Leistungsraums zusammenhängt, sondern gleichsam auch mit vielen *verhaltenssteuernden Leistungen* des Controlling einhergeht. Immer

³⁵⁴ Dies ist ein Spezifikum des Controlling. Anders gestaltet es sich bei den übrigen internen Serviceleistungen. Für den Personalbereich vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S. 583.

³⁵⁵ Vgl. Lanter (1995), S. 70 f. sowie zur Organisation des Controlling Kap. 3.3.3.1.

³⁵⁶ Hier und im Folgenden zu den Formen dysfunktionaler Verhaltensweisen vgl. Karlowitsch (1999), S. 25 ff.

³⁵⁷ Regelmäßig handelt es sich bei diesen anderen Einflussgrößen um gleichermaßen erfolgsrelevante Tatbestände, die sich aber oftmals schlechter operationalisieren lassen.

dann, wenn im Rahmen der Erbringung von Controlling-Leistungen implizit überprüft wird, ob Spielräume für *opportunistisches Verhalten* der Kunden bestehen, beinhalten diese *kontrollierende Elemente*. Die Vielzahl derartiger Leistungen deutet darauf hin, dass unabhängig oder gerade bezugnehmend auf das Kontrollempfinden ein Eingehen auf die spezifischen Bedürfnisse der Kunden des Controlling möglich erscheint, ohne die Ziele der Unternehmung zu vernachlässigen.

Letztlich stellt sich die Kontrollsituation als eine spezifische *Informationstransaktion* dar, in der der Controller in Besitz einer knappen Ressource des Kunden gelangen möchte, um auf dieser Basis *weitergehende Bedürfnisse eben dieses Kunden* zu erfüllen. Somit ist ein Kontrollprozess stets Bestandteil einer integrativen Leistungserstellung im Gesamtkontext des Entscheidungsunterstützungsprozesses.³⁵⁸ Im Sinne des Systemansatzes stellt die Kontrolle damit nie einen isolierbaren Selbstzweck dar. Damit aber stellt sich die Frage, ob eine *Kontrolliertenorientierung* im Sinne verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse synonym mit einer *Kundenorientierung* verstanden werden kann.

Die Verhaltenswissenschaft bietet unterschiedliche Ansätze an, das *Unsicherheitsempfinden* des Kontrollierten im Sinne beider Parteien zu reduzieren und somit dessen *Kooperationsbereitschaft* zu erhöhen.³⁵⁹ Von diesen sind für Beziehungen, in den der Kontrollierte dem Informationsadressaten entspricht und daher einen tendenziellen Widerspruch zwischen Kontrolle und Unterstützung empfindet, relevant z.B. die *Erhöhung der Abweichungstoleranz*, die *Delegation von Kontrollen* im Sinne des *Self-Controlling* oder eine *Reduktion der Kontrollvariablen* auf solche, die adressatenseitig wahrnehmungsrelevant sind. Werden derartige Maßnahmen auf die artikulierten Bedürfnisse des Kontrollierten abgestimmt, ohne dadurch die Erhebung der aus Rationalitätssicherungsgründen³⁶⁰ notwendigen Kontrollinformationen zu gefährden, kann von einer tendenziellen Kundenorientierung ausgegangen werden. Hierdurch kann die Qualität der Daten um die vermiedenen Verluste dysfunktionaler Verhaltensweisen reduziert werden. Ein derart *schizophrener Zusammenhang*³⁶¹

³⁵⁸ Vgl. Kap. 3.2.2.1.3.

³⁵⁹ Vgl. zu den Ausführungen im Folgenden zusammenfassend Hoffjan (1997), S. 10 ff.

³⁶⁰ Zur Bedeutung der Rationalitätssicherungsfunktion im Gesamtkontext des Controlling vgl. Weber (1999), S. 37 ff.

³⁶¹ LANTER zitiert in diesem Zusammenhang das auf WATZLAWICK ET AL. zurückgehende Phänomen der schizophrenen Doppelbindung, welches bezogen auf das Controlling die Wechselwirkung zwischen Unterstützung und Kontrolle charakterisiert. Vgl. Lanter (1996) S. 73 sowie Watzlawick et al. (1990), S. 195 f.

lässt sich konsequent nur zugunsten der *Coachingfunktion*³⁶² des Controlling auflösen.³⁶³ Im Mittelpunkt steht hierbei die *Lernwirkung der Kontroll- oder Rückkopplungsinformationen*, was gleichsam voraussetzt, dass der Kontrollvorgang nicht isoliert, sondern im *Kontext des gesamten Prozesses der Entscheidungsunterstützung* gesehen wird. Gleiches gilt für Controlling-Leistungen in Entscheidungsprozessphasen, die nicht primär durch Kontrollaktivitäten gekennzeichnet sind, in denen der Controller vielmehr *latente Kontrollen* zur Opportunismusbegrenzung durchführt. Maßgeblich für die Absicherung der *Coachingfunktion* im Controlling ist jedoch nicht nur das *Rollenverständnis des Controllers* und damit verbunden die Kenntnis der Ursachen und Wirkungen dysfunktionaler Verhaltensweisen, sondern gleichermaßen auch die Überzeugung des Managements, die Rolle als Kunde wahrzunehmen und die sich daraus ergebenden Vorteile im Sinne des Gesamtunternehmens zu nutzen. Kundenorientierung im Controlling ist immer dann zum scheitern verurteilt, wenn das Management in seiner Grundeinstellung *jede Beratung als Belehrung* empfindet und *jede Kontrolle als unzumutbare Einschränkung* des zur Unternehmensführung *notwendigen Kreativitätsspielraums*. Diesbezüglich ist das gegenseitige Rollenverständnis unabdingbare Voraussetzung für die darauf aufbauende Etablierung einer Kunden-Lieferanten-Beziehung.³⁶⁴

Insgesamt erscheint daher die Gesamtbetrachtung, einerseits im Rahmen der internen Geschäftsbeziehung und andererseits im Rahmen des Führungsprozesses, wesentlich. Bezogen auf die interne Geschäftsbeziehung kann auch die Wahrnehmung von Kontrollaktivitäten im Sinne einer Kundenbeziehung erfolgen, da das Gesamtverhältnis zwischen Controller und Manager durch den *Unterstützungs-/Servicecharakter* des Controlling geprägt ist. Insbesondere Schwierigkeiten bei der inhaltlichen und zeitlichen Abgrenzung einzelner Unterstützungs- von Kontrollaktivitäten bedingen, dass das Management den Controller nicht leistungsabhängig in jeweils unterschiedlichen Rollen wahrnimmt. Diesen Gedanken unterstützt die postulierte *Einheit von Planung und Kontrolle*. Kontrolle ist in diesem Zusammenhang nicht isoliert zu betrachten, d.h. die von dem Controlling erbrachten Kontrollleistungen werden von seinen Kunden im Gesamtzusammenhang wahrgenommen, welcher regelmäßig einem Führungsprozess entspricht. Im Rahmen dieses Gesamtprozesses dominiert wiederum die Entscheidungsunterstützungsfunktion die Wahrnehmung der

³⁶² Zur Funktion und Entwicklung des Controllers als Coach seiner Kunden vgl. Berger-Vogel (2000), S. 6 ff.

³⁶³ Vgl. Hoffjan (1997), S. 112.

³⁶⁴ LANTER schlägt in diesem Zusammenhang vor, einen systematischen Abgleich der Vorverständnisse von Manager und Controller durchzuführen. Im Einzelnen vgl. Lanter (1996), S. 243 ff.

Kunden. Aus diesem Grund erscheint die kundenorientierte Grund-/Gesamtausrichtung des Controlling zweckmäßig, ohne dadurch die Effektivität von Kontrollen zu gefährden. Eine derartige Vorgehensweise bietet einen Anknüpfungspunkt dem „*inhärenten Widerspruch zwischen Hilfestellung und Kontrolle*“³⁶⁵ im Controlling zu begegnen.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass Leistungen mit Unterstützungscharakter grundsätzlich einer kundenorientierten Ausgestaltung zugänglich sind. Die Verantwortung des Controllers, *Rationalitätssicherung* zu betreiben, kann im Einzelfall dazu führen, dass auf Basis der artikulierten Bedürfnisse des Kunden zunächst eine Aufklärung bzw. Beratung betrieben werden muss, bevor gemeinsam über die Bereitstellung einer zielsetzungsadäquaten Leistung entschieden wird. In derartigen Situationen wird quasi unterstellt, dass der Controller den zur Problemlösung objektiv nötigen Informationsbedarf seiner Kunden kennt. Implizit „*kontrolliert*“ der Controller damit, inwieweit die artikulierten Bedürfnisse dem objektiven Bedarf entsprechen. Eine derartige Vorgehensweise widerspricht nicht der Kundenorientierung, sondern zeigt vielmehr deren speziellen Charakter bezogen auf das Controlling. Auch auf unternehmensexternen Märkten stellt der *verantwortungsvolle Umgang mit artikulierten Kundenbedürfnissen* keine Ausnahme dar, insbesondere in Märkten, auf denen *komplexe Güter* gehandelt werden, Geschäftsbeziehungen *langfristig* angelegt sind und daher eine sehr starke *Bindung* zwischen Anbieter und Nachfrager besteht.³⁶⁶ Erst durch eine solche Vorgehensweise kann die zum Austausch von *Vertrauensgütern* notwendige *Reputation* eines Anbieters im Zeitablauf aufgebaut werden.

Gegenüber Aktivitäten mit Unterstützungscharakter zeichnen sich *Aktivitäten mit Kontrollcharakter* einerseits dadurch aus, dass sie den diesbezüglichen Teilphasen des Entscheidungsprozesses entspringen (Soll-Ist-Vergleich, Abweichungsanalyse), sowie andererseits im Rahmen verhaltenssteuernder Aktivitäten Relevanz erlangen wie bspw. im Rahmen der Opportunismusbegrenzung. Bezüglich der Kontrollierten ist zu prüfen, ob diese den Kunden im Sinne der *Kontrollinformationsadressaten* entsprechen oder nicht. Soweit sie *nicht die unmittelbaren Kunden* des Controlling sind, ist deren zielgerichtete Beeinflussung auf Basis der Instrumente des verhaltensorientierten Controllings vorzu-

³⁶⁵ Vgl. Stamm (1991), S. 139.

³⁶⁶ Tendenziell weist daher der Markt für Controlling-Leistungen mehr Parallelen zu Industriegütermärkten als zu Konsumgütermärkten auf. Eine grundsätzliche Zuordnung zu einem Geschäftstyp im Sinne der Typologie von BACKHAUS erscheint jedoch nicht zweifelsfrei möglich. Vgl. Backhaus (1999), S. 306.

nehmen.³⁶⁷ Handelt es sich bei den Kontrollierten demgegenüber um Kunden des Controlling, ist der Kontrollprozess im *Gesamtzusammenhang der internen Geschäftsbeziehung* zu betrachten, sowie diesbezügliche Wechselwirkungen zwischen *Planung und Kontrolle, Unterstützendem und Kontrollierendem* zu verdeutlichen. Insbesondere Informations- und Interaktionsaktivitäten im Sinne einer *beratenden Plausibilisierung* der Zielsetzung und des Informationsnutzens von Kontrollaktivitäten vermögen zu einer Vermeidung *dysfunktionaler Verhaltensweisen* beizutragen. Besteht gegenseitige Klarheit über das jeweilige Rollenverständnis von Manager und Controller kann die interne Austauschbeziehung im Sinne einer Kunden-Lieferanten-Beziehung betrachtet werden. In einem umfassenden Sinn lassen sich dann Controlling-Leistungen den Service Leistungen zuordnen, von denen man sich in wirtschaftlicher Hinsicht im Rahmen der Etablierung *interner Märkte* überwiegend nachfolgende Vorteile verspricht:³⁶⁸

- Transparenz- und Nutzensteigerung der Gemeinkostenbereiche,
- internes und externes Benchmarking zur Effizienzsteigerung,
- Fundierung von Outsourcing Entscheidungen,
- Kostensensibilisierung interner Kunden.

Gerade über eine derart konsequente *Miteinbeziehung des Controllerbereichs* selbst in Wirtschaftlichkeitserwägungen kann letztlich Glaubwürdigkeit und das notwendige *Vertrauen* beim Kunden geschaffen werden, welches *Kontrollassoziierung vermeiden* hilft und damit eine wirksame Entscheidungsunterstützung für den Kunden absichert.

3.3 Organisationsbezogene Charakteristika des Controlling

Anknüpfend an die Diskussion zum *funktionalen* bzw. *institutionellen* Verständnis des Controlling sollen im Folgenden *speziell die Wirkungen* auf die Leistungserstellung des Controlling betrachtet werden, die sich aus der Bildung und Eingliederung eines *eigenständigen Controllerbereichs* in die Gesamtorganisation ergeben. Lag der Fokus der bisherigen Betrachtung auf den *Leistungs-inhalten* des Controlling, ihrer *Bewertbarkeit* durch Controlling-Kunden sowie ihrer allgemeinen *Zwecksetzung*, soll nachfolgend ausschließlich auf die *Organisation des Controlling als Rahmenbedingung der Leistungserstellung* einge-

³⁶⁷ Vgl. Hoffjan (1997), S. 113 ff.

³⁶⁸ Vgl. Bässler/Knust/Schindera (1999), S. 268.

gangen werden.³⁶⁹ Anzunehmen ist, dass die Angebotsbereitstellung von Controlling-Leistungen in starkem Umfang von der organisatorischen Eingliederung des Controlling in das Gesamtsystem Unternehmung abhängt und damit die Möglichkeit einer *kundenorientierten Ausgestaltung* maßgeblich beeinflusst.

Bedingt durch die Vorgehensweise dieser Arbeit wurden bereits einige *organisationsrelevante Tatbestände* des Controlling erläutert bzw. hypothetisch unterstellt. Im Rahmen der Diskussion der Controlling-Verständnisse wurde gezeigt, dass ein alle Führungsteilsysteme umfassendes *koordinationsorientiertes Controlling-Konzept* in der Lage ist, theoretisch ein eigenständiges Erkenntnisobjekt des Controlling abzugrenzen.³⁷⁰ Demgegenüber weisen im Rahmen der praktischen Ausgestaltung des Controlling institutionelle Aspekte regelmäßig hohe *Wahrnehmungsrelevanz* für die betroffenen Unternehmensmitglieder auf.³⁷¹

Aus diesem Grund wurde im Rahmen der Betrachtung des Marketing nach Anhaltspunkten für die Steigerung der Effizienz und Effektivität eines derart existenten Unternehmensteilbereiches „Controlling“ gesucht. Das *funktionsorientierte interne Marketing* wurde in diesem Zusammenhang als konzeptioneller Bezugsrahmen für die kundenorientierte Ausgestaltung eines fortan unterstellten Controllerbereichs gewählt. Wie Abbildung 20 zeigt, steigt in Abhängigkeit der Unternehmensgröße die Wahrscheinlichkeit für die Existenz spezialisierter Controller-Stellen und damit eines Controllerbereichs.

Eine ausgeprägtere *Systemdifferenzierung* sowie eine insgesamt stärkere *Heterogenität der Umweltbeziehungen* führt mit steigender Unternehmensgröße regelmäßig zu der Zweckmäßigkeit der Einrichtung einer institutionalisierten Controlling-Stelle.³⁷² Insgesamt weist eine Mehrzahl von 72,3% der Unternehmen mindestens eine Controlling-Stelle aus,³⁷³ so dass es gerechtfertigt erscheint, die Wirksamkeit der kundenorientierten Leistungserstellung und -verwertung, sowie die dieser zugrundeliegenden organisatorischen Rahmenbedingungen strukturiert zu analysieren. Ein erster Bezug zu den *organisationsbe-*

³⁶⁹ Die ökonomische Ausrichtung des Controllerbereichs wird in diesem Zusammenhang als ein durch organisatorische Regelungen determinierter Tatbestand begriffen.

³⁷⁰ Vgl. Küpper (1997), S. 13 ff.

³⁷¹ Insbesondere auch verhaltensrelevante Problemstellungen fallen in diesen Bereich. Vgl. Lanter (1996), S. 62 ff.

³⁷² Vgl. Horváth (1998), S. 802.

³⁷³ Vgl. Küpper/Winckler/Zang (1990), S. 439.

dingten Einflussfaktoren wurde zu Beginn der Darstellung der leistungsbezogenen Charakteristika im Rahmen der *Aufgabenzuordnung* hergestellt.³⁷⁴

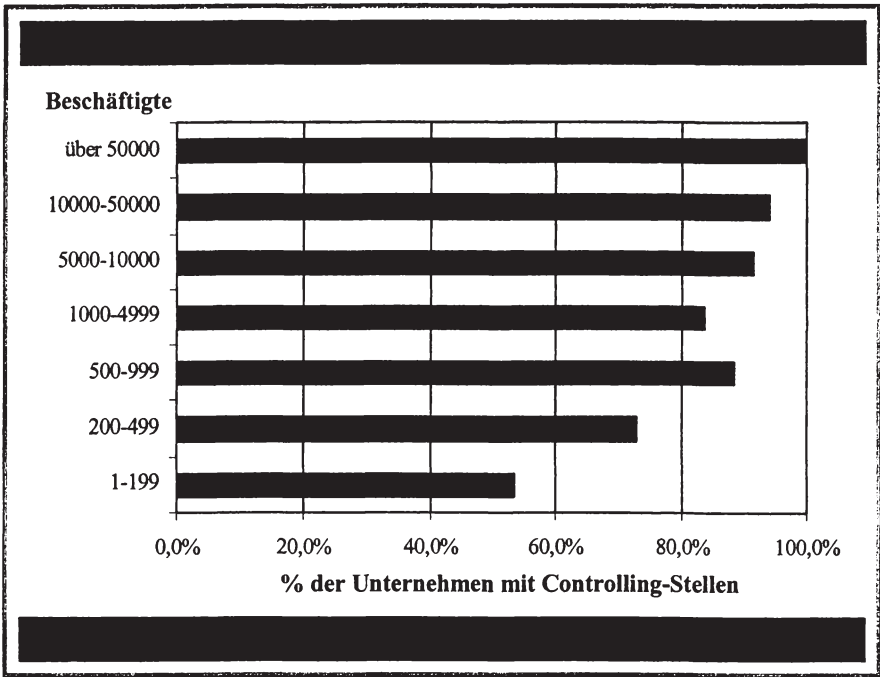


Abbildung 20: Unternehmen mit Controlling-Stellen in Abhängigkeit der Beschäftigtenzahl³⁷⁵

Die folgende Betrachtung fokussiert - soweit *Aufgaben systematisch zugeordnet* sind - auf die *organisatorische Einbindung* und *ökonomische Ausrichtung* des Controlling. Darauf aufbauend gilt es, marketingrelevante Parameter abzuleiten, um über deren Ausgestaltung Anreize zu einer *systematischen Nachfrageorientierung* zu schaffen. Letztlich sollte die Art der Bereitstellung von Controlling-Leistungen das Ergebnis eines auf Effizienz- und Effektivitätsgewinne ausgerichteten *internen Wettbewerbs* sein.³⁷⁶

³⁷⁴ Vgl. Kap. 3.2.1.1.

³⁷⁵ Vgl. Küpper/Winckler/Zhang (1990), S. 439. Hierbei handelt es sich um eine Erhebung von 300 Unternehmen, die in Abhängigkeit ihrer Beschäftigtenzahlen klassifiziert wurden.

³⁷⁶ Vgl. Währisch (1998), S. 337.

3.3.1 Organisatorische Einbindung und ökonomische Ausrichtung des Controlling als Rahmenbedingungen der Leistungserstellung

Um Anknüpfungspunkte für eine kundenorientierte Gestaltung eines in die Gesamtorganisation integrierten Controlling diskutieren zu können, bedarf es zunächst einer *deskriptiven Darstellung* der für das Controlling relevanten Instrumente zur Organisationsgestaltung.³⁷⁷ Die in der Literatur vorherrschenden *Organisationsverständnisse* weisen sehr unterschiedliche Schwerpunkte auf,³⁷⁸ gemein ist hingegen den meisten die Unterteilung des Organisationsproblems in Regelungen bezüglich der „*arbeitsteiligen, funktionsfähigen Teileinheiten*“³⁷⁹ und solchen, die sich auf die „*raumzeitliche Strukturierung der zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Arbeits- und Informationsprozesse*“³⁸⁰ beziehen. Im ersten Fall spricht man allgemein vom Problemfeld der *Aufbauorganisation*, im zweiten Fall von dem der *Ablauforganisation*. Aufbau- und Ablauforganisation beeinflussen die *Effizienz* und *Effektivität* des Controlling gleichermaßen. Die Ausgestaltung der organisatorischen Regelungen für das Controlling ist stets kontextabhängig. Ohne bezüglich der *Kontextfaktoren* konkrete Annahmen zu treffen, sollen in Anlehnung an HILL, FEHLBAUM und ULRICH die wesentlichen Instrumente der *organisatorischen Systemgestaltung* dargestellt werden,³⁸¹ um darauf aufbauend ableiten zu können, welche organisatorischen Instrumente speziell bezogen auf das Leistungserstellungsverhalten des Controlling einer besonderen Analyse bedürfen. Grundlegende Instrumente sind nach HILL, FEHLBAUM und ULRICH:³⁸²

- *Zentralisation/Dezentralisation* der Aufgaben auf einer Hierarchiestufe,
- *Funktionalisierung*, im Sinne einer Aufgaben- und Kompetenzzuteilung,
- *Delegation* von Kompetenzen,
- *Partizipation* der Mitarbeiter,
- *Standardisierung* von Problemlösungsprozessen,
- *Arbeitszerlegung* standardisierter Prozesse.

Bezogen auf diesen Gesamtkanon der Instrumente soll der Schwerpunkt der folgenden Betrachtung zunächst auf einer Diskussion des *Zentralisationsgrades*

³⁷⁷ Vgl. Horváth (1998), S. 800 ff.

³⁷⁸ Übersichtsartig vgl. Grochla (1980).

³⁷⁹ Kosiol (1980), Sp. 180.

³⁸⁰ Gaitanides (1993), Sp. 192.

³⁸¹ Vgl. Hill/Fehlbaum/Ulrich (1989), S. 170 ff. sowie diesbezügliche Erläuterungen zur Organisation des Controlling bei Horváth (1998), S. 803 ff.

³⁸² Vgl. Hill/Fehlbaum/Ulrich (1989), S. 170 ff.

des Controlling liegen. Parallel dazu soll die damit korrespondierende *Kompetenzverteilung* im Sinne der angesprochenen *Funktionalisierung* thematisiert werden. Der Betrachtungsschwerpunkt liegt an dieser Stelle auf den organisations-spezifischen Tatbeständen wie den Entscheidungs- und Weisungsrechten,³⁸³ weniger auf den bereits erörterten inhaltlichen Aspekten, im Sinne der Aufgaben-zuordnungsproblematik.³⁸⁴ Zweckmäßigerweise lässt sich die Frage der *Delegation* im Zusammenhang der Zentralisierungs- bzw. Dezentralisierungsdiskussion betrachten, da die Kompetenzverlagerung eine bestimmte hierarchische Struktur voraussetzt. Die Frage der *Partizipation* der Mitarbeiter lässt sich auf verschiedenen Betrachtungsebenen ansiedeln. Einerseits betrifft sie die *Binnenproblematik* im Controlling, d.h. die Beteiligung der Mitglieder des Controllerbereichs an der Führung desselben. Diese Problematik wurde bereits im Rahmen der *kundenorientierten Führung des Controllerbereichs* unter dem Führungsteilsystem Personalführung diskutiert.³⁸⁵ Andererseits betrifft sie die *Partizipationsmöglichkeit* von Kunden des Controlling, also letztlich nichts anderes als die kundenorientierte Gestaltung von Leistungsprozessen im Sinne einer *integrativen Leistungserstellung*. Diesbezügliche Grenzen wurden bereits im Rahmen der Leistungszwecksetzung (Unterstützung/Kontrolle) angesprochen.³⁸⁶ Darüber hinaus sind Fragen einer derartigen kundenbezogenen Partizipation Mittelpunkt aller marketingorientierten Gestaltungsparameter. Der Problembereich der *Prozessstandardisierung* und die damit korrespondierende *Arbeitszerlegung/-teilung* findet einerseits - soweit es die organisatorische Eingliederung betrifft - Berücksichtigung im Rahmen der noch folgenden Betrachtung der *Ablaufcharakteristika*³⁸⁷, andererseits betrifft er sowohl Fragen der *Aufgabenzuordnung und -wahrnehmung*³⁸⁸ sowie der *Individualität der kundenbezogenen Leistungserstellung*³⁸⁹.

Im Sinne einer anreizkonformen Leistungsbereitstellung soll parallel zur Diskussion der organisatorischen Einbindung die *ökonomische Ausrichtung* des Controlling diskutiert werden, da diese die Beanspruchung des Controlling durch seine Kunden, insbesondere bei reinen Unterstützungsleistungen, maßgeblich beeinflusst. Gerade die Wechselwirkung von *Position*, *Kompetenz* und

³⁸³ Vgl. Küpper (1997), S. 441.

³⁸⁴ Vgl. Kap. 3.2.1.1.

³⁸⁵ Vgl. Kap. 3.1.

³⁸⁶ Vgl. hierzu die Inhaltscharakteristika in Kap. 3.2.2.3.

³⁸⁷ Vgl. Kap. 3.3.2.2.

³⁸⁸ Vgl. Kap. 3.2.1.1.

³⁸⁹ Vgl. Kap. 3.4.3.1.

ökonomischer Ausrichtung des Controlling führen oftmals zu Widersprüchen, die eine deutliche Aufgabenwahrnehmung in den Augen aktueller und potenzieller Kunden erschweren. Insbesondere der in vielen Unternehmen vorherrschende Charakter der Controlling-Leistungen als *freie Güter* führt mutmaßlich zu einer ineffizienten Beanspruchung und Verwendung dieser.³⁹⁰

3.3.1.1 Organisatorische Einbindung

Die zentralen Fragen im Rahmen der organisatorischen Einbindung des Controllerbereichs waren in der Vergangenheit einerseits, inwieweit Controlling als *Stabs-* oder *Linieninstanz* einzurichten ist.³⁹¹ Andererseits wurden regelmäßig mit der Ausgestaltung verbundene Vor- und Nachteile von *zentralem* und *dezentralem Controlling* diskutiert.³⁹² Auf dieser Basis sollen im Folgenden die Organisationsformen *zentrales Controlling*, *dezentrales Controlling* und Controlling als *Shared Service Center* unter Berücksichtigung alternativer Weisungsbefugnisse diskutiert werden, um darauf aufbauend Implikationen für die Beziehungsdynamik zwischen Controllern und deren Kunden ableiten zu können.³⁹³ Diese aufbauorganisatorischen Tatbestände helfen an späterer Stelle, die im Rahmen der Kundenorientierung relevanten *ablauforganisatorischen Gestaltungsparameter* zu bestimmen.

3.3.1.1.1 Zentrales Controlling

Das Controlling nimmt speziell in seinem *institutionellen Verständnis* für die Führung eine *Servicefunktion* wahr.³⁹⁴ Die Entscheidung, ob Controlling zentral, dezentral oder kombiniert durchgeführt wird, hängt somit maßgeblich von der Struktur der *Führungsgesamtorganisation* ab. Bis zu einem gewissen Dezentralisierungsgrad bietet die zentrale Wahrnehmung von Serviceaufgaben zunächst *Spezialisierungs-* und *Kapazitätsvorteile*.³⁹⁵ Ist ein gewisser Dezentralisierungsgrad überschritten, werden Serviceaufgaben gleichermaßen dezentralen Einheiten überlassen. Ergänzend wird eine *zentrale Koordination* dieser Einheiten erforderlich. Derartige Zusammenhänge führen bezogen auf das Controlling zu der Notwendigkeit, einerseits die Auswirkungen einer Einordnung des zentralen

³⁹⁰ Vgl. Währisch (1998), S. 332.

³⁹¹ Vgl. beispielhaft für das Controlling als typische Stabsfunktion Welge (1988), S. 404. Zur Organisation des Controllerbereichs bei HENKEL vgl. Lehner (1989), S. 189 ff.

³⁹² Zu ausgewählten branchenbezogenen Beispielen vgl. Steinle (1999), S. 34 ff.

³⁹³ Vgl. Lanter (1996), S. 63.

³⁹⁴ Hierzu und im Folgenden vgl. Horváth (1998), S. 808.

³⁹⁵ Vgl. Newmann (1963), S. 170.

Controlling auf *alternativen Führungsebenen* zu beschreiben.³⁹⁶ Andererseits ist die *Beziehung zwischen zentralem und dezentralem Controlling* zu betrachten, um daraus resultierende Auswirkungen auf die *kundenbezogene Aufgabenwahrnehmung* ableiten zu können.

Bei einer *zentralen Eingliederung* prägt die hierarchische Einordnung des Controllerbereichs maßgeblich, inwieweit der Controller seiner Rolle als interner Dienstleister gerecht werden kann. Ist das Controlling auf der ersten Leitungsebene (Vorstands- bzw. Geschäftsführungsebene) angesiedelt, führen die damit einhergehenden *Entscheidungs- und Weisungskompetenzen* regelmäßig dazu, dass die *Informations- und Beratungsfunktion* des Controllers in den Hintergrund rückt³⁹⁷ und der Controller *gleichberechtigt mitentscheidet* oder sogar *dominierend (vor-)entscheidet*.³⁹⁸ Auch wenn dem Controlling augenscheinlich eine bedeutsame Rolle im Unternehmen eingeräumt wird, führt die damit verbundene Involvierung in die Geschäftspolitik oftmals dazu, dass der Controller weniger als *entlastender Sparringspartner* angesehen wird, sondern vielmehr als ein *Bestandteil der Geschäftsführung mit spezifischen Blickwinkel*. Die damit schwindende Unabhängigkeit, verbunden mit dem Bewusstsein der anderen Geschäftsführungsmitglieder, dass das Controlling *bereits an anderer Stelle durchgeführt* wird, kann zu einem Wirkungsverlust desselben führen.³⁹⁹ Betrachtet man die spezifische Position des Controllers in Entscheidungsprozessen, so ist festzustellen, dass der Vertreter des Controlling auf der ersten Führungsebene im wesentlichen die Rolle eines *Machtpromotors*⁴⁰⁰ übernimmt, d.h. er ist in der Lage, seine hierarchische Stellung zur Durchsetzung der Anliegen des Controlling einzusetzen.⁴⁰¹

Eine Ansiedlung des Controlling auf der *zweiten Führungsebene* bedingt, dass der Controller nicht dauerhaft in die laufende Geschäftspolitik eingebunden ist und demgegenüber mehr Kapazitäten auf seine Führungsunterstützung im Sinne von Koordination und Innovation verwenden kann.⁴⁰² Die hierdurch geschaffene *Distanz zur Führung* führt im Sinne der Kundenorientierung zu einer *wahr-*

³⁹⁶ Vgl. Horváth (1998), S. 809.

³⁹⁷ So auch Küpper (1997), S. 454.

³⁹⁸ Vgl. Steinle (1999), S. 32.

³⁹⁹ Anderer Meinung ist HOFFMANN. Er geht davon aus, dass nur eine Ansiedlung auf der ersten Führungsebene die für das Controlling notwendige Neutralität sicherstellt. Vgl. Hoffmann (1968), S. 2181 ff.

⁴⁰⁰ Allgemein zur Rolle von Promotoren und Opponenten im Rahmen von Innovationsprozessen vgl. Witte (1973), S. 16 ff.

⁴⁰¹ Vgl. Stamm (1991), S. 114.

⁴⁰² Vgl. Küpper (1997), S. 456.

nehmbaren Trennung von Führung und Führungsunterstützung, wodurch das Leistungsspektrum des Controllers klarer abgegrenzt erscheint. Zur Erbringung von Leistungen mit *verhaltenssteuernden Komponenten* ist eine Ansiedlung auf der zweiten Führungsebene regelmäßig noch mit einer *angemessenen Kompetenzausstattung und einer hinreichenden Unabhängigkeit* verbunden.⁴⁰³ Eine Profilierung des Controlling gegenüber anderen, eventuell dem gleichen Geschäftsführungsbereich zugeordneten Funktionen (Finanzen, externes Rechnungswesen, Steuerwesen)⁴⁰⁴ hängt neben der Art der Vertretung im Führungsgremium maßgeblich von der Struktur und Kommunikation des Controlling-Leistungsangebotes ab. Ein Controller auf der zweiten Führungsebene hat damit regelmäßig die Rolle eines *Fachpromotors*⁴⁰⁵ inne,⁴⁰⁶ d.h. er ist durch seine spezifische Qualifikation und eine aktive Informationsvermittlung in der Lage, *Wissensbarrieren* bei anderen abzubauen und so zu einer *Entscheidungsfindung* beizutragen. Diese Rolle können jedoch auch Controller niedriger Hierarchiestufen übernehmen. Darüber hinaus charakterisiert aber die Rolle eines *Prozesspromotors*⁴⁰⁷ auf gerade idealtypische Weise die Position eines Controllers zwischen oberster Führungsebene und nachgeordneten Ebenen. Der *Prozess-* oder auch *Koordinationspromotor* zeichnet sich durch seine *Kenntnis der Entscheidungsfindungsmodalitäten* in einem Unternehmen aus und kann dadurch „Einzellösungen zugunsten von Systemlösungen verhindern“⁴⁰⁸. Im Gegensatz zu Fach- und Machtpromotor, die spezifische Ressourcen in den Entscheidungsprozess einbringen, gelingt es dem Prozess- oder Koordinationspromoter gerade, die Verknüpfung dieser Ressourcen herbeizuführen, was gleichermaßen spezifischer *fachlicher* und *persönlicher Fähigkeiten* bedarf. Die hierarchische Position zwischen Entscheidungsgremium und operativen Einheiten begünstigt diesen Tatbestand wesentlich.

Wird das Controlling *unterhalb der zweiten Führungsebene* angesiedelt, führt dies oft dazu, dass nur noch Teile der Unterstützungsleistungen des Controlling zweckmäßig erbracht werden können. Gewisse Dienstleistungen, wie die *Pflege von bereichsbezogenen Informationssystemen*, lassen sich bei einer derartigen Eingliederung zwar erbringen, der umfassende Charakter des Controlling, im Sinne der *Koordinationsfunktion*, kann jedoch keine angemessene Berücksich-

⁴⁰³ Zu den Leistungen des Controlling im Rahmen der Verhaltenssteuerung vgl. Kap. 3.2.1.4.

⁴⁰⁴ Vgl. Küpper (1997), S. 456.

⁴⁰⁵ Vgl. Witte (1973), S. 18 f.

⁴⁰⁶ Vgl. Stamm (1991), S. 114.

⁴⁰⁷ Zu dem Begriff vgl. Töpfer (1984), S. 399.

⁴⁰⁸ Fließ (1995), S. 355.

tigung mehr im Rahmen des Leistungsspektrums finden. Darüber hinaus verringern sich die Kompetenzen zur Gewährleistung einer *angemessenen Rationalitätssicherung*.⁴⁰⁹

Grundsätzlich gesehen erscheint eine kontextunabhängige Empfehlung bezüglich der Eingliederung des zentralen Controlling nicht angebracht zu sein, da erst in Abhängigkeit der zugeordneten Aufgaben über den zu ihrer Erfüllung notwendigen organisatorische Status entschieden werden kann.⁴¹⁰ Will man jedoch dem Servicecharakter deutlich Ausdruck verleihen, ohne die Kompetenzen unangemessen zu verringern, erscheint aufgrund der genannten Aspekte eine Einordnung des *zentralen Controlling* auf der *zweiten Führungsebene* für viele Unternehmen zweckmäßig.

3.3.1.1.2 Dezentrales Controlling

Das dezentrale Controlling zeichnet sich dadurch aus, dass es der *Linie* oder als *Stab* einer dezentralen Unternehmenseinheit zugeordnet ist. Dezentrale Controlling-Einheiten können demnach in Funktionsbereichen, Sparten, Werken, Regionen oder Tochtergesellschaften eingerichtet werden.⁴¹¹ Als problematisch erweisen sich regelmäßig in diesem Zusammenhang *potenziell unterschiedliche Unterstellungsmöglichkeiten*. Die umfassende Koordinationsaufgabe des Controlling sowie die Fokussierung auf das Gesamtzielsystem der Unternehmung spricht zunächst für einen unmittelbaren Bezug zum *Zentralcontrolling*.⁴¹² Demgegenüber sprechen *Informationsbeschaffungs-* und *Akzeptanzprobleme* eher für eine Eingliederung in die Hierarchie der *dezentralen Einheit*.

Eine teilweise Auflösung dieses Widerspruchs kann das „dotted-line-Prinzip“ herbeiführen, welches zwischen *fachlicher* und *disziplinarischer Unterstellung* differenziert. In *fachlicher* Hinsicht bleibt das dezentrale Controlling dem Zentralcontrolling unterstellt, welches somit *Aufgaben-* und *Methoden* vorgibt. Demgegenüber untersteht das dezentrale Controlling *disziplinarisch* der dezentralen Einheit.⁴¹³ Positive Effekte einer derartigen organisatorischen Eingliederung sind:⁴¹⁴

⁴⁰⁹ Zu den unterschiedlichen Engpässen rationaler Führung vgl. Weber (1999), S. 39 ff.

⁴¹⁰ Vgl. Horváth (1998), S. 811.

⁴¹¹ Vgl. Küpper (1997), S. 457.

⁴¹² Vgl. hier und im Folgenden Horváth (1998), S. 811 ff. sowie vergleichbar Küpper (1997), S. 457 ff.

⁴¹³ Unter disziplinarischen Regelungen sind im wesentlichen alle aus dem Arbeitsvertrag resultierenden Tatbestände wie Arbeitszeitregelungen, Entlohnung etc. zu verstehen.

⁴¹⁴ In Anlehnung an Schüller (1984), S. 210 sowie Lanter (1996), S. 64.

- Die physische Nähe zu den Controlling-Kunden schafft eine Verbundenheit mit diesen.
- Der Controller wirkt überzeugender aufgrund der unmittelbaren Geschäftskennntnis.
- Unternehmensweit kann eine Abstimmung der Instrumente und Methoden sichergestellt werden.
- Der Zugang zu formellen und insbesondere auch informellen Informationsquellen wird wesentlich erleichtert.
- Der Controller kann sich besser in die Bedürfnisse und Anliegen seiner Kunden hineinversetzen und auf dieser Basis individuellere und bedürfnisgerechtere Leistungen anbieten.

Auch wenn die Vorteile einer derartigen Organisation in vielen Fällen überwiegen, führt die *doppelte Zuordnung* oftmals zu *Identifikationsschwierigkeiten* des Controllers und damit zu *Akzeptanz-* und *Neutralitätsproblemen*.⁴¹⁵

Gibt es zentrale und dezentrale Controlling-Einheiten in einem Unternehmen, bedarf es einer klaren *Abgrenzung der Zuständigkeiten*. Betrachtet man die dem Leistungsangebot des Controlling zugrundeliegenden Aufgaben, so ist im Rahmen der diesbezüglichen Zuordnung nicht nur zwischen den Aufgabenträgeralternativen Management und Controlling abzuwägen,⁴¹⁶ sondern zugleich auch der Zentralisationsgrad der Aufgabenwahrnehmung festzulegen. Im Falle der Zuordnung einer Aufgabe zum Controlling ist somit zu entscheiden, ob es sich tendenziell um die Gesamtunternehmung betreffende *innovative Koordinationsaufgaben* handelt, die einer Zentralisation bedürfen, oder eher um regelmäßig wiederkehrende Aufgaben der *Informationsversorgung*, die Kenntnisse des Umfeldes dezentraler Kunden voraussetzen.⁴¹⁷

Korrespondierend mit den Aufgabeninhalten und deren Zuordnung ist im Rahmen der *Funktionalisierung* die zu vollziehende *Kompetenzzuordnung* zu thematisieren. *Linienkompetenzen* im Sinne spezifizierter *Entscheidungs-* und *Weisungsrechte* können Controllern die notwendige Autorität verleihen, auch in andere Führungsteilsysteme einzugreifen, soweit es die Erfüllung ihrer Koordinationsaufgabe erforderlich macht. Als problematisch erweist sich in diesem Zusammenhang die *koordinationsinduzierte Querschnittsfunktion* des Control-

⁴¹⁵ Vgl. zu den negativen Auswirkungen des „dotted-line-Prinzips“ Schüller (1984), S. 210.

⁴¹⁶ Vgl. Kap. 3.2.1.1.

⁴¹⁷ Vgl. Horváth, (1998), S. 814.

ling.⁴¹⁸ Diese führt dazu, dass der zu Koordinationszwecken notwendige Eingriff des Controlling in die Kompetenzen anderer Bereiche zwangsläufig eine *Kooperation* derselben erfordert, da *formale Macht* allein regelmäßig nicht zur Erreichung der angestrebten Ziele ausreicht.⁴¹⁹ Die in diesem Zusammenhang deutlich werdenden *Kompetenzüberschneidungen* bedingen im Prinzip einen gemeinsamen Verantwortungsbereich beider Transaktionspartner, welcher mit zunehmender Verbreitung partizipativer Managementmethoden (z.B. MbO) wächst.⁴²⁰

Stabslösungen im Controlling zeichnet daran anknüpfend die zwangsläufige Notwendigkeit einer Kooperation mit anderen Instanzen aus, da eine unmittelbare Weisungsbefugnis nicht besteht. Das Verständnis des Controlling als *Führungsunterstützungsfunktion* scheint zunächst mit der Zuordnung von Stabkompetenzen idealtypisch vereinbar.⁴²¹ Kritisiert wird jedoch in diesem Zusammenhang die Nicht-Zulässigkeit der Beschränkung des Controlling auf *Service- und Unstützungsaufgaben*.⁴²² Der auch in dieser Arbeit zugrundegelegte umfassende koordinationsorientierte Controlling Ansatz impliziert gewisse Entscheidungskompetenzen des Controlling, beispielsweise bezüglich des Informations- oder Planungssystems.⁴²³ Ferner fallen Fragen der *Binnenorganisation* des Controlling in den Bereich zuzuordnender Entscheidungs- und Weisungsrechte. Für die kundenorientierte Betrachtung des Controlling ist diese Binnenproblematik weniger relevant, da sie nicht unmittelbar die *Wahrnehmung der organisations-internen Kunden* tangiert. Demgegenüber ist die *Ausgestaltung des Informations- und Planungssystems* mittelbar relevant, da dieses die angebotenen Leistungen des Controlling beeinflusst, bzw. selbst als eine konkrete Leistung aufzufassen ist. Regelmäßig dominiert aber die Wahrnehmung der Kunden die *Informations-, Vorschlags- und Beratungsfunktion* des Controlling. Darüber hinaus widersprechen Entscheidungs- und Weisungsrechte keineswegs der kundenorientierten Ausgestaltung des Controlling, vielmehr ist durch *geeignete Instrumente* sicherzustellen, dass die Entscheidungen im Controlling auf Basis einer angemessenen Kenntnis der Kundeninteressen getroffen werden.⁴²⁴ So kommt auch die einschlägige Literatur zu dem Schluss, dass eine eindeutige

⁴¹⁸ Vgl. Pohle (1993), Sp. 666.

⁴¹⁹ Vgl. hierzu auch die Ausführungen zu den im Rahmen des Kontrollcharakters der Controlling-Leistungen thematisierten dysfunktionalen Verhaltensweisen in Kap. 3.2.2.3.2.

⁴²⁰ Vgl. Küpper (1997), S. 453.

⁴²¹ Vgl. Agthe (1960), S. 52.

⁴²² Vgl. Mann (o.J.), S. 177 ff.

⁴²³ Vgl. hier und im Folgenden Küpper (1997), S. 454.

⁴²⁴ Zu einzelnen Instrumenten vgl. Kap. 4.

Trennung zwischen Stab und Linie nicht unbedingt zweckmäßig ist, insbesondere in Zeiten einer zunehmenden Etablierung mehrdimensionaler Organisationsstrukturen.⁴²⁵

In Anlehnung an die klassische Aufgabenzentralisierung stellt die *Shared Service Center Konzeption* einen aktuellen Trend dar, Controllingteilaufgaben organisatorisch zu *bündel*. Oftmals werden Shared Service Center ergänzend zu anderen Controlling-Einheiten betrieben. Shared Service Center versuchen, konsequent *Vorteile zentraler* und *dezentraler Organisationsstrukturen* zu kombinieren, indem interne Dienstleistungen in *überregionalen Organisations-einheiten* erbracht werden. Diese weder ausschließlich zentrale noch dezentrale Ausrichtung erlaubt die Ausnutzung von *Größenvorteilen* insbesondere auch durch die Standardisierung von Prozessen und Technologieplattformen, bei gleichzeitiger Wahrung der internen Kundennähe. Als Kriterien für die Auswahl von Geschäftsprozessen, die sich für eine Eingliederung in Shared Service Center eignen, lassen sich im wesentlichen die *strategische Relevanz* sowie die *Einzigartigkeit des jeweiligen Geschäftsprozesses* anführen.⁴²⁶ Demnach bieten sich insbesondere Geschäftsprozesse mit *niedriger strategischer Relevanz* und *wenig Bezug zu einem bestimmten Geschäftsfeld*, sowie *strategisch hoch relevante Prozesse* mit einer *einzigartigen Verbindung zu einem bestimmten Geschäftsfeld* zu einer Eingliederung in ein Shared Service Center an. Übersichtsartig lassen sich einige strukturell controllingverwandte Geschäftsprozesse wie in Abbildung 21 dargestellt klassifizieren.

Bezogen auf die Leistungserstellung im Controlling ergibt sich demnach die Notwendigkeit, Einzelleistungen auf ihre *strategische Relevanz* und *Geschäftsfeldbezogenheit* hin zu überprüfen. Im Anschluss an eine solche Klassifikation kann die Zuordnung von Controlling-Leistungen vorgenommen werden, um darauf aufbauend zu entscheiden, inwieweit der ergänzende Betrieb eines Shared Service Centers wirtschaftlich zweckmäßig erscheint.⁴²⁷ Die Vorteile der Leistungserstellung in Form eines Shared Service Centers sind für Controlling-Leistungen einerseits in *höheren Transaktionsvolumina* und andererseits in der *Konsolidierung und dem Aufbau von spezifischem Know how* zu sehen. Dieses insbesondere zu Beratungszwecken zu nutzende Know how kann gegenüber zentralen Organisationsformen kundenorientierter eingesetzt werden. Um eine

⁴²⁵ Vgl. beispielhaft Küpper (1997), S. 454 sowie Horváth (1998), S. 815.

⁴²⁶ Vgl. hier und im Folgenden Schuurmans/Stoller (1998), S.37.

⁴²⁷ Insbesondere im angloamerikanischen Raum wird das Accounting bei großen Unternehmen zunehmend in Shared Service Center organisiert. Vgl. Gunn/Carberry/Frigo/Behrens (1993), S. 22 ff.

größere Transparenz in die Leistungsbeziehung zwischen Controller und Kunde zu bringen, werden im Rahmen des Betriebs von Shared Service Centern oftmals interne Leistungsvereinbarungen geschlossen. Diese führen regelmäßig zu einer Unsicherheitsreduktion beider Transaktionspartner.⁴²⁸

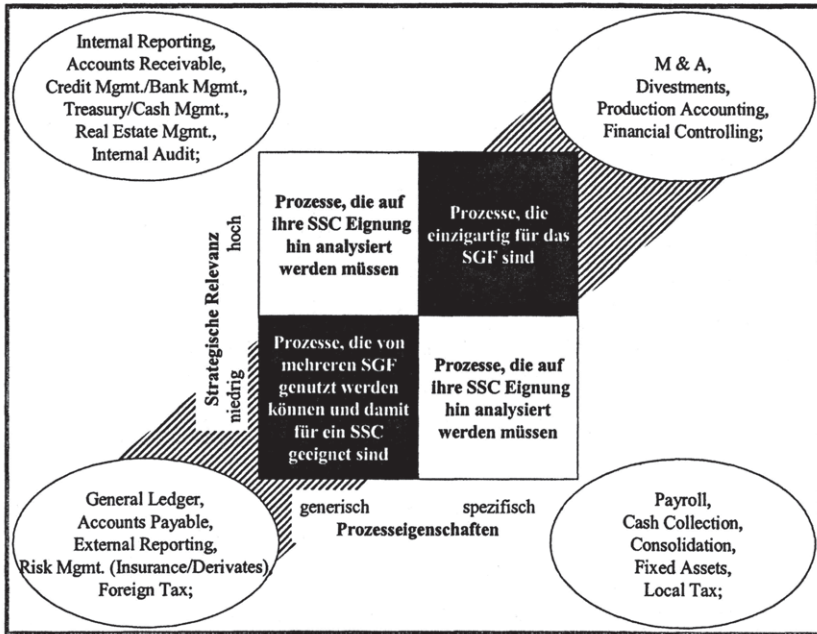


Abbildung 21: Prozessallokations-Matrix⁴²⁹

Die hier dargestellten Organisationskonzepte zeigen, dass in der Praxis unterschiedliche Ausprägungen *zentraler* und *dezentraler* Organisationsstrukturen des Controlling zu beobachten sind, einschließlich diverser dazwischenliegender Abstufungen. Insbesondere auch die zunehmende Etablierung eines *Self-Controlling*, im Sinne einer *Reintegration* von Controlling-Aufgaben in das Management bei gleichzeitiger *Verlagerung* von Koordinationsaufgaben auf niedrigere Hierarchieebenen führt zu der Notwendigkeit organisatorischer Flexibilität.⁴³⁰ Daher soll im Rahmen der kundenorientierten Betrachtung des Controlling weniger ein spezifischer Organisationsstatus zugrundegelegt werden,

⁴²⁸ Zur Bedeutung von Service Level Agreements für die Gesamtunternehmung vgl. Winkelmann-Ackermann/Bundi (1999), S. 36 ff. Speziell bezogen auf Leistungen des Controlling vgl. Kap. 4.2.4.

⁴²⁹ In Anlehnung an Schuurmans/Stoller (1998), S. 38.

⁴³⁰ Zum Self-Controlling bzw. Selbstcontrolling vgl. Horváth (1995b), S. 262 ff.

sondern vielmehr sollen die sich auf die Leistungsbereitstellung ergebenden *organisationsdeterminierten Auswirkungen* thematisiert werden. Zur Konkretisierung des Leistungserstellungsverhaltens des Controlling wurde bereits die Zweckmäßigkeit der Betrachtung des *Unterstützungs-* bzw. *Kontrollcharakters* der Controlling-Leistungen dargelegt. Ferner sollen später im Sinne der Kompetenzbetrachtung die *Leistungsanspruchnahmemodalitäten* analysiert werden, d.h. die Frage ob Leistungen auf Basis organisatorischer Konventionen *freiwillig* oder *obligatorisch* in Anspruch genommen werden.⁴³¹ Darüber hinaus stellt die Einbindung des Controlling und seiner Leistungen in den Leistungserstellungsprozess des Kunden (*Ablaufcharakteristika*) einen wesentlich organisationsdeterminierten Tatbestand dar, da hierfür der *Zentralitätsgrad* der Controller-Organisation relevant ist.⁴³² Ferner wird die Gestaltung der *Abrufmodalitäten* für Controlling-Leistungen diskutiert, da diesbezügliche Regelungen regelmäßig Gegenstand organisationsinterner Leistungsvereinbarungen/Service-Verträge sind. Letztlich sind über all diese Erwägungen hinaus die schwer operationalisierbaren *informellen Kontakte*, sowie die *Leistungstradition der Vergangenheit* als wesentliche organisationsbedingte Einflussfaktoren anzusehen.⁴³³

Wurden in diesem Abschnitt überwiegend strukturelle Rahmenbedingungen für die Leistungserstellung und -verwertung des Controlling thematisiert, soll im Folgenden die *ökonomische Ausrichtung* des Controllerbereichs und die damit verbundenen *Ziele* und *Anreize* dargestellt werden. Auf dieser Basis kann im Rahmen der Gestaltungsparameterbetrachtung die *Verrechnung* von Controlling-Leistungen thematisiert werden.

3.3.1.2 Ökonomische Ausrichtung

Betrachtet man die Möglichkeiten einer kundenorientierten Ausgestaltung des Controlling, so stellt sich die Frage, wie eine sachgerechte *Inanspruchnahme der Leistungen* im Sinne der einzelnen *Kunden* und des *Gesamtunternehmens* gewährleistet werden kann. In der bisherigen Betrachtung wurde primär auf Möglichkeiten einer effektiveren Erreichung der *Sachziele* des Controlling eingegangen. Klärungsbedürftig bleibt daher, welche *Formalziele* grundsätzlich für den Controlling-Bereich gelten sollen und inwieweit die Verfolgung unterschiedlicher Formalziele einer Nachfragerorientierung dienlich sein kann.

⁴³¹ Vgl. Kap. 3.3.2.1.

⁴³² Allgemein für interne Leistungsbeziehungen vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S. 583.

⁴³³ Vgl. Witt (1988), S. 669.

Auf Basis des dieser Arbeit zugrundegelegten, alle Führungsteilsysteme umfassenden koordinationsorientierten Controlling-Konzeptes besteht eine Aufgabe des Controlling darin, eine *Koordination der Organisation mit der Personalführung* herbeizuführen.⁴³⁴ Betrachtet man nun den *Controllerbereich als einen Bestandteil* der Organisation, so ergibt sich zunächst die Notwendigkeit - wie in den vorangegangenen Kapiteln vollzogen⁴³⁵ - wesentliche Organisationsvariablen des Controllerbereichs zu betrachten. Darüber hinaus erfordert eine wirkungsvolle Ausgestaltung des Controllerbereichs im Sinne der Kundenorientierung die Verknüpfung dieser Organisationsvariablen mit entsprechenden Instrumenten der Personalführung, um *Anreiz- und Motivationseffekte* zielgerichtet steuern zu können.⁴³⁶ Ein Instrument hierzu ist die Bildung von Verantwortlichkeitszentren.

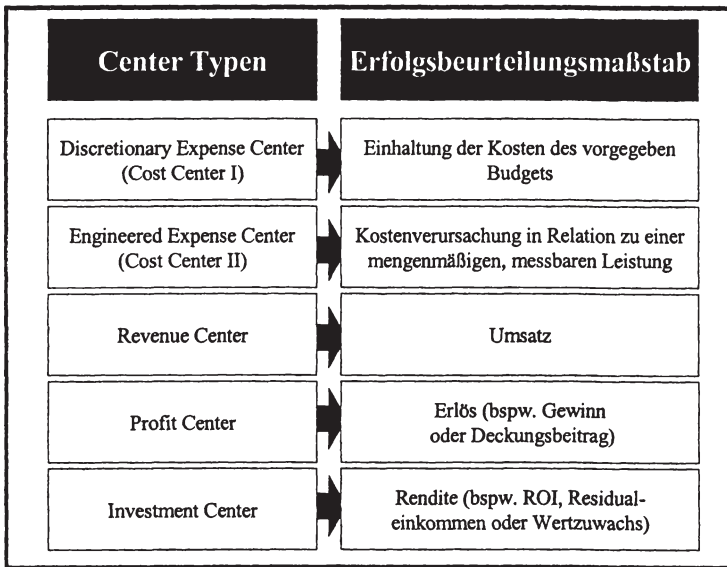


Abbildung 22: Erfolgsmaßstäbe für Center-Typen⁴³⁷

Man unterscheidet verschiedene Typen von *Verantwortlichkeitszentren* (*responsibility center*), welche auf Basis zugeordneter Aufgaben und Entschei-

⁴³⁴ Zum dem hier zugrundegelegten Controlling-Verständnis vgl. Kap. 2.1.3.

⁴³⁵ Vgl. Kap. 3.3.1.1 ff.

⁴³⁶ Allgemein zu den Beziehungen zwischen Organisationsstruktur und Personalführung vgl. Küpper (1997), S. 284 ff.

⁴³⁷ In Anlehnung an Herter (1994), ähnlich auch Weilenmann (1989), S. 936 ff.

dungskompetenzen differenzierten *ökonomischen Erfolgsbeurteilungsmaßstäben* unterliegen.⁴³⁸ Abbildung 22 stellt übersichtsartig verschiedene Center-Typen, sowie die mit diesen korrespondierenden Erfolgsbeurteilungsmaßstäbe dar.

Bezogen auf das Controlling stellt sich die Frage, welcher Maßstab geeignet ist, einerseits das *Leistungserstellungsverhalten der Mitarbeiter* im Controlling zielgerichtet zu beeinflussen und andererseits auch die *Leistungsinanspruchnahme* und *Leistungsnutzung der Kunden* des Controlling zu steuern.

3.3.1.2.1 Cost Center

Bei dem hier zunächst zu betrachtenden *Cost Center* lassen sich unterschiedliche Ausprägungen beobachten.⁴³⁹ Charakteristisch ist für *Cost Center* der *fehlende Bezug zum Absatzmarkt* und die daraus resultierende Schwierigkeit, abbildbare Beziehungen zwischen *Kosten* und *Erlösen* herzustellen.⁴⁴⁰ In Ermangelung derartiger Messgrößen werden die verursachten Kosten regelmäßig als Beurteilungskriterium verwandt. Zur Differenzierung der *Cost Center* unterscheidet man *Discretionary Expense Center* und *Engineered Expense Center*. In *Discretionary Expense Center* gibt es keine eindeutig messbare Leistungsgröße, so dass lediglich die Einhaltung eines vorgegebenen Budgets als Wirtschaftlichkeitsmaßstab herangezogen werden kann.⁴⁴¹ Bei *Engineered Expense Center* können Anhaltspunkte für eine Leistungsmessung gefunden werden, so dass die Kostenverursachung in Relation zu den messbaren Leistungen analysiert werden kann.

Charakteristisch für das derzeitige Controlling in der Mehrzahl der Unternehmen ist die ökonomische Ausrichtung in Form eines *Cost Centers*.⁴⁴² Der fehlende Bezug zum Absatzmarkt spricht zunächst für eine derartige Vorgehensweise. Regelmäßig wird das Controlling als eine Kostenstelle behandelt, der die durch sie direkt beeinflussten Kosten zugerechnet werden. Legt man die Unterscheidung zwischen *Discretionary Expense Center* und *Engineered Expense Center* zu Grunde, so ist zu beobachten, dass in vielen Unternehmen keinerlei mengenmäßig *messbare Leistungen* zur Betrachtung der Wirtschaftlichkeit des

⁴³⁸ Allgemein zu den Defiziten der Center-Konzeptionen vgl. Eversheim/Güthenke (1999), S. 18 ff.

⁴³⁹ Vgl. Weilenmann (1989), S. 936 ff.

⁴⁴⁰ Hier und nachfolgend vgl. Scherz (1998), S. 32.

⁴⁴¹ Vgl. Herter (1994).

⁴⁴² Bezogen auf die Kostenrechnung vgl. Währisch (1998), S. 338.

Controllerbereichs erhoben werden.⁴⁴³ Regelmäßig wird ausschließlich die *Budgeteinhaltung* bzw. die *Kostenminimierung als Indikator* einer sachgerechten Mittelverwendung angesehen. Insbesondere die als überwiegend hoheitlich empfundene Stellung des Controlling, verbunden mit einem in der Vergangenheit wenig strukturierten Spektrum von Leistungen, hat zu einer derartigen Vorgehensweise geführt.

Aufbauend auf den von Kunden zunehmend artikulierten Verbesserungsbedarf im Controlling,⁴⁴⁴ bietet eine klarere *Struktur des Leistungsspektrums* verbunden mit diesbezüglich erhobenen *Mengen- und Qualitätsdaten* Anhaltspunkte für eine leistungsrelativierte Kostenbetrachtung (Engineered Expense Center).⁴⁴⁵ Zur Absicherung der intendierten *Anreiz- und Motivationseffekte* ist es erforderlich, Transparenz bezüglich der *Beeinflussbarkeit einzelner Kosten* zu schaffen.⁴⁴⁶ Darüber hinaus erfordert die Leistungsmessung einen kostenrechnerischen Zusammenhang zwischen *Input* und *Output*. Zur Analyse derartiger Zusammenhänge für den Controllerbereich eignet sich die *Prozesskostenrechnung*. Prozesse und Tätigkeiten können hierdurch erfasst, abgebildet und später in Form von *Produkten* zusammengefasst werden, Aufbauend auf derartige Erhebungen können *Leistungskennzahlen* für den Controllerbereich erhoben werden, die in Verbindung mit dem Budget Anhaltspunkte für die Bewertung der Wirtschaftlichkeit liefern.⁴⁴⁷ Grundlegender Anspruch des kundenorientierten Controlling ist in diesem Zusammenhang, Leistungsindikatoren der Dimensionen *Effizienz* und *Effektivität* gleichermaßen zu berücksichtigen.⁴⁴⁸ Insbesondere die Vernachlässigung der *Effektivität* - im Sinne der Befriedigung der Kundenbedürfnisse - führt oftmals zu suboptimalen Ergebnissen.⁴⁴⁹

Im Rahmen der marketingrelevanten Gestaltungsparameter des Controlling soll die mit den alternativen Verantwortlichkeitsbereichstypen verbundene *Verrechnungsproblematik* diskutiert werden. In diesem Zusammenhang ist zu thematisieren, welche Controlling-Leistungen eine *anreizkonforme Verrechnung* zulassen.

⁴⁴³ Beispielhaft hierfür die von WEBER aufgeworfenen Fragen bezüglich der Strukturiertheit des Leistungsangebotes des Controlling. Vgl. Weber (1997), S. 7.

⁴⁴⁴ Vgl. Kap. 2.1.4.2.

⁴⁴⁵ Zur Einführung einer Prozesskostenrechnung im Controlling mit korrespondierender Leistungsbetrachtung vgl. Gleich/Brokemper (1998).

⁴⁴⁶ Hier und nachfolgend vgl. Scherz (1998), S. 33.

⁴⁴⁷ Vgl. hierzu ausführlich anhand eines Beispiels Kap. 4.2.3.

⁴⁴⁸ GLEICH/BROKEMPER sprechen in diesem Zusammenhang von formaler und inhaltlicher Qualität des Controllerbereichs. Vgl. Gleich/Brokemper (1998), S. 151.

⁴⁴⁹ Ein adäquater Lösungsansatz findet sich bei Stadler/Weissenberger (1999).

sen und auf Basis *welcher Größen* eine derartige Verrechnung idealtypisch erfolgen sollte.⁴⁵⁰ Inwieweit hierfür die ökonomische Ausrichtung als Profit Center eine geeignetere Grundlage bildet, soll im Folgenden dargestellt werden.

3.3.1.2.2 Profit Center

Im Gegensatz zum Cost Center stellen *zurechenbare*⁴⁵¹ *Erlöse* den dominanten Erfolgsbeurteilungsmaßstab eines Profit Centers dar.⁴⁵² Der somit in Verbindung mit den Kosten bestimmbare *Erfolg* eines Profit Centers ist Ausgangspunkt der *ergebnisorientierten Steuerung*. Insgesamt müssen daher für die Einrichtung eines Profit Centers im wesentlichen drei Voraussetzungen erfüllt sein.⁴⁵³

- Es muss ein *Bezug zum Absatzmarkt* bestehen, d.h. die Einheit ist zum Teil *eigenverantwortlich* für Konzeption, Beschaffung, Erstellung und Absatz ihrer Produkte.⁴⁵⁴
- Die Einheit muss weitestgehend *entscheidungsautonom* sein, d.h. die Aufgaben der Einheit sollten klar abgrenzbar sein und die Interdependenzen im Rahmen der Aufgabenerfüllung überschaubar sein.⁴⁵⁵
- Im Rahmen der Abrechnung muss eine *genaue Zuordnung von Kosten und Erlösen* möglich sein. Die Verwendung von Schlüsselgrößen und Verrechnungspreisen erfordert einen hohen Maß an *Beanspruchungsgenauigkeit*.

Der letzte Punkt der Aufzählung befasst sich im wesentlichen mit der *formalen Zuordnungsproblematik*, die regelmäßig auf Basis einer differenzierten Kostenanalyse und einer beanspruchungsgerechten Verrechnung für das Controlling gelöst werden kann. Die Anwendung derartiger kostenrechnerischer Instrumente (z.B. Prozesskostenrechnung oder Target Costing) auf den Controlling-Bereich ist jedoch noch selten.⁴⁵⁶ Der zweite Punkt der Aufzählung behandelt die Entscheidungsautonomie. Im Controlling stellt sich die Frage, ob die Entscheidungsautonomie eine Eigenverantwortlichkeit bezüglich der Bereitstellung *aller seiner Produkte* einschließt. Auf Basis der Aufgabenzuordnung ergibt sich

⁴⁵⁰ Vgl. Kap. 3.3.2.5.

⁴⁵¹ Die Zurechenbarkeit von Erlösbestandteilen stellt eines der konstituierenden Merkmale eines Profit Centers dar. Vgl. Frese (1993), 132 ff.

⁴⁵² Ausführlich zum Begriff des Profit Center vgl. Schweitzer (1992), Sp. 2078 ff.

⁴⁵³ Überblickartig bei Scherz (1998), S. 34 f.

⁴⁵⁴ Modifiziert, aber in Anlehnung an Welge (1975), S. 65.

⁴⁵⁵ Vgl. Hahn/Laßmann (1993), S. 144 f.

⁴⁵⁶ Beispielhaft Gleich/Brokemper (1998), S. 148.

für das Controlling die Notwendigkeit, bestimmte Leistungen *zwangsläufig* anbieten zu müssen. Hierunter ist bspw. eine gewisse Informationsgrundversorgung zu verstehen, die auf Basis interner Richtlinien zu gewährleisten ist („*Mussleistungen*“).⁴⁵⁷ Demgegenüber ist ein Großteil der Controlling-Leistungen als „*Kannleistungen*“ anzusehen, d.h. der Controller kann in Abhängigkeit von Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten und Kundenbedürfnissen über deren Angebot entscheiden. Gerade die *Innovationsfunktion* des Controlling erfordert einen großen Spielraum bezüglich derartiger Leistungen.⁴⁵⁸ Darüber hinaus liegt insbesondere in „*Kannleistungen*“ ein großes *Differenzierungs- und Profilierungspotenzial* für das Controlling. Auch fallen gerade *kundenindividuelle Einzellösungen* regelmäßig in den Bereich der „*Kannleistungen*“ des Controlling.

Die Notwendigkeit für Profit Center, *Interdependenzen im Rahmen der Aufgabenerfüllung* überschauen zu können, ergibt sich aus dem Anspruch, den Ressourcenverzehr beanspruchungsgerecht zu verrechnen. Im Regelfall fallen die Kosten für *personelle* oder *sachliche Ressourcen* des Controlling auch in dem organisatorisch ausgewiesenen Bereich an. Darüber hinaus führen die durch die Koordinationsfunktion des Controlling bedingten vielfältigen Leistungsverflechtungen zu keiner unangemessenen Einschränkung der Eigenverantwortlichkeit. Potenzielle Interessenkonflikte bei der Leistungserstellung des Controlling, welche durch die Existenz unterschiedlicher Kunden bedingt sind,⁴⁵⁹ sind zugunsten einer *Orientierung an den langfristigen Unternehmenszielen* aufzulösen. An dieser Stelle ist nochmals darauf hinzuweisen, dass eine *Nachfragerorientierung des Controlling* nicht im Sinne einer *unreflektierten Erfüllung der Kundenwünsche* zu verstehen ist. Vielmehr sind artikulierte Kundenbedürfnisse vor dem Hintergrund einer *langfristigen internen Geschäftsbeziehung* und auf *Basis bestehender Unternehmensziele* zu verstehen. So ist auch im Sinne des Marketing ein kurzfristiges „*Liebkindmachen*“ aufgrund der langfristig negativen Auswirkungen für den selben Kunden nicht zu rechtfertigen ist. SCHWEITZER postuliert in diesem Zusammenhang, das kurzfristige Erfolgsdenken in Profit Centern durch geeignete *Koordinationsmaßnahmen* an die langfristigen Erfolgspotenziale des Unternehmen zu koppeln.⁴⁶⁰

⁴⁵⁷ Speziell für den Bereich der Kostenrechnung vgl. Währisch (1998), S. 338.

⁴⁵⁸ Zur Innovationsfunktion des Controlling vgl. Küpper (1997), S. 18.

⁴⁵⁹ Zur Differenzierung der Kunden des Controlling vgl. Kap. 3.4.1.2.

⁴⁶⁰ Allgemein zum kurzfristigen Erfolgsdenken in Profit Centern vgl. Schweitzer (1992), Sp. 2089.

Der regelmäßig für das Controlling diskussionswürdigste Punkt im Rahmen der Abgrenzungskriterien für Profit Center ist jedoch der *Absatzmarktbezug*. Diesbezüglich ist zunächst zu klären, welches der *relevante Markt*, die *relevanten Marktteilnehmer* und das *relevante Marktumfeld* für das Controlling sind.⁴⁶¹ In einer engen Abgrenzung wird unter dem Markt der unternehmensexterne Absatzmarkt verstanden, zu dem das Controlling zunächst - bezogen auf seine eigenen Leistungen - keinen unmittelbaren Bezug aufweist.⁴⁶² Legt man ein umfassenderes Verständnis zugrunde, ist der relevante Markt für Controlling-Leistungen der *unternehmensinterne Markt für die Beschaffung, Aufbereitung, Analyse und Kommunikation von unternehmenszielsetzungsrelevanten Daten*. Im Rahmen der Förderung einer zunehmenden *Eigenverantwortlichkeit* der Mitarbeiter des Controlling erscheint ein auf diesen Markt ausgerichtetes „internes Unternehmertum“ angemessen. Es ist die konsequente Fortentwicklung einer Strömung, die sich von dem mit Eigeninitiative verbundenen Leistungs- und Erfolgsstreben *Innovationen* und *Effizienzgewinne* verspricht. Eine *Übertragung unternehmerischer Prinzipien auf unternehmensinterne Bereiche* erscheint grundsätzlich immer dann gerechtfertigt, wenn Mitarbeitern - wie im Controlling der Fall - weitgefaste Aufgaben und Verantwortungskomplexe zur eigenverantwortlichen Bearbeitung in einem vorher bestimmten Rahmen anvertraut werden.⁴⁶³ Die Verbindung von *Markt* und *Wettbewerb* charakterisiert das dominierende gesellschaftliche Verfahren zum Treffen wirtschaftlicher Entscheidungen.⁴⁶⁴ Konstituierendes Merkmal für einen Markt ist zunächst das Zusammentreffen von Angebot und Nachfrage.⁴⁶⁵ Soweit in einer solchen Situation Anbieter eigenverantwortlich über ihre Ressourcen verfügen können und Nachfragern alternative Angebote zur Verfügung stehen,⁴⁶⁶ sind regelmäßig gute Marktergebnisse zu erwarten. Die Anwendung anderer Kontroll-, Anreiz und Lenkungsmechanismen erscheint nur dann gerechtfertigt, wenn eine Marktlösung suboptimale Ergebnisse liefert. Beim *Austausch interner Leistungen* des Controlling soll so die Anwendung von Marktprinzipien, analog denen auf Absatz- und Beschaffungsmärkten, primär eine *effiziente Allokation* der zur Verfügung stehenden Ressourcen gewährleisten (Allokationsfunktion). Darüber hin-

⁴⁶¹ Allgemein vgl. Meffert (2000), S. 28 ff.

⁴⁶² Vgl. Kap. 3.4.1.1.

⁴⁶³ Vgl. Ludwig (1995), S. 127 ff.

⁴⁶⁴ Vgl. Berg (1992), S. 241.

⁴⁶⁵ Vgl. Siebke (1992), S. 64.

⁴⁶⁶ Zur Wettbewerbern des Controlling vgl. Kap. 3.4.2.

aus erfüllt eine gute interne Marktversorgung bezogen auf das Controlling weitere Funktionen.⁴⁶⁷

- Steuerungsfunktion (Ausrichtung des Angebots an den Kundenpräferenzen),
- Innovationsfunktion (Förderung des produkt- und prozessbezogenen technischen Fortschritts),
- Anpassungsfunktion (flexible Reaktion auf Änderungen der Umfeldbedingungen),
- Verteilungsfunktion (Leistungsgerechte Einkommensverteilung),
- Kontrollfunktion (Transparenz des Leistungsaustausches).

Auch wenn derartige Argumente zunächst für eine weitgehende Implementierung interner Märkte sprechen, bereitet eine solche Vorgehensweise für das Controlling teilweise Schwierigkeiten. Die scheinbar *hoheitliche Stellung* des Controlling und der *Kontrollcharakter* einiger Leistungen verbunden mit der *Pflicht, gewisse Leistungen in Anspruch zu nehmen*, führt dazu, dass die Anreizmechanismen interner Märkte für Controlling-Leistungen als nur eingeschränkt effizient beurteilt werden müssen. Auch wenn daher die Bedingungen für die Bildung eines Profit Centers als nicht optimal angesehen werden können, erscheint eine Umsetzung möglich.⁴⁶⁸ Hierbei müssen die positiven Anzeizeffekte der internen Marktorientierung potenziellen negativen Auswirkungen eines Kontrollverlustes gegenübergestellt werden. Ferner ist im Einzelfall zu überprüfen, inwieweit in einem Unternehmen überhaupt die Rahmenbedingungen für einen internen Markt gegeben sind (bspw. alternative interne oder externe Angebote), bzw. über welche institutionellen Regelungen derartige Bedingungen geschaffen werden können.⁴⁶⁹ In vielen Fällen ist es überwiegend die *mangelnde Transparenz* der Leistungen und Leistungserstellungsmodalitäten im Controlling, die zu einer Ablehnung marktorientierter Prinzipien führt. Insbesondere der institutionalisierten *Leistungsabgrenzung* („Produktdefinition“) und der *Leistungsverrechnung* kommt diesbezüglich eine besondere Bedeutung zu.⁴⁷⁰ In Cost Centern spielen *gemeinschaftlich ausgehandelte Budgetvereinbarungen* die zentrale Rolle. Wird ein Service Center demgegenüber als Profit

⁴⁶⁷ Bei den im Folgenden aufgeführten Funktionen handelt es sich ursprünglich um die Funktionen des Wettbewerbs im Rahmen einer Volkswirtschaft. Vgl. Berg (1992), S. 241. Eine Übertragung auf unternehmensinterne Tatbestände erscheint jedoch vertretbar.

⁴⁶⁸ Für die Kostenrechnung vgl. Währisch (1998), S. 338.

⁴⁶⁹ Vgl. hierzu den Anspruch von Service Level Agreements in Kap. 4.2.4.

⁴⁷⁰ Für den IT-Bereich vgl. Kargl (1998), S. 40 ff.

Center ausgestaltet, müssen im Controlling Kostenumlagen und -verteilungen durch *Kunden-Lieferanten-Beziehungen mit einer nutzungsadäquaten Verrechnung* interner Leistungen substituiert werden.⁴⁷¹ Neben der Preiskomponente müssen darüber hinaus insbesondere die Leistungen mittels Service-Verträgen hinreichend fixiert werden (*Service Level Agreements*), um Qualitäten auch vor dem Hintergrund externer Anbieter intersubjektiv überprüfen zu können.⁴⁷²

Zentraler Gestaltungsparameter auch für Controlling-Leistungen bleibt daher die *Verrechnungspreisfrage*, welche folglich im Rahmen der marketingrelevanten Organisationscharakteristika angemessene Berücksichtigung erfährt.

3.3.2 Organisationsbezogene Gestaltungsparameter des kundenorientierten Controlling

Nachdem die *Organisation des Controlling* und unterschiedliche Möglichkeiten einer *ökonomischen Ausrichtung* beschrieben wurden, sollen Auswirkungen dieser jeweils kontextspezifischen Rahmenbedingungen auf eine *kundengerechte Leistungserstellung* untersucht werden. Zu diesem Zweck werden, analog zur Leistungsbetrachtung, einzelne Gestaltungsparameter dargestellt, die es im Rahmen der kundenorientierten Leistungserstellung gedanklich zu durchdringen gilt, um darauf aufbauend geeignete *Instrumente* bewerten und einsetzen zu können.

3.3.2.1 Leistungsinanspruchnahme

Eine zentrale Fragestellung im Rahmen der Betrachtung von *Vermarktungsmöglichkeiten innerbetrieblicher Leistungen* ist die nach der *Auswahlmöglichkeit* der internen Kunden.⁴⁷³ Bezogen auf das Controlling ist zu klären, ob Leistungen aufgrund *organisatorischer* oder *rechtlicher* Konventionen in Anspruch genommen werden müssen (*obligatorische Leistungen*), oder ob diesbezüglich eine freie Wahlmöglichkeit der Kunden besteht (*fakultative Leistungen*).⁴⁷⁴ Darüber hinaus ist zu differenzieren, ob es sich um *pauschale* Konventionen bezüglich der *Leistungsabnahmeentscheidung* handelt oder aber Möglichkeiten der

⁴⁷¹ Ein allgemeiner Erfahrungsbericht hierzu findet sich bei Busch/Nölken/Tesch (1999), S. 47 ff.

⁴⁷² Vgl. Kap. 4.2.4.

⁴⁷³ Die Auswahlmöglichkeit bezieht sich hier zunächst darauf, ob Leistungen in Anspruch genommen werden oder nicht. Die Wahl alternativer Anbieter für Controlling-Leistungen wird im Rahmen von Kap. 3.4.2 thematisiert.

⁴⁷⁴ Vgl. allgemein für den Bereich der innerbetrieblichen Weiterbildungsleistungen Cramer (1987), S. 8.

Kunden bestehen, im Einzelnen auf *Qualität*⁴⁷⁵ und *Quantität* der Leistung Einfluss zu nehmen.

3.3.2.1.1 Obligatorische Leistungen

Charakteristikum *obligatorischer Leistungen* ist die Tatsache, dass die internen Kunden des Controlling aufgrund organisatorischer Vorgaben verpflichtet sind, bestimmte Leistungen abzunehmen. Rechtliche Tatbestände können darüber hinaus im Einzelfall zu der Notwendigkeit einer Inanspruchnahme bestimmter Leistungen führen, bspw. dann, wenn das Controlling bestimmte Informationen zur Erstellung eines Jahresabschlusses bereitstellen muss.⁴⁷⁶ Somit beeinflussen die Leistungsinanspruchnahmemöglichkeiten maßgeblich die Ausgestaltung interner Kunden-Lieferanten-Beziehungen des Controlling, da die Verpflichtung zur Leistungsinanspruchnahme regelmäßig der *Etablierung interner Märkte* widerspricht. Demgegenüber ist ein Vorteil obligatorischer Leistungen darin zu sehen, dass die *Leistungsplanung* für das Controlling erleichtert wird, da gewisse Mindestabnahmen dieser Leistungen gewährleistet sind.⁴⁷⁷ Beispielhaft wären hier *zyklische Planungsleistungen* zu nennen.⁴⁷⁸

Die Abgrenzung obligatorischer Leistungen von fakultativen Leistungen *auf Basis organisatorischer Vorgaben* vorzunehmen, erscheint aus *formalen Gründen* zweckmäßig. Demgegenüber sollte im Rahmen einer kundenorientierten Betrachtung die *Wahrnehmung des Kunden* zunächst ausschlaggebend sein. Bezogen auf das Controlling bedeutet dies, dass soweit eine Leistung aus *Sicht des Kunden* freiwillig in Anspruch genommen wird, da dieser sich vom Leistungsprozess oder Leistungsergebnis einen spezifischen Nutzen im Rahmen seiner Aufgabenerfüllung erwartet, diese auch seitens des Controlling als *quasi fakultative Leistung* behandelt werden sollte. Der Vorteil ist im wesentlichen darin zu sehen, dass sich das Spektrum intern marktfähiger Leistungen um eben diese *quasi fakultativen Leistungen* erweitert, da der Kunde diese freiwillig - auch unabhängig von ihrem formal obligatorischen Charakter - nachfragt. Darüber hinaus spielt die *Leistungsevidenz* in diesem Zusammenhang eine wesentliche

⁴⁷⁵ Die Qualität der Leistung schließt hier die unterschiedlichen inhaltlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Leistung ein.

⁴⁷⁶ Vgl. hierzu beispielhaft die in Abbildung 25 dargestellten Aufgaben der Kostenrechnung bei der Erstellung der Dienstleistung „Bestandsbewertung von Erzeugnissen“. Grundlegend zur externen Rechnungslegung vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2001).

⁴⁷⁷ Ausführlich zur Leistungsplanung im Controlling vgl. Weber (1999), S. 372. WITT führt die mangelnde Prognostizierbarkeit des Bedarfs als ein Charakteristikum interner Dienstleister an. Vgl. Witt, (1985), S. 162.

⁴⁷⁸ Übersichtartig lassen sich derartige Leistungen in Form eines Controllingkalenders darstellen. Vgl. ZVEI (1993), S. 92.

Rolle.⁴⁷⁹ Eine Leistung ist aus der Perspektive des Nachfragers nicht evident, wenn dieser die Einsatz bzw. Nutzungsmöglichkeiten dieser Leistung nicht kennt.⁴⁸⁰ Bezogen auf das Controlling ist dies ein besonders relevanter Tatbestand, da die *Komplexität der Leistungen* oftmals zu einer *unsachgemäßen Nutzung* oder *mangelnden Inanspruchnahme* verleitet.⁴⁸¹ Betrachtet man nun *formal obligatorische Leistungen* aus der Perspektive des Kunden, so kann eine Steigerung der Leistungsevidenz, bspw. durch Erläuterung oder Beratung des Controllers zu einer Wahrnehmungsveränderung des Kunden führen. Nimmt dieser die Leistung dann als für sich nützlich wahr, ist es denkbar, dass er diese obligatorische Leistung zukünftig auch freiwillig in Anspruch nehmen wird, soweit eine Verpflichtung entfiel. Diesen Sachverhalt visualisiert Abbildung 23.

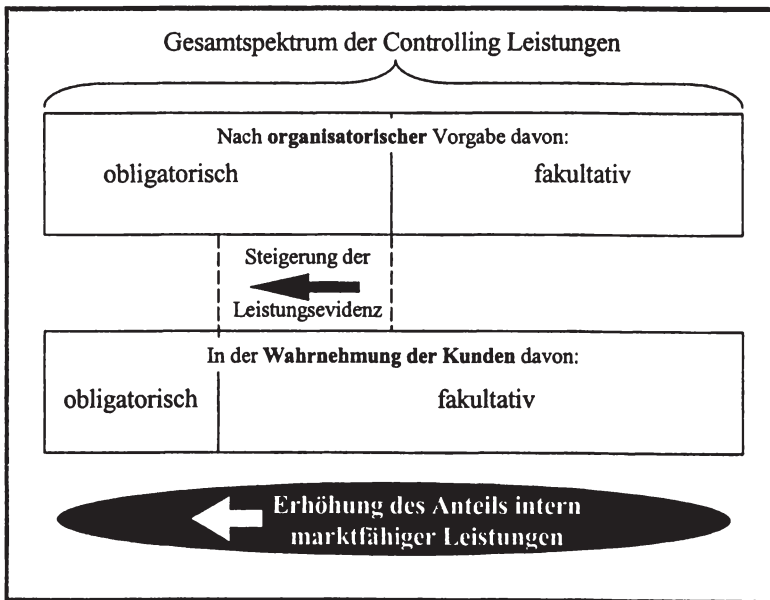


Abbildung 23: Verbesserung der Leistungsanspruchnahme im Controlling

Eine derartige Betrachtung macht deutlich, dass über eine entsprechende Transparenz des Leistungsangebotes und der Leistungsinhalte die *Wahrnehmung der*

⁴⁷⁹ Zur Leistungsevidenz vgl. Witt (1985), S. 167. Ausführlich zur Leistungsevidenz im Controlling vgl. Kap. 3.4.3.2.

⁴⁸⁰ Vgl. Engelhardt/Schwab (1982), S. 506 ff.

⁴⁸¹ Beispielhaft zur Nutzung von Kostenrechnungsinformationen vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 37.

Nachfrager maßgeblich beeinflusst werden kann.⁴⁸² Über den Einsatz geeigneter Instrumente können somit obligatorische Leistungen zugunsten bewusst abgenommener und damit tendenziell *marktfähiger* Leistungen verringert werden.

Ergänzend sei an dieser Stelle auf die Ausführungen zu den *Unterstützungs-* bzw. *Kontrollleistungen* hingewiesen.⁴⁸³ Insbesondere Kontrollleistungen mit Verhaltenssteuerungsfunktion fallen im Controlling regelmäßig unter die obligatorischen Leistungen. Soweit diese - wie beschrieben - im Kontext eines *umfassenden Entscheidungsunterstützungsprozesses* gesehen werden, in dem insgesamt der *Unterstützungscharakter* des Controlling dominiert, ist eine bewusst freiwillige Inanspruchnahme seitens des Kunden denkbar.

Neben der grundsätzlichen Überlegung, ob eine Leistung obligatorisch oder fakultativ ist, ergibt sich oftmals auch bei *obligatorischen Leistungen* ein *bedingter Spielraum* bezüglich der *quantitativen* und *qualitativen Leistungsnachfrage*.⁴⁸⁴ Im Controlling spielt die quantitative Nachfrage einer Leistung regelmäßig keine so entscheidende Rolle, da bei obligatorischen Leistungen entweder die Abnahmemenge gleichermaßen fixiert ist (bspw. institutionalisierte Planungsabläufe) oder es sich aber beim Leistungoutput um reine Informationen handelt (bspw. Standardberichte), die vom Anbieter oder Nachfrager mit wenig Aufwand vervielfältigt werden können. Demgegenüber ist bei *integrativ erstellten obligatorischen Leistungen* das Leistungsergebnis, allein schon durch die Einbeziehung externer Faktoren des Kunden, variabel⁴⁸⁵ und damit auch formal nicht vorherbestimmbar. Über eine sachgerechte Einbindung des Kunden in den Leistungsprozess kann eine Akzeptanzsteigerung erreicht werden. Nicht eindeutig zu klären ist jedoch, inwieweit den Kunden des Controlling allein durch die Bereitstellung ihrer *externen Faktoren* der Eindruck einer verpflichtenden Leistungsinanspruchnahme genommen werden kann.

Die Zielsetzung für alle *obligatorischen Leistungen* sollte vielmehr in einer Steigerung der *Leistungs-* und damit auch *Bedarfsevidenz* gesehen werden. Eine Verdeutlichung der Sinnhaftigkeit der Leistungsinanspruchnahme kann im wesentlichen über eine Darstellung der Zusammenhänge zwischen Leistung und Kunden- bzw. Unternehmenszielen erreicht werden. Langfristige Perspektive für das Controlling könnte die weitgehende Zurückdrängung organisatorischer

⁴⁸² Allg. vgl. Witt (1988), S. 660 ff.

⁴⁸³ Vgl. Kap. 3.2.2.3.

⁴⁸⁴ Vgl. Cramer (1987), S. 8.

⁴⁸⁵ Zur Integration externer Faktoren in den Leistungserstellungsprozess des Controlling vgl. Kap. 3.2.2.1.

Regelungen der Leistungsanspruchnahme zugunsten einer auf Transparenz beruhenden, bewusst freiwilligen Inanspruchnahme sein. Ersichtlich ist, dass diese Zielsetzung ein entsprechendes Verantwortungsbewusstsein der Mitarbeiter erfordert, nichts anderes wird jedoch bei dem an Bedeutung gewinnenden *Self-Controlling* vorausgesetzt.⁴⁸⁶

3.3.2.1.2 Fakultativ

Auf Basis der Ausführungen zu den obligatorischen Leistungen soll im Folgenden der Gestaltungsspielraum für *fakultative Leistungen* diskutiert werden. Fakultative Leistungen im Controlling sind solche Leistungen, für die *kein Nachfragezwang* besteht.⁴⁸⁷ Es hängt im Einzelfall von dem individuellen *Kosten-Nutzen-Verhältnis des Nachfragers* ab, ob er eine Leistung in Anspruch nimmt oder nicht. Für den Controllerbereich bedeutet dies, dass zum Absatz derartiger Leistungen eine *aktive Beeinflussung der Kunden zweckmäßig* sein kann. Hintergrund sollte dabei primär die inhaltliche Aufgabenerfüllung des Controllerbereichs sein, erst sekundär die Erreichung der aus der ökonomischen Ausrichtung resultierenden Erfolgsbeurteilungsmaßstäbe.⁴⁸⁸

Wie bereits dargestellt, ist einer der wesentlichen Anknüpfungspunkte der kundenorientierten Leistungserstellung die *Steigerung der Bedarfsvidenz*. Beispielhaft kann dem Kunden veranschaulicht werden, dass zur Fundierung einer bestimmten Entscheidung eine spezifische Auswertung erforderlich ist. Der Kunde, der bis zu diesem Zeitpunkt die Möglichkeit einer derartigen Auswertung vielleicht gar nicht kannte, kann nun auf Basis der erläuternden Ausführungen des Controllers feststellen, dass eine derartige Leistung für ihn *nützlich* ist. Erst jetzt besteht die Möglichkeit, die Nachfrage zu artikulieren und somit die fakultative Leistung anzufordern. Damit es zu keiner *unangemessenen Beanspruchung* fakultativer Leistungen kommt, bedarf es eines *Regulatives*. In Abhängigkeit der Ausprägung interner Marktverhältnisse können *Verrechnungspreise* mit unterschiedlichen Anreizwirkungen angesetzt werden,⁴⁸⁹ um die *Überbeanspruchung* des Controllings zu vermeiden. Hintergrund ist die implizite *Kosten-Nutzen-Beurteilung* des Nachfragers, welche zwangsläufig einer Operationalisierung der Kostenkomponente - hier in Form von Verrechnungs-

⁴⁸⁶ Zum Self-Controlling vgl. ausführlich Horváth (1998), S. 835 ff.

⁴⁸⁷ Hier und im Folgenden vgl. Cramer (1987), S. 8.

⁴⁸⁸ Zur ökonomischen Ausrichtung vgl. Kap. 3.3.1.2.

⁴⁸⁹ Allg. zu Verrechnungspreisen vgl. Wagenhofer (1998), S. 23 ff. sowie bezogen auf das Controlling Kap. 3.3.2.5.

preisen - bedarf. Fakultative Leistungen weisen daher eine *tendenziell hohe interne Marktfähigkeit* auf, soweit *anreizkonforme Verrechnungspreise* bestehen. Darüber hinaus wird die Marktfähigkeit wesentlich durch die Möglichkeit, auf *alternativen Angebote* auszuweichen zu können, determiniert, was im Rahmen der *Konkurrenz Betrachtung* thematisiert werden wird.⁴⁹⁰

Neben der grundsätzlichen Erläuterung der Leistungsanspruchnahme stellt sich insbesondere bei fakultativen Leistungen des Controlling die Frage nach der *quantitativen und qualitativen Variabilität* der Leistungen. Grundsätzlich ist eine umfassende Variabilität bei fakultativen Leistungen gegeben. Bezogen auf den Leistungserstellungsprozess des Controlling ergibt sich diesbezüglich ein in der Praxis nicht unerhebliches *Prognoseproblem*.⁴⁹¹ So ist bspw. die *Bedarfsplanung* von Kosteninformationen, Projektierungshilfen oder Beratungstätigkeiten teilweise mit großer Unsicherheit behaftet, insbesondere aufgrund der von Kunde zu Kunde potenziell unterschiedlichen *Qualitäts- bzw. Inhaltsanforderungen*.⁴⁹² Aus diesem Grund spielen die *Abrufmodalitäten* für eine *zeitgerechte und nachfragerorientierte Bereitstellung* von Controlling-Leistungen eine wichtige Rolle.

3.3.2.2 Abrufmodalitäten

Nachdem die Leistungsanspruchnahmemodalitäten in ihren organisatorischen Kontext eingebunden wurden, soll nunmehr auf die *Abrufmodalitäten* eingegangen werden. Bei den Abrufmodalitäten handelt es sich um eine *Spezifikation der Leistungsanspruchnahme* über die Grundsatzentscheidung „freiwillige oder verpflichtende Inanspruchnahme“ hinaus. Bezogen auf das Controlling bestehen in Abhängigkeit des Unternehmenskontextes jeweils *spezifische Regelungen* bezüglich der Abrufmodalitäten einzelner obligatorischer bzw. fakultativer Leistungen. Im Einzelnen sind hier beispielhaft zu nennen:⁴⁹³

- Abrufdauer/Lieferzeit,
- Hierarchische Hemmnisse bei der Nachfrage,

⁴⁹⁰ Vgl. Kap. 3.4.3.4.

⁴⁹¹ Vgl. zu den diesbezüglichen Charakteristika innerbetrieblicher Leistungen Witt (1985), S. 162 ff.

⁴⁹² WITT nennt Kosteninformationen und Projektierungshilfen explizit als Leistungen bei den Prognoseprobleme auftreten können. Vgl. Witt (1985), S. 164.

⁴⁹³ Im Rahmen einer Untersuchung von unternehmensinternen Dienstleistungstypen hat WITT einen Katalog vermarktungsrelevanter Eigenschaften erstellt. Mittels einer Faktorenanalyse extrahiert er sieben vermarktungsrelevante Faktoren. Die hier aufgeführten Eigenschaften sind Bestandteile des Faktors „Abrufmodalitäten“. Vgl. Witt (1988), S. 664.

- Abrufbarkeit individuell durch einen einzelnen Mitarbeiter,
- Abrufbar nur durch den Leiter einer Organisationseinheit,
- Formalisiertheit des Abrufs,
- Angebot nur auf Abruf,
- Vorgesetztereinschaltung ob Abruf oder Angebot erfolgen darf,
- Pflicht der Leistungsabgabe bzw. -anforderung.

Kundenseitig wurde die grundlegende Pflicht der Leistungsanforderung bereits diskutiert. Nachfolgend werden darüber hinaus *Spezifikationen bezüglich des Ablaufes* und der *Binnenorganisation des Controlling* vorgenommen.⁴⁹⁴ Analog dazu besteht für gewisse Leistungen eine allgemeine *Leistungsabgabepflicht* des Controlling, unabhängig von der Artikulation einer Nachfrage. Insbesondere im Bereich von *Kontrollleistungen* ist dies zu beobachten. Neben derart grundsätzlichen Regelungen stellt sich bei den anderen genannten Sachverhalten die Frage, inwieweit im Sinne einer Kundenorientierung des Controlling, diesbezügliche Regelungen *formalisiert* werden sollten. Ziel derartiger Regelungen sollte es sein, den Leistungsaustausch *transparenter* und *anreizkonformer* zu gestalten. Demgegenüber werden die in diesem Bereich unternehmensintern bestehenden Regeln oftmals als *übertrieben formalisiert* angesehen.⁴⁹⁵ Im Gegensatz zu den für unternehmensexterne Märkte geltenden *Beschaffungsrichtlinien*, die im Sinne einer Absicherung des Unternehmens verstanden werden, fehlt für interne Regelungen meist die *Akzeptanz*. Von Bedeutung für die Kunden des Controlling ist daher, derartige Regelungen auf solche zu beschränken, die einerseits eine *Leistungsplanung im Controlling* ermöglichen, andererseits insbesondere die *Leistungsanspruchnahme durch Transparenz und Evidenzsteigerung* fördern.

Zielsetzung muss demnach sein, durch entsprechende *Leistungsvereinbarungen*,⁴⁹⁶ die die Abrufmodalitäten beinhalten, Rahmenbedingungen für die Funktionsfähigkeit interner Märkte für Controlling-Leistungen zu schaffen. Im Idealfall ersetzt das *Marktregulativ* dann umfassendere formale Regelungen. Soweit die Bedingungen für den Austausch von Leistung und Gegenleistung hinreichend fixiert sind, ist es dann dem individuellen *Kosten-Nutzen-Kalkül* des einzelnen Mitarbeiters überlassen, ob, wann und in welchem Umfang er Leistungen bezieht. Zuvor ist jedoch die *Grundsatzentscheidung* zu treffen, welche Leistungen dem internen Marktmechanismus auszusetzen sind. Für intern

⁴⁹⁴ Vgl. Kap. 3.3.2.1.1.

⁴⁹⁵ Hier und im Folgenden vgl. Witt (1988), S. 670.

⁴⁹⁶ Zur Ausgestaltung von Leistungsvereinbarungen vgl. Kap. 4.2.4.

marktfähige Leistungen sind dann aus den genannten Items besonderes die *Abrufinitiative*, die *Formalisiertheit des Abrufes* sowie die *Abrufzeit/Lieferdauer* zu spezifizieren.

Die *Abruf-* bzw. *Angebotsinitiative* sollte sowohl dem Controller als auch seinem internen Kunden freigestellt werden, da in beiden Sphären Sachverhalte auftreten können, die es erforderlich machen, *Entscheidungsunterstützungsaktivitäten* anzubieten bzw. anzufordern. Im Rahmen des fortschreitenden Einsatzes *interaktiver* und *integrierter Reporting-Systeme* wird, wie in Abbildung 24 dargestellt, insbesondere im Berichtswesen die *Bringschuld des Controllers* zunehmend in eine *Holschuld des Managements* transformiert.

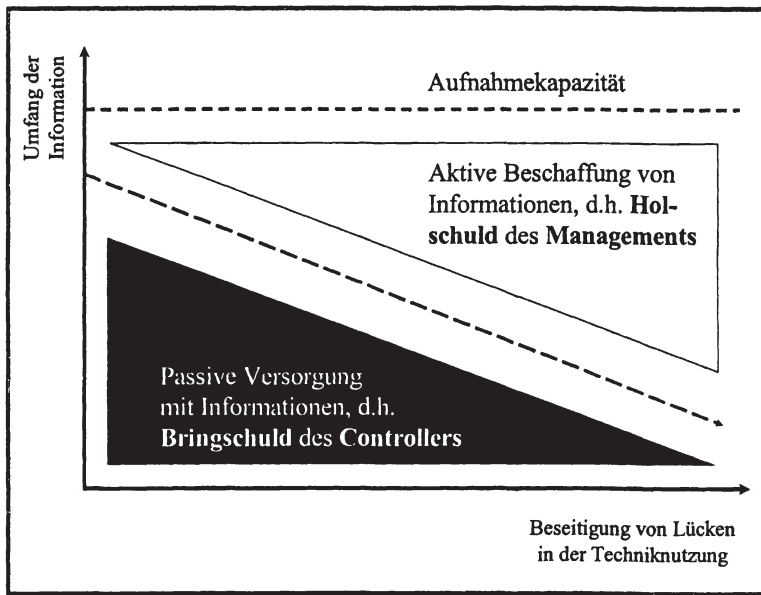


Abbildung 24: Bringschuld des Controllers⁴⁹⁷

Soweit Informationen über Client Server Systeme bereitgestellt werden, kann der Kunde *individuelle Informationsanfragen* komfortabel durchführen, ohne den Controller im Einzelfall zu beanspruchen. Vorteilhaft an einer derartigen Vorgehensweise sind die *realisierbare Zeitersparnis* sowie die *potenzielle Steigerung der Bedarfsgerechtigkeit*. Erfolgskritisch ist in diesem Zusammenhang

⁴⁹⁷ Abbildung nach Ziegenbein (1992), S. 370.

das *Nutzungsverhalten der Kunden* zu steuern.⁴⁹⁸ Insbesondere der Verzicht auf die *persönliche Interaktion* bedingt oft eine *zu geringe* oder *unsachgemäße Nutzung* der durch das Controlling bereitgestellten Informationen. Insgesamt wird daher die *Institutionalisierung einer Durchsprache von Berichten* als eine der wesentlichen Anforderungen an das Controlling genannt, die derzeit zu wenig erfüllt wird.⁴⁹⁹

Aus der Perspektive des Marketing ist die in Abbildung 24 dargestellte *Wandlung der Bring- in eine Holschuld* im Sinne einer Abkehr von der *Push-* zur *Pull-Strategie* zu verstehen.⁵⁰⁰ Gemeint ist hiermit die Art der Nachfragerbeeinflussung bei mehrstufigen Vertriebswegen.⁵⁰¹ Bezogen auf die Informationsbereitstellung des Controlling muss beim Einsatz von Medien wie z.B. dem *Intranet* die Beeinflussung direkt beim Nachfrager ansetzen, d.h., dieser muss angemessen *motiviert* werden, die über das Netz abrufbaren Berichte anzufordern und zu nutzen (*Pull-Strategie*). Demgegenüber verfolgt man vielfach noch die *Push-Strategie*, im Sinne einer angebotsorientierten Verteilung oftmals zu umfangreicher und wenig zielgruppengerecht strukturierter Informationen.⁵⁰²

Die *Formalisiertheit des Abrufes* von Controlling-Leistungen soll hier weniger unter den bereits angesprochenen *organisatorischen* bzw. *hierarchischen Aspekten* diskutiert werden. Vielmehr ist für die Kundenorientierung im Controlling die Frage nach *notwendigen Mindestformalia* wesentlich, die beiden Transaktionspartnern eine überschaubare *Leistungsplanung* und *-abnahme* garantieren sollen. Einerseits kann das Controlling durch gewisse formalisierte Regelungen seinen *Kapazitätsvorhaltepflichten* effizienter nachkommen.⁵⁰³ Andererseits kann aus Sicht der Nachfrager die oftmals *subjektiv wahrgenommene Unsicherheit* bzgl. des Leistungsprozesses und Leistungsergebnisses reduziert werden. Im Einzelfall sind daher die Abrufmodalitäten des Controlling zu spezifizieren. Beispielhaft können Vereinbarungen bzgl. nachfolgender Tatbestände getroffen werden:⁵⁰⁴

⁴⁹⁸ Vgl. auch Kap. 3.4.3.3.

⁴⁹⁹ Dies ist eines der wesentlichen Ergebnisse eines Benchmarking des Berichtswesens. Vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 9.

⁵⁰⁰ Die Pull- bzw. Push-Strategien sind Ausprägungen mehrstufiger Absatzstrategien. Allg. vgl. Kleinaltenkamp/Fließ (1995), S. 1011 f.

⁵⁰¹ Zu den Besonderheiten mehrstufiger Absatzstrategien vgl. Kleinaltenkamp/Fließ (1995), S. 1007 ff.

⁵⁰² Vgl. hierzu die Diskussion um die Bereitstellung von „Zahlenfriedhöfen“, z.B. bei Weber/Schäffer (1999), S. 17 ff.

⁵⁰³ Vgl. Witt (1985), S. 163.

⁵⁰⁴ Dies entspricht im wesentlichen den im Rahmen von Service Level Agreements spezifizierten Tatbeständen. Vgl. beispielhaft Ericsson (2000b), S. 54 ff.

- Anwesenheits-/Bearbeitungszeiten des Controlling,
- Ansprechpartner (in Abhängigkeit des Leistungsinhalts),
- Antwortzeiten bei Anfragen,
- Mitwirkungspflichten der Controlling-Kunden (Informationsbereitstellung),
- Eskalationsregelungen,
- Standard-Leistungsmengen,
- Standard-Qualitäten.

Die nachfolgend in Kap. 4.2.4. zu diskutierenden *Service Level Definitions* und *Service Level Agreements* stellen geeignete Instrumente zur Operationalisierung derartiger Faktoren dar. Neben den hier dargestellten Abrufmodalitäten finden Regelungen bzgl. der *konkreten Leistungsinhalte* sowie ihrer *Verrechnung* Eingang in derartige Leistungsverträge.

Die hier angesprochenen *Bearbeitungs-, Anwesenheits- und Lieferzeiten* deuten bereits darauf hin, dass die Leistungen des Controlling in sehr unterschiedlichen Umfang einen *zeitlichen Bezug* zu den Tätigkeiten ihrer Kunden aufweisen. Daher erscheint es zweckdienlich, die *zeitlichen Interdependenzen* zwischen den *Leistungen des Controlling* und den *Aufgaben ihrer Kunden* zu strukturieren.

3.3.2.3 Ablaufcharakteristika

Im Rahmen der Ablaufcharakteristika soll eine Typologisierung von Controlling-Leistungen in Abhängigkeit ihrer *Einbindung in die unternehmerischen Abläufe* erfolgen. Aufbauend auf den Überlegungen bezüglich der Leistungsinitiative bedeutet dies für das Controlling, seine Leistungen in Verbindung zu *vor- und nachgelagerten Aktivitäten* zu betrachten.

Diesbezüglich ist zwischen *sequenzintegrierten* und *sequenzunabhängigen* Dienstleistungen des Controlling zu unterscheiden.⁵⁰⁵ Auf Basis einer derartigen Abgrenzung ist zu klären, ob sich *Maßnahmen der Kundenorientierung* in Abhängigkeit der gewählten Leistungstypen unterscheiden müssen.

⁵⁰⁵ Vgl. allgemein für interne Dienstleistungen Davis (1992), S. 5 ff. sowie Epelman (1994), S. 1 ff. Speziell zu den Begriffen vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S. 585 ff.

3.3.2.3.1 Sequenzintegrierte Leistungserstellung

Sequenzintegrierte Dienstleistungen sind dadurch charakterisiert, dass sie Bestandteil eines in einer relativ festen Reihenfolge *ablaufenden Prozesses* sind.⁵⁰⁶ Das Prozessergebnis hängt daher maßgeblich auch von den erbrachten Leistungen *vor- und nachgelagerter Transaktionspartner* sowie der spezifischen Kooperation (Schnittstellenmanagement etc.) mit diesen ab. Bezogen auf die Flexibilität der *Abrufmodalitäten* sequenzintegrierter Leistungen ergeben sich Einschränkungen, da die Einbindung derartiger Leistungen in geregelte Abläufe zeitliche Vorgaben bzw. Abstimmungen erfordert.

Als Beispiel für die Abteilung Personalmanagement wird die verwaltungstechnische Abwicklung der Personalbeschaffung als eine typische sequenzintegrierte Dienstleistung genannt.⁵⁰⁷ Auf Basis einer Bedarfsmeldung und eines spezifischen Anforderungsprofils werden Anzeigen geschaltet, Bewerbungen entgegengenommen, der Auswahlprozess durchgeführt und schließlich eine Einstellung vollzogen. Derartige Prozesse folgen einem nahezu *standardisierten Ablauf*. Ausgehend von dem dem Controlling zugrundegelegten Leistungsraum, finden sich beispielhaft in der *Informations- und Interaktionsdimension* Leistungen, die auf die Gestaltung und den Betrieb von *Informationssystemen* ausgerichtet sind.⁵⁰⁸ In diesen Bereich fällt exemplarisch der *Betrieb der Kostenrechnung*, sowie darauf aufbauende *zielgerichtete Auswertungen*. Ein Großteil der im Rahmen der Kostenrechnung erbrachten Dienstleistungen lassen sich - wie die in Abbildung 25 dargestellte Leistung - als *Workflow-Leistungen* bzw. *sequenzintegrierte Dienstleistungen* ansehen.⁵⁰⁹

In der Grundstruktur erhält die Kostenrechnung Informationen aus *vorgelagerten Informationssystemen*, die sie in Abhängigkeit ihrer Ausgestaltung *verdichtet* bzw. *aufbereitet*, um sie dann *nachgelagerten Informationssystemen* oder *einzelnen Nachfragern* zur Verfügung zu stellen.⁵¹⁰ Für die Dienstleistung „*Bestandsbewertung von Erzeugnissen*“ stellt sich die Sequenzintegration der Kostenrechnung wie in Abbildung 25 aufgezeigt dar. Eine derartige Einbindung impliziert, dass im Sinne einer kundenorientierten Leistungserstellung insbe-

⁵⁰⁶ Hier und nachfolgend vgl. Davis (1992), S. 9 ff.

⁵⁰⁷ Diese Betrachtung erfolgt im Rahmen der typologischen Zuordnung von Personaldienstleistungen. Vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S. 883 f.

⁵⁰⁸ Vgl. Kap. 3.2.1.4.

⁵⁰⁹ Zu der inhaltlichen Aussage vgl. Währisch (1998), S. 333. Zu dem Verhältnis bzw. der Begriffsidealität von Workflow und sequenzintegrierten Leistungen vgl. Neuhaus (1996), S. 50.

⁵¹⁰ Vgl. hierzu das Grundschemata kostenrechnerischer Workflow-Leistungen von Währisch (1998), S. 333.

sondere dem *Schnittstellenmanagement* und einer *transparenten Prozessgestaltung* besondere Bedeutung zukommt.⁵¹¹

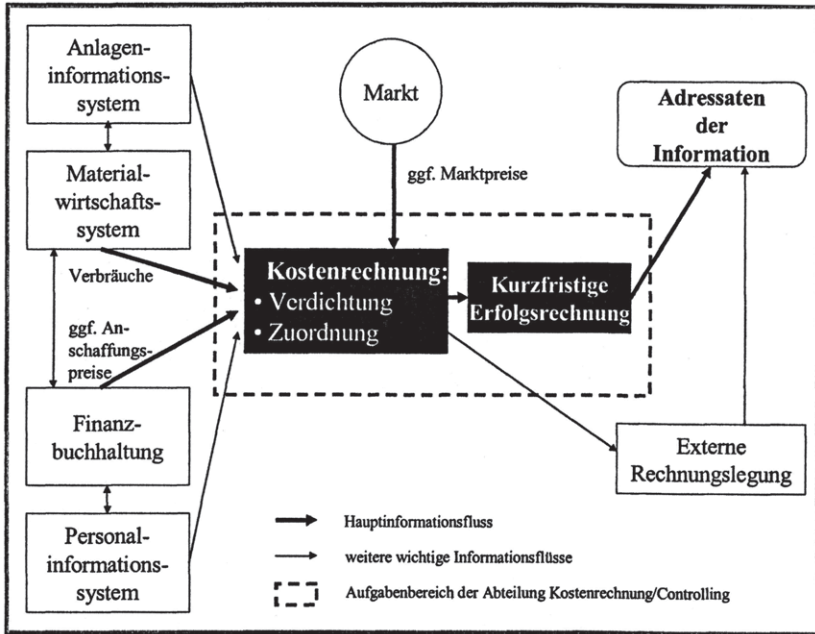


Abbildung 25: Informationsfluss und beteiligte Informationssysteme bei der Erstellung der Dienstleistung „Bestandsbewertung von Erzeugnissen“⁵¹²

Für das interne Marketing von Controlling-Leistungen ist eine *Unterscheidung nach der Sequenzabhängigkeit* zweckmäßig, da die Anknüpfungspunkte für Maßnahmen sehr unterschiedlich sind. Dem zunächst betrachteten Beispiel der Bestandsbewertung - im Sinne einer Dokumentation - liegt eine *systematisch-technische Ursache* für die Sequenzabhängigkeit zugrunde. Darüber hinaus gibt es zahlreiche Controlling-Leistungen im *Planungs-, Prognose- und Kontrollbereich*, die synchron zur *Ablauforganisation der Führung* und damit sequenzintegriert erfolgen müssen. Diesbezüglich ist es erforderlich, die Ablauforganisation des Controlling in zeitlicher Relation zu der seiner Kunden zu betrachten.⁵¹³ Insbesondere die Erkenntnis, dass die Zeit ein wesentlicher erfolgskritischer

⁵¹¹ Vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S. 585.

⁵¹² Währisch (1998), S. 333.

⁵¹³ Derartige Betrachtungen nehmen in der Literatur im Vergleich zu Analysen der Aufbauorganisation einen sehr geringen Stellenwert ein. Vgl. Horváth (1998), S. 830 f.

Faktor der Leistungserstellung des Controlling ist, hat zu einer Bedeutungszunahme der *Prozessorientierung auch innerhalb des Controlling* geführt.⁵¹⁴ In dieser Hinsicht gilt es, die Ablauforganisation des Controlling, die die Erstellung spezifischer Leistungen zum Ergebnis hat, den inhaltlichen und zeitlichen Erfordernissen der Kunden anzupassen.

Ein Instrument zu Operationalisierung der *zeitlichen Interdependenzen* zwischen Führung und Controlling ist der *Controlling Kalender*. Ein beispielhafter Controlling Kalender ist in Abbildung 26 dargestellt. Über eine *jahresbezogene Abstimmung* der Controlling-Aktivitäten in Form eines Controlling Kalenders hinaus, versucht man derzeit auch im Controlling *der zunehmenden Prozessorientierung* der gesamten Unternehmensorganisation Rechnung zu tragen.⁵¹⁵

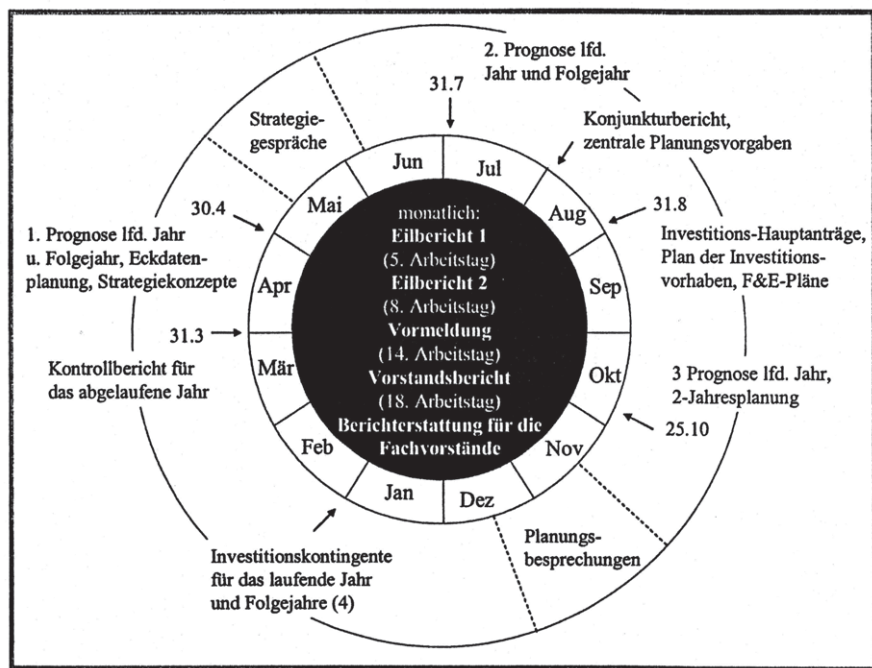


Abbildung 26: Beispiel eines Controlling Kalenders⁵¹⁶

⁵¹⁴ Ausführlich zu der Diskussion, inwieweit ein diesbezüglicher Paradigmenwechsel im Controlling stattgefunden hat vgl. Fischer (1996), S. 222 ff.

⁵¹⁵ Hier und im Folgenden vgl. Horváth (1998), S. 831 ff.

⁵¹⁶ ZVEI (1993), S. 92.

Controlling-Leistungen müssen sich *inhaltlich entlang* der Geschäftsprozesse ihrer Kunden orientieren und *zeitlich sequenzintegriert* erfolgen. In *hierarchischen Systemen* vorherrschende *vertikale Regelkreise* werden somit durch *prozessbegleitende horizontale Regelkreise* ersetzt.⁵¹⁷ Ein derartiger Wandel in der Ausrichtung kann wesentliche Auswirkungen auf das Leistungsspektrum des Controlling haben, insbesondere auch aufgrund der Tatsache, dass sich hierdurch gleichsam die *Kundenstruktur* ändern kann. Kunden des Controlling werden in zunehmenden Maße *Prozessteams*, weniger die *hierarchisch strukturierter Führung*.⁵¹⁸

Insgesamt ergibt sich für die kundenorientierte Bereitstellung von sequenzintegrierten Controlling-Leistungen die Notwendigkeit, die internen Abläufe im Controlling mit den abteilungsexternen Prozessen zu *synchronisieren*. Regelmäßig erfolgt dies bei Kontrollleistungen, da diese in vielen Fällen entlang des Entscheidungsprozesses des Managements institutionalisiert erfolgen und damit sequenzintegrierten Charakter aufweisen. Darüber hinaus kommt bei anderen Leistungen insbesondere dem Management der vielfältigen *technischen, persönlichen* und *inhaltlichen* Schnittstellen eine besondere Bedeutung zu.

Ein Ansatz zur Lösung derartiger Probleme bietet das TQM. Wie bereits dargestellt,⁵¹⁹ erfordert die Maxime des TQM - im Sinne von „The Next Process Is Your Customer“ - auch für interne Dienstleister ein konsequent kundenorientiertes Prozessmanagement.⁵²⁰ Diesbezügliche Ziele für den Controllerebereich sind:⁵²¹

- die Ausrichtung der Controlling-Geschäftsprozesse auf die Entscheidungsprozesse des Managements,
- die interne Durchsetzung eines kundenorientierten Denkens,
- der Abbau von Interabteilungskonflikten,
- die klare Festlegung von Verantwortlichkeiten,
- die rationelle Abwicklung von Leistungsprozessen und
- die Verkürzung von Durchlaufzeiten.

⁵¹⁷ Vgl. Fischer (1996), S. 229.

⁵¹⁸ Vgl. Horváth (1998), S. 833 sowie ausführlicher zur Struktur der Kunden des Controlling Kap. 3.4.1.2.

⁵¹⁹ Vgl. hierzu die Ausführungen zum abteilungsorientierten internen Marketing in Kap. 2.2.2.2.2. Der TQM-Ansatz bildet hierfür einen konzeptionellen Rahmen.

⁵²⁰ Vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S. 585.

⁵²¹ Abgewandelt für das Controlling auf Grundlage der Ausführungen von Stauss/Neuhaus (1995), S. 585.

In Verbindung mit den anderen bereits dargestellten gestaltungsrelevanten Faktoren gilt es daher, die durch den sequenzintegrierten Leistungscharakter bedingten Abstimmungen in Form von *Leistungsvereinbarungen* zu spezifizieren. Insbesondere der grundsätzliche Ablauf der Leistungserstellung, die hierfür benötigten Teilphasen sowie die Übergabemodalitäten an Schnittstellen sind im Rahmen der Vereinbarungen zu konkretisieren.

3.3.2.3.2 Sequenzunabhängige Leistungserstellung

Sequenzunabhängige Dienstleistungen zeichnen sich dadurch aus, dass sie zeitlich unabhängig von *organisatorischen Prozessen* oder *Abläufen* erbracht werden können.⁵²² Soweit Controlling-Leistungen also nicht in eine Prozesskette einbezogen sind, ergibt sich sowohl für den Anbieter als auch für den Nachfrager die Möglichkeit, *individuell Einfluss* auf die *Abrufmodalitäten* zu nehmen.⁵²³ Darüber hinaus können *Quantität* und *Qualität* kontextspezifisch festgelegt werden, da die Leistungen oft *wenig standardisiert* sind.⁵²⁴ Die *Initiative zur Leistungserstellung* kann sowohl vom Controlling als auch vom Kunden ergriffen werden. Besteht *keine ausreichende Evidenz der Leistung*, sollte der Controller Maßnahmen im Sinne der dargestellten *Pull-Strategie* ergreifen. Regelmäßig sollte das auslösende Moment zur Erstellung einer sequenzunabhängigen Leistung die Artikulation eines Kundenbedarfs sein. Insbesondere die *Individualität der jeweiligen Bedürfnisse* erfordert aufgrund des *geringen Standardisierungsgrades* eine einzelfallbezogene Leistungserstellung. Beispiele für sequenzunabhängige Leistungen im Controlling sind *Sonderberichte* und *-analysen*, die *Beantwortung materieller* und *DV-technischer Einzelfragen*, *Schulungsmaßnahmen* oder *Aktivitäten zur Weiterentwicklung der Informationssysteme*.⁵²⁵ Bei solchen sequenzunabhängigen Leistungen des Controlling besteht grundsätzlich die Gefahr einer zu *angebotsorientierten Sichtweise* des Controllers. Im Vergleich zu sequenzintegrierten Leistungen kann der fehlende *regelmäßige Bezug zu vor- und nachgelagerten Transaktionspartnern* zu einem zu sehr *produktorientierten Leistungsverständnis* führen,⁵²⁶ welches oftmals nicht den eigentlichen Bedürfnissen der Nachfrager entspricht. Bezogen auf die noch zu thematisierende *Konkurrenzgefährdung*⁵²⁷ lässt sich an dieser Stelle bereits fest-

⁵²² Der Begriff der sequenzunabhängigen Dienstleistung orientiert sich an den von EPELMAN dargestellten „off-stream services“. Vgl. Epelman (1994), S. 1 ff.

⁵²³ Vgl. Kap. 3.3.2.2.

⁵²⁴ Vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S. 584.

⁵²⁵ Vgl. hierzu die Beispiele zum Service-Leistungsprogramm der Kostenstellenrechnung bei Währisch (1998), S. 335.

⁵²⁶ Vgl. Stauss/Neuhaus (1995), S. 586.

⁵²⁷ Vgl. 3.4.3.4.

stellen, dass der *Druck von externen Anbietern* bei sequenzunabhängigen Leistungen tendenziell höher sein wird, da die Integration des Controlling in spezielle Managementprozesse als *Marktzutrittsbarriere* für externe Anbieter zu verstehen ist. Daher bedarf es gerade bei sequenzunabhängigen Controlling-Leistungen einer differenzierten *Planung der kundenbezogenen Interaktion*.

Letztlich bleibt festzuhalten, dass die für eine kundenorientierte Leistungserstellung zu beachtenden Ziele und Rahmenbedingungen in Abhängigkeit des sequenzintegrierten oder sequenzunabhängigen Charakters einer Dienstleistung *variieren*. Analog zu den sequenzintegrierten Leistungen stellen aber *Leistungsvereinbarungen* auch für sequenzunabhängige Leistungen ein adäquates Instrument zur Verbesserung der Kunden-Lieferanten-Beziehung dar. Im Einzelfall gestaltet sich die Spezifikation derartiger Vereinbarungen bei sequenzunabhängigen Leistungen regelmäßig komplexer, da die mangelnde Standardisierung *Abgrenzungs- und Prognoseprobleme* bedingt.

3.3.2.4 Informelle Kontakte und Leistungstradition

Für das der Strukturierung erfolgskritischer Faktoren zugrundegelegte *Marketing Dreieck* ergab sich die Notwendigkeit einer Modifikation, da dem Tatbestand, dass es sich bei dem Austausch von Controlling-Leistungen um *organisationsinterne Transaktionen* handelt, angemessen Rechnung getragen werden muss.⁵²⁸ Die Ergänzung der *Unternehmensgrenzen* als ein wesentlicher Einflussfaktor auf die *Vermarktbarkeit* bzw. *Wettbewerbsfähigkeit* von Controlling-Leistungen war erforderlich. Die Unternehmensgrenzen sind aber nicht nur im *Außenverhältnis* im Sinne einer partiellen *Marktzutrittsbarriere* für externe Anbieter bzw. *Marktbegrenzungsbarriere* für das Controlling anzusehen, sondern vielmehr kommt auch den gewachsenen Leistungstraditionen innerhalb der Unternehmensgrenzen eine maßgebliche Bedeutung für eine effiziente und effektive Ausgestaltung des Controlling zu.

Über die bis hierhin dargestellten gestaltungsrelevanten Faktoren hinaus spielen daher eine Vielzahl *schwer operationalisierbarer* informeller Tatbestände eine wesentliche Rolle im Rahmen organisationsinterner Leistungsbeziehungen. Im Einzelnen haben nachfolgende Faktoren einen wesentlichen Einfluss auf die

⁵²⁸ Vgl. Kap. 3 sowie hier speziell Abbildung 7 zum modifizierten Marketing Dreieck.

informellen Kontakte sowie die Leistungstradition des Controllerbereichs:⁵²⁹

- organisatorische Nähe zwischen Anbieter und Nachfrager,
- Leistungserbringung durch bekanntes Personal,
- Häufigkeit und Regelmäßigkeit der Nachfrage,
- personelle Verflechtung zwischen Anbieter und Nachfrager,
- Know how des Anbieters bzw. des Nachfragers in subjektiver, gegenseitig geschätzter Sicht,
- räumliche Nähe zwischen Anbieter und Nachfrager,
- Zeitraum, in dem es unternehmensintern die Leistung bereits gibt,
- Struktur des Leistungsangebots im Zeitablauf,
- Persönlichkeiten auf Anbieter- und Nachfragerseite.

Insbesondere die bei Controlling-Leistungen dominierenden *Erfahrungs- und Vertrauenseigenschaften* führen bezüglich der Leistungen zu einer ausgeprägten *Bewertungsunsicherheit* der Nachfrager. Wie bereits dargestellt, kommt im Rahmen des Abbaus der *subjektiv empfundenen Unsicherheit* gerade der *Kommunikation der eigenen Reputation, der Darstellung positiver Beziehungen zu anderen Kunden* oder der *Angabe konkreter interner Referenzen* eine besondere Bedeutung zu.⁵³⁰ Derartige Vorgehensweisen bedürfen aber gerade einer *längeren Leistungstradition* bzw. ausgeprägter informeller Kontakte, da erst diese den notwendigen Vertrauensaufbau erlauben. Im Einzelfall kann dies dazu führen, dass nicht mehr die Dienstleistung als solche im Mittelpunkt der internen Markttransaktion steht, sondern vielmehr die *Beziehung zwischen Anbieter und Nachfrager*.⁵³¹ Eine derartige Situation ist für das Controlling oftmals charakteristisch. Die mangelnde *Konkurrenzgefährdung* der Vergangenheit hat dazu geführt, dass das Controlling seine Stellung als *In-Supplier* ausbauen konnte.⁵³² Als Vorteil der In-Supplier Stellung des Controlling ist die Möglichkeit anzusehen, den internen Markt aufgrund der *vorhandenen Unternehmenskenntnis* zielgerichtet zu segmentieren und auf Basis des bereits erworbenen Vertrauens zu

⁵²⁹ Vgl. hierzu die empirische Studie von WITT. Im Ergebnis stellt er fest, dass die speziellen unternehmensinternen Beziehungen zwischen Anbieter und Nachfrager und die Tradition einer internen Leistung im Unternehmen zusammen ein erhebliches Erklärungsgewicht bezüglich der Abgrenzung interner Dienstleistungen haben. Zu den aufgeführten Sachverhalten vgl. Witt (1988), S. 664 f.

⁵³⁰ Vgl. Kap. 3.2.2.1.

⁵³¹ Vgl. Witt (1988), S. 669.

⁵³² Als In-Supplier ist derjenige Lieferant anzusehen, der derzeit in einer Geschäftsbeziehung zu dem betrachteten Kunden steht. Demgegenüber verfolgt der Out-Supplier das Ziel, als konkurrierender Lieferant in die Geschäftsbeziehung einzutreten. Vgl. Engelhardt/Günter (1983), S. 66. Allgemein zum Supply Management vgl. Günter/Kuhl (1995), S. 399 ff.

bearbeiten.⁵³³ Demgegenüber hat sich in der Vergangenheit die mangelnde Verfügbarkeit von *Out-Suppliern* eher negativ auf die Kundenorientierung und Innovationsfreudigkeit des Controlling ausgewirkt. Darüber hinaus führt die quasi zwanghafte In-Supplier Stellung dazu, dass sich das *organisatorische* Abhängigkeitsverhältnis auch zunehmend *inhaltlich* manifestiert und damit oftmals einer effektiven Leistungserstellung entgegenwirkt. Ebenfalls werden durch das Fehlen alternativer Anbieter die potenziellen *Verhaltenskonflikte* zwischen Manager und Controller, die aus dem empfundenen Widerspruch zwischen Hilfestellung und Kontrolle resultieren, verstärkt.⁵³⁴

Betrachtet man die Beziehungen des Controlling zu *verschiedenen Kundengruppen* vor dem Hintergrund bestehender informeller Kontakte und gewachsener Leistungsbeziehungen, so lässt sich feststellen, dass die *In-Demander*⁵³⁵ Stellung eines bestimmten Kunden sich mitunter negativ auf die Informationsversorgung anderer potenzieller Kunden auswirkt.⁵³⁶ Bezogen auf die Kostenrechnung konnte festgestellt werden, dass die Zufriedenheit der Geschäftsführer mit Informationen der Kostenrechnung signifikant höher ist als die der Marketing- bzw. Vertriebsleiter.⁵³⁷ Hieraus lässt sich folgern, dass die Struktur der Kostenrechnung regelmäßig eher den Bedürfnissen der Geschäftsführer entspricht.⁵³⁸ Darüber hinaus liegt es nahe anzunehmen, dass auch unabhängig von der hierarchischen Stellung der Kunden, die regelmäßig *längere Beziehung* zur Geschäftsführung⁵³⁹ dazu führt, dass bspw. standardisierte Leistungen stärker auf deren Interessen abgestimmt sind. Ein weiterer möglicher Einflussfaktor auf die individuelle Kundenzufriedenheit ist die *räumliche Nähe*. Bezogen auf die Kostenrechnung weist auch hier die Geschäftsführung regelmäßig einen geringfügig höheren Grad räumlicher Nähe zum Controlling auf,⁵⁴⁰ was vielfach auf gewachsene Strukturen zurückzuführen ist.

⁵³³ Vgl. Witt (1985), S. 171.

⁵³⁴ Vgl. Lanter (1996), S. 73 sowie Stamm (1991), S. 139 f.

⁵³⁵ Der Begriff In-Demander wird analog zum Begriff des In-Suppliers für den Nachfrager in einer bestehenden Geschäftsbeziehung verwandt.

⁵³⁶ Vgl. Witt (1988), S. 669.

⁵³⁷ Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 26.

⁵³⁸ Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 27.

⁵³⁹ Diese Annahme kann vor dem Hintergrund der erst späteren Berücksichtigung konkreter absatzmarktbezogener Sachverhalte im Rahmen der Kostenrechnung getroffen werden.

⁵⁴⁰ In 82% der untersuchten Fälle befindet sich die Kostenrechnung im selben Gebäude wie die Geschäftsführung, demgegenüber ist dies bei der Marketing- bzw. Vertriebsabteilung nur in 75% der Fälle so. Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 21.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass den *informellen Kontakten* und der sie bedingenden *Leistungsstradition* ein erheblicher Stellenwert im Rahmen der Bereitstellung von Controlling-Leistungen zukommt. Dieser Sachverhalt impliziert aber gleichermaßen, dass *formelle Regelungen*, wie Leistungsvereinbarungen, wenig geeignet sind, derartige Gegebenheiten für das Controlling gestaltbar zu machen. Vielmehr spielt hier die *Persönlichkeit des Controllers* eine bedeutende Rolle.⁵⁴¹ Zielsetzung für ein dauerhaft kundenorientiertes Controlling muss es daher sein, einerseits *bestehende Kontakte* positiv *auszunutzen*. Das geschaffene Vertrauen ist die Grundlage für eine gegenseitige Akzeptanz und damit die Basis für die zukünftige Erstellung und Abnahme komplexer Produkte.⁵⁴² Andererseits muss der Controller in der Lage sein, sein Leistungsspektrum auch *unabhängig von Einzelkunden* dauerhaft zu hinterfragen, damit er den an ihn gestellten *Innovationsanforderungen* gerecht wird.⁵⁴³ Darüber hinaus ist die Ausgewogenheit der *Ansprache aller Kundengruppen* unabhängig von bereits bestehenden Traditionen sicherzustellen. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Evidenz einzelner Leistungen in Abhängigkeit der Kunden sehr unterschiedlich sein kann.

3.3.2.5 Leistungsverrechnung

Ausgehend von dargestellten alternativen Möglichkeiten einer *ökonomischen Ausrichtung* des Controlling⁵⁴⁴ soll im Folgenden die Frage nach der *internen Verrechenbarkeit* von Controlling-Leistungen thematisiert werden. In diesem Zusammenhang sollen Implikationen für Verrechnungsmodalitäten aufgezeigt werden, die sich aus den dargestellten *Inhaltscharakteristika*, *Ablaufcharakteristika* und den *Leistungsinanspruchnahmemöglichkeiten* ergeben. Auf dieser Basis ist zu diskutieren, welche Controlling-Leistungen tendenziell eine *anreizkonforme Verrechnung* zulassen und welche Größen einer derartigen Verrechnung zugrundegelegt werden sollten.

Betrachtet man die *Verrechnungssystematik* von unternehmensinternen Dienstleistungen, so ergeben sich im wesentlichen drei *alternative Verfahren*. Eine empirische Untersuchung aus dem Jahr 1998 ergab, dass durchschnittlich ca.

⁵⁴¹ Übersichtsartig wurde die Bedeutung der Persönlichkeit des Controllers bereits im Rahmen der Aufgabenzuordnungsaspekte dargestellt. Darüber hinaus kommt insbesondere dem Wechselspiel von Manager- und Controllerpersönlichkeit eine bedeutende Rolle zu. Zusammengefasste Erkenntnisse hierzu finden sich bei Lanter (1996), S. 235 ff. Vgl. ferner zur idealen Controller-Persönlichkeit Wagner (1983), S. 95 ff.

⁵⁴² Vgl. Kap. 3.2.2.1.

⁵⁴³ Vgl. Küpper (1997), S. 17 f.

⁵⁴⁴ Vgl. Kap. 3.3.1.2.

67% aller *unternehmensinternen Dienstleistungen* über *Kostenumlagen* verrechnet werden.⁵⁴⁵ Ca. 19% der Dienstleistungen werden über differenzierte *Verrechnungspreise* verteilt. Bei ca. 14% der Dienstleistungen wird auf eine Verrechnung gänzlich *verzichtet*. Im Rahmen einer Betrachtung der Gestaltungsmöglichkeiten eines kundenorientierten Controlling ergibt sich die Notwendigkeit, Auswirkungen alternativer Verrechnungsverfahren auf eine *nachfragerorientierte Leistungserstellung* und *-verwertung* zu betrachten.

Das bezogen auf die Verrechnung unternehmensinterner Leistungen am weitesten verbreitete Verfahren der Kostenumlage verfolgt das Ziel, im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung verbrauchende Leistungsabnehmer zu belasten.⁵⁴⁶ Die in diesem Bereich geläufigsten Ausprägungen des Kostenumlageverfahrens sind das *Kostenartenverfahren*, das *Kostenstellenumlageverfahren*, das *Kostenstellenausgleichsverfahren* und das *Kostenträgerverfahren*.⁵⁴⁷ Gemein ist diesen Verfahren, dass die Umlagemethodik regelmäßig *zentral festgelegt* wird und daher die Abstimmung zwischen Anbieter und Nachfrager nur eingeschränkt möglich ist. Ferner ist die Berücksichtigung *multilateraler Leistungsbeziehungen* oftmals nicht möglich, da im Moment der Verrechnung regelmäßig noch nicht alle zu verrechnenden Kostenbestandteile bekannt sind.⁵⁴⁸ Bezogen auf die oft anzutreffende Kostenstelle „Controllerbereich“ wird versucht, die Kosten, die im Rahmen der Leistungserstellung angefallen sind, auf Basis möglichst *verursachungsgerechter Schlüsselgrößen* umzulegen. Die Praktikabilität dieses Verfahrens hat wesentlich zu seiner weiten Verbreitung in der Praxis beigetragen. Dies darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass für Controlling-Leistungen

- die Lenkungsfunction der Preise außer Kraft gesetzt wird,
- die Transparenz der Gemeinkosten verloren geht und
- eine Nachfragesteuerung von Seiten des Kunden nicht möglich ist.⁵⁴⁹

⁵⁴⁵ Die hier dargestellten Werte beziehen sich ausschließlich auf Dienstleistungen. Im Bereich der unternehmensinternen Sachleistungen ist eine weitere Verbreitung von Verrechnungspreisen zu beobachten. Hier und im Folgenden vgl. Scherz (1998), S. 109 ff.

⁵⁴⁶ Vgl. Schweitzer/Küpper (1986), S. 180.

⁵⁴⁷ Zu den Charakteristika der einzelnen Verfahren vgl. Scherz (1998), S. 70 ff.

⁵⁴⁸ Zur Berücksichtigung multilateraler Leistungsbeziehungen im Rahmen der Kostenumlage vgl. Schweitzer/Küpper (1986), S. 174 ff.

⁵⁴⁹ Vgl. Bässler/Knust/Schindera (1999), S. 272 f.

Die hier aufgezeigten Argumente deuten darauf hin, dass die für Cost-Center typische Form der Kostenumlage *wenig geeignet* ist, Controlling-Leistungen kundenorientiert zu verrechnen, da sie *unbeabsichtigte Verhaltenswirkungen* und eine damit verbundene *ineffiziente Inanspruchnahme* der Leistungen fördert. Ferner ist eine differenzierte Betrachtung und Verrechnung *einzelner Controlling-Leistungen* (Standardleistung vs. Individual- oder Projektleistung) nur selten möglich, da die geläufigsten Kostenumlageverfahren die Kostenstelle als Einheit verrechnen.⁵⁵⁰ Die Anwendung von Umlageverfahren scheint daher nur dann gerechtfertigt, wenn der Aufwand für die Anwendung differenzierterer Verrechnungsverfahren im Verhältnis zu deren Zusatznutzen zu hoch ist.⁵⁵¹ Gerade aber die Existenz des hierfür notwendigen methodischen Know hows im Controlling wirft die Frage auf, warum Verrechnungspreisverfahren für Controlling-Leistungen noch relativ selten zur Allokation der *unternehmensinternen Dienstleistungen* angewendet werden.

Insgesamt kommt der *Verrechnungspreisproblematik* in der betriebswirtschaftlichen Literatur ein großer Stellenwert zu.⁵⁵² Unter Verrechnungspreisen werden Wertansätze für innerbetrieblich erstellte Produkte, Zwischenprodukte und *Dienstleistungen* verstanden, die von anderen, *rechnerisch abgegrenzten Funktionsbereichen* bezogen werden.⁵⁵³ Verrechnungspreise haben drei grundlegende Funktionen: Die *Abrechnungs-* und *Planungsfunktion*, die *Lenkungsfunktion* und die *Erfolgszuweisungsfunktion*.⁵⁵⁴ Auf Basis dieser Funktionen erscheint die Anwendung von Verrechnungspreisen zur *Effizienzbeurteilung* des Controlling diskussionswürdig. Da die Ermittlung von Verrechnungspreisen für andere Organisationseinheiten regelmäßig zu den Aufgaben des Controlling zählt, kann durch einen konsequenten Einbezug der Controlling-Leistungen in die Verrechnungspreisdiskussion die *Glaubwürdigkeit* und *Akzeptanz* des Controllerbereichs wirksam gesteigert werden. Zu einer sachgerechten Ausgestaltung von Verrechnungspreisen für das Controlling ist zunächst zu klären, welche *Voraussetzungen für die Einzelverrechnung* von unternehmensinternen Dienstleistungen aus Anbieter- und Nachfragersicht gegeben sein sollten. In Abbildung 27 werden die fünf wichtigsten Voraussetzungen in Abhängigkeit ihrer Bedeutung dargestellt.

⁵⁵⁰ Eine Ausnahme hiervon ist das Kostenträgerverfahren. Vgl. Scherz (1998), S. 72.

⁵⁵¹ Vgl. Bässler/Knust/Schindera (1999), S. 273.

⁵⁵² Vgl. beispielhaft Horváth (1998), S. 571, Küpper (1997), S. 346 oder Wagenhofer (1998), S. 23.

⁵⁵³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2000), S. 563.

⁵⁵⁴ Vgl. Coenenberg (1973), S. 374.

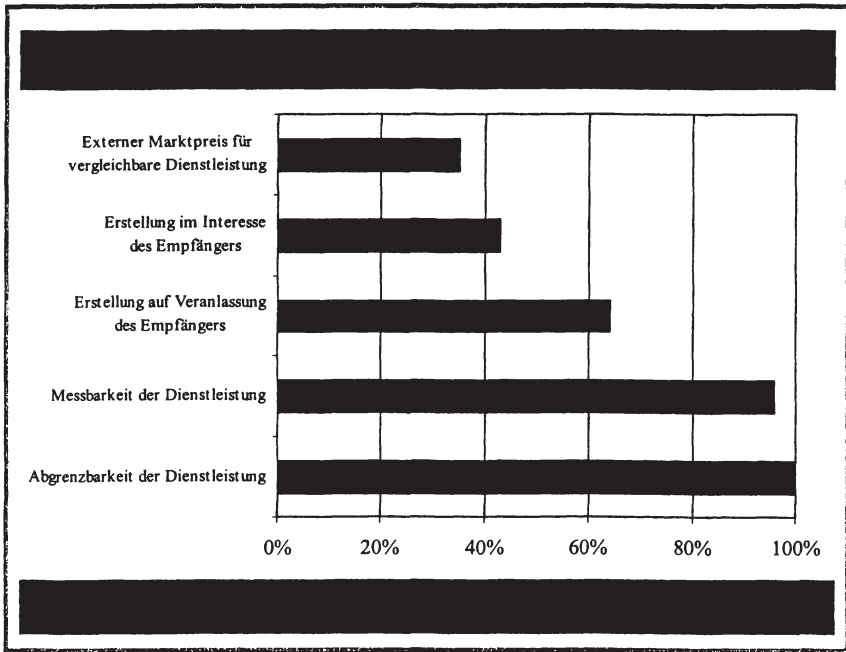


Abbildung 27: Voraussetzungen für die Einzelverrechnung von internen Dienstleistungen⁵⁵⁵

Bezogen auf die Leistungen des Controlling wird deutlich, dass der *Abgrenzung* bzw. *Strukturierung des Leistungsspektrums* eine außergewöhnliche Rolle zukommt. Der noch relativ seltene Einsatz von Verrechnungspreisen im Controlling darf nicht in dem Sinne fehlverstanden werden, dass eine derartige Abgrenzung nicht gelingen kann. Vielmehr bedarf es des Einsatzes von Instrumenten wie *Produkt-Workshops* um gemeinschaftlich den Leistungsausgang des Controlling in Form homogener Produkte abzubilden.⁵⁵⁶ Ist eine Controlling-Leistung auf Basis einer derartigen Abgrenzung bestimmt, sind geeignete Verfahren zur Messung des *quantitativen* und *qualitativen Outputs* anzuwenden.⁵⁵⁷ Im Zusammenhang mit dem Ziel einer Nachfragesteuerung durch den Kunden ist die Voraussetzung der *Leistungserstellung auf Veranlassung des Empfängers* zu

⁵⁵⁵ Die Darstellung ergibt sich aus den im Text von SCHERZ genannten Prozentwerten. 100% entspricht einer außerordentlich großen Bedeutung. Vgl. Scherz (1998), S. 113.

⁵⁵⁶ Zur Bedeutung von Produkten im Rahmen der outputorientierten Führung vgl. Brenner/Horisberger (1998), S.22.

⁵⁵⁷ Vgl. hierzu beispielhaft Kap. 4.2.2.

sehen.⁵⁵⁸ Dieser Tatbestand korrespondiert mit den *Inhaltscharakteristika* und insbesondere auch mit den alternativen *Formen der Leistungsanspruchnahme*.⁵⁵⁹ Die dargestellten Maßnahmen zu Erhöhung des Anteils fakultativer Leistungen können gleichsam als zielführend für eine Steigerung des Verrechnungspotenzials von Controlling-Leistungen angesehen werden. Im Rahmen dieser Diskussion wurde bereits auf die *Bedeutung der Leistungsevidenz* hingewiesen, welche im Rahmen der genannten Voraussetzungen für die Verrechnung wesentlichen Einfluss darauf hat, inwieweit der Empfänger die Leistung als *in seinem Interesse* empfindet. Die Forderung nach der *Existenz eines externen Marktpreises* hat mit 35% Nennung keine maßgebliche Bedeutung mehr für die Frage, ob eine interne Leistung *überhaupt* verrechnet werden kann.⁵⁶⁰ Vielmehr ist die Existenz eines Marktpreises für die Frage nach der *Art und Weise der Ableitung geeigneter Verrechnungspreise* relevant.

Analog der im Marketing verwandten *Prinzipien der Preisbestimmung* auf Absatzmärkten wird die Festlegung unternehmensinterner Preise diskutiert.⁵⁶¹ Zu unterscheiden sind, auch bezogen auf die Verrechnung von Controlling-Leistungen, *kostenorientierte Verrechnungspreise*, *markt- bzw. konkurrenzorientierte Verrechnungspreise* sowie *nutzen- bzw. nachfragerorientierte Verrechnungspreise*.⁵⁶² Grundsätzlich gesehen hängt die Auswahl des Verrechnungspreises von der Art der Leistung, den intendierten Verhaltenswirkungen sowie den Kontextbedingungen des Unternehmens ab.

Kostenorientierte Verrechnungspreise spielen für Controlling-Leistungen derzeit die bedeutendste Rolle, soweit überhaupt eine Verrechnung und keine Kostenumlage erfolgt. Der Begriff kostenorientiert impliziert, dass der *kostenrechnerischen Abbildung* einzelner Leistungen im Sinne von Produkten eine wichtige Bedeutung zukommt. Insbesondere zur Stärkung der *Akzeptanz von Verrechnungspreisen* ist die Kostenrechnung ein unverzichtbares Instrument.⁵⁶³ Aufgrund des Dienstleistungscharakters der Controlling-Leistungen bietet sich der Einsatz der *Prozesskostenrechnung* für den Controllerbereich an.⁵⁶⁴ Mit der

⁵⁵⁸ Vgl. Abbildung 27.

⁵⁵⁹ Vgl. Kap. 3.3.2.1.

⁵⁶⁰ Vgl. Scherz (1998), S. 109.

⁵⁶¹ Zur Rolle der Preispolitik im Marketing sowie den unterschiedlichen preispolitischen Strategien vgl. Meffert (2000), S. 482 ff. sowie S. 505 ff.

⁵⁶² Vgl. Meffert (2000), S. 506 ff und Wagenhofer (1998), S. 23 ff.

⁵⁶³ WAGENHOFER betont in diesem Zusammenhang die Rechtfertigungsfunktion der Kostenrechnung. Vgl. Wagenhofer (1998), S. 28 f.

⁵⁶⁴ Hier und im Folgenden vgl. Gleich/Brokemper (1998), S. 151.

Prozesskostenrechnung können die den Produkten zugrundeliegenden Prozesse und Tätigkeiten *zeit-, mengen- und kostenmäßig* erfasst werden. Im Controllerbereich können auf diese Weise insbesondere für *sequenzintegrierte Leistungen* aufgrund ihres regelmäßig vorherbestimmten und repetitiven Charakters stabile Verrechnungspreise bestimmt werden.⁵⁶⁵ So kommt bspw. für Leistungen der Kostenrechnung eine derartige Verrechnung in Frage. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, den *Systemverbund der Kostenrechnung* zu berücksichtigen, d.h. auch zwangsläufig notwendige Zwischenrechnungen, die nicht direkt von Kunden nachgefragt werden, müssen aufgrund ihrer Funktion für das nachgefragte Endprodukt in dessen Preis einfließen.⁵⁶⁶

Neben der grundsätzlichen Zuordenbarkeit von Kosten zu internen Produkten spielt der beabsichtigte *Umfang der Kostenverrechnung* eine wesentliche Rolle. Der große Fixkostenanteil des Controllerbereichs führt aufgrund der *dominanten Personalkosten* regelmäßig dann, wenn keine aussagekräftige Prozesskostenrechnung existiert, zu einer Leistungsverrechnung auf Basis *geplanter* oder *normalisierter Vollkosten*. Im Sinne einer marketingorientierten Preispolitik des Controlling können aber auch derartig kostenbasierte Preise zu einer *stärkeren Nachfragerorientierung* gestaltend eingesetzt werden. Durch wechselnde Gemeinkostenbelastungen im Zeitablauf kann im Sinne der *Kapazitätssteuerung* Einfluss auf die Abrufmodalitäten einzelner Leistungen des Controlling genommen werden.⁵⁶⁷ Darüber hinaus können *dynamische Elemente* in die Verrechnungspreise integriert werden, indem bspw. die Preise im Zeitablauf *sukzessiv gesenkt* werden.⁵⁶⁸ Hierdurch ist der Controllerdienst gezwungen, *Effizienzpotenziale auszuschöpfen*. Ferner kann in Abhängigkeit der sich aus dem jeweiligen Budget ergebenden Kaufkraft unterschiedlicher Kunden eine Preisgestaltung betrieben werden.⁵⁶⁹ Im Rahmen einer derartigen Diskussion der Preisuntergrenze darf jedoch nicht vernachlässigt werden, dass die kundenspezifische Preisgestaltung von anderen Organisationsmitgliedern als *Diskriminierung* empfunden werden kann.

⁵⁶⁵ Hier und im Folgenden vgl. Währisch (1998), S. 339 f.

⁵⁶⁶ So hat bspw. die Kostenstellenrechnung die ergänzende Funktion, die Kalkulationsgenauigkeit bei den Endprodukten zu erhöhen. Wird die Kostenstellenrechnung nicht separat nachgefragt, müssen ihre Kosten dem Produkt „Kalkulation“ zugerechnet werden. Vgl. Währisch (1998), S. 339.

⁵⁶⁷ Allg. für innerbetriebliche Leistungen vgl. hier und im Folgenden Witt (1985), S. 172.

⁵⁶⁸ Währisch (1998), S. 340.

⁵⁶⁹ An dieser Stelle verwischen die Grenzen zwischen einer kostenorientierten und nachfragerorientierten Preisgestaltung.

Bei sequenzunabhängigen fakultativen Leistungen des Controlling mit Unterstützungscharakter, wie bspw. unternehmensinternen Projekten, umfangreichen Einzelanalysen oder Schulungen ist eine kostenbasierte Verrechnung auf Basis von Zeitaufschrieben oftmals gut möglich.⁵⁷⁰ Ein Spielraum des Controllers bei der Verrechnung derartiger Leistungen ist in der einzelfallabhängigen Zuordnung unterschiedlich hoher Einzelkostenbestandteile zu sehen.⁵⁷¹ Gerade bei den zuletzt genannten Leistungen bietet sich aber auch eine Verteilung auf Basis *markt- bzw. konkurrenzorientierter* Verrechnungspreise an.

Voraussetzungen für die unternehmensinterne Anwendung von Marktpreisen sind die Existenz eines *stabilen externen Marktpreises* für *vergleichbare Produkte*, der *externe Marktzugang* oder der *unternehmensinterne Zwang* zur Anwendung von Marktpreisen. Darüber hinaus ist regelmäßig eine *Korrektur um Absatz- und Beschaffungskosten* notwendig.⁵⁷² Bei sequenzunabhängigen fakultativen Leistungen des Controlling mit Unterstützungscharakter können die Voraussetzungen, soweit die organisatorischen Regelungen getroffen sind, als erfüllt angesehen werden. Über die Anwendung von Marktpreisen kann eine Ausrichtung des Controllerbereichs an der *Effizienz* und *Effektivität externer Anbieter* erfolgen. Darüber hinaus erfolgt eine Preissensibilisierung interner Abnehmer. Im Einzelfall können Tagessätze von *Unternehmensberatern, Dozenten oder Buchhaltern* in Abhängigkeit der zur verrechnenden Leistung als Referenzmaßstab herangezogen werden. Wichtig ist in diesem Zusammenhang die Transparenz der Marktpreise und Leistungen, da unternehmensinterne Abnehmer geneigt sind, die inhaltliche und insbesondere auch die qualitative Vergleichbarkeit interner Leistungen mit Marktleistungen in Frage zu stellen.⁵⁷³

Über die Marktorientierung hinaus bieten Verfahren einer *nutzen- bzw. nachfragerorientierten Verrechnungspreisgestaltung* die Möglichkeit, die individuelle Wertschätzung der einzelnen Leistung in die Preisgestaltung mit einzubeziehen. Wie bereits dargestellt, gibt es auch auf Basis kostenbasierter Verrechnungspreise im Controlling die Möglichkeit, abweichende Budgets der Nachfrager oder Abnahmezeitpunkte zu berücksichtigen. Insbesondere die Kenntnis der Nachfrager und ihrer Präferenzen erlaubt darüber hinaus im Einzelfall eine *Preisdifferenzierung*, speziell dann, wenn der Controller eine Vorstellung über

⁵⁷⁰ Vgl. Währisch (1998), S. 340.

⁵⁷¹ Allg. hier und nachfolgend Witt (1998), S. 172.

⁵⁷² Vgl. Horváth (1998), S. 575 f.

⁵⁷³ Dies ist nachvollziehbar, da Marktleistungen regelmäßig ein Differenzierungsstreben zu Grunde liegt. Vgl. Kaldewei (1998), S. 34. Zur Rolle des Benchmarking in diesem Zusammenhang vgl. Kap. 4.2.]

die unterschiedlichen Preiselastizitäten seiner Produkte hat.⁵⁷⁴ So ist anzunehmen, dass Kunden bei *transparenten Standardprodukten* der Kostenrechnung preissensibler reagieren, als bei *komplexen internen Beratungsaktivitäten*. Ein Verfahren, welches differenziert den Präferenzen der Kunden bzw. ihrem Zahlungswillen für einzelne Leistungen Rechnung trägt, ist das *Target Costing*.⁵⁷⁵ Bezogen auf unternehmensinterne Austauschbeziehungen verfolgt das Target Costing die Ziele, die Erstellung *marktgerechter Produkte* zu fördern sowie die Steuerung der *Kostenstrukturen in der Produktplanung* zu unterstützen. Im Controlling kann das Instrument dazu eingesetzt werden, *Kosten-/Nutzenrelationen einzelner Leistungen* zu ermitteln, um dann auf Basis einer Schwachstellenanalyse *Prozessverbesserungen* und eine *Optimierung der Leistungsverrechnung* zu initiieren.⁵⁷⁶

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass Controlling-Leistungen überwiegend noch auf Basis *undifferenzierter Umlageverfahren* verrechnet werden. Soweit Leistungen unmittelbar *vom Kunden beeinflusst werden können*⁵⁷⁷ und zudem einen *Marktbezug aufweisen*, erfordert die Kundenorientierung im Controlling aus Gründen der *Motivation* und *Verhaltenssteuerung* von Anbieter und Nachfrager eine spezifische Verrechnung der einzelnen Leistungen. Hierbei darf jedoch die *Wirtschaftlichkeit des Verrechnungsaufwandes* nicht aus den Augen verloren werden. Bei der Bestimmung geeigneter Verrechnungspreise ist in Abhängigkeit des Erstellungskontextes der jeweiligen Leistung ein *kosten-, markt- oder nachfragerorientiertes Verfahren* auszuwählen. Die Grenzen nachfrager- bzw. kundenorientierter Preisbestimmungsverfahren zu den anderen genannten verschwimmen bei der Verrechnung unternehmensinterner Leistungen oftmals, da sie auf gewissen *Markt- bzw. Kostenannahmen* aufbauen.

Abbildung 28 zeigt in Abhängigkeit der Kriterien Kundeneinfluss und Marktbezug eine *Zuordnungssystematik für die Verrechnung von Controlling-Leistungen*. Die Einordnung beispielhafter Leistungen wurde hier *tendenziell* vorgenommen; im konkreten Fall ist der spezifische Leistungsinhalt sowie der Unternehmenskontext zu beachten.

⁵⁷⁴ Allg. zur nachfragerorientierten Preisbestimmung vgl. Meffert (2000), S. 512 ff.

⁵⁷⁵ Zu den Grundlagen des Target Costing vgl. Franz (1993), S. 124 ff.

⁵⁷⁶ Vgl. Gleich/Brokemper (1998), S. 152 sowie darauf bezugnehmend in dieser Arbeit Kap. 4.2.3.

⁵⁷⁷ Die Beeinflussbarkeit bezieht sich sowohl auf den Leistungsinhalt als auch die Leistungsmenge.

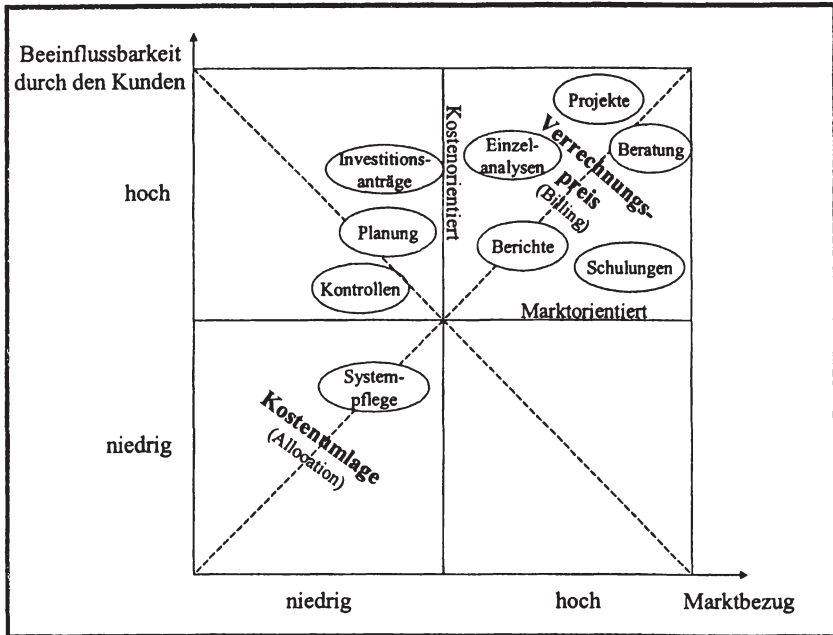


Abbildung 28: Beeinflussbarkeit - Marktbezug - Portfolio des Controlling unter Berücksichtigung alternativer Verrechnungspreisbestimmungsverfahren⁵⁷⁸

Abschließend sei bemerkt, dass bei einer *isolierten Betrachtung* von Verrechnungspreisen für Controlling-Leistungen regelmäßig nur eine Erfolgskomponente zugrunde gelegt wird - *die Kosten*.⁵⁷⁹ Daher ist darauf zu achten, dass die *Motivation der Mitarbeiter* sich nicht *einseitig auf Kostensenkungen* fokussiert. Vielmehr sollte ein ausgewogenes Verhältnis von *Kosten*, *Qualität* und *Kundenzufriedenheit* für das Controlling maßgeblich sein. Die Gefahr einer Unausgewogenheit besteht regelmäßig immer dann, wenn das Controlling aufgrund des fehlenden Marktzugangs seiner Kunden oder in Ermangelung alternativer Angebote eine Monopolstellung inne hat.⁵⁸⁰ Aus diesem Grund soll nachfolgend die *Kunden- und Wettbewerbssituation* des Controlling betrachtet werden.

⁵⁷⁸ Modifiziert auf Grundlage des Portfolios von Bässler/Knust/Schindera (1999), S. 273.

⁵⁷⁹ Der Kostenbegriff ist hier umfassend zu verstehen. Dies schließt die der Marktpreisbetrachtung zugrundeliegenden Opportunitätskosten ein.

⁵⁸⁰ Allg. vgl. Kreuter (1999), S. 161.

3.4 Kunden- und wettbewerbsbezogene Charakteristika des Controlling

Bei der dieser Arbeit zugrundegelegten *marketingorientierten Betrachtung* des Controlling mag es zunächst verwunderlich erscheinen, dass den *kunden- und wettbewerbsbezogenen Charakteristika* des Controlling erst an dieser Stelle besonderes Augenmerk geschenkt wird. Zielsetzung der gewählten Vorgehensweise war, zunächst Marketingimplikationen darzustellen, die sich auf Grundlage der allgemeinen Struktur von *Controlling-Leistungen* und der *Existenz eines organisatorisch abgegrenzten Controllerbereichs* ergeben. Die hierbei verwandten Denkfiguren des Marketings ließen sich auf Basis der pauschalen Annahme des „*Managements als zentraler Kunde des Controlling*“ nachvollziehen. Wie zu zeigen sein wird, ist die Kenntnis der Leistungen und der Organisation des Controlling eine wesentliche Voraussetzung für die *differenziertere Abgrenzung von Kunden und Wettbewerbern* des Controlling. Gerade die bereits abgeleiteten gestaltungsrelevanten Sachverhalte können oftmals zu einer diesbezüglichen *Segmentierung* verwandt werden. Zu berücksichtigen bleibt aber, dass sich *Leistung, Kunde* und *Organisation* gegenseitig bedingen und daher idealerweise einer simultanen Betrachtung bedürfen. Insgesamt erfolgt im Sinne des Marketing durch den gewählten Ablauf eine Konkretisierung der gestaltungsrelevanten Charakteristika, ausgehend von einer *strukturellen Leistungsbetrachtung* über *kontextspezifische Organisationsgegebenheiten* bis hin zu der *subjektiven Leistungswahrnehmung alternativer Kundengruppen*. Wie im Rahmen der instrumentellen Ausgestaltung gezeigt werden wird, steht demgegenüber bei der Planung kundenbezogener Maßnahmen die Ermittlung und Abgrenzung von *Kunden und Wettbewerbern* am *Anfang* jeglicher Aktivitäten.⁵⁸¹

Nachfolgend sollen zunächst die Kunden des Controlling dargestellt und strukturiert werden, um daran anknüpfend alternative Wettbewerber für Leistungen, Kunden-Leistungs-Kombinationen oder die Organisation des Controlling bestimmen zu können. Im Sinne des *Marketing Dreiecks*, welches als Strukturierungsrahmen zur Ableitung der Gestaltungsparameter verwandt wird,⁵⁸² lassen sich darauf aufbauend Aussagen über *Kunden- und Wettbewerbsbeziehungen* des Controlling ableiten.

⁵⁸¹ Vgl. Kap. 4.1.2.

⁵⁸² Zum Marketing Dreieck vgl. Backhaus (1999), S. 28.

3.4.1 Kundenbeziehungen im Rahmen der Leistungserstellung

Betrachtet man die Leistungsbeziehungen des Controlling aus der Perspektive der Marketingtheorie, so erfordert das älteste Axiom des Marketing zunächst, seine *Kunden zu kennen*.⁵⁸³ Erst über eine genaue Kenntnis *aktueller* und *potenzieller Kunden* des Controlling kann deren zielgerichtete Ansprache gewährleistet werden. Dies ist die Grundlage für die eigentlich angestrebte *Bedürfnisbefriedigung* der Kunden. Ein derartiger Zusammenhang impliziert, dass nicht nur die Kenntnis der Kunden und ihrer Bedürfnisse erfolgskritisch ist. Im Rahmen der instrumentellen Ausgestaltung ist insbesondere auch die Art und Weise ihrer *Segmentierung von strategischer Bedeutung*,⁵⁸⁴ da davon auszugehen ist, dass unterschiedliche Kunden des Controlling auch *differenziert* auf den Einsatz alternativer Instrumente *reagieren*.⁵⁸⁵ Aus diesem Grund soll zunächst allgemein geklärt werden, welcher Markt als der relevante Markt für Leistungen des Controllerbereichs anzusehen ist, bevor darauf aufbauend auf einzelne *Kunden* bzw. *geeignete Kriterien zu ihrer Segmentierung* eingegangen wird.

3.4.1.1 Ausrichtung des Controlling (intern vs. extern)

Ohne schon differenziert auf einzelne Kundengruppen einzugehen, stellt sich bezogen auf das Controlling die Frage, inwieweit die Informationen des Controlling ausschließlich zu *internen Steuerungszwecken* verwandt werden, oder aber auch von *externen Anspruchsgruppen* genutzt werden.⁵⁸⁶ Will der Controller seine einzelnen Leistungen zielgerichtet erbringen, muss er zunächst den für ihn relevanten Markt⁵⁸⁷ abgrenzen, um darauf aufbauend tätig zu werden. Ausgehend von der dieser Arbeit zugrundegelegten Controlling-Definition, lässt sich der relevante Markt für Controlling-Leistungen zunächst als der *Markt für die Beschaffung, Aufbereitung, Analyse und Kommunikation von Daten zur Vorbereitung zielsetzungsgerechter Entscheidungen* verstehen.⁵⁸⁸ Klärungsbedürftig im Rahmen der Ausrichtung des Controlling bleibt, wer als *Entscheidungsträger* im Sinne der Definition anzusehen ist. Konsensfähig ist - auch unter Rückgriff auf weitere Begriffsdefinitionen⁵⁸⁹-, dass es sich bei den hier in-

⁵⁸³ Vgl. Berry/Parasuraman (1999), S. 87.

⁵⁸⁴ Allg. vgl. Freter (1983), S. 13 ff. sowie zu den Anfängen der Marktsegmentierung Hummel (1954), S. 34 ff.

⁵⁸⁵ MEFFERT schreibt in diesem Zusammenhang der Segmentierung einerseits die Funktion der Marktidentifizierung und andererseits die der Befriedigung der Konsumentenbedürfnisse zu. Vgl. Meffert (2000), S. 183.

⁵⁸⁶ Zum Konzept der Anspruchsgruppen vgl. allg. Dyllick (1992).

⁵⁸⁷ Zu Bedeutung des relevanten Marktes im Rahmen der strategischen Planung von Aktivitäten vgl. Abell (1980), S. 17 ff.

⁵⁸⁸ Vgl. hierzu Rieper/Witte/Berens (1996), S. V. sowie die Ausführungen in Kap. 3.3.1.2.2.

⁵⁸⁹ Überblickartig vgl. Weber (1999), S. 19 ff.

tendierten Entscheidungen um solche der *Unternehmensführung* handelt. In marktwirtschaftlichen Systemen sind die Träger der Unternehmensentscheidungen entweder der *Eigentümer*, sofern dieser selbst *im Unternehmen* führt, oder ein *bestelltes Führungsorgan*.⁵⁹⁰ In jedem Fall ist die Unternehmensführung als Adressat des Controlling Mitglied der Unternehmensorganisation und damit im Sinne des Marketing ein *unternehmensinterner Kunde*.

Ferner könnte man aufgrund der hohen Wahrnehmungsrelevanz der Informationsversorgungsfunktion des Controlling (z.B. Reporting), ausgehend von der Struktur des *Informationsangebotes*, auf die Kunden schließen. Gegenwärtig liegt den durch das Controlling bereitgestellten Informationen überwiegend das auf *Planungs-, Steuerungs- und Kontrollzwecke* ausgerichtete *interne Rechnungswesen* zu Grunde.⁵⁹¹ Das im angloamerikanischen Raum als *Management Accounting* bezeichnete interne Rechnungswesen ist wie folgt charakterisiert:

- „Has more than one purpose.
- Is not governed by generally accepted accounting principles.
- Is optional.
- Focuses on segments as well as the whole of an business.
- Has less emphasis on precision.
- Is part of other processes, rather than an end in itself.”⁵⁹²

Wesentlich in diesem Zusammenhang ist aber, dass nicht die Informationsgrundlage - im Sinne einer *angebotsorientierten Sichtweise* - ausschlaggebend für die Struktur der Kunden ist. Gerade die oft artikulierte Anforderung des Managements an das Controlling, mehr *wettbewerbsbezogene Informationen* bereitzustellen,⁵⁹³ zeigt, dass - unabhängig von der Ausrichtung des zugrundegelegten Informationssystems - der *Adressat im Mittelpunkt der Betrachtung* stehen muss. Insgesamt rückt die aus der Konzeption des Controlling abgeleitete *Führungsunterstützungsfunktion* regelmäßig das Management in den Mittelpunkt der durch das Controlling zu erbringenden Service-Aktivitäten. Hierdurch wird gleichsam seine dominant *interne Ausrichtung* bestimmt.

⁵⁹⁰ In diesem Zusammenhang spricht man auch von Eigentümer-Unternehmungen bzw. Geschäftsführer- (Manager-) Unternehmungen. Zu den Trägern der Führungsentscheidungen vgl. Wöhe (2000), S. 102.

⁵⁹¹ Vgl. Horváth (1998), S. 408. Zu den Adressaten der Kostenrechnung vgl. Weber (1990b), S. 124 f. Zu Einsatzfeldern von Informationen der Kosten- und Erlösrechnung vgl. Währisch/Henselek (1997), S. 330 ff.

⁵⁹² Anthony (1970), S. 353.

⁵⁹³ Vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 9.

Dennoch ist regelmäßig davon auszugehen, dass durch das Controlling Informationen, in oftmals veränderter Form, *unternehmensexternen Anspruchsgruppen* zur Verfügung gestellt werden oder auch unverändert in Teile des zu Dokumentationszwecken zu betreibenden *externen Rechnungswesens* einfließen.⁵⁹⁴ Beispielhaft sind in diesem Zusammenhang als Informationsnutzer *Aktionäre, Rating Agencies*, die *Fachpresse* sowie insgesamt die *interessierte Öffentlichkeit* zu nennen.⁵⁹⁵ Insbesondere auch *Finanzanalysten* sind im Rahmen der an Bedeutung gewinnenden Kapitalmarktorientierung zunehmend an Segmentinformationen interessiert.⁵⁹⁶ Da die Funktion des Controlling aber zunächst in der *Führungsunterstützung* zu sehen ist und Informationen daher auch bezogen auf die Belange der Führung aufzubereiten sind, lassen sich die externen Informationsadressaten zunächst nicht als unmittelbare Kunden ansehen. Im Regelfall erhalten externe Adressaten die Informationen des Controlling in durch andere Unternehmensbereiche *gefilterter Form*. So ist eine Weiterverwendung der modifizierten Controlling-Daten durch den *Public Relation Bereich*, den *Investor Relation Bereich*⁵⁹⁷ oder das *Management* selbst denkbar. Eine derartige Vorgehensweise deutet jedoch darauf hin, dass durch die Weiterverarbeitung und Filterung der Informationen eine *zielgruppen- bzw. bedürfnisgerechte Ansprache* seitens des Controlling nicht mehr möglich ist. Da die *Gestaltungs- und Interaktionsmöglichkeiten* bei diesen externen Adressaten dementsprechend gering sind,⁵⁹⁸ sollten unternehmensexterne Anspruchsgruppen zunächst nicht als Kunden betrachtet werden. Es wäre zu befürchten, dass eine zu undifferenzierte Informationsaufbereitung zu Lasten der primären internen Adressaten des Controlling geht.

Im Folgenden soll daher das Augenmerk auf die internen Kunden des Controlling gerichtet werden, weil hier die im Sinne der Aufgabenerfüllung des Controlling größten Effektivitätssteigerungspotenziale zu sehen sind. Da eine wirkungsvolle Ansprache seitens des Controlling die genaue Kenntnis der jeweiligen internen Kunden erfordert, sollen einzelne Kundengruppen strukturiert betrachtet werden.

⁵⁹⁴ Vgl. hierzu die beispielhaft dargestellten Zusammenhänge zwischen Kostenrechnung und externem Rechnungswesen im Rahmen der Betrachtung sequenzintegrierter Dienstleistungen in Kap. 3.3.2.3.1.

⁵⁹⁵ Vgl. Roth (2000), S. 130 f.

⁵⁹⁶ Vgl. Homburg/Weber (1999), S. 591.

⁵⁹⁷ Zu den aus dem Shareholder Value-Konzept erwachsenden Anforderungen an Investor Relations vgl. Baetge (1997), S. 112. Eine Diskussion beispielhafter Defizite der Berichterstattung an unternehmensexterne Adressaten findet sich bei Baetge (1996), S. 169.

⁵⁹⁸ Vgl. Berger (1989), S. 185.

3.4.1.2 Abgrenzung der internen Controlling-Kunden

Zunächst wurde im Rahmen dieser Arbeit die pauschale Annahme getroffen, dass es sich bei den internen Kunden des Controlling um das *Management des Unternehmens* handelt. Im Folgenden soll das Management und weitere interne Kundengruppen auf *deskriptiver Basis* systematisiert werden, sowie ein Ausblick auf Möglichkeiten und Grenzen einer *internen Kundensegmentierung* gegeben werden. Im Rahmen der in Abschnitt 4 folgenden Vorstellung einzelner Instrumente des kundenorientierten Controlling wird konkret auf *Gestaltungsfragen der internen Kundensegmentierung* eingegangen.⁵⁹⁹

Ausgehend von dem dem *abteilungsbezogenen internen Marketing* zugrundeliegenden Ansatz des *TQM* sind im Sinne der hier unterstellten prozessorientierten Betrachtung alle Abnehmer einer *nachfolgenden Prozessstufe* konsequent als Kunden zu behandeln.⁶⁰⁰ Bezogen auf das Controlling bedeutet dies zunächst die einzelnen Prozesse seiner Leistungserstellung zu identifizieren,⁶⁰¹ um darauf aufbauend die Schnittstellen zu leistungsabnehmenden Organisationsmitgliedern betrachten zu können. Unterstellt man, dass es sich im Controlling primär um *Informationsversorgungsprozesse* zur Förderung der Planung, Kontrolle und Koordination handelt,⁶⁰² kommen zunächst alle für die genannten Aufgaben verantwortlichen Organisationsmitglieder in Betracht. Bei einer Abgrenzung dieser potenziellen *internen Kunden* des Controlling, wird deutlich, dass der Unternehmensorganisation als Rahmen der Leistungserstellung und –verwertung des Controlling eine maßgebliche Bedeutung zukommt.

Betrachtet man *Führungskräfte* unabhängig von ihren unterschiedlichen Funktions- und Objektbereichen als primär Verantwortliche für eine zielgerichtete Koordination, so lassen sich zunächst entlang der *Unternehmenshierarchie* unterschiedliche Kundengruppen identifizieren, die es mit spezifischen Produkten zu versorgen gilt.⁶⁰³ Abbildung 29 zeigt diesen Tatbestand übersichtsartig für Controlling-Leistungen des Bereichs Berichtswesen.

⁵⁹⁹ Vgl. Kap. 4.1.2.1.2.

⁶⁰⁰ Vgl. Neuhaus (1996), S. 40 ff sowie Kap. 2.2.2.2.2.

⁶⁰¹ Exemplarisch zu einer strukturierten Analyse des Berichtsprozesses im Controlling vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 9.

⁶⁰² Vgl. hierzu die induktive Analyse von HORVÁTH auf Basis einer Auswertung von Literatur- und Praxisquellen. Horváth (1998), S. 78.

⁶⁰³ Hier werden die unterschiedlichen Berichte als Produkte des Controlling aufgefasst.

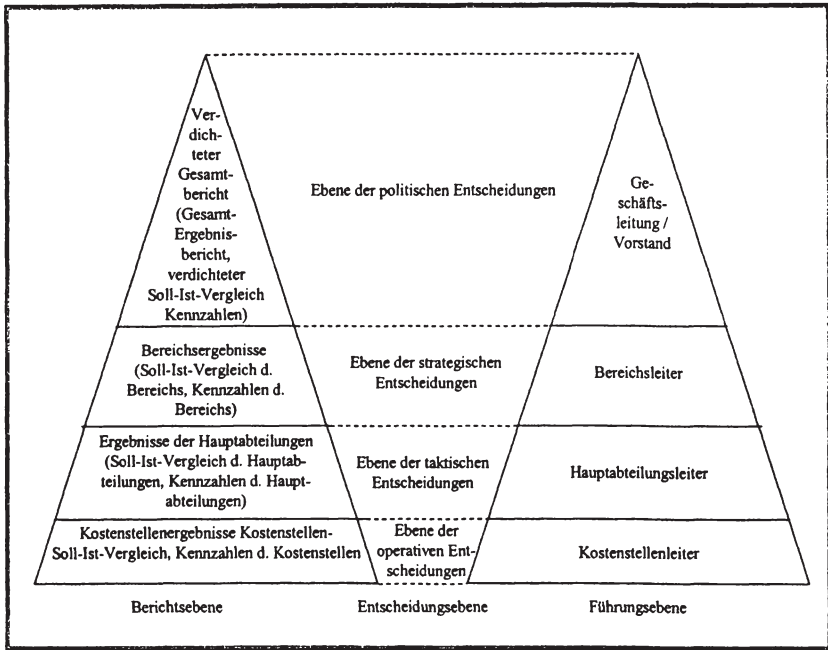


Abbildung 29: Kundenspezifische Berichte nach Hierarchieebenen⁶⁰⁴

Korrespondierend mit den unterschiedlichen in einem Unternehmen bestehenden Führungsebenen lassen sich Kundengruppen des Controlling identifizieren, die in Abhängigkeit der ihnen *obliegenden Führungsentscheidungen* einen spezifischen Informationsbedarf aufweisen. In Anlehnung an den hier *hierarchisch abgeleiteten Informationsbedarf* kann das Controlling, wie dargestellt, unterschiedlich strukturierte Berichte generieren und allen Managern der jeweiligen Hierarchieebene zur Verfügung stellen. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass nicht nur der Unternehmensleitung Entscheidungshilfen zur Verfügung gestellt werden, sondern allen unternehmerischen Entscheidungsträgern.⁶⁰⁵

Zusätzlich zu der Gesamtunternehmenshierarchie spielt für die Kundenansprache des Controlling die *funktionale Gliederung* vieler Unternehmen eine besondere Rolle.⁶⁰⁶ Neben Kunden mit *General-Management-Verantwortung* benötigen unterschiedliche unternehmerische Funktionsbereiche wie Entwicklung,

⁶⁰⁴ Preißler (2000), S. 119.

⁶⁰⁵ Vgl. Abbildung 29 sowie Preißler (2000), S. 118.

⁶⁰⁶ Für die Kostenrechnung vgl. auch Aust (1999), S. 208 ff.

Einkauf, Produktion, Vertrieb und Marketing zur Erfüllung ihrer Aufgaben *spezifische Informationen*.⁶⁰⁷ Innerhalb dieser Funktionsbereiche können sich gleichermaßen eigene Hierarchien ergeben, was wiederum eine selektive Zuordnung der Informationen erfordert. Abbildung 30 zeigt exemplarisch für die mittelständische Wirtschaft Informationsleistungen des Controlling in Abhängigkeit von nach Funktionsbereichen abgegrenzten Kundengruppen.

Position	Wesentliche Controllingbausteine	Dominante Perspektive
Geschäftsführer	Bilanz, GuV, Kennzahlensystem, Erfolgsrechnung (allgemein)	→ Overview
Leiter Rechnungswesen/ kfm. Bereich	Bilanz, GuV, Vollkostenrechnung, Grenzplankostenrechnung, Parallelkalkulation, Prozeßkostenrechnung, Produkt- und Kundenerfolg, Erlösschmälerung, Investitionscontrolling	→ Bereichs- Overview
Leiter Vertrieb	Produktkalkulation, Marketingkosten, Personalkosten, Logistikkosten	→ Bereichssicht
Leiter Fertigung	Produktkosten, Variantenkosten, Relativkosten, Prozeßkosten, Instandhaltungs- und Wartungskosten, AfA/Abschreibung, Material- und Qualitätskosten	→ Bereichssicht
Leiter F&E	Budgets, Personal- und Sachmittelkosten, Projektzeiten, Projektfortschritt	→ Bereichssicht
Leiter Personal	Personalkosten (aufgegliedert), Personalproduktivität	→ Bereichssicht
Controller	Vollkostenrechnung, erweiterte Grenzplankostenrechnung, Einzelkostenrechnung für Sonderfälle, relative Deckungsbeiträge, Finanzcontrolling mit Planbilanzen, Plan-GuVs, Finanzkennzahlen, verschiedene Portfoliotypen, Vertriebscontrolling, F&E-Controlling,	→ Querschnitts- sicht und Overview

Abbildung 30: Adressatenspezifische Controllinganforderungen bzw. Controllerperspektiven bei unterschiedlichen Adressatenkreisen⁶⁰⁸

Ein gegenläufiger Trend zu der *funktions- und hierarchiebezogenen Kundenabgrenzung* ist in der zunehmenden Prozessorientierung vieler Unternehmen und der damit verbundenen Abflachung von Hierarchien zu sehen.⁶⁰⁹ Eine derartiger Veränderung der Ablauforganisation erfordert eine unmittelbare Ansprache der

⁶⁰⁷ Im Rahmen der Koblenzer Studie zur Kostenrechnung wurden der Marketing-/Vertriebsbereich als Funktionalbereich und die Geschäftsführung als oberstes Führungsorgan als exemplarische Kunden der Kostenrechnung analysiert. Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 21 ff.

⁶⁰⁸ Bei den hier dargestellten Anforderungen handelt es sich um die Durchschnittsmeinung der mittelständischen Wirtschaft, welche im Rahmen einer empirischen Studie erhoben wurde. Vgl. Witt/Witt (1996), S. 46 f. Zur Darstellung vgl. Neuhäuser-Metternich/Witt (2000), S. 202.

⁶⁰⁹ Vgl. Horváth (1998), S. 830 ff.

einzelnen *Prozessteams* durch das Controlling. Soweit Leistungen des Controlling *sequenzintegriert* zu erbringen sind, stellt dies besondere Anforderungen an das Schnittstellenmanagement zu den Prozessteams.⁶¹⁰

Neben der Unternehmenshierarchie und den Funktionsbereichen spielen *Unternehmensstandorte* eine Rolle im Rahmen der Kundendifferenzierung, da sie oftmals abgrenzbare *Verantwortungsbereiche* verkörpern, zu deren Steuerung spezifische, kontextabhängige Informationen benötigt werden. Zudem beeinflusst die *räumliche Nähe* des Controlling zu seinen Kunden, inwieweit eine zufriedenstellende Kooperation gewährleistet werden kann.⁶¹¹ Korrespondierend mit der Frage einer Kundenabgrenzung nach *Werken, Zweigstellen* oder *Niederlassungen* ergibt sich die Frage nach der *rechtlichen Selbständigkeit von Unternehmensteilbereichen* bzw. die nach der Zugehörigkeit eines Unternehmens zu einem *Konzernverbund*. Da hier zunächst nur interne Kunden des Controlling betrachtet werden sollten, ist fraglich, inwieweit andere Konzerngesellschaften diesen zuzurechnen sind. Insbesondere die zunehmenden Zentralisierungstendenzen im Controlling verbunden mit der Ausgliederung *übergreifender Service-Center*⁶¹² für Controlling-Leistungen spricht für eine gesellschaftsübergreifende Betrachtung der Kunden. In diesem Sinne können Kundengruppen zusätzlich zu den anderen gewählten Kriterien nach der Zugehörigkeit zu unterschiedlichen Konzerngesellschaft unterschieden werden, soweit bspw. dem Konzerncontrolling im Rahmen der Aufgabenzuordnung die Informationsversorgung der Führungskräfte einzelner Verbundunternehmen obliegt.

Gemeinsam ist den hier exemplarisch angesprochenen *Abgrenzungskriterien*, dass unterstellt wird, die Ausprägungen der Kundengruppen bezüglich Hierarchie, Funktion oder Lage seien charakteristisch für den *Informationsbedarf* der Adressaten. Im Endeffekt sind daher die hier gewählten Abgrenzungskriterien nur Annäherungsversuche an einen kunden- oder kundengruppenbezogen zu bestimmenden *Informationsbedarf*.

Der Informationsbedarf stellt aus der Sicht des Controlling-Kunden ein *Mangel an solchen Informationen* dar, die er zur Erfüllung seiner Aufgaben benötigt.⁶¹³ Allgemein betrachtet ist daher aus Perspektive des Marketing allein der *Infor-*

⁶¹⁰ Zur sequenzintegrierten bzw. sequenzunabhängigen Leistungserstellung im Controlling vgl. Kap. 3.3.2.3.

⁶¹¹ Das ein möglicher Zusammenhang zwischen räumlicher Nähe und interner Kundenzufriedenheit besteht vermuten Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 21 ff.

⁶¹² Vgl. Kap. 3.3.1.1.

⁶¹³ Vgl. auch Garbe (1975), Sp. 1874 ff.

mationsbedarf der Entscheidungsträger für die Abgrenzung unterschiedlicher Kunden von Bedeutung und weniger deren organisatorische Eingliederung. Da die *Bestimmung des Informationsbedarfes* aber regelmäßig mit großen Unsicherheiten behaftet ist, sind die hier angesprochenen Abgrenzungskriterien als *Heuristik*⁶¹⁴ zu verstehen. Im Rahmen der genauen Ergründung eines kundenspezifischen Informationsbedarfs stellt sich unter Berücksichtigung der Rationalitätssicherungsfunktion die Frage,⁶¹⁵ inwieweit der Controlling-Kunde seinen eigenen Informationsbedarf, d.h. die zur *zielsetzungsgerechten Entscheidungsfindung* unabdingbaren Informationen überhaupt *objektiv* bestimmen kann. Berücksichtigt man darüber hinaus, dass das Controlling nicht in jedem Fall in der Lage ist, den subjektiven bzw. objektiven Informationsbedarf seiner Kunden abzudecken, so ergibt sich das in Abbildung 31 gezeigte Bild.

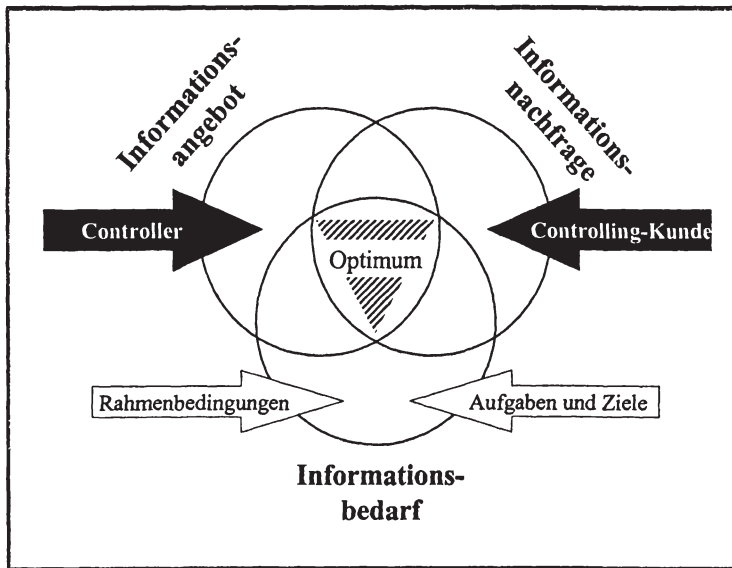


Abbildung 31: Informationsangebot, -nachfrage und -bedarf⁶¹⁶

Ausgehend von einem *objektiven Informationsbedarf*, der sich kontextabhängig auf Basis der Aufgaben und Ziele des Entscheidungsträgers ergibt, versucht der Controller ein *Informationsangebot* zu erstellen. Da der Controller den objektiven Informationsbedarf nicht in jedem Fall kennt, bzw. die Informationssysteme

⁶¹⁴ Zur Definition von Heuristiken vgl. Berens (1992), S. 5.

⁶¹⁵ Zur Rationalitätssicherungsfunktion des Controlling vgl. Weber (1999), S. 37 ff.

⁶¹⁶ In Anlehnung an Berthel (1992), Sp. 875.

des Controlling diesen nicht immer abdecken, gibt es Bereiche, in denen er un-erfüllt bleibt. Maßgeblich für den *Leistungsaustausch* ist die Ergänzung der durch den jeweiligen Controlling-Kunden artikulierten *Nachfrage*. Diese deckt sich nicht in allen Bereichen mit dem objektiven Informationsbedarf, da dieser dem Kunden aufgrund von *Rationalitätsengpässen* oft nicht bewusst ist. Ferner deckt sich die Nachfrage in solchen Fällen nicht mit dem *Angebot*, in denen dem Kunden das Gesamtspektrum des *Informationsangebotes* nicht geläufig ist, bzw. er die *Einsatzmöglichkeiten* der angebotenen Informationen nicht kennt. Im Einzelnen betrifft dies die Fragen nach der *Evidenz* einzelner Leistungen⁶¹⁷ und dem *Nutzungsverhalten* der Kunden⁶¹⁸. Welche konkreten Handlungsempfehlungen sich aus der mangelnden Übereinstimmung von *Angebot*, *Nachfrage* und *Bedarf* ergeben, wird zu Beginn der Vorstellung ausgewählter Instrumente des kundenorientierten Controllings ausführlich thematisiert werden.⁶¹⁹

Insgesamt zeigt sich bei einer Betrachtung der Kunden bzw. Kundengruppen des Controlling, dass es im Sinne einer marketingorientierten Betrachtung erforderlich ist, bei dem *unmittelbaren Informationsbedarf* des einzelnen Kunden anzusetzen, da die Erfüllung dieses Bedarfes ausschlaggebend für die *Nutzung der Informationen* und damit gleichsam auch für die *Zufriedenheit der Kunden* ist. Die Komplexität von Entscheidungssituationen sowie die eigenen Interessen und Präferenzen einzelner Controlling-Kunden führt dazu, dass der artikuliert Informationsbedarf nicht immer mit dem objektiven Informationsbedarf übereinstimmt. Dieser Tatbestand macht es erforderlich, eine *interne Marktfor-*
schung mittels differenzierter Verfahren zur Analyse des objektiven Informationsbedarfs zu betreiben.⁶²⁰ Auf Basis des objektiven Informationsbedarfs gilt es, über den Einsatz entsprechender Instrumente des internen Marketings Informationsangebot und Informationsnachfrage in Einklang zu bringen. Lassen sich darauf aufbauend Kunden mit vergleichbaren Bedürfnissen erkennen, bietet der Ansatz der Kunden- bzw. Marktsegmentierung ein Instrumentarium zur *Ab-*
grenzung von Kunden- bzw. Marktsegmenten an. Auf dieser Basis können Ansatzpunkte für eine zielgerichtete Ansprache einzelner Kundengruppen identifiziert werden.⁶²¹ Hierdurch soll gewährleistet werden, dass, soweit abgegrenzte Kundengruppen über spezifische Marketinginstrumente angesprochen werden, diese möglichst ähnlich auf den Instrumenteneinsatz reagieren. Für das Control-

⁶¹⁷ Vgl. Kap. 3.4.3.2.

⁶¹⁸ Vgl. Kap. 3.4.3.3.

⁶¹⁹ Vgl. Kap. 4.1.2.1.1 sowie Weber (1997), S. 11 ff.

⁶²⁰ Vgl. Währisch (1998), S. 338 sowie ausführlicher zur Vorgehensweise Kap. 4.1.2.1.1.

⁶²¹ Vgl. Freter (1983), S. 43 ff.

ling stellt sich damit die Frage nach der Ableitung geeigneter Kriterien, welche den unternehmensinternen Markt für Controlling-Leistungen so zu strukturieren vermögen, dass eine effektive Ansprache der Kunden möglich wird. Die Ableitung derartiger Kriterien unter Berücksichtigung der dargestellten Leistungs- und Organisationsgegebenheiten des Controlling erfolgt in Kap. 4.1.2.1.

Insgesamt geht es für den Controller im Rahmen der Kundenansprache darum, ein aktives Marketing für seine Funktion zu betreiben.⁶²² Er muss bemüht sein, über ein auf die identifizierten Kundensegmente ausgerichteten Marketing-Mix seine Dienstleistungen an die internen Kunden zu „verkaufen“.⁶²³ Der Marketing-Mix stellt hierbei eine dynamische und situationsabhängige Kombination von *Produkt-, Preis-, Distributions- und Kommunikationspolitik* dar.⁶²⁴ Die Notwendigkeit derartige Maßnahmen zu betreiben ergibt sich aus einer zunehmenden *Konkurrenzgefährdung* der Controlling-Leistungen.

3.4.2 Wettbewerbsbeziehungen im Rahmen der Leistungsverwertung

Das Spektrum der Controlling-Leistungen impliziert, insbesondere aufgrund des wachsenden *Anteils von Beratungsleistungen*,⁶²⁵ dass einzelne Leistungen potenziell sowohl *eigenerstellt* als auch *fremdbezogen* werden können.⁶²⁶ Die in Abhängigkeit der einzelnen Leistung oftmals kurzfristige Irreversibilität einer solchen Beschaffungsentscheidung erfordert eine fundierte Analyse der Kosten- und Nutzenkonsequenzen.⁶²⁷ Anknüpfend an die im Rahmen der Verrechnung von Controlling-Leistungen getätigten Ausführungen zu unternehmensinternen Märkten,⁶²⁸ soll nachfolgend die Wettbewerbssituation für Controlling-Leistungen diskutiert werden. *Wettbewerb* soll hierbei in einem umfassenden Sinn als ein Verfahren zum Treffen wirtschaftlicher Entscheidungen verstanden werden, bei dem es um die „*Verteilung knapper Mittel auf miteinander konkurrierende Zwecke*“⁶²⁹ geht. Die Einschränkungen bezüglich der Handlungs- und

⁶²² Vgl. Weber (1994), S. 269.

⁶²³ Vgl. Preißler (2000), S. 119.

⁶²⁴ Vgl. Bouncken (1995), S. 1.

⁶²⁵ Vgl. hierzu Peemöller/Schmid/Meister (1989), S. 295 ff. und Steinle/Bruch/Michels (1998), S. 443 ff. sowie Kap. 3.2.2.

⁶²⁶ Allg. zu unternehmensinternen Make or Buy-Entscheidungen vgl. Witt (1988b), S. 77 ff.

⁶²⁷ Vgl. Währisch (1998), S. 335.

⁶²⁸ Vgl. Kap. 3.3.2.5.

⁶²⁹ Berg (1992), S. 241.

Wahlfreiheit,⁶³⁰ die sich daraus ergeben, dass es sich bei Controlling-Leistungen um unternehmensinterne Dienstleistungen handelt, sollen nicht als Ausschlusskriterien für die Anwendbarkeit einer Wettbewerbsbetrachtung gesehen werden. Vielmehr gilt es im Rahmen der Darstellung potenzieller Wettbewerber auch darum, für Unternehmen, bei denen die Wettbewerbssituation nur hypothetischer Natur ist, durch die gedankliche Durchdringung wettbewerblicher Ordnungsprinzipien, Effizienz- und Effektivitätssteigerungspotenziale aufzudecken.

Die *unternehmenspolitische Sensibilität* der im Bereich des Controlling generierten Informationen hat in der Vergangenheit überwiegend zu einer unternehmensinternen Leistungserstellung geführt. Eine derartige Vorgehensweise lässt sich als *Marktzutrittsbarriere*⁶³¹ für externe Wettbewerber verstehen. Im Rahmen einer zielgerichteten Positionierung des Controllerbereichs, bedarf es indes auch bei dem Ausschluss externer Wettbewerber einer Analyse des *internen Wettbewerbsumfeldes*, sowie einer damit verbundenen Herausarbeitung potenzieller Wettbewerbsvorteile und Schwächen des eigenen Leistungsangebotes. Aktuelle Bestrebungen in Unternehmen, konsequent *Strukturkosten* auch im Bereich des Controlling zu reduzieren, deuten aber insgesamt auf eine zunehmende *Öffnung unternehmensinterner Märkte* für externe Anbieter hin. Auch wenn die Abgrenzung interner von externen Wettbewerbern aufgrund komplexer Konzernstrukturen an Bedeutung verliert, soll im Sinne einer deutlichen Strukturierung die Unternehmenszugehörigkeit als Abgrenzungskriterium verwandt werden.

3.4.2.1 Interne Wettbewerber

Aufbauend auf der Diskussion einer strukturierten Aufgabenzuordnung in Unternehmen lassen sich im Controlling die möglichen *Aufgabenträgeralternativen* als potenzielle interne Wettbewerber begreifen.⁶³² Dementsprechend vermag eine erste Analyse der *Eignungs-, Koordinations- und Verhaltensaspekte* alternativer Aufgabenträger Anhaltspunkte über mögliche unternehmensinterne Wettbewerbsbeziehungen zu geben. Auch wenn Aufgaben regelmäßig langfristig zugeordnet werden, bestehen kurzfristig im Einzelfall Alternativen, soweit andere Unternehmensmitglieder spezifische Qualifikationen bezüglich des an-

⁶³⁰ Die Wahlfreiheit bezüglich alternativer Angebote und die Handlungsfreiheit bezüglich der Ressourcenverwendung werden als Voraussetzung für einen funktionierenden Wettbewerb genannt. Vgl. Berg (1992), S. 341.

⁶³¹ Zu unterschiedlichen Ausprägungen von Marktzutrittsbarrieren vgl. Backhaus (1999), S. 69 ff.

⁶³² Vgl. Herzog (1999), S. 37 sowie Kap. 3.2.1.2.

stehenden Entscheidungsproblems aufweisen. Die in Kap. 3.3.2.4. aufgezeigte große Bedeutung *informeller Kontakte* in einem Unternehmen relativiert darüber hinaus vielfach die formelle Geltung der Aufgabenzuordnung. Allgemein kann man bezüglich der durch das Controlling zu erbringenden Informationsleistungen *drei Anbieteralternativen* in einem Unternehmen unterscheiden. Hierbei können die Informationen durch

- die Nachfrager der Informationen selbst,
- intern spezialisierte Anbieter oder durch
- andere Anbieter als die intern spezialisierten

erstellt werden.⁶³³ Die Alternative, dass Controlling-Informationen durch die Nachfrager selbst generiert werden, besteht grundsätzlich in jedem Unternehmen, unabhängig von spezifischen wettbewerblichen Rahmenbedingungen. Gerade die Tatsache, dass sich Controlling bei dem dieser Arbeit zugrundeliegenden Verständnis in der Schnittmenge zwischen Management/internen Kunden und Controller abspielt,⁶³⁴ kann im Einzelfall zu einer Überschneidung einzelner Aktivitäten führen. Wesentlich für die Arbeit des Controllers ist in solchen Fällen zu ergründen, warum controllingspezifische Tätigkeiten von Kunden selbst übernommen werden. Oftmals ist Unzufriedenheit mit der Struktur oder Qualität des Leistungsangebotes des Controlling eine Ursache. Demgegenüber können bewusst im Sinne des Self-Controlling Controlling-Verantwortlichkeiten an derzeitige Kunden delegiert werden, wobei jedoch durch einen zentralen Service sicherzustellen ist, dass die Kunden über alle steuerungsrelevanten Informationen sowie das entsprechende Interpretations-Know how verfügen. Gerade in Verbindung mit leicht bedienbaren Software-Lösungen können Kunden in die Lage versetzt werden, ihren spezifischen Informationsbedarf selbst sachgerecht abzudecken. Dies korrespondiert mit der bereits im Rahmen der Informationsdistribution angesprochenen Wandlung einer *Bringschuld* in eine *Holschuld*. Hierdurch können sich Aufgabenschwerpunkte zwischen Controller und seinen derzeitigen Kunden verschieben. Wettbewerbsvorteile solcher dezentralen Lösungen sind in den fundierteren ursachenbezogenen Analysemöglichkeiten der vor Ort tätigen Kunden zu sehen. Demgegenüber sprechen Größen- und Spezialisierungsvorteile für eine zentrale Controlling-Lösung. Fokussiert man jedoch auf die *Beratungsfunktion* des Controlling, besteht hier weniger eine Wettbewerbssituation zu Kunden, die Teilleistungen eigenständig erstellen, als viel-

⁶³³ Zu den Differenzierungskriterien und deren Anwendung auf die unternehmensinterne Dienstleistung Kostenrechnung vgl. Währisch (1998), S. 335 f.

⁶³⁴ Vgl. hierzu das Schnittmengengebilde von Deyhle/Steigmeier (1993), S. 26 f. sowie Abbildung 3.

mehr eine Kunden-Lieferanten-Beziehung, da Schulungs- und Beratungsaktivitäten des Controlling ihre Kunden oft erst in die Lage versetzen, zweckmäßige Analysen vornehmen zu können.⁶³⁵

Soweit Kunden Informationsleistungen nicht eigenständig erstellen, ist der institutionalisierte Unternehmensteilbereich Controlling als klassische Form des intern spezialisierten Anbieters zu sehen. Eine konkrete interne Wettbewerbssituation entsteht regelmäßig dann, wenn *weitere Abteilungen* ergänzend zu ihren eigenen Produktprogrammen, aufgrund spezifischen theoretischen Know hows und praktischer Anwendungserfahrungen ohne Rückgriff auf den Zentralanbieter Controlling, Lösungen für andere Fachbereiche anbieten.⁶³⁶ Wiederum können *informelle Kontakte* auf Basis gewachsener *persönlicher Beziehungen* oder aber auch die *hohe Reputation* eines Unternehmensteilbereiches zu alternativen Angeboten führen. In Abhängigkeit des zu lösenden *Entscheidungsproblems* kommen potenziell unterschiedliche Anbieter in Betracht. Darüber hinaus spielt es eine entscheidende Rolle, wie artverwandt Kernleistungen anderer interner Anbieter mit denen des Controlling sind. Insbesondere die *Revision*⁶³⁷, gesonderte *Planungs-* und *Strategieabteilungen* sowie *interne Consulting-Einheiten* sind in diesem Zusammenhang als alternative Anbieter und damit potenzielle Konkurrenten zu nennen.⁶³⁸ Betrachtet man beispielsweise die Aufgaben der *internen Revision*, so wird deutlich, dass der in diesem Unternehmensteilbereich vorhandene ganzheitliche Überblick über die *Strukturen* und *Abläufe* des Unternehmens dazu führen kann, dass die interne Revision als alternativer Anbieter für Beratungsleistungen im Bereich *Prozessoptimierung* gesehen wird.⁶³⁹ Ausschlaggebend für die Bedeutsamkeit der Konkurrenzsituation ist letztlich die Wahrnehmung der jeweiligen unternehmensinternen Kunden.⁶⁴⁰ Will das Controlling sich gegenüber der internen Revision durch eine *zukunfts-* und *umweltbezogene Betrachtungsperspektive* abgrenzen, wird die Konkurrenzsituation zu in großen Unternehmen existenten *Planungs-* und *Strategieabteilungen* deutlich.⁶⁴¹ Als Ergebnis einer umfassenden Make or Buy-Entscheidung im Bereich *Beratung* sind ferner die in vielen größeren Unternehmen gegründeten *in-*

⁶³⁵ Zur internen Beraterrolle des Controllings vgl. Weber/Schäffer (1999), S. 32 sowie Weber/Schäffer (1999b), S. 8 ff.

⁶³⁶ Vgl. Währisch (1998), S. 336.

⁶³⁷ Zu Zielen und Aufgaben der internen Revision vgl. Baetge/Roß/Uthoff (1994), S. 9 ff.

⁶³⁸ Vgl. Roth (2000), S. 135.

⁶³⁹ Vgl. Roth (2000), S. 136. Zu Unterschieden in den Anforderungsprofilen von Controllern und internen Revisoren vgl. Peemöller/Schmid/Meister (1989b), S. 227 ff.

⁶⁴⁰ Zu Wahrnehmungswirkungen vgl. Meffert (2000), S. 691 ff.

⁶⁴¹ Vgl. Roth (2000), S. 136.

ternen *Consulting-Einheiten (Inhouse Consultants)* zu sehen.⁶⁴² Die Tatsache, dass die Beratungsaufgaben auch im Controlling eine wachsende Bedeutung erlangen, macht deutlich, dass beratende Tätigkeiten in den Bereichen *Systemeinführung, Umstrukturierung, Neuorganisation* und *Strategie* zunehmend einer erhöhten Transparenz ausgesetzt sind. Im Ergebnis geht es für das Controlling darum, auf Basis zugeordneter Aufgaben und einer konsequenten Betrachtung der eigenen Stärken und Schwächen Wettbewerbsvorteile in den Augen der Kunden zu realisieren, und somit die Stellung des Controlling über einen konkreten Beitrag zur Erfüllung der Unternehmensziele zu stärken. Hierbei kann es jedoch nicht darum gehen, andere Unternehmensteilbereiche „auszuschalten“, vielmehr soll die vergleichende Betrachtung Handlungs- und Optimierungspotenziale offenlegen.

Neben den genannten potenziellen internen Konkurrenten des Controlling bieten eine Vielzahl unternehmensexterner Gruppierungen Dienstleistungen an, die sich in Teilbereichen mit dem Leistungsangebot des Controlling überschneiden.

3.4.2.2 Externe Wettbewerber

Insbesondere in jüngster Vergangenheit haben Entwicklungen wie *Reengineering, Outsourcing* und *Lean Management* zu einer konsequenten Strukturkostenreduktion geführt. In diesem Zusammenhang müssen sich auch Controlling-Aktivitäten verstärkt einer an externen Anbietern ausgerichteten *Leistungsbeurteilung* unterziehen, insbesondere dann, wenn Controlling nicht unmittelbar eine Kernkompetenz des Unternehmens darstellt. Im Einzelfall kann dies ein *Outsourcing* von Leistungen zur Folge haben. Im Rahmen der in solchen Fällen zu treffenden Make or Buy-Entscheidung stehen externe Anbieter dem internen Controlling-Bereich unmittelbar als Konkurrenten gegenüber. Eine Studie von AMSHOFF zeigt, dass 29% von 320 befragten Unternehmen Controlling-Aufgaben an unternehmensexterne Anbieter übertragen.⁶⁴³ Insbesondere bei *standardisierten Leistungen* ist eine *Qualitäts- und Preisbeurteilung* intersubjektiv durchführbar. MÜLLER/FICKEL schlagen in diesem Zusammenhang vier grundlegende Entscheidungskriterien zum Outsourcing von Controlling-Aufgaben vor:⁶⁴⁴

⁶⁴² Zum Stand des internen Consultings in Deutschland vgl. Hoyer (2000), S. 56 ff. Ein allgemeines Entscheidungsmodell zur Optimierung von Make or Buy-Entscheidungen findet sich bei Hahn/Hungenberg/Kaufmann (1994), S. 75 ff.

⁶⁴³ Insbesondere bei kleineren Unternehmen ist dies der Fall. Das ausgelagerte Aufgabenvolumen ist jedoch oftmals noch gering. Vgl. Amshoff (1993), S. 340 f. sowie Reiß/Höge (1995), S. 1723.

⁶⁴⁴ Vgl. Müller/Fickel (1997), S. 109 ff.

- kein Bestandteil des Kerngeschäfts,
- zu geringer Umfang, um Spezialwissen aufbauen und auslasten zu können,
- keine Gefährdung des Geschäfts durch Überlassung von Spezialwissen,
- zeitliche und inhaltliche Abgrenzbarkeit der Aufgabe.

Sicherlich erscheint das Outsourcing auch dann gerechtfertigt, wenn eine langfristige Kooperation mit dem externen Anbieter angestrebt wird und somit das Kriterium der *zeitlichen Abgrenzbarkeit* nicht erfüllt ist. Konkret kommen als externe Wettbewerber für Controlling-Leistungen Dienstleister wie die DATEV e.G., Unternehmensberater⁶⁴⁵, DV-Berater, Wirtschaftsprüfer⁶⁴⁶ oder aber auch Management Trainer in Betracht.

In jüngster Vergangenheit werden, insbesondere vor dem Hintergrund der Betrachtung des Controlling als *interne Dienst- bzw. Beratungsleistung*, verstärkt *Unternehmensberater* als Wettbewerber für Controlling-Leistungen angesehen. Daher soll im Folgenden die Konkurrenzsituation zu Beratern *beispielhaft* einer ausführlichen Betrachtung unterzogen werden. Auch wenn Beratungsunternehmen sich oftmals schwerpunktmäßig mit der *Erstellung und Implementierung von Konzepten* befassen, erscheint der Übergang zu „alltäglichen“, regelmäßig intern erstellten Controlling-Leistungen fließend. Bezogen auf die große Gruppe der Unternehmensberater ergab eine Recherche des Verfassers im Mai 2001, dass ca. 58%⁶⁴⁷ der in der Datenbank des *Bundesverbandes Deutscher Unternehmensberater (BDU)*⁶⁴⁸ registrierten Beratungen *Produkte im Bereich Controlling* anbieten.⁶⁴⁹ Berücksichtigt man, dass in der Grundgesamtheit der Erhebung auch Beratungsunternehmen enthalten sind, die ausschließlich Personalberatung durchführen, so ergäbe sich für den Teilbereich der *Managementbera-*

⁶⁴⁵ Umfassend zum Marketing für Leistungen der Unternehmensberatung vgl. Miethe (2000).

⁶⁴⁶ Zu Entwicklungstendenzen in der Wirtschaftsprüfung vgl. Baetge (1997b), S. V ff. Eine Marketing-Konzeption für Wirtschaftsprüfer findet sich bei Schmitz (1997), S. 246 ff. Zur potenziellen Konkurrenz von Unternehmensberatern und Wirtschaftsprüfern vgl. Backhaus/Späth (1992), S. 761 ff. sowie Backhaus (1990), S. 680 ff.

⁶⁴⁷ Dies entspricht 186 von 321 Beratungen.

⁶⁴⁸ Der BDU ist der derzeit etablierteste Wirtschafts- und Berufsverband der Management- und Personalberater in Deutschland.

⁶⁴⁹ Grundlage dieser Erhebung ist eine Auswertung der nach Tätigkeitsschwerpunkten der Mitgliedsunternehmen strukturierten Datenbank des BDU. Es wurde bei der Auswertung keine Differenzierung nach der Branchenausrichtung der Beratungen vorgenommen. Vgl. <http://www.bdu.de/berateraus-wahl/datenbank/default.htm>.

tungen⁶⁵⁰ ein noch deutlicheres Bild. Differenziert man die Gruppe der Unternehmensberatungen, die Controlling-Leistungen anbieten,⁶⁵¹ weiter nach den Controllerbereich betreffenden *Produkten/Produktgruppen*,⁶⁵² so ergibt das in Abbildung 32 dargestellte Bild.

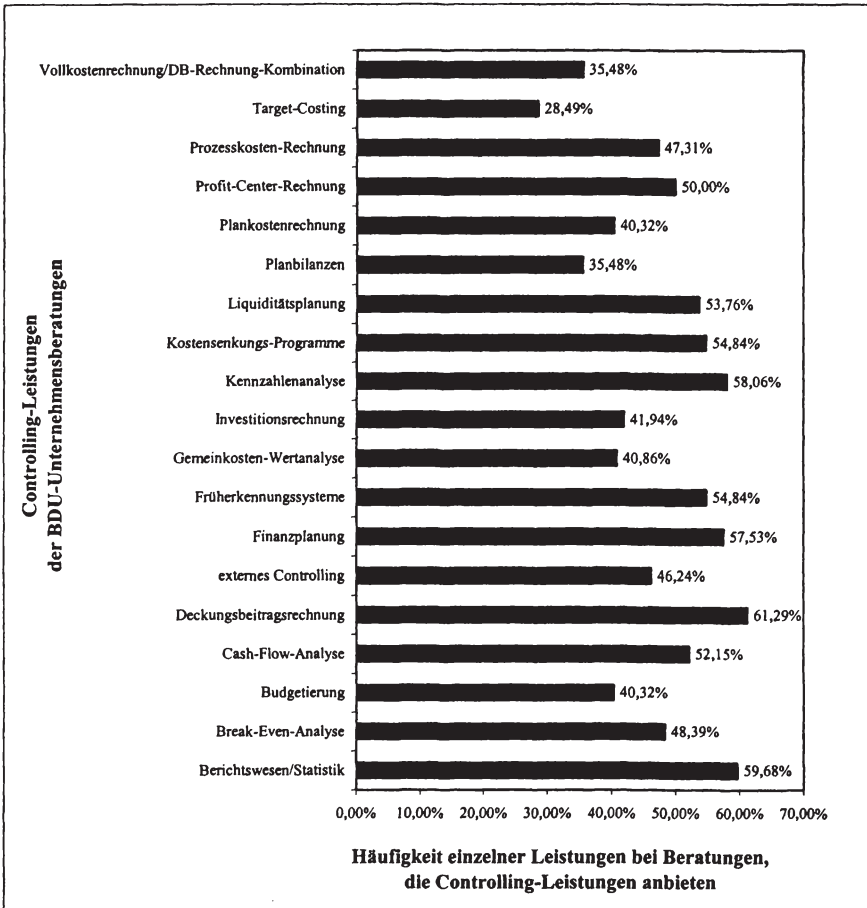


Abbildung 32: Tätigkeitsbereiche von Unternehmensberatungen mit Controlling-Leistungen

⁶⁵⁰ Eigentlich sind nur diese als unmittelbare Konkurrenten des Controlling anzusehen.

⁶⁵¹ Diese Gruppe wird im Folgenden als Grundgesamtheit betrachtet.

⁶⁵² Nach der Systematisierung der BDU Beraterdatenbank sind dies Tätigkeitsschwerpunkte.

Das hier aufgezeigte Leistungsspektrum der Unternehmensberatungen im Bereich Controlling deutet auf vielfältige *Überschneidungen* zu den Tätigkeitsbereichen des unternehmensinternen Controlling hin. Fraglich erscheint in diesem Zusammenhang, welche Faktoren im Einzelfall für die Erteilung eines Auftrags an das Controlling oder einen externen Berater sprechen. Oftmals spielen unabhängig von der spezifischen Qualifikation der Anbieter *unternehmenspolitische Gründe* eine entscheidende Rolle.⁶⁵³ So werden beispielsweise externe Berater bei *Umstrukturierungsprojekten* oftmals vorgezogen, da die *unternehmensinterne Akzeptanz* markterfahrener Berater höher ist und zudem eventuell *resultierende Kündigungen* unternehmensexternen Beratern scheinbar besser angelastet werden können.

Betrachtet man über derartige unternehmenspolitische Gründe hinausgehende Argumente für die Wahl eines Anbieters, so wird deutlich, dass aus der Perspektive der Kunden regelmäßig wenige kontextunabhängige Faktoren genannt werden. Verhaltensweisen, die von Kunden als *potenzielle Wettbewerbsvorteile* von Unternehmensberatern gesehen werden, sind:⁶⁵⁴

- Consultants stellen das Kundeninteresse vor das Eigeninteresse,
- vertreten eine unabhängige Position,
- fokussieren auf managementrelevante Themen,
- vertreten einen umfassenden Problemlösungsansatz,
- bieten individuelle Lösungsansätze,
- gestalten die Arbeitsatmosphäre offen und hierarchiefrei, widersprechen gegebenenfalls auch und
- versuchen Manager in die Lage zu versetzen, vergleichbare Probleme zukünftig eigenständig zu lösen.

Auch wenn diese Charakteristika sicherlich den *Idealtypus eines Unternehmensberaters* beschreiben, besteht die Möglichkeit, hieraus Anhaltspunkte zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit von Controllern abzuleiten.

⁶⁵³ Vgl. Roth (2000), S. 136.

⁶⁵⁴ SCHÄFFER/WEBER sprechen in diesem Zusammenhang von Bereichen, in denen Controller von Consultants lernen können. Im Rahmen der Argumentation des Verfassers stellen dies Wettbewerbsvorteile der Unternehmensberater dar. Vgl. Schäffer/Weber (1999), S. 21 ff. Zur Philosophie einer ganzheitlich-evolutionären Unternehmensberatung vgl. Schrädler (1996), S. 173 ff.

Demgegenüber erweisen sich in Abhängigkeit des unterstellten Entscheidungsproblems nachfolgende Faktoren als *Erfolgsfaktoren des Controllers* im internen Markt:⁶⁵⁵

- Innenkenntnis der Kultur, Regularien und Abläufe,
- kein Know how-Abfluss, bessere Geheimhaltung,
- offenerer Umgang als mit Externen durch Vertrauen,
- kürzere Vor- und Anlaufzeiten durch Insiderwissen,
- Verfügbarkeit auf Zuruf,
- meist beteiligungsorientierter Beratungsansatz,
- kennen den Betriebsrat und seine Präferenzen,
- sehen den Schwerpunkt ihrer Beratung in der Umsetzung, auch der Projekte, die vorher von Externen durchgeführt wurden.

Die hier aufgezählten Faktoren zeigen, dass es bei sich inhaltlich entsprechenden Leistungsangeboten zahlreiche Anknüpfungspunkte für den Controller gibt, sein *spezifisches Problemlösungspotenzial* deutlicher zu kommunizieren und die Kunden von der *Qualität seiner Leistung* zu überzeugen. Wichtig ist zunächst zu erkennen, wer bezogen auf welche Leistung als Konkurrent anzusehen ist und erst auf dieser Basis seine relative Wettbewerbsposition zu bestimmen. Bei einer Analyse der Wettbewerbssituation ist jedoch zu bedenken, dass bspw. bei den hier aufgelisteten Erfolgsfaktoren des Controllers im internen Markt einige gleichermaßen für das *interne Consulting* gelten und daher zu Differenzierungszwecken nicht gegenüber jedem Wettbewerber verwandt werden können.

Ein aus der Perspektive der Kunden oftmals herangezogenes Differenzierungsmerkmal sind die Kosten für den Einsatz eines Controllers bzw. eines externen Anbieters. Da die Verrechnung der Leistungen des Unternehmensteilbereichs Controlling in vielen Unternehmen noch nicht differenziert vorgenommen wird, stellt der Einsatz externer Berater regelmäßig die teurere Alternative dar. Im Einzelfall sind auch in Abhängigkeit der Erfahrung des jeweils eingesetzten Beraters Stundensätze von

- 100 EUR bei durchschnittlichen deutschen Beratungen,
- 250 EUR bei renommierten deutschen Unternehmensberatungen und
- 250 - 375 EUR bei international renommierten Consulting-Firmen

⁶⁵⁵ Die Aufzählung erfolgt in Anlehnung an die Erfolgsfaktoren von Inhouse Consultants. Vgl. Niedereichholz (2000), S. 16.

zu entrichten.⁶⁵⁶ Die vermeintlich hohen Kosten werden jedoch bei vielen Unternehmen durch das zusätzlich erworbene externe Know how und in zunehmenden Umfang auch durch die kurzfristige und unverbindliche Möglichkeit, Kapazitäten aufbauen zu können überkompensiert. Darüber hinaus bieten einige externe Beratungen neuerdings Modelle an, die ihr Honorar an die objektiv erzielten Einsparungen koppeln.⁶⁵⁷ Durch eine derartige Erfolgsbeteiligung kann im Sinne der Principal-Agent-Theorie⁶⁵⁸ eine Harmonisierung der Zielvorstellungen erreicht werden. Um gegenüber derartigen Entwicklungen konkurrenzfähig zu bleiben, gilt es für das Controlling, anreizkonforme Verrechnungspreise zu etablieren und die Wettbewerbsfähigkeit dieser Preise zu *kommunizieren*. Insbesondere bei internen Beratungsprojekten, bei denen das *spezifische Know how* des Controlling gefragt ist, kann auch bei einer sachgerechten Leistungsverrechnung von *kostenbasierten Wettbewerbsvorteilen* des Controlling ausgegangen werden. Ursache hierfür sind das Entfallen von Rüstzeiten für die Einarbeitung und die Tatsache, dass die Komplexität derartiger Problemstellungen regelmäßig hoch qualifizierte und damit vergleichsweise teure externe Berater erfordert.

3.4.3 Kunden- und wettbewerbsbezogene Gestaltungsparameter des kundenorientierten Controlling

Aufbauend auf der Beschreibung der *Kundenbeziehungen des Controlling im Rahmen der Leistungserbringung* und der *Wettbewerbsbeziehungen im Rahmen der Leistungsverwertung* soll im Folgenden auf diesbezüglich relevante Gestaltungsparameter eingegangen werden.

Anknüpfend an die potenzielle Konkurrenzsituation im Controlling ist zu differenzieren, in welchem Umfang einzelne Leistungen einer *Konkurrenzgefährdung* durch weitere *interne* oder *externe Anbieter* ausgesetzt sind. In diesem Zusammenhang sollen *Monopol-Dienstleistungen* und *Wettbewerbs-Dienstleistungen* unterschieden werden.

Die Existenz alternativer *Kunden* des Controlling macht es im Rahmen einer Marketingbetrachtung erforderlich, auf Möglichkeiten und Auswirkungen einer *Leistungsindividualisierung* einzugehen. Ferner ist die beiläufig schon erwähnte *Leistungsevidenz* ein Tatbestand, der subjektiv, aus der Perspektive einzelner

⁶⁵⁶ Vgl. Trilse (2000), S. bu/2.

⁶⁵⁷ Hier und im Folgenden vgl. Müller/Fickel (1997), S. 109 ff.

⁶⁵⁸ Allg. dazu vgl. Williamson (1985).

Kunden, zu betrachten ist. Ferner determinieren sowohl das Ausmaß der Leistungsindividualisierung als auch die Leistungsevidenz das kundenspezifische *Nutzungsverhalten* der durch das Controlling bereitgestellten Informationen.

3.4.3.1 Individualität der Leistung

Auf Grundlage der Betrachtung *alternativer Kunden* des Controlling stellt sich die Frage, in welchem Umfang der Controller im Einzelfall auf die *artikulierten subjektiven Bedürfnisse*, bzw. auf den *objektiv unterstellten Informationsbedarf* seiner Kunden eingehen kann und muss. Die postulierte *Kundenorientierung* spricht zunächst für eine umfassende Leistungsindividualisierung, da grundsätzlich von sehr *heterogenen unternehmensinternen Informationsbedürfnissen* auszugehen ist.⁶⁵⁹ Demgegenüber deuten die zunehmenden *Wirtschaftlichkeitsanforderungen* im Controlling auf die Notwendigkeit einer differenzierten Kosten-Nutzen-Betrachtung der Individualisierungswirkungen bei einzelnen Leistungen hin. Bei vielen Leistungen des Controlling ist ein Mindestmaß an Leistungsindividualisierung aufgrund der zwangsläufigen *Integration externer Faktoren* in den Leistungserstellungsprozess gegeben.⁶⁶⁰ Auf Grundlage der dem Controlling zugeschriebenen Planungs-, Kontroll-, Informationsversorgungs- und Beratungsaufgaben⁶⁶¹ werden insbesondere im Bereich *Informationsversorgung* die Konsequenzen von Individualisierungs- bzw. Standardisierungsmaßnahmen diskutiert.⁶⁶² Demgegenüber spricht die *Sequenzintegration* vieler Planungs- und Kontrollaktivitäten für eine inhaltlich und zeitlich standardisierte Vorgehensweise. Der *Projektcharakter* von Beratungsaktivitäten lässt demgegenüber nur in Teilbereichen den Einsatz standardisierter Instrumente zu.

Aus diesen Gründen sollen nachfolgend primär Auswirkungen der Leistungsindividualisierung im Aufgabenbereich *Informationsversorgung* betrachtet werden. Hierbei soll der Schwerpunkt auf dem Reporting liegen, da sich ein Großteil der Controller-Arbeit in Form von Reports manifestiert,⁶⁶³ wodurch ihnen eine besondere Bedeutung bei der *internen Profilierung* des Controlling zu-

⁶⁵⁹ Allg. zum Trend der wachsenden Individualisierung des Konsumentenverhaltens vgl. Meffert (2000), S. 107 ff.

⁶⁶⁰ Vgl. Kap. 3.2.2.1.

⁶⁶¹ Vgl. Weber (1999), S. 315 ff.

⁶⁶² So z.B. Weber/Weißenberger/Aust (1997), S. 5 ff.

⁶⁶³ WITT bezeichnet in diesem Zusammenhang das Reporting als Kernstück des Controlling. Vgl. Neuhäuser-Metternich/Witt (2000), S. 290.

kommt. Insgesamt ist das Reporting somit als *zentraler Träger des internen Kundennutzens* anzusehen.⁶⁶⁴

Im Rahmen der grundlegenden Ausführungen zum *Dienstleistungsmarketing* wurde bereits die Leistungstypologie von ENGELHARDT ET AL.⁶⁶⁵ vorgestellt, welche Leistungen in Abhängigkeit von ihrem *Immaterialitätsgrad* und *Integrationsgrad* zu klassifizieren vermag.⁶⁶⁶ Zu einer differenzierteren Betrachtung der Controlling-Leistungen wird nachfolgend die auf den Gedanken von ENGELHARDT ET AL. aufbauende Leistungstypologie von MEFFERT/BRUHN⁶⁶⁷ herangezogen.⁶⁶⁸ In dieser Typologie wird die Dimension *Integrativität* in die Komponenten *Interaktion* und *Individualität* der Leistungen zerlegt und stellt somit eine im Ergebnis dreidimensionale Erweiterung der Typologie von ENGELHARDT ET AL. dar. Bezogen auf das Controlling stellt die Immaterialität einer Leistung kein signifikantes Differenzierungsmerkmal dar,⁶⁶⁹ da es sich im Kern der Controlling-Leistungen regelmäßig um Informationen handelt. Betrachtet man daher im Folgenden nur die Erweiterung von MEFFERT/BRUHN, lassen sich Reporting-Leistungen in Abhängigkeit ihres Interaktions- und Individualisierungsgrades systematisieren. Die Interaktion hat bereits im Rahmen der Diskussion des Leistungsspektrums eine angemessene Behandlung erfahren.⁶⁷⁰ Demgegenüber ist das *Ausmaß der Individualisierung* ein unmittelbar kundenbezogener Sachverhalt. Hierbei soll die Individualisierung zunächst auf die Ebene der *Leistungsinhalte* bezogen werden, später dann auch auf die Ebene der *formalen Gestaltung*. Zielsetzung für den Controller ist im Reporting in Abhängigkeit der *unterstellten Entscheidungssituation* alle *entscheidungsrelevanten Tatbestände* angemessen aufbereitet zu berichten. Klassifiziert man beispielhafte *Reporting-Leistungen* im Sinne der ausgewählten Typologie, so ergibt sich das in Abbildung 33 dargestellte Bild.

In Abhängigkeit des individuellen Informationsbedarfs der jeweiligen Nachfrager lassen sich Leistungen in unterschiedlichem Umfang standardisieren. Da regelmäßig von sehr *differenzierten Informationsbedürfnissen* der Nachfrager auszugehen ist, sind *standardisierungsbedingte Aufwandseinsparungen* im

⁶⁶⁴ Vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 5.

⁶⁶⁵ Vgl. Engelhardt/Kleinaltenkamp/Reckenfelderbäumer (1993), S. 395 ff.

⁶⁶⁶ Vgl. Kap. 2.2.2.1.

⁶⁶⁷ Vgl. Meffert/Bruhn (1995), S. 31 ff.

⁶⁶⁸ Vgl. Abbildung 15 in Kap. 3.2.2.1.3.

⁶⁶⁹ Zum gleichen Ergebnis gelangt SCHADE für Leistungen der Unternehmensberatung. Vgl. Schade (1995), S. 31.

⁶⁷⁰ Vgl. Kap. 3.2.2.1.3.

Controlling dem eventuell *standardisierungsbedingten Informationsverlust* gegenüberzustellen.

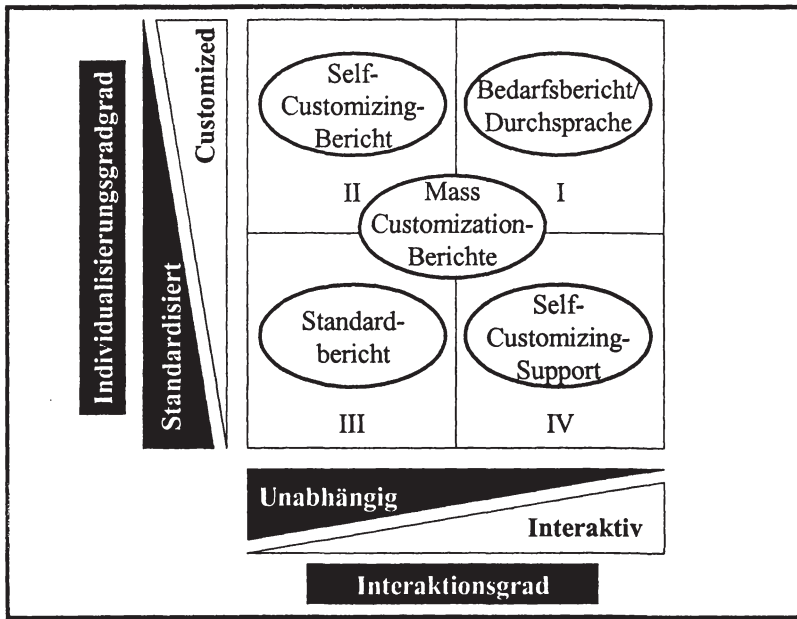


Abbildung 33: Klassifikation von Reporting-Leistungen⁶⁷¹

Bedarfsberichte und deren institutionalisierte Durchsprache sind regelmäßig nicht durch standardisierte Leistungen ersetzbar. Demgegenüber bedürfen *Standardberichte*, wie die kostenstellenbezogenen Monatsberichte, bei entsprechender Aufbereitung nicht zwangsläufig individualisierter Elemente. Korrespondierend mit dem *Individualisierungsmehraufwand* bei Bedarfsberichten ist das *Ausmaß der Interaktion* zu sehen, da die Bedarfsspezifikation einen umfangreichen Informationsaustausch im Sinne einer Interaktion erfordert. Eine Möglichkeit, Kundenorientierung im Controlling über die spezifisch empfangenorientierte Leistungsindividualisierung konsequent umzusetzen und dabei Kosten und Kapazitäts Gesichtspunkten gleichermaßen Rechnung zu tragen, stellt das Verfahren des *Mass Customization* dar.⁶⁷² Im Sinne eines *Baukasten-Systems* können individuelle oder standardisierte Berichtsmodul miteinander kombiniert werden, so dass - auch bei einer ausschließlichen Verwendung von Stan-

⁶⁷¹ Die zugrundeliegende Leistungstypologie entspricht der von Meffert (1993), S. 12.

⁶⁷² Hier und im Folgenden vgl. Steinle/Thiem/Rohden (2000), S. 284 f.

dardmodulen - individuelle Berichte generiert werden können. Das Standardisierungspotenzial hängt hierbei maßgeblich von den jeweiligen Berichtsinhalten bzw. -zwecken ab. So schreibt man bspw. dem *Gemeinkosten-Controlling* weitestgehende Standardisierungsmöglichkeiten als dem *Beteiligungscontrolling* zu.⁶⁷³ Betrachtet man den Interaktionsgrad im Rahmen des Mass Customization im Controlling, so liegt zunächst die *Verantwortung für die Berichtszusammenstellung* beim Controller, der hierbei jedoch auf die Artikulation von Bedarfsinformationen seines Kunden angewiesen ist. Demgegenüber liegt beim *Self-Customization* die Verantwortung für die sachgerechte Inanspruchnahme und Kombination der Informationen beim Empfänger selbst.⁶⁷⁴ Insbesondere zeitgemäße *Intranet-Anwendungen* bieten die technische Basis für derart zentrale *Reportbibliotheken*, aus denen jeder Kunde seinen Bedarf selbst befriedigen kann.⁶⁷⁵ Bedingt durch die geringere Interaktion zwischen Controller und Controlling-Kunde muss sichergestellt werden, dass die Anwender des *Self-Customizing* über das entsprechende *Anwendungs- und Interpretations-Know how* verfügen. In diesem Zusammenhang erscheint es zweckmäßig, einen teilweise standardisierbaren Support einzurichten, der über eine intensive Interaktion mit den Kunden die Nutzung der generierten Informationen zu fördern vermag. Wesentlich sind in diesem Zusammenhang Schulungsveranstaltungen zu Beginn der System Einführung. Ferner obliegt es dem Controller im Sinne der in Kap 3.3.2.2. bereits angesprochenen *Pull-Strategie*, motivierend auf seine Kunden einzuwirken, damit die Leistungen zunächst in Anspruch genommen und anschließend sachgerecht genutzt werden.⁶⁷⁶

Neben den hier dargestellten Vorgehensweisen einer an die Kundenbedürfnisse angelehnten *inhaltlichen Leistungsindividualisierung* kommt insbesondere im Bereich des Reporting der *formalen Standardisierung* eine wesentliche Bedeutung zu. War die inhaltliche Individualisierung von Berichten - soweit dies mit vertretbarem Aufwand möglich war - einer Standardisierung vorzuziehen, weist die formale Standardisierung von Berichten regelmäßig überwiegend Vorteile auf.⁶⁷⁷ Die Komplexität der in Controllerberichten zu übermittelnden Sachver-

⁶⁷³ Vgl. Steinle/Thiem/Rohden (2000), S. 284.

⁶⁷⁴ Allg. vgl. Reiß/Beck (1995), S. 26. Zu den daraus erwachsenden Auswirkungen auf das Verhältnis von Bring- und Holschuld vgl. Kap. 3.3.2.2.

⁶⁷⁵ Dieses Konzept findet bspw. bei der Software PRIMAVERA Anwendung. Im Intra- und Internet werden Berichtsmodule bereitgestellt, die der Anwender zu bedarfsspezifischen Berichten kombinieren kann.

⁶⁷⁶ Zum Nutzungsverhalten von Controlling-Leistungen vgl. Kap. 3.4.3.3.

⁶⁷⁷ Nachteile der formalen Standardisierung sind im wesentlichen in der Vernachlässigung von Besonderheiten und in der möglicherweise zwanghaften Ausfüllung von vorgegeben Strukturen zu sehen. Vgl. Neuhäuser-Metternich/Witt (2000), S. 312.

halte macht es erforderlich, den Adressaten so weit wie möglich an die *formale Struktur* und *Gestaltung* eines Berichtes zu gewöhnen, da hierüber die Akzeptanz und damit das Nutzungsverhalten gefördert werden kann.⁶⁷⁸ Weitere Vorteile von formalen Reportingstandards sind:⁶⁷⁹

- Übersichtlichkeit im Objektvergleich,
- Übersichtlichkeit im Zeitvergleich,
- verbesserte Managementakzeptanz der Controllerfunktion aufgrund nachvollziehbarer, wiedererkennbarer und damit „lesbarer“ Standards,
- übergreifendes Reporting mit dadurch verringerten Verständlichkeits- und Einarbeitungsproblemen und
- Übertragbarkeit des Reportingstandards auf neue Mitarbeiter, damit die Flexibilität des Controllingsystems steigt.

Insgesamt können über die Etablierung von Reportingstandards positive Wirkungen auf den Umfang von Berichten ausgehen und damit auf die Beanspruchung der *Verarbeitungskapazität* des Managements, welche den diesbezüglich zentralen Engpassfaktor darstellt.⁶⁸⁰ Über die Gewöhnung des Managements an die Reportstruktur und -gestaltung können langfristig mehr Informationen übermittelt werden, ohne die Verarbeitungskapazität zusätzlich zu beanspruchen.⁶⁸¹ Dies darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass lediglich die für den Kunden *relevanten Informationen* zu berichten sind und nicht die Summe des technisch Möglichen.⁶⁸² Dass die Verbreitung von Reportingstandards und deren Verinnerlichung durch Controller noch nicht selbstverständlich sind, zeigt Abbildung 34. Dargestellt werden wesentliche formale Reportingstandards sowie die diesen von Managern bzw. Controllern *beigemessene Bedeutung*.

Unter dem Gesichtspunkt der Kundenorientierung wird deutlich, dass noch nicht allen Controllern die Bedürfnisse ihrer Kunden in Bezug auf die Berichtsgestaltung geläufig sind. Insbesondere auch im Bereich der Kommunikation von Berichten können Defizite festgestellt werden.⁶⁸³ So wird der Institutionali-

⁶⁷⁸ Vgl. hierzu die Ausführungen von WITT zu Lerneffekten, die sich bei standardisierten Berichten einstellen. Witt (1992), S. 247.

⁶⁷⁹ Vgl. Neuhäuser-Metternich/Witt (2000), S. 311.

⁶⁸⁰ Ausführlich zum Vergleich von Berichtsumfängen vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 7 sowie Weber/Wießenberger/Aust (1997), S. 10 ff.

⁶⁸¹ Vgl. Neuhäuser-Metternich/Witt (2000), S. 311.

⁶⁸² Vgl. hierzu die oftmals diesbezüglich geäußerte Kritik, z.B. bei Weber/Schäffer (1999), S. 17 ff.

⁶⁸³ Die im Folgenden dargestellten Sachverhalte zeichnen sich durch eine signifikante Differenz in der von Managern und Controllern beigemessenen Bedeutung aus. Vgl. Abbildung 34.

sierung eines „*Controller's jour fixe*“ bzw. von *Reportingkonferenzen* managementseitig eine weitaus größere Bedeutung beigemessen als dies bei den Controllern der Fall ist. Darüber hinaus scheint die Bedeutung einer sachgerechten *Visualisierung im Reporting* von Controllern unterschätzt zu werden.⁶⁸⁴ Insgesamt führt die Unkenntnis über derartige Sachverhalte oft - ausgehend von der eigenen Einschätzung der Controller - zu einer zu *angebotsorientierten* formalen Gestaltung und Kommunikation von Berichten.

Formaler Reportingstandard	Manager	Controller
• Wegweisung innerhalb des Reports durch		
– Kopfzeilen	6,6	4,9
– Schriftartendifferenzierung/Schriftunterlegung	6,7	6,7
– Grobcharakterisierung der wichtigsten Ergebnisse in einer Summary	6,8	6,8
– Schnellübersicht im Reportvorspann über Begriffe und Methoden (etwa Umrechnungs- und Bewertungsverfahren bei international tätigen Händlern)	6,7	6,7
• Definierte und einheitliche Sprach- und vor allem Begriffsstandards	5,8	5,8
• Vernünftige Kommentar„längen“	6,8	4,2
• Vermeidung von Graphik- und Farbspielereien	6,4	3,1
• Ständige Pflichtkommentierungen für abgesprochene Positionen	6,5	2,9
• Pflichtlektüre seitens des Management und Pflicht-Feedback durch		
– im Rahmen eines üblichen „Controller's jour fixe“	5,5	2,4
– Reportingkonferenzen und -gespräche	5,4	2,1
– eher simple Abzeichnungspflicht	4,5	4,9
• Festlegung eines (Mindest)verteilerschlüssels	6,3	3,9
• Termingerechte Bereitstellung des Reports	6,8	5,8
• Trennung von Faktendarstellung und Interpretation	6,7	5,1
• Trennung von Überblicks- und Detailreporting	6,1	3,9

Abbildung 34: Praktische Bedeutung formaler Reportingstandards⁶⁸⁵

Zusammenfassend ist im Sinne der Ansprache alternativer Kunden des Controlling zwischen einer *inhaltlichen* und *formalen Leistungsindividualisierung* zu unterscheiden. Die inhaltliche Individualisierung dient im wesentlichen einer *bedürfnisadäquaten Informationsbereitstellung*, da auch bei gleichen Problemstellungen in Abhängigkeit des Empfängers unterschiedliche Informationen re-

⁶⁸⁴ Grundlegend zu der Verwendung von Graphiken in Berichten vgl. Berens/Darius/Schmitting (1997).

⁶⁸⁵ Die Abbildung basiert auf einer empirischen Erhebung von WITT. Die zugeordneten Werte zeigen die von Managern bzw. Controllern einzelnen Reportingstandards beigemessene Bedeutung. Die Bewertung erfolgte mittels einer 7er Ratingskala mit dem Höchstwert 7 (=sehr große Bedeutung). Vgl. Witt (1992), S. 248 sowie Neuhäuser-Metternich/Witt (2000), S. 313.

levant sein können.⁶⁸⁶ Ferner kann über eine inhaltliche Individualisierung die Menge der bereitgestellten Informationen reduziert werden und somit die Informationsverarbeitungskapazität des Managements entlastet werden. In gleicher Weise vermögen *formale Leistungsstandards* zu einer Gewöhnung und damit effektiveren Verarbeitungskapazitätsbeanspruchung beizutragen. Allgemein führen auf Basis von Bedarfsanalysen durchgeführte Maßnahmen der Individualisierung zu einer Fragmentierung⁶⁸⁷ der unternehmensinternen Märkte des Controlling. Dies erschwert eine wirtschaftliche Bearbeitung.⁶⁸⁸ Durch Konzepte wie *Mass Customization* oder *Self-Customization* können die Vorteile von Individualisierung und Standardisierung bedingt kombiniert werden. Die hierbei vorgenommene *Modularisierung der Leistungen* erscheint insbesondere aufgrund des Informationscharakters der Controlling-Leistungen anwendbar.

Zu beachten bleibt stets, inwieweit die damit verbundenen Anforderungen an die Mitwirkung der Kunden deren *Nutzungsverhalten* beeinflussen. Eine maßgebliche Bedeutung für die Inanspruchnahme und Nutzung einer Leistung hat in diesem Zusammenhang auch ihre spezifische *Evidenz*.

3.4.3.2 Leistungsevidenz

Wesentlichste Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer innerbetrieblichen Leistung ist deren *Evidenz*. Eine Leistung ist aus der *Perspektive des Nachfragers* dann evident, wenn dieser die *Einsatz- bzw. Nutzungsmöglichkeiten* dieser Leistung kennt.⁶⁸⁹ Charakteristikum unternehmensinterner Dienstleistungen ist, dass die aus der Perspektive der Nachfrager subjektiv wahrgenommene Leistungsevidenz regelmäßig niedriger ist als bei unternehmensexternen Leistungen. Insbesondere die *Komplexität* der durch das *Controlling* angebotenen Leistungen führt zu einer mangelnden Leistungsevidenz und damit zu einer regelmäßig *zu geringen* oder *unsachgemäßen Beanspruchung* einzelner Leistungen. Zielsetzung von Marketingmaßnahmen im Controlling muss es daher sein, über zielgerichtete Aktivitäten die *Bedarfs- und Leistungsevidenz* bei seinen Kunden zu erhöhen, bzw. *Scheinevidenz* abzubauen.⁶⁹⁰ Im Controlling können sich *Evidenzmängel* auf

⁶⁸⁶ Vgl. Horváth (1998), S. 599.

⁶⁸⁷ Allg. vgl. Meffert (2000), S. 107.

⁶⁸⁸ Für den Bereich der Kostenrechnung vgl. Währisch (1998), S. 339.

⁶⁸⁹ Vgl. Engelhardt/Schwab (1982), S. 506 ff.

⁶⁹⁰ Von Scheinevidenz spricht man dann, wenn der Nachfrager aufgrund einer falschen Problemeinschätzung eine nicht zielsetzungsadäquate Leistung abfragt. Vgl. Engelhardt/Schwab (1982), S. 507. sowie Witt (1985), S. 167.

- die Leistungsart bzw. das Sortiment des Controllers,
- die Quantität und den der Zeitpunkt der potenziell nachfragbaren Leistungen sowie
- auf den Anbieter selbst

beziehen.⁶⁹¹ Die Aufzählung zeigt, dass im Rahmen der Evidenzbetrachtung grundsätzlich zwischen der Leistung und dem Controller als Anbieter zu differenzieren ist, auch wenn von einer positiven Korrelation beider *Bezugsobjekte der Evidenz* auszugehen ist.⁶⁹² Unterstellt man, dass der Controller als *Anbieter im Unternehmen* bekannt ist, wird unter Zugrundelegung der Unterscheidung von *Leistungspotenzial*, *-prozess* und *-ergebnis* deutlich, dass der Controller gerade bezüglich seines *Leistungspotenzials* eine aktive Kommunikation betreiben muss, um die oftmals nachfragerseitig empfundene Unsicherheit zu reduzieren.⁶⁹³ Eine Operationalisierung des Leistungspotenzials, im Sinne der Problemlösungsfähigkeit und -willigkeit des Controllers, kann in Form von *Service Level Agreements* erfolgen. An dieser Stelle wird der Übergang vom Leistungspotenzial und der Zusicherung eines Leistungsversprechens zu dem konkreten *Leistungsergebnis* fließend. *Service Level Agreements* erleichtern die *Strukturierung des Leistungsangebotes* im Controlling sowie eine *inhaltliche Spezifikation der einzelnen Leistungen*.⁶⁹⁴ Ferner können Evidenzmängel bezüglich der *Quantität* und des *Zeitpunktes* der Leistungserstellung über eine Konkretisierung der *Abrufmodalitäten* in Form von Leistungsvereinbarungen reduziert werden.⁶⁹⁵ Bedenkt man in diesem Zusammenhang, dass das auslösende Moment zur Erstellung einer *sequenzunabhängigen* Controlling-Leistung regelmäßig die Artikulation eines Kundenbedarfs ist,⁶⁹⁶ so wird deutlich, dass die Leistungsevidenz auch einen Einfluss auf die *Kapazitätssteuerung im Controlling* hat.

Neben der hier thematisierten Leistungs- bzw. Anbieterevidenz spielt die *Evidenz des Bedarfes* an sich eine gewichtige Rolle, d.h. die Frage inwieweit eine Kunde des Controlling überhaupt eine *Entscheidungsunterstützungsnotwendig-*

⁶⁹¹ In Anlehnung an die allg. Ausführungen von Witt (1985), S. 167.

⁶⁹² Vgl. Witt (1985), S. 168.

⁶⁹³ Vgl. hierzu die Ausführungen in Kap. 3.2.2.1 und Kap. 3.2.2.2.

⁶⁹⁴ Allg. vgl. Winkelmann-Ackermann/Bundi (1999), S. 36 ff.

⁶⁹⁵ Zu Bedeutung strukturierter Abrufmodalitäten im Rahmen einer kundenorientierten Ausrichtung des Controlling vgl. Kap. 3.3.2.2.

⁶⁹⁶ Zur Unterscheidung sequenzunabhängiger Controlling-Leistungen von sequenzintegrierten Leistungen vgl. Kap. 3.3.2.3.

keit erkennt.⁶⁹⁷ Die Inhalte einzelner Leistungen des Controlling, insbesondere die an Bedeutung gewinnenden Beratungsaktivitäten, führen oftmals erst dazu, dass der Kunde die Notwendigkeit der Inanspruchnahme weiterer durch das Controlling bereitzustellender Leistungen erkennt. Somit kann die Bedarfsvidenz insbesondere auf Basis *regelmäßiger Beratungen* gesteigert werden. Wie die Unterscheidung *obligatorischer* von *fakultativen* Dienstleistungen des Controlling gezeigt hat, erfolgt die Leistungsanspruchnahme nicht in allen Fällen freiwillig.⁶⁹⁸ Im Rahmen der diesbezüglichen Diskussion konnte aber bereits gezeigt werden, dass die *Freiwilligkeit der Leistungsanspruchnahme* in vielen Fällen mit der Leistungsevidenz korrespondiert. Denn nur soweit der Nutzen einer Leistung bekannt und nachvollziehbar ist, kann eine Nachfrage auch potenziell unabhängig von organisatorischen Zwängen erfolgen. In diesem Zusammenhang kann daher eine Evidenzsteigerung zu einer Ausweitung des Anteils freiwillig nachgefragter Leistungen des Controlling führen. Aus Abbildung 27 wurde deutlich, dass es gerade die Freiwilligkeit - im Sinne einer *Leistungserstellung im Interesse und auf Veranlassung des Leistungsempfängers* - ist, die eine anreizkonforme Bereitstellung von Controlling-Leistungen über *Verrechnungspreise* begünstigt.⁶⁹⁹ Somit trägt eine Steigerung der Leistungsevidenz zu einer *Etablierung unternehmensinterner Marktverhältnisse* bei.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass sich die Wettbewerbssituation des Controllers verbessert, je evidenter seine Einzelleistungen bzw. die Struktur seines Leistungsgesamtangebotes sind. Darüber hinaus muss der Controller die Tatsache ausnutzen, dass der Kreis seiner potenziellen Kunden im Unternehmen verhältnismäßig überschaubar ist und er durch *seine Unternehmenszugehörigkeit* die Möglichkeit einer unmittelbaren Ansprache seiner Kunden hat. Im Sinne eines *Personal-Selling* sollte der Controller eine kunden- bzw. marktsegmentspezifische *Evidenzförderung* betreiben.⁷⁰⁰ Wichtig ist hierbei zu beachten, dass aufgrund der *informellen Kontakte* und der *gewachsenen Leistungstradition* nicht nur Kunden angesprochen werden, bei denen bereits eine hohe Leistungsevidenz vorherrscht. Vielmehr ist das größte Potenzial bei solchen Kunden zu vermuten, die Evidenzmängel bezüglich des Anbieters und seiner Leistungen aufweisen. Kommt es zu einem Leistungsaustausch zwischen Controller und Manager, spielt über die Transaktion hinaus das *Nutzungsver-*

⁶⁹⁷ Kriterien zur Operationalisierung der Bedarfsvidenz finden sich bei Witt (1988), S. 664.

⁶⁹⁸ Vgl. Kap. 3.3.2.1.

⁶⁹⁹ Vgl. Kap. 3.3.2.5.

⁷⁰⁰ Vgl. Witt (1985), S. 168.

halten des Managements eine zentrale Rolle für die Wirksamkeit des Controlling.

3.4.3.3 Nutzungsverhalten

Da die Berücksichtigung von Gedanken des Marketing im Rahmen der Ausrichtung eines unternehmensinternen Controllingbereichs noch verhältnismäßig jung ist und unstrukturiert erfolgt, besteht grundsätzlich - wie auch bei der *Evolution der Marketingtheorie* - die Gefahr, den Marketingprozess zunächst auf das Ziel der *Absatzhandlung als Endpunkt* einer Transaktion auszurichten.⁷⁰¹ Demgegenüber rücken neue Paradigmen der Marketingtheorie den auf Dauer angelegten Charakter einer Geschäftsbeziehung, im Sinne eines *Relationship Marketing*⁷⁰² in den Mittelpunkt der Betrachtung. Dieser mit dem *Investitionsgütermarketing* korrespondierende Ansatz erweist sich gerade auch bezogen auf organisationsinterne Austauschbeziehungen als ein tragfähiger theoretischer Rahmen. Insbesondere die *Dauer der Geschäftsbeziehung*, sowie die *innere Verpflichtung* gegenüber dem Kunden, charakterisiert die Ausgangslage des Controllerebereichs treffend. Das gegenseitig zu *schaffende Vertrauen* ist die Ausgangsbasis für die Erreichung der für beide Transaktionspartner *identischen Unternehmensziele*.⁷⁰³ Auf Grundlage dieser Gedanken ist die Betrachtungsperspektive des Controllers über den Leistungsabschluss hinaus auf das *Nutzungsverhalten seiner Kunden* zu erweitern, da erst über eine *sachgerechte Nutzung* der Leistung ein Beitrag des Controlling zu der Erreichung der Gesamtunternehmensziele geleistet werden kann. Ferner gibt insbesondere die *Art der Nutzung* von Informationen Auskunft über die wirklichen Bedürfnisse der Kunden. Klärungsbedürftig bezüglich der Nutzung einzelner Controlling-Leistungen bleibt daher, inwieweit der Kunde über die Inanspruchnahme einer Leistung hinaus zu deren *sachgerechter Nutzung* motiviert werden kann bzw. grundsätzlich, welcher *Art die Nutzung* einer Leistung ist.

Betrachtet man die Ausführungen der beiden vorherigen Kapitel, so wird deutlich, dass sowohl die *Leistungsindividualisierung* als auch die *Leistungsevidenz* einen maßgeblichen Einfluss auf die Nutzung der durch das Controlling übermittelten Informationen haben. Eine Analyse des Informationsübermittlungsprozesses gibt erste Anhaltspunkte für mögliche Nutzungsbarrieren. Abbildung

⁷⁰¹ Zu den unterschiedlichen Entwicklungsphasen der Marketingtheorie vgl. Meffert (2000), S. 19 ff.

⁷⁰² Vgl. Gummesson (1996), S. 8 sowie Backhaus (1997), S. 19 ff.

⁷⁰³ Zu dem großen Anteil an Vertrauenseigenschaften von Controlling-Leistungen vgl. Kap. 3.2.2.2.3

35 zeigt Entstehungsmöglichkeiten für Störungen im Berichtswesen, die letztlich als Quellen für eine *unsachgemäße Nutzung* anzusehen sind.

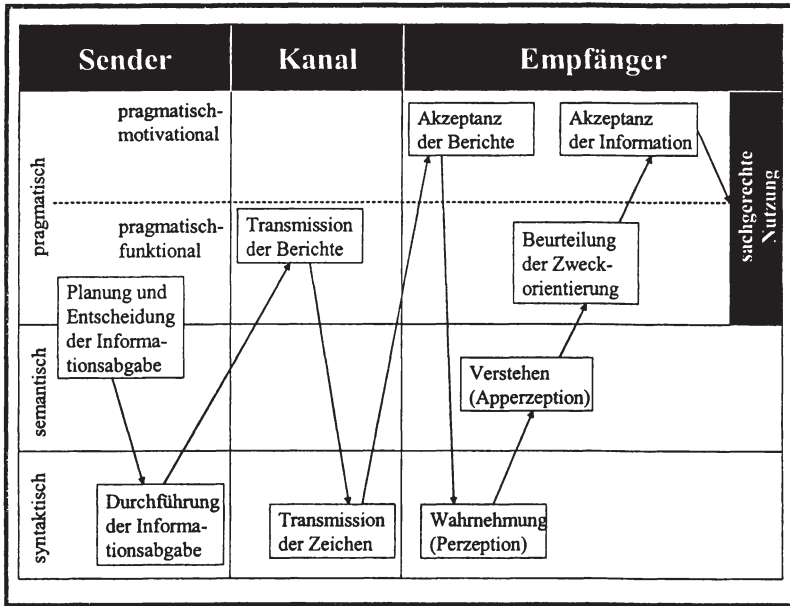


Abbildung 35: Entstehungsmöglichkeiten von Störungen im Berichtswesen⁷⁰⁴

Aufgabe des Controllers im Rahmen eines derartigen *Berichtsprozesses* ist neben der Sicherstellung technischer Rahmenbedingungen der Informationsübermittlung (*syntaktische Aspekte*) und einer klaren inhaltlichen Begriffsabgrenzung (*semantische Aspekte*), insbesondere eine angemessene *Zweck- und Empfängerorientierung* zu gewährleisten.⁷⁰⁵ Die Nutzung der Information erfolgt nur dann sachgerecht, wenn dem Kunden die Zwecksetzung, d.h. der Beitrag der Information zur Lösung eines bestimmten Entscheidungsproblems⁷⁰⁶ deutlich wird. An dieser Stelle wird wiederum die Bedeutung *institutionalisierter berichtsbegleitender Erläuterungs- bzw. Beratungsaktivitäten* offenbar. Ist die

⁷⁰⁴ Die Darstellung von KOCH wird hier um die Komponente der Leistungsnutzung ergänzt. Vgl. Koch (1994), S. 99.

⁷⁰⁵ Vgl. Horváth (1998), S. 602 f.

⁷⁰⁶ Der Terminus des Entscheidungsproblems soll hier und im Folgenden in einem sehr umfassenden Sinn verwendet werden. Auch Informationen über Situationen ohne unmittelbaren Handlungszwang (regelmäßiger Geschäftsbetrieb) werfen abstrakte Entscheidungsprobleme auf, auch wenn die regelmäßig implizite Entscheidung lautet, keine Maßnahme zu ergreifen. Vgl. hierzu die vierte Nutzungsmöglichkeit von Berger (1989), S. 185 f.

Zweckorientierung und Akzeptanz der Information gewährleistet, kann bei einem rational handelnden Empfänger von einer zielsetzungsadäquaten Nutzung der Information - im Sinne einer *instrumentellen Entscheidungsunterstützung* - ausgegangen werden. Dass das Nutzungsverhalten regelmäßig vielschichtiger als erwartet ist, zeigt Abbildung 36 bezogen auf Kostenrechnungsinformationen.⁷⁰⁷

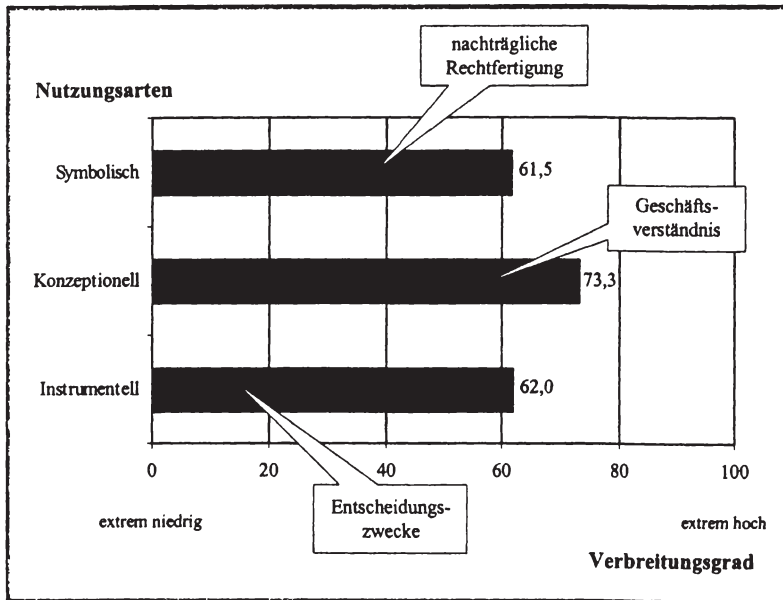


Abbildung 36: Arten der Nutzung von Kostenrechnungsinformationen⁷⁰⁸

Die regelmäßig der Kostenrechnung zugeschriebene konkrete *Entscheidungsunterstützungsfunktion*,⁷⁰⁹ im Sinne der Bereitstellung handlungsauslösender Informationen (instrumentelle Nutzung), rangiert im Nutzungsverhalten der Kunden demnach gleichauf mit einer eher symbolischen Art der Nutzung.⁷¹⁰ Eine *symbolische Nutzung* der Informationen liegt immer dann vor, wenn die Ent-

⁷⁰⁷ Eine theoretische Analyse der Einsatzfelder von Informationen der Kosten- und Erlösrechnung findet sich bei Währisch/Henselek (1997), S. 330 ff.

⁷⁰⁸ Die hier dargestellten Nutzungsarten sind ein Ergebnis der Koblenzer Studie zur Kostenrechnung. Zielsetzung der Studie war die Analyse möglicher Defizite der Kostenrechnung. Die Auswertung erfolgte auf einer Datenbasis von 360 Fragebögen. Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 37 f.

⁷⁰⁹ Beispielhaft zu Zielen und Aufgaben der Kostenrechnung vgl. Preißler (2000), S. 139 ff.

⁷¹⁰ Hier und im Folgenden vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 36 ff. Die Ableitung der alternativen Nutzungsarten erfolgt in Anlehnung an die allg. Darstellung von Menon/Varadarajan (1992), S. 53 ff.

scheidung bereits getroffen wurde und die Informationen der Kostenrechnung lediglich zur nachträglichen Rechtfertigung vor anderen Organisationsmitgliedern eingesetzt werden. Werden Informationen der Kostenrechnung zur Förderung des *allgemeinen Geschäftsverständnisses* genutzt, ohne unmittelbar Entscheidungen auszulösen, spricht man von einer *konzeptionellen Nutzung*. Im Rahmen der hier zitierten empirischen Erhebung dominiert die konzeptionelle Nutzung von Kostenrechnungsinformationen alle anderen Nutzungsmöglichkeiten. Die entgegen der klassischen Auffassung für Kunden geringere Bedeutung der *Entscheidungsunterstützungsfunktion* der Kostenrechnung darf nicht als Bedeutungsverlust dieses Instrumentes aufgefasst werden.⁷¹¹ Vielmehr ist im Sinne der Kundenorientierung des Controlling das *Nutzungsverhalten* der Kunden im Rahmen der Leistungserstellung zu *antizipieren*, so dass das Leistungsergebnis eine möglichst effektive Nutzung in der vom Kunden beabsichtigten Weise zulässt. Analog zu dem hier beschriebenen Beispiel der Kostenrechnung gilt es für den Controller, das Nutzungsverhalten alternativer Leistungen⁷¹² zu ergründen, um Inhalt und Struktur auf die Informationsverwendung abstimmen zu können.

Bedenkt man jedoch, dass Controller-Service im Sinne einer konsequenten Ausrichtung am Kundennutzen zu verstehen ist, nicht jedoch als ein *bedingungsloses Werkzeug* des Kundenwunsches,⁷¹³ so wird deutlich, dass die Nutzungsabsichten der Kunden nicht in jedem Fall alleinentscheidend für die Leistungsbereitstellung sein dürfen. Analog zu den getätigten Ausführungen zu *Unterstützungs- und Kontrollleistungen* des Controllings ist auch bezogen auf das Nutzungsverhalten zu analysieren, inwieweit *opportunistische Absichten* dieses beeinflussen. Die *Rationalitätssicherungsfunktion* des Controlling erfordert gerade bei der *symbolischen Nutzung* von Informationen abzuwägen, inwieweit ein intuitiv geführtes Unternehmen einen *kritischen Counterpart* benötigt.⁷¹⁴ Eine Betrachtung der Leistungsnutzung ist in diesem Zusammenhang oftmals zielführender als eine Beschäftigung mit dem *artikulierten Informationsbedarf*.

Unabhängig von dem Inhalt der zur Verfügung gestellten Informationen können die spezifischen formalen Eigenschaften des *benutzten Informationsträgers* den Nutzen des Kunden beeinflussen. Werden Informationsträger verwendet, an denen der Kunde nachträglich - bedingt durch die spezifischen Trägereigenschaften

⁷¹¹ Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 38 f.

⁷¹² Vorstellbar sind hier insbesondere alternative Berichtstypen.

⁷¹³ Vgl. Trilse (2000), S. II/2

⁷¹⁴ Vgl. Weber (1999), S. 39.

ten - *Modifikationen vornehmen* kann (bspw. excel®-Tabelle), hat dies unter Umständen einen erhöhten Nutzwert für ihn. Der gleiche Informationsträger kann dann zielgerichtet zu einer *selektiven Weitergabe von Informationen* verwendet werden. Andererseits können unmodifizierbare Informationsträger (pdf®-Dokumente/Papierkopien) Inhalte eventuell zielsetzungsgerechter im Sinne des *Informationsbereitstellers* auch über den unmittelbaren Adressaten hinaus wiedergeben. Dies macht deutlich, dass in vielen Fällen der Kreis der Informationsnutzer über den vom Controller zunächst wahrgenommenen Kundenkreis hinaus gehen kann.⁷¹⁵

Insgesamt kommt im Rahmen einer marketingorientierten Betrachtung des Controlling der Kenntnis des Nutzungsverhaltens alternativer Kunden eine außerordentliche Bedeutung zu. Erst die Kenntnis des Nutzungsverhaltens ermöglicht es dem Controller, auf die *Nutzungsabsicht des Kunden* abgestimmte Informationen bereitzustellen. Ferner kann in Fällen einer *opportunistischen Nutzung* von Informationen über entsprechende Beratungsaktivitäten oder auf Basis organisatorischer Autorität versucht werden, das Nutzungsverhalten zu beeinflussen. Allgemein sollte daher auf der Ebene der organisatorischen Ausgestaltung des Controlling die *Durchsetzung der Informationsverwendung* als eine zentrale Aufgabe des Controllers angesehen werden, da letztlich erst eine sachgerechte Nutzung von Informationen die *Koordinationswirkung des Controlling* begründet.⁷¹⁶

3.4.3.4 Konkurrenzgefährdung

Die in Kap. 3.4.2 getätigten Ausführungen haben gezeigt, dass es für das Controlling als unternehmensinternen Anbieter sowohl interne als auch externe Konkurrenten gibt. Über die pauschale Betrachtung einzelner Konkurrenten hinaus, soll im Folgenden die Konkurrenzsituation *leistungsabhängig* betrachtet werden. Wie auf unternehmensexternen Absatzmärkten konkurrieren in Unternehmen alternative Anbieter mit ihren Leistungen um die Nachfrage der Kunden, d.h. letztlich stehen zunächst die alternativen Leistungen in Konkurrenz zueinander, dann erst die dahinterstehenden Anbieter.⁷¹⁷ Dieser Argumentation

⁷¹⁵ Für den Bereich der Kostenrechnung vgl. Währisch (1998), S 339.

⁷¹⁶ In der Literatur wird diskutiert, inwieweit die Informationsversorgungsfunktion des Controlling als Interpretation der Servicefunktion die Durchsetzung der Informationsverwendung einschließt. Vgl. Küpper (1997), S. 19.

⁷¹⁷ Eine Einschränkung dieser Aussage ergibt sich dann, wenn bspw. die informellen Kontakte oder die Leistungstradition in einem Unternehmen sehr ausgeprägt sind. Ferner ist die Reputation des Anbieters bei unsicherheitsbehafteten Leistungen oftmals maßgeblich für den Kunden. Vgl. Kap. 3.2.2.2.3 sowie Kap. 3.3.2.4.

folgend, sollen Leistungen bezüglich des Ausmaßes ihrer Konkurrenzgefährdung betrachtet werden. Eine Konkurrenzgefährdung besteht grundsätzlich immer dann, wenn zwei Leistungen *alternativer Anbieter* in den *Augen der Nachfrager* als *substituierbar* wahrgenommen werden.⁷¹⁸ An dieser Stelle wird wiederum die große Bedeutung des *Nutzungsverhaltens* einzelner Kunden deutlich, da die wahrgenommene *Substituierbarkeit* letztlich von dem vom Nachfrager in einer bestimmten Verwendungssituation gewünschten Nutzen abhängt.⁷¹⁹ Wohlwissend, dass das Ausmaß der Konkurrenzgefährdung in der Praxis sehr differenzierte Ausprägungen aufweist, sollen im Folgenden *Monopol-Dienstleistungen* und *Wettbewerbs-Dienstleistungen* unterschieden werden.

3.4.3.4.1 Monopol-Dienstleistungen

Die Unterscheidung von Monopol-Dienstleistungen und Wettbewerbs-Dienstleistungen hat für das Controlling insofern eine Bedeutung, als dass die *tendenzielle Zuordnung* einzelner Leistungen Aussagen über die notwendige interne Vermarktungsintensität zulässt.⁷²⁰

Monopol-Dienstleistungen zeichnen sich diesbezüglich durch einen *geringen Konkurrenzdruck* aus, welcher im Einzelfall davon abhängt, ob

- ein alternatives Angebot besteht,
- die Leistungen des Controlling aus Sicht der Nachfrager substituierbar sind,
- die Entscheidung über den Anbieter grundsätzlicher Art ist oder fallweise getroffen werden kann,
- interne Nachfrager den Anbieter frei wählen können und ob
- eine leistungsentsprechende Verrechnung oder Umlage erfolgt.⁷²¹

Bei den hier genannten Kriterien handelt es sich sowohl um solche, die durch die allgemeinen internen *Wettbewerbsrahmenbedingungen* beeinflusst werden als auch um solche, die sich erst aus der Zwecksetzung der einzelnen Leistung

⁷¹⁸ Vgl. Meffert (2000), S. 43 f.

⁷¹⁹ Wesentlich ist der Bezug zu einer konkreten Verwendungssituation des Nachfragers. Vgl. Bauer (1989), S. 123.

⁷²⁰ CRAMER nennt im wesentlichen drei Einflussfaktoren auf die Vermarktungsintensität interner Dienstleistungen. Neben der Konkurrenzgefährdung wird die Notwendigkeit der Dienstleistung (Leistungsevidenz) und der Einfluss der Nachfrager auf das Dienstleistungsergebnis (Integrativität) genannt. Vgl. Cramer (1987), S. 6.

⁷²¹ In Anlehnung an Cramer (1987), S. 7.

ergeben. *Monopol-Dienstleistungen* zeichnet bezüglich des internen Wettbewerbsumfeldes die Tatsache aus, dass wesentliche Einschränkungen in Form von *rechtlichen Zwängen*, *Organisationsrichtlinien* oder *Infrastrukturzwängen* vorherrschen.⁷²² Bei Monopol-Dienstleistungen handelt es sich daher um solche Leistungen, bei denen der Kunde keine Auswahl bezüglich des Lieferanten hat, d.h. das Controlling ist zwingend als Anbieter vorgesehen. Dies grenzt Monopol-Dienstleistungen auch gegenüber den *obligatorischen Dienstleistungen* ab, bei denen zwar die *Inanspruchnahme* auf Basis organisatorischer Zwänge vorgeschrieben ist, nicht jedoch der *liefernde Anbieter*.⁷²³ Wenn im Folgenden weiter von Monopol-Dienstleistungen die Rede ist, wird implizit ein *Kontinuum* zwischen Monopol- und Wettbewerbsdienstleistungen unterstellt, so dass eine Monopol-Dienstleistung nur schwerpunktmäßig und nicht ausschließlich diesbezügliche Charakteristika aufweist.⁷²⁴ Ferner ist darauf hinzuweisen, dass letztlich das Streben aller Anbieter darauf ausgerichtet ist, über die spezifische *Bedarfsadäquanz ihrer Problemlösung* temporär in die Position eines Monopolisten zu gelangen, so dass Monopol-Dienstleistungen des Controlling im Falle bestehenden Wettbewerbs im Sinne einer überlegenen Lösung zu verstehen sind.⁷²⁵

Grundsätzlich stellt sich bezogen auf das Controlling die Frage, welche Tatbestände eine Leistung, wenn diese nicht per *Organisationsentscheid* zur Monopol-Dienstleistung gemacht wurde, faktisch so erscheinen lassen. Ferner ist zu analysieren, inwieweit man die bestehende *Bindung der Kunden* bei Monopol-Dienstleistungen positiv - im Sinne der Unternehmensziele - nutzen kann.

Auf Basis der *informationsökonomischen Leistungseigenschaften* ist davon auszugehen, dass mit wachsendem Anteil von *Vertrauenseigenschaften* bei Controlling-Leistungen die Bindungsstärke an den *In-Supplier*, und damit heutzutage regelmäßig noch an das Controlling, zunimmt. Die *Reputation* des Controllers ist diesbezüglich im Sinne einer wahrnehmbaren Potenzialqualität zu verstehen. Gerade auch bei Entscheidungen grundsätzlicher Art, die zu einer *langfristigen Bindung* an einen Anbieter führen,⁷²⁶ ist die Reputation für Kunden oftmals der einzige Anhaltspunkt für eine Leistungsbeurteilung. Der Vertrau-

⁷²² Vgl. Günther (1999), S. 29.

⁷²³ Zu den obligatorischen Leistungen vgl. Kap. 3.3.2.1.1.

⁷²⁴ Dies ist in Analogie zu dem durch Such-, Erfahrungs- und Vertrauenseigenschaften aufgespannten Raum in Abbildung 17 zu sehen.

⁷²⁵ Allg. zum Wettbewerbsprozess vgl. Berg (1992), S. 241 ff.

⁷²⁶ Dies ist vergleichbar zum „Lock-in-Effekt“ im Systemgeschäft zu verstehen. Vgl. Backhaus/Aufferheide/Späth (1994), S. 63.

ensvorsprung des Controlling ist im Sinne einer Marktzutrittsbarriere für neue Anbieter zu verstehen, wodurch das Controlling zeitweise zum Alleinanbieter werden kann. Rückt man den langfristigen Charakter einer Geschäftsbeziehung bei einzelnen Leistungen in den Mittelpunkt, so zeigt sich, dass die *Initialentscheidung* eines Kunden das Controlling temporär zu einem *Monopolisten* machen kann, soweit alternative Folgeentscheidungen des gleichen Kunden aufgrund der nun bestehenden *Systembindung* nur noch eingeschränkt möglich sind.⁷²⁷ Hat sich bspw. ein Organisationsmitglied für den Betrieb seiner Kostenrechnung durch das Controlling entschieden, führt dies dazu, dass gewisse Auswertungen zwangsläufig von dem gleichen Anbieter vorgenommen werden müssen. Zudem führt die Komplexität eines Kostenrechnungssystems regelmäßig dazu, dass ein *Anbieterwechsel* nur mit erheblichem Aufwand durchzuführen ist.⁷²⁸

Betrachtet man grundsätzlich die mit der Leistungsinanspruchnahme des Controlling verbundene *Kostenbelastung* der Kunden, so wird die Monopolstellung des Controlling insbesondere bei solchen Leistungen gefördert, bei denen *pauschale Umlagen* einer anreizkonformen Allokation entgegenwirken. Für die Kunden besteht bei derartigen Leistungen keine Notwendigkeit auf andere Anbieter auszuweichen, da die *Grenzkosten der Inanspruchnahme* des In-Suppliers gleich null sind. Betrachtet man die zeitliche Integration der Controlling-Leistungen in die Entscheidungsprozesse der Kunden, so ist davon auszugehen, dass der Druck von externen Anbietern bei *sequenzunabhängigen* Leistungen tendenziell höher sein wird, als bei sequenzintegrierten Leistungen, da die derzeitige Integration des Controlling in komplexe Managementprozesse als Marktzutrittsbarriere zu verstehen ist. Die Integration des Controlling führt bei bestimmten Leistungen auch dazu, dass der im Einzelfall von Kunden gewünschte *Individualisierungsgrad* durch externe Anbieter aufgrund der mangelnden *Kunden-* bzw. *Bedarfskenntnis* nicht erreicht werden kann. Dies korrespondiert mit der Evidenzbetrachtung, denn nur soweit externe Anbieter die Möglichkeit haben, sich über den Bedarf der umworbenen internen Kunden zu informieren (Bedarfsevidenz) und ihr Angebot mit dem des Controlling zu vergleichen (Leistungsevidenz), kann Wettbewerb wirksam funktionieren. In diesen Zusammenhang stellen für das Controlling insbesondere die *informellen Kontakte* und die *bestehende Leistungstradition* wettbewerbsbeschränkende Tatbestände dar, da Einzelleistungen nicht auf Basis objektiver Auswahlkriterien beschafft werden, sondern vielmehr auf Grundlage persönlicher Vertraut-

⁷²⁷ Vgl. zu Initialkauf- und Folgekaufentscheidung Backhaus (1999), S. 579.

⁷²⁸ Zur Wechselkostenproblematik vgl. Backhaus (1999), S. 594 f.

heit.⁷²⁹ Betrachtet man den Leistungsaustausch aus dieser Perspektive, so verschwimmt gleichermaßen die Grenze zwischen dem Monopolcharakter einer Leistung und dem des Anbieters.

Insgesamt ergibt sich daher für das Controlling bei Monopol-Dienstleistungen die Notwendigkeit, die Ursache des Monopolcharakters einzelner Leistungen zu überprüfen. Soweit Organisationsrichtlinien, bspw. zur Gewährleistung einer sachgerechten Aufbereitung sensibler Daten oder zur unternehmensspezifischen Moderation von Planungsprozessen, eine Leistungserstellung durch das Controlling vorschreiben, ist sicherzustellen, dass über Wettbewerbssurrogate⁷³⁰ die Leistungsfähigkeit und -willigkeit des Controllers sowie die daraus resultierende Zufriedenheit seiner Kunden einer Beurteilung zugänglich gemacht werden kann.⁷³¹ Dies ist insbesondere aufgrund des auch im Controllerbereich anzutreffenden opportunistischen Verhaltens erforderlich. Wird eine Controlling-Leistung nicht per Beschluss, sondern vielmehr auf Basis struktureller Bedingungen (bspw. mangelnde Evidenz, Verrechnungsmodalitäten, etc.) zur Monopol-Dienstleistung, ist zu analysieren, inwieweit die internen *Wettbewerbsrahmenbedingungen* eine Liberalisierung zulassen, ohne die Verfolgung der Unternehmensziele zu gefährden. Soweit Controlling-Leistungen bei uneingeschränktem Wettbewerb Monopolcharakter erlangen, ist dies regelmäßig auf die spezifischen Wettbewerbsvorteile zurückzuführen, die letztlich die Existenz eines eigenständigen Unternehmensteilbereiches Controlling rechtfertigen.⁷³²

3.4.3.4.2 Wettbewerbs-Dienstleistungen

In Abgrenzung zu Monopol-Dienstleistungen zeichnet *Wettbewerbs-Dienstleistungen* ihre *potenzielle Marktfähigkeit* aus.⁷³³ Abbildung 37 zeigt übersichtsartig potenzielle Konkurrenten des Controllers bei der *Einführung* einer *Balanced Scorecard*⁷³⁴. Über die potenzielle *inhaltliche Marktfähigkeit* der Leistung hinaus müssen in dem betrachteten *Unternehmen* die *Regeln des Marktes* bezogen auf eben diese Leistungen in mehr oder minder großem Umfang gelten. Besteht also für eine Controlling-Leistung ein vergleichbares Angebot eines alternativen Lieferanten und wird dieses aus Perspektive der Kunden als *Substi-*

⁷²⁹ Vgl. Witt (1988), S. 669.

⁷³⁰ Benchmarking ist in diesem Zusammenhang als Wettbewerbssurrogat zu verstehen.

⁷³¹ Vgl. hierzu Weber/Weißenberger/Aust (1997), S. 3 ff.

⁷³² Vgl. hierzu die Aufzählung der Wettbewerbsvorteile des Controllers in Kap. 3.4.2.2.

⁷³³ Vgl. Günther (1999), S. 29.

⁷³⁴ Zu den Aufgaben und der Struktur einer *Balanced Scorecard* vgl. Kap. 4.2.2.

tut angesehen, muss das Controlling Maßnahmen ergreifen, um *seinen Leistungsabsatz sicherzustellen* und damit seine organisatorische Stellung zu legitimieren. Die in Abbildung 37 vorgenommene *Visualisierung der Stärken und Schwächen* einzelner Anbieter vermag dem Controller Anhaltspunkte für seine *Angebotsstrategie* zu geben.⁷³⁵

	(Wettbewerbs-)Vorteile	(Wettbewerbs-)Nachteile
Externe Unternehmensberater	+ hohes methodisches Know how + breite Praxiserfahrung	- teuer - für Implementierung schlechter geeignet als Unternehmensinterne
Inhouse Consultants	+ hohes methodisches Know how + größere Nähe zum Top-Management für strategische Projekte	- geringere Kenntnis der Unternehmensprozesse - geringere Umsetzungsnähe
Strategische Planung/ Unternehmensentwicklung	+ methodisches Know how + Strategieerfahrung	- zuweilen hohe Distanz zum alltäglichen Geschäft - auf Planung beschränktes Wissen
Controller	+ Kenntnis des Gesamtunternehmens + in allen Bereichen der Unternehmensführung vertreten	- bislang wenig Erfahrung mit dem neuen Instrument - oftmals stark operative Ausrichtung

Abbildung 37: Potenzielle Konkurrenten bei der Einführung einer *Balanced Scorecard*⁷³⁶

Neben der pauschalen Klassifikation einer Leistung als Wettbewerbs-Dienstleistung auf Basis der Konkurrenz Betrachtung können einzelne Gestaltungsparameter Auskunft über das Ausmaß der Konkurrenzgefährdung geben. Bezogen auf die *Abrufmodalitäten* steigt der Konkurrenzdruck immer dann, wenn Leistungen fallweise abgerufen werden,⁷³⁷ d.h. wenn keine dauerhafte Bindung an einen Anbieter vorliegt.⁷³⁸ Insbesondere *sequenzunabhängige Dienstleistungen* des Controlling sind daher einer konkreten Konkurrenzge-

⁷³⁵ Vgl. hierzu auch die Ausführungen zu alternativen Formen konkurrenzgerichteten Verhaltens in Kap. 4.1.2.2.

⁷³⁶ Weber/Schäffer (2000), S. 79.

⁷³⁷ Vgl. Cramer (1987), S. 7.

⁷³⁸ Inwieweit die Bindungsstärke an einen Anbieter zur Segmentierung von Kunden verwandt werden kann zeigt Kap. 4.1.2.1.1.

fährdung ausgesetzt. Regelmäßig bedingt darüber hinaus die Art der *Verrechnung* einzelner Leistungen, inwieweit die Wettbewerbssituation von Controller und seinen Kunden als solche wahrgenommen wird. Wie bereits im Rahmen der Ausführungen zu den alternativen Verrechnungsmöglichkeiten angedeutet, sind die Existenz eines *stabilen externen Marktpreises* für *vergleichbare Produkte*, der *externe Marktzugang* oder der *unternehmensinterne Zwang* zur Anwendung von Marktpreisen Voraussetzungen für den wettbewerbsorientierten Einsatz von Marktpreisen.⁷³⁹ Erst über eine konsequente Anwendung von Marktpreisen kann eine Ausrichtung des Controllerbereichs an der *Effizienz und Effektivität externer Anbieter* erfolgen.

Da in vielen Unternehmen die Implementierung von Marktpreisen gerade im Controllingbereich noch wenig ausgeprägt ist, können allgemeine Überlegungen zum *Outsourcing* analog verstanden werden.⁷⁴⁰ Im Einzelfall heißt das, auch wenn eine spezielle Leistung des Controlling nicht verrechnet wird und daher keinem direkten Marktregulativ ausgesetzt ist, können Überlegungen hinsichtlich eines langfristigen Outsourcing diese Leistung im Sinne einer Wettbewerbsbetrachtung erscheinen lassen. Im Rahmen einer grundsätzlichen Make or Buy-Entscheidung können den beiden Beschaffungsalternativen Kosten- und Erlösbestandteile zugerechnet werden, so dass eine transparente Entscheidung zugunsten einer Alternative möglich wird.⁷⁴¹

Auch wenn die Überlegungen zum Outsourcing von Controlling-Aufgaben in vielen Unternehmen noch wenig fortgeschritten sind, kann insbesondere bei *Projektleistungen* von einer konkreten Konkurrenzgefährdung ausgegangen werden. Die in Abbildung 32 aufgezählten Leistungen der Unternehmensberatungen des BDU machen deutlich, dass insbesondere auch um die dem Controller zugeschriebene Beraterrolle⁷⁴² eine zunehmende Konkurrenz entbrennt. Ferner führen Rationalisierungsbestrebungen klassischer Unternehmen, sowie die von Beginn an angestrebte Flexibilität und Schlantheit junger Unternehmen auch im Bereich *dauerhafter Informationssystempflegeaufgaben* dazu, dass diese zunehmend an externe Dienstleister vergeben werden (z.B. DATEV)⁷⁴³. Darüber hinaus gilt es für das Controlling, stets auch alternative interne Aufgaben-

⁷³⁹ Vgl. Horváth (1998), S. 575 f.

⁷⁴⁰ Zu unternehmensinternen Make or Buy-Entscheidungen vgl. Witt (1988b), S. 77 ff. sowie allg. Hahn/Hungenberg/Kaufmann (1994), S. 74 ff.

⁷⁴¹ Zwei Beispiele zum Outsourcing von Controlling-Aufgaben finden sich bei Müller/Fickel (1997), S. 110 f.

⁷⁴² Zur Bedeutungszunahme der Beraterfunktion des Controllers vgl. Abbildung 14.

⁷⁴³ Vgl. Gleich (1997b), S. 359.

träger zu beobachten und eine diesbezügliche *Profilierung* zu betreiben. Abbildung 38 zeigt exemplarisch einen Vorschlag zur Visualisierung der Leistungsschwerpunkte alternativer Anbieter von Controlling-Leistungen. Hierbei ist die Zuordnung einzelner Leistungen jeweils kontextabhängig vorzunehmen.

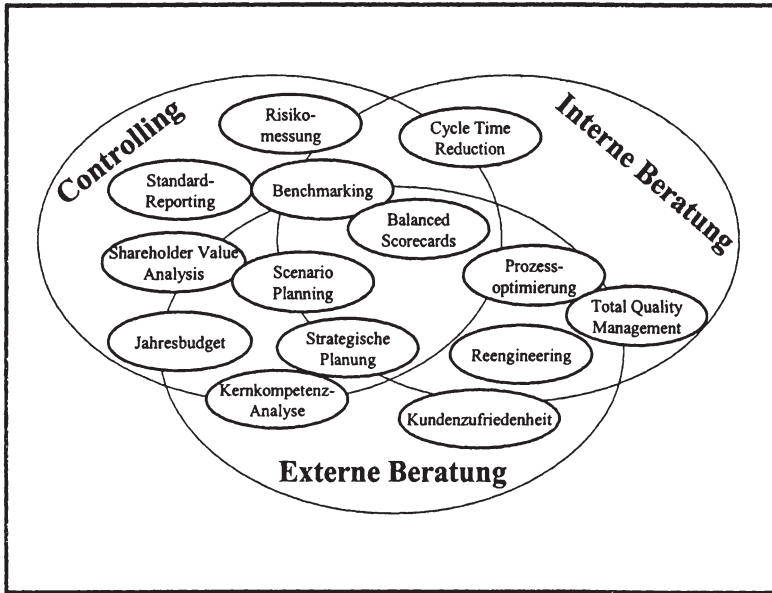


Abbildung 38: Abgrenzung zwischen Controlling, interner Beratung und externer Beratung⁷⁴⁴

Insgesamt ist die Zunahme der Wettbewerbs-Dienstleistungen des Controlling keinesfalls nur als Bedrohung für die Daseinsberechtigung des Controlling anzusehen. Vielmehr ist es für den Controller erforderlich, seine Rolle bezogen auf die *Absicherung eines unternehmensweiten Controllings* zu überdenken. Zunächst gilt es für ihn, das eigene Leistungsspektrum durch nachfolgend zu beschreibende Maßnahmen wettbewerbsfähig zu gestalten und darüber hinaus dessen Akzeptanz über eine angemessene Kommunikation sicherzustellen. Werden dennoch Controlling-Aufgaben an externe Anbieter vergeben, kommt dem Controller als Koordinator aller Controlling-Aktivitäten die Rolle eines Vermittlers bzw. Händlers zu,⁷⁴⁵ d.h. er trägt dafür Sorge, dass die Integration

⁷⁴⁴ Die Darstellung erfolgt in Anlehnung an Roth (2000), S. 137.

⁷⁴⁵ Allg. zu Maßnahmen innerbetrieblicher Anbieter zur Verbesserung ihrer Marktposition vgl. Witt (1988b), S. 81 ff.

der externen Controlling-Leistungen in die Controlling-Konzeption des Unternehmens gelingt.⁷⁴⁶

3.5 Implikationen der Gestaltungsparameterbetrachtung für die interne Kundenorientierung des Controlling

Im Rahmen der einführenden Erläuterungen zu Kapitel 3 wurde deutlich, dass ein *institutionalisierter Controllingbereich* einer gezielten Führung bedarf, um mit einer eigenständigen Organisationsstrategie seinen Beitrag zur Erreichung der Gesamtunternehmensziele abzusichern. Über die *Definition eines eigenen Leitbildes*, auf Grundlage der Werte und Normen des Gesamtunternehmens, besteht für das Controlling die Möglichkeit einer Profilierung gegenüber anderen Unternehmensteilbereichen und externen Anbietern. Betrachtet man diesbezüglich exemplarisch das Leitbild der *International Group of Controlling (IGC)*⁷⁴⁷, wonach Controller *begleitenden betriebswirtschaftlichen Service für das Management zur zielorientierten Planung und Steuerung* leisten,⁷⁴⁸ wird deutlich, dass die Servicefunktion des Controlling eine konsequent *kundenorientierte Ausrichtung* des Controllerebereichs erfordert. Darüber hinaus schreibt die IGC dem Controller die Rolle eines *internen betriebswirtschaftlichen Beraters*⁷⁴⁹ *aller Entscheidungsträger* zu. Daraus ergibt sich, dass die Serviceleistungen des Controlling einerseits unterschiedliche Zielgruppen betreffen, andererseits aber auch aufgrund des Beratungscharakters von anderen Anbietern erbracht werden können. Diese Ausgangssituation macht es erforderlich, sich Gedanken über die Erfolgsfaktoren des Controlling im internen Markt zu machen.

Zielsetzung der Darstellung eines *Gestaltungsraumes für ein kundenorientiertes Controlling* war daher die Ableitung für eine Marketingbetrachtung des Controlling wesentlicher Gestaltungsparameter. Zur Strukturierung des Gestaltungsraums wurde ein *modifiziertes Marketing Dreieck* gewählt, welches zu einer leistungs-, organisations- sowie kunden- und wettbewerbsbezogenen Betrachtung geführt hat. Auf Basis dieser Strukturierung wurden für jede Betrachtungsperspektive zunächst die für das Controlling relevanten *Rahmenbedingungen* beschrieben. Darauf aufbauend wurden aus Perspektive des Marketing er-

⁷⁴⁶ Hierzu gehört bspw. auch das Controlling von Beratereinsätzen, welches sinnvoll nur intern durchgeführt werden kann.

⁷⁴⁷ Die IGC ist ein Verband verschiedener Einrichtungen die Controllerausbildung betreiben.

⁷⁴⁸ Vgl. Weber (1999), S. 368.

⁷⁴⁹ Vgl. hierzu die in Abbildung 14 dargestellte *Aufgabenverlagerung im Berufsbild des Controllers*.

folgs- bzw. *gestaltungsrelevante Parameter* extrahiert und differenzierter betrachtet. Im Einzelnen waren dies

bezogen auf die Leistungen des Controlling

- die Beurteilungsdimensionen,
- die informationsökonomischen Leistungseigenschaften und
- die Inhaltscharakteristika;

bezogen auf die Organisation des Controlling

- die Leistungsinanspruchnahme,
- die Abrufmodalitäten,
- die Ablaufcharakteristika,
- die informellen Kontakte und die Leistungstradition sowie
- die Leistungsverrechnung und

bezogen auf die Kunden und Wettbewerber des Controlling

- die Individualität,
- die Leistungsevidenz,
- das Nutzungsverhalten und
- die Konkurrenzgefährdung.

Betrachtet man die Ausprägung einer konkreten Leistung des Controlling wie bspw. eines Berichtes, einer Abweichungsanalyse, eines Planungsvorgangs oder eines Beratungsprojektes bezüglich der einzelnen Parameter, so wird eine strukturierte *Beurteilung* für den Nachfrager relevanter Tatbestände möglich. Neben der Beurteilung einzelner Leistungen vermag eine derart strukturierte Darstellung gezielte *Ansatzpunkte für die Optimierung* der Leistungsinhalte und des Leistungsaustauschs zu geben. Entgegen der in der Vergangenheit oftmals zu beobachtenden angebotsorientierten Bereitstellung von Leistungen im Controlling,⁷⁵⁰ müssen so zukünftig *Informationsbedürfnisse* und *Inanspruchnahmepräferenzen* ergründet werden, um über eine sachgerechte Nutzung der Leistungen den Unternehmenszielbeitrag des Controlling sicherzustellen.

Wesentlich im Rahmen der hier getätigten Gestaltungsparameterbetrachtung ist zunächst, sich die dahinterstehende *Denkfigur* anzueignen. In Abhängigkeit der Unternehmensgröße und dem regelmäßig damit korrespondierenden Leistungsumfang des Controlling⁷⁵¹ wird es aber gerade für größere Unternehmen immer entscheidender, inwieweit sich die Denkhaltung der Kundenorientierung in

⁷⁵⁰ Vgl. Währisch (1988), S.331.

⁷⁵¹ Die Unternehmensgröße zählt regelmäßig zu den Einflussfaktoren auf den Leistungsumfang des Controlling. Vgl. Steinle (1999), S. 29 f. sowie Horváth (1998), S. 802.

konkrete Maßnahmen transformieren lässt. Im Einzelnen heißt das, die hinter der Gestaltungsparameterbetrachtung stehenden Gedanken in Form von regelmäßig anzuwendenden *Instrumenten* zu institutionalisieren, um hierdurch sowohl *strukturell* wie auch *prozessual* die Zufriedenheit der Kunden des Controlling sicherzustellen. Abbildung 39 zeigt, wie die Erkenntnisse der Gestaltungsparameterbetrachtung systematisch im Rahmen der Ausgestaltung von Instrumenten berücksichtigt werden können.

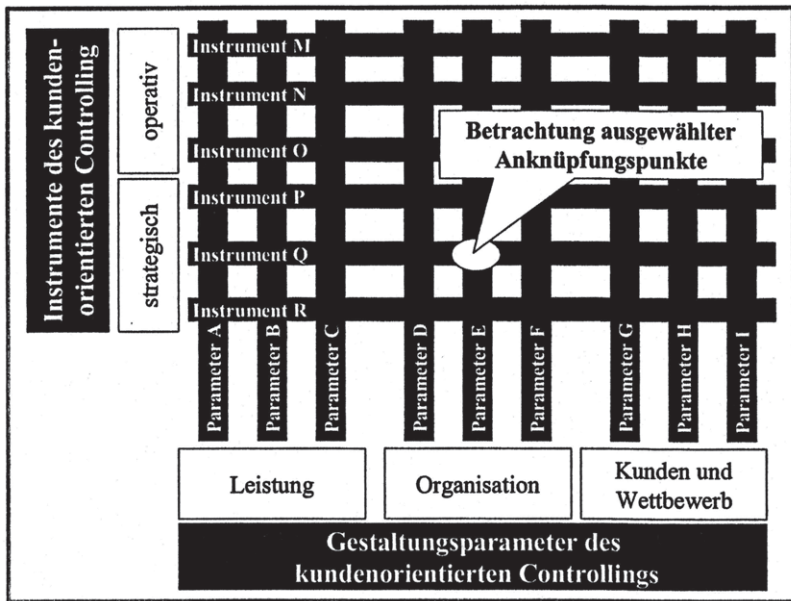


Abbildung 39: Parameter-Instrumenten-Matrix

Neben aus dem Bereich des Marketing bekannten Instrumenten sind es hier insbesondere Instrumente des marktorientierten Controlling selbst, die bei einer sachgerechten Anwendung auf den Controllerbereich zu einer Steigerung der Kundenzufriedenheit beitragen können. Im Folgenden sollen daher beispielhafte Instrumente zur Absicherung einer internen Kundenorientierung im Controlling vorgestellt werden. Hierbei decken die einzelnen Instrumente die extrahierten Gestaltungsparameter in unterschiedlichem Umfang ab, so dass im Rahmen der Kombination einzelner Instrumente auf eine ausgewogene Abdeckung aller für die Kundenorientierung im Controlling gestaltungsrelevanten Parameter zu achten ist.

4 Aktionsgrundlagen des kundenorientierten Controlling

Aufbauend auf die in Kap. 3 vorgenommene *Deskription der Realität* und *Ableitung explanatorischer Aussagen* über gestaltungsrelevante Zusammenhänge, sollen nachfolgend für praktische Handlungszwecke entscheidungstechnisch verwertbare *Instrumente* vorgestellt werden.⁷⁵² Die vorgenommene konzeptionelle Durchdringung unternehmensinterner Dienstleistungen des Controlling ist für deren zielgerichtete Ausgestaltung unerlässlich, da sich zusehens analog zu den Entwicklungen auf externen Absatzmärkten unternehmensintern ein Wandel in der *Dienstleistungskultur* vollzieht.⁷⁵³ Im Rahmen der engpassinduzierten Abkehr von einer produktionsorientierten Betrachtungsweise hin zu einer absatz- bzw. kundenorientierten Betrachtung, werden die unternehmensinternen Angebote des Controlling nicht mehr ausschließlich als *Vorgabe* betrachtet.⁷⁵⁴ Vielmehr ist der Ausgleich von unternehmensinternem Angebot und Nachfrage als *Prozess der Interessenskoordination* zu betrachten, der bezogen auf die *Unternehmens- und Bereichsziele* geplant werden muss. Auf Grundlage der in dem vergangenen Abschnitt dargelegten potenziellen Marktfähigkeit von Controlling-Leistungen sollen im Folgenden Maßnahmen für das Controlling abgeleitet werden, mit der Zielsetzung, Leistungen auf die individuellen Bedürfnisse der internen Kunden auszurichten, sowie eine *marktorientierte Unternehmensführung* auch intern abzusichern.⁷⁵⁵ Ferner soll mit dem Übergang von einem angebotsorientierten zu einem *nachfrageorientierten Verhalten* die Akzeptanz und Entwicklungsfähigkeit des Controlling sichergestellt werden.

Wie im Rahmen der abschließenden Ausführungen zu Kap. 3 angemerkt, sind dazu die auf den internen Markt gerichteten *Gestaltungsparameter des Controlling* einer regelmäßigen Analyse und Planung durch geeignete Instrumente zugänglich zu machen. Kurzfristig erscheint die isolierte Anwendung singulärer Instrumente möglich. Langfristig sollte im Sinne des *abteilungsorientierten internen Marketings* eine Integration der einzelnen Instrumente in Form einer *internen Marketingstrategie* erfolgen.⁷⁵⁶ Bei den hier betrachteten Instrumenten geht es weniger um die Betrachtung homogener Teilgruppen von *Marketingak-*

⁷⁵² Dies entspricht der vierten Stufe des Forschungsprozesses der Theorieentwicklung. Vgl. Grochla (1978), S. 61 ff.

⁷⁵³ Allg. zu den Herausforderungen marktorientierter Unternehmensführung vgl. Meffert (1999), S. 12 ff. sowie Backhaus/Büschken/Voeth (2000), S. 23 ff.

⁷⁵⁴ WITT zeigt in diesem Zusammenhang die Parallelen zum Wandel des Old Concept of Marketing hin zu einem den Engpass Absatz fokussierenden New Concept of Marketing auf. Vgl. Witt (1985), S. 164.

⁷⁵⁵ Vgl. Währisch (1998), S. 331 sowie Weber (1997), S. 15.

⁷⁵⁶ Vgl. Kap. 2.2.2.2.2.

tivitäten im Sinne von Produkt-, Distributions-, Kontrahierungs- und Kommunikationspolitik, wie dies im Rahmen des *Marketing-Mix* erfolgt.⁷⁵⁷ Vielmehr soll dem Gedanken Rechnung getragen werden, dass *Kundenorientierung* sich nicht in konkreten Ausprägungen des Marketing-Mix dokumentiert,⁷⁵⁸ sondern vielmehr im Sinne einer *Grundhaltung* gegenüber Leistungsempfängern zu verstehen ist.

Zur Operationalisierung dieser erforderlichen Meta-Betrachtung⁷⁵⁹ soll nachfolgend der Versuch unternommen werden, beispielhafte Instrumente chronologisch im Sinne eines Planungsprozesses zu ordnen. Ausgehend von Instrumenten zur Planung der *Controllerbereichsstrategie* und der daraus abzuleitenden *internen Marketingstrategie* für das Controlling erfolgt die Darstellung ausgewählter Instrumente zur *operativen Umsetzung* und *Absicherung* einer Strategie. Im Rahmen der hier unter den operativen Gesichtspunkten Leistungsanalyse und -beurteilung betrachteten Instrumente wird auf die spezifische Anwendung von *Benchmarking* und der *Balanced Scorecard* im Controllerbereich eingegangen. Zur Leistungs- und Kostenplanung im Controlling werden *Target Costing* und *Service Level Agreements* vorgestellt. Bei den hier ausgewählten Instrumenten handelt es sich um beispielhafte Anwendungen, über die die *Grundhaltung* „*Kundenorientierung*“ abgesichert und darauf aufbauend die Integration von Kundenanforderungen in das Leistungsangebot verbessert werden kann.

Nicht beabsichtigt ist, einen allumfassenden Überblick über die Instrumente des kundenorientierten Controllings zu geben. Vielmehr soll durch Einzelbeispiele die Übertragung weiterer, aus anderen Bereichen bereits bekannter Instrumente, auf das Controlling angeregt werden. Abbildung 40 zeigt die entlang des Planungsprozesses eingeordneten Instrumente. Bei der Gegenüberstellung von *Instrumenten* und *Planungsebenen* wird deutlich, dass eine eindeutige Zuordnung Schwierigkeiten bereitet. Die Anordnung der Instrumente erfolgt weitestgehend prozessual. Letztlich bestimmt aber der individuelle Kontext, so bspw. die Tatsache, ob ein Instrument erstmalig eingesetzt wird oder laufend Anwendung findet, dessen Position. Insbesondere die umfassenden Aufgaben der *Balanced Scorecard*, ausgehend von der Strategieentwicklung, über die Strategiedurchsetzung bis hin zur Strategiekontrolle erschweren eine punktuelle Eingliederung

⁷⁵⁷ Vgl. Meffert (2000), S. 972.

⁷⁵⁸ Vgl. zu diesem Gedanken Kühn (1991), S. 100 ff.

⁷⁵⁹ Vgl. zur Betrachtung der Kundenorientierung als Meta-Ebene Albers/Eggert (1988), S. 10 f.

in den Planungsprozess.⁷⁶⁰ Bei der hier vorgenommenen Einordnung der Balanced Scorecard wird deren operative Eignung - im Sinne der Absicherung der Strategiedurchsetzung - fokussiert. Gleichermäßen liegt der Betrachtungsschwerpunkt der Instrumente Benchmarking und Target Costing auf dem Ergründen und Beheben spezifischer operativer Leistungsdefizite.⁷⁶¹

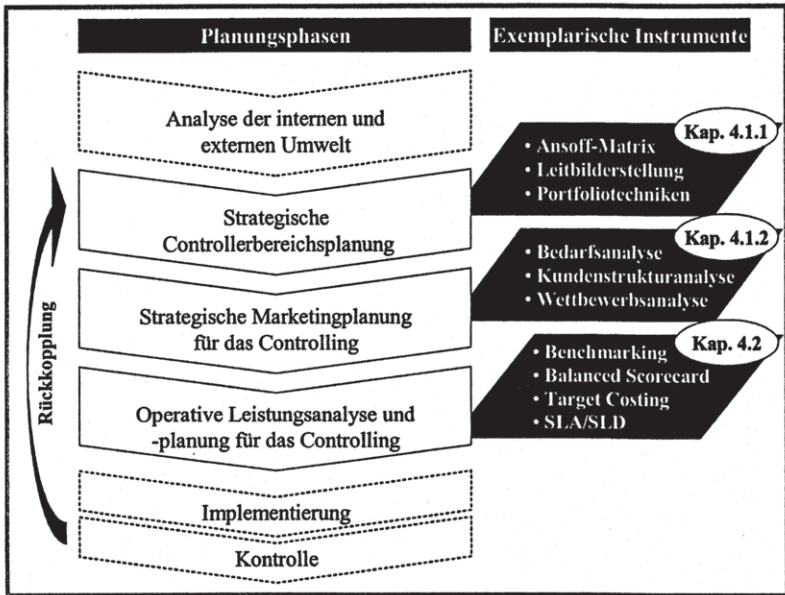


Abbildung 40: Planungsphasen und Instrumente des kundenorientierten Controlling⁷⁶²

Wesentlich bei dem Einsatz der einzelnen Instrumente bleibt deren *spezifische Anpassung* auf die Belange des organisationsinternen Dienstleisters Controlling. In Abgrenzung zu der üblichen Anwendung der Instrumente, ist dem konkreten *Organisationsumfeld* und den daraus erwachsenen Rahmenbedingungen für die Leistungserstellung und -verwertung des Controlling Rechnung zu tra-

⁷⁶⁰ Allg. zur Balanced Scorecard vgl. Kaplan/Norton (1996). Zur Aufgabe der Balanced Scorecard im Rahmen der Neuausrichtung des Controlling vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 111 ff.

⁷⁶¹ Auch wenn Target Costing regelmäßig als ein Instrument des strategischen Kostenmanagements gilt, erscheint diese Vorgehensweise aufgrund der gewählten Betrachtungsschwerpunkte angemessen. Insbesondere auch die nachfolgend zu postulierende Regelmäßigkeit des Einsatzes der ausgewählten Instrumente unterstützt diese Argumentation. Vgl. zum Target Costing Franz (1993), S. 124 ff.

⁷⁶² Die Abbildung des Planungsprozesses ohne die Zuordnung von Instrumenten erfolgt in Anlehnung an die allg. Darstellung von Meffert (2000), S. 234.

gen.⁷⁶³ Die Kenntnis der in Kap. 3 abgeleiteten *Gestaltungsparameter* ist hierfür elementar. Erwähnung sollen die Gestaltungsparameter im Rahmen der Instrumentenbetrachtung immer dann finden, wenn diese einer sachgerechten Ausgestaltung und Anwendung der Instrumente dienlich sind.⁷⁶⁴ Zur Plausibilisierung der folgenden Ausführungen sollen, soweit möglich, konkrete Anwendungsbeispiele aus *Literatur* und *Praxis* einbezogen werden.

4.1 Strategische Controllerbereichs- und Marketingplanung

Im Rahmen einer konkreten Analyse der Leistungen des Controlling wurde gezeigt, dass *Planungsaufgaben* regelmäßig zum Aufgabenspektrum und damit auch zum Dienstleistungsangebot des Controllers gehören.⁷⁶⁵ Zielsetzungen der folgenden Ausführungen ist, die im Controlling vorhandene *Planungskompetenz* zum Zwecke der Kundenorientierung auf den Controllerbereich *selbst* als Planungsobjekt anzuwenden. Über eine derartige Vorgehensweise kann einerseits eine zielgerichtete *Positionierung* des Controllerbereichs innerhalb des Unternehmens betrieben werden, andererseits wird die *Glaubwürdigkeit* des Controlling in den Augen seiner Kunden gestärkt, da „nach außen postulierte Prinzipien“⁷⁶⁶ - im Sinne der von anderen geforderten Planungsaktivitäten - selbst gelebt werden. Einteilen lassen sich die strategischen Planungsinstrumente in solche, die sich auf die grundsätzliche Entwicklung des *Unternehmensteilbereiches Controlling* beziehen (strategische Controllerbereichsplanung) und solche, die spezifisch auf das *interne Marketing des Controlling* (strategische Marketingplanung) fokussieren.⁷⁶⁷

Nachfolgend sollen ausgewählte Instrumente dieser Planungsebenen vorgestellt werden, da die *Umsetzung der Kundenanforderungen* einer Absicherung auf beiden Ebenen bedarf. Wesentlich für die Wirksamkeit der darzustellenden Maßnahmen ist, dass *Stellenbeschreibungen* und die *Erwartungshaltung der Vorgesetzten* die für die Planungsaktivitäten notwendigen Freiheitsspielräume nicht unangemessen einschränken.

⁷⁶³ Speziell zu einer Organisationsstrategie vgl. Witt (1985), S. 173 f.

⁷⁶⁴ Nicht beabsichtigt ist den Instrumenten differenziert alle Gestaltungsparameter gegenüberzustellen.

⁷⁶⁵ Vgl. Kap. 3.2.1.4.

⁷⁶⁶ Weber (1999), S. 370.

⁷⁶⁷ Zur Planung von Unternehmens- und Marketingstrategien vgl. Meffert (2000), S. 233 ff. sowie Kleinaltenkamp/Fließ (1995), S. 951 ff.

4.1.1 Strategische Controllerbereichsplanung

Im Sinne der Kundenorientierung des Controlling gilt es, die interne Kundenzufriedenheit in *Planung, Kontrolle* und *Informationsversorgung (Systembildung)* sowie in der Gewährleistung deren koordinierten Zusammenwirkens (*Systemkoppelung*) abzusichern.⁷⁶⁸ Daher obliegt es dem Controller auf Basis der ihm zugeordneten *Aufgaben* und einer Einschätzung seiner eigenen *Potenziale*, zukunftsgerichtet sein Leistungsangebot zu planen, um über die Bereitstellung *bedarfsentsprechender Produkte* seine organisatorische Stellung legitimieren zu können. Aufgabe strategischer Planungsinstrumente ist in diesem Zusammenhang sicherzustellen, dass alle erfolgsrelevanten Aspekte berücksichtigt werden und die Summe der *strategischen Dimensionen* ausgeleuchtet wird.⁷⁶⁹ Im Ergebnis gilt es, Transparenz bezüglich aller Handlungsalternativen zu schaffen und ein konkretes Selbstverständnis für die künftige Positionierung im Unternehmen zu entwickeln.⁷⁷⁰

Wie bereits bei den grundlegenden Ausführungen zu einer kundenorientierten Führung des Controllerbereichs angedeutet,⁷⁷¹ spielt im Rahmen *werte- und normenbezogener Führungsaufgaben* die *Leitbilderstellung* diesbezüglich eine wesentliche Rolle.⁷⁷² Grundlegend im Rahmen eines solchen Leitbildes ist, dem *Problemlösungspotenzial* des Controllings und der *Adressatenorientierung* - auch wenn interne Abhängigkeiten bestehen - konsequent Ausdruck zu verleihen.⁷⁷³ Auf Basis eines zu kommunizierenden Leitbildes gilt es für den Controller, den derzeitigen Stand sowie die zukünftige Entwicklung seines Leistungsangebotes zu bewerten. Charakteristisch für viele Controllerbereiche ist derzeit noch, dass wenig Klarheit über

- die Erneuerungsrate der Controller-Produkte,
- die Veränderung von Leistungsinhalt, -umfang und -häufigkeit,
- die Zeitbudgetbeanspruchung einzelner Leistungen sowie
- die Struktur und Effizienz der Leistungserstellungsprozesse

⁷⁶⁸ Zu Systembildung und Systemkoppelung als Aufgaben des Controlling vgl. Horváth (1998), S. 146.

⁷⁶⁹ Vgl. Niedereichholz (2000), S. 17. Allg. zu den Koordinationsinstrumenten innerhalb der strategischen Planung vgl. Küpper (1997), S. 82.

⁷⁷⁰ Vgl. Niedereichholz (2000), S. 19.

⁷⁷¹ Vgl. Kap. 3.1.

⁷⁷² Verschiedene Ausgestaltungsmöglichkeiten von Controllerbereich-Leitbildern finden sich bei Weber (1999), S. 362 ff.

⁷⁷³ Ein praktisches Beispiel für die Vision eines Controllerbereichs aus der Bankenwirtschaft findet sich bei Trilse (2001), S. 106.

besteht.⁷⁷⁴ Ein Instrument zur Strukturierung zukünftiger Handlungsoptionen im Controlling ist die ANSOFF-Matrix.⁷⁷⁵ Durch eine Gegenüberstellung gegenwärtiger und zukünftiger *Produkte* und *Kunden* lassen sich Handlungsoptionen klassifizieren. Der Vorteil dieses Analyseinstrumentes bezogen auf das Controlling ist insbesondere in dem systematischen Einbezug alternativer Kunden zu sehen, da eine derartige Betrachtung oft vernachlässigt wird. Abbildung 41 zeigt eine ANSOFF-Matrix mit exemplarischen Controlling-Produkten.

Kunden Produkte	Alte Kunden	Neue Kunden
Alte Produkte	I <ul style="list-style-type: none"> • monatlicher Kostenstellenbericht • Bestandsbewertung 	II <ul style="list-style-type: none"> • Kostenplanung in Gemeinkostenbereichen • Einrichtung der Kostenrechnung einer neuen Beteiligung
Neue Produkte	III <ul style="list-style-type: none"> • Shareholder-Value-Ergebnisse • Balanced Scorecards 	IV <ul style="list-style-type: none"> • Kundenerfolgsrechnung • Kostenschätzmodelle in der Entwicklung

Abbildung 41: ANSOFF-Matrix für Controlling-Leistungen⁷⁷⁶

Aus dieser Matrix ergeben sich idealtypische *Marktfeldstrategien* wie Marktdurchdringung (I), Markterschließung (II), Produktentwicklung (III) und Diversifikation (IV),⁷⁷⁷ aus denen sich wiederum unterschiedliche Implikationen für ein Marketing des Controllerebereichs ergeben. Auch wenn die der ANSOFF-Matrix zugrundegelegte Struktur recht grober Natur ist, führt die *Systematik der*

⁷⁷⁴ In Anlehnung an die von WEBER/SCHÄFFER aufgeworfenen Fragen zur Neuausrichtung des Controlling, vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 150 f.

⁷⁷⁵ Allg. zur ANSOFF-Matrix vgl. Ansoff (1966), S. 132.

⁷⁷⁶ Homburg/Weber (1999), S. 592.

⁷⁷⁷ Vgl. Ansoff (1966), S. 130 ff.

Problemdurchdringung regelmäßig zu kreativen Anstößen.⁷⁷⁸ Insbesondere die Verknüpfung der Marktfeldstrategien mit der *Gestaltungsparameterbetrachtung* liefert konkrete Anhaltspunkte für die Ausgestaltung der einzelnen Strategicalternativen. So sollte bspw. die bestehende *Reputation* des Controllings auf derzeitigen Märkten gezielt zu einer Etablierung *innovativer Leistungen* eingesetzt werden (III). Insbesondere der hohe Anteil von *Vertrauenseigenschaften* innovativer Leistungen erfordert für eine interne Auftragserteilung eine gewachsene Geschäftsbeziehung mit einer entsprechenden *positiven Leistungstradition*. Demgegenüber kann über eine Verbesserung der *Leistungsevidenz* bei Kontrollleistungen oder allgemein über eine klarere Fassung der *Abrufmodalitäten* eine gezielte Marktdurchdringung betrieben werden (I). Insbesondere über eine Kenntnis des *Nutzungsverhaltens* können individuelle Kundenbedürfnisse noch gezielter befriedigt werden. Soweit neue Märkte mit *fakultativen Leistungen* bearbeitet werden sollen, muss der Controller sorgfältig das Ausmaß der *Konkurrenzgefährdung* einzelner Leistungen beurteilen (II/IV).

Die hier im Rahmen der strategischen Bereichsplanung diskutierte Strukturierung von Produkt-Markt-Beziehungen des Controlling dient einer langfristigen Absicherung der *Erfolgspotenziale*. Neben den Potenzialen stellt sich aber immer öfter - insbesondere vor dem Hintergrund einer Konkurrenz Betrachtung - die Frage nach den dahinterstehenden *Fähigkeitspotenzialen* des Controllerbereichs. Unter *Fähigkeitspotenzialen* des Controlling ist im Rahmen einer nachfragerorientierten Betrachtung vornehmlich die *Problemlösungskompetenz* des Controllings zu verstehen.⁷⁷⁹ Betrachtet man die Problemlösungskompetenz des Controllings als Technologie,⁷⁸⁰ so können für alternative Leistungen bzw. Technologien des Controlling mittels einer *Technologie-Portfolio-Analyse* zukünftige Handlungsnotwendigkeiten abgeleitet werden.⁷⁸¹

In der Technologie-Portfolio-Analyse werden zur Bewertung der *Fähigkeitspotenziale* eines Controllerbereichs einzelne Leistungen bezüglich ihrer *Technologieattraktivität* und der diesbezüglichen *Ressourcenstärke* des Controlling abgebildet. Die Attraktivität einer Leistung zeichnet sich im wesentlichen durch das *Nutzenpotenzial* aus,⁷⁸² d.h. bspw. inwieweit eine Leistung des Controllings

⁷⁷⁸ Vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 152.

⁷⁷⁹ Vgl. hierzu auch die Eignungsaspekte im Rahmen der Zuordnung von Aufgaben zu Controllern in Kap. 3.2.1.1. Vgl. ferner Herzog (1999), S. 45 ff.

⁷⁸⁰ So für die Kostenrechnung Weber (1999), S. 371.

⁷⁸¹ Hier und im Folgenden zum Technologie-Portfolio-Management vgl. Pfeiffer/Metze/Schneider/Amler (1991), S. 78.

⁷⁸² Vgl. Homburg/Weber (1999), S. 589.

zur Erfüllung der Unternehmensziele beiträgt. Im Rahmen einer Klassifikation können so Leistungen des Controlling bspw. nach ihrem Beitrag zur *Absicherung der Wettbewerbsfähigkeit des Gesamtunternehmens* abgebildet werden. Wesentlich im Sinne des kundenorientierten Controllings ist an dieser Stelle das *Nutzungsverhalten* der Kunden mit einzubeziehen, da auch durch vermeintlich attraktive Leistungen im Falle einer unsachgemäßen Nutzung durch die Kunden des Controlling kein Beitrag zur Erfüllung der Unternehmensziele geleistet wird.

Neben der Attraktivität gilt es für die abzubildenden Leistungen die *Ressourcenstärke* des Controllings als Anbieter zu bewerten. Zu der Ressourcenstärke zählen im wesentlichen die im Rahmen der Beurteilungsdimensionen diskutierten *Potenzialqualitäten* einer Leistung.⁷⁸³ Hier sind neben der technischen Ausstattung des Controllerebereichs insbesondere die *personellen Fähigkeiten* und *Erfahrungen* zu nennen. Wie im Rahmen der Technologieattraktivität angesprochen, ist die *Nutzung* der Leistung letztendlich erfolgskritisch, d.h. auch bezogen auf die Ressourcenstärke spielt nicht allein die *angebotsorientierte Sicht* eine Rolle, sondern gleichsam auch die Wahrnehmung des Nachfragers.⁷⁸⁴ Daher zählen zu der Ressourcenstärke des Controlling gleichermaßen die Fähigkeiten des Controllers, seine *Leistungen zu kommunizieren, Abrufmodalitäten adressatengerecht auszugestalten und somit die Leistungsanspruchnahme und -nutzung zu fördern*. Abbildung 42 zeigt beispielhaft die Einordnung von Kostenrechnungsleistungen in ein Technologieportfolio.

Die vorgenommene Abbildung von Leistungen sollte stets *kontextabhängig* vorgenommen werden.⁷⁸⁵ Bei der Interpretation des Technologieportfolios ist analog zur ANSOFF-Matrix zu verfahren, d.h. es ist weniger die abschließend genaue Einordnung von Leistungen zu thematisieren als vielmehr die im Rahmen der Klassifikation entstehenden Diskussionsprozesse. Über derartige Erkenntnisgewinne bei der Erstellung des Portfolios hinaus ist langfristig für alle Controlling-Leistungen - im Sinne einer *Normstrategie* - eine Positionierung entlang des *Gleichgewichtspfad*s anzustreben.⁷⁸⁶

⁷⁸³ Vgl. Kap. 3.2.2.1.1.

⁷⁸⁴ Zur angebotsorientierten Qualitätsprüfung der Kostenrechnung vgl. Tylkowski/Guth/Spieker (2001), S. 96 ff.

⁷⁸⁵ Dies bedingt gerade bei Controlling-Leistungen die Führungssystemabhängigkeit der Attraktivität sowie die Personengebundenheit der Ressourcenstärke.

⁷⁸⁶ Vgl. grundsätzlich Pfeiffer/Metze/Schneider/Amler (1991), S. 78 ff.

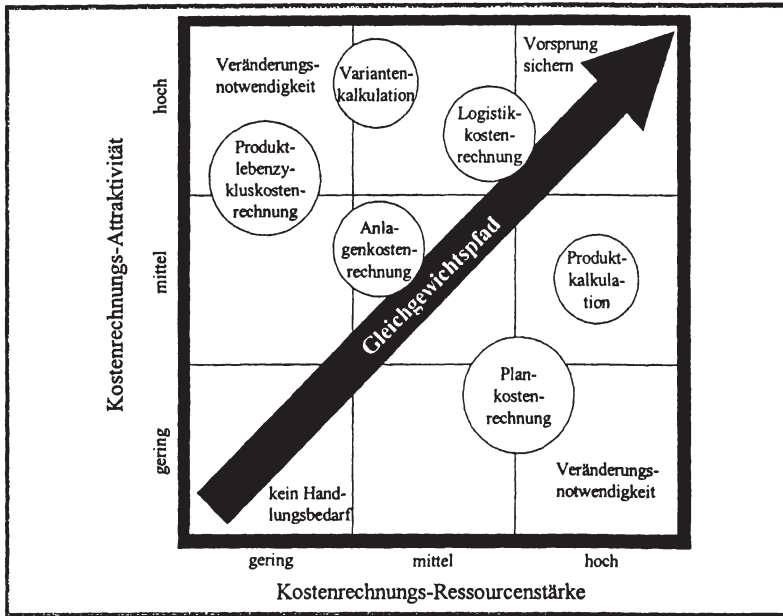


Abbildung 42: Exemplarisches Kostenrechnungs-Portfolio⁷⁸⁷

Bezogen auf Abbildung 42 heißt dies exemplarisch für die Plankostenrechnung, soweit diese z.B. aufgrund zunehmender Anlagenautomatisierung an Bedeutung verloren hat, den auf sie entfallenden *Ressourcenverzehr* zukünftig deutlich zu verringern.⁷⁸⁸ Wesentlich im Rahmen einer nachfragerorientierten Betrachtung des Controlling ist, bei der Einordnung von Leistungen in das Technologie-Portfolio auch Komponenten der kundenorientierten Leistungsgestaltung und -erbringung - im Sinne der abgeleiteten Gestaltungsparameter - mit einzubeziehen. Letztlich haben diese Faktoren Einfluss auf die Bewertung einer Leistung, da das hinter der Attraktivität stehende *Nutzenpotenzial* jeweils adressatenabhängig bzw. organisationsabhängig zu bewerten ist.

Die hier vorgestellten Instrumente der strategischen Bereichsplanung vermögen für das Controlling einen ersten Überblick über die allgemeine *Ausgangssituation*, *Zielvorstellungen* und einen daraus erwachsenden *Handlungsbedarf* zu

⁷⁸⁷ In Anlehnung an die Darstellung von Weber (1999), S. 375.

⁷⁸⁸ Vgl. Weber (1999), S. 376.

geben.⁷⁸⁹ Grundlegend ist für das Controlling in diesem Zusammenhang die Handlungsoptionen nicht einseitig im Sinne von *Wachstumsstrategien* zu verstehen, wie dies die meisten Instrumente der strategischen Planung implizieren. Vielmehr gilt es auch über eine konsequente *Aufgabenkritik* Möglichkeiten eines *Downsizing* zu prüfen, um darüber einen Beitrag zur *Gemeinkostenreduktion* zu leisten. Im Folgenden sollen zur Spezifikation der hier im Rahmen der Controllerbereichsplanung bereits angesprochenen Kunden und Märkte Aspekte einer *strategischen Marketingplanung* im Controlling vorgestellt werden.

4.1.2 Strategische Marketingplanung im Controlling

Aufbauend auf den Ausführungen zur strategischen Controllerbereichsplanung sollen im Rahmen der *strategischen Marketingplanung* insbesondere Maßnahmen zur Bewertung und Gestaltung der *Kunden- und Konkurrenzsituation* thematisiert werden. Da sich die Ausführungen auf ausgewählte Instrumente beschränken sollen, liegt der Fokus im Folgenden einerseits auf der Art und Weise der *internen Kundenerfassung und -bearbeitung*, sowie andererseits auf dem *Verhalten gegenüber alternativen Marktteilnehmern*.⁷⁹⁰ Grundlage hierfür bilden die in Kap. 3 beschriebenen Rahmenbedingungen des Controlling.⁷⁹¹

4.1.2.1 Kundenorientierte Strategie

Analog zu dem auf unternehmensexterne Märkte ausgerichteten Absatzmarketing stellt sich für das Controlling als interner Dienstleister die grundsätzliche Frage,⁷⁹² ob die Gesamtheit unternehmensinterner Kunden *differenziert* oder *undifferenziert* zu bearbeiten ist.⁷⁹³ Bei einer undifferenzierten internen Marktbearbeitung werden die *durchschnittlichen Erwartungen* der Zielgruppe ermittelt und ein daran ausgerichtetes Standardprodukt angeboten.⁷⁹⁴ Demgegenüber zeichnet sich eine differenzierte Marktbearbeitung durch eine *zielgruppenspezifische Produktgestaltung* und eine *individualisierte Kommunikation* aus. Im Folgenden soll der Fokus auf strategischen Optionen einer differenzierten Marktbearbeitung liegen, da die Entscheidungsunterstützungsfunktion des

⁷⁸⁹ Ein Portfolio zur Bestimmung der Controllingattraktivität ausgewählter Geschäftsprozesse findet sich bei Otto (1999), S. 106. Zu weiteren Portfolios für unternehmensinterne Leistungen vgl. Witt (1989), S. 156 ff.

⁷⁹⁰ Zu den einzelnen Funktionen der strategischen Marketingplanung vgl. übersichtsartig Meffert (2000), S. 234 sowie ausführlich S. 267 ff.

⁷⁹¹ Vgl. Kap. 3.4.1 und Kap. 3.4.2.

⁷⁹² Allg. zu den Dimensionen einer strategischen Marketingkonzeption vgl. Fließ (1995), S. 951 ff.

⁷⁹³ Vgl. Kotler (1967), S. 111.

⁷⁹⁴ Hier und im Folgenden vgl. Meffert (2000), S. 268 f.

Controlling eine genaue Kenntnis und Befriedigung der Bedürfnisse einzelner Kunden bedingt. Dessen ungeachtet zeigen die im Rahmen der *Leistungsindividualisierung* getätigten Ausführungen,⁷⁹⁵ dass mit Verfahren wie *Mass-Customization* oder *Self-Customization* im Controllerbereich auch *hybride Lösungen* denkbar sind, die insbesondere unter *Kostengesichtspunkten* Beachtung finden sollten.⁷⁹⁶

Eine differenzierte Marktbearbeitung setzt zunächst die genaue Kenntnis der *Bedürfnisse alternativer Kunden* voraus und erfordert darauf aufbauend eine *Segmentierung der aktuellen und potenziellen Nachfrager*.⁷⁹⁷

4.1.2.1.1 Informationsbedarfsanalyse

Zielsetzung der Controlling-Bedarfsanalyse ist die Ermittlung aller aus Kundensicht relevanten, potenziell durch das Controlling abzudeckenden Bedürfnisse, um diese später in ein entsprechendes Leistungsprofil umsetzen zu können. Der *Bedarf* stellt somit eines der wesentlichen Segmentierungskriterien für eine zielgerichtete Ansprache der Kunden des Controlling dar.⁷⁹⁸ Die Bedarfsanalyse ist im Sinne einer internen Marktforschung zu verstehen.

Da es sich im Kern der Controlling-Leistungen um *Informationen* handelt, ist zunächst der *Informationsbedarf* der jeweiligen Nachfrager zu ermitteln. Die grundlegenden Merkmale des Informationsbedarfs sind:⁷⁹⁹

- Art,
- Verdichtungsgrad,
- Aktualität,
- Darstellungsform,
- Bedeutung,
- Termindringlichkeit,
- Qualität,
- Verwendungszweck.
- Menge,
- Häufigkeit,
- Genauigkeit,
- Zuverlässigkeit,
- Messbarkeit,
- Kosten,
- Sicherheit,

⁷⁹⁵ Vgl. Kap. 3.4.3.1.

⁷⁹⁶ Zu *Mass-Customization* und *Self-Customization* im Controllerbereich vgl. Steidle/Thiem/Rohden (2000), S. 284 f.

⁷⁹⁷ Vgl. Meffert (2000), S. 269.

⁷⁹⁸ Aufgrund der Bedeutung und Komplexität des Informationsbedarfs wird dieser eigens vor den in Kap. 4.1.2.1.2 zu diskutierenden Segmentierungskriterien dargestellt.

⁷⁹⁹ Zu den Merkmalen und deren Bedeutung im Einzelnen vgl. Horváth (1998), S. 348 ff.

Wie hier dargestellt, ist der Informationsbedarf in einem umfassenden Sinn zu verstehen, d.h. nicht nur der Informationsinhalt ist relevant, sondern gleichermaßen Präferenzen bzgl. der *Informationsdarstellung* und *-verwendung*.⁸⁰⁰ In Abhängigkeit der zugrundegelegten Entscheidungsprobleme des Nachfragers ist daher der Informationsbedarf vom Controller mit geeigneten *Instrumenten* zu spezifizieren. Deutlich wird, dass der Informationsbedarf der Kunden des Controlling insbesondere in Abhängigkeit des unterstellten *Entscheidungs-* bzw. *Planungshorizontes* variiert.⁸⁰¹ Aus diesem Grund ist bei *Instrumenten der Informationsbedarfsermittlung* zwischen solchen zu unterscheiden, die sich auf Informationen zur *operativen* und *taktischen Planung* beziehen, und solchen, die den Informationsbedarf für *strategische Entscheidungen* ermitteln können.⁸⁰² Abbildung 43 gibt einen Überblick über wesentliche Instrumente zur Ermittlung des Informationsbedarfs für *operative* und *taktische* Entscheidungen.

Informationsquellen	Betriebliche Dokumente	Betriebliche Datenerfassung		Informationsverwender
Induktive Analysemethoden	Dokumentenanalyse	Datentechnische Analyse	Organisationsanalyse	Befragung • Interview • Fragebogen • Bericht
Informationsquellen	Aufgaben und Ziele der Unternehmung	Planungsmodelle der Unternehmung	Theoretische Planungsmodelle	
Deduktive Analysemethoden	Deduktiv-logische Analyse	Modellanalyse		

Abbildung 43: Methoden der Informationsbedarfsermittlung⁸⁰³

Eine konsequent nachfragerorientierte Ausrichtung des Controlling impliziert zunächst eine *induktive Analyse* des Informationsbedarfs auf Basis einer Befra-

⁸⁰⁰ Vgl. für das Beispiel Kostenrechnung Währisch (1998), S. 338.

⁸⁰¹ Vgl. Müßig (1993), S. 288.

⁸⁰² Vgl. beispielhaft zur Informationsbedarfsermittlung für die operative und taktische Planung Horváth (1998), S. 350 ff. sowie zur strategischen Planung S. 357 ff.

⁸⁰³ Küpper (1997), S. 141.

gung der Empfänger. Im Sinne des Marketing ist ein Vorteil dieser Vorgehensweise darin zu sehen, dass dem Kunden unmittelbar die Möglichkeit gegeben wird, seine Bedürfnisse und Bedenken zu *artikulieren*, was insbesondere organisationsintern, aufgrund *mangelnden Kunden-Feedbacks*, regelmäßig ein Problem darstellt.⁸⁰⁴ Über Interviews, Fragebögen und Berichte⁸⁰⁵ lässt sich der *subjektive Informationsbedarf* ableiten. Im Sinne einer sachgerechten Verfolgung der Unternehmensziele besteht jedoch die Gefahr, dass der Kunde des Controllers nicht alle zur Erfüllung seiner Aufgabe notwendigen Informationen eigenständig nachfragt. Die *Rationalitätssicherungsfunktion* des Controllers erfordert in diesem Zusammenhang, neben dem subjektiven Informationsbedarf seiner Kunden einen *objektiv problemlösungsadäquaten Informationsbedarf* zu bestimmen. Dieser ergibt sich kontextabhängig auf Basis der *Aufgaben* und *Ziele des Entscheidungsträgers*. Zur Operationalisierung dieses Informationsbedarfes eignen sich *Dokumenten-, Daten- und Organisationsanalysen*.⁸⁰⁶ Problem dieser Analyseformen ist stets der ausgeprägte Gegenwarts- und Organisationsbezug. Eine sinnvolle Ergänzung dieser Instrumente sind *deduktive Informationsbedarfsermittlungsverfahren*, welche ausgehend von den Unternehmenszielen deduktiv-logisch oder über Modellanalysen einen objektiven Informationsbedarf zu ergründen versuchen. Analog wird bei der Ermittlung der Informationsbedürfnisse für strategische Entscheidungen, beispielsweise im Rahmen der *Critical Success Factors-Analyse* (CSF) vorgegangen.⁸⁰⁷ Da aber auch im Controlling selbst von *Kapazitäts- und Rationalitätsengpässen* auszugehen ist, ergibt sich neben der subjektiven Informationsnachfrage und dem objektiven Informationsbedarf, ein oftmals mit diesen Mengen nicht deckungsgleiches *Informationsangebot des Controllerdienstes*.

Im Rahmen einer internen Marketingstrategie für das Controlling stellt sich unmittelbar die Frage nach *Ursachen* und *Lösungsmöglichkeiten* für die mangelnde Übereinstimmung der Informationsmengen. In Analogie zu Abbildung 31⁸⁰⁸ sollen daher an dieser Stelle differenziert die möglichen Überschneidungen von *Informationsangebot, -nachfrage und -bedarf* betrachtet werden, um in Anlehnung an die Gestaltungsparameterbetrachtung strategische Optionen diskutieren zu können. Eine Übersicht über die alternativen *Überscheidungsöglichkeiten* findet sich in Abbildung 44.

⁸⁰⁴ Allg. zum Kunden-Feedback vgl. Günter (1997), S. 225 ff.

⁸⁰⁵ Ausführlicher zur Berichtsmethode vgl. Müßig (1993), S. 287 f.

⁸⁰⁶ Vgl. Horváth (1998), S. 351.

⁸⁰⁷ Zur CSF-Analyse vgl. Rockart (1979), S. 81 ff.

⁸⁰⁸ Vgl. Kap. 3.4.1.2.

Ausgehend von Feld Nr.1, welches die *Optimalsituation* des Informationsaustausches zwischen Controller und Kunden widerspiegelt, zeichnet sich die Situation in Feld Nr. 2 dadurch aus, dass vom Controlling eine Leistung angeboten und vom Kunden nachgefragt wird, ohne dass die *Inanspruchnahme* der Leistung bezogen auf das zu lösende Entscheidungsproblem zielführend ist. Maßgeblich ist für den Controller in solchen Situationen, derartige Leistungen überhaupt *zu erkennen*, da der Leistungsaustausch oberflächlich zu funktionieren scheint.⁸⁰⁹ Werden solche Leistungen identifiziert, kann der Controller über eine anreizkonforme Gestaltung von *Verrechnungspreisen*, soweit diese organisatorisch durchsetzbar sind, den Kunden dazu bewegen, für ihn irrelevante Leistungen künftig nicht mehr in Anspruch zu nehmen.

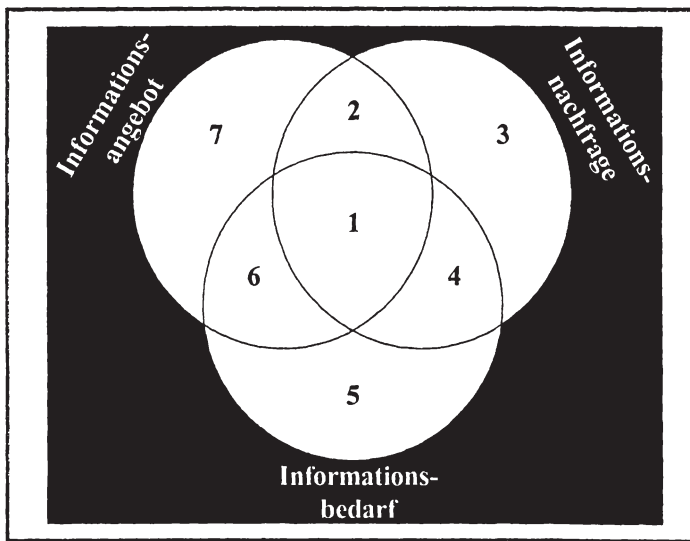


Abbildung 44: Überschneidungsalternativen von Informationsangebot, -nachfrage und -bedarf⁸¹⁰

In Feld Nr. 3 ist regelmäßig die *Beratung des Controllers* gefragt, da hier die mangelnde *Leistungsevidenz* oder das fehlverstandene *Nutzenpotenzial* einer Leistung eine Nachfrage auslöst, die weder zweckmäßig ist noch befriedigt werden kann.

⁸⁰⁹ Zu einigen der Handlungsempfehlungen im Folgenden vgl. Weber (1997), S. 11-13.

⁸¹⁰ Weber (1997), S. 12.

Inhaltlich problematischer ist der Fall Nr. 4, bei dem ein konkreter Informationsbedarf besteht und auch kundenseitig artikuliert wird, diesem jedoch *kein Angebot* gegenübersteht. Ursache hierfür kann sein, dass der Controller den objektiven und subjektiven Informationsbedarf aufgrund eigener *Rationalitätseingpässe* oder einer *mangelnden internen Marktforschung* nicht kennt oder aber die Informationssysteme des Controlling diesen aus *Kapazitäts- oder Kostengründen* nicht abdecken können. Im Sinne des Marketing ist zur Vermeidung derartiger Situationen darauf zu achten, dass die Artikulation der *Kunden*, ihrer *Bedürfnisse* und *Zufriedenheit* mit dem Leistungsangebot des Controllers institutionalisiert wird.⁸¹¹

Feld Nr. 5 kennzeichnet einen konkreter Informationsbedarf, der derzeit nicht durch ein Angebot des Controlling befriedigt werden kann. Zudem wurde der Informationsbedarf nicht vom Management erkannt, so dass diesbezüglich keinerlei Nachfrage artikuliert wird. In derartigen Situationen geht es für den Controller darum, seiner *Innovationsfunktion* gerecht zu werden und mit neuen Leistungen auf Änderungen der *Unternehmensstruktur* und des *Unternehmensumfeldes* zu reagieren.⁸¹² Oftmals kann auch eine Analyse der *potenziellen Konkurrenten* und ihrer Leistungsangebote zu konkreten Anregungen führen.

Feld Nr. 6 zeichnet eine Übereinstimmung von Informationsangebot und -bedarf aus, eine Nachfrage nach diesen Leistungen wird jedoch nicht artikuliert. Diese Situation bietet regelmäßig zahlreiche Ansatzpunkte für Marketingmaßnahmen im Controlling, da es im Sinne der Unternehmensziele ist, derartige Produkte *gezielt zu vermarkten*. Zu analysieren sind hier insbesondere die Ursachen, warum Leistungen des Controlling nicht nachgefragt werden. Dies kann einerseits daran liegen, dass keine ausreichende *Transparenz bezüglich des Leistungsangebotes* oder des *Einsatzes einzelner Leistungen* besteht.⁸¹³ In diesem Zusammenhang spielt insbesondere auch der hohe Anteil von *Vertrauenseigenschaften* der Leistungen des Controlling eine Rolle.⁸¹⁴ Andererseits ist darauf zu achten, dass die *ökonomische Ausrichtung* des Controllerbereichs, verbunden mit eventuell von Kunden als zu hoch angesehenen *Verrechnungspreisen*, nicht zu einem Ausbleiben der Nachfrage führt. Soweit Marketingmaßnahmen keinen Erfolg zeigen, ist unter Umständen im Sinne einer Absicherung

⁸¹¹ Vgl. hierzu Kap. 4.2.1 sowie zur Operationalisierung der Kundenzufriedenheit Stadler/Weißberger (1999), S. 8 ff.

⁸¹² Zur Anpassungs- und Innovationsfunktion des Controlling vgl. Küpper (1997), S. 17 f.

⁸¹³ Zur Strukturierung des Controlling-Leistungsangebotes vgl. die Ausführungen zu Service Level Agreements in Kap. 4.2.4.

⁸¹⁴ Vgl. Kap. 3.2.2.2.3.

der Unternehmensziele zu überlegen, inwieweit solche Leistungen *obligatorischen Charakter* haben sollten. Insgesamt aber sind Leistungen des Feldes Nr. 6 - besonders auch durch flankierende *kommunikationspolitische Maßnahmen* - in der Gunst der Nachfrager regelmäßig aufwertbar.

Wesentlich bei Leistungen des Feldes Nr. 7 ist, sich als Controller konsequent selbst einer *Leistungsbeurteilung durch Kunden* oder einem *Vergleich mit anderen Anbietern* zu unterziehen, um zu erkennen, dass angebotene Leistungen weder freiwillig nachgefragt werden, noch im Sinne der Problemstellung des Kunden zielführend sind. Zu einem Leistungsaustausch kommt es bei solchen Leistungen auch nur dann, wenn diese *obligatorischen Charakter* haben. Daher gilt es für den Controller, alle obligatorischen Leistungen regelmäßig einer Überprüfung zu unterziehen und zu bewerten, inwieweit obligatorische Leistungen über eine Steigerung ihrer Evidenz langfristig einer - dann auch erfolgenden - freiwilligen Nachfrage ausgesetzt werden können.⁸¹⁵

Auf Basis der überblicksartig dargestellten Instrumente der Informationsbedarfsanalyse konnte deren unterschiedliche Eignung zur Abgrenzung eines *objektiven* bzw. *subjektiven Informationsbedarfs* festgestellt werden. Für das Controlling gilt es darauf aufbauend, Strategien der Kundenansprache zu entwickeln, über die sein *Informationsangebot* mit Nachfrage und Bedarf der Kunden in Einklang gebracht werden kann.

Im Rahmen der Beschreibung alternativer Kunden des Controlling wurde bereits angedeutet, dass Kunden primär nach ihren *spezifischen Bedürfnissen* abzugrenzen sind. Die Komplexität der Bedürfnisermittlung und die hohe strategische Relevanz organisationsbedingter Sachverhalte lassen es jedoch ratsam erscheinen, weitere operationale Abgrenzungskriterien für Kunden zu betrachten, die für deren unmittelbare Ansprache zielführend sein können.

4.1.2.1.2 Interne Kundenstrukturanalyse

Für eine kundenorientierte Ausrichtung des Controllerbereichs ist es unverzichtbar, zunächst alle aktuellen und potenziellen Kunden *zu kennen*. Die Ausführungen in Kap. 3.4.1.2. konnten diesbezüglich einen ersten Überblick im Sinne einer *deskriptiven Systematisierung* geben. Diskutiert man darüber hinausgehend strategische Handlungsoptionen, so stellt sich die Frage, nach welchen *Kriterien* sich alternative Kunden zusammenfassen lassen, damit eine

⁸¹⁵ Vgl. hierzu die Ausführungen zu den *obligatorischen Leistungen* in Kap. 3.3.2.1.1.

Marktbearbeitung im Controlling sowohl *bedarfsgerecht* als auch *wirtschaftlich* erfolgen kann.⁸¹⁶ Der Ansatz der *Kunden-* bzw. *Marktsegmentierung* bietet diesbezüglich ein adäquates Instrumentarium an⁸¹⁷ und ist in einem umfassenden Sinn als *integriertes Konzept der Markterfassung und -bearbeitung* zu verstehen.⁸¹⁸ Beabsichtigt ist zu gewährleisten, dass - soweit abgegrenzte Kundengruppen über spezifische Marketinginstrumente angesprochen werden - diese auch möglichst ähnlich auf den Instrumenteneinsatz reagieren. Dazu bedarf es der Auswahl geeigneter Segmentierungskriterien „zur Aufteilung eines Gesamtmarktes in bezüglich seiner Marktreaktion intern homogene [und] extern heterogene Marktsegmente“⁸¹⁹.

Die im vorangegangenen Abschnitt getätigten Ausführungen zum Informationsbedarf zeigen, dass gerade die *Bedürfnisse der Kunden* einen konkreten Ansatzpunkt für eine Zusammenfassung zu homogenen Gruppen bieten. So können beispielhaft bezogen auf Kostenrechnungsinformationen Benutzertypen identifiziert werden, die aufgrund ihres vergleichbaren Bedarfes mit einem *einheitlichen Bericht* zufriedengestellt werden können.⁸²⁰ Wie an diesem Beispiel deutlich wird, erfolgt bei einer Segmentierung nach dem Informationsbedarf primär eine zielgerichtete Ansprache der Kunden über die *sachliche Leistungsgestaltung*, im Sinne *produktspezifischer Merkmale*. Will der Controller im Rahmen der Segmentierung das gesamte Spektrum *verhaltensrelevanter Merkmale* abdecken, stellt sich die Frage nach der Ableitung weiterer geeigneter Kriterien, bezüglich derer sich die *Reaktion der Kunden* unterscheidet.⁸²¹ Über das externe Marketing hinaus sind im Controlling insbesondere auch *organisationsbedingte Sachverhalte* einzubeziehen. Die identifizierten Kundensegmente gilt es sodann mit einer dynamischen Kombination von *Produkt-, Preis-, Distributions- und Kommunikationspolitik* zu bearbeiten.⁸²² Über eine derart individualisierte Bedürfnisbefriedigung soll den Kunden der optimale Nutzen ge-

⁸¹⁶ Alle später beschriebenen Segmentierungskriterien müssen grundlegenden Anforderungen genügen. Einzelne Anforderungen sind z.B. die Verhaltensrelevanz, die Messbarkeit, die Zugänglichkeit, die Wirtschaftlichkeit und die zeitliche Stabilität. Ausführlich vgl. Backhaus (1999), S. 210 f.

⁸¹⁷ Vgl. Freter (1983), S. 43 ff.

⁸¹⁸ Vgl. Scheuch (1993), S. 274 ff. sowie Meffert (2000), S. 181.

⁸¹⁹ Meffert (2000), S. 186.

⁸²⁰ Vgl. Währisch (1998), S. 338 sowie Abbildung 29.

⁸²¹ Daher spricht man bei Segmentierungskriterien auch von Reaktionskoeffizienten.

⁸²² Allg. zum Marketing Mix und seiner Ausgestaltung vgl. beispielhaft Scheuch (1993), S. 314 ff. oder Pepels (1998), S. 319 ff.

stiftet werden und diese somit in die Lage versetzt werden, ihren Beitrag zur Verwirklichung der Unternehmensziele leisten zu können.⁸²³

In der Marketingliteratur werden Kriterien zur Marktsegmentierung regelmäßig in *geographische, soziodemographische, psychographische*⁸²⁴ und *verhaltensorientierte* Kriterien unterteilt.⁸²⁵ Grundsätzlich sei aber darauf hingewiesen, dass eine unreflektierte Übernahme einzelner absatzmarktorientierter Segmentierungskriterien nicht erfolgen darf. Dennoch können die hier aufgeführten Gruppierungskriterien zu einer *Systematisierung* spezifischer, für das Controlling relevanter Segmentierungskriterien verwandt werden.

Die *geographische Segmentierung* von Kunden des Controlling, bspw. nach Kontinenten, Ländern oder Regionen erscheint immer dann angemessen, wenn das Controlling als zentraler Dienstleister spezifische, vom jeweiligen Unternehmensumfeld abhängige Leistungen erbringt. Insbesondere wenn durch die geographische Lage Controlling-Leistungen anderen *rechtlichen Auflagen* unterliegen, ist eine Differenzierung mitunter zwingend.⁸²⁶ Die geographische Lage bedingt regelmäßig auch die *räumliche Nähe* zwischen Controller und seinem Kunden, welche, wie in Kap. 3.4.1.2. gezeigt wurde, Einfluss auf den Informationsaustausch und Leistungsfluss haben kann.⁸²⁷

Bei der Betrachtung *soziodemographischer Segmentierungskriterien* muss auf besondere Art und Weise dem *Organisationskontext* des Controllerbereichs und dem seiner Kunden Rechnung getragen werden. Werden im Absatzmarketing unter den sozioökonomischen Merkmalen Beruf, Ausbildung und Einkommen subsumiert und unter den demographischen Merkmalen Geschlecht, Alter, Familienstand, Haushaltsgröße etc.,⁸²⁸ so sind diese Merkmale *organisationsintern* umzuinterpretieren. Die soziodemographischen Segmentierungskriterien sind letztlich die Merkmale, die die Person des Kunden in seinem gesellschaftlichen und ökonomischen Kontext auszeichnen. Bezogen auf die in eine Organisation eingebundenen Kunden des Controlling sind dies demnach die *hierarchische Stellung* in der Unternehmung, die *Zugehörigkeit* zu einem *Fach-* oder *Funkti-*

⁸²³ Für den Bankenbereich vgl. Knauber/Kuloglu/Podrazil (1997), S. 301.

⁸²⁴ Vgl. Bouncken (1995), S. 1.

⁸²⁵ Vgl. Freter (1983), S. 46 oder Meffert (2000), S. 186 ff.

⁸²⁶ Die rechtlichen Rahmenbedingungen werden hier als geographisch determiniert angesehen, können gleichermaßen aber unter die soziodemographischen Kriterien gefasst werden, da sie das gesellschaftliche Umfeld der Kunden betreffen.

⁸²⁷ Für die Kostenrechnung vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus (1998), S. 21.

⁸²⁸ Vgl. Freter (1983), S. 46.

onsbereich sowie dessen *Stellung* und *Entwicklung* in der Organisation.⁸²⁹ Ferner sind bestehende *informelle Kontakte* von Bedeutung. Betrachtet man darüber hinaus differenzierter die Strukturen abnehmender Organisationseinheiten, so lassen sich auch bezogen auf Controlling-Leistungen *Buying Center*⁸³⁰ identifizieren.

Ein Buying Center umfasst alle am Kaufprozess beteiligten Personen.⁸³¹ Bei *multipersonalen Beschaffungsentscheidungen* gilt es, die *Rollen* der am Kaufprozess Beteiligten zu analysieren, um über eine zielgerichtete Ansprache einzelner Akteure den Prozess gestalten zu können.⁸³² Gerade die Komplexität der Controlling-Leistungen in Verbindung mit dem daraus resultierenden Unsicherheitsempfinden der Nachfrager, führt oftmals zu einer Beteiligung mehrerer Vertreter des Kunden. Da es sich bei den Kunden regelmäßig um Organisationseinheiten mit gegebenen Strukturen handelt, nehmen die am Beschaffungsprozess Beteiligten oftmals spezifische *Rollen* ein. An dieser Stelle wird bereits der fließende Übergang zu den *psychographischen Segmentierungskriterien* deutlich, da diese *Persönlichkeitsmerkmale* einschließen. Betrachtet man die typischen Rollen der am Buying Center Beteiligten, erscheint eine Übertragung dieses Konzeptes auf Kundenbeziehungen des Controlling angemessen.

Nachfolgend soll beispielhaft die *Beschaffungsentscheidung* für das potenziell durch den Controller anzubietende Produkt „Einführung einer Balanced Scorecard“⁸³³ betrachtet werden. Bei diesem Beschaffungsvorgang ist regelmäßig die *Geschäftsführung* als derjenige Part anzusehen, der die endgültige „Kaufentscheidung“ trifft und somit die Rolle des *Deciders* inne hat.⁸³⁴ Soweit die Geschäftsführung den Vorbereitungsprozess im Sinne einer Lieferantenauswahl zwischen Berater und Controller delegiert, übernimmt beispielsweise ein *Geschäftsführungsassistent* die Rolle des *Buyers*. Hat ein *bestimmter Geschäftsführer* zuerst die Notwendigkeit zusätzlicher nichtmonetärer Steuerungsgrößen erkannt und die Balanced Scorecard gefordert, gilt dieser bezogen auf den Beschaffungsprozesses als *Initiator*. Dem Geschäftsführungsassistent oder einer *Sekretärin* kann die Rolle des *Gate Keepers* zukommen, da dieser den Informa-

⁸²⁹ Vgl. auch Abbildung 46.

⁸³⁰ Vgl. Webster/Wind (1972), S. 77.

⁸³¹ Allg. zum Buying Center vgl. Backhaus (1999), S. 58.

⁸³² Vgl. Fließ (1995), S. 339.

⁸³³ Zu der Konkurrenzsituation im Controlling bezogen auf dieses Produkt vgl. Abbildung 37.

⁸³⁴ Die hier exemplarisch zugeordneten Rollen entsprechen den des Rollenkonzepts von Webster/Wind (1972), S. 35 und S. 78 ff.

tionsfluss in das Buying Center kontrolliert und filtert.⁸³⁵ Charakteristisch für Leistungen des Controlling ist oftmals auch, dass es einen vom Buyer und Decider abweichenden *User* gibt, der das zu beschaffende Gut anwendet, oder aber auch die Arbeit damit verweigern kann, was gerade im Bereich der für das Controlling ausschlaggebenden *Informationsnutzung* schwer festzustellen ist. Bezogen auf das Beispiel können die *Bereichsleiter* für die konkrete Strategieumsetzung mit der Balanced Scorecard oder die Pflege ihrer Kennzahlen verantwortlich gemacht werden. Die Kenntnis der *Nutzer* spielt für den Controller eine außerordentlich wichtige Rolle, da erst die *sachgerechte Nutzung* der Leistungen den Controlling-Beitrag zur Erfüllung der Unternehmensziele absichert.⁸³⁶

Die Betrachtung von Buying Centern der Controlling-Kunden ist somit im Sinne einer *Mikrosegmentierung* zu verstehen,⁸³⁷ da die Kenntnis der einzelnen Personen deren Ansprache mittels gezielter „Verkaufsargumente“ erlaubt.⁸³⁸ Die Möglichkeit zur Mikrosegmentierung ist gleichermaßen als ein Wettbewerbsvorteil des Controlling gegenüber externen Anbietern anzusehen, da nur ein interner Anbieter die notwendige *Organisationskenntnis* haben kann. Das Beispiel hat gezeigt, dass zur Strukturierung von Kunden sowohl die im Unternehmenskontext zu sehenden *soziodemographischen Kriterien* relevant sind, als auch die zu den psychographischen Kriterien gehörenden *Persönlichkeitsmerkmale*, zu denen die *soziale Orientierung* und die *Risikoneigung* zählen.⁸³⁹

Neben den allgemeinen Persönlichkeitsmerkmalen zählen zu den *psychographischen Segmentierungskriterien* produktbezogene Merkmale wie:⁸⁴⁰

- die Wahrnehmung der Leistung durch den Kunden des Controllers,
- seine Motive der Leistungsanspruchnahme,
- seine spezifische Einstellung zum Controlling und
- die Nutzenvorstellungen des Kunden.

Es wird deutlich, dass die hier aufgezählten potenziellen Segmentierungsmerkmale mit einigen der genannten *gestaltungsrelevanten Parameter* korrespondie-

⁸³⁵ Zur Erläuterung der Rollen vgl. Fließ (1995), S. 347 ff.

⁸³⁶ Vgl. Kap. 3.4.3.3.

⁸³⁷ Zur Mikrosegmentierung vgl. Engelhardt/Günter (1983), S. 90 ff.

⁸³⁸ Hier und nachfolgend vgl. Witt (1985), S. 171.

⁸³⁹ Vgl. Meffert (2000), S. 199 ff.

⁸⁴⁰ Die Aufzählung ausgewählter Merkmale erfolgt in Anlehnung an Freter (1983), S. 46.

ren. Insbesondere die *Wahrnehmung der Leistung* hängt maßgeblich mit den *Beurteilungsdimensionen*,⁸⁴¹ den *informationsökonomischen Leistungseigenschaften*⁸⁴² und der *Leistungsevidenz*⁸⁴³ zusammen. Die *Kenntnis der Nutzenvorstellung* der Kunden hängt wesentlich davon ab, inwieweit es im Rahmen der *Informationsbedarfsanalysen* gelingt, über die subjektiv artikulierten Bedürfnisse auf die Informationsnutzung des Managements zu schließen. Bei den *Motiven der Leistungsanspruchnahme* ist zunächst aufgrund des Organisationskontextes zu beachten, dass nicht die *persönlichen Interessen* der Person des Kunden ausschlaggebend sind, sondern vielmehr die mit der Erfüllung seiner Aufgaben verbundenen Zwänge. Im Sinne *obligatorischer* und *fakultativer* Leistungen ist daher zwischen *freiwilligen Kunden* und *Zwangskunden*⁸⁴⁴ zu unterscheiden. Hierbei sind Zwangskunden aufgrund unternehmensinterner Vorgaben verpflichtet, die Leistungen des Controlling in Anspruch zu nehmen. Bedingt durch den verpflichtenden Charakter der Transaktion kommt einer Sicherstellung der Leistungsnutzung eine besondere Bedeutung zu, da die Gefahr einer mangelnden bzw. unsachgemäßen Nutzung besteht. Im Vergleich zu Zwangskunden fragen *freiwillige Kunden* die Leistungen des Controlling selbstständig nach, um hierdurch ihre *Entscheidungsgrundlage zu verbessern*. Neben dem Zeitpunkt der Inanspruchnahme bestimmen die freiwilligen Abnehmer auch das jeweilige Produkt und dessen Charakteristika. Bei einer segmentspezifischen Bearbeitung dieser Kundengruppen besteht die Herausforderung darin, Zwangskunden zu freiwilligen Kunden zu machen.⁸⁴⁵ Durch eine so *veränderbare Motivation* der Leistungsanspruchnahme ergeben sich unmittelbar Rückwirkungen auch auf die *Nutzung* der durch das Controlling zur Verfügung gestellten Informationen. Ferner erweitert sich möglicherweise das Spektrum der in Anspruch genommenen Produkte über die zwangsweise abgenommenen hinaus. Strategisch betrachtet kann hierdurch einerseits ein *Segmentwechsel* ausgelöst werden, andererseits kann die *Marktdurchdringung* gesteigert werden.⁸⁴⁶

Neben den psychographischen Kriterien weisen insbesondere auch die *verhaltensorientierten Segmentierungskriterien* konkrete Anknüpfungspunkte zu den

⁸⁴¹ Vgl. Kap. 3.2.2.1.

⁸⁴² Vgl. Kap. 3.2.2.2.

⁸⁴³ Vgl. Kap. 3.4.3.2.

⁸⁴⁴ Zur Erläuterung dieser Gruppen vgl. im Folgenden Berger (1989), S. 185.

⁸⁴⁵ Vgl. Berger (1989), S. 185.

⁸⁴⁶ Vgl. hierzu auch die Ausführungen zur strategischen Bereichsplanung in Kap. 4.1.1 sowie Ansoff (1966), S. 132.

betrachteten Gestaltungsparametern auf. Basis der verhaltensorientierten Marktsegmentierung ist das *beobachtbare Beschaffungsverhalten* der Kunden des Controlling, also das Ergebnis konkreter Transaktionen.⁸⁴⁷ Daher lassen sich die Kriterien zur verhaltensorientierten Marktsegmentierung im wesentlichen auch nach den auf die *Kaufentscheidung* einwirkenden *Instrumentalbereichen des Marketing* strukturieren. So können Kunden des Controlling nach ihrem *Preisverhalten*, ihrem *Informations- und Kommunikationsverhalten*, ihrem *Auswahlverhalten bezüglich der Distributionswege* und ihrem grundsätzlichen *Produktauswahlverhalten* segmentiert werden.⁸⁴⁸

Die Verwendung des Preisverhaltens als Segmentierungskriterium für Controlling-Kunden setzt ein differenziertes System von *Verrechnungspreisen* voraus. Ferner muss die *ökonomische Ausrichtung* des Controlling im Einzelfall Spielräume bei der Verrechnungspreisgestaltung zulassen. Denkbar erscheint dann, das auf unterschiedliche Budgets zurückzuführende Preisreaktionsverhalten alternativer Kunden im Sinne einer *Preisdifferenzierungsstrategie* auszunutzen.⁸⁴⁹ Insbesondere bei automatisch generierbaren Informationsprodukten mit unwesentlichen *Grenzkosten* ist von einem Preisgestaltungsspielraum des Controllers auszugehen.

Eine Segmentierung nach dem *Informations- und Kommunikationsverhalten* fokussiert, wie alternative Kunden auf *direkte* oder *indirekte Kommunikation* des Controllings reagieren, bzw. darauf, welche Informationskanäle Kunden nutzen. Der regelmäßige Vorwurf, dass auf Abnehmerseite eine zu geringe Angebotskenntnis des Controlling vorherrscht,⁸⁵⁰ verdeutlicht die dominante Rolle kommunikationspolitischer Maßnahmen. Ein Wettbewerbsvorteil gegenüber externen Anbietern ist wiederum darin zu sehen, dass der Controller bezogen auf seine Arbeitsschwerpunkte noch die Rolle des *In-Suppliers* inne hat und somit Instrumente der direkten Kommunikation im Sinne eines *Personal-Selling* einsetzen kann.⁸⁵¹ Alternativ gibt es aber auch zahlreiche Medien zur indirekten Kommunikation der Leistungen des Controlling, wie bspw. das Intranet, Verteiler oder Firmenzeitschriften.

⁸⁴⁷ Allg. hier und im Folgenden vgl. Meffert (2000), S. 208.

⁸⁴⁸ Übersichtsartig vgl. Freter (1983), S. 46.

⁸⁴⁹ Allg. zur Preis- und Konditionenpolitik vgl. Backhaus (1999), S. 429 ff.

⁸⁵⁰ Vgl. Steinle/Thiem/Rohden (2000), S. 281.

⁸⁵¹ Allg. für unternehmensinterne Dienstleistungen vgl. Witt (1985), S. 171.

Analog zu der Segmentierung von Kunden des Controlling nach ihrem Informationsverhalten lassen sich Kunden nach der Inanspruchnahme alternativer Distributionswege segmentieren. In einem umfassenden Sinn sind hier insbesondere auch alternative *Trägermedien* als Distributionswege aufzufassen. Der Informationscharakter der Controlling-Leistungen ermöglicht unterschiedliche Formen des Zugriffs; so können Leistungen bspw. versandt werden, direkt aus Datenbanken abgerufen oder im Intranet bereitgestellt werden. Andere Leistungen wie Beratungs- oder Schulungsaktivitäten können hingegen nur in Anwesenheit des Kunden erbracht werden. Alternative Distributionswege erfordern daher in unterschiedlichem Umfang eine *Mitwirkung des Kunden* und weisen daher eine hohe *Verhaltens- und Reaktionsrelevanz* auf.

Die hier aufgeführten Beispiele deuten bereits an, dass die Grenzen zwischen sachlicher Leistung und Distributionsweg in den Augen der Kunden verschwimmen können, da bspw. ein bestimmter Inhalt auf einem abweichenden Trägermedium mitunter nachfragerseitig als ein anderes Produkt wahrgenommen wird.

Als letzte Untergruppe der verhaltensorientierten Segmentierungskriterien sind Kriterien der *Produktwahl* zu nennen.⁸⁵² Im Einzelnen zählt hierzu die Tatsache, ob ein Unternehmensbereich überhaupt Leistungen abnimmt oder nicht. Ferner kann im Controlling beurteilt werden, in welchem *Rhythmus* Leistungen abgenommen werden, wie ausgeprägt die *Bindung an einzelne Leistungen*⁸⁵³ bzw. wie hoch die *Wechselbereitschaft* bestimmter Kunden ist.⁸⁵⁴ Von grundlegender Bedeutung für das Controlling ist ferner seine Kunden nach dem aktuellen und potenziellen *Volumen der Inanspruchnahme* zu differenzieren,⁸⁵⁵ so dass im Sinne einer *ABC-Analyse* Aussagen über die Bedeutung von Kunden möglich werden.⁸⁵⁶ Hierbei darf jedoch die Bedeutung nicht im Sinne einer *Wertigkeit* verstanden werden, vielmehr ist darauf zu achten, dass der Ressourceneinsatz in einem angemessenen Verhältnis zum Leistungsoutput bleibt. Abbildung 45 zeigt zusammenfassend mögliche Kriterien der internen Marktsegmentierung im Controlling.

⁸⁵² Übersichtsartig vgl. Freter (1983), S. 46.

⁸⁵³ Vgl. Abbildung 46.

⁸⁵⁴ Vgl. Meffert (2000), S. 208 ff.

⁸⁵⁵ Vgl. hierzu die in Abbildung 46 vorgenommene Klassifikation nach der potenziellen Nachfrage.

⁸⁵⁶ Zur ABC-Analyse von Kunden vgl. Höttl (1999), S. 26 f.

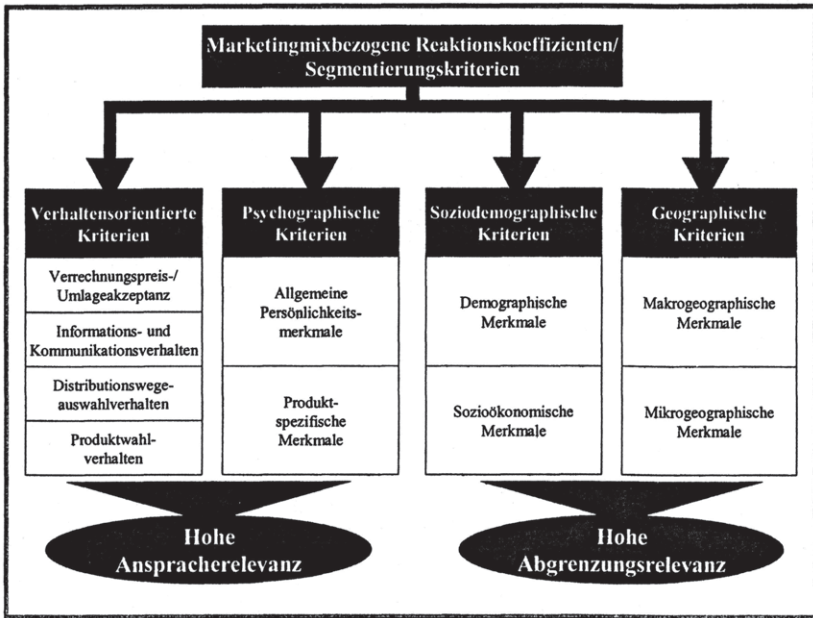


Abbildung 45: Kriterien der internen Marktsegmentierung im Controlling⁸⁵⁷

Insgesamt bleibt - bezogen auf die Segmentierungsmerkmale - festzuhalten,⁸⁵⁸ dass sich insbesondere die *geographischen* und *soziodemographischen* Merkmale zu einer *Abgrenzung* der Kunden des Controlling eignen. Die *psychographischen* und *verhaltensorientierten Kriterien* bieten demgegenüber konkrete Anhaltspunkte für die *Ansprache* der Kunden über eine Ausgestaltung der einzelnen Marketinginstrumente. Erstrebenswert für eine Erfassung und Bearbeitung alternativer Kundensegmente des Controlling ist daher regelmäßig eine Kombination mehrerer in der Abbildung 45 systematisierten Kriterien.

Neben der Benennung *reaktionsrelevanter Abgrenzungskriterien* stellt sich für den Controller insbesondere auch die Frage nach der *Wirtschaftlichkeit der Bearbeitung* alternativer Marktsegmente. Im Einzelnen heißt dies, dass die segmentspezifischen Marketingstrategien den damit verbundenen *Mehraufwand* rechtfertigen müssen.⁸⁵⁹

⁸⁵⁷ Modifiziert in Anlehnung an Freter (1983), S. 46.

⁸⁵⁸ Allg. zu den kriteriengruppenbezogenen Tendenzaussagen vgl. Meffert (2000), S. 211.

⁸⁵⁹ Zur Bedeutung der Wirtschaftlichkeit, bzw. Ökonomität im Rahmen der Anforderungen an Segmentierungskriterien vgl. Scheuch (1993), S. 285 f.

Wichtig ist, insbesondere in Abhängigkeit der *ökonomischen Ausrichtung* des Controllingbereichs, den richtigen Maßstab für die Bewertung von Marktsegmenten anzulegen, d.h. es müssen über die Bereichsinteressen des Controlling hinaus, langfristige Auswirkungen auf die Unternehmensziele betrachtet werden. Hierzu können bspw. die in einem Marktsegment zum Einsatz kommenden *Leistungen* betrachtet werden. Hat man diese Leistungen in Form des in Abbildung 42 dargestellten Technologieportfolios bewertet, lassen sich auf Basis der *Technologieattraktivität* Aussagen über die Bedeutung einer Leistung für das Gesamtunternehmen ableiten.⁸⁶⁰

Einen möglichen Ansatz zur *strategischen Bewertung* von internen Kunden-/Marktsegmenten aus Perspektive des Controlling gibt Abbildung 46 wieder. Das dort aufgezeigte *Bewertungsverfahren* ist eine Kombination bereits dargestellter Segmentierungskriterien und ist im Sinne eines *Stufenverfahrens* zu verstehen.

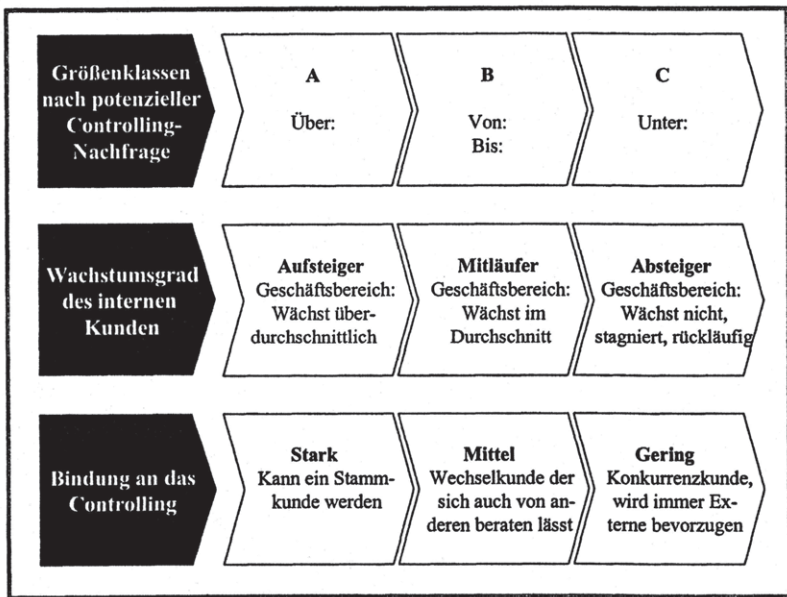


Abbildung 46: Kundenbewertung im Controlling⁸⁶¹

⁸⁶⁰ Zur Operationalisierung der Technologieattraktivität von Controlling-Leistungen kann z.B. der Beitrag eines Instrumentes zur unternehmensweiten Kostensenkung herangezogen werden. Für Leistungen der Kostenrechnung vgl. Weber (1999), S. 371 ff.

⁸⁶¹ In Anlehnung die Darstellung für das interne Consulting von Niedereichholz (2000), S. 20.

Ausgehend von einer Zuordnung zu abgrenzbaren *Größenklassen* (bspw. nach Ressourcenbeanspruchung des Controlling) sind *Wachstums-* und *Bindungsgrade* zu bestimmen.⁸⁶² Im Ergebnis lassen sich alternative Kundengruppen in ein Portfolio einordnen. Als Dimensionen eines derartigen *Portfolios* lassen sich bspw. Wachstums- und Bindungsgrad verwenden. Die Größe der Darstellung einzelner Kunden könnte in Abhängigkeit der potenziellen Controlling-Nachfrage erfolgen. Auf dieser Basis lassen sich Aussagen über die *Ausgeglichenheit der Kundenstruktur* des Controlling und über eine *zukünftig sinnvolle Ressourcenallokation* ableiten.

Soweit sich *mehrere Kunden* des Controlling in einem Segment befinden und diese die gleiche Leistung als problemlösungsadäquat ansehen, kann die Bearbeitung einzelner Kundensegmente des Controlling *standardisiert* erfolgen, z.B. bei Berichten oder regelmäßig wiederkehrenden Planungsverfahren. Im Rahmen der Ausführungen zur *Standardisierung* wurde aber ebenfalls deutlich,⁸⁶³ dass in vielen Fällen Leistungen des Controlling nur für *einen Kunden* bestimmt sind, wie z.B. Sonderauswertungen oder Beratungen. Die Zusammenfassung mit weiteren Kunden wäre im Sinne einer optimalen Ansprache wenig zweckmäßig. In diesem Zusammenhang spricht man von einem *Segment-of-One-Approach*.⁸⁶⁴ Die damit auf einen einzigen Kunden bezogenen Marketingaktivitäten werden unter dem Begriff des *One-to-One-Marketing* subsumiert.⁸⁶⁵ Diese Situation eines quasi *bilateralen Monopols* stellt für das Controlling keine Seltenheit dar.

Die Ausführungen zu den für das Controlling potenziell relevanten *Marktsegmentierungskriterien* haben gezeigt, dass es eine Vielzahl von Anknüpfungspunkten für die Erfassung und Bearbeitung von internen Kunden gibt. Im Einzelfall ist jedoch durch den Controller zu entscheiden, inwieweit eine derart differenzierte Analyse und Bearbeitung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu rechtfertigen ist.⁸⁶⁶ Selbst wenn die aufgezeigten Kriterien nicht unmittelbar zu einer Segmentierung verwandt werden, ist die *Vergegenwärtigung ihrer Reaktions- bzw. Verhaltensrelevanz* für den Controller unerlässlich. Darüber hinaus können, wie in Abbildung 46 gezeigt, ausgewählte Kriterien zur Planung abnehmergerichteter Strategien verwandt werden. Hierzu gilt es, die zukünftige

⁸⁶² Zur Anwendung des Bewertungsverfahrens auf Klienten des internen Consulting vgl. Niedereichholz (2000), S. 20 f.

⁸⁶³ Vgl. Kap. 3.4.3.1.

⁸⁶⁴ Vgl. Meffert/Bruhn (1995), S. 189.

⁸⁶⁵ Zu der Extremform des One-to-One-Marketing vgl. Kotler/Bliemel (1999), S. 1122.

⁸⁶⁶ Zur Wirtschaftlichkeit von Segmentierungskriterien vgl. Meffert (2000), S. 187.

Bedeutung alternativer Kundengruppen zu bestimmen sowie sich der zu deren Problemlösung einsetzbaren Wettbewerbsvorteile des Controlling bewusst zu werden.

Je größer der Anteil der Controlling-Leistungen ist, die einer potenziellen *Wettbewerbsgefährdung* ausgesetzt sind,⁸⁶⁷ um so eher gilt es, sich neben einer abnehmergerichteten Strategie Gedanken über eine konkurrenzorientierte Strategie zu machen.

4.1.2.2 Konkurrenzorientierte Strategie

Im Rahmen der Diskussion *konkurrenzorientierter Strategiealternativen*⁸⁶⁸ des Controlling darf nicht vernachlässigt werden, dass es sich bei dem Controlling in einer Vielzahl der Unternehmen zunächst noch um einen *monopolistischen* internen Anbieter handelt, dessen Leistungen einer verhältnismäßig geringen *Konkurrenzgefährdung* ausgesetzt sind. Dennoch besteht für jeden Controller die Notwendigkeit, sich Gedanken über Anbieter potenziell vergleichbarer Leistungen⁸⁶⁹ - die auch aus Nachfragerperspektive als *Substitute* wahrgenommen werden - zu machen.

Eine Wettbewerbsbetrachtung impliziert nicht zwangsläufig, sich einer unmittelbaren *Konfrontation* mit Konkurrenten auszusetzen. Vielmehr sollte der Anspruch des Controllers im Rahmen der Analyse konkurrenzorientierter Strategien sein, Entwicklungen des Wettbewerbs aufmerksam zu beobachten und zu versuchen, an *positiven Auswirkungen des Wettbewerbs*, auch wenn er diesem faktisch nicht in jedem Fall ausgesetzt ist, zu partizipieren. Der Controller muss sich insbesondere mit der *Innovationsfunktion* des Wettbewerbs auseinandersetzen.⁸⁷⁰ Soweit andere Anbieter von Controlling-Leistungen dieser konkreten *Innovationskonkurrenz* ausgesetzt sind, muss der Controller - auch wenn er selbst einem geringeren Konkurrenzdruck ausgesetzt ist - versuchen, an dem *wettbewerbsinduzierten Fortschritt* zu partizipieren. Diesbezüglich lassen sich für den Controllerbereich anhand der in Abbildung 47 dargestellten *Typologisierung konkurrenzgerichteten Verhaltens* interessante Handlungsoptionen ableiten.

⁸⁶⁷ Vgl. Kap. 3.4.3.4.

⁸⁶⁸ Umfassend zur Konkurrenzanalyse vgl. Kleinaltenkamp (2000), S. 84 ff.

⁸⁶⁹ Vgl. hierzu die in Abbildung 32 aufgelisteten Leistungen von Unternehmensberatungen die Controlling-Leistungen anbieten.

⁸⁷⁰ Zu den einzelnen Funktionen des Wettbewerbs vgl. Berg (1992), S. 241. Spezifisch zu der Aufgabe des Wettbewerbs als Suchprozess und Entdeckungsverfahren vgl. Hayek (1968), S. 249 ff.

Verhaltensdimensionen	Innovativ	Imitativ
Wettbewerbsvermeidend	Ausweichen	Anpassung
Wettbewerbsstellend	Konflikt	Kooperation

Abbildung 47: Typologisierung konkurrenzgerichteten Verhaltens⁸⁷¹

Der geringe Konkurrenzdruck auf Controlling-Leistungen hat in der Vergangenheit eher zu einem passiven, *wettbewerbsvermeidenden Verhalten* der Controller geführt. Die Tatsache, dass das unternehmensexterne Wettbewerbsumfeld für Controlling-Leistungen zu keiner signifikanten Schwächung der Stellung des Controllings im Unternehmen beitragen konnte, führte regelmäßig zu einem *angepassten Verhalten*. Im Gegensatz zu einem *antizipativen Verhalten* wurden bspw. neue betriebswirtschaftliche Instrumente erst in das Leistungsangebot aufgenommen, sobald diese einen gewissen Verbreitungsgrad aufwiesen.⁸⁷²

Eine zukünftig erfolgversprechende Strategie für das Controlling stellt demgegenüber die *Ausweichstrategie* dar. Ein Ausweichen ist grundsätzlich immer dann möglich, wenn man in einem *abgeschirmten Marktsegment* agiert,⁸⁷³ wie dies in der Vergangenheit aufgrund der Organisationsbarriere im Controlling der Fall war. Geht man prospektiv von einer zunehmenden Durchlässigkeit dieser Barriere und einer steigenden Konkurrenz innerhalb von Unternehmen aus, kann eine Ausweichstrategie nur dann erfolgreich sein, wenn über innovative,

⁸⁷¹ Meffert (2000), S. 284.

⁸⁷² Zur Antizipationsnotwendigkeit bei wettbewerbsstellendem Verhalten vgl. Ansoff (1976), S. 129 ff.

⁸⁷³ Allg. im Folgenden zu Ausweich- und Anpassungsstrategien vgl. Meffert (2000), S. 286-288.

individualisierte Leistungen neue *Marktzutrittsbarrieren* für Konkurrenten aufgebaut werden können. Insbesondere auch *kundenspezifische Marketingaktivitäten* können in diesem Zusammenhang differenzierend wirken. Ferner führt die *In-Supplier* Stellung des Controllers dazu,⁸⁷⁴ dass die bei einigen Leistungen im Laufe der Zeit aufgebauten *Spezialisierungs-* und *Erfahrungseffekte* als auch zukünftig wirksame Marktzutrittsbarrieren aufzufassen sind.

Verlässt man die wettbewerbsvermeidenden Strategiealternativen und betrachtet aktive, *wettbewerbsstellende* Strategien, so ist die auf Innovationen beruhende *Konfliktstrategie* differenziert zu bewerten. Soweit andere Organisationsmitglieder als potenzielle Konkurrenten betrachtet werden, kann eine *offene Konfrontation* mit diesen zu erheblichen Nachteilen für die Gesamtorganisation führen. Insbesondere auch der mögliche Schaden für die *Reputation* des Controlling verbietet regelmäßig eine solche Vorgehensweise.⁸⁷⁵ Zulässig erscheinen lediglich gezielte Kommunikationsaktivitäten, soweit die eigene Problemlösung als zielführender im Sinne der Unternehmensziele angesehen wird.⁸⁷⁶ Gegenüber externen Wettbewerbern erscheint eine auf *gezielten Vergleichen* aufbauende Propagierung eigener Stärken wesentlich unkritischer. Neben der komparativen Betonung von *Nutzenvorteilen* ist insbesondere eine vergleichende Betrachtung der mit alternativen Anbietern verbundenen *Kosten* statthaft. Soweit angemessene Verrechnungspreise verwandt werden, können hierdurch *Kostenvorteile des Controlling* dokumentiert werden.

Insgesamt wird stets vorausgesetzt, dass das Controlling selbst an einer Erstellung der Leistung interessiert ist und über die dazu notwendigen *Kapazitäten* verfügt. Demgegenüber gibt es aber viele Situationen, in denen Controller aus Kapazitätsgründen bewusst Aufgaben durch *externe Berater* ausführen lassen, obwohl sie diese potenziell selbst wahrnehmen könnten.⁸⁷⁷ Derartige Situationen eignen sich insbesondere für *kooperative Strategien* im Controlling.

Kooperationen unterscheiden sich grundsätzlich durch den *Grad der Zusammenarbeit* und die damit korrespondierende *Art der Bindung*.⁸⁷⁸ Zum einen lassen sich Projekte identifizieren, in denen Controller mit Beratern zusammen

⁸⁷⁴ Zur *In-Supplier* Stellung innerbetrieblicher Anbieter vgl. Witt (1985), S. 171.

⁸⁷⁵ Vgl. hierzu die Darstellung der außerordentlich großen Bedeutung der Reputation im Rahmen der Vermarktung von Gütern mit Vertrauenseigenschaften in Kap. 3.2.2.2.3.

⁸⁷⁶ Auch wenn eine derartige Einschätzung sehr subjektiv ist, sollte sie artikuliert werden.

⁸⁷⁷ Dies ist oftmals auch der Grund für die Einrichtung interner Consulting Einheiten. Zum Stand des internen Consulting vgl. Hoyer (2000), S. 56 ff.

⁸⁷⁸ Vgl. Meffert (2000), S. 284.

spezifische Projektteile bearbeiten, da sie die Organisationskenntnis und das Controlling-Hintergrundwissen haben. Zum anderen wird es für Controller zunehmend bedeutender, die *Koordination von Beratungsprojekten* zu übernehmen.⁸⁷⁹ Im Einzelnen zählen hierzu nachfolgende Aufgaben:⁸⁸⁰

- Beratung im Vorfeld von Veränderungsvorhaben,
- Aufbau und Pflege von Fachkompetenz zur Beurteilung externer Beraterleistungen,
- Unterstützung bei der objektiven Auswahl externer Berater,
- Mitwirkung beim Abschluss von Beraterverträgen,
- Pflege von aktuellen Informationen über Beraterinsätze.

Insbesondere dann, wenn der Controller selbst die *Verantwortung für den Beraterinsatz* behält,⁸⁸¹ ist eine Kooperation zwingend notwendig, da nur so eine Erfüllung der Kundenanforderungen möglich ist. Im Sinne der Kundenorientierung des Controlling ist die Aufgabe des Controllers bei Kooperationen speziell darin zu sehen, auf Grundlage seiner ausgeprägteren Kundenkenntnis den *Auftrag des Beraters* so zu *definieren*,⁸⁸² dass eine Erfüllung der spezifischen internen Kundenbedürfnisse möglich wird.

Insgesamt wurde im Rahmen der dargelegten Optionen *konkurrenzgerichteten Verhaltens* deutlich, dass dieses nicht zwangsläufig mit einer offenen Konfrontation verbunden sein muss. Vielmehr ist durch den Controller im Einzelfall zu bewerten, in welchem Umfang seine Leistungen einer *Konkurrenzgefährdung* ausgesetzt sind⁸⁸³ und inwieweit es daher erforderlich ist, auf das Verhalten der Konkurrenten zu reagieren bzw. dieses zu antizipieren. Wichtig ist unabhängig von dem konkreten Konkurrenzdruck die *wettbewerbsinduzierten Innovationen* auch in das eigene Leistungsangebot einzubeziehen. Bei fehlenden Kapazitäten oder mangelndem methodischen Know how kann ein wichtiger Beitrag des Controlling durch eine sachgerechte *Koordination des externen Beraterinsätzen* geleistet werden.

⁸⁷⁹ Zum Controlling von Unternehmensberatungsleistungen vgl. Witt (1986), S. 129 ff.

⁸⁸⁰ Hierbei handelt es sich um eine selektive Auswahl von Aufgaben, die einer internen Beartungseinheit bei BASF zugeschrieben wurden. Vgl. Heuck (2000), S. 90.

⁸⁸¹ Vgl. Trilse (2001), S. 109.

⁸⁸² Vgl. Roth (2000), S. 130.

⁸⁸³ Vgl. Kap. 3.4.3.4.

Einen abschließend zu erwähnenden, noch verhältnismäßig seltenen Fall im Angebotsverhalten des Controlling stellt das eine *Profit Center Ausrichtung* begünstigende Konkurrieren mit Beratern auf unternehmensexternen Märkten dar. Eine derartige Vorgehensweise ist zwiespältig zu beurteilen. Einerseits kann zwar gegenüber internen Kunden in der Qualitätsdiskussion die *Marktfähigkeit des Controlling-Leistungsangebotes* dokumentiert werden,⁸⁸⁴ andererseits besteht durch die zunehmende Vergleichbarkeit mit Beratern die *Gefahr eines Profitverlustes*,⁸⁸⁵ wodurch die spezifischen, auf der Rolle des Controllers basierenden Wettbewerbsvorteile verwässert würden.

4.2 Operative Leistungsanalyse und -planung im Controlling

Auf Grundlage der Ausführungen zur strategischen Controllerbereichsplanung und der strategischen Marketingplanung im Controlling sollen nunmehr solche Instrumente dargestellt werden, die in der Lage sind, eine *kundenorientierte Leistungsanalyse und -planung* im Controlling zu gewährleisten. Im Einzelnen sollen *Benchmarking*, die *Balanced Scorecard*, *Target Costing* und *Service Level Agreements* vorgestellt werden. Hierbei handelt es sich um Instrumente, die sowohl im Controlling als auch im Marketing regelmäßig Anwendung finden, jedoch oftmals unterschiedliche *Betrachtungsschwerpunkte* aufweisen. Liegt der Schwerpunkt der vorzustellenden Instrumente im Controlling oftmals auf dem *Prozess- und Kostenmanagement*, fokussiert das Marketing stärker die *Innovations- und Kundenintegrationsfunktion*.⁸⁸⁶ Im Folgenden soll der Betrachtungsschwerpunkt bei diesen Instrumenten - trotz der teilweise strategischen Ausrichtung -⁸⁸⁷ primär auf deren Eignung zur Übertragung einer strategischen Position in *Maßnahmen zur Strukturgestaltung* liegen.⁸⁸⁸ Zielsetzung hierbei ist letztlich die Beseitigung operativer Leistungsdefizite im Controlling durch eine konsequente Ausrichtung an den *Nachfragerbedürfnissen* und den *Unternehmenszielen*.⁸⁸⁹

⁸⁸⁴ Vgl. Steinle/Thiem/Rohden (2000), S. 283.

⁸⁸⁵ Vgl. Trilse (2001), S. 109.

⁸⁸⁶ Vgl. hierzu auch die Einordnung der Instrumente in die Gliederungen von Marketing- und Controlling-Lehrbüchern. Beispielhaft Horváth (1998), Klüpper (1997), Weber (1999), Steinle/Bruch (1999), Meffert (2000), Meffert/Bruhn (2000), Scheuch (1993) und Pepels (1998).

⁸⁸⁷ Zur Problematik der Klassifikation dieser Instrumente als operativ vgl. auch Kap. 4.

⁸⁸⁸ Vgl. Weber (1999), S. 55.

⁸⁸⁹ Hieraus folgt deren Eingliederung in den Bereich der operativen Planung.

4.2.1 Benchmarking des Controllerbereichs

Ursprünglicher Fokus des Instrumentes Benchmarking waren *elementare Wertschöpfungsprozesse*.⁸⁹⁰ Über einen nach außen gerichteten Vergleich mit Unternehmen, die den zu vergleichenden Prozess als *Kernkompetenz* betrachten, sollen Anstöße zur Ausschöpfung von *Effizienzpotenzialen* gegeben werden. Neben elementaren Wertschöpfungsprozessen wird Benchmarking zunehmend als Instrument zur Analyse von *Gemeinkostenbereichen* eingesetzt. In diesen Bereichen ist der große Vorteil des Benchmarking darin zu sehen, dass aufgrund des oftmals fehlenden *Konkurrenzdrucks* erstmalig Referenzmaßstäbe zur Beurteilung der eigenen *Leistungsfähigkeit* bestehen.⁸⁹¹ Da das Controlling oftmals für die Durchführung von Benchmarking-Aktivitäten in anderen Unternehmensbereichen verantwortlich ist⁸⁹² und bezogen auf die eigene Leistungsfähigkeit regelmäßig *Transparenzdefizite* aufweist, erscheint es konsequent, dieses Instrument auch auf das Leistungsangebot des Controllerbereichs anzuwenden.⁸⁹³ Im Sinne einer kundenorientierten Betrachtung des Controlling ist ein wesentlicher Vorteil des Benchmarking gegenüber *wertanalytischen Verfahren*⁸⁹⁴ darin zu sehen, dass auch nichtmonetäre Sachverhalte, wie bspw. die Kundenzufriedenheit, über *ordinal skalierte Größen* in den Vergleich einbezogen werden können.⁸⁹⁵

Grundsätzlich kann beim Benchmarking zwischen *internen, generischen und wettbewerbsorientierten* Benchmarking unterschieden werden.⁸⁹⁶ Hierbei erfolgt die Differenzierung im wesentlichen anhand der *Vergleichspartner*, die entweder Unternehmensteilbereichen desselben Unternehmens, vergleichbaren Unternehmensteilbereichen branchenfremder Unternehmen oder aber direkten Konkurrenzunternehmen entstammen können. Im Einzelfall ist hier nach der *Praktikabilität der Durchführung*, der *Vergleichbarkeit der Prozesse*, der *Sensibilität der preisgegebenen Informationen* und dem *erwarteten Innovationspotenzial* zu entscheiden, welches der geeignetste Partner ist. Über eine einmalige

⁸⁹⁰ Zu den Ursprüngen des Benchmarking bei der Firma XEROX vgl. Camp (1989), S. 6 ff.

⁸⁹¹ Ohne Bezug zu Gemeinkostenbereichen vgl. Meffert (2000), S. 391.

⁸⁹² Beispielhaft zum Verbreitungsgrad des Benchmarking und zur organisatorischen Verantwortung für Kostenmanagementinstrumente vgl. Franz (1997), S. 481 ff.

⁸⁹³ Ein Anwendungsbeispiel zum Benchmarking in Marketing und Vertrieb findet sich bei Feind-Just (1999), S. 188 ff.

⁸⁹⁴ Hier sind beispielhaft das Zero Base Budgeting oder die Gemeinkostenwertanalyse zu nennen. Allg. zu den Begriffen vgl. Steinle (1999b), S. 326 ff.

⁸⁹⁵ Vgl. Weber/Weißenberger/Aust (1997), S. 4.

⁸⁹⁶ Vgl. Camp (1989), S. 60 ff. Bei HORVÁTH wird eine Differenzierung von Benchmarkingformen hinsichtlich Objekt, Zielgröße und Vergleichspartner vorgenommen. Vgl. Horváth (1998), S. 402 ff.

Anwendung hinaus ist Benchmarking heute als *kontinuierlicher Prozess* zu verstehen, da die unternehmensinterne und -externe Dynamik eine dauerhafte Aktualisierung der gewonnenen Daten erfordert.⁸⁹⁷ Im Ergebnis wird eine *Best Practice* angestrebt, d.h. ein idealtypisch gestalteter Prozess, der für die am Benchmarkingprojekt Beteiligten als Referenzobjekt für ihre unternehmensindividuellen Prozesse angesehen werden kann.

Im Folgenden soll der Ablauf des Benchmarkingprozesses im Controlling dargestellt werden. Ferner sollen anhand zweier, beispielhafter *generischer Benchmarkingprojekte* wesentliche Erkenntnisse für eine kundenorientierte Ausgestaltung des Controlling diskutiert werden.⁸⁹⁸

4.2.1.1 Benchmarkingobjekte im Controlling

Zu Beginn eines jeden Benchmarkingprojekts gilt es, das zu analysierende *Benchmarkingobjekt* zu identifizieren.⁸⁹⁹ Im Einzelnen können dies *Produkte/Leistungen, Methoden* oder *Prozesse* sein. Im Rahmen der Diskussion zum Leistungsspektrum des Controllers und der diesbezüglichen Evidenz wurde bereits deutlich, dass in vielen Unternehmen das Leistungsangebot des Controlling *wenig transparent* ist und daher in den Augen der Kunden *Evidenzmängel* aufweist.⁹⁰⁰ Neben einer kriteriengeleiteten Strukturierung des Controlling-Leistungsangebotes gilt es im Rahmen der regelmäßig einen heterogenen Teilnehmerkreis umfassenden Benchmarkingprojekte insbesondere auch einen *Verständnisabgleich aller Teilnehmer* herbeizuführen. Unterschiedliche organisations- oder leistungsgeprägte Begriffe können dazu führen, „*dass faktische Unterschiedlichkeiten durch semantische Identitäten überdeckt oder faktische Identitäten durch semantische Unterschiede verborgen bleiben*“⁹⁰¹. Auf Grundlage harmonisierter Begriffsverständnisse müssen im Controlling Leistungen bzw. dahinterstehenden Prozesse identifiziert werden, die einer Benchmarking-Betrachtung *zugänglich* sind und darüber hinaus diese unter *wirtschaftlichen Gesichtspunkten* lohnenswert erscheinen lassen. Im Sinne einer Vergleichbarkeit der betrachteten Objekte werden regelmäßig *standardisierbare Leistungen*

⁸⁹⁷ Vgl. Horváth (1998), S. 405.

⁸⁹⁸ Bei den ausgewählten Projekten handelt es sich um das Projekt des Arbeitskreises Benchmarking im Controlling an der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung (WHU) und das Projekt des Arbeitskreises vom Institut für Unternehmensführung der Wirtschaftsuniversität Wien (WU). Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997) bzw. Weber/Hamprecht/Goedel (1995) sowie Stadler/Weißberger (1999).

⁸⁹⁹ Vgl. Horváth (1998), S. 402.

⁹⁰⁰ Vgl. Kap. 3.2.1.4 und 3.4.3.2.

⁹⁰¹ Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 5.

bzw. Prozesse zum Benchmarking herangezogen. Die Ausführungen zur Leistungsindividualisierung im Controlling haben gezeigt, dass es einerseits zweckmäßig ist, Leistungen *individuell* am Entscheidungsunterstützungsbedarf des Empfängers auszurichten.⁹⁰² Andererseits wurde deutlich, dass eine effiziente Informationsaufnahme durch *standardisierte* Berichtselemente begünstigt wird.⁹⁰³ Zudem können auch mittels standardisierter Teilelemente kundenindividuelle Lösungen wirtschaftlich erzeugt werden.⁹⁰⁴ Bezüglich des *Benchmarking-Potenzials* gilt es, alternative Leistungen des Controlling in Hinblick auf *Standardisierbarkeit* zu klassifizieren. Im Sinne der *Wirtschaftlichkeit* eines Benchmarkingprojektes ist es darüber hinaus zweckmäßig, sich zunächst auf solche Prozesse zu fokussieren, die einen hinreichend großen Teil der *Controllingkapazität* beanspruchen. Ein auf diesen Aspekten aufbauendes *Analyse-schema* zur Bewertung des Benchmarking-Potenzials von beispielhaften Controlling-Leistungen zeigt Abbildung 48.

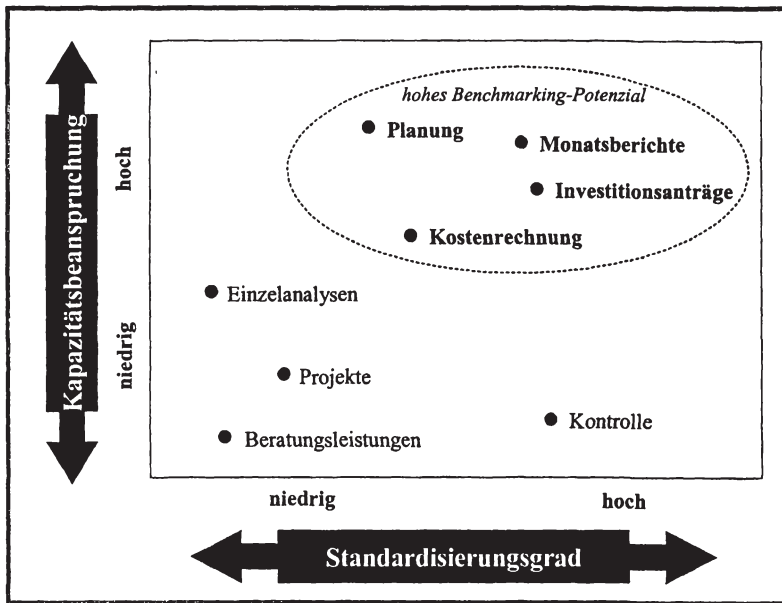


Abbildung 48: Analyseschema zur Bewertung des Benchmarking-Potenzials⁹⁰⁵

⁹⁰² Vgl. 3.4.3.1.

⁹⁰³ Vgl. Neuhäuser-Metternich/Witt (2000), S. 313.

⁹⁰⁴ Vgl. Reiß/Beck (1995), S. 26.

⁹⁰⁵ Vgl. die erweiterte Darstellung von Weber/Weißenberger/Aust (1997), S. 6, erstellt auf Grundlage der Abbildung von Weber/Hamprecht/Goedel (1995), S. 35.

Der bei *Beratungsleistungen, Projekten* und *Einzelanalysen* vorherrschende geringe Standardisierungsgrad führt dazu, dass eine *Best Practice* nur eingeschränkt - im Sinne einer abstrakten *Methodik* - abgeleitet werden kann. *Kontrollaktivitäten* beanspruchen demgegenüber nur einen geringen und - wie in Abbildung 14 dargestellt - sinkenden⁹⁰⁶ Anteil der Controlling-Kapazität, so dass sich das Benchmarking zunächst auf andere Leistungen fokussieren sollte. Die *Kostenrechnung*, die *Investitionsantragsbearbeitung*, *Planungsaktivitäten* sowie *Monatsberichte* zeichnen sich durch eine hinreichend *große Kapazitätsbeanspruchung* und eine *hohe Vergleichbarkeit* aufgrund standardisierbarer Prozesse aus.⁹⁰⁷

Im Folgenden soll der Fokus der Darstellung auf die dem Berichtswesen zuzurechnenden *Monatsberichte* gelegt werden,⁹⁰⁸ da diese zentral an der *Schnittstelle zwischen Manager und Controller* stehen und somit dominant den *internen Kundennutzen des Controlling* in der Wahrnehmung seiner Kunden prägen.⁹⁰⁹

4.2.1.2 Benchmarkingprozess

Im Allgemeinen, so auch im Controlling, bedarf jeder Benchmarkingprozess einer *Vorbereitungs-, Analyse- und Umsetzungsphase*.⁹¹⁰ In der Vorbereitungsphase gilt es nach der *Bestimmung des Benchmarking-Objektes* und der *Vergleichsunternehmen* aussagekräftige *Größen für die Leistungsbeurteilung* und die zu ihrer Erhebung notwendigen *Informationsquellen* zu benennen. Auch wenn es sich bei den hier zu betrachtenden Monatsberichten um standardisierbare Leistungen handelt, ist zu einer Vereinheitlichung der *Abgrenzungsmethodik* von Berichten ein differenzierter *Leitfaden* zu erstellen,⁹¹¹ der die Vergleichbarkeit absichern soll⁹¹² und damit die Aussagekräftigkeit der Leistungsbeurteilungsgrößen verbessert. Ein idealisierter „*Berichts-Steckbrief*“ kann in diesem Zusammenhang als Muster verwandt werden, um auf dieser Grundlage die

⁹⁰⁶ Dies zeigt die Entwicklung der Vergangenheit. Vgl. Steinle/Bruch (1999), S. 52, in Anlehnung an die Erhebungen von Peemöller/Schmidt/Meister (1989), S. 295 ff. und Steinle/Bruch/Michels (1998), S. 443 ff.

⁹⁰⁷ Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 6.

⁹⁰⁸ Hierbei geht es um die Monatsberichterstattung an den Vorstand.

⁹⁰⁹ Vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 6 und S. 5.

⁹¹⁰ Hier und nachfolgend vgl. Horváth/Herter (1992), S. 4 ff.

⁹¹¹ Ausführlich zur strukturierten Erfassung von Benchmarking-Objekten im Bereich Planung vgl. Hamprecht (1996), S. 296 ff.

⁹¹² Zu den einzelnen strukturellen Merkmalen vgl. Kap. 4.2.1.3.1.

strukturellen Besonderheiten jedes Unternehmens zu erfassen.⁹¹³ Hierzu zählen im Einzelnen:⁹¹⁴

- der *Berichtsinhalt*, wie Berichtskreis und Berichtsgegenstand, Datenart und Aggregationsniveau der Daten,
- das *Berichtslayout*, wie Berichtsmedium, Grad der Standardisierung, Berichtsumfang und Datendichte,
- die *Berichtsempfänger*, unterschieden in Primär- und Sekundärempfänger sowie
- die *legalen Erfordernisse*, wie die Anpassung an gesetzliche Vorschriften⁹¹⁵ und die Unterschriftspflicht.

Im Rahmen der *Analysephase* des Benchmarkingprozesses können dann die *Leistungslücken* sowie dafür verantwortliche *Ursachen* mittels Struktur- und Prozessvergleichen aufgedeckt werden.⁹¹⁶ Zu einer vergleichenden Abbildung der Berichtsprozesse mit dem Ziel, *Schleifen*, *Doppelgleisigkeiten* und unnötige *Liegezeiten* aufzudecken, eignen sich Flussdiagramme.⁹¹⁷ Die letzte Phase des Benchmarkingprozesses bildet die *Umsetzungsphase*, in der zunächst *Ziele* und *Strategien* für die Umsetzung festgelegt werden müssen, um darauf aufbauend konkrete *Aktionspläne* zu entwickeln und zu implementieren. Da Benchmarking, wie bereits angesprochen, als kontinuierlicher Prozess aufzufassen ist, gilt es bezogen auf die Umsetzungsmaßnahmen *Fortschrittskontrollen* durchzuführen und auf Basis der damit gesammelten Erkenntnisse das Benchmarking zu wiederholen.

Im Sinne der *Kundenorientierung im Controlling* sollen nachfolgend zwei Aspekte des Benchmarking differenzierter betrachtet werden. Einerseits ist zu analysieren, wie im Bereich der *Leistungsbeurteilungsgrößen* Kundenanforderungen angemessen berücksichtigt werden können. Andererseits gilt es anhand der angesprochenen Studien die der Umsetzung zugrundeliegenden Erkenntnisse - im Sinne der *Best Practice* - vorzustellen.

⁹¹³ Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 9.

⁹¹⁴ Vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 6.

⁹¹⁵ Zu jahresabschlussbezogenen Berichtspflichten vgl. Neuhäuser-Metternich/Witt (2000), S. 323-333.

⁹¹⁶ Vgl. Horváth/Herter (1992), S. 7 ff.

⁹¹⁷ Vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 6 f.

4.2.1.3 Benchmarking Dimensionen im Controlling

Soweit das *Benchmarking-Objekt* intersubjektiv definiert ist, stellt sich die Frage nach den relevanten Maßstäben für die *Beurteilung der Leistungsfähigkeit* alternativer Anbieter. Bezogen auf ein Benchmarking des Berichtswesens ist demnach zu klären, welche einzelnen Charakteristika einer Leistung zu erfassen und zu vergleichen sind. Anknüpfend an die Diskussion zu Beginn des Kap. 3 können im Controlling allgemein *zwei Betrachtungsdimensionen* der Leistungsbeurteilung unterschieden werden. Zum einen gilt es die Dimension *Effizienz*, verstanden als ein *internes Leistungsmaß* für den Controllerbereich, welches das Verhältnis von Output zu Input wiedergibt,⁹¹⁸ zu betrachten.⁹¹⁹ Zum anderen impliziert eine kundenfokussierte Betrachtung des Controlling, die *Effektivität* als *externes Leistungsmaß* einzubeziehen, worüber die Befriedigung der Erwartungen und Ansprüche der Controlling-Kunden gemessen werden soll.

Insgesamt bedingen beide Dimensionen die Wirksamkeit des Berichtswesens in den Augen seiner Kunden, da Wettbewerbsvorteile sowohl in *effizienten internen Prozessen* als auch in der *subjektiven Leistungswahrnehmung* der Kunden begründet sein können.⁹²⁰ Als problematisch erwies sich in der Vergangenheit die oftmals einseitige Fokussierung auf Effizienzgesichtspunkte, da diese sich regelmäßig besser *operationalisieren* ließen.

4.2.1.3.1 Effizienz als internes Leistungsmaß

Die im Rahmen der Effizienzmessung zu betrachtenden Merkmale zeichnen sich dadurch aus, dass sie einer Messung ohne unmittelbare *persönliche Einschätzung der Kunden* zugänglich sind. Hierzu zählen allgemein *strukturelle Merkmale* der Berichte sowie *prozessuale Merkmale* ihrer Erstellung.⁹²¹ Bezüglich der Berichtsstruktur lassen sich im wesentlichen der *Berichtsumfang* sowie die *Darstellungsmethodik* (Visualisierung, etc.) vergleichen.⁹²² Im Rahmen des Berichtserstellungsprozesses sind sowohl der *Bereitstellungstermin* als auch die über Flussdiagramme zu analysierende *Prozessabfolge* relevant. Einzelfallbezogen lassen sich hier

⁹¹⁸ Ohne den speziellen Bezug zum Controlling vgl. Plinke (1995), S. 85.

⁹¹⁹ Speziell zur Effizienzforschung im Controlling vgl. Benz (1998), S. 48 ff. und Sander (1990), S. 115 ff.

⁹²⁰ Zum Instrument des Controlling-Audit vgl. umfassend Kreuzer (1995).

⁹²¹ Vgl. im Folgenden sowohl die Aufzählung von Stadler/Weißberger (1999), S. 6, als auch die ergänzenden Erläuterungen in der selben Quelle auf S. 7.

⁹²² Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 9.

- Aktivitäten sowie dafür beanspruchte Zeiten,
- die Anzahl der Prozessträger und Schnittstellen,
- die Anzahl von Rücksprachen,
- Schleifen,
- Liegezeiten und
- Doppelgleisigkeiten

betrachten.⁹²³ Im Rahmen der Durchführung der Benchmarkingprojekte der WU und WHU konnte bezüglich des *Monatsberichtsumfangs* eine Spannweite von 7 bis 160 Seiten festgestellt werden.⁹²⁴ Als problematisch erweisen sich die teilweise unterschiedlichen Intentionen der Berichte, die teilweise in einer *Kurzinformation*, teilweise in einem *Nachschlagewerk* zu sehen sind. Differenziert man zwischen Kurzinformationen/Übersichten und Nachschlagewerken, so weisen die Übersichten in der WHU-Studie einen Umfang zwischen 450 und 2.420 Zeichen und die Nachschlagewerke einen Umfang zwischen 4.250 und 40.500 Zeichen auf. Bezüglich der *graphischen Visualisierung* in Monatsberichten zeigt die WU-Studie, dass drei der sieben betrachteten Unternehmen keinerlei Graphiken verwenden, demgegenüber weisen die vier anderen Berichte einen graphische aufbereiteten Anteil von mehr als 20% auf.⁹²⁵ Bei den *Bereitstellungsterminen* konnte eine ebenso große Spannweite festgestellt werden. Die Bereitstellung der Berichte erfolgte in Deutschland und Österreich zwischen 4 und 28 Kalendertage ab *Monatsultimo*. Erkannt wurde das Problem eines potenziellen *Trade-Off* zwischen Bereitstellungstermin und *Berichtsgenauigkeit*, da durch die Verwendung von *Schätzwerten* Zeit gespart werden kann.

Zur Ergründung der Ursachen alternativer Bereitstellungstermine muss man sich in den Bereich der *Prozessanalyse* begeben. Hier könnte festgestellt werden, dass Zeitverluste im wesentlichen auf die Datenübermittlung dezentraler Einheiten und manuelle Schnittstellen in der DV-Unterstützung zurückzuführen sind.

Durch die Betrachtung einzelner mittels Benchmarking identifizierbarer Komponenten der *Effizienz im Berichtswesen* wird deutlich, dass eine interne Analyse des Controlling bereits erste Anhaltspunkte für eine kundenorientierte Aus-

⁹²³ Vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 7.

⁹²⁴ Die im Folgenden dargestellten Ergebnisse beziehen sich für die WHU-Studie auf Weber/Weißberger/Aust (1997). Zur zusammengefassten Darstellung beider Studien vgl. Stadler/Weißberger (1999).

⁹²⁵ Allg. zur Verwendung von Graphiken in Geschäftsberichten vgl. Berens/Darius/Schmitting (1997).

gestaltung von Berichten bereithält.⁹²⁶ Insbesondere *Berichtsumfang*, *Berichtsgestaltung* und *Berichtstermin* aber benötigen neben der objektiven Erfassung eine subjektive Bewertung ihrer *Bedarfsadäquanz* durch die Verwender. Erst die *Verbindung von Effizienz- und Effektivitätsmerkmalen* erlaubt daher eine umfassend kundenorientierte Gestaltung des Controlling.

4.2.1.3.2 Effektivität als kundenbezogenes Leistungsmaß

Vorstehende Ausführungen zur *Leistungseffizienz* haben gezeigt, dass bspw. über die Verwendung von *Schätzwerten* Einfluss auf den Bereitstellungszeitpunkt eines Berichtes genommen werden kann. Letztlich kann jedoch erst auf Grundlage der *Präferenzen* und des *Nutzungsverhaltens* eines Kunden entschieden werden, inwieweit er bereit ist, Ungenauigkeiten zugunsten eines früheren Berichtstermins zu akzeptieren.⁹²⁷ Aufgrund der Notwendigkeit einer Berücksichtigung derart subjektiver Urteile, gilt es im Rahmen der Effektivitätsbetrachtung, Bewertungsmaßstäbe für die *Zufriedenheit der Kunden* mit dem Berichtswesen zu bestimmen.⁹²⁸ Wie bereits mehrfach angesprochen ist das Ziel einer derartigen Betrachtung nicht zwangsläufig in einer bedingungslosen Ausrichtung am Kunden zu sehen. Vielmehr können über die Ermittlung der internen Kundenzufriedenheit auch wichtige *kontroll- und koordinationsrelevante Informationen* abgeleitet werden, über die die Wirksamkeit des Controlling gesteigert werden kann.⁹²⁹

Der *integrative Charakter* der Controlling-Leistungen erfordert ein am Prozess der Leistungserstellung ausgerichtetes Verfahren der Zufriedenheitsermittlung. Eine Übersicht der geläufigsten Ansätze, die sich zur *prozessualen Messung der Zufriedenheit* interner Kunden eignen, zeigt Abbildung 49. Grundsätzlich ist zwischen *merkmalsorientierten* und *ereignisorientierten* Verfahren der Zufriedenheitsermittlung zu unterscheiden.

⁹²⁶ Zu einer umfassenden analytischen und empirischen Ableitung von Merkmalen der Controlling Effizienz vgl. Benz (1998), S. 112 ff. Eine Unterscheidung zwischen Effizienz und Effektivität wird hier nicht vorgenommen.

⁹²⁷ Die Vertreter des WHU-Benchmarkingprojekts haben sich bspw. für einen maximalen Schätzfehler von 5% für einen früheren Bereitstellungstermin ausgesprochen. Vgl. Stadler/Weißenberger (1999), S. 8. Hierbei handelt es sich aber wahrscheinlich um eine Einschätzung der Controller in ihrer Funktion als Anbieter.

⁹²⁸ Zur Messung der Qualität interner Dienstleister vgl. Bruhn (1999), S. 539 ff. sowie Reynoso (1999), S. 527 ff. Zum Controlling von Kundenzufriedenheit vgl. Weber (1995), S. 263 ff.

⁹²⁹ Zum Einfluss der Wirksamkeit des Controlling auf die Erfüllung der Gesamtunternehmensziele vgl. Anderson/O'Reilly (1981), S. 491-501.

Ereignisorientierte Verfahren fokussieren auf solche *Standard-* oder *Schlüsselerlebnisse* eines Dienstleistungsprozesses, die aus Kundensicht als besonders *qualitätswahrnehmungsrelevant* erachtet werden⁹³⁰ und aus Perspektive des Anbieters seine Zielerreichung gefährden können.⁹³¹ Da derartige Ereignisse im Regelfall in der *Interaktion* zwischen internem Kunden und Anbieter stattfinden, spricht man bei diesen Messverfahren auch von *Kontaktpunktanalysen*.⁹³² Dies verdeutlicht, dass bezogen auf das Controlling - auch ohne konkrete Messmethodik - die Vergegenwärtigung der *Informations-* und *Interaktionskomponenten* einer Leistung erfolgskritisch ist.⁹³³

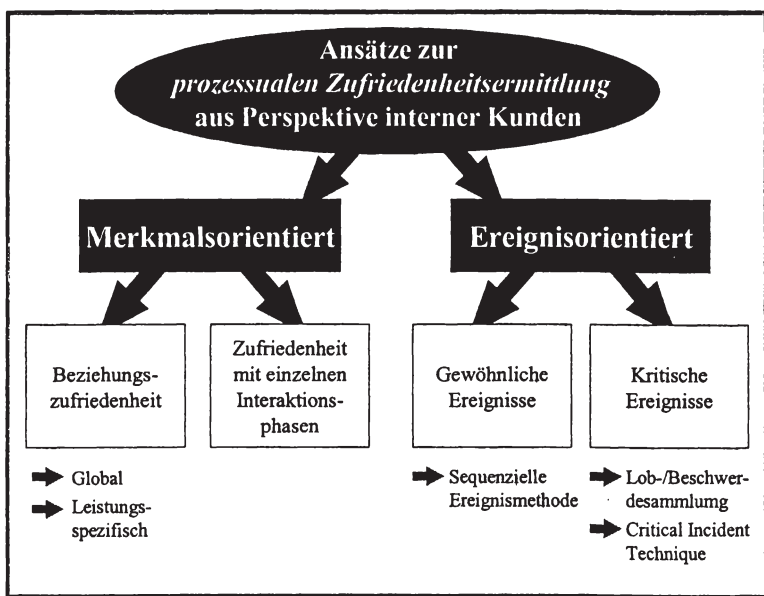


Abbildung 49: Überblick über Ansätze zur prozessualen Zufriedenheitsermittlung⁹³⁴

Bei den ereignisorientierten Methoden lassen sich Verfahren unterscheiden, die an *kritischen Ereignissen* ansetzen und solche, die *gewöhnliche Ereignisse* fo-

⁹³⁰ Vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 229.

⁹³¹ Zum Controlling vgl. Steinle/Thiem/Rhoden (2000), S. 282.

⁹³² Vgl. hierzu ausführlich Bruhn (1994), S. 11 ff.

⁹³³ Diese Feststellung hat in Kap. 3.2.1.4 zu der Ableitung einer Informations- und Interaktionsdimension der Controlling-Leistungen geführt.

⁹³⁴ In Anlehnung an Stauss/Seidel (1995), S. 197 ff. sowie Neuhaus (1996), S. 187.

kussieren. So werden mit der *Sequenziellen Ereignismethode* gewöhnliche Ereignisse entlang des Dienstleistungsprozesses identifiziert. Die Kunden müssen bezüglich dieser Ereignisse mittels offener Fragen eine Bewertung ihrer Wahrnehmung vornehmen, worüber eine Analyse ihres *Qualitätsempfindens* möglich wird. Informationen über die *Sequenzintegration* von Leistungen des Controlling⁹³⁵ und im Rahmen des Benchmarking aufgestellte *Flussdiagramme* können die Analyse derartiger Prozesse wesentlich erleichtern.

Die *Lob- und Beschwerdeanalyse* sowie die *Critical Incident Technique (CIT)* erheben ihre Informationen nicht sequenziell, sondern in Abhängigkeit *kritischer Vorkommnisse*.⁹³⁶ Eine Zuordnung zu einzelnen Prozessphasen ist jedoch anschließend ergänzend möglich. Bei der Critical Incident Technique werden über Interviews Schlüsselereignisse im Erleben des Kunden aufbereitet, d.h. der Kunde wird gezielt zur *Artikulation* seiner Zufrieden-/ Unzufriedenheit aufgefordert. Demgegenüber werden in der Lob- und Beschwerdeanalyse *unaufgefordert artikulierte Empfindungen* der Kunden ausgewertet. Wichtig für das Controlling als organisationsinternen Dienstleister ist die Schaffung von Kanälen zur *gezielten Artikulation von Unzufriedenheit*,⁹³⁷ wie dies bspw. durch „*Meckerkästen*“ geschieht⁹³⁸. Vielfach wird der Fehler begangen, nicht artikulierte Unzufriedenheit als Zufriedenheit zu deuten, was überwiegend nicht der Realität entspricht.⁹³⁹ Im Controlling hängt die Artikulation von Unzufriedenheit regelmäßig von der *Transparenz des Leistungsangebotes* und der *Leistungsevidenz* ab, denn soweit der Kunde keine konkreten Erwartungen bzgl. der Leistungsqualität und Leistungsnutzung hat, fehlt der *Referenzmaßstab* für die *Wahrnehmung seiner latenten Unzufriedenheit*.

Im Gegensatz zu der auf spezielle Kundenkontaktsituationen bezogenen ereignisorientierten Messung der Kundenzufriedenheit fokussiert die *merkmalsorientierte Messung* auf die Bewertung einzelner Leistungselemente, aus der sich die wahrgenommene Gesamtdienstleistungsqualität⁹⁴⁰ ableiten lässt.⁹⁴¹ Hierbei kann

⁹³⁵ Vgl. Kap. 3.3.2.3.

⁹³⁶ Vgl. Stauss/Seidel (1995), S. 201.

⁹³⁷ Allg. zum Management von Kundenzufriedenheit vgl. Günter/Platzek (1992), S. 109 ff.

⁹³⁸ Speziell zum Controllerbereich vgl. Steinle/Thiem/Rhoden (2000), S. 285.

⁹³⁹ GZUK unterstellt demgegenüber Zufriedenheit, wenn Kunden die Aufgabenerfüllung nicht beanstanden. Vgl. Gzuk (1977), S. 235. BERGER nennt explizit für das Controlling die Anzahl der mündlichen und schriftlichen Rückfragen als einen Erfolgsmaßstab für die Arbeit des Controllers. Vgl. Berger (1989), S. 187.

⁹⁴⁰ Derartige Verfahren werden gleichermaßen zur Qualitätsmessung wie auch zur Messung von Kundenzufriedenheit eingesetzt.

⁹⁴¹ Vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 220.

die Zufriedenheit mittels einzelner Merkmale *global (bereichsbezogen)* oder *leistungsspezifisch* für eine Austauschbeziehung ermittelt werden. Ferner können *einzelne Interaktionsphasen* anhand mehrerer Merkmale bewertet werden, unabhängig von dem Vorfall spezifischer Ereignisse.⁹⁴² Wesentlich bei den merkmalsorientierten Verfahren ist die Vorgehensweise im Sinne des *Multiattributansatzes*,⁹⁴³ da hierdurch konkrete Anhaltspunkte für die Beseitigung von *subjektiven Qualitätsmängeln* gewonnen werden können. Soweit in Unternehmen derzeit überhaupt Erhebungen zur internen Kundenzufriedenheit im Controlling durchgeführt werden, beschränken sich diese überwiegend auf die Ermittlung einer *globalen, bereichsbezogenen Zufriedenheit*. Ergänzend lässt bspw. die ERICSSON GMBH halbjährlich für *einzelne Controlling-Leistungen* Globalzufriedenheiten ermitteln, ohne jedoch leistungsbezogene Attribute zu definieren und zu erheben.⁹⁴⁴ Im Folgenden soll als Beispiel ein multiattributives Verfahren zur Ermittlung der Kundenzufriedenheit mit dem Berichtswesen des Controlling skizziert werden. Die daraus ableitbaren Erkenntnisse können im Sinne der *Effektivitätsdimension* in die Best Practice eines Benchmarking einfließen.

In Analogie zu den Ausführungen des Effizienzbenchmarking ist im Rahmen des WU-Benchmarkingprojektes die *subjektive Zufriedenheit* von Controlling-Kunden bestimmt worden.⁹⁴⁵ Wurden im Rahmen der Effizienzbetrachtung objektive Merkmale der Berichtspraxis erhoben und verglichen, wird bei der *Effektivitätsbetrachtung* die *subjektive Einschätzung* der Kunden gefordert. Hierbei wurde das Augenmerk neben einer *statischen* Betrachtung der *aktuellen Zufriedenheit* auch auf den *dynamisch* aufzufassenden *Änderungsbedarf* der Kunden gelegt. Grundlage hierfür war ein Fragebogen, in dem die Kunden des Controlling ihre Zufriedenheit und ihren Änderungsbedarf mittels *Rating-Skalen* artikulieren mussten. Der Fragebogen enthielt einerseits Fragen bzgl. der *Berichtsinhalte*, wie:⁹⁴⁶

- Enthält der Monatsbericht alle erfolgs- und steuerungsrelevanten Informationen?
- Sind die Berichtsinhalte auf ihre individuellen Anforderungen abgestimmt?

⁹⁴² Hierin ist auch eine Abgrenzung zur CIT zu sehen.

⁹⁴³ Vgl. Hentschel (1992), S. 111 f.

⁹⁴⁴ Im Einzelnen werden so z.B. der Monatsabschluss inclusive Reporting, Planungsprozesse oder der SAP-Service bewertet.

⁹⁴⁵ Im Folgenden zur Vorgehensweise des WU-Benchmarking vgl. Stadler/Weißenberger (1999), S. 8 f.

⁹⁴⁶ Zu den nachfolgenden Fragen vgl. Österreichischer Arbeitskreis (BMI), zitiert nach Stadler/Weißenberger (1999), S. 9.

- Wie oft müssen Sie rückfragen, um Berichtsinhalte zu klären?
- Entsprechen alle Daten Ihren Anforderungen in bezug auf Aktualität?
- Entspricht der Verdichtungsgrad der Daten Ihren Anforderungen?

Andererseits wurde die Zufriedenheit der Kunden mit *Aufbau, Gestaltung, Umfang und Bereitstellungsgeschwindigkeit* der Berichte über nachfolgende Fragen erhoben:

- Wird der Bericht in bezug auf die Gestaltung nach Ihren Anforderungen erstellt?
- Entspricht die Form (EDV, Papier etc.) in der Sie den Bericht erhalten Ihren Anforderungen?
- Sind Sie mit dem Aufbau und der Struktur des Berichts zufrieden?
- Sind Sie mit dem Berichtsumfang zufrieden?
- Liegt der Bericht rechtzeitig, im Sinne von bedarfsgerecht vor?

Bei den hier abgefragten Berichtsmerkmalen wird deutlich, dass eine derartige Befragung gleichsam unabhängig von Benchmarking-Aktivitäten erfolgen kann, da auch ohne Vergleichspartner Informationen über *Verbesserungspotenziale* gewonnen werden können. *Verbesserungspotenzial* besteht immer dort, wo die Zufriedenheit der Kunden gering ist oder unabhängig von der Zufriedenheit ein *Änderungsbedarf* artikuliert wird.⁹⁴⁷ Werden neben einer Bewertung des Änderungsbedarfs in Form von Rating-Skalen offene Fragen zur Sammlung von Anregungen gestellt,⁹⁴⁸ können konkrete Vorschläge der Kunden in die *Best Practice* einbezogen werden.

Insgesamt konnte im Rahmen des WU-Benchmarking eine verhältnismäßig *hohe Zufriedenheit* festgestellt werden, die bei den betrachteten Unternehmen zwischen 67% und 75% lag.⁹⁴⁹ Gründe für die *aktuelle Unzufriedenheit* waren im wesentlichen zu oft notwendige Rückfragen aufgrund unklarer Berichtsinhalte, sowie die mangelnde inhaltliche Individualisierung der Berichte.⁹⁵⁰ Die Notwendigkeit einer dynamisch orientierten Analyse im Sinne einer Betrachtung

⁹⁴⁷ Wie das Verhältnis von Zufriedenheit und Änderungsbedarf im Einzelnen einzuschätzen ist vgl. Kap. 4.2.1.4 sowie Stauss/Neuhaus (1995b).

⁹⁴⁸ Konkrete Beispiele zur Anwendung von Rating-Skalen im Rahmen der Bewertung unternehmensinterner Dienstleistungen finden sich bei Neuhaus (1996), S. 186 f.

⁹⁴⁹ Erreichbar waren maximal 100%.

⁹⁵⁰ Vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 8. Die inhaltliche Individualisierung ist in diesem Zusammenhang nicht mit der formalen Individualisierung von Berichten zu verwechseln. Vgl. Neubäuser-Metternich/Witt (2000), S. 311 ff.

des *Änderungsbedarfs* zeigt sich in den zahlreichen Anregungen der Kunden des Berichtswesens. Im Einzelnen wurde gefordert:⁹⁵¹

- die Aufnahme mehr nicht-monetärer und externer Größen, sowie strategischer Zielgrößen,
- eine zusätzliche graphische Aufbereitung der Daten,
- eine stärkere Institutionalisierung der Durchsprache von Berichten,
- die Abstimmung von Schlüsselkennzahlen zwischen dezentralem und zentralem Controlling,
- zusätzliche Wettbewerbsinformationen,
- die Aufnahme von Diagnosekennzahlen und
- mehr Vergleichszahlen von anderen Abteilungen bzw. operativen Einheiten.

Auf Grundlage der hier gezielt aus Kundenperspektive artikulierten Änderungsvorschläge und der objektiv erhobenen struktur- und prozessbezogenen Vergleichswerte gilt es im Rahmen der Umsetzungsphase des Benchmarkingprozesses auf Basis einer zu konsolidierenden *Best Practice* Ziele und Strategien zu entwickeln.

4.2.1.4 Best Practice

Zielsetzung eines Benchmarkingprojektes ist regelmäßig die Identifikation einer *Best Practice*, die als *Referenzmaßstab* für die Gestaltung der unternehmensindividuellen Prozesse herangezogen werden kann.⁹⁵² Im Folgenden soll daher übersichtsartig eine *Best Practice* des Berichtswesens dargestellt werden, bevor auf daraus resultierende Implikationen für die *Kundenansprache* des Controlling eingegangen wird.

Aufbauend auf die im Rahmen der Effizienzbetrachtung durchgeführten Prozessanalysen und die dort identifizierten *Kosten-* und *Zeittreiber* lässt sich ein idealtypischer Berichtsprozess ableiten, der sich durch die in Abbildung 50 dargestellten *Merkmale* auszeichnet. Zur unternehmensindividuellen Prozessgestaltung sollte nicht eine *Best Practice* unreflektiert übernommen werden, vielmehr sind die prozessualen Merkmale als *Analyseraster* zur Bewertung und Gestaltung der eigenen Aufgabenerfüllung zu verstehen. Ergänzend zu dem *prozess-*

⁹⁵¹ Vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 9.

⁹⁵² Zu den Umsetzungsphasen des Benchmarking vgl. Horváth (1998), S. 402 ff.

bezogen *Innovationspotenzial* können auf Basis der abgefragten Effizienz- und Effektivitätsmerkmale allgemeine Handlungsempfehlungen abgeleitet werden.⁹⁵³



Abbildung 50: Kosten und Zeitmerkmale einer Best Practice im Berichtswesen⁹⁵⁴

Bezüglich der *Berichtsinhalte* ist zunehmend auf die Ausgewogenheit des Berichtswesens, im Sinne einer *Balanced Scorecard*,⁹⁵⁵ zu achten. Hier gilt es, kundenspezifisch *unternehmensinterne* und *-externe*, *monetäre* und *nicht-monetäre* Daten zu integrieren und *graphisch* aufzubereiten. Zur Verkürzung der *Berichterstellungsdauer*⁹⁵⁶ müssen *Schnittstellen* vollständig automatisiert werden, zudem bedarf es einer genauen Fixierung der *Mitwirkungspflichten* da-

⁹⁵³ Zu den folgenden Handlungsempfehlungen vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 9. Vergleichbar auch die Ausführungen von Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 9 ff.

⁹⁵⁴ Österreichischer Arbeitskreis (BMI), zitiert nach Stadler/Weißberger (1999), S. 9.

⁹⁵⁵ Allg. zur *Balanced Scorecard* vgl. Kaplan/Norton (1996) sowie Kaplan/Norton (1996b), S. 75 ff.

⁹⁵⁶ Eine Vorlage nach 5 bis 6 Tagen ab Monatsultimo kann als realistisch erachtet werden. Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 10.

*tenliefernder Stellen.*⁹⁵⁷ Die WHU-Studie hat gezeigt, dass über derartige Maßnahmen Bearbeitungs- bzw. Durchlaufzeiten um bis zu 30% gesenkt werden können. Ferner sind nicht unerhebliche Kosteneinsparungen möglich.⁹⁵⁸ Im Sinne der Kundenorientierung des Controlling sollte das Augenmerk jedoch nicht primär auf dem *Kostensenkungspotenzial* des Benchmarking liegen. Vielmehr gilt es, die möglichen Einsparungen in die *Gestaltung des Leistungsspektrums* zu investieren. Bezogen auf das Berichtswesen sollte so die *Analyse, Kommentierung* und *Kommunikation* der Berichte forciert werden, um so der Rolle eines *internen Beraters* künftig gerecht zu werden.

Über die prozessbezogenen und strukturellen Anregungen des Benchmarking können auch *strategische Implikationen* für die zielgerichtete Ansprache alternativer Kunden abgeleitet werden. Die im Rahmen der Effektivitätsbetrachtung vorgenommene Erhebung von *Zufriedenheit* und *Änderungsbedarf* kann im Sinne einer *Kundensegmentierung* ausgewertet werden. Bezogen auf die in Abbildung 45 dargestellten Kriterien der Marktsegmentierung im Controlling ist dies als eine *psychographisch, leistungsspezifische* Segmentierung zu bewerten.⁹⁵⁹ Über eine Einordnung alternativer Kunden in ein *Portfolio* mit den Dimensionen *Zufriedenheit* und *Änderungsbedarf* können für die abzugrenzenden Quadranten Strategien ermittelt werden.⁹⁶⁰ Ein derartiges Kundenportfolio zeigt Abbildung 51.

Ausgehend von einer Betrachtung der eher *unzufriedenen Kunden*, zeichnen sich *fordernd unzufriedene* Kunden des Controlling durch eine aktive Artikulation ihres *Änderungsbedarfs* aus, wodurch dem Controller die Möglichkeit gegeben ist, angemessen zu reagieren. Aus dem Dienstleistungsmarketing ist bekannt, dass es sich bei solchen Kunden um tendenziell *abwanderungsbereite Kunden* handelt.⁹⁶¹ Soweit diese Kunden also allein aufgrund des *Monopolcharakters* einiger Leistungen des Controlling zu den *Zwangskunden* zählen,⁹⁶² gilt es, ihnen im Rahmen der zunehmenden *Deregulierung interner Märkte* verstärkt Aufmerksamkeit zu schenken.⁹⁶³

⁹⁵⁷ Vgl. hierzu die in Kap. 4.2.4 aufgezeigten Möglichkeit zur Definition von Mitwirkungspflichten im Rahmen von Service Level Agreements.

⁹⁵⁸ Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 11.

⁹⁵⁹ Vgl. Kap. 4.1.2.1.2 bzw. Freter (1983), S. 46.

⁹⁶⁰ Für das Berichtswesen vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 10.

⁹⁶¹ Vgl. Meffert/Bruhn (2000), S. 251 bezugnehmend auf Stauss/Neuhaus (1995b).

⁹⁶² Vgl. hierzu Kap. 3.4.3.4.1.

⁹⁶³ Vgl. hierzu auch die Klassifizierung der Kunden nach Bindungsgraden in Abbildung 46.

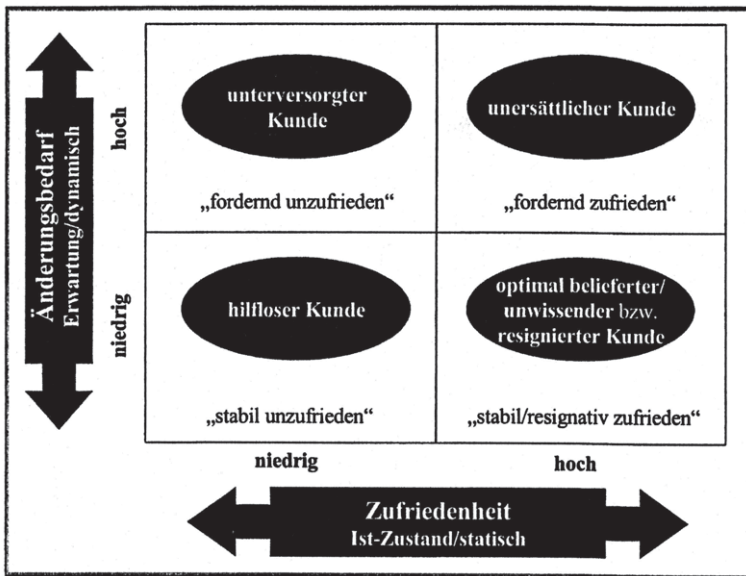


Abbildung 51: Kundenportfolio zur Entwicklung von Informationsversorgungsstrategien im Controlling⁹⁶⁴

Die Tatsache, dass *stabil unzufriedene* Kunden demgegenüber ein geringes Aktivitätsniveau aufweisen, erschwert deren Zufriedenstellung. Das Controlling muss demnach die *Inhalte* seines Leistungsangebotes und die mit einzelnen Leistungen verbundenen *Nutzungsmöglichkeiten* verstärkt kommunizieren, damit den Kunden deutlich wird, wie sie ihren Änderungsbedarf inhaltlich bestimmen können. Ferner gilt es, gezielt Kanäle für die *Artikulation des Änderungsbedarfs* zu schaffen, da hierüber die *Artikulationsschwelle* gesenkt werden kann.

Eine hohe Zufriedenheit verbunden, mit einem hohen Änderungsbedarf, charakterisiert den *fordernd zufriedenen* bzw. *unersättlichen* Kunden. Fraglich erscheint bei solchen Kunden, ob diese extrem anspruchsvoll sind,⁹⁶⁵ im Sinne dauerhafter Forderungen nach *Innovationen*.⁹⁶⁶ Demgegenüber ist jedoch denkbar, dass die Controlling-Leistungen, aufgrund ihres Charakters *freier Güter*,⁹⁶⁷

⁹⁶⁴ Hierbei handelt es sich um eine Kombination des qualitativen Zufriedenheitsmodells von Stauss/Neuhaas (1995b) und des Kundenportfolios von Stadler/Weissenberger (1999), S. 10.

⁹⁶⁵ Vgl. Stadler/Weissenberger (1999), S. 10.

⁹⁶⁶ Zu der Innovationsfunktion des Controlling vgl. Küpper (1997), S. 17 f.

⁹⁶⁷ Zu freien Gütern vgl. Hartwig (1992), S. 126.

übermäßig nachgefragt werden. Anreize zu einer ressourcenschonenderen Inanspruchnahme können in solchen Fällen über *Plausibilitätskontrollen der Nutzung* und insbesondere auch über *anreizkonforme Verrechnungspreise* implementiert werden.⁹⁶⁸

Vergleichbar differenziert stellt sich die Situation hoher Kundenzufriedenheit verbunden mit einem geringen Änderungsbedarf dar. Hier besteht die Möglichkeit, dass das Management seinen Änderungsbedarf nicht artikuliert, da es sich von den Lösungen des Controlling keine Verbesserung seiner Situation verspricht. Dies wird durch den hohen Anteil an *Vertrauenseigenschaften* der Controlling-Leistungen verstärkt. Abhilfe kann der Controller in solchen Situationen durch eine gezielte Kommunikation seines *Leistungspotenzials* bzw. *ausgewählter Referenzen* schaffen. Ferner kann die unterbleibende Artikulation eines Änderungsbedarfes auch auf den *Monopolcharakter* des Controlling zurückzuführen sein, da Kunden in Ermangelung eines Alternativenanbieters nicht davon ausgehen, dass ihr Änderungsbedarf berücksichtigt wird. Hier gilt es zunächst, die *Kooperationsbereitschaft* des Controlling deutlich zu machen. Ein weiterer Grund für das Ausbleiben von Änderungswünschen ist die Motivation einzelner Manager, gegenüber dem Controlling *nicht aufzufallen*.⁹⁶⁹ Die scheinbare Zufriedenheit mit dem Controlling soll signalisieren, dass auf Basis der bereitgestellten Informationen sachgerecht gesteuert wird, auch wenn in der Realität Entscheidungen primär *intuitiv* getroffen werden. Derartige Verhaltensweisen machen eine differenzierte Analyse des Nutzungsverhaltens einzelner Kunden erforderlich, was jedoch durch ihr *opportunistisches Verhalten* wesentlich erschwert wird. Letztlich kann aber - und dies ist die zunächst naheliegendste Vermutung - der Fall hoher Zufriedenheit und geringen Änderungsbedarfes auch darauf hindeuten, dass Kunden des Controlling schlichtweg zufrieden sind und auch zukünftig problemlösungsadäquate Leistungen des Controlling erwarten.

Insgesamt wurde aus dem *Kundenportfolio* deutlich, dass eine Analyse der Zufriedenheit und des Änderungsbedarfes der Kunden ein adäquates Mittel zur *Steigerung der Kundenorientierung* im Controlling ist. Derartige Analysen können isoliert, oder aber im Rahmen des hier vorgestellten Benchmarking Ansatzes vollzogen werden. Beim Benchmarking kann über eine Bestimmung der Zufriedenheit und des Änderungsbedarfes die *Effektivitätsdimension* des Con-

⁹⁶⁸ Zur Verrechnung von Controlling-Leistungen vgl. Kap. 3.3.2.5.

⁹⁶⁹ Hierzu vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 10 in *Anlehnung an Weißberger (1997)*.

trolling angemessen abgebildet werden.⁹⁷⁰ Demgegenüber vermögen *Prozess- und Strukturanalysen* Aufschlüsse über die *Effizienz* des Controlling zu geben. Neben dem Berichtswesen eignen sich insbesondere die *Kostenrechnung* und die *Bearbeitung von Investitionsanträgen* aufgrund ihres hohen Standardisierungsgrades für eine vergleichende Betrachtung. Demgegenüber bereitet die Analyse von Planungsprozessen aufgrund der schlechten Skalierbarkeit einzelner Merkmale regelmäßig mehr Schwierigkeiten.⁹⁷¹

Grundlegend bleibt jedoch bei allen Benchmarkingaktivitäten im Controlling über eine konstruktive Selbstkritik die *Glaubwürdigkeit* gegenüber anderen Unternehmensteilbereichen zu wahren und auch jenseits der Quantifizierbarkeit einzelner Merkmale den *Erfahrungsaustausch mit Externen* zu suchen.⁹⁷²

4.2.2 Balanced Scorecard für den Controllerebereich

Die Ausführungen zum Benchmarking des Controllerebereichs haben deutlich gemacht, dass über den Vergleich für die Benchmarking Systematik geeigneter Objekte Aussagen über *Effizienz* und *Effektivität* des Controllerebereichs abgeleitet werden können. Deutlich wurde gleichermaßen, dass Teile der Benchmarking Systematik, wie die *Kundenzufriedenheitserhebung*,⁹⁷³ auch ohne direkten Vergleichspartner zu einer regelmäßigen Bewertung der Kundenbeziehungen im Controlling eingesetzt werden können. Insgesamt geht es aber auch im Rahmen eines kundenorientierten Controlling darum, langfristig eine *ausgewogene Betrachtung* anzustreben, in der *Sach- und Formalziele* in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen.⁹⁷⁴ Hierzu ist es notwendig, die Controllerebereichsstrategie in *operationale* und *quantifizierbare Zielgrößen* zu überführen, über die der Bereich ausgewogen gesteuert werden kann. Die *Balanced Scorecard (BSC)* erlaubt in diesem Zusammenhang über klassische Kennzahlensysteme hinaus⁹⁷⁵ durch ihre *Vier-Perspektiven-Sicht* eine anspruchsgruppengerechte Übersetzung von Strategien in Maßnahmen.⁹⁷⁶ Gerade für organisati-

⁹⁷⁰ Im Extrem kann sogar über an die Kundenzufriedenheit gekoppelte variable Gehaltbestandteile des Controllerebereichs eine anreizkonforme Führung des Controllerebereichs gefördert werden.

⁹⁷¹ Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 24.

⁹⁷² Zu den Nutzenmerkmalen des Benchmarking im Controlling vgl. Weber/Hamprecht/Goedel (1995), S. 16.

⁹⁷³ Ausführlich zur Kundenzufriedenheitsmessung einer Abteilung Personalmanagement vgl. Stauss/ Neuhaus (1995), S. 590 ff.

⁹⁷⁴ Allg. hier und nachfolgend vgl. Gleich (1997), S. 114 ff. und Horváth (1998), S. 566 f.

⁹⁷⁵ Ein Vergleich klassischer Kennzahlensysteme mit der Balanced Scorecard findet sich bei Klingelbiel (1998), S. 10.

⁹⁷⁶ Allg. zur Balanced Scorecard vgl. Kaplan/Norton (1996) und Kaplan/Norton (1997).

onsinterne Dienstleister wie das Controlling können so Managementprozesse und deren Wirkungen über eine *mehrdimensionale Betrachtung* der Bereichsaktivitäten transparent dargestellt werden. Bezogen auf die Kundenbeziehungen des Controlling erlaubt die *Kundenperspektive* der BSC eine integrierte, regelmäßige Abbildung erfolgskritischer Sachverhalte. Über Einzelmaßnahmen zur Steigerung der Kundenzufriedenheit im Controlling hinaus, kann die BSC als organisatorisches Rahmenkonzept zur Integration bereits vorhandener Ansätze, wie *Leitbilderstellung*, *Kundenbefragungen* oder *Benchmarking* verstanden werden.⁹⁷⁷ Aus diesem Grund gilt es, nachfolgend zunächst *Struktur* und *Ablauf der Performance Messung* mit der BSC zu beschreiben, bevor eine für den Controllerbereich *spezifizierte BSC* dargestellt wird.⁹⁷⁸

4.2.2.1 Struktur und Ablauf des Performance Measurement

Das Konzept der BSC zählt wie der *J. I. Company Approach*⁹⁷⁹ und das *Quantum Performance-Modell*⁹⁸⁰ zu den neueren Ansätzen der Leistungsmessung und -bewertung, die allgemein unter dem Begriff *Performance Measurement-Konzepte* subsumiert werden.⁹⁸¹ Die BSC enthält im Sinne eines *ausgewogenen Berichtsbogens* Kennzahlen unterschiedlicher Perspektiven, die Auskunft über *Finanzen, Kunden, Geschäftsprozesse* und die *Lern- und Wachstumsfähigkeit* eines Unternehmen geben sollen. Individuell für jedes Unternehmen gilt es so, unter Mitwirkung des Managements sowohl vergangene Leistungen als auch zukünftige Leistungstreiber abzubilden.⁹⁸² Neben der auf Basis festgelegter Maßgrößen vorzunehmenden Abbildung des Unternehmensgeschehens, im Sinne eines mehrdimensionalen Kennzahlensystems, liegt der Nutzen der BSC insbesondere in ihrer Fähigkeit, die *Durchführung* und *Rückkopplung* der *Unternehmensstrategie* systematisch abzusichern. Ausgehend von einer festzulegenden Vision und Strategie eines Unternehmens gilt es, diese intern zu *kommunizieren* und in Form von Leistungskennzahlen zu *operationalisieren*.⁹⁸³ Im Rahmen der Planung der Ressourcenverteilung sind strategische Maßnahmen aufeinander abzustimmen und Meilensteine für ihre Umsetzung zu definieren. Über

⁹⁷⁷ Vgl. Gleich/Haindl (1996), S. 263.

⁹⁷⁸ Zur Aufgabe der Balanced Scorecard im Rahmen der Neuausrichtung des Controlling vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 111 ff.

⁹⁷⁹ Vgl. Sellenheim (1991), S. 50 ff.

⁹⁸⁰ Vgl. Hronec (1993), 219 f.

⁹⁸¹ Zum Begriff des Performance Measurement vgl. Eccles (1991), S. 14 ff.

⁹⁸² Hier und nachfolgend vgl. Horváth (1998), S. 567 f. und S. 570.

⁹⁸³ Nachfolgend vgl. Kaplan/Norton (1996), S. 10 ff.

ein institutionalisiertes Feedback soll das *strategische Lernen* sichergestellt werden.

Zentral im Rahmen des Managementanspruchs der BSC ist die Absicht, Unternehmensziele und -strategien in Zielvorgaben für *Abteilungen, Teams* und *Mitarbeiter* zu transformieren, um daran anknüpfend *Anreizsysteme* zu implementieren.⁹⁸⁴ Betrachtet man den Controllerbereich als Teil der Gesamtorganisation und unterstellt man, dass die Performance des Controlling - mittelbar über seine Kunden - maßgeblichen Einfluss auf die Erreichung der Unternehmensziele hat,⁹⁸⁵ stellt sich sowohl die Frage nach der Übertragbarkeit des BSC-Konzeptes auf den Controllerbereich als auch die nach seinem potenziellen Beitrag zur Verbesserung der Kundenorientierung im Controlling.

4.2.2.2 Spezifikation einer Balanced Scorecard für den Controllerebereich

Im Sinne des *Leistungsspektrums* eines Controllerebereichs zählt die BSC zunächst zu den *innovativen Produkten* des Controlling, d.h. es liegt regelmäßig im Verantwortungsbereich des Controllers, unternehmensumfassend die Implementierung der BSC voranzutreiben.⁹⁸⁶ In dem Maße aber, wie Kunden des Controlling die BSC als zentralen organisatorischen Rahmen für ihre Managementprozesse übernehmen,⁹⁸⁷ gilt es für die Controller selbst, „in den Dimensionen „ihrer“ BSC zu denken“⁹⁸⁸. Konkret heißt dies, alle *Determinanten der Controller-Performance* zu benennen und einer regelmäßigen Messung zu unterziehen.⁹⁸⁹ Bevor jedoch Maßgrößen der Controller-Performance zu bestimmen sind, gilt es zunächst das vollständige *Leistungsspektrum des Controllingdienstes* abzubilden. Im Gegensatz zum Benchmarking-Ansatz, der sich nur für bestimmte Leistungen eignet,⁹⁹⁰ müssen bei der BSC alle Controlling-Leistungen einbezogen werden. Die an späterer Stelle noch zu thematisierenden *Service Level Definitions* können in diesem Zusammenhang als ein geeignetes Instrument angesehen werden, das Leistungsangebot des Controlling zweckmä-

⁹⁸⁴ Zu den diesbezüglichen Defiziten anderer Kennzahlensysteme vgl. Weber (1999), S. 225 f.

⁹⁸⁵ ANDERSON/O'REILLY zeigen, dass eine derartige Annahme begründet scheint. Vgl. Anderson/O'Reilly (1981), S. 491-501.

⁹⁸⁶ Zur Konkurrenz bei derartigen Produkten vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 79 sowie Kap. 3.4.2.

⁹⁸⁷ Vgl. Horváth (1998), S. 569.

⁹⁸⁸ Weber/Schäffer (2000), S. 111.

⁹⁸⁹ Allg. zu Einflussgrößen auf die Controller Performance vgl. Witt/Witt (1991), S. 44 ff.

⁹⁹⁰ Zur Abgrenzungssystematik von Benchmarking-Objekten vgl. Kap. 4.2.1.1.

big zu *strukturieren* und gegenüber seinen Kunden zu *dokumentieren*.⁹⁹¹ In Abhängigkeit des Umfangs und der Komplexität des Leistungsangebotes kann es sinnvoll sein, Leistungen zu *Leistungsgruppen* zu verdichten bzw. zu clustern.⁹⁹² Soweit hierdurch keine unangemessene Einschränkung der Auswertungsmöglichkeiten hervorgerufen wird, ist eine derartige Vorgehensweise insbesondere im Sinne der *Wirtschaftlichkeit der regelmäßig anfallenden Systempflege* zu bevorzugen.

Analog zu den Ausführungen zum Benchmarking müssen im Rahmen der Ausgestaltung der BSC für jede zuvor abgegrenzte Leistung spezifische, die Performance determinierende Maßgrößen abgeleitet werden. Wurde im Benchmarking zwischen Effizienz- und Effektivitätsmerkmalen differenziert,⁹⁹³ erfolgt eine Darstellung der BSC-Indikatoren entlang der *vier* gewählten *Dimensionen*. Hierbei können die üblichen Dimensionen der BSC⁹⁹⁴ als auch für das Controlling tragfähig angesehen werden. Abbildung 52 zeigt den BSC-Berichtsbogen der Controlling-Leistungsgruppe Informationsmanagement eines Unternehmens der chemischen Industrie.⁹⁹⁵

Vorausgegangen ist dem dargestellten Berichtsbogen zunächst eine aus den Unternehmens- und Bereichszielen abgeleitete Festlegung der *allgemeinen Performanceziele* für das Controlling,⁹⁹⁶ die sich letztlich in den Maßgrößen und den diesen zugeordneten *Planansätzen* manifestieren. Darauf aufbauend gilt es die *aktuelle Performance* auf Basis zuvor festgelegter Erhebungsmethoden (z.B. Checklisten, Fragebögen, Selbsteinschätzungen, Planungs- und Budgetierungsdaten) *zeitgenau* zu ermitteln.⁹⁹⁷ Im Vergleich mit den zuvor fixierten Planwerten für jede einzelne Maßgröße kann der Stand der *Planabweichung* in Form von *Score-Werten* - hier die Werte 1, 2 und 3 - dokumentiert werden (*Performance-Stufe 1*)⁹⁹⁸. Zur Visualisierung der Score-Werte eignen sich Ampelkarten,⁹⁹⁹ wobei *Grün* keinen Handlungsbedarf (Scorewert 3), *Gelb* latenten Hand-

⁹⁹¹ Vgl. Kap. 4.2.4 sowie allg. Bölscher (2000), S. 355 ff.

⁹⁹² Vgl. Gleich/Haindl (1996), S. 265.

⁹⁹³ Vgl. Stadler/Weissenberger (1999), S. 8.

⁹⁹⁴ Vgl. hierzu die Abbildung von Kaplan/Norton (1996), S. 9.

⁹⁹⁵ Vgl. Gleich/Haindl (1996), S. 263 ff.

⁹⁹⁶ Zu einzelnen Performanceindikatoren des Controllers vgl. Witt/Witt (1991), S. 46.

⁹⁹⁷ Hier und nachfolgend Gleich/Haindl (1996), S. 265.

⁹⁹⁸ Die hier und nachfolgend vorgenommene Abgrenzung der Performance-Stufen orientiert sich an dem in Abbildung 53 dargestellten Aggregationsprozess.

⁹⁹⁹ In Abbildung 52 sind die jeweiligen Farben der Ampelkarten schriftlich vermerkt.

lungsbedarf (Scorewert 2) und *Rot* akuten Handlungsbedarf (Scorewert 1) signalisiert.

Berichtsbogen zur Performance Messung					
Bereich: Dezentrales Controlling			Leistungsgruppe: Informationsmanagement		
Finanzielle Perspektive			Kunden Perspektive		
Indikatoren	Hilfsmittel	Score	Indikatoren	Hilfsmittel	Score
Kosten des Informationsmanagements	Kostenschätzung in Euro durch dezentrales Controlling	Rot ① 0,25	Darstellung	Checkliste von zentralem Controlling, Richtlinieneinhaltung (ja/nein/Note)	Gelb ② 0,125
			einheitliche Sprache		Grün ③ 0,125
			keine Methodenschwankungen		Gelb ② 0,25
			Akzeptanz	Managementfragebogen	Rot ① 0,5
PERSPEKTIVENPERFORMANCE Rot ① 0,25			PERSPEKTIVENPERFORMANCE Gelb ② 0,5		
Know how Perspektive			Interne Ablauf Perspektive		
Indikatoren	Hilfsmittel	Score	Indikatoren	Hilfsmittel	Score
Mitarbeiter-Schulung	Checkliste von zentralem Controlling, Richtlinieneinhaltung (ja/nein/Note)	Grün ③ 0,5	Aktualität der Infobereitstellung (centerbezogen)	Management-Fragebogen und Beurteilung durch zentrales Controlling	Grün ③ 0,5
Kennzahlenkenntnisse (z. B. ROACE)		Rot ① 0,5			
			Existenz von Schnittstellenproblemen (unternehmensbezogen)	Management-Fragebogen und Selbsteinschätzung durch dezentrales Contr.	Grün ③ 0,5
PERSPEKTIVENPERFORMANCE Gelb ② 0,125			PERSPEKTIVENPERFORMANCE Grün ③ 0,125		

Abbildung 52: Berichtsbogen zur Leistungsgruppe Informationsmanagement¹⁰⁰⁰

Neben einer Bewertung der Einzelperformance von Maßgrößen kann über eine *Aggregation der Maßgrößen* einer Perspektive die *Perspektivenperformance* abgeleitet werden. Hierzu bedarf es einer mit allen Beteiligten abzustimmenden *Gewichtung* der Score-Werte¹⁰⁰¹ in Abhängigkeit ihres Einflusses auf die *Perspektivenperformance* (*Performance-Stufe 2*). Analog dazu können die vier gewichteten *Perspektivenperformance*-Werte zu einem bereichsbezogenen *Leistungsgruppenperformance*-Wert aggregiert werden (*Performance-Stufe 3*). Wie Abbildung 53 zeigt, kann so in einem *Performance-Ergebnisbogen* der *Performance*-Wert eines Controllerbereichs bezogen auf eine Leistungsgruppe abgebildet werden.

¹⁰⁰⁰ In Anlehnung an das Beispiel von Gleich/Haindl (1996), S. 268. Im Folgenden soll dieses Beispiel und die dahinterstehende Systematik weiter verfolgt werden. Vgl. Gleich/Haindl (1996), S. 262-271 sowie Gleich (1997b), S. 553 ff.

¹⁰⁰¹ In Abbildung 52 sind die Gewichte rechts neben dem im Kreis befindlichen Score-Wert eingetragen. Der Gesamtwert der Perspektive ergibt sich aus dem arithmetischen Mittel der gewichteten Einzel-Score-Werte.

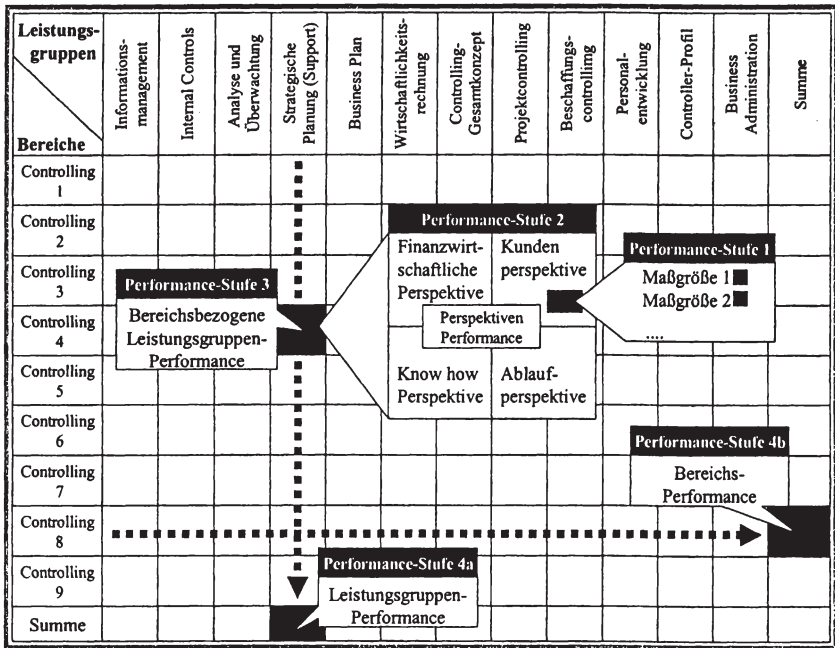


Abbildung 53: Performance-Ergebnisbogen und Performance-Stufen¹⁰⁰²

Ein derartiger Performance-Ergebnisbogen erlaubt darüber hinaus, soweit ein Unternehmen z.B. verschiedene *dezentrale Controllerbereiche* hat, die Ableitung einer alle Bereiche betreffenden Leistungsgruppen-Performance (*Performance-Stufe 4a*) bzw. einer über alle Leistungsgruppen aggregierte Bereichs-Performance (*Performance-Stufe 4b*). Für die Funktionsfähigkeit eines derartig umfassenden Systems müssen zunächst detaillierte *Fragebögen* und *Checklisten* abgestimmt werden, sowie die Zuständigkeiten und Rhythmen für *Datenerfassung* und *-auswertung* festgelegt werden.¹⁰⁰³ Elementar für die Funktionsweise und Akzeptanz der BSC im Controlling sind jedoch die *Maßgrößen*, sowie die hierfür festzulegenden *Planwerte* und *Toleranzgrenzen*.

Bezüglich einer Absicherung der Kundenorientierung im Controlling sind zunächst die *Maßgrößen der Kundenperspektive der BSC* relevant. In Anlehnung

¹⁰⁰² Modifiziert nach Gleich/Haindl (1996), S. 266 (Ergebnisbogen) und S. 265 (Leistungsgruppen).

¹⁰⁰³ Zum Implementierungsvorschlag von KAPLAN/NORTEN vgl. Kaplan/Norten (1997), S. 298.

an die Benchmarkingbetrachtung des Controllerbereichs¹⁰⁰⁴ sind hier primär *Effektivitätsmaßstäbe* gefragt, darüber hinaus können aber auch objektiv ermittelbare *Effizienzmerkmale* Anhaltspunkte für eine stärkere Kundenfokussierung geben. In dem in Abbildung 52 vorgestellten Beispiel eines Controllerbereichs in der chemischen Industrie wurden für die Kundenperspektive der Leistungsgruppe Informationsmanagement nachfolgende *Maßgrößen* und *Erhebungsmethoden* gewählt:¹⁰⁰⁵

- Darstellungsart der Berichtsleistungen, überprüfbar anhand von Checklisten und der Einhaltung von Unternehmensrichtlinien,
- Einheitlichkeit der Sprache in den Berichten, nachvollziehbar anhand der erbrachten Informations-Leistungen und Checklisten,¹⁰⁰⁶
- Ausmaß der Methodenschwankungen, erhoben anhand der Berichtsinhalte und mittels Checklisten,
- Akzeptanz der erbrachten Leistungen, gemessen über fragebogengestützte Kundenerhebungen.

Die Erhebungsmethoden zeigen, dass hinter den Maßgrößen im Einzelnen noch wesentlich *differenziertere Fragen* stehen, die mit denen der Benchmarkingbetrachtung potenziell vergleichbar sein können.¹⁰⁰⁷ Hierbei darf die *Komplexität* des Instrumentes BSC und die mit seinem regelmäßigen Betrieb verbundenen Aufwendungen nicht unterschätzt werden. Insbesondere auch die Akzeptanz im Controllerbereich hängt maßgeblich von der *Handhabungsfähigkeit* des Instrumentes ab.¹⁰⁰⁸ Aus diesem Grund kann es insbesondere für weniger differenzierte Controlling-Organisationen zweckmäßig sein, auf eine *leistungs- bzw. leistungsgruppenbezogene Abbildung* zu verzichten. Im Ergebnis wird dann für den gesamten Controllerbereich eine einzige BSC verwandt, in der folglich alle Perspektiven, so auch die Kundenperspektive, unabhängig von einzelnen Leistungen betrachtet werden. Insbesondere auch das unmittelbare Herunterbrechen von Strategien, im Sinne des Managementanspruchs der BSC, kann hierdurch im Einzelfall erleichtert werden.¹⁰⁰⁹ Derartige, für den gesamten Control-

¹⁰⁰⁴ Vgl. Stadler/Weißberger (1999) sowie Weber/Weißberger/Aust (1997). Vgl. insbesondere auch Kap. 4.2.1.3.

¹⁰⁰⁵ Vgl. Gleich/Haindl (1996), S. 267

¹⁰⁰⁶ Vgl. hierzu und zum folgenden Punkt die Ausführungen zu den formalen Reportingstandards von Neuhäuser-Metternich/Witt (2000), S. 313.

¹⁰⁰⁷ Vgl. hierzu insbesondere die dargestellten Fragen zur Bewertung der Effektivität des Berichtswesens in Kap. 4.2.1.2.2.

¹⁰⁰⁸ Vgl. Kaplan/Norton (1997), S. 290 ff.

¹⁰⁰⁹ Vgl. allg. Horváth (1998), S. 569 f.

lerbereich relevante Maßgrößen für die *Kunden Perspektive* einer BSC könnten beispielhaft

- das Verhältnis der Budgetanteile zwischen Controllern und Consultants, im Sinne von Marktanteilen,
- der Anteil der Bearbeitungszeit von Controller-Aufgaben, die in den letzten zwei Jahren neu eingeführt wurden, an der Gesamtzeit, im Sinne einer Innovationsrate,
- der erreichte Wert eines Manager Satisfaction Index, im Sinne statischer und dynamischer Zufriedenheit sowie
- die Anzahl von Controlling-Schulungen für Nicht-Controller, im Sinne einer Steigerung der Leistungstransparenz und Kundenbindung

sein.¹⁰¹⁰ Der umfassende Charakter der BSC bedingt letztlich insbesondere über die *Ausgewogenheit der vier Perspektiven*, eine adäquate Absicherung der Kundeninteressen sicherzustellen, denn im Ergebnis können Ursachen für *Wettbewerbsvorteile* in allen Dimensionen begründet liegen.¹⁰¹¹ So können über die im Rahmen des Benchmarking getätigten Ausführungen zur Prozessoptimierung im Controlling¹⁰¹² hinaus gerade Maßgrößen im Bereich der *Lern- und Entwicklungsperspektive* zu einer Intensivierung des Wissensmanagements auffordern. Im Controllerbereich ist hier insbesondere eine Messung die *Fortbildungstage der Controller*, der *Aktualität des Controllerhandbuchs*, des *Anteils innovativer Projekte* oder der *interpersonellen Wissensweitergabe* in Form von Vorträgen vorstellbar.¹⁰¹³ Über die Lern- und Entwicklungsperspektive kann somit langfristig das *Leistungspotenzial* des Controllerbereichs gemanaget werden, dessen Kommunikation gerade in Abhängigkeit unterschiedlicher *informationsökonomischer Leistungseigenschaften* eine hohe Wahrnehmungsrelevanz für Kunden hat.

Die bei unternehmensinternen Dienstleistern oftmals eher rudimentär behandelte *Finanzperspektive* bietet gerade in Verbindung mit einer kundenseitigen Beurteilung einzelner Leistungen differenzierte Anhaltspunkte für ein adressatenorientiertes Leistungsmangement. Neben der *Budgeteinhaltung* oder einer Re-

¹⁰¹⁰ Vgl. Weber/Schäffer (2000), S. 176.

¹⁰¹¹ Dies korrespondiert mit den üblichen Dimensionen des Wettbewerbsvorteils. Allg. vgl. Backhaus (1999), S. 26 ff.

¹⁰¹² Derartige Analysen können eine Grundlage für die Ableitung von Maßgrößen der Prozessperspektive der BSC sein.

¹⁰¹³ Vgl. hierzu Weber/Schäffer (2000), S. 225.

duktion der Gesamtkosten des Controllerbereichs ist insbesondere auf eine den Kundenpräferenzen entsprechende *Allokation* der zur Verfügung stehenden Ressourcen zu achten. Ausgehend von diesen Überlegungen soll im Folgenden das Instrument des *Target Costing* vorgestellt werden.

4.2.3 Target Costing für Controlling-Leistungen

Das Instrument des *Target Costing* ist ein umfassendes *Kostenplanungs-, Kostensteuerungs- und Kostenkontrollverfahren*, über das gezielt *Markt- bzw. Kundenanforderungen* in die Phase der Produktentstehung und -gestaltung integriert werden sollen.¹⁰¹⁴ Der Anwendungsschwerpunkt des *Target Costing* lag in der Vergangenheit zunächst bei industriellen Gütern.¹⁰¹⁵ Die zunehmende Ausweitung auf absatzmarktbezogene Dienstleistungen wirft die Frage nach dem potenziellen Beitrag des *Target Costing* zu einer Effektivitäts- und Effizienzsteigerung des internen Dienstleisters Controlling auf. Die partielle *Mono-polstellung* des Controlling führt oftmals dazu, dass der *Qualitäts- und Kostendruck* nur unzureichend ist,¹⁰¹⁶ so dass die Gefahr, gegenüber marktvergleichbaren Leistungen ins Hintertreffen zu geraten, regelmäßig besteht. Daher soll nachfolgend dargestellt werden, wie das Verfahren des *Target Costing* Kundenanforderungen im Prozess der Leistungsgestaltung abzudecken vermag und wie, korrespondierend damit, eine kundenverträgliche Preisgestaltung zu erfolgen hat.¹⁰¹⁷

4.2.3.1 Target Costing-Methodik

Ein wesentliches Charakteristikum des *Target Costing* ist der Anspruch, den *Zielpreis* (*Target Price*) speziell auf Basis konkreter Kundenanforderungen oder allgemein auf Grundlage der Markt- und Wettbewerbssituation abzuleiten.¹⁰¹⁸ Bezogen auf das Controlling stellt sich in diesem Zusammenhang zunächst die Frage nach dem *Bezugsobjekt* der Zielkostenermittlung. In Abhängigkeit der angestrebten Differenzierung können Zielkosten für den *gesamten Controllerebereich*, die *Leistungsgruppen* oder aber auch für *einzelne Leistungen* des Con-

¹⁰¹⁴ Vgl. Horváth (1999), S. 522 sowie allg. Seidenschwarz (2000). Zur Rolle im Rahmen des Marketing-Controlling vgl. Meffert (2000), S. 1137 f.

¹⁰¹⁵ Zur Breite der heutigen Anwendung des *Target Costing* vgl. Hoffjan (1994), S. 24 ff.

¹⁰¹⁶ Allg. für interne Dienstleister vgl. Reiß/Schuster (1998), S. 1301.

¹⁰¹⁷ In diesem Zusammenhang spricht man auch von Zielkostenfindung und Zielkostenspaltung.

¹⁰¹⁸ Vgl. Hummel (1999), S. 492. Die folgenden Ausführungen orientieren sich an dem Market into Company-Verfahren, welches zu den Subtraktionsmethoden des *Target Costing* zählt. Vgl. Buggert/Wielpütz (1995), S. 78 f.

trolling bestimmt werden. Im Ergebnis handelt es sich dann um den Preis, den das Management für gewisse Controlling-Leistungen oder aber auch das gesamte Unternehmenscontrolling zu zahlen bereit ist.¹⁰¹⁹ In Abhängigkeit der *ökonomischen Ausrichtung* des Controllerbereichs ist festzulegen,¹⁰²⁰ ob der kundenseitig zu entrichtende Preis um eine *angestrebte Gewinnspanne* (Target Profit) zu korrigieren ist, damit als Differenzbetrag die *maximal möglichen Kosten* (Allowable Costs) bestimmt werden können. Bei der Mehrzahl der Controllerbereiche werden Gewinne zunächst noch keine Berücksichtigung finden.¹⁰²¹ Die *Allowable Costs* stellen die unter Berücksichtigung der Kundenpräferenzen maximal möglichen Kosten eines Bezugsobjektes dar. Subtrahiert man diese Kosten von den *Standardkosten* unter Beibehaltung der gegenwärtigen Leistungserstellungsmodalitäten im Controlling (Drifting Costs), gelangt man zu der *Zielkostenlücke* (Target Costs Gap),¹⁰²² d.h. zu dem *kundeninduzierten Kostensenkungspotenzial*. Die oftmals mangelnde *Transparenz* bei unternehmensinternen Dienstleistungen, insbesondere bei solchen des Controlling, macht eine differenzierte Bewertung der bestimmten Zielkostenlücke erforderlich, um daraufhin beurteilen zu können, inwieweit eine Schließung möglich erscheint. Im Ergebnis gilt es, von Seiten der Controllerbereichsführung unter Berücksichtigung von *Motivationsaspekten* ein realistisches *Kostenziel* (Target Costs) vorzugeben, um daraufhin Maßnahmen zu dessen Erreichung einleiten zu können.¹⁰²³ Im Controllerbereich ist zu einer *Priorisierung* der Einsparungen insbesondere das Ausmaß der *Wettbewerbsgefährdung* heranzuziehen, da eine hohe Wettbewerbsintensität preisinduzierte Abwanderungen begünstigt.

Neben der Zielkostenfindung begründet die *Zielkostenspaltung* den strengen Marktbezug des Target Costing,¹⁰²⁴ woraus gleichsam die besondere Relevanz für eine Steigerung der Kundenorientierung im Controlling resultiert. In Abhängigkeit des für den Controllerbereich gewählten Target Costing-Objektes (Gesamtbereich, Leitungsgruppen oder Leistungen) soll mittels der Zielkostenspaltung dieses in einzelne *Funktionen*, die letztlich den Kundennutzen begründen, zerlegt werden. Darauf aufbauend gilt es die gesamten Zielkosten entsprechend den noch zu *ermittelnden Kundenpräferenzen* auf diese einzelnen Funktionen aufzuteilen. Auf Basis einer derart differenzierten Kostenvorgabe ist zu

¹⁰¹⁹ Dieser Preis ist im Sinne einer Preisobergrenze zu verstehen.

¹⁰²⁰ Zu den alternativen Formen einer ökonomischen Ausrichtung des Controllerbereichs vgl. Kap. 3.3.1.2.

¹⁰²¹ Zur ökonomischen Ausrichtung der Kostenrechnung vgl. Währisch (1998), S. 337 f.

¹⁰²² Vgl. Kavandi (1998), S. 60.

¹⁰²³ Allg. vgl. Buggert/Wielpütz (1995), S. 81.

¹⁰²⁴ Vgl. Horváth/Seidenschwarz (1992), S. 145.

überprüfen, mittels welcher Leistungsgruppen, bzw. Leistungskomponenten *Zielkosten-Nutzen-Relation* optimiert werden können.¹⁰²⁵ Diese Optimierung erfordert implizit die Bewertung des Beitrages einzelner *Komponenten* zur *Funktionserfüllung* des Betrachtungsobjektes.

Im Ergebnis können mit dem Instrument Target Costing Kosteneinsparungen bzw. allgemein die *Ressourcenallokation* so vollzogen werden, dass in der Wahrnehmung der Kunden *Leistungswertschätzung* und *Leistungsnutzen* harmonieren. Bezogen auf das Controlling können so Kostensenkungen bzw. Umverteilungen systematisch erfolgen¹⁰²⁶ und Anhaltspunkte für eine *markt- und kundenorientierte Verrechnungspreisgestaltung* gewonnen werden. Darüber hinaus eröffnet eine derart *strukturierte Analyse des Leistungsangebotes*, insbesondere auch über die Einbeziehung der Kundenpräferenzen, *inhaltliche Optimierungsmöglichkeiten*. Im Folgenden soll eine beispielhafte Anwendung des Target Costing auf den Controllerbereich dargestellt werden.

4.2.3.2 Target Costing-Prozess im Controlling

Aufbauend auf den Ausführungen zur Methodik des Target Costing, gilt es Spezifika seiner *Anwendung im Controlling* zu betrachten. Hierbei soll besonderes Augenmerk auf die *Praktikabilität* der Umsetzung gelegt werden, da die mit der Durchführung des Target Costing verbundenen - nicht unerheblichen - Aufwendungen in einem angemessenen Verhältnis zu dem potenziellen *Nutzen* stehen müssen. Diesbezüglich stellt sich in einem ersten Schritt¹⁰²⁷ des Target Costing im Controlling zunächst die Frage nach dem *Objekt* der Zielkostenbetrachtung. Einerseits können - im Sinne der Produkte des Controlling - unmittelbar konkurrenzorientiert Zielkosten für *Leistungen* oder *Leistungsgruppen* bestimmt werden. Andererseits können aber auch zunächst für den *gesamten Controllerbereich* Zielkosten festgelegt werden, da über die dann notwendige Betrachtung der *Funktionen* bzw. *Leistungskomponenten* ohnehin eine weitere Differenzierung erforderlich wird. Bei dem hier verfolgten Beispiel¹⁰²⁸ sollen im Sinne der Praktikabilität zunächst die Zielkosten für den gesamten Controllerbereich bestimmt werden, um dann die auf dieser Grundlage vorzunehmende *Ressourcenverteilung* auf *Leistungsgruppen* zu betrachten. Im Sinne einer

¹⁰²⁵ Diese Relation kann über einen Zielkostenindex operationalisiert werden. Die Festlegung von Toleranzbereichen kann über Zielkostenzonen erfolgen. Zu diesen Prozessschritten des Target Costing vgl. Berens/Hoffjan (1998), S. 686 f. und Hoffjan (1994), S. 32 ff.

¹⁰²⁶ Vgl. Steinle/Thiem/Rohden (2000), S. 284.

¹⁰²⁷ Die aufgezählten Schritte beziehen sich auf den in Abbildung 54 dargestellten Prozess.

¹⁰²⁸ Das nachfolgend vorzustellende Beispiel findet sich bei Gleich/Brokemper (1998), S. 148 ff.

markt- bzw. wettbewerbsorientierten Festlegung der Zielkosten für das Unternehmenscontrolling bietet sich, analog zum Benchmarking, eine *vergleichende Betrachtung* mit anderen Unternehmen an. Über eine Relativierung der Kosten des Controllerbereichs zum Umsatz können für Unternehmen *ähnlicher Branchen* Vergleichsmaßstäbe gewonnen werden. IBACH beziffert in einer empirischen Erhebung in der amerikanischen Industrie die durchschnittlichen Kosten für den Controller- und Finanzbereich im Jahr 1996 auf ca. 1,4% vom Umsatz.¹⁰²⁹ Auf dieser Basis können beispielhaft, abhängig vom Unternehmensumsatz, die Zielkosten für alternative Controllerbereiche bestimmt werden. Wesentlich für die Aussagekraft derartiger Vergleichswerte ist eine weitgehende Übereinstimmung der einem Controllerbereich *zugeordneten Aufgaben*.¹⁰³⁰ Die Aufgabenzuordnung¹⁰³¹ beeinflusst auch maßgeblich das *Leistungsspektrum* des Controllerbereiches, welches in Schritt 2 des in Abbildung 54 dargestellten Target Costing-Prozesses abzugrenzen ist.

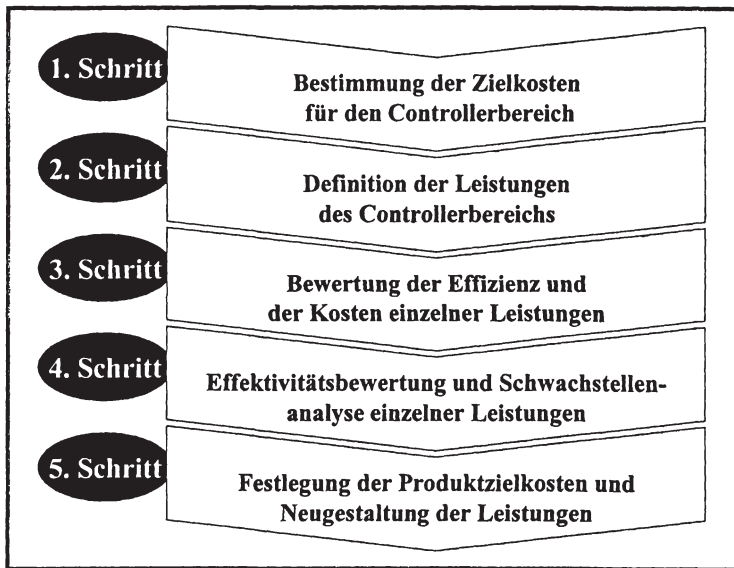


Abbildung 54: Prozess des Target Costing im Controlling¹⁰³²

¹⁰²⁹ Vgl. Ibach (1997), S. 4. und allgemein zur Entwicklung der Kosten des Controllerbereichs Horváth (2001), S. 33.

¹⁰³⁰ Dies korrespondiert mit den Ausführungen zu den Strukturmerkmalen der im Rahmen des Benchmarking zu vergleichenden Objekte. Ausführlich vgl. Hamprecht (1996), S. 296 ff.

¹⁰³¹ Ausführlich zur methodischen Fundierung der Aufgabenzuordnung im Controlling vgl. Kap. 3.2.1.1 sowie Herzog (1999).

¹⁰³² Verkürzt nach Gleich/Brokemper (1998), S. 149 ff.

Eine klare Definition der Leistungen des Controllerbereichs erlaubt im weiteren Verlauf ein sachgerechte *Spaltung der Zielkosten*. Im Sinne eines pragmatischen Vorgehens erscheint es ratsam, zunächst *Leistungsgruppen*, d.h. inhaltlich zusammenhängende Leistungen abzugrenzen, da dies aufgrund der überschaubareren Anzahl regelmäßig weniger Schwierigkeiten bereitet und eine *kontinuierliche* Leistungsbeurteilung auch unter Aufwands Gesichtspunkten zulässt.¹⁰³³ Sind die Leistungsgruppen objektiv definiert, gilt es in Schritt 3 die derzeitige Ressourcenverteilung im Controllerbereich mittels einer *Prozesskostenrechnung* zu quantifizieren.¹⁰³⁴ Diese erfordert ein analytisches Herunterbrechen der Leistungsgruppen in *Leistungen/Aktivitäten*. So lässt sich beispielsweise die Leistungsgruppe *Reporting* in die einzelnen Leistungen

- Erstellen und Prüfen der Berichte (60% der Kapazitäten),
- BAB-Erstellung (20% der Kapazitäten),
- Präsentation der Berichte (6% der Kapazitäten),
- Informationsmanagement Berichtswesen (8% der Kapazitäten) und
- externe Berichte erstellen (6% der Kapazitäten)

zerlegen.¹⁰³⁵ Auf Basis einer genauen Erhebung von *Zeiten, Mengen und Kosten*, sowie einer darauf aufbauenden Abbildung der *aktuellen Ressourcenverteilung* im Controllerbereich können bereits erste Anhaltspunkte für die *Effizienzbeurteilung* einzelner Leistungen und Leistungsgruppen gewonnen werden. Darüber hinaus müssen analog zu der Effizienzbetrachtung beim Benchmarking, *Prozess- und Strukturanalysen* durchgeführt werden,¹⁰³⁶ um festzustellen, wie wirtschaftlich im Controlling Leistungen erstellt werden.¹⁰³⁷ Neben der internen Betrachtung des Controlling erfordert das Instrument Target Costing in einem 4. Schritt die differenzierte Bewertung der *Effektivität* einzelner Leistungsgruppen des Controlling. Über die statische und dynamische Operationalisierung der Effektivität in Form von *Kundenzufriedenheit* und *Änderungsbedarf*¹⁰³⁸ hinaus, kann eine Bewertung der *Wichtigkeit einzelner Leistungsgruppen* des Controlling vorgenommen werden,¹⁰³⁹ die sich aus einer Abfrage der kundenseitig *wahrgenommen Bedeutung* einzelner Leistungsgruppen ergibt.

¹⁰³³ Vgl. hierzu auch die Abgrenzung der Leistungsgruppen in Abbildung 53 sowie die Ausführungen hierzu bei Gleich/Haindl (1996), S. 265.

¹⁰³⁴ Grundlegend zur Prozesskostenrechnung vgl. Horváth (1998), S. 532 ff. oder Hummel (1999), S. 498.

¹⁰³⁵ Ausführlich anhand eines umfassenden Beispiels vgl. Gleich/Brokemper (1998), S. 151.

¹⁰³⁶ Vgl. Kap. 4.2.1.3.1 sowie Stadler/Weißenberger (1999), S. 6 ff.

¹⁰³⁷ Für den Marketing- und Vertriebsbereich vgl. Feind-Just (1999), S. 188 ff.

¹⁰³⁸ Für das Berichtswesen vgl. Stadler/Weißenberger (1999), S. 8 ff.

¹⁰³⁹ Hier und im Folgenden vgl. Gleich/Brokemper (1998), S. 152.

Im Ergebnis ist es möglich, mittels der Prozesskostenrechnung für jede Leistungsgruppe den *relativen Anteil der eingesetzten Ressourcen* und über die Frage nach der Wichtigkeit, die *relative Bedeutung einzelner Leistungsgruppen* zu bestimmen. Ferner kann mittels eines Fragenkataloges und der Zuordnung entsprechender Scoring-Werte die *Zufriedenheit der Kunden* quantifiziert werden. Trägt man diese Werte in das in Abbildung 55 dargestellte Portfolio ein, lassen sich *Kosten-/Nutzen-Relationen* unter ergänzender Angabe der *Kundenzufriedenheit* beispielhaft visualisieren und gleichsam Schwachstellen aufzeigen.

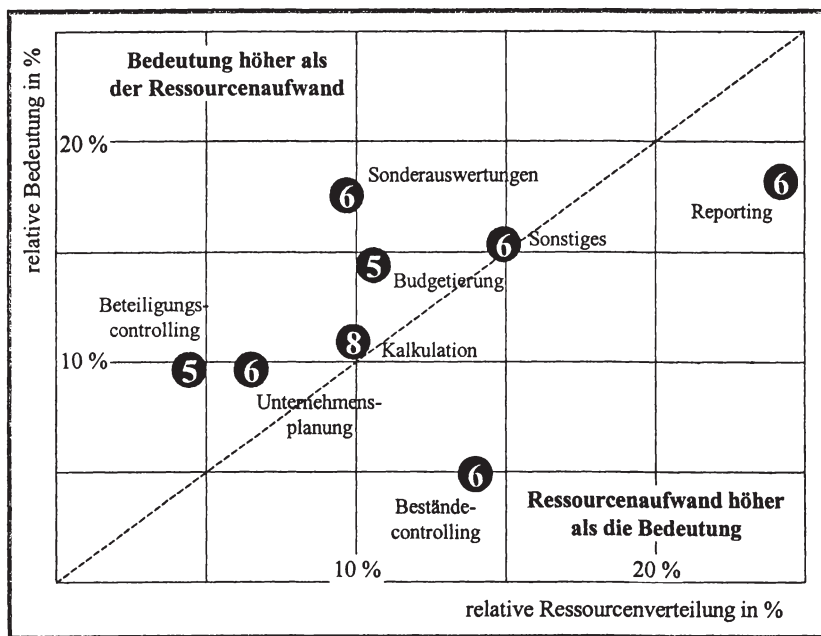


Abbildung 55: Leistungsprofil eines Controllerbereichs¹⁰⁴⁰

Bei dem hier zugrundegelegten Beispiel wird deutlich, dass die Leistungsgruppen *Reporting* und *Beständecontrolling* deutlich mehr Ressourcen beanspruchen, als dies ihre Bedeutung in den Augen der Kunden rechtfertigt. Zielsetzung sollte demnach eine Positionierung der Leistungsgruppen entlang der gestrichelten *Gleichgewichtslinie* sein, da diese ausgewogene Kombinationen von

¹⁰⁴⁰ Gleich/Brokemper (1998), S. 153. Die in den Kreisen abgebildeten Ziffern geben die Zufriedenheit der Kunden mit den Leistungsgruppen wieder. Es erfolgt eine Abstufung zwischen 10 = sehr zufrieden und 1 = völlig unzufrieden.

Bedeutung und Ressourcenbeanspruchung repräsentiert. In Abhängigkeit der jeweiligen Position einer Leistung lassen sich *Handlungsempfehlungen* ableiten. Darüber hinaus erlaubt die ergänzende Angabe der Kundenzufriedenheit, aufgrund des ihr zugrundeliegenden Fragenkataloges, eine differenzierte Einschätzung der *Ursachen von Leistungsdefiziten*. Allgemein kann gerade bei Leistungen mit in Relation zu ihrer Bedeutung zu geringen Ressourcenanteilen davon ausgegangen werden, dass die Kundenzufriedenheit über eine Zuordnung weiterer personeller und sächlicher Kapazitäten gesteigert werden kann.¹⁰⁴¹ Demgegenüber gilt es Leistungsgruppen mit überproportional hoher Ressourcenbeanspruchung auf Kosteneinsparungspotenziale hin zu untersuchen, um den *Gleichgewichtszustand* wieder herzustellen. Anhaltspunkte hierfür können mittels *Benchmarking* oder über die im Rahmen der Prozesskostenrechnung durchgeführten *Prozessanalysen* gewonnen werden.¹⁰⁴² In diesem Zusammenhang ist es von grundlegender Bedeutung sicherzustellen, dass derartige Verschlinkungsmaßnahmen nicht zu einer *Beeinträchtigung des Kundennutzens* führen.

Im Ergebnis geht es in Schritt 5 des Target Costing-Prozesses darum, *Zielkosten* für alle Leistungsgruppen auf Grundlage der fixierten Zielkosten des gesamten Controllerbereichs festzulegen. Hierbei hat sich die Ressourcenumverteilung bzw. -einsparung, wie dargestellt, konsequent an den *Kosten-/Nutzenrelationen der Kunden* zu orientieren. Die Erreichung der Zielkosten kann in der Folge mitunter eine Neugestaltung einzelner Leistungsgruppen erforderlich machen.

Grundlegende Voraussetzung für die *Anwendbarkeit* des Target Costing im Controlling ist das Bestehen einer ausreichenden *Leistungstradition*¹⁰⁴³, d.h. die zu bewertenden Leistungen müssen vom Kunden bereits mehrmals in Anspruch genommen worden sein,¹⁰⁴⁴ so dass er sich ein konkretes Urteil über seine diesbezüglichen *Präferenzen* machen konnte.¹⁰⁴⁵ Darüber hinaus spielt die *Integrativität der Leistungserstellung* im Controlling eine nicht zu vernachlässigende Rolle.¹⁰⁴⁶ In Abhängigkeit der Intensität, mit der der Kunde des Controllers in den Leistungserstellungsprozess einbezogen wird, steigt die Unsicherheit be-

¹⁰⁴¹ Gerade die für die Zufriedenheit der Kunden wesentliche Individualisierung der Ansprache sowie eine Institutionalisierung der Durchsprache von Berichten bindet regelmäßig personelle Kapazitäten. Vgl. Stadler/Weißenberger (1999), S. 9.

¹⁰⁴² Vgl. Gleich/Haindl (1998), S. 152.

¹⁰⁴³ Vgl. Kap. 3.3.2.4.

¹⁰⁴⁴ Zu alternativen Motiven der Leistungsanspruchnahme vgl. Kap. 3.3.2.1.

¹⁰⁴⁵ Allg. zu den Voraussetzungen des Target Costing vgl. Weber (1999), S. 91.

¹⁰⁴⁶ Zum Leistungserstellungsprozess vgl. Kap. 3.2.2.1.3.

züglich der *Kostenplanung*. Allgemein bekannt sind sowohl kostensteigernde, kostensenkende oder auch kostenneutrale *Wirkungen der Kundenintegration*.¹⁰⁴⁷ Analog hierzu führt die *Leistungsindividualisierung*, wie bspw. bei Projektleistungen, zu Prognoseproblemen,¹⁰⁴⁸ da Leistungsinhalt und -umfang regelmäßig variieren und daher nur eine *methodische Optimierung* zulassen. Zusätzlich spricht der regelmäßig notwendige Einsatz der Prozesskostenrechnung für bessere Ergebnisse des Target Costing bei Standardleistungen.

Aufbauend auf den Ausführungen zur finanziellen Perspektive der *Balanced Scorecard* für den Controllerbereich wurde Target Costing als ein Instrument zur Steigerung der *Kostentransparenz* vorgestellt. Die Darstellung der Methodik hat gezeigt, dass der Nutzen des Target Costing neben der Kostentransparenz, die primär über die instrumentelle Unterstützung der *Prozesskostenrechnung* abgesichert wird, insbesondere in der *Integration der Nachfragerperspektive* zu sehen ist. Bedenkt man darüber hinaus, dass im Rahmen der Zielkostenspaltung und Leistungsneugestaltung *Prozess- und Potenzialanalysen* Aufschluss über Optimierungspotenziale geben sollen, wird deutlich, dass eine Integration des Target Costing in ein umfassendes *Performance Measurement-System* zweckmäßig erscheint.¹⁰⁴⁹ Gerade der Anspruch des Target Costing-Prozesses, *kontinuierlich* Kosten-/Nutzenrelationen einzelner Leistungen in Einklang zu bringen, erfordert eine wirtschaftliche Integration der zu erhebenden Größen in ein System. Verwendet man hierfür, wie in den vorangegangenen Ausführungen dargestellt, die *Balanced Scorecard*, gilt es im Rahmen der *Finanziellen Perspektive* regelmäßig die Prozesskosten einzelner Leistungsgruppen zu erheben. Ferner kann auf bereits bestehende Fragenkataloge der *Kunden Perspektive* zur Ermittlung der Kundenzufriedenheit zurückgegriffen werden. Darüber hinaus kann die Bedeutung einzelner Leistungsgruppen als Kennzahl der Kundenperspektive verstanden werden, da es sich hierbei um eine subjektive Einschätzung der Nachfrager handelt, welche wesentlich durch das individuelle Nutzungsverhalten einzelner Kunden geprägt ist.¹⁰⁵⁰ Der *Prozess der Performancebestimmung* kann dann analog zu den Ausführungen in Kap. 4.2.2.2 erfolgen. Das Instrument des Target Costing ist dann in diesem Gesamtzusammenhang als ein spezielles *Auswertungs- und Restrukturierungsinstrument* zur Absicherung der Kundenorientierung im Controlling zu verstehen.

¹⁰⁴⁷ Allg. zu den Auswirkungen der Integrativität auf Preisbildung und Kostenmanagement vgl. Paul/Reckenfelderbäumer (1995), S. 226 ff.

¹⁰⁴⁸ Zur Leistungsindividualisierung im Controlling vgl. Kap. 3.4.3.1.

¹⁰⁴⁹ Zur Verbindung des Target Costing mit einem Performance Measurement-System bei HEWLETT PACKARD vgl. Gleich (1997b), S. 358 ff.

¹⁰⁵⁰ Vgl. Kap. 3.4.3.3.

Ein weiterer Nutzen des Target Costing kann in der Fundierung *kundenvertraglicher Verrechnungspreise* gesehen werden.¹⁰⁵¹ Wie bereits hinsichtlich des Controlling diskutiert wurde,¹⁰⁵² können *kostenorientierte Verrechnungspreise*, *markt- bzw. konkurrenzorientierte Verrechnungspreise* sowie *nutzen- bzw. nachfragerorientierte Verrechnungspreise* unterschieden werden.¹⁰⁵³ Der Prozess des Target Costing hat in diesem Zusammenhang deutlich gemacht, dass es Möglichkeiten gibt, einzelne Elemente dieser Verfahren zu kombinieren. So können die für Leistungsgruppen oder Einzelleistungen bestimmten Target Costs als Basis für eine *kostenorientierte Verrechnung* herangezogen werden, soweit die *ökonomische Ausrichtung* des Controlling keine Gewinnaufschläge erforderlich macht.¹⁰⁵⁴ *Nutzen- bzw. nachfragerorientiert* sind diese Verrechnungspreise insoweit, als dass die verrechneten Kosten in einem angemessenen Verhältnis zu den nachfragerseitig *artikulierten Leistungspräferenzen* stehen. Unterstellt man darüber hinaus, dass die *Zielkostenvorgabe* für den gesamten Controllerbereich auf Grundlage einer *Markt- bzw. Konkurrenz Betrachtung* erfolgte, wird deutlich, dass auch ein Effizienzvergleich mit externen Anbietern möglich erscheint.

Insgesamt wird deutlich, dass der Einbezug von *Kundenpräferenzen* und *Wettbewerbsbenchmarks* maßgeblich für die Steigerung der Wirksamkeit des Controllings ist. *Benchmarking*, die *Balanced Scorecard* und *Target Costing* können in diesem Zusammenhang erheblich zur kontinuierlichen *Leistungsplanung* und *-messung* beitragen. Grundlegend für die Wirksamkeit dieser Instrumente sind - wie bereits mehrfach angedeutet - ein *strukturiertes* und *transparentes Leistungsangebot* des Controllerbereichs sowie die Bereitschaft zur *Institutionalisierung unternehmensinterner Märkte*. Welchen Beitrag dazu *Service Level Definitions* und *Service Level Agreements* leisten können, soll nachfolgend gezeigt werden.

4.2.4 Service Level Definitions und Service Level Agreements im Controlling

Die kundenorientierte Leistungsgestaltung im Controlling wird wesentlich durch das Ausmaß der Wirksamkeit *unternehmensinterner Marktverhältnisse*

¹⁰⁵¹ Zu unterschiedlichen preispolitischen Strategien vgl. Meffert (2000), S. 482 ff. sowie S. 505 ff.

¹⁰⁵² Vgl. Kap. 3.3.2.5.

¹⁰⁵³ Vgl. Meffert (2000), S. 506 ff und Wagenhofer (1998), S. 23 ff.

¹⁰⁵⁴ Aufgrund der Vernachlässigung von Gewinnaufschlägen und Kapitalkosten müssen daher Controlling-Leistungen regelmäßig günstiger sein, als extern beschaffte Leistungen. Vgl. Gleich (1997b), S. 359.

geprägt. Die Etablierung unternehmensinterner Märkte erscheint allgemein immer dann gerechtfertigt, soweit Unternehmensteilbereichen weitgefaste Aufgaben und Verantwortungskomplexe zur eigenverantwortlichen Bearbeitung in einem vorher bestimmten Rahmen anvertraut werden.¹⁰⁵⁵ Wesentlich für das Zusammentreffen von unternehmensinternem Angebot und Nachfrage, als konstituierendem Merkmal für einen Markt,¹⁰⁵⁶ ist die *Entscheidung der Unternehmensführung*, den Markt als Kontroll-, Anreiz- und Lenkungsmechanismus zuzulassen. Eine wirksame Allokation kann darüber hinaus nur dann erfolgen, wenn unternehmensintern *strukturelle Rahmenbedingungen* geschaffen werden, die den Leistungsaustausch kultivieren. Im Einzelfall heißt dies für das Controlling, dass zunächst sein *Anbieterstatus* auf unternehmensinternen Märkten durch die Unternehmensführung festzulegen ist.¹⁰⁵⁷ Darauf aufbauend gilt es für den Controllerdienst, die *Transparenz seines Leistungsangebotes*, im Sinne einer Konkretisierung des *Serviceversprechens* sicherzustellen,¹⁰⁵⁸ um auf dieser Grundlage interne *Verpflichtungen* gegenüber Kunden eingehen zu können. Hierzu bedarf die Leistungsanspruchnahme zur Unsicherheitsreduktion beider Transaktionspartner einer *vertragsähnlichen Fixierung* von Leistung und Gegenleistung. *Service Level Definitions (SLD's)* und *Service Level Agreements (SLA's)* stellen in diesem Zusammenhang geeignete Instrumente zur Etablierung interner Marktstrukturen dar.

Auch wenn im Controlling *keine idealtypischen Voraussetzungen* für eine uneingeschränkte Vermarktung seiner Leistungen vorliegen,¹⁰⁵⁹ müssen die positiven *Anreizeffekte* der internen Marktorientierung stets den suboptimalen Effekten marktferner Allokationsverfahren gegenübergestellt werden. Die Einführung von SLA's und SLD's vermag oftmals erstmalig Rahmenbedingungen zu schaffen, die auch für scheinbar *marktferne Unternehmensteilbereiche* wie das Controlling ein marktgerechtes Verhalten von Anbieter und Nachfrager zulassen. Daher sollen im Folgenden zunächst abstrakt die für das Controlling relevante *Strukturmerkmale* von SLD's und SLA's dargestellt werden, bevor ein Anwendungsbeispiel geschildert wird.

¹⁰⁵⁵ Ludwig (1995), S. 127 ff. sowie Kap. 3.3.2.5.

¹⁰⁵⁶ Vgl. Siebke (1992), S. 64.

¹⁰⁵⁷ Dies kann im Einzelfall z.B. die Abnahmeverpflichtung betreffen. Vgl. hierzu die Ausführungen zu obligatorischen und fakultativen Dienstleistungen in Kap. 3.3.2.1.

¹⁰⁵⁸ Zum Problem unscharfer Serviceversprechen interner Dienstleister vgl. Schütz (1993), S. 196 f.

¹⁰⁵⁹ Vgl. hierzu ausführlich Kap. 3.3.1.2, Kap. 3.3.2.5 und Kap. 3.3.3.4.

4.2.4.1 Struktur von Service Level Definitions und Service Level Agreements

Bei *Service Level Agreements* handelt es sich um *Leistungsvereinbarungen*, „welche die Beziehungen zwischen einem Dienstleistungserbringer und einem Dienstleistungsbezüger auf vertraglicher Basis regeln“¹⁰⁶⁰. Grundlage hierfür ist die Formulierung von *Service Level Definitions*, welche die *Inhalte einzelner Leistungen* strukturiert wiedergeben und so in der Summe das *Leistungsportfolio* eines Anbieters darzustellen vermögen. SLD's und SLA's zielen damit über eine *Transparenzsteigerung* und über die Festlegung von *Verhandlungsmodalitäten* auf die bilaterale Implementierung eines Service-Denkens ab.¹⁰⁶¹ *Optimierungspotenziale* für das Controlling können in

- der Erhöhung der Leistungserbringung und Leistungsqualität,
- einer verstärkten Kundenausrichtung,
- Anreizen zu Produktivitätsverbesserungen,
- der verursachungsgerechten und transparenten Kostenzuordnung,
- einer Reduktion der Nachfrage nach nicht unbedingt notwendigen Leistungen und allgemein in
- einer Harmonisierung von konträren Zielsetzungen in verschiedenen Unternehmensbereichen

gesehen werden.¹⁰⁶² Zentral bei der Gestaltung von SLA's ist ein insbesondere auch aus Kundenperspektive als angemessen empfundenes Verhältnis von *Leistung* und *Gegenleistung* herzustellen. Betrachtet man diesbezüglich die in Abbildung 27 dargestellten Voraussetzungen für die *Einzelverrechnung von Dienstleistungen*,¹⁰⁶³ die wesentlich deren Marktfähigkeit determinieren, so wird deutlich, dass über SLA's und SLD's gerade eine Erfüllung dieser Voraussetzungen erleichtert wird.¹⁰⁶⁴

Bevor SLA's ausgehandelt werden können, müssen die Leistungen in Form von SLD's intersubjektiv beschrieben werden. Dies korrespondiert mit der im Rah-

¹⁰⁶⁰ Winkelmann-Ackermann/Bundi (1999), S. 38.

¹⁰⁶¹ Vgl. Steidle/Thiem/Rohden (2000), S. 285 sowie Arbeitskreis „Leistungsvereinbarungen“ (1998), S. 10 ff.

¹⁰⁶² Die hier aufgezählten Zielsetzungen beziehen sich einerseits auf Bölscher (2000), S. 355 f. sowie andererseits auf Winkelmann-Ackermann/Bundi (1999), S. 36.

¹⁰⁶³ Für den IT Bereich vgl. Kargl (1998), S. 40 ff.

¹⁰⁶⁴ SCHERZ kommt im Rahmen einer empirischen Untersuchung zu dem Ergebnis, dass insbesondere die Abgrenzbarkeit der Dienstleistung, die Messbarkeit der Dienstleistung, die Erstellung auf Veranlassung des Empfängers und die Erstellung im Interesse des Empfängers wesentlich für deren Einzelverrechnung sind. Vgl. Scherz (1998), S. 113 und Abbildung 27.

men des Benchmarking vorzunehmenden *Leistungsabgrenzung*,¹⁰⁶⁵ so dass auf derartige Erkenntnisse - soweit bspw. eine unternehmensspezifische *Best Practice* entwickelt wurde - zurückgegriffen werden kann. Ferner sollten SLD's auch die Grundlage für Leistungsgruppenabgrenzungen der *Balanced Scorecard* oder des *Target Costing* sein, so dass stets auf ein einheitliches Leistungsportfolio im Rahmen der Leistungsmessung und -planung zurückgegriffen werden kann.¹⁰⁶⁶ Insgesamt ist im Sinne der Praktikabilität darauf zu achten, dass zunächst nur die *Kernprodukte* des Controllerbereichs Niederschlag in SLD's finden, da dies unter *wirtschaftlichen Gesichtspunkten* sinnvoll erscheint, die *Akzeptanz* des Systems regelmäßig fördert und somit nicht den Anschein eines *übertriebenen Formalismus* aufkommen lässt. Deutlich wird, dass derartig strukturierten Produktdefinitionen besonders im Controllerbereich zusätzlich eine *Kommunikations-* und damit *Evidenzsteigerungsfunktion* zukommt, da hierüber intransparenzbedingte Inanspruchnahmемängel beseitigt werden können. Die auf Basis der SLD's vorzunehmende *Gestaltung* und *Aushandlung* von SLA's erfordert die Berücksichtigung aller aus Kundensicht relevanten *Abrufmodalitäten* und *Leistungscharakteristika*.¹⁰⁶⁷ Im Einzelnen stellen sich für das Controlling folgende wesentliche Fragen:¹⁰⁶⁸

- Welche Produkte und Dienstleistungen sollen einem bestimmten Kunden in Abhängigkeit seiner Ziele erbracht werden?
- Mit welchen Standardmengen kann der Controller kalkulieren?
- Welches sind die definierten Parameter, um die Qualitätsbedürfnisse des Kunden zu erfüllen (Quality Levels)?
- Welche Prioritäten und Dringlichkeitsstufen sind bei der Leistungserstellung festzulegen?
- Welche Leistungsindikatoren können wirtschaftlich erhoben werden?
- In welchem Rhythmus sind die SLA's zu überprüfen oder anzupassen?
- Ist ein Eskalationsvorgehen bei Problemen definiert?
- Wie werden die Preise und die Verrechnungsart festgelegt?
- Gibt es Vorschriften zu Geheimhaltung, Datenschutz und Sicherheit?
- Welches sind die Rechte und Pflichten des Leistungsbeziehenden bzw. des Leistungserbringers?

¹⁰⁶⁵ Vgl. Weber/Weißberger/Aust (1997), S. 6 ff.

¹⁰⁶⁶ Allgemein hängt es damit von der Chronologie der eingesetzten Instrumente ab, welches die Grundlage für ein nachfolgendes bildet.

¹⁰⁶⁷ Wesentliche Tatbestände der Leistungsanspruchnahme wurden im Rahmen der Abrufmodalitäten in Kap. 3.3.2.2 genannt.

¹⁰⁶⁸ In Anlehnung an die genannten Verhandlungselemente von Winkelmann-Ackermann/Bundi (1999), S. 39.

Auf Grundlage dieser Fragen können die wesentlichen *Bestandteile* eines internen Leistungsvertrages abgeleitet werden. Insbesondere die letzte Frage deutet darauf hin, dass es *organisatorische Rahmenbedingungen* bezüglich des Leistungsaustausches geben muss,¹⁰⁶⁹ insbesondere für solche Fälle, in denen *obligatorische Leistungen* dem Verhandlungsspielraum partiell entzogen werden müssen.¹⁰⁷⁰ Dadurch, dass die Leistungserstellung aber im wesentlichen auf *Veranlassung des Nachfragers* erfolgen sollte, gilt es die Ausgestaltung der SLA's (Lieferzeiten, Abnahmerhythmen, Gültigkeitsdauern, etc.) konsequent im Rahmen von Verhandlungen mit der *Kapazitätsplanung* im Controlling abzustimmen, damit man dort seinen *Kapazitätsvorhalteplichten* effizient nachkommen kann.¹⁰⁷¹ Eine auf Basis von SLA's mögliche *langfristige Kapazitätsplanung* erlaubt darüber hinaus den zuverlässigen Einsatz *plankostenbasierter, präferenzadäquater Verrechnungspreise*, soweit keine Marktäquivalente bestehen.¹⁰⁷² Hierbei kann sowohl eine *Grundversorgung* berechnet werden (z.B. regelmäßige Kostenstellenberichte in festem Rhythmus) oder aber auch eine *vorgangsbhängige Fakturierung* erfolgen (z.B. Einzelbericht). Für Leistungen, deren Inanspruchnahme stark variiert, wie z.B. interne Beratungsprojekte, kann eine einzelfallbezogene, *aufwandsabhängige Verrechnung* erfolgen.¹⁰⁷³ Zum Zwecke einer Forcierung des Services im Controlling erscheint darüber hinaus die Integration *dynamischer Elemente* in Verrechnungspreise denkbar, wie z.B. eine prozentuale Senkung der Verrechnungspreise im Zeitablauf.¹⁰⁷⁴

Insgesamt gilt es, beim Einsatz von Leistungsvereinbarungen im Sinne der *Motivation* und *Akzeptanz* der Kunden darauf zu achten, dass das definierte Leistungsspektrum überschaubar bleibt und die Ausgestaltungsmerkmale der Leistungsvereinbarungen einer *wirtschaftlichen Planung* und *Messung* zugänglich sind. Hierdurch kann der notwendige *Formalismus* gesenkt werden.¹⁰⁷⁵ Soweit die SLA's nicht verinnerlicht werden, besteht darüber hinaus die Gefahr, dass ehemals gute *informelle Kunden-Lieferanten-Beziehungen* belastet werden.¹⁰⁷⁶ Bei einer sachgerechten Handhabung bieten SLA's und SLD's für den Controllingbereich zahlreiche Anhaltspunkte, zu einer *Kommunikation des Leistungsan-*

¹⁰⁶⁹ Vgl. allg. Arbeitskreis „Leistungsvereinbarungen“ (1998), S. 10 ff.

¹⁰⁷⁰ Zu obligatorischen Leistungen des Controlling vgl. Kap. 3.3.2.1.1.

¹⁰⁷¹ Allg. für interne Dienstleister vgl. Witt (1985), S. 163.

¹⁰⁷² Zur Kostenplanung im Controlling vgl. Weber (1990), S. 206 ff.

¹⁰⁷³ Allg. zur Verrechnung im Rahmen von Leistungsvereinbarungen vgl. Bölscher (2000), S. 357 ff.

¹⁰⁷⁴ Hierzu vgl. Währisch (1998), S. 340.

¹⁰⁷⁵ Zum Formalismusempfinden vgl. auch Witt (1988), S. 670.

¹⁰⁷⁶ Vgl. Winkelmann-Ackermann/Bundi (1999), S. 39.

gebotes beizutragen, die *Leistungs-* und *Qualitätsplanung* zu unterstützen sowie das Leistungsangebot inhaltlich, zeitlich und quantitativ an den *Bedürfnissen der Kunden* auszurichten. Wie dies *beispielhaft* erfolgen kann, soll nachfolgend gezeigt werden.

4.2.4.2 Anwendung von Service Level Agreements und Service Level Defintions im Controlling

Die Anwendung von SLA's und SLD's im Controlling unterliegt jeweils *kontextspezifischen* Rahmenbedingungen. Daher soll im Folgenden ein Anwendungsbeispiel geschildert werden, um die Struktur von SLA's mit *konkreten Inhalten* zu füllen und Besonderheiten der unternehmensspezifischen Ausgestaltung zu erläutern. Bei dem zu betrachtenden Controllerbereich handelt es sich um das zentrale Controlling der ERICSSON GMBH.

Zunächst befasste sich das schwedische Mutterunternehmen TELEFONAKTIEBOLAGET LARS MAGNUS ERICSSON mit Reparaturarbeiten an Telegrafenanlagen, später dann begann man mit der Produktion von Telefonen. Der noch heute geltende zentrale Anspruch des Unternehmens ist, *offene Telekommunikationslösungen aller Art* zu entwickeln, da Kommunikation als ein menschliches Grundbedürfnis verstanden wird.¹⁰⁷⁷ In Deutschland ist die ERICSSON GMBH als Tochter der LM ERICSSON seit den Fünfziger Jahren tätig. Neben dem operativen Bereich, liegt ein Schwerpunkt in Forschung und Entwicklung. Mit ca. 2300 Mitarbeitern erzielte ERICSSON in Deutschland einen Umsatz von 832 Millionen Euro.¹⁰⁷⁸ Das Leistungsspektrum der ERICSSON GMBH umfasst hochentwickelte Systeme und Produkte für drahtgebundene und mobile Kommunikation in öffentlichen und privaten Netzen. ERICSSON unterhält neben der Hauptverwaltung in Düsseldorf noch zahlreiche Niederlassungen im Bundesgebiet, um die erforderliche Kundennähe sicherzustellen.

Die angestrebte technologische Führerschaft, verbunden mit dem Druck, dauerhaft Innovationen schaffen zu müssen, führt dazu, dass ausgehend vom Forschungs- und Entwicklungsbereich auf allen Ebenen unternehmerisches Denken und Handeln gefördert werden muss. Diese Maxime gilt nicht nur für Unternehmensteilbereiche mit einem unmittelbaren *Marktzugang*, sondern auch für solche, die unternehmensinterne Dienstleistungen erbringen. Im Folgenden soll dargestellt werden, welche Auswirkungen derartige Tendenzen auf die Organi-

¹⁰⁷⁷ Vgl. Ericsson (2000), S. 5.

¹⁰⁷⁸ Dies sind Werte des Jahres 1999.

sation und das Leistungserstellungsverhalten des zentralen Controlling haben und inwieweit es gelingt, den *Bedürfnissen der Leistungsadressaten* über SLD's und SLA's gerecht zu werden.

Die Organisation der hier betrachteten ERICSSON GMBH zeichnet sich durch ihre *spartenbezogene Gliederung* aus, d.h. Produkte, Produktgruppen oder Geschäftsfelder werden als vorherrschende Gliederungsmerkmale verwandt.¹⁰⁷⁹ Das Unternehmen weist vier Geschäftsfelder mit unterschiedlichen inhaltlichen Ausrichtungen auf. Die Organisation des Controlling ist durch ein *zentrales Controlling* in Form einer Stabsstelle und *dezentrale Controllerstellen* in der Linie der jeweiligen Geschäftsbereiche/Business Units (BU) gekennzeichnet.

Die Unterstellung des dezentralen Controllings erfolgt dabei nach dem „dotted-line-Prinzip“, d.h. *fachlich* ist das Controlling der Geschäftsbereiche der zentralen Stabsstelle unterstellt, *disziplinarisch* hingegen dem jeweiligen Geschäftsbereich.¹⁰⁸⁰ Das zentrale Controlling ist Bestandteil der Stabsstelle „Finance, Controlling and Information Systems (IS)/Information Technologie (IT)“ (EDD/F). Neben dieser Stabsstelle gibt es fünf weitere, die sich mit den Bereichen Recht, Logistik, Qualität, Information und Personal beschäftigen. Der derzeitige Stand der Organisation ist das Ergebnis einer Entwicklung, zu deren Beginn die heutigen Geschäftsbereiche ehemals eigene Unternehmen darstellten. Im Rahmen der Zusammenfassung wurden Aufgaben zentralisiert, zu denen auch Teile der Controlling-Aufgaben zählten. Neben rein sachlichen Argumenten, die für eine teilweise zentrale Wahrnehmung gewisser Controlling-Aufgaben sprachen (Economies of Scale, etc.), führte die *Leistungsstradition*, verbunden mit spezifischen Präferenzen der Führung zu einem Verbleib gewisser Aufgaben in den einzelnen Geschäftsbereichen.

Im Rahmen darüber hinausgehender Überlegungen zu Etablierung überregionaler *Shared Service Center* wurde die Diskussion über die Notwendigkeit von Leistungsvereinbarungen angestoßen.¹⁰⁸¹ Über Shared Service Center hinaus scheint es zukünftig denkbar, dass nationale Controlling-Bereiche international um ehemals fest zugeordnete Kunden/Geschäftsbereiche im Konzernverbund konkurrieren. Ferner wird diskutiert, inwieweit Dienstleistungen des Control-

¹⁰⁷⁹ Der Begriff der Spartenorganisation wird auch synonym mit den Begriffen Divisional- bzw. Geschäftsfelderorganisation verwandt. Vgl. Weber (1999), S. 253 f.

¹⁰⁸⁰ Vgl. Horváth (1998), S. 811 ff. sowie Küpper (1997), S. 457 ff. Vgl. auch Kap. 3.3.1.1.

¹⁰⁸¹ Zum Begriff Shared Service Center vgl. Schuurmans/Stoller (1998), S. 37 ff. sowie zur Anwendbarkeit auf das Controlling Kap. 3.3.1.1.2.

ling auch zukünftig noch für *Management Buy Out's*, die rechtlich nicht mehr zum Konzernverbund gehören, erbracht werden können. Hiermit würde das Controlling gleichsam auf *externen Märkten* agieren.

All diese Entwicklungen deuten darauf hin, dass die Leistungserstellung des Controlling einem konkreten *Kosten-, Qualitäts- und Wettbewerbsdruck* ausgesetzt sind, so dass eine marktvergleichbare Präsentation und Fakturierung von Leistungen erforderlich wird.

Um diesen Ansprüchen gerecht zu werden wurden auf Basis einer differenzierten *Analyse der Geschäftsprozesse* Leistungen abgegrenzt und beschrieben. Ergänzend hierzu konnten Erkenntnisse aus der regelmäßigen Teilnahme an einem unternehmensübergreifenden *Financial Management Benchmarking Programm* einbezogen werden.¹⁰⁸² In diesem Programm werden für Leistungsgruppen wie bspw. „*General Accounting and Reporting*“ oder „*Profitability and Cost Management*“

- Cost Performance Measures,
- Cycle Time Measures sowie
- Efficiency and Quality Performance Measures

im Vergleich zu anderen Unternehmen erhoben. Auf Basis der über diese Messwerte möglichen Leistungsanalyse und -kritik lassen sich die in den SLD's beschriebenen Leistungen und Prozesse im Sinne einer unternehmensspezifischen *Best Practice* auffassen. In den Service Definitions werden Leistungsgruppen mit den dazugehörigen, vom Controlling zu erbringenden Einzelleistungen, dargestellt. Hierbei sind die Einzelleistungen im Sinne von *Prozessschritten* aufzufassen.

Abbildung 56 stellt die SLD's für die Leistungsgruppe „*Durchführung des Forecasting*“ dar. Hierbei handelt es sich um den *Planungsprozess* für die Business Units.

¹⁰⁸² Hierbei handelt es sich um ein zentral von der Unternehmensberatung PRICE WATERHOUSE COOPERS durchgeführtes Benchmarking Programm.

Finance Services / Controlling		
Service Definition		
Controlling		Mitwirkungspflichten des Kunden
1	Durchführung des Forecasting	
1.1	Entwicklung und Sicherstellung der Planungs- / Forecasting Grundsätze und Verfahrensweisen	
1.1.1	EDD/F erstellt bis Ende Januar eine Grobplanung für den Jahresforecast.	
1.1.2	EDD/F übernimmt die Vorbereitung eines integrierten Zeitplans für den Forecastingprozess auf Quartalsbasis. Es erfolgt die Festschreibung allgemeiner Verfahrensweisen und Forecastinggrundsätze (z.B. Planungsstruktur, Planungsprozess, Planungsschritte, Verantwortlichkeiten, Planparameter, Reporting Formate) bis spätestens 4 Wochen vor Abgabetermin.	
1.1.3	Die Erstellung des Forecasting erfolgt nach den spezifischen Richtlinien für die Business Units (BU) und gemäß den Anforderungen der Konzernmutter, soweit erforderlich.	
1.2	Durchführung des Forecasting Prozesses (quartalsweise)	
1.2.1	Nach der Festlegung der Planstruktur (z.B. Projekte, Kostenstellen, Kunden) werden die Planungsmerkmale von EDD/F festgelegt (z.B. Zahlungsziele, Durchlaufzeiten, Work in Progress, Anzahlungen).	E2.3.1.2, E2.3.1.3
1.2.2	Für die Aufstellung einer Planbasis erfolgt die Ermittlung der Kosten für Business Support Functions-Aktivitäten (z.B. Finance, HR, etc.), die Festlegung der Planparameter (Fremdwährungskurse, Zinssätze etc.) und einer Plan-Daten-Bilanz bei EDD/F.	E2.3.1.4
1.2.3	Die Stammdaten werden in Anlehnung an die vom Kunden kommunizierten Notwendigkeiten angelegt, bei Bedarf aktualisiert und die Tools entsprechend angepasst.	E2.3.1.6
1.2.4	Die vom Kunden bereitgestellten Ist-Daten werden in den Input-Dateien ergänzt.	E2.3.1.3
1.2.5	Die Freigabe der Input-Dateien erfolgt bei EDD/F.	
1.2.6	Die Festlegung der Run Rates (Hochrechnung der Kosten auf Basis Ist-Daten) für Gemeinkosten und Herstellkosten des Umsatzes (Cost of Sales) pro Planungsmerkmal für die verschiedenen Aggregationsstufen (Marge pro Produkt, Vertriebsgemeinkosten pro Verkaufsbüro etc.) erfolgt auf Basis der vom Kunden mitgeteilten Ist-Daten.	E2.3.1.3
1.2.7	EDD/F erstellt eine Vorkalkulierung der Bilanz auf Basis der Ist- und Plan-Daten (Plan-Daten für Zahlungsziele, Durchlaufzeiten, Investitionen, Anzahlungen etc. als Input vom Kunden) und führt eine grobe Extrapolation (Umsätze, unkorrigierte Marge, Aufwendungen) durch. In Anschluß an das Review durch den Kunden wird der Rolling Forecast vervollständigt.	E2.3.1.3
1.2.8	Die Konsolidierung der Forecast Daten erfolgt durch EDD/F.	
1.2.9	EDD/F diskutiert die Forecastingdaten (Abweichungsanalyse) gemeinsam mit dem Controlling des Kunden und erfaßt die nach der Diskussion der Planungsdaten eventuell notwendigen Änderungen. Im Falle notwendiger Änderungen aus dem Controllermeeeting erfolgt die erneute Konsolidierung.	
1.2.10	Auf Basis der Ergebnisse aus dem Controllermeeeting erfolgt die Ergebnispräsentation und -diskussion gemeinsam von EDD/F und dem Management des Kunden.	
1.2.11	Nach der Ergebnispräsentation werden notwendige Korrekturen / Management Adjustments erfaßt.	
1.2.12	Die angepassten Forecast-Daten werden in das Management Reporting integriert.	
1.2.13	Die für das Forecasting zu erstellenden Financial Reporting-Reports werden im „SLA Hauptbuchhaltung“ aufgeführt.	

Abbildung 56: SLD „Durchführung des Forecasting“¹⁰⁸³

In den SLD's finden sich neben der Leistungsdefinition Verweise auf konkrete *Mitwirkungspflichten* der Kunden. Die vertragliche Fixierung derartiger Pflichten ist insbesondere bei *sequenzintegrierten Leistungen* des Controlling,¹⁰⁸⁴ wie Planungsaktivitäten, unabdingbar, da sonst im Ergebnis die vom Kunden ange-

¹⁰⁸³ Vgl. Ericsson (2000b), S. 51.

¹⁰⁸⁴ Zu sequenzintegrierten Leistungen des Controlling vgl. Kap. 3.3.2.3.1.

strebte Planungssicherheit nicht erreicht werden kann. Mitwirkungspflichten dienen gerade auch im Bereich der in Abbildung 57 dargestellten *Margen- und Abweichungsanalysen einer Förderung des Informationsflusses* und einer *Verbesserung des Schnittstellenmanagements*.

Finance Services / Controlling		
Service Definition		
Controlling		Mitwirkungs- pflichten des Kunden
2	Kostenrechnung und Controlling	
2.1	Stammdatenpflege im Controlling	
	(...)	
2.2	Durchführung der Inventar-Buchführung	
	(...)	
2.3	Durchführung von Margenanalyse und Abweichungsanalyse, Inkl. lokale Ergebnisermittlung	
2.3.1	EDD/F prüft die Profit Center-Ergebnisse pro Bereich (Basis: Umlage, Kundenaufträge in SAP-CO, Umlage Gemeinkosten) durch technische Prüfung der SAP Zahlen (Abgleich zwischen den verschiedenen SAP-Modulen) und korrigiert die Zahlen bei Bedarf.	
2.3.2	EDD/F übernimmt den Download der relevanten SAP-Berichte und die strukturelle Aufbereitung für Analysezwecke.	
2.3.3	Die Zusammensetzung von automatischen Rückstellungen und Work in Progress für Kundenaufträge wird monatlich auf Basis der Daten aus SAP-CO analysiert.	
2.3.4	EDD/F diskutiert ggf. die Werte für die Auflösung und Bildung der Rückstellungen und die Abwertung von Work in Progress mit dem Kunden.	E.2.3.1.10
2.3.5	In Ausnahmesituationen werden die Ist-Daten korrigiert, d.h. es wird ein Buchungsbeleg für EDD/F erstellt und die Umlage der Gemeinkosten wird erneut gestartet.	E.2.3.1.8
2.3.6	EDD/F verfolgt eine kontinuierliche Qualitätsverbesserung durch Probelauf der Ergebnisermittlung im Monat und rechtzeitige Mitteilung zu notwendigen Korrekturen der Kundenaufträge. Bei technischen Fehlern in SAP übernimmt EDD/F die Fehlermeldung an Information Systems (IS) und die Begleitung der Call-Bearbeitung durch IS (Auftragsicherung).	E.2.3.1.8
2.3.7	Ca. 50% des Auftragsvolumens der fakturierten Aufträge im Monat werden mittels Ausreißeranalyse bzw. statistischer Margenanalyse untersucht. Die statistisch ausgewerteten Daten werden an den Kunden weitergeleitet.	E.2.3.1.8
2.3.8	EDD/F erzeugt SAP Downloads für die Erstellung von gemeinsam definierten Standardreports für den Kunden (Gesamtübersicht, Ergebnis des Verantwortungsbereichs, Produktergebnis).	E.2.3.1.9
2.3.9	EDD/F übernimmt die termingerechte Soll-/Ist-Analyse und Kommentierung des lokalen Monatsergebnisses sowie deren Kommunikation.	E.2.3.1.10
2.3.10	EDD/F präsentiert die Monatsergebnisse für den Bereich und prüft die Standardreports mit dem Management des Kunden.	
2.3.11	EDD/F steht für die Bearbeitung von Rückfragen und Begleitung von Fehlerbehebungen zur Verfügung.	
2.4	Profitabilitäts-Bericht	
	(...)	

Abbildung 57: SLD „Margen- und Abweichungsanalyse“¹⁰⁸⁵

¹⁰⁸⁵ Vgl. Ericsson (2000b), S. 52 und S. 53.

Die Mitwirkungspflichten sind als Ausdruck der *Integrativität der Leistungserstellung* im Controlling aufzufassen.¹⁰⁸⁶ Was im Einzelnen unter den Mitwirkungspflichten zu verstehen ist, zeigt - bezogen auf das Beispiel - Abbildung 58 ausschnittsweise.

2.3 Mitwirkungspflichten	
E2.3.1 Mitwirkungsleistungen des Kunden	
E2.3.1.1 Strategie	Änderungen in der Strategie spiegeln sich in der IS-Strategie wider (z.B. zu Releasewechsel): s. SLA IS.
E2.3.1.2 Struktur Forecast	Der Kunde teilt Änderungsbedarf der Strukturmerkmale (Produkte, Verkaufsbüros, Kunden) für die Erstellung der Forecaststruktur rechtzeitig mit.
E2.3.1.3 Planungsmerkmale und -parameter	Der Kunde ist für die rechtzeitige Bereitstellung und ggf. Überprüfung der Planungsmerkmale (Zahlungsziele, Durchlaufzeiten, Anzahlungen) und Planungsparameter (z.B. Fremdwährungskurse, Zinssätze) gemäß dem Forecastzeitplan verantwortlich.
E2.3.1.4 Plan-Bilanz	Die für die Erstellung der Plan-Bilanz relevanten Daten werden EDD/F rechtzeitig zur Verfügung gestellt.
E2.3.1.5 Wertberichtigung	Der Kunde übernimmt die sorgfältige Prüfung der von EDD/F generierten Vorschlagslisten für Einzel- und Pauschalwertberichtigungen (EWB, PWB) und die Bewertung gemäß Niederwertprinzip (NWP).
E2.3.1.6 Stammdatenpflege	Das von EDD/F bereitgestellte Formblatt für Kostenstellen / Profit Center wird für die Anlage, Änderung oder Sperrung von Kostenstellen / Profit Centers vollständig und fehlerfrei ausgefüllt. Bereitstellung der Daten für die Zuordnung der Kostenarten zur Standard- bzw. Alternativhierarchie. Der Kunde stellt die für die Anlage und Aktualisierung der Leistungsarten benötigten Tarife rechtzeitig bereit. Die für die Variantenpflege von SAP-Berichten benötigten Informationen für Variantenänderungen werden vollständig und termingerecht zur Verfügung gestellt.
E2.3.1.7 Materialwirtschaft	Der Kunde übernimmt die Pflege der Preisliste, Produkthierarchien, Materialsammlungen und die Bestellung über SAP und liefert Daten zu Verschrottungswerten und Beträgen für Abwertung.
E2.3.1.8 Kundenaufträge	Es erfolgt eine weitestgehend fehlerfreie Erfassung der Kundenaufträge gemäß Zeitplan für den Monatsabschluss und ggf. werden Korrekturen durch das Vertragsmanagement des Kunden durchgeführt. Der Kunde prüft die Plan-/Ist-Werte für ‚Product Codes‘ und Kunden. Er übernimmt eine Plausibilitätsprüfung der Plandaten pro Kundenauftrag und übermittelt notwendigen Änderungsbedarf. Der Kunde stellt Informationen für notwendige Anpassungen aufgrund statistischer Auswertungen für EDD/F bereit.
E2.3.1.9 Standardreports	Für zu erstellende Standardreports (z.B. Gesamtübersicht, Niederlassungsergebnis, Produktergebnis) sind die Struktur und Berichtsinhalte gemeinsam zu definieren.
E2.3.1.10 Soll-/Ist-Analyse	Für die Analyse sind die Soll-Größen (z.B. Forecast, Vorjahreszahlen, Zielwerte) zu definieren und rechtzeitig an Controlling zu kommunizieren.
E2.3.1.11 Neue Produkte und Produktlisten	Freigabepäne von Produkten und neue Produktlisten werden spätestens 1 Woche vor Beginn des Forecast bereitgestellt.
E2.3.1.12 Preisänderungen	Neue Preise bzw. Vereinbarungen zu neuen oder angepassten Transferpreisen werden aufgrund ihrer Auswirkungen auf die Margenplanung spätestens 1 Woche vor Beginn des Forecast bereitgestellt.
E2.3.1.13 Forecast	Der Kunde liefert weitestgehend fehlerfreie Informationen für das Forecasting. Es wird ein schneller Abstimmungsprozess zwischen EDD/F und dem Kunden angestrebt.
(...)	(...)

Abbildung 58: Ausgewählte Mitwirkungspflichten im Rahmen von SLA's¹⁰⁸⁷

¹⁰⁸⁶ Vgl. Kap. 3.2.2.1.

¹⁰⁸⁷ Vgl. Ericsson (2000b), S. 55.

Betrachtet man die Abgrenzung von SLD's zu SLA's sind Mitwirkungspflichten zunächst Bestandteil der *Leistungsvereinbarung*. Der Bezug zu einzelnen *Prozessschritten* des Controlling erfordert darüber hinaus eine Zuordnung im Rahmen der SLD's. Welche weiteren Elemente Bestandteil der SLA's bei ERICSSON sind zeigt Abbildung 59.

2. Service Level Agreements – Leistungsvereinbarung		
2.1 Service Zeiten		
2.1.1 Bearbeitungszeiten		
2.2 Service Levels		
OUTPUT	SERVICELEVEL	INPUT
<i>Effizienz & Qualität</i>		
<i>Antwortzeit</i>		
2.3 Mitwirkungspflichten		
2.3.1 Mitwirkungsleistungen des Kunden		
2.3.2 Mitwirkungsleistungen des Lieferanten		
2.3.3 Interne und externe Schnittstellen		
2.4 Sonstige Voraussetzungen zur Serviceerbringung		
2.4.1 Generelle Nutzung		
2.4.2 Extreme Zunahme von Transaktionen		
2.4.3 Entscheidungsträger		
2.5 Qualitätssicherung		
2.5.1 Allgemeines		
2.5.2 Reporting		
2.5.3 Ansprechpartner	Definition von qualifizierten Ansprechpartnern bei EDD/F	
	Definition von qualifizierten Ansprechpartnern bei Business Networks	
2.5.4 Eskalation		
3 Pricing – Preisgestaltung		
3.1 Preise		
3.1.1 Basispreis		
3.1.2 Kapazitätsänderungen		
3.1.3 weitere Dienstleistungen		
3.2 Kostentreiber		

Abbildung 59: SLA-Struktur¹⁰⁸⁸

¹⁰⁸⁸ Vgl. Ericsson (2000b), S. 54, S. 56 und S. 57.

Ein derartiges SLA wird für jede *Leistungsgruppe* und jeden *Kunden* spezifisch abgeschlossen. Der Übersichtlichkeit halber wurden hier in die einzelnen Kategorien des SLA keine konkreten Inhalte eingetragen. Vielmehr sollen deren Spezifikationen nachfolgend erläutert werden.

Im Einzelnen verbergen sich hinter den *Service Zeiten* (2.1) die *Bearbeitungszeiten*, in denen das Controlling seinen Kunden zur Verfügung steht.¹⁰⁸⁹ Die *Service Zeiten* werden über die Kernbearbeitungszeiten hinaus um *Bereitstellungszeiten* erweitert,¹⁰⁹⁰ in denen zumindest ein *Ansprechpartner* im Controlling für Kunden zur Verfügung steht.

Ein Bestandteil der *Service Levels* (2.2) ist der inhaltliche *Output* des Controlling, der auf den leistungsgruppenspezifischen SLD's basiert. Bezogen auf diesen werden *Effizienz-, Qualitäts- und Terminanforderungen* spezifiziert und ausgehandelt,¹⁰⁹¹ denen das Controlling nachkommen muss, um die Zufriedenheit der Kunden sicherzustellen und die vertragliche Verpflichtung zu erfüllen.¹⁰⁹²

Der *Leistungsinput* entspricht den bereits genannten, aber leistungsspezifisch zuzuordnenden *Mitwirkungspflichten* der Kunden (2.3.1).¹⁰⁹³ Die Aufführung an dieser Stelle des SLA's erscheint unmittelbar notwendig, da Leistungsindikatoren, wie bspw. die Antwortzeit, zu ihrer *Operationalisierung* sowohl *Leistungsinput* wie *-output* benötigen. So gilt bspw. der *Forecastingprozess* als termingerecht fertiggestellt, wenn die Zeit zwischen dem Erhalt der ersten Informationen für den Forecast vom Kunden bis zur Fertigstellung des Forecasts dem ausgehandelten Zeitraum entspricht.¹⁰⁹⁴ Unter den *Mitwirkungsleistungen des Lieferanten* (2.3.2) sind die im Rahmen der SLD's spezifizierten Einzelleistungen/Prozessschritte zu verstehen. Das unter Effizienzgesichtspunkten wesentliche *Schnittstellenmanagement*¹⁰⁹⁵ (2.3.3) zu internen und externen Kooperationspartnern wie Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, Lieferanten oder anderen

¹⁰⁸⁹ Bei ERICSSON entspricht dies Montag bis Donnerstag, 9-16 Uhr und Freitags 9-13 Uhr. Zugrundegelegt werden die Feiertage der BRD.

¹⁰⁹⁰ Dies ist Werktags von 8-18 Uhr der Fall.

¹⁰⁹¹ Die in den SLA's verwandten Begriffe geben insofern nicht die dieser Arbeit zugrundegelegte Abgrenzung von Effizienz und Effektivität wieder. Vgl. dazu Kap. 3.

¹⁰⁹² Die Operationalisierung von Effizienz und Effektivität erfolgt hierbei vergleichbar zu den getätigten Ausführungen zum Benchmarking und zur Balanced Scorecard.

¹⁰⁹³ Vgl. Abbildung 58.

¹⁰⁹⁴ Vgl. Ericsson (2000), S. 54.

¹⁰⁹⁵ Zu der Relevanz für das Controlling vgl. Stadler/Weißberger (1999), S. 8 ff.

Dienstleistern bedarf ebenfalls einer Regelung im Rahmen der SLA's, wobei es hier zunächst Aufgabe des Kunden ist, relevante Schnittstellen zu benennen. Unter den *sonstigen Voraussetzungen zur Service Erbringung* ist bezüglich der generellen Nutzung (2.4.1) geregelt, dass das Controlling den Kunden frühzeitig auf *Ressourcenengpässe*, die nicht proportional zum Anstieg des *Transaktionsvolumens* stehen, hinzuweisen hat. Demgegenüber gelten die betroffenen Service Level bei einer *extremen Zunahme* eines bestimmten Transaktionsvolumens als ausgesetzt, bis die *Normalauslastung* wieder hergestellt ist (2.4.2).¹⁰⁹⁶ Allgemein gilt es, dem Kunden einen *entscheidungsbefugten Ansprechpartner für Eskalationszwecke* zur Verfügung zu stellen (2.4.3).

Im Rahmen der Regelungen zur *Qualitätssicherung* der SLA's wird im *allgemeinen Teil* (2.5.1) die Verbindlichkeit der Einhaltung der *Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung*, der *Datenschutz und Datensicherheitsgesetze* sowie der *Grundsätze ordnungsgemäßer Datenverarbeitung* geregelt. Ferner gibt es bezüglich der SLA's ein eigenes *Reporting*, auf dessen Basis regelmäßig Abstimmungsgespräche über die Entwicklung der Leistungsvereinbarungen stattfinden, um eine kontinuierliche Qualitätssteigerung der SLA's zu ermöglichen.¹⁰⁹⁷ Bei den unter 2.5.4. aufgeführten *Eskalationsregelungen* gilt es, in Abhängigkeit der *Eskalationsursachen* Ansprechpartner zu benennen, die zu einer Bereinigung der Situation beitragen können. Diese decken sich regelmäßig mit den unter 2.5.3 kunden- und anbieterseitig zu benennenden Ansprechpartnern. Differenziert wird bei den Ursachen der Eskalation zwischen dem nicht Einhalten der vereinbarten Service Levels aufgrund

- von Fehlleistungen des Controlling,
- extrem starker und kurzfristig gestiegener Transaktionsvolumina und
- vereinbarter aber nicht erbrachter Vorleistungen durch den Kunden.

Neben Verhandlungspositionen zu Leistungsinhalten und Abrufmodalitäten ist die *Preisfixierung* eine der wesentlichen Aufgaben der SLA's, da erst auf dieser Basis ein *anreizkonformer Leistungsaustausch* erfolgen kann. Bei ERICSSON hat man sich bezogen auf *Standardleistungen* zunächst für die Fakturierung einer *Grundversorgung* pro Periode,¹⁰⁹⁸ im Sinne eines Basispreises (3.1.1) entschieden. Über die Benennung *leistungsgruppenspezifischer Kostentreiber* (3.2)

¹⁰⁹⁶ Das Aussetzen der betroffenen SLA's ist hierbei auf maximal drei Monate beschränkt.

¹⁰⁹⁷ Vgl. Ericsson (2000b), S. 57.

¹⁰⁹⁸ Zu alternativen Verfahren der Verrechnung im Rahmen von Leistungsvereinbarungen vgl. Bölscher (2000), S. 357.

kann beurteilt werden, inwieweit die *Basispreise* einer Überprüfung bedürfen. So werden bspw. für die Durchführung des Forecasting die *Anzahl der Planobjekte* (Produkt/Kunde/Niederlassung), ihre *mengenmäßige* und *strukturelle Veränderung* sowie die *Anzahl der Veränderung der Planfaktoren* (Durchlaufzeiten/Zahlungsverhalten/Umlagen) als Kostentreiber benannt. Tritt in bezug auf diese eine signifikante Änderung ein, gilt es, die Basispreise anzupassen. So werden in Abhängigkeit des kundenspezifischen Transaktionsvolumen bspw. folgende Positionen im Bereich Budgets/Forecast verrechnet:¹⁰⁹⁹

- | | |
|---|-----------------|
| • Koordinierung | 4.500 EUR/Jahr |
| • Erstellen | 19.200 EUR/Jahr |
| • Interne Analysen | 6.000 EUR/Jahr |
| • Comments | 1.600 EUR/Jahr |
| • SAP-Key User Beratung für
Module FI und CO | 15.000 EUR/Jahr |
| • Umsetzung der regelmäßigen Struktur-
Anpassungen und Umlageveränderungen | 20.000 EUR/Jahr |
| • Cost Center Accounting | 35.000 EUR/Jahr |

Ändern sich mehr als drei der oben genannten *Kostentreiber* um mehr als 10%, sind die hier dargestellten Basispreise neu zu vereinbaren. Bei Kapazitätsänderungen können die in den SLD's beschriebenen Dienstleistungen unter Berücksichtigung der verfügbaren Kapazitäten und evtl. zusätzlich zu vereinbarender Mitwirkungspflichten in angemessenem Rahmen ausgeweitet bzw. reduziert werden. *Projektleistungen* (3.1.3.) werden grundsätzlich auf Basis einer *Aufwandskalkulation* verrechnet, die zwischen Controlling und Kunde abgestimmt wird.¹¹⁰⁰

Auf Grundlage der hier für die zentralen Controlling-Leistungen der ERICSSON GMBH vorgestellten SLA's wird deutlich, dass der Nutzen insbesondere in der Schaffung *marktvergleichbarer Rahmenbedingungen* zu sehen ist, was regelmäßig im Sinne der Kunden ist. Analog zu den Marktverhältnissen muss über den Verhandlungsprozess ein Interessensausgleich herbeigeführt werden, was eine *Intensivierung des Informationsaustausches* erfordert. Hierdurch kann im Controlling eine *gezieltere Berücksichtigung der Bedürfnisse alternativer Kunden* erfolgen, bei gleichzeitiger Verbesserung der *Kapazitätsplanung* im

¹⁰⁹⁹ Vgl. Ericsson (2000b), S. 58.

¹¹⁰⁰ Die starke Variation der Inanspruchnahme und die damit verbundene mangelnde Planbarkeit erfordert ein solches Vorgehen. Vgl. Bölscher (2000), S. 357.

Controlling. Die Allokationsfunktion interner Märkte kann langfristig bei der Existenz von zentralem und dezentralem Controlling organisatorisch dazu führen, dass der *Zentralisationsgrad* der intern erbrachten Controlling-Leistungen Ergebnis der Auseinandersetzung interner Wettbewerbsteilnehmer wird.¹¹⁰¹

Insgesamt kann über den Einsatz von SLA's die Wahrnehmung des Controlling als *Marktleistung*, d.h. die Existenz eines *transparenten Angebotes*, *potenzieller Wettbewerber* und *alternativer Kunden*, deutlich verbessert werden. Über eine konsequente Orientierung an den Bedürfnissen der Kunden kann bei diesen das Bewusstsein gefördert werden, dass Controlling-Leistungen zwar *verfügbar*, aber auch *knapp* und *begehrt* sind.¹¹⁰²

¹¹⁰¹ Vgl. Währisch (1998), S. 337.

¹¹⁰² Die Knappheit, Verfügbarkeit und Begehrtheit werden regelmäßig als Charakteristika zur Abgrenzung von Wirtschaftsgütern und freien Gütern verwandt. Vgl. Woll (2000), S. 48 ff.

5 Resumee

Da sich Controller mit der *Forderung* nach mehr *interner Kundenorientierung* immer öfter konfrontiert sehen, erscheint die Aufarbeitung dieses Problemkomplexes, sowohl aus theoretischer als auch aus praktischer Sicht erstrebenswert. Demgegenüber vermögen weder *induktive* Ausführungen der Unternehmenspraxis, noch *deduktive* Theorieansätze der Wissenschaft derzeit eine strukturiertes Bild über *gestaltungsrelevante Zusammenhänge* und einen *abgestimmten Instrumenteneinsatz* zur Absicherung der *internen Kundenorientierung im Controlling* zu geben. Zwar existieren einzelfallbezogene Darstellungen mit beschreibendem Charakter, eine systematische *Integration* von Erkenntnissen, der sich mit dem *Phänomen Kundenorientierung* originär beschäftigenden *Marketingtheorie*, erfolgt indes nicht angemessen.

Das *Ziel* dieser Arbeit ist daher, die Kundenorientierung im Controlling einer strukturierten Analyse mittels diesbezüglich relevanter Denkstrukturen des Marketing zu unterziehen. Um *praxeologische, entscheidungstechnisch verwertbare Aussagen* abzuleiten, werden auf Basis der gesammelten Erkenntnisse die Ausgestaltung und der Einsatz von *Marketing-Instrumenten* sowie *Instrumenten des marktorientierten Controllings* diskutiert.

Im Ergebnis wird der Controller in die Lage versetzt, *Leistungen, Qualitäten und Preise* systematisch auf die Bedürfnisse seiner Kunden auszurichten. Über die Generierung und Dokumentation eines *spezifischen Nutzens* für den Kunden, wird so mittelbar der Beitrag des Controlling zur Erreichung der *Unternehmensziele* abgesichert. Darüber hinaus kann über die Intensivierung der *Inanspruchnahme* und *Nutzung problemlösungsadäquater Leistungen* die *Wahrnehmung* und *Wirksamkeit* eines institutionalisierten Controllerbereichs verbessert werden. Mittels einer anreizkonformen Allokation von Leistung und Gegenleistung kann die *Ressourcensituation* im Controlling gestaltbar gemacht werden. Ferner kann über einen sachgerechten Instrumenteneinsatz sichergestellt werden, dass die verfügbaren Ressourcen *effizient* auf die *Kundenpräferenzen* ausgerichtet werden. Insgesamt kann so zu einer *Stärkung der Wettbewerbsposition* gegenüber externen und internen Anbietern beigetragen werden, wobei die potenziellen Wettbewerbsbeziehungen positiv im Sinne einer standzuhaltenden *Innovationskonkurrenz* zu interpretieren sind.

Zu diesem Zweck werden in *Kap. 1* zunächst die *Problemstellung* und *Zielsetzung* spezifiziert, bevor eine problemlösungsadäquate *Methodik* und eine daraus abzuleitende *Vorgehensweise* vorgestellt werden. Auf dieser Basis wird in

Kap. 2 die der Arbeit zugrundeliegende *Controlling-Konzeption* beschrieben sowie auf alternative, regelmäßig durch die institutionelle Ausgestaltung des Controlling geprägte *Verständnisse* eingegangen. Diese Betrachtung ist erforderlich, da die *Wahrnehmung des Controlling* durch Kunden im wesentlichen über die jeweils *kontextspezifische Institution* und deren Mitglieder bestimmt wird. Die diese Institutionen betreffenden *Entwicklungstendenzen*, deuten auf eine zunehmende *Notwendigkeit der internen Kundenorientierung* im Controlling hin. Im Rahmen der Sondierung diesbezüglicher Problemlösungsansätze, wird nach einer Darstellung der *Grundlagen des Marketing* auf dessen Entwicklungstendenzen *Dienstleistungsmarketing* und *internes Marketing* eingegangen. Neben der aus dem Marketing ableitbaren Anforderung, Kundenorientierung im Sinne einer *übergeordneten Denkhaltung* abzusichern, vermag das *abteilungs- bzw. funktionsorientierte* interne Marketing auf Grundlage des TQM-Ansatzes gezielte Strukturierungshinweise für *interne Kunden-Lieferanten-Beziehungen* zu geben. Zum Abschluss des Kapitels 2 wird aufbauend auf einer Integration von Problemstellung und potenziellen Problemlösungen die weitere Vorgehensweise abgeleitet.

In Kap. 3 wird zunächst auf Basis einer Spezifikation der *Ziele des kundenorientierten Controllings* verdeutlicht, wie die damit verbundenen Ansprüche im *Führungsgesamtsystem* eines Controllerbereichs zu verankern sind. Auf Grundlage einer mittels des *Marketing Dreiecks* abgeleiteten Struktur, werden nachfolgend, die für eine kundenorientierte Ausrichtung des Controlling relevanten *Rahmenbedingungen* und *Gestaltungsparameter* analysiert. Die Struktur sieht hierbei eine Differenzierung nach *Leistungs-, Organisations-, sowie Kunden- und Wettbewerbsbezug* vor.

Im Rahmen der Betrachtung von *Leistungen* wird aufbauend auf die Diskussion zu Konzept und Verständnis des Controlling, die im Rahmen der Institutionalisierung vorzunehmende *Aufgabenzuordnung* diskutiert, da über die Zuordnung von Aufgaben das Leistungsspektrum des Controlling determiniert wird. Darauf aufbauend wird ein für die Marketingbetrachtung abstrahiertes *Leistungsspektrum* des Controllers vorgestellt, welches im Sinne eines operativen Instrumentariums zur kundenorientierten Aufgabenerfüllung aufzufassen ist. Bezogen auf die Leistungen werden die *Beurteilungsdimensionen* als differenziert qualitäts-wahrnehmungsrelevant aufgefasst und in Hinblick auf ihre Gestaltbarkeit bewertet. Darüber hinaus bieten die *informationsökonomischen Leistungseigenschaften* Anhaltspunkte, die Beurteilbarkeit einzelner Leistungen des Controlling aus Perspektive der Nachfrager zu klassifizieren. Von besonderer Bedeutung ist

ferner die Betrachtung der *Inhaltscharakteristika* einzelner Leistungen, da die kundenorientierte Ausgestaltung des Controlling oftmals zunächst nur auf *Unterstützungsleistungen* beschränkt wird. *Kontrollleistungen*, als Leistungen bei denen die Person des Kontrollierten mit der des Kunden identisch ist, werden stets als Bestandteil eines umfassenden *Entscheidungsunterstützungsprozesses* aufgefasst. Derartige Prozesse sind die Grundlage einer dauerhaften, partnerschaftlich ausgerichteten Kunden-Lieferanten-Beziehung, in der es gerade im *Sinne des Kunden* ist, kurzfristig auf *kontrollinduzierte Defizite* hingewiesen zu werden, soweit hierdurch seine *langfristige Zielerreichung* abgesichert werden kann. So verstanden können auch Kontrollleistungen kundenorientiert erbracht werden, wenn nicht explizit von einem vorsätzlich *opportunistischen Verhalten* des Kunden ausgegangen wird.

Im Rahmen der Analyse *organisationaler Rahmenbedingungen* des Controlling werden alternative Formen der *organisatorischen Einbindung* und unterschiedliche Ansätze einer *ökonomischen Ausrichtung* von Controllerbereichen diskutiert. Die so charakterisierte Einordnung des Controlling in die Organisation erfordert im Sinne des Marketing eine *Strukturierung des Leistungsaustauschs* mit anderen Organisationsmitgliedern. Diesbezüglich wird im Rahmen der *Leistungsanspruchnahme* diskutiert, inwieweit *obligatorische Leistungen* eine marktgerechte Allokation zulassen, bzw. über Maßnahmen der *Evidenzsteigerung* in *fakultative Leistungen* transformiert werden können. *Abrufmodalitäten* und *Ablaufcharakteristika* widmen sich demgegenüber den *formalen Rahmenbedingungen* eines marktgerechten Leistungsaustauschs und der *zeitlichen Integration* von Controlling-Leistungen in die Prozesse seiner Kunden. Neben der formalen Ausgestaltung von Transaktionen des Controlling spielen weiterhin *informelle Kontakte* sowie die *Leistungstradition* in Unternehmen bei internen Dienstleistungen eine grundlegende Rolle. Als Ausdruck der ökonomischen Ausrichtung wird die *Leistungsverrechnung* des Controlling am Ende der organisationsbezogenen Gestaltungsparameter diskutiert, um Potenziale einer anreizkonformen internen Leistungsallokation zu ergründen.

Die Betrachtung der für das Controlling maßgeblichen *kunden- und wettbewerbsbezogenen Gestaltungsparameter* erfolgt auf Basis einer differenzierten Abgrenzung *interner* und *externer* Marktteilnehmer. Der *Kundenkreis* des Controlling wird im Rahmen der Arbeit auf *interne Kunden* beschränkt, da nur diese eine unmittelbar kundenorientierte Ansprache zulassen. Als *Wettbewerber* werden sowohl interne wie externe Anbieter von aus Nachfragersicht wahrgenommenen *Leistungssubstituten* angesehen. Im Sinne der Kunden erweisen sich ins-

besondere die *Leistungsindividualisierung* sowie die *Leistungsevidenz* als gestaltungsrelevant, da sie die Bedarfsgerechtigkeit der Leistungen sowie deren Wahrnehmung maßgeblich beeinflussen. Da im Rahmen der kundenorientierten Betrachtung des Controlling nicht die Leistungserbringung, sondern vielmehr die *Leistungsnutzung* als Ziel einer Transaktion angesehen werden muss, kommt der Ergründung und Gestaltung des *Nutzungsverhaltens* gleichsam hohe Bedeutung zu. Auf Grundlage der Wettbewerbsbetrachtung des Controlling wird abschließend zwischen *Monopol-* und *Wettbewerbsdienstleistungen* differenziert, da die *Konkurrenzsituation* nicht pauschal betrachtet werden kann, sondern jeweils einen konkreten Leistungsbezug aufweist. Hieraus ergeben sich unterschiedliche Implikationen in Hinblick auf die notwendige *Vermarktungsintensität* einzelner Leistungen.

Die Betrachtung der Gestaltungsparameter erlaubt dem Controller, strukturiert wesentliche - für seine Leistungstransaktionen erfolgskritische - Sachverhalte gedanklich zu durchdringen. Auf dieser Grundlage werden in Kap. 4 *strategische* und *operative Instrumente* dargestellt, die eine *Institutionalisierung der Kundenorientierung* im Controlling ermöglichen. Die Kenntnis der *Gestaltungsparameter* erlaubt an dieser Stelle, die bisher nur auf andere Betrachtungsobjekte angewandten Instrumente sachgerecht den Anforderungen des Controlling anzupassen. Im Einzelnen werden Instrumente zur *strategischen Controllerbereichsplanung* dargestellt, über die die grundsätzliche interne Ausrichtung des Controllerbereichs und seiner Leistungen systematisch analysiert und geplant werden kann. Im Rahmen der *strategischen Marketingplanung* gilt es für den Controller, langfristige Handlungsoptionen bezüglich seiner Kunden und Wettbewerber zu bewerten. Eine sachgerechte kundenbezogene Planung kann über die Analyse alternativer *Informationsbedürfnisse* erfolgen, die gleichsam als *Segmentierungskriterien* zu verstehen sind. Weitere operationale *abgrenzungs-* und *anspracherelevante* Kriterien werden im Rahmen der *internen Kundenstrukturanalyse* diskutiert. Die darauf folgende Betrachtung *konkurrenzorientierter Strategien* dient im wesentlichen dazu, die aus einer potenziellen Wettbewerbssituation erwachsenden Handlungsnotwendigkeiten und Optimierungspotenziale zu erkennen.

Der Fokus der im Rahmen der *Leistungsanalyse* und *-planung* im Controlling vorgestellten Instrumente liegt im wesentlichen auf deren Beitrag zur strukturierten Absicherung von Kundenanforderungen im Leistungsspektrum des Controllers. So vermag *Benchmarking* vergleichsbasiert, auf Grundlage abgegrenzter Leistungen und diesbezüglich spezifizierter Messgrößen, differenzierte An-

haltspunkte zu einer kundengerechteren Leistungsgestaltung zu geben. Da der vom Controller angestrebte Kundennutzen vielfältige Entstehungsursachen haben kann, wird die Eignung der *Balanced Scorecard* zur Analyse der Performance im Controlling diskutiert. Neben einer expliziten Betrachtung der *Kundenperspektive*, ist im Rahmen der Performance-Planung und -Messung sicherzustellen, dass auch die Konfiguration der übrigen Perspektiven ein kundengeRechtes Verhalten zulässt. Die hierdurch angestrebte Ausgewogenheit ist gleichsam als ein Ziel des *Target Costing* im Controlling anzusehen, da über eine Verbindung von objektiver Kostenbestimmung und subjektiver Kundenpräferenzbewertung ein Ausgleich der kundenseitig wahrgenommenen *Kosten-Nutzen-Relation* verfolgt wird. Ferner kann über eine wettbewerbsorientierte Festlegung der Target Costs die Marktorientierung des Controlling gefördert werden. Eine institutionelle Absicherung die Kundenorientierung fördernder interner Marktverhältnisse ist gleichsam der zentrale Anspruch von *Service Level Agreements* und *Service Level Definitions*. Gerade die Intransparenz des *Leistungsangebotes* und des *Leistungserstellungsverhaltens* im Controlling kann über Service Level Definitions vielfach beseitigt werden. Der Einsatz verhandelter Service Level Agreements begünstigt darüber hinaus die *bilaterale Implementierung des Service-Gedankens*, was sowohl der Zielerreichung auf Kundenseite, als auch der Aufgabenerfüllung auf Seite des Controlling dienlich ist. Die Ausführungen zur internen Kundenorientierung des Controlling enden mit einem Resumee in Kap. 5.

Insgesamt vermag die Arbeit - im Sinne eines *Controlling-Marketing* - systematisch Gestaltungshinweise für ein *kundengerechtes* und *unternehmenszielkonformes* Controlling zu geben. Aufgrund der Vielschichtigkeit der abgeleiteten Gestaltungsparameter erscheint eine auf empirischer Basis durchzuführende *Clusterung* der Merkmalsausprägungen zweckmäßig, um für diese *idealtypische Handlungsempfehlungen* vorgeben zu können. Insbesondere auch die beispielhafte Auswahl der Instrumente des kundenorientierten Controlling lässt bezogen auf die Problemstellung *weiteren Forschungsbedarf* erkennen. Es ist davon auszugehen, dass die Übertragung weiterer, eventuell spezialisierter *Teildisziplinen des Marketing* entstammender Instrumente auf das Controlling zweckmäßig ist. So weisen mutmaßlich Ansätze des *Business-to-Business Marketing*, aufgrund der diesen zugrundeliegenden dauerhaften, partnerschaftlichen und daher bindungsintensiven Kunden-Lieferanten-Beziehungen, ein vergleichsweise großes Übertragungspotenzial auf. Ferner deutet der *Informationscharakter* vieler Controlling-Leistungen darauf hin, dass das derzeit noch wenig entwickelte *Marketing für Informationsgüter und -anbieter* zukünftig verwertbare

Erkenntnisse bereithalten könnte. Insbesondere Analysen der *Diffusionsprozesse* von Informationsleistungen in Unternehmen und Ansätze einer *bedeutungs-inhalts-* bzw. *nutzungsartenabhängigen* Segmentierung von Kunden sind in diesem Zusammenhang beachtenswert. Aufbauend auf die Ausführungen dieser Arbeit, erscheint eine strukturierte Integration einzelner *Instrumente des kundenorientierten Controllings* in Form eines Programms erstrebenswert, da hierdurch der *Erhebungsaufwand* mehreren Instrumenten zugrundeliegender Messwerte, wie bspw. der Kundenzufriedenheit, erheblich reduziert werden könnte.

Insgesamt gilt es für den Controller, sich zukünftig als *Manager des unternehmensweiten Controllings* zu verstehen, der seine *Produkte* wirtschaftlich und kundengerecht vermarkten muss. Bei der *eigenen Leistungserstellung* oder der *Integration externer Controlling-Leistungen* in die Controlling-Konzeption des Unternehmens muss er stets in den *Dimensionen seiner kundenbezogenen Gestaltungsparameter* denken. Der Nutzen der Anwendung darauf aufbauender *Instrumente* steigt erfahrungsgemäß mit einer zunehmenden Komplexität der das Controlling umgebenden *Organisationsstrukturen* und *Leistungsverflechtungen*, so dass die Wirtschaftlichkeit des Instrumenteneinsatzes jeweils kontextabhängig zu bewerten ist. Wesentlich für alle Controller ist hingegen die dahinterstehende *Denkfigur*, die unabhängig von der Institutionalisierung eines derartigen *Controller-Marketings* begreifen hilft, dass letztlich nur über eine konsequente und systematische Ausrichtung an den Kundenbedürfnissen die Controlling-Ziele erreichbar sind. Wirksamkeit erlangt die *interne Kundenorientierung des Controlling* jedoch nur dann, wenn beide Transaktionspartner - *Controller* und *Manager* - eine derartige Denkhaltung ihrem *Rollenverständnis* zugrundelegen.

Literaturverzeichnis:

- Abell, D. E. (1980): *Defining the Business. The Starting Point of Strategic Planning*, Englewood Cliffs/New York 1980.
- Adam, D. (1998): *Produktionsmanagement*, 9. Aufl., Wiesbaden 1998.
- Adler, J. (1994): Informationsökonomische Fundierung von Austauschprozessen im Marketing, in: *Arbeitspapier zur Marketingtheorie Nr. 3*, Weiber, R. (Hrsg.), Trier 1994.
- Agthe, K. (1960): Der Controller in der Organisation amerikanischer Unternehmen, in: *ZfO*, Nr. 29/1960, S. 48-54.
- Ahlert, D. (1994): *Warenwirtschaftsmanagement und Controlling in der Konsumgüterdistribution - Betriebswirtschaftliche Grundlegung und praktische Herausforderungen aus Perspektive von Handel und Industrie*, in: *Integrierte Warenwirtschaftssysteme und Handelscontrolling*, Ahlert, D./Olbrich, R. (Hrsg.), 3. Aufl., Stuttgart 1994, S. 3-112.
- Albers, S./Eggert, K. (1988): Kundennähe, Strategie oder Schlagwort?, in: *Marketing - Zeitschrift für Forschung und Praxis*, Nr. 10/1988, S. 5-6.
- Amshoff, B. (1993): *Controlling in deutschen Unternehmen: Realtypen, Kontext und Effizienz*, 2. Aufl., Diss., Wiesbaden 1993.
- Amshoff, B. (1996): *Organisation des Controlling*, in: *Lexikon des Controlling*, Schult, C. (Hrsg.), München/Wien 1996, S. 546-555.
- Anderson, J. C./O'Reilly, C. A. III. (1981): Effects of an Organizational Control System on Managerial Satisfaction and Performance, in: *Human Relations*, Nr. 34/1981, S. 491-501.
- Ansoff, I. (1966): *Management-Strategie*, München 1966.
- Ansoff, I. (1976): *Managing Surprise and Discontinuity - Strategic Response to Weak Signals*, in: *zfbf*, Nr. 28/1976, S. 129-152.

- Anthony, R. N. (1970): Management Accounting Principles, Homewood Ill 1970.
- Arbeitskreis „Leistungsvereinbarungen“ (1998): Leistungsvereinbarungen - Ein Instrument zur Steuerung von Dienstleistungen, in: Betriebswirtschaft und Finanzen, Schriftenreihe des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses und des Finanzausschusses, Nr. 24, Verband der chemischen Industrie e.V. (Hrsg.), Mainz 1998.
- Arrow, K. J. (1974): The Limits of Organization, New York 1974.
- Aust, R. (1999): Kostenrechnung als unternehmensinterne Dienstleistung, Diss., Wiesbaden 1999.
- Backhaus, K. (1990): Betriebswirtschaftliche Beratung von Unternehmen durch Wirtschaftsprüfer, in: Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 23-24/1990, S. 680-688.
- Backhaus, K. (1997): Relationship Marketing - Ein neues Paradigma im Marketing?, in: Marktorientierte Unternehmensführung. Reflexionen - Denkanstöße - Perspektiven, Bruhn, M./Steffenhagen, H. (Hrsg.), Wiesbaden 1997, S. 19-35.
- Backhaus, K. (1999): Industriegütermarketing, 6. Aufl., München 1999.
- Backhaus, K./Aufderheide, D./Späth, G.-M. (1994): Marketing für Systemtechnologien, Stuttgart 1994.
- Backhaus, K./Büschken, J./Voeth, M. (2000): Internationales Marketing, 3. Aufl., Stuttgart 2000.
- Backhaus, K./Späth, G.-M. (1992): Unternehmensberatung durch Wirtschaftsprüfer: eine sortimentspolitische Grundsatzentscheidung, in: DBW, Nr. 6/1992, S. 761-776.
- Bässler, T./Knust, P./Schindera, F. (1999): Operative Planung der internen Dienstleistungen bei der Hewlett-Packard GmbH, in: Controlling, Nr. 6/1999, S. 267-275.

- Baetge, J. (1996): Lästige Pflichtübung, in: *Manager Magazin*, Nr. 10/1996, S. 169.
- Baetge, J. (1997): Gesellschafterorientierung als Voraussetzung für Kunden- und Marktorientierung, in: *Marktorientierte Unternehmensführung*, Festschrift für Meffert, H., Bruhn, M. u.a. (Hrsg.), Wiesbaden 1997, S. 103-117.
- Baetge, J.(1997b): Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Reformbedarf - Perspektiven - Internationale Einflüsse, Düsseldorf 1997.
- Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2001): *Bilanzen*, 5. Aufl., Düsseldorf 2001.
- Baetge, J./Roß, P./Uthoff, C. (1994): Ziele und Aufgaben der internen Revision in Kreditinstituten, in: *Aktuelle Schwerpunktaufgaben der Revisionstätigkeit (Wissenschaft für die Praxis, Abt. 3: Analysen, Band 8)*, Wissenschaftsförderung der Sparkassenorganisationen e.V.(Hrsg.), Bonn/Stuttgart 1994, S. 9-47.
- Bauer, H. H. (1989): *Marktabgrenzung*, Berlin 1989.
- Benz, K. (1998): *Effizienz des Controlling - Analytische und empirische Ableitung von Merkmalen der Controlling-Effizienz*, Diss., Bamberg 1998.
- Berens, W. (1992): *Beurteilung von Heuristiken: Neuorientierung und Vertiefung am Beispiel logistischer Probleme*, Habil., Wiesbaden 1992.
- Berens, W./Darius, P./Schmitting, W. (1997): Die Verwendung von Graphiken in Geschäftsberichten - Eine empirische Studie, in: *Düsseldorfer Schriften zum Controlling*, Berens, W. (Hrsg.), Band 2, Aachen 1997.
- Berens, W./Hoffjan, A. (1998): Target Costing, in: *Lexikon des Rechnungswesens, Handbuch der Bilanzierung und Prüfung, der Erlös-, Finanz-, Investitions- und Kostenrechnung*, Busse von Colbe, W./Pellens, B. (Hrsg.), 4. Aufl., München/ Wien 1998, S. 685-687.
- Berens, W./Hoffjan, A./Schmitting, W. (1999): *Controlling in Fallstudien - Von Erbsenzählern und Zahlenzauberinnen*, Stuttgart 1999.

- Berens, W./Hoffjan, A./Strack, M. (1995): Ökologiebezogenes Controlling - umweltorientierte Koordination in kommunalen Versorgungsunternehmen, in: ZögU, Nr. 2/1995, S. 143-160.
- Berg, H. (1992): Wettbewerbspolitik, in: Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Bender et al. (Hrsg.), Band 2, 5. Aufl., München 1992, S. 239-300.
- Berger, H. J. (1989): Controllerns persönliches Marketing, in: Controller Magazin, Nr. 4/1989, S. 183-187.
- Berger-Vogel, W. (2000): Zwei Drittel des Weges vom Zahlenknecht zum Coach sind zurück gelegt, in: is report, Nr. 9/2000, S. 6-9.
- Berry, L. L./Parasuraman, A. (1999): Dienstleistungsmarketing fängt beim Mitarbeiter an, in: Internes Marketing. Integration der Kunden und Mitarbeiterorientierung. Grundlagen, Implementierung, Praxisbeispiele, Bruhn, M. (Hrsg.), 2. Aufl., Wiesbaden 1999. S. 87-110.
- Berthel, J. (1992): Informationsbedarf, in: Handwörterbuch der Organisation, Frese, E. (Hrsg.), 3. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 872-886.
- Bidlingmaier J. (1973): Marketing I, Reinbek bei Hamburg 1973.
- Biel, A. (1988): Motivation und Controlling, in: Controller Magazin, Nr. 1/1988, S. 35-41.
- Biel, A. (1996): Aufbau und Gestaltung eines Lean Controlling, in: Controlling, Nr. 1/1996, S. 50-57.
- Blazek, A./Deyhle, A. (1986): Treasurer- und Controller-Aufgaben, in: Finanz-Controlling, Jehle, K./Blazek, A./Deyhle, A. (Hrsg.), 3. Aufl., München 1986.
- Bleicher, K./Meyer, E. (1976): Führung in der Unternehmung - Formen und Modelle, Reinbek bei Hamburg 1976.

- Bölscher, A. (2000): Dienstleistungsvereinbarungen zur Steuerung der innerbetrieblichen Leistungserstellung und -verrechnung, in: Controlling, Nr. 7/2000, S. 355-359.
- Böni, T./Britzelmeyer, B./Schlegel, M (1999): Ein IT-Produktkatalog als Basis für die Verrechnung von IV-Leistungen im Client-Server-Umfeld, in: Controller Magazin, Nr. 6/1999, S. 485-492.
- Bouncken, R. B. (1995): Probleme der psychologischen Kundensegmentierung durch die Verkaufsförderung, Marburg 1995.
- Brenner, W./Horisberger, P. (1998): Von der input- zur outputorientierten Führung, in: io-Management, Nr. 12/1998, S. 18-26.
- Brown, S. (1985): AMA Approves New Marketing Definition, in: Marketing News, Nr. 5/1985, S. 1.
- Bruhn, M. (1990): Marketing: Grundlagen für Studium und Praxis, Wiesbaden 1990.
- Bruhn, M (1994): Messung der Anforderungen an die Dienstleistungsqualität, in: Qualitätsmanagement im Unternehmen. Grundlagen, Methoden und Werkzeuge, Praxisbeispiele, Hansen, W./Jansen, H. H./Kamiske, G. F. (Hrsg.), Loseblattsammlung, Kapitel 09.02, Berlin 1994, S. 1-32.
- Bruhn, M (1999): Verfahren zur Messung der Qualität interner Dienstleister, in: Internes Marketing. Integration der Kunden und Mitarbeiterorientierung, Grundlagen, Implementierung, Praxisbeispiele, Bruhn, M. (Hrsg.), 2. Aufl., Wiesbaden 1999, S. 539-575.
- Buggert, W./Wielpütz, A. (1995): Target Costing: Grundlagen und Umsetzung des Zielkostenmanagements, München 1995.
- Busch, V./Nölken, D./Tesch, R. (1999): Flexibilisierung von Unternehmensstrukturen auf der Basis von Center-Konzeptionen, in: Controlling, Nr. 10/1999, S. 477-486.
- Camp, R. C. (1989): Benchmarking: The Search for Industry Best Practices that Lead to Superior Performance, New York 1989.

- Coenberg, A. (1973): Verrechnungspreise zur Steuerung divisionalisierter Unternehmen, in: *WiSt*, Nr. 2/1973, S. 373-382.
- Collins, B./Payne, A. (1991): Internal Marketing, in: *European Management Journal*, 1991, S. 261-270.
- Controller Verein e.V. (o.J.): Controller Statements, Controller Verein e.V. (Hrsg.), Loseblattsammlung, Gauting o.J.
- Corsten, H. (1985): Die Produktion von Dienstleistungen - Grundzüge einer Produktionswirtschaftslehre des tertiären Sektors, Berlin 1985.
- Cramer, B. (1987): Marketing für innerbetriebliche Weiterbildungsleistungen, Diss., Frankfurt 1987.
- Darby, M. R./Karni, E. (1973): Free Competition and the Optimal Amount of Fraud, in: *Journal of Law and Economics*, Nr. 16/1973, S. 67-88.
- Davis, T. R. V. (1992): Internal Service Operations: Strategies for Increasing Their Effectiveness and Controlling Their Costs, in: *Organizational Dynamics*, Nr. 20/1992, Autumn, S. 5-22.
- Deyhle, A. (1989): Quo vadis Controller?, in: *Controller Magazin*, Nr. 4/89, S. 180-181.
- Deyhle, A. (1990): Controller Handbuch, Band I-IV, 3. Aufl., Gauting 1990.
- Deyhle, A./Conrad, G. (1997): „How to train a Controller“, in: *Die Kunst des Controlling*, Gleich, R./Seidenschwarz, W. (Hrsg.), München 1997, S. 207-419.
- Deyhle, A./Steigmeier, B. (1993): *Controller und Controlling*, Bern/Stuttgart/Wien 1993.
- Dietl, H. (1993): *Institutionen und Zeit*, Diss., Tübingen 1993.
- Dyllick, T. (1992): *Management der Umweltbeziehungen, Öffentliche Auseinandersetzung als Herausforderung*, Wiesbaden 1992.

- Eccles, R. C. (1991): Wider das Primat der Zahlen - die neuen Steuerungsgrößen, in: Harvard Manager, Nr. 4/1991, S. 14-22.
- Eichler, S. (1999): Trends im Controlling, in: krp, Nr. 5/1999, S. 263-264.
- Engelhardt, W. H./Günter, B. (1983): Investitionsgüter-Marketing, 2. Aufl., Stuttgart/Köln/Berlin/Mainz 1983.
- Engelhardt, W. H./Kleinaltenkamp, M./Reckenfelderbäumer, M. (1992): Dienstleistungen als Absatzobjekt, Arbeitsbericht Nr. 52 des Instituts für Unternehmensführung und Unternehmensforschung der Ruhr-Universität Bochum, Mai 1992.
- Engelhardt, W. H./Kleinaltenkamp, M./Reckenfelderbäumer, M. (1993): Leistungsbündel als Absatzobjekte. Ein Ansatz zur Überwindung der Dichotomie von Sach- und Dienstleistungen, in: zfbf, Nr. 5/1993, S. 395-426.
- Engelhardt, W. H./Schwab, W. (1982): Die Beschaffung von investiven Dienstleistungen, in: DBW, Nr. 4/1982, S. 503-513.
- Epelman, M. S. (1994): Internal Service Guarantees: Putting the Idea of Internal Customers to Work, in: Proceedings of the 3rd International Seminar on Service Management & Marketing, Aix en Provence 1994, S. 1-13.
- Ericsson (2000): Die Ericsson-Story - Mobilfunktechnik auf dem Weg zur universellen Informationsversorgung, Düsseldorf 2000.
- Ericsson (2000b): Service Level Agreement - EDD/F & Ericsson Business Networks, interner Entwurf, Februar 2000.
- Eschenbach, R. (1997): Controlling als Führungsfunktion - Tendenzen und Kontext, in: Controllern Zukunft. Auftrag, Verantwortung, Rollenbild und Selbstverständnis der Controller, Rieder, L. (Hrsg.), Zürich 1997, S. 15-32.
- Etzioni, A. (1964): Modern Organizations, Englewood Cliffs 1964.
- Eversheim, W./Güthenke, G. (1999): Defizite von Center Konzeptionen für das produzierende Unternehmen, in: io Management, Nr. 9/1999, S. 18-23.

- Ewert, R./Wagenhofer, A. (2000): *Interne Unternehmensrechnung*, 4. Aufl., Berlin 2000.
- Feind-Just, C. (1999): *Das interne Benchmarking - ein strategisches Instrument im Marketing-Controlling einer Konzernzentrale mit Beteiligungsgesellschaften*, in: *Controller Magazin*, Nr. 3/1999, S. 188-196.
- Financial Executives Institute (FEI) (1962): *Controllership and Treasurership Functions Defined by FEI*, in: *The Controller*, Nr. 30/1962, S. 289.
- Fischer, J. (1996): *Prozessorientiertes Controlling - ein notwendiger Paradigmenwechsel?*, in: *Controlling*, Nr. 8/1996, S. 222-231.
- Fließ, S. (1995): *Industrielles Kaufverhalten*, in: *Technischer Vertrieb, Kleinaltenkamp, M./Plinke, W. (Hrsg.), Heidelberg 1995*, S. 287-395.
- Flipo, J.-P. (1986): *Service Firms: Independence of External and Internal Marketing Strategies*, in: *European Journal of Marketing*, Nr. 8/1986, S. 5-14.
- Franz, K.-P. (1993): *Target Costing - Konzept und kritische Bereiche*, in: *Controlling*, Nr. 3/1993, S. 124-130.
- Franz, K.-P. (1997): *Kostenmanagement in Deutschland - Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in deutschen Großunternehmen*, in: *Kostenmanagement, Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung*, Franz, K.-P./Kajüter, P. (Hrsg.), Stuttgart 1997, S. 481-502.
- Frese, E. (1993): *Grundlagen der Organisation: Konzepte - Prinzipien - Strukturen*, 5. Aufl., Wiesbaden 1996.
- Freter, H. (1983): *Marktsegmentierung*, Stuttgart 1983.
- Gabler (2000): *Gablers Wirtschaftslexikon*, 15. Aufl., Band 3, Wiesbaden 2000.
- Gaitanides, M. (1993): *Aufbau- und Ablauforganisation*, in: *HWB*, 5. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 190-204.

- Galgenmüller, F./Gleich, R/Pfohl, M. (1999): Anwendungserfahrungen mit einem Performance Measurement-Konzept einer Logistikcontrollingeinheit der Daimler-Chrysler AG, in: *Controlling*, Nr. 11/1999, S. 535-541.
- Gallager, C. A. (1974): Perceptions of the Value of a Management Information System, in: *Academy of Management Review*, Nr. 1/1974, S. 46-55.
- Garbe, H. (1975): Informationsbedarf, in: HWB, Teilband 2, Grochla, E./Wittmann, W. (Hrsg.), 4. Aufl., Stuttgart 1975, Sp. 1873-1882.
- Gaulhofer, M. (1987): Strategische Planung beim Controller?, in: *ZfB*, Nr. 11/1987, S. 1121-1127.
- Gaulhofer, M. (1989): Controlling und menschliches Verhalten - Ein Plädoyer für die Einbeziehung verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse in die Controlling-Diskussion, in: *ZfB*, Nr. 2/1989, S. 141-154.
- George, S./Weimerskirch, A. (1994): *Total Quality Management. Strategies and Techniques Proven at Today's Most Successful Companies*, New York 1994.
- Gleich, R. (1997): Performance Measurement, in: *DBW*, Nr. 1/1997, S. 114-117.
- Gleich, R. (1997b): Performance Measurement im Controlling, in: *Die Kunst des Controlling*, Gleich, R./Seidenschwarz, W. (Hrsg.), München 1997, S. 343-365.
- Gleich, R./Brokemper, A. (1998): Kunden- und Marktorientierung im Controllingbereich schaffen - 7 Schritte zur kontinuierlichen Leistungsplanung und -steuerung, in: *Controller Magazin*, Nr. 2/1999, S. 148-156.
- Gleich, R./Haindl, M. (1996): Performance Measurement im Controlling am Beispiel eines Unternehmens der chemischen Industrie, in: *Controlling*, Nr. 4/1996, S. 262-271.
- Gründen, H. G. (1993): Information: Bedarf, Analyse und Verhalten, in: *Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre*, Wittmann, W. (Hrsg.), Band 2, Teilband 2. I-Q., 5. Aufl., München 1993, Sp. 1725 - 1735.

- Grob, H. L. (1995): Investitionsrechnung mit vollständigen Finanzplänen, 2. Aufl., München 1995.
- Grochla, E. (1978): Einführung in die Organisationstheorie, Stuttgart 1978.
- Grochla, E. (1980): Handwörterbuch Organisation, 2. Aufl., Stuttgart 1980.
- Günter, B. (1997): Wettbewerbsvorteile, mehrstufige Kundenanalyse und Kunden-Feedback im Business-to-Business-Marketing, in: Marktleistung und Wettbewerb, Backhaus, K./Günter, B./Kleinaltenkamp, M./Plinke, W./Raffée, H. (Hrsg.), Wiesbaden 1997, S. 213-231.
- Günter, B./Kuhl, M. (1995): Beschaffungspolitik industrieller Nachfrager, in: Technischer Vertrieb, Kleinaltenkamp, M./Plinke, W. (Hrsg.), Berlin/Heidelberg 1995, S. 399-463.
- Günter, B./Platzek, T. (1992): Management von Kundenzufriedenheit - Zur Gestaltung des After-Sales-Netzwerkes, in: Marktforschung und Management, Nr. 36/1992, S. 109-114.
- Günther, J. (1999): Verrechnung von internen Controlling-Leistungen, in: Vortragsdokumentation der Konferenz "Der Controller als interner Berater", 10.-12.11.1999, Frankfurt am Main 1999.
- Gummesson, E. (1996): Toward a Theoretical Framework of Relationship Marketing, in: International Conference on Relationship Marketing: Development, Management and Governance of Relationships, Sheth, J. N./Söllner, A. (Hrsg.), Berlin 1996, S. 5-18.
- Gunn, R. W./Carberry, D. P./Frigo, R./Behrens, S. (1993): Shared Services - Major companies are reengineering their accounting functions, in: Management Accounting, Nr. 11/1993, S. 22-28.
- Gutenberg, E. (1984): Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band II: Der Absatz, 17. Aufl., Berlin 1984.
- Gzok, R. (1977): Messung der Effizienz von Entscheidungen, in: Wirtschaftliche Messprobleme, Pfohl, H. C./Rürup, B. (Hrsg.), Band 2, Köln 1977, S. 37-57.

- Hahn, D. (1991): Planungs- und Kontrollrechnung - PuK, 3. Aufl., Wiesbaden 1991.
- Hahn, D. (1997): Controlling in Deutschland - State of the Art, in: Die Kunst des Controlling, Gleich, R./Seidenschwarz, W. (Hrsg.), München 1997, S. 13 - 46.
- Hahn, D./Hungenberg, H./Kaufmann, L. (1994): Optimale Make-or-buy-Entscheidung, Entscheidungsmodell zur ganzheitlichen Beurteilung von Bezugsalternativen, in: Controlling, Nr. 2/1994, S. 74- 82.
- Hahn, D./Laßmann, G. (1993): Produktionswirtschaft - Controlling industrieller Produktion, Band 3, 2. Teilband, Informationssystem, Heidelberg 1993.
- Hamprecht, M.: Controlling von Konzernplanungssystemen, Diss., Wiesbaden 1996.
- Hanan, M./Karp, P. (1991): Customer Satisfaction, How to Maximize, Measure an Market Your Company's „Ultimate Product“, New York 1991.
- Harbert, L. (1982): Controlling-Begriffe und Controlling-Konzeptionen. Eine kritische Betrachtung des Entwicklungsstandes des Controlling und Möglichkeiten seiner Fortentwicklung, Diss., Bochum 1982.
- Hartmann-Wendels, T./von Hinten, P. (1989): Marktwert von Vorzugsaktien, in: zfbf, Nr. 4/1989, S. 263-293.
- Hartwig, K. H. (1992): Umweltökonomie, in: Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Bender et al. (Hrsg.), Band 2, 5. Aufl., München 1992, S. 125-163.
- Hayek, F. A. (1968): Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, in: Kieler Vorträge, Nr. 56, Kiel 1968, S. 249-265.
- Heinen, E. (1985): Betriebswirtschaftliche Kostenlehre: Kostentheorie u. Kostenentscheidungen, 6. Aufl., Wiesbaden 1985.
- Hellmich, R. (1970): Entwicklung eines Planungssystems für Unternehmungen - Versuch einer allgemeinen Grundlegung, Winterthur 1970.

- Hentschel, B. (1992): Dienstleistungsqualität aus Kundensicht. Vom merkmals- zum ereignisorientierten Ansatz, Wiesbaden 1992.
- Herter, R. N. (1994): Strategische Erfolgsbeurteilung von dezentralen Organisationseinheiten auf Basis der Wertsteigerungsanalyse, München 1994.
- Herzog, A. (1999): Gestaltung von Controllershship - Die Zuordnung von Aufgaben zu Controllern, Diss., Wiesbaden 1999.
- Heuck, J. (2000): Interne Unternehmensberatung am Beispiel der BASF, in: Internes Consulting, Niedereichholz, C. (Hrsg.), München/Wien 2000, S. 89-90.
- Hill, W./Fehlbaum, R./Ulrich, P. (1989): Organisationslehre. Ziele, Instrumente und Bedingungen der Organisation sozialer Systeme, 4. Aufl., Bern/Stuttgart 1989 und 1992.
- Höffken, E. (1976): Die Nachfrage nach Kosteninformationen in Unternehmen, in: Schriften zur Unternehmensführung, Band 21, Wiesbaden 1976, S. 85-96.
- Höffken, E. (1991): Beiträge zur Betriebswirtschaft des Anlagenbaus, in: zfbf, Sonderheft Nr. 28.
- Hörtl, S. (1999): Implementierung des Management von Kundenzufriedenheit im Controllingsystem als Basis für Kundenorientierung und Prozessmanagement am Beispiel eines mittelständischen Unternehmens, Münster/Hamburg/London 1999.
- Hoffjan, A. (1994): Strategisches Zielkostenmanagement für öffentliche Investitionen, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Nr. 1/1994, S. 24-38.
- Hoffjan, A. (1997): Entwicklung einer verhaltensorientierten Controlling-Konzeption für die Arbeitsverwaltung, Diss., 2. Aufl., Wiesbaden 1997.
- Hoffmann, F. (1968): Der Controller im deutschen Industriebetrieb, in: DB, Nr. 21/1968, S. 2181-2185.

- Homburg, C. (1999): Marktorientierung der Kostenrechnung, in: *krp*, Nr. 1/1999, S. 7.
- Homburg, C./Weber, J. (1999): Kundenorientiertes Rechnungswesen als Beispiel für interne Kunden-Lieferanten-Beziehungen, in: *Internes Marketing*, Bruhn, M. (Hrsg.), 2. Aufl., Wiesbaden 1999, S. 579-599.
- Homburg, C./Weber, J./Aust, R./Karlshaus, J. T.(1998): Interne Kundenorientierung der Kostenrechnung, Schriftenreihe *Advanced Controlling*, Band 7, Vallendar 1998.
- Hopp, F. W. (1992): Kriterien für ein effizientes Controlling - Gedanken eines Versicherers, in: *Effektives und schlankes Controlling*, Horváth, P. (Hrsg.), Stuttgart 1992, S. 87-288.
- Horváth, P. (1978): Aufgaben und Stellung des Controllers, in: *BFuP*, Nr. 2/1978, S. 129-141.
- Horváth, P. (1995): Der Kunde ist König - auch für das Controlling, Editorial, in: *Controlling*, Nr. 4/1995, S. 183.
- Horváth, P. (1995b): Selbstorganisation und Controlling, in: *Führungskräfte und Führungserfolg*, Krystec, U./Link, F. (Hrsg.), Wiesbaden 1995, S. 255-267.
- Horváth, P. (1998): *Controlling*, 7. Aufl., München 1998.
- Horváth, P. (2001): Der Controller: Navigator der Führung, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, Nr. 122/2001, S. 33.
- Horváth, P./Herter, R. N. (1992): Benchmarking - Vergleich mit den Besten der Besten, in: *Controlling*, Nr. 4/1992, S. 4-11.
- Horváth, P./Seidenschwarz, W. (1992): Zielkostenmanagement, in: *Controlling*, Nr. 4/1992, S. 142-150.
- Hoyer, H. (2000): Internes Consulting in Deutschland - Ergebnisse einer Marktuntersuchung, in: *Internes Consulting*, Niedereichholz, C. (Hrsg.), München/Wien 2000, S. 55-81.

- Hronec, S. M. (1993): *Vital Signs: Using Quality, Time and Cost Performance Measurements to Chart your Company's Future*, New York 1993.
- Hummel, F. E. (1954): *Market Potential in the Machine Tool Industry*, in: *Journal of Marketing*, Nr. 3/1954, S. 34-41.
- Hummel, R. T. (1999): *Jüngere Entwicklungen im Kostenmanagement - Target Costing und Prozesskostenrechnung*, in: *Controlling - Kompendium für Controller/innen und deren Ausbildung*, Steinle, C./Bruch, H. (Hrsg.), 2. Aufl., Stuttgart 1999, S. 492-504.
- Ibach, M. (1997): *Wettbewerbsfit auch in Finanzen und Controlling*, in: *TreasuryLog*, Nr. 3/1997, S. 4-6.
- Jakob, F. (1995): *Produktindividualisierung. Ein Ansatz zur innovativen Leistungsgestaltung im Business-to-Business-Bereich*, Wiesbaden 1995.
- Junga, C. (2000): *Entwicklung einer Controlling-Konzeption für Staatsanwaltschaften*, Diss., Aachen 2000.
- Kaas, K. P. (1992): *Kontraktgütermarketing als Kooperation von Prinzipalen und Agenten*, in: *zfbf*, Nr. 10/1992, S. 884-901.
- Kaldewei, R. (1998): *Profitcenterstrukturen und innerbetriebliche Verrechnung*, in: *krp*, Sonderheft Nr. 1/1998, S. 31-34.
- Kant, I. (1783): *Prolegomena zu einer jeden künftigen Metaphysik, die als Wissenschaft auftreten können*, Riga 1783.
- Kaplan, R. S./Norton, D. P. (1996): *The Balanced Scorecard: Translating Strategie into Action*, Boston 1996.
- Kaplan, R. S./Norton, D. P. (1996b): *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, in: *Harvard Business Review*, Nr. 74/1996, S. 75-85.
- Kaplan, R. S./Norton, D. P. (1997): *Balanced Scorecard - Strategien erfolgreich umsetzen*, Stuttgart 1997.

- Kargl, H. (1998): Der Wandel von der DV-Abteilung zum IT-Profitcenter, in: Controlling, Nr. 1/1998, S. 40-46.
- Karlowitsch, M. (1997): Entwicklung einer Konzeption des verhaltenorientierten Controlling, in: Düsseldorfer Schriften zum Controlling, Berens W. (Hrsg.), Band 3, Düsseldorf 1997.
- Karlowitsch, M. (1999): Controlling unter verhaltensorientierten Aspekten, in: Controlling in Fallstudien - Von Erbsenzählern und Zahlenzauberinnen, Berens, W./ Schmitting, W./Hoffjan, A. (Hrsg.), Stuttgart 1999, S. 9-32.
- Kavandi, S. (1998): Ziel- und Prozesskostenmanagement als Controllinginstrumente zur Kostensteuerung unter Berücksichtigung neuer Marktentwicklungen, Diss., Wiesbaden 1998.
- Kleinaltenkamp, M. (1995): Einführung in das Business-to-Business-Marketing, in: Technischer Vertrieb, Kleinaltenkamp, M./Plinke, W. (Hrsg.), Heidelberg 1995, 135-191.
- Kleinaltenkamp, M. (1997): Integrativität als Kern einer umfassenden Leistungslehre, in: Marktleistung und Wettbewerb, Backhaus, K./Günter, B./Kleinaltenkamp, M./Plinke, W./Raffeé, H. (Hrsg.), Wiesbaden 1997, S. 83-114.
- Kleinaltenkamp, M. (1997b): Kundenintegration, in: WiSt, Nr. 6/1997, S. 350-354.
- Kleinaltenkamp, M. (2000): Wettbewerbsstrategie, in: Strategisches Business-to-Business Marketing, Heidelberg 2000, S. 57-192
- Kleinaltenkamp, M./Fließ, S. (1995): Entwicklung einer strategischen Marketing-Konzeption, in: Technischer Vertrieb, Kleinaltenkamp, M./Plinke, W. (Hrsg.), Heidelberg 1995. S 947-1019.
- Klingelbiel, N. (1998): Performance Management - Performance Measurement, in: Zeitschrift für Planung, Nr. 1/1998, S. 1-15.
- Knauber, N./Kuloglu, H. C./Podrazil, U. M. (1997): Kundenorientierung durch Marktsegmentierung, in: Die Bank, Nr. 5/1997, S. 300-304.

- Koch, R. (1994): Betriebliches Berichtswesen als Informations- und Steuerungsinstrument, Diss., Frankfurt 1994.
- Kosiol, E. (1980): Aufbauorganisation, in: HWO, 2. Aufl., Stuttgart 1980, Sp. 179-187.
- Kossbiel, H. (1974): Arbeitsteilung, betriebliche, in: HWB, 4. Aufl., Berlin 1974, Sp. 256-262.
- Kotler, P. (1967): Marketing-Management. Analysis, Planing and Control, Englewood Cliffs/New York 1967.
- Kotler, P. (1999): Marketing Management, 9. Aufl., Stuttgart 1999.
- Kotler, P./Bliemel, F. (1999): Marketing-Management, 9. Aufl., Stuttgart 1999.
- Kraus, F. (2001): Pu der Bär, der Hundert-Sechzig-Morgen-Wald und das Controlling - eine Controlling-„Entschlüsselung“ aus „Winnie-the-Pooh“, in: Controller Magazin, Nr. 3/2001, S. 304-308.
- Kreuter, A. (1999): Verrechnungspreise in Profit-Center-Organisationen, 2. Aufl., München 1999.
- Kreuzer, C. (1995): Controlling-Audit, Ansätze zur Lösung eines Bewertungsproblems, Diss., Wien 1995.
- Kühn, R. (1991): Methodische Überlegungen zum Umgang mit der Kundenorientierung im Marketing-Management, in: Marketing- Zeitschrift für Forschung und Praxis, Nr. 13/1991, S. 97-107.
- Künzel, H. (1999): Management interner Kunden-Lieferanten-Beziehungen, Diss., Wiesbaden (1999)
- Küpper, H.-U. (1997): Controlling - Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 2. Aufl., Stuttgart, 1997.
- Küpper, H.-U./Weber, J./Zünd, A.(1990): Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling - Thesen zur Konsensbildung, in: ZfB, Nr. 3/1990, S. 281-293.

- Küpper, H.-U./Winckler, B./Zhang, S. (1990): Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling, in: DBW, Nr. 4/1990, S. 435-458.
- Lanter, N. (1996): Beziehungsdynamik im Controlling, Diss., Bern/Stuttgart/Wien 1996.
- Lehner, U. (1989): Organisation des Controller-Bereichs, in: Controller Magazin, Nr. 4/1989, S. 189-194.
- Lube, M.-M. (1997): Kundenmanagement - Die Kundenbeziehung als neue Bezugsgröße des Controlling, in: Controller Magazin, Nr. 3/1997, S. 183-189.
- Ludwig, W. F. (1995): Mehr Mitarbeiter- und Kundenzufriedenheit durch internes Unternehmertum, in: Kundenzufriedenheit, Simon, H./Homburg, C. (Hrsg.), Wiesbaden 1995, S. 127-141.
- Mann, R. (o.J.): Die Praxis des Controlling, Instrumente - Einführung - Konflikte, München o.J.
- McCarthy, J. (1964): Basic Marketing: A Managerial Approach, Homewood/Ill 1964.
- Meffert, H. (1982): 16 Meffert-Thesen zu Marketing und Controlling, in: Absatzwirtschaft, Nr. 9/1982, S. 100-107.
- Meffert, H. (1993): Marktorientierte Führung von Dienstleistungsunternehmen. Neuere Entwicklungen in Theorie und Praxis, in: Arbeitspapier Nr. 78 der Wissenschaftlichen Gesellschaft für Marketing und Unternehmensführung e.V., Meffert, H./Wagner, H. (Hrsg.), Münster 1993.
- Meffert, H. (1994): Marktorientierte Führung von Dienstleistungsunternehmen - neuere Entwicklungen in Theorie und Praxis, in: DBW, Nr. 4/1994, S. 519-541.
- Meffert, H. (1999): Marktorientierte Unternehmensführung im Umbruch, in: Marktorientierte Unternehmensführung im Wandel, Meffert, H. (Hrsg.), Wiesbaden 1999, S. 3-33.

- Meffert, H. (2000): Marketing, Grundlagen marktorientierter Unternehmensführung, 9. Aufl., Wiesbaden 2000.
- Meffert, H./Bruhn, M. (1995): Dienstleistungsmarketing, Wiesbaden 1995.
- Meffert, H./Bruhn, M. (2000): Dienstleistungsmarketing, 3. Aufl., Wiesbaden 2000.
- Menon, A./Varadarajan, R. (1992): A Model of Marketing Knowledge Use Within Firms, in: Journal of Marketing, Oct./1992, S. 53-71.
- Mertes, M. (2000): Controlling in der Kirche, Diss., Gütersloh 2000.
- Miethe, C. (2000): Leistung und Vermarktung unterschiedlicher Formen der Unternehmensberatung, Diss, Wiesbaden 2000.
- Müller, W. (1974): Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling, in: zfbf, Nr. 26/1974, S. 683-693.
- Müller, W./Fickel, T. (1997): Outsourcing von Controllingaufgaben, in: Controller Magazin, Nr. 2/1997, S. 109-111.
- Müßig, M. (1993): Informationsbedarfsanalyse, in: Vahlens Controlling Lexikon, Horváth, P./Reichmann, T. (Hrsg.), München 1993.
- Nelson, P. (1970): Information and Consumer Behaviour, in: Journal of Political Economy, Vol. 78, S. 311-329.
- Nelson, P. (1974): Advertising as Information, in: Journal of Political Economy, Vol. 82, S. 729-754.
- Neuhäuser-Metternich, S./Witt, F.-J. (2000): Kommunikation und Berichtswesen, 2. Aufl., München 2000.
- Neuhaus, P. (1996): Interne Kunden-Lieferantenbeziehungen, Diss., Wiesbaden 1996.

- Newman, W. H. (1963): *Administrative Actions - The Techniques of Organization and Management*, Englewood Cliffs N. J. 1960.
- Niedereichholz, C. (1999): *Der Controller als interner Berater, Vortragsdokumentation der Euroforum-Konferenz „Der Controller als interner Berater - vom Kostenexperten zum internen Dienstleister“*, Frankfurt 10.-12.11.1999.
- Niedereichholz, C. (1999b): *Der Interne Consultant - Herausforderungen für die Betriebsorganisation*, in: *Versicherungswirtschaft*, Nr. 24/1999, S. 1833-1835.
- Niedereichholz, C. (2000): *Business Plan zur Positionierung einer internen Beratungseinheit*, in: *Internes Consulting*, Niedereichholz, C. (Hrsg.), München/Wien 2000, S. 13-54.
- NIST - National Institute of Standards and Technology (1993): *Award Criteria 1994*, Gaithersburg 1993.
- O'Reilly, C. (1989): *Corporations, Culture and Commitment: Motivation and Social Control in Organizations*, in: *CMR*, Nr. 4/1989, S. 9-25.
- Otto, A. (1999): *Return on Controlling - Attraktivität des Controlling von Logistikdienstleistungen*, in: *krp*, Nr. 2/1999, S. 99-107.
- Paul, M./Reckenfelderbäumer, M. (1995): *Preisbildung und Kostenmanagement unter Berücksichtigung von Immaterialität und Integrativität*, in: *Dienstleistungsmarketing: Konzeption und Anwendungen*, Kleinaltenkamp, M. (Hrsg.), Wiesbaden 1995, S. 226-259.
- Peemöller, V.-H./Schmid, R./Meister, U. (1989): *Das Berufsbild des Controllers - Eine Auswertung von Stellenanzeigen der Jahre 1985 bis 1987*, in: *Controller Magazin*, Nr. 6/1989, S. 295-301.
- Peemöller, V.-H./Schmid, R./Meister, U. (1989b): *Anforderungsprofil von Controllern und Internen Revisoren*, in: *DBW*, Nr. 2/1989, S. 227-231.
- Pepels, W. (1998): *Marketing*, 2. Aufl., München 1998.

- Perridon, L./Steiner, M. (1999): Finanzwirtschaft der Unternehmung, 10. Aufl., München 1999.
- Pfeiffer, W./Metze, G./Schneider, D./Amler, R. (1991): Technologie Portfolio zum Management strategischer Zukunftsgeschäftsfelder, 6. Aufl., Göttingen 1991.
- Pfohl, H. C./ Zettelmeyer, B.(1987): Strategisches Controlling?, in: ZfB, Nr. 2/1987, S. 145-175.
- Plinke, W. (1995): Grundlagen des Marktprozesses, in: Technischer Vertrieb, Kleinaltenkamp, M./Plinke, W. (Hrsg.), Berlin/Heidelberg 1995, S. 3-95.
- Plötner, O. (1993): Risikohandhabung und Vertrauen des Kunden, in: Arbeitspapier Nr. 2 der Berliner Reihe „Business to Business Marketing“, Kleinaltenkamp, M. (Hrsg.), Berlin 1993.
- Pohle, K. (1993): Controlling und Organisation, in: HWB, Wittmann, W. (Hrsg.), Teilband 1, 5. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 661-669.
- Preißler, P. R. (2000): Controlling, 12. Aufl., München 2000.
- Rafiq, M./Ahmend, P. K. (1992): The Limits of Internal Marketing, in: Proceedings, 2nd Workshop on Quality Management in Services, Maastricht 1992, S. 184-198.
- Reichmann, T. (1996): Management und Controlling: Gleiche Ziele - unterschiedliche Wege und Instrumente, in: ZfB, Nr. 5/1996, S. 559-585.
- Reiß, M. (1992): Spezialisierung: in HWO, 3. Aufl., Berlin 1992, Sp. 2287-2297.
- Reiß, M. (1997): Organisatorische Verankerung des Controlling in den Unternehmensstrukturen des 21. Jahrhunderts, in: Die Kunst des Controlling, Gleich, R./Seidenschwarz, W. (Hrsg.), München 1997, S. 367-380.
- Reiß, M./Beck, T. C. (1995): Mass Customization: Kostenverträglichen Service anbieten, in: Gablers Magazin, Nr. 1/1995, S. 24-27.

- Reiß, M./Höge, R. (1995): Controlling-Unterstützung für Center-Organisation und Marktkoordination, in: DB, Nr. 35/1995, S. 1721-1725.
- Reiß, M./Schuster, H. (1998): Kunden- und Kostenorientierung interner Service-Bereiche - Aus Zentralbereichen werden Dienstleister, in: Dienstleistungs-Marketing, Meyer, A. (Hrsg.), Band 2, Stuttgart 1998, S. 1300-1320.
- Reynoso, J. (1999): Methodological Implications in Measuring Internal Service Quality, in: Internes Marketing, Bruhn, M. (Hrsg.), 2. Aufl., Wiesbaden 1999, S. 527-535.
- Rieper, B/Witte, T./Berens, W. (1996): Betriebswirtschaftliches Controlling: Planung - Entscheidung - Organisation; Festschrift für Univ.-Prof. Dr. Dietrich Adam zum 60. Geburtstag, Wiesbaden 1996.
- Ringle, G. (1982): Das Zielsystem für die Gestaltung eines innerbetrieblichen Kommunikationssystems, in: Der Betriebswirt, Nr. 2/1982, S. 3-8.
- Rockart, J. F. (1979): Chief Executives Define Their Own Data Needs, in: Harvard Business Review, Nr. 59/1979, S. 81-91.
- Roth, U. (2000): Der Controller als Berater des Managements, in: Internes Consulting, Niedereichholz, C. (Hrsg.), München/Wien 2000, S. 129-138.
- Sander, S. (1990): Der Controllerdienst als Funktionsbereich: Neue Wege für seine Effizienzsteigerung, Diss., Bamberg 1990.
- Sathe, V. (1982): Controller Involvement in Management, Englewood Cliffs/111 1982.
- Schade, C. (1997): Marketing für Unternehmensberatung - ein institutionenökonomischer Ansatz, Diss., 2. Aufl., Frankfurt 1997.
- Schäffer, U./Weber, J. (1999): Controller können von Consultants lernen, in: Harvard Business Manager, Nr. 1/1999, S. 21-28.

- Scharnagl, J. K./Schubert, G. (1999): Erfolgsfaktoren der Controller-Arbeit bei der BSH Bosch und Siemens Hausgeräte GmbH, in: krp, Nr. 5/1999, S. 310-314.
- Scherz, E. (1998): Verrechnungspreise für unternehmensinterne Dienstleistungen, Diss., Wiesbaden 1998.
- Scheuch, F. (1993): Marketing, 4. Aufl., München 1993.
- Schildknecht, R. (1992): Total Quality Management - Konzeption und State of the Art, Frankfurt/New York 1992.
- Schmitz, G. (1997): Marketing für professionelle Dienstleistungen: Bedeutung und Dynamik der Geschäftsbeziehungen, dargestellt am Beispiel der Wirtschaftsprüfung, Diss., Wiesbaden 1997.
- Schneider, D. (1983): Marketing als Wirtschaftswissenschaft oder Geburt einer Marketingwissenschaft aus dem Geiste des Unternehmersversagens?, in: zfbf, Nr. 3/1983, S. 197-223.
- Schneider, D. (1994): Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München/Wien 1994.
- Schneider, D. (1995): Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Grundlagen, 2. Aufl., München/Wien 1995.
- Schneider, D. (1997): Marketing Wissenschaft als Lehre marktorientierter Unternehmensführung und betriebswirtschaftliche Strukturmerkmale für Wettbewerbsfähigkeit, in: Marktleistung und Wettbewerb, Backhaus, K./Günter, B./Kleinaltenkamp, M./Plinke, W./Raffée, H. (Hrsg.), Wiesbaden 1997, S. 13-32.
- Schoch, D. (1993): Strategisches Controlling. Konzept und Möglichkeiten der EDV-Unterstützung, Diss., St. Gallen 1993.
- Schrädler, J. (1996): Unternehmensberatung aus organisationstheoretischer Sicht, Diss., Wiesbaden 1996.

- Schrijvers, A. (1999): New Public Management - Konzeption, Elemente und praktische Erfahrungen, in: Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen, Budäus, D./Gronbach, P. (Hrsg.), Freiburg 1999, S. 243-256.
- Schubert, U. (1972): Der Management Kreis, in: Management für alle Führungskräfte in Wirtschaft und Verwaltung, Band 1, Stuttgart 1972.
- Schüller, S. (1984): Organisation von Controllingsystemen in Kreditinstituten, Diss., Münster 1984.
- Schütz, P. (1993): Marketing interner Dienstleister - Marketing ohne Markt?, in: Dienstleistungsmarketing: eine Bestandsaufnahme, Tagungsband zum 2. Workshop für Dienstleistungsmarketing, Thelen, E. M./Mairamhof, G. B. (Hrsg.), Frankfurt 1993, S. 193-201.
- Schulz, R. (1999): Das Zusammenspiel zwischen internem und externem Marketing - am Beispiel von Henkel, in: Internes Marketing, Bruhn, M. (Hrsg.), 2. Aufl., Wiesbaden 1999, S. 623-641.
- Schulze, H. S. (1992): Internes Marketing von Dienstleistungsunternehmen: Fundierungsmöglichkeiten mittels ausgewählter Konzepte der Transaktionsanalyse, Diss., Berlin 1992.
- Schumpeter, J. A. (1942): Capitalism, Socialism and Democracy, New York 1942; deutsche Übersetzung: Kapitalismus, Sozialismus und Demokratie, 3. Aufl., München 1982.
- Schuurmans, L./Stoller, C. (1998): Der Shared Service Center Trend, in: io Management, Nr. 6/1998, S. 37-41.
- Schweitzer, M. (1992): Profit-Center, in: Handwörterbuch der Organisation, Frese, E. (Hrsg.), 3. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 2078-2089.
- Schweitzer, M./Küpper, H.-U. (1986): Systeme der Kostenrechnung, 4. Aufl., Landsberg 1986.
- Seidenschwarz, W. (2000): Target Costing. Marktorientiertes Zielkostenmanagement, 2. Aufl., München 2000.

- Sellenheim, M. (1991): J. I. Case Company - Performance Measurement, in: Management Accounting, Nr. 9/1991, S. 50-53.
- Serfling, K. (1992): Controlling, 2. Aufl., Stuttgart/Berlin/Köln 1992.
- Siebke, J. (1992): Preispolitik, in: Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Bender et al. (Hrsg.), Band 2, 5. Aufl., München 1992, S. 62-122.
- Siegel, G./Sorensen, J. E. (1999): Counting More, Counting Less - Transformations in the Management Accounting Profession, The 1999 Practice Analysis of Management Accounting, Montvale 1999.
- Simon, H./Homburg, C. (1998): Kundenzufriedenheit als strategischer Erfolgsfaktor - Einführende Überlegungen, in: Kundenzufriedenheit, Konzepte - Methoden - Erfahrungen, Simon, H./Homburg, C. (Hrsg.), 3. Aufl., Wiesbaden 1998, S. 17-32.
- Spremann, K. (1988): Reputation, Garantie, Information, in: ZfB, Nr. 6/1990, S. 561-586.
- Stadler, S. M./Weißberger, B. E. (1999): Benchmarking des Berichtswesens - Mehr Effizienz und Kundenorientierung im Controlling, in: Controlling, Nr. 1/1999, S. 5-11.
- Stamm, M. (1991): Erfolgsfaktoren für's Controlling, Gauting 1991.
- Stamm, M. (1992): Controlling „Verkaufen“: Motivation, Manipulation, Zwang, in: Controller Magazin, Nr. 5/1992, S. 258-263.
- Stauss, B. (1991): Internes Marketing als personalorientierte Qualitätspolitik, in: Dienstleistungsqualität, Bruhn, M./Stauss, B. (Hrsg.), Wiesbaden 1991, S. 227-246.
- Stauss, B. (1995): Lernen vom Dienstleistungsmarketing, in: Absatzwirtschaft, Sondernummer Okt./1995, S. 25.
- Stauss, B., (1995b): Internes Marketing, in: Handwörterbuch des Marketing, 2. Aufl., Sp. 1045-1056, Stuttgart 1995.

- Stauss, B./Neuhaus, P. (1995): Interne Kundenzufriedenheit als Zielgröße des Total Quality Management: Dargestellt am Beispiel einer Abteilung Personalmanagement, in: Internes Marketing: Integration der Kunden- und Mitarbeiterorientierung, Bruhn, M. (Hrsg.), Wiesbaden 1995, S. 575-609.
- Stauss, B./Neuhaus, P. (1995b): Das Qualitative Zufriedenheitsmodell, in: Diskussionsbeiträge der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät Ingolstadt, Nr. 66, Ingolstadt 1995.
- Stauss, B./Schulze, H. S. (1990): Internes Marketing, in: Marketing - Zeitschrift für Forschung und Praxis, Nr. 3/1990, S. 149-158.
- Stauss, B./Seidel, W. (1995): Prozessuale Zufriedenheitsermittlung und Zufriedenheitsdynamik bei Dienstleistungen, in: Kundenzufriedenheit, Konzepte - Methoden - Erfahrungen, Simon, H./Homburg, C. (Hrsg.), Wiesbaden 1995, S. 179-203.
- Steinle, C. (1999): Organisation des Controlling, in: Controlling - Kompendium für Controller/innen und deren Ausbildung, Steinle, C./Bruch, H. (Hrsg.), 2. Aufl., Stuttgart 1999, S. 29-47.
- Steinle, C. (1999b): Systeme, Objekte und Bestandteile des Controlling, in: Controlling - Kompendium für Controller/innen und deren Ausbildung, Steinle, C./Bruch, H. (Hrsg.), 2. Aufl., Stuttgart 1999, S. 279-340.
- Steinle, C./Bruch, H. (1999): Controllerrollen - fachliche und persönliche Anforderungsprofile, Selbstverständnis und Fremdwahrnehmung, in: Controlling - Kompendium für Controller/innen und deren Ausbildung, 2. Aufl., Stuttgart 1999, S. 48-61.
- Steinle, C./Bruch, H./Michels, T. (1998): Controller-Rollen: Anforderungsprofile, Persönlichkeit und Selbstverständnis - Ein empirisches Schlaglicht, in: Zukunftsgerichtetes Controlling, Steinle, C./Eggers, B./Lawa, D. (Hrsg.), 3. Aufl., Wiesbaden 1998, S. 443-468.
- Steinle, C./Thiem, H./Rohden, H. (2000): Controlling als interne Serviceleistung, in: Controlling, Nr. 6/2000, S. 281-287.

- Stoffel, K. (1995): *Controllershship im internationalen Vergleich*, Wiesbaden 1995.
- Strobel, W. (1979): *Controlling und Unternehmensführung*, in: *Controlling und Finanzplanung*, Schriften zur Unternehmensführung, Jakob, H. (Hrsg.), Band 26, Wiesbaden 1979, S. 5-40.
- Thieme, H. J. (1992): *Wirtschaftssysteme*, in: *Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik*, Bender, D. et al., (Hrsg.), Band 1, 5. Aufl., München 1992, S. 1-48.
- Töpfer, A. (1984): *Innovationsmanagement*, in: *Handbuch Strategisches Marketing*, Wieselhuber, N./Töpfer, A. (Hrsg.), Landsberg am Lech 1984, S. 391-407.
- Trilse, I. (2000): *Controlling als Service Center*, in: *Vortragsdokumentation des Congresses „Der Controller im Dialog 2000“*, 3.-4.5.2000 Bad Homburg.
- Trilse, I. (2001): *Weiterentwicklung von Controlling-Bereichen - ein Erfahrungsbericht aus der Bankenpraxis*, in: *krp*, Nr. 2/2001, S. 105-109.
- Tylkowski, O./Guth, S. H./Spieker, M. (2001): *Qualitätsprüfung in der Kostenrechnung - Notwendigkeit oder verschwendete Energie?*, in: *krp*, Nr. 2/2001, S. 95-103.
- Ulrich, H. (1968): *Die Unternehmung als produktives soziales System*, Bern/Stuttgart 1968.
- Ulrich, H. (1978): *Unternehmenspolitik*, Bern/Stuttgart 1978.
- Ulrich, H. (1985): *Controlling als Managementaufgabe*, in: *Controlling und Unternehmensführung*, Probst, G. J. B./Schmitz-Dräger, R. (Hrsg.), Bern 1985, S. 15-27.
- Vahs, D. (1994): *Situative Einflußgrößen des industriellen Controlling. Ergebnisse einer empirischen Studie*, in: *Journal für Betriebswirtschaft*, Nr. 2/1994, S. 77-90.

- Währisch, M. (1998): Organisation der Kostenrechnung als internes Dienstleistungszentrum, in: krp, Nr. 6/1998, S. 331-342.
- Währisch, M. (1998b): Kostenrechnungspraxis in der deutschen Industrie, Diss., Wiesbaden 1998.
- Währisch, M./Henselek, H. (1997): Betriebliche Einsatzfelder von Informationen der Kosten- und Erlösrechnung, in: WiSt, Nr. 4/1997, S. 330-340.
- Wagenhofer, A. (1998): Ermittlung von Verrechnungspreisen für Profit Center, in: krp, Sonderheft 1/1998, S. 23-30.
- Wagner, H. (1983): Gibt es die „ideale Controller-Persönlichkeit“?, in: Controller Magazin, Nr. 3/1983, S. 95-104.
- Watzlawick, P./Beavin, J. H./Jackson, D. D. (1990): Menschliche Kommunikation - Formen, Störungen, Paradoxien, 8. Aufl., Bern/Stuttgart/Toronto 1990.
- Weber, J. (1990): Controlling der Kostenrechnung - Zur Notwendigkeit des Einsatzes von Controlling-Instrumenten zur strategischen und operativen Ausrichtung der Kostenrechnung, in: krp, Nr. 4/1990, S. 203-208.
- Weber, J. (1990b): Change Management für die Kostenrechnung, in: Controlling, Nr. 3/1999, S. 120-126.
- Weber, J. (1994): Controller sind Navigatoren, Co-Piloten, Hofnarren - oder gar Pfarrer?, in: Controller Magazin, Nr. 5/1994, S. 267-270.
- Weber, J. (1995): Controlling von Kundenzufriedenheit, in: Kundenzufriedenheit Konzepte - Methoden - Erfahrungen, Simon, H./Homburg, C. (Hrsg.), 3. Aufl., Wiesbaden 1995.
- Weber, J. (1997): Marktorientiertes Controlling, Schriftenreihe Advanced Controlling, Band 4, Vallendar 1997.
- Weber, J. (1997b): Controllership vs. Controlling, in: Controlling, Nr. 3/1997, S. 180-182.

- Weber, J. (1999): Einführung in das Controlling, 8. Aufl., Stuttgart 1999.
- Weber, J./Hamprrecht, M./Goeldel, H. (1995): Benchmarking des Controlling, Ein Ansatz zur Effizienzsteigerung betrieblicher Controllingbereiche, in: krp, Nr. 1/1995, S. 15-19.
- Weber, J./Schäffer, U. (1999): Re-Inventing Controlling, Schriftenreihe Advanced Controlling, Band 9, Vallendar 1999.
- Weber, J./Schäffer, U. (1999b): Controller auf dem Weg zum internen Berater, in: krp, Nr. 1/1999, S. 8-10.
- Weber, J./Schäffer, U. (2000): Balanced Scorecard & Controlling, 2. Aufl., Wiesbaden 2000.
- Weber, J./Weißberger, B./Aust, R.(1997): Benchmarking des Controllerbereichs. Ein Erfahrungsbericht, WHU-Forschungspapier Nr. 43, März 1997.
- Weber, J./Weißberger, B./Aust, R.(1998): Benchmarking des Controllerbereichs. Ein Erfahrungsbericht, in: BFuP, Nr. 4/1998, S. 381-401.
- Webster, F. E. Jr./Wind, Y. (1972): Organizational Buying Behaviour, Englewood Cliffs/New York 1972.
- Weiber, R./Späth, M. (1998): Vermarktung von Telekommunikationsdiensten im Geschäftskundenbereich: Herausforderung an das Investitionsgütermarketing, in: Entwicklungen des Investitionsgütermarketing, Büschken, J./Meyer, M./Weiber, R. (Hrsg.), Wiesbaden 1998, S. 229-301.
- Weilenmann, P. (1989): Dezentrale Führung: Leistungsbeurteilung und Verrechnungspreise, in: ZfB, Nr. 9/1989, S. 932-956.
- Weißberger, B. (1997): Die Informationsbeziehung zwischen Management und Rechnungswesen, Diss., Wiesbaden 1997.
- Welge, M. K. (1975): Profit-Center-Organisation, Wiesbaden 1975.

- Welge, M. K. (1988): Unternehmensführung, Band 3, Controlling, Stuttgart 1988.
- Williamson, O. E. (1975): Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implication, New York 1975.
- Williamson, O. E. (1985): The Economic Institutions of Capitalism. Firms, Markets, Relational Contracting, New York 1985.
- Winkelmann-Ackermann, S./Bundi, M. (1999): Service Level Agreements gezielt einsetzen, in: io Management, Nr. 3/1999, S. 36-40.
- Witt, F.-J. (1985): Marketing für innerbetriebliche Leistungen, in: BFuP, Nr. 2/1985, S. 162-175.
- Witt, F.-J. (1986): Controlling von Unternehmensberatungsleistungen, in: Controller Magazin, Nr. 3/1986, S. 129-132.
- Witt, F.-J. (1988): Die Typologisierung unternehmensinterner Leistungen, in: ZfB, Nr. 7/1988, S. 660-682.
- Witt, F.-J. (1988b): Unternehmensinterne Make-Or-Buy-Entscheidungen, in: Controller Magazin, Nr. 2/1988, S. 77-82.
- Witt, F.-J. (1989): Portfolios für unternehmensinterne Leistungen, in: Controller Magazin, Nr. 3/1989, S. 156-162.
- Witt, F.-J. (1992): Handelscontrolling, München 1992.
- Witt, F.-J./Witt, K. (1991): Controller-Performance, in: Controller Magazin, Nr. 1/1991, S. 44-46.
- Witt, F.-J./Witt, K. (1996): Controlling für Mittel- und Kleinbetriebe, 2. Aufl., München 1996.
- Witte, E. (1973): Organisation und Innovationsentscheidungen, Göttingen 1973.
- Wöhe, G. (2000): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 20. Aufl., München 2000.

- Woll, A. (2000): *Allgemeine Volkswirtschaftslehre*, 13. Aufl. München 2000.
- Woratschek, H. (1996): Die Typologie von Dienstleistungen aus informations-ökonomischer Sicht, in: *Der Markt*, Nr. 1/1996, S. 59-71.
- Ziegenbein, K. (1992): *Controlling*, 4. Aufl., Kiehl 1992.
- Ziener, M. (1985): *Controlling in multinationalen Unternehmen*, Landsberg am Lech 1985.
- Zink, K. J. (1996): TQM, in: *Handwörterbuch der Produktionswirtschaft*, Kern, W./ Schröder, H. H./Weber, J. (Hrsg.), 2. Aufl., München 1996, Sp. 2072-2088.
- Zünd, A. (1985): *Der Controller Bereich (Controllershship), Randbemerkungen zur Institutionalisierung der Controller Funktion*, in: *Controlling und Unternehmensführung*, Probst, G. J. B./Schmitz-Dräger R. (Hrsg.), Bern 1985, S. 28-40.
- ZVEI (1993): *Unternehmenscontrolling*, ZVEI (Hrsg.), Frankfurt 1993.

Beiträge zum Controlling

Herausgegeben von Wolfgang Berens

- Band 1 Wolfgang Berens / Joachim Strauch: Due Diligence bei Unternehmensakquisitionen – eine empirische Untersuchung. Unter Mitarbeit von Thorsten Behrens und Julia Lescher. 2002.
- Band 2 Andreas Slemes: Marktorientierte Kreditrisikobewertung. Eine empirische Untersuchung mittels Künstlicher Neuronaler Netze. 2002.
- Band 3 Karl Christoph Heinen: Die Berücksichtigung von Kosten in der Konkurrenzanalyse. 2002.
- Band 4 Thomas Mosiek: Interne Kundenorientierung des Controlling. 2002.

Andreas Schön

Innovationscontrolling

Eine Controlling-Konzeption zur effektiven und effizienten Gestaltung innovativer Prozesse in Unternehmen

Frankfurt/M., Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien, 2001. XV, 272 S., zahlr. Graf.

Europäische Hochschulschriften: Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft. Bd. 2703

ISBN 3-631-37459-3 · br. € 45.50*

Die effektive und effiziente „Produktion“ von Innovationen stellt eine der größten Herausforderungen an das Management von Unternehmen dar. Einen wesentlichen Baustein der erfolgreichen innovativen Tätigkeiten bildet dabei die Gestaltung der Innovationsprozesse. Das Management sieht sich jedoch bei der Wahrnehmung der Gestaltungsaufgabe von Innovationsprozessen mit einer zunehmenden Komplexität und Dynamik der Unternehmensum- und -innenwelt konfrontiert. Dies schlägt sich u.a. darin nieder, daß es dem Innovationsmanagement mittels des klassischen Managementinstrumentariums oftmals nicht gelingt, die richtigen Entscheidungen über Inhalte und Gestaltungsalternativen von Innovationsprozessen in der erforderlichen Zeit zu treffen.

Im Mittelpunkt des Interesses steht bei dieser Arbeit die Beratung des Innovationsmanagements bei der Wahrnehmung seiner Gestaltungsaufgabe mit einer geeigneten Controlling-Konzeption und einem ausgewählten Kennzahlensystem.



Frankfurt/M · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Wien

Auslieferung: Verlag Peter Lang AG

Jupiterstr. 15, CH-3000 Bern 15

Telefax (004131) 9402131

*inklusive der in Deutschland gültigen Mehrwertsteuer

Preisänderungen vorbehalten

Homepage <http://www.peterlang.de>