Geleitwort

Das aus dem Englischen stammende Verb ‚to control' ist deutsch mit ‚beaufsichtigen, beherrschen, bewirtschaften, dirigieren, lenken, leiten, mäßigen, regulieren, steuern, überwachen, zügeln' u.a.m. zu übersetzen. Im Kontext der Führung von Unternehmen entspricht das, ohne jetzt schon eine genaue Definition zu geben, der Anleitung der in der Unternehmung handelnden Aufgabenträger bei Planung, Vollzug und Kontrolle ihrer jeweiligen Aufgaben durch die Bereitstellung der notwendigen Informationen. Durch den Terminus ‚Leistungscontrolling' wird zum Ausdruck gebracht, dass sich die Anleitung durch die Informationsbereitstellung auf den gesamten Prozess der Leistungserbringung des Aufgabenträgers beziehen soll.

Zur Erfüllung ihrer Aufgaben müssen die Aufgabenträger in vielen Situationen kognitive Prozesse einsetzen, die von Dritten nicht planbar sind. Aufgaben weisen zudem u. U. einen Handlungsspielraum des Aufgabenträgers mit vielen Einzelmaßnahmen auf, die im Voraus nicht vollständig bestimmbar sind und sich zudem gegenseitig beeinflussen können, so dass die Aufgabe nicht vollständig in jeweils ‚von außen' isoliert beobachtbare Teilaufgaben zerlegt werden kann, die dann durch die Bereitstellung diesbezüglicher Informationen angeleitet werden könnten; vielmehr kann ‚von außen' nur das Ergebnis der Aufgabenerfüllung *insgesamt* festgestellt werden. Solche Aufgaben bzw. die zu erbringenden Leistungen sollen vorläufig als komplexe Aufgaben bzw. komplexe Leistungen bezeichnet werden.

Sie sind nicht auf die Aufgabenerfüllung der obersten Ebene der Unternehmensleitung von börsennotierten Kapitalgesellschaften beschränkt, bei denen sich das Ergebnis der Aufgabenerfüllung letztendlich in der Marktkapitalisierung des Unternehmens niederschlägt. Für die Inormationsbereitstellung zur Erfüllung der übrigen komplexen Aufgaben sind daher alternative, nicht aus der Marktkapitalisierung abgeleitete, Instrumente zu entwickeln; das gilt insbesondere für komplexe Aufgaben, deren Erfüllung sich nicht unmittelbar sowohl auf die Märkte des Absatzes als auch der Bereitstellung der notwendigen Ressourcen auswirken, sondern, bezogen auf die Märkte, lediglich entweder die Absatzseite oder die Bereitstellungsseite betreffen. Als Beispiel für eine so definierte kom-

plexe Aufgabe kann bei entsprechender Arbeitsteilung in der obersten Ebene der Unternehmensleitung die Aufgabe des Finanzchefs genannt werden.

Bei arbeitsteilig organisierter Unternehmensleitung ist jeder Aufgabenträger intern oder extern rechenschaftspflichtig, so dass aus Unternehmenssicht ein geschlossenes System des Leistungscontrollings zu installieren ist. Es ist daraufhin auszulegen, jedem Aufgabenträger für die Erfüllung seiner Gesamtaufgabe diejenigen Informationen bereitzustellen, die Planung, Vollzug und Kontrolle seiner Gesamtaufgabe begleiten; es bietet sich an, hierbei von einer Fremdbegleitung des Aufgabenträgers, u.a. durch die Institutionen des Controllings, zu sprechen.

Bei der Ausschöpfung seines Handlungsspielraums zur Erfüllung seiner Gesamtaufgabe durch die Festlegung von Einzelmaßnahmen hingegen muss der für die Erfüllung einer komplexen Aufgabe Verantwortliche selbstständig die notwendigen Informationen bereitstellen, die für Planung, Vollzug und Kontrolle der jeweiligen Einzelmaßnahme(n) notwendig sind; es bietet sich an, hierbei von einer Selbstbegleitung durch den Aufgabenträger zu sprechen. Soweit es sich um unternehmensbezogene Informationen handelt, ist dem Aufgabenträger konzeptionell das Leserecht auf die seinen Aufgabenbereich betreffenden Daten des Internen Rechnungswesens zu gewähren.[*]

Auf Grund der zahlreichen Freiräume bei der Erfüllung komplexer Aufgaben ist der Prozess des Leistungscontrollings in erster Linie auf die Fremdbegleitung auszurichten, also auf die Bereitstellung der notwendigen Informationen zur Unterstützung von Planung, Vollzug und Kontrolle einer komplexen Leistung *insgesamt.* Fremdbegleitung zielt letztendlich ab auf die Beurteilung der Güte einer komplexen Leistung anhand von Instrumenten, die jeweils zweckorientieit zu gestalten sind.

---

[*] Ohne weitere Aufbereitung ist das dann erreichbar, wenn Ausgaben bzw. Kosten nach den Grundsätzen der Relativen Einzelkostenrechnung mit zeitlicher Differenzierung der beschäftigungsunabhängigen Ausgaben bzw. Kosten in einer auswertungszweckneutralen Grundrechnung festgehalten werden. Vgl. z.B. Riebel, Paul: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF N. F. 1959, S. 213–238; Layer, Manfred: Möglichkeiten und Grenzen der Anwendbarkeit der Deckungsbeitragsrechnung im Rechnungswesen der Unternehmung, Berlin 1967; Ders: Relative Einzelkostenrechnung; in: Küpper, Hans-Ulrich und Alfred Wagenhafer (Hrsg.): Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 1685–1694; wieder abgedruckt in Handelsblatt (Hrsg.): Wirtschaftslexikon, Stuttgart 2006, S. 4973–4980.
In einer Methodenbank können zudem die Entscheidungskriterien angeboten werden, die unterschiedlichen Entscheidungssituationen angemessen sind; vgl. hierzu z.B. Krüger, Gerhard: Vergleichsrechnungen bei Wertanalysen, München 1972, S. 83.

Die intendierte Entwicklung von Instrumenten impliziert, dass das Leistungscontrolling komplexer Leistungen Beschreibungs-, Erklärungs- und Gestaltungsaufgaben abdecken muss. Die Ausgestaltung der Instrumente im Einzelfall muss stets kontextbezogen erfolgen, so dass eine vom jeweiligen Kontext losgelöste Analyse sich nur auf die konzeptionellen Grundlagen beziehen kann.

Das skizzenhafte Aufspannen komplexer Leistungen lässt erkennen, dass der Untersuchungsgegenstand zahlreiche Detailfragen aufwirft, die durch bislang diskutierte Controlling-Ansätze nicht angemessen abgebildet werden können; kann eine adäquate Erfassung erreicht werden, so kann hiervon über die Gestaltung von Controlling-Ansätzen hinaus eine Ausstrahlung in weitere Bereiche der Unternehmensführung und ihrer wissenschaftlichen Analyse ausgehen.

So erfordert die konsequente Ausrichtung auf den gesamten Prozess der Leistungserbringung des Aufgabenträgers insbesondere die Diskussion des für das Thema adäquaten Inhalts des Leistungsbegriffs. Die Ausdehnung auf die Anleitung bei Planung und Vollzug der Aufgabe erlaubt es nicht, von vornherein einen am Ergebnis der Leistungserbringung orientierten Leistungsbegriff zu verwenden. Des Weiteren ist zu entscheiden, ob und ggf. wie die Güte der Aufgabenerfüllung inhaltlich in den Leistungsbegriff einzubeziehen ist.

Die Interpretations-, Entscheidungs- und Gestaltungsräume bei der Erfüllung komplexer Aufgaben lassen sich bei Fremdbegleitung nicht in eindeutigen Ursache-Wirkungs-Zusammenhängen abbilden, wie sie der konstruktivistischen Betrachtungsweise der normativen Entscheidungstheorie und darauf aufbauender Instrumente zu Grunde liegen, weil sie höhere Komplexitätsanforderungen auslösen und daher in deren Rahmen als schlecht strukturiert zu bezeichnen sind. Die höheren Komplexitätsanforderungen können jedoch konzeptionell mit Instrumenten abgebildet werden, die mit Hilfe der Systemtheorie und Kybernetik entwickelt werden können.

Den Komplexitätsanforderungen muss mit der Komplexitätskompetenz des Aufgabenträgers begegnet werden, die sich aus den individuellen Potenzialen eines Handelnden bei der Erfüllung komplexer Aufgaben ergibt. Die Unsicherheit der Vorausschau, die dazu führt, dass Komplexitätsanforderungen nicht vollständig erfasst werden können, und die begrenzte Kapazität der Informationsverarbeitung menschlicher Akteure lässt stets ein Gefälle zwischen Komplexitätsanforderungen und Komplexitätskompetenz bestehen, das in angemessener Weise zu handhaben ist.

Die primäre Ausrichtung auf die Fremdbegleitung macht es notwendig, das Leistungscontrolling komplexer Leistungen in das System der Unternehmenslei-

tung einzuordnen und zu analysieren, ob die bislang in der Literatur diskutierten Controlling-Konzeptionen in der Lage sind, das Leistungscontrolling komplexer Leistungen aufzunehmen und abzubilden, oder ob und ggf. welche Erweiterungen der bisherigen Controlling-Konzeptionen erforderlich sind.

Der für die Abdeckung von Planung, Vollzug und Kontrolle der Gesamtaufgabe eines Aufgabenträgers notwendige Leistungsbegriff muss *tätigkeitsorientiert* sein. Die intersubjektiv nachprüfbare Deskription der Tätigkeiten, die bei der Erfüllung einer komplexen Aufgabe anfallen, ist daher unabdingbare Voraussetzung für die Messung und Beurteilung der Güte einer komplexen Leistung. Je detaillierter die Beschreibung erreichbar ist, desto eher können prinzipiell Maßeinheiten für Messung und Bewertung gefunden werden, die den Gestaltungsspielraum des Aufgabenträgers möglichst weitgehend abdecken.

Am oben genannten Beispiel eines Finanzchefs lässt sich skizzenhaft verdeutlichen, dass die Deskription der Tätigkeiten einer komplexen Leistung durchaus nicht trivial sein kann. Zur Aufgabe eines Finanzchefs zählt es u.a. sicherlich, in eigener Verantwortung alle Maßnahmen zu ergreifen, die notwendig sind, um den Betriebsprozess fristgerecht zu vergleichsweise minimalen Finanzierungsausgaben mit liquiden Mitteln zu versorgen. Darüber hinaus hat er sicherlich u.a. auch alles zu tun, angesichts der Unsicherheit der Planung in der Bereitstellung liquider Mittel flexibel genug zu sein, damit sowohl Verlustgefahren durch Illiquidität beherrscht als auch Chancen wahrgenommen werden können. Hierdurch wird zudem nur ein Teil seiner aufgabenbezogenen Tätigkeiten abgedeckt.

Das Beispiel zeigt, dass eine abschließende Beschreibung aller komplexen Leistungen in einem Unternehmen wohl nicht erreichbar ist. Das impliziert, dass für die Festlegung eines Beurteilungsmaßstabs einer komplexen Leistung nicht auf einen fremd deklarierten, geplanten Leistungsumfang zurückgegriffen werden kann, sondern dass konzeptionell hierfür der Leistungsumfang zu Grunde zu legen ist, der sich aus der vom Aufgabenträger autonom geplanten Ausübung der Gestaltungsspielräume, auch unter Erfassung seiner eventuellen zwischenzeitlicher Revisionen, ergibt.

Die knappe Skizze des zu diskutierenden Untersuchungsgegenstands zeigt, dass es sich wissenschaftlich um eine recht anspruchsvolle, bislang insgesamt so noch nicht analysierte Aufgabenstellung handelt. Die aus der Aufgabenstellung resultierenden Anforderungen führen daher konzeptionell zu bemerkenswerten Erweiterungen der bisher diskutierten Controlling-Konzeptionen. Mit Hilfe der erarbeiteten Vorgehensweise zur Entwicklung von Werkzeugen können je nach

Kontext Controlling-Instrumente zur Beschreibung, Messung und Beurteilung komplexer Leistungen entwickelt werden. Gleichzeitig zeigen die Ergebnisse, dass in vielen Detailfragen weitere Spezifizierungen sinnvoll sein können, woraus weiterer Analysebedarf entsteht. Sowohl die erreichten Ergebnisse als auch der verbleibende Analysebedarf lassen eine weit reichende Rezeption der Untersuchung in der wissenschaftlichen Auseinandersetzung und der praktischen Umsetzung wünschenswert erscheinen.

Manfred Layer

http://www.springer.com/978-3-658-16024-1

Leistungscontrolling für komplexe Leistungen

Gegg, S.F.

2017, XXVII, 275 S. 35 Abb., Softcover
ISBN: 978-3-658-16024-1