

# 360°-Management

## für alle Funktionen und Führungsstufen: Ziele, ihre Kennzahlen und Frühwarngrößen

Lukas Rieder, Markus Berger-Vogel

### 0 Übersicht, Ziel und Abgrenzung

Anstelle einer Einleitung und eines Vorworts beginnt diese Publikation direkt mit dem Management Summary. In der Schnellübersicht beschreiben wir die Absicht und die Inhalte der Hauptkapitel.

#### 0.1 Schnellübersicht

Viele Führungskräfte wünschen sich eine Systematik für die ganzheitliche und koordinierte Planung und Steuerung von Unternehmen und ihren Teilen.

Vom Unternehmenszweck und von den zentralen Wertvorstellungen abgeleitet, sollen für Personen als Leiter von Organisationseinheiten aller Art zu erreichende Resultate festgelegt werden können. Die mit der Zielerreichung beauftragten Führungskräfte sollen die einzusetzenden Faktoren selbst direkt steuern und als Folge die Verantwortung übernehmen können. Dazu müssen die erzielten Resultate mess- oder mindestens überprüfbar sein. Ihre Aggregation zum Gesamtergebn muss, sofern die Größen gleichnamig sind, möglich sein.

Wir präsentieren einen Vorschlag für den Aufbau einer derart umfassenden Systematik mit stufengerechten Zielen, beschreiben dazu passende Messinstrumente und Kennzahlen sowie die zur Entscheidungsfindung notwendigen Frühwarn-, resp. Vorsteuerungsgrößen.

Die Konzeption der Systematik ist mehrdimensional, damit eine möglichst allgemeingültige und integrale Anwendbarkeit entsteht. Schlagwortartig:

- Hierarchisch: Vom CEO bis zum Gruppenleiter
- Planerisch: Von der Unternehmenspolitik und der Strategie bis zum Einzelprozess
- Inhaltlich: Vom Unternehmenszweck bis zum Fertigungsauftrag
- Funktional: Vom Verkauf über die Produktion und F&E bis in die Supportbereiche
- Übergreifend: Vom Projekt bis zum Leistungsaustausch in Konzernen
- Zeitbezug: Von der Frühwarnung über notwendige Vorsteuerungsgrößen bis zum Ist

Orientierung gibt das Pentagramm mit den Schlüsselbereichen für nachhaltigen Erfolg (vgl. Kap. 1.4.1).



In diesen fünf Schlüsselbereichen erfolgreich zu sein und zu bleiben, erfordert viele nur beschränkt messbare Vorleistungen wie z.B. passendes Führungsverhalten, kreative Ideen, Prozessproduktivität, Glück. Diese Aspekte werden hier nicht behandelt. Die Konzentration liegt auf den messbaren Resultaten aus den Vorleistungen.

Da Ziele mess- und oder überprüfbar zu formulieren sind und Resultate zum Ganzen aggregierbar sein müssen, ergibt sich automatisch ein Schwergewicht bei den leistungsbezogenen und den finanziellen Kennzahlen.

Integrale Unternehmensführung setzt ein ganzheitliches Unternehmensverständnis und die Anwendung grundlegender Führungsprinzipien voraus. Die gestaltungsrelevanten Führungsprinzipien eines stufengerechten Kennzahlensystems sind Thema des Kap. 1.

Ausgehend vom Pentagramm werden die Eckpunkte der Systematik zuerst in den Kap. 2 bis 4 top-down entworfen: 2 Finanzielle Kennzahlen als Eisbergspitze, 3 Werttreiber und ihre Kennzahlen, 4 Operative Vorsteuerung

Kap. 5 (Stufengerechte Kennzahlensets) beschreibt für unterschiedliche Führungspositionen, Rollen und Funktionen in Frage kommende Zielgrößen, die dazu passenden Kennzahlen sowie die wesentlichen Frühwarn- bzw. Vorsteuerungsgrößen in detaillierter Form.

Die Voraussetzungen, die zur Umsetzung der führungsorientierten Ziel- und Kennzahlensystematik zu schaffen sind, beschreiben die Kapitel 6 und 7. Kap. 6 ist den Anforderungen an das Management Accounting gewidmet, Kap. 7 den Kennzahlen für verbundene Unternehmen (Konzerne).

Nach dem Top-down Design in den Kap. 2 - 4 wird in den Kap. 5 – 7 Bottom up erarbeitet, wie die Systeme aufzubauen sind, damit ausgehend vom einzelnen Artikel und vom einzelnen Kunden mehrstufige und mehrdimensionale Aggregationen von Plan-, Ist- und Erwartungswerten möglich werden.

Im 8. Teil befindet sich die tabellarische Zusammenfassung.

In den Anhängen werden die Themen „Nutzenprovision und Preiskompetenz“ sowie „praxisorientierte Kapitalkostenschätzung“ vertieft behandelt. Weiterer Bestandteil ist ein umfangreiches Glossar.

Wir wünschen Ihnen optimalen Umsetzungserfolg.

Die Autoren

Anmerkung: Geschlechtsspezifische Ausdrücke gelten sinngemäss für Damen und Herren.

## 0.2 Stufengerechtigkeit und Vorsteuerung

In der gesamten Arbeit gehen wir davon aus, dass Personen, nicht Organisationseinheiten, die Verantwortung für die Erreichung von Zielen übernehmen. Eine Organisationseinheit wird von einer Person geleitet.

Eine Kennzahl betrachten wir in dieser Publikation dann als stufengerecht, wenn die jeweilige verantwortliche Person

- die Kompetenz hat, die Stellhebel, welche die Kennzahl verändern können, direkt zu beeinflussen,
- den Sollwert der Kennzahl zusammen mit ihrer vorgesetzten Person als Zielgrösse (und Massstab) festlegen kann,
- Differenzen und Abweichungen, die in Bereichen ausserhalb ihres direkten Einflussbereichs entstanden sind, nicht aufgerechnet erhält und dadurch die Erreichung der Zielgrösse auch selbst verantworten kann.

Vorsteuerungsgrösse verwenden wir als Sammelbegriff für zukunftsbezogene Informationen, welche der jeweiligen Führungsperson helfen sollen, ihre vereinbarten Ziele zu erreichen, resp. ihre Organisationseinheit auf die zu erwartenden Herausforderungen auszurichten. Vorsteuerungsgrössen können somit sowohl den Charakter von Frühwarninformationen haben als auch der Beurteilung mittelfristiger oder gar unterjähriger Entwicklungen dienen.

### 0.3 Ziel und Abgrenzung

Adressaten dieser Arbeit sind Führungskräfte aller hierarchischen Stufen. Die abzuleitenden Kenngrössen sollen dahingehend stufengerecht sein, dass sie zum Entscheidungsspielraum der jeweils betrachteten Person oder Position passen.

Eine derartige Systematik soll möglichst ganzheitlich sein, also alle Aspekte der Unternehmensführung abdecken. Sie soll dahingehend allgemeingültig sein, dass sie – in angepasster Form – sowohl in privatwirtschaftlich geführten Unternehmen branchenübergreifend als auch in der öffentlichen Verwaltung sowie für Non Governmental Organizations NGO und Not for Profit Organizations NPO eingesetzt werden kann. Weiter soll diese Systematik für die Planung und für die Steuerung geeignet sein und sowohl für kurze Perioden (z.B. einen Monat) als auch für die längere Frist (z.B. einen Strategiehorizont) taugen. Das Ganze sollte eine für Führungskräfte aller hierarchischen Stufen verständliches Kennzahlen- und Kenngrössensystematik sein, welche auch in verbundenen Unternehmen, z.B. Konzernen, angewendet werden kann.

Dass je ein komplettes und vollständiges Kennzahlensystem für alle Typen von Unternehmen erfunden werden wird, wagen wir zu bezweifeln. Denn viele Entwicklungen, Faktoren sowie unternehmensexterne Einflussgrössen lassen sich nicht in Formeln kleiden und nur beschränkt messen. Zudem können viele Kenngrössen nicht gleichnamig gemacht werden, z.B. Arbeitszufriedenheit und Umsatz, was ihre mathematische Verknüpfung verunmöglicht oder mindestens erschwert. Das hat die Industrial Dynamics-Bewegung (J. W. Forrester, 1961, S. 55-59) schon gezeigt. Für den Managerberuf ist das eine gute Nachricht, denn könnte das gesamte Unternehmensgeschehen in Formeln gekleidet werden, bräuchte es zur Unternehmenssteuerung nur noch Computer und keine Manager mehr.

Es sind schon so viele Kennzahlen entwickelt worden, dass der Überblick sehr schnell verloren gehen kann. Deshalb ist es unsere Absicht, die Kennzahlen derart mit ihren gegenseitigen Abhängigkeiten darzustellen, dass eine Führungskraft entsprechend ihren Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten für ihren Führungsbereich ein passendes Kennzahlenset ableiten kann.

Es sollen Kenngrößen und -zahlen präsentiert werden, die für das Treffen von Entscheidungen und für die Übernahme von Verantwortung relevant sind. Die Arbeit verfolgt deshalb eine reine Führungsorientierung.

Rechnungslegungsstandards (IFRS, US GAAP und ähnliche) sowie gesetzliche Vorschriften (HGB, OR, UGB steuerrechtliche Bestimmungen) werden nur insoweit berücksichtigt, als sie direkten Einfluss auf die entscheidungsrelevante Rechnung haben oder Anforderungen an die zugrundeliegenden Rechnungswesen- und Leistungserfassungssysteme stellen.

### **Konzentration auf steuerungsrelevante Daten, da Kunde = Führungskraft**

Im Sinne der ausführungsnahen Steuerung gehen wir von einem monatlichen Berichtswesen aus; für die noch kurzfristigere dispositive Steuerung (z.B. Personaleinsatzsteuerung, Leistungserfassung oder Auslösung von Fertigungsaufträgen) sogar von tagesfertigen Berichten. Im Vordergrund steht jedoch der langfristige Erfolg eines Unternehmens. Die von den Börsen geforderte Quartalsberichterstattung erachten wir mit Bezug auf die langfristig erfolgreiche Führung eines Unternehmens eher als kontraproduktiv.

Persönliche Machtinteressen und die Erzielung persönlicher finanzieller Vorteile stehen hier nicht zur Diskussion. In dieser Publikation konzentrieren wir uns darauf, wie für möglichst viele Verantwortungsbereiche Jahres- und mittelfristige Ziele gefunden werden können, welche auf die Erzielung des ganzheitlichen und langfristigen Erfolgs der Organisation fokussiert und mit den Anstrengungen der anderen Führungskräfte abgestimmt sind.

Zusammengefasst lautet das Ziel,

**die organisationsspezifisch und führungsrelevant zugewiesenen Kennzahlen zu finden.**

## **0.4 Dank**

Viele Personen haben zur Entstehung dieser Publikation bedeutende Beiträge geleistet:

- Führungskräfte von kleinen bis zu sehr grossen international agierenden Unternehmen verschiedenster Branchen haben uns als Gegenüber in unseren Beratungsprojekten immer wieder den Spiegel vorgehalten, aber auch wichtige Ideen für Verbesserungen und Weiterentwicklungen geliefert.
- Tausende Kursteilnehmer haben unsere Vorschläge intensiv hinterfragt, ihre Anwendbarkeit überprüft und weiterführende Ideen eingebracht.
- Forscher, vor allem aus den Gebieten systemorientiertes Management und Kybernetik, haben uns mit ihren Veröffentlichungen Erkenntnisse zur ganzheitlichen Führung geliefert, welche wir in die Erarbeitung der stufengerechten Kennzahlensystematik einfließen lassen konnten.
- Anwendungsorientierte Beraterkollegen, vor allem vom CZSG Controller Zentrum St. Gallen AG, von Contool Management Information St. Gallen AG und vom Management Zentrum St. Gallen waren unsere Sparring Partner, wenn es um Fragen der Abbildbarkeit von Kenngrößen und Vorsteuerungsgrößen ging.
- Frau Bibi Rieder hat als ausdauernde Lektorin dafür gesorgt, dass viele Unzulänglichkeiten und Fehler noch vor der Drucklegung beseitigt werden konnten.

Allen diesen Personen gebührt unser aufrichtiger Dank. Ohne ihre Beiträge könnten wir „Ziele, Kennzahlen und Frühwarnung“ heute nicht präsentieren.

## 0.5 Inhaltsübersicht

0	Übersicht, Ziel und Abgrenzung	1
0.1	Schnellübersicht	1
0.2	Stufengerechtheit und Vorsteuerung	2
0.3	Ziel und Abgrenzung	3
0.4	Dank	4
0.5	Inhaltsübersicht	5
1	Bestimmende Führungsprinzipien	9
1.1	Führungskreislauf	9
1.2	Verantwortung und Delegation	11
1.3	Führung durch Zielvereinbarung	13
1.3.1	Beitragsdenken	13
1.3.2	Qualitativ gute Ziele formulieren	14
1.3.3	Der Prozess der Zielvereinbarung	15
1.4	Ganzheitliche Unternehmensführung	20
1.4.1	Die obersten Zielgrößen des Unternehmens	21
1.4.2	Führungsstufen	24
1.4.3	Integriertes Managementsystem IMS	27
1.4.4	Das Modell Lebensfähiges System	29
1.4.5	Widerstände gegen Planung und Budgetierung	39
2	Finanzielle Kennzahlen als Eisbergspitze	41
2.1	Unternehmen als Investition betrachtet	41
2.2	Wert schaffen als Herausforderung	44
2.2.1	Wem Wertschaffung hilft	45
2.2.2	Wert ist nicht sofort Bargeld	45
2.3	Cashflow- und Gewinngrößenübersicht	46
2.3.1	Die Cashflow-Größen	46
2.3.2	Die Gewinngrößen	48
2.4	Liquidität und Rentabilität	49
2.5	ROI Return on Investment	50
2.6	Vom ROI zum ROCE	52
2.7	Verantwortung für Gewinn- und Cashflow- Größen übernehmen?	54
2.8	Der ökonomische Gewinn als Massgröße für die Wertschaffung	55
2.8.1	Berechnung des ökonomischen Gewinns	55
2.8.2	Bestimmung des Kapitalkostensatzes	57
3	Werttreiber und ihre Kennzahlen	59
3.1	Den EBIT erhöhen	59
3.1.1	Instrumente zur Nettoerlössteigerung	59
3.1.2	Proportionale Herstellkosten senken	62
3.1.3	Senkung der fixen Kosten (Strukturkosten)	67
3.1.4	Bestimmung des Abschreibungsbedarfs	71
3.2	Die Kapitalumschlagshäufigkeit erhöhen	72

3.2.1	Forderungen gegenüber Kunden steuern	72
3.2.2	Lagerbestände senken	73
3.2.3	Flüssige Mittel	75
3.2.4	Anlagevermögen	75
3.3	Kombinierte Stellhebel	76
3.3.1	Rationalisierung	76
3.3.2	Optimale Bestellmenge und Losgrößen	76
3.3.3	Produktgestaltung	77
3.3.4	ABC-Analyse	77
3.3.5	Projekte steuern	80
4	Vorsteuerung finanzieller Ergebnisse	81
4.1	Neues entwickeln	82
4.2	Kunden gewinnen und halten	83
4.2.1	Effizienz des Verkaufs und Vertriebs steigern	84
4.2.2	Vom Lead zum Auftragseingang	85
4.2.3	Product Management	86
4.3	Kostenposition verbessern	87
4.3.1	Erfahrungskurve und Kostenlücke	88
4.3.2	Kostensenkungspotentiale lokalisieren	91
5	Stufengerechte: Kennzahlensets	95
5.1	Allgemeingültige oberste Ziele?	96
5.2	Ziele und Vorsteuerungsgrößen für verschiedene Rollen	99
5.2.1	Funktionsunabhängige Ziele und Vorsteuerungsgrößen	99
5.2.2	Ziele und Vorsteuerungsgrößen für direkt am Markt handelnde Funktionen	106
5.2.3	Ziele und Vorsteuerungsgrößen für Produktion und F&E	118
5.2.4	Ziele und Vorsteuerungsgrößen für Beschaffung, Lager und Transportlogistik	124
5.2.5	Leitung Personalbereich	128
5.2.6	Gebäudemanagement	130
5.2.7	Wartung und Unterhalt	132
5.2.8	Information Technology IT	133
5.2.9	Controller-Service und Finanzen	136
5.3	Gesamtverantwortliche Führungskräfte	140
5.3.1	Aufsichtsrat / Verwaltungsrat	140
5.3.2	Unternehmensleiter, CEO	143
5.3.3	Leiter einer juristischen Einheit oder Tochtergesellschaft	145
5.3.4	Divisions-, SGF- oder Profit Center-Leiter	146
5.3.5	Übersicht finanzielle Ziele	148
6	Management Accounting gestalten	151
6.1	Verantwortungsnahme verlangt Standardisierung	152
6.2	Nettoerlöse periodengerecht abgrenzen	153

Übersicht, Ziel und Abgrenzung	7	
6.3	Drei relevante Kostendimensionen	155
6.4	Kostenstellenplanung und -steuerung	157
6.4.1	Kostenstellenplanung	157
6.4.2	Soll-Ist-Vergleich in Kostenstellen	166
6.5	Anforderungen an die Kalkulation	169
6.5.1	Plan- und Vorkalkulation	171
6.5.2	Soll-Ist-Vergleich in Aufträgen	173
6.5.3	Kommunikation von Kostenänderungen	175
6.5.4	Mittelfristige Steuerung der Produktkosten	177
6.6	Aufbau einer echten DB-Rechnung	178
6.6.1	Sechs Anforderungen für die Gestaltung der führungsgerechten DB-Rechnung	178
6.6.2	Die Gestaltung der stufenweisen DB-Rechnung	180
6.6.3	Aufbau der mehrdimensionalen DB-Rechnung	184
6.6.4	Plan-Ist-Vergleich in der DB-Rechnung	187
6.6.5	DB-Rechnung und strategische Ziele	189
6.7	Was geschieht mit den Abweichungen?	190
6.7.1	Abweichungsresümee	190
6.7.2	Abstimmbrücke zum externen Bericht	192
6.8	Umfassende Leistungserfassung einrichten	194
6.9	Rekapitulation der Anforderungen an die Systemgestaltung im Management Accounting	194
7	Ergebnisziele in Konzernen	197
7.1	Transferpreis und Entscheidungen	197
7.2	Entscheidungsrelevanz lokal und zentral	199
7.3	Langer DB I und Transferpreis	203
7.4	Bestandsziele im Konzern	212
8	Zusammenfassende Übersicht	213
8.1	Rekapitulation der Jahreszielvorschläge	213
8.2	Rekapitulation mittelfristige Effizienzziele	216
8.3	Rekapitulation der Vorsteuerungsgrößen	219
9	Anhänge	227
	Anhang A: Nutzenprovision	227
1	Die Krux mit der Umsatzprovision	227
2	Nutzenprovision einführen	230
3	Nutzenprovision ohne Bekanntgabe der Deckungsbeiträge	236
4	Preisdurchsetzungskompetenz als strategische Komponente	236
5	Product Manager in die Nutzenprovisionierung einbinden	239
6	Deckungsbeiträge sind nicht bekannt	241
7	Potentielle Schwächen der Nutzenprovision	241
8	Umstellung von Umsatzprovision auf Nutzenprovision	242
	Anhang B: Detailliertere Methoden zur Bestimmung des Kapitalkostensatzes	243

---

1	Bestimmung der Eigenkapitalkosten	243
2	Bestimmung der Fremdkapitalkosten und der Steuern	248
3	Bestimmung der Verschuldung	250
4	Bestimmung von WACC und Ziel-ROCE	251
10	Glossar	253
11	Abkürzungen	257
12	Abbildungsverzeichnis	259
13	Literaturverzeichnis	263
14	Index	265



# 1 Bestimmende Führungsprinzipien

Soll ein Kennzahlenset entwickelt werden, ist vorgängig Klarheit über Ziele und Prozesse der Unternehmensführung und über die dem Verständnis ganzheitlicher Führung zugrunde gelegten Führungsprinzipien zu schaffen. Dieser Einordnung ist dieses Kapitel gewidmet. Zu folgenden Themen finden sich die von uns bezogenen Grundpositionen beschrieben:

- Ablauf des Führungsprozesses
- Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung AKV
- Führung durch Zielvereinbarung
- Ganzheitliche Unternehmensführung

**Welche Ziele, Prozesse und Führungsprinzipien gelten?**

## 1.1 Führungskreislauf

Jede Person die führt, muss sich am Führungskreislauf orientieren.

Zuerst muss sie wissen, was sie wollen soll. Das bedeutet zu überlegen,

- welche Resultate (Ziele) bis zu einem bestimmten Zeitpunkt erreicht werden sollen,
- mittels welcher Handlungen (Massnahmen),
- mittels welchem Mitteleinsatz und
- mittels welcher Verfahrenkenntnisse (know how)

die Zielerreichung erfolgen kann.

Dieser Teilprozess der Führung wird landläufig als Planung bezeichnet. Die Planung der nächsten Planperiode ist dann abgeschlossen, wenn die (Jahres-) Ziele sowie die Sollwerte, die in Teilperioden erreicht werden sollen, vereinbart und von der Gesamtführung, z.B. Verwaltungsrat, beschlossen sind (validiert).

**Ziel**

Da die Realität nur selten so eintritt, wie die Führungskraft geplant hat, sind die Ziele mit dem Erreichten zu vergleichen, damit feststellbar ist, wie erfolgreich man selbst oder seine Organisation bei der Zielerreichung vorgegangen ist. Dazu sind die Istwerte zu messen. Diese werden mit dem Plan, das heisst dem quantifizierten Ziel verglichen, woraus der Plan-/Ist- oder der Soll-/Ist-Vergleich entstehen. Letztere geben Hinweise, ob und wo mit Korrekturmassnahmen dafür zu sorgen ist, dass Plan-/Ist-Diskrepanzen behoben oder ausgeglichen werden können.

**Plan  
Soll  
Ist**

Will man wissen, ob die im Kontrollprozess bestimmten Korrekturmassnahmen auch ausreichen werden, das ursprünglich festgelegte Ziel zu erreichen, ist eine Erwartungsrechnung (Forecast) am Platz. Sie dient dazu, die Auswirkungen der beschlossenen Massnahmen zu quantifizieren, sodass daraus ein für das Jahresende oder für das Projektende erwartetes Ergebnis ermittelt werden kann.

**Kontrolle  
Forecast**

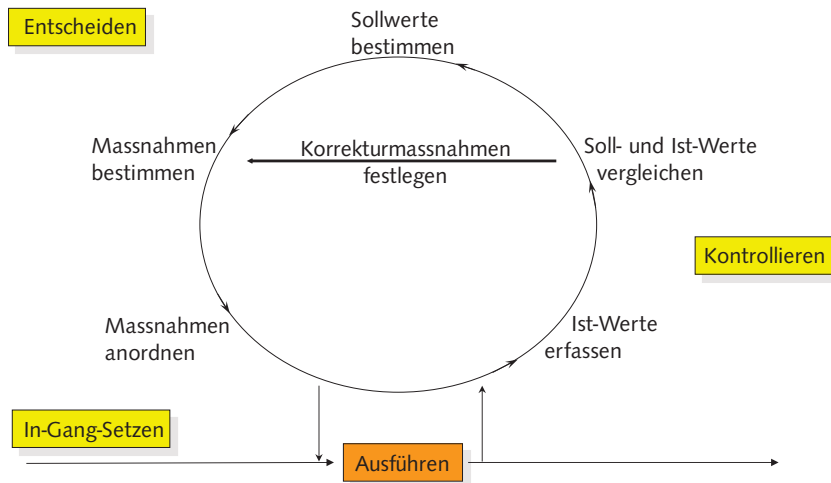


Abb. 1: Der Führungskreislauf (Ulrich, Krieg, 1974, S. 30)

### Nicht Ziele, sondern Erwartungen anpassen

Erweist sich ein Ziel im Laufe eines Jahres aus Gründen wie Wechselkursverschiebungen, Absprung zentraler Kunden, Rohstoffengpässen, Unfällen oder ähnlichem als nicht realisierbar, soll die Erwartungsrechnung angepasst werden, nicht das ursprüngliche Ziel. Denn eine Zielanpassung führt dazu, dass der Vergleichsmaßstab verloren geht und im schlimmsten Fall sämtliche Ziele neu verhandelt werden müssen. Zudem, das zeigt die Praxis in vielen Unternehmen, verleitet die Möglichkeit, ein Ziel unterjährig anzupassen, viele Personen dazu, im Planungsprozess die Qualität der Planzahlen zu vernachlässigen („man kann ja dann immer noch nachjustieren, wenn es nicht so kommt wie angenommen.“).

### Strategisch in Vorkoppelungen denken. (Feedforward)

Anders ist die Situation im Bereich der strategischen Planung. Dort muss es möglich sein, strategische Ziele im Rahmen einer Strategierevision anzupassen. Denn es kann sein, dass die der Strategie ursprünglich zugrunde gelegten Annahmen nicht mehr zutreffen oder dass externe (Umwelt-)Faktoren die Erreichung eines strategischen Ziels verunmöglichen.

Begrifflich ist es für die Gestaltung von Management-Informationssystemen und Kennzahlensystemen wichtig, Erwartung, Trend, Hochschätzung und Prognose auseinanderzuhalten:

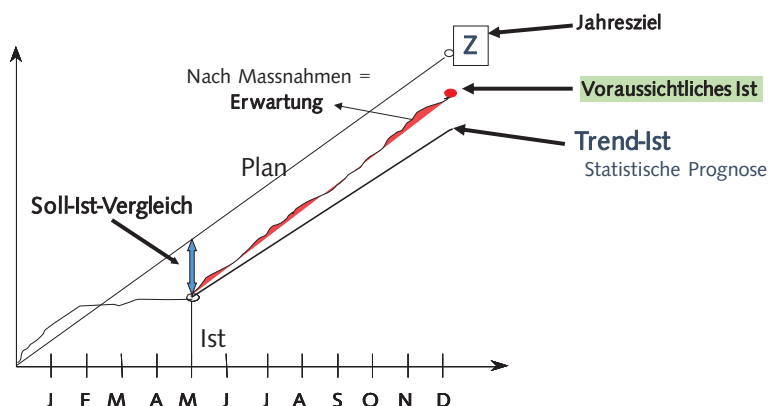


Abb. 2: Plan, Soll, Ist, Erwartung und voraussichtliches Ist

Die Erwartung, oft auch Forecast oder Fertigschätzung genannt, quantifiziert die von den Führungskräften für den Rest des Planungshorizonts noch erwarteten Resultate unter Einbeziehung der von ihnen beschlossenen Korrekturmassnahmen und der bisher erreichten Istwerte.

**Nur Führungskräfte können Forecasts erstellen**

Eine Trendrechnung ermittelt aufgrund der bisherigen Istwerte und der Istwerte vergangener Perioden den wahrscheinlichen Endwert, berücksichtigt aber dabei nur die statistische Erfahrung, nicht jedoch die beschlossenen Korrekturmassnahmen. Zudem ist unseres Wissens kein statistisches Verfahren in der Lage, einen Trendbruch vorauszusagen.

**Trend und Hochrechnung kann der Computer rechnen**

Hochschätzung wird als Begriff vielfältig verwendet. Wir haben festgestellt, dass meistens das bisherige Ist plus der verbleibende Plan als Hochschätzungswert angegeben werden. Diese Methode trägt jedoch den Management-Entscheidungen bezüglich Korrekturen nicht Rechnung, was zu wenig brauchbaren voraussichtlichen Istwerten führt. Ebenso wenig klar definiert ist der Begriff der Prognose. Ebenfalls nach unserer Erfahrung handelt es sich meist um eine Voraussage des zu erwartenden Istwerts per Jahresende auf Basis von Istwerten vergangener Perioden.

Für Management-Zwecke erscheint uns deshalb die Erwartungsrechnung als das am besten geeignete Instrument zur Präsentation zu erwartender Werte am Ende eines Jahres oder Projektes.

**Forecast stützt vorausschauende Führung**

In der arbeitsteiligen Welt werden Ziele auf die nachfolgenden hierarchischen Stufen bis zu den einzelnen Mitarbeitenden heruntergebrochen sowie mit den anderen Bereichen, die Unterstützungsleistungen für die Zielerreichung erbringen sollen, abgestimmt (dazu mehr im Kapitel zur Führung durch Zielvereinbarung).

Fazit aus dem Führungskreislauf: Ein stufengerechtes Kennzahlensystem ist in der Lage, Plan-, Soll-, Ist- sowie Erwartungswerte abzubilden.

In der MIS-Sprache nennt man diese vier Ausprägungen die „Wertarten“. Der Führungskreislauf gilt in jeder hierarchischen Stufe und wiederholt sich laufend.

**Wertarten**

## 1.2 Verantwortung und Delegation

Wer über Zielinhalte und Zielhöhen (mit-)entscheidet, übernimmt nach altbekannten Regeln der Organisation (vgl. Ulrich/Fluri, 1995, S. 146 f.) die Verantwortung für die Resultate, bestimmt aber auch über die Massnahmen, den Ressourceneinsatz und – soweit nötig - über die Korrekturmassnahmen. Jede führende Person übernimmt die Verantwortung für die Zielerreichung. Diese Verantwortung kann mit vier Elementen umfassend beschrieben werden:

- **Quantität:** Die bestellte Leistungsmenge liefern.
- **Qualität:** Die geforderte Qualität erreichen.
- **Termin:** Die Leistung termingerecht erbringen.
- **Ergebnis:** Die Sollkosten oder das geplante Ergebnis einhalten.

**Immer 4 Verantwortungs-elemente**

Auf diese vier Elemente ist das gesamte Führungsverhalten auszurichten, ob nun die Leistung von der führenden Person direkt und selbst erbracht wird oder ob die Aufgabe an nachgeordnete Personen weitergereicht wird. Alle Handlungen und Verhaltensweisen einer Führungsperson sollten darauf zielen, dass sie zusammen mit ihren Mitarbeitenden die festgelegten Ziele unter Einhaltung der vier Elemente Qualität, Quantität, Termin und Ergebnis erreichen kann.

**Handlungsverantwortung ist delegierbar, Führungsverantwortung nicht**

Wer einen Teil seiner Führungsaufgabe an andere Personen weitergibt, bleibt in der Führungsverantwortung, gibt aber die Handlungsverantwortung weiter. Auf der nächsten Stufe geschieht wiederum dasselbe. Das ist das Delegationsprinzip. Im Delegierenden entsteht Führungsverantwortung, für den Übernehmenden Handlungsverantwortung. Delegierbar ist die Handlungsverantwortung, nicht jedoch die Führungsverantwortung. Die oberste Führungsperson hat auch die nicht delegierbare Verantwortung für das Gesamtunternehmen. An die nachfolgenden hierarchischen Stufen wird Handlungsverantwortung übergeben. Letztere wandelt sich zur Führungsverantwortung, wenn Aufgaben weiter delegiert werden. Diese Kaskade zieht sich durch die gesamte Organisation hindurch. Das gilt auch für die Erreichung finanzieller Ziele.

**Delegation ermöglicht Selbstorganisation  
Delegation erfordert Zielerreichungs-Kenngrößen**

Delegation ist in erster Linie eine Organisationsform, die helfen soll, Komplexität zu bewältigen. Durch Delegation wird Entscheidungsfreiraum an die nächste Stufe weitergegeben, sodass sich die delegierende Stufe nicht mehr um die Einzelheiten der Zielerreichung kümmern muss und dadurch ihre Zeit für das Treffen umfassenderer Entscheidungen einsetzen kann. Dem Abgeben von Entscheidungsfreiraum an die nächste Stufe steht dieser die Übernahme der (Handlungs-)Verantwortung gegenüber.

Verständlicherweise haben in diesen Situationen sowohl die delegierende als auch die übernehmende Person das Bedürfnis, Kenngrößen zu finden, welche ihnen schnell und übersichtlich zeigen, ob die angestrebten Ziele eines Führungsbereichs erreicht wurden oder werden.

**Wenige aber wesentliche Kennzahlen**

Zur Komplexitätsbewältigung sind diejenigen Kenngrößen und Kennzahlen herauszuschälen, welche für einen organisatorischen Bereich die obersten erfolgsbestimmenden Größen sind. Dabei gilt das Prinzip, dass die Messung mit möglichst wenigen Kenngrößen erfolgen soll, damit die Konzentration auf das Wesentliche sichergestellt werden kann.

Die Gestaltung stufengerechter Ziel- und Kennzahlensysteme muss sich folglich darauf konzentrieren, für jeden Führungsbereich die obersten relevanten Planungs- und Steuerungsgrößen zu finden.

**Eigenverantwortung, Freiheit, Delegation und Selbstorganisation**

Eine führende Person verpflichtet sich dazu, die von ihr übernommenen Ziele zu erreichen. Sie übernimmt die Verantwortung dafür. Im Gegenzug erhält sie die Freiheit, innerhalb der definierten Rahmenbedingungen eigenverantwortlich über Teilziele, Massnahmen und Ressourceneinsatz zu bestimmen.

Wir gehen von der Annahme aus, dass zwecks Komplexitätsbewältigung das Delegationsprinzip möglichst umfassend angewendet wird, das

heisst, die Handlungsverantwortung immer auf die unterste mögliche Ebene weitergegeben wird. Dadurch wird auch der Entscheidungsfreiraum - so weit möglich - nach unten gegeben (Selbstorganisation).

## 1.3 Führung durch Zielvereinbarung

Führung durch Zielvereinbarung FdZ ist das Managementkonzept, das vor allem auf die in einem Geschäftsjahr zu erreichenden Ziele ausgerichtet ist. Ob diese Ziele normativer, strategischer oder operativer Natur sind, ist nur indirekt von Bedeutung. Denn jedes Ziel muss schlussendlich operativ „mit den Füßen auf der Erde“ verwirklicht werden. Mit FdZ wird die Idee verfolgt, die Leistungen, die Anstrengungen und das Verhalten jeder mitarbeitenden Person auf die Realisierung unternehmenspolitischer, strategischer und operativer Gesamtziele auszurichten. Es sollen daraus die Konzentration auf das Wesentliche, eine Bündelung der Kräfte und die gegenseitige Abstimmung der Anstrengungen resultieren.

Ausgangspunkt ist die eindeutige Definition des Begriffs „Ziel“:

**Ziele sind zu erreichende Resultate** oder Zustände!  
Bei der Zielbildung ist ein Ziel ein vorweggenommenes Resultat.

Ein Ziel ist der Massstab für Erfolg.

Ein Sprinter nimmt sich beispielsweise vor, die 100 Meter-Strecke unter 10 Sekunden zu laufen oder alle anderen zu schlagen. Erfolgreich ist er aus seiner Sicht, wenn er an einem Wettbewerb mindestens eines dieser beiden Resultate schafft.

Erfolg ist dann eingetreten, wenn ein Ziel erreicht wurde oder ein angestrebtes Resultat realisiert wurde. Solange einer Person oder Organisation nicht bekannt ist, **was und wie viel** sie erreichen will, kann sie sich nicht mit ihrem Mitteleinsatz und ihren Massnahmen auf das Was, eben auf das Ziel ausrichten. Sie weiss folglich auch nicht, wie erfolgreich sie ist.

### 1.3.1 Beitragsdenken

Will ein Unternehmen ein Marktanteilsziel oder ein Rentabilitätsziel verfolgen, müssen dazu alle Mitarbeitenden koordinierte Beiträge in Form von Resultaten erbringen. Beispiele:

- Die verkaufsfähigen Produkte oder Dienstleistungen müssen entwickelt und getestet sein,
- sie müssen in der geforderten Qualität und Quantität termingerecht verfügbar sein,
- sie müssen den potentiellen Kunden bekannt sein, damit diese sie auch kaufen,
- die Administration, vom Telefondienst bis zur Buchhaltung, gewährleistet reibungslose Abläufe, sei es die umgehende Beantwortung von Anfragen, die rechtzeitige Beschaffung von neuem Personal oder die sachlich, fachlich und termingerecht richtige Erstellung der Rechnungsabchlüsse.

Aus der Sicht der einzelnen Person steht die Frage im Vordergrund:

**Vereinbarung von Jahreszielen ist praktisch**

**Definition Ziel**

**Ohne Ziele gibt es keinen Erfolg**

**Koordinierte Beiträge zur Erreichung der obersten Ziele sind erforderlich**

Die **Inkraftsetzung der Ziele** bildet den Abschluss des Zielbildungsprozesses. Dazu sind meistens noch Rückkopplungsschleifen erforderlich, damit die Zielinhalte und die Prioritätenfolge definitiv festgelegt werden können.

Die vereinbarten Ziele werden schliesslich durch ein zweistufiges Verfahren verbindlich:

1. Durch die Unterschrift sowohl des Mitarbeiters als auch des Vorgesetzten unter den vereinbarten Zielkatalog.
2. Durch die Genehmigung der Jahresziele und des Budgets des Unternehmens durch das oberste Leitungsgremium (Verwaltungsrat, Aufsichtsrat, ev. Eigentümer).

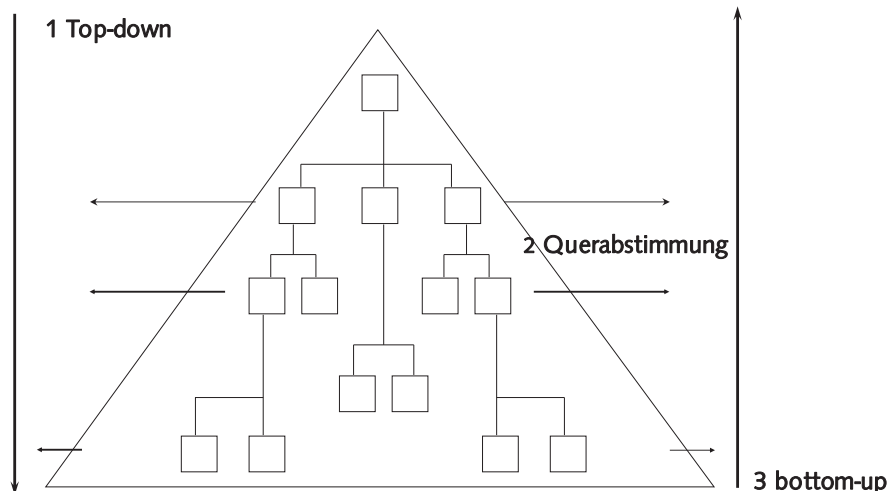


Abb. 3: Die 3 Hauptphasen des Zielbildungsprozesses

**Mein Geschwätz von gestern? Heute ist alles anders!**

Die Neuaufnahme von Zielen im Verlauf des Geschäftsjahres oder die Veränderung der Prioritätenreihenfolge sollte die Ausnahme sein. Werden nämlich die drei dargestellten Hauptphasen ernsthaft durchlaufen, werden auch die wirklich wichtigen Resultate erkannt und gegenseitig abgestimmt. Das sich aus der engagierten Zieldiskussion ergebende Gleichgewicht soll ja zur Konzentration der Kräfte auf die Erreichung der Gesamtziele führen. Laufend neue Ziele dazu zu geben oder „Hauruckübungen“ stören diese Konzentration auf das Wesentliche.

**Gibt es so was wie die höchsten Ziele des Unternehmens?**

## 1.4 Ganzheitliche Unternehmensführung

Fast alle Unternehmen zeichnen sich dadurch aus, dass sie n-dimensional zu führen sind. Es ist gleichzeitig auf die Bedürfnisse der Märkte, der Lieferanten, der Mitarbeiter, der öffentlichen Meinung, der natürlichen Umwelt, der Geldgeber und der Eigner zu achten. Zudem sind gesetzliche Vorgaben und politische Meinungen sowie Entwicklungen in den Medien zu berücksichtigen. Welche dieser Dimensionen in welchem Moment wie wichtig sein wird, lässt sich kaum voraussagen. Wird die Entwicklung von Unternehmen über die Zeit beobachtet, ist immer wieder festzustellen, dass

kaum ein Unternehmen eine dieser Dimensionen ausserhalb seiner Überlegungen lassen darf, also einen Ansatz zur möglichst ganzheitlichen Führung finden muss. Da jedoch unsere Fähigkeit, eine grosse Anzahl von Variablen gleichzeitig zu erfassen, zu beurteilen und in unseren Entscheidungen richtig zu gewichten, beschränkt ist, wird seit Langem und immer wieder nach einem Orientierungsrahmen gesucht, der die höchst aggregierten Grössen der Unternehmensführung zusammenfasst und eine Hilfestellung für die ganzheitliche oder integrale Führung bietet.

### 1.4.1 Die obersten Zielgrössen des Unternehmens

Viele Gespräche mit Unternehmern sowie Analysen der Forschungsergebnisse aus der Entwicklung des St. Galler Management-Modells (Ulrich/Krieg 1974) haben dazu geführt, dass wir heute **fünf Zielbereiche** (Schlüsselbereiche, ähnlich bei Malik, 2008, 146 ff.) erkennen, die zusammen die obersten Bestimmungsfaktoren unternehmerischen Erfolgs ergeben.

Wir stellen diese fünf Grössen als Pentagramm dar, weil sie sich auch gegenseitig bedingen. Die Ausprägung der einen Grösse ist immer auch ein Stück weit die Folge der Ausprägung der anderen vier Grössen. Ihre nähere Betrachtung zeigt, dass diese Zielbereiche sowohl für privatwirtschaftliche Unternehmen als auch – mit geeigneten Anpassungen – für NGO und in weiten Teilen für Organisationen der Verwaltung und der Politik die obersten Bestimmungsgrossen sind.



Abb. 4: Das Pentagramm für unternehmerischen Gesamterfolg

#### Marktstellung:

Ein Unternehmen muss fortlaufend genügend Kunden finden, die seine Produkte und/oder Dienstleistungen kaufen und auch bezahlen.

Eine starke Marktstellung gibt der Organisation die Chance, technische Standards durchzusetzen, an welche sich die Konkurrenten halten müssen (Beispiel: Betriebssysteme wie Windows oder Android).

Starke Marktstellung führt nach empirischen Erkenntnissen auch zu einer stärkeren Position, höhere Verkaufspreise durchzusetzen.

**Genügend Kunden zur Erreichung einer verteidigbaren Marktstellung**

**Innovation:**

Die menschliche Erfahrung zeigt, dass Produkte/Dienstleistungen nach einer gewissen Zeit die Gunst der Kunden verlieren. Sie werden weiter entwickelt, durch andere Produkte (ev. der Konkurrenz) ersetzt oder das Interesse an ihnen verschwindet.

(Wer kann/will heute noch kuhwarme Milch direkt beim Bauern kaufen? Wer will sich für den Transport von Gütern noch auf Pferdefuhrwerke verlassen, wenn schnellere und sicherere, eventuell sogar günstigere Angebote verfügbar sind?)

**Unsere Ideen und Prozesse müssen laufend neue Anwendungen hervorbringen, für welche genügend Kunden bezahlen wollen.**

Unternehmen müssen folglich ihre Produkte/Dienstleistungen ständig weiterentwickeln oder neue erfinden, damit sie ihre Marktstellung entweder halten oder in einem neuen (Markt-)Bereich aufbauen können.

Für die unternehmensinterne Entwicklung ist Innovation von genau so hoher Relevanz wie für die Wahrnehmung durch die Kunden. Nach innen geht es um die Verbesserung, Vereinfachung und Beschleunigung der Prozesse. Ist ein Unternehmen nicht genügend gut in der Lage, seine Leistungen termingerecht, also kundenwunschgerecht zu liefern, wird es über kurz oder lang seine starke Marktstellung verlieren. Als Folge wird es, da es seine Kapazitäten nur beschränkt anpassen kann, auch teurer produzieren als die Konkurrenz.

**Attraktivität für Mitarbeiter:**

**Bedeutende know how-Träger halten, benötigte Qualifizierte dazugewinnen**

Innovationen und eine gute Marktstellung werden durch Mitarbeiter entwickelt. Für das Unternehmen stellt sich deshalb laufend die Frage, wie es diejenigen Mitarbeiter, deren Fähigkeiten und Fertigkeiten in der Zukunft benötigt werden, halten oder neu am Arbeitsmarkt rekrutieren kann. Dabei ist das Lohnniveau im Vergleich zu anderen potentiellen Arbeitgebern nur einer der bestimmenden Faktoren. Aspekte wie die gelebte Führungskultur, Karriere- und Weiterbildungsmöglichkeiten oder Arbeitszeitmodelle spielen eine mindestens ebenso bedeutende Rolle. Die Vermittlung des Sinns der Arbeit und der mit ihr zu verwirklichenden Ziele trägt – so vermuten wir – langfristig am stärksten zur Attraktivität einer Anstellung bei.

**Rentabilität:**

**Ist die risikogerechte Verzinsung des betriebsnotwendigen Vermögens zu schaffen?**

Das Input-/Outputverhältnis muss stimmen, wenn eine Organisation langfristig bestehen will. Eine NGO muss meistens keinen Gewinn erarbeiten, doch muss sie ihre Verbräuche ebenfalls so dimensionieren, dass diese die Einkünfte (aus welchen Quellen auch immer) nicht übersteigen. Sinnemäss kann eine staatliche Organisation auch nicht mehr verbrauchen als sie mit Steuern und Gebühren einnimmt. Wird gegen diese Regel verstossen, steigen die Schuldenberge ins Unermessliche und die politische Führung muss einen beträchtlichen Teil ihrer Arbeit auf den Abbau dieser Schulden konzentrieren. In diesen Organisationen muss die Rentabilität mittelfristig mindestens Null sein.

Im privatwirtschaftlich geführten Unternehmen muss sich das eingesetzte Geld durch die Operation marktgerecht verzinsen. Die Rentabilität muss nicht nur genügen, sämtliche Verbräuche zu decken, sondern auch die



Geldgeber für die Übernahme des Verlustrisikos mit Gewinnen zu entschädigen (vgl. Kap. 2.8).

Rentabilität ist damit auch die oberste **Produktivitätskennzahl** eines Unternehmens. Produktivitätsverbesserungen in Teilbereichen eines Unternehmens äussern sich schlussendlich in einem gesamthaft besseren Verhältnis von Geldzufluss zu Geldabfluss.

Rentabilität muss einerseits kurzfristig gesteuert werden. War das Unternehmen im letzten Monat oder im letzten Jahr genügend profitabel?

Andererseits erfordern der Aufbau neuer Marktpositionen, die Entwicklung oder Einführung neuer Produkte oder neuer Technologien heute sehr oft einen Zeitraum von weit über einem Jahr. Vor allem bei strategischen Entscheidungen müssen die Rentabilitätskonsequenzen von Investitionen beurteilt werden. Die Investitionen selbst sind zudem so zu lenken, dass sich das Unternehmen mit ihnen eine starke Kostenposition für das Überstehen von Preissenkungen der Konkurrenz erarbeiten kann. Das Wissen und Können, das aus der Erfahrung wächst, kann ebenso von allen Unternehmen zur Verbesserung der Kostenposition und damit der Rentabilität verwendet werden (Erfahrungskurve, Kap. 4.3). Werden die Chancen zur Verbesserung der Kostenposition nicht selbst umgesetzt, wird es die Konkurrenz tun.

### **Liquidität:**

Liquidität lässt sich vereinfachend als jederzeitige Zahlungsfähigkeit definieren. Eine Organisation muss entweder über Bargeld verfügen oder innert nützlicher Frist genügend davon auftreiben können, wenn sie Löhne oder Lieferanten bezahlen muss. Sind die Werte fast vollständig in Anlagen, Vorräten und Forderungen gegenüber Kunden gebunden, kommt es zur Zahlungsunfähigkeit und damit zum Verlust der Eigenständigkeit. Aus diesem Grund muss die Liquidität als eigenständiger und überlebenswichtiger Zielbereich aufgeführt werden.

### **Ergänzung, Behinderung, Widerspruch:**

Keiner dieser fünf Zielbereiche kann für sich alleine gesteuert werden, keiner kann aus den Führungsentscheidungen ausgelassen werden. Denn wie die nachfolgenden Beispiele zeigen, sind diese Zielbereiche untereinander sowohl im positiven Sinn (den Unternehmenserfolg verbessernd) als auch im negativen Sinn (antinomisch, sich gegenseitig schädigend) verknüpft. Das Management kommt nicht darum herum, bei sämtlichen Entscheiden die Auswirkungen auf die fünf Zielbereiche abzuwägen:

- Versucht ein Unternehmen, seine Marktstellung durch Gewährung von Rabatten zu stärken, kann es dadurch Marktanteile gewinnen. Durch die Rabatte schwinden aber auch die Deckungsbeiträge und die Rentabilität leidet. Oft wird ins Feld geführt, durch die höheren Absatzmengen würde das gesamte Deckungsbeitragsvolumen trotz der höheren Rabatte steigen. Im Kapitel zu den Rentabilitätskennzahlen wird gezeigt, dass dies sehr oft ein Trugschluss ist (vgl. 3.1.1.2).

**Höhere Produktivität muss zu höherer Rentabilität führen.**

**Mittelfristige Rentabilitätsziele**

**Jederzeitige Zahlungsfähigkeit**

- Sinkende Rentabilität führt dazu, dass für die Innovation weniger Mittel zur Verfügung stehen. In der Folge werden sowohl die Entwicklung der Marktstellung beeinträchtigt als auch die Attraktivität für Mitarbeiter im F&E-Bereich.
- Gelingt es, bei gleichbleibenden Preisen die Marktanteile zu steigern, wirkt sich dies auf Rentabilität, Attraktivität und Innovation positiv aus. Parallel steigen jedoch auch Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie die Vorräte an, was zu Liquiditätsengpässen führen kann. Letztere können dazu führen, dass auch ein hoch rentables Unternehmen in Schwierigkeiten gerät, die Löhne rechtzeitig zu bezahlen, was wiederum die Attraktivität mindert.
- Konzentriert sich ein Unternehmen auf die Maximierung der (kurzfristigen) Rentabilität, werden zu wenig Mittel für die Verkaufsförderung und für die Werbung bereitgestellt, was über kurz oder lang zu einer geschwächten Marktstellung führt. Ebenso wird zu wenig in Innovationen und in den Kapazitätsausbau investiert, was sich wiederum mittelfristig negativ auf alle anderen Zielbereiche auswirkt.
- Wird das Management zu „lean“, indem zu wenig Führungspositionen bewilligt werden, steigt zwar ebenfalls kurzfristig die Rentabilität, doch werden sich in der Folge fehlerhafte Prozessabläufe häufen, was zu verspäteten Lieferungen und ungenügender Qualität (Marktstellung), sowie zu verspäteten Projekten (Innovation) führen wird.
- Ein beliebtes Mittel zur Liquiditätsverbesserung ist der Abbau von Beständen im Fertigwaren-, Halbfabrikate- und Rohstofflager. Wie stark wird dadurch der Lieferbereitschaftsgrad (Marktstellung) reduziert? Um wie viel wird die Produktion teurer, weil als Folge kleinere Losgrößen für Fertigungsaufträge vorgegeben werden (Rentabilität)?

Mit dem Zielbereichs-Pentagramm steht erst eine Grundstruktur für die Erarbeitung einer umfassenden Kennzahlensystematik bereit. Wie jede einfache, zweidimensionale Übersicht ist sie aber nicht in der Lage, die internen Relationen und die steuerungsrelevanten Kenngrößen abzubilden. Es fehlt zudem eine Struktur, die darstellt, welche Typen von Entscheidungen durch welche Personenkreise zu treffen sind.

### 1.4.2 Führungsstufen

Wird ein Unternehmen gegründet, steht (mehr oder weniger bewusst) ein **Zweck** im Vordergrund. Dieser kann aus ganz unterschiedlichen Beweggründen entstanden sein, z.B. „Geld verdienen“, „ein Bedürfnis decken“, „Risiken auf mehrere Organisationen oder Personen verteilen“, „Geltung erreichen“, „am Markt gemeinsam auftreten“, „bestehende Unternehmen zusammenführen“.

**Wer wollen wir sein?**

Aus dem Zweck wird abgeleitet, welche Art von Unternehmen entstehen soll und welchen Wertvorstellungen es sich verpflichten will. Das ist üblicherweise das Thema der **Unternehmenspolitik**.

Als Beispiel einer Zweckbestimmung wird der Aufbau und Betrieb eines Unternehmens des öffentlichen Verkehrs verwendet:

Das Beispielunternehmen würde beschliessen, im schienengebundenen Fernverkehr den Erfolg zu suchen. Damit definiert es, dass es Luft- und wassergebundene Verkehrswege sowie den Personennahverkehr aus seinem Geschäft ausschliesst.

**Wohin wollen wir?**

Da die starke Marktstellung eine zentrale Erfolgsvoraussetzung ist, ist basierend auf den Eckwerten der Unternehmenspolitik festzulegen, mit welchen Dienstleistungen oder Produkten das Unternehmen oder Teile von ihm auf welchen Märkten erfolgreich agieren sollen. Das sind **strategische Fragestellungen**.

Das Beispielunternehmen will in definierten Ländern mindestens der zweitgrösste Anbieter von Fernverkehrsreisen werden. Diese Festlegung begründet im weiteren Planungsverlauf die Einrichtung Strategischer Geschäftsfelder SGF.

Damit die Marktstellung unter Beachtung der anderen, ebenso relevanten Zielbereiche erarbeitet werden kann, müssen die Potentiale dazu aufgebaut und zum Funktionieren gebracht werden. Die Weichenstellungen dazu erfolgen in der **operativen Mittelfristplanung**, welche üblicherweise einen Planungshorizont von 2 bis 5 Jahren abdeckt.

Das Beispielunternehmen legt fest, welche Trassen es mitbenutzen will und welche es selbst bauen muss, wie es den Energiebedarf decken wird, welchen Personalbedarf es haben wird, usw.

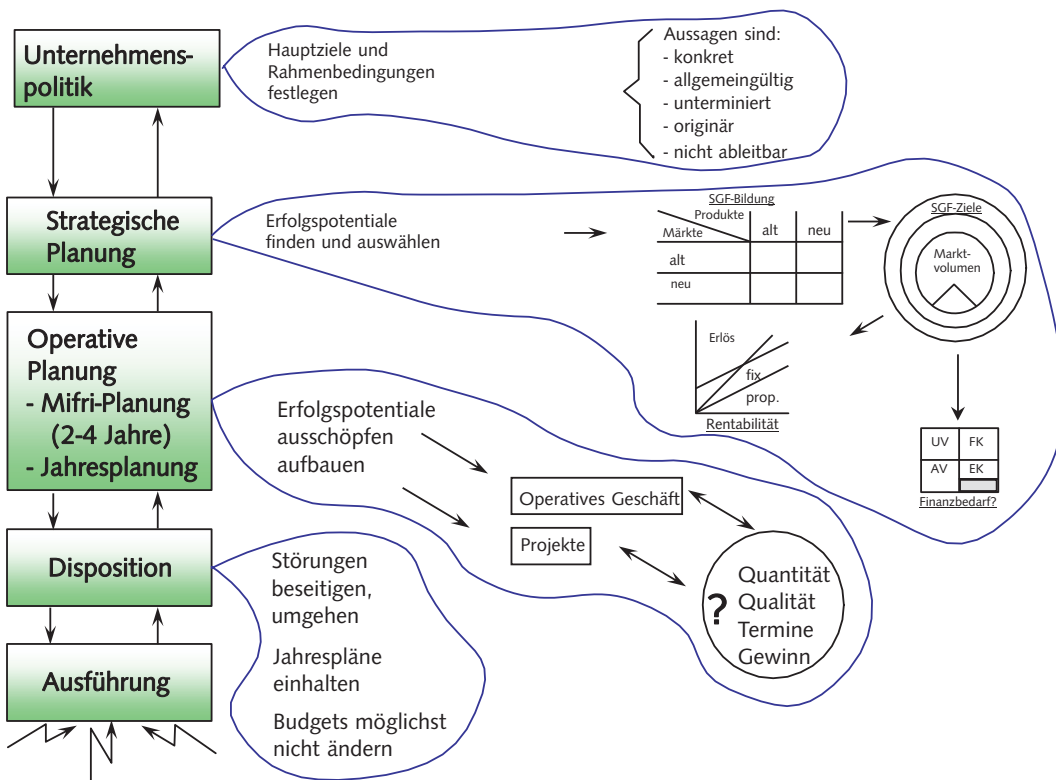


Abb. 5: Führungsstufen im St. Galler Management-Modell

Die Verbindung zwischen strategischer und operativer Planung wird über die Mittelfristplanung geschaffen (Abb. 6).

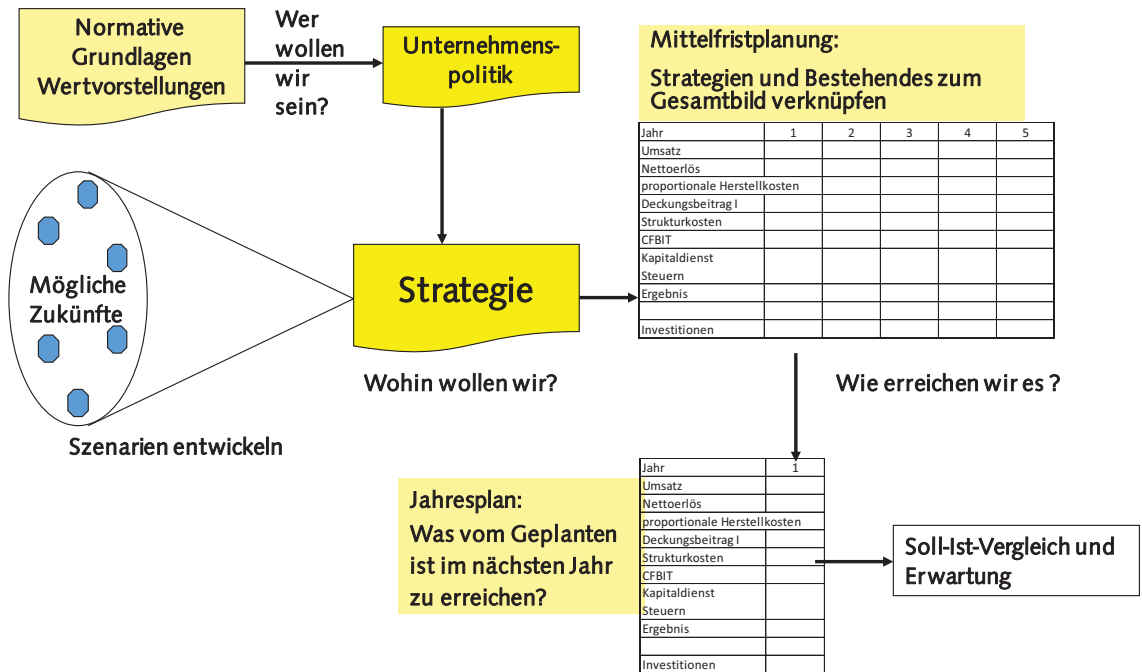


Abb. 6: Von den Wertvorstellungen bis zum Jahresplan

**Wie erreichen wir es?**

Aus den Potentialen müssen Umsätze und Ergebnisse entstehen, die ihrerseits wieder Innovationen der Zukunft finanzieren sollen und ausreichen müssen, die Forderungen von Mitarbeitenden, Lieferanten, Staat und Geldgebern zu befriedigen. Die Abstimmung von zu erreichenden Zielen, einzusetzenden Mitteln sowie notwendigen Verfahrenskennntnissen zur Erzielung der Ergebnisse erfolgt in der **operativen Jahresplanung**. Resultat dieser Planung sind die Zielkataloge von Mitarbeitern und Führungskräften aller Stufen und die dazu gehörenden Planauswertungen bezüglich Kosten, Leistungen, Erlösen und Ergebnissen.

Das Beispielunternehmen legt seinen Fahrplan und alle damit verbundenen Sachpläne fest und vereinbart mit den verantwortlichen Personen die zu erreichenden Ziele.

Mit Start des Geschäftsjahres sorgen der Verkauf für Auftragseingänge, die Produktion für die Herstellung der bestellten Produkte/Dienstleistungen, die Forschung und Entwicklung für die Generierung neuer Produkte. Alle anderen Funktionsbereiche sorgen dafür, dass die Ressourcen und das know how bedarfsgerecht zur Verfügung stehen, die Prozesse möglichst ohne Reibungsverluste ablaufen und die Ziele erreicht werden können. Dazu delegieren die Führungskräfte die Ausführung der geplanten Aufgaben und Prozesse und setzen sie in Gang (Führungskreislauf). Das ist die eigentliche **Ausführung** oder Umsetzung.

Das Beispielunternehmen sorgt mit seinem Personal und seinen Ressourcen dafür, dass die Züge fahren und die Kunden zufrieden sind.

Da die Realität nie genau so eintrifft wie geplant wurde, bedarf es für die kurzfristige unterjährige Steuerung einer weiteren Führungsstufe, der Disposition. Der Auftragseingang erfolgt unregelmässig, die Produktion muss sich mit der Eröffnung neuer Fertigungsaufträge anpassen und der Einkauf muss einmal mehr und dann wieder weniger Rohstoffe vom Lieferanten abrufen (disponieren). Mitarbeiter fallen wegen Krankheit, Kündigungen oder anderen Gründen aus, die Arbeit muss folglich umverteilt werden.

**Reaktion?**

Im Beispielunternehmen müssen Zugskompositionen umgestellt werden, weil mehr oder weniger Passagiere buchen, weil am Rollmaterial Schäden entstehen. Wegen Verspätungen sind Umleitungen zu organisieren oder Ersatzzüge einzusetzen.

Angewendet auf die rein finanzielle Führung eines Unternehmens ergeben sich in den beschriebenen Führungsstufen diese Hauptfragen:

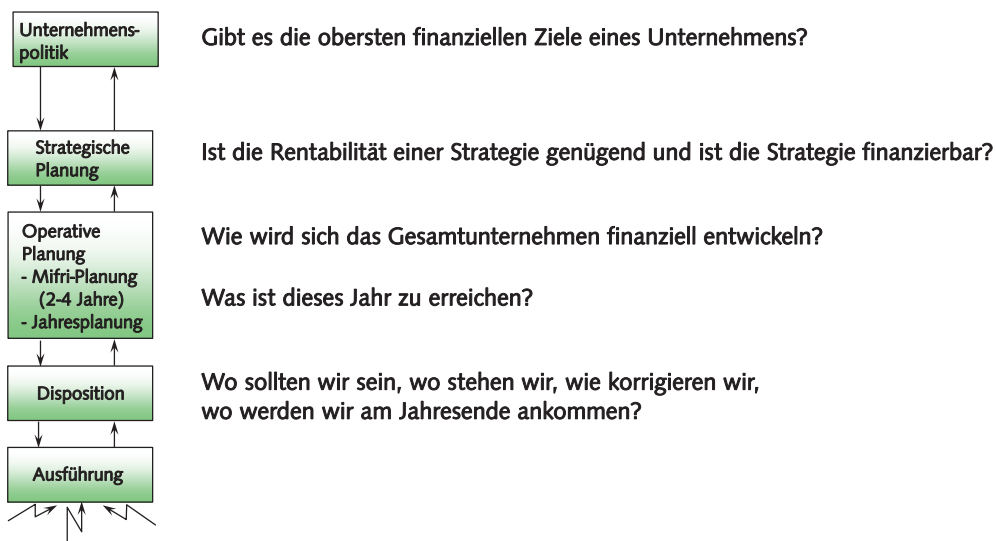


Abb. 7: Fragen zur Suche nach obersten finanziellen Kennzahlen

### 1.4.3 Integriertes Managementsystem IMS

Aufbauend auf dem St. Galler Management-Modell (Ulrich/Krieg, 1974) hat F. Malik das Integrierte Management System IMS entwickelt und weltweit bekannt gemacht (Vgl. Malik (1981), insbesondere S. 25 f.). Die Hauptabbildung darin (hier etwas verkürzt dargestellt) stellt die Integration der verschiedenen Elemente der ganzheitlichen Unternehmensführung in ihren gegenseitigen Abhängigkeiten dar. Sie ist u.E. gut geeignet, die Zusammenhänge zwischen den bisher beschriebenen Führungsprinzipien zu rekapitulieren.

**St. Galler  
Management-  
Modell als  
Grundlage**

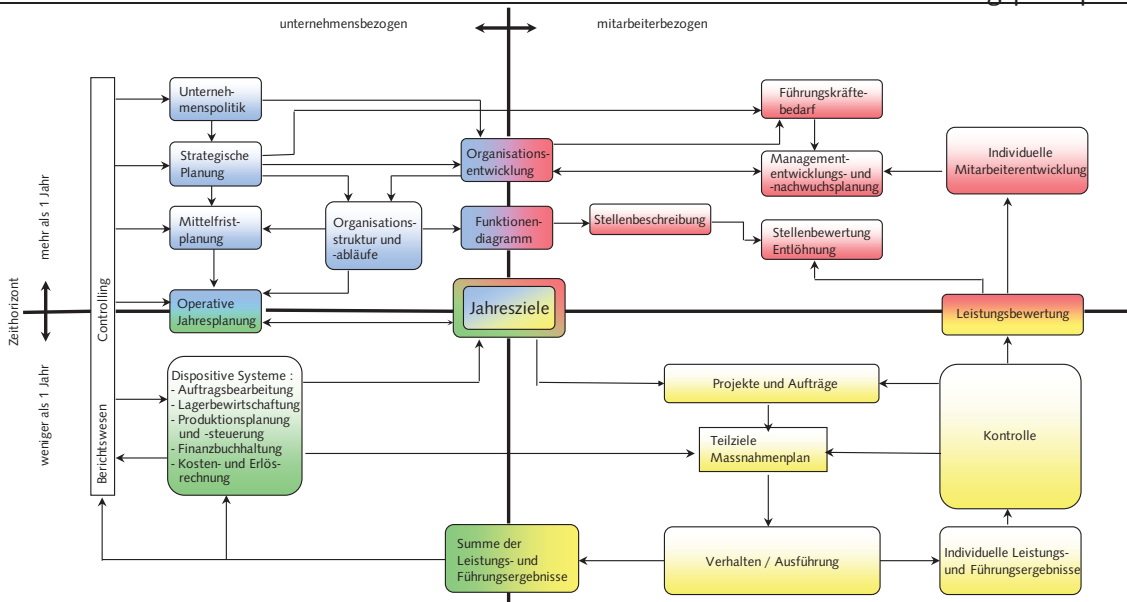


Abb. 8: Das Integrierte Management-System IMS nach Malik (von den Autoren etwas angepasste Darstellung)

#### 4 Quadranten zur Einordnung der Führungsthemen

In der senkrechten Betrachtung wird zwischen unternehmensbezogenen (linke Hälfte, Quadranten 1 und 2) und mitarbeiterbezogenen Elementen der Führung (rechte Hälfte, Quadranten 3 und 4) gegliedert. Waagrecht wird der Zeithorizont des Instrumenteneinsatzes dargestellt. Die obere Hälfte gruppiert die Themen mit überjährigen Zeithorizonten, die untere diejenigen, welche sich direkt aus der unterjährigen operativen Führung ergeben. Die Jahresziele für die einzelne (Führungs-) Person bilden genau den Schnittpunkt zwischen unternehmens- und mitarbeiterbezogenen Festlegungen und sollen diejenigen Resultate beschreiben, welche im Planjahr zu erreichen sind.

#### Führungskreislauf, Führungsstufen, Ziele, Selbstorganisation

- In Quadrant 1 links oben sind die Führungsstufen zu erkennen, welche vom Unternehmenszweck bis zur Jahresplanung reichen.
- In Quadrant 4 rechts unten findet sich der Weg der Umsetzung der Jahresziele einzelner Personen in Resultate. Das ist zum einen die Führung durch Zielvereinbarung durch Ableitung persönlicher Ziele aus höherstufigen Zielen. Andererseits sind auch die Prinzipien der Delegation und der Selbstorganisation darin enthalten. Daraus ergibt sich die Verantwortung für die Zielerreichung und die Ermöglichung der Selbstkontrolle.
- Über die Leistungsbewertung erfolgt die Rückkopplung der erzielten Resultate zum Auftrag der Stelle oder der Führungsfunktion in Quadrant 3 oben rechts. Ebenfalls dort sind die Fragen zum Bedarf an Fach- und Führungskompetenzen zu bearbeiten und in der mehrjährigen Planung zu berücksichtigen. Die aufzubauenen Potentiale sind wiederum Vor-aussetzung für die Erreichung der strategischen und operativen Ziele, die in Quadrant 1 bestimmt wurden.
- Im Quadrant 4 unten links erfolgt die unterjährige (dispositive) Steuerung der Zielerreichung. Die Messung der erreichten Resultate ist notwendig, um den Grad der Zielerreichung beurteilen zu können. Der Führungskreislauf aus 1.1 findet sich somit in den Quadranten 1 (Zielbildung) und 2 (Messung der Resultate und Rückkopplung). Das Funktionieren der Rückkopplung setzt den Einsatz

der dispositiven Systeme vor-aus. In ihnen werden die Daten für die unterjährige Planung und Steuerung aufbereitet. Das reicht von der Erfassung eines ersten Kundenkontakts über die gesamte Leistungserstellung und den Zahlungseingang bis hin zur Nachbetreuung der Kunden. Die Gewinnung des Hauptteils dieser Daten erfolgt in den ERP, den Enterprise Resource Planning Systems. Diese sind folglich so einzurichten, dass aus ihrem Output, aus ihren Berichten die stufengerechten Kennzahlen gewonnen werden können.

- Controlling schliesslich ist der gesamte Prozess der Zielfestlegung, der Planung und der Steuerung im finanz- und im leistungswirtschaftlichen Bereich (CWB, S. 52). Mit Hilfe von Vorkopplungen (Unternehmenspolitik und Strategie) und Rückkopplungen (Vergleich des Erreichten mit dem Geplanten) versuchen die Führungskräfte zukunftsbestimmende Pläne zu entscheiden und zu beurteilen, inwieweit die Umsetzung schon gelungen ist. Damit wird auch offensichtlich, dass Controlling nicht eine Abteilung ist, sondern eine wesentliche Aufgabe der Führungskräfte aller hierarchischen Stufen.

Im Zentrum des IMS stehen die persönlichen Jahresziele einer Führungskraft (und damit auch ihrer Mitarbeitenden). Damit ihre Erreichung verfolgbar wird, müssen sie mess- und/oder überprüfbar fixiert werden. Die dazu notwendigen Daten stufengerecht bereitzustellen, ist die Anforderung an ganzheitliche Kennzahlensysteme.

### 1.4.4 Das Modell Lebensfähiges System

(VSM Viable System Model)

Wird nach stufengerechten Kennzahlen gefragt, erfordert dies nicht nur ein Denken in Hierarchien und obersten Zielen, sondern es ist auch die Überlegung einzubeziehen, wie das Unternehmen als produktives soziales System lebensfähig gemacht und erhalten werden kann. Dieser Thematik geht die Kybernetik, die „Wissenschaft wirksamer Organisation“ (Beer, 2008, S. IX) nach. Beer bezeichnet eine Organisation dann als lebensfähig, wenn sie in ihrer spezifischen Umgebung (Umwelt, Unternehmensgruppe, Menschen) überleben kann. Auch wenn sie eigenständig ist und über ein grosses Mass an Autonomie verfügt, kann sie nicht in einem Vakuum überleben (ebenda, S.1, freie Übersetzung der Autoren).

Aus Managementsicht ist es einerseits interessant zu erkennen, wie solche eigenständige Systeme in einem Unternehmen abgegrenzt werden können, andererseits aber auch, wie sie erfolgreich nach innen und nach aussen gesteuert werden können. Dazu hat die Natur das beste bekannte Steuerungssystem selbst entwickelt, das menschliche Nervensystem. Dieses sorgt dafür, dass das Funktionieren der verschiedenen Teilsysteme im Körper abgestimmt verläuft und sich das Gesamtsystem so selbst erhält. Vergleiche mit diesem seit Jahrtausenden erfolgreichen System sollten auch Führungskräften helfen, für die Steuerung ihrer Bereiche Erkenntnisse zu gewinnen.

Um die Zusammenhänge erkennbar und auf Unternehmen übertragbar zu präsentieren, hat Stafford Beer das Viable System Model VSM, das Modell Lebensfähiges System, entwickelt und dazu auch gleich eine Darstellungsnotation mitgeliefert (einen guten Einstieg liefert sein Buch „Diagnosing the System for Organizations“, welches oben schon zitiert wurde).

**Menschliches  
Nervensystem  
als Referenz-  
modell**

**Viable  
System  
Modell**

Nachstehend soll nicht das VSM in seinen Einzelheiten erklärt werden, dazu gibt es sehr gute Literatur und einen intensiven Blog im Web. Die Grundelemente und einige wichtige Inhalte der Steuerung müssen jedoch beleuchtet werden, sollen daraus Gestaltungsempfehlungen für führungsrelevante Kennzahlen gewonnen werden.

### 1.4.3.1 Fünf Teilsteuersysteme und die Rekursivität

Als Grundeinheit einer lebensfähigen Einheit wird die Organisationseinheit OE bezeichnet (Beer 2008, 21). Sie besteht aus der Gesamtheit der Umwelten der Einheit (freie Form), der eigentlichen Operation (Kreis) und dem Management der Einheit (Quadrat).

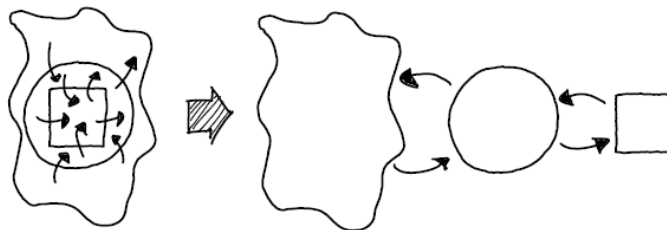


Abb. 9: Notation einer Organisationseinheit im VSM

#### Organisations- einheiten sind kundenorien- tiert

Eine OE tut das, wofür die Kunden bezahlen, resp. sie erfüllt den Zweck der Organisation und wird System 1 genannt. Sie benötigt Autonomie im Verhalten gegenüber den für sie bedeutenden Umwelten und für ihre eigene Steuerung sowie Ressourcen (Mitarbeiter, Anlagen, Geld). Weil die OE aber auch in ein Gesamtsystem eingebunden ist, welches verschiedene Interessen abzuwägen hat, muss sie sich auch an Regeln „von oben“ halten. Die Menschen in der Operation bringen Ideen und verschiedene Verhaltensweisen ein, die aus Sicht des Managements unterstützt/gefördert oder eingeschränkt (mit Regeln oder Kennzahlen) werden müssen, damit die Zusammenarbeit klappt. Je mehr unterscheidbare Verhaltenszustände eine Operation durch eben diese Zusammenarbeit von Menschen und Ressourcen einnehmen kann, desto schwieriger wird es, sie zu steuern und lebensfähig zu erhalten.

#### Varietät

Die Massgrösse zur Messung der Anzahl unterscheidbarer Zustände wird nach W.R. Ashby (1956) Varietät genannt. Dazu 3 einfache Beispiele:

- Ein Stoppsignal hat 3 Lampen, die theoretisch je ein oder aus sein können. Damit sind  $2^3 = 8$  Zustände möglich. Im Strassenverkehr werden zur Varietätsreduktion üblicherweise nur 3 dieser Möglichkeiten genutzt, rot, gelb oder grün. Das Steuerungssystem, in diesem Fall die Strassenverkehrsregeln, hat definiert, dass von allen 8 möglichen Zuständen nur 3 zulässig sind. Es hat dadurch die Varietät der Operation reduziert.
- Eine Autofabrik verfügt über 3 Karosserien, kann 5 Motoren einsetzen und lackiert die Autos in 10 verschiedenen Farben. Das ergibt theoretisch 150 Modelle (Zustände). Im Fall des Ford Model T galt vor rund hundert Jahren die Regel, dass die Autos nur in schwarzer Farbe geliefert werden. Diese Vorgabe hat die Varietät der Operation reduziert.



- Ein Pharmaunternehmen vertreibt nur ein einziges Produkt. Dieses soll nun in 10 Ländern verkauft werden, was 10 landesspezifische Verpackungen und Beipackzettel erfordert. Zur Umsetzung muss das Steuerungssystem, in diesem Fall das ERP, in der Lage sein, die 10-fache Varietät auch abzubilden (z.B. wie viele verschiedene Beipackzettel sind pro Land zu drucken?).

Daraus lässt sich ableiten, dass ein Steuerungssystem mit der zulässigen Varietät des zu steuernden Systems umfassend umgehen können muss.

Fixiert z.B. ein Finanzchef die Regel, dass die gesamten wertmässigen Lagerbestände nie mehr als einen Zwölftel der Jahresmaterialverbräuche betragen dürfen, will er damit erreichen, dass die Lagerwerte niedrig bleiben. Diese Regel berücksichtigt aber nicht, dass ein grosser Teil des Lagerwerts in „alten Ladenhütern“ investiert ist. Das kann wiederum die Konsequenz haben, dass die schnell drehenden Teile nur in ungenügender Menge lagerhaltig sind, was in der Produktion zu Verspätungen führt und die Folge hat, dass Liefertermine gegenüber Kunden nicht eingehalten werden können.

Zu einfach gestaltete Kennzahlen können folglich die Lebensfähigkeit negativ beeinflussen.

Ein Unternehmen verfügt üblicherweise über mehrere OE, die in verschiedenen, sich teilweise überlappenden Umwelten tätig sind. Die Organisationen können Vertriebe, Ämter, Krankenhausabteilungen oder ähnliches sein. Zu ihrer Steuerung ist wieder jeweils ein Management erforderlich. Diese Führungsorganisationen ihrerseits müssen in der Lage sein, die Handlungen ihrer Operationen so zu steuern, dass die OE sich im Sinne von lebensfähig richtig entwickelt.

Die Varietät des Gesamtsystems wird nicht nur dadurch erhöht, dass mehrere OE nebeneinander bestehen, sondern auch dadurch, dass sich diese mehr oder weniger intensiv gegenseitig abstimmen müssen. Z.B.:

- Soll es zulässig sein, dass sich zwei OE im gleichen Absatzmarkt konkurrenzieren?
- Bezieht eine OE von anderen OE Services oder Produkte und wenn ja zu welchem Preis und zu welchen Belieferungskonditionen?
- Ist eine OE darauf angewiesen, dass Entwicklungen in einer anderen OE termingerech fertiggestellt sind (Produktfreigaben)?

**Das Steuerungssystem muss die Komplexität des Geschäfts abbilden**

**OE operieren in überlappenden Umwelten**

**Mehr Freiheiten der OE erhöhen den Abstimmungsbedarf**

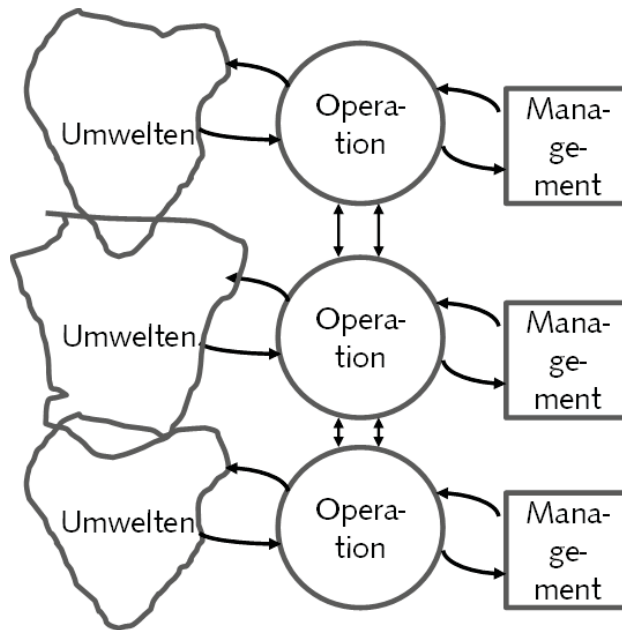


Abb. 10: Nebeneinander von mehreren Organisationseinheiten

**System 2 koordiniert die Organisationseinheiten.**

Die Abstimmung und Koordination zwischen den Systemen 1 (den OE's) sicherzustellen ist die Aufgabe des Systems 2. Es umfasst alle unterstützenden Funktionen, Prozesse, Instrumente und Regeln, die das Zusammenspiel der OE regeln, die Behebung entstehender Konflikte ermöglichen und - soweit möglich - im Sinne der Selbstorganisation auch eine Selbstkoordination der OE erleichtern. Dazu gehört Verschiedenes, was oft nicht als zusammenhängendes System erkannt wird:

- Eher „weiche Faktoren“ wie gemeinsame Sprache und Begrifflichkeiten, Traditionen, implizit geltende „Spielregeln“
- Unternehmensleitbild, Unternehmenspolitik, „oberste Werte“
- Meetings, Arbeitskreise, Sekretariate
- Planungs- und Steuerungssysteme inklusive ihrer EDV-basierten Hilfsmittel (z. B. ERP)
- Alle schriftlich festgehaltenen Regeln und Standards

Diese Koordinationsarbeit wird hauptsächlich in den Funktionsbereichen des Supports erbracht, also z.B. dem Personal-, Beschaffungs-, Unterhalts-, IT-, Finanz- oder Controllerbereich, aber auch durch das PPS Produktionsplanungs- und Steuerungssystem. Diese Bereiche benötigen folglich die inhaltliche und hierarchische Kompetenz, die Gestaltung, die Funktionsweise und die dazugehörigen Anwendungsregeln der Planungs- und Steuerungssysteme festzulegen.

**System 3 entspricht dem operativen Management einer Unternehmensgruppe**

Das System 3 hat den Auftrag, alle OE und das System 2 unter Berücksichtigung der Gesamtwelt der Organisation zu führen. Es wird üblicherweise als das operative Management bezeichnet. Es sorgt dafür, dass die Zusammenarbeit zwischen den Systemen 1 optimiert wird (z.B. die Produktionsabteilungen mit denjenigen Aufträgen bedient werden, die sie jeweils am günstigsten und am besten abwickeln können). Es sucht nach Möglichkeiten, Synergien zwischen den verschiedenen OE zu finden und im Gesamtunternehmen als Kostenvorteile oder als umfassende Marktzugänge

umzusetzen (z.B. cross selling oder gemeinsamer Einkauf von Rohstoffen). Zudem führt es durch abgestimmte Zielbildung dazu, dass bestehende Erfolgspotentiale (z.B. gut laufende Produkte oder starke Kundenbindungen) in den OE zu positiven finanziellen Ergebnissen (ROI) werden.

Diese Führungsaufgabe und der damit verbundene Auftrag, die Gesamtwelt des Unternehmens mit ihren Entwicklungen im Auge zu behalten, bringt es mit sich, dass das System 3 auch die Ressourcen (Investitionen, Mitarbeiterbestände) im Sinne des Ganzen den einzelnen OE zuordnen muss. Schliesslich ist das operative Management auch zuständig, die Regelwerke aus dem System 2 zu validieren und sicherzustellen, dass sie befolgt werden.

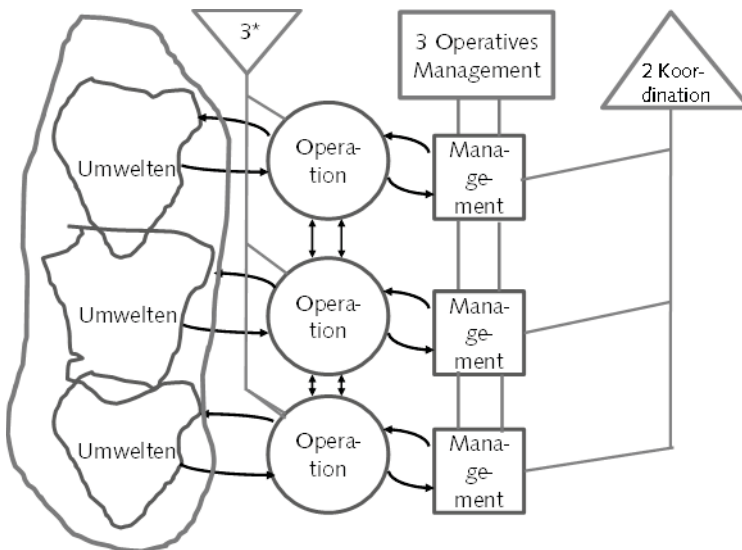


Abb. 11: Systeme 1 bis 3\* in der Übersicht

Damit das System 3 sowohl die gestaltenden als auch die überwachenden Aufgaben richtig wahrnehmen kann, bedarf es eines weiteren unabhängigen Systems, des Systems 3\*. Es ist zur Hauptsache ein Informationskanal mit der Aufgabe, ungefilterte, das heisst weder von Mitarbeitern der Systeme 1 und 2 noch von Vertretern des Systems 3 selbst „manipulierte“ Information zum tatsächlichen Geschehen zu beschaffen. Diese Information kann sowohl durch direkte Beobachtung durch die Führungskräfte des Systems 3 entstehen (Front Tour, Mystery Shopping, unangemeldete Besichtigungen, Mitarbeit in Projekten) oder durch beauftragte Einheiten wie zum Beispiel interne Revisoren (internal audit) generiert werden. Diese interne Prüforganisation soll feststellen, ob Compliance-Regeln, Verträge, Kontierungs- und Abschreibungsregeln, Inventuren regelkonform angewendet werden, sowie ob Risiken und Gefährdungspotentiale des Unternehmens beobachtet werden. Es ist jedoch zu vermeiden, dass durch die direkte Informationsbeschaffung der Dienstweg ausgehebelt wird. Denn werden „von oben“ Direktanweisungen unter Umgehung des lokalen Verantwortlichen gegeben, wird dessen Autorität untergraben.

**System 3 benötigt einen unabhängigen Informationskanal (System 3\*)**

**System 3 ist gegenwarts- und innenorientiert**

Das operative Management führt die bestehenden OE, die sich in den aktuell relevanten Umwelten bewegen. Letztere verändern sich, weil neue Entwicklungen und Technologien bereitgestellt werden, neue Lebensformen Auftrieb erhalten und daraus neue Bedürfnisse entstehen. Das kann dazu führen, dass Unternehmen neue oder zusätzliche Umweltentwicklungen in ihre planerischen Überlegungen einbeziehen und beginnen, nach passenden neuen Anwendungen zu suchen, welche die Lebensfähigkeit des Unternehmens erhalten sollen.

Die Verschmelzung der Automobiltechnologie mit der Elektronik hat von der elektronischen Motorregelung über Navigationssysteme bis zu Abstandsmessern schon sehr intensiv stattgefunden. Wird sich ein lebensfähiges Automobilunternehmen der Zukunft auch im Strassenbau engagieren müssen, damit die Leitungssysteme zusammenpassen? Werden zukünftige Fortbewegungsmittel eher Arbeitsplätze oder eher „Zeitvertreibsanlagen“ sein und in welchen der betroffenen Bereiche will das Unternehmen neue Erfolgspotentiale aufbauen?

**Strategische Führung (System 4) ist zukunfts- und ausserorientiert**

Das sind Fragen der strategischen Führung im System 4. Das strategische Management hat etwas vereinfacht ausgedrückt den Auftrag, Chancen zu suchen und festzulegen, mit welchen Produkten und Services in welchen Märkten in Zukunft welche Marktstellung erreicht werden soll. Dazu entwickelt es Ideen und Pläne für Strategien welche wiederum von den bestehenden oder von neu aufzubauenden OE realisiert werden sollen. Diese benötigen dafür Ressourcen aller Art und die dazu notwendigen Budgets. Damit Strategien Realität werden können, ist vom verfügbaren Investitionsvolumen ein Teil für den Aufbau neuer Erfolgspotentiale abzuzweigen. Das erzeugt Widerspruch in den Köpfen der operativen Manager und ihrer Mitarbeiter. Denn sie sind es ja, die heute das Geld verdienen. Also möchten sie auch bestimmen können, wofür das Verdiente eingesetzt werden soll, vorzugsweise in die Weiterentwicklung ihres Bereichs. Erliegt das strategische Management dem Einspruch des operativen, hat das zur Konsequenz, dass nie ein strategischer Plan umgesetzt werden wird.

Die Strategieumsetzung selbst erfolgt jedoch immer mit operativen Handlungen.

- Ergibt sich aus einem strategischen Plan ein Projekt, muss dieses mit einem mess- und überprüfbar Ziel, termingerecht und unter Einhaltung des Budgets operativ realisiert werden.
- Soll die Marktstellung in Südamerika verstärkt werden, sind dazu reale Umsatzzunahmen in diesen Ländern erforderlich.

Ein stufengerechtes Kennzahlensystem muss sich nach unserer Auffassung in erster Linie auf die Unterstützung des gesamten operativen Managements konzentrieren. Ob eine Strategie sich wie geplant entwickelt, lässt sich nur mit operativen Resultaten messen.

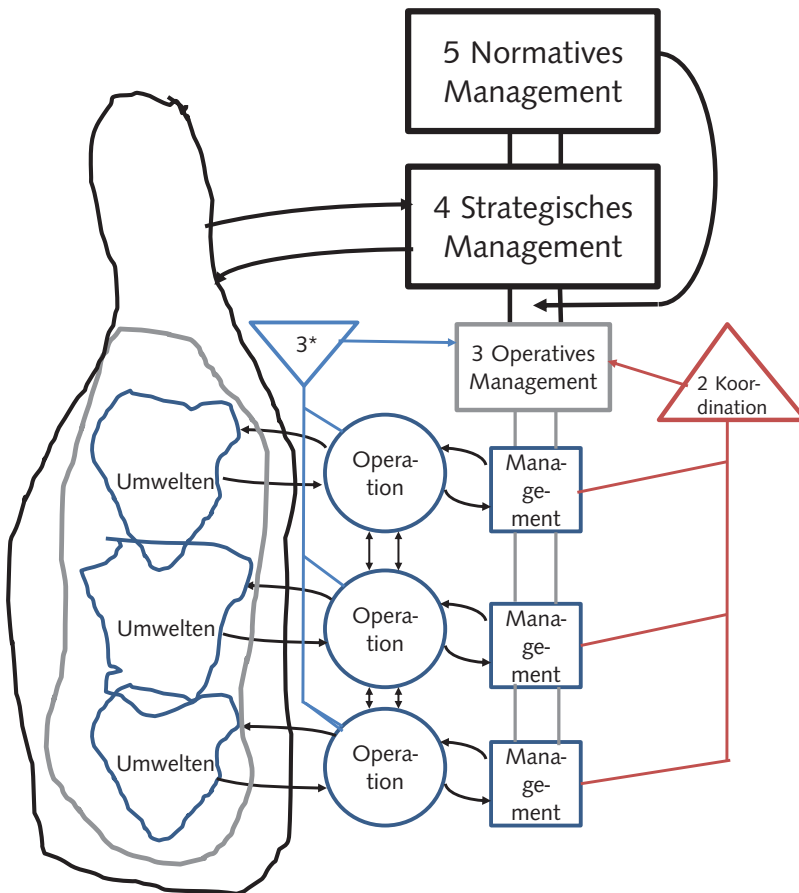


Abb. 12: Das VSM mit seinen 5 Teilsystemen

System 3 beurteilt die Unternehmenszukunft from **inside and now** (Beer, 2008, S. 136), System 4 hingegen from **outside and future** (ebenda). Das muss wie erwähnt zu Friktionen führen und erfordert einen Schiedsrichter. Diese Funktion übernimmt abschliessend das System 5. Die oberste Unternehmensleitung muss strategische Chancen und Risiken in ein Fließgleichgewicht mit den operativen Anforderungen und Resultaten bringen. Dazu hat es die Kompetenz, Befehle sowohl an das System 3 als auch an das System 4 zu erteilen (direkte senkrechte Linie). Als Voraussetzung dazu muss es die unterschiedlichen Ansichten aus den Systemen erkennen und beurteilen (monitoring).

Ungeplante Entwicklungen können das Gleichgewicht lebensbedrohlich stören. So kann ein wegen konjunktureller Flaute eintretender (operativer) Liquiditätsengpass dazu führen, dass die oberste Leitung harte Einschränkungen bezüglich Ausgaben verordnen muss, die alle Systeme treffen. Der Entscheid, wer auf was verzichten muss, kann in solchen Situationen nur zuoberst genügend schnell getroffen werden.

Die oberste Leitung soll aber auch Orientierung bieten. Sie soll für alle Mitarbeitenden die grundsätzlichen Werte, die das Unternehmen vertritt und einhalten will sowie die Resultate, die im Rahmen der Zweckerfüllung erreicht werden sollen (vgl. das Pentagramm in 1.4.1) nachvollziehbar offen-

**System 5 sorgt für die Balance zwischen Systemen 3 und 4**

**System 5 gibt Orientierung und ist Schiedsrichter**

legen. Das ist die normative (gesetzgeberische) Führung der Gesamtorganisation. Sie erfolgt einerseits durch die Festlegung der Unternehmenspolitik und als Teil von ihr, dem Leitbild. Da unternehmenspolitische Vorgaben oft nicht für jedermann sofort nachvollziehbar formuliert werden können, bedürfen sie andererseits der Erklärung und Interpretation. Dies scheint am besten zu gelingen, wenn die Unternehmensleitung die postulierten Werte auch vorlebt.

### Rekursivität

**Jede Organisationseinheit OE enthält in sich wiederum die Systeme 1-5**

Ein ganz zentrales Konstruktionsprinzip lebensfähiger Systeme besteht darin, dass sie sich in sich selbst wiederholen, also verschachtelt sind. Orengo, 2011, S. 6) erklärt das Konzept am Beispiel des Wirtschaftsunternehmens so, dass zuoberst die Gesamtwirtschaft steht, dann die Branche, das Unternehmen selbst und schliesslich die Division oder die Tochtergesellschaft. Jeder dieser Teile muss selbst wieder als lebensfähiges System modelliert sein, sollen die verschiedenen (Rekursions-) Ebenen langfristig funktionieren. Das bedeutet, dass die Einzelsysteme jeweils **wiederum die Systeme 1 – 5 enthalten müssen**. Auch in der Tochtergesellschaft sind normative und strategische Entscheide zu treffen, um die lokale Operation erfolgreich im Sinne von lebensfähig arbeiten zu lassen. Andererseits ist daraus auch abzuleiten, dass jedes lebensfähige System so autonom wie möglich handeln und sich selbst steuern können soll.

**Autonomie nur dann einschränken, wenn für die Kohäsion des Ganzen unabdingbar**

Die Autonomie soll nur dann durch höhere Rekursionsebenen eingeschränkt werden, „wenn dies für die Kohäsion des Ganzen unabdingbar ist (ebenda)“. Ein Konzern legt beispielsweise eine minimale Kontenplanstruktur fest, die von allen intern berichtenden Einheiten einzuhalten ist. So wird die Konsolidierung erleichtert und die in den Konten enthaltenen Werte werden vergleichbar. Die Regel der grösstmöglichen Autonomie entspricht dem Subsidiaritätsprinzip in der politischen Führung.

Für die Gestaltung von Kennzahlensystemen bedeutet dies einerseits, möglichst allgemeingültige Kennzahlen zu finden, andererseits zu merken, wenn eine Kennzahl für eine OE oder einen Teilbereich in ihr nicht mehr adäquat ist. Ebenso gestaltungsrelevant ist die Frage, ob ein Unternehmensteil, insbesondere ein Funktionsbereich, im Sinne der Rekursivität noch als eigenständiges lebensfähiges System zu betrachten ist.

- Eine IT-Abteilung ist ein Enabler und Facilitator. Sie ermöglicht und erleichtert die Operation und das Management eines lebensfähigen Systems, ist aber selbst keines, da sie als Dienstleister für das Unternehmen begründet wurde. Erst wenn daraus ein eigenständiges Unternehmen wird, das frei am Markt auftreten kann, benötigt es ebenfalls die Systeme 1 -5. Sinngemäss das Gleiche gilt für eine Personalabteilung, für das Rechnungswesen, das Gebäudemanagement und weitere Supportfunktionen.
- Auch ein Werk, das nur an die eigenen Vertriebsgesellschaften liefern darf, ist kein selbständig lebensfähiges System. Denn ohne die Vertriebe werden gar keine Fertigungsaufträge erteilt.
- Der Verkauf / Vertrieb einer OE ist ebenfalls ein Enabler und Facilitator, also kein eigenständiges lebensfähiges System. Das Gleiche gilt für reine Vertriebstöchter im Ausland. Im Gegensatz zu einem Distributor oder einem reinen Handelsunternehmen sind sie nämlich ausschliesslich dazu da, die unternehmenseigenen Produkte oder Leistungen zu verkaufen.

Mit diesen Ausführungen soll keineswegs die Bedeutung von hierarchischen Rängen in Zweifel gezogen oder relativiert werden. Es interessiert, wie basierend auf diesen Erkenntnissen entscheidungs- und verantwortungsgerechte Kennzahlensysteme aufzubauen sind.

Beer (2008, S. 8) hält fest, dass ein lebensfähiges System ein echtes Profit Center sein muss: Es muss weiter existieren können, wenn es aus der aktuellen Gesellschaft „herausgeschnitten“ und verkauft wird. Damit wird der direkte Marktzugang, also der Verkauf an den externen Kunden, zum konstituierenden Merkmal für die Abgrenzung eines Profit Centers (vgl. Deyhle/Hauser, S. 82 f.).

Diese klare und logische Ableitung steht in starkem Kontrast zur Praxis in sehr vielen Unternehmen, vor allem in Konzernen:

- Im Bestreben möglichst viele eigenverantwortlich handelnde Führungskräfte einzusetzen, die für die Erzielung einer Gewinngröße gerade stehen, werden aus Werken, Logistikbereichen, IT-Abteilungen bis hin zu Shared Service Centers Profit Centers geschneidert.
- Diese wollen/müssen ihre Leistungen den unternehmensinternen Bezüglern zu einem Verrechnungspreis fakturieren, der ihnen eine Gewinnerzielung ermöglicht.
- Deshalb müssen die Preise mit komplizierten Umlagerechnungen gegenüber den Bezüglern gerechtfertigt werden.
- Nationale Steuerbehörden haben ein Interesse, dass möglichst viel Gewinn in ihrem Land versteuert wird. Deshalb wollen sie genau sehen, welche Leistungen in welcher Teilgesellschaft des Konzerns erbracht wurden und unterstützen diese Hin- und Herverrechnung noch zusätzlich.

Findet diese Praxis auch Eingang in die Kennzahlensystematik eines lebensfähigen Systems, sind Fehlentscheidungen vorprogrammiert:

- Der portugiesische Verkaufschef fragt sich, wie er ein positives lokales Ergebnis generieren können soll, wenn er den in Portugal realisierbaren Verkaufspreis mit dem aus Deutschland geforderten Transferpreis vergleicht.
- Er wird dem operativen Management in der Zentrale mitteilen, dass er das Handtuch werfe und den Vertrieb aufgebe, weil er keine Chancen sehe, zu den geforderten Preisen genügend zu verkaufen und lokal ein genügendes Resultat zu erzielen.
- Was geschieht dann mit dem produzierenden Werk in Deutschland?

Das Dilemma liegt unseres Erachtens darin, dass versucht wird, mit der gleichen Kenngröße (dem Transferpreis) sowohl Steueroptimierung als auch die ganzheitliche Steuerung einer lebensfähigen Unternehmensgruppe zu betreiben. Mehr dazu in Kap. 7.

Die erfolgte Verknüpfung von Rekursivität mit der Frage unter welchen Umständen noch von einem lebensfähigen System gesprochen werden kann, sollte klarstellen, dass bei der Gestaltung von Kennzahlensystemen entscheidungs- und verantwortungsgerechte Unternehmensführung im Vordergrund steht, nicht die Abrechnung und die Berichterstattung nach aussen.

**Kriterium für die Abgrenzung einer OE: Was ist ein echtes Profit Center?**

### 1.4.3.2 Folgerungen für Inhalte von Kennzahlensystemen

Aus dem VSM-Gestaltungsmodell können verschiedene Regeln für den Aufbau von Planungs- und Steuerungssystemen und der dazugehörigen führungsorientierten Berichterstattung abgeleitet werden:

- |  |  |
|--|--|
| <b>Investitionsentscheid</b>                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Investitionsplanung erfolgt dort, wo die Investitionen nachher auch umgesetzt werden, also in den Systemen 1 und 3. Die Allokation der Investitionsbeträge sollte jedoch immer im System 5 erfolgen. Denn dieses ist das Einzige, das den Überblick über strategische und operative Entwicklungen hat. Wird diese Erkenntnis nicht befolgt, riskiert das Unternehmen, nie eine Strategie realisieren zu können, da die Systeme 1 – 3 immer genügend Ideen für Investitionen in ihren Bereichen haben werden und sie auch durchsetzen wollen.</li> </ul>   |
| <b>Vergleichbarkeit</b>                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Das Koordinationssystem 2 muss für Vergleichbarkeit sorgen. Deshalb ist es prädestiniert, die Planungs- und Steuerungssysteme zu gestalten. Dabei ist zu beachten, dass auf unterschiedlichen Rekursionsebenen (System 1 und 3) und in den Organisationseinheiten auch unterschiedliche Kenngrößen führungsrelevant sein können. Für die Gesamtsicht müssen aber auch quer vergleichbare Größen gefunden werden. Diese sollten sich nicht nur auf Gewinn- und Verlustrechnungen sowie Bilanzen beschränken.</li> </ul>  |
| <b>Gruppeninterne Regeln</b>                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zu diesem Zweck sollen auch Regeln, die für alle gelten aus dem System 2 kommen (Kontierungs-, Abschreibungs-, Bestandsbewertungsregeln, Planungskalender, Planungsvorgaben, Berechnungsweise, Personalbestand, Anforderungen an die Berichterstattung).</li> <li>• Vertreter des Systems 2 müssen sich im Gegenzug auch immer vor Augen halten, dass jede Informationsanforderung, die sie an die Systeme 1 und 3 stellen, dort zu zusätzlicher Arbeit führt. Die dafür verbrauchte Zeit steht nicht mehr für den lokalen Support zur Verfügung.</li> </ul>  |
| <b>Nur unverzichtbare Information anfordern</b>    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wo interne Kontrollen und Risikobeurteilungen als Aufgabe des Systems 3* in einer eigenen Organisationseinheit lokalisiert sind, muss sich auch diese so einrichten, dass sie ihre Daten möglichst ohne Belastung der Systeme 1 erheben kann. Auswertungen und Statistiken, welche die Systeme 1 nicht für ihre eigene Steuerung benötigen, sollte das System 3* selbst erarbeiten (gilt auch für die externe Revision).</li> <li>• Ebenfalls in die Domäne der System 2-Aufgaben gehört die Verrechnungspreissproblematik. Es ist zu unterscheiden zwischen dem Zweck der Steueroptimierung (Verrechnungspreise so ansetzen, dass das Unternehmen insgesamt den Steueraufwand reduzieren kann) und dem Zweck der internen Steuerung (nur diejenigen Leistungen gegenseitig verrechnen, die der Empfänger direkt selbst beeinflussen kann (vgl. Kap. 6 und 7)).</li> <li>• Kenngrößen über die Marktentwicklung sind ebenso wichtig wie finanzielle. Denn darauf basieren die Entscheidungen aller fünf Systeme.</li> <li>• Pläne Realität werden zu lassen ist immer Aufgabe der Systeme 1 (Zweckerfüllung). Die Systeme 1 und das führende System 3 sind folglich diejenigen, die die Anforderungen an stufengerechte Kennzahlen zuerst formulieren müssen. Wie erwähnt werden auch Strategien immer durch operative Handlungen umgesetzt.</li> </ul> |
| <b>Kennzahlen dem Entscheidungsbedarf anpassen</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Innerhalb und zwischen den Systemen sind nicht immer die gleichen Kennzahlen relevant. Lässt sich ein System 3 die Kapazitätsauslastung seiner Werke berichten, hilft diese Größe dem einzelnen Werk nichts. Dort will man wissen, welche Kostenstellen ihre verfügbare Kapazität schon ausgeschöpft haben. Denn sie bilden den Engpass für die Weiterentwicklung. Kennzahlen müssen deshalb stufengerecht angewendet werden.</li> </ul>  |



- Die Einführung von Profit Centers macht nur dann Sinn, wenn diese direkt am Markt eigenverantwortlich handeln können. Aus internen Werken und Supportbereichen mit Hilfe von Umlagen Profit Center zu „konstruieren“, führt nur zur internen Verschiebung von Ergebnissen. Das Unternehmen verdient dabei nichts.

### 1.4.5 Widerstände gegen Planung und Budgetierung

„Die Budgetierung dauert zu lange, geht zu stark ins Detail, kostet zu viel Arbeitszeit und wird zu spät fertig.“ Diese oder ähnliche Aussagen sind in vielen Unternehmen zu hören, meistens verbunden mit dem Wunsch, Planung und Budgetierung abzuschaffen.

Jack Welch (1995, S. 73), damals CEO von General Electric, hat dieser Überlegung mit seiner Aussage: „The budget is the bane of corporate America“, noch zusätzlich Auftrieb verliehen.

Aus dem Gefühl, herkömmliche Budgetierung sei nicht mehr zeitgemäss ist auch das Beyond Budgeting entstanden, welches die jährliche Budgetierung zur Abschaffung empfahl. N. Pfläging als Präsident der Beyond Budgeting Round Table hat an einer Präsentation in Zürich am 13.2.2007 postuliert, die Prozesse viel kurzfristiger auf den umgehenden Markterfolg auszurichten, die Ressourcen bedarfsbezogen „ad hoc“ verfügbar zu machen und Planung als aktionsorientierten Prozess zu verstehen.

Auch die Volatilität der konjunkturellen Entwicklung verleitet viele Führungskräfte zur Frage: „Warum sollen wir überhaupt planen, morgen wird sowieso alles anders sein?“

Den Erkenntnissen zur Gestaltung eines lebensfähigen Systems folgend, muss man sich jedoch fragen, was der Zweck eines Budgets ist und welche Anforderungen sich daraus ergeben.

Nach unserem Verständnis ist ein Budget das in Geld, Kosten, Erlösen ausgedrückte Resultat eines intensiven Aushandlungsprozesses. Auch wenn es nur in Zahlen ausgedrückt wird, repräsentiert es die Zusammenfassung aller Überlegungen zu Kapazität, Organisation und erforderlichen Bereitstellungsterminen. Das Budget ist dazu da, verfügbare Mittel (Geld und andere Ressourcen) voraussteuernd so zuzuteilen, dass sowohl die Systeme 1 und 3 operativ den notwendigen Erfolg generieren können als auch die strategischen Positionen gemäss den Entscheidungen in den Systemen 4 und 5 aufgebaut werden können. Soll ein Budgetierungsprozess etwas taugen, muss er im Unternehmen zu Streit führen. Denn nur der Kampf um die immer beschränkten Mittel führt dazu, dass ein Abgleich zwischen strategischen und operativen Zielen erfolgt. Die Schiedsrichterfunktion in diesem Kampf übernimmt wie beschrieben das System 5. Dabei muss es über den Bereichsegoismen stehen und die Schlüsselbereiche (Marktstellung, Innovation, Attraktivität für Mitarbeiter, Rentabilität und Liquidität) für die Lebensfähigkeit des Unternehmens ganzheitlich berücksichtigen. Das System 5 ist deshalb auch die Instanz für den abschliessenden Entscheid bezüglich Mittelzuteilung.

Daraus ist abzuleiten, dass Budgets eine zentrale Voraussetzung für das Funktionieren eines lebensfähigen Systems sind:

**Planung und Budget abschaffen?**

**Beyond Budgeting?**

**Budget = Kampf um Mittelzuteilung für die zukünftige Entwicklung**

- Die Freigabe eines Budgets für den Aufbau von Ressourcen führt dazu, dass andernorts nicht investiert werden kann oder Kosten gesenkt werden müssen. Budgetierung bedeutet auch Varietätsreduktion für die OE (das wird realisiert, etwas anderes nicht).
- Wird der Bau einer neuen Fabrikhalle oder gar eines ganzen Werkes bewilligt oder wird ein Budget für die Gewinnung eines neuen Marktsegments freigegeben, zeitigt dies meistens mehrjährige Folgen für die Liquidität und für die Rentabilität. Haben die Arbeiten erst begonnen, wird es sehr kostspielig, die Fabrikhalle halb fertig stehen zu lassen oder sie einem anderen Verwendungszweck zuzuführen. Das bedeutet auch, dass Budgetierung immer in Mehrjahreshorizonten zu sehen ist.
- Investitionen in Aus-/Weiterbildung und Marketing können zwar kurzfristig gestoppt werden (zeigt sich bei jeder Krise); sie sind aber für die langfristige Lebensfähigkeit eines Unternehmens von zentraler Bedeutung, sei es für die Entwicklung der Marktstellung, der Innovation oder der Profitabilität. Die entsprechenden Ausgaben gehören somit ebenfalls in die Mehrjahresplanung.
- Projektbudgets sollten pro Meilenstein festhalten, welche Investitionen und Kosten bis zur Erreichung des Meilensteins verbraucht sein dürfen. Anlässlich jeder Meilensteinsitzung ist zu fragen, ob das Projekt weitergeführt oder abgebrochen werden soll. Die Komplexität der Aufgabenstellungen bringt es mit sich, dass Projekte zunehmend Laufzeiten von mehr als einem Jahr haben.
- Jahresplanung gibt die Orientierung über die im Planjahr zu erreichenden Resultate und die dafür einzusetzenden Ressourcen. Sie bildet auch den Benchmark für die Zielerreichung. Vor allem für wiederkehrende Ziele hat sich der Einjahreshorizont bewährt.
- Auch in Hinsicht auf die Erhaltung der Zahlungsfähigkeit (Liquidität) ist ein Jahreshorizont ein wesentlicher Orientierungszeitraum. Denn der Finanzchef muss die Liquidität des Gesamtunternehmens sowohl unter Berücksichtigung der kurzfristigen Liquiditätsengpässe während des Jahres als auch für den Ausweis gesunder Liquiditätskennzahlen am Geschäftsjahresende steuern können.

**Ein bewilligtes Budget ist eine Lizenz, Geld auszugeben.**

Wird eine Stelle zur Besetzung freigegeben und eine Mitarbeiterin eingestellt, sind Kosten und Ausgaben die zwingende Folge dieses Budgets. Es ist wirksamer, sich in den Systemen 1 – 5 „die Köpfe zu zerzausen“, bevor eine Budgetposition eingestellt wird, als nachher korrigierend einzugreifen.

Mit anderen Worten:

**Der Kampf ums Geld muss (mit der notwendigen Härte) in der Planungsphase geführt werden; nachher ist es zu spät.**

Diese Erkenntnis ist der Hauptgrund, weshalb wir uns in der Folge schwergewichtig auf Planungsfragen konzentrieren und die Kennzahlen auch aus dem Planungsprozess ableiten, definieren und auswählen.

Zweck dieses Kapitels „Bestimmende Führungsprinzipien“ war es, darzulegen welche Ideen und Denkweisen uns bei der Ableitung stufengerechter Kennzahlen und Kenngrößen leiten. Diese Prinzipien bilden in den folgenden Kapiteln immer die Ausgangslage und die Referenz für die Bestimmung führungsrelevanter Kenngrößen.