

WHU-Forschungspapier Nr. 43 / März 1997

**Benchmarking des Controllerbereichs:
Ein Erfahrungsbericht**

Von Jürgen Weber, Barbara E. Weißenberger und René Aust*

Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung (WHU)
- Otto-Beisheim-Hochschule -
Burgplatz 2
56179 Vallendar/Rhein

- * Professor Dr. Jürgen Weber ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik an der WHU Koblenz. Dr. Barbara E. Weißenberger und Dipl.-Kfm. René Aust sind Mitarbeiter am gleichen Lehrstuhl

Benchmarking des Controllerbereichs: Ein Erfahrungsbericht

Überblick

- Als Koordinator vielfältiger Reorganisationsmaßnahmen muß auch der Controllerbereich regelmäßig die eigene Effizienz hinterfragen. Als prozeßbezogenes Instrument bietet sich hierbei Benchmarking an.
- Ansatzpunkte für eine Umsetzung der Benchmarking-Methodik für den Controllerbereich wurden unter Beteiligung von Vertretern aus dem Zentralen Controlling von zehn deutschen und internationalen Großunternehmen im Rahmen eines Arbeitskreises erarbeitet.
- Die dabei untersuchten Benchmarking-Objekte umfaßten die Investitionsantragsbearbeitung, die Monatsberichterstattung, die operative und strategische Planung sowie die Kostenrechnung.
- Es zeigte sich, daß die Umsetzung von im Benchmarking gewonnenen Erkenntnissen im Controllerbereich nicht nur bei Standardprozessen zu signifikanten Effizienzgewinnen führen kann, sondern daß das Benchmarking auch bei wenig standardisierbaren Prozessen wichtige Anstöße für eine Weiterentwicklung geben kann.

A. Einführung: Grundlagen für ein Benchmarking des Controllerbereichs

I. Benchmarking als Instrument einer effizienten Prozeßgestaltung

In der Diskussion um Maßnahmen zur Sicherung und zur Verbesserung der Wettbewerbsposition von Unternehmen geht es regelmäßig auch um die Erhöhung der unternehmensinternen Effizienz. Dabei wird seit den achtziger Jahren die Blickrichtung vornehmlich auf die prozessuale Gestaltung der Unternehmensorganisation gelegt. Im Rahmen von Managementkonzepten wie Kaizen¹, Total Quality Management², Lean Production³ oder Activity Based Management⁴ stand hier zunächst die Verbesserung elementarer Wertschöpfungsprozesse, die sich im und um den Fertigungsbereich vollziehen, im Vordergrund.

Im Zuge vielfältiger Prozeßumgestaltungen wurde jedoch deutlich, daß eine rein nach innen gerichtete Sichtweise zur Entwicklung und Implementierung effizienter Prozesse häufig noch nicht ausreicht. Auf der Suche nach einer "best practice"⁵ ist es vielfach auch notwendig, in einem nach außen gerichteten Unternehmensvergleich zusätzliches Wissen über die optimale Prozeßgestaltung zu erlangen. Dies wird als Benchmarking bezeichnet.

Vorreiter bei der Durchführung von Benchmarking-Projekten war die Firma Xerox, die sich gegen Ende der siebziger Jahre in einer schweren Krise befand⁶: Japanischen Wettbewerbern war es gelungen, vergleichbare Produkte zu einem Preis anzubieten, der unter den Herstellungskosten bei Xerox selbst lag. Xerox reagierte darauf, indem in detaillierten Analysen sowohl Produkte als auch Prozesse bei Wettbewerbern un-

tersucht wurden und dieses Wissen in Form von sogenannten 'benchmarks' als Grundlage für eigene Reorganisationsmaßnahmen genutzt wurde. Dabei ging es nicht nur um die einfache Übernahme von Prozessen und Strukturen im Sinne eines 'reverse engineering', sondern auch um deren kreative Verbesserung.

Der Erfolg dieser Vorgehensweise führte zu einer raschen Verbreitung des Benchmarking⁷. Heute wird Benchmarking als kontinuierlicher Prozeß verstanden, bei dem wesentliche Arbeitsabläufe regelmäßig überwacht und mit denen anderer Unternehmen, idealerweise anerkannten Trägern prozessualer Kernkompetenzen, verglichen werden. Zielsetzung ist die dauerhafte Erlangung von Wettbewerbsvorteilen durch die Implementierung überlegener Prozesse⁸.

Erlangung von zusätzlichem externen Wissen ist jedoch nur eine Zielrichtung des Benchmarking. Ein zweiter Aspekt liegt in der Unterstützung bei der Implementierung neuer Prozesse. Der Abbau von Mißtrauen und Widerständen gegen Veränderungen der Ablauforganisation stellt dabei einen wesentlichen Faktor für deren erfolgreiche Umsetzung dar⁹. Dies wird durch den 'Blick nach außen' unterstützt; die offensichtliche Erreichbarkeit der Zielvorstellungen trägt zum notwendigen Veränderungsdruck bei.

In Abhängigkeit von der Wahl der zu vergleichenden Unternehmen können drei verschiedene Typen des Benchmarking unterschieden werden¹⁰.

Internes Benchmarking als schwächste Form vergleicht unterschiedliche Bereiche innerhalb eines Unternehmens. Ein Vorteil ist hierbei die leichte Durchführbarkeit, da in der Regel auf eine gemeinsame Sprache in Form unternehmensintern standardisierter Begriffe zurückgegriffen werden kann. Zudem bleibt gerade wettbewerbsrelevantes Wissen im Unternehmen. Andererseits fehlt jedoch der Zwang zur distanzierten Auseinandersetzung mit unternehmensspezifischen Denkweisen ('Betriebsblindheit'), der gerade beim Benchmarking mit fremden Partnern wichtiger Hebel für eigene Prozeßverbesserungen sein kann.

Die intensivste Form des Benchmarking ist hier das wettbewerbsorientierte Benchmarking, bei dem der Vergleich gegenüber direkten Wettbewerbern erfolgt. Da allerdings die Erlangung von Informationen über Wettbewerber schwierig ist und sich häufig auf öffentlich zugängliches Wissen beschränkt, kann als dritte Form ein generisches Benchmarking durchgeführt werden. Hier werden Prozesse verglichen, die bei mehreren Unternehmen unabhängig von den Spezifika ihres wettbewerblichen Umfeldes anfallen. Die beteiligten Unternehmen sind dann keine direkten Wettbewerber.

II. Ansatzpunkte für ein Benchmarking des Controllerebereichs

Die prozessuale Umgestaltung elementarer Wertschöpfungsprozesse führte zu einer Neubelebung der Diskussion um die effiziente Gestaltung von Gemeinkostenbereichen. Diese war zu Beginn der achtziger Jahre mit der Entwicklung und dem Einsatz wertanalytischer Verfahren, wie z.B. der Gemeinkostenwertanalyse, oder von Budget-

tierungstechniken, wie dem Zero Base Budgeting, die sich weniger auf Prozesse als vielmehr auf das Leistungsspektrum der betrachteten Gemeinkostenbereiche beziehen, konzeptionell zum Stillstand gekommen¹¹.

Insbesondere das Aufkommen von Activity Based Management nicht nur als Kostenrechnungssystem, sondern auch als Methode zur Organisationsentwicklung¹² gab neue Impulse für das Gemeinkostenmanagement¹³. Sowohl der Anstoß als auch die Koordination von Projekten zur Kostenreduktion oder zu Reorganisationen im Rahmen des Gemeinkostenmanagements liegen dabei häufig beim Controllerbereich, zu dessen Aufgaben auch die Überwachung der Effizienz unternehmensinterner Bereiche zählt.

Es liegt nahe, in diesem Zusammenhang auch den Controllerbereich selbst auf seine Effizienz hin zu untersuchen. Zum einen lassen empirische Untersuchungen einen nicht unerheblichen Einfluß der Controllingeffizienz auf die Effizienz der gesamten Unternehmensführung vermuten¹⁴. Zum anderen muß sich der Controllerbereich nicht zuletzt auch aus Akzeptanzgründen genauso der Frage nach der Effizienz der eigenen Leistung stellen wie andere (Gemeinkosten-)Bereiche der Unternehmung¹⁵.

Als Grundlage einer solchen Untersuchung des Controllerbereichs bietet sich das Instrument des Benchmarking an. Im Gegensatz zu anderen Instrumenten der Prozeßgestaltung hat es zunächst den oben skizzierten Vorteil, tradierte Controllingabläufe durch die Konfrontation mit unternehmensfremden Abläufen in Frage zu stellen. Weiterhin müssen beim Benchmarking Controllingleistungen nicht unbedingt kardinal, z.B. über die Zuordnung von Kosten, bewertet werden, wie dies bei den oben genannten Verfahren des Managements von Gemeinkostenbereichen der Fall ist.

So genügt beispielsweise bereits eine ordinale Skalierung, um im Vergleich brauchbare Ergebnisse zu erzielen, z.B. wenn es um die Akzeptanz von Kostenrechnungsinformationen auf Nutzerseite geht. Selbst eine lediglich nominale Skalierung der erhobenen Daten kann bei der Erhebung komplexer Controllingprozesse von Bedeutung sein, wenn den beteiligten Unternehmen dadurch ein besserer Überblick über alternative Ausgestaltungsmöglichkeiten sowie Stärken und Schwächen innerhalb der Umsetzung erhalten. Dies erwies sich gerade bei wenig standardisierbaren Vergleichsobjekten, wenn es z.B. um die Verknüpfung von operativer und strategischer Planung oder die Ausgestaltung der Ergebnisrechnung geht, als von wesentlicher Bedeutung.

Andererseits läßt gerade die vielfach nur geringe Standardisierbarkeit von Prozessen und Leistungen innerhalb des Controlling und ihre aus der Führungsnähe resultierende Heterogenität fragen, ob ein - insbesondere unternehmensübergreifender - Vergleich von Controllerbereichen überhaupt zu einer Erhöhung der Controllingeffizienz führen kann.

Um hierzu einen Beitrag zu leisten, wurde im April 1994 vom Lehrstuhl Controlling und Logistik an der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung-Otto-Beisheim-Hochschule (WHU) Koblenz ein Arbeitskreis Benchmarking im Control-

ling¹⁶ ins Leben gerufen. Für diesen Arbeitskreis konnten die Vertreter des Zentralen Controlling aus insgesamt zehn¹⁷ namhaften deutschen und internationalen Großunternehmen als Teilnehmer gewonnen werden.

Es ließ sich im Rahmen dieses Arbeitskreises zeigen, daß sich für wesentliche Controllingfunktionen weitreichende Vergleichsmöglichkeiten ergeben, die für die beteiligten Unternehmen Anstoß zur Veränderung interner Controllingprozesse waren. Wissenschaftstheoretisch läßt sich die Vorgehensweise als fallstudienorientiert charakterisieren, die sowohl Elemente sachlich-analytischer als auch empirischer Forschungsstrategien enthält¹⁸. Im folgenden sollen Vorgehensweise und Ergebnisse dieses Arbeitskreises vorgestellt werden¹⁹.

B. Arbeitskreis Benchmarking des Controlling an der WHU Koblenz

I. Zielsetzung und Arbeitsweise des Arbeitskreises

Die Zielsetzung des zunächst auf zwei Jahre ausgelegten und später auf drei Jahre verlängerten Arbeitskreises Benchmarking des Controlling bestand darin, in direkter Zusammenarbeit mit den beteiligten Unternehmen die jeweiligen Controllerebereiche einer tiefgehenden Analyse zu unterziehen und Veränderungen anzustoßen. Der Arbeitskreis war dabei als generisches Benchmarking ausgelegt, d.h. es nahmen keine direkten Wettbewerber teil.

Im Vorfeld des Arbeitskreises ergaben sich aus theoretischer Sicht zwei wesentliche Problemstellungen.

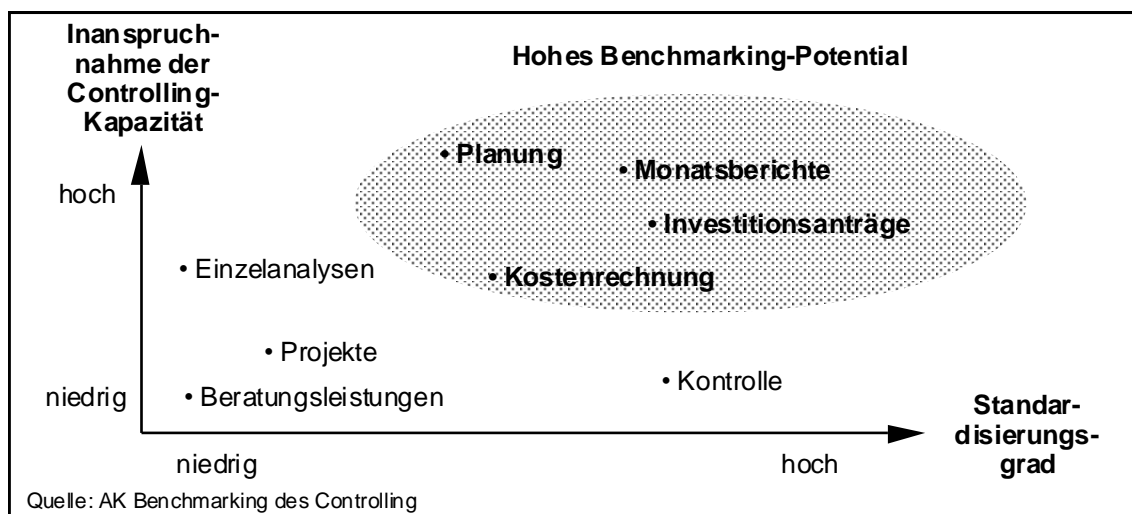
Zum einen werden controllingrelevante Begriffe in den beteiligten Unternehmen divergent verwendet. Dem Bestreben nach Vergleichbarkeit steht in diesem Zusammenhang das Problem der Inkommensurabilität, d.h. der Unvereinbarkeit von spezifischen Begriffswelten, entgegen: Die Begriffswelt des Unternehmens A kann aufgrund unterschiedlicher Unternehmensrealitäten definitiv nicht auf die Begriffswelt des Unternehmens B zurückgeführt werden²⁰. Es besteht dann die Gefahr, daß faktische Unterschiedlichkeit durch semantische Identitäten überdeckt oder faktische Identitäten durch semantische Unterschiede verborgen bleiben. Im Extremfall werden dann die verwendeten Begriffe zu leeren Worthülsen degradiert; die Akquisition externen Wissens wird bereits in den Anfängen zum Stillstand gebracht.

Um dies zu verhindern, wurde in den Benchmarking-Prozeß explizit eine Phase integriert, in der zunächst Untersuchungsleitfäden zur Schaffung identischer Analysestrukturen entwickelt wurden. Diese Leitfäden haben die Aufgabe, vor Beginn des eigentlichen Benchmarking die zu untersuchenden Prozesse und Leistungen zu bestimmen, so daß darauf aufbauend Übersetzungsarbeiten im Rahmen der Betreuung des Arbeitskreises geleistet werden konnten. Zudem wurde vor die erste Benchmarking-Runde eine Erhebung der Controllingprofile der beteiligten Unternehmen vor-

geschaltet, um ein erstes gemeinsames Grundverständnis über die zu betrachtenden Bereiche sicherzustellen.

Ein zweites Problem lag darin, Prozesse zu identifizieren, die einerseits aufgrund der in Anspruch genommenen Kapazität für die Controllingeffizienz wesentlich erscheinen, andererseits aber genügend standardisierbar sind, um einen unternehmensübergreifenden Vergleich zu ermöglichen. Bei Prozessen mit lediglich geringem Standardisierungsgrad, wie z.B. der Beratung externer Einheiten, erweisen sich die Benchmarking-Anstrengungen als zu aufwendig bzw. führen zu kaum verwertbaren Erkenntnissen.

Abb. 1: Analyseschema zur Bewertung des Benchmarking-Potentials²¹



Diesem Analyseschema folgend (vgl. Abbildung 1) wurden in den drei Runden des Arbeitskreises sukzessive die folgenden Controllingprozesse als Benchmarking-Objekte ausgewählt:

- Runde 1: Benchmarking der Bearbeitung von Investitionsanträgen und der Monatsberichterstattung,
- Runde 2: Benchmarking der operativen und strategischen Planung,
- Runde 3: Benchmarking der Kostenrechnung.

Die Vorgehensweise innerhalb der einzelnen Benchmarking-Runden umfaßte fünf verschiedene Phasen mit einer Dauer von zwischen zwei und vier Monaten.

In der ersten Phase ging es um die Festlegung eines Controllingprozesses als Benchmarking-Objekt. Darauf aufbauend wurde in der zweiten Phase in gemeinsamer Diskussion der beteiligten Unternehmen ein erster Untersuchungsrahmen entwickelt, der in einen konkreten Leitfaden zur Erfassung des ausgewählten Benchmarking-Objekts überführt wurde²². Aufbauend auf diesem Leitfaden wurden in der dritten Runde Leistungen und Prozesse innerhalb des betrachteten Benchmarking-Objekts erfaßt, um eine einheitliche Begriffswelt herzustellen. In der vierten Phase wurde das eigentliche Benchmarking durchgeführt. In der fünften und letzten Phase jeder Runde

ging es darum, die Ergebnisse des Benchmarking in den beteiligten Unternehmen umzusetzen und im gemeinsamen Kreis über Erfolge, aber auch über Schwierigkeiten bei der Implementierung von 'best practices' und anderen, durch das Benchmarking ausgelösten Reorganisationsmaßnahmen zu berichten.

II. Runde 1: Benchmarking der Investitionsantragsbearbeitung und der Monatsberichterstattung

Konstitutives Merkmal von Benchmarking-Prozessen ist der explizite Ansatz an einzelnen Funktionsbereichen: Nicht der globale Gesamtvergleich, sondern der spezifische Einzelvergleich steht im Vordergrund. Um erste Erfahrungen mit dem Benchmarking des Controlling zu sammeln, wurden deshalb für die erste Runde mit der Bearbeitung von Investitionsanträgen und der Monatsberichterstattung zwei Prozesse ausgewählt, die sich aufgrund ihres hohen Standardisierungsgrads nicht nur leicht vergleichen lassen, sondern auch besonders gut zu isolieren sind.

Beim Benchmarking der *Bearbeitung von Investitionsanträgen* mußte zunächst eine vergleichbare Gruppe von Investitionen ausgewählt werden, um die Aussagekraft der erhobenen Daten sicherzustellen. Es handelte sich dabei um Sachanlageinvestitionen des Geschäftsjahrs 1993 bis zur höchsten Wertgrenze, die in den beteiligten Unternehmen jeweils eigenständig entschieden werden konnten. Investitionen, bei denen die Genehmigung übergeordneter Konzerngesellschaften notwendig war, wurden nicht betrachtet.

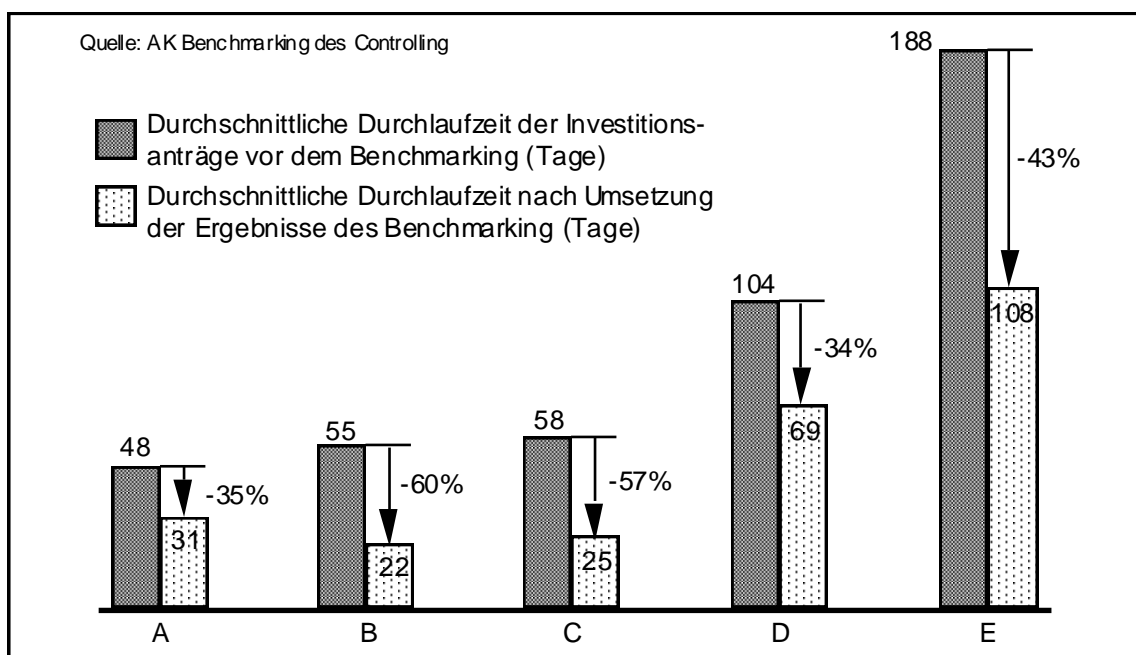
Als zentrales prozessuales Bewertungskriterium wurde die aus Sicht der Nutzer, d.h. Antragsteller, relevante 'Responsezeit', d.h. die Durchlaufzeit von der Antragstellung bis hin zur Ablehnung oder Genehmigung, erfaßt. Hier ergaben sich bei fünf aktiv am Benchmarking teilnehmenden Unternehmen Schwankungen zwischen 48 und 188 Kalendertagen (vgl. Abbildung 2).

Im Rahmen einer vergleichenden Analyse konnten insbesondere drei Einflußfaktoren auf die Responsezeit identifiziert werden.

- Die Responsezeit schwankt mit der *Anzahl der im Zentralen Controlling noch zu bearbeitenden Investitionsanträge*: Während im Unternehmen mit der kürzesten Responsezeit lediglich 4% der relevanten Investitionsanträge im Zentralen Controlling bearbeitet werden mußten, waren es beim Unternehmen mit der längsten Responsezeit 90% der Anträge. Diese an sich trivial erscheinende Aussage relativiert sich, wenn man in Betracht zieht, daß die entsprechenden Wertgrenzen für dezentrale Investitionsentscheidungen bei den zu vergleichenden Unternehmen mit identischen Investitionsvolumen zwischen 250 TDM und 1 Mio. DM schwankten. Eine Erhöhung der Wertgrenzen und die damit verbundene Delegation von Entscheidungskompetenz an das dezentrale Controlling stellt damit einen ersten Hebel zur Verkürzung der Responsezeit dar.

- Ein Vergleich der *Anzahl der eingebundenen Stellen und Abteilungswechsel bei der Investitionsantragsbearbeitung* macht deutlich, daß hohe Responsezeiten auf erhebliche Schleifen im Bearbeitungsprozeß schließen lassen: Während bei der längsten Responsezeit bei 7 einzuschaltenden Stellen 26 Abteilungswechsel gezählt werden, erfolgen bei dem Unternehmen mit der kürzesten Responsezeit bei 9 einzuschaltenden Stellen ebenfalls 9 Abteilungswechsel, so daß eine Flußoptimierung innerhalb der Investitionsantragsbearbeitung erreicht wird.
- Die *Qualität und der Umfang der zu bearbeitenden Investitionsanträge* ist ein dritter Einflußfaktor auf die Responsezeit. Zum einen führt ein geringer Seitenumfang (bei der längsten Responsezeit nur 2,5 Seiten) auch zu einem hohen Aufwand im Zentralen Controlling. Andererseits wirkt sich auch ein sehr hoher Seitenumfang negativ auf die Gesamtdurchlaufzeit aus. Der Prozeßvergleich ergab in diesem Zusammenhang weiterhin, daß sich durch den frühzeitigen Einbezug des Zentralen Controlling bei der Antragerstellung Zeitgewinne im Genehmigungsprozess erzielen lassen.

Abb. 2: Umsetzung der Ergebnisse des Benchmarking der Investitionsantragsbearbeitung



Keinen Einfluß auf die Responsezeit hat dagegen die Anzahl der genehmigenden Stellen bzw. die Anzahl der notwendigen Unterschriften.

Neben den genannten Einflußfaktoren bezogen sich die 'best practices', die im Bereich der Investitionsantragsbearbeitung vorgeschlagen wurden, auch auf eine teamorientierte Bearbeitung größerer Investitionsanträge. Diese Teams sollten Mitarbeiter aus dem Zentralen Controlling, der DV-Abteilung sowie technischer Abteilungen enthalten, so daß Prozesse der Informationseinholung und Stellungnahme nicht

mehr sequentiell ablaufen müssen, sondern parallel durchgeführt werden können. Dadurch kann zudem die Anzahl der Rückfragen und Abstimmungsprozesse reduziert werden.

Auch die Zahl der Stellungnahmen kann nach den Erkenntnissen der Untersuchung reduziert werden. Bei Ersatzinvestitionen, die im ursprünglichen Antrag bereits berücksichtigt wurden, kann sogar ganz darauf verzichtet werden, um so die betroffenen Mitarbeiter zugunsten anderer Aufgaben zu entlasten.

Die Umsetzung der durch das Benchmarking gewonnenen Erkenntnisse führte bei allen beteiligten Unternehmen zu Reduktionen der Responsezeit zwischen 34% und 50% (vgl. Abbildung 2). Das Unternehmen E mit der längsten Responsezeit gewann dabei 1,1 Mannjahre an Kapazität. Es zeigt sich aber auch, daß das Unternehmen A mit der zunächst kürzesten Responsezeit sich ebenfalls um 35% verbessern konnte. Dies ist ein Beleg dafür, daß die im Benchmarking erzielten Erkenntnisse auch beim Träger einer 'best practice' noch zu Effizienzgewinnen führen können.

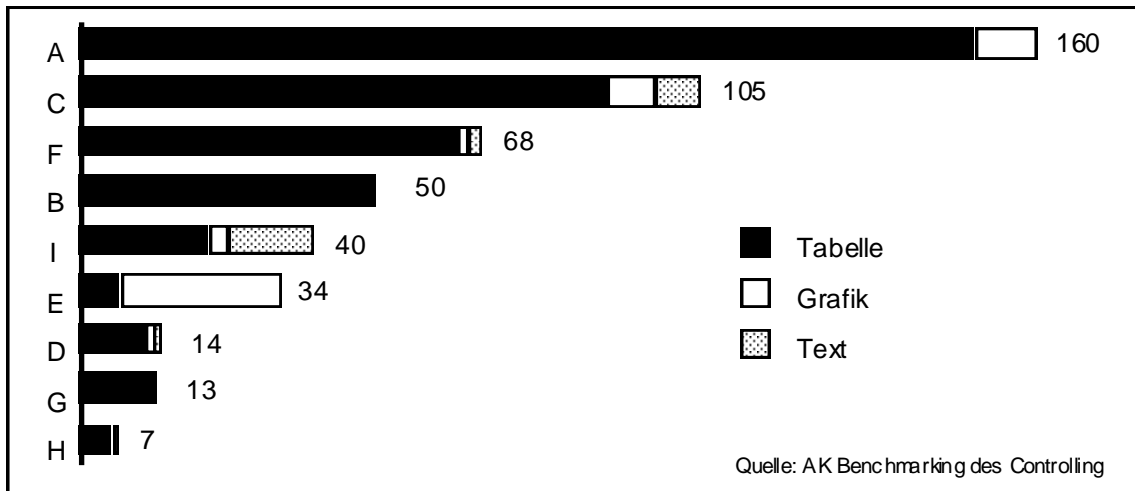
Bei dem anschließend stattfindenden Benchmarking der *Monatsberichterstattung*²³ nahmen neun der am Arbeitskreis beteiligten Unternehmen aktiv teil. Zur Durchführung des Benchmarking wurde den Unternehmen ein 'Berichts-Steckbrief' vorgegeben, damit die unternehmensindividuellen Spezifika der Monatsberichte nach einem einheitlichen Muster erfaßt werden konnten. Daneben erfolgte, wie schon beim Benchmarking der Investitionsantragsbearbeitung, die Abbildung der Berichtserstellung mit Hilfe eines Flußdiagramms.

Zur Beurteilung der Berichterstattung wurden als leistungsbezogene Kenngrößen u.a. der Berichtsumfang und die Darstellungsmethodik gewählt, als prozeßbezogene Kenngröße der Bereitstellungsstermin nach Monatsultimo.

Als Ergebnis des Benchmarking ergab sich zunächst eine hohe Schwankungsbreite im Umfang der untersuchten Monatsberichte von 7 bis 160 Seiten (vgl. Abbildung 3). Dabei sind die vier längsten Berichte controllingseitig als Nachschlagewerke intendiert, die fünf kürzeren als Übersichten.

Aus einer nutzerorientierten Perspektive fällt der geringe Einsatz grafischer Hilfsmittel auf²⁴: Bis auf Unternehmen E dominieren Tabellen mit einer Datendichte von 75 bis 350 Zahlen je Seite. Dabei ist jedoch zu beachten, daß in Einzelfällen auf kritische Größen innerhalb der Tabellen durch Signalzeichen aufmerksam gemacht wird. Die Gesamtzahl der bereitgestellten Daten schwankt zwischen 450 und 2.420 Zahlen je untersuchter Bericht mit Übersichtscharakter, die Nachschlagewerke enthalten zwischen 4.250 und 40.500 Zahlen je Bericht²⁵.

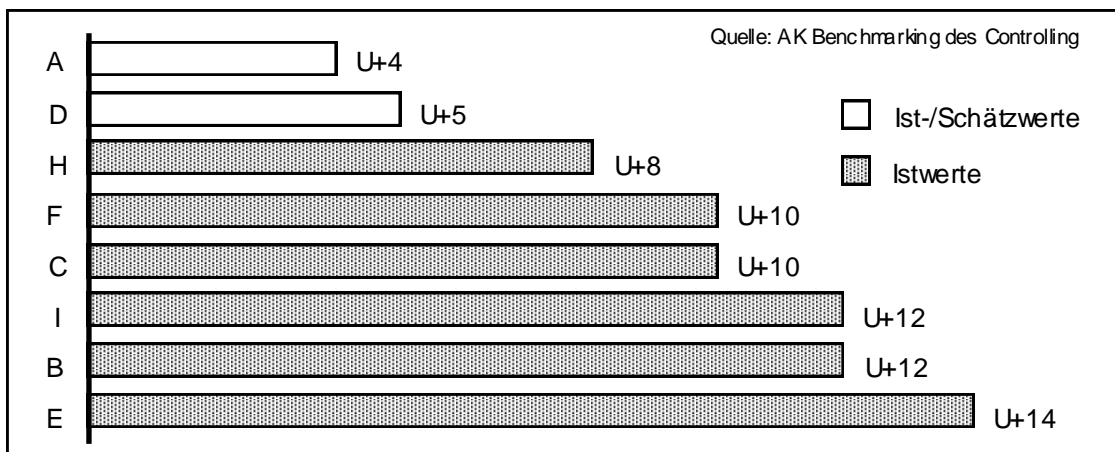
Abb. 3: Gesamtumfang (in Seiten) und Struktur der untersuchten Monatsberichte



Als Fazit der leistungsbezogenen Merkmale läßt sich festhalten, daß die untersuchten Berichte mehrheitlich noch zu umfangreich sind, als daß sie bei der Identifikation von Problemkreisen und Maßnahmen helfen. Insbesondere bei den Nachschlagewerken bildet die ergänzende Kommentierung noch keine ausreichende Unterstützung. Als 'best practice' wurde ein schlanker Bericht mit grafischer Unterstützung identifiziert. Für eine solche Vorgehensweise spricht, daß die grafische Aufbereitung der Tabellen keinen zeitlichen Engpaß innerhalb der Berichterstellung darstellt.

Betrachtet man den Bereitstellungstermin ab Monatsultimo ('U+X Tage'), so ergaben sich bei acht beteiligten Unternehmen²⁶ Schwankungsbreiten von 4 bis 12 Kalendertagen (vgl. Abbildung 4).

Abb. 4: Bereitstellungstermine ab Monatsultimo der untersuchten Monatsberichte



Es zeigt sich, daß die schnellsten Unternehmen einen frühen Berichtstermin deshalb einhalten konnten, weil die Berichte zum Teil Schätzwerte enthalten. In dem dadurch ausgedrückten Konflikt zwischen Genauigkeit und Schnelligkeit der Bereitstellung von Monatsdaten wurde bei der Definition der 'best practice' von den beteiligten Vertretern des Controllerebereichs ein stärkeres Gewicht auf die Schnelligkeit gelegt. Diese sollte

jedoch nicht durch Schätzfehler von über 5% für einen signifikant früheren Berichtstermin erkaufte werden.

Durch die Prozeßanalyse konnten jedoch noch weitere wichtige Engpässe innerhalb der Berichterstellung identifiziert werden:

- *Manuelle Schnittstellen innerhalb der DV-Unterstützung* führten in fünf der untersuchten Unternehmen zu Effizienz- und Qualitätsproblemen innerhalb der Berichterstellung. Die 'best practice' war dementsprechend durch ein hohes Maß an Integration der genutzten DV-Werkzeuge gekennzeichnet.
- Die *Bereitstellung personalbezogener Daten*, wie Mitarbeiterzahlen oder Lohndaten, erfolgt häufig über getrennte Erfassungssysteme, so daß sie als letzte Eingangsgröße bereitgestellt werden. Da diese Größen arbeitsvertraglich weitgehend vorgegeben sind und variable Lohnbestandteile, z.B. durch Über- oder Minderauslastung, bereits während des Monats relativ genau geschätzt werden können, erscheinen jedoch gerade die personalbezogenen Daten als ein Bereich, in dem durch die Arbeit mit Schätzgrößen ohne Verlust an Genauigkeit ein hoher Zeitgewinn erzielt werden kann²⁷.
- Ein dritter Engpaß wurde durch *die Datenbereitstellung anderer Unternehmensbereiche*, z.B. Abschlüsse von Werken oder von Auslandsgesellschaften, konstituiert: Technische und/oder organisatorische Gründe führten hier in einigen Fällen dazu, daß sich die Bereitstellung der Monatsberichte signifikant verzögerte.

Die Bereitstellung von Umsatzdaten hatte sich dagegen in keinem der untersuchten Unternehmen als kritisch für den Berichtstermin erwiesen.

Durch die Umsetzung der Erkenntnisse aus dem Benchmarking der Monatsberichterstattung konnten in den beteiligten Unternehmen in fast allen Fällen signifikant Kosten eingespart werden. Spitzenreiter ist hier Unternehmen A, das ein Einsparpotential von 1,4 Mannjahren identifizierte. Auch Unternehmen D konnte durch Umsetzung der Maßnahmen die Bearbeitungszeit in der Berichtserstellung um 30% reduzieren. Unternehmen B und C gelang es, eine Verbesserung des Berichtstermins von U+12 auf U+10 bzw. von U+10 auf U+5 zu realisieren.

Als Fazit für die Anwendung der Benchmarking-Methodik auf die Controllingprozesse Investitionsantragsbearbeitung und Monatsberichterstattung läßt sich festhalten, daß aufgrund ihrer hohen Standardisierbarkeit eine Erfassung über kardinale Kennzahlen ohne größere Schwierigkeiten durchführbar war. Demensprechend gelang es auch, die Resultate aus der Implementierung der 'best practices' wie auch unternehmensindividueller Verbesserungsvorschläge vergleichsweise exakt und valide zu erfassen, um damit einen ersten Beleg für die effizienzsteigernde Wirkung des Benchmarking für den Controllerbereich zu erbringen.

III. Runde 2: Benchmarking der Planung

Ermutigt durch die Anfangserfolge in der ersten Runde wurde als Benchmarking-Objekt der zweiten Runde die operative und strategische Unternehmensplanung gewählt. Sie repräsentiert einerseits eine Kernaufgabe der betrachteten Controllerbereiche bezüglich der in Anspruch genommenen Controllingkapazität, andererseits weist sie jedoch einen signifikant geringeren Standardisierungsgrad auf als die zuvor betrachteten Benchmarking-Objekte.

Zudem können gerade bei der Einbindung der beteiligten Unternehmen in einen Konzernverbund Änderungen im Planungsprozess nicht immer ohne Beachtung restriktiver übergeordneter Richtlinien implementiert werden, so daß die Anzahl der Freiheitsgrade im Rahmen der Gestaltung der Planung tendenziell geringer ist als beispielsweise innerhalb der Monatsberichterstattung.

Bei einer Erfassung des direkt zurechenbaren Planungsaufwands in den acht aktiv an dieser Benchmarking-Runde teilnehmenden Unternehmen zeigte sich als ein erstes wichtiges Ergebnis für die weitere Vorgehensweise, daß der gesamte Planungsaufwand wider Erwarten in allen Fällen vergleichsweise gering war: Er betrug bei den betrachteten Unternehmen lediglich zwischen 0,3 und 1,0 ‰ des Umsatzes bei einem Durchschnittswert von 0,55 ‰. Aus diesem Grund kann man davon ausgehen, daß eine Steigerung der Planungseffizienz weniger in einer Aufwandsreduktion liegen kann, denn in einer Verbesserung sowohl der strukturellen als auch der inhaltlichen Gestaltung des Planungsprozesses.

Da Struktur und Inhalt von Planungsprozessen nur unzureichend durch Kennzahlen beschrieben werden konnten, stand im Benchmarking der Planung auch die lediglich ordinale bzw. nominale Erfassung von Merkmalen der Planung im Vordergrund, um Hinweise auf die Planungsgüte zu erhalten. Hierzu wurde in den beteiligten Unternehmen jeweils ein Beispielprozeß identifiziert, anhand dessen die Gesamtplanung vom Beginn bis zur Verabschiedung in einzelne Prozeßschritte aufgeteilt und einheitlich über alle Unternehmen hinweg protokolliert werden konnte.

Betrachtet man zunächst die *operative Planung* in den beteiligten Unternehmen, so konnten die untersuchten Planungssysteme in drei verschiedene Gruppen eingeteilt werden:

- Das *Gegenstromverfahren*, bei dem die Planung sequentiell top-down und bottom-up durchgeführt wird,
- die *Bottom-up-Planung mit Vorgaben*, bei der lediglich einzelne Eckziele, wie z.B. Umsatzwerte oder Renditevorgaben, zentral festgelegt sind, sowie
- die *reine Bottom-up-Planung*, bei der die Gesamtplanung ohne zentrale Anfangsvorgaben aus den dezentralen Teilplänen aggregiert wird.

Das Gegenstromverfahren, das lediglich von Unternehmen G eingesetzt wird, erfordert die längste Durchlaufzeit, nämlich 44 Wochen. Grund hierfür ist die sowohl strukturell als auch inhaltlich stark programmgesteuert und hierarchisch durchgeführte

Koordination der Planungsaktivitäten, die sich auch in den umfangreichen Planungshandbüchern dieses Unternehmens widerspiegelt: Viele Pläne existieren, wenn auch mit unterschiedlichem Detaillierungsgrad, mehrfach. Zudem werden Planungsinhalt und -struktur durch die programmorientierte Koordination sehr stark vorbestimmt; Wissen dezentraler Einheiten kann nur in vergleichsweise geringem Maße einfließen.

Die beiden anderen genannten Verfahren erwiesen sich als weniger zeitaufwendig. Die kürzesten Durchlaufzeiten wurden mit 15 und 17 Wochen bei den beiden Unternehmen gemessen, die die reine Bottom-up-Planung durchführen. Im Gegensatz zum Gegenstromverfahren ist die inhaltliche Koordination der Planung hier stärker durch Selbstabstimmungsprozesse bestimmt und partizipativ ausgerichtet; die strukturelle Gestaltung der Planung erfolgt allerdings - ebenso wie beim Gegenstromverfahren - zentral programmgesteuert.

Durch die Bedeutung von Selbstabstimmungsprozessen auf der inhaltlichen Ebene gewinnt das Wissen dezentraler Einheiten einen starken Einfluß auf das Planungsergebnis. Dies wird der Zentrale allerdings erst nach der Aggregation der Einzelpläne insgesamt sichtbar. Anpassungsmaßnahmen, die aus einer übergeordneten Perspektive dann notwendig erscheinen, nehmen bei der reinen Bottom-up-Planung deshalb einen breiteren Raum ein als bei den anderen Planungstypen. Dadurch entstehen teilweise Akzeptanzprobleme der Planung bei dezentralen Einheiten und zeitintensive Prozeßschleifen innerhalb der Entscheidungsphase²⁸.

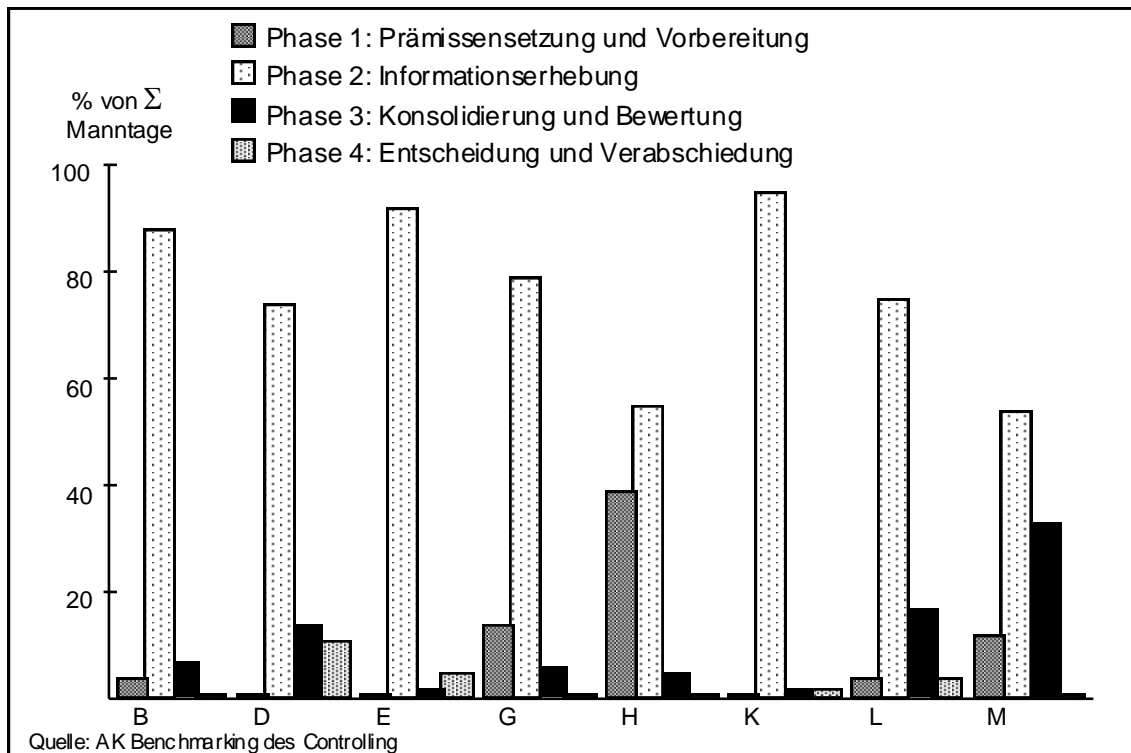
Eine Mischform zwischen dem Gegenstromverfahren einerseits und der reinen Bottom-up-Planung andererseits stellt die Bottom-up-Planung mit Vorgaben dar, die von der Mehrzahl der beteiligten Unternehmen gewählt wurde. Zwar ist die inhaltliche Gestaltung der operativen Planung in den beobachteten Fällen immer noch stark programmgesteuert, der Einsatz von Selbstabstimmungsprozessen und damit auch die Einbeziehung des Wissens dezentraler Entscheidungsträger ist jedoch eher möglich als beim Gegenstromverfahren. Insbesondere wenn Unternehmen in komplexen und dynamischen Umfeldern agieren, so daß nicht das gesamte zur Planung notwendige Wissen zentral verfügbar ist, erhöhen Selbstabstimmungsprozesse die Planungsgüte. Allerdings besteht die Gefahr, daß die dezentralen Einheiten im Rahmen dieser Selbstabstimmung dennoch dazu gezwungen sind, auch wider besseren Wissens Einzelpläne an die vorgegebene Eckziele anzupassen: Plan-Ist-Abweichungen sind dann vorprogrammiert.

Abbildung 5 gibt eine Übersicht über die relative zeitliche Struktur des Planungsprozesses, untergliedert nach den Phasen²⁹

- (1) Prämissensetzung und Vorbereitung,
- (2) Informationserhebung,
- (3) Konsolidierung und Bewertung sowie
- (4) Entscheidung und Verabschiedung.

Wie nicht anders zu erwarten, hat die zweite Phase das höchste Gewicht. Hier geht es um den eigentlichen Kern der Planung, die Informationserhebung. Lediglich bei Unternehmen H kann eine vergleichsweise wenig zeitintensive zweite Phase und dafür eine stärker gewichtete erste Phase beobachtet werden. Dies kann u.a. auf strenge Standardisierungsvorgaben durch übergeordnete Konzernunternehmen zurückgeführt werden.

Abb. 5: Phasenbezogene Aufteilung der relativen zeitlichen Struktur innerhalb der operativen Planung



In zwei Punkten konnte innerhalb der operativen Planung ablaufbezogenes Verbesserungspotential identifiziert werden:

- * Das lediglich *nachträgliche Ausfüllen sogenannter Überleitungsblätter*, das z.B. bei Unternehmen L zu einer relativ umfangreichen dritten Phase führt, mindert deren unterstützende Wirkung innerhalb des Planungsprozesses. Überleitungsblätter haben die Aufgabe, vom Ausgangswert des laufenden Jahres über die Beschreibung der Veränderung einzelner Planwerte den Zielwert im Planjahr zu erklären. Damit wird ein detaillierter und nachvollziehbarer Ausweis der Planzahlenentwicklung möglich; Plausibilitätskontrollen lassen sich leichter durchführen. Zudem läßt sich - systemübergreifend - die Effizienz späterer Abweichungsanalysen erhöhen. Werden solche Überleitungsblätter erst nach Abschluß der Planung ausgefüllt, bleibt nur dieser letzte Zweck; ihre planungsunterstützende Funktion geht verloren.
- * Die teilweise *unzureichende DV-Integration dezentraler Einheiten* führte zu Schnittstellenproblemen. Dies erklärt beispielsweise das vergleichsweise hohe

Gewicht der dritten Phase bei Unternehmen M. In Einzelfällen wurden Schnittstellen über Fax und nachfolgende manuelle DV-Eingabe überbrückt.

Die Vielfalt der verwendeten DV-Systeme hatte dagegen geringeren Einfluß auf den Grad der DV-Integration. Dies wird insbesondere zwei Vertretern deutlich, die einen sehr stark integrierten Planungsprozess realisiert hatten: Während das eine Unternehmen mit einem einzigen DV-Tool arbeitet, das auf der bekannten Windows-Oberfläche angesiedelt ist, benutzt das andere Unternehmen eine Vielzahl von DV-Instrumenten, die jeweils optimal auf einzelne Teilprozesse in der Planung zugeschnitten sind. Allerdings hält dieses Unternehmen nach eigenen Worten den damit verbundenen Aufwand für zu hoch; geplant ist die Einführung von Standard-Software (SAP R/3). Dies gilt auch für die meisten anderen der beteiligten Unternehmen: SAP R/3 ist bereits im Einsatz bzw. die Einführung ist geplant.

Insgesamt bleibt festzuhalten, daß sich die Anzahl an Brüchen oder Schleifen im Prozeßablauf im Vergleich z.B. zur Investitionsantragsbearbeitung als geringer erweist. In allen Fällen war die operative Planung, z.B. durch Planungshandbücher, Budgetierungs'fahrpläne' oder umfangreiche DV-Unterstützung, bereits vergleichsweise ausgefeilt strukturiert. Allerdings konnte in den beteiligten Unternehmen einzelfallbezogen eine verbesserte Strukturgestaltung der Planungsprozesse realisiert werden, so z.B. beim Einsatz von Überleitungsblättern, bei der Erstellung von Planungsdokumentationen oder innerhalb der Gestaltung der Spartensteuerung. Die fehlende Möglichkeit einer kardinalen Erfäßbarkeit dieser nichtsdestotrotz vorhandenen Prozeßverbesserung erscheint als typisches Merkmal im Benchmarking wenig standardisierbarer Controllingprozesse.

Im Rahmen der Analyse der *strategischen Planung* reduzierte sich die Zahl der aktiv am Benchmarking teilnehmenden Unternehmen gegenüber der operativen Planung auf sieben, da eines der Unternehmen (noch) keine explizite strategische Planung durchführt.

Der Zeitaufwand, der in den betrachteten Unternehmen für die strategische Planung verwendet wird, betrug in Relation zur operativen Planung durchschnittlich 1:6, allerdings mit einer Schwankungsbreite von 1:1 bis hin zu 1:20. Der Unternehmensvergleich zeigte, daß entscheidender Einflußfaktor hier vor allem der Detaillierungsgrad der strategischen Planung ist.

Bezüglich der Gestaltung der Planung lassen sich zwei Grundtypen unterscheiden: Die Prozeßorientierung, die drei Unternehmen anwenden, und die Workshop-Orientierung, die von zwei Unternehmen gewählt wird. Bei zwei Unternehmen waren in einer Zwischenform sowohl prozeß- als auch workshoporientierte Elemente zu finden.

Der prozeßorientierte Grundtyp zeichnet sich - ebenso wie das Gegenstromverfahren innerhalb der operativen Planung - durch eine sehr stark programmkoordinierte Gestaltung der strategischen Planung aus. Dies bezieht sich nicht nur auf die Prozeßgestaltung und die bei der strategischen Planung einzusetzenden Ressourcen selbst,

sondern auch auf die Entwicklung der Planungsinhalte. Hier dominiert der Einfluß zentral planender Stellen, das Wissen dezentraler Einheiten fließt nur durch formal festgelegte Informationskanäle in die strategische Planung ein. Damit werden möglicherweise schwache Signale aus markt- oder kundenbezogenen Bereichen nicht empfangen.

Je stärker die Bedeutung solcher Signale ist, z.B. bei einer komplexen und dynamischen Unternehmensumwelt, um so höher erscheint die Gefahr einer mangelhaften Aussagekraft der strategischen Planung. Die strategische Planung wird dann letztlich zu einer langfristigen operativen Planung, bei der bestehende Zustände und bereits vorliegendes Wissen ohne grundlegende Überprüfung lediglich fortgeschrieben wird. Ein Indiz hierfür ist der Anteil der quantitativen Daten innerhalb der strategischen Pläne der Unternehmen des prozeßorientierten Grundtyps: Er liegt bei durchschnittlich ca. 40% und damit über dem Gesamtdurchschnitt von ca. 30%³⁰.

Der workshoporientierte Grundtyp beinhaltet dagegen - vergleichbar zum Bottom-up-Verfahren innerhalb der operativen Planung - eine inhaltliche Gestaltung der strategischen Planung auf der Basis von Selbstabstimmungsprozessen. Im Unterschied zur operativen Planung erfolgt hier jedoch auch die Strukturgestaltung im Rahmen der Selbstabstimmung: Welche Informationen wann und wie in die Planung einfließen, bleibt sehr stark dezentralen Einheiten selbst überlassen. Zentrale Stellen gehen damit sehr stark partizipativ vor und beschränken sich vielfach auf eine reine Kontextgestaltung.

Damit zeigen sich Struktur wie Inhalt der strategischen Planung dominant von Mitarbeit und Wissen dezentraler Einheiten gekennzeichnet. Liegt hierin ein Engpaß für die strategische Ausrichtung der Unternehmung, erweist sich das workshoporientierte Verfahren als vergleichsweise leistungsfähiger als die prozeßorientierte Vorgehensweise, bei der die Rolle der Unternehmenszentrale innerhalb der strategischen Planung dominiert.

Eine Befürchtung, das workshoporientierte Verfahren sei aufwendiger als das prozeßorientierte Verfahren, wurde im Rahmen des Arbeitskreises nicht bestätigt: Ein Zusammenhang zwischen den direkt zurechenbaren Planungskosten und dem Typ der strategischen Planung ließ sich nicht herstellen.

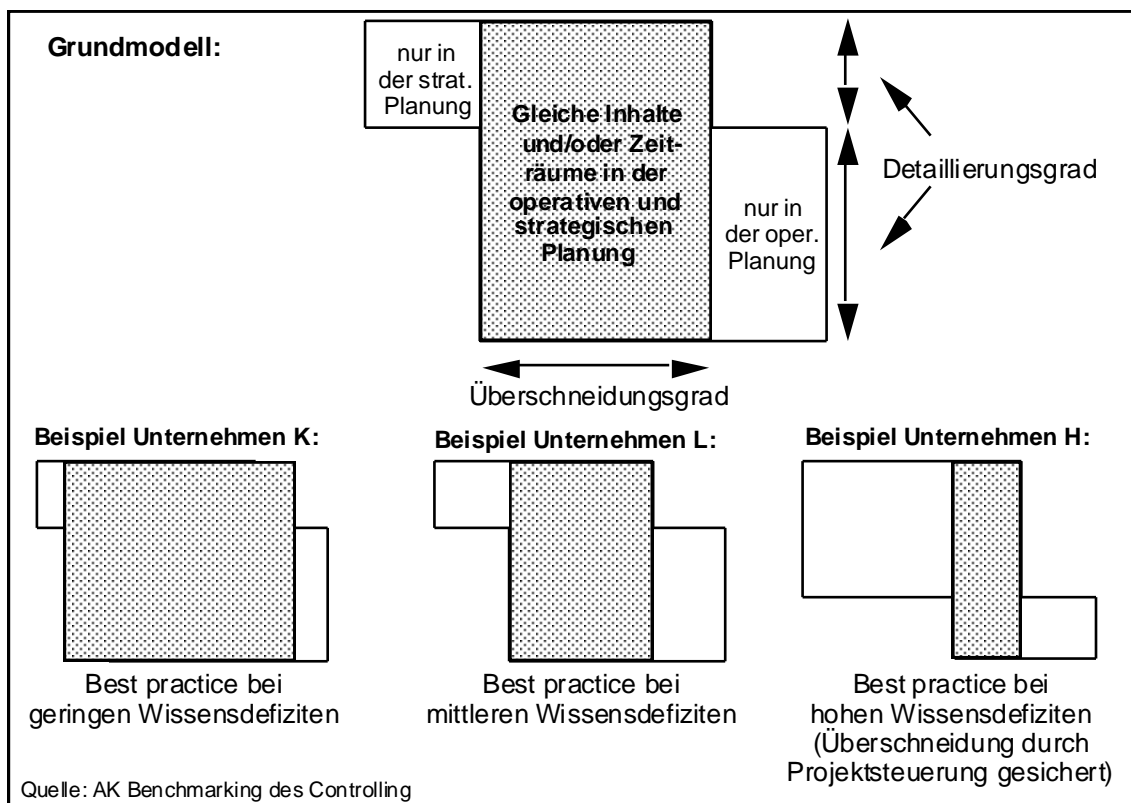
Bezüglich der Informationsinhalte innerhalb der strategischen Planung erstellen alle beteiligten Unternehmen mindestens Eigen-, Markt- sowie Kundenanalysen. Der Einsatz klassischer Instrumente ist weitgehend auf SWOT- und Erfolgsfaktorenanalysen beschränkt. Lediglich zwei Unternehmen arbeiten mit Portfolio-Analysen oder nutzen das Instrument der Szenario-Analyse zur Risikobeurteilung. In einem Fall ist dies sogar das einzige der bekannten Instrumente, das im Rahmen der strategischen Planung eingesetzt wird.

Um die Umsetzung strategischer Planinhalte in die operative Planung zu gewährleisten, ist eine Verknüpfung beider Planungen nötig. Dies geschieht durch Überschnei-

dungen, d.h. operative und strategische Planung beziehen sich teilweise auf den gleichen Inhalt und/oder den gleichen Zeitraum. Dabei muß ein Gleichgewicht gewahrt bleiben zwischen einerseits genügend großen Überschneidungen, damit die Ableitung von Vorgaben aus der strategischen in die operative Planung ermöglicht wird, und andererseits genügend überschneidungsfreiem Raum, um strategische Aussagen statt bloßer operativer Fortplanung zu ermöglichen und Doppelarbeit zu vermeiden. Grafisches Hilfsmittel für den Unternehmensvergleich lieferte hier ein sogenanntes Überschneidungsdiagramm³¹ (vgl. Abbildung 6).

Das Überschneidungsdiagramm beschreibt über zwei Rechtecke die inhaltlichen und/oder zeitlichen Überschneidungen von operativer (unteres Rechteck) und strategischer Planung (oberes Rechteck). Die Höhe des jeweiligen Rechtecks deutet dabei den Detaillierungsgrad der Planung an, die Breite die Planungsinhalte und/oder -zeiträume. Die hinterlegte Fläche weist auf die Überschneidungen von operativer und strategischer Planung hin.

Abb. 6: Überschneidungsdiagramm für die operative und strategische Planung



Eine 'best practice' kann hier nicht absolut, sondern nur in Abhängigkeit von den Wissensdefiziten, mit denen sich die Unternehmen innerhalb der strategischen Planung konfrontiert sehen, identifiziert werden³². So zeigen sich beispielsweise bei Unternehmen K hohe Überschneidungen zwischen operativer und strategischer Planung. Sie sind deshalb sinnvoll, weil sich das Unternehmensumfeld in diesem Fall durch vergleichsweise geringe Komplexität und langfristige Stabilität auszeichnet. Die

Ergebnisse der strategischen Planung können dann direkt als Eckwerte für die operative Planung verwendet werden.

Bei Unternehmen L zeigt sich ein ausgewogener Überschneidungsgrad zwischen operativer und strategischer Planung, der sich bei mittlerer Komplexität und Dynamik des Unternehmensumfelds als 'best practice' erweist.

Bei Unternehmen H erscheint die strategische Planung im Überschneidungsdiagramm zunächst als Übergewichtig. Zudem konnten nur geringe direkte Überschneidungen festgestellt werden. Der Umfang der strategischen Planung läßt sich mit hohen Wissensdefiziten bezüglich der langfristigen Unternehmensentwicklung begründen; das Unternehmensumfeld erweist sich als hochgradig instabil. Aus diesem Grund müssen strategische Pläne vergleichsweise häufig hinterfragt und revidiert werden.

Eine Umsetzung der strategischen Planung innerhalb der operativen Planung kann in dieser Situation durch eine Form der Projektsteuerung sichergestellt werden: Die wesentlichen strategischen Ziele, die für die Unternehmensentwicklung relevant erscheinen, werden zu Projekten gebündelt und direkt in die operative Planung übergeleitet³³.

Aus dem Benchmarking der Planung läßt sich insgesamt als Fazit ziehen, daß die Ergebnisse im Vergleich zur ersten Runde kaum kardinal festzuhalten sind. Zudem konnten 'best practices' in vielen Fällen nicht ohne weiteres unternehmensübergreifend formuliert werden. Dennoch ergab sich für die beteiligten Unternehmen aus der vergleichenden Diskussion eine Fülle von Anregungen für die interne Gestaltung der Planung.

Ein wesentlicher Punkt, der für alle Unternehmen gleichermaßen festgehalten werden konnte, bestand hierbei darin, daß eine Verbesserung der Planung weniger auf Planungskosten oder eine noch stärkere Programmsteuerung im Sinne einer Verbesserung von Planungshandbüchern, Formularen oder vorgegebenen Prozeduren abzielen muß. Vielmehr geht es darum, die grundsätzliche strukturelle und inhaltliche Gestaltung der Planung an die Wissensdefizite bezüglich des Unternehmensumfeldes anzupassen. Gerade für die Unternehmen, die in komplexeren, weniger stabilen Feldern agieren, erwies es sich als sinnvoll, stärker auf Selbstabstimmungsprozesse zu bauen und dafür Elemente innerhalb der Programmsteuerung zurückzunehmen bzw. flexibler zu gestalten.

IV. Runde 3: Benchmarking der Kostenrechnung

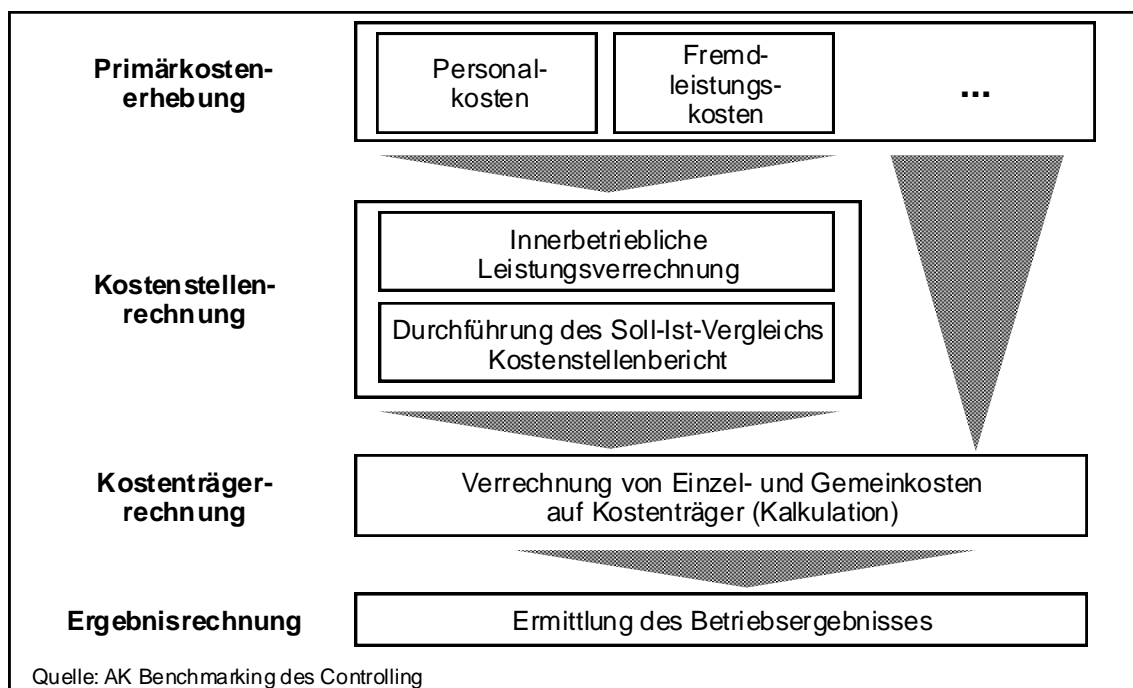
In der letzten Runde des Arbeitskreises Benchmarking des Controlling wurde als Benchmarking-Objekt die Kostenrechnung gewählt. Da diese nicht bei allen beteiligten Unternehmen zu den Kernaufgaben des Zentralen Controlling gehörte, nahmen in dieser Runde nur noch fünf Unternehmen aktiv teil.

Bezüglich der Kriterien Standardisierbarkeit und Inanspruchnahme der Controlling-Kapazität nimmt die Kostenrechnung bei den betrachteten Unternehmen im Vergleich zu den bisher betrachteten Benchmarking-Objekten eine mittlere Position ein. Auf-

grund der aktuell wieder auflebenden Diskussion um eine Neugestaltung der Kostenrechnung und dem daraus resultierenden Veränderungsdruck³⁴ ergab sich aus Sicht der teilnehmenden Unternehmen jedoch die Notwendigkeit, einen vergleichenden Überblick über die Gestaltung von Kostenrechnungsprozessen zu erhalten. Auch hier zeigte sich die Bedeutung ordinal und nominal skaliertes Erfassungsgrößen innerhalb des Benchmarking, wenn auch kardinale Meßgrößen im Vergleich zum Benchmarking der Planung in dieser Runde aufgrund der besseren Standardisierbarkeit von Kostenrechnungsprozessen eine größere Rolle spielten.

Grundlage des Benchmarking der Kostenrechnung war die Festlegung von sechs Teilprozessen (vgl. Abbildung 7).

Abb. 7: Untersuchte Prozesse beim Benchmarking der Kostenrechnung



Da die der Kostenrechnung direkt zurechenbaren Kosten sich mit Werten zwischen 0,4% und 6% des Umsatzes bei einem Durchschnitt von 3% - ähnlich wie die Kosten der Planung - als vergleichsweise niedrig ergaben, wurde ein zweiter Schwerpunkt des Benchmarking in der Untersuchung der Akzeptanz der Kostenrechnung bei den Informationsnutzern, insbesondere den Kostenstellenleitern, gesehen: Hier erscheint der Hebel für eine Verbesserung der unternehmensbezogenen Effizienz höher als bei einem einseitigen Versuch der Reduktion der Kosten der Kostenrechnung.

In allen beteiligten Unternehmen wird Kostenrechnung als aktive Informationsdienstleistung betrieben, die primär der Wirtschaftlichkeitskontrolle dient. Parallel dazu sollen jedoch weitere Zwecke, wie z.B. Preiskalkulation und Vergleiche verschiedener Produktionsverfahren erfüllt, aber auch die Unterstützung der strategischen Planung oder die Produktentwicklung geleistet werden.

Dabei wird in vier der fünf Unternehmen mit kalkulatorischen Kosten gearbeitet; drei Unternehmen setzen sowohl Voll- als auch Teilkostenrechnungen ein; die anderen beiden Unternehmen arbeiten nur mit der Vollkostenrechnung³⁵.

Die DV-technische Unterstützung liegt weitgehend bei Standard-Software (SAP); die Zahl der eingesetzten Module schwankt zwischen 3 und 10. Das Unternehmen mit den meisten SAP-Modulen im Einsatz klassifiziert dies jedoch als Überkapazität und Folge eines mangelhaften DV-Controllings.

Bereits die Prozeßanalysen innerhalb der *Primärkostenerhebung* zeigten, daß vielfältige Ansatzpunkte zu einer schlankeren Prozeßgestaltung bestehen. So wurden Personalnebenkosten mehrfach nicht als Planwerte, sondern als Istwerte verbucht; variable Vergütungsbestandteile und noch nicht genommener Urlaub wurden teilweise aufwendig abgegrenzt. In zwei Unternehmen können deshalb die angefallenen Personalkosten erst mit erheblicher Verzögerung nach Monatsultimo zur Verfügung gestellt werden (U+7 bzw. U+9). Bei Unternehmen mit der 'best practice' ist dies bereits 4 Tage vor Monatsultimo möglich. In diesem Zusammenhang wird vorgeschlagen, vermehrt mit Planwerten bzw. Standardsätzen zu arbeiten³⁶.

Der Abrechnungsweg der Reisekosten läßt sich ebenfalls vereinfachen: Im längsten Fall durchlief die Abrechnung nach der Erstellung durch den betroffenen Mitarbeiter drei verschiedene Stellen bis zur Überweisung, im kürzesten Fall lediglich eine Stelle. Diskutiert wurde in diesem Zusammenhang auch die Notwendigkeit einer Kontrolle der Reisekostenabrechnungen: Durch einen Verzicht auf Detailkontrollen ergab sich ein Einsparpotential von ca. 9 DM je Reisekostenabrechnung. Bei durchschnittlich etwa 1.800 Reisekostenabrechnungen, die monatlich in den betrachteten Unternehmen anfallen, summiert sich diese Größe auf knapp 200.000 DM jährlich. Zusätzliche Kostenersparnis erscheint außerdem durch ein 'Outsourcing' der Bearbeitung von Reisekostenabrechnungen möglich. Dies wird von einem Unternehmen erfolgreich praktiziert.

Innerhalb der Verrechnung von Fremdleistungen im Verwaltungsbereich, insbesondere Büromaterial- und Telefonkosten, steht der Verhaltenssteuerungsaspekt im Vordergrund³⁷. Um eine aufwendige Istverrechnung auf Kostenstellen zu vermeiden, dennoch aber eine Kostensensibilisierung der Mitarbeiter zu erreichen, wird teilweise noch mit Entnahmescheinen für Standardbüromaterial gearbeitet, das aber nur noch in Ausnahmefällen tatsächlich auf Kostenstellen verrechnet wird.

Die Untersuchung der internen Leistungsverrechnung im Rahmen der *Kostenstellenrechnung* zeigt erhebliche Unterschiede in der Rechnerkomplexität. Betrachtet man beispielsweise die Weiterverrechnung der DV-Kosten, so reicht dieses Spektrum von einer ausschließlichen Verrechnung von Kosten der Informationssysteme bis hin zu einem ausgefeilten System von Umlagen und Planverrechnungen, das letztlich Verrechnungspreisen auf einem internen Markt entspricht.

Diese Unterschiede setzten sich auch in anderen Bereichen fort. Die Zahl der verwendeten Schlüssel schwankt in Verwaltungsbereichen zwischen 4 und 11, in Werksbereichen zwischen 5 und 35. Insgesamt kann bei den beteiligten Unternehmen von einer Überkomplexität der Leistungsverrechnung gesprochen werden, die durch mehrere Faktoren verursacht wurde:

- Eine *'überfeinerte' Kostenstellenstruktur*, die Informations- und Kontrollstrukturen sehr viel detaillierter abbildete, als sie tatsächlich waren: So überstieg in einem Unternehmen die Anzahl der Kostenstellen die Anzahl der Mitarbeiter um den Faktor 2. Selbst wenn man berücksichtigt, daß ein Teil dieser Kostenstellen sogenannte Sammel-, Knoten- oder Verrechnungskostenstellen darstellen, erscheint diese Relation als überdimensioniert.
- Eine möglichst *detailgetreue Abbildung des Leistungsgeflechts* zwischen den Kostenstellen: Aufgrund der DV-technischen Unterstützung kann eine Vielzahl von Verrechnungsbeziehungen abgebildet werden, die allerdings in ihrer Gesamtheit für den einzelnen Informationsempfänger immer weniger durchschaubar werden.
- Die *Vielzahl angebotener Leistungen*, mit der interne Märkte realisiert werden sollen: Gerade dann, wenn Kostenstellenleiter über den erstmaligen Bezug dieser Leistungen nicht selbst entscheiden, sondern sie zu einer hochkomplexen 'Grundausstattung' der Kostenstelle gehören, auf die lediglich in Teilbereichen verzichtet werden kann, erweist sich der damit verbundene interne Markt für die betroffenen Kostenstellenleiter als nur noch schwer durchschaubar. Zudem fehlt der unmittelbare Anreiz, sich detailliert mit dem Leistungsangebot auseinanderzusetzen.

Als Resultat wird die Verständlichkeit der internen Leistungsverrechnung von den Kostenstellenleitern nur als durchschnittlich bewertet, sowohl was die Zurechnung über pauschale Zuschlagssätze als auch über leistungsbezogene Verrechnungspreise betrifft.

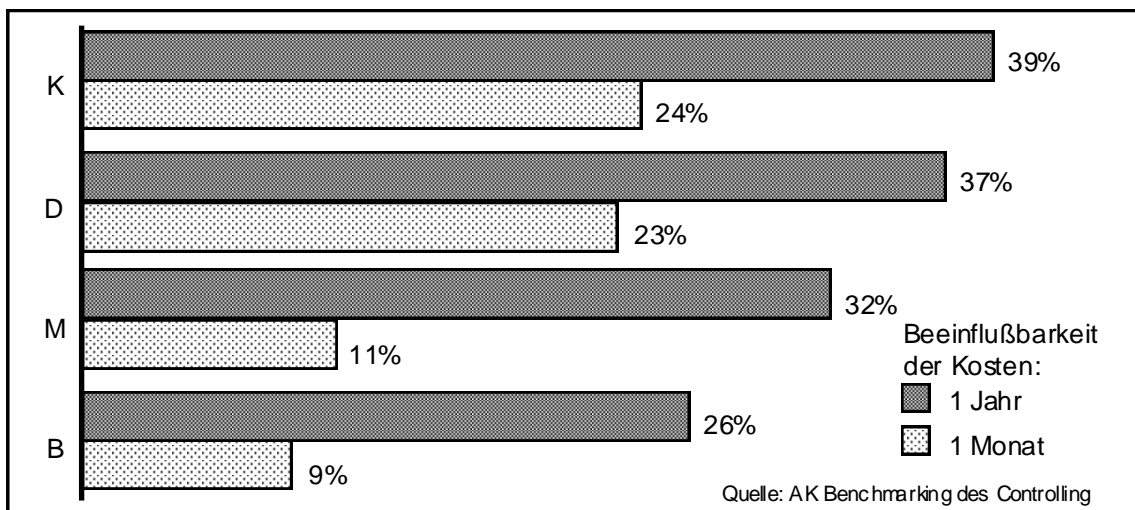
Die Untersuchung der Erstellung der Kostenstellenberichte legte ihren Schwerpunkt weniger auf prozessuale Aspekte als auf die Akzeptanz seitens der Kostenstellenleiter als Informationsnutzer. Hierzu wurden in vier Unternehmen insgesamt 179 Kostenstellenleiter befragt. Die ihnen bereitgestellten Kostenstellenberichte umfassen dabei zwischen einer und drei Seiten, die Anzahl der Datensätze variiert zwischen 220 und 490. Die Berichte enthalten sowohl Plan- als auch Ist-Informationen, Abweichungen werden absolut oder prozentual angegeben.

Während in den Augen der Kostenrechnungsverantwortlichen die bereitgestellten Informationen eine hohe Entscheidungsrelevanz besitzen, beurteilen immerhin 40% der Kostenstellenleiter den Gehalt der tatsächlich bereitgestellten Informationen als unzureichend. Insbesondere wird beklagt, daß die Standardberichte nicht an die individuellen Bedürfnisse angepaßt werden. Während in anderen Bereichen eine Entfeinerung anzustreben ist, wurde hier als 'best practice' letztlich eine Verfeinerung der Kostenrechnung festgehalten, nämlich die Möglichkeit, benutzerspezifische Profile im

System zu hinterlegen, so daß die Berichte besser den Anforderungsprofilen der Nutzer entsprechen. Dabei ist auch eine Bereitschaft zur Online-Nutzung deutlich, die zwischen 31% und 57% der befragten Kostenstellenleiter in den beteiligten Unternehmen schwankt.

Bei der Entscheidungsfindung spielt aus Sicht der Kostenstellenleiter Erfahrung als vergangenheitsbezogenes Wissen eine fast genauso große Rolle wie die Informationen des Kostenstellenberichts. Allerdings liegt der geschätzte Einfluß auf die Gesamtkosten im Jahr bei maximal 39%, im Monat bei maximal 24% (vgl. Abbildung 8). Die übrigen Kosten werden von den Kostenstellenleitern selbst nicht beeinflussbar angesehen.

Abb. 8: Beeinflussbarkeit der Kostenstellengesamtkosten aus Sicht der befragten Kostenstellenleiter (Stichprobengröße = 179)



Die Konsequenz für eine 'best practice' hieraus hängt von der Güte dieser Wahrnehmung ab: In den Fällen, in denen diese Wahrnehmung der Realität entsprach, kann der Zyklus der Kostenstellenberichte relativ problemlos auf ein Quartal verlängert werden. Hierfür sprechen auch positive Erfahrungen bei einem der untersuchten Unternehmen. In den Fällen, in denen auf Seiten der Kostenstellenleiter jedoch eine unzureichende Wahrnehmung der Beeinflussbarkeit der Kosten unterstellt werden muß, sollte dagegen die Kommunikation zwischen Kostenrechnern und Kostenstellenleitern intensiviert werden.

Als letztes Ergebnis der Befragung der Kostenstellenleiter ergab sich, daß der Nutzen der Kostenrechnung für die eigene Abteilung auf einer siebenstufigen Skala im Schnitt um einen Punkt unter dem Nutzen der Kostenrechnung für die jeweilige Gesamtunternehmung eingeordnet: Die Kostenstellenleiter erwarten von der Kostenrechnung für das Gesamtunternehmen offensichtlich mehr, als sie für die eigene Abteilung leistet.

Im Sinne einer 'Ineffizienzhypothese' würde dies bedeuten, daß die Kostenrechnung als Instrument innerhalb der Unternehmensführung letztlich überflüssig ist. Neigt man jedoch der - gerade im institutionenökonomischen Kontext häufig vertretenen - Effizienzhypothese zu, dann bedeutet dieses Ergebnis, daß Kostenrechnung zumindest auf Kostenstellenebene letztlich kein Instrument zur Entscheidungsunterstützung darstellt. Sie stellt vielmehr auf einer gesamtunternehmensbezogenen Ebene die koordinierte Leistungserstellung einer Vielzahl dezentraler Einheiten im Sinne einer grundsätzlichen Verhaltenssteuerung sicher. Kostenrechnung ist damit als eine Art der 'Planungssprache' zu verstehen³⁸.

Der Prozeß der Produktkalkulation innerhalb der *Kostenträgerrechnung* läuft in den untersuchten Unternehmen weitgehend automatisiert ab; die Kosten der (erstmaligen) Kalkulation je Produkt betragen jeweils zwischen 150 und 200 DM. Problematisch erscheint jedoch die zugrundeliegende Kostenspaltung: Sie basiert zum Teil auf mehrere Jahre alten Werten, so daß der informatorische Gehalt der kalkulierten Kosten hinterfragt werden muß.

Innerhalb der *Ergebnisrechnung* zeigt sich, daß die relevanten Steuerungsgrößen der beteiligten Unternehmen stark divergieren. Die Spannbreite reicht von Deckungsbeitragstypen, verschiedenen Formen des Betriebsergebnis bis hin zum Jahresüberschuß gemäß Gewinn- und Verlustrechnung. Dabei zeigt sich insbesondere bei den Deckungsbeitragstypen, daß hier weniger die klassische Form der Deckungsbeitragsrechnung mit der Bildung mehr oder weniger detaillierter Fixkostenschichten gewählt wird, sondern es werden vielfach in einer stückbezogenen Betrachtung fixe und variable Kosten schrittweise abgezogen, so daß strenggenommen eher von einer retrograden Form der Vollkostenrechnung, die auf fixe und variable statt Einzel- und Gemeinkosten abhebt, gesprochen werden kann.

Bezüglich der Abweichungen zwischen Steuerungsgrößen innerhalb der internen und externen Rechnungslegung, die spätestens seit dem spektakulären Wechsel von Siemens zur internen Steuerung mittels externer Größen³⁹ von Interesse sind, ergaben sich bei drei Unternehmen im Jahre 1995 Abweichungen zwischen internem und externem Ergebnis von zwischen 18% und 49% des internen Ergebnisses. Für die Jahre 1991 bis 1995 liegt der Durchschnitt bei 23%.

Als Erklärungsansätze für die Abweichungen zwischen externem und internem Ergebnis wurden fehlerhafte Eingaben, Ansatz von Ertragssteuern, kalkulatorische Ansätze, Wertberichtigungen und Änderungen der Rückstellungen genannt. Trotz der aktuell diskutierten Überlegung, wieder auf ein Einkreissystem zurückzugehen und auf kalkulatorische Ansätze zu verzichten, um diese Schwankungen auszugleichen, plant keines der drei Unternehmen in nächster Zukunft diesen Schritt.

Die Umsetzung des Benchmarking der Kostenrechnung bezog sich vor allem auf zwei Bereiche:

- * Zum einen griffen die Unternehmen Anregungen für die *Veränderungen der internen Leistungsverrechnung* auf. Diese hatten vor allem die Vereinfachung der Verrechnung zum Ziel, z.B. durch die Vereinheitlichung von Kostenspaltungen, den Verzicht auf komplexe Verrechnungswege oder die Verschlinkung von Kostenstellenstrukturen.

Lediglich in Einzelfällen wird geplant, die Leistungsverrechnung detaillierter zu gestalten, nämlich in den Bereichen, in denen der Aspekt der Verhaltenssteuerung durch einfache Nachvollziehbarkeit der Schlüssel hohes Gewicht besitzt. So beabsichtigt ein Unternehmen, Bürokommunikationsmedien zukünftig differenziert zu verrechnen, um dem "Anspruchsdenken auf maximale Ausstattung" entgegenzuwirken.

- * Zum anderen liegt ein Schwerpunkt in der Umsetzung der Ergebnisse auf der *Informationsweitergabe*. Hier wird u.a. eine Intensivierung der Kommunikation der Kostenstellenberichte durch persönliche Gespräche geplant. Dies hat auch das Ziel, nutzerindividuelle Informationsbedarfe besser abdecken zu können.

Daneben ist geplant, durch unternehmensinterne Schulungen das Verständnis für die bereitgestellten Informationen zu erhöhen, wobei der Schwerpunkt weniger auf der Kostenrechnung an sich, sondern auf der Einbeziehung der Informationen in die Entscheidungsfindung liegen soll. Die Umfrage zur Akzeptanz der Kostenrechnung dient in diesem Zusammenhang auch als Grundlage für die Konzeption dieser Schulungen⁴⁰.

3. Fazit: Stärken und Schwächen eines Benchmarking im Controlling

Insgesamt zeigt das Benchmarking nach den Erfahrungen des Arbeitskreises zwei wesentliche Ansatzpunkte für Prozeßverbesserungen im Controllerebereich:

Zum einen zeigte sich, daß sich das Benchmarking einen erheblichen Nutzen bei der Gestaltung von Controllingprozessen mit hohem Standardisierungsgrad bringt. Dies ist nicht zuletzt durch die erarbeiteten Maßnahmen im Bereich der Investitionsantragsbearbeitung mit Einsparungspotentialen von teilweise über 50% deutlich geworden. Auch innerhalb der Kostenrechnung konnte Vereinfachungspotential in standardisierten Bereichen, z.B. innerhalb der Leistungsverrechnung, identifiziert werden. Die Erarbeitung von 'best practices' wird in diesem Zusammenhang dadurch erleichtert, daß in weiten Bereichen mit Hilfe kardinal skalierteter Meßgrößen zur Prozeßfassung gearbeitet werden kann.

Bei weniger standardisierbaren Prozessen, so z.B. innerhalb der Planung, ist dies nur sehr eingeschränkt möglich. Die auf den unternehmensübergreifenden Vergleich hin ausgerichtete Vorgehensweise des Benchmarking erlaubt hier jedoch auch den Einsatz ordinaler Meßgrößen, um Rangordnungen zu bilden, bzw. nominal skalierteter Größen, um zumindest die Spannbreite alternativer Gestaltungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

Auch hier ergab sich damit Potential zur Prozeßverbesserung, das jedoch kaum quantitativ erfaßt werden konnte.

Zudem zeigte das Benchmarking im Gegensatz zu anderen Instrumenten des Gemeinkostenmanagements deutlich, daß über eine Reduktion der ohnehin schon geringen 'Kosten der Planung' oder 'Kosten der Kostenrechnung' kaum eine signifikante Steigerung der Unternehmenseffizienz erzielt werden kann. Im Vordergrund muß vielmehr die Gestaltung des Leistungsspektrums in den betrachteten Bereichen stehen, was durch die Erlangung von unternehmensexternem Wissen im Rahmen des Benchmarking erleichtert wird.

Bei der Durchführung von Benchmarking-Projekten im Controllerbereich ist zu berücksichtigen, daß die Identifikation unternehmensübergreifender 'best practices' gerade in den weniger standardisierbaren Prozessen nicht immer möglich ist: Unterschiedliche Einflußgrößen wie Unternehmensphilosophien, Branchenzugehörigkeit, Einbindung in Konzernstrukturen, Spezifika der Fertigungsprozesse und Produktmerkmale führen dazu, daß Vorgehensweisen in vielen Fällen nicht unverändert übernommen werden können. Sollen nur einzelne Controllingfunktionen Gegenstand des Benchmarking sein, erleichtert deshalb eine gezielte Auswahl der Benchmarking-Partner die Übertragbarkeit der beobachteten Prozesse.

Andererseits kamen im Verlauf des Arbeitskreises wesentliche Anregungen für die Prozeßverbesserung einzelner Unternehmen auch aus dem Vergleich mit Benchmarking-Partnern, deren elementare Wertschöpfungsprozesse fundamental abweichen, so z.B. die Erstellung von Dienstleistungen versus Serien- oder Massenfertigung. Hier zeigten sich eher Unterschiede in der Einbindung in jeweils vorhandene Konzernhierarchien als ein Hinderungsgrund im Vergleich.

Durch den Einblick in grundsätzlich unterschiedliche Controllingkonzepte können jedoch Einsichten gewonnen werden, die die Frage zu beantworten helfen, welche Funktionen ein effizient gestaltetes Zentrales Controlling in den jeweiligen Unternehmen übernehmen muß und wie die durch die Prozeßoptimierung und -automatisierung freigesetzten Controllingkapazitäten eingesetzt werden können - sollten sie nicht abgebaut werden.

Zudem wurde nach Aussage der beteiligten Unternehmen die Umsetzung von Maßnahmen der Organisationsentwicklung innerhalb des Controllerbereichs wesentlich dadurch erleichtert, daß auf Wissen aus der Gestaltung von Controllingfunktionen in anderen Unternehmen verwiesen werden konnte.

Dies ist insbesondere ein Vorteil, den auch Unternehmen mit der Prozeßführerschaft in den jeweils untersuchten Benchmarking-Objekten zu einer Teilnahme am Benchmarking motivieren kann⁴¹. Daneben zeigt sich im vorliegenden Arbeitskreis gerade beim Benchmarking der Investitionsantragsbearbeitung, daß es durch die im Vergleich erarbeiteten Erkenntnisse auch beim Prozeßführer zu erheblichen Effizienzgewinnen kommen kann.

Wenn es gelingt, über den Einblick in grundsätzlich unterschiedliche Controllingkonzepte wegweisende Ideen für die Neugestaltung von Controllerbereichen zu gewinnen und umzusetzen, dann wird Benchmarking tatsächlich zu einem wirkungsvollen Instrument im Management des Controllerbereichs.

¹ Vgl. u.a. Imai (1992).

² Vgl. zu Inhalt und Entwicklung Zink/Schildknecht (1992) oder Stauss (1994).

³ Vgl. Krafcik (1988), Womack/Jones/Roos (1990).

⁴ Johnson/Kaplan (1987).

⁵ Camp (1989), S. 12.

⁶ Vgl. hierzu Camp (1989), S. 7ff.

⁷ Vgl. u.a. Walleck/O'Halloran/Leader (1991), Bühner (1996). Horváth/Herter (1992), S. 4f., zitieren u.a. Motorola, Ford, GTE, AT&T oder Honeywell als Unternehmen, die Benchmarking-Projekte durchgeführt haben. Daneben komme, so Horváth/Herter, die Bedeutung von Benchmarking auch darin zum Ausdruck, daß die Durchführung entsprechender Projekte eine für die Erlangung des Malcolm Baldrige National Quality Award notwendige Bedingung darstellt. Siehe hierzu auch American Productivity & Quality Center (1993), S. 163ff.

⁸ Vgl. Camp (1989), S. 13.

⁹ Dies gilt nicht nur für Benchmarking-Projekte. So liegen z.B. nach Stauss/Friege (1996), S. 23f., Probleme bei der Implementierung von TQM-Maßnahmen u.a. darin, daß betroffene Mitarbeiter prozeßnähere Organisationsstrukturen und die damit verbundene Transparenz wie auch Machtverlust oder die Änderung eingefahrener Rollen befürchten.

¹⁰ Vgl. Camp (1989), S. 60-65. Camp nennt als eine vierte Form das funktionale Benchmarking, das jedoch als Zwischenform von wettbewerbsorientiertem und generischem Benchmarking verstanden werden kann.

¹¹ Zur Gemeinkostenwertanalyse vgl. u.a. Roever (1980). Ähnliche Verfahren wurden auch unter Bezeichnungen wie Administrative Wertanalyse durchgeführt. Zu Zero Base Budgeting vgl. u.a. Meyer-Piening (1980). Zu einer Übersicht über die traditionellen Verfahren des Gemeinkostenmanagements vgl. Beinhauer/Schellhaas (1994) sowie Küpper (1994b).

¹² Zur Abgrenzung von Activity Based Management als Instrument zur Organisationsentwicklung, als Beschreibungsmodell zur Kostenabbildung sowie als Kostenmanagement-System vgl. Reeve (1996), insbesondere S. 5.

¹³ Vgl. u.a. Striening (1988b), Küpper (1994b).

¹⁴ Vgl. Anderson/O'Reilly (1981), S. 491-501, oder Sathe (1982), insbesondere S. 22. Siehe hierzu auch die Kommentierung bei Welge (1988), S. 456ff. und Küpper (1995b), S. 455ff.

¹⁵ Forderungen nach einem Lean Controlling werden in diesem Zusammenhang u.a. von Horváth (1992b), Scherm (1994), Weber (1994f) oder Reiß/Höge (1995) gestellt.

¹⁶ Die Bezeichnung als 'Benchmarking des Controlling' trägt der in der Praxis unscharfen Begriffsverwendung Rechnung, die nicht zwischen der funktionalen Sichtweise (Controlling) und der institutionalen Sichtweise (Controllerbereich bzw. Controllership) differenziert. Vgl. hierzu auch Weber (1995), S. 3f.

¹⁷ Je nach der Art der im Verlauf des Arbeitskreises untersuchten Controllingprozesse schwankte die Zahl der aktiv am Benchmarking teilnehmenden Unternehmen zwischen fünf und neun. Diese Schwankungen ergaben sich u.a. dadurch, daß die zu untersuchenden Controllingprozesse nicht zum Aufgabenbereich des Zentralen Control-

ling der beteiligten Unternehmen gehören oder daß betroffene Abteilungen gerade umstrukturiert wurden, so daß Mitarbeiter nicht durch u.U. schlechte Benchmarking-Ergebnisse demotiviert werden sollten.

¹⁸ Zur sachlich-analytischen und empirischen Forschungsstrategie vgl. Grochla (1976), S. 634-637; zu einer ausführlichen Diskussion fallstudienorientierter Vorgehensweisen vgl. Hamprecht (1996), S. 160-170 sowie die dort angegebene Literatur.

¹⁹ Über Teilergebnisse des Arbeitskreises wurde u.a. schon von Weber et al. (1995), Luther/Töpfer (1996), Weber et al. (1996) sowie Weber et al. (1997) berichtet.

²⁰ Vgl. Klotz (1990), S. 466.

²¹ In Erweiterung von Weber/Hamprecht/Goedel (1995), S. 35.

²² Der Leitfaden, der z.B. für das Benchmarking der operativen und strategischen Planung verwendet wurde, ist in Hamprecht (1996), S. 296-321, widergegeben.

²³ Es ging dabei um die Berichte, die Entscheidungsträgern monatlich zur Verfügung gestellt werden. Berichte an übergeordnete Gesellschaften im Rahmen eines Konzernverbunds wurden nicht betrachtet.

²⁴ Meyer (1996, S. 749-755) zeigt zwar empirisch, daß Grafiken Tabellen nicht ohne weiteres überlegen sind. Allerdings betrachtet er in seinem Untersuchungsdesign die ausschließliche Informationsübermittlung durch Grafiken. Dabei wird vernachlässigt, daß Grafiken ihre entscheidungsunterstützende Wirkung erst in Kombination mit den zugehörigen - vielfach komplexen - Tabellen entfalten, indem sie relevante Informationsinhalte signalisieren und damit den Einstieg in den Informationsverarbeitungsprozeß erheblich erleichtern können.

²⁵ Auch wenn eine solche quantitative Abbildung der Berichtsinhalte nur einen begrenzten Rückschluß auf den eigentlichen Informationsnutzen zuläßt, steht doch zu befürchten, daß zu umfangreiche Berichte die Informationsverarbeitungsfähigkeit der Empfänger überlasten und den negativen Ruf der Controller als 'Zahlenknechte' festigen.

²⁶ Der Berichtsinhalt des neunten Unternehmens wich inhaltlich sehr stark von den übrigen Unternehmen ab, so daß sich Spezifika im Erstellungsprozeß ergaben, die einen direkten Vergleich mit der Berichterstellung der acht anderen Unternehmen nicht ermöglichten.

²⁷ Dieser Aspekt wird auch beim Benchmarking der Kostenrechnung wieder aufgegriffen. Vgl. hierzu Abschnitt 2.III.

²⁸ Dies wird insbesondere bei Unternehmen M in der Abbildung 5 deutlich.

²⁹ Bei der Erhebung der zeitlichen Struktur gab es in Einzelfällen immer wieder Unschärfen und Überschneidungen zwischen den einzelnen Phasen. Die in Abbildung 5 angedeuteten Prozentwerte müssen deshalb als Tendenzaussagen verstanden werden.

³⁰ Dazu gehören als Wertgrößen z.B. Umsatz, Ergebnis, Investitions- und Kostenvolumen.

³¹ Das Überschneidungsdiagramm wurde in der Diskussion plakativ auch als 'Überschneidungs-Ente' bezeichnet.

³² Vgl. hierzu auch Weber et al. (1996), S. 19ff.

³³ Eine solche Vorgehensweise wird auch als Hoshin-Kanri-Methode bezeichnet (vgl. Soin (1992), S. 54ff.

³⁴ Vgl. für einen Überblick Weber/Weißenberger (1997) sowie die dort angegebene Literatur.

³⁵ Dies kann als Hinweis auf ein weiterhin bestehendes Theorie-Praxis-Paradoxon der Kostenrechnung interpretiert werden. Vgl. Chmielewicz (1983).

³⁶ Vgl. hierzu auch das Benchmarking der Monatsberichterstattung (Abschnitt 2.II.)

³⁷ Dies wurde implizit dadurch deutlich, daß die beteiligten Unternehmen diese Kostenarten als sogenannte "Charakterkostenarten" bezeichneten.

³⁸ Vgl. hierzu Weber (1996), S. 13.

³⁹ Vgl. hierzu Ziegler (1994) sowie die Antwort von Pfaff (1994) und die Diskussion im Rahmen des von Schildbach/Wagner (1995) herausgegebenen zfbf-Sonderhefts 'Unternehmensrechnung als Instrument der internen Steuerung'.

⁴⁰ Ein weiteres Ergebnis des Benchmarking der Kostenrechnung, das zwar nicht direkt die Kostenrechnung betrifft, in diesem Zusammenhang nicht ungenannt bleiben sollte, liegt in der Verbesserung des Liquiditätsmanagements, das in einem Unternehmen durch die Untersuchung der Verrechnung kalkulatorischer Zinsen angestoßen wurde. Hierdurch konnte eine signifikante zahlungswirksame Verbesserung des Zinssaldos erreicht werden.

⁴¹ Ein weiterer Aspekt aus einer anreiztheoretischen Perspektive ist der Informationsgehalt der relativen Beurteilung einzelner Abteilungen als Leistungsindikator. Vgl. hierzu Weißenberger (1997), S. 250ff.

Literatur

- American Productivity & Quality Center (Hrsg.): The Benchmarking Management Guide, Portland/Ore., 1993.
- Anderson, J.C./O'Reilly, C.A. III.: Effects of an Organizational Control System on Managerial Satisfaction and Performance, Human Relations, Vol. 34 (1981), S 491-501.
- Beinhauer, M./Schellhaas, K.-U.: Entscheidungsrelevanz in der Prozeßkostenrechnung, krp, 36. Jg. (1992), S. 301-313.
- Bühner, R.: Gestaltung von Konzernzentralen, Wiesbaden 1996.
- Camp, R.C.: Benchmarking, Milwaukee/Wis. 1989.
- Chmielewicz, K. (Hrsg.): Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983.
- Grochla, E.: Praxeologische Organisationstheorie durch sachliche und methodische Integration, zfbf, 38. Jg. (1976), S. 617-637.
- Hamprecht, M.: Controlling von Konzernplanungssystemen, Wiesbaden 1996.
- Horváth, P./Herter, R.N.: Benchmarking: Vergleich mit den Besten der Besten, Controlling, 4. Jg. (1992), S. 4-11.
- Horváth, P.: Effektives und schlankes Controlling, Horváth, P. (Hrsg.): Effektives und schlankes Controlling, Stuttgart 1992, S. 1-9.
- Imai, M.: Kaizen, 6. Auflage, München 1992.
- Johnson, T.H./Kaplan, R.S.: Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1987.
- Klotz, A.: Varianten von Denkmodellen, Kirsch, W./Maaßen, H. (Hrsg.): Managementsysteme, Planung und Kontrolle, München 1990, S. 459-490.
- Kracik, J.F.: Triumph of the Lean Production System, Sloan Management Review, Vol. 30 (1988), S. 42-45.
- Küpper, H.-U.: Vergleichende Analyse moderner Ansätze des Gemeinkostenmanagements, in: Dellmann, K./Franz, K.-P. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, Bern u.a. 1994, S. 31-78.
- Küpper-H.-U.: Controlling, Stuttgart 1995.
- Luther, L./Toepfer, T.: Benchmarking von Planungssystemen, Signale, 1996, S. 37-43.
- Meyer, J.-A.: Wirkung bildlicher Darstellungen auf das Informations- und Entscheidungsverhalten von Managern, zfbf, 48. Jg. (1996), S. 738-760.
- Meyer-Piening, A.: Zero-Base-Budgeting (ZBB) als Planungs- und Führungsinstrument, DB, 37. Jg. (1980), S. 1277-1281.
- Pfaff, D.: Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung. Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens, zfbf, 46. Jg. (1994), S. 1065-1084.
- Reeve, J.M.: Projects, Models, and Systems - Where is ABM Headed, Journal of Cost Management, Vol. 10 (1996), Issue: Summer, S. 5-16.
- Roeber, M.: Gemeinkosten-Wertanalyse. Erfolgreiche Antwort auf die Gemeinkostenproblematik, zfbf, 50. Jg. (1980), S. 686-690.

- Sathe, V.: Controller Involvement in Management, Englewood Cliffs/Ill. 1982.
- Scherm, E.: Konsequenzen eines Lean Management für die Planung und das Controlling in der Unternehmung, DBW, 54. Jg. (1994), S. 645-661.
- Schildbach, T./Wagner, F.W. (Hrsg.): Unternehmensrechnung als Instrument der internen Steuerung. Tagung des Ausschusses Unternehmensrechnung im Verein für Socialpolitik am 31.3. und 1.4.1995 in Halle/Saale, zfbf-Sonderheft 34 (1995).
- Soin, S.S.: Total Quality Control Essentials, New York u.a. 1992.
- Stauss, B. (Hrsg.): Qualitätsmanagement und Zertifizierung. Von DIN ISO 9000 zum Total Quality Management, Wiesbaden 1994.
- Striening, H.-D.: Prozeß-Management, Frankfurt/Main 1988.
- Walleck, A.S./O'Halloran, J.D./Leader, C.A.: Benchmarking world-class performance, McKinsey Quarterly, 1991, Issue: 1, S. 3-24.
- Weber, J.: Schlanke Controller? - Anmerkungen zur Neuausrichtung des Controllingbereichs in Großunternehmen, DB, 47. Jg. (1994), S. 1785-1791.
- Weber, J.: Einführung in das Controlling, 6. Auflage, Stuttgart 1995.
- Weber, J.: Kostenrechnung am Scheideweg?, WHU-Forschungspapier Nr. 42, Vallendar 1996.
- Weber, J./Hamprecht, M./Goedel, H.: Effizienzsteigerung im Controllingbereich, Signale, 1995, Heft 1, S. 30-35.
- Weber, J./Schäffer, U./Goedel, H.: Zur Gestaltung der strategischen und operativen Planung, WHU-Forschungspapier Nr. 34, Vallendar 1996.
- Weber, J./Weißberger, B.E.: Rechnungslegungspolitik und Controlling. Zur Gestaltung der Kostrechnung, erscheint in: Freidank, C.C. (Hrsg.): Rechnungslegungspolitik, Heidelberg 1997.
- Weber, J./Weißberger, B.E./Aust, R.: Benchmarking von Kostenrechnungsprozessen. Ansatzpunkte für eine wirtschaftlichere Leistungserstellung, erscheint in krp, Heft 1, 41. Jg. (1997).
- Weißberger, B.E.: Die Informationsbeziehung zwischen Management und Rechnungswesen, Wiesbaden 1997.
- Welge, M.K.: Unternehmungsführung. Band 3: Controlling, Stuttgart 1988.
- Womack, J.P./Jones, D.T./Roos, D.: The Machine that Changed the World, New York 1990.
- Ziegler, H.: Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmenscontrolling im Hause Siemens, zfbf, 46. Jg. (1994), S. 175-188.
- Zink, K.J./Schildknecht, R.: Total Quality Konzepte - Entwicklungslinien und Überblick, in: Zink, K.J. (Hrsg.): Qualität als Managementaufgabe, 2., überarbeitete Auflage, Landsberg/Lech 1992, S. 73-108.