

Controlling und Systemtheorie. Oder: Alles im Griff? Die Konstruktion organisationaler Wirklichkeit durch Controlling.

Wolfgang Mayrhofer/Michael Meyer/Christian Majer

(Erschienen in: *Controlling. Theorien und Konzeptionen*. München: Vahlen, S.779-799 – 2004)

1	EINFÜHRUNG	2
2	ORGANISATIONEN – SYSTEMTHEORETISCH BEOBACHTET	3
3	CONTROLLING – SYSTEMTHEORETISCH BEOBACHTET	4
3.1	SACHDIMENSION	5
3.1.1	<i>Wider den Zweck: Ziele, Rationalität und Controlling</i>	5
3.1.2	<i>Verantwortete Konstruktionen und Lavieren: Controlling und die Differenz von Organisation und Umwelt</i>	6
3.1.3	<i>Lotse oder Charon: Die Rolle von Controlling bei der Steuerung von Organisationen</i>	8
3.2	SOZIALDIMENSION	9
3.2.1	<i>Die Konsequenzen der Rationalität: Parasiten und andere Nützlingle</i>	10
3.2.2	<i>Controlling als Unzumutbarkeit: Der Umgang mit Rationalität als Selbstbeschreibung</i>	12
3.3	ZEITDIMENSION	14
3.3.1	<i>Controlling als Tantalos: Risiken und Gefahren</i>	14
3.3.2	<i>Die Zukunft der Vergangenheit: Controlling als Gedächtnis</i>	15
4	STATT EINER SCHLUSSBEMERKUNG EIN BLINDER FLECK	16
5	LITERATUR	17

1 Einführung

Der Erfolg des Controlling sucht seinesgleichen. Ausgehend von Vorläufern im 19. Jahrhundert hat sich – wenigstens im deutschsprachigen Raum – in den letzten drei Jahrzehnten rasant nicht nur ein eigenständiges Aufgabenfeld in den Unternehmen (vgl. *Weber & Büttel*, 1992), sondern auch eine eigenständige wissenschaftliche Diskussion entwickelt (vgl. z.B. *Horváth*, 1998). Die Einrichtung speziell dafür gewidmeter Lehrstühle, das Entstehen einschlägiger wissenschaftlicher Kommissionen und eigene Publikationsorgane sind nur die sichtbaren Spitzen dieser Entwicklung.

Erfolgsgeschichten wecken Neugier. Zum einen die Neugier, wie neu das Neue tatsächlich ist. So kommt etwa Macharzina zur Auffassung, dass es sich bei Controlling nicht um eine neue Führungsfunktion, sondern um eine Umstrukturierung von Aufgabenkomplexen zwischen Planung und Rechnungswesen handelt. Er streicht allerdings ebenfalls heraus, dass es durchaus legitim ist, „Controlling als eine neue Denkhaltung zu begreifen, nach der eine partiale, kosten- und vergangenheitsorientierte Sichtweise durch eine ganzheitliche, ergebnis- und zukunftsorientierte Sichtweise abgelöst wird.“ (*Macharzina*, 1996: 368) Zum anderen aber auch Neugier hinsichtlich der offenen und versteckten Grundannahmen eines so erfolgreichen Konzepts.

Der vorliegende Beitrag ist neugierig im letzteren Sinn. Er stellt sich die Frage, wie zentrale Annahmen und Konzepte des Controlling aus der organisationstheoretischen Perspektive der Systemtheorie – genauer und im Folgenden: der Theorie sozialer Systeme rund um die Konzeption von Luhmann (grundlegend vgl. *Luhmann*, 1984; als Einführung etwa *Kneer & Nassehi*, 1993; *Krause*, 2001; *Berghaus*, 2003) – rekonstruiert und interpretiert werden können. Diese theoretische Perspektive ist nicht die einzig mögliche, das vorhandene organisationstheoretische Potpourri durchaus vielfältig (siehe etwa die Übersicht bei *Möller*, 2002: 100 ff.). Sie verspricht allerdings insofern neue Einsichten, als die Systemtheorie ein von der ‚klassischen‘ betriebswirtschaftlichen und managementtheoretischen Sichtweise deutlich unterschiedliches Bild von Organisationen, deren Zielorientierung und Rationalität sowie der Plan- und Steuerbarkeit zeichnet (vgl. zu diesen Unterschieden im Überblick *Kasper, Mayrhofer & Meyer*, 1999).

Die einem der Doyens des Controlling, Albrecht Deyhle, zugeschriebene Beobachtung, dass in einem Gespräch zwischen Manager und Controller ‚über dem Tisch‘ die Logik, ‚unter dem Tisch‘ dagegen die Psychologik regiert (*Weber & Riesenhuber*, 2002: Einleitung), illustriert eine individualfokussierte Betrachtung. Der vorliegende Beitrag wählt eine systemtheoretische Perspektive und stellt auf die Bedingungen der Möglichkeit des Handelns in und von Organisationen ab. Nach einem kurzen Überblick über wesentliche systemtheoretische Denkfiguren (siehe 2) werden zentrale Konzepte des Controllings aus der Sicht der Systemtheorie rekonstruiert und diskutiert (siehe 3). Diese Diskussion wird fortlaufend von einem Beispiel zur Balanced Scorecard (BSC), einem populären Werkzeug im modernen Controlling, und der praktische Umsetzung der BSC in einem Telekommunikationsunternehmen (anonymisiert als TELCOM) begleitet. Das Beispiel illustriert in eigens ausgeflaggten Textbausteinen praktische Aspekte der Konstruktion von Wirklichkeit durch Controlling.

2 Organisationen – systemtheoretisch beobachtet

Die Systemtheorie stellt den Anspruch einer ‚Super-Theorie‘ und entwirft einen umfassenden theoretischen Rahmen für soziale Systeme unterschiedlicher Art. Sie ist Teil einer durchaus ausdifferenzierten Diskussion verschiedener Arten von Systemtheorien.

Das Maschinenmodell der klassischen Mechanik ist eine der ersten ausformulierten Systemkonzeptionen. In der Betriebswirtschaftslehre dient es implizit dem Bürokratiemodell (Weber, 1980 (Orig. 1921)) oder dem Modell der Produktionsfaktoren (Gutenberg, 1983), explizit der Maschinenmetapher (Morgan, 1986) als Referenzpunkt.

Kybernetische Überlegungen machen auf die vielfältigen Wechselwirkungen zwischen Systemvariablen sowie die daraus resultierenden Kreisläufe aufmerksam und betonen die zentrale Rolle der Umwelt für die Systemsteuerung (Wiener, 1948). Sie schlagen sich in Vorstellungen von Organisationen als offenen sozio-technischen Systemen (vgl. etwa Rice, 1963; Miller & Rice, 1967; Emery, 1970) oder im systemtheoretisch-kybernetischen Ansatz (vgl. Ulrich, 1970) und den daraus resultierenden Überlegungen (vgl. dazu etwa Malik, 1986; Probst, 1987; Ulrich & Probst, 1988) nieder.

Die Dynamik und Nicht-Linearität von Systemen ist Hauptbezugspunkt von Ansätzen wie der Theorie nichtlinearer Dynamischer Systeme (z.B. Schuster, 1989), der Theorie dissipativer Strukturen (z.B. Prigogine, 1955, 1987) oder der Synergetik (z.B. Haken, 1990). Eine vor allem aus der Biologie kommende Theorierichtung betont die selbstreferentielle Schließung von Systemen (Maturana, 1985). Dieses Konzept und die damit verbundenen Konsequenzen für die Steuerung werden auf soziale Systeme übertragen.

Der hier verwendete Zugang zur Systemtheorie steht ganz wesentlich in dieser Tradition. Im Kern lässt sich dafür sagen: Organisationen werden als autopoietisch geschlossene soziale Systeme aufgefasst. Auf der Ebene der basalen Prozesse sind sie selbstreferentiell geschlossen. Dabei erzeugen sie die Elemente, d.h. Kommunikationen/Handlungen/Entscheidungen, aus denen sie bestehen, aus den Elementen, aus denen sie bestehen (Autopoiesis). Damit sind Organisationen autonom, jedoch nicht autark, sie benötigen Energiezufuhr u.ä. Die autopoietische Schließung ermöglicht ihnen den notwendigen, jedoch durch das System und seine Funktionsweise festgelegten Austausch mit ihrer Umwelt. Strukturelle Kopplung, v.a. über Personen, genauer: psychische Systeme, verbindet sie mit ihrer Umwelt. Die bestimmte Stellen besetzenden Personen interpretieren die interne und externe Umwelt anhand bereitstehender Interpretationsschemata und versuchen systeminterne Kommunikationsprozesse auszulösen. Steuerung ist daher notwendigerweise Selbststeuerung (Luhmann, 1984; Luhmann, 2000).

Damit hält die Systemtheorie spezifische Antworten auf wenigstens drei im Kontext der Auseinandersetzung mit Controlling bedeutsamen Fragestellungen bereit: die Fragen nach den zentralen Elementen bzw. Charakteristika von Unternehmen und der Bedeutung von Individuen in Unternehmen, nach dem Verhältnis zwischen Unternehmung und Umwelt und nach den Möglichkeiten der Steuerung.

Organisationen sind soziale Systeme der besonderen Art und durch zwei Merkmale ausgezeichnet: Entscheidungen als Kernbausteine und die Existenz formaler Mitgliedschaftsregeln. Organisationen bestehen wie alle sozialen Systeme aus Kommunikationen, verstanden

als die emergente Einheit der Differenz von Information, Mitteilung und Verstehen. Kommunikation ist allerdings nicht direkt beobachtbar. Sie wird bestimmten Adressaten zugeschrieben und produziert damit Handlungen, d.h. auf Personen zurechenbare Einzelselektionen. Die permanente Präsenz von Erwartungsdruck in Organisationen macht Handlungen schließlich zu Entscheidungen. Es wird erwartet, dass entschieden wird. Neben die Prominenz von Entscheidungen tritt die Existenz formaler Mitgliedschaftsregeln. Letztere sind konstitutiv für organisierte Sozialsysteme und machen das Auftreten unwahrscheinlichen Verhaltens wahrscheinlicher (zur Mitgliedschaft in Organisationen und ihren Folgen s.a. *Luhmann*, 1989: 302; *Luhmann*, 1975: 12).

Die Systemtheorie geht von der basalen, operativen Geschlossenheit von Organisationen aus. Da sie ausschließlich aus Kommunikationen bestehen, hat die Umwelt im System nur als Thema Platz. Sie ist zunächst Rauschen und enthält keine Informationen, sondern lediglich Daten. Interne Unterscheidungen – und nicht etwa ‚draußen‘ oder ‚objektiv‘ vorhandene Tatbestände – ‚zwingen‘ die Daten/Fakten auf die eine oder andere Seite einer Unterscheidung: chancenreich/risikant, profitabel/verlustbringend etc. Damit entsteht Information, die stets eine rein systeminterne Qualität ist und folgerichtig auch nicht aus der Umwelt in das System überführt werden kann (*Luhmann*, 1990: 45). Vielmehr informiert sich die Organisation über Umwelt, d.h. sie formt sie innerhalb des Systems. Systemspezifische Differenzschemata und Bedingungen für ihren Einsatz rücken damit in den Vordergrund.

Da Personen zur internen Umwelt des Systems und nicht zu diesem selbst gehören, gilt dies auch für deren Steuerungsversuche. Dazu kommt, dass die zentralen Elemente von Organisationen – die als ‚emergente‘ Einheiten erfassbaren Kommunikationen, bei personaler Zurechnung als Handlung und in Unternehmen bei permanenter Präsenz von Erwartungen stets als Entscheidungen zu interpretieren – primärer Gegenstand des Interesses sind. Daher muss im Zusammenhang mit Steuerung nicht auf Personen, sondern um diese und deren Intentionen herum auf die ablaufenden Kommunikationen und die diese steuernden Strukturen geblickt werden. Die autopoietische Schließung von Systemen erzeugt eine unüberwindliche Barriere: Von außen kann nichts ‚hineinkommen‘ – das intervenierte System reagiert auf den Beeinflussungsversuch entsprechend seines internen Operationsmodus. Es gibt selbst vor, unter welchen Bedingungen es sich beeindrucken lässt, d.h. mit weiteren Kommunikationen anschließt (*Willke*, 1996). Steuerung ist, wenig überraschend, stets Selbststeuerung.

3 Controlling – systemtheoretisch beobachtet

Die folgende systemtheoretische Beobachtung zentraler Aspekte des Controllings umfasst drei theoretisch bedeutsame Dimensionen. Sie revolvieren um den Sinnbegriff. Sinn ermöglicht Komplexitätsreduktion bei gleichzeitigem Offenhalten von Anschlussmöglichkeiten und aktualisiert drei zentrale Sinndimensionen: die Sach-, Sozial- und Zeitdimension. Diese drei Sinndimensionen verleihen Ereignissen Bedeutung (s. dazu *Luhmann*, 1984: 111 ff.). Als praktische Illustration ausgewählter Aspekte dient die Umsetzung der Balanced Scorecard (BSC) in einem Telekommunikationsunternehmen herangezogen.

Praktisch gesehen – BSC: Ein Ziel, vier Perspektiven

Die BSC (Kaplan & Norton, 1996; 2001; Horváth, 1998; Speckbacher & Bischof, 2000) ist im Kern ein recht simples Konzept, mit dem Ziel, die Verbindung vom strategischen zum operativen Management sicherzustellen; also pointiert ‚Translate Strategy into Action‘. Neben den klassischen Finanz-Kennzahlen wird die Bedeutung von nicht-monetären Kennziffern betont. Ein ausgewogenes Stakeholder-Management steht im Zentrum der Betrachtung und findet sich in den über Ursache-Wirkungs-Beziehungen verknüpften Zielen der vier Perspektiven Finanz, Kunden, Prozess und Lernen & Wachstum wieder. Mag dies auch nicht besonders neu und innovativ erscheinen, so erfreut sich die BSC in der Praxis seit einigen Jahren größter Beliebtheit.

3.1 Sachdimension

Die Sachdimension bezeichnet die Themen, Inhalte, Gegenstände etc., auf die sich sinnhaft operierende Systeme richten. Sie arbeitet mit der Differenz ‚dies und nicht: das‘. Vereinfacht gesagt stellt sich bei der Sachdimension die Frage: Worum geht es, was ist los, wovon wird entschieden?

„Controller leisten begleitenden betriebswirtschaftlichen Service für das Management zur zielorientierten Planung und Steuerung. ... Controller sind interne betriebswirtschaftliche Berater aller Entscheidungsträger und wirken als Navigator der Zielerreichung“ (Controller Leitbild, Controller Verein e.V. 2001: 2) Dieses Zitat illustriert drei Aspekte, die sich auf der Sachebene bei einer Rekonstruktion von Controlling aus systemtheoretischer Perspektive aufdrängen: die Fokussierung auf Ziele und Rationalität, die Grenzziehung zur Umwelt bzw. die Konstruktion derselben und der Anspruch der Plan- und Steuerbarkeit organisationalen Geschehens.

3.1.1 Wider den Zweck: Ziele, Rationalität und Controlling

Die weite Teile der klassischen Organisationslehre dominierenden expliziten oder impliziten Rationalitätsannahmen und der Zielbezug sind von verschiedenen Seiten her kritisiert und mehrfach revidiert worden (s. dazu den Überblick bei *Becker, Küpper & Ortman*, 1988). Im Zusammenhang mit der Diskussion von Macht und Interessen weist Luhmann darauf hin, dass der Rationalitätsbegriff den Interessenbezug von Organisationen invisibilisiert. Das Rationalitätskonzept abstrahiert von Interessenbewertung, lässt sie unerwähnt – und ist doch offen für ihre Wiedereinführung (*Luhmann*, 2000: 444 f.). Zweckrationalität stellt auf die Unterscheidung von Mittel und Zweck ab, Wertrationalität auf die Unterscheidung von Tatsachen und Werten.

Praktisch gesehen – BSC: Alles Gute kommt von oben

Die erstmalige Einführung sowie das regelmäßige Aktualisieren einer BSC erfolgt in einer klassischen top-down Orientierung:

1. Ableitung der strategischen Ziele von der Strategie und Vision
2. Definieren der Ursache-Wirkungs-Beziehungen zwischen den Zielen
3. Festlegen der Messgrößen für die Ziele

4. Festlegen von Zielwerten für die Messgrößen

5. Bestimmen eines strategischen Maßnahmenkatalogs

Hier liegen die Auffassungen „Only what gets measured, gets managed“ und „What gets measured, gets done“ dahinter und weisen auf ein rationales Management-Verständnis hin. Die Ableitung von Zielen erfolgt top-down und kaskadenförmig von der Konzern-BSC auf Unternehmens-, Bereichs- und Abteilungs-BSCs. Auch hier liegt eine klare hierarchische Sichtweise und Steuerungslogik zugrunde.

Die Systemtheorie – wenig überraschend angesichts der von ihr vorgetragenen Konzeption von Organisationen – re-fokussiert auf Systemrationalität. Systemrationalität benutzt die Differenz von System und Umwelt. Im Kern steht dabei die Unterscheidung von Selbst- und Fremdreferenz (Luhmann, 2000: 462 f.). Obwohl die vordergründige Bedeutung von Organisationszielen abgelöst wird durch Dominanz des Überlebens von Organisationen, wird gleichwohl auf die Wichtigkeit wirtschaftlichen Erfolgs verwiesen: „Ein ausreichender wirtschaftlicher Erfolg – das muß man natürlich nach wie vor voraussetzen, denn ohne ihn ist das Ende nahe.“ Gleichwohl gilt: „Aber Gesundheit ist nicht das Leben.“ (Luhmann, 1988: 181).

Die Umstellung auf Systemrationalität lenkt das Augenmerk auf den Umgang von Organisationen mit ihrer komplexen Umwelt. Die Leitvorstellung dabei ist ein System, das „... sich seine Entscheidungssituation durch interne Prozesse vereinfacht, aber doch diesen Vereinfachungen nicht zum Opfer fällt, sie als eigene Selektion erkennt und sich damit den Zugang zur sehr viel komplexeren Wirklichkeit offenhält.“ (Luhmann, 1973: 179). Zwei Themen klingen hier an.

Zum einen geht es um den organisationsinternen Aspekt verschiedener systeminterner Entscheidungsprogramme. Das umfasst sowohl Konditional- als auch Zweckprogramme sowie verschiedene Erweiterungen im Sinne organisationalen Lernens bezüglich der Modifikation dieser Programme. Damit ist wesentlich die Entscheidungstätigkeit des Systems thematisiert. Abgesehen von der theoretischen Einbindung und Sprache ist hier gegenüber der klassischen Organisationstheorie – auch für das Controlling – jedoch nicht viel Neues zu orten. Die systemtheoretischen Ausführungen liegen „... ganz auf der klassischen Linie, Organisationsformen nach ihren Auswirkungen auf das Entscheidungsverhalten (und nicht nach richtigen „Prinzipien“) zu beurteilen.“ (Luhmann, 1988: 181)

Zum anderen weist die erwähnte Leitvorstellung auf die Auseinandersetzung mit der Umwelt im Sinne der Konstruktion derselben und der Gestaltung des Komplexitätsgefälles zwischen System und Umwelt, mithin: das Problemfeld von Redundanz und Varietät, hin. Hier verspricht ein systemtheoretischer Zugang durchaus neue Einsichten für das Controlling.

3.1.2 Verantwortete Konstruktionen und Lavieren: Controlling und die Differenz von Organisation und Umwelt

Anders als bei biologischen Systemen sind organisationale Außengrenzen üblicherweise vage (Miles, Snow & Pfeffer, 1974: 248; Weick, 1985: 192). Die Aufrechterhaltung der Un-

terscheidung zwischen System und Umwelt und die systeminterne Erzeugung der letzteren wird daher zu einer Systemleistung *per se*.

Es wurde bereits ausgeführt, dass die systemtheoretische Konzeption Information über die Umwelt systemintern erzeugt. „Im Normalfalle macht das System keinen Unterschied zwischen dem, was es als Umwelt bezeichnet, und der Umwelt, wie sie ist. Für das System hat beides einen einzigen kognitiven Status: Realität.“ (Luhmann, 2000: 463) Die Herstellung dieser Realität, d.h. die Umwandlung von Umweltrauschen in Informationen und deren Umsetzung in systemeigene Operationen, geschieht allerdings nicht gleichverteilt. Spezielle Stellen des Umweltkontakts sind auf das Aufspüren von Umweltrauschen, d.h. die Identifikation anschlussfähiger Daten anhand verfügbarer Differenzschemata, und die Auslösung von internen Kommunikationen spezialisiert (Luhmann, 1990: 32 ff.).

Für das Controlling bedeutet eine solche Sichtweise eine neue Rolle. Nicht mehr die möglichst realitätsnahe Abbildung einer wie immer gearteten externen oder internen Umwelt steht – da unmöglich – auf dem ‚Programm(!)‘. Vielmehr erzeugt Controlling die Wirklichkeit, die es ‚kontrolliert‘. Damit wird keine Beliebigkeit, sondern neue Verantwortlichkeit eingeführt. Controlling fertigt zwar Bilder der Realität an, aber: Nicht alle Bilder sind gleichermaßen geeignet, mit der – letztlich nicht zugänglichen, gleich wohl aber in ihren Konsequenzen oft unangenehm schnell und überraschend erfahrbaren – Wirklichkeit umzugehen. Controlling ist verantwortlich für die gewählten Konstruktionen und das Kommunikationsangebot an die Organisation. Der Weg des lakonischen Rückverweises auf „die Verhältnisse“ ist versperrt ob der Ersetzung der impliziten Selbstverständlichkeit von Wirklichkeit durch zu verantwortende Konstruktionsleistungen.

Redundanz und Varietät als zweiter Teilaspekt in der Auseinandersetzung zwischen System und Umwelt thematisieren das Komplexitätsgefälle zwischen System und Umwelt (Luhmann, 1988: 174ff; Meyer, 1994: 196ff). Redundanz bezeichnet die strukturelle Einschränkung von Entscheidungszusammenhängen in Organisationen, Varietät die Unterschiedlichkeit der Entscheidungen. Im Hinblick auf organisationale Zielsetzungen ist keine Ausprägung von Redundanz und Varietät *per se* vorzuziehen. Stattdessen schiebt sich ein flexibles „Tänzeln“ zwischen unterschiedlichen Redundanz- und Varietätsniveaus in den Vordergrund. Eine solche Sichtweise „... postuliert für diese gegenläufige Beziehung keine „vernünftige Mitte“, kein Gebot der Verhältnismäßigkeit oder des Maßes. Mit solchen Formeln wird nur verschleiert, daß man beides, Redundanz und Varietät, braucht und nicht beides zugleich anstreben kann.“ (Luhmann, 1988: 181) Damit rückt das Verhältnis der Organisation zu ihrer Umwelt in den Vordergrund.

Für das Controlling ergeben sich daraus Konsequenzen. Redundanz, Varietät und die kontingente Relation werden zu einem wesentlichen Maßstab für Empfehlungen seitens des Controllings. Damit kommt die stark von der jeweiligen Situation abhängige permanente Anpassung des Verhältnisses zwischen System und Umwelt in den Fokus. „Entscheidend für die Rationalität (wenn dies denn so heißen darf) bleibt, daß das System zu einem Führungswechsel zwischen Redundanz und Varietät befähigt bleibt.“ (Luhmann, 1988: 182) Statt eindeutiger bzw. abstrakter Rationalitätskriterien steht Lavieren im Vordergrund – für Controlling eine wohl eher ungewohnte Vorstellung.

Praktisch gesehen – BSC: Einführung der Erwartungen und Interessen der Stakeholder

Mit der Berücksichtigung der wesentlichen Interessen von Stakeholdern wie etwa Kunden, Shareholdern, oder Lieferanten in der BSC werden die Erwartungen der relevanten Akteure in der Umwelt des Unternehmens wieder in den Management- und Handlungskontext eingeführt. Die BSC versucht, potentielle Zielkonflikte bewusst zu thematisieren und möglichst in einer rationalen Ursache-Wirkungsbeziehung (harmonisch) aufzulösen.

3.1.3 Lotse oder Charon¹: Die Rolle von Controlling bei der Steuerung von Organisationen

Aus systemtheoretischer Perspektive umfassen Steuerungsversuche das Herantragen dosierter Diskrepanzen an das System: derzeit Realisiertem wird Mögliches gegenübergestellt, immer mit der Hoffnung auf Anschlusskommunikationen. Gleichwohl bildet die autopoietische Schließung von Systemen eine unüberwindlichen Barriere. Das intervenierte System reagiert auf Beeinflussungsversuche nur entsprechend seines *internen* Operationsmodus. Es bestimmt die Bedingungen, unter denen es sich beeindrucken lässt, d.h. mit weiteren Kommunikationen anschließt (Willke, 1996). Die Anschlussfähigkeit von Interventionsversuchen ist dann hoch, wenn Steuerungsversuche auf Grund „passender“ Annahmen die Operationslogik des Systems ‚verstehen‘. Verstehen hat in diesem Zusammenhang keine hermeneutischen oder empathischen Konnotationen, sondern meint die Rekonstruktion der Selbstbeschreibung eines Systems durch einen Beobachter (Willke, 1987a: 343). Beschreibungen von organisationaler Selbstbeschreibung behalten dabei im Sinne eines ‚als ob‘ so lange ihre Gültigkeit, als sie brauchbare Erklärungen bzw. Prognosen für das Verhalten des beschriebenen Systems liefern können.

Steuerungsversuche zielen vor allem auf die interne Systemprozesse steuernden Strukturen. Diese bestimmen, was als Entscheidung anzusehen ist und überbrücken die Distanz von Entscheidung zu Entscheidung. In sozialen Systemen sind Strukturen als Erwartungen zu denken. Damit verändert sich der Fokus für Steuerungsversuche: Es stehen nicht mehr einzelne Elemente – d.h.: Entscheidungen – im Vordergrund, sondern Relationen bzw. Erwartungserwartungen (ausführlicher dazu vgl. Mayrhofer, 2004).

Eine solche Sichtweise in der Sachdimension berührt das Selbstverständnis und die Basisperspektive von Controlling. An die Stelle des Bildes vom Manager als dem kundigen Kapitän der Meere oder Lüfte und des Controllers als seinem Lotsen tritt die Vorstellung von der Organisation als einem autopoietischen System, das zwar angeregt werden kann, aber autonom agiert. Auch wenn autopoietische Schließung nicht die vollständige Übergabe von Steuerung an unbeeinflussbare selbstorganisierende Prozesse bedeutet, so ändert sich doch der Ausgangspunkt: Controlling ist als ‚Kunst der Intervention‘ (Willke, 1987a: 356) gefragt, unter Beachtung der unüberwindlichen Systemgrenzen das soziale System zu möglichst zieldienlichen Eigenoperationen anzuregen. Es erkennt die prinzipielle Unsteuerbar-

¹ In der griech.-röm. Sage der Fährmann der Unterwelt, der die Toten über den Acheron, einen Fluss in der Unterwelt, setzt. Für seine Mühe erhält er das Fährgeld, einen Obolos, den man deshalb den Toten mitgab. Tote ohne Obolos müssen warten, bis Charon sich zur Überfahrt erweichen lässt.

keit von Organisationen von außen an. Damit ergeben sich paradoxerweise jedoch nicht eingeschränkte, sondern erweiterte Möglichkeiten für organisationale Steuerung: Aus dem 'Scheitern beim Steuern' wird 'Steuern beim Scheitern'. Die Aktivierung der systeminternen Selbststeuerung, die 'Kunst der Intervention' als die von außerhalb des Systems kommende Anregung, die nichtsdestoweniger Hypothesen über die Umformung in systemeigene Elemente und deren weitere Prozessierung entwickelt und so Einflussmöglichkeiten aufdeckt, wird für Controlling zentral.

Praktisch gesehen – BSC: Der Manager als Flug-Kapitän, der Controller als sein Lotse

Die BSC versucht, die Komplexität des Unternehmens und des Marktes zu vereinfachen und Managern ein einfach handhabbares Steuerungsinstrument in die Hand zu geben. Norton/Kaplan vergleichen Manager mit einem (Flug-)Kapitän und Unternehmensführung mit der Steuerung eines Flugzeuges (Kaplan & Norton, 1996: 1). Dazu bedient sich der Kapitän in seinem Cockpit einer Vielzahl von Instrumenten mit Informationen zu Höhe, Geschwindigkeit etc.. Diese (Flug-)Kapitäns-Metapher erinnert an das Bild des Schiffskapitäns und ein dementsprechendes traditionelles Steuerungsverständnis. Controlling assistiert hierbei.

3.2 Sozialdimension

Die soziale Dimension von Sinn betrifft das, was in Kommunikation jeweils dem sozial anderen, aber „seinesgleichen“, dem „alter Ego“ zugeschrieben wird. Diese Zuschreibungen in der Sozialdimension ordnen soziale Interdependenzen durch die Zuschreibung von Kausalität oder Autorenschaft an Personen (Luhmann, 1981: 83; Luhmann, 1984: 119). In dieser Dimension zeigen sich soziale Problemlagen hauptsächlich im Schema Konsens/Dissens.

Üblicherweise stellt sich somit in der Sozialdimension die Frage nach der Einordnung des Controlling in die Organisation – die Frage nach den spezifischen Controlling-Stellen und deren Relationierung mit anderen Stellen der Organisation (z.B. Horváth, 1998: 797ff., Küpper, 2001: 481ff., Peemöller, 1997: 70ff., Weber, 1999: 384ff.). Stellen sind dabei nichts anderes als eine Koppelung von Personen, Budgets und Programmen, die in bestimmte Kommunikations- und Entscheidungszusammenhänge eingebunden sind (Luhmann, 1989: 309f). Diese Stellen gewinnen Mediencharakter, indem sie zum Fluidum werden, worin sich Entscheidungen fortpflanzen: Stellen halten ein massenhaftes, unbestimmtes und entkoppeltes Organisationspotenzial bereit, welches durch Entscheidungen über eben diese Stellen spezifiziert wird. Durch Entscheidungen kommt Form in das Stellenmedium, Entscheidungen definieren Stellen durch Programme und Aufgaben, besetzen sie mit Personen, versehen sie mit Budgets, kurzum: Entscheidungen *formieren* Stellen (i.S.v. Spencer-Brown, 1971, aber auch i.S.v. Heider, 1958, auf den die Medium-Form-Unterscheidung zurückgeht).

Wenn sich Controlling mit seiner Einordnung in die Organisation beschäftigt, kommt es nicht umhin, in Stellen zu denken und diese zu formieren – zentral oder dezentral, funktional oder extrafunktional, partizipativ oder autoritativ (bspw. Horváth, 1998: 807ff.). Im Sinne des situativen Ansatzes der Organisationstheorie wird dann untersucht, wie die Anzahl der Controllingstellen mit der Unternehmensgröße (Küpper, Winckler & Zhang, 1990: 439) oder mit der Struktur von Unternehmen (divisional/funktional, Uebele, 1981) zusammenhängt. In diesen Fragen nach dem *Stellen-Wert* von Controlling in Organisationen

scheiden sich Controlling und traditionelle Organisationstheorie. Dass Organisationen Probleme sozialer Komplexität durch funktionale Binnendifferenzierung lösen und davon auch das Controlling betroffen ist, ist bekannt (Willke, 1987b: 63). Daran anschließend stellt sich die Frage, wie diese Differenzierung auf die Anforderungen reagiert, die Controlling in der Sachdimension stellt. Zwei Aspekte sollen diesbezüglich näher beleuchtet werden: Zum einen geht es um die sozialen Folgekosten sachlicher Rationalität, um die Konsequenzen der Entscheidungslast, die durch Controlling aufgebaut wird, zum anderen um die Zuschreibungen und Zumutungen, die Controlling für andere, für das soziale Alter-Ego impliziert.

3.2.1 Die Konsequenzen der Rationalität: Parasiten und andere Nützlinge

Controlling als einen riesigen Parasiten zu bezeichnen, würde nicht einmal seinen schlimmsten Feinden einfallen – würde man annehmen. Und doch bietet sich aus der hier vorgestellten theoretischen Sicht diese Beschreibung an (Serres, 1987). Rationalität und ihre Sicherstellung in der Sachdimension, und dafür steht ja die Controlling-Konzeption ganz zentral (Weber, 1999: 37ff.), hat Folgekosten in der Sozialdimension. „Rationale Führung setzt ausreichendes Wissen voraus. Neben Methoden- zählt hier Faktenwissen. Somit kommt der Bereitstellung führungsrelevanter Informationen wesentliche Bedeutung für die Sicherstellung rationaler Führung zu. Hierauf rekurriert das Controlling in seiner Informationsversorgungsfunktion.“ (Weber, 1999: 40f.)

Die durch das Controlling forcierte Rationalisierung von Entscheidungen hat ähnliche Konsequenzen wie beispielsweise deren Demokratisierung: einen Rattenschwanz an Folgeentscheidungen, die einem Parasiten gleich die ursprünglichen Alternativen befallen. Wenn sich zuallererst nur die Alternativen A und B stellen, setzt sich auf diese beiden eine Kosten-Nutzenanalyse der Alternativen, dann eine Kosten-Nutzenanalyse der Kosten-Nutzenanalyse bzw. der methodischen Alternativen, usw. *ad infinitum*. Abbruchkriterien, liegen zwingend jenseits dieser parasitären Rationalität (z.B. übliche Standards controllerischer Sorgfalt, die dann normativen Charakter aufweisen). „Geht man von diesen Annahmen aus, erscheinen die ideologisch favorisierten Trends der jüngeren Vergangenheit, Rationalisierung und Demokratisierung, in einem anderen Licht. Man kann hier jetzt unschwer eine Riesenzucht von Parasiten erkennen.“ (Luhmann, 1988: 180)

Wann immer und wie immer Controlling Entscheidungen vorbereitet, indem es mit Informationen versorgt oder Methoden anbietet, die ausgewählte Alternativen auf den Prüfstand schicken, es erhöht die Entscheidungsdichte in der Organisation. Es gilt nicht mehr nur zwischen zwei Investitionsobjekten zu unterscheiden, sondern auch zwischen den Methoden, mit denen diese Objekte bewertet werden. Im Unterschied zu einer Steigerung der Varietät - also einer Einführung neuer Alternativen - geht es aber primär nicht um eine Ausweitung solcher Entscheidungen erster Ordnung, sondern um andere Ebenen: Entscheidungen über Entscheidungen usw.

„Wenn ein autopoietischer Zusammenhang von Entscheidungen durch Reproduktion dieses Zusammenhanges sich als System ausdifferenziert, entstehen im System Möglichkeiten parasitärer Nutzung der Möglichkeiten des Systems“ (Luhmann, 1988: 178f.) Wann immer für Entscheidungen Optionen offen sind, können weitere Entscheidungen hinzutreten, die regeln, wie diese Entscheidungen gehandhabt werden sollen. Solche Entscheidungen können

als parasitär bezeichnet werden, denn sie profitieren davon, dass es schon Alternativen gibt. Der Parasit fügt nämlich den Alternativen keine weitere hinzu, sondern bleibt ausgeschlossen und regelt nur, wie mit den Alternativen zu verfahren ist. Er entscheidet über die Prämissen des Entscheidens, über die Kriterien, denen sich jede Entscheidung zu unterwerfen hat. Während es bei einer Steigerung der Varietät einer Organisation um die Vielzahl und Vielfalt der Entscheidungen geht, vermehren Parasiten die Entscheidungslasten in einem anderen Sinn: nicht kumulativ, sondern reflexiv (Luhmann, 1988: 179).

Wie schon erläutert, dient Rationalität in der Sachdimension auch dazu, die Interessen, die hinter unterschiedlichen Alternativen stehen, zwar nicht zu ignorieren, aber unerwähnt und in einem formalen Ausdruck aufgehen zu lassen (Luhmann, 2000: 444). Es ist aber zu vermuten, dass diese Interessen dann in der Sozialdimension wieder auftauchen, möglicherweise gebrochen und verschoben, aber jedenfalls in Konsens oder Dissens münden. Die parasitäre Wirkung bleibt damit nicht auf die Ausgangsalternativen beschränkt: Mit einem passenden Kalkül, einer passenden Methode gelingt es dem Controlling zwar, eine Entscheidung zwischen den Alternativen A und B zu forcieren – durch den Aufbau von zusätzlichem Erwartungsdruck. Die in dieser Form aufgehenden Interessen können dann aber wieder virulent werden, wenn es um neue Controllingstellen geht oder wenn darüber zu entscheiden gilt, wie eine Vorstandsstelle nachbesetzt wird. Auch hier wird Rationalität dann wieder als Kulisse helfen und die Interessen weiter verschieben. Irgendwann wird das Prozessieren von Entscheidungen an einen Punkt gelangen, wo klassische Rationalitätsprämissen „vom Kopf auf die Beine“ (Luhmann, 2000: 458) gestellt werden, sei es im Sinn einer „technology of foolishness“ (March & Olsen, 1976) oder durch den Übergang von „talk“ zu „action“ (Brunsson, 1989). Die parasitären Kaskaden controllerischer Zweck-Mittelrationalität müssen ihr Ende zwangsläufig extra-rational finden.

Praktisch gesehen – BSC: Was man alles beim Entscheiden beachten und balancieren muss

(1) *Finanzielle und nicht-finanzielle Kennziffern*: Um ein ganzheitliches Steuerungsverständnis entlang der Wertschöpfungskette eines Unternehmens sicherzustellen und die gewünschte Strategie ins tägliche operative Arbeiten zu integrieren, bedarf es eines ausbalancierten Set von finanziellen und nicht-finanziellen strategischen Zielen und Kennziffern.

(2) *Stakeholder Interessen*: In den vier BSC Perspektiven (Finanz, Kunden, Interne Prozesse, Lernen und Wachstum) sind die relevanten Stakeholder-Gruppen oder Interessenspartner eines Unternehmens berücksichtigt. Dadurch geht die BSC über eine einseitige Shareholder Value Betrachtung hinaus oder erweitert zumindest den Blickwinkel einer rein finanziellen Perspektive.

(3) *Kurz- und langfristige Ziele*: Die BSC fordert eine Ausgewogenheit auch in der Zeitperspektive, nämlich neben kurzfristigen Gewinn- und Umsatzzielen auch mittel- und langfristige Ziele zu definieren und in organisatorischen Programmen zu verankern. Sind langfristige Ziele jedoch nicht sichtbar gemacht und mit entsprechender Aufmerksamkeit sowie Ressourcen versehen, werden sie vom Tagesgeschäft verdrängt und haben keine reale Chance auf Verwirklichung.

(4) *Hard- und Soft Facts*: Nicht nur leicht mess- und zählbare Kategorien, sondern auch Kunden- und Mitarbeiterzufriedenheit, Innovations- und Lernfähigkeit sowie Culture & Spirit oder Lösungsorientierung sollen berücksichtigt werden. Sonst besteht nämlich das

Risiko, dass ein Unternehmen nur das misst und monitort, was leicht messbar ist, und somit entscheidende Kriterien außer Acht lässt.

(5) *Performance Treiber und Ergebnisse*: Ergebniskriterien messen die Zielerreichung, Frühindikatoren stellen wiederum Performance Treiber dar, die bereits vor der Zielerreichung Informationen über die zu erwartende Zielerreichung geben.

3.2.2 Controlling als Unzumutbarkeit: Der Umgang mit Rationalität als Selbstbeschreibung

Während andere Bereiche der Organisations- und Managementtheorie sich zunehmend von den engen Prämissen der Zweck-Mittel-Rationalität frei machen, ist dies dem Controlling verwehrt. Dies gilt auch für die Rolle des Controlling in Organisationen: Andere Stellen oder Abteilungen mögen auf kulturelle Besonderheiten Bedacht nehmen, die Irrationalität des Marktes oder Konsumverhaltens konstatieren und erkennen, dass Information, Daten und Wissen die Entscheidungen nicht erleichtern und mit deren Folgen nur lose gekoppelt sind, weil die Unterscheidung von Ursachen und Wirkungen beliebig wird und sich damit auch jene von Mittel und Zwecken auflöst. Andere mögen bei Entscheidungen auf Intuition und Erfahrung rekurrieren – mithin auf die Geschlossenheit der Psyche – und hervorheben, dass die Entscheidung an sich getroffen werden muss und die gewählte Alternative ohne Belang ist, um eine Paralyse durch Analyse zu vermeiden (vgl. *Mintzberg*, 1991: 81ff., und die dort zitierten empirischen Befunde über Intuition und Analyse).

Controlling aber muss auf (s)einer hierarchischen Konstellation von Zielen und Mitteln beharren. Es muss darauf bestehen, dass Ursachen für beobachtete Wirkungen identifiziert werden können. Es muss die Existenz von Unternehmenszielen unterstellen, obwohl diese in ihrer Bedeutung als Entscheidungsprämissen relativiert werden (*Meyer*, 1994). Alle gängigen Konzeptionen von Controlling beobachten mit der Ziel-Mittel-Unterscheidung und setzen oberste Organisationsziele voraus: gewinnzielorientierte und planungs- bzw. kontrollorientierte Konzeptionen ganz explizit, informations- und koordinationsorientierte Konzeptionen implizit (*Küpper*, 2001: 5ff.).

Daran orientieren sich auch die Bilder, die das Controlling den Controllern zur Selbstbeschreibung anbietet: Registrar, Navigator, Innovator (*Zünd*, 1985: 32; *Peemöller*, 1997: 40ff.; *Amshoff*, 1993); Buchhalter, zukunfts- und aktionsorientierter Controller, Managementsystem-orientierter Controller (*Henzler*, 1974, *Weber*, 1999: 11). Kein anderer betriebswirtschaftlicher Teilbereich investiert soviel Energie in Selbstbeschreibungen, um jene Personen, die diese Funktion in Organisationen ausüben sollen, mit Bildern zu versorgen. Mit den Selbstbeschreibungen sind auch gleich die Differenzierungen und potenziellen Konfliktfelder abgesteckt: Als Buchhalter, Registrar und Revisor existiert das Controlling quasi in einer Parallelwelt und dokumentiert die monetären Aspekte des Organisationsgeschehens. Als Navigator ist das Controlling darauf angewiesen, dass seine Mitteilungen über den Standort und einzuschlagenden Kurs anschlussfähig sind. Als aktionsorientierter Innovator tritt es in Konkurrenz zu Entscheidern erster Ordnung. Insgesamt unterliegt das stellenmäßig ausgeflaggte Controlling in jeder Organisation der Gefahr, als „Spürhund“, „Wachhund“ oder „Schnüffler“ wahrgenommen zu werden.

Dies mag auch daran liegen, dass die Betonung seiner Rationalitätssichernden Funktion immer konfliktanfällig ist, weil damit anderen latent Irrationalität unterstellt wird. Diese reagieren oft mit eigenen Unterstellungen, indem sie bspw. dem Controlling die eigentlich wertschöpfenden Teile der Organisation gegenüberstellen, die Umwelt z.B. in Form der Kunden ins Spiel bringen oder aber auf ihrer spontanen Kreativität beharren. Dass sie vom Controlling dennoch beobachtet werden, lässt sich nicht verhindern. In der Sprache der Systemtheorie treten hier unterschiedliche Rationalitäten in Konkurrenz: Während das Controlling eine Zweck-Mittel-Rationalität nicht gänzlich aufgeben kann, wird ihm von seiner organisationsinternen Umwelt eine Systemrationalität entgegengehalten, indem die Organisations-Umweltdifferenz bspw. in Form von Kundenbedürfnissen oder von Konkurrenzbeobachtungen in die Organisation eingeführt wird. Auch der Verweis auf Kultur ist beliebt. In seiner Theorie reagiert Controlling konsequent auf zwei Ebenen: zeitlich, indem es auf strategisches Controlling setzt, und sachlich, indem es hier Umwelten integriert (z.B. Stakeholder, vgl. *Freeman*, 1984; *Mitroff*, 1983).

In den Organisationen ist es immer das Controlling, welches die unangenehme Aufgabe übernimmt, dafür zu sorgen, dass die Organisation, egal ob Wirtschaftsunternehmen, öffentliche Verwaltung oder NPO, niemals vergisst, dass sie auch im System der Wirtschaft operiert. Jede Organisation muss bei ständigem Abfluss von Geld dafür sorgen, dass sie wieder zu Geld kommt (*Luhmann*, 2000: 467), und sie muss den Abfluss beobachten. Das Wirtschaftssystem bekommt damit eine besondere Bedeutung für jede Organisation, egal ob sich diese als Universität am Wissenschafts- und Erziehungssystem, als Gericht am Rechtssystem oder als Partei am politischen System orientiert. Controlling bedeutet unter diesem Gesichtspunkt nichts anderes als das *re-entry* (i.S.v. *Spencer-Brown*, 1971) der Wirtschaft in die Organisation. Dafür hat das Controlling jedenfalls ein differenziertes Beobachtungsinstrumentarium entwickelt, welches immer auch Dissens produziert. Da die Koppelung an Wirtschaft irreversibel ist, müsste Controlling in jedem Fall erfunden werden.

Praktisch gesehen – BSC: Ein gemeinsam konstruiertes Bild als Kommunikationsprozess
Ein wesentlicher Punkt bei der Erstellung, Handhabung und Kommunikation der BSC liegt in der Forderung, dies möglichst gemeinsam innerhalb der Geschäftsführung oder dem Management-Team zu tun. Erst, wenn die Ableitung der strategischen Ziele von Strategie und Vision sowie die Definition der Ursache-Wirkungs-Beziehungen im Team diskutiert und festgelegt werden, entsteht so etwas wie ein gemeinsames Bild und kollektiv geteilte Annahmen über Wirkungsbeziehungen. So gelingt es, die funktionalen Sichtweisen einzelner Geschäftsführer und Manager näher aneinander heran zu führen. Mittels einer BSC kann pointiert und zielorientiert diskutiert werden, warum z.B. die Forcierung eines starken Partnership Managements für die Positionierung innerhalb der Wertschöpfungskette und für die Etablierung eines profitablen Produkt-Portfolios besonders wichtig ist und somit Voraussetzung für eine signifikante Marktanteilserhöhung im Geschäftskunden-Bereich, was wiederum einen wesentlichen Beitrag zu Erreichung der EBIT und letztlich Shareholder Value Zielsetzung darstellt.

3.3 Zeitdimension

Soziale Zeit wird auch in Organisationen dadurch konstituiert, dass die an allen Entscheidungen erfahrbare Differenz von Vorher und Nachher auf Sonderhorizonte bezogen, nämlich in die Vergangenheit und die Zukunft hinein verlängert wird (Luhmann, 1984: 116). Im unserem Zusammenhang interessieren zwei Funktionen: Zum einen die Art und Weise, wie gerade Controlling zur Konstruktion einer entscheidungsabhängigen Zukunft beiträgt; zum anderen, wie Controlling in Organisationen zunehmend die Funktion eines Gedächtnisses übernimmt.

3.3.1 Controlling als Tantalos: Risiken und Gefahren

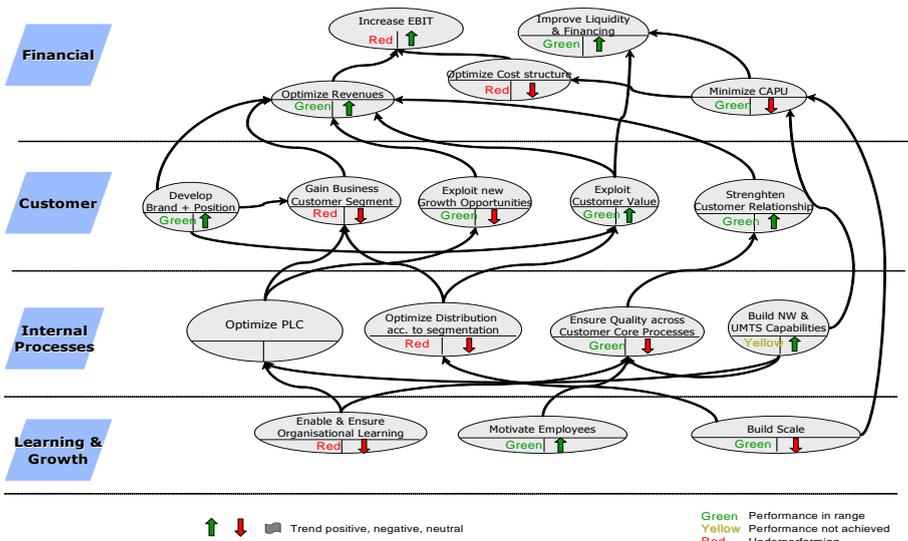
Dem Controlling fällt in Organisationen i.d.R. auch die Aufgabe zu, bei seiner Entscheidungsvorbereitung die Zukunft zum Thema zu machen. Controlling versteht sich ja im Unterschied zur traditionellen Kontrolle oder Revision als integrierte Planung und Kontrolle und trägt diesem Umstand mit einer ganzen Reihe von Instrumenten Rechnung: Budgetierung und Plankostenrechnung, Prognosemethoden und Szenariotechnik tragen dazu bei, eine prinzipiell unvorhersehbare Zukunft planbar zu machen. Dabei operiert man mit der Unterscheidung von Vergangenheit und Zukunft. Alle Urteile über die Rationalität von Entscheidungen müssen die Zukunft einbeziehen. „Die Zukunft ist aber und bleibt unbekannt. Man verlagert deshalb das Problem in einen Bedarf an Informationen. Auch Informationen kann man zwar nur aus der Vergangenheit beziehen, aber man kann sie so auswählen, dass sie (wie immer unzuverlässige) Rückschlüsse auf die Zukunft nahe legen.“ (Luhmann, 2000: 446)

Es bleibt aber auch dem Controlling nicht erspart, dass die Hoffnung auf die Rationalität genau in dem Maße abnimmt, als es erkennt, dass es nicht die nötige Zeit hat, sich die erforderlichen Informationen zu besorgen (Luhmann, 1991: 52). Rationalitätsansprüche gelangen in ein zunehmendes prekäres Verhältnis zur Zeit, weil man eben die Zukunft nicht ausreichend kennen kann, nicht einmal jene Zukunft, die man mit eigenen Entscheidungen erzeugt. Gleichwohl tragen gerade die Anstrengungen des Controlling dazu bei, dass jener Anteil der Zukunft, den sich Organisationen selbst zurechnen müssen, für die sie also ihre eigenen Entscheidungen verantwortlich machen, immer größer wird. Wenn man dann der Unterscheidung zwischen Risiko und Gefahr folgt und als Risiken jene potenziellen Schäden betrachtet, die als Folge einer Entscheidung gesehen werden (Luhmann, 1991: 30f.), dann sorgt gerade das Controlling dafür, dass Organisationen immer weniger mit Gefahren konfrontiert sind und immer mehr mit Risiken. Perfektes Controlling würde bedeuten, jede Entscheidung durch Kaskaden parasitärer Entscheidungen derartig zu unterfüttern, dass jeder Schaden, den die Organisation erleidet, als Risiko behandelt werden muss. Damit würden Gefahren vollständig aus der Beobachtung der Organisation verschwinden, weil nichts mehr als extern und entscheidungsunabhängig veranlasst beobachtet und erlitten wird. Dass das nicht erreichbar ist, weiß auch das Controlling – es steht aber in der paradoxen Situation, dennoch wie Tantalos im Wasser unter Früchten zu stehen, die permanent zurückweichen. Controlling, selbst auf der Seite der Rationalität, wird die unvermeidbaren Abweichungen externalisieren, also der „irrationalen“ Seite (z.B. intern der Kultur, extern irgendwelchen Umweltturbulenzen) zuzuschreiben. Ausgeblendet bleibt dabei die Frage, ob

ein totales Umstellen auf Risiko einer Organisation in der Sozialdimension überhaupt ertragbar wäre, ob dann nicht die Modi des Umganges mit Schuldzuschreibung innerhalb der Organisation ebenfalls parasitär erweitert werden müssten.

Praktisch gesehen – Umstellung auf Risiko in der BSC eines TELCO-Unternehmens

Das Controlling macht dem Management Angebote für Wirklichkeitskonstruktionen bzw. unterstützt das Management bei der Diskussion und ist Katalysator beim Konstruktionsprozess. Mit der Definition von strategischen Zielen und entsprechenden Messkriterien (KPI) wird ein Beobachtungs- und Wahrnehmungsraster festgelegt, der auf manches fokussiert, aber anders ausblendet. Ziele und Maßnahmen werden als Wirkungen und Ursachen konstruiert.



Durch die Selektion der Ziele und der Ursache-Wirkungs-Beziehungen in dieser BSC erfolgt eine Totalumstellung der Organisation auf Risiko: Hier kommt nichts mehr von extern, sämtliche BSC-Ziele sind miteinander verbunden, ihre (Nicht-) Erreichung ist von Entscheidungen abhängig.

3.3.2 Die Zukunft der Vergangenheit: Controlling als Gedächtnis

Entscheidungen werden zwar immer in der Gegenwart getroffen, diese lässt sich aber nur als Differenz zwischen Vergangenheit und Zukunft beobachten. Controlling übernimmt in Organisationen ganz wesentliche Gedächtnisfunktionen, hält Vergangenheit selektiv fest und hilft der Organisation eine Eigenzeitlichkeit zu entwickeln. Das Gedächtnis der Organisation ist voll mit Bilanzen und Kennzahlen, aber auch mit Geschichten, Mythen und Anekdoten (Kasper, 1990). Auch die Vorliebe des Controlling für die Zukunft weist gleichzeitig in die Vergangenheit, da ja Prognosen nichts anderes sind als „gleichsam Memoiren, die das System daran erinnern, wie es die Zukunft gesehen hatte und wie es sich dadurch hatte motivieren lassen – Memoiren, die ständig neu gefasst werden müssen, um dem Rechnung zu tra-

gen, was man im aktuellen Moment als Zukunft benötigt, um entscheiden zu können.“ (Luhmann, 2000: 466)

Es ist aber nicht die wichtigste Aufgabe des Gedächtnisses, Vergangenes zu speichern, sondern zu vergessen, und zwar auf ein Art und Weise, dass der Vergessensvorgang selbst unbemerkt bleibt: „Gedächtnis hat die Funktion, im laufenden Mitwirken an den Operationen des Systems deren Entschwinden in die Vergangenheit zu befördern, die Spuren zu löschen und die Vergangenheit zu invisibilisieren“ (Luhmann, 1996: 312). Nachdem die meisten elektronischen Speichermedien ohne Vergessen arbeiten, müssen die individuellen Gedächtnisse ihrer Mitglieder der Organisation beim Vergessen helfen, wozu die Controller einen ganz wesentlichen Teil beizutragen haben. Ansonsten würde auf sachlicher Ebene die Entscheidungsrationalität überborden, weil neben den ohnehin parasitär eingebrachten Rationalitätsanforderungen auch noch sämtliche Erfahrungen der Vergangenheit in Treffen gebracht werden müssen. Könnten Controller nicht auch effizient vergessen, könnten ihre Organisationen dem zunehmenden Zeitdruck unmöglich begegnen.

Praktisch gesehen – BSC als aufwändiges Gedächtnis eines TELCO Unternehmens

Controlling und Management mittels BSC basiert auf regelmäßiger Definition von Kennziffern und Festlegung von Soll-Werten im Rahmen von Strategie- und Jahresplanungsprozessen. Ist-Zahlen werden laufend erhoben, teils automatisch mittels vordefinierter Datenabfragen (sog. OLAP-Cubes) aus dem Data Warehouse sowie anderen IT-Datenbanken, teils durch manuelles Einpflegen. Eine regelmäßig aktualisierte BSC ist im Intranet online verfügbar und auch in Management Reports integriert. Für die Online-BSC wurde eigens eine entsprechende Software ausgewählt, angepasst und integriert. Diese wird laufend gewartet und auf neuesten Stand gehalten und Helpdesk-Funktionen müssen sichergestellt werden. Die BSC selbst braucht permanente methodische Überarbeitung und Weiterentwicklung auf Unternehmens- und Bereichsebene sowie teilweise auch auf Abteilungsebene. Die Monats-BSCs werden regelmäßig in Management-Team-Meetings diskutiert und gegebenenfalls entsprechende Korrekturmaßnahmen abgeleitet. Projekte müssen auf Basis der strategischen Ziele der BSC begründet werden. Insgesamt ist also aufwändig sichergestellt, dass das Gedächtnis BSC funktioniert.

Zum Vergessen braucht es aber wieder das soziale System Organisation: Wird bspw. die BSC-Performance nicht eingefordert oder BSC Ziele nicht mit individuellen Zielvereinbarungen (MbO) verknüpft, bleibt die BSC konsequenzen- und somit wirkungslos.

4 Statt einer Schlussbemerkung ein blinder Fleck

Der Erfolg des Controllings sucht seinesgleichen – und macht oder bleibt trotzdem blind: „Jede Beobachtung erzeugt Beobachtetes und Nichtbeobachtetes.“ (Luhmann, 2000: 127). Und weiter: „Ein System kann nur sehen, was es sehen kann. Es kann nicht sehen, was es nicht sehen kann. Es kann auch nicht sehen, daß es nicht sehen kann, was es nicht sehen kann.“ (Luhmann, 1990: 52).

Blindheit und Blindheit gegenüber der Blindheit ist also nichts Ehrenrühriges, aber bleibt zu bedenken. Am Beispiel der Balanced Scorecard formuliert: Die Balance zwischen unterschiedlichen Perspektiven statt Eindimensionalität, die Orientierung an Stakeholdern statt ausschließlich an Shareholdern, ausbalancierte Ziele an Stelle einseitiger Finanzziele, ein klarer Top-down-Ansatz statt Bottom-up, das Abstellen auf vernetzte Ursache-Wirkungs-Beziehungen statt isolierter Kausalitäten, ein klarer Strategiefokus statt keiner/unklarer/geheimer Strategien oder die Umsetzung und Messung von Strategien statt der losen oder fehlenden Verknüpfung operativen und strategischen Managements sind zweifelsohne wesentliche Beiträge der BSC zu einer besseren Praxis. Gleichwohl existieren blinde Flecken und Ausgeblendetes: asymmetrische Machtverteilung und Mikropolitik, Interessens- und Zielkonflikte, differierende Prioritäten, Veränderungswiderstände, Kreisläufe und Wechselwirkungen, Angst vor Transparenz oder Kontrolle zu einfacher oder falscher Leistungsbewertung, die Grenzen der Messbarkeit, die Wahl der richtigen Key Performance Indicators, die Manipulation von Kennziffern oder die Probleme mit weichen Kennziffern kommen überhaupt nicht oder nur ansatzweise ins Blickfeld. Für Controlling gilt Ähnliches. So wie die BSC bleibt auch Controlling blind – wenigstens partiell und jedenfalls unvermeidlich.

5 Literatur

- Amshoff, B. (1993): Controlling in deutschen Unternehmen, Wiesbaden 1993.
- Becker, A./Küpper, W./Ortmann, G. (1988): Revisionen der Rationalität, in: Küpper, W./Ortmann, G. (Hrsg.): Mikropolitik. Rationalität, Macht und Spiele in Organisationen, Opladen 1988, S. 89-114.
- Berghaus, M. (2003): Luhmann leicht gemacht: Eine Einführung in die Systemtheorie, Köln et al. 2003.
- Brunsson, N. (1989): The Organization of Hypocrisy. Talk, Decisions and Actionis in Organizations, Chichester 1989.
- Emery, F. E. (Ed.). (1970): Systems thinking: selected readings, Harmondsworth et al. 1970.
- Freeman, R. E. (1984): Strategic management: A stakeholder approach, Boston 1984.
- Gutenberg, E. (1983): Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Bd. I: Die Produktion, Berlin et al. 1983.
- Haken, H. (1990): Synergetics. An introduction, Berlin 1990.
- Heider, F. (1958): The Psychology of Interpersonal Relations., New York 1958.
- Henzler, H. (1974): Der Januskopf muß weg, in: Wirtschaftswoche Jg., H. 38, S. 60-63.
- Horváth, P. (1998): Controlling, 7. München 1998.
- Kaplan, R. S./Norton, D. P. (1996): The balanced scorecard: translating strategy into action, Boston, Mass 1996.
- Kasper, H. (1990): Die Handhabung des Neuen in organisierten Sozialsystemen, Berlin u.a. 1990.

- Kasper, H./Mayrhofer, W./ Meyer, M. (1999): Management aus systemtheoretischer Perspektive - eine Standortbestimmung, in: Eckardstein, D. v./Kasper, H./Mayrhofer, W. (Hrsg.): Management, Stuttgart 1999, S. 161-210.
- Kneer, G./ Nassehi, A. (1993): Niklas Luhmanns Theorie sozialer Systeme: Eine Einführung, München 1993.
- Krause, D. (2001): Luhmann-Lexikon: Eine Einführung in das Gesamtwerk von Niklas Luhmann, 3. Stuttgart 2001.
- Küpper, H. U. (2001): Controlling, 3. Stuttgart 2001.
- Küpper, H. U./Winckler, B./ Zhang, S. (1990): Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling, in: Die Betriebswirtschaft, 50 Jg., H., S. 435-458.
- Luhmann, N. (1973): Zweckbegriff und Systemrationalität, Frankfurt 1973.
- Luhmann, N. (1975): Macht, Stuttgart 1975.
- Luhmann, N. (1981): Soziologische Aufklärung 3: Soziales System, Gesellschaft, Organisation, Opladen 1981.
- Luhmann, N. (1984): Soziale Systeme. Grundriß einer allgemeinen Theorie, Frankfurt 1984.
- Luhmann, N. (1988): Organisation, in: Küpper, W., Ortman, Günther (Hrsg.): Mikropolitik, Opladen 1988, S. 165-186.
- Luhmann, N. (1989): Die Wirtschaft der Gesellschaft, 2. Frankfurt 1989.
- Luhmann, N. (1990): Ökologische Kommunikation, 3. Opladen 1990.
- Luhmann, N. (1991): Soziologie des Risikos, Berlin 1991.
- Luhmann, N. (1996): Zeit und Gedächtnis, in: Soziale Systeme, 2 Jg., H. 2, S. 307-330.
- Luhmann, N. (2000): Organisation und Entscheidung, Opladen 2000.
- Macharzina, K. (1996): Unternehmensführung, 2. Wiesbaden 1996.
- Malik, F. (1986): Strategie des Managements komplexer Systeme, Bern, Stuttgart 1986.
- March, J. G./ Olsen, J. P. (1976): Ambiguity and Choice in Organizations, Bergen 1976.
- Maturana, H. R. (1985): Erkennen: Die Organisation und Verkörperung von Wirklichkeit, 2. durchges. Aufl., Wiesbaden 1985.
- Mayrhofer, W. (2004): Die neuere Systemtheorie und ihr Beitrag zur Erklärung des Unternehmensverhaltens, in: Festing, M./Martin, A./Mayrhofer, W./Nienhäuser, W. (Hrsg.): Personalthorie als Beitrag zur Theorie der Unternehmung, München, Mering 2004, S. 121-137.
- Meyer, M. (1994): Ziele in Organisationen. Funktionen und Äquivalente von Zielentscheidungen, Wiesbaden 1994.
- Miles, R. E./Snow, C. C./ Pfeffer, J. R. (1974): Organization - environment: concepts and issues, in: Industrial Relations, 13 Jg., H., S. 244-264.
- Miller, E. J./ Rice, A. K. (1967): Systems of organizations, London et al 1967.
- Mintzberg, H. (1991): Mintzberg über Management: Führung und Organisation, Mythos und Realität, Wiesbaden 1991.
- Mitroff, I. I. (1983): Stakeholders of the Organizational Mind, San Francisco et al. 1983.
- Möller, K. (2002): Gestaltungsbeitrag der Neuen Institutionenökonomik für das Controlling, in: Gleich, R./Möller, K./Seidenschwarz, W./Stoi, R. (Hrsg.): Controllingfortschritte. Prof. Dr. Péter Horváth zum 65. Geburtstag, München 2002, S. 95-120.
- Morgan, G. (1986): Images of Organization, Thousand Oaks-London-New Delhi 1986.

- Peemöller, V. (1997): Controlling: Grundlagen und Einsatzgebiete, 3.A., Herne, Berlin 1997.
- Prigogine, I. (1955): Thermodynamics of Irreversible Processes, New York 1955.
- Prigogine, I. (1987): Die Erforschung des Komplexen. Auf dem Weg zu einem neuen Verständnis der Naturwissenschaften, München 1987.
- Probst, G. J. B. (1987): Selbst-Organisation. Ordnungsprozesse in sozialen Systemen aus ganzheitlicher Sicht, Berlin, Hamburg 1987.
- Rice, A. K. (1963): The enterprise and its environment, London 1963.
- Schuster, H. G. (1989): Deterministic Chaos, Weinheim 1989.
- Serres, M. (1987): Der Parasit, Frankfurt 1987.
- Speckbacher, G./ Bischof, J. (2000): Die Balanced Scorecard als innovatives Managementsystem, in: Die Betriebswirtschaft, 60 Jg., H. 6, S. 795-810.
- Spencer-Brown, G. (1971): Laws of Form, London 1971.
- Uebele, H. (1981): Verbreitungsgrad und Entwicklungsstand des Controlling in deutschen Industrieunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in: Die Betriebswirtschaft (Depot), 82-2-7 Jg., H.
- Ulrich, H. (1970): Die Unternehmung als produktives soziales System, 2. Bern, Stuttgart 1970.
- Ulrich, H./ Probst, G. J. B. (1988): Anleitung zum ganzheitlichen Denken und Handeln, Bern, Stuttgart 1988.
- Weber, J. (1999): Einführung in das Controlling, 8.A., Stuttgart 1999.
- Weber, J./ Bültel, D. (1992): Controlling - Ein eigenständiges Aufgabenfeld in den Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland, in: Die Betriebswirtschaft, 52 Jg., H. 4, S. 535-546.
- Weber, J./ Riesenhuber, M. (2002): Controlling und Psychologie, in: Advanced Controlling, 5 Jg., H. 29, S. 1-36.
- Weber, M. (1980 (Orig. 1921)): Wirtschaft und Gesellschaft, 5., rev. Aufl. (Studienausgabe). Tübingen 1980 (Orig. 1921).
- Weick, K. E. (1985): Der Prozeß des Organisierens, Frankfurt 1985.
- Wiener, N. (1948): Cybernetics, or control and communication in the animal and the machine, New York 1948.
- Willke, H. (1987a): Strategien der Intervention in autonome Systeme, in: Baecker, D./Markowitz, J./Stichweh, R./Tyrell, H./Willke, H. (Hrsg.): Theorie als Passion, Frankfurt 1987a, S. 333-361.
- Willke, H. (1987b): Systemtheorie, 2., erw. Aufl., Stuttgart, New York 1987b.
- Willke, H. (1996): Systemtheorie II: Interventionstheorie, Stuttgart 1996.
- Zünd, A. (1985): Der Controller-Bereich - Randbemerkungen zur Institutionalisierung der Controller-Funktion, in: Probst, G. J. B./Schmidz-Dräger, R. (Hrsg.): Controlling und Unternehmensführung, Bern 1985, S. 28-40.