

Hochschule Merseburg
University of Applied Science

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften und Informationswissenschaften
Controlling und Management



„Agilität im Controlling“

Masterarbeit

Wissenschaftliche Arbeit zur Erlangung des akademischen Grades
Master of Science

Eingereicht von: Lüdke, Pia

Hochschule Merseburg
Fachbereich Wirtschaftswissenschaften und Informationswissenschaften
Eberhard-Leibnitz-Straße 2, 06217 Merseburg

Abstract

Die vorliegende Masterarbeit untersucht die Bedeutung und Auswirkungen von Agilität im Bereich des Controllings. Angesichts der zunehmenden Veränderungen und Unsicherheiten in der Geschäftswelt stehen Unternehmen vor der Herausforderung, ihre Controlling-Prozesse anzupassen, um flexibler und agiler zu werden. Agilität im Controlling bezieht sich auf die Fähigkeit, schnell auf Veränderungen zu reagieren, Entscheidungen zu treffen, und die strategische Ausrichtung des Unternehmens anzupassen.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit werden Best Practices im Bereich des Controllings analysiert, die dazu beitragen, Agilität in Unternehmen zu fördern. Hinsichtlich der zunehmenden Umweltdynamik erkennen Unternehmen die Bedeutung von Agilität als wesentlichen Wettbewerbsvorteil. Das Controlling spielt eine entscheidende Rolle bei der Gestaltung und Umsetzung agiler Prozesse und Methoden. Ziel dieser Arbeit ist es, bewährte Methoden und Ansätze zu identifizieren, die Unternehmen dabei unterstützen, eine agile Controlling aufzubauen. Die Ergebnisse dieser Arbeiten bieten wertvolle Erkenntnisse für Unternehmen, die ihre Controlling-Funktion agiler gestalten möchten. Sie zeigen, dass erfolgreiche Unternehmen bestimmte Merkmale gemeinsam haben, wie beispielsweise die Schaffung einer agilen Kultur, die Förderung von interdisziplinärer Zusammenarbeit, die Implementierung agiler Planungs- und Berichtsprozesse sowie die Nutzung von agilen Tools. Durch die Implementierung der identifizierten Best Practices können Unternehmen von einer erhöhten Anpassungsfähigkeit, einer besseren Entscheidungsfindung und einer beschleunigten Reaktionsfähigkeit auf Marktveränderungen profitieren. Die Erkenntnisse dieser Arbeit bieten einen praxisorientierten Leitfaden für Unternehmen, um ihre Controlling-Funktion agiler zu gestalten. Dies trägt dazu bei, ihre Wettbewerbsfähigkeit zu stärken und langfristigen Erfolg zu sichern.

In der vorliegenden Arbeit wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit das generische Maskulin verwendet. Weibliche und anderweitige Geschlechteridentitäten werden dabei ausdrücklich mitgemeint, soweit es für die Aussage erforderlich ist.

Schlüsselwörter: Agilität, Controlling, Best Practices, Werkzeuge, Wettbewerbsfähigkeit

Abkürzungsverzeichnis

BCG	Boston Consulting Group
CFO	Chief Financial Officer
CLV	Customer Lifetime Value
EBIT	Earnings before interest and taxes
EBITDA	Earnings before interest, tax, depreciation and amortization
EBT	Earnings before taxes
ERP	Enterprise Resource Planning
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KPI	Key Performance Indicators
MIT	Massachusetts Institute of Technology
ROA	Return on Assets
ROCE	Return on Capital Employed
ROS	Return on Sales
VUCA	volatiles, unsicheres, komplexes und mehrdeutiges Umfeld

Inhaltsverzeichnis

Abstract.....	II
Abkürzungsverzeichnis	III
Inhaltsverzeichnis	IV
Abbildungsverzeichnis	VI
Tabellenverzeichnis	VI
1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Zielsetzung	2
1.3 Aufbau.....	2
2 Literaturrecherche.....	4
3 Agilität	6
3.1 Ursprung	6
3.2 Definition und Verständnis	9
3.3 Agile Organisation	11
3.3.1 Treiber der Agilität	11
3.3.2 Begriffserklärung.....	12
3.3.3 Merkmale.....	13
4 Controlling	15
4.1 Ursprung	15
4.2 Begriffserklärung	16
4.3 Funktionen	18
4.4 Gegenwärtiges Controlling und dessen Anpassungsbedarf	20
5 Agilität im Controlling	25
5.1 Potenzial.....	25
5.2 Voraussetzungen	26
5.3 Rolle des Controllers.....	30
6 Best Practices.....	32
6.1 Benchmarking	33
6.1.1 Methode	33
6.1.2 Praxisbeispiel.....	37
6.1.3 Vor- und Nachteile	38
6.2 Beyond Budgeting	39
6.2.1 Methode	39
6.2.2 Praxisbeispiel.....	42
6.2.3 Vor- und Nachteile	42

6.3	Portfolioanalyse	44
6.3.1	Methode	44
6.3.2	Praxisbeispiel	46
6.3.3	Vor- und Nachteile	48
6.4	Risikocontrolling	49
6.4.1	Methode	49
6.4.2	Praxisbeispiel	52
6.4.3	Vor- und Nachteile	53
6.5	Rolling Forecast	54
6.5.1	Methode	54
6.5.2	Praxisbeispiel	58
6.5.3	Vor- und Nachteile	59
6.6	Szenarioanalyse	60
6.6.1	Methode	60
6.6.2	Praxisbeispiel	62
6.6.3	Vor- und Nachteile	62
6.7	Target Costing	63
6.7.1	Methode	63
6.7.2	Praxisbeispiel	65
6.7.3	Vor- und Nachteile	66
7	Nutzwertanalyse	68
7.1	Methode	68
7.2	Vorgehensweise	69
7.3	Ergebnis	79
8	Schlussbetrachtung	82
	Anlagenverzeichnis	VII
	Literaturverzeichnis	XXIX
	Ehrenwörtliche Erklärung zur Urheberschaft	XLVII

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Das AGIL-Schema	7
Abbildung 2: Umfrage zu Voraussetzungen für Agilität im Controlling	11
Abbildung 3: Controlling-Aktivitäten-Viereck	17
Abbildung 4: Einfluss auf die Leistung und die Qualität der Leistung	27
Abbildung 5: Firmenslogans bekannter Unternehmen	28
Abbildung 6: Umfrage zu Voraussetzungen für Agilität im Controlling	29
Abbildung 7: Dimensionen des Benchmarking	34
Abbildung 8: BCG-Portfolio am Beispiel von Apple	47
Abbildung 9: Risk Map mit sechs maßgeblichen Risiken.....	51
Abbildung 10: Rolling Forecast	55
Abbildung 11: Mehrdimensionale Beurteilungskriterien bei der Szenarioanalyse	61
Abbildung 12: Phasen der Szenarioanalyse.....	61
Abbildung 13: Ermittlung der Target Costs	64

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Häufigkeit verwendeter Literatur nach Quellenart	5
Tabelle 2: Komponenten der Agilität	9
Tabelle 3: Ergebnis der Häufigkeitsanalyse agiler Controlling-Instrumente	32
Tabelle 4: Relativer Marktanteil und Marktwachstum der SGE von Apple 2020	47
Tabelle 5: Gewichtung der Bewertungskriterien	71
Tabelle 6: Ergebnis der Nutzwertanalyse	80

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Organisationen agieren heutzutage in einer hochkomplexen Umwelt, welche geprägt ist durch die immer schnellere Entwicklung neuer Technologien, die ansteigende Digitalisierung und Vernetzung der Weltwirtschaft sowie den Wandel einer Wissensgesellschaft. Im Rahmen dynamischer Umweltveränderungen, welche hierbei schneller voran schreiten als je zuvor (Vgl. Zhang; Sharifi 2000, S. 496), entwickelt sich die Fähigkeit zur Anpassung an veränderte Rahmenbedingungen und kontinuierlichen Neuerfindung zur zentralen Kernkompetenz für Unternehmen und dient dabei der langfristigen Existenzsicherung (Vgl. Becker et al. 2021, S. 3; Vgl. Gergs 2017, S. 317). Bill Gates formuliert es treffend: "Um heute erfolgreich zu sein, muss man anpassungsfähig sein und ständig neu denken, neu beleben, reagieren und neu erfinden wollen" (Wildemann 2018, S. 62). Traditionelle Organisationsformen, vorwiegend gekennzeichnet durch Hierarchien und Bürokratien, stoßen in dem Transformationsprozess an ihre Grenzen und können dem Druck ihrer turbulenten Umwelt nicht mehr standhalten (Vgl. Meredith; Francis 2000, S. 137; Vgl. Zhang; Sharifi 2000, S. 497). Sie werden durch neue post-bürokratische Organisationsformen ersetzt, welche Innovation, Geschwindigkeit und Flexibilität ermöglichen (Vgl. Child; Rodriguez 2003, S. 345). Vermehrt wird in diesem Zusammenhang von Agilität gesprochen, worin die Chance zur Abwendung von klassischen Arbeitsweisen erachtet wird (Vgl. Gandomani; Zulzalil; Ghani; Sultan 2013, S. 2345). Im Allgemeinen wird Agilität de facto als Fähigkeit verstanden, sich schnell und effektiv den gegenwärtigen Veränderungen anzupassen und darauf zu reagieren (Vgl. Bottani 2009, S. 251). Dabei treten dezentrale Entscheidungen, flache Hierarchien, selbstgeführte Teams sowie Veränderungsbereitschaft signifikant in den Vordergrund (Vgl. Child; Rodriguez 2003, S. 345). Im Weiteren versprechen agile Methoden eine schnelle Lieferung, höhere Qualität, Kundenzufriedenheit und ein Dutzend weiterer Vorteile (Vgl. Gandomani; Zulzalil; Ghani; Sultan 2013, S. 2345). Der Begriff der Agilität prägt schon seit geraumer Zeit die moderne Geschäftswelt (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 6). Im Ursprung wird der Begriff in Verbindung mit der Softwareentwicklung und IT-Abteilungen gebracht (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 6) und hält in den letzten Jahren auch weitgehend Einzug in andere Unternehmensbereiche, wie der Fertigung, des Managements, der strategischen Planung, sowie dem Controlling (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 6). Darüber hinaus wird das Konzept in

dem sich ständig verändernden und unsicheren Geschäftsumfeld von vielen Organisationen als die dominierende Wettbewerbsstrategie erachtet (Vgl. Tseng; Lin 2011, S. 3693; Vgl. Yusuf; Sarhadi; Gunasekaran 1999, S. 33).

1.2 Zielsetzung

Die theoretische Zielsetzung der vorliegenden Arbeit ist die Erstellung und Entwicklung eines wissenschaftlich belegten Bezugsrahmens, der den Zusammenhang zwischen Agilität und dem Controlling analysiert. Der Kern der Arbeit zielt dabei auf Handlungsempfehlungen für den Fachbereich Controlling ab, indem agile Attribute und Enabler im Sinne von Best Practices analysiert werden. Diese sollen es ermöglichen, zeitnah auf Veränderungen im Geschäftsumfeld zu reagieren. Da ein organisationaler Wandel einen sehr aufwändigen Prozess darstellt (Vgl. Gandomani; Zulzalil; Ghani; Sultan 2013, S. 2348), wird im Rahmen der nachstehenden Analyse ein weitreichender Überblick über die möglichen Herausforderungen und Chancen von agilem Controlling anhand einer systematischen Literaturrecherche geschaffen. Dabei sollen folgende Leitfragen beantwortet werden:

- Wie lassen sich die Begriffe Agilität und agiles Management definieren und welche Anforderungen stellt die Agilität an das Management?
- Welchen Anpassungsbedarf gibt es vor dem Hintergrund einer volatilen Umwelt im traditionellen Controlling?
- Gibt es ein einheitliches Verständnis von Agilität?
- Welche Bedeutung wird Agilität im Controlling beigemessen?
- Welche Aufgaben werden im Kontext der Agilität von der Unternehmensführung und dem Controlling erfüllt?
- Welche Controlling-Werkzeuge werden im Kontext der Agilität verwendet?
- Welche Anwendungsempfehlungen können im Kontext der Agilität aus einer theoretischen Fundierung für die Wirtschaftspraxis im Bereich des Controllings getroffen werden?
- Welche Vor- und Nachteile weisen diese Best Practices auf?
- Wie kann eine Priorisierung der Best Practices getroffen werden?
- Welche Herausforderungen gehen mit der Einführung agiler Controlling-Methoden einher?

1.3 Aufbau

Um die aufgeführten Leitfragen adäquat zu beantworten, ist es zunächst notwendig, in grundlegende Begrifflichkeiten der Thematik anhand eines theoretischen Konzepts

einzuführen. Im Fokus steht dabei der Schlüsselbegriff der Agilität und Controlling als zu untersuchender Unternehmensbereich. Dabei wird überblicksartig auf die Entstehung des Begriffes Agilität, verschiedene Definitionsansätze und dessen Bedeutung eingegangen. Des Weiteren soll das Konzept des agilen Managements untersucht und charakterisiert werden, um eine Vorstellung vom gewünschten Zielzustand zu erhalten. Neben dem theoretischen Konzept zur Agilität wird ein Überblick über die Entwicklung des Fachbereichs Controlling gegeben sowie auf Aufgaben und Funktionen von Controllern Bezug genommen. Darüber hinaus wird die jetzige Situation im Controlling untersucht sowie auf einen nötigen Anpassungsbedarf traditioneller Controlling-Konzepte hingewiesen.

Anschließend wird die methodische Vorgehensweise und Methodik der Literaturrecherche dargelegt. Die in der Recherche gewonnenen Erkenntnisse werden folglich mit einem besonderen Fokus auf das Potenzial von agilen Methoden im Controlling, Voraussetzung für die Einführung agiler Arbeitsweisen und die Rolle von Controllern in einer agilen Organisation, erläutert. In diesem Zusammenhang werden Methoden und Tools, im Sinne von Best Practices, vorgestellt, die die Agilität in Controlling-Abteilungen fördern. Der Sachverhalt wird neben den theoretischen Grundlagen anhand von Praxisbeispielen verdeutlicht sowie auf Übereinstimmung geprüft. Dabei werden praktische Erfahrungen und Erkenntnisse etablierter Unternehmen herangezogen. Hierbei bezieht sich die Haupteinschränkung auf die Realisierung eines Wandels vom klassischen hin zu agilem Controlling. Aufgrund der Tatsache, dass die zugrundeliegenden Daten nicht empirisch erhoben wurden, werden die mit der Methodik einhergehenden Limitationen der Arbeit deklariert. Anschließend werden die vorgestellten Tools anhand einer Nutzwertanalyse bewertet. Daran anschließend erfolgt die Diskussion bezüglich der gewonnenen Erkenntnisse, wobei ein gesondertes Augenmerk auf die Herausforderungen des agilen Controllings gelegt wird. Letztendlich folgen eine Zusammenfassung und Schlussbetrachtung der essenziellen Bestandteile des Transformationsprozesses.

2 Literaturrecherche

Für die Analyse und Identifikation der Best Practices im agilen Controlling sowie der Schaffung einer Wissensbasis für grundlegende Begrifflichkeiten bedarf es einer intensiven Auseinandersetzung und Auswertung relevanter Literatur. Sie dient als Grundlage für gewonnene Erkenntnisse und sichert diese argumentativ ab. Im Folgenden wird die Herangehensweise und das Vorgehen der Literaturrecherche dargelegt. Dabei wird Bezug genommen auf Suchbegriffe, Datenbanken, Quellen und Herausforderungen, die sich während der Recherche ergeben.

Zunächst werden die in 1.2 aufgeführten Fragestellung definiert, um die Suche nach entsprechender Literatur zielorientiert einzugrenzen. Darauf aufbauend werden Suchbegriffe gewählt, die einen Überblick über den Forschungsbereich verschaffen. Die verwendeten Keywords sind der Anlage 1 zu entnehmen. Daraus geht hervor, dass spezielle Untersuchungsgegenstände entsprechend mit den Begriffen „Agilität“, „agil“, „agile“, „agility“, etc., zu verknüpfen sind, um Suchergebnisse im Kontext der Agilität zu generieren. Bei der Recherche ist es notwendig, Synonyme zu den Schlagwörtern zu verwenden, um einen weitreichenden Überblick zu erhalten. Darüber hinaus ist eine Suche unter Verwendung englischer Begrifflichkeiten essenziell, da sich das Forschungs- und Anwendungsgebiet des agilen Controllings international etabliert hat.

Die Literaturrecherche erfolgt unter Verwendung von Metasuchmaschinen und Fachdatenbanken. Das Bibliothekssystem Opac, Ebscohost, sowie Google Scholar bieten eine umfassende Übersicht von Fachbüchern des Forschungsbereiches der Agilität und des Controllings. Um den speziellen Zusammenhang zwischen den beiden Bereichen zu initiieren, bedarf es vor allem renommierten wissenschaftlichen Veröffentlichungen in Form von wissenschaftlichen Zeitschriftenartikeln. Diese können mit der Suchmaschine Science Direct oder De Gruyter gefunden werden.

Die Eingrenzung der gefundenen Literatur erfolgt unter kontextbezogenen, thematischen und zeitlichen Gesichtspunkten. Bereits am Anfang der Literaturrecherche lässt sich feststellen, dass sich der Begriff der Agilität ebenso in anderen Forschungsbereichen wiederfindet, beispielsweise in Natur- und Sozialwissenschaften. Im Rahmen der vorliegenden Masterarbeit bezieht sich die Recherche auf organisatorische und betriebswirtschaftliche Aspekte. Davon abweichende Themenbereiche werden von der relevanten Literatur ausgeschlossen. Die Sichtung der gefundenen Literatur orientiert sich an den aufgeführten Ein- und Ausschlusskriterien. Abstracts, Gliederungen, Einleitungen, sowie Inhalts- und

Literaturverzeichnisse werden auf Inhalt und Relevanz geprüft. Daraufhin folgt die Beschaffung der relevanten Literatur. Herausforderungen bei der Recherche ergeben sich aus den Zugriffsrechten sowie Sprachbarrieren, welche eine Eingrenzung der Literatur auf englisch- und deutschsprachige Veröffentlichungen bedingen. Einschlusskriterien stehen im Zusammenhang mit der Qualität der Literatur. Die vorliegende Arbeit stützt sich vor allem auf Primärliteratur, in Form von Originalarbeiten, wissenschaftliche Zeitschriften des VHB-Jourqual Rankings und Dissertationen. Diese Quellen werden in der Wissenschaft als seriös und qualitativ hochwertig erachtet und stellen den Großteil der für die vorliegende Arbeit verwendeten Literatur dar. Des Weiteren wurde mit Fachwörterbüchern, Zusammenfassungen und Kommentaren zu den Originalen gearbeitet. Graue Literatur, in Form von Webseiten und Internetadressen, sind weniger relevant für die Recherche. Schlussendlich kommen die in Tabelle 1 aufgeführten Quellenarten für die Erstellung der vorliegenden Masterarbeit zur Anwendung.

Tabelle 1: Häufigkeit verwendeter Literatur nach Quellenart

[Quelle: Autorin]

Quellenart	Englisch	Deutsch
Beitrag im Sammelband		33
Bücher	8	28
Internet	1	12
Zeitschriftenartikel	57	15

3 Agilität

Der Begriff Agilität prägt seit geraumer Zeit die Geschäftswelt (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 6) und gewinnt im Zusammenhang mit der Globalisierung und Digitalisierung und den daraus resultierenden veränderten Anforderungen an Organisationen signifikant an Relevanz. In einer volatilen Umgebung sind Unternehmen sowohl einer dynamischen externen Umwelt als auch permanenten internen Veränderungen der Ressourcenkombinationen ausgesetzt (Vgl. Achleitner; Bassen 2003, S. 9). Die Fähigkeit einer Organisation, sich rasch an Markt- und Umweltveränderungen anzupassen, wird in der wissenschaftlichen Diskussion unter dem Begriff der Agilität zusammengefasst (Vgl. Nijssen; Paauwe 2012, S. 3315; Vgl. Sharifi; Zhang 2000, S. 496). Im nachstehenden Abschnitt wird der Begriff Agilität im Hinblick auf die historische Entwicklung und der Vielfalt an Definitionen analysiert. Die Thematik wurde in einer Vielzahl theoretischer Übersichten, Erfahrungsberichte und Fallstudien analysiert, die sich, neben der Organisation als Gesamtes, ebenfalls auf Teilbereiche, wie Marketing, Produktion, Management, Lieferketten, IT, Arbeitsweisen, aber auch auf Einzelpersonen, verteilen (Vgl. Förster; Wendler 2012, S. 9; Vgl. Nijssen; Paauwe 2012, S. 3319). Aufgrund der Tatsache, dass die Definitionen hierbei divergierend zueinanderstehen, existiert keine einheitliche Auffassung darüber, welche Bedeutung der Agilität in Organisationen zukommt (Vgl. Sherehiy; Karwowski; Layer 2007, S. 445). Dabei ist ein einheitliches Verständnis von Agilität eine grundlegende Voraussetzung für die Einführung agiler Arbeitsweisen (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 10). Des Weiteren werden wesentliche Merkmale und Eigenschaften agiler Organisationen aufgezeigt, um eine Basis für das Verständnis dieses Wissensgebietes zu schaffen.

3.1 Ursprung

Für die Verdeutlichung des Agilitätskonzeptes und die Kategorisierung der zahlreichen Methoden und Techniken, die zu den Bestandteilen agiler Unternehmen zählen, gilt es, den Ursprung zu analysieren (Vgl. Sherehiy; Karwowski; Layer 2007, S. 445). Die Entwicklung des Begriffes kann approximativ mithilfe einer Unterteilung in drei Stufen erfolgen.

Zum einen wird das Modell Talcott Parsons in den 1950er Jahren erstmalig im Rahmen der **Sozialwissenschaften** in Relation zu Agilität gesetzt. Das erste fundamentale Werk zu dieser Thematik ist „Working Papers in the Theory of Action“ der Autoren Parsons, Bales & Shils (1953) (Vgl. Förster; Wendler 2012, S. 2). Robert Bales hatte seit Ende der 1940er Jahre

Forschungen zu Gruppenverhalten dokumentiert und daraus 12 Kategorien entwickelt, in denen deren Verhaltensweisen kodiert werden konnten (Vgl. Förster; Wendler 2012, S. 2). Auf dieser Grundlage klassifizierte er vier Funktionsprobleme in Systemen des Handelns, die die Grundlage des späteren Agil-Schemas bilden sollten und in Abbildung 1 dargestellt sind.

- | | |
|---|---|
| A | daption, als die Fähigkeit, sich auf veränderte äußere Rahmenbedingungen einzustellen, |
| G | oal Attainment, als die Fähigkeit, Ziele zu definieren und zu verfolgen, |
| I | ntegration, als die Fähigkeit, diese in betriebliche Abläufe zu integrieren |
| L | atency/Latent Pattern Maintenance, als die Fähigkeit, grundlegende Strukturen und Wertmuster aufrechtzuerhalten |

Abbildung 1: Das AGIL-Schema

[Quelle: Autorin nach Förster; Wendler 2012, S. 2]

Trotz der Tatsache, dass das Modell bereits Grundgedanken im Sinne von Anpassungsfähigkeit einer Organisation an ihre Umwelt rekurriert, steht es nicht in direktem Zusammenhang mit dem heutigen organisationalen Agilitätsbegriff (Vgl. Förster; Wendler 2012, S. 2). Frühe Definitionen des Agilitätsbegriffs entstanden innerhalb der Organisationslehre im Jahr 1982 von Brown und Agnew. Sie determinieren Agilität als Fähigkeit, schnell auf die sich verändernden Umstände zu reagieren (Vgl. Brown & Agnew, 1982, S. 29) und greifen bereits viele Charakteristika späterer Beschreibungen auf. Weitere Autoren wie etwa Yusuf, Sarhadi und Gunasekaran (1999) charakterisieren Agilität in diesem Zeitraum als eine Ausweitung der Wettbewerbsgrundlagen wie exemplarische Schnelligkeit, Flexibilität, Innovationsfreudigkeit, Qualität und Rentabilität (Vgl. Yusuf; Sarhadi; Gunasekaran 1999, S. 36). Die Zielsetzung definiert sich über das Angebot kundenorientierter Produkte und Dienstleistungen in einer sich schnell verändernden Marktumgebung (Vgl. Yusuf; Sarhadi; Gunasekaran 1999, S. 36).

Des Weiteren manifestiert sich der Begriff des **agile manufacturing** im Rahmen der Organisationslehre verstärkt nach 1991 als Format der kundenorientierten, flexiblen und schlanken Arbeitsweisen (Vgl. Förster; Wendler 2012, S. 1). Der Fokus auf Methoden der schlanken Produktion (lean production) werden unter anderem durch flache Hierarchien und Teamarbeit charakterisiert (Vgl. Förster; Wendler 2012, S. 25). Die Ursache dafür bildet die Veröffentlichung des Berichtes „21st Century Manufacturing Enterprise Strategy: An Industryled View“ des Iacocca Institutes der Lehigh Universität als ein theoretischer Lösungsansatz, um der Stagnation der Wirtschaft in den USA in den 1970er Jahren entgegenzuwirken (Vgl. Yusuf; Gunasekaran; Sarhadi 1999, S. 35). Nach Yusuf, Gunasekaran

und Sarhadi (1999) löste der Bericht der Lehigh Universität mutmaßlich die einsetzende Forschungsaktivität der Thematik aus. Das Massachusetts Institute of Technology (MIT) gründete daraufhin eine Kommission, die die Veränderungen des internationalen Wirtschaftssystems untersuchte (Vgl. Förster; Wendler 2012, S. 8). Zu den Empfehlungen des MIT gehörten eine wesentliche Verbesserung der Performance-Kriterien, eine engere Kunden- und Lieferantenbeziehung, eine intensivere Technologieausnutzung, flachere Organisationen und eine innovative Personalpolitik (Vgl. Förster; Wendler 2012, S. 8).

In der dritten Stufe der Entwicklung ist der Begriff Agilität vermehrt in Verbindung mit **agilem Projektmanagement** aufzufinden, das seit den 2000er Jahren im Zusammenhang mit Softwareentwicklung an Bedeutung gewinnt (Vgl. Förster; Wendler 2012, S. 2). In diesem Kontext wurde im Jahr 2001 das „Agile Manifest für Softwareentwicklung“ entwickelt, welches grundlegende Werte und Prinzipien der Agilität und des agilen Arbeitens zusammenfasst (Vgl. Beck et. al. 2001). Die 12 Prinzipien determinieren eine Handlungsempfehlung, auf welche Art und Weise die agile Entwicklung von Software zu konstruieren sei, um sich die postulierten Vorteile zu Nutze zu machen (Vgl. Beck et. al. 2001). Die wesentlichen Kernaussagen des Manifests sind folgende:

„Individuals and interactions over processes and tools. Working software over comprehensive documentation. Customer collaboration over contract negotiation. Responding to change over following a plan“ (Vgl. Beck et. al. 2001).

Im Zuge dessen etablieren sich agile Methoden der Produkt- und Softwareentwicklung, wie beispielsweise Scrum, welche sich insbesondere durch eine iterative Vorgehensweise und eine starke Kundenorientierung auszeichnen und bis heute in der Praxis Anwendung finden. Die Anfänge von Scrum lassen sich allerdings bereits auf ein Paper im Harvard Business Review aus dem Jahr 1986 von Takeuchi und Nonaka zurückführen (Vgl. Cervone 2010, S. 19). Scrum ist nicht ausschließlich ein sehr einfaches Prozessmodell mit klaren Regeln, vielmehr ebenfalls eine im Unternehmen gelebte Grundüberzeugung (Vgl. Albayrak; Gadatsch; Haag 2022, S. 1175 f.). Die Forderung des Agilen Manifestes für Softwareentwicklung nach Flexibilität, Selbstorganisation und enge Kundenbeziehung kann mit Hilfe der Scrum-Methode sichergestellt werden. Schlussendlich ermöglichen die Regeln und Elemente von Scrum die Entwicklung und Testung von Produkten in sehr kurzen Zyklen und führen Unternehmen zum Erfolg (Vgl. Albayrak; Gadatsch; Haag 2022, S. 1175 f.).

3.2 Definition und Verständnis

Den gegenwärtigen Stand der empirischen Erkenntnisse über die Dimensionen des Begriffes Agilität deskribieren Arbeiten wie die von Yusuf, Sarhadi und Gunasekaran (1999); Sherehiy, Karwowski und Layer (2007); Förster und Wendler (2012); Dove (2001) und Charbonnier-Voirin (2011) mittels Metaanalyse der entsprechenden Literatur. Anlage 2 verschafft einen Überblick über unterschiedliche Definitionen der organisationalen Agilität. Dabei wird diese fast ausschließlich als organisationale Fähigkeit verstanden. Entgegen der steigenden Anzahl an Literatur zu dem Themenbereich und den daraus resultierenden unterschiedlichen Sichtweisen, lassen sich fünf Merkmale, die aufgrund der Häufigkeit ihrer Nennungen kennzeichnend für Agilität sind, über die Definitionen hinweg eruieren. Diese sind der nachfolgenden Tabelle 2 zu entnehmen.

Tabelle 2: Komponenten der Agilität

[Quelle: Autorin]

Komponenten von Agilität	Anzahl der Nennungen (n=25)
Unvorhersehbare (externe) Veränderungen	20
Flexibilität, Anpassungsfähigkeit, Reaktionsfähigkeit	16
Schnelligkeit	12
Kundenbezug	6
Proaktivität	5

- Zunächst wird eine **dynamische Unternehmensumwelt** als Voraussetzung für eine agile Ausrichtung erläutert. Diese ist durch Komplexität und Unsicherheit sowie eine ständige Veränderung geprägt: „Die Geschwindigkeiten und die Schwankungsbreite von Veränderungen nehmen zu“ (Vgl. Winkler 2022, S. 12). In diesem Zusammenhang findet sich in der Wissenschaft oft der Begriff VUCA wieder. Dieser beschreibt ein volatiles, unsicheres, komplexes und mehrdeutiges Umfeld (Vgl. Winkler 2022, S. 12), in dem Ursache und Wirkung nicht mehr klar erkennbar sind (Vgl. Winkler 2022, S. 12)
- Die Organisation reagiert als Antwort darauf **flexibel** und versucht sich permanent anzupassen. Dabei sind Chancen aktiv zu nutzen und Risiken positiv entgegenzuwirken (Vgl. Qin; Nembhard 2010, S. 325). Flexibilität ist dabei von dem Begriff der Agilität

abzugrenzen. Sie beschreibt eine Reaktion auf Veränderungen, die nur als ein Teil der Agilität aufgefasst werden kann (Vgl. Conboy 2009, S. 335).

- Der dritte Faktor ist die damit einhergehende **Schnelligkeit**.
- Als viertes Element kann die **Proaktivität** genannt werden. Sie beschreibt eine positive Einstellung dem Wandel gegenüber sowie die aktive Initiierung von Veränderungen.
- Die fünfte Komponente bezieht sich auf die Ausrichtung auf unterschiedliche **Kundenanforderungen** in Bezug auf Preis, Spezifikation, Qualität, Quantität und Lieferung (Vgl. Prince und Kay, 2003, S. 308). Kundenbedürfnisse „[...] werden zu einem Bedarf und damit handlungswirksam und spezifisch, wenn Objekte (wie Produkte oder Dienste) eine perzipierte Eignung zur Bedürfnisbefriedigung besitzen“ (Möller 2007, S. 117). Agile Unternehmen reagieren schnell und effektiv auf sich verändernde Märkte, angetrieben durch maßgeschneiderte Produkte und Dienstleistungen (Vgl. Bottani 2010, S. 251).

Diese Arbeit orientiert sich in erster Linie an den Definitionen von Dove (2001) und Charbonnier-Voirin (2011), die Agilität als die Fähigkeit einer Organisation beschreiben, sich kontinuierlich an eine komplexe, turbulente und unsichere Umwelt anzupassen, indem sie auf Veränderungen rechtzeitig reagiert, diese antizipiert und proaktiv gestaltet (Vgl. Charbonnier-Voirin 2011, S. 123). In der vorliegenden Arbeit werden alle organisationalen Ebenen betrachtet, da die Einführung agiler Arbeitsweisen untersucht werden soll und dafür eine ganzheitliche Sichtweise der Organisation erforderlich ist. Die Best Practices in Abschnitt 6 beziehen sich jedoch ausschließlich auf den Unternehmensbereich des Controllings.

Um agile Methoden in Controllingfunktionen zu etablieren, ist ein einheitliches Verständnis von Agilität essenziell. Im Rahmen einer 360 Grad Studie aus dem Jahr 2021 wurde die Bedeutung und der Umsetzungsgrad von Agilität im Controlling untersucht. Dafür wurden Controlling Führungskräfte, Berufseinsteiger, Professoren und Berater zur Befragung herangezogen. Die Ergebnisse sind Abbildung 2 zu entnehmen und zeigen ein heterogenes und teils beschränktes Verständnis.

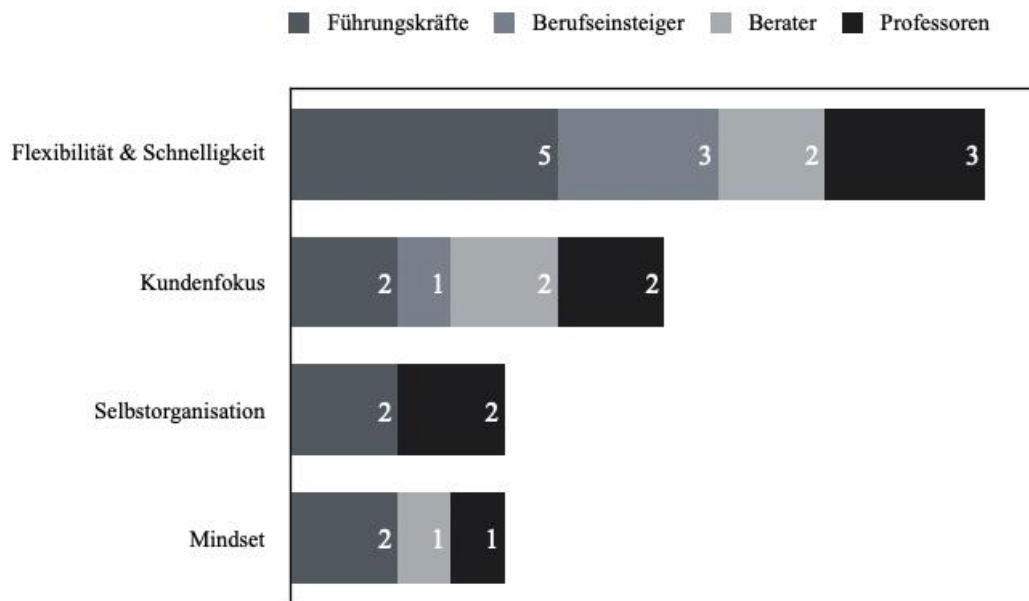


Abbildung 2: Umfrage zu Voraussetzungen für Agilität im Controlling

[Quelle: Autorin nach Borchert; Crapanzano 2022, S. 8]

81 Prozent der Befragten definieren Agilität als Anpassungsfähigkeit auf veränderte Umweltbedingungen, Flexibilität und Schnelligkeit. 44 Prozent der Interviewpartner verweisen auf den Kundenfokus. Ein Großteil verknüpft den Begriff zudem mit Elementen des „Doing Agile“. 25 Prozent der Interviewpartner sprechen des Weiteren von einem agilen Mindset im Sinne der grundsätzlichen Einstellung „Being Agile“. Außerdem wird der Kundenfokus als wesentliches Merkmal genannt (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 7).

3.3 Agile Organisation

3.3.1 Treiber der Agilität

Es sind unterschiedliche Gründe und Auslöser identifizierbar, weshalb agile Arbeitsweisen heutzutage in die Präsenz rücken und sich als Reaktion auf die traditionellen Methoden entwickelt haben (Vgl. Bottani 2010, S. 251; Vgl. Häusling; Kahl 2018, S. 17 ff.). Zahlreiche Artikel aus der Organisationstheorie und dem Human Resource Management akzentuieren den Fakt, dass Organisationen heutzutage in einem dynamischen und volatilen Umfeld agieren (Vgl. Nijssen; Paauwe 2012, S. 3315) und folglich die Veränderungen dieser Umwelt die Hauptantriebskraft für agiles Management darstellen (Vgl. Yusuf; Gunasekaran; Sarhadi 1999, S. 34). Die Treiber für Agilität lassen sich hierbei in interne und externe Auslöser klassifizieren (Vgl. Häusling; Kahl 2018, S. 17 ff.). Letztere kennzeichnen sich durch die Globalisierung, den technologischen Fortschritt, die Digitalisierung, die steigende Dynamik und Komplexität des

Marktes, die Anforderungen der Kunden und die hohe Wettbewerbsintensität (Vgl. Bottani 2010, S. 251; Vgl. Häusling; Kahl 2018, S. 17f; Vgl. Nerur; Mahapatra; Mangalaraj 2005, S. 74). Der ebenfalls intern gestiegene Druck, sich verändern zu müssen, wird durch Faktoren, wie beispielsweise den bürokratischen Strukturen innerhalb der Organisation, dem Fachkräftemangel, dem Streben nach Individualisierung und dem Wertewandel, bemerkbar (Vgl. Häusling; Kahl 2018, S. 21f). Das externe und interne Umfeld des Unternehmens muss analysiert und überwacht werden, um einerseits Chancen und andererseits veränderungsbedingte Probleme und Herausforderungen zu antizipieren (Vgl. Sherehiy; Karwowski; Layer 2007, S. 446 f). Diesem dynamischen Wandel können traditionelle Organisationsformen nicht mehr standhalten. Die aus dem frühen 20. Jahrhundert und der Zeit der Industrialisierung stammenden ökonomischen Organisationsmodelle von den Begründern Frederick W. Taylor und Frank B. Gilbreth implizieren Faktoren wie Hierarchie, Stabilität, klar definierte Regeln und Autorität (Vgl. Gehrckens 2016, S. 80). Diese Aspekte stellen für die Entwicklung agiler Methoden ein zentrales Hindernis dar (Vgl. Nerur; Mahapatra; Mangalaraj 2005, S. 74). Bürokratien verlängern Kommunikationswege, verlangsamen die Entscheidungsfindung und machen Organisationen risikoscheu. Ebenso nimmt die Qualität der Entscheidung mit zunehmender Dynamik ab (Vgl. Meredith; Francis 2000, S. 137; Vgl. Zhang; Sharifi 2000, S. 497).

3.3.2 Begriffserklärung

Die Problematik, wie Organisationen erfolgreich mit dieser unvorhersehbaren, dynamischen und volatilen Umgebung umgehen können, ist seit Jahrzehnten ein maßgebliches Thema sowohl in der Wirtschaft als auch in der Wissenschaft (Vgl. Sherehiy; Karwowski; Layer 2007, S. 445). „Ambidextre“ oder „beidhändige“ Unternehmen haben erkannt, dass das turbulente Geschäftsumfeld nicht in standardisierten Prozessen abgebildet werden kann (Vgl. Ropers 2022, S. 31). Unter den Lösungen finden sich vorherrschend drei Begriffe wieder: „adaptive Organisation“, „flexible Organisation“ und „agiles Unternehmen“ (Vgl. Sherehiy; Karwowski; Layer 2007, S. 445). Es gibt viel Verwirrung und Mehrdeutigkeit bezüglich Definitionen und Komponenten dieser Begriffe (Vgl. Sherehiy; Karwowski; Layer 2007, S. 445). Einige Autoren unterscheiden diese Begriffe scharf, während andere sie synonym verwenden. Im Allgemeinen wurde jedoch allen Konzepten die Fähigkeit zugesprochen, sich anzupassen und auf Veränderungen zu reagieren (Vgl. Sherehiy; Karwowski; Layer 2007, S. 445). Bereits Dyer und Shafer (1998) sprachen über ein „wachsendes Interesse an einem völlig neuen

Organisations-paradigma - eines, das organisatorische Anpassung nicht als einmaliges oder periodisches Ereignis, sondern als kontinuierlichen Prozess betrachtet“ (Dyer; Shafer 1998, S. 6). Dieses Paradigma bezeichnen sie als „Organizational Agility“ (Vgl. Dyer; Shafer 1998, S. 6). Basierend auf empirischen Studien zum Agilitätsmanagement, sowie der Analyse von Transformations-programmen in Organisationen, gilt Agilität als Management-Paradigma im 21. Jahrhundert (Vgl. Olbert; Walbrach 2019, S. 61 f.). Die Notwendigkeit und Relevanz agiler Prinzipien stehen sowohl in der Forschung als auch in der Wirtschaft außer Frage.

3.3.3 Merkmale

Unter dem Druck des wachsenden Wettbewerbs auf dem Markt haben Organisationen ein gestiegenes Interesse an Agilität, einer Strategie, die die Rentabilität in einem sich schnell ändernden und höchst unsicheren und dynamischen Marktumfeld fördert (Vgl. Qin; Nembhard 2010, S. 324). Neue, innovative Geschäftsmodelle bieten die Möglichkeit diese Veränderungen rechtzeitig zu antizipieren (Vgl. Dove 2001, S. 10). Die signifikanten Unterschiede zwischen traditionellen und agilen Ansätzen lassen sich hierbei aus Anlage 3 ableiten. Je schneller dynamische Organisationen auf externe Änderungen in ihrer Umwelt reagieren können, desto wettbewerbsfähiger sind diese (Vgl. Dove 2001, S. 10). „Management und Organisationen sind agil, wenn sie nicht nur flexibel, sondern darüber hinaus proaktiv, antizipativ und initiativ handeln. Nur so gelingt es Unternehmen, auf unvorhersehbare, sich ständig ändernde Kundenwünsche erfolgreich zu reagieren“ (Wildemann 2018, S. 62). Moderne Organisationsformen reduzieren Formalisierung, Hierarchie und Bürokratie, da „Aufgaben und externe Anforderungen in solchen Umgebungen zu komplex, unsicher und voneinander abhängig sind, um zentral oder hierarchisch verwaltet zu werden“ (Choi 2002, S. 182). Somit wird die Zugänglichkeit zum Wissensaustausch zwischen Organisationsebenen gefördert (Vgl. Michalisin; Smith; Kline 1997, S. 374), ebenso Partizipation und Transparenz (Vgl. Child; Rodriguez 2003, S. 348 ff.). Traditionelle Marktbedingungen für Produktionsstabilität und Vorhersehbarkeit der Nachfrage werden durch moderne Bedingungen für häufige Produkt- und Prozessänderungen und Unsicherheiten ersetzt (Vgl. Qin; Nembhard 2010, S. 324). Eine Hauptherausforderung ist die hohe Unsicherheit in Bezug auf die künftigen Cashflows, die aus der Produktion erwartet werden (Vgl. Qin; Nembhard 2010, S. 324). Daraus resultieren Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Bedarfs und der Verfügbarkeit von Produktionsressourcen (Vgl. Qin; Nembhard 2010, S. 324).

Neue Strukturen werden als komplexe unternehmerische Netzwerke bezeichnet und setzen auf neue Technologien und Mitarbeiterkompetenzen (Vgl. Dunford et. al. 2007, S. 25). Die Arbeit in einer agilen Organisation erfolgt in selbstorganisierten Teams in Form von Projektarbeit (Vgl. Muduli 2017, S. 48). Dabei übernehmen die Mitarbeiter mehr Verantwortung, da auf klar definierte Regeln verzichtet wird (Vgl. Muduli 2017, S. 47; Gunasekaran 1998, S. 1240). Die schrittweise Fokussierung auf eindeutig definierte Zwischenergebnisse und die direkte Kommunikation mit den Partnern im gesamten Entwicklungsprozess implizieren eine Risikominimierung (Vgl. Cervone 2010, S. 19) mit dem Ziel der Erfüllung verschiedener Kundenanforderungen, hinsichtlich der Spezifikation, des Preises, der Lieferung, der Quantität sowie Qualität (Vgl. Lin; Chiu; Chu 2006, S. 287). Agile, motivierte und hochqualifizierte Arbeitskräfte sind die Quelle nachhaltiger Wettbewerbsvorteile (Vgl. Beltrán-Martin & Roca-Puig 2013, S. 646). Im Zusammenhang mit neuen Organisations- und Managementformen rückt die von McGregor entwickelte „Theorie Y“ in den Fokus. Basierend auf der Annahme, dass der Mensch verantwortungssuchend, eigeninitiativ und sozial motiviert sei (Vgl. McGregor 1960, S. 59), steht das Individuum und die Interaktion im Mittelpunkt der agilen Organisation. Diese machen sich nicht von einigen wenigen Entscheidungsträgern an der Spitze abhängig, sondern setzen auf den gesamten Talentpool des Personals (Vgl. Muduli 2013, S. 48). Agilität der Belegschaft bezeichnet dabei die Fähigkeit der Mitarbeiter, auf Änderungen angemessen, strategisch und rechtzeitig zu reagieren und diese als Chancen und Vorteile zu nutzen (Vgl. Breu; Hemingway; Bridger 2001, S. 21). Agile Mitarbeiter arbeiten kollaborativ zusammen, organisieren sich selbst, generieren innovative Ideen und nutzen moderne Methoden der Projektarbeit (Vgl. Muduli 2013, S. 47 f.).

4 Controlling

Als Ausgangspunkt für die nachstehende Analyse agiler Attribute und Enabler im Controlling dient das folgende Kapitel der Einführung in grundlegende Sachverhalte des Controllings und soll die notwendige Basis für das Verständnis dieses Wissensgebietes schaffen. Dabei soll auf den Ursprung, die Begriffsherleitung und auf wesentliche Aufgaben und Funktionen von Controllern Bezug genommen werden. Anschließend liegt der Fokus auf der Analyse und Charakterisierung der gegenwärtigen Situation im Controlling. Im Hinblick auf die dynamischen Veränderungen in der Geschäftswelt soll auf einen Anpassungsbedarf traditioneller Controlling-Instrumente hingewiesen werden.

4.1 Ursprung

Der Ursprung des Controllings geht zurück auf das 15. Jahrhundert. Zu dieser Zeit gab es große Probleme mit der Überwachung und Kontrolle von Staatsausgaben am englischen Königshof, wodurch die Stelle eines Countrollours eingerichtet wurde (Vgl. Hornung 2018, S. 287). Auch in Amerika wurde im 18. Jahrhundert die Stelle eines Comptrollers eingeführt (Vgl. Hornung 2018, S. 287). Die Tätigkeitsschwerpunkte beider Funktionen lagen in der Verwaltung des Staatshaushaltes (Vgl. Hornung 2018, S. 288). Bis heute existiert die Stelle des „Comptroller General“ in den USA, dieser leitet das „General Accounting Office“ bzw. den Rechnungshof (Vgl. Hornung 2018, S. 288). Gegen 1880 wurden dann schließlich erste Controller-Stellen in amerikanischen Eisenbahnunternehmen eingerichtet, um die Aufbringung, Verwaltung und Verwendung finanzieller Mittel zu gewährleisten (Vgl. Hornung 2018, S. 288). Anschließend etablierten sich Controlling-Tätigkeiten mit den Schwerpunkten Finanzwirtschaft und Revision auch in Industrieunternehmen (Vgl. Hornung 2018, S. 288). Tätigkeiten zu dieser Zeit waren jedoch nicht mit dem heutigen Controlling vergleichbar (Vgl. Hornung 2018, S. 288). Im Zusammenhang mit der Weltwirtschaftskrise Ende der 1920er Jahre kam es zu zahlenreichen Unternehmenszusammenbrüchen, die auf den Mangel im Rechnungswesen deuteten (Vgl. Hornung 2018, S. 288). Daraufhin lag der Fokus zunehmend auf einer engeren Verbindung zwischen traditionellen finanzwirtschaftlichen Aufgaben und der Planung zur Bewältigung zukunftsorientierter Fragestellungen (Vgl. Hornung 2018, S. 288). Dies verursachte eine generelle Aufwertung der Controllerfunktion in der betrieblichen Rangfolge und eine schnelle Verbreitung des Controllings (Vgl. Hornung 2018, S. 288). In Deutschland erfolgte diese Ausbreitung zunächst schleppend, da durch den wirtschaftlichen Aufschwung in der

Nachkriegszeit kein besonderes Interesse an strukturellen Veränderung in Unternehmen vorlag (Vgl. Hornung 2018, S. 288). Erst in Folge der Ölkrise 1973 wurde die Notwendigkeit einer strukturierten Planung, einer auf Maßnahmen gestützten Steuerung und einer aussagefähigen Analyse für Unternehmen deutlich (Vgl. Hornung 2018, S. 288). Die zunehmende Verbreitung des Controllings in Unternehmen verursachte ebenso einen Aufschwung in der Wissenschaft und Forschung zu dem Fachgebiet (Vgl. Hornung 2018, S. 289). Reine Controlling-Lehrstühle wurden durch namhafte Professoren, wie Horváth, Reichmann oder Weber etabliert (Vgl. Hornung 2018, S. 289). Durch sie entwickelten sich verschiedene Controlling-Konzeptionen. Mithilfe von Kennzahlensystemen konnten betriebliche Zusammenhänge sichtbar und messbar gemacht werden (Vgl. Hornung 2018, S. 289). Schnellere Abweichungsanalysen ermöglichten, rechtzeitig entsprechende Maßnahmenpläne zu entwickeln (Vgl. Hornung 2018, S. 289).

4.2 Begriffserklärung

Controlling bezeichnet die Funktion und Tätigkeitsbereiche eines Controllers und wird von dem englischen Begriff „to control“, was so viel bedeutet wie regeln, beherrschen, steuern und überwachen, abgeleitet (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 285). Der in Deutschland und Österreich verwendete Begriff „Controlling“ hat einen angelsächsischen Ursprung (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 285). In den USA wird vom „Controllership“ gesprochen (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 285).

Die historischen Wurzeln des Controllings liegen im internen Rechnungswesen in Gestalt der Jahresbudgetierung (Vgl. Horváth 2018, S. 41), jedoch ist der heutige Tätigkeitsbereich des Controllings zunehmend vielfältiger als die ursprüngliche Aufgabe des Controllings. Das Controlling ist zu einem festen Bestandteil der Steuerung und Führung eines Unternehmens geworden, welches unabhängig von Größe und Branche eingesetzt wird (Vgl. Hornung 2018, S. 287). Die Zielsetzung des Controllings steht im direkten Zusammenhang mit der Controlling-Philosophie, welche als grundsätzliche Einstellung und Leitbild verstanden wird und der Existenzsicherung des Unternehmens dient (Vgl. Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 73). Die Ziele können in Wertziele, Produkt-, sowie Marktziele, Prozessziele und Potenzialziele gegliedert werden (Vgl. Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 151).

Das Fachgebiet hat sich zu einer umfassenden Controlling-Funktion entwickelt, die die Systemgestaltung der Unternehmensplanung, die Unterstützung der Unternehmenssteuerung und die Koordination des Planungsprozesses umfasst (Vgl. Horváth 2018, S. 41; Vgl. Fellhauer; Ziegler 2022, S. 32). Die zentralen Aufgaben eines Controllers beziehen sich auf die

zielorientierte Koordination von Planung, Informationsversorgung, Kontrolle und Steuerung, welche im sogenannten Controlling-Aktivitäten-Viereck in Abbildung 3 dargestellt werden (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 285).

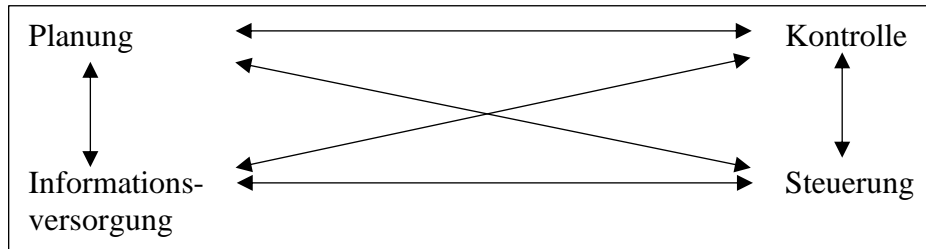


Abbildung 3: Controlling-Aktivitäten-Viereck

[Quelle: Autorin nach Henke; Lück 2003, S. 285]

Diese steuernden und analytischen Tätigkeiten werden unterstützt durch die immer bessere und schnellere Datenverarbeitung (Vgl. Hornung 2018, S. 290). Controller agieren somit in der Rolle eines gestalterischen Treibers der Digitalisierung und als Business Partner für das Management (Vgl. Fellhauer; Ziegler 2022, S. 32). Auf diese besondere Rolle wird sich im Abschnitt 5.3 genauer bezogen. Mit der Entwicklung der sofortigen Verfügbarkeit steuerungsrelevanter Daten in großen Mengen - Big Data - beginnt „[...] für das Controlling eine neue Zeitrechnung“ (Hornung 2018, S. 290). Der Wandel des Controllings schreitet im Hinblick auf die volatile Wirtschaftswelt mit hoher Geschwindigkeit fort (Vgl. Hornung 2018, S. 291).

Um eine entsprechende Analyse der spezifischen Aufgaben durchzuführen, wird zwischen Standardaufgaben, die von Controllern jeder Karrierestufe erledigt werden können, und stärker kriseninduzierten Aufgaben, welche meist von Senior Controllern wahrgenommen werden, unterschieden. Den Standardaufgaben kommt in Krisenzeiten ebenso eine entscheidende Bedeutung zu. Sie umfassen Tools wie Budgetierung, Forecasting, Reporting, Abweichungs- oder Szenarienanalyse. Vor allem die Bereitstellung zeitnaher Reports und Forecasts unter Berücksichtigung möglicher Unternehmensentwicklungen bzw. -szenarien gehören zu den entscheidenden Aufgaben in turbulenten Zeiten. Zu den stärker kriseninduzierten Aufgaben gehören z.B. Finanzplanung, Liquiditäts-, Kosten- oder Risikomanagement. Diese werden eher von erfahrenen Controllern übernommen. Dabei wird die Liquidität durch ein systematisches Cash-Management gesichert. Auch das Kostenmanagement gewinnt in diesem Zug an Bedeutung, wobei die Verringerung des Fixkostenanteils und kurzfristige Kosteneinsparungen erzielt werden können (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48 ff.).

4.3 Funktionen

Die Notwendigkeit einer Controlling-Funktion wird gerechtfertigt, durch eine ausreichende und kontinuierliche Wertschöpfung als Grundlage für die dauerhafte Existenz eines Unternehmens (Vgl. Becker; Benz 1996, S. 19). Der Begriff der Wertschöpfung lässt sich durch folgende grundsätzliche, gleichrangige und interdependente Unternehmenszwecke definieren (Vgl. Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 54):

- „Bedarfsdeckung durch Entwicklung, Erzeugung und Vermarktung von Produkten und Dienstleistungen
- Entgelterzielung
- Bedürfnisbefriedigung“ (Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 54).

Entlang der Wertkette eines Unternehmens entsteht Wertschöpfung, welche in die traditionellen Aufgabenbereiche der Unternehmensführung fällt (Vgl. Becker; Benz 1996, S. 19). Diese agiert immer im Hinblick auf die drei Erfolgsgrößen Erfolgspotenzial, Erfolg und Liquidität (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 13). Der Ursprung dieses Regelkreises liegt in der Größe Erfolgspotenzial, die als „Kongruenz zwischen marktlichen Chancen-Risiko-Konstellationen und betrieblichen Fähigkeiten verstanden werden“ kann (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 14). Durch die Realisierung von Erfolgspotenzialen können Erfolg erzeugt und Wettbewerbsvorteile wahrgenommen werden (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 14). Der Erfolg kann in der Betriebsergebnisrechnung (internes Rechnungswesen) sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung (externes Rechnungswesen) beurteilt werden (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 14). Periodische Erfolgsgrößen beeinflussen die Liquidität bzw. den Zahlungsbestand, d.h. Ein- und Auszahlungen, und sind der Kapitalflussrechnung zu entnehmen (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 14 f). Da Erfolgspotenziale nicht von Dauer sind, müssen Investitionen getätigt werden, die den Erhalt und das Wachstum gewährleisten (Vgl. Becker; Ulrich 2019, S. 146 f). Zur Realisierung dieser Erfolgsgrößen ist es für die Unternehmensführung daher essenziell, den Wertschöpfungskreislauf kontinuierlich zu erhalten bzw. zu erneuern (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 15). Hierbei handelt es sich um die selbstständige Führungsfunktion der **Lokomotionsfunktion** (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 15). Klassische Führungsinstrumente, wie Planung und Kontrolle, können diese Funktion nicht im vollem Maß erfüllen, wodurch das Management das Controlling einsetzt (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 15). Das „Controlling als wertschöpfungsorientierte Unternehmenssteuerung verknüpft folglich die Phasen der Planung und Kontrolle des Management-Prozesses mit der Ausführungsebene des Unternehmens sowie mit Organisation und Personalführung in dem Sinne, dass hierbei jeweils eine Ausrichtung am

Wertschöpfungszweck des Unternehmens erfolgen soll“ (Baltzer; Ulrich 2019, S. 107). Die Basis für die Lokomotionsfunktion als originäre Controlling-Funktion bilden die Abstimmungs- und Informationsfunktion als derivative Funktionen (Vgl. Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 60).

Die **Abstimmungsfunktion** umfasst die Koordination zwischen den einzelnen Führungsteilsystemen (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 16). Dabei erfüllt die Unternehmensführung den Zweck, die Ausführungsaktivitäten zu koordinieren (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 16). Diese Primärkoordination erfolgt, indem das Management die Gestaltung als Führungsfunktion ausführt und sich dabei dem Führungsinstrument Organisation bedient (Vgl. Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 75). Innerhalb sämtlicher Führungsaktivitäten muss eine Abstimmung erfolgen, um eine „Ausrichtung des unternehmerischen Handelns auf den Wertschöpfungszweck“ (Baltzer; Ulrich 2019, S. 108) gewährleisten zu können, die sogenannte Sekundärkoordination (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 17). Wertschöpfungsorientiertes Handeln kann maßgeblich durch entsprechende Koordination beeinflusst werden.

Eine weitere derivate Funktion des Controllings entspringt der Bereitstellung verfügbarer und passender Informationen als Grundlage der Erfüllung der Lokomotionsfunktion sowie der Abstimmungsfunktion (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 18). Die **Informationsfunktion** erfüllt die Aufgabe der Sicherung der Informationskongruenz, welche das Höchstmaß der Übereinstimmung der informationswirtschaftlichen Dimensionen Informationsnachfrage, -bedarf und -angebot darstellt (Vgl. Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 80). Das Controlling als Führungsinstrument hat wiederum in einer VUCA-Umwelt die Aufgabe, passgenaue Informationen zur Entscheidungsfindung bereitzustellen (Vgl. Becker; Baltzer 2010, S. 19), wobei sein Aufgabengebiet nicht nur die betriebswirtschaftliche Konzeption umfasst, sondern auch die Verantwortung für die informationstechnische Umsetzung (Vgl. Baumöl; Kißler 2018, S. 26). „Die Erfolgsgeschichte der systemgestützten Controlling-Konzeption ist hinsichtlich der fachlichen und informationstechnischen Umsetzung sowie der Etablierung in der Praxis bei weitem noch nicht beendet“ (Baumöl; Kißler 2018, S. 28). Von zunehmender Bedeutung ist dabei die saubere technische Umsetzung unter Berücksichtigung sich verändernder Möglichkeiten der IT (Vgl. Baumöl; Kißler 2018, S. 28). Eine entsprechend konfigurierte Datenbasis, welche die heterogene IT-Landschaft der Voriesysteme miteinander verknüpft und ein entsprechendes Berichtswesen ermöglicht, gilt als Voraussetzung für ein leistungsstarkes Controlling (Vgl. Baumöl; Kißler 2018, S. 28). Die multidimensionale Konzeption eines Data Warehouse bietet dann die Möglichkeit viele themenbezogene Berichtswürfel zu bilden, die die einzelnen Elemente der systemgestützten Controlling-Konzeptionen aufzeigen wie

Rentabilitäts-, Liquiditäts-, Risiko-, Kostenrechnungs- oder Logistik-Kennzahlen (Vgl. Baumöl; Kißler 2018, S. 28).

Durch das Zusammenwirken zwischen der Unternehmensführung und Controllern, unter Gewährleistung der drei Controlling-Funktionen, wird ein Value Based Management etabliert, welches durch die Vereinigung von Wertschaffung, -steigerung und -sicherung zu einer wertorientierten Unternehmenspolitik führt (Vgl. Becker et. al. 2015, S. 7 f.).

4.4 Gegenwärtiges Controlling und dessen Anpassungsbedarf

Die zentrale Funktion des Controllings ist die Unterstützung der Unternehmenssteuerung (Vgl. Horváth 2018, S. 41). Die Berechtigung gegenwärtiger Controllingsysteme basiert auf einer gewissen Umfeldstabilität als Hauptprämisse der Planungssysteme der heutigen Praxis (Vgl. Horváth 2018, S. 42). Diese kann aufgrund der zunehmend höheren Veränderungsrate externer Einflüsse und disruptiver Entwicklungen auf das Unternehmensgeschehen nicht mehr gewährleistet werden (Vgl. Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 364). Traditionelle Controllinginstrumente haben nach wie vor ihre Daseinsberechtigung. Dennoch wird vermehrt auf nötige Anpassungen hingewiesen: „Die Kompetenzanforderungen an das Controlling werden sich erweitern, die klassischen Steuerungsinstrumente müssen weiterentwickelt, aber nicht grundsätzlich ersetzt werden.“ (Borchert; Crapanzano 2022, S. 7). Um die Notwendigkeit der Implementierung agiler Methoden zu rechtfertigen, muss die Ausgangs- bzw. Istsituation des Controllings kritisch analysiert werden. Entscheidend für die Analyse und der Funktionsfähigkeit dieses Steuerungssystem ist die Frage, ob es in der Grundstruktur die Anforderungen des Systembegriffs erfüllt (Vgl. Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 365).

Verschiedene organisationale Ausprägungen sind als kritisch und beeinträchtigend hervorzuheben. Die **Organisationsstruktur** orientiert sich meist an einem Top-Down-Ansatz. Die daraus resultierende Hierarchie macht das Prinzip der Selbstorganisation nicht möglich. Leistungsabhängige Vergütungsmethoden sind in der Regel nicht gegeben. Die Fähigkeit, Entwicklungen frühzeitig zu antizipieren und darauf entsprechend zu reagieren, ist kaum ausgeprägt. Es gibt wenig oder gar keine Orientierung an den Interessen der Stakeholder oder den Kundenbedürfnissen. Es liegt eine geringe Durchdringungstiefe vor. Das System ist für Akteure nicht eindeutig interpretierbar. Die Kommunikationsinhalte sind weder klar noch hinreichend interpretationsfähig, sowohl hinsichtlich des Inputs als auch der Weitergabe. Zudem sind Adressaten unpräzise, ebenso wie mögliche Rückkopplungen (Vgl. Sußbauer;

Westphal-Westenacher 2003, S. 366). Im Weiteren wird verstärkt propagiert, dass „[...] Mechanismen der Steuerung sowie der Regelung proaktiv-prognostisch gestaltet werden sollten, um diese mit der nötigen Agilität auszustatten“ (Feichtinger 2022, S. 64). Besonders vor dem Hintergrund neuer digitaler Geschäftsmodelle verlieren klassische Controllinginstrumente zunehmend an Bedeutung, da sie zu statisch in einer volatilen Umwelt seien (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 7; Vgl. Winkler 2022, S. 12).

Das bisherige **Planungssystem** im Unternehmen ist von schwerfälliger Bürokratie gekennzeichnet, welches die zentrale Aufgabe der Existenzsicherung nur unzureichend erfüllt (Vgl. Horváth 2018, S. 43). Die Planung sei zu langsam, unflexibel und komplex, um auf unvorhersehbare Einflüsse zu reagieren (Vgl. Horváth 2018, S. 43). Grundsätzlich geht es um die Problematik, die Norbert Szyperski bereits 1974 charakterisiert hat: „Die Komplexität der durch die Unternehmensführung zu lösenden Probleme nimmt zu, erfordert also Planung, während die Dynamik der Umwelt wächst und schnellere Anpassungsfähigkeit verlangt. Wir stehen also vor dem Dilemma, dass Planung aufgrund wachsender Komplexität immer notwendiger wird, gleichzeitig aber die Chancen erfolgreicher Planung abnehmen“ (Szyperski 1974, S. 683). Der noch heute in der Praxis angewandte traditionelle Planungsprozess weist folgende charakteristische Beeinträchtigungen auf:

- Mehrstufiges Planungssystem mit festgelegten Planungshorizonten
- Gegenstromverfahren, d.h. ein interaktiver Prozess, bei dem Zielvorgaben und Planungen der operativen Ebene zu einem verbindlichen festen Plan kombiniert werden
- Steuerung anhand periodischer Plan-Ist-Vergleiche
- Strukturierter interaktiver Planungsprozess, an dem alle Mitarbeiter und Managementfunktionen beteiligt sind
- Planungen mit zunehmender Detailliertheit, bei denen Aktionspläne und Budgets bis zum Kostenstellenlevel erarbeitet werden (Vgl. Horváth 2018, S. 43 f.)

Eine Steuerung auf der Basis von Plan-Ist-Vergleichen ist weder effektiv noch sinnvoll, da hier implizit von einer Vergangenheitsorientierung ausgegangen wird (Vgl. Horváth 2018, S. 42). „Notwendig ist vielmehr eine antizipative Orientierung an Frühindikatoren (feed forward anstelle von feedback)“ (Horváth 2018, S. 42), wie exemplarisch Plan-Wird-Vergleiche und rollierende Forecasts (siehe 6.5) für eine effektive Steuerung (Vgl. Horváth 2018, S. 42; Vgl. Schauerte-Lüke 2014, S. 169).

Der Planungsprozess ist angesichts der volatilen Umwelt zu langsam und durch die strikte Vorgabe von Planungszielen und -horizonten zu inflexibel (Vgl. Horváth 2018, S. 44). Die Kritikpunkte sind nicht neu, gewinnen aber durch die gegenwärtige Intensivierung der

Planungsdiskussion und durch die Beschleunigung des Wirtschaftsgeschehens zunehmend an Bedeutung (Vgl. Horváth 2018, S. 43 f.).

Des Weiteren wird der **Budgetierung** eine Inflexibilität und eine Starrheit vorgeworfen (Vgl. Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 133 f.). Die bisherige Budgetierung geht von einer detaillierten Planung von Aktivitäten und Maßnahmen und der Verteilung dazugehöriger Budgets am Anfang eines Geschäftsjahres aus (Vgl. Winkler 2022, S. 16). Dies stellt einen komplexen, zeitaufwendigen und fehleranfälligen Budgetierungsprozess dar und verspricht die Kontrolle über entsprechende Ausgaben (Vgl. Horváth 2018, S. 51). Durch den hohen Zeit- und Ressourcenaufwand (Vgl. Horváth 2018, S. 51) hat sich diese Art der Budgetierung im Zuge der zunehmend turbulenten technischen und wirtschaftlichen Umwälzungen als obsolet erwiesen und steht seither unter vehementer Kritik (Vgl. Horváth 2018, S. 51). „Je größer [...] der Anteil der Dynamik und der damit einhergehenden Überraschung, desto mehr wird Planung nutzlos“ (Pfläging 2015, S. 68). Im Fokus der Kritik steht die Frequenz der Budgetierung, dass dieser Prozess nur einmal im Jahr stattfindet, bei dem Pläne diskutiert und Ressourcen alloziert werden (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 38). Durch die fixen Vorgaben und der Förderung von periodenbezogenem Denken, ist diese Art der Budgetierung nicht in der Lage, auf unvorhersehbare Einflüsse rechtzeitig zu reagieren (Vgl. Horváth 2018, S. 51). „Ferner wird der Betrachtungszeitraum der Budgetierung kritisiert, da deren Zwölf-Monats-Horizont häufig nicht mit anderen Zyklen des Unternehmens wie beispielsweise dem seiner Märkte übereinstimmt“ (Becker; Goretzki 2015, S. 38). Zudem wird festgestellt, dass die Budgets zu irrationalem Verhalten führen und mögliche Chancen im Laufe des Geschäftsjahres nicht genutzt werden können (Vgl. Winkler 2022, S. 16).

Die Verwendung rein finanzieller **Kennzahlen** bzw. KPIs (Key Performance Indicators) zur Unternehmenssteuerung gerät zunehmend unter vehemente Kritik. Die komplexen, miteinander verknüpften, verzögerten, unflexiblen und finanziellen KPIs haben nichts mit den strategischen Zielen der Organisation zu tun und können somit nicht verwendet werden, um agile Organisationen im Sinne eines Performance Measurement Systems zu messen (Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 42; Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 9). Die Thematik, wie Organisationen ihre Leistung bewerten sollten, ist seit vielen Jahren eine Herausforderung für Wissenschaftler und Praktiker (Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 42). Die klassische Unternehmenssteuerung erfolgt fast ausschließlich anhand finanzieller Größen wie Umsatz, Kosten, etc. und werden zunehmend kritisch betrachtet, da die alleinige Konzentration auf eine einzige Spitzenkennzahl zu erheblichem Kollateralschaden führen kann (Vgl. Baumöl; Kißler 2018, S. 28). Aufgrund dessen sind nicht nur Finanzzahlen zu betrachten, sondern auch Treiber, z.B. Absatzmenge,

Auslastung oder Einkaufspreise (Vgl. Kappes 2022, S. 46). Die daraus resultierenden Finanzeffekte müssen berücksichtigt werden und zugleich modellierbar sein (Vgl. Kappes 2022, S. 46). Des Weiteren verhindern fehlende oder unterschiedliche Kennzahlen einen direkten Vergleich verschiedener Unternehmensbereiche (Vgl. Schauerte-Lüke 2014, S. 169), sodass Wirkungszusammenhänge innerhalb des Unternehmens kaum oder gar nicht sichtbar gemacht werden (Vgl. Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 366). Alle Funktionsbereiche sind integrativ zu betrachten und mit einzubeziehen.

Im Rahmen der 360 Grad Studie aus dem Jahr 2021, auf die bereits in Kapitel 2.2 verwiesen wurde, wurden die Probanden zudem nach zukünftigen Herausforderungen befragt. Die Mehrheit der Befragten nannten im Zuge dessen die **Digitalisierung** und die damit verbundene Automatisierung von Controlling-Prozessen (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 7). „E-Business verändert Unternehmensprozesse, Internet beeinflusst Kommunikationswege, erhöht die Transparenz und Globalisierung [...] und erfordert Anpassungsmaßnahmen in Quantensprüngen“ (Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 364). Es ist eine zunehmende Abkehr der reinen Datenlieferung, -sammlung und -verarbeitung zu verzeichnen (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 18 f.) Stattdessen liegt der Fokus auf der Auswertung und Interpretation der Daten (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19). Die Digitalisierung zwingt das Management, sich von Detailliertheit und Perfektionismus zu verabschieden, indem sie sich mit dem Vorläufigem innerhalb ihrer festgelegten Grenzen zufriedengeben (Vgl. Wildemann 2018, S. 65). Die Produktlebenszyklen werden immer kürzer, sodass Unternehmen Neuentwicklungen schneller vorantreiben müssen als zuvor (Vgl. Wildemann 2018, S. 65). Nur so können sie in kurzer Zeit die Amortisierung ihrer Vorleistungen sicherstellen und Pioniergewinne erzielen, bevor Wettbewerber zuvorkommen und die Preise drücken (Vgl. Wildemann 2018, S. 65). Aus diesem Grund ist es sinnvoll neben den eingeführten Produkten auch Zwischenlösungen auf den Markt zu bringen, die von den Abnehmern als solche akzeptiert werden (Vgl. Wildemann 2018, S. 65). Bisher lag der Fokus im Controlling auf der Auswertung vorwiegend interner Daten, die bspw. den Enterprise Resource Planning (ERP)-Systemen entnommen wurden, die für das Berichtswesen und für Management-Informationssysteme genutzt wurden (Vgl. Weichel; Herrmann 2016, S. 9). Nun stehen die Controller als Gewährleister der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung vor Informationsverarbeitungsproblemen aufgrund einer stetig wachsenden Datenmenge (Vgl. Borchert & Crapanzano 2022, S. 7; Vgl. Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 364; Vgl. Weichel; Herrmann 2016, S. 9). Im Zuge dessen liegt das Potenzial für das Controlling in der

Gestalt von Big Data, was eine Übermenge an internen und externen Daten liefert (Vgl. Horváth 2018, S. 42).

Im **Ergebnis** ist festzustellen, dass die Ausprägungen der in der Praxis anzutreffenden Controllingkonzepte nur sehr unzureichend den Systembegriff widerspiegeln (Vgl. Sußbauer.; Westphal-Westenacher 2003, S. 366). Sie sind strukturell kaum oder nicht in der Lage, auf externe Veränderungen rechtzeitig zu reagieren (Vgl. Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 366). Um diesen Herausforderungen begegnen zu können, müssen Strukturen und Prozesse geschaffen werden, die in sich selbst agil und anpassbar bleiben (Vgl. Winkler 2022, S. 12). „Damit muss übergeordnetes Ziel aller Controllingaktivitäten das Bemühen sein, die Steuerung des Unternehmens auf die Erwartungshaltung der finanziellen Stakeholder auszurichten oder anders ausgedrückt, Geschäftsrisiken, die dieses Ziel beeinträchtigen könnten, rechtzeitig zu erkennen, um Gegensteuerung möglich zu machen“ (Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 367).

5 Agilität im Controlling

Dieses Kapitel soll herausarbeiten, welche Herausforderungen in dem gegenwärtigen VUCA-Zeitalter an die Unternehmensführung und das Controlling entstehen und wie durch eine Neuausrichtung diesen Unsicherheiten entgegengewirkt werden kann. Dabei wird zunächst Bezug genommen auf das Potenzial von agilen Instrumenten im Bereich des Controllings. Anschließend wird sich mit der Frage auseinandergesetzt, welche Voraussetzungen sich hinsichtlich der Implementierung von agilen Controlling-Konzepten ergeben. Darüber hinaus wird die spezielle Rolle von Controllern in einer agilen Organisation untersucht.

5.1 Potenzial

Das Potenzial von agilen Konzepten in Finanzabteilungen wird teilweise unterschätzt (Vgl. Fellhauer; Ziegler 2022, S. 32): „Während einige Unternehmen sich bereits sehr intensiv mit einem agilen Mindset und dem Einsatz agiler Methoden und Instrumente sowohl auf Gesamtunternehmensebene als auch im Controlling beschäftigen, sehen andere darin nur eine Option für die Zukunft“ (Borchert; Crapanzano 2022, S. 10). Dabei kann Agilität die Antwort auf viele Fragen sein, die im Zusammenhang mit einer volatilen Umwelt stehen, wie die beschleunigte Digitalisierung, der kontinuierliche Wandel von Business Modellen oder die Transformation der Controller-Rollen (Vgl. Fellhauer; Ziegler 2022, S. 32). Auf potenzielle Risiken und Herausforderungen, aber auch auf Chancen, können mithilfe von agilen Controlling-Instrumenten rechtzeitig reagiert werden. Im Hinblick auf die Personalsituation im Controlling kann Agilität die Attraktivität des Unternehmens für potenzielle Bewerber deutlich erhöhen. Controlling kann „[...] mit gleichen oder nur gering steigenden personellen Ressourcen das stärkere Wachstum des Unternehmens mit vorantreiben [...]“ (Borchert; Crapanzano 2022, S. 8). Zudem werden die Effektivität und Effizienz innerhalb der Organisation erhöht, in dem mit vorgegebenen personellen Ressourcen durch agile Methoden flexibel auf Unsicherheiten und sich verändernde Anforderungen reagiert werden kann. Im Weiteren führt die Übertragung von Verantwortung zu mehr Motivation und zieht potenzielle Talente an bzw. bindet die Mitarbeitenden an das Unternehmen (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 8). Dadurch können Silos aufgebrochen werden und eine interdisziplinäre, abteilungsübergreifende Zusammenarbeit wird ermöglicht (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 8). Veränderungen können von Finanzabteilungen als Chance wahrgenommen werden, die eigene Funktion weiterzuentwickeln (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 21). Darüber hinaus wird das Potenzial von

Agilität im Controlling v.a. beim Einsatz in Projekten und beim Umgang mit komplexen Prozessen deutlich (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 8). Diese Komplexität findet sich ebenso wieder bei Kunden und Wettbewerbern (Vgl. Winkler 2022, S. 12).

5.2 Voraussetzungen

Bei einer strategischen Neuausrichtung einer Controlling-Organisation bedarf es keiner kurzfristigen Neuverteilung von Aufgaben, sondern einer umfassenden Transformation (Vgl. Falter; Thienemann 2022, S. 24). Dabei wird dieser organisatorische Wandel als Gemeinschaftsaufgabe verstanden und umgesetzt (Vgl. Falter; Thienemann 2022, S. 25). Bei der Einführung agiler Arbeitsweisen im Controlling bedarf es essenzieller Voraussetzungen ohne die eine Implementierung nicht möglich wäre. Amrhein und Holst (2022) fassen diese mit den Worten „Können, Wollen, Dürfen“ zusammen.

Das **Können** bezieht sich hierbei auf die fachliche und methodische Befähigung bzw. die Methodenkompetenz der Mitarbeitenden und deren kontinuierliche Weiterbildung (Vgl. Amrhein; Holst 2022; S. 20). Bei der Verlagerung von Verantwortung und Entscheidungen auf Teamebene kann es zu Unsicherheiten und Überforderungen der Mitarbeitenden kommen (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 8). In Verbindung mit entsprechenden Schulungen kann dies aber stattdessen zu höherer Motivation führen (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 8). Die grundsätzliche Einstellung zu Veränderung wird maßgeblich beeinflusst durch die Art und Weise, wie das Unternehmen seine Mitarbeitenden bei individueller Weiterentwicklung unterstützt. So kann auch die unternehmensweite Haltung beeinflusst werden (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 20). Bisherige Veränderungen im Controlling waren technischer oder methodischer Natur und wurden mit Hard-Skill-Schulungen erlernt. Im dynamischen Umfeld sind diese aber nicht mehr ausreichend, da sich zudem der Arbeitsinhalt und das Anforderungsprofil stark verändert haben. Es ist vermehrt ein gesamtbetriebswirtschaftliches Denken gefordert, um komplexe Zusammenhänge zwischen Märkten, Kunden, Produkten und Kennzahlen zu verstehen. Zudem liegt ein Schwerpunkt verstärkt auf der Ausrichtung auf Agilität durch die iterative Anpassung an Kundenbedürfnisse (Vgl. Amrhein; Holst, 2022, S. 19). Besonders die Rolle von Führungskräften ändert sich durch agile Arbeitsweisen (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 9). Sie agieren als Coaches zur Befähigung von Mitarbeitern (empowerment) und schulen diese im Umgang mit Agilität und den damit verbundenen Tools (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 9).

Das **Wollen** umfasst die individuelle Handlungsmotivation und das Mindset, getrieben durch den Purpose (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 20). Dieser nimmt einen hohen Stellenwert ein und beschreibt den tieferen Sinn einer Aufgabe, also warum man etwas überhaupt tut (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19). Eine entsprechende Wertorientierung beeinflusst die Leistungsbereitschaft sowie die Qualität. Werte können dabei als Bewertungsmaßstäbe angesehen werden, welche die Wahrnehmung und die Periodisierung zwischen unseren Bedürfnissen steuern und Skills aufbauen (Vgl. Falter; Thienemann 2022, S. 23). Die individuelle Leistungsbereitschaft ist daher sowohl von der persönlichen Motivation als auch von den Skills des Mitarbeitenden abhängig (Vgl. Falter; Thienemann 2022, S. 23). Dieser Zusammenhang ist in Abbildung 4 im Anhang dargestellt.

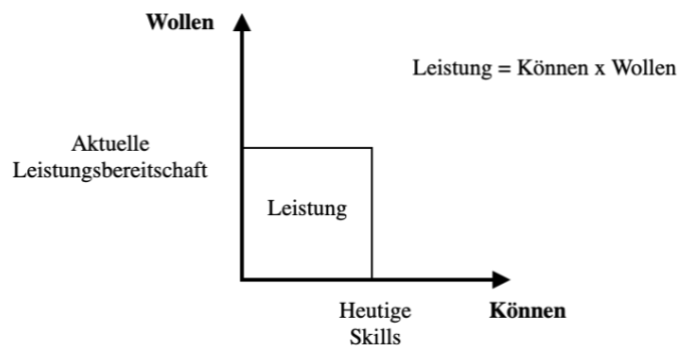


Abbildung 4: Einfluss auf die Leistung und die Qualität der Leistung

[Quelle: Autorin nach Falter; Thienemann 2022, S. 23]

Der Purpose kann mit einem Ziel, einem Leitstern oder einer Idealvorstellung gleichgesetzt werden und führt zur Motivation der Mitarbeiter, welche genutzt werden kann, um einen positiven Einfluss auf Veränderungen zu nehmen (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19). Es bedarf eines gemeinsam getragenen Zielzustands, auf den gemeinsam hingearbeitet wird (Vgl. Ropers 2022, S. 31). Desto deutlicher der Zusammenhang zwischen dem Purpose und den künftigen Aufgaben und Veränderungen ist, desto motivierter sind die Mitarbeitenden, diese voranzutreiben (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19). Somit schafft der Purpose die Grundlage für Eigeninitiative und Innovationen und drückt den Mehrwert der Controlling-Abteilung für das Unternehmen aus (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19). Auch auf gesamtunternehmerischer Ebene zeigt der Purpose auf, wofür das Unternehmen steht und auch, warum die für das Unternehmen geleistete Arbeit sinnvoll ist (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19). Dies erfolgt beispielsweise in Form von Firmenslogan oder Claims, wie in Abbildung 5 dargestellt.

Nike Inc.:	Just do it
Red Bull GmbH:	Red Bull verleiht Flügel
Haribo-Holding GmbH & Co. KG:	Haribo macht Kinder froh und Erwachsene ebenso
Porsche AG:	Volles Spektrum - volle Energie

Abbildung 5: Firmenslogans bekannter Unternehmen

[Quelle: Autorin]

Wie in den Beispielen verdeutlicht, ist es sinnvoll, eine Vision zu formulieren und heute schon auf künftige Themen Bezug zu nehmen sowie auch eine Verbindung zum Produkt herzustellen (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19 f).

Beim Arbeiten im Team ist es ebenso hilfreich, ein gemeinsames Zukunftsbild zu formulieren, um zu verstehen, was das Team leisten will und um die Eigenmotivation der Mitarbeiter zu steigern. Beim Ableiten des Teampurpose vom Unternehmenspurpose werden die eigenen Aufgaben systematisch in den Unternehmenskontext eingegliedert. Dabei werden der Mehrwert bzw. die meist impliziten und unterschiedlichen Ziele der Abteilung definiert und greifbar gemacht, sodass eine klare Richtung für die künftige Entwicklung vorgegeben wird. Der Purpose dient also der Orientierung innerhalb des Transformationsprozesses auf individueller, Team- und auf gesamtunternehmerischer Ebene (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 20).

Das **Dürfen** bezieht sich auf die Erlaubnis und ist maßgeblich geprägt von der Unternehmenskultur. Das Unternehmensumfeld muss Veränderungen ermöglichen, erlauben und erwünschen. Um nachhaltigen Erfolg aus der Transformation schöpfen zu können, ist es daher nötig, Raum zur Umsetzung durch eine entsprechende Unternehmenskultur zu schaffen. Diese umfasst die Führung, vorhandene Ressourcen, soziale Normen, Fehlerkultur und die Kommunikation innerhalb einer Organisation. Wenn man den Purpose und die Unternehmenskultur explizit bei der Neugestaltung des Controllings berücksichtigt, wird die Wandlungsfähigkeit des gesamten Unternehmens erhöht (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19 ff.). Bei der Einführung agiler Arbeitsweisen stehen Mitarbeitende und Führungskräfte vor weitreichenden Veränderungen (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 21). Dabei spielt die Unterstützung durch das oberste Management und durch Controlling-Führungskräfte eine entscheidende Rolle (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 8). Diese müssen agilen Arbeitsweisen gegenüber aufgeschlossen sein und eine aktive Treiberrolle einnehmen, um Agilität vorzuleben und voranzutreiben (Vgl. Borchert; Crapanzano 2022, S. 8), denn „wer

andere zu Veränderungen bewegen möchte, sollte selber vorangehen“ (Amrhein; Holst 2022, S. 21).

Vor allem bei streng hierarchisch aufgebauten Unternehmen ist es eine besondere Herausforderung, Agilität zu etablieren. Mitarbeitende unterer Hierarchieebenen haben besonders Schwierigkeiten, ihre Zurückhaltung abzulegen, Entscheidungen zu treffen und Verantwortung zu übernehmen. Auch eine Fehlerkultur, in der Fehler bestraft werden, kann die Bereitschaft für Veränderungen frühzeitig limitieren (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 20). Aufgrund dessen ist eine frühzeitige und transparente Kommunikation enorm wichtig, denn „selbst mitgestalteter Wandel wird leichter angenommen als vorgeschriebener Wandel“ (Amrhein; Holst 2022, S. 21). Je mehr Mitarbeitende ihren eigenen Beitrag für die Transformation leisten, desto leichter gelingt diese (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 21). Auch wenn der Prozess dadurch gegebenenfalls länger dauert, trifft die Umsetzung auf weniger Widerstand, wodurch die Veränderungsgeschwindigkeit insgesamt meist doch höher ist (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 21). Die neu gewonnene Eigenverantwortung und die Freiräume der Mitarbeitenden machen ein agiles Controlling notwendig.

Die wichtigsten Voraussetzungen für Agilität im Controlling sind in Abbildung 6 dargestellt und beziehen sich auf die Unterstützung durch das Management, eine positive Motivation der Mitarbeitenden und eine entsprechende Unternehmenskultur (Vgl. Borchert; Crapanzo 2022, S. 8).

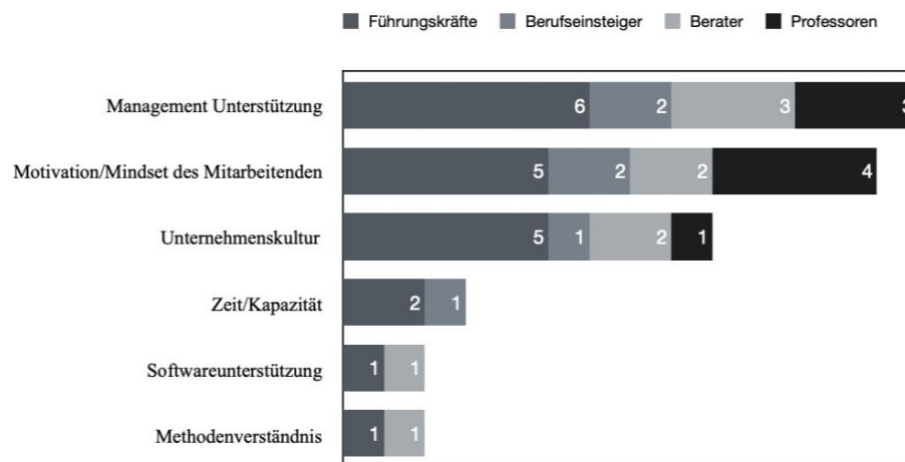


Abbildung 6: Umfrage zu Voraussetzungen für Agilität im Controlling

[Quelle: Autorin nach Borchert; Crapanzano 2022, S. 8]

Für die nachhaltige Gestaltung einer agilen Organisation müssen das Können, Wollen und Dürfen im Dreiklang berücksichtigt werden (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 20).

5.3 Rolle des Controllers

Aufgrund der dynamischen Umwelteinflüsse auf die Organisation ergeben sich für Controller Veränderungen sowohl hinsichtlich ihrer **Anforderungsprofile** (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19) als auch der Bedeutung ihrer Rolle in der Organisation (Vgl. Winkler 2022, S. 16). Zunächst ist es von entscheidender Bedeutung, dass Controller verstehen, vor welchen konkreten Herausforderungen die Unternehmensführung und das Management stehen (Vgl. Horváth 2018, S. 41), „dass die gestiegenen Anforderungen an die Unternehmenssteuerung in Zeiten enormer Unsicherheit und unterschiedlicher Disruptionen souverän und effizient bewältigt werden können“ (Kappes 2022, S. 46).

Es wird vermehrt nach gesamtbetriebswirtschaftlichem Denken verlangt, um die komplexen Zusammenhänge in der VUCA-Umgebung zu durchblicken (Vgl. Amrhein; Holst 2022, S. 19). Dabei sind externe Einflüsse in Wirtschaft und Gesellschaft und die daraus resultierenden unternehmensindividuellen Herausforderungen zu berücksichtigen (Vgl. Horváth 2018, S. 41). Die zentralen Kompetenzen der Controller mit einer stärkeren Ausrichtung auf Agilität spielen eine entscheidende Rolle bei der Bewältigung dieser Unsicherheiten. Dazu gehören die Entscheidungsunterstützung der Unternehmensführung ebenso wie die Koordination von Gegensteuerungsmaßnahmen (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48). Als Beispiel können die einschneidenden Herausforderungen im Zuge der Covid-19-Pandemie herangezogen werden. Aus dieser Situation heraus haben sich die Aufgaben des Controllings kurzfristig und mit einem besonderen Augenmerk auf die Überlebenssicherung und Stabilität des Unternehmens verändert (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48). Instrumente des Controllings wie Szenario-Analysen, Stresstests, Kostenmanagement oder rollierende Forecasts haben in dieser Zeit zunehmend an Bedeutung gewonnen (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48). Die wesentliche Leistung beidhändiger Controller besteht darin, zu identifizieren, an welcher Stelle standardisierte Prozesse sinnvoll sind und wo Potenzial angepasster flexibler Vorgehensweisen besteht (Vgl. Ropers 2022, S. 31).

Die **Rollenbilder** der Controller haben sich im Laufe der Jahre stark gewandelt und werden aufgrund der vielfältigen Aufgabenfelder sehr unterschiedlich wahrgenommen: Finanzanalyst, Aufseher, Challenger, Impulsgeber, Entscheidungsträger, Scientist, Informations- und Methodenzulieferer (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48; Vgl. Horváth 2018, S. 41; Vgl. Winkler 2022, S. 16). Im Volkswagen-Konzern wird heutzutage der Controller als „aktiver Berater des Managements“ (Pötsch 2012, S. 73) und „Change Agent“ verstanden, der als „Initiator, Analytiker und Koordinator bei Veränderungsprozessen“ (Pötsch

2012, S.73) maßgeblich wirkt (Vgl. Hornung; Kusterer 2018, S. 205). Entscheidend ist, dass Controller die Organisationsentwicklung aktiv begleiten und ihre finanzwirtschaftliche Perspektive frühzeitig in die Transformation einbringen (Vgl. Winkler 2022, S. 16). Dabei bedienen sie sich neuen agilen Methoden, um die Gesamttransparenz der Organisation zu erhöhen und die Steuerung und Planung weiter auszubauen (Vgl. Winkler 2022, S. 16). „Die wichtigste Aufgabe des Controllers besteht gegenwärtig darin, die erforderliche Neugestaltung der Unternehmensplanung mit Nutzung der Potenziale der Digitalisierung aktiv mitzugestalten“ (Horváth 2018, S. 43). In vielen Organisationen hat sich deshalb die Rolle der Controller zunehmend in Richtung eines **Business Partners** für die Unternehmensführung entwickelt (Vgl. Weichel; Herrmann 2016, S. 9). Vor allem Senior Controller haben im Hinblick dessen vermehrt die Möglichkeit, die zentrale Rolle als unternehmensinterner Partner einzunehmen (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48), wobei sie sich mit Trends und den einhergehenden Auswirkungen auf die Organisation sowie mit neuen Fragen an das Controlling auseinandersetzen (Vgl. Weichel; Herrmann 2016, S. 9). Dabei positionieren sie sich als proaktiver, strategischer Consultant mit hoher Kommunikationsfähigkeit und Unternehmensorientierung, der sich auf Augenhöhe mit Führungskräften befindet (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48). Die Manager geben dabei einen Teil ihres Wissens und ihrer Macht an die Business Partner ab, sodass ein erfolgreiches Zusammenspiel entsteht, welches die Bewältigung einer Krise vorantreibt (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48). In dieser Rolle stellen die Controller interdisziplinäre Teams zusammen, die für eine limitierte Zeit zusammenarbeiten, um die Anforderungen der Fachbereiche unter Beachtung von Prinzipien zu erfüllen (Vgl. Ropers 2022, S. 31).

6 Best Practices

Aufgrund der Vermutung, dass traditionelle Modelle für die Umsetzung agiler Arbeitsweisen im Controlling und dessen spezifische Herausforderungen nicht optimal geeignet sind, haben Forscher nach alternativen Methoden der Planung und Ausführung gesucht (Vgl. Serrador; Pinto 2015, S. 1040). Bei der Literaturrecherche wird deutlich, „[...] dass es sowohl auf der strategischen Ebene als auch auf der operativen Ebene Überlegungen gibt, wie sich das agile Management nutzen lässt“ (Feichtinger 2022, S. 102). Dabei gilt es, nicht wertschöpfende Aktivitäten zurückzudrängen und wertschöpfende Controlling-Prozesse auszuweiten (Vgl. Kappes 2022, S. 47). Obwohl agile Methoden vorwiegend für die Entwicklung von Software konzipiert wurden, erfreuen sich aufgrund ihres Erfolges zunehmender Beliebtheit und verbreiten sich zunehmend auch außerhalb von IT-Projekten (Vgl. Serrador; Pinto 2015, S. 1040). Im Folgenden werden verschiedene Methoden vorgestellt, welche die Agilität in Controlling-Abteilungen fördern. Die Selektion basiert zum einen auf dem beachtlichen Erfolg der Methoden zur Antizipation und Bewältigung unvorhersehbarer Einflüsse auf die Organisation und zum anderen auf dem mutmaßlichen zukünftigen Wettbewerbsvorteil aufgrund der Vereinigung von Innovation und Effizienz.

Tabelle 3: Ergebnis der Häufigkeitsanalyse agiler Controlling-Instrumente

[Quelle: Autorin]

Controllinginstrument im Kontext der Agilität	Häufigkeit der Nennung	Prozentualer Anteil n=54
Benchmarking	9	16,67%
Beyond Budgeting	11	20,37%
Portfolioanalyse	9	16,67%
Risikocontrolling	6	11,11%
Rollierende Forecasting	9	16,67%
Szenarioanalyse	4	7,41%
Target Costing	11	20,37%

Zudem wird die Auswahl der Methoden durch die häufige Nennung in der Literatur gerechtfertigt. Die entsprechende Häufigkeitsanalyse ist der Anlage 4 zu entnehmen. In der Tabelle 3 sind die Ergebnisse zusammengefasst.

Nachdem die Methoden vorgestellt und die Vorgehensweise erläutert wurde, wird die Anwendung in der Praxis anhand von Beispielen beschrieben. Im Anschluss sollen die Best Practices auf Vor- und Nachteile kritisch untersucht werden. Im Vergleich zu phasengestützten Modellen setzen agile Methoden auf kurze Zyklen in der Entwicklung und auf eine intensive Kommunikation zwischen allen Beteiligten innerhalb des Projektes (Vgl. Kaufmann 2014, S. 274). Das Fundament bilden die in Kapitel 3.1 erwähnten Grundprinzipien des agilen Manifests nach Beck et. al. (2001). Demnach zeichnen sich agile Methoden durch definierte Prozesse und sinnvolle Werkzeuge aus, welche in Abhängigkeit der jeweiligen Gegebenheiten und Konstellationen eingesetzt werden (Vgl. Kaufmann 2014, S. 274). Der Schwerpunkt der Best Practices liegt auf Flexibilität, Zeitersparnis sowie Einbeziehung und Transparenz innerhalb des Teams. „Agile Methoden versprechen dabei nicht, mehr Funktionen zu liefern als Phasenmodelle, sie sind durch ihre Flexibilität aber in der Lage, veraltete Anforderungen durch neue zu ersetzen“ (Vgl. Kaufmann 2014, S. 275). Zudem ist die Möglichkeit für Veränderungen an der Zielbeschreibung und eine enge Zusammenarbeit mit dem Kunden charakteristisch für agile Methoden (Vgl. Kaufmann 2014, S. 275).

6.1 Benchmarking

6.1.1 Methode

In Zeiten von kontinuierlicher Dynamik, wachsender Globalisierung und Vernetzung sind Unternehmen einem hohen Druck ausgesetzt. Sie müssen sich stetig neugestalten, um Prozesse zu optimieren und die eigene Effizienz kontinuierlich zu steigern. Daher stellt sich die Frage, wie potenzielle Schwächen innerhalb der Organisation zunächst überhaupt aufgedeckt und durch neue agile Strukturen ersetzt werden können.

Eine Möglichkeit dieser Analyse bietet das Benchmarking als Werkzeug zur Ermittlung und Bewertung der eigenen Leistungsfähigkeit durch einen direkten Vergleich mit anderen Unternehmen oder Geschäftseinheiten (Vgl. Schwab 2014, S. 420). Eine frühe Definition stammt von Camp (1989): “Benchmarking is the search for industry best practices that leads to superior performance” (Camp 1989, S. 19). Ein Benchmarking legt mit Hilfe ausgewählter Kennzahlen Leistungsdefizite zwischen verschiedenen Untersuchungsobjekten offen (Vgl.

Barth; Giannaku 2017, S. 60). „Benchmarking bezeichnet den Prozess fortlaufenden Vergleichens und Messens der eigenen Organisation mit weltweit führenden anderen Organisationen, mit dem Ziel, der eigenen Organisation bei der Verbesserung der Leistungsfähigkeit zu helfen“ (Kleinfeld 1997, S. 106). Im Wettbewerb stehende Unternehmen können dadurch analysieren, wie gut oder schlecht sie im Vergleich zu ihrer Konkurrenz abschneiden. Dies ermöglicht, die eigene Marktposition zu lokalisieren, sich an Marktführern zu orientieren und von schwachen Wettbewerbern stärker abzuheben. Dabei wird davon ausgegangen, dass die den Prozess bestimmende Umgebung nahezu vollständig erfasst und verstanden werden soll und ein neuer Sollprozess definiert wird (Vgl. Ropers 2022, S. 31). Durch das Aufdecken von Schwachstellen wird ein Lernprozess ermöglicht und entsprechende Ressourcen zur optimalen Verbesserung der Performance zugewiesen (Vgl. Schwab 2014, S. 420). Auf Grundlage einer umfassenden Literaturrecherche wird deutlich, dass sich fünf übergeordnete charakteristische Merkmale extrahieren lassen (Vgl. Hammerschmidt 2006, S. 97). „So ist Benchmarking ein kontinuierlicher, systematischer Prozess, der spezifische Untersuchungsobjekte unter Heranziehung von bestimmten Maßstäben mit einem Vergleichspartner in einem bestimmten Zeithorizont mit unterschiedlich ambitionierten Zielen, d.h. bestimmter Intensität vergleicht“ (Hammerschmidt 2006, S. 97). In diesem Sinne sind nachstehend in Abbildung 7 die fünf Dimensionen eines Benchmarkings visualisiert.

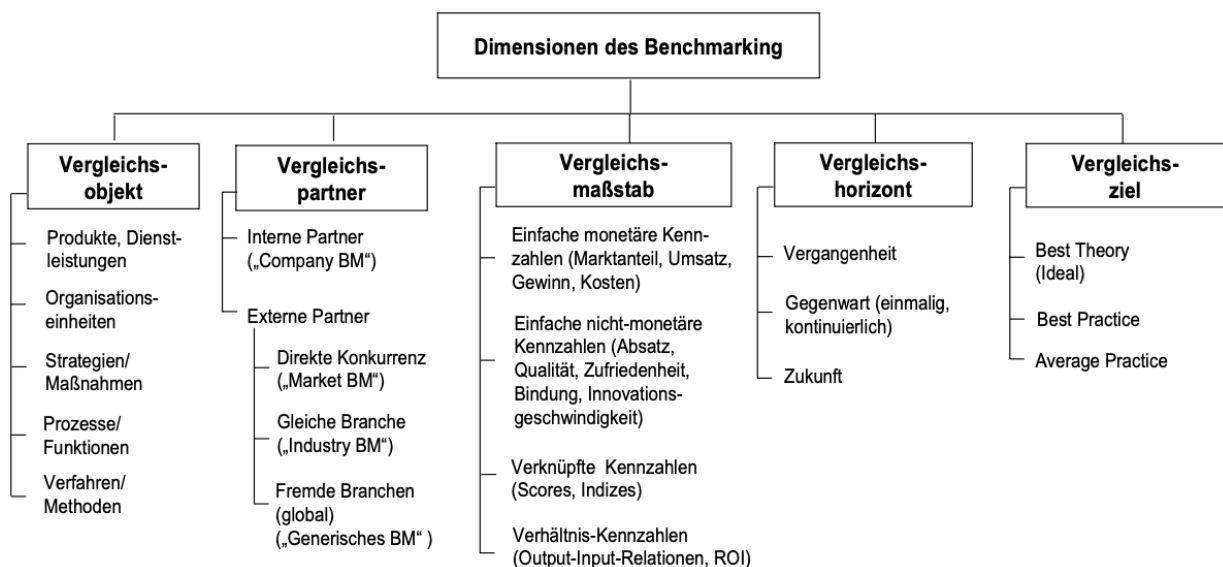


Abbildung 7: Dimensionen des Benchmarking

[Quelle: Messerschmidt 2006, S. 98]

Diese Konzeptualisierung von Hammerschmidt (2006) stellt eine Erweiterung der dreidimensionalen Referenzpunktmatrix nach Fliegenbaum, Hart und Schendel (1996) dar (Vgl. Hammerschmidt 2006, S. 98).

Bei der Benchmarking-Analyse wird zwischen der internen und der externen Analyse unterschieden. Beim **internen** Benchmarking als unternehmensinternen Vergleich werden z.B. Regionen, Hierarchieebenen, Funktionen oder Sparten eines Unternehmens oder selbständig agierende Tochterunternehmen eines Konzerns bezüglich verschiedener Kennzahlen verglichen (Vgl. Schwab 2014, S. 420). Das **externe** Benchmarking hingegen stellt einen Vergleich innerhalb der Branche mit unmittelbaren Wettbewerbern dar. Dabei werden z.B. zuvor gekaufte Wettbewerbsprodukte vollständig zerlegt und nach den Kriterien Materialien, Zahl der Einzelteile, Größe, Gewicht oder Performance miteinander verglichen (Vgl. Schwab 2014, S. 420). Darüber hinaus wird beim World-Class-Benchmarking ein Vergleich mit dem Branchenführer vorgenommen, der für seine „Best-Practice“-Methode, welche ein bestimmter branchenunabhängiger Prozess oder eine Kompetenz sein kann, bekannt ist. Neben dem Vergleich mit direkten Wettbewerbern können auch branchenübergreifende Vergleiche vorgenommen werden. Dabei werden produktunabhängige Zahlen und Prozesse, wie Kosten eines Bestellvorgangs, Kostenrechnungsverfahren, Informationsmanagement, Größe der Personalabteilung, Umfang des Controllings, etc., zur vergleichenden Analyse herangezogen (Vgl. Schwab 2014, S. 421).

Auf Unternehmensebene kann die vergleichende Analyse anhand beliebiger **Finanzindikatoren** erfolgen, welche exemplarisch der Anlage 5 zu entnehmen sind. „Bei Key Performance Indicators (KPIs) handelt es sich um Schlüsselkennzahlen, die den Fortschritt hinsichtlich wichtiger Zielsetzungen oder kritischer Erfolgsfaktoren innerhalb eines Unternehmens abbilden“ (Schulte-Oversohl 2014, S. 232). KPIs gelten als wesentliche Steuerungsgrößen, welche in alle Richtungen ausgewogen sein sollten (Vgl. Heilmann; Buttkus 2014, S.113). Dies ermöglicht eine an den Unternehmenszielen ausgerichtete, integrierte Steuerung bei gegebener Diversität und fördert die Transparenz über alle Funktionen und Hierarchieebenen hinweg (Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 42; Vgl. Heilmann; Buttkus 2014, S.113). Mit der Entwicklung dieser Kennzahlen lassen sich somit strategische Zielsetzungen messbar machen und unmittelbare konkrete Aktionen und Maßnahmen ableiten. „Dies bedingt eine saubere Kaskadierung aller strategischen Steuerungsanforderungen und die Verzahnung und Priorisierung dieser zwischen Hierarchiestufen und Funktionen“ (Heilmann; Buttkus 2014, S.113). Key Performance Indicators machen eine Unternehmensstrategie operationalisierbar und bilden einen ganzheitlichen Performancemanagement-Prozess ab mit einem konsistenten KPI-Set über alle Dimensionen und Datenarten hinweg wie Ist-Werte, Forecast-Werte, Reporting, etc. (Vgl. Heilmann; Buttkus 2014, S.113). Dabei ist eine verständliche und ansprechende Aufbereitung der Daten essenziell. Beispielsweise lassen sich relationale Größen

besser abbilden als absolute Werte (Vgl. Heilmann; Buttkus 2014, S.113). Dabei sollten die verwendeten KPIs überschaubar sowie intern und ggf. auch extern vergleichbar sein (Vgl. Heilmann; Buttkus 2014, S.113). Für die Aufbereitung eines adäquaten Sets von Kennzahlen sind Vorschläge der Verantwortlichen sukzessiv zu sammeln, z.B. durch Interviews oder Workshops zu der Thematik (Vgl. Heilmann; Buttkus 2014, S.113). Die Einbeziehung der Mitarbeitenden wirkt sich nachhaltig positiv auf die Akzeptanz des Projektes aus (Vgl. Heilmann; Buttkus 2014, S.114). Die Definition eines transparenten Sets von Key Performance Indikatoren zur Messung und Steuerung des Geschäfts wird als KPI based Steering Logic bezeichnet (Vgl. Hohorst; Kübel 2014, S.185).

Anforderungen an Kennzahlen beziehen sich auf folgende Merkmale:

- Verknüpfung mit den Unternehmenszielen (Vgl. Neely; Gregory; Platts 2005, S. 1248; Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 49)
- Zuverlässigkeit und Komplexität der Daten (Vgl. Grosswiele; Röglinger; Friedl 2013, S. 1023; Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 49)
- Im Einklang mit dem Organisationsmodell (Vgl. Bititci; Carrie; McDevitt 1997, S. 524 f.; Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 49)
- Dynamisch (Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 42, 49)
- Eignung für kurz- und langfristige Leistungsstrategien (Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 49)
- Verständlich und messbar (Vgl. Grosswiele; Röglinger; Friedl 2013, S. 1019; Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 49)
- Berücksichtigung sozio-technischer Aspekte (Vgl. Hadid; Mansouri 2014, S. 751 ff.)

Ein Unternehmen im Sinne der Lokomotionsfunktion auf wertschöpfungsorientiertes Handeln auszurichten bedeutet, auch **nicht finanzielle Kennziffern** zu berücksichtigen und damit auch Prozesse und Leistungen, die Produktivität und Profitabilität erst an anderer Stelle ermöglichen. Alle Finanzkennzahlen haben eine fatale Einschränkung: Sie gehen davon aus, dass es ein unendliches Angebot an Kunden und Interessenten gibt (Vgl. Peppers; Rogers 2006, S. 318). In der Realität ist die Anzahl der Kunden und Interessenten jedoch begrenzt und können als knappe produktive Ressource angesehen werden (Vgl. Peppers; Rogers 2006, S. 318). Daher müssen neben finanziellen Kennzahlen auch operative KPIs bei der Leistungsmessung agiler Organisationen berücksichtigt werden. Dazu zählen beispielsweise **mitarbeiter- oder kundenbezogene Indikatoren**. Bhasin (2008) verweist auf eine erhebliche positive Korrelation zwischen Kundenzufriedenheit und finanzieller Leistung (Vgl. Bhasin 2008, S. 671 ff.). Eine mögliche Zielgröße im Mittelpunkt des agilen Geschäftsmodells kann die sogenannte Customer Journey sein (Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 9; Vgl. Schildmacher 2019, S. 60 f.).

Diese bezeichnet die einzelnen Zyklen, die ein Kunde durchläuft, bevor er den Kauf eines Produktes abschließt (Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 9). Exemplarische kundenbezogene Kennzahlen sind der Tabelle 9 in Anlage 6 zu entnehmen. Dabei stehen finanzielle und operative Indikatoren in Abhängigkeit zueinander, da die Entwicklung operativer Kennzahlen Rückschlüsse auf finanzielle Größen zulässt (Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 10). Es ist schwer zu sagen, ob es Kennzahlen gibt, welche sich grundsätzlich nicht zur Benchmark-Analyse eignen. Vielmehr kommt es auf den gewünschten Informationsgehalt des Untersuchungsergebnisses sowie auf die Branche der Untersuchungs-subjekte an.

Auch vor dem Hintergrund der Agilität ist Benchmarking wichtig für die Entwicklung agiler Fähigkeiten. Erst wenn die beste Leistung oder stärkste Konkurrenten bekannt sind, können anspruchsvolle Erfolgskriterien und Ziele festgelegt werden. Organisationen müssen wissen, wo sie in Bezug auf Flexibilität, Reaktionsfähigkeit, Marktposition, technologische Innovation, Anwendung von Technologie und Personalkapazität stehen (Vgl. Meredith; Francis 2000, S. 141). Während Benchmarking wichtig ist, um Best Practices zu identifizieren, besteht die Mission der agilen Organisation darin, proaktiv zu sein und über die derzeit akzeptierten Best Practices hinauszugehen. Dafür bietet Benchmarking eine Quelle für Ideen und Beispiele (Vgl. Meredith; Francis 2000, S. 141) und entwickelt sich zu einem tragenden Element einer innovations-orientierten Unternehmenssteuerung (Vgl. Busch 2018, S. 233).

6.1.2 Praxisbeispiel

Der Benchmarking-Dienstleister fka agiert weltweit mit Kunden aus der Automobilindustrie, wo Benchmark-Analysen immer häufiger zum Einsatz kommen. Zu den Kunden gehören die meisten Automobilhersteller sowie die wichtigsten Zulieferer. Die Erkenntnisse des Design- und Funktionsbenchmarkings stellt für die Kunden eine Möglichkeit dar, das Wissen über die eigene Produktion anhand von Informationen über andere Hersteller zu erweitern. Durch die kundenspezifische, speziell ausgerichtete Analyse der jeweiligen Komponenten des jeweiligen Fahrzeugs lassen sich zukünftige Handlungsempfehlungen für die Kunden und deren Produkte ableiten. Auf dieser Basis wird die Weiterentwicklung innovativer Systeme vorangetrieben, bspw. im Bereich von Elektrofahrzeugen. In diesem Kontext startete im Jahr 2011 das Benchmarking mit dem ersten Großserienelektrofahrzeug Mitsubishi i-MiEV. Daraufhin folgten der Nissan Leaf und der BMW i3. Bei einem Funktionsbenchmarking stehen zahlreiche funktionale Eigenschaften im Fokus der Analyse. Im Rahmen des Designbenchmarkings werden die Automobile bis auf Bauteilebene zerlegt und die resultierenden Einzelteile

hinsichtlich ihrer Abmessungen, Gewichte, Fertigungs- und Fügetechniken sowie hinsichtlich des Materialeinsatzes analysiert (Vgl. fka 2023).

Deloitte ist ein weltweit führender Dienstleister in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Risk und Financial Advisory sowie Consulting mit einem Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften und Unternehmen in über 150 Ländern (Vgl. Deloitte 2021, S. 8). Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verzeichnete im letzten Geschäftsjahr einen weltweiten Umsatz von 59,3 Mrd. US-Dollar (Vgl. Statista a 2022). Im Hinblick auf die turbulenten Umweltzustände und auf neue Geschäftsmodelle stellt das Unternehmen fest, dass die Beschränkung auf rein finanzielle Kennzahlen wenig zielführend ist (Vgl. Deloitte, S. 4). Aufgrund eines mangelnden Verständnisses des Sachzusammenhangs seien operative KPIs oft nur unzureichend mit finanziellen Kennzahlen verknüpft. Zahlen, Daten und Fakten in großen Mengen werden verarbeitet und im Managementreporting dargestellt, ohne in direkter Verbindung zu steuerrelevanten Entscheidungen zu stehen. Dadurch ist eine fundierte Entscheidungsfindung kaum möglich und wichtige Interdependenzen lassen sich nicht adäquat erfassen. „Dabei rückt insbesondere das KPI-Portfolio in den Blick, vor allem nicht-finanzielle Kennzahlen wie Volumen, Kunden, Mitarbeiter und Innovation“ (Deloitte 2021, S. 4). In Anbetracht der aktuellen Verschiebung des Schwerpunktes vom Produkt zum Kunden werden auch Kennzahlen wie Customer Lifetime Value angesetzt, ebenso Kennzahlen zur Nachhaltigkeit, z.B. zum CO₂-Ausstoß oder zur Diversität der Mitarbeiter (Vgl. Deloitte, S. 4).

6.1.3 Vor- und Nachteile

Ein Benchmark-Analyse ermöglicht es, eine Vielzahl an Untersuchungsobjekten zu analysieren und eine Spitzenposition am Markt einzunehmen. Durch die konsequente Wettbewerbsorientierung und die Ausrichtung von Leistungsparametern werden Leistungsverbesserungspotenziale erkannt und erzielt (Vgl. Hammerschmidt 2006, S. 91; Vgl. Kühnapfel 2017, S.63). Es lassen sich Abweichungen erkennen, Kundenanforderungen besser erfüllen und Diskrepanzen zwischen dem eigenen Unternehmen und der Konkurrenz verringern. Durch den direkten Vergleich kann die Motivation der Belegschaft gefördert werden. Auch innerhalb des Unternehmens können Stärken und Schwächen identifiziert und ein Einblick in interne Abläufe ermöglicht werden, sodass Beschäftigte diese optimieren können (Vgl. Kühnapfel 2017, S.63). Ein Benchmarking basiert auf dem Transfer externen Wissens in das Unternehmen, um es dort nutzbar zu machen (Vgl. Hammerschmidt 2006, S. 92). Hier liegt ein Problem darin, dass nur

ein Teil der organisationalen Wissensbestände als explizites Know-how übertragbar ist (Vgl. Hammerschmidt 2006, S. 92). Das für einen Wettbewerbsvorteil wesentlichere Wissen ist aufgrund seines kollektiven, instinktiven und erfahrungsgestützten Charakters nur schwer identifizierbar und kaum durch Märkte übertragbar (Vgl. Hammerschmidt 2006, S. 92). Diese Herausforderung wird durch ein kollaboratives Zusammenarbeiten, z.B. in Benchmarking-Netzwerken überwunden (Vgl. Hammerschmidt 2006, S. 92). Das Benchmarking gibt Aufschluss über die Finanzierungsstruktur, die Profitabilität sowie das Anlage- und Umlaufvermögens der untersuchten Unternehmen. Allerdings können keine potenziellen Variablen für den Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens identifiziert werden (Vgl. Kühnapfel 2017, S.63). Es lässt sich zudem feststellen, dass die untersuchten Werte Aufschluss über die entsprechenden Unternehmenslagen geben, in ihrer Vergleichbarkeit aber teilweise nur begrenzten Mehrwert bieten. Der Vergleich ist meistens auf bestimmte Bereiche und Daten begrenzt, sodass kein ganzheitliches Bild dargestellt werden kann. Es wird auch deutlich, dass eine externe Benchmarking-Analyse nur Sinn macht und eine valide Vergleichbarkeit gewährleistet ist, wenn sich die Untersuchungsobjekte in der gleichen Branche befinden und geeignete Kennzahlen Anwendung finden. Weiterhin agieren Unternehmen in der Regel auf völlig unterschiedlichen Märkten, wodurch andere Wettbewerbssituationen vorliegen (Vgl. Hentschel 2022). Im Weiteren ist die Aussagekraft bei der Verwendung des arithmetischen Mittels begrenzt, da das Ergebnis durch Ausreißer stark verfälscht werden kann. Bezüglich der Ermittlung eines validen Ergebnisses innerhalb der Benchmark-Analyse ist darüber hinaus zu erwähnen, dass diese in hohem Maß von Subjektivität geprägt ist (Vgl. Barth; Giannaku 2017, S. 60). Das Erkenntnisinteresse des Untersuchenden beeinflusst demzufolge die Auswahl der zu betrachtenden Werte sowie deren Interpretation (Vgl. Barth; Giannaku 2017, S.60).

Des Weiteren ist zu erwähnen, dass ein Unternehmen nur erfolgreich sein kann, wenn bestimmte Faktoren ineinandergreifen. Ein Unternehmen, welches nicht über die gleiche Kultur, Strategie, Struktur und Belegschaft verfügt wie der Branchenführer, hat somit auch nicht die gleiche Chance, dessen Best Practice zu übernehmen (Vgl. Keller 1996, S. 37 f.).

6.2 Beyond Budgeting

6.2.1 Methode

Im Kontext der Agilität kann festgestellt werden, dass eine gröbere Budgetierung durchgeführt werden soll (Vgl. Feichtinger 2022, S. 90). Als Best Practice sind hierbei das Beyond Budgeting

sowie abgeschwächtere Formen, wie Better Budgeting und Advance Budgeting zu nennen (Vgl. Becker 2019, S. 177; Vgl. Feichtinger 2022, S. 134). Diese Methoden besitzen einen hohen Flexibilitätsgrad und sind mit einem geringeren Zeitaufwand verbunden als ‚klassische‘ Budgetierungen (Vgl. Becker 2019, S. 177 ff.). Ein direkter Vergleich der drei Ansätze der Budgetierung ist der Anlage 7 zu entnehmen. Es wird zunehmend propagiert, einen Budgetrahmen anzubieten, in dem sich exemplarisch die Projekte bewegen (Vgl. Becker; Leyk; Riemer 2015, S. 141 f.), um nach einem kurzen, festgelegten Zeitraum (Sprint) das jeweils benötigte Budget freizugeben (Vgl. Hanschke 2017, S. 84).

Das radikale Konzept des Beyond Budgeting geht auf Hope und Fraser (2003) Anfang der 2000er Jahre zurück und basiert auf der Grundidee eines Organisationsmodells, welches unter volatilen Marktbedingungen völlig ohne Planung auskommen kann und muss (Vgl. Pfläging 2015, S. 67 ff.). „Abgeleitet aus Praxisfällen und fallstudienbasierter Forschung beschreibt Beyond Budgeting ein Steuerungsmodell, das Bürokratie durch Führung ersetzt, Top-Down-Anweisung durchunternehmerisches Denken und Handeln auf allen Ebenen, hierarchisch-zentralistische Aufbauorganisation durch selbststeuernde Netzwerke“ (Pfläging; Selders 2012, S. 399). Das Modell basiert auf zwölf Gestaltungsprinzipien, die der Anlage 8 zu entnehmen sind.

Diese Art der Budgetierung schlägt vor, die Planung und Steuerung des Unternehmens gänzlich ohne Budgets zu gestalten (Vgl. Horváth 2018, S. 51), wobei eine Orientierung an herausfordernden Zielen erfolgt, die auf eine relative Leistungsverbesserung abzielt (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 61). Das Modell bedient sich hierzu dynamikrobuster Organisationswerkzeuge (Vgl. Pfläging 2015, S. 69). Weitere zentrale Merkmale dieser Methode sind die Forderung eines Wandels der Unternehmenskultur (Vgl. Becker 2019, S. 181; Vgl. Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 134; Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 123 ff.), die unternehmensweite Koordination von Aktivitäten zur Einbeziehung der Kunden und ihrer Wünsche (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 61, 74 f.; Vgl. Pfläging 2003, S. 449 ff.) sowie die Transparenz und die Bereitstellung bzw. der Austausch von Informationen in Abstimmung mit der Gruppe (Vgl. Feichtinger 2022, S. 134).

Ein effektives Steuerungssystem und relative Leistungsindikatoren bilden hierbei die Basis der Kontrolle (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 61). Die Aktionsplanung beim Beyond Budgeting wird hier als umfassender und kontinuierlicher Prozess beschrieben, wobei Ressourcen nach Bedarf vergeben werden (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 61). Dafür erforderlich ist die Einführung flexibler Prozesse (Vgl. Pfläging 2003, S. 480) und eine entsprechende Entscheidungskompetenz der Mitarbeiter innerhalb eines vorgegebenen Rahmens (Vgl.

Hanschke 2017, S. 54 f.). Diese sind zunehmend bestrebt, nicht gewinnbringende Geschäfte auszusortieren (Vgl. Feichtinger 2022, S. 207) und müssen sich selbst unternehmerisch am Markt einschätzen, um eigenständig und bedacht im Sinne der Organisation zu handeln (Vgl. Pfläging 2015, S. 71). Eine ständige Weiterbildung der Mitarbeitenden ist dafür essenziell (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 92). Beim Beyond Budgeting wird auf vorab verhandelte, fixe Leistungsverträge verzichtet (Vgl. Pfläging 2015, S. 71). Stattdessen sollen die Leistungsbewertung und Vergütung im Nachhinein erfolgen (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 61). Hier setzt dieses Modell auf relative Leistungsverträge, welche auf die kontinuierliche Verbesserung innerhalb funktional integrierter Teams abzielen (Vgl. Pfläging 2015, S. 71).

Konkrete Handlungsempfehlungen sollen im Folgenden formuliert werden:

- **Rollierende Forecasts anstatt Budgetplanung:** Es ist eine zunehmende Abkehr von der jährlichen Budgetplanung und der Messung im Planvergleich zu verzeichnen. Stattdessen wird zu aktualisierten Kostenvorhersagen wie rollierende Forecasts (siehe 6.5) geraten, welche Vorperioden berücksichtigen (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 344; Vgl. Pfläging 2015, S. 71). Damit lassen sich marktrelevante Trendbetrachtungen und Beobachtungen längerer Zeitreihen verfolgen, sodass eine Abkehr vom steuerrelevanten Jahresbezug wie Quartals- oder Jahresbetrachtungen erzielt wird (Vgl. Pfläging 2015, S. 72). Darüber hinaus können Teams ihren Leistungsfortschritt anhand selbstgesetzter Mittelfristziele mit zwei bis drei Jahren Zeithorizont verfolgen (Vgl. Pfläging 2015, S. 71).
- **Balanced Scorecard und Benchmarking statt Budgetvorgaben:** Es wird an eine externe Ausrichtung in Form von Vergleichen mit Kollegenteams, externen Wettbewerbern oder anderen Benchmarks, wie Rankings oder grafische Momentdarstellungen, appelliert (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 19 f.; Vgl. Pfläging 2015, S. 72). Zielvorgaben können exemplarisch anhand von Benchmark-Analysen (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 19 f.) oder einer Balanced Scorecard festgelegt werden (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 345). Weiter schlägt das Modell des Beyond Budgeting ein wöchentliches oder monatliches Berichtswesen vor (Vgl. Pfläging 2003, S. 418). Reviews lassen sich nutzen, um gegebenenfalls Ziele anzupassen (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 70 ff.). Dies wird durch eine Zusammenarbeit zwischen Top-Management und operativem Management ermöglicht (Vgl. Feichtinger 2022, S. 131).
- **Dezentralisierung und geringer Detaillierungsgrad:** Durch die Anwendung von Benchmarks und der Balanced Scorecard ist das Management gezwungen, die festgesetzten Ziele einzuhalten. Dabei wird die zentrale Kontrolle durch Selbstkontrolle ersetzt, wodurch eigenverantwortliches Handeln gefördert wird (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 345).

Nach Pfläging (2015) wird von einem hohen Detaillierungsgrad abgeraten und auf verdichtete Schlüsselindikatoren verwiesen, die wenige und dennoch strategische Ergebnisinformationen liefern (Vgl. Pfläging 2015, S. 72).

6.2.2 Praxisbeispiel

Nach Horváth lässt sich das Konzept des Beyond Budgeting in der Praxis in dieser Radikalität nicht realisieren (Vgl. Horváth 2018, S. 51). Stattdessen verweist er darauf, dass die Methode die Grundlage für andere Systeme bietet, die Teilaspekte vom Beyond Budgeting aufgreifen (Vgl. Horváth 2018, S. 51). Nach Pfläging (2015) wird von Alternativen, wie Advanced oder Better Budgeting, abgeraten, da diese Methoden nur eine Fortsetzung des „Holzwegs“ seien (Vgl. Pfläging 2015, S. 72). Wie sich anhand von Beyond-Budgeting-Fallstudien feststellen lässt, ist die Anwendung in der Praxis rar, aber dennoch leicht zu finden (Vgl. Pfläging 2015, S. 70 f.). Grund dafür ist die hohe Aufmerksamkeit durch die radikale Abwendung von konventionellen Praktiken und das hohe Erfolgsversprechen (Vgl. Pfläging 2015, S. 70 f.). Dabei lassen sich Beyond Budgeting-Organisation in verschiedensten Branchen, Ländern und Kulturkreisen finden (Vgl. Pfläging; Selders 2012, S. 400). Pioniere des Beyond-Budgeting-Modells sind Unternehmen wie Google, Aldi, Netflix, Bayer, dm und Toyota. Sie sind Vorreiter durch ihre Ideen zu Organisationen und Wertschöpfung in Zeiten komplexer Umwelteinflüsse (Vgl. Pfläging 2015, S. 70 f.). Es ist davon auszugehen, dass diese Pioniere zur Absicherung dennoch parallel eine klassische Budgetierung durchführen. Das Führungsmodell von dm-drogerie markt kann als eines der bedeutendsten Fallbeispiele angeführt werden, wie Prinzipien des Beyond Budgetings im deutschsprachigen Raum seit drei Jahrzehnten gelebt werden (Vgl. Pfläging; Selders 2012, S. 400). Mit einem Umsatz von 13,6 Mrd. € im Geschäftsjahr 2021/2022 konnte sich dm als Spitzenreiter der deutschen Drogeriemarktketten etablieren (Vgl. Statista b 2022). Als weiterer herausragender Pionier in der Produktionsindustrie ist Toyota zu nennen. Das Unternehmen zeichnet sich nicht nur durch die Anwendung von Beyond Budgeting-Methoden aus, sondern auch durch die konsequente Einbeziehung der Mitarbeiter in die Unternehmensgestaltung und bei Entscheidungen (Vgl. Pfläging; Selders 2012, S. 400).

6.2.3 Vor- und Nachteile

Das Controlling wird durch die Abwendung von Budgetierung und Plan-Ist-Abweichungen nicht obsolet, sondern lediglich dynamikrobuster unter Berücksichtigung der Volatilität (Vgl. Pfläging 2015, S. 71). Die Komplexität heutiger Märkte bedingt die Entwicklung zur

Überwindung der Budgetsteuerung und die Transformation zu relativen Leistungsverträgen (Vgl. Pfläging 2015, S. 74). Ein Organisationsmodell jenseits der klassischen Budgetierung kann ein „Befreiungsschlag“ für Controller, Manager und Unternehmen sein (Vgl. Pfläging 2015, S. 74).

In Anbetracht der Definition einer agilen Organisation (siehe 2.3) wird deutlich, dass Effizienz und Anpassungsfähigkeit angestrebt werden. Pfläging (2003) betont „Flexibilität“ und „Kosteneffizienz“ als wesentliche Vorteile der Dezentralisierung des Beyond Budgetings, da sich nur auf erfolgskritische Prozesse und Budgets konzentriert wird (Vgl. Pfläging 2003, S. 440). Zudem können durch die Entbürokratisierung Entscheidungen schneller getroffen werden und flexibler auf veränderte Marktbedingungen reagiert werden (Vgl. Fleig 2022). Die dezentrale Entscheidungsstruktur bedingt die Übertragung von Verantwortlichkeiten an Mitarbeiter, sodass eine Selbstorganisation, eine Entlastung des zentralen Management (Vgl. Fleig 2022.) und eine Reduzierung des Zeitaufwands ermöglicht wird (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 141 ff.; Vgl. Pfläging 2003, S. 437 ff.). Die hohe Transparenz, die durch Beyond Budgeting-Methoden geschaffen wird, fördert zudem die Motivation der Mitarbeiter (Vgl. Fleig 2022). Ebenso wird auf eine entsprechende Unternehmenskultur verwiesen, bei der Fehler nicht bestraft werden (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 145). Darüber hinaus konzentriert sich dieses Konzept auf eine langfristige Kundenbeziehung im Sinne einer Ausrichtung auf Kundenbedürfnisse. Eine enge Zusammenarbeit mit dem Kunden oder eine Kooperation mit Zulieferern ist hier in der Regel nicht der Fall (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 56; Vgl. Pfläging 2003, S. 451).

Unter den konzeptionellen Prämissen sind am Beyond Budgeting-Modell das einseitig ausgelegte Menschenbild und pauschalisierte Aussagen zu Motivation und Verhalten der Mitarbeiter kritikwürdig (Vgl. Pieper 2017, S. 49). Im Zuge der Dezentralisierung will man intrinsisch motivierten sowie eigenverantwortlichen Mitarbeitenden die Möglichkeit geben, sich zu entfalten. Mitarbeitende, welche in Hierarchien Bindung und Zugehörigkeit suchen, werden dabei vernachlässigt (Vgl. Rieg 2015, S. 213 f.). Weiter werden Widersprüche innerhalb des Konzepts und unerwünschte Nebeneffekte kritisiert (Vgl. Pieper 2017, S. 49). Im Kontext der fokussierten Kundenorientierung wird auf einen Wissensaustausch zwischen Teams abgezielt. Gleichzeitig werden die Teams durch die relativen Ziele und durch die geschaffene Transparenz unter hohem Druck gesetzt. Hier ist ein klarer Widerspruch innerhalb des Konzepts erkennbar (Vgl. Rieg 2015, S. 206). Hinsichtlich der flexiblen Ressourcenallokation ist anzuführen, dass Ressourcen, exemplarisch Finanzmittel oder qualifiziertes Personal, nicht beliebig und kurzfristig beschafft werden können. Zudem werden

Liquiditäts- oder Abstimmungsprobleme aufgrund der dezentralen Entscheidungsbefugnis hervorgerufen (Vgl. Rieg 2015, S. 199).

6.3 Portfolioanalyse

6.3.1 Methode

Unternehmensteile, die sich isoliert betrachten und für die sich eigenständige Strategien entwickeln lassen, werden als strategische Geschäftseinheiten (SGE) oder auch Strategic Business Units (SBU) definiert (Vgl. Gerl; Roventa 1983, S. 145). Durch die Schaffung von SGEs wird die Komplexität innerhalb der Unternehmensstruktur abstrakter und die Handhabung einfacher (Vgl. Gerl; Roventa 1983, S. 145). Eine SGE lässt sich durch eigene Funktionen, Märkte, Wettbewerber, Erfolgspotenzial, Chancen, Risiken und Tendenzen charakterisieren (Vgl. Gerl; Roventa 1983, S. 145; Vgl. Kreilkamp 1987, S. 317). Der Unterschied zwischen SGE und der Marke liegt vor allem im Wirkungsbezug. Die SGE wirkt nach innen und wird aggregiert zur Optimierung organisationaler Fähigkeiten. Die Marke allerdings wirkt nach außen zum Konsumenten und dient der Identifikation und Differenzierung des Unternehmens (Vgl. Gerl & Roventa 1983, S. 145). Die Abbildung dieser strategischen Geschäftseinheiten innerhalb einer Matrix bilden die Basis einer Portfolioanalyse (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195). Dabei werden in der Regel zwei Dimensionen zur Beschreibung einer Problemsituation herangezogen (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195, Vgl. Buchholz 2013, S. 84). Diese werden durch je zwei oder drei Ausprägungen charakterisiert und innerhalb der Matrix in Beziehung zueinander gesetzt (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195, Vgl. Buchholz 2013, S.84). Die horizontale Achse bezieht sich auf ein internes, beeinflussbares Kriterium (Vgl. Hofmeister et. al. 2000, S. 4). Auf der vertikalen Achse ist ein externes, nicht oder nur schwer beeinflussbares Kriterium aufgetragen (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195).

Die sich aus der Matrix ergebenden vier bzw. neun Felder bilden die Grundlage zur Ableitung von strategischen Maßnahmen (Vgl. Buchholz 2013, S. 84) und Zielrichtungen jeder SGE unter Nutzung der vorgegebenen Normstrategie (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195). Dabei müssen Beziehungen und Wechselwirkungen zwischen den strategischen Geschäftsfeldern berücksichtigt werden (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 197). Zudem gibt die Portfolio-Matrix einen Überblick über die Marktsituation der so präzise wie möglich definierten SGEs (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 197). Im Zusammenhang mit den materiellen, immateriellen und personellen Ressourcen eines Unternehmens ergeben sich viele verschiedene Ansatzpunkte für

Portfolioanalysen (Vgl. Buchholz 2013, S., 84). Im Kontext strategischer Planungs- und Entscheidungsprozesse findet die Methode Anwendung (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195). Unter Berücksichtigung des Lebenszyklusgedanken kann mithilfe der Portfolioanalyse ein dynamisches Konzept erstellt werden (Vgl. Buchholz 2013, S. 165).

Die Portfolioanalyse stellt einen Kompromiss verschiedener Zielvorstellungen sowie Perspektiven dar und sollte zur Absicherung weitreichender strategischer Entscheidungen durch weitere Analyseformen (z. B. SWOT-Analyse) flankiert werden (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195).

Es gibt verschiedene Arten der Portfolioanalyse, welche im Unternehmen Anwendung finden. Die gängigsten und wichtigsten Portfolios sind die Marktattraktivitäts-/Wettbewerbsvorteil-Matrix und das Marktwachstum-/Marktanteils-Portfolio (Boston Consulting Group, BCG). Die Vorgehensweise bei einem BCG-Portfolio soll im Folgenden betrachtet werden.

Das Konzept des **BCG-Portfolios** basiert auf einer zweidimensionalen Darstellung von Erfolgspotenzialen einer SGE. Dabei finden die Dimensionen Marktwachstum und Marktanteil Berücksichtigung. Es wird davon ausgegangen, dass sich alle Umweltbedingungen, sowohl Chancen als auch Risiken, durch die Marktwachstumsrate abbilden lassen. Dabei werden Chancen mit stark wachsenden Märkten und Risiken mit stagnierenden Märkten gleichgesetzt. Die Verwendung des relativen Marktanteils als zweite Dimension wird mit dem Erfahrungskurvenkonzept begründet und impliziert die kumulierte Produktionsmenge bzw. die Kostenstruktur und den Wettbewerbsvorteil gegenüber der Konkurrenz (Vgl. Buchholz 2013, S. 161). Nach der Abgrenzung der zu untersuchenden Geschäftsbereiche erfolgt die Bestimmung des Marktwachstums anhand der Zu- oder Abnahme des Absatzvolumens im Vergleich zum Vorjahr. Der Marktanteil wird am generierten Umsatz einer Geschäftseinheit im Verhältnis zum Umsatz des stärksten Wettbewerbers oder der drei stärksten Konkurrenten gemessen. Die Leistung einer SGE wird in der grafischen Darstellung durch den Durchmesser eines Kreises entsprechend des Umsatzes visualisiert. Anschließend werden die beiden Dimensionen in einer Portfoliomatrix in Beziehung zueinander gesetzt (Vgl. Buchholz 2013, S. 162). Aus der Matrix lassen sich vier Kernbereiche identifizieren, an denen sich entsprechende Normstrategien ableiten lassen.

- **Stars:** So werden SGEs bezeichnet, die einen hohen relativen Marktanteil aufweisen und sich in einem stagnierenden oder nur sehr gering wachsenden Markt befinden. Hier verweist die Normstrategie auf das Investieren. Hohe erwirtschaftete Gewinne sollen im Idealfall komplett reinvestiert werden, sodass der Netto-Cashflow gleich null ist (Vgl. Buchholz 2013, S. 163 f.).

- **Cash Cows:** Geschäftsbereiche, welche sich in einem stagnierenden Markt befinden und einen sehr hohen relativen Marktanteil besitzen, werden als Cash Cows bezeichnet. In diesem Fall sollte auf weitere Investitionen verzichtet werden, da davon ausgegangen wird, dass es keine weiteren Erfolgspotenziale in diesem Markt gibt. Die erwirtschafteten Gewinne sollen in die Förderung anderer Geschäftsbereiche investiert werden. Der Netto-Cashflow ist somit stark positiv (Vgl. Buchholz 2013, S. 163 f.).
- **Question Marks:** Diese stellen eine ungenutzte Chance dar, weil sie in einem stark wachsenden Markt einen geringen relativen Marktanteil aufweisen. Hier sollte investiert werden unter Berücksichtigung, welcher Geschäftsbereich den erforderlichen Investitionsaufwand zur Steigerung des Marktanteil rechtfertigt (Vgl. Buchholz 2013, S. 163 f.).
- **Poor Dogs:** SGE, die einen geringen relativen Marktanteil in einem nicht wachsenden Markt vorweisen, werden als Poor Dogs verstanden. Damit ein negativer Cashflow vermieden wird, sollen die Geschäftseinheiten verlassen oder nicht weiter darin investiert werden (Vgl. Buchholz 2013, S. 163 ff.).

6.3.2 Praxisbeispiel

Das amerikanische Unternehmen Apple Inc. und dessen Geschäftseinheiten sollen im Folgenden als Anwendungsbeispiel dienen. Das im Jahr 1976 von Steve Jobs gegründete Unternehmen erreicht im Jahr 2020 einen Börsenwert von zwei Billionen US-Dollar. Im Jahresbericht 2020 definiert der Hard- und Softwareentwickler seine SGEs, welche in Produkte und Services unterschieden werden. Die Produkte umfassen die Bereiche iPhone, Mac, iPad sowie Wearables (Apple Watch und iPods), Home und Accessoires (Vgl. Gramlich et. al. 2021, S. 13). Der relative Marktanteil berechnet sich wie folgt:

$$\text{Relativer Marktanteil } (x) = \frac{\text{Marktanteil der SGE}}{\text{Marktanteil des größten Konkurrenten der SGE}}$$

Als größter Konkurrent wird die Samsung Group betrachtet.

Das Marktwachstum berechnet sich wie folgt:

$$\text{Marktwachstum } (x) = \frac{\text{Marktumsatz aktuelles Jahr}}{\text{Marktumsatz vergangenes Jahr}}$$

Die relativen Marktanteile sowie das Marktwachstum der SGE für das Geschäftsjahr 2020 sind der folgenden Tabelle 4 zu entnehmen.

Tabelle 4: Relativer Marktanteil und Marktwachstum der SGE von Apple 2020

[Quelle: Autorin nach Gramlich et. al. 2021, S. 14 ff.)

SGE	Relativer Marktanteil	Marktwachstum
iPhone	0,77	94%
Mac	0,32	113%
iPad	1,7	114%
Wearables	2,99	128%
HomePod	0,28	104%
Apple TV	0,33	109%

Die zwei berechneten Dimensionen lassen sich somit in einer BCG-Matrix abbilden, welche der nachfolgenden Abbildung 8 zu entnehmen ist.

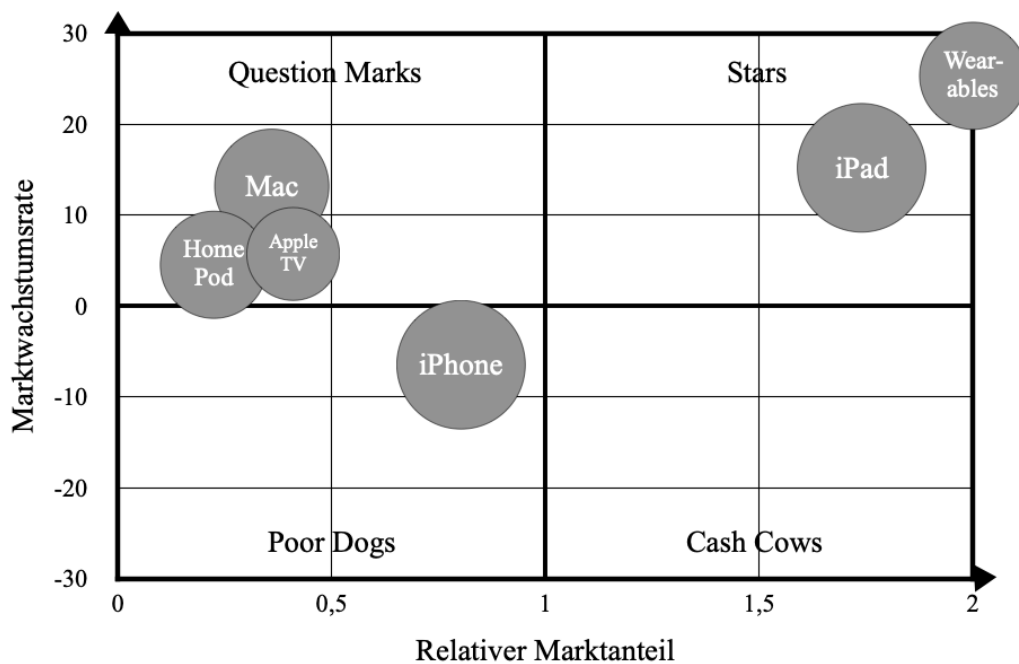


Abbildung 8: BCG-Portfolio am Beispiel von Apple

[Quelle: Autorin nach Gramlich et. al. 2021, S. 18)

Die Wearables sowie die iPads sind als Stars einzuordnen und sind als profitable Produktkategorien zu verstehen. Cash Cows konnten in diesem Rahmen nicht ermittelt werden. Die Mac-Geräte, HomePods und Apple TV sind den Question Marks zuzuordnen, d. h. es muss die Profitabilität abgeschätzt und selektiv entschieden werden, welche Produkte strategisch im Fokus stehen sollen. Die Einordnung der iPhones als Poor Dog ist kritisch zu betrachten, da diese SGE das Potenzial einer Cash Cow aufweist und den stärksten Umsatz generiert (Vgl. Gramlich, S. 17). Das zeigt, dass auch die Best Practice nicht ohne kritische Betrachtung genutzt werden sollte.

6.3.3 Vor- und Nachteile

Die Portfolioanalyse wird als pragmatische, verständliche und übersichtliche Darstellung von SGEs verstanden (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195). Innerhalb der Produktanalyse können sowohl Wachstumschancen als auch die Marktposition analysiert werden (Vgl. Gramlich, S. 10). Sie dient der Visualisierung und Förderung der bereichsübergreifenden Diskussion strategischer Aktivitäten und der Verbesserung der Qualität der strategischen Planung (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195 f.). Zudem werden durch Einsatz der Methode Initiativaktivitäten angestoßen und Prioritätensetzung gefordert (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 196). Die Portfolio-Analyse dient als heuristisches Werkzeug zur Erhöhung der Wahrscheinlichkeit, die strategisch richtige Entscheidung zu treffen (Vgl. Schwab 2014, S. 437). Die Treffsicherheit steht und fällt mit der richtigen Bewertung der externen Einflüsse, insbesondere derer, die über die beiden Dimensionen berücksichtigten Einflüsse hinausgehen (Vgl. Schwab 2014, S. 437). In Bezug auf die BCG-Matrix lässt sich feststellen, dass die subjektive Abgrenzung zwischen hohen und niedrigen relativen Marktanteil bzw. zwischen stark wachsenden und stagnierenden Märkten kritikfähig ist (Vgl. Peitsch 2005, S. 94). Im Weiteren ist eine Zuverlässigkeit bei der Ableitung deterministischer Strategien in Märkten mit vielen kleinen, mittelständischen Akteuren nicht gegeben. Bei vielschichtigen, komplexen Problemstellungen kann die Portfolioanalyse an ihre Grenzen stoßen, da nur zwei Dimensionen in die Analyse einbezogen werden. Zudem basiert die Analyse auf Ist-Werten von Produkten und Dienstleistungen, sodass auf eine Modellierung von zukünftigen Zeitpunkten anhand von Szenarien verwiesen wird (Vgl. Schulz 2023).

6.4 Risikocontrolling

6.4.1 Methode

Entscheidungen der Unternehmensführung sind zukunftsorientiert und somit mit Unsicherheit behaftet (Vgl. Prätsch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 312). Daraus ergibt sich ein gewisses Risiko, ob sich die eingeleiteten Maßnahmen positiv oder negativ auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirken (Vgl. Prätsch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 312). Das Risiko wird definiert als Möglichkeit, dass das tatsächliche Resultat einer unternehmerischen Aktivität von dem erwarteten Ergebnis abweicht (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 288). „Risiko ist alles, was ein Unternehmen an der Erreichung seiner Ziele hindern kann“ (Henke; Lück 2003, S. 288). Das Management solcher Risiken ist folglich ein integraler Bestandteil der Unternehmensführung und umfasst sämtliche unternehmerischen Aktivitäten und Funktionsbereiche (Vgl. Prätsch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 312). Ziel des Risikomanagements ist nicht die Vermeidung von Risiken, da dies dem konsequenten Verpassen von Chancen entspräche (Vgl. Schwab 2014, S. 369).

Das Risikomanagements ist als systematisches und permanentes Vorgehen zu verstehen, welches die Elemente Identifikation, Analyse, Bewertung, Steuerung, Dokumentation, Überwachung und Kommunikation von Risiken beinhaltet (Vgl. Prätsch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 313). Dabei werden sowohl Einzelrisiken als auch die Gesamtrisikoposition eines Unternehmens berücksichtigt (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 425).

Der Vorstand wird durch §91 Abs. 2 AktG verpflichtet, geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit die organisationsgefährdenden Entwicklungen früh erkannt werden können (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 282). Im Rahmen des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) wird die Bedeutung des Controllings besonders hervorgehoben (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 282). Dabei fordert der Gesetzgeber im Rahmen der Sorgfaltspflicht auch den Einsatz entsprechender Methoden wie ein Risikomanagementsystem, internes Überwachungssystem, Frühwarnsystem oder Controlling (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 282). Letzteres ist aufgrund dessen als bereichsübergreifendes System zur Entscheidungs- und Führungsunterstützung mit Servicefunktion für das Management einzurichten (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 282). „Das sogenannte Risiko-Controlling ist seit In-Kraft-Treten des KonTraG am 1. Mai 1998 als Element eines aktiven Risikomanagementsystems und Überwachungssystem eine

unabdingbare Voraussetzung für eine sachgerechte Analyse und Beurteilung der Risiken, die vorher systematisch erfasst werden müssen“ (Henke; Lück 2003, S. 287).

Resiliente Unternehmen zeichnen sich dadurch aus, dass eine Forderung nach einer stärkeren Verbindung zwischen Controlling und Risikomanagement besteht (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48). Ein integratives Risikomanagement ist entscheidungsorientiert und nutzt die Ressourcen des Controllings (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 50). Dieses Konzept basiert auf der Erkenntnis, dass identifizierte Planabweichungen zeitgleich Risiken darstellen und deren Identifikation, Quantifizierung und kontinuierliche Überwachung umfassend im Planungs- und Kontrollsystem verankert werden soll (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 50). Das Risikocontrolling wird dabei als Teilfunktion des Controllings verstanden und ist in diesem Rahmen für die Entwicklung eines angemessenen Instrumentariums, für die Methodenbereitstellung und für das Berichtswesen verantwortlich (Vgl. Prätisch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 317). Instrumente, die im Sinne des Risiko-Controllings zum Einsatz kommen, sind Planbilanzen, Kennzahlenanalysen, Szenariotechniken oder Frühwarnsysteme (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 288).

Zunächst erfolgt die **Identifikation von Risiken**, indem alle bestehenden und potenziellen Risiken erfasst und klassifiziert sowie mögliche Abhängigkeiten erfasst werden (Vgl. Prätisch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 315). Dabei wird nach Gefahrenquellen, Schadensursachen und möglichen Störungen gesucht (Vgl. Prätisch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 315). Als typische Beispiele können hier Währungsrisiken, Lieferausfälle, Technologiewandel, Strompreisrisiken oder Kreditausfallrisiken aufgeführt werden (Vgl. Schwab 2014, S. 370). Je nach Branche wird ein unternehmensspezifischer Risikokatalog aufgestellt (Vgl. Schwab 2014, S. 370). Eine unsystematische Erfassung der Risiken kann bspw. durch die Methode des Brainstormings durchgeführt werden. Mit dem Ziel einer Vollständigkeit der Risikoerfassung wird jedoch an eine systematische Risikoidentifikation appelliert (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 438). Diese kann top-down oder bottom-up erfolgen. Die Top-down-Identifikation erfolgt durch das Management und überzeugt durch Kosteneffizienz (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 438). Als Nachteile können hier ein mangelnder Detaillierungsgrad und eine eingeschränkte Sichtweise aufgeführt werden, sodass nicht alle Risiken erfasst werden (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 438). Beim Bottom-up-Ansatz wird auf die Erfahrung und auf das Wissen der Mitarbeitenden zurückgegriffen, wodurch deren Risikobewusstsein gefördert wird (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 438). Hier liegt die Gefahr jedoch im Kostenumfang und einem zu hohen

Detailierungsgrad, sodass der Bezug zum Unternehmen als Ganzes verloren gehen kann (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 438).

Eine **Risikobewertung** baut auf den Erkenntnissen der Risikoidentifikation auf und dient der Aggregation bzw. Beurteilung und der Quantifizierung der Risiken sowie der Offenlegung von Interdependenzen (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 441; Vgl. Prätisch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 316). Die Bewertung erfolgt anhand von spezifischen Eintrittswahrscheinlichkeits- und Auswirkungsklassen (Vgl. Schwab 2014, S. 370). Bei monetären Risiken werden Auswirkungen meist in Geldeinheiten bewertet. Bei strategischen Risiken ist dies nur eingeschränkt möglich (Vgl. Schwab 2014, S. 370). Die Qualität ist dabei abhängig von der Verfügbarkeit der Daten, der Aktualität und u. U. von den Kosten (Vgl. Prätisch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 316). Entsprechende Bewertungsmethoden beziehen sich hierbei exemplarisch auf Sensitivitätsanalysen oder Simulationsmodelle und sind ggf. um qualitative Methoden, wie Szenarioanalysen oder Nutzwertanalysen, zu ergänzen (Vgl. Prätisch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 316). Eine Visualisierung des funktionalen Zusammenhangs zwischen Eintrittswahrscheinlichkeit und finanzieller Auswirkung kann anhand einer Risk-Map erfolgen, die in Abbildung 9 dargestellt wird. Sie dient der schnellen Feststellung von Frühwarnsignalen und einer Priorisierung bestimmter Aktivitäten (Vgl. Schwab 2014, S. 371).

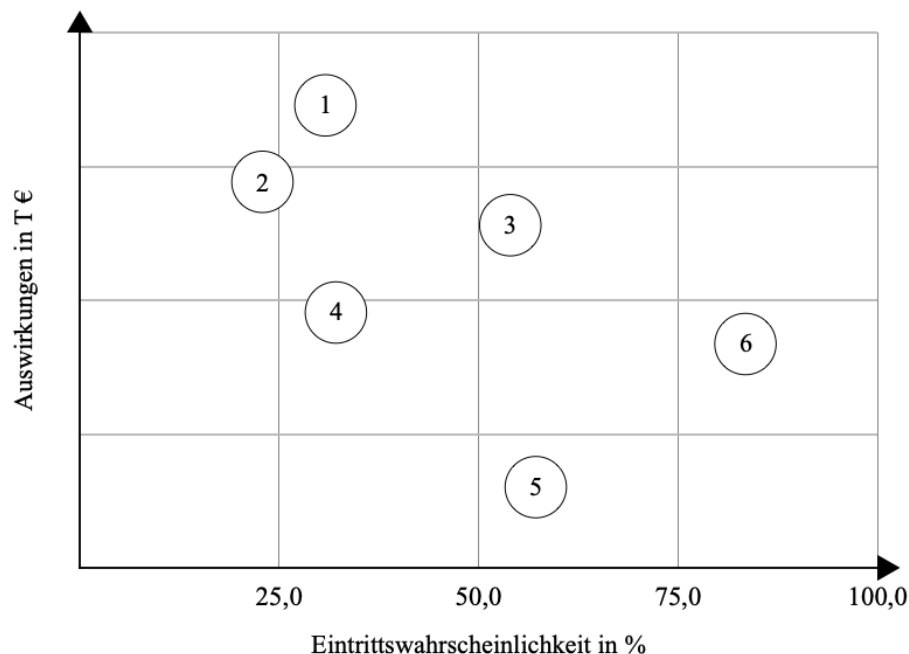


Abbildung 9: Risk Map mit sechs maßgeblichen Risiken

[Quelle: Autorin nach Schwab 2014, S. 370]

Die **Risikosteuerung** dient der Steuerung und Überwachung der Risiken durch entsprechende Maßnahmen in Abhängigkeit von der Bedeutung des Gefährdungspotenzials bzw. der Schadenshöhe. Diese kann aktiv oder passiv erfolgen. Eine aktive Risikosteuerung betrifft die Gestaltung der Risikostrukturen zur Reduzierung der Eintrittswahrscheinlichkeit und/ oder des Schadensausmaßes. Bei einer passiven Risikosteuerung werden die Strukturen beibehalten durch Abwälzen der Konsequenzen und durch finanzielle Vorsorge (Vgl. Prätsch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 316).

Die Aufgaben der **Risikoüberwachung** umfassen die Steuerung und Kontrolle einzelner Maßnahmen im Hinblick auf ihre Entwicklung und Auswirkungen auf das Unternehmen (Vgl. Prätsch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 317).

Beim **Risikoreporting** erfolgt die Dokumentation des Risikomanagementprozesses sowie die Gewährleistung eines systematisierten Informationsflusses (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 438). Dies betrifft die interne standardisierte Berichterstattung an den Vorstand, das obere Management, den Aufsichtsrat oder die Führungskräfte sowie die externe Berichterstattung an Wirtschaftsprüfer, Ratingagenturen oder Analysten (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 438).

6.4.2 Praxisbeispiel

Die Deutsche Bahn ist mit einem Einkaufsvolumen von 46,7 Mrd. € (Vgl. Deutsche Bahn 2022) im vergangen Geschäftsjahr 2022 einer der größten Nachfrager in Deutschland (Vgl. Lehmann 2022, S. 26). Mit dem Leitspruch „Deutschland braucht eine starke Schiene“ wurde die Beschaffung der Deutschen Bahn zu einer der wichtigsten Wettstreiter im Konzern, die neben einem monetären Ergebnis ebenso Qualität, Versorgungssicherheit, Nachhaltigkeitsaspekte und Innovationen erzielt (Vgl. Lehmann 2022, S. 26). Die stark zentralisierte Beschaffung verzeichnete wesentliche Erfolge bei der Pandemiebeschaffung zu Corona-Zeiten, „[...] dass auch öffentliche Auftraggeber und Bundesministerien gebeten haben, ihre Versorgung sicher zu stellen“ (Lehmann 2022, S. 27). Durch einen extremen Mehraufwand in die Gewährleistung der Versorgungssicherheit und unter Nutzung agiler Methoden konnten sie das Potenzial einer funktionierenden Beschaffung unter Beweis stellen (Vgl. Lehmann 2022, S. 26 f.). Die marktseitige Entwicklung des Materialaufwands und der Leistung in den kommenden Jahren wurde aufgezeigt durch eine enge Zusammenarbeit mit Konzern- und Geschäftsfeldercontrollern. Ihr wesentlicher Erfolgsfaktor dafür war ein Risikomonitoring, welches rechtzeitig Herausforderung erkennt und geeignete Lösungen anbietet (Vgl. Lehmann 2022, S. 28). Dieses Monitoring identifiziert die Anzahl aktiver Risiken innerhalb einer

Risikomatrix ebenso wie betroffene Geschäftsfelder und die Top 10 Warengruppen. Eine entsprechende Visualisierung erfolgt durch ein Risikoreporting. Für die DB ist ein umfassendes Risikomanagement das beste Werkzeug, damit sich Marktrisiken nicht in ihrer Planung niederschlagen oder intelligent vermieden werden (Vgl. Lehmann 2022, S. 28 ff.). Dazu wurde die Balanced Scorecard weiterentwickelt. Die Nutzung der Value Guideline verschafft einen Überblick über Chancen und Risiken der Marktentwicklung. Einzelne Bereiche der Deutschen Bahn sind schon komplett agil aufgestellt (Vgl. Lehmann 2022, S. 30).

Der aus betriebswirtschaftlicher Sicht notwendigen Integration des Risikomanagements mit dem Controlling wird aktuell noch nicht genug Rechnung getragen (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 51). Diese Vereinigung stellt für das Controlling eine Möglichkeit des Bedeutungsgewinns in Organisationen dar (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 51). Eine Voraussetzung ist die intensive Auseinandersetzung mit stärker formal orientierten Ansätzen des Risikomanagements (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 51). Ein Risikomanagement ist in Stellenausschreibungen im Controlling kaum adressiert. Im aktuellen Kontext der Corona-Pandemie lässt dies den Schluss zu, dass selbst diese Krise zu keiner verstärkten Integration von Controlling und Risikomanagement geführt hat (Vgl. Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 50).

6.4.3 Vor- und Nachteile

Mithilfe eines systematischen Risikomanagements lassen sich die Risiken in Geschäftsprozessen, Projekten oder anderen Aktivitäten rechtzeitig identifizieren. Durch die Bewertung der Auswirkungen und Eintrittswahrscheinlichkeiten, können die Risiken priorisiert werden, die die größte Bedrohung für die Organisation darstellen. Dadurch lässt sich zudem die Nutzung begrenzter Ressourcen optimieren (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 438; Vgl. Schwab 2014, S. 371). Weiter ermöglicht das Risikocontrolling die Minderung oder Vermeidung von Risiken, da proaktiv Maßnahmen ergriffen werden können. Dies trägt nachhaltig zur Stabilität und zum Schutz des Unternehmenswertes bei. Durch die geschaffene Transparenz hinsichtlich potenzieller Herausforderungen wird die Entscheidungsfindung und somit auch die gesamte Unternehmensleistung verbessert (Vgl. Präsich; Schikorra; Ludwig 2012, S. 316). Außerdem stellt ein Risikocontrolling die Einhaltung rechtlicher und regulatorischer Anforderungen sicher (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 282 ff.).

Die Relation der Wahrscheinlichkeit zur Art und Höhe des möglichen Schadens ist für die Konzeption einer Risikopolitik nicht zweckmäßig. In Abhängigkeit des Schadensausmaßes

kann der Handlungsspielraum der Unternehmensführung nicht durch die erwartete Wahrscheinlichkeit eines Risikos gesteuert werden (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 445). Wenn ein Risiko ursprünglich mit einer geringeren Eintrittswahrscheinlichkeit beurteilt wurde und dennoch eintritt, führt dies zu erheblichen negativen Ergebnisabweichungen mit entsprechend ungünstigen Auswirkungen auf die Unternehmung. Daher lautet die entscheidende Frage, in welcher Situation sich die Organisation befindet, falls das Risiko eintritt (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 447). „Es gilt proaktiv festzulegen, welche Risiken in einer „no-go-Politik“ nicht eingegangen werden; damit wird de facto die mögliche Gesamtrisikoposition vermindert“ (Guserl; Pernsteiner 2015, S. 449). Eine mögliche Lösung bietet die No-Go-Politik, bei der einzelne Risiken ausgeschlossen oder diese mit vordefinierten Toleranzgrößen bzw. Limits eingeschränkt werden. Dieser Lösungsansatz wird ebenso angeführt bei Risikoerwartungswerten. Aus diesen lassen sich die Konsequenzen des Risikoeintritts nicht mehr ableiten, sodass seltene schwerwiegende Risiken unterschätzt werden könnten. Zudem ist zu erwähnen, dass bei der quantitativen Risikobewertung mittels Eintrittswahrscheinlichkeiten keine Interdependenzen von Risiken berücksichtigt werden (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 447).

6.5 Rolling Forecast

6.5.1 Methode

Budgetpläne und Forecasts beinhalten häufig Widersprüche hinsichtlich ihrer Information zur Unternehmenssteuerung (Vgl. Biedermann 2014, S. 145). Unzureichende Koordination der Forecasting-Prozesse zwischen den Unternehmensfunktionen führt zu mangelnder Qualität der Prozessresultate für die Unternehmenssteuerung sowie zu Fehlallokationen und Ressourcenbindung über einen langen Zeitraum (Vgl. Biedermann 2014, S. 146 f.). Es wird an eine Abkehr von umfangreichen rückwärtsgewandten Berichten und Analysen appelliert (Vgl. Biedermann 2014, S. 146 f.). Um auf Unsicherheiten im Unternehmensumfeld rechtzeitig zu reagieren, hat sich die Methode des Forecastings in den letzten Jahren in der Praxis bewährt (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 37). Forecasting beschreibt die „Konzeption und Implementierung einer integrierten Planungsmethodik sowie eines integrierten Planungssystem mit modernster Technologie als Basis für eine schlanke und effiziente Planung“ (Hohorst; Kübel 2014, S. 185). Diese liefert relevante Informationen zur Unternehmenssteuerung und reflektiert die Ziele und Geschäftserwartungen (Vgl. Biedermann 2014, S. 148). Es wird auf eine möglichst realistische

Prognose über den zukünftigen Ist-Zustand wichtiger Indikatoren abgezielt (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 37). Forecasting-Prozesse werden als schlank und flexibel charakterisiert, insbesondere durch eine Reduzierung des Ressourceneinsatzes in allen beteiligten Unternehmensfunktionen und -ebenen (Vgl. Biedermann 2014, S. 148). Dabei liegt der Fokus auf der schnellen Ausführung von Prozessen, damit neue Anforderungen aus Umweltveränderungen in den Plänen verarbeitet werden können (Vgl. Biedermann 2014, S. 148). Es wird seitens des Managements auf Verbindlichkeiten über den Soll-Zustand verzichtet. Zudem hat die Erfüllung oder Nicht-Erfüllung des Forecasts keine Auswirkungen auf die Leistungsbeurteilung und Entlohnung (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 37).

Die einfachste und häufigste Methode ist der klassische Jahresend-Forecast, bei dem eine selektive Auswahl von Top-Level-Steuerungsgrößen zum Jahresende hin prognostiziert werden (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 38). Im Fokus der Kritik steht hier der starke Bezug zum Jahresende sowie die stetig schrumpfende Forecasting-Periode, wodurch über das Kalenderjahr hinausgehende Unsicherheiten meist nur unzureichend berücksichtigt werden (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 38). Aufgrund dessen gewinnt zunehmend die Methode des **Rolling Forecasts** an Bedeutung, eine rollierende, auf Ist-Wird-Vergleichen basierende Hochrechnung (Vgl. Horváth 2018, S. 47). Der Unterschied zum Jahresend-Forecast besteht darin, dass die Periode rollierend fortgeschrieben wird, sodass zu jedem Zeitpunkt der gleiche Zeitraum prognostiziert wird, in der Regel vier oder fünf Quartale (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 38). Diese Vorgehensweise wird in Abbildung 10 visuell dargestellt.

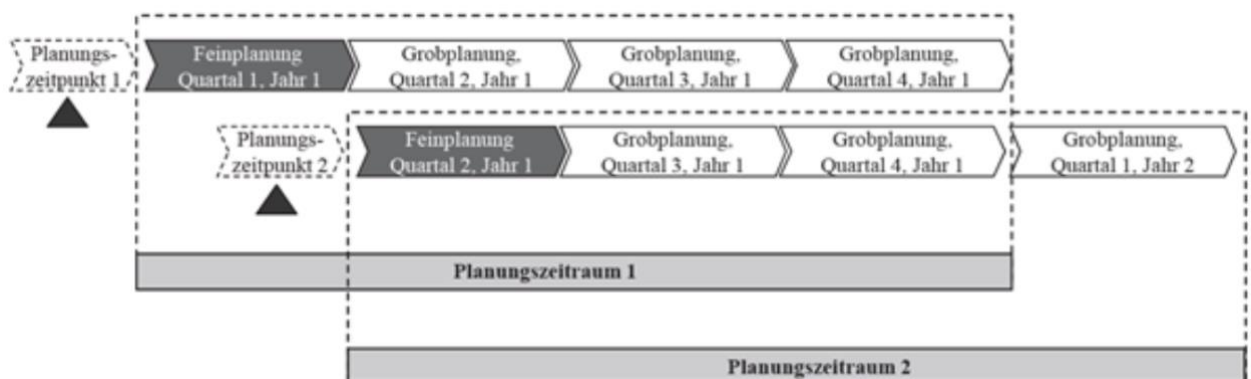


Abbildung 10: Rolling Forecast
[Quelle: Fiedler; Gräf 2012, S. 167].

Dadurch wird der Jahresend-Fokus vermieden und rechtzeitig auf neue Herausforderungen reagiert. Zudem wird der mit der Budgetierung einhergehenden Vergangenheitsorientierung entgegengewirkt (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 38). Um das Potenzial der Rolling Forecast-

Methode komplett ausschöpfen zu können, ist die Berücksichtigung wesentlicher Erfolgskriterien unerlässlich, die sich auf die Güte der Ermittlung und Berichterstattung auswirken (Vgl. Hope; Player 2012, S. 307). Nach Christmann-Schwaab (2017) lassen sich diese in interne und externe Faktoren einteilen. Die internen Kriterien umfassen den Zeithorizont und den Erstellungsrhythmus, den Detaillierungsgrad und Inhalt sowie die Modellwahl. Die organisationale Einordnung und Verankerung, Kultur, Kompetenzen und Know-how sowie Daten und IT werden unter den externen Erfolgskriterien zusammengefasst (Vgl. Christmann-Schwaab 2017, S. 36 ff.)

- **Zeithorizont und Erstellungsrhythmus:** Eine Voraussetzung für den Rolling Forecast ist eine vom Geschäftsjahr losgelöste Betrachtung, damit mehr Sichtbarkeit über den zukünftigen Zustand der Realität generiert werden kann (Vgl. Lorain 2010, S. 195). Der Prognosezeithorizont liegt hier zwischen zwölf und achtzehn Monaten mit einem Erstellungsrhythmus von drei oder sechs Monaten. Genaue Eckdaten sind individuell auf die Organisation abzustimmen (Vgl. Christmann-Schwaab 2017, S. 37).
- **Detaillierungsgrad und Inhalt:** Nach Hope und Player (2012) liefern Rolling Forecasts auf einem höheren Aggregationsniveau genauere Werte (Vgl. Hope; Player 2012, S. 312). Die Ursache dafür ist, dass falsche Annahmen einen Multiplikator-Effekt mit sich bringen, sodass sich Verzerrungen exponentiell ausbreiten. Die Erstellung eines Rolling Forecasts unter Verwendung einer Vielzahl an Informationen ist somit nicht zweckdienlich. Daher wird appelliert, sich auf wesentliche KPIs zu fokussieren, die analog zum Zeithorizont und Erstellungsrhythmus jeweils individuell angepasst werden (Vgl. Hope; Player 2012, S. 307; Vgl. Lorain 2010, S. 180).
- **Modellwahl:** Hope und Player (2012) differenzieren zwischen statischen, mathematischen und qualitativen Modellen des Rolling Forecasts (Vgl. Hope; Player 2012, S. 314). Statische Modelle überschlagen Prognosen aus der Vergangenheit und kommen v.a. bei Umsatzprognosen zum Einsatz. Mathematische Modelle modellieren Beziehungen zwischen verschiedenen Elementen einer Organisation, um daraus Prognosen zu generieren. Hier lassen sich bspw. Kostenprognosen, die mit dem Umsatz variieren, erstellen. Qualitative Modelle beruhen auf der subjektiven Einschätzung des Erstellers und werden verwendet, wenn die anderen Modelle aufgrund der Komplexität oder fehlender Daten nicht angewendet werden können (Vgl. Christmann-Schwaab 2017, S. 37).
- **Organisationale Einordnung und Verankerung:** Die Verantwortung der Rolling Forecast-Prozesse soll an diejenigen Personen übertragen werden, die Entscheidungsbefugnis besitzen. Die Definition von einheitlichen Regeln und Standards ist

essenziell, um bestehende Forecasts einzelner Abteilungen oder Geschäftsbereiche vergleichen und konsolidieren zu können (Vgl. Hope; Player 2012, S. 312 ff.) Im Weiteren verweisen Rössli und Bunce (2012) darauf, dass der Rolling Forecast von der Zielsetzung, der Leistungsbeurteilung und damit verbundenen Zusatzleistungen entkoppelt ist (Vgl. Rössli; Bunce 2012, S. 27).

- **Kultur, Kompetenzen und Know-how:** Eine Fehlerkultur, geprägt von Transparenz und Vertrauen, ist die Grundlage für den effektiven Einsatz dieser Methode (Vgl. Hope; Player 2012, S. 314 ff.). Weiterhin muss sichergestellt werden, dass die dafür notwendigen Kompetenzen der Mitarbeiter vorhanden sind, da es sonst zu Frustration und Unzufriedenheit kommen kann und das Commitment des Managements verloren geht (Vgl. Lorain 2010, S. 200).
- **Daten und IT als Basis:** Ein Rolling Forecast-Prozess ist nur zweckmäßig bei einer geeigneten IT-Infrastruktur als Grundlage, die es ermöglicht, automatisierte und zeitnahe Reports unterschiedlicher Geschäftsbereiche zur Verfügung zu stellen (Vgl. Hope; Player 2012, S. 312). Der Datenermittlungsprozess soll einfach und standardisiert ablaufen und so gestaltet sein, dass bei internen oder externen Veränderungen flexible Anpassungen möglich sind (Vgl. Hope; Player 2012, S. 308; Vgl. Lorain 2010, S. 201).

Radikalere Methoden, die auf dem Rolling Forecast aufbauen, sind Eventbased Forecasts. Dabei wird gänzlich auf Frequenzen oder Betrachtungszeiträume verzichtet (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 38). Ein Forecast findet hier nur bei Eintritt einer gewissen Änderung statt, bspw. ein Event als Zeitgeber (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 39).

Abteilungsübergreifende Forecasting Meetings dienen einem besseren Umgang mit zunehmenden Unsicherheiten sowie der Koordination von Aktivitäten entlang der Wertschöpfungskette. Verschiedene Unternehmensbereiche, wie Einkauf, Produktion, Logistik oder Vertrieb, haben Zugang zu unterschiedlichen Informationen. Nur in ihrer Gesamtheit liefern diese einen wertstiftenden Informationsfluss und ein aussagekräftiges Bild über das Unternehmen und dessen Umfeld (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 39).

Der Forschungsbericht der Economist Intelligence Unit basiert auf einer weltweiten Umfrage von über 540 beteiligten Führungskräften aus verschiedenen Branchen, darunter 168 Chief Financial Officers (CFO). Der Ausgangspunkt ist ein früherer Bericht in Zusammenarbeit mit KPMG International. Die in der Umfrage interviewten Finanzmanager weisen auf drei Hauptprozessbereiche hin, in denen Verbesserungen vonnöten sind, um zuverlässige Aussagen über die Zukunft treffen zu können. Als erste Priorität nennen 42 Prozent der Befragten die Notwendigkeit, den Forecasting-Prozess mithilfe von Technologien zu automatisieren. Ein

ähnlicher Anteil verweist auf die Szenarioplanung als nützliches Instrument, zukünftige Entwicklungen zu analysieren. 40 Prozent der Befragten beziehen sich auf die Verwendung von Rolling Forecasts zur Verbesserung ihrer Leistung (Vgl. KPMG 2007, S. 2). Rolling Forecasts werden immer beliebter, um sicher zu stellen, dass die Organisation mit einem sich schnell verändernden Umfeld Schritt hält. Die Umfrage zeigt, dass die Methode immer häufiger als Ergänzung zum Budgetierungsprozess in der Zukunftsplanung eingesetzt wird. Im asiatisch-pazifischen Raum seien es demnach 57 Prozent, im Vergleich zu etwa 25 Prozent der Unternehmen in Nordamerika und Europa (Vgl. KPMG 2007, S. 30).

6.5.2 Praxisbeispiel

Die Infineon Technologies AG ist mit einem Umsatz von 14,2 Mrd. € im Geschäftsjahr 2022 (Vgl. Infineon 2022, S. 2) eines der weltweit führenden Unternehmen der Halbleiterindustrie. Sie agieren in einem sehr dynamischen Umfeld, geprägt von einem hohen Innovationsdruck. Aufgrund dessen richtete das Unternehmen bereits vor über 20 Jahren ihren Planungsansatz bestmöglich auf neue Herausforderungen aus. Auslöser war die Anfang der 2000er Jahre geplatze Internetblase, sodass die Infineon Technologies AG zunehmend bestrebt war, sich von einer starren Budgetierung zu verabschieden. Daraufhin wurde die Methode des Rolling Forecasts eingeführt, sodass sie heute alle drei Monate die kommenden zwölf bis 18 Monate neu planen. Beispielsweise plant das Unternehmen im Juni den Zeitraum bis September des Folgejahres. Das Geschäftsjahr endet ebenfalls im September, sodass sich aktuelle Markt- und Unternehmensentwicklungen planerisch für das laufende und kommende Geschäftsjahr abbilden lassen. Die quartalsweise rollierenden Forecasts werden jeweils nach einem Monat top-down überprüft. So werden angemessene Reaktionen auf kurzfristige Veränderungen gewährleistet. „Ist es nicht spannender, zukunftsgerichtet den dynamischen Geschäftsverlauf zu erörtern und die Kostenplanungen entsprechend anzupassen, als immer wieder eine Referenz zu einem dann schon veralteten Budget herzustellen?“ (Friedinger 2015, S. 34). In Anbetracht dessen ist ebenso die Rolle der Controller für Infineon deutlich interessanter geworden. Sie haben gelernt, mit diesem flexiblen Tool effektiv umzugehen, sodass sich die Methode des Rolling Forecasts bewährt hat. Mittlerweile wird der Rolling Forecast als probates Instrument weltweit und in allen Bereichen der Infineon Technologies AG verwendet, um schnell die Folgen von Nachfrageveränderungen aufzuzeigen und die Wirksamkeit von Gegenmaßnahmen darzustellen (Vgl. Friedinger 2015, S. 33 f.).

6.5.3 Vor- und Nachteile

Effektive Rolling Forecasts besitzen die Fähigkeit, notwendige Informationen hinsichtlich direkter oder indirekter Einflüsse auf die Organisation bereitzustellen, da diese eine Einschätzung der zukünftigen Realität aufzeigen (Vgl. Rösli; Bunce 2012, S. 26). Hierdurch wird eine Analyse der aktuellen und zukünftigen Lage ermöglicht, um darauf aufbauend angemessene Handlungsalternativen abzuleiten (Vgl. Lorain 2010, S. 201). Die Methode dient somit als Rahmenwerk für die Entscheidungsfindung (Vgl. Hope; Player 2012, S. 309). Zudem unterstützt der Rolling Forecast bei strategischen Leistungsreviews, der frühzeitigen Identifikation zukünftiger Leistungslücken sowie beim Management von Leistungserwartungen (Vgl. Hope; Player 2012, S. 309). Ein weiterer Vorteil dieser Methode bezieht sich auf die Förderung von Kommunikation und des organisationalen Lernens, sodass durch Wissensvorsprünge Wettbewerbsvorteile und Leistungssteigerungen erzielt werden können (Vgl. Lorain 2010, S. 197 ff.). Der Einsatz dieser Best Practice als Steuerungspraktik, integriert in das Performance Management System einer Organisation, kann bei richtiger Verwendung einen wesentlichen Wettbewerbsfaktor darstellen, da eine flexible Reaktion auf sich ändernde Umweltzustände ermöglicht wird (Vgl. Christmann-Schwaab 2017, S. 38). Zudem lassen sich mithilfe eines Rolling Forecasts Ressourcen reduzieren (Vgl. Biedermann 2014, S. 148) und eine Abwendung der Vergangenheitsorientierung wird erzielt (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 38).

Die Umstellung der Budgetierung stellt einen aufwendigen Transformationsprozess dar. Beim Rolling Forecast erfolgt die Durchführung der Prognosen häufig unter Berücksichtigung von mehreren Prognosequartalen. Daher besteht auch die Gefahr, dass der Forecast-Prozess zu einem quartalsweisen Budgetierungsprozess wird (Vgl. Christmann-Schwaab 2017, S. 37). Der Erfolg eines Rolling Forecasts ist in erheblichem Maß von den oben genannten Erfolgskriterien abhängig (Vgl. Hope; Player 2012, S. 307). Das Potenzial der Methode lässt sich oftmals nicht komplett ausschöpfen, da die Erfolgsfaktoren nur unzureichend beachtet werden (Vgl. Hope; Player 2012, S. 315 f.). Weiter wird der Forecasts fälschlicherweise als Prophezeiung angesehen, obwohl es sich lediglich um Prognosen handelt, die auf Annahmen über den zukünftigen Zustand der Realität beruhen (Vgl. Rösli; Bunce 2012, S. 25). Zudem wird eine unzureichende IT-Unterstützung kritisiert (Vgl. Hope; Player 2012, S. 312).

6.6 Szenarioanalyse

6.6.1 Methode

Im Rahmen der strategischen Planung stellt die Vorbereitung auf zukünftige Herausforderungen in einer unsicheren Umwelt eine komplexe Aufgabe für das Controlling dar und ist von essenzieller Bedeutung für die Existenzsicherung einer Organisation (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Die Antizipation dieser Unsicherheiten kann im Bereich der Zukunftsforschung durch zwei unterschiedliche Herangehensweisen erfolgen (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Zum einen ist die Suche nach der wahrscheinlichsten Entwicklung im Sinne einer Prognose eine Möglichkeit der Vorhersage (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Hier wird sich auf das Fortschreiben der Vergangenheitswerte eines konkreten Sachverhalts berufen (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Das Antizipieren auf Basis von Prognosen ist im Kontext der Agilität nicht sinnvoll, da hier implizit von einer Vergangenheitsorientierung ausgegangen wird. Eine andere Herangehensweise ist das Denken in Alternativen, welche als Szenarien bezeichnet werden (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Durch die Abbildung kombinierter Entwicklungen verschiedener Themenbereiche sind Szenarioanalysen ein geeignetes Planungsinstrument im strategischen Controlling, dessen Einsatz unabhängig von Größe oder Branche des Unternehmens erfolgt (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Die Generierung von Szenarien stellt einen Kompromiss zwischen der Forderung nach dem Ideal der Vollständigkeit, Objektivität und Eindeutigkeit und der Forderung der Praxis nach einfachen, konkreten und nützlichen Verfahren dar (Vgl. Schoemaker 1995, S. 26 ff.). Es gibt verschiedene Arten der Szenarioanalyse, die je nach Ziel und Zweck im Kontext der Untersuchungsfrage oder dem zur Verfügung stehenden Budget Anwendung finden. Szenarien werden als hypothetisch, multi-dimensional, konkret, plausibel und widerspruchsfrei charakterisiert (Vgl. Schoemaker 1993, S. 196). Dabei werden sowohl wahrscheinliche und greifbare Entwicklungen als auch Ereignisse, die im Rahmen üblicher strategischer Planungen nicht erfasst werden, berücksichtigt (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 59). Zuletzt genannte Entwicklungen liegen vom Gegenwartsbezug zu weit weg oder können aufgrund prognostischer Aussagen gar ausgeschlossen werden (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 59). Mögliche exemplarische Untersuchungsbereiche für die Szenarioanalyse sind der Anlage 9 zu entnehmen. Im Weiteren sind nicht nur verschiedene Szenarien zu betrachten, sondern auch eine Bewertung mit mehreren Dimensionen durchzuführen (Vgl. Kappes 2022, S. 46). Anstatt sich auf eine finanzielle Bewertung z.B. anhand einer Rentabilität zu beschränken, wird die Risikobewertung

als zweite, zentrale Dimension als zwingend notwendig erachtet. Eine mehrdimensionale Beurteilung ist schematisch in Abbildung 11 dargestellt. Eine gute Risikobewertung beeinflusst den Shareholder Value. Dieser ist höher bei gleicher Profitabilität und geringerem Risiko (Vgl. Kappes 2022, S. 46 f.).

	Rentabilität			
	Plan	✓		
	Rentabilität	Risiko	„Green“	...
Szenario 1	✓	✗	✗	...
Szenario 2	(✓)	(✓)	✓	...
Szenario 3	✓	(✓)	✗	...
...

Abbildung 11: Mehrdimensionale Beurteilungskriterien bei der Szenarioanalyse

[Quelle: Autorin nach Kappes 2022, S. 47]

Grundsätzlich kann der Prozess der Szenarioanalyse in drei Schritten dargestellt werden. Die Vorgehensweise ist in Abbildung 12 visualisiert. In der Analysephase erfolgt die Definition des Prognoseproblems sowie die Analyse der Ausgangslage. Daran anschließend folgt die Prognosephase, in der Rohszenarien konstruiert und ausgewählt werden. Anschließend werden in der Synthesephase die einzelnen Rohszenarien im Zusammenhang betrachtet und daraus Endszenarien formuliert und verwertet (Vgl. Hofmeister et. al. 2000, S. 412 f.).

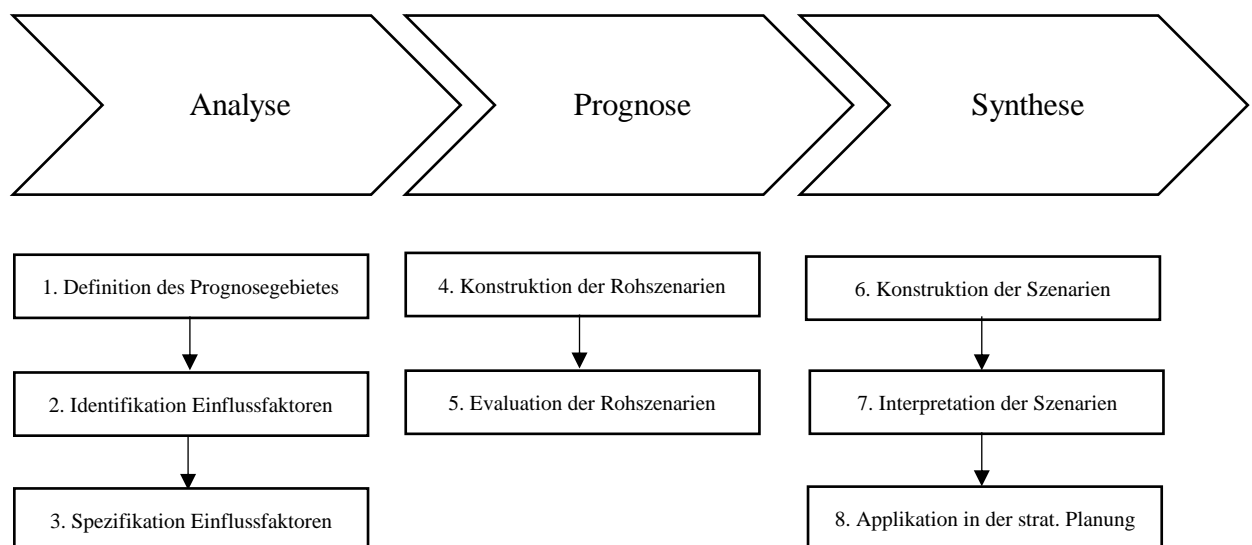


Abbildung 12: Phasen der Szenarioanalyse

[Quelle: Autorin nach Hofmeister et. al. 2000, S. 412]

6.6.2 Praxisbeispiel

Als historisches Erfolgsbeispiel für das Vorausdenken entfernter Entwicklungen wird der Ölkonzern Royal Dutch Shell herangezogen, der Mitte der 60er Jahre neue Wege beschritt. Aus einer Initiative heraus, setzten sich Ted Newland und Jimmy Davidson, damals Leiter Volkswirtschaft und Leiter Planung der Explorations- und Produktionsabteilung von Shell, erstmals mit der Zukunftsplanung innerhalb des Projektes „long term studies“ auseinander. Dies war der Ausgangspunkt für die heutige Szenarioanalyse. Newman entwickelte langfristige Ausblicke in Form von unterschiedlichen Zukunftsbildern, sodass 1971 erste Ölpreisszenarien entworfen werden konnten. So antizipierten sie bereits Anfang der 1970er Jahre die Möglichkeit einer globalen Ölkrise. Shell war im Vergleich zu seinen Wettbewerbern darauf vorbereitet, als es 1973 tatsächlich zu einer weltweiten Krise kam. Die auf Jahre gesicherte erste Renditeposition verhalf dem Unternehmen, sich in den Folgejahren als weltweit zweiterfolgreichstes Ölonternehmen zu etablieren (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 59). Ein halbes Jahrhundert später setzen Unternehmen weltweit die Szenariotechnik ein. Bis heute ist Shell eines der größten Mineralöl- und Erdgasunternehmen mit einem Umsatz von 381,3 Mrd. US-Dollar (Vgl. Statista 2023).

6.6.3 Vor- und Nachteile

Die Entwicklung von Szenarien ist im Kern mit mehreren Gedankenexperimenten gleichzusetzen, in denen verschiedene Abläufe von Ereignissen argumentativ beschrieben werden und ihr möglicher Einfluss nachvollziehbar und kausal begründet wird (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Der Vorteil liegt vor allem in der Berücksichtigung der Variabilität von alternativen Entwicklungen in der Zukunft (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 59). In der Praxis können Perspektiven und Meinungen von Experten über künftige Entwicklungen im Rahmen von Workshops gesammelt werden (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Da dies einen kollaborativen Prozess darstellt, mit einer im Optimalfall heterogenen Zusammensetzung von Expertengruppen, fördert die Szenarioanalyse den ganzheitlichen und strategischen Blick auf die Zukunft aller am Prozess Beteiligten (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). So lassen sich Orientierungs- und Handlungswissen generieren (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Ein weiterer Vorteil des Szenarioansatzes besteht darin, Orientierungswissen für strategische Entscheider zu produzieren, indem unterschiedliche Zukunftsbilder und -pfade veranschaulicht und vorstellbar werden (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58 f.). Die Methode initiiert einen Handlungsspielraum, der auf exogene und unüberschaubare Einflussfaktoren narrativ Bezug

nimmt. Im Weiteren wird auf durch Wahrscheinlichkeiten geprägte Prognosen verzichtet, deren rechnerisches, meist lineares Fortschreiben der Vergangenheit nachweislich zu Fehlern führt (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Durch die Anwendung der Szenarioanalyse lassen sich sowohl quantitative als auch qualitative Informationen verarbeiten, wodurch oft nur vage vorliegende Ideenbilder berücksichtigt werden (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 63). Zudem sind Art, Umfang und Aufwand der Analyse grundsätzlich flexibel zu wählen, wodurch sie eine universelle Anwendung hinsichtlich der Beantwortung unterschiedlicher komplexer Fragestellungen ergibt (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 63).

Die Grenzen der Szenarioanalyse liegen in der eindeutigen Vorhersagbarkeit der Zukunft. Jedoch ist zu erwähnen, dass das Ziel nicht darin besteht, mit einem Szenario die tatsächliche Zukunft zu treffen. Es geht vielmehr darum, ein Bewusstsein für das Spektrum alternativer Entwicklungen zu schaffen und darauf aufbauend Handlungsstrategien abzuleiten. Eine Gewissheit über die Zukunft kann es nicht geben, worauf der hypothetische Charakter der Szenarioanalyse hinweist. „In der erkenntnistheoretischen Grenze jedoch liegt wiederum die Stärke der Szenarioanalyse, die besser als andere Methoden mit Ungewissheit über die Zukunft und Nichtwissen umgehen kann, indem dies kollaborativ und sprachlich zusammengetragen sowie im methodischen Vorgehen mit Blick auf das Ergebnis festgehalten wird“ (Backhaus et. al. 2015, S. 59). Das Methodenergebnis ist unverbindlich und der ungewissen Zukunft geschuldet.

6.7 Target Costing

6.7.1 Methode

Traditionelle Preismodelle verfolgen in erster Linie eine unternehmensorientierte Sichtweise. Dabei wird der Verkaufspreis berechnet, indem zu den angefallenen Kosten eine Gewinnspanne addiert wird (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 132). Diese Art der Kostenrechnung funktioniert nur so lange, wie der Verkaufspreis am Markt auch durchsetzbar ist (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 132). Mit zunehmender Wettbewerbsintensität unterstreicht die Forschung die Berücksichtigung der Kundenzufriedenheit bei der Festlegung des Preises eines Produkts (Vgl. Woratschek 1995, S. 153 ff.). Das strategische Target Costing implementiert das Konzept der Kundenorientierung in die Preisgestaltung (Vgl. Hiromoto 1988, S. 23 ff.). Diese Zielkostenrechnung ist ein in Theorie und Praxis etabliertes strategisches Kostenmanagementinstrument, welches die Unabhängigkeit von Kundenpräferenzen impliziert

und zu additiven Nutzenfunktionen zur kundenorientierten Optimierung von Kostenstrukturen führt (Vgl. Homburg et. al. 2021, S. 845).

Fragen die im Kontext des Target Costings beantwortet werden, sind:

- Wie hoch ist der erzielbare Preis des Produktes?
- Wie hoch soll der Gewinn aus dem Produkt sein? (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 131)

Darauf aufbauend werden nach Kato (1993) die Zielkosten und damit die zulässigen Kosten (Allowable Costs, AC) als erwarteter Verkaufspreis abzüglich des angestrebten Gewinns berechnet (Vgl. Kato 1993, S. 38). Das Target Costing verwendet eine Kundenpräferenzanalyse zur Ermittlung des umsetzbaren Preises und des zukünftigen Verkaufsvolumens (Vgl. Kato 1993, S. 38). Die Kostenstruktur des Produkts wird dann optimiert, indem die Driftkosten (Drifting Costs, DC), d.h. die tatsächlichen aktuellen Produktionskosten für eine bestimmte Produktionstechnologie, mit dem erforderlichen AC-Niveau abgeglichen werden (Vgl. Sakurai 1989, S. 40 f.). Dieser Vorgang ist in der nachstehenden Abbildung 13 visualisiert.

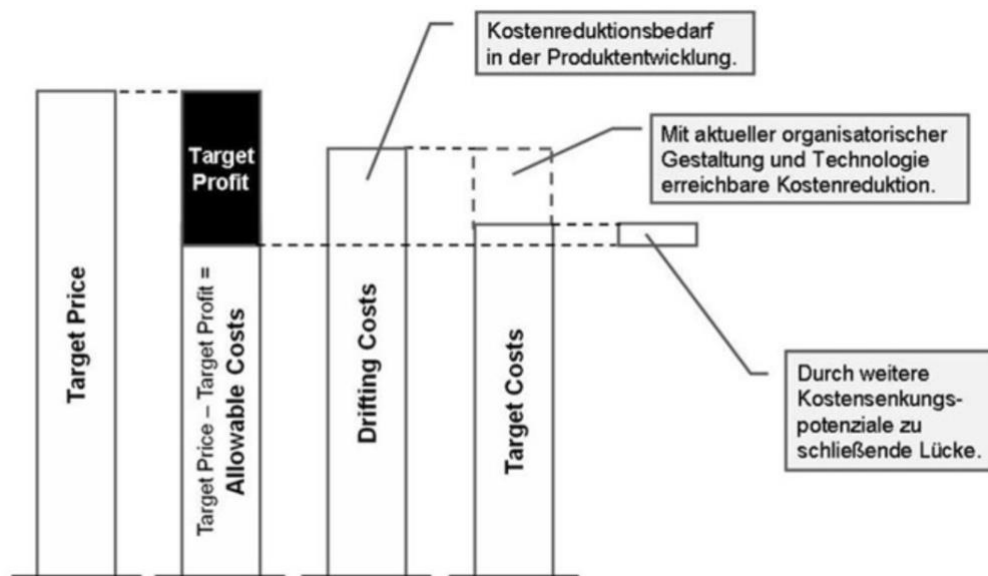


Abbildung 13: Ermittlung der Target Costs

[Quelle: Startup Campus 2020]

Der Kalkulationsmechanismus hilft dabei, den Produkten angemessene Kosten zuzuordnen, die dem jeweiligen Nutzen des Kunden entsprechen.

Im Folgenden werden die Phasen des TargetCosting-Verfahrens erläutert:

1. Identifikation des Marktpreises

Die Verbundanalyse bzw. das Conjoint-Measurement findet in der Marktforschung Anwendung und ermittelt mithilfe von Kundenbefragungen den Preis, den ein Kunde bereit ist, für ein Produkt zu zahlen und wie viel ihm die jeweiligen Produktmerkmale wert sind.

2. Festlegung der Gewinnspanne

Die Top-down-Ermittlung der zulässigen Kosten erfolgt, indem vom Verkaufspreis Steuern und die Handelsspanne abgezogen wird.

3. Verteilung der ACs auf die Produktkomponenten

Unter Berücksichtigung des gesamten Produktlebenszyklus und mithilfe von Expertenbefragungen, werden die Kosten aller Komponenten zusammengetragen.

4. Ermittlung der Kosten anhand einer klassischen Kalkulation

„Als Drifting-Costs bezeichnet man die Kosten, die Entwicklungsingenieure aufgrund ihrer Entwicklungsarbeit und der vorgegebenen Rahmen, wie zum Beispiel die vorhandenen Produktionsmaschinen, in der Firma veranschlagt haben“ (Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 136).

5. Ermittlung der Target Costs

Innerhalb eines Verhandlungsprozesses wird sich auf eine einheitliche Kostenbasis geeinigt, die sich an den gesetzten Zielen orientiert (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 133 ff.).

6.7.2 Praxisbeispiel

Beim Target Costing handelt es sich um einen marktorientierten Ansatz der Kostenplanung, welcher am besten bei normalen Serienprodukten, aber auch bereits bei der Produktentwicklung, Anwendung findet (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 132). Die Methode wurde 1965 von Toyota entwickelt und wird seit den 1970er Jahren in japanischen Unternehmen angewendet. „Ein europäischer Manager nutzt Kosteninformationen, um Preisentscheidungen zu treffen, während ein japanischer Manager Preisinformationen nutzt, um Kosten zu kontrollieren.“ (T. Tanaka, Target-Costing bei Toyota) (Vgl. Isai; Geru 2020, S. 75). Während diese Methode in japanischen Unternehmen weit verbreitet ist, hat die Zielkostenrechnung auch außerhalb des Landes breite Anerkennung gefunden. Beispielsweise hat Ellram (2006) die Umsetzung und Praxis des Target Costing in Unternehmen in den USA und Europa untersucht. Dabei lässt sich feststellen, dass die praktische Einführung dieser Methode in Unternehmen im Allgemeinen mit dem japanischen Zielkostenmodell übereinstimmt (Vgl. Ellram 2006, S. 22).

Der Schwerpunkt der bei Toyota eingeführten Zielkostenrechnung liegt auf der zweckorientierten Berechnung der technischen Kosten unter Verwendung des Differenzkostenmanagementsystems zwischen den aktuellen und neuen Modellen. Diese Methode wird neben der Festlegung der Zielkosten auch zur Bestimmung eines Verkaufspreises verwendet. Grund dafür ist, die Genauigkeit der Schätzung zu erhöhen, indem nur die Kosten der Teile geschätzt werden, für die die Konstruktionsänderung vorgenommen werden. Außerdem wird die Bestimmung der Preise der gekauften Teile präziser und die Anzahl der Prozesse sowie der Zeitaufwand verringert, indem eine Schätzung durch Eingrenzung der zu verwaltenden Elemente erfolgt (Vgl. Okano 2005, S. 226).

6.7.3 Vor- und Nachteile

Beim Target-Costing handelt sich um eine kundenorientierte Berechnungsmethode, bei der sich die Kostenanalyse auf die Kundenanforderungen an Qualität, Produktverkaufspreis und Lieferzeit konzentriert (Vgl. Isai; Geru 2020, S. 78). Navissi und Sridharan (2017) zeigen, dass Target Costing eine genaue Einschätzung der Produktrentabilität ermöglicht und dass das Management auf der Grundlage der Rentabilität ihrer Projekte entlohnt wird (Vgl. Navissi; Sridharan 2017, S. 70 f.). Diese rigorose Kostensenkungs- und Managementtechnik trägt dazu bei, die Einführung von Produkten mit geringen Margen zu verhindern, welche keine ausreichenden Einnahmen für das Unternehmen generieren (Vgl. Isai; Geru 2020, S. 75). Bei korrekter Anwendung bringt das Target Costing viele Vorteile mit sich und kann je nach Produkt und Marktbedingung eine Kostensenkung von 20 bis 30 Prozent ermöglichen (Vgl. Isai; Geru 2020, S. 75). Das Target Costing ist ein verhaltenssteuerungsorientiertes System der Kosten, da das Ergebnis stark davon abhängt, wie sich Akteure im Einzelnen verhalten (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 137). Es nutzt multifunktionale Teams, die einstimmig für die Erzielung der Zielkosten verantwortlich sind (Vgl. Isai; Geru 2020, S. 79). Darüber hinaus orientiert sich die Zielkostenrechnung am Produktlebenszyklus und umfasst die gesamte Wertschöpfungskette bestehend aus Lieferanten, Händlern und Service, was zur Kostensenkung beiträgt. Das System beinhaltet eine aktive Kooperationsbeziehung, bei der Kostensenkungstechniken von allen beteiligten Mitgliedern eingesetzt werden (Vgl. Isai; Geru 2020, S. 79).

Auch beim bei dieser Best Practice ergeben sich potenzielle Nachteile, die Berücksichtigung finden müssen. Die Umsetzung des Target Costings kann komplex sein. Es erfordert eine genaue Analyse der Kostenstrukturen, eine enge Kooperation zwischen Abteilungen und eine

kontinuierliche Überwachung der Kosten während des gesamten Produktlebenszyklus (Vgl. Schildmacher 2019, S. 59 ff.).

Ein Fokus auf Kostensenkung kann dazu führen, dass die Produktqualität beeinträchtigt wird. Dies kann zu Kundenunzufriedenheit, Reklamationen oder Produktrückrufen führen (Vgl. Schildmacher 2019, S. 59 ff.). Zudem kann sich ein ständiger Preisdruck negativ auf die Rentabilität eines Unternehmens auswirken. Als Nachteil ist anzuführen, dass keine Berücksichtigung von Wettbewerbspositionen erfolgt aufgrund schwieriger Informationsverfügbarkeit oder sehr statisch ausgelegter Vorgehensweisen (Vgl. Schildmacher 2019, S. 62). Zudem ist auf die subjektive Einschätzung und den Tendenzcharakter im Rahmen der Kundenbefragungen hinzuweisen (Vgl. Schildmacher 2019, S. 65). Zudem ist darauf zu verweisen, dass in den theoretischen Ansätzen das Target Costing eher statisch ausgeprägt ist. Dieser Charakter zeigt sich bei den Zielsetzungen, die meist unverändert bleiben (Vgl. Schildmacher 2019, S. 89). „Es wird davon ausgegangen, dass zukünftige Ereignisse durch Vorbedingungen eindeutig festgelegt sind und einen deterministischen Charakter haben“ (Schildmacher 2019, S. 89). Daher ist der Soll-Wird-Vergleich bei Kontrollsystemen essenziell, um Störgrößen einer zielorientierten Kostensteuerung rechtzeitig zu antizipieren (Vgl. Schildmacher 2019, S. 89).

7 Nutzwertanalyse

Auf Basis der in Abschnitt 6 ermittelten Best Practices für Agilität im Controlling soll im folgenden Kapitel ermittelt werden, welches Konzept den höchsten Nutzen für ein agiles Unternehmen mit sich bringt. Dies erfolgt anhand einer Nutzwertanalyse bzw. eines Scoring Modells. Nachdem die Methode vorgestellt wurde, wird die Vorgehensweise bei der Ermittlung der Nutzwerte beschrieben. Auf dieser Basis wird ein Ranking erstellt, um die Best Practices zu Priorisierung und praxisorientierte Handlungsempfehlungen abzuleiten. Anschließend folgt eine kritische Betrachtung der Ergebnisse.

7.1 Methode

Die Nutzwertanalyse dient im weitesten Sinne dazu, ein Entscheidungsproblem zu lösen. Eine Entscheidungssituation liegt dann vor, wenn Wahlmöglichkeiten (Alternativen) vorhanden sind und/ oder eine (relative) Rangfolge gebildet werden soll und/ oder eine Entscheidung gefällt werden muss (Vgl. Dittmer 2022, S. 137). Die Analyse erweitert klassische Investitionsrechnungsverfahren, die in Methoden zur monetären und zur nicht-monetären Bewertung unterschieden werden (Vgl. Ludwig; Prätsch; Schikorra 2012, S. 375). Dem monetären Bewertungsverfahren liegen quantitative Wertgrößen zugrunde. Die Nutzwertanalyse als nicht-monetäres Bewertungsverfahren ist in der Praxis weit verbreitet und gilt als pragmatischer Ansatz, welcher den Nutzen, also nicht quantifizierbare Kriterien, wie Servicequalität, Sicherheitsaspekte und Erfahrungen, erfasst (Vgl. Ludwig; Prätsch; Schikorra 2012, S. 341).

Der Begründer der Nutzwertanalyse ist Christof Zangemeister. Er definiert dieses Verfahren als „[...] Analyse einer Menge komplexer Handlungsalternativen mit dem Zweck, die Elemente dieser Menge entsprechend den Präferenzen des Entscheidungsträgers bezüglich eines multidimensionalen Systems zu ordnen“ (Zangemeister 1976, S. 45). Dabei erfolgt die Abbildung dieser Ordnung durch die Angabe der Nutzwerte (Gesamtwerte) der Alternativen (Vgl. Zangemeister 1976, S. 45). Die Nutzwertanalyse ist zu kontrastieren von der Wertanalyse (value analysis), wobei es sich um eine Methode zur systematischen Kostensenkung und Produktgestaltung handelt (Vgl. Zangemeister 1976, S. 45). Dabei wird vom Kostenwert ausgegangen. Die Nutzwertanalyse hingegen basiert auf den subjektiven Wertbegriff (Vgl. Zangemeister 1976, S. 45). Die in den Wirtschaftswissenschaften bis dahin gebräuchlichen Definitionen charakterisieren die Ziel- und Präferenzbezogenheit des Nutzwertbegriffs, sagen

aber nichts über den Wertinhalt und das Wertmaß aus (Vgl. Zangemeister 1976, S. 45). Demnach muss das Wertmaß durch geeignete Messoperationen sowie der Wertinhalt durch ein individuelles Wertsystem je nach Fall deklariert werden (Vgl. Zangemeister 1976, S. 45). Die Nutzwerte geben jeweils das Ergebnis einer ganzheitlichen Bewertung aller Zielerträge einer Alternative wieder (Vgl. Zangemeister 1976, S. 45).

7.2 Vorgehensweise

Im Folgenden wird die Vorgehensweise der Nutzwertanalyse nach Dittmer (2002) und Engelfried (2011) anhand der Analyse der Best Practice im agilen Controlling vorgestellt.

1. Beschreibung der Entscheidungssituation

Die Entscheidungssituation bei einer Nutzwertanalyse von Best Practices zur Förderung von Agilität im Controlling beinhaltet die Notwendigkeit, effektive und effiziente Kontrollmechanismen zu analysieren. Es gibt eine Vielzahl an Instrumenten im Controlling. Daher liegt der Schwerpunkt der nachstehenden Analyse auf der Erstellung eines Rankings, um zu untersuchen, welche Methode am besten zur Erfüllung der spezifischen Anforderungen einer agilen Organisation geeignet ist. Agiles Controlling bezieht sich auf die Anwendung agiler Prinzipien und Methoden im Bereich des Controllings, um die Unternehmenssteuerung zu überwachen und sicherzustellen. Die Implementierung dieser Methoden erfordert Ressourcen, wie Zeit, Geld und Personal. Mithilfe der Nutzwertanalyse wird der Nutzen der einzelnen Best Practices abgewogen, sodass festgestellt werden kann, ob der erwartete Nutzen den Einsatz der Ressourcen rechtfertigt.

2. Beschreibung der Alternativen einschließlich Nullalternative

Die Alternativen, welche für die Analyse des Nutzwertes im Kontext des agilen Controllings herangezogen werden, beziehen sich auf die in Abschnitt 6 vorgestellten Best Practices, welche anhand einer Häufigkeitsanalyse ermittelt wurden. Diese umfassen Benchmarking, Beyond Budgeting, Portfolioanalyse, Risikocontrolling, Rolling Forecast, Szenarioanalyse und Target Costing. Die Analyse dient der Identifikation der Methode, die den größten Nutzen für eine agile Organisation mit sich bringt.

Die Nullalternative besteht darin, keine Veränderungen oder Implementierungen neuer agiler Methoden im Controlling vorzunehmen. Das bedeutet, dass das Unternehmen bei den vorhandenen Kontrollmechanismen und -praktiken bleibt und keine spezifischen Maßnahmen zur Förderung der Agilität im Controlling ergreift. An dieser Stelle wird auf das Kapitel 4.3 verwiesen, welches die gegenwärtigen Controllinginstrumente sowie deren Anpassungsbedarf

untersucht. Die Nullalternative bezieht sich daher auf Merkmale traditioneller Organisationen, wie exemplarisch starre Hierarchien, Bürokratien, Stabilität, klar definierte Regeln oder lange Kommunikationswege (Vgl. Gehrckens 2016, S. 80; Vgl. Meredith; Francis 2000, S. 137; Vgl. Zhang; Sharifi 2000, S. 497). Organisationale Ausprägungen wie diese beeinflussen die Unternehmensführung und Unternehmenssteuerung. Daher besteht die Nullalternative darin, klassische Controlling-Methoden zu nutzen, wie exemplarisch starre Planungssysteme mit hohem Detaillierungsgrad, vergangenheitsorientierte Steuerung anhand periodischer Plan-Ist-Vergleiche (Horváth 2018, S. 43 f.), inflexible Budgetierungen (Vgl. Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 133 f.) mit hohem Zeit- und Ressourcenaufwand (Vgl. Horváth 2018, S. 51) oder die Steuerung anhand rein finanzieller KPIs (Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 42; Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 9). Die Nullalternative dient als Referenzpunkt zur Bewertung der Vorteile und Kosten bei Einführung neuer Methoden. Sie wird als Vergleichsbasis verwendet, um festzustellen, ob die vorgeschlagenen Praktiken einen Mehrwert bieten und ob die potenziellen Vorteile den Aufwand und die Kosten der Implementierung rechtfertigen.

3. Bildung des Zielsystems

Die Analyse der Nutzwerte der oben genannten Methoden erfolgt anhand von Bewertungskriterien, d.h. es ist ein Zielsystem mit Zielkriterien festzulegen. Diese Kriterien sollen die wichtigsten Anforderungen und Ziele einer agilen Organisation widerspiegeln. Dazu wird eine systematische Häufigkeitsanalyse durchgeführt zur Ermittlung spezifischer Merkmale, die in der Literatur angesprochen werden. Berücksichtigt werden die in Anlage 3 analysierten Definitionen zur organisatorischen Agilität, die Merkmale agiler Organisationen sowie Kriterien, die kennzeichnend für die Best Practices sind. Auf dieser Basis werden zunächst verschiedene Kriterien gesammelt, die anschließend zu Oberkriterien zusammengefasst werden. Die Literaturverweise sowie Ober- und Unterkriterien sind der Anlage 10 zu entnehmen. Auf dieser Basis lassen sich folglich fünf Kriterien, die kennzeichnend für Agilität sind, eruieren: Komplexitätsreduktion, Kundenfokus, Partizipation, Proaktivität und Transparenz. Diese sind voneinander unabhängig, da sich ansonsten Verzerrungen in der Bewertung ergeben.

4. Bewertung der Zielkriterien (Zielgewichtung)

Darauf aufbauend erfolgt eine Konkretisierung des Bewertungsverfahrens, indem die für die Beurteilung notwendigen Kriterien gewichtet werden. Die Gewichtung ist Ausdruck der Wertigkeit der jeweiligen Kriterien für ein agiles Unternehmen. Auf Grundlage von Anlage 10 wird die Häufigkeitsanalyse weiterentwickelt, sodass die Gewichtung objektiv anhand der Nennung in der Literatur erfolgt. Die Häufigkeiten werden hochgerechnet, sodass die Summe der Gewichtungsfaktoren 100 beträgt. Diese Vorgehensweise zielt darauf ab, die Bewertungskriterien der Best Practices in Bezug auf die Bedeutung für das agile Unternehmen zu priorisieren. Die Ergebnisse sind der nachstehenden Tabelle 5 zu entnehmen.

Tabelle 5: Gewichtung der Bewertungskriterien

[Quelle: Autorin]

Bewertungskriterien	Häufigkeit der Nennung für n= 72	Prozentualer Anteil n=100
Komplexitätsreduktion	9	12,5%
Kundenfokus	15	20,83%
Partizipation	9	12,5%
Proaktivität	32	44,44%
Transparenz	7	9,72%

5. Bewertung der Alternativen

Im nächsten Schritt gilt es, Punkte zu vergeben, wie gut die Alternativen die einzelnen Zielkriterien erfüllen. Der Idealzustand besteht darin, eine Vielzahl von Experten für die Bewertungen der einzelnen Best Practices heranzuziehen. Dies ist jedoch im Rahmen der vorliegenden Arbeit aus Zeitgründen nicht möglich. Die Bewertung erfolgt daher subjektiv und wird bestmöglich durch Fachliteratur untermauert. Der Bewertungsmaßstab ist skalierbar und richtungsgleich.

Im Folgenden werden die jeweiligen Best Practices auf Erfüllung der Zielkriterien untersucht. Der Punktebereich umfasst die Punkte Eins bis Fünf. Dabei entspricht die Bewertung einer Best Practice mit Eins einer unzureichenden Erfüllung des Zielkriteriums. Die Vergabe von fünf Punkten ist mit einer hohen Übereinstimmung der Methode mit dem Bewertungskriterium gleichzusetzen. Die ermittelten Zielerträge sind der Anlage 11 zu entnehmen.

Benchmarking

Komplexitätsreduktion: Die Benchmark-Analyse dient der Strukturierung und Vereinfachung des Vergleichsprozesses, um fundierte Entscheidungen zu unterstützen, indem der Fokus auf einer überschaubaren Anzahl von relevanten Kennzahlen liegt (Vgl. Heilmann; Buttkus 2014, S.114). Durch eine gezielte Analyse werden komplexe Zusammenhänge im Unternehmen oder im Geschäftsumfeld vereinfacht. Darüber hinaus ermöglicht die Identifikation von Stärken und Schwächen eine stärkere Ausrichtung auf die wichtigsten Maßnahmen (Vgl. Hammerschmidt 2006, S. 91; Vgl. Kühnapfel 2017, S.63). Dennoch kann diese Best Practice nicht alle Aspekte der Komplexität eliminieren, da Unternehmen in unterschiedlichen Kontexten agieren und individuellen Herausforderungen begegnen (Vgl. Hentschel 2022). Eine umfassende Analyse erfordert daher eine sorgfältige Betrachtung aller relevanten Faktoren. **(3 Punkte)**

Kundenfokus: Bei einem Benchmarking können sowohl Finanzkennzahlen als auch kundenbezogene Kennzahlen zur vergleichenden Analyse herangezogen werden. Durch den Vergleich von Kundenbewertungen, Beschwerden und Feedback können agile Unternehmen Verbesserungspotenziale ermitteln und die Ausrichtung auf Kundenanforderungen verbessern. Dies gilt ebenso für die Produkt- und Servicequalität. Weiter ermöglicht die Benchmark-Analyse den Vergleich von Preisen und Preisstrategien, sodass Anpassungen entsprechend der Kundenbedürfnisse vorgenommen werden können (Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 9; Vgl. Schildmacher 2019, S. 60 f.). **(5 Punkte)**

Partizipation: Bei der Durchführung der Analyse können Mitarbeiter in den Prozess einbezogen werden, bspw. durch die Sammlung von Daten und Informationen, die Identifikation von Leistungspotenzialen oder bei der Analyse der Ergebnisse. Der Daten- und Informationsaustausch erfolgt dabei sowohl intern als auch extern mit Partnern und Branchenvertretern. Durch den Dialog und die gemeinsame Analyse entsteht eine partizipative Kultur im Unternehmen sowie ein gemeinschaftliches Lernumfeld. Zudem wird die Partizipation gefördert, durch die Entwicklung und Definition gemeinsamer Ziele (Vgl. Kühnapfel 2017, S.63). Dennoch kann eine unklare Verbindung zwischen den Unternehmenszielen und den individuellen Aufgaben die Partizipation beeinträchtigen. Weitere Schwächungsfaktoren sind hinsichtlich der verwendeten Kennzahlen zu identifizieren. Bei einer ausschließlichen Fokussierung auf Finanzkennzahlen können wichtige Aspekte, wie Mitarbeiterzufriedenheit und ethische Standards vernachlässigt werden (Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 9). **(3 Punkte)**

Proaktivität: Indem Schwachstellen und Verbesserungspotenziale offengelegt werden, werden Unternehmen dazu angeregt, proaktiv Maßnahmen zu ergreifen und nach innovativen Lösungen zu suchen. Die frühzeitige Erkennung von Marktveränderungen ermöglicht es, auf diese rechtzeitig zu reagieren und sich anzupassen, um wettbewerbsfähig zu bleiben (Vgl. Kühnapfel 2017, S.63). Eine Benchmark-Analyse ermutigt Unternehmen dazu, Praktiken und Erfahrung von anderen zu analysieren und zu studieren. Dieser Lernprozess fördert die Weiterentwicklung von Mitarbeiterkompetenzen, wie Anpassungsfähigkeit und Agilität (Vgl. Hammerschmidt 2006, S. 91). Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass bei einem Benchmarking zwar Aufschluss über die entsprechenden Unternehmenslagen gegeben werden, in der Vergleichbarkeit aber nur ein begrenzter Mehrwert entsteht, da kein ganzheitliches Bild dargestellt werden kann (Vgl. Hentschel 2022). **(4 Punkte)**

Transparenz: Ein Benchmarking kann zur Förderung der Transparenz auf verschiedenen Ebenen beitragen. Durch die Offenlegung von Informationen lassen sich wohl Schwachstellen als auch Leistungspotenziale feststellen. Dies ermöglicht eine aussagekräftige Vergleichbarkeit der Leistung zwischen dem eigenen Unternehmen und der Konkurrenz anhand von Kennzahlen. Dadurch wird die Transparenz sowohl innerhalb des Unternehmens als auch gegenüber externen Stakeholdern erhöht. Es ist jedoch zu beachten, dass die tatsächliche Verbesserung der Transparenz von der Qualität der Daten, der Genauigkeit der Analyse und der Verwendung der Ergebnisse abhängig ist. **(4 Punkte)**

Beyond Budgeting

Komplexitätsreduktion: Beim Beyond Budgeting wird die Komplexität reduziert, indem auf detaillierte Budgets in Verbindung mit komplexen Planungsprozessen verzichtet wird (Vgl. Pfläging 2015, S. 67 ff.). Weiter werden durch die Dezentralisierung die Bürokratie, Überwachung und Kontrolle der Mitarbeiter verringert (Vgl. Becker 2019, S. 177 ff.). Aufgrund der gezielten Ausrichtung auf Kernaufgaben und strategische Ziele, werden Ressourcen und Aktivitäten für Bereiche freigegeben, die den größten Mehrwert bieten (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 61). **(5 Punkte)**

Kundenfokus: Beyond Budgeting Modelle zeichnen sich durch eine Umstellung auf kundenorientierte Ziele und flexible Ressourcenallokation aus. Dadurch können Unternehmen Prioritäten anpassen und schnell auf Kundenbedürfnisse reagieren. Eine enge Zusammenarbeit mit dem Kunden oder eine Kooperation mit Zulieferern ist jedoch in der Regel nicht gegeben (Vgl. Hope; Fraser 2003, S. 56; Vgl. Pfläging 2003, S. 451). Hinsichtlich der flexiblen Ressourcenallokation ist zu erwähnen, dass es zu Liquiditäts- und Abstimmungsproblemen

kommen kann, sodass sich dies negativ auf die Kundenzufriedenheit auswirken kann (Vgl. Rieg 2015, S. 199). **(2 Punkte)**

Partizipation: Beyond Budgeting betont den Aufbau eines Vertrauensklimas im Unternehmen, in dem Mitarbeiter eigenverantwortlich handeln. Dies fördert die dezentrale Entscheidungsfindung, bei der Verantwortung und Entscheidungsbefugnis auf niedrigere Ebenen im Unternehmen übertragen werden (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 345). **(4 Punkte)**

Proaktivität: Die Methode legt einen starken Fokus auf Anpassungsfähigkeit und Flexibilität. Anstatt starre Budgets werden dynamische Ressourcenallokationen und schnelle Anpassungen an sich verändernde Umstände gefördert. Die Dezentralisierung bedingt eine höhere Motivation der Mitarbeiter, Verantwortung zu übernehmen und aktiv an der Erreichung der Unternehmensziele beizutragen (Vgl. Fleig 2022.). Unter Verwendung aktualisierter Kostenvorhersagen, lassen sich marktrelevante Trendbetrachtungen und Beobachtungen längerer Zeitreihen verfolgen, sodass vom steuerrelevanten Jahresbezug Abstand genommen wird (Vgl. Pfläging 2015, S. 72). Da dies jedoch nur in Verbindung mit Rolling Forecasts möglich ist, ist keine vollständige Erfüllung des Zielkriteriums beim Beyond Budgeting festzustellen. **(3 Punkte)**

Transparenz: Beyond Budgeting zielt auf eine offene und transparente Kommunikation im Unternehmen ab. Informationen über Ziele, Leistungen und Ressourcenallokationen werden aktiv geteilt und allen Mitarbeitern zugänglich gemacht. Dadurch wird das Vertrauen gestärkt und die Transparenz der Entscheidungsprozesse erhöht. Zudem erfolgt die Leistungsbewertung und Vergütung im Nachhinein, sodass Mitarbeiter ein besser Verständnis dafür haben, wie ihre Leistung gemessen wird und welchen Beitrag sie zur Gesamtperformance des Unternehmens beitragen (Vgl. Pfläging 2015, S. 7). **(4 Punkte)**

Portfolioanalyse

Komplexitätsreduktion: Die Portfolioanalyse ermöglicht die Projekte, Produkte und SGE eines Unternehmens übersichtlich darzustellen, zu bewerten und zu priorisieren. Zudem hilft sie dabei, Kernkompetenzen zu identifizieren und zu stärken, indem sich auf Potenziale konzentriert wird und Bereiche eliminiert oder ausgelagert werden, die weniger oder nicht profitabel sind (Vgl. Buchholz 2013, S. 163 ff.; Vgl. Schwab 2014, S. 437). Die Abbildung der Untersuchungsgegenstände beschränkt sich in der Regel auf 2 Ausprägungen bzw. Dimensionen (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195, Vgl. Buchholz 2013, S. 84). Des Weiteren ist die Darstellung der Portfolio-Matrix verständlich und übersichtlich, sodass sich die Projekte,

Produkte oder SGEs eindeutig einem Kernbereich zuordnen lassen und die Ableitung einer entsprechenden Normstrategie ermöglicht wird (Vgl. Buchholz 2013, S. 163 ff.). **(5 Punkte)**

Kundenfokus: Durch die kundenorientierte Segmentierung, Bewertung des Kundennutzen, Priorisierung von Kundenprojekten, Identifizierung von Wachstumschancen sowie Monitoring und Anpassung trägt die Portfolioanalyse zur Förderung des Kundenfokus im Unternehmen bei. Sie ermöglicht eine gezielte Ausrichtung auf Bedürfnisse und Präferenzen der Kunden, was zu einer höheren Kundenzufriedenheit und Kundenbindung führen kann (Vgl. Schwab 2014, S. 437). Eine enge Kooperation mit Kunden ist jedoch nicht gegeben. **(3 Punkte)**

Partizipation: Die Partizipation wird durch die Portfolioanalyse gefördert, da Mitarbeiter ihre Perspektiven, Kenntnisse und Ideen einbringen und aktiv an der Bewertung und Gestaltung des Portfolios mitwirken (Vgl. Schawel; Billing 2014, S. 195 f.). Eine generelle Übertragung von Verantwortung, die Förderung von Kollaboration oder eine Ausrichtung auf Mitarbeiterzufriedenheit ist jedoch nicht festzustellen. **(2 Punkte)**

Proaktivität: Durch die Portfolioanalyse können Chancen und Potenziale hinsichtlich der Untersuchungsgegenstände identifiziert werden. Indem verschiedene Projekte, Produkte oder SGEs bewertet und verglichen werden, können Möglichkeiten zur Erweiterung, Diversifizierung oder Verbesserung des Portfolios erkannt werden. Dies fördert die Proaktivität, da das Unternehmen frühzeitig auf Chancen reagieren und strategische Maßnahmen ergreifen kann. Darüber hinaus lassen sich potenzielle Risiken und Herausforderungen ermitteln, sodass diese minimiert oder vermieden werden können. Ein Portfolio hilft dabei, die Geschäftsstrategie flexibler zu gestalten und aktiv nach innovativen Lösungen sucht (Vgl. Schwab 2014, S. 437). Es lässt sich jedoch feststellen, dass die Treffsicherheit stark von der Bewertung der externen Einflüsse, die über die zwei Dimensionen hinausgehen, abhängig ist (Vgl. Schwab 2014, S. 437). Zudem basiert die Analyse auf Ist- und Vergangenheitswerten von Produkten und Dienstleistungen (Vgl. Schulz 2023). **(4 Punkte)**

Transparenz: Im Rahmen der Portfolioanalyse werden Informationen, wie Kennzahlen, Leistungsdaten oder strategische Ziele offengelegt. Durch die strukturierte Methoden und die Visualisierung werden Entscheidungen nachvollziehbar und leicht verständlich. **(4 Punkte)**

Risikocontrolling

Komplexitätsreduktion: Das Risikocontrolling unterstützt die systematische Identifikation, Bewertung und Priorisierung von Risiken. Dies hilft dabei, die Komplexität zu reduzieren, indem man sich auf die relevanten Risiken konzentriert und fundierte Entscheidungen treffen kann. Dadurch wird ebenso eine Optimierung begrenzter Ressourcen ermöglicht (Vgl. Guserl;

Pernsteiner 2015, S. 438; Vgl. Schwab 2014, S. 371). Dennoch ist diese Best Practice mit einem aufwendigen und umfassenden Prozess verbunden, bei dem viele Faktoren Berücksichtigung finden müssen, um ein ganzheitliches Verständnis über die Gesamtrisikoposition des Unternehmens zu erhalten. **(2 Punkte)**

Kundenfokus: Ebenso lassen sich kundenbezogene Risiken antizipieren und bewältigen. Beispiele dafür sind Risiken, wie Produktqualität, Lieferkettenunterbrechungen, Kundendatenverlust oder Compliance-Verstöße. Durch die Vermeidung dieser Risiken können Kundeninteressen geschützt und Kundenunzufriedenheit vermieden werden. **(4 Punkte)**

Partizipation: Mithilfe partizipativer Ansätze können Mitarbeiter in den Prozess des Risikomanagements einbezogen werden. Sie haben die Möglichkeit, Erfahrungen, Fachwissen oder ihre Perspektive einzubringen. Zudem kann das Risikocontrolling als Anlass dienen, Mitarbeiter im Umgang mit Risiken zu schulen. Durch die Übertragung von Verantwortung und Befugnissen an diejenigen, die mit den operativen Risiken am besten vertraut sind, wird die Partizipation gefördert. **(3 Punkte)**

Proaktivität: Durch die Früherkennung von Risiken können Unternehmen proaktiv handeln und rechtzeitig Maßnahmen ergreifen, um potenzielle negative Auswirkungen zu vermeiden oder zu minimieren. Dies trägt nachhaltig zur Stabilität und zum Schutz des Unternehmenswertes bei. Jedoch lässt sich feststellen, dass die Bewertung von Risiken anhand von Wahrscheinlichkeit zunehmend kritisiert wird (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 445). In der Literatur wird daher auf eine No-Go-Politik verwiesen, wodurch sich die mögliche Gesamtrisikoposition verringert (Vgl. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 445). **(3 Punkte)**

Transparenz: Durch die Offenlegung von Risiken, die Kommunikation innerhalb der Risikobewertung oder die Berichterstattung über Risikomaßnahmen wird die Transparenz im Unternehmen gefördert. Darüber hinaus führt die Einbindung von Stakeholdern und ihrer Anliegen und Bedenken im Zusammenhang mit Risiken zu einer Verbesserung der Transparenz, sodass diese aktiv an der Entwicklung von Gegenmaßnahmen mitwirken können. **(5 Punkte)**

Rolling Forecast

Komplexitätsreduktion: Auf einem hohen Aggregationsniveau liefern Rolling Forecasts genauere Werte (Vgl. Hope; Player 2012, S. 312). Die Erstellung eines Forecasts unter Verwendung einer Vielzahl an Informationen ist somit nicht zweckdienlich (Vgl. Hope; Player 2012, S. 307; Vgl. Lorain 2010, S. 180). **(4 Punkte)**

Kundenfokus: Durch die regelmäßige Aktualisierung des Forecasts können Unternehmen sich verändernde Kundenanforderungen besser verstehen und berücksichtigen. Zudem ermöglicht diese Methode eine flexible Ausrichtung der Ressourcen auf Kundenbedürfnisse. **(4 Punkte)**

Partizipation: Ein Rolling Forecast basiert auf der regelmäßigen Aktualisierung und Überprüfung der finanziellen Prognosen. Dies erfordert eine kontinuierliche Zusammenarbeit zwischen den verschiedenen Abteilungen und Teams innerhalb einer Organisation. Zudem ermöglicht diese Practice oftmals einen Bottom-up-Ansatz, bei dem Mitarbeiter ihre eigenen Prognosen und Schätzungen einbringen. **(4 Punkte)**

Proaktivität: Forecasting-Prozesse werden als schlank und flexibel charakterisiert, insbesondere durch eine Reduzierung des Ressourceneinsatzes in allen beteiligten Unternehmensfunktionen und -ebenen (Vgl. Biedermann 2014, S. 148). Hierbei wird auf eine Zukunftsorientierung anhand von Ist-Wird-Vergleichen abgezielt. Dadurch wird der Jahresend-Fokus vermieden und rechtzeitig auf neue Herausforderungen reagiert. Der mit der Budgetierung einhergehenden Vergangenheitsorientierung wird dadurch entgegengewirkt (Vgl. Becker; Goretzki 2015, S. 38). **(5 Punkte)**

Transparenz: Durch den Rolling Forecast wird ein kontinuierlicher Informationsaustausch zwischen Beteiligten gefördert. Es wird meist eine breite Gruppe von Stakeholdern mit einbezogen, wie bspw. das Management, Investoren oder Aufsichtsbehörden. Dies ermöglicht einen Einblick in die finanziellen Prognosen und den Fortschritt des Unternehmens (Vgl. Lorain 2010, S. 197 ff.). **(4 Punkte)**

Szenarioanalyse

Komplexitätsreduktion: Durch die Strukturierung von Informationen bei der Entwicklung von Strategien wird eine Reduzierung der Komplexität ermöglicht. Dabei wird eine Vielzahl möglicher Entwicklungen in überschaubare und greifbare Modelle überführt (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58 f.). Die Komplexität kann jedoch nur begrenzt reduziert werden, da die Generierung von Szenarien durch die Abbildung kombinierter Entwicklungen verschiedener Themenbereiche erfolgt (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). **(2 Punkte)**

Kundenfokus: Die verschiedenen Szenarien können potenzielle Veränderungen hinsichtlich der Bedürfnisse, Erwartungen und Verhaltensweisen der Kunden berücksichtigen. Dies ermöglicht dem Unternehmen, ihre Strategien, Angebotsgestaltungen und Aktivitäten aktiv darauf auszurichten. **(5 Punkte)**

Partizipation: Die Szenarioanalyse erfordert die Beteiligung von Mitarbeitern aus verschiedenen Bereichen und Hierarchieebenen und basiert auf kollaborativen

Entscheidungsfindungen, um alternative Szenarien zu entwickeln und zu bewerten. Die Partizipation wird gefördert, indem Entscheidungen nicht nur vom Top-Management getroffen werden, sondern ein breites Spektrum von Meinungen und Fachwissen einbezogen wird (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). **(5 Punkte)**

Proaktivität: Der Vorteil der Szenarioanalyse liegt vor allem in der Berücksichtigung der Variabilität von alternativen Entwicklungen in der Zukunft (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 59). Zudem wird auf durch Wahrscheinlichkeiten geprägte Prognosen verzichtet, deren rechnerisches, meist lineares Fortschreiben der Vergangenheit nachweislich zu Fehlern führt (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). **(5 Punkte)**

Transparenz: Bei der Szenarioanalyse ist eine offene Kommunikation über Annahmen, Daten und Informationen erforderlich. Dies fördert die Transparenz, da es den Mitarbeitern ermöglicht, die Grundlagen und den Kontext der Szenarioanalyse besser zu verstehen. **(4 Punkte)**

Target Costing

Komplexitätsreduktion: Die Umsetzung des Target Costing kann komplex sein, da eine genaue Analyse der Kostenstrukturen und eine kontinuierliche Überwachung der Kosten während des gesamten Produktlebenszyklus erforderlich ist (Vgl. Schildmacher 2019, S. 59 ff.). **(1 Punkt)**

Kundenfokus: Die zunehmende Wettbewerbsintensität erfordert eine Ausrichtung auf Kundenbedürfnisse (Vgl. Woratschek 1995, S. 153 ff.). Target Costing implementiert das Konzept der Kundenorientierung in die Preisgestaltung (Vgl. Hiromoto 1988, S. 23 ff.). Dabei werden anhand von Verbundanalysen bzw. Conjoint-Analysen der Marktpreis eines Produktes durch Kundenbefragungen ermittelt (Vgl. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 133 ff.). Die Kostenanalyse konzentriert sich auf die Kundenanforderungen an Qualität, Produktpreis und Lieferzeit (Vgl. Isai; Geru 2020, S. 78). Jedoch kann im Hinblick auf die rigorose Kostensenkung festgestellt werden, dass dies die Produktqualität und somit auch die Kundenzufriedenheit negativ beeinflussen kann (Vgl. Schildmacher 2019, S. 59 ff.). **(4 Punkte)**

Partizipation: Target Costing nutzt multifunktionale Teams, die einstimmig für die Erzielung der Zielkosten verantwortlich sind (Vgl. Isai; Geru 2020, S. 79). Es beinhaltet eine aktive Kooperationsbeziehung, da Kostensenkungstechniken von allen beteiligten Mitgliedern eingesetzt werden (Vgl. Isai; Geru 2020, S. 79). **(4 Punkte)**

Proaktivität: Target Costing fördert die Proaktivität im Unternehmen, indem es den Fokus auf zukünftige Produktentwicklungen und -kosten legt. Jedoch werden keine

Wettbewerbspositionen berücksichtigt. Dies liegt zum einen an der schwierigen Informationsverfügbarkeit und zum anderen an der sehr statisch ausgelegten Vorgehensweise (Vgl. Schildmacher 2019, S. 62). **(3 Punkte)**

Transparenz: Die Zielkostenrechnung kann die Transparenz im Unternehmen fördern, indem es eine klare und transparente Kostenstruktur schafft und den Austausch von Informationen über Kosten und deren Einfluss auf den Produktpreis erleichtert. **(3 Punkte)**

6. Bewertung der Best Practices durch Berechnung des Nutzwertes

Zur Berechnung des Teilnutzwertes werden die Zielerträge mit dem jeweiligen Gewichtungsfaktor multipliziert. Anschließend erfolgt die Addition der einzelnen gewichteten Werte zu einer Gesamtkennzahl (Nutzwert). Die Vorgehensweise ist der Anlage 11 zu entnehmen.

7.3 Ergebnis

Die durchgeführte Nutzwertanalyse, bei der verschiedene Best Practices im agilen Controlling untersucht wurden, hat ergeben, dass die Szenarioanalyse die analysierten Bewertungskriterien am meisten erfüllt und als beste Methode hervorzuheben ist. Die Szenarioanalyse zeichnet sich durch ihre umfassende und zukunftsorientierte Betrachtung aus. Dadurch ermöglicht sie eine fundierte Bewertung möglicher zukünftiger Entwicklungen und potenzieller Risiken. Die Generierung unterschiedlicher Szenarien basiert zudem nicht auf dem unter Kritik stehenden Fortschreiben von Vergangenheitswerten, wie bei anderen Best Practices. Durch die Szenarioanalyse lassen sich unterschiedliche Entwicklungen verschiedener Themenbereiche abbilden, indem Perspektiven und Meinungen von beteiligten sukzessiv gesammelt werden. Dies fördert die Transparenz und Partizipation im agilen Unternehmen. Im Weiteren werden mehrdimensionale Beurteilungskriterien innerhalb der Analyse ermöglicht, die sich, je nach gewünschtem Informationsgehalt, auf Mitarbeiter, Kunden oder potenzielle Risiken beziehen (Vgl. Kappes 2022, S. 46 f.). Die Szenarioanalyse erzielt im Rahmen in fast allen relevanten Zielkriterien die höchste Punktzahl. Lediglich die Komplexitätsreduktion kann nur begrenzt erfolgen, da die Entwicklung von Szenarien einen umfassenden und weitreichenden Prozess darstellt (Vgl. Backhaus et. al. 2015, S. 58). Dieses Zielkriterium wurde jedoch nur mit einer geringen Gewichtung versehen, sodass sich die unzureichende Erfüllung kaum im Ergebnis widerspiegelt.

Die berechneten Nutzwerte sowie ein Ranking der untersuchten Best Practices sind der nachstehenden Tabelle 6 zu entnehmen.

Tabelle 6: Ergebnis der Nutzwertanalyse

[Quelle: Autorin]

Bewertungskriterien	Nutzwert	Ranking
Szenarioanalyse	4,528	1
Rolling Forecast	4,444	2
Benchmarking	3,959	3
Portfolioanalyse	3,667	4
Risikocontrolling	3,277	5
Beyond Budgeting	3,264	6
Target Costing	3,083	7

Eine Nutzwertanalyse dient der Identifizierung und Auswahl der für ein Unternehmen am besten geeignete Best Practice im agilen Controlling. Dabei ist zu beachten, dass die Ergebnisse nur so gut sind, wie die Qualität der verwendeten Daten und Bewertungskriterien. Daher ist die sorgfältige Auswahl der Bewertungskriterien sowie die zugrunde liegende Recherche ausschlaggebend, um ein aussagekräftiges Ergebnis zu erhalten. Da die Bewertungskriterien von der Autorin subjektiv gewichtet wurden, ergeben sich Verzerrungen im Ergebnis. Die Nutzwertanalyse ist ein universell einsetzbares, systematisches und relativ einfaches Verfahren, welches verschiedene Alternativen bewertet und abhängig von der jeweiligen Gesamtpunktzahl eine Entscheidung nahe legt (Vgl. Ludwig; Prätsch; Schikorra 2012, S. 375; Vgl. Schwab 2014, S. 220). Dennoch sollte die Bewertung auch immer vor dem Hintergrund der Vor- und Nachteile des Verfahrens erfolgen, da dies oft eine Scheingenauigkeit vortäuscht (Vgl. Ludwig; Prätsch; Schikorra 2012, S. 375; Vgl. Schwab 2014, S. 220; Vgl. Wöltje 2002, S. 144).

Folgende Vorteile sind hervorzuheben :

- Anordnung verschiedener Zielkriterien
- Visualisierung komplizierter und umfassender Entscheidungen
- Entscheidungssituationen sind plausibel und nachvollziehbar

- (Kritische) Würdigung aller notwendiger Kriterien
- Dokumentation der Ergebnisse
- Überprüfung und Objektivierung komplexer Entscheidungen (Ludwig, Prätsch & Schikorra 2012, S. 376)

Folgende Nachteile sind zu berücksichtigen:

- Vortäuschung der Objektivität der Entscheidungsfindung durch subjektive Bewertungs- und Zielkriterienauswahl
- komplizierte Herstellbarkeit der Nutzenabhängigkeit der Zielkriterien
- schwierige Formulierung von operationalen Bewertungskriterien
- vielfältige Abstimmungen können das Verfahren sehr aufwendig und zu komplex machen
- mögliche Inkonsistenz bei der Beurteilung von Alternativen (Ludwig, Prätsch & Schikorra 2012, S. 376)

Als Ergänzung zur Nutzwertanalyse wird häufig eine Risikoanalyse durchgeführt, um potenzielle Risiken und Unsicherheiten im Zusammenhang mit den betrachteten Alternativen zu identifizieren und zu bewerten. Dies war der Autorin aus Zeitgründen und aufgrund des Umfangs der vorliegenden Arbeit nicht möglich.

8 Schlussbetrachtung

Im Rahmen der vorliegenden Masterarbeit wurde die Rolle der Agilität im Controlling systematisch untersucht und analysiert. Neue Höhen der Volatilität und Unsicherheit bewegen Unternehmen dazu, ihre Strukturen und Prozesse mit einem Fokus auf Flexibilität und Anpassungsfähigkeit nezugestalten (Vgl. Becker et al. 2021, S. 3; Vgl. Gergs 2017, S. 317). Daher stellt sich die Frage, welche Controlling-Konzepte diese Anforderungen erfüllen und welche einen klaren Anpassungsbedarf aufweisen. Klassische Methoden sind gekennzeichnet durch Bürokratie, Hierarchie und Inflexibilität und können aufgrund der starren Strukturen dem Anpassungsdruck nicht standhalten (Vgl. Meredith; Francis 2000, S. 137; Vgl. Zhang; Sharifi 2000, S. 497).

Die Ergebnisse dieser Arbeit haben gezeigt, dass die Implementierung agiler Controlling-Instrumente große Chancen bietet. Es lassen sich dadurch nicht nur potenzielle Risiken und Herausforderungen im dynamischen Geschäftsumfeld antizipieren, sondern auch nachhaltige Wettbewerbsvorteile erzielen. In diesem Zusammenhang wurden die agilen Controlling-Methoden Benchmarking, Beyond Budgeting, Portfolioanalyse, Risikocontrolling, Rolling Forecast, Szenarioanalyse und Target Costing untersucht. Es lässt sich feststellen, dass diese Best Practices Kriterien aufweisen, die die Agilität im Unternehmen auf verschiedene Weise fördern. Anhand der Nutzwertanalyse konnte die Szenarioanalyse als beste Methode im agilen Kontext ermittelt werden. In der Praxis muss man sich jedoch nicht für eine Best Practice entscheiden. Es werden Möglichkeiten geboten, wie sich verschiedene Controlling-Werkzeuge miteinander kombinieren lassen, um einen höheren Agilitätsgrad zu erreichen. Beispielsweise ist es sinnvoll, einen durchgängig rollierenden Forecast mit dem Beyond Budgeting zu verbinden (Vgl. Kappes 2022, S. 46). Ebenso wird an eine Kombination des Risikocontrollings mit Szenariotechniken und Frühwarnsystemen appelliert (Vgl. Henke; Lück 2003, S. 288).

Anlagenverzeichnis

Anlagen 1: Tabelle „Suchbegriffe Literaturrecherche“	VIII
Anlagen 2: Tabelle „Definitionen zur organisatorischen Agilität“	IX
Anlagen 3: Tabelle „Vergleich traditionelles und agiles Management“	XIII
Anlagen 4: Tabelle „Häufigkeitsanalyse agiler Controllinginstrumente“	XV
Anlagen 5: Tabelle „Finanzkennzahlen zur Verwendung bei einem Benchmarking“	XVII
Anlagen 6: Tabelle „Kundenbezogene Kennzahlen zur Verwendung beim Benchmarking“	XIX
Anlagen 7: Tabelle „Drei Ansätze des Budgetings im Vergleich“	XXI
Anlagen 8: Tabelle „Die zwölf Gestaltungsprinzipien des Beyond Budgeting-Modells“ ..	XXII
Anlagen 9: Abbildung „Untersuchungsbereiche für die Szenarioanalyse“	XXIV
Anlagen 10: Tabelle „Häufigkeitsanalyse der Bewertungskriterien“	XXV
Anlagen 11: Tabelle „Nutzwertanalyse der Best Practices“	XXVIII

Anlagen 1: Tabelle „Suchbegriffe Literaturrecherche“

[Quelle: Autorin]

Themenbereich	Suchbegriff
Agilität	Agilität, Agility, agil, flexibel agile, flexible, lean, future driven development, rapid
Verknüpfung mit (AND)	
Agile Organisation	Organisation, Management organization, enterprise, management, organizational
Controlling	Definition, Controlling, Management, Unternehmensführung controlling, controllership
Agilität im Controlling	Rolle Controller, Voraussetzungen, Potenzial, Business Partner, Aufgaben roles, business partner
Best Practices	Methoden, Aufgaben, Best Practices
Benchmarking	Benchmark, Benchmark-Analyse, Benchmarking, Vergleich
Beyond Budgeting	Beyond Budgeting, Budgeting, Budgetierung, Advance/Better Budgeting, Budgets
Dynamische KPIs	KPIs, Key Performance Indicators, Kennzahlen, Indikator, Performance, Performance Measurement
Portfolioanalyse	Portfolio, Portfolioanalyse, Portfoliomatrix, BCG
Risikocontrolling	Risikocontrolling, Risikomanagement
Rolling Forecast	Rolling Forecast, Forecast, Forecasting, Berichtswesen
Szenarioanalyse	Szenarioanalyse, Szenario, Prognose, Vorhersage
Target Costing	Target Costing, Zielkosten
Nutzwertanalyse	Nutzwertanalyse, Scoring Modell

Anlagen 2: Tabelle „Definitionen zur organisatorischen Agilität“

[Quelle: Autorin]

Autor	Definition
Arteta; Giachetti 2004, S. 495	The ability of an organization to adapt to change and seize opportunities that become available due to change .
Aitken; Christopher; Towill 2002, S. 60	Agility is an ability to have visibility of demand, flexible and quick response and synchronized operations.
Barrand 2006, S. 41	Organizational model allowing for increased reaction speed , flexibility , anticipation, and permanent innovation.
Breu; Hemingway; Bridger 2001, S. 21	Organization-wide capability to respond rapidly to market changes and to cope flexibly with unexpected changes .
Brown; Agnew 1982, S. 29	The capacity to react quickly to rapidly changing circumstances , requires a focus in clear system output goals and the capability to match human resources to the demands on changing circumstances .
Charbonnier-Voirin 2011, S. 123	Response capability which is intentionally sought out and developed by the organization in order to enable it to act efficiently in a changing environment characterized in particular by complexity, turbulence, and uncertainty (...) corresponds to the organization's capacity for permanent adaptability , which attains not only by reacting rapidly to change but also through its potential of action in anticipating and seizing the opportunities offered by change , in particular through anticipation, innovation, and learning.
Cho; Jung; Kim 1996, S. 324	The ability to survive and progress in an environment with continuous and unpredictable changes by responding quickly to changes in the market.
Christopher 2000, S. 40	Agility is defined as the ability of an organization to respond rapidly to changes in demand, both in terms of volume and variety.
Dove 2001, S. 4f	The ability to manage and apply knowledge effectively, so that an organization has the potential to thrive in a continuously changing

	and unpredictable business environment [...] deriving from both the physical ability to act (response ability) and the intellectual ability to find appropriate things to act on (knowledge management).
Goldman; Nagel, Preiss 1995, S. 8, 30	Ability to thrive and prosper in a competitive environment of continuous and unanticipated change and to respond quickly to rapidly changing markets driven by customer-based valuing of products and services. Agility means delivering value to customers, being ready for change, valuing human knowledge and skills, and forming virtual partnership.
Gunasekaran 1998, S. 1223	Agile manufacturing can be defined as the capability to survive and prosper in a competitive environment of continuous and unpredictable change by reacting quickly and effectively to changing markets, driven by customer-designed products and services.
Kassim; Zain 2004, S. 174	Ability of a firm to face and adapt proficiently in a continuously changing and unpredictable business environment.
Kumar; Motwani 1995, S. 36	The ability to accelerate the activities on a critical path that commences with the identification of a market need and terminates with the delivery of a customized product.
Lin; Chiu; Chu 2006, S. 286	The agility supply chain focuses on promoting adaptability and flexibility, and has the ability to respond and react quickly and effectively to changing markets.
Mason-Jones; Naylor; Towill 2000, S. 56	Agility means using market knowledge and virtual corporation to exploit profitable opportunities in a volatile market place.
Meredith; Francis 2000, S. 137	In many industries competitive advantage, even survival, may depend upon the organisation's ability to respond to frequent and unpredictable change whilst meeting customers' specific

	requirements. This, we suggest, can be achieved through adopting agile policies and practices.
Narasimhan; Swink; Kim 2006, S. 442	Ability to efficiently change operating states in response to uncertain and changing demands placed upon it.
Qin; Nembhard 2010, S. 324	[...] many describe agility to be competency that involves actively taking advantage of opportunities and positively countering competitive threats , all of which arise from frequent, and sometimes large and unpredictable changes .
Sharifi; Colquhoun; Barclay; Dann 2001, S. 857	Capacity to understand the environment and to be flexible , cost effective and productive with consistent high quality.
Sharifi; Zhang 1999, S. 9	The ability to cope with unexpected changes , to survive unprecedented threats of business environment , and to take advantage of changes as opportunities.
Tolone 2000, S. 110	Agility implies effectively integrating supply chain and forging close and long term relationship with customers and suppliers.
Tseng; Lin 2011, S. 3694	Agile enterprises are concerned with change, uncertainty and unpredictability within their business environment and with making an appropriate response.
Vokurka; Flidner 1998, S. 166	The ability to produce and market successfully a broad range of low cost, high-quality products with short lead times in varying lot sizes, which provide enhanced value to individual customers through customization .
Weber; Tarba 2014, S. 5	The ability to remain flexible in facing new developments , to continuously adjust the company's strategic direction, and to develop innovative ways to create value.
Worley; Lawler 2010, S. 194	Agility is a dynamic organization design capability that can sense the need for change from both internal and external sources , carry

	out those changes routinely, and sustain above-average performance.
--	---

Anlagen 3: Tabelle „Vergleich traditionelles und agiles Management“

[Quelle: Autorin nach Nerur; Mahapatra; Mangalaraj 2005, S. 75; Sherehiy; Karwowski; Layer 2007, S. 457 f.; Stock- Homburg; Groß 2019, S. 455 ff.; Trost 2018, S. 274 ff.]

Komponente	Klassisch	Agil
Organisationsstruktur	Hierarchie, vertikal; Autorität und Stabilität	Flache Hierarchie; Flexibilität und Partizipation
Fundamentale Annahmen	Vollständig spezifizierbares und vorhersagbares System, das hinsichtlich der Produkterstellung eine sorgfältige und umfangreiche Planung, Vorhersage und Dokumentation umfasst	In kleinen Teams erfolgt die iterative Entwicklung der Produkte anhand von Prinzipien der kontinuierlichen Designverbesserung durch schnelle Tests und Kundenfeedback
Führungsstil	Command-and-Control; Prozesszentriert	Leadership-and-Collaboration; Menschenorientiert
Rolle der Führungskraft	Manager, Leiter und Lenker	Koordinator, Moderator und Berater
Kommunikation	Formal; Lange Kommunikationswege	Informal; Kurze Kommunikationswege
Kontrollspanne	Führungskräfte kontrollieren Handlungsabläufe; Vorgabe strikter Regeln	Selbstverantwortung und -kontrolle der Mitarbeiter; Hohe Transparenz
Rollenzuweisung	Teambildung anhand von Funktionen (> zehn Mitarbeiter) mit wenig Verantwortung	Selbstorganisierte, interdisziplinäre Teams (< zehn Mitarbeiter) mit viel Verantwortung
Motivation	Mensch ausschließlich durch Geld motivierbar	Physische Faktoren ausschlaggebend;

		Arbeitsinhalt als treibende Kraft
Vergütung	Zentrale Vergütung; Gegenleistung für Arbeit; Konsequenz aus Leistung und Verantwortung	Individuelle und teambezogene Vergütungskomponenten; Voraussetzung für Leistung und Verantwortung
Prozessstruktur	Entwicklung des idealen Prozesses unabhängig von der ausführenden Person mittels hoher Standardisierung und Formalisierung	Anpassung jeden Prozesses auf das Team anhand des Fokus auf die Personen und die individuellen Kompetenzen
Kundenintegration	Wichtig; Sammlung von Kundenfeedback in der Analysephase vor Beginn der Entwicklung	Erfolgskritisch; Beteiligung des Kunden anhand des Kundenfeedbacks über den gesamten Prozess hinweg

Anlagen 4: Tabelle „Häufigkeitsanalyse agiler Controllinginstrumente“

[Quelle: Autorin]

Agile Controlling-Instrument	Literaturverweis
Benchmarking	Barth; Giannaku 2017, S. 60 Busch 2018, S. 233 Camp 1989, S. 19 Hammerschmidt 2006, S. 91 f., 97 f. Kleinfeld 1997, S. 106 Kühnapfel 2017, S.63 Meredith; Francis 2000, S. 141 Ropers 2022, S. 31 Schwab 2014, S. 420 f.
Beyond Budgeting	Becker 2019, S. 177 ff., 181 Becker; Baltzer; Ulrich 2014, S. 134 Becker; Leyk; Riemer 2015, S. 141 f. Feichtinger 2022, S. 131 ff., 207 Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 344 f. Hanschke 2017, S. 54 f., 84 Hope; Fraser 2003, S. 19 f., 61, 10 ff., 92, 123 ff., 145 Horváth 2018, S. 51 Pfläging 2003, S. 418, 440, 449 ff., 480 Pfläging 2015, S. 67 ff., 71 f. Pfläging; Selders 2012, S. 399 f.
Portfolioanalyse	Buchholz 2013, S. 84, 161 ff. Gerl; Roventa 1983, S. 145 Gramlich et. al. 2021, S. 10 ff. Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 303 Hofmeister et. al. 2000, S. 4 Kreilkamp 1987, S. 317 Peitsch 2005, S. 94 Schawel; Billing 2014, S. 195 f. Schwab 2014, S. 437

Risikocontrolling	<p>Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48 ff. Guserl; Pernsteiner 2015, S. 425, 438, 445 ff. Henke; Lück 2003, S. 282 ff. Lehmann 2022, S. 26 ff. Prätsch; Schikorra; Ludwig 2012, S. 312 ff. Schwab 2014, S. 369 ff.</p>
Rollierende Forecasting	<p>Becker; Goretzki 2015, S. 37 f. Biedermann 2014, S. 145 ff. Christmann-Schwaab 2017, S. 36 ff. Friedinger 2015, S. 33 f. Hohorst; Kübel 2014, S. 185 Hope; Player 2012, S. 307 ff. Horváth 2018, S. 47 KPMG 2007, S. 30 Lorain 2010, S. 180, 195 Röösli; Bunce 2012, S. 27</p>
Szenarioanalyse	<p>Backhaus et. al. 2015, S. 58 ff. Hofmeister et. al. 2000, S. 412 f. Kappes 2022, S. 46 f. Schoemaker 1995, S. 26 ff.</p>
Target Costing	<p>Ellram 2006, S. 22 Griga; Krauleidis; Kosiol 2017, S. 131 ff. Hiromoto 1988, S. 23 ff. Homburg et. al. 2021, S.845 Isai; Geru 2020, S. 75 Kato 1993, S. 38 Navissi; Sridharan 2017, S. 70 f. Okano 2005, S. 226 Schildmacher 2019, S. 59 ff., 89 Sakurai 1989, S. 40 f. Woratschek 1995, S. 153 ff.</p>

Anlagen 5: Tabelle „Finanzkennzahlen zur Verwendung bei einem Benchmarking“

[Quelle: Autorin]

Kennzahl	Bedeutung
Accounts Receivable Turns	Umschlagshäufigkeit der Forderungen; wie häufig sich die Forderungen innerhalb einer Periode erneuert haben
Days Accounts Receivable	Forderungstage; Anzahl der Tage, die die Forderungen im Schnitt ausstehend sind
Days Inventory	Lagertage; Anzahl der Tage, die das Unternehmen durch den bestehenden Lagerbestand abdecken könnte
Debt-Equity Ratio	Verschuldungsgrad; prozentualer Anteil, wie viel Fremdkapital im Gesamtkapital enthalten ist
Earnings before interest and taxes (EBIT)	Operatives Ergebnis
Earnings before interest, tax, depreciation and amortization (EBITDA)	Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen auf Sachanlagen und Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
Earnings before taxes (EBT)	Gewinn vor Steuern
Eigenkapitalrendite	Zu wie viel Prozent das Eigenkapital verzinst wird
Eigenkapitalquote	Verhältnis des Eigenkapitals zum Gesamtkapital eines Unternehmens
Gesamtkapitalrendite	Erwirtschafteter Gewinn mit Fremd- und Eigenkapital
Inventory Turns	Umschlagshäufigkeit des Lagers; wie häufig sich das Lager innerhalb einer Periode erneuert hat
Net Working Capital	Netto-Umlaufvermögen; prozentualer Anteil, zudem das kurzfristige Fremdkapital durch das Umlaufvermögen gedeckt ist
Return On Assets (ROA)	Profitabilität des Geschäfts relativ zum eingesetzten Anlagevermögens

Return On Capital Employed (ROCE)	Kapitalrendite; Höhe der Rendite auf das eingesetzte Kapital
Return on Investment (ROI)	Profitabilität des Geschäfts relativ zum eingesetzten Kapital
Return On Sales (ROS)	Umsatzrendite; Prozentuales Ergebnis, das nach Deckung aller Kosten, inklusive Steuern, erzielt wird

Anlagen 6: Tabelle „Kundenbezogene Kennzahlen zur Verwendung beim Benchmarking“

[Quelle: Autorin]

Best Practice	Vorteile
Customer Lifetime Value (CLV)	Kundenertragswert Kennzahl zur Bestimmung der Rentabilität von Kunden Betrachtung kundenspezifischer Ein- und Auszahlungsströme über die Dauer der Geschäftsbeziehung (Vgl. Kirchgeorg 2023)
Konversionsraten	Konversationsraten qualifizierter Kontakte zwischen verschiedenen Prozessschritten (Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 10 ff.)
Kundenakquisitionskosten	Kosten, die für die Gewinnung neuer Kunden aufgewendet werden (Marketingausgaben), durch die Anzahl der innerhalb eines bestimmten Zeitraums gewonnenen Kunden geteilt werden (Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 10)
Kundenbindungsrate	Prozentsatz der Gesamtkundenzahl innerhalb eines gewissen Zeitintervalls, die als Kunden beim Unternehmen verbleiben (Vgl. Sangwa; Sangwan 2017, S. 72)
Net Promoter Score	Misst, inwiefern Konsumenten ein Produkt weiterempfehlen würden (Vgl. Ottens; Wahrlich 2022, S. 12)
Return on Customer (ROC)	Rate, mit der ein Unternehmen aus einem bestimmten Kunden Mehrwert schaffen kann Misst sowohl den von einem Kunden in der Periode erzielten Gewinn als auch alle Veränderungen des Lifetime-Werts des Kunden während einer Periode (Vgl. Peppers; Rogers 2006, S. 318) Summe des Gewinns aus einem Kunden in der aktuellen Periode zuzüglich etwaiger Änderungen im Wert des

	Kundens geteilt durch durch den Wert zu Beginn der Periode (Vgl. Peppers; Rogers 2006, S. 321)
--	---

Anlagen 7: Tabelle „Drei Ansätze des Budgetings im Vergleich“

[Quelle: Autorin nach Horváth & Partners 2004, S. 59]

	Better Budgeting	Beyond Budgeting	Advanced Budgeting
Theoretischer Aufbau	Nein	12 Prinzipien	8 Horváth & Partners-Prinzipien
Neugestaltungsansatz	Nur ausgewählte Bereiche	Gesamtes Managementsystem	Ausgewählter Teil des Managementsystems: Planungs- und Budgetierungssystem
Ergebnis	Effizienzsteigerung/ Aufwandssenkung	Bessere Unternehmenssteuerung durch adaptive Prozesse und Subsidiarität von Entscheidungen	Steigerung der Planungsqualität und Verringerung des Budgetierungsaufwands
Absicht	Beibehaltung der Budgetierung	Abschaffung der Budgetierung	Rückdrängung der Bedeutung von Budgets
Instrumente	Keine fundamentale Veränderung	6 Instrumente, welche die Budgetfunktion ersetzen	Gleiche Instrumente wie Beyond Budgetings, aber Selektion möglich
Umsetzung	Einfach, geringer Nutzen	Schwierig, Erfolg fraglich	Schrittweise, hoher Nutzen
Patentlösung	Ja	Ja	Nein

Anlagen 8: Tabelle „Die zwölf Gestaltungsprinzipien des Beyond Budgeting-Modells“

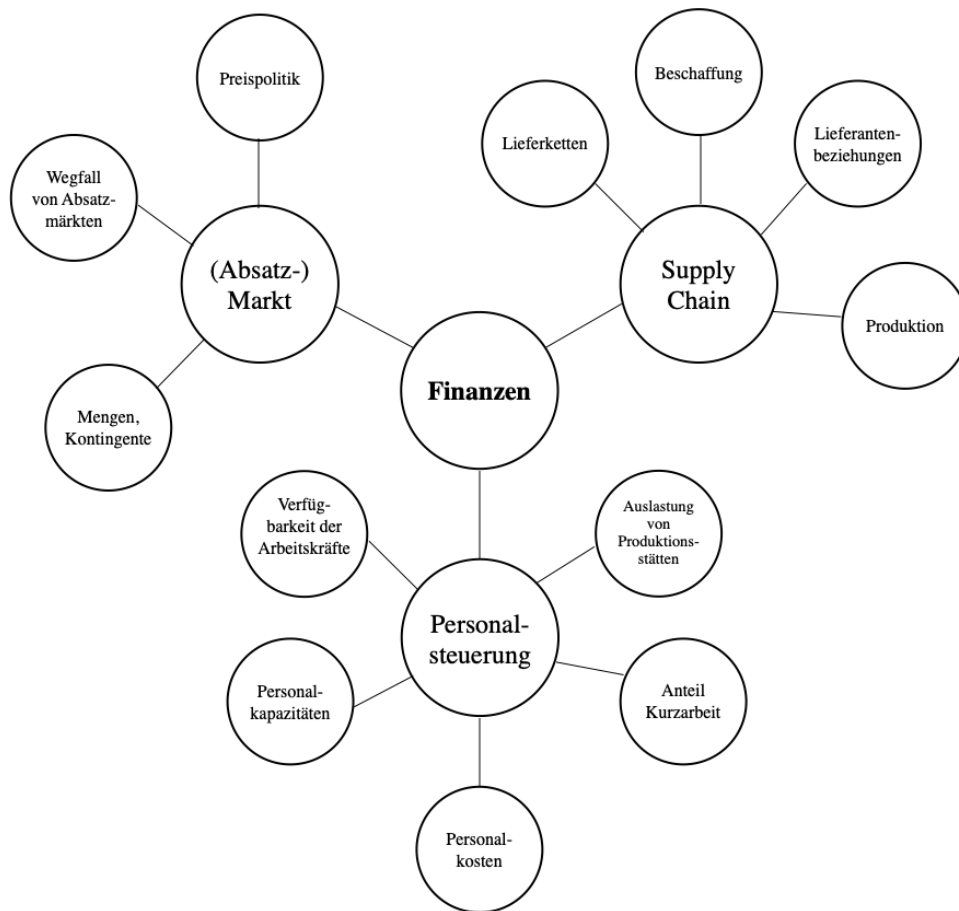
[Quelle: Autorin nach Pfläging; Selders 2012, S. 400]

Steuerungsprinzipien für dezentralisierte Organisation und Selbstführung		
Prinzip	Tu dies (Beyond Budgeting)	Nicht das (Budgetsteuerung)
1. Kundenfokus	Fokussierung aller auf die Verbesserung von Kundenergebnissen	Erreichen vertikal verhandelter Ziele
2. Verantwortung	Schaffung eines Netzwerks vieler kleiner, ergebnisverantwortlicher Einheiten	Zentralisierende Hierarchien, Verantwortung „oben“
3. Leistungsklima	Hochleistungsklima, basierend auf relativem Teamerfolg am Markt	Erreichen innengerichteter Ziele „koste es, was es wolle“
4. Handlungsfreiheit	Dezentralisierung der Entscheidungsautorität und -fähigkeit an kundennahe Teams	Mikromanagement/Eingriffe von oben, strikte Planeinhaltung
5. Führung	Steuerung auf Grundlage klar formulierter Ziele, Werte und Begrenzungen	Detaillierte Regelwerke und Budgets
6. Transparenz	Offene und geteilte Information für alle	Restriktiver Informationszugang und Status durch Information
Steuerungsprinzipien für flexible Steuerungsprozesse und Leistungsmanagement		
Prinzip	Tu dies (Beyond Budgeting)	Nicht das (Budgetsteuerung)
1. Zielsetzung	Hochgesteckte, bewegliche Ziele für kontinuierliche, relative Verbesserung	Inkrementelle, fixierte Jahresziele

2. Vergütung	Gemeinsamen Erfolg im Nachhinein an-hand relativer Ist-Leistung belohnen	Erreichen individueller vorab fixierter, Ziele
3. Planung	Planung als einbeziehender, kontinuierlicher und aktionsorientierter Prozess	Planung als jährliches Top-Down-Event
4. Kontrolle	Kontrolle anhand relativer Leistungsmessung zu Markt/Kollegen/Vorperioden/Trends	Plan-Ist-Abweichungen
5. Ressourcen	Ressourcen bedarfsbezogen und „ad hoc“ verfügbar machen	Jährliche Budgetzuweisungen, Allokationen und Umlagen
6. Koordination	Dynamische, horizontale und möglichst „marktliche“ Koordination	Jährliche Planungszyklen

Anlagen 9: Abbildung „Untersuchungsbereiche für die Szenarioanalyse“

[Quelle: Autorin nach Kappes 2022, S. 47]



Anlagen 10: Tabelle „Häufigkeitsanalyse der Bewertungskriterien“

[Quelle: Autorin]

Bewertungskriterien		Literaturverweis
Oberkriterien	Unterkriterien	
Komplexitätsreduktion		<p>Bottani 2010, S. 251</p> <p>Choi 2002, S. 182</p> <p>Christmann-Schwaab 2017, S. 37</p> <p>Häusling; Kahl 2018, S. 17 f.</p> <p>Horváth 2018, S. 4, 513</p> <p>Nerur; Mahapatra; Mangalaraj 2005, S. 74</p> <p>Pfläging 2015, S. 74</p> <p>Szyperski 1974, S. 683</p> <p>Winkler 2022, S. 12</p>
Kundenfokus	<p>Kundenanforderungen</p> <p>Kundenorientierung</p> <p>Kundenwünsche</p> <p>Kundenbezogene Kennzahlen</p>	<p>Amrhein; Holst, 2022, S. 19</p> <p>Beck et. al. 2001</p> <p>Bottani 2010, S. 251</p> <p>Goldman; Nagel, Preiss 1995, S. 8, 30</p> <p>Gunasekaran 1998, S. 36, 1223</p> <p>Kaufmann 2014, S. 274</p> <p>Kumar; Motwani 1995, S. 36</p> <p>Lin; Chiu; Chu 2006, S. 287</p> <p>Meredith; Francis 2000, S. 137</p> <p>Prince und Kay, 2003, S. 308</p> <p>Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 366</p> <p>Tolone 2000, S. 110</p> <p>Wildemann 2018, S. 62</p> <p>Vokurka; Fliedner 1998, S. 166</p>

		Yusuf; Sarhadi; Sarhadi; Gunasekaran, 1999, S. 33 f.
Partizipation	Cross-Funktionalität Dezentralisierung Eigenverantwortung Flache Hierarchien Kollaboration Kooperation Selbstorganisation Teamarbeit Verantwortungsübernahme	Amrhein; Holst 2022, S. 19 Beck et. al. 2001 Child; Rodriguez 2003, S. 348 ff. Choi 2002, S. 182 Dunford et. al. 2007, S. 25 Feldbauer-Durstmüller; Mayr; Wiesinger 2022, S. 48 Muduli 2017, S. 47 f. Ropers 2022, S. 31 Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 366
Proaktivität	Anpassungsfähigkeit Antizipation Dynamik Flexibilität Schnelligkeit	Aitken; Christopher; Towill 2002, S. 60 Amrhein; Holst 2022, S. 19 ff. Arteta; Giachetti 2004, S. 495 Barrand 2006, S. 41 Beltrán-Martin & Roca-Puig 2013, S. 646 Breu; Hemingway; Bridger 1994, S. 21 Bottani 2010, S. 251 Brown & Agnew, 1982, S. 29 Charbonnier-Voirin 2011, S. 123 Child; Rodriguez 2003, S. 345 Cho; Jung; Kim 1996, S. 324 Christopher 2000, S. 40 Dove 2001, S. 10 Dunford et. al. 2007, S. 25 Feichtinger 2022, S. 64 Förster; Wendler 2012, S. 2 Goldman; Nagel, Preiss 1995, S. 8, 30

		<p>Gunasekaran 1998, S. 36, 1240</p> <p>Horváth 2018, S. 42 f.</p> <p>Kassim; Zain 2004, S. 174</p> <p>Lin; Chiu; Chu 2006, S. 286</p> <p>Meredith; Francis 2000, S. 137</p> <p>Muduli 2017, S. 47</p> <p>Narasimhan; Swink; Kim 2006, S. 442</p> <p>Nijssen; Paauwe 2012, S. 3315</p> <p>Qin; Nembhard 2010, S. 325</p> <p>Sharifi; Zhang 2000, S. 496</p> <p>Sußbauer; Westphal-Westenacher 2003, S. 366</p> <p>Weber; Tarba 2014, S. 5</p> <p>Wildemann 2018, S. 62</p> <p>Winkler 2022, S. 12</p> <p>Yusuf; Sarhadi; Gunasekaran, 1999, S. 33 f.</p>
Transparenz	<p>Kommunikation</p> <p>Wissensaustausch</p> <p>Wissenstransfer</p>	<p>Amrhein; Holst 2022, S. 19 ff.</p> <p>Cervone 2010, S. 19</p> <p>Child; Rodriguez 2003, S. 348 ff.</p> <p>Dunford et. al. 2007, S. 25</p> <p>Kaufmann 2014, S. 274</p> <p>Michalisin; Smith; Kline 1997, S. 374</p> <p>Winkler 2022, S. 16</p>

Anlagen 11: Tabelle „Nutzwertanalyse der Best Practices“

[Quelle: Autorin]

Bewertungskriterien	Gewichtung	Benchmarking		Beyond Budgeting		Portfolioanalyse		Risikocontrolling		Rolling Forecast		Szenarioanalyse		Target Costing Punkte Gewichtung	
		Punkte	Gewichtung	Punkte	Gewichtung	Punkte	Gewichtung	Punkte	Gewichtung	Punkte	Gewichtung	Punkte	Gewichtung		
Komplexitätsreduktion	12,5%	3	0,375	5	0,625	5	0,625	2	0,25	4	0,5	2	0,25	1	0,125
Kundentfokus	20,83%	5	1,042	2	0,417	3	0,625	4	0,833	4	0,833	5	1,042	4	0,833
Partizipation	12,5%	3	0,375	4	0,5	2	0,25	3	0,375	4	0,5	5	0,625	4	0,5
Proaktivität	44,44%	4	1,778	3	1,333	4	1,778	3	1,333	5	2,222	5	2,222	3	1,333
Transparenz	9,72%	4	0,389	4	0,389	4	0,389	5	0,486	4	0,389	4	0,389	3	0,222
Summe	100%	19	3,959	18	3,264	18	3,667	17	3,277	21	4,444	21	4,528	15	3,011
Ranking			3.		6.		4.		5.		2.		1.		7.

Literaturverzeichnis

- Aitken, J.; Christopher, M.; Towill, D. (2002): Understanding, Implementing and Exploiting Agility and Leanness, in: International Journal of Logistics Research and Applications, Jg. 5, Heft 1, S. 59-74.
- Albayrak, C. A.; Gadatsch, A.; Haag, B. (2022): Agiles IT-Controlling, in: HMD Praxis der Wirtschaftsinformatik, Jg. 59, Heft 1, S. 1165–1181.
- Arteta, B. M.; Giachetti, R. E. (2004): A measure of agility as the complexity of the enterprise system, in: Robotics and Computer-Integrated Manufacturing, Jg. 20, Heft 6, S. 495- 503.
- Backhaus, K.; Roeder, N.; Bunzemeier, H.; Mohr, S.; Leifke, C. (2015): Strategische Zukunftsplanung mithilfe der Szenarioanalyse, in: Welz, A. (Hrsg.) (2015): Impulse zwischen Herzchirurgie und Medizintechnik, Springer, Berlin, Heidelberg.
- Baltzer, B.; Ulrich, P. (2019): Die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption nach Wolfgang Becker, in: Ulrich, P.; Baltzer, B. (Hrsg.) (2019): Wertschöpfung in der Betriebswirtschaftslehre, 1. Auflage, Kohlhammer, Wiesbaden, S. 95-126.
- Barrand, J. (2006): Le Manager agile, Vers un nouveau management pour affronter la turbulence, 1. Auflage, Dunod, Paris.
- Barth, T., Giannaku A. (2017): Unternehmensanalyse mit Bilanzkennzahlen, 2. Auflage, UVK Verlag, Konstanz, München.
- Baumöl, U.; Kißler, M. (2018): Meilenstein des Controllings: Die systemgestützte Controlling- Konzeption, in: Wieseahn, A.; Kißler, M. (Hrsg.) (2018): Erfolgreiches Controlling - Theorie, Praxis und Perspektiven, 1. Auflage, Nomos, Vahlen, S. 21-36.
- Beatty, R. (2005): Workforce agility: The new frontier for competitive advantage, 1. Auflage, Price Waterhouse Coopers LLP, New York.

Beck, K.; Beedle, M.; van Bennekum, A. (2001): Manifesto for Agile Software Development. Letzte Aktualisierung: 2001. URL: <https://agilemanifesto.org> - Download vom 07.04.2023.

Becker, W. (2019): Wertschöpfungsorientiertes Controlling, Konzeption und Umsetzung, 14. Auflage, Kohlhammer, Bamberg.

Becker, W.; Baltzer, B. (2009): Controlling, Eine instrumentelle Perspektive, 1. Auflage, opus, Bamberg.

Becker, W.; Baltzer, B. (2010): Die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption, 1. Auflage, Kohlhammer, Bamberg.

Becker, W.; Baltzer, B.; Ulrich, P. (2014): Wertschöpfungsorientiertes Controlling, Konzeption und Umsetzung, 1. Auflage, Kohlhammer, Stuttgart.

Becker, W.; Benz, K. (1996): Effizienz des Controlling, 1. Auflage, Kohlhammer, Bamberg.

Becker, W.; Biel, A.; Baltzer, B.; Ulrich, P. (2015): Wertschöpfungsorientiertes Controlling, Interview mit Prof. Dr. Dr. habil. Wolfgang Becker, Dr. Björn Baltzer und Dr. Patrick Ulrich, Universität Bamberg, in: Controller Magazin, Jg. 40, Heft 1, S. 4–10.

Becker, W.; Feichtinger, C.; Langer, J.; Becker, N. (2021): Agilität im Supply-Chain-Controlling – eine empirische Analyse, 1. Auflage, Kohlhammer, Bamberg.

Becker, S. D.; Goretzki, L. (2015): Unsicherheiten effizient managen, in: Schäffer, U.; Weber, J. (Hrsg.) (2015): Controlling & Management Review – Budgetierung und Planung, 1. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 36-41.

Becker, A.; Leyk, J.; Riemer, L. (2015): Best Practice Award: Agile Planung bei Bayer MaterialScience, in: Gleich, R.; Gänßlen, S.; Kappes, M.; Kraus, U.; Leyk, J.; Schandl, M. (Hrsg.) (2015): Moderne Instrumente der Planung und Budgetierung, 2. Auflage, Haufe, Freiburg, S. 125–146.

Becker, W.; Ulrich, P. (2019): Strategic Value Management, Theorien, Methoden und Konzepte, 1. Auflage, Kohlhammer, Stuttgart.

Beltrán-Martin, I.; Roca-Puig, V. (2013): Promoting employee flexibility through HR practices, in: Human Resource Management, Jg. 52, Heft 5, S. 645-674.

Bhasin, S. (2008): Lean and performance measurement, in: Journal of Manufacturing Technology Management, Jg. 19, Heft 5, S. 670-684.

Biedermann, S. (2014): Planung & Forecasting in der Konsumgüterindustrie: Fallstudie für einen Kosmetikhersteller, in: Buttikus, M.; Eberenz, R. (Hrsg.) (2014): Controlling in der Konsumgüterindustrie - Innovative Ansätze und Praxisbeispiele, 1. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 145-164.

Bititci, U.S.; Carrie, A.S.; McDevitt, L. (1997): Integrated performance measurement systems: a development guide, in: International Journal of Operations & Production Management, Jg. 17, Heft 5, S. 522-534.

Borchert, S.; Crapanzano S. (2022): Agilität im Controlling - Ergebnisse einer 360° Befragung zum Stand agiler Arbeitsweisen, in: Controller Magazin, Jg. 47, Heft 3, S. 6-10.

Bottani, E. (2010): Profile and enablers of agile companies, in: International Journal of Production Economics, Jg. 125, Heft 2, S. 251-261.

Breu, K.; Hemingway, C. J.; Bridger, D. (2001): Workforce agility: the new employee strategy for the knowledge economy, in: Journal of Information Technology, Jg. 17, Heft 1, S. 21-31.

Brown, J.; Agnew, N. (1982): Corporate Agility, in: Business Horizons, Jg. 25, Heft 2, S. 29-33.

Buchholz, L. (2013): Strategisches Controlling – Grundlagen, Instrumente, Konzepte, 2. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden.

Busch, V. (2018): Benchmarking als Innovationsmotor: Gestaltungsebenen von Benchmarkingprozessen im Rahmen der Öffentlichen Verwaltung in: Wieseahn, A.; Kißler, M. (Hrsg.) (2018): Erfolgreiches Controlling - Theorie, Praxis und Perspektiven, 1. Auflage, Nomos, Vahlen, S. 217-234.

Buschbacher, F. (2016): Wertschöpfung mit Big Data Analytics, in: Schäffer, U.; Weber, J. (Hrsg.) (2016): Big Data – Zeitwende für Controller, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 40-45.

Camp, R. C. (1989): Benchmarking: The Search for Industry Best Practices that Lead to Superior Performance, 1. Auflage, ASQC Quality Press, Milwaukee.

Cervone, H.F. (2010): Understanding agile project management methods using Scrum, in: OCLC Systems & Services, Jg. 27, Heft 1, S. 18-22.

Charbonnier-Voirin, A. (2011): The Development and Partial Testing of the Psychometric Properties of a Measurement Scale of Organizational Agility, in: Management, Jg. 14, Heft 2, S. 119-156.

Child, J.; Rodrigues, S. B. (2003): Corporate Governance and New Organizational Forms: Issues of Double and Multiple Agency, in: Journal of Management and Governance, Jg. 7, Heft 4, S. 337-360.

Cho, H.; Jung, M.; Kim, M. (1996): Enabling technologies of agile manufacturing and its related activities in Korea, in: Computers and Industrial Engineering, Jg. 30, Heft 3, S. 323-334.

Choi, J. N. (2002): External Activities and Team Effectiveness: Review and Theoretical Development, in: Small Group Research, Jg. 33, Heft 2, S. 181-208.

Christmann-Schwaab, T. (2017): Rolling Forecast – Potenziale und Erfolgsfaktoren, in: Controlling, Jg. 29, Heft 3, S. 36-38.

Christopher, M. (2000): The agile supply chain: Competing in volatile markets, in: Industrial Marketing Management, Jg. 29, Heft 1, S. 37-44.

Cowboy, K. (2009): Agility from First Principles: Reconstructing the Concept of Agility in Information Systems Development, in: Information Systems Research, Jg. 20, Heft 3, S. 329-354.

Deloitte GmbH: CFO Insights Management-Reporting (2021): Das modern Management-Reporting: Steuerungsinstrument statt Datensalat. Letzte Aktualisierung: 05/2021. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/finance-transformation/CFO-Insights-Management-Reporting.pdf> - Downlaod vom 08.05.2023.

Deutsche Bahn (2022): Einkaufsvolumen. Letzte Aktualisierung: 2022. URL: <https://ibir.deutschebahn.com/2022/de/konzernlagebericht/geschaeftsverlauf/beschaffung/einkaufsvolumen/> - Download vom 10.05.2023.

Dittmer, G. (2022): Rationales Management: Komplexität methodisch meistern, 1. Auflage, Springer Verlag, Berlin, Heidelberg.

Dove, R. (2001): Response Ability. The Language, Structure, and Culture of the Agile Enterprise, 1. Auflage, Wiley, New York.

Dunford, R.; Palmer, I.; Benveniste, J.; Crawford, J. (2007): Coexistence of 'old' and 'new' organizational practices: Transitory phenomenon or eduring feature?, in: Asia Pacific Journal of Human Resources, Jg. 45, Heft 1, S. 24-43.

Ellram, L.M. (2006): The implementation of target costing in the United States: theory versus practice. Journal of Supply Chain Management, Jg. 42, Heft 1, S. 13-26.

Engelfried, J. (2011): Nachhaltiges Umweltmanagement, 2. Auflage, Oldenbourg Verlag, München.

Falter, T.; Thienemann, J. (2022): Controller auf dem Weg in die Zukunft - Wegweiser aus der Zukunftswerkstatt für Controller, in: Controller Magazin, Jg. 47, Heft 3, S. 22-25.

Feichtinger, C. (2022): *Agiles Controlling - Anforderungen und Umsetzungsempfehlungen*, 1. Auflage, Springer Gabler, Bamberg.

Feldbauer-Durstmüller, B.; Mayr, S.; Wiesinger, S. (2022): *Stellenanzeigen im Controlling - Spiegeln sie die Flexibilisierung im Controlling wieder?*, in: *Controller Magazin*, Jg. 47, Heft 3, S. 48-51.

Fiedler, R.; Gräf, J. (2012): *Einführung in das Controlling: Methoden, Instrumente und IT-Unterstützung*, 3. Auflage, De Gruyter, Oldenbourg.

Fka (2023): *Langjährige Benchmarking-Kompetenz*. Letzte Aktualisierung: 2023. URL: <https://www.fka.de/de/kompetenzen/benchmarking.html> - Download vom 03.05.2023.

Fleig, J. (2022): *Beyond Budgeting – Definition, Vorteile und Risiken*. Letzte Aktualisierung: 30.06.2022. URL: <https://www.business-wissen.de/artikel/beyond-budgeting-definition-vorteile-risiken-mit-checkliste/> - Download vom 28.04.2023.

Fliegenbaum, A.; Hart, S.; Schendel, D. (1996): *Strategic reference point theory*, in: *Strategic Management Journal*, Jg. 17, Heft 3, S. 219-235.

Förster, K.; Wendler, S. (2012): *Theorien und Konzepte zu Agilität in Organisationen*. Dissertationsspapier der Dresdner Beiträge zur Wirtschaftsinformatik Nr. 63/12, in: *Dresdner Beiträge zur Wirtschaftsinformatik*, Nr. 63, TU Dresden.

Friedinger, M. (2015): *Budgetierung im Wandeln*, in: Schäffer, U.; Weber, J. (Hrsg.) (2015): *Controlling & Management Review – Budgetierung und Planung*, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 32-34.

Gandomani, T. J.; Zulzalil, H.; Ghani, A.; Sultan, A. B. (2013): *Towards Comprehensive and Disciplined Change Management Strategy in Agile Transformation Process*, in: *Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology*, Jg. 6, Heft 13, S. 2345-2351.

Gehrckens, H.M. (2016): Agilität im Kontext der digitalen Transformation – Kernanforderung an die Organisation von morgen, in: Heinemann, G., Gehrckens, H. M.; Wolters, U. J.; dgroup GmbH

(Hrsg.) (2006): Digitale Transformation oder digitale Disruption im Handel: Vom Point-of-Sale zum Point-of-Decision im Digital Commerce, 1. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden, : 79-108.

Gergs, H. J. (2017): Change the Change Management! Die Kunst der kontinuierlichen Selbsterneuerung von Unternehmen., in: Gruppe. Interaktion. Organisation. Zeitschrift für Angewandte Organisationspsychologie (GIO), Jg. 48, Heft 4, S. 317–325.

Gerl, K.; Roventa, P. (1983): Strategische Geschäftseinheiten - Perspektiven aus der Sicht des Strategischen Managements, in: Kirsch, W.; Roventa, P. (Hrsg.) (1983): Bausteine eines Strategischen Managements, 1. Auflage, De Gruyter, S. 141-161.

Goldman, S. L.; Nagel, R. N.; Preiss, K. (1995): Agile Competitors and Virtual Organizations: strategies for Enriching the Customer, 1. Auflage, Van Nostrand Reinhold, New York.

Gramlich, S.; Obreiter, N.; Otomierczyk, L.; Storz, L. (2021): Portfolioanalysen im Vergleich, in: Arbeitspapiere für Marketing und Management, Jg. 59, S. 1-33.

Griga, M.; Krauleidis, R.; Kosiol, A. (2017): Controlling für Dummies, 3. Auflage, Wiley-VCH Verlag, Weinheim.

Grosswiele, L.; Röglinger, M; Friedl, B. (2013): A decision framework for the consolidation of performance measurement systems, in: Decision Support Systems, Jg. 54, Heft 2, S. 1016-1029.

Gunasekaran, A. (1998): Agile manufacturing: Enablers and an implementation framework, in: International Journal of Production Research, Jg. 36, Heft 5, S. 1223-1247.

Guserl, R.; Pernsteiner, H. (2015): Finanzmanagement – Grundlagen, Konzepte, Umsetzung, 2. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden.

Hadid, W.; Mansouri, A. (2014): The lean-performance relationship in services: a theoretical model, in: International Journal of Operations & Production Management, Jg. 34, Heft 6, S. 750-785.

Hammerschmidt, M. (2006): Marketingeffizienzanalyse und Benchmarking - Marketing efficiency analysis and benchmarking, in: Hammerschmidt, M. (Hrsg.) (2006): Effizienzanalyse im Marketing, 1. Auflage, DUV Deutscher Universitäts-Verlag, Mannheim.

Hanschke, I. (2017): Agile in der Unternehmenspraxis, Fallstricke erkennen und vermeiden, Potenziale heben, 1. Auflage, Springer Vieweg, Wiesbaden.

Häusling, A.; Kahl, M. (2018): Treiber für Agilität – Gründe und Auslöser, in: Häusling, A. (Hrsg.): Agile Organisationen: Transformationen erfolgreich gestalten – Beispiele agiler Pioniere, Haufe, Freiburg, S. 17-26.

Heilmann, J.; Buttkus, M. (2014): KPI-Based Steering Logic, in: Buttkus, M.; Eberenz, R. (Hrsg.) (2014): Controlling in der Konsumgüterindustrie - Innovative Ansätze und Praxisbeispiele, 1. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 111-121.

Henke, M.; Lück, W. (2003): Risiko-Controlling in Wachstumsunternehmen, in: Achleitner, A. K.; Bassen, A. (Hrsg.) (2003): Controlling von jungen Unternehmen, 1. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, S. 281-298.

Henschel, K. (2022): 6 Gefahren bei der Benutzung externer Benchmarks. Letzte Aktualisierung: 05/2022. URL: <https://www.functionhr.de/blog/externe-benchmarks/> - Download vom 16.05.2023.

Hiromoto, T. (1988): Another hidden edge – Japanese management accounting, in: Harvard Business Review, Jg. 66, Heft 4, S. 22–26.

Hofmeister, P.; Joentgen, A.; Mikenina, L.; Weber, R.; Zimmermann, H.-J. (2000): Komplexitätsreduktion in der Szenarioanalyse mit Hilfe dynamischer Fuzzy-Datenanalyse, in: OR Spektrum, Jg. 22, S. 403-430.

Hohorst, S.; Kübel, K. (2014): , Transparenz für eine effektive und effiziente Konzernsteuerung: Management Reporting am Beispiel der Beiersdorf AG, in: Buttkus, M.; Eberenz, R. (Hrsg.) (2014): Controlling in der Konsumgüterindustrie - Innovative Ansätze und Praxisbeispiele, 1. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 183-195.

Homburg, C.; Hoppe, A.; Schick, R.; Braul, A. (2021): Accounting for preference dependency in target costing – a note, in: Review of Quantitative Finance and Accounting, Jg. 57, S. 845-858.

Hope, J.; Fraser, R. (2003): Beyond Budgeting, Wie sich Manager aus der jährlichen Budgetierungsfalle befreien, 1. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Hope, J.; Player, S. (2012): Beyond performance management: Why, when, and how to use 40 tools and best practices for superior business performance, 1. Auflage, Harvard Business Review Press, Boston.

Horváth, P. (2018): Neue Wege der Unternehmensplanung, in: Wieseahn, A.; Kißler, M. (Hrsg.) (2018): Erfolgreiches Controlling - Theorie, Praxis und Perspektiven, 1. Auflage, Nomos, Vahlen, S. 21-36.

Horváth & Partners (2004): Beyond Budgeting umsetzen: Erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, 1. Auflage, Schäffer-Poeschel.

Hornung, K. (2018): Controlling im Wandel, in: Wieseahn, A.; Kißler, M. (Hrsg.) (2018): Erfolgreiches Controlling - Theorie, Praxis und Perspektiven, 1. Auflage, Nomos, Vahlen, S. 287-290.

Hornung, K.; Kusterer, F. (2018): Controlling und Steuerung mit Kennzahlen in einem international tätigen Konzern - Strategische Rolle des CFO und erweiterte Aufgaben des

Controllings, in: Wieseahn, A.; Kißler, M. (Hrsg.) (2018): Erfolgreiches Controlling - Theorie, Praxis und Perspektiven, 1. Auflage, Nomos, Vahlen, S. 203-215.

Iffert, L. (2016): Predictive Analytics richtig einsetzen, in: Schäffer, U.; Weber, J. (Hrsg.) (2016): Big Data – Zeitwende für Controller, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 16-23.

Infineon Technologies AG (2022): Geschäftsbericht 2022.

Isai, V. M.; Geru, C. (2020): Challenges and Solutions in Management Accounting - Implementation of Target Costing in the Industry of Equipment Production, in: Economics & Applied Informatics, Jg. 26, Heft 3, S. 75-79.

Kaufmann, J. (2014): Nutzensteigerung von IT-Projekten in der Konsumgüterindustrie durch agile Implementierungsmethoden, in: Buttkus, M.; Eberenz, R. (Hrsg.) (2014): Controlling in der Konsumgüterindustrie - Innovative Ansätze und Praxisbeispiele, 1. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 269-292.

Kassim, N. M.; Zain, M. (2004): Assessing the Measurement of Organizational Agility, in: Journal of American Academy of Business, Jg. 4, Heft 1/2, S. 174-177.

Kato, Y. (1993): Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies, in: Management Accounting Research, Jg. 4, S. 33-47.

Keller, T. (1996): Benchmarking – Methoden und Techniken: mit einer kritischen Analyse des theoretischen Hintergrunds, 1. Auflage, Univation, Berlin.

Kidd, P. T. (1994): Agile manufacturing: Forging new frontiers, 1. Auflage, Addison-Wesley, Wokingham.

Kirchgeorg, M. (2023): Galber Wirtschaftslexikon, Customer Lifetime Value. Letzte Aktualisierung: 2023. URL: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/customer-lifetime-value-clv-29548> - Download vom 03.05.2023.

Kleinfeld, K. (1997): Benchmarking: Startpunkt einer vollumfänglichen Produktivitätssteigerung, in: Töpfer, A. (1997) (Hrsg.): Benchmarking - Der Weg zu Best Practice; Springer-Verlag Berlin: Heidelberg, S. 105-123.

KPMG (2007): Forecasting with confidence – Insights from leading finance functions, in: Audit, tax, advisory, KPMG, Publication number: 308-743, September 2007.

Kreilkamp, E. (1987): Strategisches Management und Marketing, 1. Auflage, De Gruyter, Berlin.

Kühnapfel, J. B. (2017): Vertriebscontrolling: Methoden im praktischen Einsatz, 1. Auflage, Springer Verlag, Wiesbaden.

Kumar, A.; Motwani, J. (1995): A methodology for assessing time-based competitive advantage of manufacturing firms, in: International Journal of Operations & Production Management, Jg. 15, Heft 2, S. 36-53.

Lehmann, G. (2022): Agilität bei der Beschaffung der Deutschen Bahn, in: Controller Magazin, Jg. 47, Heft 3, S. 26-30.

Lin, C.-T.; Chiu, H.; Chu, P.-Y. (2006): Agility index in the supply chain, in: International Journal of Production Economics, Jg. 100, Heft 2, S. 285-299.

Lorain, M. A. (2010): Should rolling forecasts replace budgets in uncertain environments, in: Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices, Jg. 20, S. 177-208.

Mason-Jones, R.; Naylor, B.; Towill, D. R. (2000): Engineering the lean supply chain, in: International Journal of Agile Management Systems, Jg. 2, Heft 1, S. 54-61.

Michalisin, M. D.; Smith, R. D.; Kline, D. M. (1997): In search of strategic assets, in: The International Journal of Organizational Analysis, Jg. 5, Heft 4, S. 360-387.

Meredith, S.; Francis, M. (2000): Journey towards agility: the agile wheel explored, in: The TQM Magazine, Jg. 12, Heft 2, S. 137-143.

Möller, M. (2007): Innovationsexperimente, Kundenintegrierendes Vorgehensmodell zur Entwicklung mobiler Dienste bei diskontinuierlichen Innovationen, 1. Auflage, Gabler Edition Wissenschaft, Wiesbaden.

Muduli, A. (2013): Workforce Agility: A Review of Literature, in: The IUP Journal of Management Research, Jg. 12, Heft 3, S. 1567-1586.

Narasimhan, R.; Swink, M.; Kim, S. W. (2006): Disentangling leanness and agility: An empirical investigation, in: Journal of Operations Management, Jg. 24, Heft 5, S. 440-457.

Navissi F., Sridharan V. (2017): Determinants of target costing adoption: a research note, in: Journal of Management Accounting Research, Jg. 29, S. 67-77.

Neely, A.; Gregory, M.; Platts, K. (2005): Performance measurement system design: a literature review and research agenda, in: International Journal of Operations & Production Management, Jg. 25, Heft 12, S. 1228-1263.

Nerur, S.; Mahapatra, R.K.; Mangalaraj, G. (2005): Challenges of Migrating to Agile Methodologies, in: Communications of the ACM, Jg. 45, Heft 5, S. 72-78.

Nijssen, M.; Paauwe, J. (2012): HRM in turbulent times: how to achieve organizational agility?, in: International Journal of Human Resource Management, Jg. 23, Heft 16, S. 3315-3335.

Okano, H. (2005): Japanese management accounting and recent changes of target costing at Toyota, in: International Conference on Management Accounting, S. 219-248.

Olbert, S.; Walbrach, T. (2019): Realizing an Agile Transformation Journey: How to Start on Monday Morning?, in: Olbert, S.; Prodoehl, H. G. (Hrsg.) (2019): Überlebenselixier Agilität, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 61-96.

Ottens, O.; Wahrlich, M. (2022): Agile Steuerung anhand kundenbezogener Kennzahlen, in: Schäffer, U.; Weber, J. (Hrsg.) (2015): Controlling & Management Review – Controlling digitaler Geschäftsmodelle, 2/2022, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 8-13.

Peitsch, A. L. (2005): Strategisches Management in Regionen: Eine Analyse anhand des Stakeholder-Ansatzes, 1. Auflage, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden.

Peppers, D.; Rogers, M. (2006): Return on Customer: A new metric of value creation — Return on investment by itself is not good enough, in: Journal of Direct, Data and Digital Marketing Practice, Jg. 7, Heft 4, S. 318-331.

Pfläging, N. (2003): Beyond Budgeting, Better Budgeting, Ohne feste Budgets zielorientiert führen und erfolgreich steuern, 1. Auflage, Haufe, Freiburg.

Pfläging, N. (2015): Controlling dynamikrobust und frei von Budgets, in: Schäffer, U.; Weber, J. (Hrsg.) (2015): Controlling & Management Review – Budgetierung und Planung, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 66-75.

Pfläging, N.; Selders, J. (2012): Beyond Budgeting: Dezentralisierte Führung und flexible Steuerungsprozesse umsetzen am Beispiel der Wertbildungsrechnung bei dm-drogerie markt, in: Dillerup, R.; Stoi, R. (Hrsg.) (2012): Fallstudien zur Unternehmensführung, 2. Auflage, vahlen, München, S. 397-415.

Pieper, S. (2017): Beyond Budgeting, in: Controlling, Jg. 29, Heft 1, S. 46-50.

Pötsch, H. D. (2012): Controlling bei Volkswagen - Stand und Entwicklungsperspektiven, in: Controlling, Jg. 24, Heft 2, S. 72-77.

Prätsch, J.; Schikorra, U.; Ludwig, E. (2012): Finanzmanagement – Lehr- und Praxisbuch für Investition, Finanzierung und Finanzcontrolling, 4. Auflage, Springer Gabler, Berlin, Heidelberg.

Prince, J.; Kay, J. M. (2003): Combining lean and agile characteristics: creation of virtual groups by enhanced production flow analysis, in: International Journal of Production Economics, Jg. 85, Heft 3, S. 305-318.

Qin, R.; Nembhard D. A. (2010): Workforce agility for stochastically diffused conditions - A real options perspective, in: International Journal of Production Economics, Jg. 125, Heft 2, S. 324-334.

Rieg, R. (2015): Planung und Budgetierung - Was wirklich funktioniert, 2. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden.

Rööfli, F.; Bunce, P. (2012): Gefährliche Doppelnatur von Budgets und ihre Überwindung, in: Controlling & Management, Jg. 56, Heft 2, S. 23-27.

Ropers, J. (2022): Modernes Controlling ist „beidhändig“- Nur das Bemühen um Standardprozesse und erfolgreicher Umgang mit Dynamik erzeugen Agilität, in: Controller Magazin, Jg. 47, Heft 3, S. 31.

Sakurai, M. (1989): Target costing and how to use it, in: Journal of Cost Management, Jg. 3, S. 39-50.

Sangwa, N. R.; Sangwan, K. S. (2017): Development of an integrated performance measurement framework for lean organizations, in: Journal of Manufacturing Technology Management, Jg. 29, Heft 1, S. 41-84.

Schauerte-Lüke, W. (2014): Praxisbericht: Konzeption und Umsetzung einer Finanzplanung in der Lebensmittelindustrie, in: Buttkus, M.; Eberenz, R. (Hrsg.) (2014): Controlling in der Konsumgüterindustrie - Innovative Ansätze und Praxisbeispiele, 1. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 167-181.

Schawel, C.; Billing, F. (2014): Top 100 Management Tools - Das wichtigste Buch eines Managers Von ABC-Analyse bis Zielvereinbarung, 5. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden.

Schildmacher, R. J. (2019): Weiterentwicklung des Target Costing unter besonderer Berücksichtigung der Automobilindustrie, 1. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden.

Schoemaker, P. (1993): Multiple scenario development: its conceptual and behavioral foundation, in: Strategic Management Journal, Jg. 14, S. 193-213.

Schoemaker, P. (1995): Scenario Planning: A Tool for Strategic Thinking, in: Sloan Management Review, Jg. 36, S. 25-40.

Schulte-Oversohl, H. (2014): Vertriebssteuerung, in: Buttkus, M.; Eberenz, R. (Hrsg.) (2014): Controlling in der Konsumgüterindustrie - Innovative Ansätze und Praxisbeispiele, 1. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 225-243.

Schulz, C. (2023): Die Portfolioanalyse – Angebote visuell einteilen & bewerten. Letzte Aktualisierung: 12.03.2023. URL: <https://www.consulting-life.de/portfolioanalyse/> - Download vom 15.05.2023.

Schwab, A. J. (2014): Managementwissen für Ingenieure – Wie funktionieren Unternehmen?, 5. Auflage, Springer Vieweg, Berlin, Heidelberg.

Serrador, P.; Pinto, J. (2015): Does agile work? A quantitative analysis of agile project success, in: International Journal of Project Management, Jg. 33, Heft 5, S. 1040-1051.

Sharifi, H.; Colquhoun, G.; Barclay, I.; Dann, Z. (2001): Agile Manufacturing: A management and Operational Framework, in: Proceedings of the Institution of Mechanical Engineers Part B-Journal of Engineering Manufacture, Jg. 215, Heft 6, S. 857- 869.

Sherehiy, B.; Karwowski, W.; Layer, J. K. (2007): A review of enterprise agility: Concepts, frameworks, and attributes, in: International Journal of Industrial Ergonomics, Jg. 37, Heft, S. 445-460.

Startup Campus (2020): Zielkostenrechnung – Target Costing. Letzte Aktualisierung: 15.12.2020. URL: <https://startup-campus.hs-furtwangen.de/zielkostenrechnung-target-costing/> - Download vom 03.05.2023.

Statista (2022 a): Statistiken zur Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Deloitte. Letzte Aktualisierung: 12.12.2022. URL: <https://de.statista.com/themen/2616/deloitte/#topicOverview> – Download vom 15.04.2023.

Statista (2022 b): Umsatz von dm bis 2022. Letzte Aktualisierung vom 14.11.2022. URL: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/233002/umfrage/umsatzentwicklung-des-dm-konzerns-weltweit-und-in-deutschland/> - Download vom 12.04.2023.

Statista (2023): Umsatz von Shell weltweit in den Jahren 2005 bis 2022. Letzte Aktualisierung: 10.03.2023. URL: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/159788/umfrage/umsatz-von-shell-seit-dem-jahr-2005/> - Download vom 10.05.2023.

Stock-Homburg, R., & Groß, M. 2019. Personalmanagement: Theorien-Konzepte-Instrumente, 4. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden.

Sußbauer, G.; Westphal-Westenacher, I. (2003): Implementierung eines risikoorientierten Steuerungs- und Überwachungssystems: Eine Lösung für größenadäquate Anpassungserfordernisse in der Entwicklung von Unternehmen?, in: Achleitner, A. K.; Bassen, A. (Hrsg.) (2003): Controlling von jungen Unternehmen, 1. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, S. 359-396.

Szyperski, N. (1974): Planungswissenschaft und Planungspraxis. Welchen Beitrag kann die Wissenschaft zur besseren Beherrschung von Planungsproblemen leisten, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Jg. 44, Heft 10, S. 667-684.

Tseng, Y. H.; Lin C. T. (2011): Enhancing enterprise agility by deploying agile drivers, capabilities and providers, in: Information Sciences, Jg. 181, Heft 17, S. 3693-3708.

Vokurka, R.; Fliedner, G. (1998): The journey toward agility, in: Industrial Management & Data Systems, Jg. 98, Heft 4, S. 165-171.

Weber, Y.; Tarba, S. Y. (2014): Strategic Agility: A State of the Art Introduction to the Special Section on Strategic Agility, in: California Management Review, Jg. 56, Heft 3, S. 5-12.

- Weichel, P.; Herrmann, J. (2016): Wie Controller von Big Data profitieren können, in: Schäffer, U.; Weber, J. (Hrsg.) (2016): Big Data – Zeitwende für Controller, Springer Gabler, Wiesbaden, S. 8-15.
- Wildemann, H. (2018): Die Digitalisierung zwingt die Unternehmen zu einem neuen Management, in: Wieseahn, A.; Kißler, M. (Hrsg.) (2018): Erfolgreiches Controlling - Theorie, Praxis und Perspektiven, 1. Auflage, Nomos, Vahlen, S. 59-66.
- Winkler, J. (2022): Agilität wirtschaftlich erfolgreich leben - Ein Praxisbeispiel der Firma XITASO, in: Controller Magazin, Jg. 47, Heft 3, S. 12-17.
- Wöltje, J. (2002): Investitions- und Finanzmanagement, Eine praxisorientierte Einführung, 1. Auflage, Fortis, Trosidorf.
- Woratschek, H. (1995): Die Preisforschung als Informationsgrundlage für das Marketing, in: Trommsdorff, V. (Hrsg.) (1995): Handelsforschung 1995/96, 1. Auflage, Springer Fachmedien, Wiesbaden, S. 153-171.
- Worley, C. G.; Lawler, E. E. (2010): Agility and organization design: A diagnostic framework, in: Organizational Dynamics, Jg. 39, Heft 2, S. 194-204.
- Wullenkord, A. (2018): Künstliche Intelligenz im Controlling und Rechnungswesen, in: Wieseahn, A.; Kißler, M. (Hrsg.) (2018): Erfolgreiches Controlling - Theorie, Praxis und Perspektiven, 1. Auflage, Nomos, Vahlen, 113-129.
- Yusuf, Y. Y.; Sarhadi, M.; Gunasekaran, A. (1999): Agile manufacturing: The drivers, concepts and attributes, in: International Journal of Production Economics, Jg. 62, Heft 1/2, S. 33-43.
- Zangemeister, C. (1976): Nutzwertanalyse in der Systemtechnik - Eine Methodik zur multidimensionalen Bewertung und Auswahl von Projektalternativen, 4. Auflage, Zangemeister & Partner, Winnemark.

Zhang, Z.; Sharifi, H. (2000): A methodology for achieving agility in manufacturing organizations, in: International Journal of Operations & Production Management, Jg. 20, Heft 4, S. 496-513.

Ehrenwörtliche Erklärung zur Urheberschaft

Ich erkläre hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne unerlaubte Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Ich bin mir bewusst, dass eine unwahre Erklärung Folgen haben wird.

Merseburg, 24.05.2023

Pia Lüdke