
Unternehmensführung & Controlling

Univ.-Professor Dr. Dr. habil. Wolfgang Becker

Die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption

von

Wolfgang Becker und Björn Baltzer



Otto-Friedrich-Universität Bamberg

Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge 172

ISBN 978-3-942099-00-4

Impressum

Herausgeber

Univ.-Professor Dr. Dr. habil. Wolfgang Becker
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Unternehmensführung und Controlling

Otto-Friedrich-Universität Bamberg
Feldkirchenstrasse 21
D-96045 Bamberg

Fon +49.(0)951.863.2507

Fax +49.(0)951.39705

Mail ufc@uni-bamberg.de

Internet www.professorwbecker.de

Druck

Copyright © by Univ.-Professor Dr. Dr. habil. Wolfgang Becker, Universität Bamberg.
Diese Publikation ist urheberrechtlich geschützt. Respect Creativity!

Bamberg 2010, Printed in Germany.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	V
1 Einleitung.....	1
2 Grundlagen.....	4
2.1 Charakterisierung von Unternehmen	4
2.2 Begriff der Controlling-Konzeption	7
2.3 Unterscheidung zwischen funktionaler und institutionaler Perspektive des Controlling	9
2.4 Begriff des Controlling im deutschsprachigen und im englischsprachigen Raum	10
3 Darstellung der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption	12
3.1 Wertschöpfungs-zweck und Ziele des Controlling	12
3.2 Lokomotion als originäre Controlling-Funktion.....	13
3.3 Abstimmung als derivative Controlling-Funktion.....	16
3.4 Schaffung von Informationskongruenz als derivative Controlling-Funktion.....	18
3.5 Manager und Controller als Träger von Controlling-Aufgaben	19
4 Diskussion der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption	22
4.1 Worin ist gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption die eigenständige Problemstellung des Controlling zu sehen?	22
4.2 Erscheint es geeignet, dem Controlling die Funktion einer Wertschöpfungsorientierung zukommen zu lassen?	23
4.3 Erscheint es sinnvoll, dem Controlling sowohl eine originäre Führungsfunktion als auch zwei derivative Führungsunterstützungsfunktionen zuzuordnen?.....	25
4.4 Trennt die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption deutlich zwischen der funktionalen und der institutionalen Perspektive des Controlling?	26
4.5 Auf welchem theoretischen Fundament basiert die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption?	27
4.6 Welche Praxisrelevanz weist die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption auf? ..	28
4.7 Wie lässt sich gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption Controlling einerseits vom Rechnungswesen und andererseits von der Unternehmensführung abgrenzen?	29
4.8 Inwieweit unterscheidet sich die wertschöpfungsorientierte von anderen Controlling-Konzeptionen des deutschsprachigen Raums?	32
4.9 Inwieweit lässt sich die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption mit dem US-amerikanischen Controlling-Verständnis verbinden?	33
Literaturverzeichnis	VI
Die Autoren	XI

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Ansatz der Forschung im Gegenstrom	3
Abbildung 2: Allgemeines Modell des unternehmerischen Handelns	6
Abbildung 3: Generische Elemente einer Controlling-Konzeption	8
Abbildung 4: Die <i>Balanced Value Map</i>	14
Abbildung 5: Controlling als Bestandteil des Management-Prozesses.....	16
Abbildung 6: Primäre und sekundäre Koordination.....	17
Abbildung 7: Informationskongruenz.....	18
Abbildung 8: Träger von Controlling-Aufgaben	20
Abbildung 9: Controlling-Definition	21
Abbildung 10: Zusammenarbeit von Managern und Controllern.....	27
Abbildung 11: Praxisrelevanz der Controlling-Funktionen	29

1 Einleitung

Beschäftigt man sich in der Wissenschaft und in der Wirtschaftspraxis mit dem ‚Phänomen Controlling‘, so sieht man sich einer großen Anzahl von Controlling-Konzeptionen gegenüber, die sich inhaltlich teilweise kaum, teilweise jedoch erheblich voneinander unterscheiden.¹ Da es sich beim Controlling zunächst um ein Praxisphänomen handelte, nahm sich die Wissenschaft mit einiger Verzögerung des Controlling an und entwickelte Controlling-Konzeptionen.² Im Laufe der Zeit entstanden zahlreiche Konzeptionen, unter anderem die hier behandelte wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption.³ Die Entwicklung neuer beziehungsweise die Weiterentwicklung bestehender Konzeptionen dauert bis zum heutigen Tage an. Ein wesentlicher Grund hierfür ist darin zu sehen, dass trotz der hohen Akzeptanz und großen Verbreitung des Controlling in Forschung und Lehre sowie Wirtschaftspraxis bislang noch keine ‚Generally Accepted Controlling Principles‘ verabschiedet wurden.⁴ Die Charakterisierung des Controlling als ‚Phänomen‘ scheint treffend gewählt, da phänomenologische Betrachtungen sich zwar regelmäßig auf etwas Reales, aber dennoch nicht völlig Gekläartes beziehen.

Die eine nachweisbar ‚richtige‘ Controlling-Konzeption kann und wird es allerdings niemals geben, denn die Entscheidung für ein bestimmtes Controlling-Verständnis stellt stets ein Werturteil dar, welches niemals falsch, sondern höchstens unzweckmäßig sein kann.⁵ Dies bedeutet jedoch nicht, dass die existierenden

¹ Den wohl umfassendsten Überblick über das Spektrum der Controlling-Konzeptionen gibt das Sammelwerk von *Scherm/Pietsch* (2004).

² Siehe *Weber/Schäffer* (2008), S. 20ff. für eine Darstellung der historischen Entwicklung der Controlling-Konzeptionen.

³ Siehe grundlegend *Becker* (1990) und *Becker* (1999).

⁴ Vgl. statt vieler *Weber/Schäffer* (2008), S. 20. Der Begriff ‚Generally Accepted Controlling Principles‘ geht auf *Küpper/Weber/Zünd* (1990), S. 282 zurück.

⁵ Vgl. *Bramseman/Heineke/Kunz* (2004), S. 551.

Konzeptionen des Controlling nicht kritisch miteinander verglichen werden könnten oder sollten. Für die Beurteilung einer Controlling-Konzeption nennt *Küpper* beispielsweise folgende drei Kriterien:⁶

- Existenz einer eigenständigen Problemstellung des Controlling;
- theoretische Fundierung des Controlling;
- bewährte Realisierung des Controlling in der Praxis.

Während sich das erste Kriterium vor allem auf die inhaltlichen Aspekte einer Controlling-Konzeption bezieht, so sprechen das zweite und das dritte Kriterium im Wesentlichen die Art des Zustandekommens einer Controlling-Konzeption an. Es wird darauf hingewiesen, dass weder ein rein deduktiver Ansatz noch ein ausschließlich induktiver Ansatz für die Entwicklung einer Controlling-Konzeption sinnvoll erscheinen, sondern dass eine Controlling-Konzeption vielmehr ‚im Gegenstrom‘ entwickelt werden sollte⁷ (siehe Abbildung 1). Nur so kann „das Dilemma, einerseits das Controlling aus theoretischer Sicht trennscharf abzugrenzen und andererseits ein mit der Realität konformes Controllingverständnis zu formulieren“⁸, gelöst werden.

⁶ Vgl. im Folgenden *Küpper* (2008), S. 6f.

⁷ Vgl. *Becker* (1990), S. 296.

⁸ *Franz/Kajüter* (2002), S. 123.

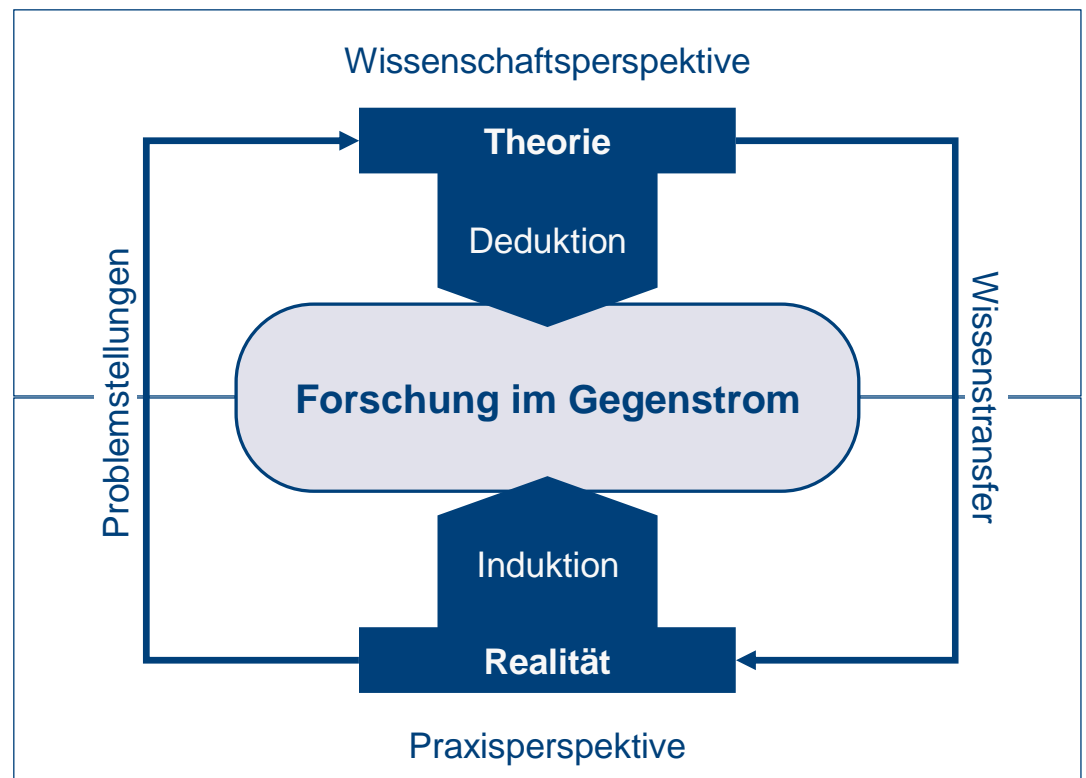


Abbildung 1: Ansatz der Forschung im Gegenstrom

Nach einer knappen Darlegung wesentlicher Grundlagen in Kapitel 2 wird die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption in Kapitel 3 vorgestellt. Im Anschluss daran erfolgt in Kapitel 4 eine kritische Diskussion der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption anhand ausgewählter Aspekte, wodurch einerseits die Anschlussfähigkeit der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption an andere Controlling-Konzeptionen aufgezeigt und andererseits auf wesentliche Unterschiede hingewiesen werden soll. Mittels dieser Vorgehensweise möchten die Autoren den wissenschaftlichen wie auch den praxisorientierten Leser dazu einladen und in die Lage versetzen, ein eigenes Werturteil über die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption zu fällen.

2 Grundlagen

Zum besseren Verständnis des Anliegens der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption sind zunächst einige grundlegende Ausführungen hilfreich. Zunächst wird mit einer multiperspektivischen Charakterisierung von Unternehmen das theoretische Fundament der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption gelegt. Im Anschluss daran ist der Begriff ‚Controlling-Konzeption‘ zu klären und auf die Unterschiede zwischen einer funktionalen und einer institutionalen Betrachtung des Controlling sowie zwischen dem Verständnis von Controlling im deutschsprachigen und im englischsprachigen Raum einzugehen.

2.1 Charakterisierung von Unternehmen

Unternehmen können als offene, zweckorientierte, strukturierte, komplexe, produktive und sozio-technische Systeme charakterisiert werden.⁹ Unter einem System ist hierbei eine Gesamtheit von Elementen mit Eigenschaften und Beziehungen zu verstehen. Die einzelnen Aspekte dieser zunächst systemorientierten Perspektive werden im Folgenden erläutert und dabei durch weitere Betrachtungsweisen ergänzt.

Die Kennzeichnung von Unternehmen als produktive Betriebe in Abgrenzung zu konsumptiven Haushalten zeigt, dass Unternehmen primär Produkte und Dienstleistungen zur Fremdbedarfsdeckung entwickeln, erstellen und vermarkten. Hierzu fragen Unternehmen Input an Beschaffungsmärkten nach, transformieren diese Produktionsfaktoren durch Kombination in Output und bieten diesen Output in Form von Produkten und Dienstleistungen wiederum an Absatzmärkten an.¹⁰ Die Interak-

⁹ Vgl. Ulrich (1968), S. 153ff.; Bleicher/Meyer (1976), S. 14ff.

¹⁰ Die Begriffe Angebot, Nachfrage und Märkte weisen darauf hin, dass Unternehmen freiheitlich-marktwirtschaftlichen Wirtschaftssystemen zuzuordnen sind, in Abgrenzung zu einer zentral verwalteten Wirtschaftsordnung.

tion mit anderen Marktteilnehmern zeigt die Offenheit von Unternehmen gegenüber ihrer Umwelt besonders deutlich. Als relevante Unternehmensumwelt ist jedoch über die unmittelbare Aufgabenumwelt hinaus auch die allgemeine Umwelt mit einer ökonomischen, rechtlichen, gesellschaftlichen, technischen, politischen sowie ökologischen Sphäre zu nennen.¹¹ Da die Unternehmensumwelt durch eine hohe und tendenziell zunehmende Komplexität geprägt ist, sind auch Unternehmen als komplex zu bezeichnen. Dies beruht auf der Erkenntnis, dass Unternehmen zur Sicherstellung ihres Überlebens eine komplexe Außensituation durch eine zwar komplexitätsreduzierte, aber dennoch weiterhin als komplex zu bezeichnende Innensituation wiedergeben müssen.¹² Die Sicherung der Existenz wird hierbei als übergeordnete Zielsetzung von Unternehmen angesehen. Im Sinne der allgemeinen Systemdefinition kann unter Komplexität die Differenziertheit, das heißt die Anzahl und Verschiedenheit der Elemente und Beziehungen, sowie die Dynamik, das heißt die Veränderung dieser Elemente und Beziehungen im Zeitablauf, verstanden werden.¹³ Zwischen Unternehmen und Umwelt bestehen wechselseitige Beziehungen, so dass ein Unternehmen nicht nur auf Umweltentwicklungen reagieren muss, sondern ebenso in mehr oder weniger großem Umfang auf seine Umwelt einwirken kann. Die Aufgabe der Unternehmensführung wird daher darin gesehen, eine möglichst ganzheitliche Harmonisation zwischen den extrasystemischen Kontextbedingungen und den intrasystemischen Systemelementen und -beziehungen herzustellen.¹⁴ Dazu hat die Unternehmensführung Entscheidungen zu treffen, deren Umsetzung durch Ausführungshandlungen erfolgt. Die Kennzeichnung von Unternehmen als sozio-technische Systeme weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Unternehmensführung stets

¹¹ Vgl. *Macharzina/Wolf* (2008), S. 19ff.

¹² Diese Notwendigkeit wird als ‚law of requisite variety‘ bezeichnet (vgl. *Ashby* (1956), S. 202ff.).

¹³ Vgl. *Luhmann* (1980), Sp. 1064f.

¹⁴ Vgl. *Bleicher/Meyer* (1976), S. 16ff.

sowohl technische und ökonomische wie auch Verhaltensaspekte des wirtschaftlichen Handelns zu beachten hat.¹⁵ Hinsichtlich des menschlichen Handelns sind hierbei insbesondere motivationale und kognitive Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Die Strukturiertheit von Unternehmen zeigt sich organisatorisch einerseits in einer Aufbaustruktur, bei der den einzelnen Stellen und Instanzen in unterschiedlichem Umfang Tätigkeiten der Führung, der Führungsunterstützung und der Ausführung übertragen werden.¹⁶ Darüber hinaus spiegelt sich die Strukturiertheit in einer Ablaufstruktur wieder, wobei entsprechend Prozesse der Steuerung, der Umsetzung und der Unterstützung unterschieden werden können¹⁷ (siehe Abbildung 2).

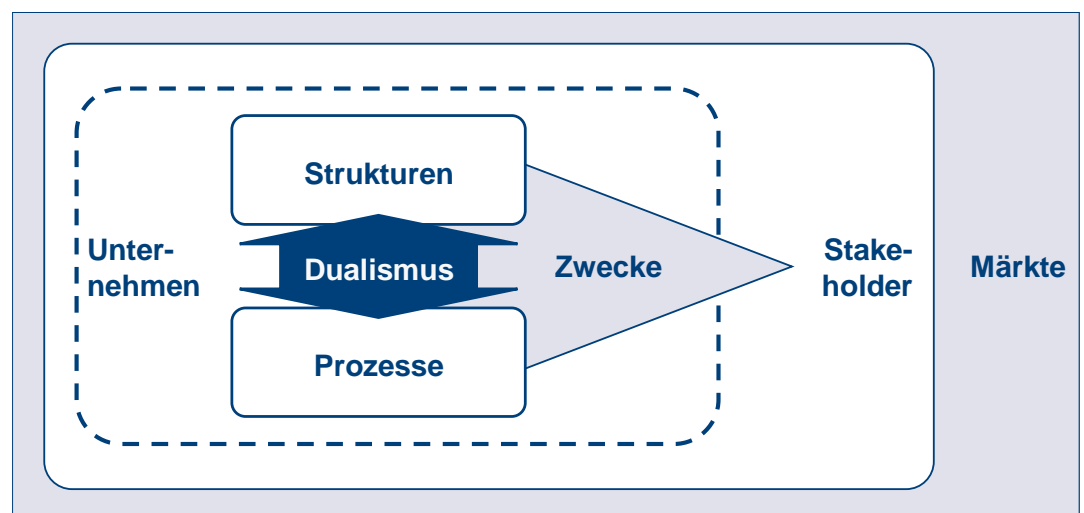


Abbildung 2: Allgemeines Modell des unternehmerischen Handelns

Die Zweckorientiertheit von Unternehmen ergibt sich schließlich dadurch, dass Unternehmen als Instrumente wirtschaftender Interessenträger verstanden werden können. Diese Interessenträger leisten Beiträge zum Unternehmen und hoffen, mit den daraus resultierenden Ansprüchen ihre individuellen Ziele errei-

¹⁵ Vgl. Küpper (2007), S. 2ff.

¹⁶ Vgl. Pietsch/Scherm (2004), S. 532f.

¹⁷ Vgl. Töpfer (2007), S. 484.

chen zu können.¹⁸ Da die Ziele der verschiedenen Interessengruppen jedoch nicht allein komplementär und indifferent, sondern oftmals konfliktär sind, werden daraus im Zuge eines Willensbildungsprozesses im Unternehmen aus den Zwecken die Ziele des Unternehmens gebildet.¹⁹ Im Ergebnis lassen sich vereinfachend der Stakeholder- und der Shareholder-Ansatz unterscheiden. Beim Stakeholder-Ansatz werden die Ziele der verschiedenen Interessengruppen mehr oder weniger gleichberechtigt berücksichtigt. Beim Shareholder-Ansatz wird den Zielen der Risiko-tragenden Eigentümer Vorrang eingeräumt und die Ziele der übrigen Interessengruppen finden lediglich als Nebenbedingungen Beachtung.

2.2 Begriff der Controlling-Konzeption

Controlling-Konzeptionen können als klar umrissene Grundvorstellungen verstanden werden, in denen alle charakteristischen Merkmale des Controlling enthalten sind.²⁰ Es handelt sich um zumeist von Wissenschaftlern²¹ entwickelte Aussagensysteme, die auf eine oder mehrere Theorien Bezug nehmen²² und Gestaltungsempfehlungen für die Wirtschaftspraxis geben.²³ Konzeptionen nehmen somit eine „Mittlerfunktion zwischen Theorie und Praxis“²⁴ ein. Als ‚charakteristische Merkmale‘ des Control-

¹⁸ Die instrumentelle und die koalitionstheoretische Sichtweise von Unternehmen weisen somit eine große Nähe auf (vgl. *Becker* (1996), S. 24f.

¹⁹ Die Interessengruppen können danach unterschieden werden, ob sie als Kerngruppen direkt oder als Satellitengruppen indirekt am Zielbildungsprozess beteiligt sind (vgl. *Heinen* (1982), S. 95ff.).

²⁰ Vgl. *Ziener* (1985), S. 28.

²¹ Daneben existieren einige so genannte ‚Praktikeransätze‘ (vgl. *Niedermayr* (1994), S. 22f.).

²² Ein Überblick über die zur Fundierung von Controlling-Konzeptionen herangezogenen Theorien findet sich bei *Wall* (2008), S. 467.

²³ Dies entspricht dem heutzutage gängigen Verständnis der Betriebswirtschaftslehre als angewandter Wissenschaft.

²⁴ Vgl. *Scherm/Pietsch* (2004), S. 8.

ling können im Wesentlichen²⁵ die Ziele des Controlling, die Funktionen und Aufgaben des Controlling,²⁶ die Träger dieser Controlling-Aufgaben sowie die Methoden, Instrumente und Werkzeuge des Controlling identifiziert werden, die als generische Elemente in nahezu allen Controlling-Konzeptionen beinhaltet sind (siehe Abbildung 3).²⁷

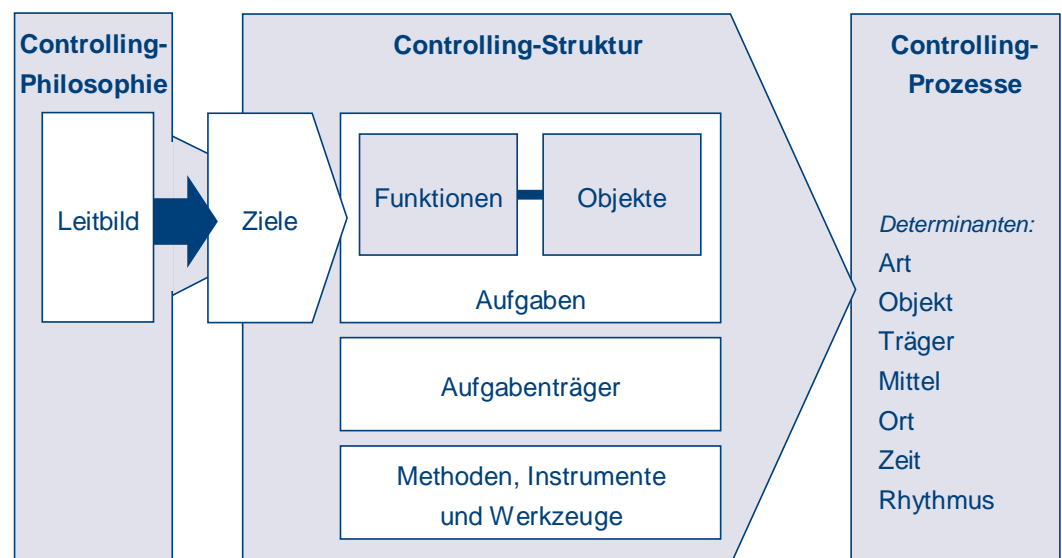


Abbildung 3: Generische Elemente einer Controlling-Konzeption

Controlling-Konzeptionen ermöglichen somit neben einer zielorientierten insbesondere eine funktionale, eine institutionale sowie eine instrumentelle Analyse des Phänomens Controlling.²⁸

²⁵ In erweiterter Betrachtung können zudem die Philosophie, die Objekte sowie die Prozesse des Controlling zu den Elementen von Controlling-Konzeptionen gezählt werden (vgl. *Becker* (1999), S. 10f.).

²⁶ Konkrete Aufgaben ergeben sich infolge der Durchführung allgemeiner Funktionen an Objekten (vgl. *Krüger* (1992), Sp. 223).

²⁷ Vgl. *Hess* (2002), S. 50.

²⁸ Vgl. *Küpper/Weber/Zünd* (1990), S. 282. Die instrumentelle Perspektive steht nicht im Fokus dieses Beitrags, siehe dazu ausführlich *Becker/Baltzer* (2009).

2.3 Unterscheidung zwischen funktionaler und institutionaler Perspektive des Controlling

Der Abgrenzung zwischen der funktionalen und der institutionalen Perspektive des Controlling wird zwar eine große Bedeutung beigemessen,²⁹ sie wird jedoch weder in der Wissenschaft³⁰ noch in der Unternehmenspraxis konsequent eingehalten.

Von einer Institutionalisierung der Funktion Controlling spricht man, wenn auf Controlling-Aufgaben spezialisierte Stellen existieren, deren Inhaber üblicherweise Controller genannt werden. Obwohl sich für die organisatorische Zusammenfassung mehrerer Controllerstellen der Terminus ‚Controllerbereich‘ anbietet, ist in der Wirtschaftspraxis stattdessen zumeist der Begriff ‚Controlling-Abteilung‘ anzutreffen.³¹ Dadurch kommt es zu einer Vermischung zwischen der Betrachtung des Controlling als Funktion und als Institution. Der Umkehrschluss, dass beim Nicht-Vorhandensein einer ‚Controlling-Abteilung‘ im Unternehmen kein Controlling ‚gemacht‘ wird, ist nämlich nicht zulässig. Die organisatorische Zuordnung von Controlling-Aufgaben zu verschiedenen Aufgabenträgern ist vielmehr von der Art der Aufgabe sowie von zahlreichen Kontextfaktoren abhängig. Als wichtiger, empirisch vielfach bestätigter Einflussfaktor ist hierbei insbesondere die Unternehmensgröße zu nennen. Da der Umfang der Controlling-Aufgaben als mit der Unternehmensgröße zunehmend angesehen wird, steigt die Wahrscheinlichkeit der Einrichtung von Controllerstellen mit wachsender Unternehmensgröße an.³² Allerdings kann davon ausgegangen werden, dass unabhängig vom Vorhandensein von Controllerstellen grundsätzlich in jedem Unternehmen Controlling-Aufgaben an-

²⁹ Vgl. *Küpper* (2008), S. 8; *Horváth* (2009), S. 746.

³⁰ Vgl. *Pietsch/Scherm* (2002), S. 196f.

³¹ Vgl. *Spillecke* (2006), S. 12.

³² Vgl. *Küpper* (2008), S. 545ff.

fallen.³³ Sind in einem Unternehmen daher (noch) keine Controllertstellen eingerichtet, so werden die Controlling-Aufgaben regelmäßig von Managern, von Stäben oder von anderen Stelleninhabern übernommen.

2.4 Begriff des Controlling im deutschsprachigen und im englischsprachigen Raum

Zwar existiert auch im angloamerikanischen Raum keine Übereinstimmung darüber, was genau unter Controlling zu verstehen ist. Als Controlling beziehungsweise Control³⁴ wird jedoch grundsätzlich eine Phase im Management-Prozess beziehungsweise eine Management-Funktion bezeichnet. So umfasst der „klassische Fünferkanon von Managementfunktionen“³⁵ nach *Koontz/O'Donnell* ‚planning‘, ‚organizing‘, ‚staffing‘, ‚directing‘ sowie ‚controlling‘. *Horngren* et al. teilen den Management-Prozess in die Phasen ‚planning‘ und ‚control‘ ein.³⁶ Controlling im englischsprachigen Sinne ist somit stets Aufgabe der Manager, die von Controllern dabei lediglich unterstützt werden.³⁷ Während Controller im deutschen Sprachgebrauch zumindest einen Teil der Controlling-Aufgaben übernehmen, besteht nach angloamerikanischem Verständnis eine eindeutige Trennung zwischen Controlling als Aufgabengebiet der Manager und dem als Controllershhip bezeichneten Aufgabenspektrum der Controller.³⁸ Durch die Übernahme des englischen Wortes ‚Controlling‘ in die deutschsprachige Betriebswirtschaftslehre ergibt sich somit die Problematik, dass damit teilweise Controllershhip, teilweise jedoch die Wahrnehmung von

³³ Vgl. *Henselmann* (2002), Sp. 1357.

³⁴ Beide Begriffe werden in der englischsprachigen Managementliteratur synonym verwendet (vgl. *Horváth* (2009), S. 17).

³⁵ *Steinmann/Schreyögg* (2005), S. 10.

³⁶ Vgl. *Horngren* et al. (2005), S. 9f.

³⁷ Vgl. *Weber* (1990), S. 10.

³⁸ Vgl. *Harbert* (1982), S. 9.

Control gemeint ist.³⁹ Die im englischen Sprachraum übliche Unterscheidung zwischen Control(-ling) und Controllershship wurde (leider) nicht in den deutschen Sprachraum übernommen.⁴⁰ Dadurch sind in Deutschland nicht wenige sprachliche, eventuell sogar fachliche Verwirrungen entstanden.

Der Titel Controller ist zudem im angloamerikanischen Raum dem Chief Accountant Officer (CAO) als Vorgesetztem aller Management Accountants und Financial Accountants vorbehalten.⁴¹ Auch diesbezüglich entstehen in Deutschland zunehmende Verwirrspiele daraus, dass der Chief Financial Officer (CFO) zunehmend als Mitglied der Geschäftsführung mit dominanter Controllingfunktion auftritt.⁴² Der ‚deutsche Controller‘ wird im englischsprachigen Raum hingegen als Management Accountant beziehungsweise Managerial Accountant bezeichnet.⁴³ Entsprechend finden sich diejenigen Aufgaben, die im deutschsprachigen Raum unter den Begriff Controlling subsumiert werden, im englischsprachigen Raum unter den Bezeichnungen Management Accounting beziehungsweise Managerial Accounting.⁴⁴

³⁹ Vgl. *Horváth* (2009), S. 18.

⁴⁰ Vgl. *Eschenbach/Niedermayr* (1996), S. 50.

⁴¹ Vgl. *Bragg* (2009), S. 13; *Roso/Vormweg/Wall* (2003), S. 60.

⁴² Vgl. *Becker et al.* (2010).

⁴³ Vgl. *Hoffjan* (2009), S. 26.

⁴⁴ Vgl. *Binder* (2006), S. 13. Dazu *Sharman/Vikas*: „... management accounting (or what the Germans call ‚Controlling‘) ...“ (*Sharman/Vikas* (2004), S. 29).

3 Darstellung der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption

Es ist üblich, die verschiedenen Controlling-Konzeptionen insbesondere hinsichtlich der konzeptionellen Elemente ‚Ziele des Controlling‘ sowie ‚Funktionen des Controlling‘ zu vergleichen.⁴⁵ Darüber hinaus wird im Folgenden auch dargestellt, von welchen Aufgabenträgern die Funktionen des wertschöpfungsorientierten Controlling üblicherweise übernommen werden.

3.1 Wertschöpfungszweck und Ziele des Controlling

Als Unternehmenszwecke können allgemein die den Unternehmen zuerkannten gesellschaftlichen Rollen bezeichnet werden,⁴⁶ die diesen im Gegensatz zu den Unternehmenszielen vorgegeben sind.⁴⁷ Als wesentliche Unternehmenszwecke lassen sich die Entgelterzielung, die Deckung eigener und fremder Bedarfe sowie die Bedürfnisbefriedigung erkennen.⁴⁸ Diese interdependenten und grundsätzlich gleichberechtigten Zwecke können als Facetten der Wertschöpfung interpretiert und unter diesen ökonomischen Begriff subsumiert werden.⁴⁹ Betriebe, speziell Unternehmen schaffen Wert, indem sie den von Beschaffungsmärkten bezogenen Vorleistungen im Rahmen eines als Wertschöpfungskette⁵⁰ darstellbaren Prozesses einen Mehrwert hinzufügen. Dieser Mehrwert kann am Absatzmarkt realisiert und auf die verschiedenen Anspruchsgruppen aufgeteilt werden.⁵¹

⁴⁵ Vgl. *Schweitzer/Friedl* (1992), S. 144ff.; *Wall* (2008), S. 467.

⁴⁶ Vgl. *Becker* (1996), S. 29.

⁴⁷ Vgl. *Ulrich* (1968), S. 114f.

⁴⁸ Vgl. *Krüger* (1981), S. 932.

⁴⁹ Vgl. *Becker* (1996), S. 29ff.

⁵⁰ Vgl. *Porter* (1986), S. 59ff.

⁵¹ Die monetäre Bewertung der Wertschöpfung kann mittels Wertschöpfungsrechnungen erfolgen, welche aus einer Entstehungs- und aus einer Verteilungsrechnung bestehen (vgl. *Haller* (2002), Sp. 2131ff.).

Unabhängig davon, welche spezifischen Ziele im Rahmen des Willensbildungsprozesses im Unternehmen festgelegt werden, gilt die Existenzsicherung als übergeordnetes Unternehmensziel. Dauerhaft überlebensfähig sind Unternehmen nur dann, wenn sie kontinuierlich ausreichenden Wert schaffen. Wertschöpfung setzt dabei wirtschaftliches Handeln im Sinne der optimalen Allokation knapper Güter voraus, das heißt das Handeln von Unternehmen muss zielgerichtet (effektiv) und ressourcensparsam (effizient) sein.⁵² Da sich die Ziele des Controlling aus den Unternehmenszielen ableiten, kann somit festgehalten werden, dass das Controlling allgemein im Dienste der Optimierung von Effektivität und Effizienz unternehmerischen Handelns steht. Die konkreten, vom Controlling zu verfolgenden Ziele können entsprechend den Unternehmenszielen in verschiedene Zielkategorien (beispielsweise Ressourcen-, Prozess-, Markt- und Wertziele) eingeteilt werden. Grundsätzlich steht hinter jeglichen Controlling-Zielen jedoch stets die Orientierung am Wertschöpfungsziel.

3.2 Lokomotion als originäre Controlling-Funktion

Ausgangspunkt der Überlegungen zu den Funktionen des Controlling ist die soeben dargelegte Feststellung, dass für das dauerhafte Überleben von Unternehmen kontinuierliche und ausreichende Wertschöpfung notwendig ist. Die Wertschöpfung entsteht entlang der Wertschöpfungskette des Unternehmens, deren sachorientierte Gestaltung und Lenkung sowie personenbezogene Führung (i.e.S.) traditionelle Aufgaben der Unternehmensführung sind. Dabei orientiert sich die Unternehmensführung insbesondere an den drei Führungsgrößen Erfolgspotentiale, Erfolg und Liquidität. Deren Zusammenspiel im Sinne eines Wertschöpfungskreislaufs wurde erstmals von *Gälweiler*

⁵² Das Wirtschaftlichkeitsprinzip ist somit eine Konkretisierung des allgemeinen Rationalprinzips, welches besagt, dass bei ein bestimmtes Ziel unter Einsatz möglichst geringer Mittel erreicht werden soll (vgl. *Wöhe/Döring* (2008), S. 1).

dargelegt⁵³ und von *Becker* zum generalisierten Geschäftsmodell der *Balanced Value Map* erweitert (siehe Abbildung 4).

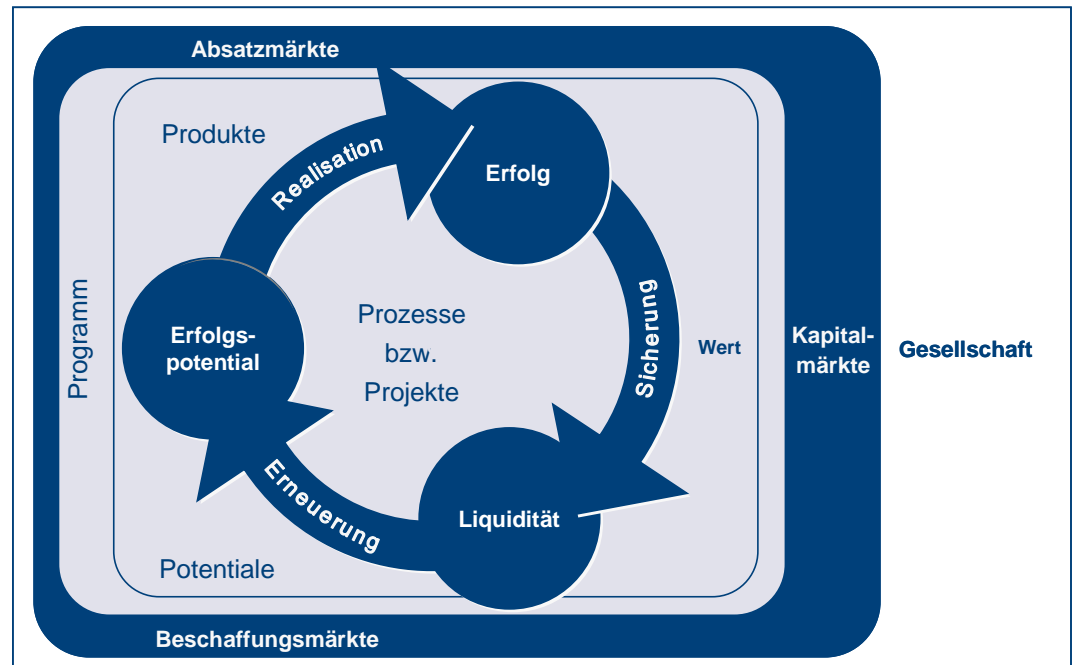


Abbildung 4: Die *Balanced Value Map*⁵⁴

Ausgangspunkt und Voraussetzung zur Erzielung von Wertschöpfung sind Erfolgspotentiale, die als Kongruenz zwischen marktlichen Chancen-Risiken-Konstellationen und betrieblichen Fähigkeiten verstanden werden können. Erfolgspotentiale begründen regelmäßig Wettbewerbsvorteile, durch deren Realisierung Erfolg generiert wird. Gemäß dem im deutschsprachigen Raum vorherrschenden Zweikreissystem des Rechnungswesens kann Erfolg hierbei in der Gewinn- und Verlustrechnung des externen Rechnungswesens⁵⁵ oder in der Betriebsergebnisrechnung des internen Rechnungswesens bewertet werden. Die periodisierten Erfolgsgrößen schlagen sich früher oder spä-

⁵³ Vgl. *Gälweiler* (2005), S. 23ff.

⁵⁴ Quelle: *Becker* (2009), S. 42.

⁵⁵ Dabei wird der Erfolg in den für deutsche Unternehmen relevanten Rechnungslegungsstandards (HGB, EStG, IFRS etc.) wiederum auf unterschiedliche Art und Weise ermittelt.

ter in Ein- und Auszahlungen nieder⁵⁶ und verändern so den Zahlungsmittelbestand des Unternehmens. Kapitalflussrechnungen ermöglichen eine Aussage zur Entwicklung der Liquiditätssituation von Unternehmen. Da Erfolgspotentiale im Zeitablauf der Abnutzung unterliegen, müssen sie durch Zahlungsmittelbindende Investitionen gepflegt beziehungsweise erneuert werden. Da der Aufbau und Erhalt sowie der Einsatz der Erfolgspotentiale nur längerfristig wirkt, sind die Erfolgspotentiale als strategische Führungsgröße und als Vorsteuergröße für die operativen Führungsgrößen Erfolg und Liquidität zu betrachten.

Unabhängig von den konkreten, stets unternehmensindividuellen Wertschöpfungsprozessen lässt sich Wertschöpfung somit aus Sicht der Unternehmensführung modellhaft und plastisch als Kreislauf der drei generischen Führungsgrößen Erfolgspotenziale, Erfolg und Liquidität darstellen. Zur Erzielung einer kontinuierlichen Wertschöpfung ist dieser Kreislauf allerdings nicht einmalig, sondern wiederholt und phasensimultan zu durchlaufen. Die Unternehmensführung hat daher sicherzustellen, dass dieser Wertschöpfungskreislauf immer wieder neu angestoßen und fortlaufend in Gang gehalten wird. Hierin ist eine eigenständige Führungsfunktion zu sehen, die von uns als Lokomotionsfunktion bezeichnet wird.⁵⁷ Da die klassischen Führungsinstrumente, insbesondere die Planung und Kontrolle, die Ausübung der Lokomotionsfunktion nur unvollständig leisten können,⁵⁸ setzt die Unternehmensführung als ‚Wertschöpfungspromotor‘ das Führungsinstrument Controlling ein.

⁵⁶ Dies gilt nicht für nicht zahlungswirksame kalkulatorische Positionen.

⁵⁷ Der Begriff ‚Lokomotionsfunktion‘ geht auf *Lukaszyk* zurück, der auf Basis von Literaturauswertungen die Lokomotion (Gewährleistung der Aufgabenlösung bzw. der Zielerreichung durch eine Gruppe) und die Kohäsion (Aufrechterhaltung des Zusammenhalts einer Gruppe) als generalisierbare Führungsfunktionen herausarbeitet (vgl. *Lukaszyk* (1960), S. 182ff.). Diese Verständnis wurde u.a. von *Bleicher* aufgenommen und erweitert, welcher unter der Lokomotionsfunktion „die Gesamtheit derjenigen Aktionen, welche in einem instrumentellen, zielorientierten Sinne der Aufgabenerfüllung begünstigen“ (*Bleicher* (1993), Sp. 1277), versteht.

⁵⁸ Siehe zu dieser Argumentation *Becker* (1990), S. 302ff.

Controlling ist somit als Instrument der Unternehmensführung zu charakterisieren, mit dem insbesondere die Führungsfunktion der Lokomotion realisiert werden soll. Die Orientierung an der Wertschöpfung hat während des gesamten Management-Prozesses zu erfolgen und somit nicht nur während den Phasen der Planung, der Entscheidung und Durchsetzung sowie der Kontrolle, sondern ebenso in der Realisationsphase (siehe Abbildung 5).

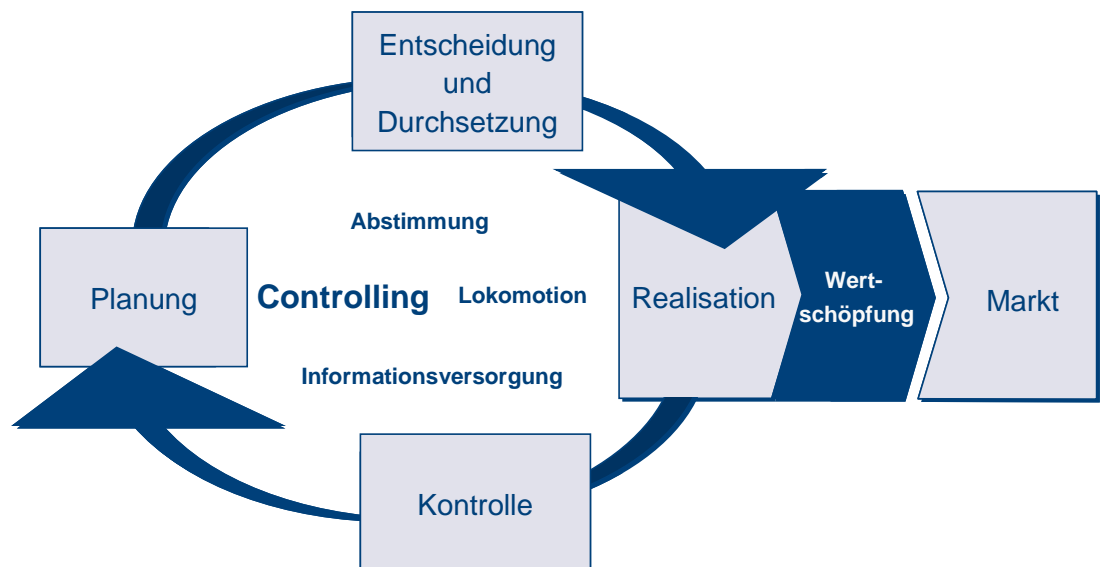


Abbildung 5: Controlling als Bestandteil des Management-Prozesses

Damit das Controlling die originäre Lokomotionsfunktion verwirklichen kann, müssen mit der Abstimmungsfunktion sowie der Informationsfunktion zwei weitere Funktionen als Voraussetzungen erfüllt sein. Diese beiden Funktionen sind daher als aus der Lokomotionsfunktion abgeleitete Funktionen ebenfalls dem Führungsinstrument Controlling zuzurechnen.

3.3 Abstimmung als derivative Controlling-Funktion

Damit die Unternehmensführung die Tätigkeiten der Wertschöpfungskette nicht nur jeweils einzeln, sondern insbesondere auch in ihrer Gesamtheit auf die Schaffung von Wert ausrichten kann, müssen diese ausführenden Aktivitäten aufeinander abgestimmt werden (primäre Koordination). ‚Die‘ Unternehmensführung ist jedoch selbst als Tätigkeitsbündel anzusehen,

welches in einem sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Prozess unter Einsatz verschiedener Führungsinstrumente stattfindet und zudem zumeist auf unterschiedliche Akteure verteilt ist. Die Lokomotion des unternehmerischen Handelns setzt daher eine wertschöpfungsorientierte Abstimmung sämtlicher Führungsaktivitäten voraus (sekundäre Koordination, siehe Abbildung 6).

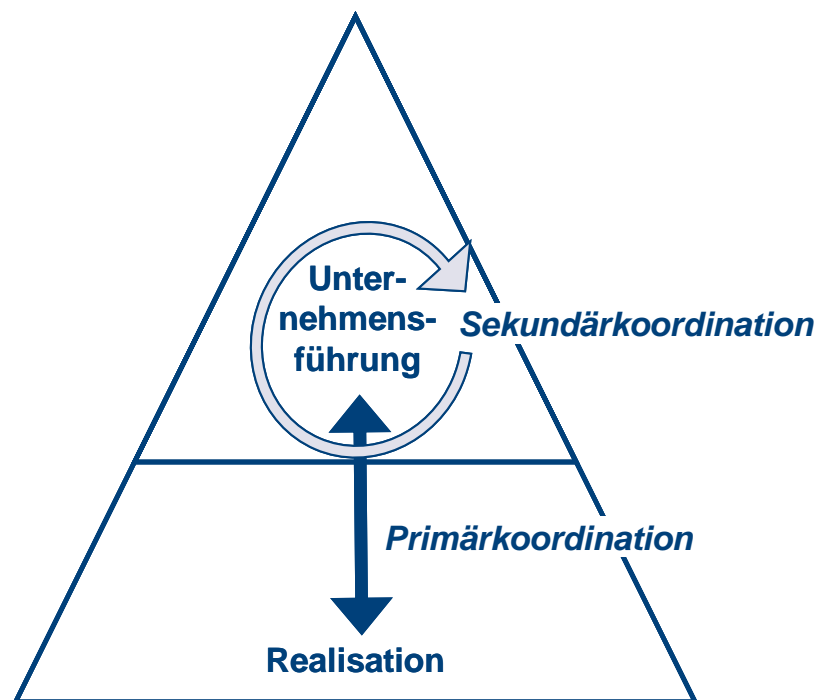


Abbildung 6: Primäre und sekundäre Koordination

Interdependenzen, welche die Gefahr unabgestimmten und damit nicht wertschöpfungsoptimierenden Handelns mit sich bringen, entstehen dabei wie angedeutet gleichermaßen aus prozessualer, instrumenteller und institutionaler Perspektive. Aus prozessualer Sicht muss planerisches (Denk-) Handeln und zukünftiges (Tat-) Handeln integriert werden, die Durchsetzung und Realisation koordiniert werden und die aus der Kontrolle des (Tat-) Handelns resultierenden rück- oder vorkoppelnden Anpassungshandlungen adaptiert werden. In einem engen Zusammenhang hierzu steht aus instrumenteller Sicht die systembildende und systemkoppelnde Abstimmung der Führungsinstrumente Planung und Kontrolle, Leitung sowie Or-

ganisation. Aus institutionaler Sicht hat schließlich eine Abstimmung zwischen den einzelnen Führungsebenen (Top, Middle und Lower Management) sowie zwischen den einzelnen Stellen innerhalb jeder Führungsebene stattzufinden.

3.4 Schaffung von Informationskongruenz als derivative Controlling-Funktion

Die Verfügbarkeit geeigneter Informationen stellt eine Voraussetzung für die Erfüllung sowohl der Lokomotionsfunktion als auch der Abstimmungsfunktion dar.⁵⁹ Dem Controlling ist folglich als weitere derivative Funktion die Sicherstellung von Informationskongruenz zuzuordnen. Unter Informationskongruenz ist die möglichst vollständige Übereinstimmung der informationswirtschaftlichen Größen Informationsbedarf, Informationsangebot sowie Informationsnachfrage zu verstehen (siehe Abbildung 7).⁶⁰

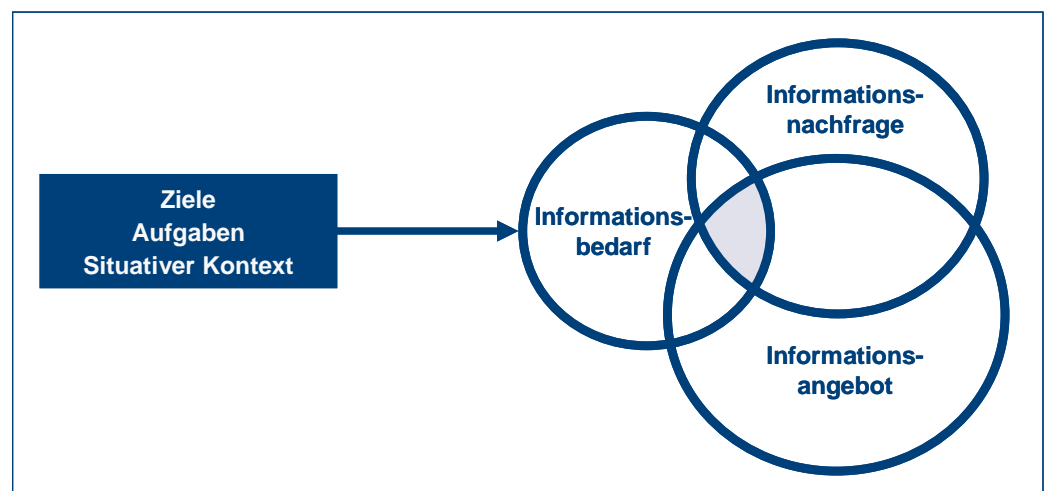


Abbildung 7: Informationskongruenz

⁵⁹ Hinsichtlich des Informationsbegriffs sei auf das von *Wittmann* begründete und in der Betriebswirtschaftslehre weit verbreitete Verständnis von Informationen als „zweckorientiertes Wissen, wobei der Zweck in der Vorbereitung des Handelns liegt“ (*Wittmann* (1980), Sp. 894) verwiesen. Eine kritische Auseinandersetzung mit diesem Verständnis findet sich bei *Bode* (1997). Inwieweit Informationen ‚geeignet‘ sind, lässt sich zudem anhand verschiedener Informationseigenschaften bestimmen (vgl. *Berthel* (1992), Sp. 873f.).

⁶⁰ Vgl. *Berthel* (1975), S. 27ff.

Auf die Dynamik und Differenziertheit der Unternehmensumwelt und als Konsequenz daraus auch der Unternehmen selbst wurde bereits mehrfach hingewiesen. Angesichts dieser Komplexität besteht die ständige Gefahr des Auseinanderdriftens dieser drei Größen. In der Konsequenz kann sich sowohl eine Informationsüberflutung als auch ein Informationsdefizit einstellen, was in beiden Fällen eine suboptimale Aufgabenerfüllung nach sich zieht. Um die Wertschöpfungsorientierung des gesamten unternehmerischen Handelns zu erreichen, ist zunächst die Versorgung der Unternehmensführung mit wertschöpfungsrelevanten Informationen sicherzustellen. Letztlich sind aber auch zur Realisation der ausführenden Tätigkeiten adäquate wertschöpfungsorientierte Informationen erforderlich.

3.5 Manager und Controller als Träger von Controlling-Aufgaben

Bislang standen funktionale Aspekte im Vordergrund der Ausführungen. Controlling wurde als Instrument der Unternehmensführung charakterisiert, welches im gesamten Managementprozess eingesetzt wird und mittels dem die Funktionen der Lokomotion, der Abstimmung sowie der Information erfüllt werden sollen. Die Lokomotion wurde hierbei als originäre Controllingfunktion und als Führungsfunktion bezeichnet, die Funktionen der Abstimmung und der Information als derivative, unterstützende Controlling-Funktionen. Gemäß der hohen Bedeutung der Trennung der funktionalen von der institutionalen Perspektive des Controlling ist nun darauf einzugehen, welchen Aufgabenträgern die konkreten Controlling-Aufgaben zuzuordnen sind, die sich aus den drei Controlling-Funktionen ergeben.⁶¹

Die Lokomotionsaufgaben sind von Managern wahrzunehmen und sollten ebenso wenig wie Gestaltungs-, Lenkungs- und Führungsaufgaben delegiert werden. Auch die Abstimmungs-

⁶¹ Gemäß dem Kongruenzprinzip der Organisationslehre ist die Aufgabenzuordnung mit entsprechenden Kompetenzen und Verantwortlichkeiten in Einklang zu bringen (vgl. *Scherm/Pietsch* (2007), S. 157).

und Informationsaufgaben liegen zunächst im Aufgabenbereich der Manager. Ab einer gewissen Unternehmensgröße werden Manager diese Aufgaben jedoch aufgrund von Kapazitätsengpässen an andere Stelleninhaber oder aber an Unternehmensexterne delegieren. Wenn der Umfang der Abstimmungs- und Informationsaufgaben weiter ansteigt, überwiegen ab einem bestimmten Punkt die Vorteile der Einrichtung einer oder mehrerer spezialisierter Controllerstellen. Der Schwerpunkt des auch als Controllingship bezeichneten Aufgabenbereichs der Controller ist demnach in Abstimmungs- und Informationsaufgaben zu sehen. Abbildung 8 fasst das soeben Gesagte nochmals zusammen:

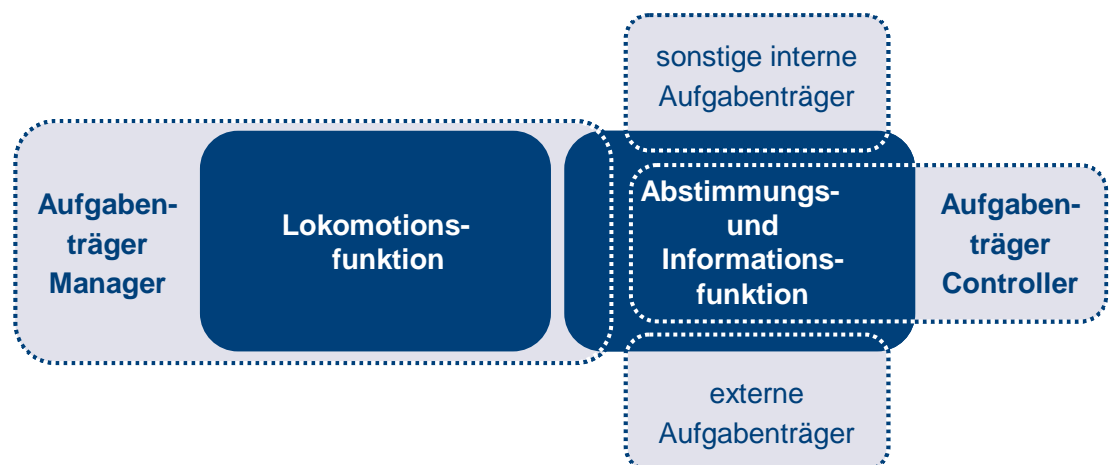


Abbildung 8: Träger von Controlling-Aufgaben

Als Quintessenz der Ausführungen in diesem Kapitel lässt sich Controlling gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption folgendermaßen definieren (siehe Abbildung 9):

Controlling stellt sich als eine integrierte Aufgabe der Unternehmensführung dar, die im Dienste der Optimierung von Effektivität und Effizienz das initialisierende Anstoßen sowie das Ausrichten des Handelns von Betrieben auf den Zweck der Wertschöpfung sicherzustellen hat. Diese originäre (Management-) Funktion des Controlling wird als **Lokomotion** bezeichnet.

Die Wahrnehmung der originären Funktion der Lokomotion setzt insbesondere eine begleitende Erfüllung von derivativen (Führungsunterstützung-) Funktionen des Controlling voraus. Hierzu zählen die **Sicherung wechselseitiger Abstimmung** (Integration, Koordination und Adaption) vorrangig innerhalb der Führung sowie die dementsprechende **Schaffung von Informationskongruenz** innerhalb von Führung und Ausführung.

Abbildung 9: Controlling-Definition

4 Diskussion der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption

Zur Verdeutlichung der Wesensmerkmale der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption werden im Folgenden mehrere zentrale Fragestellungen aufgeworfen und beantwortet. Hierbei wird unter anderem auf die von *Küpper* genannten Anforderungen an eine Controlling-Konzeption eingegangen.

4.1 Worin ist gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption die eigenständige Problemstellung des Controlling zu sehen?

Die eigenständige Problemstellung des Controlling wird gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption in der Verwirklichung der Lokomotionsfunktion gesehen, das heißt im Anstoßen und Ausrichten des unternehmerischen Handelns auf der Wertschöpfungsziel. Die Lokomotionsfunktion wird hierbei als eigenständige und vollwertige Führungsfunktion betrachtet, deren Erfüllung mittels des Führungsinstruments Controlling erfolgen soll. An diese Aussagen schließen sich zwei weitere Fragen an: Warum stellt die Lokomotion eine eigenständige (Führungs-) Funktion dar? und: Weshalb ist die Lokomotionsfunktion dem Controlling zuzuordnen?

Abstrahiert man zunächst vom Begriff der Wertschöpfung,⁶² so lässt sich die Lokomotionsfunktion in allgemeiner Form als Zielausrichtungsfunktion bezeichnen.⁶³ Die Zielausrichtungsfunktion spielt in der Controlling-Forschung eine wichtige Rolle: *Hahn*⁶⁴ und *Franz*⁶⁵ sehen in der (Erfolgs-) Zielorientierung den

⁶² Die Frage, ob die Wertschöpfung aus inhaltlicher Sicht geeignet erscheint, wird nachfolgend diskutiert.

⁶³ Terminologisch korrekter wäre der Begriff ‚Zweckausrichtungsfunktion‘, dem jedoch der in der Controlling-Forschung gebräuchlichere Begriff ‚Zielausrichtungsfunktion‘ (zunächst) vorgezogen wird.

⁶⁴ Vgl. *Hahn* (1997), S. 21f.; *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 272ff.

⁶⁵ Vgl. *Franz* (2004); *Franz/Kajüter* (2002).

Kern des Controlling, und *Küpper* betrachtet die Zielausrichtungsfunktion als Spezifikation der Koordinationsfunktion.⁶⁶ Diese Autoren betrachten die Zielausrichtungsfunktion des Controlling jedoch lediglich als Führungsunterstützungsfunktion, da die Unternehmensführung als Ganzes zielorientiert zu erfolgen habe. So betont *Küpper*, dass die Unternehmensführung alle Entscheidungen und Handlungen zielorientiert vorzunehmen habe.⁶⁷ Wenn der Ziel- beziehungsweise Zweckorientierung des Führungshandelns jedoch einerseits eine derartige Bedeutung zukommt, und es andererseits gleichzeitig für nötig erachtet wird, ob der Schwierigkeit dieser Tätigkeiten Unterstützungsleistungen zu erbringen, so erscheint es gerechtfertigt, in der Zweckorientierung beziehungsweise Lokomotion eine eigenständige Führungsfunktion zu sehen. Angesichts der unternehmensinternen und -externen Komplexität ist zudem nicht sichergestellt, dass die Orientierung am (Wertschöpfungs-) Zweck durch die traditionellen Führungsinstrumente der Planung und Kontrolle, Organisation und Leitung bereits sichergestellt ist. Daher ist mit dem Controlling ein weiteres gleichberechtigtes Führungsinstrument vorzusehen, das über den gesamten Managementprozess hinweg wertschöpfungsorientiertes Handeln initialisiert und in Gang hält.

4.2 Erscheint es geeignet, dem Controlling die Funktion einer Wertschöpfungsorientierung zukommen zu lassen?

Die Lokomotionsfunktion wurde soeben als spezielle Form der Zielausrichtungsfunktion gekennzeichnet, nämlich als Initialisierung und Ausrichtung des unternehmerischen Handelns auf den Wertschöpfungs-zweck. Die Wertschöpfung erscheint hierbei zwar als eine auf den ersten Blick umfassende und unbestimmte Größe, lässt sich jedoch für jeden Betriebstyp koncreti-

⁶⁶ Vgl. *Küpper* (2008), S. 33f.

⁶⁷ Vgl. *Küpper* (2008), S. 17. Ähnlich *Ossadnik* (2009), S. 25.

sieren.⁶⁸ Das wertschöpfungsorientierte Controlling-Verständnis ist somit für Unternehmen jeglicher Branche und Größe⁶⁹ ebenso geeignet wie für Non Profit-Institutionen oder für die öffentliche Verwaltung. Auch wenn dies in der Literatur teilweise anzutreffen ist,⁷⁰ darf nach dem hier vertretenen Verständnis Wertschöpfungsorientierung daher auch nicht mit Wertorientierung gleichgesetzt werden. Mit Wertschöpfung ist eine für alle Betriebe gültige Zwecksetzung angesprochen, während Wertorientierung eine im Willensbildungsprozess erwerbswirtschaftlicher Unternehmen getroffene Zielsetzung darstellt, gemäß der die Interessen der Eigenkapitalträger gegenüber denen anderen Interessengruppen betont werden.

Da sich die Wertschöpfung aus Sicht der Unternehmensführung als Kreislauf der Führungsgrößen Erfolgspotentiale, Erfolg und Liquidität darstellt, resultiert hieraus zudem das unabdingbare und zudem nahezu untrennbare Zusammenspiel von operativem und strategischem Controlling. Während Erfolgspotentiale eine strategische Führungsgröße darstellen, mittels derer die langfristige Existenzsicherung angestrebt wird, sind Erfolg und Liquidität als operative Führungsgrößen zu charakterisieren, mittels derer die Existenz in kurzer Frist zu sichern ist.

Wertschöpfungsorientierung als Leitlinie der Controlling-Aktivitäten vermeidet somit die Problematik der engen Erfolgszielorientierung, die Controlling auf erwerbswirtschaftliche Unternehmen beschränkt⁷¹ und einen primär operativen Fokus hat⁷². Zwar kommen als Ziele des wertschöpfungsorientierten

⁶⁸ Siehe beispielsweise die Bestimmung des ‚Public Value‘ von Behörden wie des ZDF oder der Bundesagentur für Arbeit (vgl. *Meynhardt/Vaut* (2007)).

⁶⁹ Hingegen führt *Ossadnik* aus, dass die koordinationsorientierte Controlling-Konzeption für mittelständische Unternehmen kaum geeignet sei (vgl. *Ossadnik* (2009), S. 547).

⁷⁰ Vgl. *Haller* (2002), Sp. 2133.

⁷¹ Vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 22.

⁷² Vgl. *Ossadnik* (2009), S. 14f. Anders *Franz/Kajüter*, die eine „Erfolgszielorientierung auf operativer und strategischer Ebene“ (*Franz/Kajüter*

Controlling (im Sinne von handlungstheoretischen Objektfeldern) prinzipiell alle Unternehmensziele in Frage, es ist jedoch stets die übergeordnete Wertschöpfungsorientierung zu beachten.⁷³

Da die Zielausrichtung nicht nur den Inhalt der bereitzustellenden Informationen festlegt, sondern auch bestimmt, auf welche Ziele die Führungshandlungen abzustimmen sind,⁷⁴ hat die Wertschöpfungsorientierung somit auch einen unmittelbaren Einfluss auf die beiden derivativen Controlling-Funktionen.

4.3 Erscheint es sinnvoll, dem Controlling sowohl eine originäre Führungsfunktion als auch zwei derivative Führungsunterstützungsfunktionen zuzuordnen?

Es erweist sich dann als unproblematisch, dem Führungsinstrument Controlling mehrere Funktionen zuzuordnen, wenn diese keine unverbundene Ansammlung darstellen, sondern wie in der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption in einem logischen Zusammenhang stehen.⁷⁵ Darüber hinaus ist auch die Unterscheidung in eine originäre und mehrerer derivative Controlling-Funktionen nicht unüblich.⁷⁶ Auch die Tatsache, dass dem Controlling sowohl Führungsfunktionen wie auch Führungsunterstützungsfunktionen zugeordnet werden, findet sich in der Literatur: so nennen *Scherm/Pietsch* gemäß ihrer reflexionsorientierten Controlling-Konzeption die abweichungsorientierte Reflexion (Kontrolle) und die perspektivenorientierte Reflexion als Führungsfunktion sowie die Informationsversor-

(2002), S. 126) erkennen und sich diesbezüglich der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption nähern.

⁷³ Damit trifft auch der Vorwurf von *Weber/Schäffer* nicht zu, dass zielorientiertes Controlling einen „Erklärungswert praktisch gleich null“ (*Weber/Schäffer* (2008), S. 22) habe.

⁷⁴ Vgl. *Schweitzer/Friedl* (1992), S. 146.

⁷⁵ So ordnet beispielsweise auch *Ossadnik* dem Controlling Koordinationsfunktionen sowie Servicefunktionen zu (vgl. *Ossadnik* (2009), S. 31ff.).

⁷⁶ Vgl. *Beckmann/Huch* (2002), S. 151ff.; *Küpper* (2008), S. 28ff.

gung als Führungsunterstützungsfunktion des Controlling.⁷⁷ Zentral bedeutsam erscheint in diesem Zusammenhang allerdings, deutlich zwischen der funktionalen und der institutionalen Perspektive des Controlling zu trennen.

4.4 Trennt die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption deutlich zwischen der funktionalen und der institutionalen Perspektive des Controlling?

Auf die Bedeutung der Abgrenzung beider Perspektiven wurde bereits in Kapitel 2.3 hingewiesen. *Scherm/Pietsch* ziehen aus der Analyse der Gemeinsamkeiten der konzeptionell orientierten Controlling-Forschung allerdings das Fazit, dass die Unterscheidung der beiden Perspektiven zwar grundsätzlich anerkannt, jedoch nicht konsequent aufrecht erhalten wird.⁷⁸ *Ossadnik* stellt für Controlling-Konzeptionen jedoch die Forderung auf, dass diese das Zusammenspiel zwischen Manager und Controller erklären können müssen.⁷⁹

Gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption werden zunächst drei Funktionen identifiziert, die in ihrer Gesamtheit als Funktionen des Controlling zu interpretieren sind. Die Betrachtung der Aufgabenträger erfolgt erst in einem zweiten Schritt und führt zu folgendem Ergebnis: während die Führungsfunktion der Lokomotion von Managern zu erfüllen ist, werden die Führungsunterstützungsfunktionen der Koordination und der Informationsversorgung zumeist von Controllern übernommen.⁸⁰ Somit ergibt sich eine Übereinstimmung mit dem bekannten ‚Schnittmengenbild‘ des Internationalen Controller Vereins, gemäß dem Controlling durch Manager und Controller im Team beziehungsweise in einem engen Aufgabenverbund erbracht wird (siehe Abbildung 10).

⁷⁷ Vgl. *Pietsch/Scherm* (2001), S. 209ff.; *Pietsch/Scherm* (2004).

⁷⁸ Vgl. *Pietsch/Scherm* (2002), S. 196f.

⁷⁹ Vgl. *Ossadnik* (2009), S. 30.

Abbildung 10: Zusammenarbeit von Managern und Controllern⁸¹

4.5 Auf welchem theoretischen Fundament basiert die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption?

Die verschiedenen Konzeptionen des Controlling greifen innerhalb eines breiten Spektrums stets auf eine oder mehrere Theorien zurück.⁸² Wir vertreten die Ansicht, dass eine einzelne Theorie dem Praxisphänomen Controlling nicht gerecht wird, das heißt weder ausreichende Erklärungskraft besitzt noch die Ableitung geeigneter Gestaltungsempfehlungen ermöglicht. Zur Fundierung der Controlling bevorzugen wir daher einen multiperspektivischen Ansatz und ziehen verschiedene Theorien aus unterschiedlichen Bereichen der Wissenschaft heran (siehe die Ausführungen in Kapitel 2.1).

Um diese verschiedenen Theorien nicht unverbunden nebeneinander stehen zu lassen, erscheint uns die Systemtheorie als formales Gedankengerüst geeignet. Die Systemtheorie an sich weist zwar nur eine beschränkte Erklärungskraft auf, sie ermöglicht jedoch die strukturierte Integration zahlreicher weiterer, insbesondere ökonomischer, sozialwissenschaftlicher und verhaltenswissenschaftlicher Theorien.⁸³ Der Rückgriff auf diese zusätzlichen Theorien kann dabei als Versuch interpretiert wer-

⁸⁰ Die weiteren möglichen Träger von Controlling-Aufgaben werden hier vernachlässigt, vgl. Kapitel 3.5.

⁸¹ In Anlehnung an *Internationaler Controller Verein e.V.* (2007), S. 15.

⁸² Vgl. *Wall* (2008), S. 467.

⁸³ Diese Vorgehensweise orientiert sich an *Ulrich* (1981).

den, die Grenz-, Relevanz- und Interaktionsprobleme von Systemen zu lösen.⁸⁴

4.6 Welche Praxisrelevanz weist die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption auf?

Zur Bestimmung der Praxisrelevanz dienen üblicherweise Befragungen der Unternehmenspraxis, inwieweit eine Identifikation mit den verschiedenen Controlling-Konzeptionen beziehungsweise -funktionen vorhanden ist. Aus Sicht der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption stellt sich hierbei die Problematik, dass gleichzeitig Manager und Controller hinsichtlich ihres Controlling-Verständnisses befragt werden müssten, was bislang selten der Fall war. So waren in der in jüngerer Vergangenheit umfassendsten Befragung von praktizierenden Controllern auch lediglich die Funktionen der Informationsversorgung und der Koordination als Antwortmöglichkeiten vorgegeben, nicht jedoch die Lokomotionsfunktion.⁸⁵

Eine eigene, kürzlich durchgeführte Befragung von mittelständischen Unternehmen war hingegen gleichermaßen an Mitglieder der Geschäftsleitung beziehungsweise des Vorstands sowie an Führungskräfte aus den Bereichen Controlling, Finanzen und Rechnungswesen gerichtet. Hierbei zeigte sich, dass die Befragten Controlling insbesondere mit der Informationsfunktion sowie unter anderem mit der Lokomotionsfunktion, in geringerem Maße auch mit der Abstimmungsfunktion in Verbindung bringen (siehe Abbildung 11).

⁸⁴ Vgl. hierzu *Becker* (1990), S. 297ff.

⁸⁵ Vgl. *Weber et al.* (2006), S. 31. Die weiteren angebotenen Antwortmöglichkeiten waren ‚Rationalitätssicherung‘ sowie ‚Planung und Kontrolle‘. Die Antwortmöglichkeiten waren zudem als sich gegenseitig ausschließend vorgegeben.

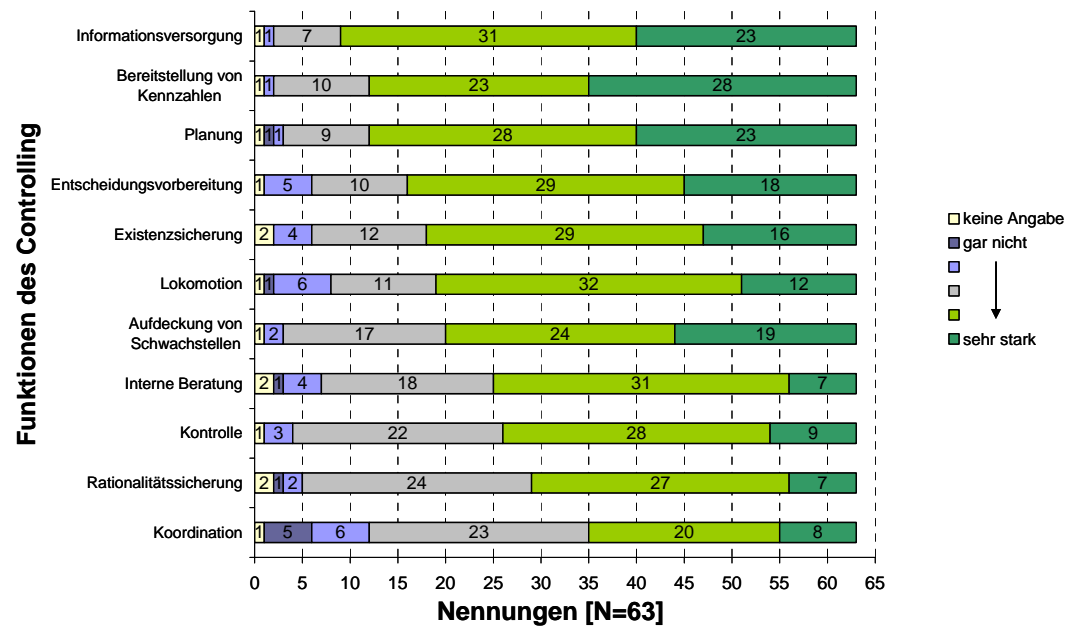


Abbildung 11: Praxisrelevanz der Controlling-Funktionen⁸⁶

Diese Ergebnisse weisen auf die Praxisrelevanz der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption und ihren Funktionen hin. Es sind jedoch weitere empirische Untersuchungen notwendig, um die Akzeptanz der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption in der Unternehmenspraxis bekräftigen zu können.

4.7 Wie lässt sich gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption Controlling einerseits vom Rechnungswesen und andererseits von der Unternehmensführung abgrenzen?

Die größten Abgrenzungsprobleme des Controlling werden gegenüber der Unternehmensführung und dem Rechnungswesen gesehen.⁸⁷ Ein Grund hierfür ist darin zu sehen, dass die Ma-

⁸⁶ Quelle: Becker/Staffel/Ulrich (2010), S. 198 (Sortierung absteigend nach Summe stark und sehr stark, Mehrfachnennungen waren zugelassen).

⁸⁷ Vgl. Becker (2004), S. 104. Darüber hinaus wird die Abgrenzung des Controlling insbesondere von der Internen Revision sowie vom Finanzbe-

nagementlehre und das Rechnungswesen zwei wesentliche Quellen der Controlling-Forschung darstellen.⁸⁸ Noch heute ist festzustellen, dass die meisten Controlling-Lehrstühle, die ein zweites Fach im Lehrstuhltitel tragen, entweder auf Unternehmensführung & Controlling oder auf Rechnungswesen / Wirtschaftsprüfung & Controlling lauten.⁸⁹ Die Abgrenzungsschwierigkeiten zeigen sich auch an der Kritik von *Küpper*,⁹⁰ dass einerseits die informationsorientierte Controlling-Konzeption als Weiterentwicklung des Rechnungswesens verstanden werden kann, weshalb die Nutzung des Begriffs Controlling für diese Weiterentwicklung in Frage zu stellen ist.⁹¹ Andererseits kann der rationalitätsorientierten Controlling-Konzeption vorgeworfen werden, mit der (Sicherung der) Rationalität einen Aspekt für das Controlling zu reklamieren, der in jeglichem Führungshandeln (wie auch Ausführungshandeln) berücksichtigt werden sollte.⁹²

Zunächst ist festzuhalten, dass Controlling in Abgrenzung zum Ausführungsbereich in jeglicher Hinsicht dem Führungsbereich zuzuordnen ist.⁹³ *Pietsch/Scherm* kritisieren allerdings, dass innerhalb des Führungsbereichs nicht systematisch zwischen Unternehmensführung im engeren Sinne und Führungsunterstützung getrennt wird, obwohl insbesondere Controlling häufig mit Führungsunterstützung in Verbindung gebracht wird.⁹⁴ Gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption ist Controlling ein weiteres Führungsinstrument neben Planung

reich (Treasury) diskutiert, letzteres vor allem im angloamerikanischen Raum.

⁸⁸ Vgl. *Schwarz* (2002), S. 3ff. *Schwarz* nennt darüber hinaus die Sozialwissenschaft und die Kybernetik.

⁸⁹ Vgl. *Binder/Schäffer* (2005), S. 101; *Hirsch* (2003), S. 252.

⁹⁰ Vgl. im Folgenden *Küpper* (2008), S. 18ff.

⁹¹ Zur informationsorientierten Controlling-Konzeption siehe *Reichmann* (2004) und *Reichmann* (2008).

⁹² Zur Controlling-Konzeption der Rationalitätssicherung der Führung siehe *Weber/Schäffer* (1999) und *Weber/Schäffer* (2008), S. 33ff.

⁹³ Vgl. *Wall* (2008), S. 466.

⁹⁴ Vgl. *Pietsch/Scherm* (2004), S. 532f.

und Kontrolle, Organisation sowie Leitung. Mit diesem Führungsinstrument soll einerseits die Führungsfunktion der Lokomotion erfüllt werden, die gleichberechtigt neben den Führungsfunktionen der Gestaltung, Lenkung und Führung (i.e.S.) steht. Da die Verrichtung der Lokomotionsfunktion die Erfüllung der Abstimmungs- sowie Informationsfunktion voraussetzt, sind auch diese beiden Funktionen dem Führungsinstrument Controlling als Führungsunterstützungsfunktionen zuzuordnen. In Analogie zur funktionalen Perspektive kann bei institutionaler Betrachtung zwischen „Entscheidern“, „Entscheidungszulieferern“ und „Ausführern“⁹⁵ unterschieden werden. Den Managern als Entscheidern ist die Lokomotionsfunktion zuzuordnen, den Controllern als Entscheidungszulieferern die Abstimmungs- und die Informationsfunktion. Die Funktionen der Abstimmung und der Schaffung von Informationskongruenz verwirklichen Controller insbesondere dadurch, dass sie Planungs-, Entscheidungs- und Kontrolltätigkeiten methodisch und beratend unterstützen.

Zur Umsetzung der Wertschöpfungsorientierung werden wertschöpfungsrelevante Informationen benötigt, das heißt insbesondere solche über Erfolgspotentiale, Erfolg und Liquidität. Diese Informationen entstammen sowohl dem Unternehmen als auch der Unternehmensumwelt. Eine zentrale unternehmensinterne Informationsquelle stellt hierbei das Rechnungswesen dar, welches insbesondere erfolgs- und finanzwirtschaftliche Größen erhebt und verarbeitet, in geringerem Umfang und in Abhängigkeit von seiner Ausgestaltung auch Daten über Erfolgspotentiale. Da diese Informationen unmittelbar für die Informationsfunktion und mittelbar auch für die Abstimmungs- und Lokomotionsfunktion relevant sind, sind der Aufbau, die Nutzung und die Weiterentwicklung des Rechnungswesens zum Aufgabenspektrum des Controlling zu zählen. Die betriebswirtschaftliche und gegebenenfalls auch informationstechnische Pflege des Rechnungswesens stellt daher aus insti-

⁹⁵ Kappler (2002), S. 168.

tutionaler Perspektive sowohl im deutschsprachigen wie auch im englischsprachigen Raum einen zentralen Bestandteil der Controlling dar.⁹⁶ Aufgrund des hiesigen Zweikreissystems liegt der Fokus der deutschen Controller insbesondere auf dem internen Rechnungswesen, während angloamerikanische Management Accountants aufgrund des dortigen Einkreissystems ebenso Aufgaben des externen Rechnungswesens übernehmen. Im Zuge der Bemühungen zur Harmonisierung des Rechnungswesens, insbesondere in Verbindung mit einer Einführung der IFRS, steigt die Bedeutung des externen Rechnungswesens allerdings auch für deutsche Controller an.

4.8 Inwieweit unterscheidet sich die wertschöpfungsorientierte von anderen Controlling-Konzeptionen des deutschsprachigen Raums?

Die Lokomotionsfunktion stellt ein Alleinstellungsmerkmal der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption dar. Die Zuordnung sowohl einer Führungsfunktion als auch von Führungsunterstützungsfunktionen zum Controlling findet sich ansonsten nur noch in der reflexionsorientierten Controlling-Konzeption.⁹⁷ Hinsichtlich der Führungsunterstützungsfunktionen der Information und Abstimmung (Koordination) steht die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeptionen hingegen in weitgehendem Einklang mit vielen weiteren Controlling-Konzeptionen des deutschsprachigen Raums.⁹⁸

Die Koordinationsfunktion wird gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption jedoch weder als „Kern“⁹⁹ noch als „Nebeneffekt“¹⁰⁰ des Controlling betrachtet, sondern als Voraussetzung zur Erfüllung der originären Lokomotionsfunktion.

⁹⁶ Vgl. *Stoffel* (1995), S. 155ff.

⁹⁷ Vgl. *Pietsch/Scherm* (2001), S. 209ff.; *Pietsch/Scherm* (2004).

⁹⁸ Vgl. *Schweitzer/Friedl* (1992), S. 144ff.; *Pietsch/Scherm* (2002), S. 191ff.

⁹⁹ Vgl. *Küpper* (2008), S. 32. Ähnlich *Horváth* (2009), S. 94.

¹⁰⁰ Vgl. *Pietsch/Scherm* (2002), S. 192.

Dasselbe gilt für die Informationsfunktion, in der nicht die „zentrale[] Funktion“¹⁰¹ des Controlling zu sehen ist, sondern gleichermaßen eine Voraussetzung für die Erfüllung der Abstimmungs- und Lokomotionsfunktion. Als Kern des Controlling sehen wir vielmehr das Initialisieren und Ausrichten des Handelns in Unternehmen am Wertschöpfungsziel an.

4.9 Inwieweit lässt sich die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption mit dem US-amerikanischen Controlling-Verständnis verbinden?

Aufgrund der Tatsache, dass diejenigen Aufgaben und Instrumente, die im deutschsprachigen Raum gängigerweise als ‚Controlling‘ diskutiert werden, sich im angloamerikanischen Raum eher unter der Bezeichnung ‚Controllingship‘ beziehungsweise ‚Management Accounting‘ finden, entstehen vielfältige Kommunikationsprobleme in der Wissenschaft wie auch in der Unternehmenspraxis. Obgleich dies keine erklärte Zielsetzung der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption darstellt, so scheint sie dennoch einen Mittelweg zwischen dem Controlling-Verständnis des deutschsprachigen und des angloamerikanischen Raums zu beschreiten.

Diese Einschätzung wird deutlich, wenn man der Analyse von *Eschenbach/Niedermayr* folgt, gemäß der sich in der deutschsprachigen Literatur im Wesentlichen zwei Controllingbegriffe finden.¹⁰² Einerseits der „Controllingbegriff analog zur amerikanischen Auffassung“, wonach „Controlling die Steuerung des Unternehmens im Rahmen einer vorgegebenen Zielrichtung“ bedeutet und „Aufgabe des Managements“ ist. Andererseits der zweite Controllingbegriff, der „den Controller als eine Hilfsinstanz, die für die eigentlichen Träger der Controllingfunktion, das Management, Dienstleistungen erbringt“, beschreibt. Er-

¹⁰¹ *Reichmann* (2004), S. 86; *Reichmann* (2008), S. 690.

¹⁰² Für sämtliche folgende Zitate siehe *Eschenbach/Niedermayr* (1996), S. 50f.

setzt man nun die ‚zielorientierte Steuerung des Unternehmens‘ durch die Lokomotionsfunktion und die ‚unterstützenden Dienstleistungen der Controller‘ durch die Abstimmungs- sowie die Informationsfunktion, so zeigt sich, dass die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption beide Sichtweisen vereinen kann.¹⁰³ Insbesondere die Lokomotionsfunktion als Funktion des Anstoßens und Ausrichtens wertschöpfungsorientierter Handlungen kommt dem angloamerikanischen Verständnis von Control als „keeping things on track“¹⁰⁴ sehr nahe.

¹⁰³ Bei negativer Formulierung wäre gegen die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption einzuwenden, dass sie weder dem deutschsprachigen noch dem angloamerikanischen Controlling-Verständnis voll entspricht.

¹⁰⁴ *Merchant* (1984), S. 1. Ähnlich *Weygandt/Kimmel/Kieso* (2008), S. 7.

Literaturverzeichnis

Ashby, W. R. (1956)

An introduction to cybernetics, London

Becker, A. (2004)

Jenseits des Kerns des Controlling: Management Accounting as Social and Institutional Practice, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 48. Jg., S. 95–107

Becker, W. (1990)

Funktionsprinzipien des Controlling, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 60. Jg., S. 295–318

Becker, W. (1996)

Stabilitätspolitik für Unternehmen, Wiesbaden

Becker, W. (1999)

Begriff und Funktionen des Controlling, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, Bd. 106, Bamberg

Becker, W. (2009)

Konzepte, Methoden und Instrumente des Controlling, 5. Aufl., Bamberg

Becker, W./Baltzer, B. (2009)

Controlling - Eine instrumentelle Perspektive, Bamberg

Becker, W./Krämer, J./Staffel, M./Ulrich, P. (2010)

Chief Financial Officers (CFO) im Mittelstand - Aufgabengebiete, Rollenverständnis und organisatorische Gestaltung, Stuttgart

Becker, W./Staffel, M./Ulrich, P. (2010)

Elemente von Controlling-Systemen im Mittelstand, in: Controlling, 22. Jg., S. 195–203

Beckmann, D./Huch, B. (2002)

Controllingverständnis - dogmatisch oder pragmatisch? Zum paradigmatischen Kern des Controlling, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg.), Controlling als akademische Disziplin - Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden, S. 145–160

Berthel, J. (1975)

Betriebliche Informationssysteme, Stuttgart

Berthel, J. (1992)

Informationsbedarf, in: Frese, E. (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, Stuttgart, Sp. 872–886

Binder, C. (2006)

Die Entwicklung des Controllings als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden

Binder, C./Schäffer, U. (2005)

Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 49. Jg., S. 100–104

Bleicher, K. (1993)

Führung, in: Wittmann, W. (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart, Sp. 1270–1284

Bleicher, K./Meyer, E. (1976)

Führung in der Unternehmung, Reinbek bei Hamburg

Bode, J. (1997)

Der Informationsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 49. Jg., S. 449–468

Bragg, S. M. (2009)

Controllershhip, 8. Aufl., Hoboken, NJ

Bramsemann, U./Heineke, C./Kunz, J. (2004)

Verhaltensorientiertes Controlling - Konturierung und Entwicklungsstand einer Forschungsperspektive, in: Die Betriebswirtschaft, 64. Jg., S. 550–570

Eschenbach, R./Niedermayr, R. (1996)

Controlling in der Literatur, in: Eschenbach, R. (Hrsg.), Controlling, Stuttgart, S. 49–64

Franz, K.-P. (2004)

Die Ergebniszielorientierung des Controlling als Unterstützungsfunktion, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg.), Controlling - Theorien und Konzeptionen, München, S. 271–288

Franz, K.-P./Kajüter, P. (2002)

Zum Kern des Controlling, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg.), Controlling als akademische Disziplin - Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden, S. 123–130

Gälweiler, A. (2005)

Strategische Unternehmensführung, 3. Aufl., Frankfurt a. M./New York

Hahn, D. (1997)

Controlling in Deutschland - State of the Art, in: Gleich, R./Seidenschwarz, W. (Hrsg.), Die Kunst des Controlling, München, S. 13–46

Hahn, D./Hungenberg, H. (2001)

PuK - Wertorientierte Controllingkonzepte, 6. Aufl., Wiesbaden

Haller, A. (2002)

Wertschöpfung, in: Küpper, H.-U./Wagenhofer, A. (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, Stuttgart, Sp. 2131–2142

Harbert, L. (1982)

Controlling-Begriffe und Controlling-Konzeptionen, Bochum

Heinen, E. (1982)

Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 8. Aufl., Wiesbaden

Henselmann, K. (2002)

Organisation des Controlling, in: Küpper, H.-U./Wagenhofer, A. (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, Stuttgart, Sp. 1357–1365

Hess, T. (2002)

Netzwerkcontrolling - Instrumente und ihre Werkzeugunterstützung, Wiesbaden

Hirsch, B. (2003)

Zur Lehre im Fach Controlling - Eine empirische Bestandsaufnahme an deutschsprachigen Universitäten, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg.), Zur Zukunft der Controllingforschung, Wiesbaden, S. 249–266

Hoffjan, A. (2009)

Internationales Controlling, Stuttgart

Horngren, C. T./Bhimani, A./Datar, S. M./Foster, G. (2005)

Management and Cost Accounting, 3. Aufl., Harlow et al.

Horváth, P. (2009)

Controlling, 11. Aufl., München

Internationaler Controller Verein e.V. (2007)

Controller-Leitbild, in: Controller-Statements, Gauting

Kappler, E. (2002)

Controlling enthält keinen Kern - aber eine Theorie, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg.), Controlling als akademische Disziplin - Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden, S. 161–189

Krüger, W. (1981)

Theorie unternehmensbezogener Konflikte, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 51. Jg., S. 910–952

Krüger, W. (1992)

Aufgabenanalyse und -synthese, in: Frese, E. (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, Stuttgart, Sp. 221–236

Küpper, H.-U. (2007)

Betriebswirtschaftslehre als Wertschöpfungstheorie - Perspektiven für die Entwicklung einer mehrdimensionalen Theorie der Unternehmung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Sonderheft 56/07, S. 1–26

Küpper, H.-U. (2008)

Controlling, 5. Aufl., Stuttgart

Küpper, H.-U./Weber, J./Zünd, A. (1990)

Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 60. Jg., S. 281–293

Luhmann, N. (1980)

Komplexität, in: Grochla, E. (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, Stuttgart, Sp. 1064–1070

Lukasczyk, K. (1960)

Zur Theorie der Führer-Rolle, in: Psychologische Rundschau, 11. Jg., S. 179–188

Macharzina, K./Wolf, J. (2008)

Unternehmensführung, 6. Aufl., Wiesbaden

Merchant, K. A. (1984)

Control in business organizations, Boston et al.

Meynhardt, T./Vaut, S. (2007)

Die Renaissance der Gemeinwohlwerte, in: Berliner Republik, 9. Jg., S. 64–75

Niedermayr, R. (1994)

Entwicklungsstand des Controlling - System, Kontext und Effizienz, Wiesbaden

Ossadnik, W. (2009)

Controlling, 4. Aufl., München

Pietsch, G./Scher, E. (2001)

Neue Controlling-Konzeptionen, in: Das Wirtschaftsstudium, 30. Jg., S. 206–213

Pietsch, G./Scher, E. (2002)

Gemeinsamkeiten und Forschungsperspektiven in der konzeptionell orientierten Controllingforschung, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg.), Controlling als akademische Disziplin - Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden, S. 191–204

Pietsch, G./Scher, E. (2004)

Reflexionsorientiertes Controlling, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg.), Controlling - Theorien und Konzeptionen, München, S. 529–553

Porter, M. E. (1986)

Wettbewerbsvorteile, Frankfurt a. M.

Reichmann, T. (2004)

Kennzahlengestützte Controlling-Konzeption, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg.), Controlling - Theorien und Konzeptionen, München, S. 83–101

Reichmann, T. (2008)

Die systemgestützte Controlling-Konzeption in Theorie und Praxis, in: Controlling, 20. Jg., S. 689–700

Roso, M./Vormweg, R./Wall, F. (2003)

Controlling-nahe Begriffe in Deutschland und USA - Eine vergleichende Lehrbuchanalyse, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 47. Jg., S. 56–61

Scher, E./Pietsch, G. (2004)

Theorie und Konzeption in der Controllingforschung, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg.), Controlling - Theorien und Konzeptionen, München, S. 3–19

Scher, E./Pietsch, G. (Hrsg., 2004)

Controlling - Theorien und Konzeptionen, München

Scher, E./Pietsch, G. (2007)

Organisation - Theorie, Wandel, Gestaltung, München/Wien

Schwarz, R. (2002)

Entwicklungslinien der Controlling-Forschung, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg.), Controlling als akademische Disziplin - Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden, S. 3–19

Schweitzer, M./Friedl, B. (1992)

Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption, in: Spremann, K./Zur, E. (Hrsg.), Controlling, Wiesbaden, S. 141–167

Sharman, P. A./Vikas, K. (2004)

Lessons from German Cost Accounting, in: Strategic Finance, 86. Jg., S. 28–35

Spillecke, D. (2006)

Interne Kundenorientierung des Controllerebereichs, Wiesbaden

Steinmann, H./Schreyögg, G. (2005)

Management, 6. Aufl., Wiesbaden

Stoffel, K. (1995)

Controllingship im internationalen Vergleich, Wiesbaden

Töpfer, A. (2007)

Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Berlin/Heidelberg

Ulrich, H. (1968)

Die Unternehmung als produktives soziales System, Bern/Stuttgart

Ulrich, H. (1981)

Die Betriebswirtschaftslehre als anwendungsorientierte Sozialwissenschaft, in: Geist, M. N./Köhler, R.: Die Führung des Betriebes, Stuttgart, S. 1-25

Wall, F. (2008)

Controlling zwischen Entscheidungs- und Verhaltenssteuerungsfunktion, in: Die Betriebswirtschaft, 68. Jg., S. 463–482

Weber, J. (1990)

Ursprünge, Begriff und Ausprägungen des Controllings, in: Mayer, E./Weber, J. (Hrsg.), Handbuch Controlling, Stuttgart, S. 3–32

Weber, J./Hirsch, B./Rambusch, R./Schlüter, H./Sill, F./Spatz, A. (2006)

Controlling 2006 - Stand und Perspektiven, Vallendar

Weber, J./Schäffer, U. (1999)

Sicherstellung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controlling?, in: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., S. 731-747

Weber, J./Schäffer, U. (2008)

Einführung in das Controlling, 12. Aufl., Stuttgart

Weygandt, J. J./Kimmel, P. D./Kieso, D. E. (2008)

Managerial Accounting, 4. Aufl., Hoboken

Wittmann, W. (1980)

Information, in: Grochla, E. (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, Stuttgart, Sp. 894–904

Wöhe, G./Döring, U. (2008)

Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. Aufl., München

Ziener, M. (1985)

Controlling im multinationalen Unternehmen, Landsberg a. L.

Die Autoren

Univ.- Professor Dr. Dr. habil. Wolfgang Becker

E-Mail: ufc@uni-bamberg.de (Sekretariat)

Fon: +49.(0)951.863.2507 (Sekretariat)

Wolfgang Becker ist Ordinarius für Betriebswirtschaftslehre und Inhaber des Lehrstuhls Unternehmensführung & Controlling der Otto-Friedrich-Universität Bamberg sowie Direktor des Deloitte Mittelstandsinstituts an der Universität Bamberg. Seine Forschungsschwerpunkte sind: Wertschöpfungsorientiertes Controlling, Strategisches Performance Management, Kostenmanagement sowie betriebswirtschaftliche Konzepte für mittelständische Unternehmen.

Dipl.-Kfm. (Int.) Björn Baltzer, M.A. (WSU)

E-Mail: bjoern.baltzer@uni-bamberg.de

Fon: +49.(0)951.863.2743

Björn Baltzer ist Doktorand und wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl Unternehmensführung & Controlling der Otto-Friedrich-Universität Bamberg. Seine Forschungsschwerpunkte sind: Wertschöpfungsorientiertes Controlling, Controlling-Instrumente, Kostenrechnung sowie IFRS und Controlling.

Die Schriftenreihe

In der Schriftenreihe **Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge** (BBB) werden die Forschungsarbeiten (Edition UF&C-Forschung) sowie die Lehrmaterialien (Edition UF&C-Lehre) des Lehrstuhls Unternehmensführung & Controlling jeweils als bibliographisch selbständige Titel veröffentlicht.

Alle in der Edition UF&C-Forschung bislang erschienenen Arbeiten sind auf der Homepage des Lehrstuhls im Download-Bereich unter der Rubrik Service frei verfügbar:

www.professorbecker.de