

Beiträge zur Controlling-Forschung

(www.Controlling-Forschung.de)

herausgegeben von
Univ.-Prof. Dr. Volker Lingnau

Nr. 30

**Controlling –
Grundzüge eines anspruchsruppenspezifischen
Konzepts mit verhaltenswissenschaftlicher Fundierung**

Volker Lingnau

2024

Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften

Rheinland-Pfälzische Technische Universität Kaiserslautern-Landau

ISSN 1612-3875

Nr. 30

Controlling –
Grundzüge eines anspruchsruppenspezifischen Konzepts mit verhaltenswissenschaftlicher
Fundierung

Prof. Dr. Volker Lingnau*

2024

* Univ.-Prof. Dr. Volker Lingnau ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling an der Rheinland-Pfälzischen Technischen Universität Kaiserslautern-Landau.

Inhalt

	Seite
Inhalt.....	I
Abbildungsverzeichnis	II
Tabellenverzeichnis.....	III
Vorwort	IV
1 Einführung.....	1
2 Bisherige Konzeptionalisierungsversuche	2
2.1 Controllingkonzeptionen im Überblick.....	2
2.2 Anforderungen an Controllingkonzeptionen.....	4
2.3 Koordinationsorientierte Konzeptionen	6
2.4 Rationalitätssicherungsorientierte Konzeption	15
2.5 Zwischenfazit	21
3 Betriebswirtschaftslehre und Privatwirtschaftslehre.....	24
4 Anspruchsgruppenorientierung und verhaltenswissenschaftliche Fundierung	28
4.1 Controlling und anspruchsgruppenbezogenes Wissen	28
4.2 Potentielle Missverständnisse	37
4.3 Erklärungspotential des Ansatzes.....	41
5 Fazit.....	46
Literatur.....	47

Abbildungsverzeichnis

	Seite
Abbildung 1: Controlling als Koordination des Führungssystems	6
Abbildung 2: Dimensions of Coordination	8
Abbildung 3: Anspruchsvertreter	29
Abbildung 4: Institutionalisiertes Wissen über Stakeholderansprüche.....	30
Abbildung 5: Anspruchsvertreter und Anspruchswisser.....	32
Abbildung 6: Controllingkern und Controllingaufgaben	41

Tabellenverzeichnis

	Seite
Tabelle 1: Controllingkonzeptionen und ihre Vertreter	2
Tabelle 2: Darstellung Controllinginstrumente in WEBERS „Einführung in das Controlling“	20
Tabelle 3: Controlling in Analogie zum Marketing	36

Vorwort

Die Entstehung dieses Beitrages hat eine lange Geschichte, die im Kern bis auf meine Habilitationsschrift zurückgeht. Einige Vorüberlegungen sowie „bits and pieces“ wurden über die Jahre mit unterschiedlichen Benennungen entwickelt (entscheidungsorientiert, kognitionsorientiert, eigenkapitalgeberorientiert, ...). Eine geschlossene Publikation „scheiterte“ jedoch letztlich immer wieder an zwischenzeitlich erfolgten Ergänzungen, Erweiterungen, Präzisierungen, ... zu denen insbesondere auch die Doktorand:innen¹ der letzten zwanzig Jahre in unterschiedlichem Maße beigetragen haben. Nun scheinen die Überlegungen jedoch in eine gewisse konzeptionelle Reifephase eingetreten zu sein, sodass ich eine Veröffentlichung in der Reihe Controlling-Forschung als sinnvoll erachte.

Besonderen Dank schulde ich Dr. Florian Fuchs für sein engagiertes Eintreten für dieses Projekt und die fachkundig-kritische inhaltliche Aktualisierung des vorhandenen Manuskripts sowie Frau Jana Eck, B.Sc., die souverän und mit großem Einsatz insbesondere die technischen Herausforderungen der Portierung und Aktualisierung der Literatur gemeistert hat. Sämtliche – hoffentlich wenige – Fehler liegen aber selbstverständlich in meiner Verantwortung.

Kaiserslautern, im Februar 2024

Prof. Dr. Volker Lingnau

¹ Mit dem Rat für deutsche Rechtschreibung ist der Verfasser der Überzeugung, „dass allen Menschen mit geschlechtergerechter Sprache begegnet werden soll.“ (<https://www.rechtschreibrat.com/geschlechtergerechte-schreibung-erlaeuterungen-begrueundung-und-kriterien-vom-15-12-2023/>). Die sprachliche Inklusion aller Geschlechtsidentitäten, wie sie z. B. durch den Binnen-Doppelpunkt erfolgt, steht jedoch im Widerspruch zu anderen grundlegenden Anforderungen an einen Text, insbesondere an dessen Verständlichkeit und Lesbarkeit. Dieser Zielkonflikt lässt sich nicht vollständig auflösen. Er kann aber sehr wohl durch Kompromisslösungen abgemildert werden. Dieser Versuch soll hier wie folgt unternommen werden: Die geschlechtsübergreifende Verwendung maskuliner Personenbezeichnungen (generisches Maskulinum) erfolgt in diesem Beitrag, wenn mit dem Terminus die allgemeine Zuschreibung zu einer Gruppe oder Klasse im Vordergrund steht und sich die Ausführungen auf eine Personengruppe beziehen (nicht-spezifische Verwendung im Plural).

1 Einführung

Das Controlling hat seinen Platz in der Betriebswirtschaftslehre und damit als akademische Disziplin noch nicht gefunden, ja es ist nicht einmal allgemein geklärt, ob Controlling überhaupt eine wissenschaftliche Disziplin ist. Denn für die Anerkennung als wissenschaftliche Teildisziplin müsste es mit KANT gelingen, „das Unterscheidende, was sie mit keiner andern gemein hat, und was ihr also eigenthümlich ist“² genau zu bestimmen. Der Versuch einer derartigen „Bestimmung“ ist charakteristisch für die wissenschaftliche Beschäftigung mit „Controlling“ im deutschen Sprachraum.

Nach einem systematisierenden Überblick über bisherige Konzeptionalisierungsversuche und deren kritischer Würdigung wird aus der Erfolglosigkeit dieser Bemühungen in den letzten Jahrzehnten der Schluss gezogen, dass der Versuch, „Controlling“ in Relation zur „klassischen“ Betriebswirtschaftslehre zu konzeptionalisieren, gescheitert ist. Will man nun den Versuch einer wissenschaftlichen Konzeptionalisierung nicht gänzlich aufgeben, so bleibt nur, auf einen alternativen Referenzrahmen zurückzugreifen. Wie der folgende Beitrag argumentiert, kann ein solcher Referenzrahmen im Konzept der Privatwirtschaftslehre gefunden werden. Dieses wird im Weiteren genutzt, um eine andere Fundierung des Controllings zu schaffen, um wiederum auf dieser Basis einen Controllingansatz zu formulieren, der die zuvor kritisierten Schwächen überwindet.

Der vorliegende Beitrag ist daher wie folgt strukturiert: Im nachfolgenden zweiten Kapitel wird nach einem Überblick über die bestehenden Controllingkonzeptionen zuerst einmal erläutert, welche Anforderungen an eine solche Konzeption aus wissenschaftlicher Perspektive zu stellen sind. Darauf folgend werden insbesondere die sog. koordinationsorientierten Konzeptionen sowie der rationalitätssicherungsorientierte Ansatz vorgestellt und kritisch reflektiert. Basierend auf den Limitationen der bisherigen Ansätze präsentiert das dritte Kapitel die Grundzüge der Privatwirtschaftslehre, welche als Ausgangspunkt einer neuen Controllingkonzeption gewählt wird. Das daraus entwickelte anspruchsruppenspezifische Controlling mit verhaltenswissenschaftlicher Fundierung wird schließlich im vierten Kapitel detaillierter vorgestellt. Nach der Erläuterung zentraler Grundlagen dieser Konzeption schließt der Beitrag mit einer Diskussion potentieller Missverständnisse sowie dem Erklärungspotential dieses neuen Ansatzes.

² Kant, I. (1968), S. 265.

2 Bisherige Konzeptionalisierungsversuche

2.1 Controllingkonzeptionen im Überblick

Die Entwicklung, Darstellung, Analyse und Bewertung von Controllingkonzeptionen stellt traditionell einen Schwerpunkt und eine Besonderheit der deutschsprachigen Controllingforschung dar.³ Eine systematische Analyse und Bewertung wird allerdings durch die Vielzahl an vorhandenen Definitionen erschwert, die oft lediglich eine Umformulierung bereits bestehender Begriffsauffassungen darstellen und deren Zusammenhanglosigkeit kritisiert wird⁴. Ein Systematisierungsversuch ist in Tabelle 1 zusammenfassend dargestellt.

Controllingkonzeption		(Haupt-)Vertreter
informationsorientiert	rein informationsorientiert	REICHMANN
	planungsorientiert	HAHN / HUNGENBERG
	regelungsorientiert	BAUM / COENENBERG / GÜNTHER
koordinationsorientiert	planungs- und kontrollsystemorientiert	HORVÁTH
	führungssystemorientiert	KÜPPER
	metaführungssystemorientiert	(WEBER)
rationalitätssicherungsorientiert		WEBER / SCHÄFFER

Tabelle 1: Controllingkonzeptionen und ihre Vertreter⁵

Zu erkennen sind drei große Gruppen, die FRIEDL unterscheidet: informations-, koordinations- und rationalitätssicherungsorientierte Controllingkonzeptionen.

Die informationsorientierten Ansätze waren lange Zeit dominierend, und auch heute gibt es immer noch Vertreter dieser Richtung, wenn auch die Bedeutung relativ gering geworden ist. Aufgabe des Controllings ist es nach diesem Verständnis allgemein, den Informationsbedarf

³ Vgl. Küpper, H.-U. et al. (2013), S. 15 ff.; Weber, J. / Schäffer, U. (2022), S. 22 ff.

⁴ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. (2022), S. 22 f.

⁵ In Anlehnung an Friedl, B. (2013), S. 96.

der Führungsebene zu decken, bzw. den Informationsbedarf und die Informationsbeschaffung miteinander zu koordinieren.

Der insbesondere mit dem Namen REICHMANN verknüpfte, „rein informationsorientierte“ Ansatz sieht die Aufgabe des Controllings in der **Versorgung des Managements mit entscheidungsrelevanten Informationen**. Er erweitert damit die entscheidungsrelevanten Informationen des Rechnungswesens um alle im gesamten Entscheidungsprozess relevanten Informationen, wobei Kennzahlen für seine Controllingkonzeption eine zentrale Bedeutung zukommt.

In der auf HAHN zurückgehenden planungsorientierten Controllingkonzeption ist es Aufgabe des Controllings, auf Basis des Zahlenwerkes des Finanz- und Rechnungswesens, eine **ergebnisorientierte Planung, Steuerung und Überwachung** zu sichern. Die Tatsache, dass HAHN den ursprünglich „Planung und Kontrolle“ lautenden Titel seines Lehrbuches nach einiger Zeit in „Controlling“ umbenannt hat, lässt darauf schließen, dass für HAHN Controlling mit Planung und Kontrolle zumindest weitgehend identisch ist.

Nach Ansicht der Vertreter einer regelungsorientierten Konzeption, BAUM, COENENBERG und GÜNTHER, ist Controlling als kybernetischer Prozess zu verstehen, in dem die Erreichung der vom Unternehmen⁶ definierten Ziele – im Idealfall – durch einen sich selbst steuernden Regelkreis gewährleistet ist. Dieser Controlling-Prozess besteht aus den drei Phasen Planung, Realisation und Kontrolle. Insbesondere geht es um die **Informationsversorgung von Anpassungsentscheidungen bei Abweichungen**.

Eine Stärke der informationsorientierten Controllingkonzeptionen ist sicherlich, dass Informationsversorgungsaufgaben ein wichtiger Bereich des Controllings sind. Allerdings bleibt offen, welche Informationen durch das Controlling zur Verfügung gestellt werden sollen und welche nicht. Die Abgrenzung zu Rechnungswesen, Marktforschung, IT u. a. bleibt damit unklar.

Letztlich kann festgehalten werden, dass eine eigenständige Funktion des Controllings durch die Informationsversorgungsorientierung nicht begründet werden kann. Es handelt sich im Grunde lediglich um eine Umbenennung und leichte Anpassung des entscheidungsorientierten Rechnungswesens. Außerdem ist zu bedenken, dass sich die Autoren trotz ihrer Entscheidungsorientierung nicht damit auseinandersetzen, wie reale Entscheidungen von Managern getroffen

⁶ Die Bezeichnungen Unternehmen und Unternehmung werden hier synonym für erwerbswirtschaftlich orientierte Betriebe verwendet. Eine Erweiterung der Überlegungen auf andere Betriebstypen erfolgt im weiteren Verlauf des Beitrags.

werden und damit nicht sichergestellt ist, dass die für die Lösung realer Probleme entscheidungsrelevanten Informationen durch das Controlling bereitgestellt werden.

Als „Vater“ der koordinationsorientierten Controllingkonzeptionen gilt allgemein PÉTER HORVÁTH, der in seinem 1978 erschienenem Lehrbuch „Controlling“ die **Koordination von Planung und Kontrolle mit der Informationsversorgung** als zentrale Funktion des Controllings innerhalb des Führungssystems postuliert. KÜPPER erweitert später diesen Ansatz und sieht als Funktion des Controllings die Koordination sämtlicher Führungs-Subsysteme. WEBER hat den Gedanken der Koordination des gesamten Führungssystems konsequent aufgegriffen und aus der mit einer Koordinationsfunktion grundsätzlich einhergehenden Weisungsbefugnis Controlling als „**Metaführung**“ konzeptionalisiert. Gleichzeitig hat er jedoch festgestellt, dass ein solcher Ansatz in der Praxis erhebliche Akzeptanzprobleme mit sich bringen dürfte. Sein Name in der Abbildung ist in Klammern gesetzt, da er sich zusammen mit seinem Schüler SCHÄFFER zwischenzeitlich vom koordinationsorientierten Controllingverständnis abgewandt hat.

Heute verstehen WEBER und SCHÄFFER Controlling als **Rationalitätssicherung der Führung**. Danach handeln Manager einerseits nur begrenzt rational, andererseits aber opportunistisch, sodass es eines Korrektivs der so getroffenen Entscheidungen bedarf, um deren Rationalität aus Sicht des Unternehmens zu sichern.

Ehe im Folgenden die derzeit dominierenden koordinations- und rationalitätssicherungsorientierten Konzeptionen einer kritischen Würdigung unterzogen werden, ist zunächst zu klären, anhand welcher Kriterien dies geschehen soll. In der Literatur sind auch hierfür unterschiedliche Vorschläge gemacht worden, die von WINTER⁷ aufgegriffen und systematisiert wurden, sodass auf den daraus hervorgegangenen Anforderungskatalog zurückgegriffen wird.

2.2 Anforderungen an Controllingkonzeptionen

Soll Controlling als eigenständiges Teilgebiet, anstatt nur als Zusammenfassung verschiedener Aufgaben aus unterschiedlichen Gebieten betrachtet werden, dann muss ein Controllingansatz folgende Anforderungen erfüllen:⁸

⁷ Vgl. Winter, P. (2008).

⁸ Vgl. hierzu Winter, P. (2008), S. 9.

- Präzisionspostulat
 - Funktional
 - Instrumentell
 - Institutionell
- Konsistenzpostulat
- Theoriepostulat
- Praxispostulat

Das **Präzisionspostulat** fordert, dass Controllingfunktion, Controllinginstrumente und Controllingträger gegenüber anderen Teilgebieten präzise ein- und abgegrenzt werden können. D. h., die identifizierte Controllingfunktion muss zum einen controllingexklusiv sein, also keinem anderen Teilgebiet zukommen. Zum anderen muss sie controllingumfassend sein, also die Aufgaben des Teilgebietes Controlling vollständig abdecken. Instrumentell geht es darum, präzise ein- und abzugrenzen, welche Instrumente für die Erfüllung der Controllingfunktion geeignet sind. Als drittes geht es darum, die definierten Aufgaben eindeutig geeigneten Aufgabenträgern zuzuweisen.

Das **Konsistenzpostulat** besagt, dass die präzisen Ausarbeitungen von Funktion, Instrumenten und Institution zusätzlich zueinander konsistent sein müssen. Es geht darum, widerspruchsfreie Beziehungen zwischen den funktionalen, instrumentellen und institutionellen Controllingkomponenten aufzuzeigen. D. h., (alle) Controllingaufgaben (und auch nur diese) müssen mithilfe von Controllinginstrumenten (und auch nur mit diesen) vom Controllingträger (und auch nur von diesem) erfüllt werden.

Das Postulat der **theoretischen Fundierung** ist insbesondere für die wissenschaftliche Behandlung des Controllings von Bedeutung. Es müssen Theorien für Problemstellungen im Controlling erarbeitet werden, die über eine einfache Beschreibung von Sachverhalten und Problemen hinausgehen, sondern deren Erklärung und Prognose ermöglichen. Da Controlling sich insgesamt mit bekannten Problemen beschäftigt, ist eine Ableitung der Controlling-Theorien aus vorhandenen Theorien anderer Bereiche nicht auszuschließen.

Schließlich ist zu überprüfen, in wie weit die postulierten funktionalen, instrumentellen und institutionellen Controllingkomponenten mit der in der **Praxis** zu beobachtenden Controlling-Realität übereinstimmen.

2.3 Koordinationsorientierte Konzeptionen

Die Gruppe der **koordinationsorientierten Ansätze**, die von ihren Protagonisten als „herrschende‘ Auffassung“⁹ und als „Controlling-Paradigma“¹⁰ charakterisiert wird, geht, wie schon erwähnt, auf HORVÁTH zurück. HORVÁTH weist ausdrücklich darauf hin, dass die inhaltliche Planung und Kontrolle nicht Aufgabe des Controllings ist. Die von HORVÁTH als **Sekundärkoordination** bezeichnete Koordination innerhalb der Führung beruht auf der **Unterteilung** der Unternehmung in ein **Führungs- und ein Ausführungssystem**. Im Führungssystem sieht HORVÁTH die einzelnen Teilaufgaben (*managerial functions*) funktional als Führungssysteme an und stellt später fest: „Die ergebniszielorientierte Koordination erstreckt sich dabei auf alle Subsysteme der Führung[...]“¹¹. Da er in einer „einfachen Differenzierung des Führungsystems“ jedoch nur das Planungs- und Kontrollsystem, das Informationsversorgungssystem und deren Koordinationssystem unterscheidet, bleibt das Verhältnis zu den anderen Führungssystemen unklar.

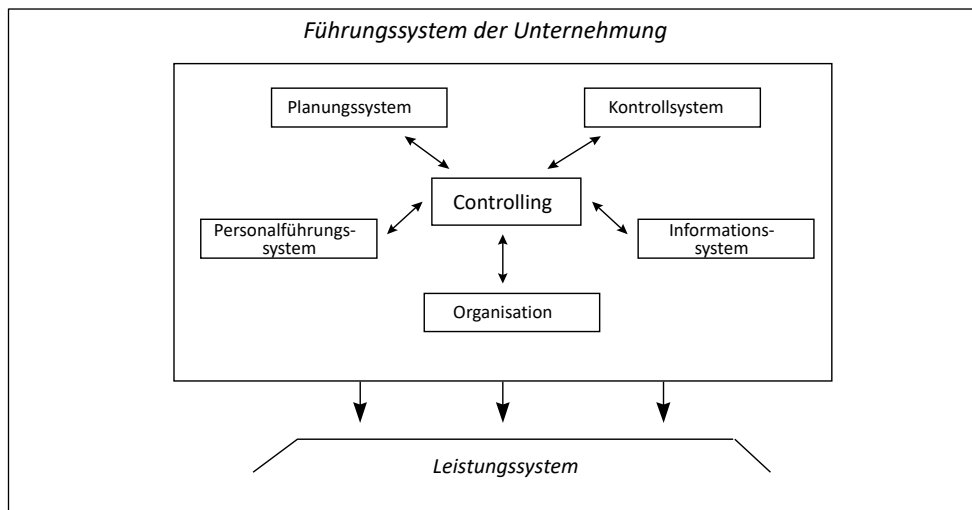


Abbildung 1: Controlling als Koordination des Führungsystems¹²

KÜPPER „stellt sich die Frage, warum man das Koordinationsproblem auf einzelne Führungsteilsysteme beschränkt.“¹³ Diese Beschränkung wird in den Ansätzen von KÜPPER, WEBER und ZÜND aufgehoben: „Die Controlling-Funktion besteht im Kern in der Koordination

⁹ Horváth, P. (2011), S. 132.

¹⁰ Lehmann, F.-O. (1992), S. 45 ff.

¹¹ Horváth, P. (2011), S. 133 f.

¹² In Anlehnung an Küpper, H.-U. et al. (2013), S. 36.

¹³ Küpper, H.-U. et al. (2013), S. 32.

des Führungsgesamtsystems zur Sicherstellung einer zielgerichteten Lenkung“¹⁴ (s. Abbildung 1), wobei jedoch die besondere Bedeutung des Planungs-, Kontroll- und Informationssystems betont wird.

Die angeführten Autoren weisen darauf hin, dass ihre Definitionen rein funktional sind.¹⁵ Gleichwohl wird die Bedeutung der institutionellen Sicht insbesondere für die praktische Realisierung des Controllings betont. Explizit fordert HORVÁTH¹⁶ eine integrierte funktionale und institutionelle Betrachtung. Diese häufig speziell in Bezug auf das Controlling geführte Diskussion über eine Trennung der funktionalen und institutionellen Sichtweise ist jedoch keinesfalls nur auf dieses beschränkt, sondern findet sich z. B. auch für die Begriffe Management und Organisation.

Funktionale Präzision

Die koordinationsorientierte Controllingauffassung geht davon aus, dass die **Sekundärkoordination** eine Funktion ist, die anderweitig nicht entsprechend abgedeckt ist: „Wenn von Koordination die Rede ist, bezieht sich diese nicht auf das Führungssystem selbst, sondern auf das Ausführungssystem.“¹⁷ Diese „Management-Lücke“ soll durch den koordinationsorientierten Controllingansatz geschlossen werden.¹⁸

Eine genauere Betrachtung der Literatur zeigt jedoch, dass der Koordinationsaspekt dort keinesfalls einseitig auf die Primärkoordination ausgerichtet ist.¹⁹ In der deutschsprachigen Literatur wird insbesondere in entscheidungsorientierten Ansätzen die Koordination innerhalb des Führungssystems schon länger thematisiert.²⁰ In der angelsächsischen Managementliteratur wird die Sekundärkoordination sogar schon 1969 als bedeutende Managementaufgabe angesehen: „[...] Management itself must be managed [...] This responsibility is so important that it cannot be delegated. Managers and only managers are ultimately responsible for coordinating activities [...]“²¹. Sogar die Bezeichnung Sekundärkoordination findet sich für die Funktion der Koordination im Führungssystem: „This leads to a new need for coordination – second-

¹⁴ Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990), S. 283.

¹⁵ Vgl. Horváth, P. (2011), S. 132; Küpper, H.-U. et al. (2013), S. 8.

¹⁶ Horváth, P. (2011), S. 110.

¹⁷ Horváth, P. (2011), S. 95, vgl. auch Küpper, H.-U. (1988), S. 165.

¹⁸ Zur These der Management-Lücke vgl. Buchner, M. (1981), S. 59 ff.

¹⁹ Vgl. z. B. Staehle, W. H. / Conrad, P. / Sydow, J. (1999), S. 555 ff. und 755 ff.

²⁰ Vgl. Hax, H. (1991), S. 63; Hax, H. (1965); Kirsch, W. (1971), S. 74 ff.; Laux, H. / Liermann, F. (2005), S. 2.

²¹ Morell, R. W. (1969), S. 72.

order coordination“²² (vgl. auch Abbildung 2). Zusammenfassend kann mit PETIT²³ festgestellt werden: „Coordination is an essential function *at all levels* in a company, and whoever acts as a coordinator is by definition a manager.“ SIMON²⁴ konstatiert: „The executive himself [...] exercises the function of coordinating“, so auch SCHNEIDER²⁵ in seiner Kritik am koordinationsorientierten Controllingverständnis, wobei er, in Anspielung auf entsprechende nautisch fundierte Controlling-Umschreibungen, die Koordination als Aufgabe „des Kapitäns der Unternehmung“ identifiziert.

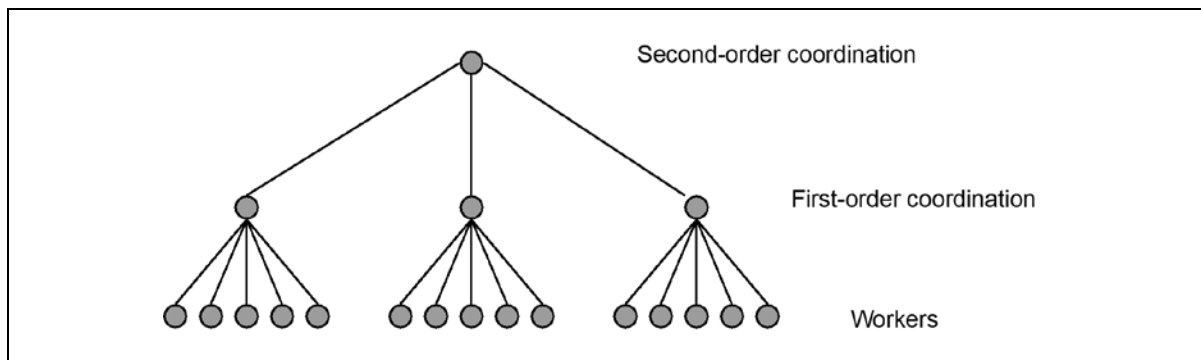


Abbildung 2: Dimensions of Coordination²⁶

Historisch lässt sich die Sekundärkoordination als Managementfunktion schon bei FAYOL²⁷ nachweisen, der bereits deutlich funktionale und institutionelle Aspekte trennt, indem er darauf hinweist, dass die von ihm identifizierten Managementfunktionen keinesfalls an eine bestimmte Person gebunden sind. Zur institutionellen Umsetzung fordert FAYOL eine wöchentliche Konferenz der Abteilungsleiter zum Zwecke der Koordination. Empirische Untersuchungen zur Tätigkeit von Managern zeigen ebenfalls, dass ein erheblicher Anteil der Arbeitszeit auf Abstimmungen mit anderen Managern (Sekundärkoordination) entfällt.²⁸

Auch KÜPPER stellt in Bezug auf das Management fest, dass zu dessen „zentralen Pflichten die zielorientierte Koordination der gesamten Unternehmungsführung gehört.“²⁹ Es sei jedoch davon auszugehen, dass die Unternehmungsleitung nur wichtige Koordinationsaufgaben selbst

²² Petit, T. A. (1975), S. 55.

²³ Petit, T. A. (1975), S. 51.

²⁴ Simon, H. A. (1957), S. 218.

²⁵ Schneider, D. (1991), S. 770.

²⁶ In Anlehnung an Petit, T. A. (1975), S. 56.

²⁷ Fayol, H. (1916), S. 128 ff.

²⁸ Vgl. Carroll, S. J. / Gillen, D. J. (1987); Kurke, L. B. / Aldrich, H. E. (1983); Mahoney, T. A. / Jerdee, T. H. / Carroll, S. J. (1965); Mintzberg, H. (1971); Schreyögg, G. / Hübl, G. (1991).

²⁹ Küpper, H.-U. (1994), S. 859.

löse, die anderen jedoch delegiere oder sie zumindest vorbereiten lasse. Die originäre Managementfunktion Sekundärkoordination wird also im Wege der Delegation zum Teil der Institution Controlling übertragen.

In seiner Kritik an den Ansätzen von KÜPPER und WEBER meint schließlich HORVÁTH: „Die Abstimmung der Führungsaufgaben untereinander ist doch Aufgabe der Unternehmensleitung!“³⁰ Diese Kritik trifft allerdings auch dann zu, wenn, wie bei HORVÁTH, nur die Sekundärkoordination zwischen bestimmten Führungs-Subsystemen als Controllingfunktion angesehen wird.

Die angestellten Überlegungen zeigen, dass die Koordination im Führungssystem (Sekundärkoordination) eine originäre Managementfunktion ist. Insofern kann festgehalten werden: Unbeschadet der zunehmenden Bedeutung, die die Koordination des Führungssystems aufweist, ist diese Funktion weder neu noch gelingt der Nachweis eines prinzipiellen Versagens dieser Koordination³¹, sodass eine auf die Koordinationsfunktion abstellende Begründung des Controllings als eigenständige Funktion „gravierende Probleme auf[weist]“³². Die Inhalte eines dermaßen funktional definierten Controllings sind nicht neu³³; die Kritik des **„alten Weins in neuen Schläuchen“**³⁴ ist daher für die funktionale Definition nicht von der Hand zu weisen.

Der dem koordinationsorientierten Ansatz zugrunde liegende Systemansatz betrachtet die zu koordinierenden Bereiche als Systeme, d. h. mit ULRICH³⁵ als eine „geordnete Gesamtheit von Elementen, zwischen denen irgendwelche Beziehungen bestehen oder hergestellt werden können“, ohne dass jedoch klar wird, welche Elemente diese Systeme aufweisen und durch welche Beziehungen diese Elemente miteinander verknüpft sind.³⁶ Dementsprechend gelingt es auch nicht, die Controllingaufgaben innerhalb der Systeme zu präzisieren, wengleich z. B. HORVÁTH feststellt: „[I]n der Controllingliteratur besteht Einmütigkeit darüber, dass der Controller an der Planung zu beteiligen ist.“³⁷ Der **Umfang der Beteiligung an Planung und Kontrolle**

³⁰ Horváth, P. (2011), S. 132.

³¹ Vgl. Brauner, E. / Becker, A. (1999), S. 2; Schildbach, T. (1992), S. 24; Sjurts, I. (1995), S. 194 ff.

³² Brauner, E. / Becker, A. (1999), S. 2.

³³ Vgl. Schmidt, R. (1995), S. 38; Seicht, G. (1984), S. 60; Staehle, W. H. / Conrad, P. / Sydow, J. (1999), S. 667.

³⁴ Vgl. Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990), S. 282; Seicht, G. (1984), S. 63.

³⁵ Ulrich, H. (1970), S. 106.

³⁶ Vgl. Schneider, D. (1997), S. 465; in diesem Sinne nun auch Weber, J. / Schäffer, U. (2022), S. 26 f.

³⁷ Horváth, P. (2011), S. 145.

wird allerdings aufgrund der diesbezüglich sehr knappen und zum Teil widersprüchlichen Äußerungen **nicht deutlich**³⁸, da der Koordinationsansatz die Bedeutung der **Funktionstiefe**, d. h. des Ausmaßes, „in dem das Controlling Einfluß auf Entscheidungs- und Führungsprozesse der Unternehmung nimmt“³⁹ verdeckt, obgleich diese für das Controlling einen hohen Stellenwert hat.⁴⁰

In der angelsächsischen Managementliteratur wird *controlling* von Anfang an als eine Managementfunktion dargestellt, die nahezu übereinstimmend als Management-Kernfunktion angesehen wird. Definiert man als weitere Managementfunktion Controlling im Sinne von Sekundärkoordination, so sind Verwechslungen nicht auszuschließen. Da jedoch im deutschen Schrifttum die angelsächsische Managementfunktion *controlling* zumeist als „Kontrolle“ übersetzt und typischerweise nicht mit der Bezeichnung „Controlling“ in Verbindung gebracht wird, erscheint dieses potentielle Präzisionsdefizit, zumindest in deutschsprachigen Veröffentlichungen, als nicht allzu gravierend.

Nach eigenem Selbstverständnis ist der koordinationsorientierte Ansatz führungssystemorientiert. Demnach müsste der Ansatz auch eine Abgrenzung gegenüber anderen Führungsbereichen erlauben.⁴¹ Der zugrunde liegende Systemansatz, in dem die Managementfunktionen als Führungssysteme angesehen werden, ohne dass die Elemente, die diese Systeme aufweisen und die Beziehungen, durch welche diese Elemente miteinander verknüpft sind, spezifiziert werden,⁴² verhindert dies jedoch.⁴³ Eine **konsistente Abgrenzung des Controllings zu den klassischen Managementfunktionen gelingt nicht**.⁴⁴ Gerade die Zuordnung der Koordination als Gegenstand der Organisation und des Controllings kann nicht befriedigend gelöst werden. Auch die Vertreter des koordinationsorientierten Ansatzes räumen ein, dass dieser zentrale Punkt nur wenig untersucht sei.⁴⁵ Aber auch das Verhältnis des Controllings zu den Managementfunktionen Planung und Kontrolle (im Sinne des angelsächsischen *controlling*-Verständnisses), ist nicht eindeutig zu bestimmen. Der koordinationsorientierte Controllingansatz erlaubt es also nicht, die Unterschiede zwischen der postulierten Controllingfunktion und den

³⁸ Vgl. Sjurts, I. (1995), S. 192 ff.

³⁹ Harbert, L. (1982), S. 248.

⁴⁰ Vgl. Harbert, L. (1982), S. 248 ff.

⁴¹ Vgl. Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990), S. 290.

⁴² Vgl. Schneider, D. (1997), S. 465.

⁴³ Vgl. Brettel, M. (1997), S. 26.

⁴⁴ Vgl. Hasselberg, F. (1989), S. 336 f.

⁴⁵ Vgl. Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990), S. 290.

anderen Führungsfunktionen klar zum Ausdruck zu bringen. Diese Grenzen begründen sich in dem systemorientiert-rationalistischen Verständnis des Managements, das den Kern des Ansatzes darstellt.⁴⁶

Fazit: Das **funktionale Präzisionspostulat** wird durch die koordinationsorientierten Controllingansätze **nicht** erfüllt.

Instrumentelle Präzision

Die Aussagen zu Controllinginstrumenten innerhalb der koordinationsorientierten Ansätze sind widersprüchlich. So weist z. B. KÜPPER⁴⁷ darauf hin, dass es **keine originären Controllinginstrumente** gebe. Als „Controllinginstrumente“ würden vielmehr Instrumente aus den zu koordinierenden Bereichen sowie Informationsversorgungsinstrumente dargestellt, was zu dem Vorwurf führt, „praktisch alle Planungs-, Kontroll- und Informationsinstrumente als Controllinginstrumente aufzufassen.“⁴⁸ Auch die Kosten- und Erlösrechnung als grundlegendes Controllinginstrument ist kein Koordinationsinstrument.⁴⁹

Fazit: Das **instrumentelle Präzisionspostulat** wird durch die koordinationsorientierten Controllingansätze **nicht** erfüllt.

Institutionelle Präzision

Funktion und Institution – als Ergebnis eines Prozesses, in dem Handlungen und Handelnde selbst typisiert und damit auf längere Zeit festgeschrieben werden – können nicht unabhängig voneinander betrachtet werden, wie auch die entsprechenden Abgrenzungen des Managementbegriffs zeigen: „Managementfunktionen beschreiben Aufgaben, die von Managern wahrgenommen werden (sollen).“⁵⁰ Unter „Managementfunktionen“ sind also die Funktionen der Institution Management zu verstehen, wie dies auch die im angelsächsischen Sprachraum üblichen Bezeichnungen *managerial functions* bzw. *functions of managers* deutlich machen. Entsprechend ist hier zu überprüfen, inwieweit die koordinationsorientierte Controllingfunktion von der Institution Controlling wahrgenommen werden kann.

⁴⁶ Vgl. Becker, A. (1999), S. 12.

⁴⁷ Vgl. Küpper, H.-U. (1987), S. 110 f.

⁴⁸ Küpper, H.-U. et al. (2013), S. 46.

⁴⁹ Vgl. Küpper, H.-U. et al. (2013), S. 50.

⁵⁰ Steinmann, H. / Schreyögg, G. (2005), S. 23.

Unabhängig davon, wer (institutionell) die Koordinationsfunktion wahrnimmt, insbesondere auch unabhängig davon, ob Selbst- oder Fremdkoordination vorliegt, erfordert die Wahrnehmung einer Koordinationsfunktion Entscheidungs- und Weisungsbefugnisse.⁵¹ Bei **Selbstkoordination** hat das Individuum bzw. die Gruppe die Entscheidungs- und Weisungsbefugnis, wobei die Entscheidung der Gruppe für alle Gruppenmitglieder verbindlich ist. Bei **Fremdkoordination** hat eine entsprechende Koordinationsinstanz im hierarchischen System die Entscheidungs- und Weisungsbefugnis.⁵² Beide Formen kommen normalerweise nebeneinander vor.⁵³

Die Koordination durch ein institutionalisiertes Controlling könnte dementsprechend nur in Form der Fremdkoordination durch die Institution Controlling erfolgen. Das Controlling müsste damit Weisungsbefugnisse gegenüber dem Management haben.⁵⁴ Es müsste hierarchisch über diesem eingeordnet werden und wäre damit eine Art „Meta-Management“. KÜPPER⁵⁵ erkennt wohl die Problematik von Koordination und Weisungsbefugnis, denn ihm „erscheint ein Anweisungsrecht für Controllingstellen notwendig.“ Noch konsequenter war WEBER⁵⁶, der das koordinationsorientierte Controllingverständnis als „Führung der Führung“ definierte und folgerichtig auch den Controllingansatz von KÜPPER als solche interpretierte. So liegt der Schluss nahe, dass der koordinationsorientierte Controllingansatz „die wirklich spannenden Führungsfragen dem Controlling zuordnet.“⁵⁷ Gleichzeitig räumte WEBER jedoch ein, dass dies ein „sehr konflikträchtiges Problem“ darstelle und sagte seinem Metaführungsansatz „ein schweres Leben in der unternehmerischen Praxis“⁵⁸ voraus.

Eine derartige Weisungsbefugnis wird für das Controlling allgemein jedoch nicht gefordert. Es wird im Gegenteil explizit von Führungsunterstützung durch das Controlling im Sinne einer Management-Servicefunktion gesprochen. So formulieren z. B. KÜPPER, WEBER und ZÜND: „Controlling ist Führungshilfe.“⁵⁹ EICHHORN UND MERK sprechen von dem „überzeugenden

⁵¹ Vgl. Kieser, A. / Walgenbach, P. (2003), S. 100 f.

⁵² Vgl. Rühli, E. (1992), S. 1167.

⁵³ Vgl. Kieser, A. (1994), S. 218 ff.

⁵⁴ Vgl. Müller, A. (1996), S. 145.

⁵⁵ Vgl. Küpper, H.-U. (1994), S. 866.

⁵⁶ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. (2022), S. 26 f.

⁵⁷ Weber, J. (1999), S. 29.

⁵⁸ Weber, J. (1995), S. 299.

⁵⁹ Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990), S. 283.

Konzept der Führungsunterstützung“⁶⁰ und führen explizit auch Vereinigungen und Verwaltungen an, die der Führungsunterstützung durch ein Controlling bedürfen. Diese Problematik wird auch von Vertretern des koordinationsorientierten Ansatzes gesehen, da „Servicefunktionen mit der Entscheidungskompetenz einer Linienstelle schwer vereinbar sind.“⁶¹ Empirische Untersuchungen zeigen, „dass offensichtlich ein Missverhältnis zwischen den dem Controlling zugewiesenen Funktionen und dessen Kompetenzen besteht“⁶², sodass eine „**Kompetenzfalle**“ entsteht.⁶³

Fazit: Das **institutionelle Präzisionspostulat** wird durch die koordinationsorientierten Controllingansätze **nicht** erfüllt.

Konsistenzpostulat

Die Ausführungen haben deutlich gemacht, dass es der Institution Controlling grundsätzlich nur möglich ist, derivative Koordinationsaufgaben zu erfüllen.⁶⁴ Somit kann die Institution Controlling eine koordinationsorientierte Controllingfunktion also nie vollständig ausfüllen. Man kommt damit zu der Aussage: **Controlling (Funktion) ist nicht Aufgabe des Controllings (Institution)**. Dies stellt auch HORVÁTH fest: „Controlling zu ‚machen‘ im Sinne von Steuerung der Leistungsprozesse ist Managementaufgabe.“⁶⁵

Die Problematik dieser „offensichtlichen Diskrepanz“⁶⁶ durch das Auseinanderfallen von Funktion und Institution wird noch deutlicher, wenn man die gleiche Feststellung z. B. in Bezug auf den Managementbegriff trifft: „Management (Funktion) ist nicht Aufgabe des Managements (Institution).“ Offensichtlich ist mit einer derartigen Definition die Forderung nach einer konsistenten Betrachtung von Funktion und Institution nicht erfüllt.

Das Auseinanderfallen von Funktion und Institution hat auch Auswirkungen auf die instrumentelle Sicht des Controllings. Es ist nicht eindeutig zu bestimmen, ob mit Controllinginstrumenten Instrumente zur Erfüllung der Funktion Controlling, d. h. Koordinationsinstrumente, gemeint sind, oder solche Instrumente, die zur Erfüllung der Aufgaben der Institution Controlling geeignet sind.

⁶⁰ Eichhorn, P. / Merk, J. (2016), S. 454.

⁶¹ Küpper, H.-U. (1994), S. 866.

⁶² Lanter, N. (1996), S. 70.

⁶³ Vgl. Berger, H.-J. (1989), S. 184.

⁶⁴ Vgl. Küpper, H.-U. et al. (2013), S. 31 f.

⁶⁵ Horváth, P. (2011), S. 135.

⁶⁶ Schmidt, R. (1995), S. 172.

Fazit: Das **Konsistenzpostulat** wird durch die koordinationsorientierten Controllingansätze **nicht** erfüllt.

Theoriepostulat

HORVÁTH greift zur Beschreibung seines Controllingverständnisses auf den Systemansatz zurück, ohne eine weitere theoretische Fundierung erkennen zu lassen. KÜPPERS theoretische Basis ist dahingehend deutlich umfangreicher und elaborierter: Neben dem Systemansatz greift er zur Fundierung der Koordinationsfunktion insbesondere auf Prinzipal-Agenten-Theorie, Kontrolltheorie sowie Optimierungs- und Simulationsansätze zurück unter Einbindung der Informationsökonomie und der Neuen Institutionenökonomie.

Das Theoriepostulat wird von HORVÁTH und KÜPPER also in unterschiedlichem Ausmaß erfüllt. Eine controllingspezifische theoretische Fundierung ist allerdings bei beiden Vertretern aufgrund der Defizite beim Präzisions- und Konsistenzpostulat nicht gegeben.

Fazit: Das **Theoriepostulat** wird durch die koordinationsorientierten Controllingansätze nur **eingeschränkt** erfüllt.

Praxispostulat

Empirische Untersuchungen zeigen zwar, dass Koordinationsaufgaben einen wichtigen Teil der Aufgaben von Controllern ausmachen, sie sind jedoch auf bestimmte Koordinationstätigkeiten beschränkt und **umfassen keinesfalls die Gesamtkoordination des Führungssystems** oder einzelner Funktionen.⁶⁷ Darüber hinaus werden dem Controlling grundsätzlich auch Aufgaben innerhalb der einzelnen Funktionen zugeordnet.

Die nicht erfolgende institutionelle Umsetzung des koordinationsorientierten Ansatzes wurde auch von dessen Vertretern festgestellt: „Dagegen hat auch jahrzehntelanges Predigen [...] letztendlich nicht entscheidend geholfen.“⁶⁸ Damit wird allerdings die Ursache für diesen Mangel auf der Anwendungsseite verortet, ähnlich wie dies z. B. auch bei angeblichen Defiziten in der Anwendung von Modellen des Operations Research in der Praxis angeführt wird: „[T]he subjects studied are not clever enough.“⁶⁹

⁶⁷ Vgl. z. B. Amshoff, B. (1993), S. 305 ff.; Niedermayr, R. (1994), S. 213 ff.; Stoffel, K. (1997), S. 154 ff.

⁶⁸ Weber, J. (1997), S. 182.

⁶⁹ Brunsson, N. (1985), S. 17.

Fazit: Das **Praxispostulat** wird durch die koordinationsorientierten Controllingansätze nur **eingeschränkt** erfüllt.

2.4 Rationalitätssicherungsorientierte Konzeption

Aus der Kritik am koordinationsorientierten Controllingbegriff heraus haben WEBER und sein akademischer Schüler SCHÄFFER einen empirisch-induktiv aus den Aufgaben von Controllern abgeleiteten Controllingbegriff formuliert, der alle anderen Konzepte umfassen soll.⁷⁰ Sie verstehen Controlling als quer zu den typischerweise unterschiedenen Informations-, Planungs- und Kontrollaufgaben liegende Führungsunterstützung in Form einer „**Rationalitätssicherung der Führung**“, die sie als neue, spezifische Funktion von Controllern identifizieren, die bislang nur bruchstückhaft in der Betriebswirtschaftslehre behandelt werde. Rationalität verstehen sie dabei als herrschende Meinung von Fachleuten in Bezug auf eine bestimmte **Zweck-Mittel-Situation**, sodass Rationalität damit immer nur relativ in Bezug auf das jeweils vorhandene Wissensniveau zu verstehen ist. Ihr Rationalitätsverständnis umfasst drei Rationalitätsebenen: **Ergebnis-, Prozess- und Inputrationalität**, die jeweils voneinander abhängen: Ergebnisrationalität setzt Prozessrationalität voraus, die wiederum Inputrationalität voraussetzt.

WEBER und SCHÄFFER unterscheiden in diesem Zusammenhang zwei Formen von Rationalitätsdefiziten. Zum einen sind dies Beschränkungen in Bezug auf kognitive Fähigkeiten, die als „Könnensdefizite“ bezeichnet werden. Hierbei knüpfen sie an die Erkenntnisse der „bounded rationality“-Forschung in der Tradition von KAHNEMANN und TVERSKY (*cognitive illusions*) an. Zum anderen handelt es sich um als „Wollensdefizite“ bezeichnete Beschränkungen in Bezug auf Motivation und Präferenzen (opportunistisches Verhalten).

Funktionale Präzision

Zunächst ist festzustellen, dass die Sicherung des Rationalverhaltens der Unternehmensführung durch das Controlling keine gänzlich neue Idee ist.⁷¹ Unabhängig davon ist der „**Mythos der Rationalität**“⁷² jedoch nur schwer definierbar und damit kaum angreifbar, wodurch er als Basis

⁷⁰ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. (2022).

⁷¹ Vgl. Schmidt, A. (1986), S. 61 ff.

⁷² Vgl. Ulrich, P. (1993), S. 477 ff.

für die Erklärung eines anderen „schillernden“ Begriffes grundsätzlich wenig praktikabel erscheint.⁷³

Rationalität kann als konstituierendes Konstrukt wirtschaftswissenschaftlicher Überlegungen überhaupt angesehen werden, was insbesondere auch durch das Modell des *homo oeconomicus* deutlich wird. Greift man dieses zentrale Konstrukt einer übergeordneten Wissenschaft (Wirtschaftswissenschaften) heraus, um damit das Spezifische einer Teildisziplin (Controlling) zu begründen, so scheint eine funktionale Abgrenzung fraglich. Dieses Problem wird noch dadurch verschärft, dass die Tendenz besteht, nahezu alle Aspekte menschlichen Handelns unter dem Rationalitätsparadigma zu untersuchen, vor allem auch solche, die bisher Gegenstand anderer Wissenschaftsbereiche waren („Ökonomischer Imperialismus“). Das Spezifische eines auf dem Rationalitätsbegriff aufbauenden Controllingkonzeptes ist somit nicht zu erkennen.

Das gleiche Problem stellt sich, wenn nur die Betriebswirtschaftslehre betrachtet wird, für die das sogenannte Rationalprinzip in Form des Wirtschaftlichkeitsprinzips als konstituierend angesehen wird.⁷⁴ Dies führt zu dem Vorwurf einer konzeptionellen Beliebigkeit,⁷⁵ der durch den selbst formulierten Anspruch, alle anderen Controllingansätze zu integrieren, gestützt wird. Der rationalitätssicherungsorientierte Ansatz könnte daher als **Meta-Ansatz** bezeichnet werden, da in Abhängigkeit von dem vorliegenden Rationalitätsdefizit die jeweils „passenden“ Spezialansätze zum Einsatz gelangen.⁷⁶ Stellen z. B. Input, Methoden oder Ergebnis der **Informationsversorgung** den Engpass dar, so besteht die Controllingfunktion in der Behebung dieses Engpasses, was dann dem informationsorientierten Controllingansatz entspräche. Da ähnliche Überlegungen jedoch auch Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre insgesamt sind, z. B. in Form des „Ausgleichsgesetzes der Planung“ nach GUTENBERG, wonach sich betriebliches Handeln grundsätzlich am jeweiligen Engpass zu orientieren habe⁷⁷, fehlt auch aus dieser Perspektive die eigenständige Problemstellung. Rationalitätssicherung kann damit, genauso wie Koordination, als Querschnittsfunktion zu den klassischen Managementfunktionen verstanden werden.

Außerdem ist fraglich, ob eine klare Abgrenzung gegenüber rationalitätssichernden Aufgaben möglich ist, die in der Praxis eindeutig nicht mit dem Controlling verbunden werden und damit

⁷³ Vgl. Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990), S. 282.

⁷⁴ Vgl. Eichhorn, P. / Merk, J. (2016).

⁷⁵ Vgl. Pietsch, G. / Scherm, E. (2000).

⁷⁶ Vgl. Friedl, B. (2013).

⁷⁷ Vgl. Gutenberg, E. (1983), S. 163-165.

dem empirisch-induktiven Ansatz widersprechen würden – zu denken ist hier z. B. an die Rationalitätssichernde Funktion bei einer ergonomischen Gestaltung von Arbeitsplätzen.

Trotz des ausdrücklichen Rekurses auf das Rationalitätsverständnis von MAX WEBER, reduziert der Rationalitätssichernde Ansatz sein **Verständnis auf eine rein instrumentelle Rationalität**, wie dies allerdings in der Betriebswirtschaftslehre insgesamt nicht unüblich ist. Die von MAX WEBER noch explizit geforderte Abwägung der Zwecke gegeneinander wird ausgeklammert. Geht man jedoch davon aus, dass Ziele in einer Unternehmung nicht „einfach da sind“, sondern das Ergebnis eines Prozesses sind⁷⁸, dann stellt sich die Frage, warum dieser Zielbildungsprozess nicht ebenfalls der Rationalitätssicherung bedarf.

Eine Prüfung von Rationalität als Zweck-Mittel-Zusammenhang in der von WEBER und SCHÄFFER thematisierten Subsidiarität bringt sowohl auf Ebene der Prozess- als auch der Inputrationalität Probleme mit sich: Ohne Kenntnis des Zwecks kann nicht zweckrational darüber entschieden werden, welche Mittel für dessen Erreichung einzusetzen sind (Prozessrationalität). Werden Mittel jedoch ohne Abwägung gegenüber dem Zweck eingesetzt, kommt man in den Bereich traditionellen Verhaltens, das aber gerade nicht mehr das Rationalitätspostulat erfüllt. Auch wenn dieses Verhalten eine erhebliche empirische Relevanz hat, wird hier z. B. in Bezug auf Managementmoden⁷⁹ geradezu dessen Arationalität deutlich. Die gleiche Überlegung trifft auf die Inputrationalität zu. Die Prämissen eines Modells können nicht ohne Kenntnis des Zwecks dahingehend beurteilt werden, ob sie geeignet sind, den Zweck zu bewirken, wie es die Zweck-Mittel-Rationalität fordert. **Die Zweckrationalität einer Handlung kann also ohne Kenntnis des Zwecks nicht beurteilt werden.** Hierfür müsste ein anderes Rationalitätsverständnis herangezogen werden, wie z. B. das Konzept der prozeduralen bzw. ökologischen Rationalität.⁸⁰

Schließlich ist noch kritisch anzumerken, dass das Rationalitätsverständnis von WEBER und SCHÄFFER z. B. soziale oder kulturelle Einflussfaktoren auf den Erfolg von Handlungen nicht berücksichtigt. Die Bedeutung derartiger Faktoren für das Controlling bzw. das Management Accounting wird insbesondere in der englischsprachigen Literatur diskutiert.⁸¹

⁷⁸ Vgl. z. B. das sog. Mülleimermodell von Cohen, M. D. / March, J. G. / Olsen, J. P. (1990).

⁷⁹ Vgl. Kieser, A. (1996).

⁸⁰ Vgl. Simon, H. A. (1981); Gigerenzer, G. (2004).

⁸¹ Vgl. z. B. Sprinkle, G. B. (2003).

Fazit: Das **funktionale Präzisionspostulat** wird durch den rationalitätssicherungsorientierten Controllingansatz **nicht** erfüllt.

Instrumentelle Präzision

Auf instrumenteller Ebene bleibt unklar, worin der spezifische Rationalitätssicherungscharakter der von WEBER und SCHÄFFER behandelten Instrumente besteht. Es handelt sich vielmehr um typische Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsinstrumente einer „rationalen“ Unternehmensführung. Diese Eigenschaft weisen aber wohl alle betriebswirtschaftlichen Instrumente auf. Da der Rationalitätssicherungsansatz nach seinem Selbstverständnis alle anderen Ansätze als Spezialfälle umfasst, sieht er sich auch letztlich derselben Kritik ausgesetzt. Es bleibt unklar, welche Instrumente konzeptionell als controllingspezifisch einzustufen sind.

Fazit: Das **instrumentelle Präzisionspostulat** wird durch den rationalitätssicherungsorientierten Controllingansatz **nicht** erfüllt.

Institutionelle Präzision

Wird es als Aufgabe eines institutionalisierten Controllings angesehen, sämtliche (relevanten) Rationalitätsdefizite des Managements ex post zu kompensieren, so wird das Management zum „Papiertiger“. Umfasst die Sicherung dagegen die ex ante Durchsetzung von Rationalität, zum Beispiel die Sicherstellung der Anwendung der richtigen Methoden / Instrumente, so werden die Manager zu Marionetten: „Manager haben dann methodenbezogen keine Freiheitsgrade“⁸². Soll ein institutionalisiertes Controlling also nicht nur auf eine Einhaltung der Zweck-Mittel-Rationalität hinwirken, sondern diese Einhaltung **sicherstellen**, so ist damit unweigerlich eine Weisungsbefugnis verbunden. Die Institution Controlling trüge dann die Letztverantwortung im Führungssystem. Damit zeigt sich ein ähnliches Problem wie beim koordinationsorientierten Ansatz: Diese **Controllingfunktion ist institutionell nicht umsetzbar**. Vielmehr ist eine Vielzahl an Institutionen an Rationalitätssicherungsaufgaben beteiligt, z. B. Interne Revision, Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer.

Fazit: Das **institutionelle Präzisionspostulat** wird durch den rationalitätssicherungsorientierten Controllingansatz **nicht** erfüllt.

⁸² Weber, J. / Schäffer, U. (2022), S. 57.

Konsistenzpostulat

Der rationalitätssicherungsorientierte Ansatz ist durch eine mangelnde Kohärenz in Bezug auf seine funktionale, instrumentelle und institutionelle Komponente gekennzeichnet. Dies ist letztlich darauf zurückzuführen, dass Rationalität als Zentrum dieses Ansatzes als zu weit gefasst und zu wenig spezifisch erscheint. Dies sei im Folgenden kurz anhand der mangelnden Konsistenz von funktionaler und instrumenteller Komponente aufgezeigt.⁸³ Aufgrund des Konsistenzpostulats wäre zu erwarten, dass bei Änderung einer Komponente (hier: Funktion) auch die anderen Komponenten (hier: Instrumente) Veränderungen erfahren, d. h. angepasst werden. Untersucht man daraufhin die Änderungen zwischen der 6. und 7. Auflage der „Einführung in das Controlling“ von JÜRGEN WEBER, so zeigt sich zwar zunächst durchaus, dass mit der konzeptionellen Neuausrichtung auch eine **quantitative** Erweiterung des Controllinginstrumentariums einherging, die allerdings weitgehend auf das Aufkommen neuartiger Instrumente zurückzuführen ist (s. Tabelle 2).

Die Betrachtung der **qualitativen** Veränderungen zeigt hingegen, dass es hier zu keinen signifikanten Änderungen durch die konzeptionelle Neuausrichtung gekommen ist. Es werden sämtliche „Koordinationsinstrumente“ beibehalten und bei den neuen Instrumenten ist deren spezifische Eignung zur Rationalitätssicherung nicht zu erkennen. Diese auf instrumenteller Ebene auftretende Konsistenzproblematik wird auch als ein zentraler Kritikpunkt an der rationalitätssicherungsorientierten Controllingkonzeption formuliert. Bei der Analyse von WEBERS Neuausrichtung zeigt sich, dass die Auswahl der Instrumente trotz entsprechender Rhetorik hinsichtlich der Neuartigkeit der Konzeption nur graduell durch die Änderung der zugrundeliegenden Controllingaufgabe beeinflusst wird. Neben einer „traditionellen“ Schwerpunktsetzung existiert eine Vielzahl an Instrumenten, die sich im „Werkzeugkasten“ des Controllings weitgehend etabliert hat. Die Auswahl der behandelten „Controllinginstrumente“ wird also offensichtlich nicht durch die Controllingaufgabe beeinflusst, zu deren Bewältigung sie eingesetzt werden sollen.

⁸³ Vgl. hierzu ausführlich Lingnau, V. / Koffler, U. (2012).

Dargestellte Controllinginstrumente	6. Auflage	7. Auflage
ABC-Analyse	X	X
Abweichungsanalyse	X	X
Balanced Scorecard		X
Benchmarking	X	X
Break-Even-Analyse	X	X
Budgetierung	X	X
Deckungsbeitragsrechnungen	X	X
Erfahrungskurve / Lernkurve	X	X
Erfolgsfaktorenanalyse	X	X
Frühwarnsysteme	X	X
Gap-Analyse		X
Investitionsrechnungen	X	X
Kennzahlen (-systeme)	X	X
Kostenrechnung	X	X
Kostenschätzmodelle		X
Kostenvergleichsrechnung	X	X
Lebenszyklusanalyse	X	X
Portfolioanalyse	X	X
Scoringmodelle	X	X
Stichprobenanalyse	X	X
SWOT	X	X
Target Costing		X
Wertschöpfungskettenanalyse		X

Tabelle 2: Darstellung Controllinginstrumente in WEBERS „Einführung in das Controlling“

Fazit: Das **Konsistenzpostulat** wird durch den rationalitätssicherungsorientierten Controllingansatz **nicht** erfüllt.

Theoriepostulat

Neben der „dynamischen Theorie ökonomischer Akteure“ wird insbesondere auf Erkenntnisse der Entscheidungstheorie, der Rechnungswesentheorie und der neuen Institutionentheorie zurückgegriffen. Die theoretische Fundierung ist damit relativ umfangreich, allerdings wenig spezifisch.

Fazit: Das **Theoriepostulat** wird durch den rationalitätssicherungsorientierten Controllingansatz nur **eingeschränkt** erfüllt.

Praxispostulat

Die Überprüfung ergibt ein ähnliches Ergebnis, wie bei den koordinationsorientierten Ansätzen: Empirische Untersuchungen zeigen zwar, dass Rationalitätssicherungsaufgaben einen wichtigen Teil der Aufgaben von Controllern ausmachen, sie sind jedoch auf bestimmte Tätigkeiten beschränkt und **umfassen keinesfalls die Gesamtrationalitätssicherung des Führungssystems** oder einzelner Funktionen. Aufgrund der breiten Auffassung in Bezug auf die Controllingfunktion kann auch der rationalitätssicherungsorientierte Ansatz das empirische Phänomen Controlling nicht hinreichend erklären.⁸⁴

Fazit: Das **Praxispostulat** wird durch den rationalitätssicherungsorientierten Controllingansatz nur **eingeschränkt** erfüllt.

2.5 Zwischenfazit

Zusammenfassend stellt sich die Situation ernüchternd dar. Seit rund 50 Jahren wird in Deutschland versucht, Controlling konzeptionell zu fundieren, ohne dass dies bislang überzeugend gelungen wäre.

Betrachtet man die bislang formulierten Controllingkonzeptionen, so fällt auf, dass diese sämtlich versuchen, Controlling in Relation zum normativen Leitbild des ökonomischen Rationalprinzips zu konzeptionalisieren. Dies liegt auch der „klassischen“ Betriebswirtschaftslehre zugrunde, die in diesem Sinne als allgemeine (apersonale) „Wirtschaftlichkeitsoptimierungslehre“ interpretiert werden kann und damit in der Tradition von GUTENBERG steht, der in diesem Punkt SCHMALENBACHS Überlegungen weiterführte. GUTENBERGS Interesse war auf die Suche von wirtschafts- und gesellschaftssystemunabhängigen ökonomischen Strukturen des Betriebs

⁸⁴ Vgl. z. B. Küpper (2005), S. 20.

gerichtet. Dabei löste er sich von realen Gegebenheiten und konstruierte einen idealen Betrieb: „Wir betrachten also nunmehr unter Verwendung einer regulären Als-ob-Konstruktion die Dinge so, [...] als ob ein psycho-physisches Subjekt gar nicht vorhanden sei. Dieses letztere wird auf diese Weise aus der Unternehmung als Objekt betriebswirtschaftlicher Theorie eliminiert.“⁸⁵ Zentrale Idee ist die optimale Kombination der „Produktionsfaktoren“ menschliche Arbeitskraft, Betriebsmittel und Werkstoffe durch den „dispositiven Faktor“ Unternehmensführung, um die betriebliche Leistung zu erstellen. Dem Produktionsfaktor menschliche Arbeitskraft kommt dabei keinerlei Eigenständigkeit zu, er „funktioniert“ aufgrund der Anweisungen des dispositiven Faktors in den quasi-maschinellen Betriebsabläufen. Dieses mechanistische Modell wird unter dem Wirtschaftlichkeitspostulat analysiert, um das Verhältnis von eingesetzten Produktionsfaktoren (Aufwand) und erstellter Leistung (Ertrag) zu optimieren⁸⁶. Zur Analyse zieht GUTENBERG konsequent die Mathematik heran, mit deren Hilfe er den Betrieb und seine Abläufe vollständig formalisiert. Es sei nochmals betont, dass es GUTENBERG bei seiner mathematischen Modellierung nicht um die modellhafte Erfassung realer Abläufe in Betrieben ging, sondern einzig um die Modellierung eines idealen Betriebes. Seine Modelle sollen weder Beobachtungen erklären noch Prognosen über zukünftige Entwicklungen ermöglichen. Die Aufgabe dieses von GUTENBERG in die BWL eingeführten Typus des Idealmodells besteht vor allem darin, komplexe Sachverhalte, d. h. die Idee des idealen Betriebs, der Kommunikation zugänglich zu machen. „Dieser Ansatz mag das Befremden erklären, das (nicht nur) Mathematiker beim Anblick betriebswirtschaftlicher Formalismen befällt, die bisweilen eher wie mathematische Phantastik anmuten. Es geht nicht um eine adäquate Modellierung sondern um die Formulierung einer Idee.“⁸⁷

Die oben getroffene Feststellung, dass die bisher aufgezeigten Controllingkonzeptionen bzw. Controllingansätze sämtlich versuchen, Controlling in Relation zum normativen Leitbild des ökonomischen Rationalprinzips zu konzeptionalisieren, soll im Folgenden kurz erläutert werden.

Grundannahme des **rationalitätssicherungsorientierten** Controllingansatzes ist, dass Manager aufgrund ihrer beschränkten Rationalität und ihres (grundsätzlich unbeschränkten) Opportunismus Entscheidungen treffen, die nicht dem ökonomischen Rationalprinzip entsprechen.

⁸⁵ Gutenberg, E. (1929), S. 41 f.

⁸⁶ Vgl. Gutenberg, E. (1983), S. 457 ff.

⁸⁷ Koubek, J. (2005), S. 180.

Aufgabe des Controllings ist es danach, diesen Entscheidungsdefekten entgegenzuwirken, d. h. Rationalitätssicherung zu betreiben. Die **koordinationsorientierten** Ansätze gehen davon aus, dass das Verhalten arbeitsteilig organisierter Führungssysteme aufgrund der in ihnen existenten Schnittstellen vom ökonomisch rationalen Verhalten einer monolithischen Führung abweicht. Die Controllingfunktion besteht danach in der Koordination des Führungssystems, um ökonomisch rationales Verhalten zu bewirken. Nach den **rechnungswesen-** bzw. **informationsorientierten** Ansätzen liegt die Controllingfunktion in der Bereitstellung der nach dem ökonomischen Rationalprinzip entscheidungsrelevanten Informationen aus dem Rechnungswesen bzw. dem gesamten Informationssystem der Organisation.

Auch wenn unbestritten ist, dass dem Controlling Informationsversorgungs-, Koordinations- und Rationalitätssicherungsaufgaben zukommen, so kann man doch als Fazit der Diskussion der letzten Jahrzehnte ansehen, dass diese Funktionen weder controllingexklusiv noch controllingumfassend sind, also keine controllingdiskriminierende Wirkung entfalten. Dementsprechend ist es auch bislang nicht gelungen, das Unterscheidende, was Controlling mit keiner anderen Teildisziplin gemein hat und was ihm also eigentümlich ist, zu bestimmen.

Vor dem Hintergrund der im letzten halben Jahrhundert nicht gelungenen Verankerung des Controllings in Relation zur traditionellen Betriebswirtschaftslehre wird der weitere Versuch, auf diesem Wege eine „Lücke“ zu finden, die (exklusiv) durch das Controlling zu schließen ist, als wenig aussichtsreich eingeschätzt.

Pointiert ausgedrückt: Die klassische BWL bietet keinen Platz für das „real existierende Phänomen Controlling“.

Zieht man daraus nicht die Konsequenz, auf eine konzeptionelle Fundierung des Controllings ganz zu verzichten und sich z. B. darauf zu beschränken, Anwendungsbedingungen und Wirkungen von Controllinginstrumenten zum Untersuchungsobjekt zu erheben – was aber letztlich den Verzicht auf die Etablierung einer eigenständigen wissenschaftlichen Teildisziplin bedeuten würde –, so bleibt als Möglichkeit konsequenterweise nur, eine Verankerung mithilfe eines alternativen Referenzrahmens vorzunehmen, der im Folgenden skizziert sei.

3 Betriebswirtschaftslehre und Privatwirtschaftslehre

Wie oben bereits dargelegt, wird die Betriebswirtschaftslehre traditionell im Sinne einer apersonalen „Wirtschaftlichkeitsoptimierungslehre“ interpretiert. Diese Ausrichtung ist jedoch keineswegs selbstverständlich und war zumindest in den Anfangszeiten der Etablierung als wissenschaftliche Disziplin auch nicht unumstritten. Historisch ist hier insbesondere auf die Kontroverse zwischen SCHMALENBACH und RIEGER zu verweisen. RIEGERS inhaltlicher Leitgedanke war die Idee der **Rentabilität**. Damit stand er in Konkurrenz zu SCHMALENBACHS Idee der **Wirtschaftlichkeit**, wie dies exemplarisch an folgenden Zitaten deutlich wird:

„Die Frage lautet tatsächlich nicht: Wie verdiene ich am meisten?, sondern: Wie fabriziere ich diesen Gegenstand mit der größten Ökonomie?“⁸⁸

„Die Unternehmung ist eine Veranstaltung zur Erzielung von Geldeinkommen – hier Gewinn genannt – durch Betätigung im Wirtschaftsleben. Wenn wir also von einem Zweck der Unternehmung reden, so kann es nur dieser sein, Gewinn zu erzielen, und zwar für den Unternehmer.“⁸⁹

Unabhängig von dem heute teilweise etwas „altertümlich“ wirkenden Stil RIEGERS ist inhaltlich dessen spezifischer Gewinn- und auch Wirtschaftlichkeitsbegriff zu berücksichtigen. BARTH, ein Schüler RIEGERS, formuliert pointiert: „Wirtschaftlich ist für Rieger nur das, was [dem Unternehmer] mehr Geld einbringt.“⁹⁰ – oder mit den Worten RIEGERS: „Alles Wirtschaften muß im Gelde münden.“⁹¹ Damit wird die Gewinnmaximierung im Sinne einer **Renditemaximierung für den Unternehmer** verstanden.

Dieser Unternehmer ist nach RIEGER ein rein wirtschaftlich handelnder Mensch, der vom „Betriebsgebahren“ nichts verstehen müsse, sondern den nur die Verzinsung seines eingesetzten Kapitals interessiere. Beim Unternehmer kommt es also nicht auf eigene Mitarbeit an und schon gar nicht auf die Notwendigkeit, persönliche Qualifikationen einzubringen. So auch das Verständnis einer Unternehmung von ENGEL – ganz im Sinne RIEGERS: „Nur wenn der Unternehmer neben dem Kapitaleinsatz und dem Einkauf der Arbeit eines Delegierten keine Tätigkeit,

⁸⁸ Schmalenbach, E. (1911), S. 311.

⁸⁹ Rieger, W. (1964), S. 44.

⁹⁰ Barth, K. (1992), S. 834.

⁹¹ Rieger, W. (1964), S. 34.

also auch nicht die Kombination von Einkauf und Verkauf, selbst durchführen muß, haben wir eine Unternehmung vor uns.“⁹²

Dies entspricht exakt der Rolle eines reinen Eigenkapitalgebers, da auch dieser (lediglich) sein Kapital zur Verfügung stellt und alles andere an das Management delegiert, d. h., RIEGERS „Unternehmer“ ist letztlich (nur) ein Eigenkapitalgeber. Damit sind (anonyme) Aktionäre für RIEGER der absolute Urtyp dessen, was er sich als Unternehmer vorstellt, und alle Aussagen, die er über den Unternehmer macht, sind letztlich auf diesen Typ bezogen.

Der Grundlagenstreit zwischen SCHMALENBACH und RIEGER wurde seinerzeit eindeutig zugunsten der Wirtschaftlichkeitslehre entschieden. Die auch als „Profitlehre“ verunglimpfte **Privatwirtschaftslehre** von RIEGER mit dem von diesem vertretenen Auswahlprinzip der Gewinnmaximierung für private Eigentümer wird heute – sofern sie überhaupt noch wahrgenommen wird – „uneingeschränkt abgelehnt“⁹³. So z. B. auch PRACHT: „Schließlich heißt die Betriebswirtschaftslehre nicht Profitlehre. Sprachanalytisch sind insbesondere die Begriffe Betrieb und Wirtschaft(lichkeit) relevant. Es geht also [...] darum, eine Organisation wirtschaftlich zu gestalten.“⁹⁴

Nun ist diese Differenzierung allerdings keineswegs nur von historischer Bedeutung, da sich die Überlegungen RIEGERS in inhaltlich nahezu identischer Form im **Shareholder-Value-Ansatz** wiederfinden. Danach ist es das vorrangige Ziel, die Zahlungsströme an die Shareholder zu maximieren, womit diesem Ansatz das Unternehmensmodell einer „private[n] Erwerbseinheit der Eigentümer zur reinen Einkommensmaximierung“⁹⁵ zugrunde liegt. Man kann damit feststellen: „Riegers Rentabilitätsorientierung entspricht etwa dem, was man heute als wertorientierte Unternehmenssteuerung bezeichnet. Damit gehört Rieger zu den geistigen Wegbereitern des Shareholder Value-Gedankens“⁹⁶, oder noch prägnanter: „Rieger nimmt 1928 den Shareholder Value geradezu vorweg“⁹⁷.

Festzuhalten bleibt: Schon auf Basis buchhalterischer Rechengrößen deckt sich der Punkt maximaler Wirtschaftlichkeit (definiert als Ertrag / Aufwand) nicht notwendigerweise mit dem

⁹² Engel, D. (1965), S. 32.

⁹³ Hahn, O. (1997), S. 9.

⁹⁴ Pracht, A. (2004), S. V.

⁹⁵ Happel, M. A. (2001), S. 35.

⁹⁶ Wöhe, G. / Döring, U. / Brösel, G. (2023), S. 14 (im Original tw. hervorgehoben).

⁹⁷ Bühner, R. (2002), S. 282.

Punkt maximaler Rentabilität⁹⁸, wobei an die Stelle der Rentabilität situationsbedingt deren „Derivate“ ROI und Shareholder-Value treten können. „Es können vier Paarungen auftreten: wirtschaftlich und rentabel, wirtschaftlich und unrentabel, unwirtschaftlich und rentabel sowie unwirtschaftlich und unrentabel“⁹⁹. HAHN präsentiert ein **Zahlenbeispiel**, in dem der Betrieb mit der **höchsten Rentabilität die geringste Wirtschaftlichkeit** aufweist¹⁰⁰. PACK zeigt, dass die in der klassischen BWL verwendete „optimale“ bzw. „wirtschaftliche“ (=gewinnmaximale) Losgröße erheblich von der rentabilitätsmaximalen Losgröße abweichen kann.¹⁰¹ Dieses Auseinanderfallen von betriebswirtschaftlichen Zielen und Eigentümerzielen gilt umso mehr, wenn man statt der auf buchhalterischen Rechengrößen basierenden Rentabilität sämtliche Zahlungsströme an die Eigentümer berücksichtigt, in die bei kapitalmarktorientierten Unternehmen z. B. auch (realisierte) Kurssteigerungen eingehen.

Akzeptiert man den **Unterschied zwischen Rentabilitätsmaximierungs- und Wirtschaftlichkeitsoptimierungslehre**, wird deutlich, dass der Rentabilitätsorientierung ein anderes Erkenntnisobjekt zugrunde liegt als der „klassischen“ Betriebswirtschaftslehre. Von anderen Teilgebieten der BWL unterscheidet sich die Rentabilitätsorientierung dadurch, dass sie das Erfahrungsobjekt Betrieb sozusagen durch die „**Brille der Rentabilität**“ betrachtet, während die „klassische“ BWL das gleiche Erfahrungsobjekt „durch die „**Brille der Wirtschaftlichkeit**“ betrachtet.“¹⁰²

Die unterschiedlichen Erkenntnisobjekte würden auch erklären, warum sich die „Wirtschaftlichkeitsoptimierungslehre“ weitgehend unbeeindruckt von der Shareholder-Value-Diskussion zeigt, da die damit einhergehende „**Zielverschiebung**“ zur „Wertorientierung“ (d. h. der Renditemaximierung für die Eigenkapitalgeber) die klassische BWL offenkundig völlig unberührt lässt. Der Grundlagenstreit der frühen BWL ist somit mittlerweile einem unaufgeregten Nebeneinander gewichen, das man sogar als weitgehende gegenseitige Ignorierung bezeichnen könnte.

Im Folgenden gilt es zu prüfen, inwieweit diese Überlegungen den angestrebten alternativen Referenzrahmen für eine konzeptionelle Fundierung des Controllings liefern können. Eine Rentabilitätsorientierung wäre dabei für das Controlling nicht neu, wie ein Blick auf das DuPont-

⁹⁸ Vgl. z. B. Pack, L. (1965).

⁹⁹ Eichhorn, P. / Merk, J. (2016), S. 185.

¹⁰⁰ Vgl. Hahn, O. (1997), S. 60.

¹⁰¹ Vgl. Pack, L. (1989).

¹⁰² Wöhe, G. / Döring, U. / Brösel, G. (2023), S. 33 (Hervorh. im Original).

Schema, die „Mutter aller Kennzahlensysteme“, zeigt, dessen Entwicklung nicht unwesentlich für die Verbreitung des Controllings war. Eine Unterscheidung zwischen der Sichtweise von Ökonomen und Controllern ist dabei auch in der internationalen Literatur interessanterweise nicht neu – wenn auch mit anderem Fokus.¹⁰³ Wertorientierung wäre damit nicht nur „ein“ Controllingansatz, sie wäre der Kern des Controllings – zumindest sofern man von einer den Eigenkapitalwert maximierenden Monozielorientierung der Eigenkapitalgeber ausgeht.

¹⁰³ Vgl. z. B. Oxenfeldt, A. R. / Baxter, W. T. (1961); Gordon, L. A. (1974); Kim, M. / Moore, G. (1988); Groth, J. C. / Byers, S. S. (1996); Lucas, M. (1999).

4 Anspruchsgruppenorientierung und verhaltenswissenschaftliche Fundierung

4.1 Controlling und anspruchsgruppenbezogenes Wissen¹⁰⁴

Unternehmen sind einer Vielzahl von zum Teil divergierenden Ansprüchen unterschiedlicher Gruppen ausgesetzt, wobei die Bezeichnungen Subkoalitionen, Stakeholder, Anspruchsgruppen oder Partizipanten im Folgenden synonym verwendet werden.¹⁰⁵ Aufgabe der Unternehmensführung (Management) ist es, die – zum Teil konfligierenden – **Ansprüche der zahlreichen Anspruchsgruppen**, wie sie beispielhaft in Abbildung 3 aufgeführt sind, zu **integrieren**, um den Fortbestand des Unternehmens sicherzustellen. Die nachfolgenden Äußerungen sollen dies beispielhaft verdeutlichen:¹⁰⁶

„[C]orporate executives [do not] answer only to shareholders. There is a long list of interest groups that exercise influence in the head offices and boardrooms of the world. Employees and unions, customers and consumer advocates, bankers and creditors, environmentalists, governments and the public at large all have legitimate interests that you have to balance off against the shareholders' desire to make money.“¹⁰⁷

„[M]anagers are challenged to achieve good economic results while also considering the needs and requirements of their business stakeholders.“¹⁰⁸

Dies wird auch im Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) eindeutig festgestellt: „Der Vorstand leitet das Unternehmen in eigener Verantwortung im Unternehmensinteresse.“¹⁰⁹ Hierbei sind Vorstand (und Aufsichtsrat) verpflichtet „im Einklang mit den Prinzipien der sozialen Marktwirtschaft unter Berücksichtigung der Belange der Aktionäre, der Belegschaft und der sonstigen mit dem Unternehmen verbundenen Gruppen (Stakeholder) für den

¹⁰⁴ Die folgenden Ausführungen beruhen auf Lingnau, V. (2009).

¹⁰⁵ Dagegen unterscheidet z. B. Achleitner, P. (1985), S. 76, nach dem Einfluss zwischen Bezugsgruppen, Interessengruppen und strategischen Anspruchsgruppen.

¹⁰⁶ Hierbei wird zunächst von kapitalmarktorientierten Unternehmen ausgegangen, ehe diese Überlegungen verallgemeinert werden.

¹⁰⁷ Bemmels, B. (2004).

¹⁰⁸ Post, J. E. / Lawrence, A. T. / Weber, J. (2002), S. 3.

¹⁰⁹ DCGK (2022), S. 4.

Bestand des Unternehmens und seine nachhaltige Wertschöpfung zu sorgen (Unternehmensinteresse). Diese Prinzipien verlangen nicht nur Legalität, sondern auch ethisch fundiertes, eigenverantwortliches Verhalten (Leitbild des Ehrbaren Kaufmanns).“¹¹⁰

Anders formuliert sind Manager „[...] confronted with the task of making sense of very complex and ambiguous environments“¹¹¹.

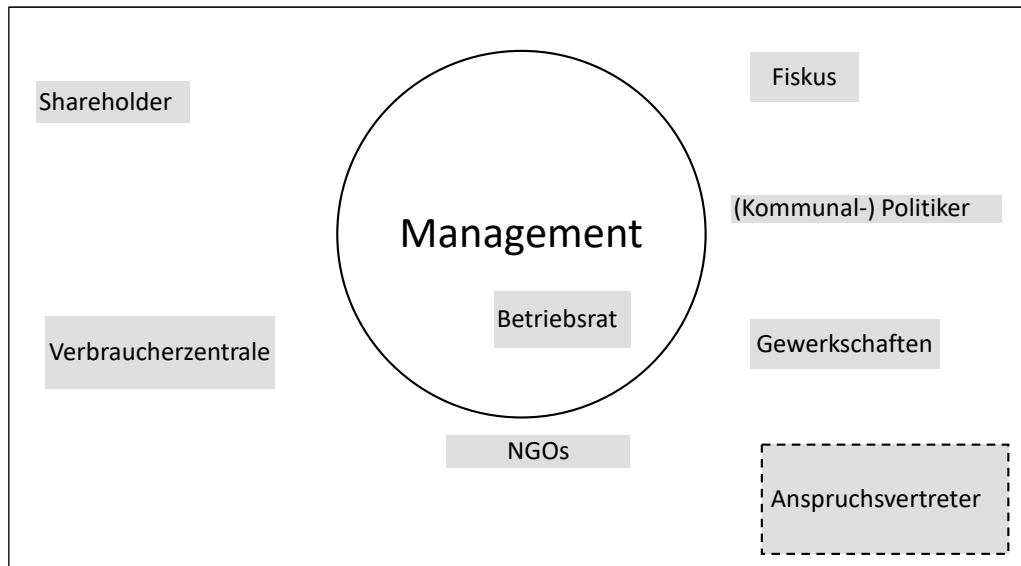


Abbildung 3: Anspruchsvertreter

Für Unternehmen ist es damit überlebenswichtig, die Ansprüche (zumindest) der relevanten Anspruchsgruppen zu kennen, auch ohne dass diese direkt in Entscheidungsprozesse involviert sind, da es dem Management ohne Kenntnis der Ansprüche der relevanten Stakeholder nicht möglich ist, Entscheidungen zu treffen, die den Fortbestand des Unternehmens dauerhaft sichern. Hierzu bedarf es des Wissens darüber, wie die Erfüllung der Ansprüche dieser Anspruchsgruppen durch Entscheidungen des Managements beeinflusst wird. Unternehmen institutionalisieren daher das Wissen über die Ansprüche der relevanten Anspruchsgruppen, mit der Absicht, sich Expertise bezüglich der wichtigsten Anspruchsgruppen anzueignen.

Es gibt zahlreiche Beispiele für derart institutionalisiertes Wissen über die Ansprüche von Stakeholdern in Unternehmen (Abbildung 4):

¹¹⁰ DCGK (2022), S. 2.

¹¹¹ Vgl. Garud, R. / Porac, J. F. (1999), S. xiv.

• Käufer:	Marketingabteilung
• Lieferanten:	Beschaffungsabteilung
• Mitarbeiter:	Personalabteilung
• Fremdkapitalgeber:	Finanzabteilung / Bilanzbuchhaltung
• Natürliche Umwelt:	Umweltschutzbeauftragter
• Staat:	Steuerabteilung
• Eigenkapitalgeber:	Management???

Abbildung 4: Institutionalisiertes Wissen über Stakeholderansprüche

Aus dieser Aufzählung wird deutlich, dass die **Institutionalisierung des Wissens** über die Ansprüche der einzelnen Gruppen nicht etwa im Sinne eines Lobbyismus für die entsprechende Gruppe verstanden werden darf, was am augenfälligsten bei der Steuerabteilung sein dürfte, die ja gerade nicht Anspruchsvertreter des Fiskus ist.

Damit stellt sich die Frage, wo das Wissen über die Ansprüche der Eigenkapitalgeber institutionalisiert ist. Hier käme zunächst einmal das Management infrage, das ja schließlich anstelle der Eigenkapitalgeber das Unternehmen führt. Nach dem DCGK ist der Vorstand jedoch dem Unternehmensinteresse verpflichtet unter Berücksichtigung der Belange der Stakeholder (s. o.). Das Management ist damit kein direkter Anspruchsvertreter der Eigenkapitalgeber.

Auch, wenn das Management keine direkter Anspruchsvertreter der Eigenkapitalgeber ist, käme doch eine indirekte Vertretung in Betracht, wenn Unternehmensziele und Eigenkapitalgeberziele kongruent wären. Die von den Vertretern des Shareholder-Value-Ansatzes¹¹² behauptete Komplementarität der Eigenkapitalwertmaximierung mit den Ansprüchen anderer Anspruchsgruppen erweist sich jedoch ausschließlich bei vollkommenen Märkten, d. h. bei Gültigkeit der Prämissen der (neo)klassischen Theorie, als zutreffend.¹¹³ Diese Anwendungsbedingungen sind jedoch in der Realität praktisch nicht existent, da die Prämissen der Vollkommenheit weder für Kapital- noch für Güter- und Arbeitsmärkte gelten, sodass eine Eigen-

¹¹² Vgl. z. B. Rappaport, A. (1999).

¹¹³ Vgl. Lorson, P. (2004), S. 160.

kapitalwertmaximierung nicht automatisch die Ansprüche der anderen Anspruchsgruppen befriedigt¹¹⁴ und so auch nicht den Anforderungen einer nachhaltigen Sicherung des Überlebens und damit der geforderten Orientierung am Unternehmensinteresse gerecht wird.¹¹⁵ Das Management kann damit auch nicht als indirekter Anspruchsvertreter der Eigenkapitalgeber angesehen werden.

Die Berücksichtigung der Shareholder-Ansprüche wäre damit als Zusatzaufgabe zu verstehen. Die Forderung, dass Manager zusätzlich zu ihrer Unternehmensführungsexpertise, die Unternehmung an einer durch Interessenkonflikte gekennzeichneten komplexen Umwelt auszurichten und zu führen und damit das Überleben der Unternehmung nachhaltig zu sichern, auch noch über „Eigentümergehört“ verfügen müssen, ist aufgrund der kognitiven Beschränkungen realer Entscheidungsträger allerdings nur in einer wenig komplexen Umwelt zu erfüllen.¹¹⁶

Diese „*bounded rationality*“ realer Entscheidungsträger thematisiert die *managerial and organizational cognition theory*, deren Erkenntnisse auch den weiteren Ausführungen zugrunde liegen.¹¹⁷ Damit bedarf das Management Experten für das Wissen über die Ansprüche der Eigenkapitalgeber, um seiner Aufgabe, der Unternehmensführung, nachkommen zu können, genauso wie es des Wissens über die Ansprüche der anderen relevanten Anspruchsgruppen bedarf.

Als Träger dieses Wissens kann das Controlling identifiziert werden, womit Controlling (institutionell) in einem ersten Schritt folgendermaßen definiert werden kann:

Das Controlling ist Träger des Wissens über die (formalzielorientierten) Ansprüche der Eigenkapitalgeber und bringt dieses Wissen in die Problemlösungsprozesse innerhalb des Unternehmens ein.

Die Controllingfunktion umfasst damit das Einbringen dieses Wissens in die Problemlösungsprozesse innerhalb des Unternehmens, sodass **Funktion und Institution kongruent** sind. Nochmals sei unterstrichen, dass die Träger des Wissens (hier die Controller) über die Ansprüche einer Anspruchsgruppe (hier die Eigenkapitalgeber) **nicht** etwa als „**Lobbyisten**“ der entsprechenden Anspruchsgruppe interpretiert werden dürfen. In Anlehnung an die oft nautischen

¹¹⁴ Vgl. z. B. Hax, H. (1993), S. 770; Janisch, M. (1993), S. 109; Hardtmann, G. (1996), S. 173.

¹¹⁵ Vgl. Janisch, M. (1993), S. 106.

¹¹⁶ Zur Bedeutung kognitiver Beschränkungen speziell für das Controlling siehe Lingnau, V. (2004); Lingnau, V. (2005); Lingnau, V. (2006a).

¹¹⁷ Zur Bedeutung der *managerial and organizational cognition theory* für eine kognitionsorientierte Konzeptionalisierung des Controllings vgl. Lingnau, V. (2004); Lingnau, V. (2005); Lingnau, V. (2006a).

Metaphern für das Controlling liegt die Analogie nahe, dass der Navigator als Träger des Wissens über die Untiefen jedoch keinesfalls als „Anspruchsvertreter“ der Untiefen zu interpretieren ist. Des Weiteren sei darauf hingewiesen, dass die hier vorgenommene Einschränkung auf die formalzielorientierten Ansprüche der Eigenkapitalgeber nicht konstitutiv ist. Andere als die formalzielorientierten Ansprüche von Eigenkapitalgebern (z. B. Macht, Ansehen, Gerechtigkeit) scheinen bislang allerdings im Rahmen der Stakeholderbetrachtung weder in der Literatur noch in der Praxis eine Rolle zu spielen, wenngleich auch reale Eigenkapitalgeber natürlich nicht dem *homo-oeconomicus*-Paradigma entsprechen, wobei hier ggf. noch zwischen institutionellen und natürlichen Eigentümern zu unterscheiden wäre.

Diese Überlegungen können dabei auch auf andere Anspruchsgruppen und das institutionalisierte Wissen über deren Ansprüche übertragen werden, wie in Abbildung 5 dargestellt.

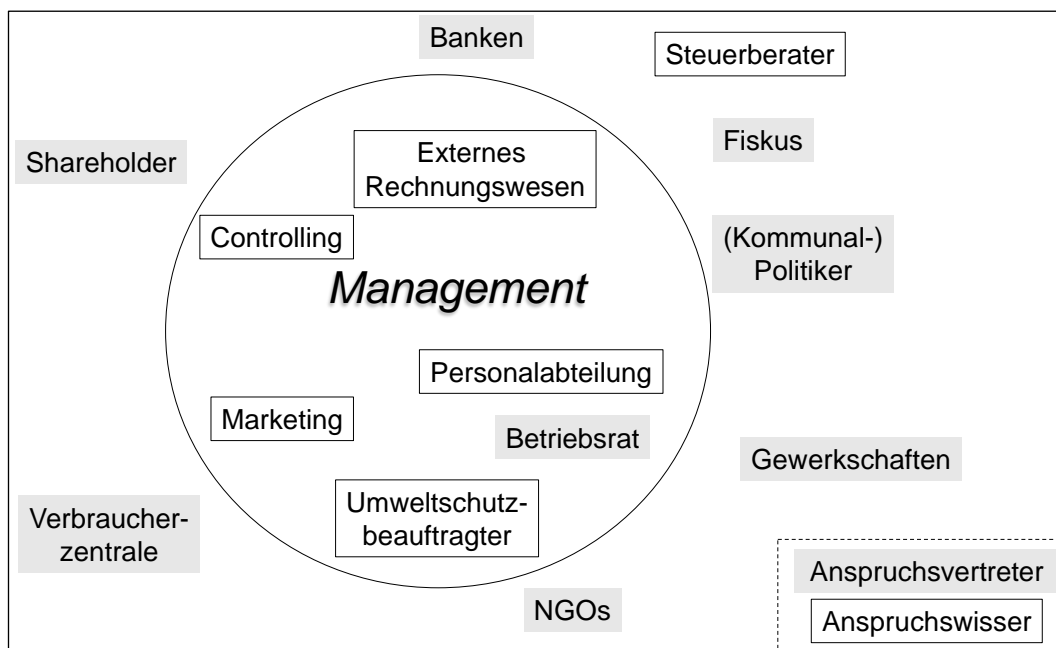


Abbildung 5: Anspruchsvertreter und Anspruchswisser

Die hier formulierte Idee einer Konzeptionalisierung des Controllings mithilfe der Institutionalisierung von anspruchgruppenrelevantem Wissen soll im Folgenden in Analogie zum Marketing illustriert werden¹¹⁸, ohne dabei allerdings auf unterschiedliche Sichtweisen des Marketings einzugehen, wie sie insbesondere zwischen deutschen und US-amerikanischen Ansätzen existieren.

¹¹⁸ Zu Ähnlichkeiten in der Entwicklung von Controlling und Marketing vgl. z. B. Homburg, C. (2001).

Das Marketing beschäftigt sich mit der Nachfrage nach den derzeitigen und zukünftigen Leistungen des Unternehmens. Laut MEFFERT ET AL. kann Marketing funktional als Planung, Koordination und Kontrolle aller auf die aktuellen und potentiellen (Absatz-)Märkte ausgerichteten Unternehmensaktivitäten verstanden werden.¹¹⁹ In seiner Zielform bedeutet dies die Ausrichtung aller Unternehmensaktivitäten am Markt. In diesem Zusammenhang wird auch von der Marketingphilosophie einer marktorientierten Unternehmensführung gesprochen.

Unabhängig davon, ob eine derartige (alleinige) Ausrichtung am Absatzmarkt sinnvoll oder überhaupt möglich ist, dürfte es unbestritten sein, dass Unternehmensaktivitäten existieren, die auf Absatzmärkte ausgerichtet sind. Ebenso unbestritten dürfte es sein, dass diese Aktivitäten der Planung, Koordination und Kontrolle bedürfen, wofür wiederum entsprechendes Fachwissen benötigt wird, wie es im Rahmen der akademischen Disziplin Marketing erforscht und gelehrt wird. Der Marketingbereich im Unternehmen kann demgemäß als institutionalisiertes Wissen über Absatzmärkte angesehen werden.

Beschränkt man die weitere Betrachtung zunächst auf **kapitalmarktorientierte Unternehmen**, so kann in Analogie zum Marketing Controlling funktional als Planung, Koordination und Kontrolle aller auf die aktuellen und potentiellen Kapitalmärkte ausgerichteten Unternehmensaktivitäten verstanden werden. In seiner Zielform würde dies die Ausrichtung aller Unternehmensaktivitäten am Kapitalmarkt mit der dazugehörigen Philosophie einer kapitalmarkt- bzw. wertorientierten Unternehmensführung bedeuten. In der aktuellen Diskussion wird das typischerweise mit dem Terminus der Shareholder-Value-Orientierung belegt. Auch hier gilt: Unabhängig davon, ob eine derartige (alleinige) Ausrichtung am Kapitalmarkt sinnvoll oder überhaupt möglich ist, dürfte es unbestritten sein, dass Unternehmensaktivitäten existieren, die auf den Kapitalmarkt ausgerichtet sind. Ebenso unbestritten dürfte es sein, dass diese Aktivitäten der Planung, Koordination und Kontrolle bedürfen, wofür wiederum entsprechendes Fachwissen benötigt wird, wie es im Rahmen der akademischen Disziplin Controlling erforscht und gelehrt wird. Der Controllingbereich in kapitalmarktorientierten Unternehmen kann demgemäß als institutionalisiertes Wissen über die Ansprüche der Aktionäre aufgefasst werden.

Diese Überlegungen lassen sich auch auf **andere managergeführte Unternehmen** übertragen, da auch diese als Koalition von Anspruchsgruppen interpretiert werden können, in denen der

¹¹⁹ Vgl. Meffert, H. et al. (2018), S. 10-12.

Ausgleich der Ansprüche dem Management obliegt. Zweifelsohne besteht auch hier die Notwendigkeit, die Ansprüche der Anteilseigner in geeigneter Form zu berücksichtigen, was wiederum einer Planung, Koordination und Kontrolle der entsprechenden Aktivitäten bedarf, wofür abermals entsprechendes Fachwissen benötigt wird, wie es im Rahmen der akademischen Disziplin Controlling erforscht und gelehrt wird. In seiner Zielform würde dies einer anteils-eigner- bzw. wertorientierten Unternehmensführung entsprechen. Der Controllingbereich kann demgemäß allgemein als institutionalisiertes Wissen über die Ansprüche der Anteilseigner betrachtet werden.

In **eigentümergeführten Unternehmen** ist die Notwendigkeit der Institutionalisierung des Wissens über die Ansprüche der „Anteilseigner“ zunächst nicht ohne Weiteres plausibel, zumal unbestritten ist, dass das Thema Controlling in eigentümergeführten Unternehmen spezielle Implikationen aufweist. So scheint sich z. B. in (typischerweise eigentümergeführten) kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) die Gestaltung und Nutzung von Systemen zur Entscheidungsbeeinflussung als Controllingaufgabe „überhaupt nicht wiederzufinden“¹²⁰. Insgesamt kann festgestellt werden, „dass [...] die aktuell diskutierten [koordinationsorientierten und rationalitätssicherungsorientierten, Anm. d. Verf.] Controllingkonzeptionen nicht geeignet sind, die Besonderheiten von Controlling in KMU abzubilden bzw. zu erklären“¹²¹. Eine Konzentration auf die Entscheidungsunterstützungsfunktion in Form eigentümerorientierten Wissens wird aber zumindest nachvollziehbar, wenn dieses Wissen im Sinne einer Professionalisierung formalzielorientierter Eigentümeransprüche interpretiert wird. So bedienen sich beispielsweise auch Privatpersonen bei der Verfolgung ihrer Ziele der Unterstützung durch Finanzberater, in der Erwartung, dass diese über die entsprechende Expertise verfügen, die finanziellen Aktivitäten im Sinne der Ziele ihrer Auftraggeber zu planen, zu koordinieren und zu kontrollieren.

Bei eigentümergeführten Unternehmen kommt der Identität von Eigentum und Management eine konzeptionelle Bedeutung in Bezug auf die Controllingaufgaben zu. Aufgrund der Identität von Eigentümern und Managern kann es kein Auseinanderfallen bei den jeweiligen Ansprüchen geben, sodass für ein entsprechendes Anreizsystem – und damit einen Aufgabenschwerpunkt des Controllings in nicht-eigentümergeführten Unternehmen – überhaupt keine Notwendigkeit besteht. Wird ferner als grundlegende Funktion des Controllings das Einbringen von

¹²⁰ Hoogen, M. / Lingnau, V. (2009), S. 110.

¹²¹ Hoogen, M. / Lingnau, V. (2009), S. 113.

Wissen über die Ansprüche der Eigentümer betrachtet, so erklärt dies auch die nicht nur graduellen Unterschiede im Rahmen der Führungsunterstützungsfunktion: Das Wissen über die Ansprüche der Eigentümer ist mit diesen selbst bereits im Unternehmen vorhanden. Lediglich dort, wo die Verfolgung der Ansprüche der Eigentümer-Manager an deren kognitive Grenzen stößt, bleibt Platz für eine entsprechende Controllingfunktion, denn zur Berücksichtigung formalzielorientierter Eigentümeransprüche im Rahmen von Problemlösungsprozessen bedarf es einer bestimmten „geistigen Ausstattung“¹²² des Problemlösers in Form von Wissen. Verfügt ein Problemlöser nicht über das dafür notwendige Wissen, so bedarf es einer zusätzlichen Informationsaufnahme und -verarbeitung, die jedoch nur im Rahmen der engen kognitiven Grenzen realer Problemlöser möglich ist.¹²³ Hieraus erwächst die Notwendigkeit, den Entscheidungsträgern dieses Wissen in geeigneter Weise zur Verfügung zu stellen. Grundlegende Voraussetzung dafür ist aber, dass diese eine derartige Unterstützung überhaupt wünschen und nicht z. B. die real existierenden kognitiven Beschränkungen als persönliche Schwäche interpretieren. Entsprechend könnte Controlling dann als subsidiäre Planung, Koordination und Kontrolle aller auf die Eigentümer ausgerichteten Unternehmensaktivitäten verstanden werden und man könnte von der Zielform einer Ausrichtung aller Unternehmensaktivitäten an den Ansprüchen der Eigentümer, bzw. einer eigentümerorientierten Unternehmensführung sprechen.

Berücksichtigt man diese Überlegungen, so kann die Controllingfunktion dahingehend präzisiert werden, dass das Controlling das beim Management nicht vorhandene, aber für die Problemlösung relevante Wissen über die Ansprüche der Eigenkapitalgeber einbringt. Dieses Wissen kann aus Sicht des Managements als **sekundäres Wissen** bezeichnet werden.

Fasst man die Überlegungen zu Kapitalmarkt, Anteilseignern, Eigentümern und Geldgebern zusammen, so kann in der allgemeinsten Form der Controllingbereich als institutionalisiertes **Wissen** über die Ansprüche der Eigenkapitalgeber angesehen werden.

Diese Überlegungen in Analogie zum Marketing sind in Tabelle 3 noch einmal zusammengefasst.

¹²² Arbinger, R. (1997), S. 17.

¹²³ Vgl. Simon, H. A. (1998), S. 30 ff.

	Marketing	Controlling
Philosophie	(Absatz-)Marktorientierte Unternehmensführung	Kapitalmarkt- / eigenkapitalgeberorientierte Unternehmensführung
Zielform	Ausrichtung aller Unternehmensaktivitäten am (Absatz-)Markt	Ausrichtung aller Unternehmensaktivitäten am Kapitalmarkt / den Eigenkapitalgebern
Inhalt	Planung, Koordination und Kontrolle aller auf den (Absatz-)Markt ausgerichteten Unternehmensaktivitäten	Planung, Koordination und Kontrolle aller auf den Kapitalmarkt / die Eigenkapitalgeber ausgerichteten Unternehmensaktivitäten

Tabelle 3: Controlling in Analogie zum Marketing

In einem letzten Schritt kann dieses Controllingverständnis auf alle Formen von Betrieben¹²⁴ erweitert werden. Für alle Betriebe gilt, dass diese einer Vielzahl von zum Teil divergierenden Ansprüchen unterschiedlicher Gruppen ausgesetzt sind. Die Aufgabe der „Betriebsleitung“ besteht dann in der Integration der Ansprüche dieser Anspruchsgruppen. Eine dieser Anspruchsgruppen stellen die (privaten oder öffentlichen) Geldgeber dar, sodass die Controllingfunktion dann analog in der Planung, Koordination und Kontrolle aller auf die Geldgeber ausgerichteten Aktivitäten verstanden werden kann, mit der Zielform der Ausrichtung aller Aktivitäten an den Geldgebern, bzw. einer „geldgeberorientierten“ Führung. Anders als in erwerbswirtschaftlich orientierten Betrieben (Unternehmen), dominieren bei anderen Betriebsformen jedoch typischerweise Sachziele. Die Geldgeber erwarten dabei, dass die von ihnen zur Verfügung gestellten Mittel möglichst optimal zur Erreichung der Sachziele eingesetzt werden. In Anlehnung an die Formalziele der Eigenkapitalgeber von Unternehmen könnte hier von dem Interesse an der Erzielung einer „Sachrendite“ gesprochen werden. Aufgrund der Probleme der Operationalisierung dieser „Sachrendite“ ist eine derartige Orientierung in der Praxis jedoch nicht üblich. Anzutreffen ist neben den Sachzielen vielmehr das Wirtschaftlichkeitsziel als Ersatzziel, sodass die Planung, Koordination und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit das dominierende Einsatzgebiet des Controllings in nicht erwerbswirtschaftlich orientierten Betrieben darstellt. Damit fallen dann aber die Erkenntnisobjekte von Controlling und ÖBWL zusammen, sodass es aktuell problematisch erscheint, von einer eigenständigen Controllingfunktion bei nicht erwerbswirtschaftlich orientierten Betrieben zu reden.

Bei der Unterstützung des Managements sollte sich das „real existierende Phänomen Controlling“ dabei nicht auf unrealistische Idealmodelle der normativen Entscheidungstheorie oder der

¹²⁴ Vgl. zu den unterschiedlichen Formen von Betrieben ausführlich Lingnau, V. / Beham, F. / Fuchs, F. (2023).

Mikroökonomik stützen, sondern Erkenntnisse über **das reale Verhalten von Menschen** in Problemlösungsprozessen berücksichtigen. Damit lässt sich die **anspruchsruppenspezifische Controllingkonzeption mit verhaltenswissenschaftlicher Fundierung** abschließend wie folgt formulieren:

Das Controlling ist Träger des Wissens über die (formalzielorientierten) Ansprüche der Eigenkapitalgeber und bringt dieses Wissen unter Berücksichtigung der Eigenschaften realer Entscheidungsträger in die betrieblichen Problemlösungsprozesse ein.

Bei den „Eigenschaften realer Entscheidungsträger“ ist hier zum einen das Phänomen der **Bounded Rationality** zu nennen. Zu dessen Berücksichtigung in der Controllinglehre bieten sich insbesondere die Erkenntnisse zur ökologischen Rationalität innerhalb der *Managerial and Organizational Cognition Theory* an.¹²⁵ Zum anderen sind die Erkenntnisse zum **Bounded Opportunism** zu nennen, wonach reale Entscheidungsträger neben eigennützigen Zielen auch durch soziale Präferenzen wie bspw. Fairness oder Altruismus gekennzeichnet sind¹²⁶, welche opportunistisches Handeln begrenzen. Beide verhaltenswissenschaftlichen Forschungszweige machen deutlich, dass reales Entscheidungsverhalten von Menschen durch die neoklassischen Modellannahmen zum Homo Oeconomicus nicht angemessen erfasst und damit eine auf diesen basierende Controllinglehre auch keine Erkenntnisse zur Führungsunterstützung realer Entscheidungsträger durch das Controlling beitragen kann.

Nachfolgend seien nun potentielle Missverständnisse und Erklärungspotential der vorgestellten konzeptionellen Überlegungen diskutiert.

4.2 Potentielle Missverständnisse

Controller werden doch nicht von den Shareholdern eingesetzt!

Zunächst gilt es hier noch einmal zu betonen, dass diese Überlegungen das Controlling nicht als „Lobbyisten“ der Eigenkapitalgeber konzeptionalisieren, wenngleich dies bei entsprechender Stärke dieser Stakeholdergruppe in der Realität faktisch der Fall sein kann. Dementsprechend berichtet das Controlling auch nicht an die Eigenkapitalgeber oder wird gar von diesen

¹²⁵ Vgl. Gigerenzer, G. (2004); Gigerenzer, G. / Brighton, H. (2009).

¹²⁶ Vgl. Ockenfels, A. (1999).

eingesetzt. Die Marketingmanager (von Konsumgüterherstellern) werden ja auch nicht von der Verbraucherzentrale eingesetzt oder berichten an diese.

Warum unterstehen Controller dann nicht dem Aufsichtsrat?

Das Controlling wäre nach diesen Überlegungen auch nicht etwa dem Aufsichtsrat zu unterstellen. Das Controlling ist keine Überwachungsinstanz – schon allein deshalb nicht, weil Controller in die zu überprüfenden Prozesse mit eingebunden sind (anders als z. B. die Interne Revision). Formal ist zusätzlich darauf hinzuweisen, dass es einen Aufsichtsrat nur in deutschen Aktiengesellschaften gibt, ein (institutionalisiertes) Controlling jedoch auch in Nicht-Aktiengesellschaften sowie international anzutreffen ist.

„Wertorientiert“ geführte Unternehmen bräuchten dann ja kein Controlling!

Aus der aktuellen „Wertorientierungswelle“ könnte geschlossen werden, dass ein wertorientiert geführtes Unternehmen keines institutionalisierten Wissens über die Ansprüche der Eigenkapitalgeber mehr bedarf. Dies würde jedoch voraussetzen, dass das Unternehmensinteresse mit den formalzielorientierten Ansprüchen der Eigenkapitalgeber identisch ist, was nach den oben angestellten Überlegungen in realen Unternehmen aber nicht der Fall ist – auch dann nicht, wenn diese sich explizit als „wertorientiert“ darstellen. Genauso wenig wird auch bei einem „marktorientiert“ geführten Unternehmen das Marketing als Institution überflüssig. Das Gegenteil ist der Fall: Je bedeutender Wertorientierung (oder Marktorientierung) sind, desto wichtiger ist professionelles Wissen darüber, wie diese erreicht werden kann.

Controller sind doch Wirtschaftlichkeitsexperten!

Controller verstehen sich selbst als Wirtschaftlichkeitsexperten oder gar als – quasi neutrales – „betriebswirtschaftliches Gewissen“ des Unternehmens und nicht als Träger anspruchgruppenbezogenen Wissens. Gerade in Bezug auf das Controlling ist allerdings ein Auseinanderfallen von (jahrzehntelanger) Rhetorik und ökonomischem Inhalt nicht unbedingt neu, sodass „der Grünspan der Gepflogenheit die Prägnanz durch die Frequenz ersetzt“¹²⁷. Man denke nur an die beinahe reflexartig wiederholten Beteuerungen, dass Controlling nichts mit Kontrolle zu tun habe: „Controller haben immer wieder mit Nachdruck darauf hingewiesen, dass ihre Tätigkeit nichts mit Kontrolle zu tun habe.“¹²⁸ Wenngleich oben die unterschiedlichen Erkenntnisobjekte von Wirtschaftlichkeitsoptimierungs- und Rentabilitätsmaximierungslehre betont wurden, so

¹²⁷ Lapide, P. (2008), S. 92, wenn auch in anderem Kontext.

¹²⁸ Schäffer, U. (2001), S. 417.

bleibt doch festzuhalten, dass beide Ansätze zwar zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können, nicht jedoch zwangsläufig führen müssen, wie die dort angeführten Paarungen „wirtschaftlich und rentabel“ sowie „unwirtschaftlich und unrentabel“ deutlich machen.

Die Kostenrechnung ist doch eine Wirtschaftlichkeitsrechnung!

Analog zu dem zuvor Gesagten ist auch das wohl immer noch zentrale Controllinginstrument, die Kostenrechnung, zu beurteilen. Ihrem Selbstverständnis nach ist sie eine Wirtschaftlichkeitsrechnung. Eine kritische Betrachtung legt allerdings nahe, dass die Kostenrechnung unter dem „Mantel der Wirtschaftlichkeitssicherung“ eine eindeutige Shareholder-Orientierung aufweist: „Die ‚gute alte‘ Kosten- und Erlösrechnung weist erhebliche Ähnlichkeiten mit den wertorientierten Residualgewinnkonzepten auf.“¹²⁹ Erwähnt sei in diesem Zusammenhang insbesondere die Berücksichtigung von Eigenkapital- und Wagniskosten bei der „Wirtschaftlichkeitsbeurteilung“. Die (deutsche) Kostenrechnung berücksichtigt also implizit die Ansprüche der Eigenkapitalgeber, der Shareholder-Value-Ansatz hingegen macht dies explizit. Im Kern ist diese Erkenntnis nicht neu, da es schon seit Längerem (bevor die Shareholder-Value-„Bewegung“ überhaupt existierte) kritische Stimmen in Bezug auf die (deutsche) Kostenrechnung gibt, die genau diese Vermischung thematisieren: „Man redet von Kosten, meint Profit.“¹³⁰ Daraus folgt aber auch: Eigentümeransprüche und Wirtschaftlichkeitsorientierung (BWL) sind nicht deckungsgleich, wenngleich die deutsche BWL beide in Teilen vermischt. Durch Nutzung des Controllinginstruments Kostenrechnung bringt das Controlling somit das Wissen, wie die Erfüllung der Ansprüche der Eigenkapitalgeber durch Entscheidungen des Managements beeinflusst wird, in die Problemlösungsprozesse ein.

Das Controlling übernimmt doch auch Aufgaben, die keine Eigenkapitalgeberorientierung aufweisen!

Empirisch zu beobachtende Aufgaben von Controllingbereichen dürfen nicht mit der (abstrakten) (Kern-)Funktion des Controllings verwechselt werden. Es ist geradezu typisch für Controller, dass diese häufig eine Vielzahl unterschiedlichster Aufgaben wahrnehmen, „for which his training and experience have especially qualified him“¹³¹, wie schon JACKSON festgestellt hat. So kann das Controlling zum einen Aufgaben wahrnehmen, die entweder nicht direkt oder aber auch gar nicht auf eine Eigenkapitalgeberorientierung zurückzuführen sind. Zum anderen

¹²⁹ Weber, J. et al. (2004), S. 104.

¹³⁰ Schneider, D. (1984), S. 2528.

¹³¹ Jackson, J. H. (1949), S. 23.

können dies aber auch Aufgaben sein, denen nur vermeintlich eine andere Funktion zugrunde liegt, was sich jedoch bei genauerer Analyse als falsch erweist, wie bei der Diskussion von Controllern als „Wirtschaftlichkeitsexperten“ deutlich wurde.

Es lässt sich festhalten, dass die beobachtbaren Ausprägungen des „real existierenden Phänomens Controlling“ äußerst vielfältig sind. Dies lässt sich inhaltlich mit der bereits diskutierten Schnittmenge zwischen Wirtschaftlichkeits- und Rentabilitätsorientierung erklären, instrumentell mit den im traditionellen Controlling weitgehend fehlenden „wertorientierten“ Instrumenten sowie konzeptionell mit der in Literatur und Praxis zu konstatierenden Unschärfe des Controllingbegriffs: „[...] jeder meint etwas anderes, wenn er von Controlling spricht.“¹³²

Um zu verhindern, dass „Controlling“ zu einer begriffs-, d. h. inhaltslosen „Leerformel“ wird¹³³, ist es jedoch sinnvoll, die Controllingkonzeption auf Aufgaben zu beschränken, die eine hinreichende Nähe zum Controllingkern aufweisen (vgl. Abbildung 6). Diese „Nähe“ ist allerdings noch konzeptionell zu präzisieren. Typischerweise weisen diese Aufgaben einen Rechnungswesenbezug auf. Ein Argument für die Berücksichtigung allgemeiner rechnungswessenspezifischer Aufgaben im Rahmen eines „Controlling i. w. S.“ könnte die Entwicklung des Controllings sein, da das Rechnungswesen nicht selten als „Keimzelle“ der Controllingentwicklung angesehen wird.¹³⁴

¹³² Bramsemann, R. (1978), S. 14.

¹³³ Vgl. Topitsch, E. (1960), S. 251.

¹³⁴ Vgl. Schneider, M. (1993), S. 25 und die dort angegebene Literatur.

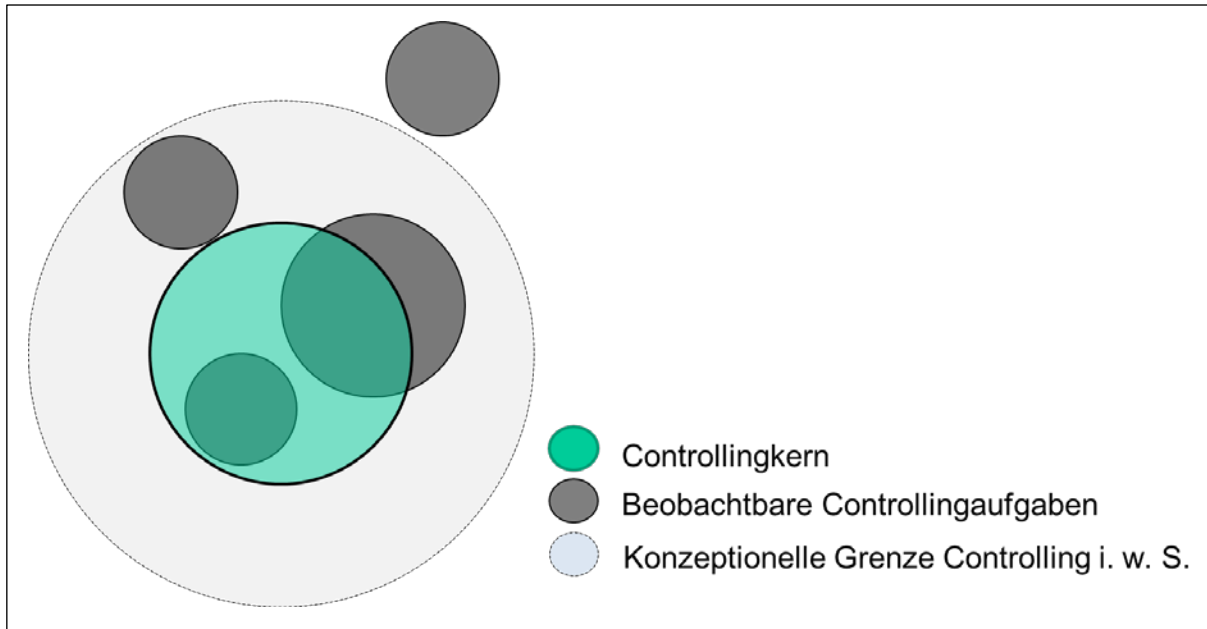


Abbildung 6: Controllingkern und Controllingaufgaben

Fazit

Controlling ist nicht...

- ... Anspruchs**vertreter** der Eigenkapitalgeber.
- ... überflüssig bei wertorientiert geführten Unternehmen.
- ... notwendigerweise identisch mit Controllingrhetorik.
- ... notwendigerweise identisch mit allen Controllingaufgaben in der Praxis.

4.3 Erklärungspotential des Ansatzes

Abschließend sei auf einige Aspekte der Entwicklung und der Ausprägung des Controllings eingegangen und anhand dieser das Erklärungspotential des Ansatzes untersucht.

Entstehung von Controllerstellen

Ein Blick auf die historische Entwicklung des Controllings¹³⁵ zeigt, dass als wesentlicher Grund für die Entstehung von Controllerstellen in der Privatwirtschaft ein starkes industrielles Wachstum angeführt wird, das zu einer Vergrößerung vorhandener Unternehmen und zu Unternehmenszusammenschlüssen führte. Um den damit einhergehenden Kapitalbedarf zu befriedigen, bedurfte es eines angemessenen Schutzes des investierten Kapitals, mit anderen Worten

¹³⁵ Zu dieser vgl. Lingnau, V. (1999).

des institutionalisierten Methodenwissens zur Berücksichtigung der Ansprüche der Eigenkapitalgeber – und dies vor dem Hintergrund einer entsprechend zunehmenden Komplexität. Aber auch die *contrarotularii*, die sich an den europäischen Höfen seit Mitte des 13. Jahrhunderts rasch verbreiteten, können als Wissensträger in Bezug auf die Ansprüche des Herrschers (Eigenkapitalgeber) interpretiert werden.

Unterschiedliche Entwicklung Deutschland / USA

Anders als im englischen Sprachraum weist der deutsche Sprachraum eine Trennung von internem und externem Rechnungswesen auf. Vor dem Hintergrund der hier angestellten Überlegungen kann dies damit erklärt werden, dass in Deutschland das Vorsichtsprinzip die Interessen der Fremdkapitalgeber und das Maßgeblichkeitsprinzip die Interessen des Fiskus berücksichtigt. Mit anderen Worten liefert das externe Rechnungswesen keine Informationen darüber, wie Entscheidungen des Managements die Erfüllung der Ansprüche der Eigenkapitalgeber beeinflussen; es ist daher auch nicht Gegenstand des Controllings. Anders in den USA: Beim Jahresabschluss steht vom Grundverständnis her die „decision usefulness“ (für Investoren) im Zentrum. Deshalb zählt der Jahresabschluss (das „externe“ Rechnungswesen) dort auch zum Aufgabengebiet der *management accountants*. Diese Überlegungen sind auch kompatibel mit der gegenwärtigen Konvergenzdiskussion im deutschen Sprachraum.¹³⁶ Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards drängt das Vorsichts- und das Maßgeblichkeitsprinzip zurück. So verwundert es nicht, dass in diesem Zusammenhang auch eine Aufhebung der institutionellen Trennung von internem und externem Rechnungswesen im deutschen Sprachraum zu beobachten ist, bis hin zur Propagierung eines neuen Berufsbildes des sogenannten „Biltrollers“.

Relevance Lost-Diskussion in den USA

In den USA geriet gleichzeitig mit der Kritik an der zweifelhaften Aussagekraft des Jahresabschlusses und insbesondere an der geringen Korrelation zwischen bilanziellem Gewinn und Kursentwicklung börsennotierter Unternehmungen auch das *management accounting* unter Druck, wie die „*relevance lost*“-Diskussion zeigt.¹³⁷ Dies lässt sich (auch) damit erklären, dass die „*accounting perspective*“ ihrem eigenen Anspruch der Eigenkapitalgeberorientierung nicht (mehr) gerecht wurde. Eine wesentliche Bedeutungssteigerung des *management accountings*

¹³⁶ Vgl. für einen Überblick Jonen, A. / Lingnau, V. (2006).

¹³⁷ Vgl. Johnson, H. T. / Kaplan, R. S. (1987).

(im angelsächsischen Raum) erfolgte erst wieder durch die Shareholder-Value-Bewegung. Mithilfe wertorientierter Controllinginstrumente konnte das *management accounting* (wieder) das Wissen, welchen Einfluss Entscheidungen des Managements auf die Erfüllung der Ansprüche der Eigenkapitalgeber haben, in Problemlösungsprozesse einbringen.

DuPont-Kennzahlenschema und Budgetierung

Der Siegeszug des Controllings in den USA fiel historisch zusammen mit der Verbreitung des DuPont-Kennzahlenschemas, also einem Instrument, das eine praktikable Möglichkeit bot, Auswirkungen von Entscheidungen auf die Rentabilität zu zeigen. Mit der Ende der Zwanzigerjahre eingeführten Budgetierung war die Controllingentwicklung in den USA nahezu abgeschlossen – eine Weiterentwicklung oder gar eine Neuentwicklung von Controllinginstrumenten fand nach Meinung von JOHNSON und KAPLAN¹³⁸ praktisch kaum noch statt. In Bezug auf die Budgetierung ist fraglich, inwieweit diese eher rentabilitäts- oder eher gewinnorientiert ist. Bleibt man auf der Ebene von Kostenbudgets, so wären „deutsche“ Budgets als deutlich shareholderorientierter einzustufen als „amerikanische“. Die Kritik an der Budgetierung könnte also auch aus der Perspektive betrachtet werden, ob die Budgets gewinn- oder (zumindest implizit) wertorientiert sind.

Geringe Bedeutung des Controllings in eigentümergeführten Unternehmungen

Die geringe Bedeutung des Controllings in eigentümergeführten Unternehmungen lässt sich auch dadurch erklären, dass die Eigentümer ihre Ansprüche selbst einbringen, die im Zweifel deutlich komplexer sind als eine reine „Zahlungsstrommaximierung“. Sie verfügen damit über „primäres Wissen“ in Bezug auf ihre eigenen Ansprüche und sehen keinen Bedarf für eine Unterstützung durch „sekundäres Wissen“ in diesem Bereich. Dass diese Wahrnehmung möglicherweise in einem komplexen Umfeld verzerrt ist, zeigen die o. a. Überlegungen zur Notwendigkeit einer „Professionalisierung“ dieses Wissens.

Controlling und Venture Capital

Es wurde betont, dass das Controlling nicht als Anspruchsvertreter der Eigenkapitalgeber zu interpretieren sei. Gleichwohl gibt es Fälle, in denen das Controlling faktisch genau diese Aufgabe wahrnimmt, wie insbesondere ein Blick auf den Venture-Capital-Bereich zeigt. Venture-Capital-Geber „drücken“ Unternehmen von Anfang an ein straffes Controlling auf, um ihre

¹³⁸ Johnson, H. T. / Kaplan, R. S. (1987), S. 125.

Ansprüche zu berücksichtigen, was nicht selten dazu führt, dass Unternehmensgründer sich beklagen, überhaupt nicht mehr „Herr im eigenen Haus“ zu sein. Dies ist auch kompatibel mit den Erkenntnissen zur Entstehung privatwirtschaftlicher Controllingstellen. Auch hier waren private Investoren offensichtlich nur bereit, das erhöhte Risiko einer Investition zu tragen, wenn ein entsprechender Schutz der investierten Summen – durch das neu geschaffene Amt des Controllers – gewährleistet schien.

Unterschiedliche Ausprägung in der Praxis

Der unterschiedliche Umfang und die unterschiedliche Bedeutung von Controlling in der Praxis hängen von der Stärke der Eigenkapitalgeber ab. Die Entwicklung von der Entscheidungsunterstützung zur Entscheidungsbeeinflussung kennzeichnet den zunehmenden Einfluss der Shareholder: von der reinen Informationsfunktion über Shareholderansprüche bis hin zur Ausrichtung der Unternehmung an Shareholderansprüchen (analog der Marketing-Philosophie).

Controlling und Ethik

Eine abstrakte Wirtschaftlichkeitsoptimierungsfunktion bietet keinen systematischen Ort für ethische Überlegungen; die Institutionalisierung des Wissens über Ansprüche einer Anspruchsgruppe sehr wohl. Erst recht, wenn dieses zur Unterstützung der Entscheidungsbeeinflussung eingesetzt wird.¹³⁹

Internationale Anschlussfähigkeit

Beispielhaft sei hier nur auf SPRINKLE verwiesen, der als Aufgabe des *management accountings* formuliert: „provide information that helps align the interests of employees with owners [...]“¹⁴⁰

Bereichs-Controlling

Während sich die bisherigen Überlegungen lediglich auf das Unternehmens-Controlling bezogen haben, lassen sich diese jedoch auch auf ein Bereichs-Controlling anwenden: Das Produktions-/Marketing-/Personal-Management ist Träger des (primären) Wissens für Produktions-/Marketing-/Personal-Entscheidungen. Diese Entscheidungen betreffen aber (auch) die Ansprüche der Eigenkapitalgeber. Das Produktions-/Marketing-/Personal-Controlling ist Träger

¹³⁹ Zum Thema Controlling und Ethik s. z. B. Lingnau, V. (2016); Lingnau, V. / Kokot, K. (2015); Lingnau, V. (2011); Lingnau, V. / Schäffer, U. (2009).

¹⁴⁰ Sprinkle, G. B. (2003), S. 288.

des (sekundären) Wissens darüber, wie diese Entscheidungen die Ansprüche der Eigenkapitalgeber betreffen.¹⁴¹

Fazit

Die Überlegungen haben gezeigt, dass es möglich ist, Controlling institutionell als Träger des Wissens über die Ansprüche der Eigenkapitalgeber zu konzeptionalisieren. Die Controllingfunktion besteht damit in der Einbringung dieses Wissens in die betrieblichen Problemlösungsprozesse. Es handelt sich dabei um eine eigenständige, von anderen betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen abgrenzbare Aufgabe. Damit besteht Konsistenz in Bezug auf die institutionelle und die funktionale Komponente des Controllings. Konsequenz dieser Konzeptionalisierung ist das von der klassischen Betriebswirtschaftslehre im Sinne einer Wirtschaftlichkeitsoptimierungslehre abweichende Erkenntnisobjekt in Fortführung der Tradition einer Privatwirtschaftslehre im Sinne RIEGERS, womit eine eigene Theorietradition der Controllinglehre existent ist.

Ergänzt wird diese um Erkenntnisse aus der *Managerial and Organizational Cognition Theory* zur *bounded rationality* und zum *bounded opportunism*. Die Anknüpfung an der empirisch beobachtbaren Controllingpraxis stellt schließlich die Kompatibilität mit dem Controlling als real existierendem Phänomen sicher.¹⁴²

¹⁴¹ Ein Beispiel für eine Abgrenzung zwischen primärem und sekundärem Wissen im Produktionsbereich findet sich bei Lingnau, V. (2006b).

¹⁴² Zu einer kritischen Würdigung dieser Überlegungen vgl. Trumm, E. A. (2014), S. 58; Winter, P. (2008), S. 23; Winter, P. (2007), S. 54.

5 Fazit

Im vorliegenden Beitrag wurde deutlich, dass der Begriff des Controllings unbeschadet seiner großen Verbreitung als Realphänomen in der Praxis konzeptionell bisher nicht hinreichend fundiert ist. So wurde aufgezeigt, dass die bisherigen Versuche, das Controlling im Rahmen der klassischen Betriebswirtschaftslehre zu fundieren, sich als unzureichend erwiesen haben. Um diese Forschungslücke zu schließen, wurde daher vorgeschlagen, einen alternativen Referenzrahmen zu nutzen, wobei die Privatwirtschaftslehre als vielversprechender Ansatz identifiziert wurde.

So wurde im Rahmen dieses Beitrags diskutiert, inwiefern die Grundzüge der Privatwirtschaftslehre als Ausgangspunkt für eine neue Controllingkonzeption dienen können. Die hierdurch entwickelte Konzeption eines anspruchsruppenspezifischen Controllings mit verhaltenswissenschaftlicher Fundierung wurde sodann im Detail erläutert. Wie dieser Beitrag argumentiert, bietet die Konzeption mit ihrem Fokus auf die Bedürfnisse verschiedener Anspruchsgruppen und die Integration verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse eine vielversprechende Grundlage für die Überwindung der bisherigen Schwächen in der wissenschaftlichen Fundierung einer Controllinglehre.

Literatur

- Achleitner, P. (1985):* Sozio-politische Strategien multinationaler Unternehmungen, Bern 1985.
- Amshoff, B. (1993):* Controlling in deutschen Unternehmungen, 2. Auflage, Wiesbaden 1993.
- Arbinger, R. (1997):* Psychologie des Problemlösens, Darmstadt 1997.
- Barth, K. (1992):* Wilhelm Riegers Bedeutung in der deutschen Betriebswirtschaftslehre. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 62 (1992), H. 8, S. 831–842.
- Becker, A. (1999):* Accounting for 'Controlling': Contradictions in the theoretical foundations of management accounting and control in German business administration. Paper prepared for Critical Perspectives on Accounting Conference, Baruch College, City University of New York 1999.
- Bemmels, B. (2004):* zit. n. Hoggan, J.; Littlemore, R.: Corporate redemption. Online im Internet, URL: <http://www.bcbusinessonline.ca/bcb/top-stories/2004/07/01/corporate-redemption>, Abruf: 2023-12-20.
- Berger, H.-J. (1989):* Controllerns persönliches Marketing. In: Controller Magazin (1989), H. 4, S. 183–187.
- Bramseman, R. (1978):* Controlling, Wiesbaden 1978.
- Brauner, E. / Becker, A. (1999):* Controlling als transaktives Wissenssystem, Vortrag Workshop Wissen – Wissenschaftstheorie – Wissensmanagement der Kommission Wissenschaftstheorie im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft, FU Berlin, 1999-06-18 – 06-19.
- Brettel, M. (1997):* Gestaltung der Führung im Krankenhaus, Wiesbaden 1997.
- Brunsson, N. (1985):* The irrational organization, Chichester 1985.
- Buchner, M. (1981):* Controlling – ein Schlagwort?, Frankfurt (Main) et al. 1981.
- Bühner, R. (2002):* Der Shareholder Value im Spiegel traditioneller betriebswirtschaftlicher Bilanzansätze. In: Brockhoff, K. (Hrsg.): Geschichte der Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage, Wiesbaden 2002.

- Carroll, S. J. / Gillen, D. J. (1987):* Are the Classical Management Functions Useful in Describing Managerial Work? In: *Academy of Management Review*, 12 (1987), H. 1, S. 38–51.
- Cohen, M. D. / March, J. G. / Olsen, J. P. (1990):* Ein Papierkorb-Modell für organisatorisches Wahlverhalten. In: March, J. G. (Hrsg.): *Entscheidung und Organisation*, Wiesbaden 1990, S. 329–372.
- DCGK (2022):* Deutscher Corporate Governance Kodex (in der Fassung vom 28. April 2022). Online im Internet, URL: https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/220627_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex_2022.pdf, Stand: 2022-04-28, Abruf: 2024-01-24.
- Eichhorn, P. / Merk, J. (2016):* Das Prinzip Wirtschaftlichkeit, 4. Auflage, Wiesbaden 2016.
- Engel, D. (1965):* Wilhelm Riegers Theorie des "heutigen Wertes" und sein System der Privatwirtschaftslehre, Berlin 1965.
- Fayol, H. (1916):* *Administration industrielle et générale*, Paris 1916.
- Friedl, B. (2013):* *Controlling*, 2. Auflage, Konstanz et al. 2013.
- Garud, R. / Porac, J. F. (1999):* Kognition. In: Garud, R. et al. (Hrsg.): *Advances in managerial cognition and organizational information processing*, Greenwich et al. 1999, S. ix–xxi.
- Gigerenzer, G. (2004):* Striking a Blow for Sanity in Theories of Rationality. In: Augier, M. et al. (Hrsg.): *Models of a man: Essays in memory of Herbert A. Simon*, Cambridge (MA) et al. 2004.
- Gordon, L. A. (1974):* Accounting Rate of Return vs. Economic Rate of Return. In: *Journal of Business Finance & Accounting*, 1 (1974), H. 3, S. 343–356.
- Groth, J. C. / Byers, S. S. (1996):* Creating value. In: *Management Decision*, 34 (1996), H. 10, S. 56–64.
- Gutenberg, E. (1929):* *Die Unternehmung als Gegenstand betriebswirtschaftlicher Theorie*, Wiesbaden 1929.
- Gutenberg, E. (1983):* *Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I: Die Produktion*, 24. Auflage, Berlin et al. 1983.

- Hahn, O. (1997):* Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage, München et al. 1997.
- Happel, M. A. (2001):* Wertorientiertes Controlling in der Praxis, Lohmar et al. 2001.
- Harbert, L. (1982):* Controlling-Begriffe und Controlling-Konzeptionen, Bochum 1982.
- Hardtmann, G. (1996):* Die Wertsteigerungsanalyse im Managementprozeß unter besonderer Berücksichtigung bewertungsmethodischer Fragen, Wiesbaden 1996.
- Hasselberg, F. (1989):* Strategische Kontrolle im Rahmen strategischer Unternehmensführung, Frankfurt (Main) et al. 1989.
- Hax, H. (1965):* Die Koordination von Entscheidungen, Köln 1965.
- Hax, H. (1991):* Theorie der Unternehmung – Information, Anreize und Vertragsgestaltung, Stuttgart 1991.
- Hax, H. (1993):* Investitionstheorie, 5. Auflage, Würzburg 1993.
- Homburg, C. (2001):* Der Selbstfindungsprozess des Controlling. In: Die Unternehmung, 55 (2001), H. 6, S. 425–430.
- Hoogen, M. / Lingnau, V. (2009):* Perspektiven eines kognitionsorientierten Controllings für KMU. In: Müller, D. (Hrsg.): Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München 2009, S. 101–126.
- Horváth, P. (2011):* Controlling, 12. Auflage, München 2011.
- Jackson, J. H. (1949):* The Comptroller, Cambridge (MA) 1949.
- Janisch, M. (1993):* Das strategische Anspruchsgruppenmanagement - Vom Shareholder Value zum Stakeholder Value, Bern et al. 1993.
- Johnson, H. T. / Kaplan, R. S. (1987):* Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting, Cambridge (MA) 1987.
- Jonen, A. / Lingnau, V. (2006):* Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen – Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Umsetzung in der Praxis. In: Lingnau, V. (Hrsg.): Beiträge zur Controlling-Forschung Nr. 5, 2. Auflage, Kaiserslautern 2006.
- Kant, I. (1968):* Prolegomena zu einer jeden künftigen Metaphysik, die als Wissenschaft wird auftreten können. In: Kants Werke, Akademie Textausgabe, Band IV, Berlin 1968, S. 253–384.

- Kieser, A. (1994):* Fremdorganisation, Selbstorganisation und evolutionäres Management. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 46 (1994), H. 3, S. 199–228.
- Kieser, A. (1996):* Moden & Mythen des Organisierens. In: DBW, 56 (1996), H. 1, S. 21–39.
- Kieser, A. / Walgenbach, P. (2003):* Organisation, 4. Auflage, Stuttgart 2003.
- Kim, M. / Moore, G. (1988):* Economic vs. Accounting Depreciation. In: Journal of Accounting and Economics, 10 (1988), H. 2, S. 111–125.
- Kirsch, W. (1971):* Entscheidungsprozesse, Wiesbaden 1971.
- Koubek, J. (2005):* Normative Mathematik in der Betriebswirtschaftslehre. In: Brüning, J. et al. (Hrsg.): Die mathematischen Wurzeln der Kultur: Mathematische Innovationen und ihre kulturellen Folgen, München 2005, S. 173–193.
- Küpper, H.-U. (1987):* Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht. In: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV: 8. Saarbrücker Arbeitstagung 1987, S. 82–116.
- Küpper, H.-U. (1988):* Koordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling. In: Lücke, W. (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme, Wiesbaden 1988, S. 163–184.
- Küpper, H.-U. (1994):* Industrielles Controlling. In: Schweitzer, M. (Hrsg.): Industriebetriebslehre: Das Wirtschaften in Industrieunternehmen, 2. Auflage, München 1994, S. 785–891.
- Küpper, H.-U. et al. (2013):* Controlling, 6. Auflage, Stuttgart 2013.
- Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990):* Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaftslehre, 60 (1990), H. 3, S. 281–293.
- Kurke, L. B. / Aldrich, H. E. (1983):* Mintzberg was right! In: Management Science, 29 (1983), H. 8, S. 975–984.
- Lanter, N. (1996):* Beziehungsdynamik im Controlling, Bern 1996.
- Lapide, P. (2008):* Ist die Bibel richtig übersetzt?, 2. Auflage, Gütersloh 2008.
- Laux, H. / Liermann, F. (2005):* Grundlagen der Organisation, 6. Auflage, Berlin et al. 2005.
- Lehmann, F.-O. (1992):* Zur Entwicklung eines koordinationsorientierten Controlling-Paradigmas. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 44 (1992), H. 1, S. 45–61.

- Lingnau, V. (2004):* Kognitionsorientiertes Controlling. In: Scherm, E. et al. (Hrsg.): Controlling – Theorien und Konzeptionen, München 2004, S. 729–749.
- Lingnau, V. (2005):* Kognitionswissenschaftliche Implikationen für das Controlling. In: Weber, J. et al. (Hrsg.): Internationalisierung des Controllings: Standortbestimmung und Optionen, Wiesbaden 2005, S. 231–246.
- Lingnau, V. (2006a):* Controlling - Ein kognitionsorientierter Ansatz. In: Lingnau, V. (Hrsg.): Beiträge zur Controlling-Forschung, Nr. 4, 2. Auflage, Kaiserslautern 2006.
- Lingnau, V. (2006b):* Produktionscontrolling – Eine kognitionsorientierte Perspektive. In: Winter, P. et al. (Hrsg.): Controlling im Wandel der Zeit. Festschrift anlässlich der Emeritierung von Prof. Dr. Hans-Jörg Hoitsch, Lohmar et al. 2006, S. 229–244.
- Lingnau, V. (2009):* Shareholder Value als Kern des Controllings? In: Wall, F. et al. (Hrsg.): Controlling zwischen Shareholder Value und Stakeholder Value: Neue Anforderungen, Konzepte und Instrumente, München 2009, S. 19–37.
- Lingnau, V. (2011):* Menschenfreundlichkeit ist keine ökonomische Kategorie – oder: Warum die Betriebswirtschaftslehre Probleme mit ethischen Aspekten hat, aber nicht haben sollte. In: Schmidt, M. et al. (Hrsg.): Führung und Verantwortung, München et al. 2011, S. 33–45.
- Lingnau, V. (2016):* Controlling und Ethik. In: Becker, W. et al. (Hrsg.): Handbuch Controlling, Wiesbaden 2016, S. 725–739.
- Lingnau, V. / Koffler, U. (2012):* Untersuchungen der Konsequenzen konzeptioneller Veränderungen auf das Controllinginstrumentarium. In: Lingnau, V. (Hrsg.): Beiträge zur Controlling-Forschung Nr. 20, Kaiserslautern 2012.
- Lingnau, V. / Kokot, K. (2015):* Rationalprinzip, Illegalität, Legalität und Legitimität. In: Vorbohle, K. et al. (Hrsg.): Verantwortung in der globalen Wertschöpfung, München et al. 2015, S. 27–48.
- Lingnau, V. / Schäffer, U. (2009):* Was hat Controlling mit Ethik zu tun? In: Controlling & Management, 53 (2009), H. 5, S. 284–287.
- Lorson, P. (2004):* Auswirkungen von Shareholder-Value-Konzepten auf die Bewertung und Steuerung ganzer Unternehmen, Herne et al. 2004.

- Lucas, M. (1999):* The Pricing Decision. In: *Management Accounting (UK)*, 77 (1999), H. 6, S. 34–35.
- Mahoney, T. A. / Jerdee, T. H. / Carroll, S. J. (1965):* The job(s) of management. In: *Industrial Relations*, 4 (1965), H. 2, S. 97–110.
- Meffert, H. et al. (2018):* Marketing, 13. Auflage, Wiesbaden 2018.
- Mintzberg, H. (1971):* Managerial Work. In: *Management Science* (1971), H. 18, S. 97–110.
- Morell, R. W. (1969):* Management. In: *Academy of Management Journal*, 12 (1969), H. 2, S. 271.
- Müller, A. (1996):* Kann die koordinationsbezogene Konzeption eine theoretische Fundierung des Controlling hervorbringen? In: *Kostenrechnungspraxis*, 40 (1996), H. 3, S. 139–147.
- Niedermayr, R. (1994):* Entwicklungsstand des Controlling, Wiesbaden 1994.
- Ockenfels, A. (1999):* Fairness, Reziprozität und Eigennutz: Ökonomische Theorie und experimentelle Evidenz, Tübingen 1999.
- Oxenfeldt, A. R. / Baxter, W. T. (1961):* Approaches to pricing. In: *Business Horizons*, 4 (1961), H. 4, S. 77–90.
- Pack, L. (1965):* Rationalprinzip, Gewinnprinzip und Rentabilitätsprinzip. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 35 (1965), H. 9, S. 525–551.
- Pack, L. (1989):* Gewinnmaximale oder rentabilitätsmaximale Losgröße bzw. Bestellmenge? In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 59 (1989), H. 1, S. 5–26.
- Petit, T. A. (1975):* Fundamentals of management coordination, New York 1975.
- Pietsch, G. / Scherm, E. (2000):* Die Präzisierung des Controllings als Führungs- und Führungsunterstützungsfunktion. In: *Die Unternehmung*, 54 (2000), H. 5, S. 395–412.
- Post, J. E. / Lawrence, A. T. / Weber, J. (2002):* Business and Society - corporate strategy, public policy, ethics, 10. Auflage, Boston (MA) 2002.
- Pracht, A. (2004):* Vorwort. In: Bachert, R. (Hrsg.): *Kosten- und Leistungsrechnung. Controlling und Rechnungswesen in Sozialen Unternehmen*, Wernau 2004, S. 5–8.
- Rappaport, A. (1999):* Shareholder Value – Wertsteigerung als Maßstab für die Unternehmensführung, 2. Auflage, Stuttgart 1999.

- Rieger, W. (1964):* Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 3. Auflage, Erlangen 1964.
- Rühli, E. (1992):* Koordination. In: Handwörterbuch der Organisation, 3 (1992), S. 1164–1175.
- Schäffer, U. (2001):* Kontrollieren Controller? In: Die Unternehmung, 55 (2001), H. 6, S. 401–417.
- Schildbach, T. (1992):* Begriff und Grundproblem des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht. In: Spremann, K. et al. (Hrsg.): Controlling: Grundlagen, Informationssysteme, Anwendungen, Wiesbaden 1992, S. 21–36.
- Schmalenbach, E. (1911):* Die Privatwirtschaftslehre als Kunstlehre. In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 6 (1911), S. 304–316.
- Schmidt, A. (1986):* Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung, Frankfurt (Main) 1986.
- Schmidt, R. (1995):* Grundfunktionen des Controlling – Eine Analyse der betriebswirtschaftlichen Literatur zum Stand der aufgabenorientierten Controlling-Diskussion, Lang 1995.
- Schneider, D. (1984):* Entscheidungsrelevante fixe Kosten, Abschreibungen und Zinsen zur Substanzerhaltung. In: Der Betrieb, 37 (1984), H. 49, S. 2521–2528.
- Schneider, D. (1991):* Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung – Zugleich ein Beitrag zur innerbetrieblichen Verrechnung von Dienstleistungen. In: Der Betrieb, 44 (1991), H. 15, S. 765–772.
- Schneider, D. (1997):* Betriebswirtschaftslehre, Band 3: Theorie der Unternehmung, München et al. 1997.
- Schneider, M. (1993):* Entwicklung des Controlling, Diss., Gießen 1993.
- Schreyögg, G. / Hübl, G. (1991):* Manager und ihre Arbeit, Diskussionsbeitrag Nr. 159, Fern-Universität Hagen 1991.
- Seicht, G. (1984):* Controlling und Wirtschaftlichkeitsrechnung. In: Kostenrechnungspraxis (1984), H. 2, S. 60–63.
- Simon, H. A. (1957):* Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organization, 2. Auflage, London et al. 1957.

- Simon, H. A. (1981):* Entscheidungsverhalten in Organisationen: Eine Untersuchung von Entscheidungsprozessen in Management und Verwaltung, 3. Auflage, Landsberg am Lech 1981.
- Simon, H. A. (1998):* Information 101 – It's not what you know, it's how you know it. In: Journal for Quality and Participation (1998), S. 30–33.
- Sjurts, I. (1995):* Kontrolle, Controlling und Unternehmensführung: Theoretische Grundlagen und Problemlösungen für das operative und strategische Management, Wiesbaden 1995.
- Sprinkle, G. B. (2003):* Perspectives on Experimental Research in Managerial Accounting. In: Accounting, Organizations and Society, 28 (2003), H. 2–3, S. 287–318.
- Staehele, W. H. / Conrad, P. / Sydow, J. (1999):* Management: Eine verhaltenswissenschaftliche Perspektive, 8. Auflage, München 1999.
- Steinmann, H. / Schreyögg, G. (2005):* Management: Grundlagen der Unternehmensführung, Konzepte - Funktionen - Fallstudien, 6. Auflage, Wiesbaden 2005.
- Stoffel, K. (1997):* Controllingship im internationalen Vergleich. In: Internationalisierung (1997), S. 333–352.
- Topitsch, E. (1960):* Über Leerformeln: Zur Pragmatik des Sprachgebrauchs in Philosophie und politischer Theorie, Wien 1960.
- Trumm, E. A. (2014):* Heuristische Informationen im Controlling, Hamburg 2014.
- Ulrich, H. (1970):* Die Unternehmung als produktives soziales System: Grundlagen der allgemeinen Unternehmenslehre, 2. Auflage, Bern et al. 1970.
- Ulrich, P. (1993):* Transformation der ökonomischen Vernunft: Fortschrittsperspektiven der modernen Industriegesellschaft, 3. Auflage, Bern 1993.
- Weber, J. (1995):* Einführung in das Controlling, 6. Auflage, Stuttgart 1995.
- Weber, J. (1997):* A never ending story? In: Controlling, 9 (1997), H. 3, S. 180–182.
- Weber, J. (1999):* Einführung in das Controlling, 8. Auflage, Stuttgart 1999.
- Weber, J. et al. (2004):* Wertorientierte Unternehmenssteuerung, Wiesbaden 2004.
- Weber, J. / Schäffer, U. (2022):* Einführung in das Controlling, 17. Auflage, Stuttgart 2022.

Winter, P. (2007): Risikocontrolling in Nicht-Finanzunternehmen: Entwicklung einer tragfähigen Risikocontrolling-Konzeption und Vorschlag zur Gestaltung einer Risikorechnung, Lohmar et al. 2007.

Winter, P. (2008): Controlling-Konzeptionen revisited. Definition von Anforderungskriterien an Controlling-Konzeptionen und Thesen für die konzeptionelle Controlling-Forschung. MPRA Paper No. 10503. Online im Internet, URL: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/10503/>, Stand: 2008-09-18, Abruf: 2023-12-02.

Wöhe, G. / Döring, U. / Brösel, G. (2023): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 28. Auflage, München 2023.

Beiträge zur Controlling-Forschung
des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling
der Technischen Universität Kaiserslautern

- Nr. 1.2 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2003): Basel II und die Folgen für das Controlling von kreditnehmenden Unternehmen, 2. Auflage.
- Nr. 2 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker / Weinmann, Peter (2004): Lysios: Auswahl von Software-Lösungen zur Balanced Scorecard.
- Nr. 3.2 Gerling, Patrick / Hubig, Lisa / Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Aktueller Stand der Kostenrechnung für den Dienstleistungsbereich in Theorie und Praxis, 2. Auflage.
- Nr. 4.2 Lingnau, Volker (2006): Controlling – ein kognitionsorientierter Ansatz, 2. Auflage.
- Nr. 5.2 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Konvergenz von internem und externen Rechnungswesen – Umsetzung der Konvergenz in der Praxis, 2. Auflage.
- Nr. 6 Lingnau, Volker / Mayer, Andreas / Schönbohm, Avo (2004): Beyond Budgeting – Notwendige Kulturrevolution für Unternehmen und Controller?
- Nr. 7.2 Henseler, Jörg / Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Die Rolle des Controllings bei der Ein- und Weiterführung der Balanced Scorecard – Eine empirische Untersuchung, 2. Auflage.
- Nr. 8 Lingnau, Volker (Hrsg.) (2005): Dienstleistungskolloquium am 17.09.2004 an der Technischen Universität Kaiserslautern.
- Nr. 9.2 Jonen, Andreas / Schmidt, Thorsten / Lingnau, Volker (2005): Lynkeus – Kritischer Vergleich softwarebasierter Informationssysteme zur Unterstützung des Risikowirtschaftsprozesses, 2. Auflage.
- Nr. 10 Lingnau, Volker (Hrsg.) (2005): Dienstleistungskolloquium am 10.11.2005 an der Technischen Universität Kaiserslautern.
- Nr. 11.2 Jonen, Andreas (2007): Semantische Analyse des Risikobegriffs – Strukturierung der betriebswirtschaftlichen Risikodefinitionen und literaturempirische Auswertung, 2. Auflage.
- Nr. 12 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker / Sagawe, Christian (2007): Unterstützung der Festlegung der Risikobewertung mittels des Analytic Hierarchy Process.
- Nr. 13 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2007): Das real existierende Phänomen Controlling und seine Instrumente – Eine kognitionsorientierte Analyse.

- Nr. 14 Lingnau, Volker (2008): Controlling, BWL und Privatwirtschaftslehre.
- Nr. 15 Lingnau, Volker (2010): Forschungskonzept des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling.
- Nr. 16 Lingnau, Volker / Kreklow, Katharina (2011): Ausrichtung der Unternehmensführung auf nachhaltige Wertschöpfung nach dem Deutschen Corporate Governance Kodex?
- Nr. 17 Lingnau, Volker / Walter, Katja (2011): Psychologische Paradigmen für die Controllingforschung.
- Nr. 18 Schönbohm, Avo / Hoffmann, Ulrike (2011): A comparative study on the scope and quality of the sustainability reporting of the TecDAX30 companies.
- Nr. 19 Lingnau, Volker / Koffler, Ulrich / Kokot, Katharina / Tenhaeff, Christian (2012): Implikationen ökologischer Rationalität für die Controllingforschung.
- Nr. 20 Lingnau, Volker / Koffler, Ulrich (2012): Untersuchungen der Konsequenzen konzeptioneller Veränderungen auf das Controllinginstrumentarium.
- Nr. 21 Schönbohm, Avo / Zahn, Anastasia (2012): Corporate Capital Budgeting – Success Factors from a Behavioral Perspective.
- Nr. 22 Lingnau, Volker / Steinmann, Jan-Christoph / Koffler, Ulrich (2013): Implikationen der Cognitive Load Theory für das Controlling.
- Nr. 23 Lingnau, Volker / Koffler, Ulrich (2013): Wilhelm Riegers Privatwirtschaftslehre und seine Bedeutung für das Controlling – Eine Würdigung zum 135. Geburtstag.
- Nr. 24 Lingnau, Volker / Willenbacher, Patrick (2013): Die Rolle des Controllings bei der Gestaltung von Anreizsystemen.
- Nr. 25 Lingnau, Volker / Willenbacher, Patrick (2014): Leitmaximen legitimierter Unternehmensführung – Die Bedeutung von Unternehmensinteresse, Unternehmenszielen und Unternehmenszweck.
- Nr. 26 Lingnau, Volker / Härtel, Ingo (2014): Zum Verhältnis von Unternehmenszielen und Stakeholderzielen.
- Nr. 27 Lingnau, Volker / Fuchs, Florian / Beham, Florian / Jacobsen, Wiebke (2018): Empirische Forschung im Controlling – Ein Leitfaden.
- Nr. 28 Lingnau, Volker / Fuchs, Florian (2018): Das Ende der Einmütigkeit der Shareholder? Die Grenzen des standardökonomischen Ansatzes und ein verhaltenswissenschaftlicher Gegenentwurf.
- Nr. 29 Lingnau, Volker / Beham, Florian / Fuchs, Florian (2020): Der Betrieb, das unbekannte Wesen – Eine Neukonzeption des Erfahrungsobjektes der Betriebswirtschaftslehre aus systemtheoretischer Perspektive.
- Nr. 30 Lingnau, Volker (2024): Controlling – Grundzüge eines anspruchsrgruppen-spezifischen Konzepts mit verhaltenswissenschaftlicher Fundierung