



Munich Personal RePEc Archive

**”Controlling conceptions” in management
accounting and control research in
German speaking countries revisited:
Definition of criteria for Controlling
conceptions and theses on conceptional
management accounting and control
research**

Winter, Peter

14. September 2008

Online at <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/10503/>
MPRA Paper No. 10503, posted 14. September 2008 / 16:46

Controlling-Konzeptionen revisited

**Definition von Anforderungskriterien an Controlling-Konzeptionen und Thesen für die
konzeptionelle Controlling-Forschung**

von

Dr. Peter Winter

Dieser Beitrag leistet:

- Überblick über die konzeptionelle Controlling-Forschung
- Ableitung konzeptionsübergreifender externer Anforderungen sowie konzeptionsspezifischer interner Anforderungen an Controlling-Konzeptionen
- Kritische Betrachtung bestehender Controlling-Konzeptionen anhand der identifizierten Anforderungen
- Ableitung von Thesen für eine Neuausrichtung der konzeptionellen Controlling-Forschung auf der Grundlage der identifizierten Anforderungen und Defizite
- Vorschlag zur Abgrenzung der Problemstellung des Controllings und dessen Begründung

Stichworte:

- Anforderungen an Controlling-Konzeptionen
- Controlling-Forschung
- Controlling-Konzeptionen
- Controlling-Theorie
- Thesen zur konzeptionellen Controlling-Forschung
- Vorschlag zur Abgrenzung der Problemstellung des Controllings

1. Gegenstand und Probleme der konzeptionellen Controlling-Forschung

Die Entwicklung, Darstellung, Analyse und Bewertung von **Controlling-Konzeptionen** stellt einen Schwerpunkt und eine Besonderheit der deutschsprachigen Controlling- bzw. Management Accounting & Control-Forschung dar.¹ Seit Beginn der akademischen Auseinandersetzung mit dem Controlling im deutschen Sprachraum wurden immer wieder – mehr oder weniger theoretisch fundierte² – Konzeptionalisierungsversuche unternommen, bestehende Konzeptionen weiterentwickelt und neue Konzeptionen vorgeschlagen.³ Dieser Diskurs weist den Charakter eines Selbstfindungs- und Begründungsprozesses zur Rechtfertigung und Abgrenzung einer betriebswirtschaftlichen Teildisziplin bzw. Unternehmensfunktion Controlling auf. Die hierbei erfolgenden Begründungs- und Abgrenzungsversuche stoßen bei Vertretern anderer betriebswirtschaftlicher Teildisziplinen z. T. auf Verwunderung und Unverständnis und haben aus deren Sicht den Beigeschmack einer nicht sonderlich fruchtbaren Selbstbeschäftigung oder gar Usurpation schon verteilter Aufgabengebiete.⁴ Zur Konsolidierung des Controlling-Verständnisses wurden wiederholt Thesen zum Kern des Controllings unterbreitet, jedoch ohne dass sich ein stabiles einheitliches Verständnis herausgebildet hätte.⁵ Dabei erfolgt der Konzeptionsdiskurs mehr oder minder zyklisch: Nach der Einführung und Weiterentwicklung informations-, führungs- und koordinationsorientierter Ansätze, ebte er Mitte der 1990er Jahre ab, um dann um die Jahrtausendwende erneut aufzuflammen, wobei der Fokus auf der Überwindung des vorherrschenden „koordinationsorientierten Controlling-Paradigmas“ lag. In den letzten beiden Jahren ist es wieder still geworden an der „konzeptio-

¹ Vgl. *Küpper, H.-U.* (2005), S. 47-49; *Weber, J./Schäffer, U.* (2006), S. 25. Zu einen Überblick über die Geschichte des Controllings vgl. *Lingnau, V.* (1999) bzw. die Entwicklung des Controllings als akademische Disziplin vgl. *Binder, C.* (2006). Zur Bedeutung konzeptioneller Fragestellungen im Kontext einer Zitations- und Kozitationsanalyse in den führenden betriebswirtschaftlichen Zeitschriften des deutschsprachigen Raums sowie den bedeutendsten Beiträgen vgl. *Schäffer, U. et al.* (2006). Weitere Schwerpunkte der Controlling-Forschung stellen bestimmte Instrumente wie die Kostenrechnung oder Planungs- und Kontrollprozesse bzw. Anreizsysteme dar. Vgl. *Binder, C./Schäffer, U.* (2005b) und *Wagenhofer, A.* (2006).

² Kritisch zur theoretischen Fundierung des Controllings äußert sich z. B. *Kieser, A.* (2003), S. 17: „Controlling ist eine bedeutende Praxis ohne bedeutende Theorie“.

³ Als Eckpunkte dieses Diskurses sollen beispielhaft folgende konzeptionelle Beiträge genannt werden, wobei der Schwerpunkt auf Veröffentlichungen in renommierten Zeitschriften liegt: *Müller, W.* (1974); *Hahn, D.* (1978); *Horváth, P.* (1978); *Krüger, W.* (1979); *Reichmann, T.* (1985); *Küpper, H.-U. et al.* (1990); *Becker, W.* (1990); *Ewert, R.* (1992); *Schweitzer, M./Friedl, B.* (1992); *Weber, J./Schäffer, U.* (1999); *Pietsch, G./Scherm, E.* (2000); *Lingnau, V.* (2002); *Becker, A.* (2004); *Bramsemann, U. et al.* (2004); *Scherm, E./Pietsch, G.* (2004a).

⁴ Für betriebswirtschaftliche Außenansichten des Controllings vgl. z. B. *Homburg, C.* (2001) und *Homburg, C./Klarmann, M.* (2003) (Marketing); *Brockhoff, K.* (2002) und *Brockhoff, K.* (2003) (Unternehmenspolitik); *Kieser, A.* (2003) (Organisation).

⁵ Vgl. *Küpper, H.-U. et al.* (1990); *Schweitzer, M./Friedl, B.* (1992); *Ahn, H./Dyckhoff, H.* (2004); *Schäffer, U./Weber, J.* (2004).

nellen Front“.⁶ Dafür hat aber eine verstärkte Auseinandersetzung mit dem Controlling als akademische Disziplin, u. a. im Sinne einer Metaforschung, eingesetzt.⁷

Bei der **Controlling-Forschung** können in Anlehnung an *Chmielewicz* die interdependenten Betrachtungsebenen Controlling-Begriffslehre, -Theorie, -Technologie und -Philosophie unterschieden werden.⁸ Bei der Ableitung entsprechender Aussagen wird auf die Dichotomie (gedanklich-analytisch) deduktive vs. (empirisch-deskriptiv) induktive Vorgehensweise zurückgegriffen, woraus die jeweils korrespondierenden funktionalen vs. institutionellen Controlling-Konzeptionen resultieren. Ein Abgleich der jeweils gewonnen Aussagen (Gegenstromvorgehensweise) soll dabei besser abgerundete Aussagen gewährleisten.⁹ Hauptgegenstand funktionaler Controlling-Konzeptionen ist die Postulierung vornehmlich terminologischer Aussagensysteme zur Charakterisierung und Begründung einer – mehr oder minder abstrakten – **Unternehmensfunktion** Controlling mit Nennung von Zielen, Aufgaben und Instrumenten (Wissenschaftsziele: Beschreibung, Erklärung, Prognose, Gestaltung, Wertsetzung). Gegenstand institutioneller Controlling-Konzeptionen ist hingegen die Ableitung und Begründung eines empirisch beobachtbaren, **institutionalisierten Aufgabenkomplexes** Controlling im Sinne eines real existierenden Phänomens bzw. einer sozialen und institutionellen Praxis, die Stellen, Aufgaben und Instrumente umfasst (Wissenschaftsziele: Beschreibung, Erklärung, Gestaltung).¹⁰ Diese beiden idealtypischen Ansätze sind jedoch in der Literatur in reiner Form kaum zu beobachten, da bei funktionalen Konzeptionen auch empirische Erkenntnisse berücksichtigt werden und bei institutionellen Konzeptionen häufig auch die Herleitung einer Unternehmensfunktion beabsichtigt wird.¹¹ I. d. R. bildet die meist erfahrungsbasiert bzw. empirisch-induktiv abgeleitete Notwendigkeit eines neuen bzw. bislang vernachlässigten Tätigkeitskomplexes in der Unternehmenspraxis und eines damit korrespon-

⁶ Jürgen Weber sieht das Ende der konzeptionellen Controlling-Forschung voraus und prognostiziert eine methodische anstatt einer inhaltlichen Ausrichtung der controllingthemenbezogenen Forschung. Vgl. Binder, C. (2006), S. 213-214.

⁷ Vgl. Weber, J./Hirsch, B. (2002); Becker, A./Messner, M. (2005); Binder, C./Schäffer, U. (2005a); Binder, C./Schäffer, U. (2005b); Binder, C. (2006); Schäffer, U. et al. (2006); Wagenhofer, A. (2006).

⁸ Vgl. Chmielewicz, K. (1979); Lingnau, V. (2002); Winter, P. (2007), S. 13-14. Vgl. auch Schmidt, A. (1986), S. 1 und Lehmann, F.-O. (1992), S. 45-46.

⁹ Vgl. Becker, W. (1990), S. 296; Zenz, A. (1999), S. 12-15; Horváth, P. (2006), S. 136; Reichmann, T. (2006), S. 4-5.

¹⁰ Vgl. Lehmann, F.-O. (1992), S. 46-47. Die Einteilung in funktionale und institutionelle Controlling-Konzeptionen korrespondiert dabei mit der von Coenenberg/Baum vorgeschlagenen Systematisierung, welche funktionale Konzeptionen (Controlling als Managementfunktion, Führungsprozessphase oder Tätigkeitskomplex) und organisationsstrukturbezogene Konzeptionen unterscheidet. Vgl. Coenenberg, A. G./Baum, H.-G. (1987), S. 2-7. Zu Controlling als soziale und institutionelle Praxis vgl. Becker, A. (2004).

¹¹ Vgl. z. B. Horváth, P. (2006), S. 10 und S. 136, der ausgehend von empirisch-induktiven Erkenntnissen auf die Notwendigkeit einer Sekundärkoordination schließt und diese dann seiner primär funktional orientierten Controlling-Konzeption zugrunde legt, oder Weber, J./Schäffer, U. (1999), die empirisch-induktiv die Controlling-Funktion Rationalitätssicherung ableiten.

dierenden betriebswirtschaftlichen Erkenntniskomplexes (entscheidungsorientierte Informationsversorgung, Koordination, Rationalität etc.) den Ausgangspunkt der Betrachtung einer Institution und/oder Funktion Controlling.¹² Daher soll im Folgenden von primär funktionalen bzw. institutionellen Controlling-Konzeptionen die Rede sein.

Die akademische Auseinandersetzung mit dem Controlling wurde und wird durch eine Reihe **problematischer Aspekte** gekennzeichnet. So haben die Vermengung bzw. vielmehr die nicht ausreichend explizierte und nicht durchgängige Verwendung der institutionellen und funktionalen Perspektiven zu einiger Verwirrung bei der Bewertung von Controlling-Konzeptionen geführt.¹³ Problematisch ist des Weiteren die unterschiedliche Fokussierung auf eine betriebswirtschaftliche Teildisziplin oder auf einen Handlungskomplex in der Unternehmenspraxis bzw. eine soziale und institutionelle Praxis, da diese Betrachtungsweisen nicht unbedingt zu kongruenten Sachverhaltsabgrenzungen führen müssen.¹⁴ Zudem sind die Abgrenzungsmerkmale betriebswirtschaftlicher Teildisziplinen nicht eindeutig. Eine Differenzierung ist grundsätzlich bei bestehenden Vorteilen einer Arbeitsteilung sinnvoll, die auf einer zweckmäßigen Problemabgrenzung beruhen. So ist z. B. eine Untergliederung der Betriebswirtschaftslehre nach funktionalen, institutionellen, genetischen und prozessualen Aspekten üblich bzw. denkbar.¹⁵ Eine anerkannte Problemabgrenzung als Grundlage der Controlling-Betrachtung konnte aber bislang – unabhängig von der Wahl einer spezifischen Controlling-Funktion als primären Erkenntnisgegenstand – nicht gefunden werden. Grundlegend hierfür ist, dass selbst bei Einigkeit über die grundlegende Unternehmensfunktion bzw. das Handlungs- und Erkenntnisfeld Unternehmung deren Differenzierung in einzelne Handlungs- bzw. Aufgabenkomplexe einen Wahlakt darstellt, der anhand einer jeweils nachzuweisenden Zweckmäßigkeit allenfalls zu rechtfertigen ist, aber nicht abschließend geklärt werden kann. Üblicherweise werden die Handlungsfelder Führung (Willensbildung, -durchsetzung und Kontrolle bzw. sach- und verhaltensbezogene Steuerung und Gestaltung der Unternehmensaktivitäten) und Ausführung (durch die Führung gelenkte Umsetzung des Willens) sowie z. T. Führungsunterstützung (Informations- und Methodenversorgung sowie Vorbereitung von und Übernahme delegierbarer Willensbildung/-durchsetzungs- und Kontrollhandlungen) unterschieden.¹⁶ Die Controlling-Funktion wird ausnahmslos der Führungs- und/oder Führungsun-

¹² Vgl. z. B. Müller, W. (1974); Horváth, P. (1978); Becker, W. (1990); Reichmann, T. (1985); Weber, J./Schäffer, U. (1999); Pietsch, G./Scherer, E. (2000).

¹³ Vgl. Lehmann, F.-O. (1992), S. 48; Küpper, H.-U. (2005), S. 45.

¹⁴ Vgl. Becker, A. (2004), S. 104.

¹⁵ Vgl. Wöhe, G./Döring, U. (2005), S. 58-61. Zur Problematik der Abgrenzung von Disziplinen bzw. der Auswahl des Erkenntnisobjektes vgl. Chmielewicz, K. (1979), S. 18-36.

¹⁶ Vgl. z. B. Horváth, P. (1979), S. 202-203; Becker, W. (1990), S. 299; Weber, J./Schäffer, U. (1999), S. 734-736; Pietsch, G./Scherer, E. (2000), S. 403.

terstüzungsebene zugeordnet. Die Einordnung der „neu entdeckten Führungsfunktion Controlling“ in etablierte Differenzierungsansätze der Führung wie z. B. nach *Fayol* oder *Koontz/O'Donnell*¹⁷ wirkt dabei zumeist gezwungen und bleibt letztlich unbefriedigend. Dies zeigt sich auch darin, dass das Controlling mithin als betriebswirtschaftliche Querschnittsfunktion verstanden wird,¹⁸ was eine Charakterisierung als eine teildisziplinübergreifende Disziplin nahe legen würde, wodurch jedoch die Gefahren des Dilettantismus in der Controlling-Forschung sowie der Usurpation der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre durch das Controlling entstehen.

Aus akademischer Sicht kann der Controlling-Konzeptionsdiskurses zusammenfassend als die Findung und Begründung einer bislang nicht bzw. zu wenig beachteten abstrakten Unternehmens- bzw. Führungsfunktion oder eines realen Handlungskomplexes zur Rechtfertigung eines eigenständigen Erkenntnisbereiches in Forschung, Lehre und Praxis sowie die Formulierung einer hierauf aufbauenden, konsistenten Sachverhaltsgestaltung im Sinne nützlicher Handlungsempfehlungen für die Unternehmenspraxis in Form eines abgestimmten Aufgaben/ Instrumenten/ Aufgabenträger-Komplexes (Controlling-Funktion, -Instrumente, -Institution) angesehen werden. Dabei ist aber lange Zeit eine mangelhafte theoretische Fundierung des Controllings und eine unzureichende Beachtung theoretischer Erkenntnisse anderer betriebswirtschaftlicher Teildisziplinen¹⁹ sowie eine mangelhafte Anerkennung des Controllings als Teildisziplin zu konstatieren gewesen. Hieran hatten sicherlich die ausgeprägte Bedeutung von Entwicklungen in der Unternehmenspraxis für das akademische Controlling (Praxisorientierung) und die ausgeprägte inhaltliche Breite (Unschärfe) einen bedeutenden Anteil.²⁰

Im Rahmen des Diskurses fand auch immer wieder eine **kritische Reflexion** des Erreichten statt. Dabei werden bestehende Vorschläge mehr oder weniger explizit und stringent hinsichtlich bestimmter Merkmale wie die Präzision der betrachteten Funktion oder die empirische Gültigkeit der Aussagen überprüft und identifizierte Schwachstellen als Ansatzpunkte für verbesserte Konzeptionsvorschläge genutzt.²¹ Bei der Bewertung der Vorschläge wurden aber

¹⁷ Vgl. *Fayol, H.* (1916) und *Koontz, H./O'Donnell, C.* (1955).

¹⁸ Vgl. z. B. *Binder, C.* (2006), S. 26 und S. 151. Der Querschnittsfunktionscharakter ist z. B. für die postulierten Controlling-Funktionen Sekundärkoordination, Rationalitätssicherung und Reflexion feststellbar. Vgl. *Lingnau, V.* (2002), S. 127; *Weber, J./Schäffer, U.* (2000), S. 113; *Küpper, H.-U.* (2005), S. 19, S. 22 und S. 25.

¹⁹ Vgl. *Ewert, R.* (1992), S. 278.

²⁰ Vgl. *Binder, C.* (2006), S. 142-153.

²¹ Vgl. z. B. *Schneider, D.* (1991); *Schmidt, R.* (1995); *Müller, A.* (1996); *Sjurts, I.* (1995), S. 194-196; *Schneider, D.* (1997), S. 458-465; *Pietsch, G./Scherer, E.* (2000), S. 398-399; *Wall, F.* (2000); *Weber, J./Schäffer, U.* (2000); *Lingnau, V.* (2002), S. 122-131; *Schwarz, R.* (2002a), S. 54; *Becker, A.* (2003), S. 69-81; *Pietsch, G.* (2003), S. 5-15; *Rösner, M.* (2003), S. 105-130; *Küpper, H.-U.* (2005), S. 18-25; *Schneider, D.* (2005); *Horváth, P.* (2006), S. 136-140; *Weber, J./Schäffer, U.* (2006), S. 18-24.

z. T. arbiträre normative Maßstäbe für Controlling-Konzeptionen angelegt und es wurde dabei zu wenig berücksichtigt, welche Anforderungen die jeweiligen Vertreter selbst an ihre Konzeptionen stellen. Für eine schlüssige Reflexion der Ansätze ist es u. E. aber erforderlich, nicht alles über einen – u. U. gänzlich unpassenden Kamm – zu scheren, sondern vielmehr differenziert zu bewerten, d. h. sowohl einen konzeptionsspezifischen internen, als auch einen schlüssig begründeten, konzeptionsübergreifenden externen Bewertungsmaßstab zu identifizieren und anzuwenden.

Dies soll im Folgenden geleistet werden. Dazu wird zunächst der **konzeptionsübergreifende externe Maßstab** definiert. Anschließend werden ausgewählte Controlling-Konzeptionen betrachtet, wobei der **konzeptionsspezifische interne Maßstab** identifiziert wird und ein **Vergleich der Konzeption mit beiden Maßstäben** erfolgt.

2. Controlling-Konzeptionen: Bedeutung, Inhalt und Anforderungen

Eine Controlling-Konzeption soll zunächst eine klar umrissene Grundvorstellung des Controllings definieren und begründen.²² Sie dient damit sowohl der Abgrenzung des Gegenstandsbereiches und dessen wissenschaftlicher Durchdringung, als auch der praxisbezogenen Gestaltungsaufgabe der Controlling-Forschung.

Konzeptionen können als praktisch-normative Aussagensysteme charakterisiert werden, die in gestalterischer Absicht theoretische Aussagen aufgreifen und diese mit normativen Postulaten verknüpfen, um diese dann auf die Praxis zu beziehen.²³ Eine Konzeption ist demnach „ein System von Aussagen [...], welches die Grundlinien einer Sachverhaltsgestaltung als Mittel zur Erreichung einer bestimmten Zielsetzung formuliert“²⁴. Controlling-Konzeptionen sind i. d. R. gedankliche Modelle, die einen Zusammenhang aus bestimmten Grundbegriffen konstruieren.²⁵ Zentral für diese Denkmodelle bzw. Konstruktionsmodelle sind Mittel-Zweck-Beziehungen, deren Gültigkeit im Rahmen bestimmter Kontexte postuliert wird. Eine Controlling-Konzeption ist somit ein Aussagensystem, das eine finale Beziehung zwischen dem Gegenstand des Controllings und einer betriebswirtschaftlichen Zwecksetzung herstellt.²⁶ Dabei wird eine mehrdimensionale (systemorientierte) Kennzeichnung anhand jeweils einer funktionalen, institutionalen und instrumentalen Perspektive als sinnvoll erachtet.²⁷ Gemäß

²² Vgl. Hahn, D./Hungenberg, H. (2001), S. 266.

²³ Vgl. Küpper, H.-U. (2004), S. 8-9.

²⁴ Harbert, L. (1982), S. 140.

²⁵ Vgl. Amshoff, B. (1993), S. 77.

²⁶ Vgl. Harbert, L. (1982), S. 140.

²⁷ Vgl. Becker, W. (1990), S. 313; Küpper, H.-U. et al. (1990), S. 283.

der deduktiven Vorgehensweise werden zunächst die Controlling-Ziele und Aufgaben festgelegt, aus denen dann eine zweckmäßige Aufgabenzuordnung auf Aufgabenträger sowie geeignete Instrumente abzuleiten sind. Bei der induktiven Vorgehensweise sind ausgehend von beobachteten, real existierenden Controlling-Praktiken, Stellen und Instrumenten die Aufgaben und Ziele des Controllings abzuleiten. Ein Abgleich der jeweils gewonnenen Aussagen erfolgt schließlich im Gegenstromverfahren.²⁸ Inhalt und Struktur lassen sich somit dahingehend konkretisieren, dass eine Controlling-Konzeption Aussagen über die funktionale, instrumentale und institutionale Gestaltung des Controllings umfassen soll, die aus operational formulierten Controlling-Zielen konsequent abgeleitet werden. Folglich beinhaltet sie Aussagen über die zielorientierte Zuordnung von Aufgaben und Instrumenten zum Gegenstandsreich des Controllings und zu organisatorischen Stellen (Wertsetzung und Gestaltung).²⁹

Weitere Anforderungen aus akademischer Sicht lassen sich ableiten, wenn der Aspekt der Abgrenzung einer eigenständigen Teildisziplin betrachtet wird. *Küpper* formuliert drei Anforderungen an einen eigenständigen betriebswirtschaftlichen Gegenstandsbereich:

- eine **eigenständige Problemstellung** im Sinne zu behandelnder Fragestellungen bzw. Funktionen,
- eine **theoretische Fundierung** im Sinne einer Entwicklung theoretischer Ansätze zur Beschreibung, Erklärung und Prognose von Sachverhalten und
- eine **Bewährung in der Praxis** im Sinne eines Nachweises der praktischen Umsetzbarkeit und Nützlichkeit der entwickelten Ansätze.³⁰

Diese Sichtweise ist vornehmlich funktional-instrumentell und nimmt keinen direkten Bezug auf institutionell-organisatorische Fragestellungen. Hieran ansetzend formuliert *Pietsch* hinsichtlich einer wissenschaftlich-anwendungsorientierten Controlling-Konzeption zwei Anforderungen:

- **aufgabenbezogene Ein- und Abgrenzung des Controllings** gegenüber anderen betriebswirtschaftlichen Funktionsbereichen (funktional) und
- mit der funktionalen Perspektive **konsistente Klärung der Frage nach der Zuordnung von Controlling-Aufgaben** (institutionell).³¹

²⁸ Vgl. *Becker, W.* (1990), S. S. 296 und S. 313-314.

²⁹ Vgl. *Schweitzer, M./Friedl, B.* (1992), S. 142. Ähnlich *Niedermayr, R.* (1994), S. 12.

³⁰ Vgl. *Küpper, H.-U.* (2005), S. 6-7.

³¹ Vgl. *Pietsch, G.* (2003), S. 1-2 und S. 11-15.

Sollen Controlling-Konzeptionen nicht nur der Abgrenzung einer funktionalorientierten betriebswirtschaftlichen Teildisziplin dienen, sondern tatsächlich Hinweise zur Sachverhaltsgestaltung geben, ist eine abgestimmte Adressierung funktionaler, instrumenteller und institutioneller Aspekte erforderlich. Eine Konzentration auf eine Perspektive – i. d. R. ist dies die funktionale – birgt die Gefahr, dass Inkonsistenzen innerhalb eines Konzeptes auftreten. Werden einzelne Aspekte – i. d. R. institutionelle – ausgeklammert, so resultiert ein unvollständiges und mit anderen betriebswirtschaftlichen Konzepten unverträgliches Konzept, das zur Sachverhaltsbeschreibung, -erklärung und -gestaltung nur bedingt geeignet ist.³²

Daher sollen zusammenfassend folgende **Anforderungen an eine Controlling-Konzeption** gestellt werden:

- **Theoretische Fundierung:** Erarbeitung eigener Controlling-Theorien bzw. Ableitung benötigter Theorien aus anderen Disziplinen. Dabei sollten u. a. Aussagen zur zugrunde gelegten Sicht der Betriebswirtschaftslehre bzw. Unternehmenstheorie, zum Akteursbild und zur Struktur der Unternehmung und ihrer Umwelt getroffen werden.
- **Präzision:** Eingrenzung und Abgrenzung der Aufgaben, Instrumente und Institutionen des Controllings im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre
 - Funktional: Eingrenzung der Aufgabenstellung des Controllings und deren Abgrenzung von anderen Aufgabenfeldern bzw. Identifikation einer eigenständigen Problemstellung der Controlling-Forschung.³³
 - Instrumentell: Identifikation geeigneter Instrumente zur Aufgabenerfüllung.
 - Institutionell: Identifikation geeigneter Aufgabenzuordnungen auf Aufgabenträger.
- **Konsistenz:** Aufzeigen einer widerspruchsfreien Beziehung von Controlling-Aufgaben, -Instrumenten und -Aufgabenträgern.
- **Empirische Gültigkeit:** Aufzeigen der Vereinbarkeit des funktional-instrumentellen-institutionellen Controlling-Verständnisses mit empirisch beobachtbaren Controller-ship bzw. dem Controlling in der Unternehmenspraxis.

³² Vgl. *Lingnau, V.* (1999), S. 88-89; *Pietsch, G.* (2003), S. 14-15.

³³ Hierbei ist aber grundlegend zu beachten, dass die Differenzierung des Erkenntnisgebietes Betriebswirtschaftslehre bzw. des Handlungsfeldes Unternehmen auf einer Wahlenscheidung beruht, und daher nur nach für die jeweilige Betrachtung nachzuweisende Zweckmäßigkeit zu beurteilen ist immer, und daher letztlich auch immer angreifbar ist. Eine etablierte Abgrenzung kann daher insbesondere aus evolutionär-institutionellen Prozessen im Wissenschaftsbetrieb und sich hieraus ergebender spontaner Ordnungen resultieren. Vgl. *Chmielewicz, K.* (1979), S. 18-36.

Damit soll sowohl der Notwendigkeit der Identifikation einer eigenen, spezifischen Problemstellung als Grundlage für eine fruchtbare wissenschaftliche Behandlung des Controllings, als auch der Verantwortung der Controlling-Forschung der Unternehmenspraxis gegenüber, Problemlösungsansätze bereitzustellen, Rechnung getragen werden. Des Weiteren ergibt sich aus der Forderung nach empirischer Bestätigung ein reiches Forschungsfeld.

Damit sind die konzeptionsübergreifenden, externen Anforderungen an Controlling-Konzeptionen definiert.

3. Anforderungsbezogene Betrachtung ausgewählter Controlling-Konzeptionen

In der wissenschaftlichen Controlling-Literatur existiert eine Vielzahl von Controlling-Auffassungen und -Vorstellungen. Diese werden zumeist unter der Bezeichnung Controlling-Konzeptionen bzw. -Ansätze betrachtet, i. d. R. ohne eine explizite Prüfung des Vorliegens einer vollständigen Konzeption im hier betrachteten Sinne.³⁴ Eine Klassifizierung der Ansätze kann z. B. primär funktionalorientiert in die Gruppen rechnungswesen-/ informationsorientierte Ansätze, führungs-/ steuerungsorientierte Ansätze, koordinationsorientierte Ansätze und führungsprozessbezogene Ansätze erfolgen.³⁵

Im Folgenden werden die Controlling-Vorstellungen der aktuell einflussreichsten akademischen Controlling-Vertreter unter dem Blickwinkel der internen und der externen Anforderungen betrachtet.

3.1 Informationsorientierter Controlling-Ansatz nach Reichmann

Reichmanns „systemgestützte Controlling-Konzeption mit Kennzahlen und Managementbereichen“ wird hier als Beispiel einer etablierten informationsorientierten Controlling-Auffassung betrachtet.

Konzeptionsverständnis und interne Anforderungen

Reichmann fordert eine logische und geschlossene Controlling-Konzeption als Voraussetzung für eine leistungsfähige Controlling-Definition (Ein- und Abgrenzung des Betrachtungsgegenstandes).³⁶ Die Erfassung des Themenkomplexes Controlling erfolgt anhand einer Menge (hierarchisch) geordneter Komponenten (Controlling-Struktur):³⁷

³⁴ Es existiert eine Reihe unterschiedlicher Ordnungsversuche zu Controlling-Konzeptionen. Zu einem Überblick vgl. Winter, P. (2007), S. 24-30.

³⁵ Vgl. z. B. Lingnau, V. (1999), S. 83-87; Pietsch, G. (2003), S. 14-15; Küpper, H.-U. (2005), S. 15-27; Weber, J./Schäffer, U. (2006).

³⁶ Vgl. Reichmann, T. (2006), S. 3.

³⁷ Vgl. Reichmann, T. (2006), S. 3-19.

- Controlling-Ziele: bilden die Grundlagen und die Ursachen für den Aufbau von Controlling-Systemen (Wirtschaftlichkeit, Liquidität),
- Controlling-Aufgaben (Funktion): Sollleistungen zur Erfüllung der Controlling-Ziele (informations- und kommunikationsprozessbezogene Aktivitäten),
- Controlling-Konzeption: methodischer Ansatz bzw. globaler Bezugsrahmen für die konkrete Ausgestaltung von Controlling-Systemen, der Bereiche aufzeigt, die einer inhaltlicher Spezifizierung bedürfen (Struktur des Entscheidungs- und Informationssystems),
- Controlling-System: branchen- oder unternehmensbezogene Konkretisierung einer Controlling-Konzeption mit Festlegungen zu Aufgabenverteilung und Instrumenten,
- Controlling-Applikation: betriebswirtschaftliche und EDV-technische Instrumente zur Aufgabenerfüllung im Controlling-System,
- Controlling-Institution: organisatorische Einheiten, die Controlling-Aufgaben erfüllen (Aufgabenträger).

Insgesamt wird Controlling definiert als „die zielbezogene Unterstützung von Führungsaufgaben, die der systemgestützten Informationsbeschaffung und Informationsverarbeitung zur Planerstellung, Koordination und Kontrolle dient; es ist eine rechnungswesen- und vorsystemgestützte Systematik zur Verbesserung der Entscheidungsqualität auf allen Führungsstufen der Unternehmung“³⁸. Die Betrachtungsperspektive von *Reichmanns* Controlling-Ansatz berücksichtigt funktionale, instrumentelle und institutionelle Aspekte.

Als **interne Anforderungen** können somit die präzise Abgrenzung der Funktion (Ziele und Aufgaben), die konsistente Sachverhaltsgestaltung (Abstimmung von Zielen, Aufgaben, Instrumenten und Aufgabenverteilungen/Stellen) sowie die empirische Gültigkeit angesehen werden. Eine theoretische Fundierung wird nicht thematisiert.

Verhältnis zu den formulierten Anforderungen

Da ein logisches und geschlossenes Konzept gefordert wird, kann *Reichmanns* Ansatz als Controlling-Konzeption im hier verwendeten Sinne verstanden werden und somit anhand der vorgeschlagenen externen und identifizierten internen Kriterien beurteilt werden.

- Theoretische Fundierung: Es erfolgt keine grundlegende theoretische Fundierung und Einordnung des Controllings. Insbesondere erfolgt keine Erörterung der Notwendigkeit des Controllings als Funktion und Institution sowie keine Einordnung in den

³⁸ *Reichmann, T.* (2006), S. 13.

Rahmen der Betriebswirtschaftslehre bzw. Abgrenzung gegenüber anderen Teildisziplinen. Hinsichtlich der Kennzahlen als Controlling-Instrument wird eine theoretische Fundierung versucht.

- Funktion: weitgehend abgegrenzt, aber mangelnder Neuigkeits- bzw. Eigengehalt der Funktion der entscheidungsorientierten Informationsversorgung und somit schwer von Informationswirtschaft oder Unternehmensrechnung zu trennen (funktionales Präzisionsdefizit).³⁹
- Instrumente: weitgehend abgegrenzt (rechnungswesenbasierte Kennzahlen und Kennzahlensysteme, Unternehmensrechnung).
- Institution: per Definition abgegrenzt, reale organisatorische Umsetzung möglich.
- Konsistenz: Funktion und Instrumente gut aufeinander abgestimmt, konsistente Institutionalisierung ist möglich.
- Empirische Bestätigung: Controller-Tätigkeiten in der Praxis gehen über reine Informationsaufgaben hinaus.⁴⁰ Ergebnisse empirischer Untersuchungen weisen auf die hohe Bedeutung von (monetärer) Planungs- und Kontrollaufgaben sowie Moderations- und Beratungsaufgaben für Controller hin.⁴¹ Dennoch beachtliche Übereinstimmung zwischen postulierten und beobachteten Aufgaben bzw. Instrumenten.

Während die betrachtete informationsorientierte Controlling-Konzeption durchaus einen schlüssigen Vorschlag zur Sachverhaltsgestaltung unterbreitet, weist sie deutliche Mängel bei der theoretischen Fundierung und fachlichen Abgrenzung im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre sowie kleinere Mängel bei der empirischen Bestätigung auf. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass Reichmann nicht explizit den Anspruch erhebt, mit seiner Konzeption eine fachliche Abgrenzung vorzunehmen, da der Fokus auf dem Vorschlag eines praktikablen Referenzmodells liegt.

3.2 Koordinationsorientierter Ansatz nach *Horváth*

Horváth's systemansatzbasierte, koordinationsorientierte Controlling-Konzeption wird hier als Hauptwerk des in der akademischen Diskussion lange Zeit vorherrschenden „koordinationsorientierten Controlling-Paradigmas“ betrachtet.

Konzeptionsverständnis und interne Anforderungen

³⁹ Vgl. *Pietsch, G.* (2003), S. 6-7; *Schaefer, S./Lange, C.* (2004), S. 106-107; *Küpper, H.-U.* (2005), S. 25-26; *Weber, J./Schäffer, U.* (2006), S. 18-19.

⁴⁰ Vgl. *Weber, J./Schäffer, U.* (2006), S. 19.

⁴¹ Zu einem Überblick über empirische Erkenntnisse über Controller-Aufgaben vgl. z. B. *Horváth, P.* (2006), S. 44-59. *Weber, J./Schäffer, U.* (2006), S. 9-13.

Horváth formuliert als Anforderungen an die wissenschaftliche Betrachtung des Sachverhaltes Controlling die Erfassung des von Controllern in der Unternehmenspraxis wahrgenommenen Aufgabenbündels (Controllingfunktion). Dabei wird explizit darauf verwiesen, dass Controlling ein organisatorisches Phänomen darstellt. Es wird grundsätzlich der Anspruch erhoben, einen Beitrag zur Sachverhaltsgestaltung zu leisten.⁴²

Der Ausgangspunkt für *Horváths* Controlling-Ansatz ist die (empirisch-induktive) Betrachtung des Controllers bzw. dessen Aufgaben als Reaktion der Unternehmenspraxis auf ein Anpassungs- und Koordinationsproblem, das aus der gestiegenen Dynamik und Komplexität der Unternehmensumwelt sowie der Differenziertheit von Unternehmen resultiert.⁴³ Die Funktion des Controllings wird aus der erfahrungsgeleiteten Erkenntnis abgeleitet, dass in modernen komplexen Unternehmen ein durch organisatorische Differenzierung und Spezialisierung induzierter führungsbezogener Abstimmungsbedarf bzw. ein Koordinationsdefizit, insbesondere hinsichtlich der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung, besteht. Träger dieser Koordinationsaufgaben (Sekundärkoordination) in Form von Bildung aufeinander abgestimmter, formaler Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungssysteme sowie laufender Abstimmung innerhalb dieser formalen Führungssysteme (Funktion) ist der Controller (Institution). Die Wahrnehmung der formalen PuK- & IV-systembezogenen Koordinationsaufgabe erfolgt mithilfe von ideellen und realen Hilfsmitteln zur Informationsverarbeitung und organisatorischen Gestaltung (Instrumente). Zielsetzung ist die Sicherung und Erhaltung der Koordinations-, Reaktions- und Anpassungsfähigkeit der Führung (Ziel).⁴⁴ Die zusammenfassende Definition lautet wie folgt: „Controlling – ist funktional gesehen – dasjenige Subsystem der Führung, das Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung systembildend und systemkoppelnd ergebniszielorientiert koordiniert und so die Adaption und Koordination des Gesamtsystems unterstützt.“⁴⁵

Horváths Betrachtungsperspektive stellt eine Mischung aus deduktiven und induktiven Elementen dar. Wird der Handlungskomplex Controlling zunächst empirisch-induktiv aus der Unternehmenspraxis abgeleitet, wird anschließend mit der Sekundärkoordination eine abstrakte Führungsfunktion als Controlling-Funktion betrachtet. Hieran schließen sich vornehmlich instrumentelle und institutionelle Aussagen an, ohne dass eine abschließende Abstimmung der funktionalen, instrumentellen und institutionellen Aspekte untereinander und mit dem Controlling als realem Phänomen erfolgt. Symptomatisch ist, dass in weiten Teilen zwi-

⁴² Vgl. *Horváth, P.* (2006), S. 79.

⁴³ Vgl. *Horváth, P.* (2006), Kapitel 1.

⁴⁴ Vgl. *Horváth, P.* (2006), Kapitel 2.

⁴⁵ *Horváth, P.* (2006), S. 134.

schen Funktion (Sekundärkoordination) und Institution (Controlling-Stellen) nur unzureichend unterschieden und eine konsistente Zuordnung der Instrumente zu Funktion und Institution kaum angestrebt wird.

Als **interne Anforderungen** können somit die funktionale Präzision, die nützliche Sachhaltsgestaltung (Konsistenz) sowie die empirische Bestätigung abgeleitet werden. Eine fachliche Abgrenzung des Controllings als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre wird nicht explizit als Zielsetzung genannt, Abgrenzungsprobleme zu anderen Führungsfunktionen werden jedoch angesprochen.⁴⁶

Verhältnis zu den formulierten Anforderungen

Anhand der internen und externen Anforderungen kann die koordinationsorientierte Controlling-Konzeption *Horváthscher* Prägung wie folgt bewertet werden:

- Theoretische Fundierung: Systemtheorie bzw. Systemansatz als allgemeiner terminologischer Beschreibungs-, Analyse- und Gestaltungsrahmen. Keine weitergehende, konkrete theoretische Fundierung, insbesondere kein schlüssiger Nachweis des Koordinationsversagens in der Führung bzw. Notwendigkeit der Sekundärkoordination sowie keine Explikation und Begründung des zugrunde gelegten Führungssystems.⁴⁷
- Funktion: Mangelnde Abgrenzbarkeit gegenüber der Unternehmensführung im Allgemeinen bzw. den Führungsfunktionen Planung, Kontrolle und Informationsversorgung sowie Organisation und Personalführung im Speziellen (Koordination ist eine immanente Führungsfunktion und kaum gegen andere Führungsfunktionen abgrenzbar, Präzisionsdefizit).⁴⁸
- Instrumente: Konkretisierung und Abgrenzung von eigenständigen Koordinationsinstrumenten (Systemanalyse und -gestaltung, Organisationsentwicklung, Mediation, Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsinstrumente) schwierig, betrachtete Instrumente haben zumeist keinen ausgeprägten Sekundärkoordinationscharakter

⁴⁶ Vgl. *Horváth, P.* (2006), S. 136-140.

⁴⁷ Vgl. *Schneider, D.* (1991); *Sjurts, I.* (1995), S. 195-196; *Schneider, D.* (1997), S. 465; *Weber, J./Schäffer, U.* (2000); *Becker, A.* (2003), S. 69-81; *Rösner, M.* (2003); *Küpper, H.-U.* (2005), S. 28-32 und S. 46. Zur Problematik eines Führungssubsystems bzw. einer Führungsfunktion Information vgl. *Becker, W.* (1990), S. 300.

⁴⁸ Vgl. *Schneider, D.* (1991); *Sjurts, I.* (1995), S. 195-196; *Pietsch, G./Scherer, E.* (2000), S. 398-399; *Wall, F.* (2000); *Weber, J./Schäffer, U.* (2000); *Lingnau, V.* (2002), S. 122-131; *Schwarz, R.* (2002a), S. 54. Dabei ist zu beachten, dass die Differenzierung der Funktion der Unternehmensführung in Führungsfunktionen eine mehr oder minder willkürliche Auswahlentscheidung darstellt, deren Richtigkeit nicht bewiesen werden kann. Vielmehr ist deren Zweckmäßigkeit für die betrachtete Problemstellung darzulegen. Vgl. *Chmielewicz, K.* (1979), S. 216.

(strategische Planung, Umwelt-/ Unternehmens-Analyse und -Prognose, Rechnungswesen, Kennzahlen).⁴⁹

- Institution: Übertragung der Aufgaben der Sekundärkoordination auf eigene Stellen mit Führungsunterstützungscharakter, die neben den Instanzen bestehen und gegenüber diesen weisungsbefugt sind, ist kaum vorstellbar (Metaführung).⁵⁰
- Konsistenz: Auseinanderfallen von Funktion, Instrumenten und Institution. Sekundärkoordination ist nicht Hauptaufgabe von Controllern, zudem existieren kaum originäre Koordinationsinstrumente.⁵¹
- Empirische Bestätigung: mangelnde Übereinstimmung der umfassenden Sekundärkoordinationsaufgabe mit beobachtbaren Controller-Aufgaben und -Instrumenten sowie mangelnde Akzeptanz der Sekundärkoordination als Controlling-Aufgabe in der Praxis.⁵²

Horváth's Konzeption erfüllt weder die Anforderungen einer theoretischen Fundierung und präzisen Abgrenzung einer Teildisziplin Controlling, noch kann sie einen überzeugenden Beitrag zur Sachverhaltsgestaltung liefern. Dies ist erstaunlich, da *Horváth* weithin als der Begründer der akademischen Auseinandersetzung mit dem Controlling sowie als praxisorientierter „Controlling-Papst“ angesehen wird.⁵³ Auch hinsichtlich der selbst gestellten Anforderung ist zu konstatieren, dass die Erfassung des von Controllern in der Unternehmenspraxis wahrgenommenen Aufgabenbündels mit der vorgeschlagenen Konzeption nur bedingt gelingt.

3.3 Koordinationsorientierter Ansatz nach *Küpper*

Küppers systemansatzbasierte, gesamtführungssystembezogene koordinationsorientierte Controlling-Konzeption dient als Beispiel einer Weiterentwicklung des „einfachen“ koordinationsorientierten Controlling-Ansatzes.

Konzeptionsverständnis und interne Anforderungen

Küpper formuliert explizit folgende Anforderungen an eine Controlling-Konzeption hinsichtlich ihrer Funktion der Begründung einer eigenständigen betriebswirtschaftlichen Teildisziplin (**interne Anforderungen**): eigenständige Problemstellung (funktionale Präzision), theoretische Fundierung und Bewährung in der Praxis. Damit wird auch indirekt der Anspruch auf

⁴⁹ Vgl. *Lingnau, V.* (2002), S. 130; *Küpper, H.-U.* (2005), S. 39-44.

⁵⁰ Vgl. *Schneider, D.* (1991); *Müller, A.* (1996), S. 145; *Lingnau, V.* (2002), S. 122-131.

⁵¹ Vgl. *Lingnau, V.* (1999), S. 88-89; *Lingnau, V.* (2002), S. 122-131.

⁵² Vgl. *Weber, J./Schäffer, U.* (2000); *Lingnau, V.* (2002), S. 131-132.

⁵³ Vgl. *Weißberger, B. E.* (2002); *Weber, J./Schäffer, U.* (2006), S. 14.

einen nützlichen Beitrag zur Sachverhaltsgestaltung erhoben.⁵⁴ Die Konzeption fokussiert aber explizit auf die funktional-instrumentelle Perspektive, wobei die organisatorische Gestaltung bewusst von funktionalen Aspekten getrennt wird und als diesen untergeordnet betrachtet wird (Trennung von Funktion und Organisation).⁵⁵ Somit steht die Verortung der Teildisziplin Controlling in eine funktional verstandene Betriebswirtschaftslehre im Vordergrund der Betrachtung.

Die Funktion des Controllings wird in der Koordination im Führungsgesamtsystem gesehen, die aufgrund der (gedanklichen und realen) Differenzierung der Führung notwendig und von Bedeutung ist. Diese Funktion wird nicht durch andere Führungsfunktionen abgedeckt, sondern wird erst durch deren Ausbau und Untergliederung erforderlich. Sie dient damit der besseren Erreichung aller Unternehmensziele und hat sowohl die Abstimmung innerhalb der als auch zwischen den einzelnen Führungsbereichen bzw. Führungsteilsystemen zum Gegenstand. Dabei wird auf isolierte und übergreifende Koordinationsinstrumente zurückgegriffen.⁵⁶ Die Aufgabenübertragung ist grundsätzlich kontextabhängig zu klären, a priori besteht keine Absolute Notwendigkeit zur Einrichtung eigenständiger Controlling-Stellen.⁵⁷

Verhältnis zu den formulierten Anforderungen

Die Küppersche Controlling-Konzeption ist anhand der internen und externen Anforderungen wie folgt zu beurteilen:

- Theoretische Fundierung: Systemansatz, Optimierungs- und Simulationsansätze, Kontrolltheorie, Prinzipal-Agenten-Theorie, verhaltenswissenschaftliche Ansätze zur Beschreibung, Analyse und Gestaltung von Interdependenzen bzw. Koordinationsbedarfen und -potenzialen.⁵⁸ Vornehmlich Rückgriff auf ökonomische und verhaltenswissenschaftliche Theorien anderer Disziplinen wie Rechnungswesen, Sozialwissenschaften, Entscheidungsforschung und Neue Institutionenökonomie bzw. Informationsökonomie.⁵⁹
- Funktion: Mangelnde Abgrenzbarkeit gegenüber der Unternehmensführung im Allgemeinen bzw. den Führungsfunktionen Planung, Kontrolle und Informationsversorgung sowie Organisation und Personalführung im Speziellen (Koordination ist eine

⁵⁴ Vgl. Küpper, H.-U. (2005), S. 6-7.

⁵⁵ Vgl. Küpper, H.-U. (2005), S. 8-9 und S. 45-49.

⁵⁶ Vgl. Küpper, H.-U. (2005), S. 28-44.

⁵⁷ Vgl. Küpper, H.-U. (2005), S. 513-515.

⁵⁸ Vgl. Küpper, H.-U. (2005), S. 50-80.

⁵⁹ Vgl. Schwarz, R. (2002b).

immanente Führungsfunktion und kaum gegen andere Führungsfunktionen abgrenzbar, Präzisionsdefizit).⁶⁰

- Instrumente: Unterscheidung in isolierte und übergreifende Koordinationsinstrumente. Die isolierten Koordinationsinstrumente sind jedoch eigentlich Instrumente der zu koordinierenden Führungsfunktionen Organisation, Personalführung, Planung, Kontrolle und Informationsversorgung. Auch die übergreifenden Koordinationsinstrumente, die als originäre und charakteristische Controlling-Instrumente angesehen werden, umfassen vornehmlich Rechnungsweseninstrumente (Budgetierung, Verrechnungspreise, Kennzahlensysteme) und Organisations- bzw. Personalführungsinstrumente (zentralistische Lenkungssysteme, Zielsysteme).⁶¹
- Institution: Übertragung der Aufgaben der Sekundärkoordination auf eigene Stellen mit Führungsunterstützungscharakter, die neben den Instanzen bestehen und gegenüber diesen weisungsbefugt sind, ist kaum vorstellbar (Metaführung).⁶² Controller sollen im Rahmen einer Führungsunterstützungsfunktion vor allem folgende Aufgaben übernehmen: Berichtswesen, Planungsmanagement und -infrastruktur, Mediation, internes Rechnungswesen, planbezogene Kontrolle.⁶³
- Konsistenz: Auseinanderfallen von Funktion, Instrumenten und Institution. Sekundärkoordination ist nicht Hauptaufgabe von Controllern, zudem existieren kaum originäre Koordinationsinstrumente.⁶⁴
- Empirische Bestätigung: mangelnde Übereinstimmung der umfassenden Sekundärkoordinationsaufgabe mit beobachtbaren Controller-Aufgaben und -Instrumenten sowie mangelnde Akzeptanz der Sekundärkoordination als Controlling-Aufgabe in der Praxis.⁶⁵ Ein informationsökonomisch fundiertes Controlling ist vor allem für arbeitsteilige, dezentral organisierte Großunternehmen mit entsprechenden Informationsasymmetrien von Interesse (Existenz der Agency-Problematik) und hat wichtige Fragestellungen der Organisationsgestaltung zum Gegenstand.⁶⁶ Verhaltensaspekte wie

⁶⁰ Vgl. *Schneider, D.* (1991); *Sjurts, I.* (1995), S. 195-196; *Pietsch, G./Scherer, E.* (2000), S. 398-399; *Wall, F.* (2000); *Weber, J./Schäffer, U.* (2000); *Lingnau, V.* (2002), S. 122-131; *Schwarz, R.* (2002a), S. 54.

⁶¹ Vgl. *Schwarz, R.* (2002b), S. 39-44.

⁶² Vgl. *Schneider, D.* (1991); *Müller, A.* (1996), S. 145; *Lingnau, V.* (2002), S. 122-131.

⁶³ Vgl. *Küpper, H.-U.* (2005), S. 513-547.

⁶⁴ Vgl. *Lingnau, V.* (1999), S. 88-89; *Lingnau, V.* (2002), S. 122-131.

⁶⁵ Vgl. *Weber, J./Schäffer, U.* (2000); *Lingnau, V.* (2002), S. 131-132.

⁶⁶ Vgl. auch *Schneider, D.* (1997), S. 458, der Controlling als Führungshilfe bei dezentral organisierten Unternehmen charakterisiert.

Wunsch nach Fairness und Vertrauen oder nicht opportunistisches Verhalten werden kaum berücksichtigt.⁶⁷

Der *Küppersche* Ansatz hebt sich durch den Versuch der theoretischen Fundierung von Koordinationsaufgaben ab. Eine funktionale Präzisierung kann aber auch er nicht überzeugend leisten, sodass eine trennscharfe Abgrenzung einer Teildisziplin Controlling nicht gelingt. Hinsichtlich einer Sachverhaltsgestaltung – die aber nicht primär angestrebt wird – sind vor allem die nachrangig behandelte institutionelle Perspektive und die entstehenden Konsistenzdefizite zwischen Controlling-Aufgaben, -Instrumenten und -Aufgabenträger zu bemängeln.

3.4 Rationalitätssicherungsorientierter Ansatz nach *Weber* und *Schäffer*

Die von *Weber* und seinem akademischen Schüler *Schäffer* vertretene aktorsmodellbasierte rationalitätssicherungsorientierte Controlling-Konzeption ist ein Beispiel für eine etablierte moderne Controlling-Sichtweise, die aus der Kritik am koordinationsorientierten Controlling-Paradigma entwickelt wurde.

Konzeptionsverständnis und interne Anforderungen

Weber und *Schäffer* beabsichtigen mit ihrem zugrunde gelegten Akteurs- bzw. Führungsmodell eine Abgrenzung zwischen Führung und Controlling sowie eine Klärung des Zusammenspiels von Managern und Controllern. Zudem sollen damit möglichst alle akademischen Sichtweisen und empirischen Erkenntnisse zum Controlling erfasst und integriert werden.⁶⁸ Die verwendete Perspektive bzw. Vorgehensweise ist empirisch-induktiv, sodass das Controlling-Konzept auf Erkenntnissen zu beobachtbaren Controlling-Stellen, Controller-Aufgaben und Controlling-Instrumenten der Unternehmenspraxis beruht. Eine empirische Bestätigung wird somit ausdrücklich angestrebt.⁶⁹

Gemäß des zugrunde liegenden Führungs- bzw. Akteursmodells wird Führung durch eigene Ziele verfolgende ökonomische Akteure vollzogen, die hierfür bestimmte kognitive Fähigkeiten besitzen, die jedoch individuell und kontextbezogen beschränkt sind. Als normativer Maßstab für Führungshandeln wird die Zweckrationalität zugrunde gelegt. Aufgrund von Willens- und Könnensbeschränkungen der Manager können Rationalitätsdefizite entstehen. Die Funktion des Controllings wird vor diesem Hintergrund als Rationalitätssicherung begriffen, d. h. als Aufgabenbündel zur kontextadäquaten Erhöhung der Wahrscheinlichkeit, dass die Reali-

⁶⁷ Vgl. *Becker, A.* (2004), S. 96; *Sprinkle, G. B.* (2003), S. 294-298.

⁶⁸ Vgl. *Weber, J.* (2002), S. 48.

⁶⁹ Vgl. *Weber, J./Schäffer, U.* (2006), S. 31.

sierung von Führungshandlungen den erwarteten Zweck-Mittel-Beziehungen unter Beachtung bestehender Wollens- und Könnensdefizite entspricht.⁷⁰

Als **interne Anforderungen** können die Begründung des Controllings als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre durch die theoretische Fundierung und Präzisierung der Controlling-Funktion als Rationalitätssicherung, die nützliche Sachverhaltsgestaltung (Konsistenz) sowie die empirische Gültigkeit der getroffenen Aussagen angesehen werden.

Verhältnis zu den formulierten Anforderungen

Hinsichtlich der Erfüllung der internen und externen Anforderungen lassen sich folgende Aussagen treffen:

- Theoretische Fundierung: Entscheidungstheorie, Rechnungswesentheorie, Neue Institutionen Ökonomie, „dynamische Theorie ökonomischer Akteure“.⁷¹ Gewählte Fundierung ist recht breit und wenig spezifisch.
- Funktion: Rationalität ist ein Merkmal, das in den (Wirtschafts-) Wissenschaften allgemein angestrebt wird. Rationalitätssicherung ist kaum als eigenständige Führungsfunktion zu kennzeichnen, sondern erstreckt sich auf alle Unternehmensfunktionen und weit über die Betriebswirtschaftslehre hinaus.⁷²
- Instrumente: keine präzise Abgrenzung von Instrumenten zur Rationalitätssicherung möglich.
- Institution: Wahrnehmung der Rationalitätssicherung erfolgt weder ausschließlich noch schwerpunktmäßig durch Controller – eine Vielzahl an Stellen und Institutionen ist beteiligt (Aufsichtsrat, Interne Revision, Märkte etc.).
- Konsistenz: Mangelnde Kohärenz von Aufgaben, Instrumenten und Institutionen, da Rationalität als gewählter Ausgangspunkt zu weit gefasst und wenig spezifisch erscheint.
- Empirische Bestätigung: aufgrund der breiten Auffassung zur Controlling-Funktion kaum präzise Bestätigung möglich.⁷³

Der kontextbezogene Ansatz, der die Integration einer großen Bandbreite von Zielsetzungen, Funktionen, Instrumenten und institutioneller Ausgestaltungen des Controllings anstrebt, sieht sich letztlich der Gefahr einer konzeptionellen Beliebigkeit und einer mangelnden Spezifität

⁷⁰ Vgl. *Weber, J./Schäffer, U.* (2006), S. 31-49.

⁷¹ Vgl. *Bach, S. et al.* (2002).

⁷² Vgl. *Pietsch, G./Scherm, E.* (2000), S. 400-402; *Pietsch, G.* (2003), S. 11; *Küpper, H.-U.* (2005), S. 19-20; *Schneider, D.* (2005), S. 67.

⁷³ Vgl. *Küpper, H.-U.* (2005), S. 20.

gegenüber. Die rationalitätssicherungsorientierte Controlling-Konzeption kann weder überzeugend eine eigenständige Teildisziplin Controlling begründen, noch das empirische Phänomen Controlling mit der nötigen Schärfe erklären. Die Ausführungen zur Sachverhaltsgestaltung sind zudem äußerst kontextspezifisch und damit kaum für allgemeine bzw. robuste Handlungsempfehlungen nutzbar.

3.5 Reflexionsorientierter Ansatz nach *Pietsch* und *Scherm*

Der führungsfunktions- und führungsstrukturbezogene reflexionsorientierte Controlling-Ansatz nach *Pietsch* und *Scherm* ist ein weiteres Beispiel für eine aus der Kritik am koordinationsorientierten Ansatz und in Reaktion auf den rationalitätssicherungsorientierten Ansatz entwickelte Controlling-Sichtweise.

Konzeptionsverständnis und interne Anforderungen

Pietsch und *Scherm* verstehen unter einer Controlling-Konzeption „Aussagen über die funktionale Abgrenzung, institutionelle Gestaltung sowie instrumentelle Unterstützung des Controllings vor dem Hintergrund controllingrelevanter Unternehmungsziele bzw. aus den Unternehmungszielen abgeleiteter Unternehmungsziele“⁷⁴. An ihren Konzeptionsvorschlag stellen sie die Ansprüche einer präzisen Abgrenzung der Controlling-Funktion gegenüber anderen (Führungs-) Funktionen im Rahmen einer funktional verstandenen Führungslehre sowie eines konsistenten Vorschlags zur Sachverhaltsgestaltung (Passung von Funktion, Instrumenten und Institution).⁷⁵

Gemäß dem verwendeten Handlungs- und Führungsmodell werden die drei funktionalen (arbeitsteiligen) Ebenen Führung, Führungsunterstützung und Ausführung unterschieden. Die grundlegende Führungsfunktion Entscheidungsfindung und -durchsetzung erfolgt anhand der beiden Grundoperationen Selektion (Auswahl von Handlungsmöglichkeiten), die sich auf die Führungsfunktionen Planung, Organisation, Personaleinsatz und Personalführung aufteilt, und Reflexion (kritische Beurteilung von Selektionsleistungen), welche der Führungsfunktion Controlling entspricht. Die solchermaßen verstandene Führungsfunktion Controlling ist mithin mit der Kontroll-Funktion nach *Pfohl/Stölzle* und *Steinmann/Schreyögg* identisch.⁷⁶ Die Erfüllung der Reflexionsfunktion bedarf einer funktionsübergreifenden, informatorischen Gesamtsicht, woraus sich die Notwendigkeit einer reflexionsbezogenen Informationsversorgung ergibt. Controlling wird schließlich funktional dual sowohl als grundlegende, von anderen unterscheidbare Führungsfunktion, als auch hierauf bezogene Informationsversorgung

⁷⁴ Vgl. *Pietsch, G./Scherm, E.* (2000).

⁷⁵ Vgl. *Pietsch, G.* (2003), S. 1-2 und S. 11-15.

⁷⁶ Vgl. *Pfohl, H.-C./Stölzle, W.* (1997); *Steinmann, H./Schreyögg, G.* (2005).

verstanden. Institutionell wird zwischen einer Zuordnung der Controlling-Funktion zu Führungsstellen (Selbstcontrolling) und einer Zuordnung zu spezialisierten Stellen (Fremdcontrolling) unterschieden. Die Führungsfunktion Reflexion wird primär den jeweiligen Entscheidungsträgern zugewiesen, während Informationsversorgung primär Controllern zugeordnet wird. Als Controlling-Instrumente werden Hilfsmittel für einen kritischen Vergleich wie Abweichungsanalysen, Target Costing, Mitarbeiter- und Vorgesetztenbeurteilung, Benchmarking, Kennzahlen und Verfahren der dynamischen Investitionsrechnung und Unternehmensbewertung angesehen.⁷⁷ Die reflexionsorientierte Konzeption ist vornehmlich als deduktiv-funktional zu charakterisieren.

Als **interne Anforderungen** können folgende *Pietsch* an Controlling-Konzeptionen gestellte Anforderungen angesehen werden: die aufgabenbezogene Ein- und Abgrenzung des Controllings gegenüber anderen betriebswirtschaftlichen Funktionsbereichen (funktionale Präzision, Definition einer Teildisziplin) sowie die mit der postulierten Funktion konsistente Zuordnung von Aufgaben auf Aufgabenträger (Konsistenz).⁷⁸

Verhältnis zu den formulierten Anforderungen

Die reflexionsorientierte Controlling-Konzeption kann aufgrund der selbst gestellten Anforderungen uneingeschränkt an den hier formulierten Anforderungen gemessen werden.

- Theoretische Fundierung: Managementlehre. Gewählte Fundierung recht breit und wenig spezifisch.
- Funktion: Begrenzter Neuigkeits- und Eigengehalt der Reflexion, da diese im Grunde eine erweitere Kontrollfunktion bzw. darstellt bzw. identisch mit der Kontrollfunktion nach *Pfohl/Stölzle* und *Steinmann/Schreyögg* ist (Umetikettierung), zudem ist die Reflexion Bestandteil aller Führungshandlungen.⁷⁹
- Instrumente: es werden kaum spezifische Reflexions-Instrumente identifiziert, genannte Instrumente sind typische Unternehmensrechnungs- und Personalführungsinstrumente.
- Institution: mit der Reflexion von Führungshandlungen beauftragte Stellen sind kaum vorstellbar, Controlling-Stellen nehmen vornehmlich Führungsunterstützungsaufgaben wahr.

⁷⁷ Vgl. *Pietsch, G./Scherm, E.* (2000); *Pietsch, G./Scherm, E.* (2001a); *Pietsch, G./Scherm, E.* (2001b).

⁷⁸ Vgl. *Pietsch, G.* (2003), S. 1-2 und S. 11-15.

⁷⁹ Vgl. *Küpper, H.-U.* (2005), S. 23-25; *Schneider, D.* (2005), S. 68.

- Konsistenz: Mangelnde Konsistenz der Triade Funktion/ Instrumente/ Institution, da zwischen Führungsfunktion und Führungsunterstützungsfunktion unterschieden wird, die jeweils unterschiedliche Ausprägungen erfordern und kaum zu integrieren sind.
- Empirische Bestätigung: Führungsfunktion Reflexion schwerlich empirisch gesondert nachweisbar. Empirisch nachweisbare, typische Controller-Aufgaben und -Instrumente lassen sich nur mit Schwierigkeiten in den postulierten Handlungskomplex einordnen.⁸⁰ So wird z. B. der in der Unternehmenspraxis als typisches Controlling-Instrument angesehene Budgetierung der Charakter eines Controlling-Instrumentes abgesprochen.⁸¹

Obwohl *Pietsch* und *Scherm* den Anspruch erheben, eine präzise und konsistente Controlling-Konzeption zu formulieren, kann die Konzeption den hier gestellten Anforderungen nicht genügen. Der Vorschlag dient weder der überzeugenden Abgrenzung einer Teildisziplin Controlling, noch wird eine praktikable Sachverhaltsgestaltung offeriert.

3.6 Kognitionsorientierter Ansatz nach *Lingnau*

Die kognitionsorientierte Controlling-Konzeption ist der bislang jüngste Vertreter der neuen Generation von Controlling-Konzeptionen, die aus der Kritik am vorherrschenden koordinationsorientierten Paradigma entstanden sind.

Konzeptionsverständnis und interne Anforderungen

Lingnau stellt vornehmlich definatorische **interne Anforderungen** an eine Controlling-Konzeption bzw. den in deren Rahmen abgegrenzten Controlling-Begriff (Begriffsbestimmung): Sprachverkürzung und Sprachregelung (Zuordnung eines relativ komplexen bzw. umfangreichen Sachverhalts, Definiens zu einem relativ kurzen Begriff, Definiendum zur möglichst eindeutigen Begriffsbedeutungsfestlegung). Mit der Sprachregelung soll sowohl einer überzeugenden und präzisen Abgrenzung einer Teildisziplin Controlling als auch eine präzise, konsistente und empirisch nachweisbare funktionale, institutionelle und instrumentelle Sachverhaltsgestaltung ermöglicht werden, sowie das Fundament für die Bildung von Controlling-Theorien gelegt werden.⁸²

Ausgangspunkt des kognitionsorientierten Ansatzes ist der Problemlösungsprozess von kognitiv beschränkten Managern. Manager werden dabei als Experten mit überlegener Problemlösungsfähigkeit in ihrem Verantwortungsbereich (primäres Wissen) modelliert, denen es aber

⁸⁰ Vgl. *Küpper, H.-U.* (2005), S. 25.

⁸¹ Vgl. *Pietsch, G./Scherm, E.* (2001b), S. 212.

⁸² Vgl. *Lingnau, V.* (2002).

an bereichsfremden- und bereichsübergreifenden Fakten- und Methodenwissen (sekundäres Wissen) mangelt. Da die Problemlösung u. U. sekundäres Wissen erfordert, kann die Effizienz und Effektivität des Problemlösungsprozesses durch die Versorgung der Manager mit sekundärem Wissen verbessert werden. Die Controlling-Funktion wird dabei in der Unterstützung der Manager bei Problemlösungsprozessen durch die standardisierte und fallweise Bereitstellung relevanten, (nicht bereichsspezifischen) sekundären Wissens aus den Bereichen Rechnungswesen und strategisches Management gesehen. Die Aufgaben umfassen insbesondere den Aufbau und den Betrieb eines internen Berichtswesens zur Bereitstellung von Faktenwissen und einer Verfahrensbibliothek zur Bereitstellung standardisierter Methoden des sekundären Handlungswissens.⁸³ Die kognitionsorientierte Konzeption beruht auf erfahrungsgelernten bzw. empirischen Erkenntnissen über die beobachtbare Controlling-Praxis bzw. den Handlungsfeldern und Instrumenten von Controllern und ist somit als empirisch-induktiv bzw. institutionell zu charakterisieren.

Verhältnis zu den formulierten Anforderungen

Da die Ansprüche an eine Controlling-Konzeption weitestgehend mit den hier formulierten Anforderungen übereinstimmen, kann die kognitionsorientierte Konzeption uneingeschränkt anhand letzterer beurteilt werden.

- Theoretische Fundierung: Managerial Cognition Theory, Behavioral Decision Theory. Überzeugende theoretische Fundierung gegeben, aber keine spezifische Controlling-Theorie.
- Funktion: die betrachtete Controlling-Funktion (Bereitstellung sekundären Wissens) macht die Abgrenzung gegenüber der Führungsunterstützung im Allgemeinen bzw. speziellen Stabsfunktionen schwierig. Entsprechende Fragestellungen werden in fast allen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre behandelt. Einschränkung auf Rechnungswesen setzt Controlling de facto mit (interner) Unternehmensrechnung gleich.
- Instrumente: keine spezifischen Instrumente, bekannte Rechnungsweseninstrumente und Instrumente des strategischen Managements (Budgetierung, Frühwarnsysteme, Kennzahlensysteme, Target Costing, Deckungsbeitragsrechnung etc.).
- Institution: abgeleitet aus bestehenden Controller-Stellen und somit unproblematisch.
- Konsistenz: funktionale, instrumentelle und institutionelle Aspekte gut aufeinander abgestimmt.

⁸³ Vgl. *Lingnau, V. (2004a); Lingnau, V. (2004b); Lingnau, V. (2006b)*.

- Empirische Bestätigung: Anknüpfung an beobachtbare Controlling-Realität, daher Kompatibilität zwischen Konzeption und Praxis sicher.

Die Zielsetzung der präzisen Abgrenzung einer eigenständigen Teildisziplin Controlling kann als nicht vollständig befriedigend gelöst angesehen werden. Dagegen gelingt aber der Vorschlag einer praktikablen Sachverhaltsgestaltung – aufgrund der empirisch-induktiven Perspektive quasi zwangsläufig. Die kognitionsorientierte Konzeption kommt insgesamt zu Aussagen, die denen der informationsorientierten Konzeption sehr ähneln, verfügt dabei aber über eine deutlich überzeugendere theoretische Fundierung.

4. Thesen zum Gegenstand und zur Weiterentwicklung der Controlling-Forschung

Die Überprüfung der bestehenden Controlling-Konzeptionen anhand der identifizierten externen und internen Anforderungen hat durchweg mehr oder minder schwere Defizite aufgedeckt. So ist hinsichtlich der externen Anforderungen zusammenfassend keine ausreichende bzw. keine eigenständige theoretische Fundierung, eine mangelnde (funktionale) Präzision als Basis der Problembereichsabgrenzung, eine unbefriedigende Konsistenz der postulierten bzw. induzierten Aufgaben, Instrumente und Aufgabenzuweisungen sowie eine eher durchwachsende empirische Bestätigung zu konstatieren. Dabei weisen die primär institutionellen Konzeptionen in den Bereichen empirische Bestätigung und Konsistenz geringere Defizite auf, während primär funktionale Konzeptionen bzgl. fast aller Anforderungen unbefriedigende Ergebnisse erzielen. Eine Reduktion der festgestellten Soll-Ist-Abweichung könnte als Erkenntnisfortschritt im Rahmen der Controlling-Forschung gewertet werden, da hieraus eine höhere Allgemeingültigkeit und Bestimmtheit sowie hierauf aufbauend konsistentere Gestaltungsempfehlungen resultieren könnten.

Zur Reduktion der Soll-Ist-Abweichung sind zwei grundlegende Vorgehensweisen denkbar: Wird unterstellt, dass der verwendete externe Maßstab unangemessen ist und die bestehenden Konzeptionalisierungsversuche im Kern sinnvoll sind, so wäre eine Überarbeitung der externen Anforderungen zur Verbesserung der Anforderungserfüllung indiziert („bibliografisch-induktive Angleichung“, „Sollwertanpassung“). Werden hingegen die formulierten Anforderungen im Kern als sinnvoll und angemessen erachtet, wäre eine Neuausrichtung der Konzeptionalisierungsversuche angebracht („Einleitung von Maßnahmen zur Istwertanpassung“). Hier wird die anhaltende Kritik an allen bisher vorgeschlagenen Controlling-Konzeptionen bei gleichzeitig wiederholter Postulierung der Existenz eines „Controllingkerns“ als Indizien

gegen die erste Vorgehensweise gewertet und es wird im Folgenden der zweiten Vorgehensweise gefolgt.

Diese Überlegungen sollen im Folgenden anhand einiger Thesen strukturiert und konkretisiert werden. Damit wird einer Tradition im Rahmen der akademischen (Weiter-) Entwicklung von Controlling-Konzeptionen gefolgt.⁸⁴ Hierbei werden i. d. R. Aussagen zu Funktionen, Instrumenten, Institutionen und Kontexten des Controllings, der empirischen Gültigkeit entsprechender Aussagen und der Entwicklung der Controlling-Praxis sowie Entwicklung der akademischen Forschung und Lehre getroffen.

Zunächst werden vier Thesen zu den Herausforderungen der Controlling-Forschung postuliert, die sich an den zuvor definierten externen Anforderungen an Controlling-Konzeptionen und den aufgezeigten Defiziten bestehender Controlling-Konzeptionen orientieren.⁸⁵

These 1

Die Controlling-Forschung muss sich verstärkt um eine tragfähige Problemabgrenzung des Erkenntnisbereiches Controlling in enger Abstimmung mit allen anderen betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen bemühen. Hierzu ist eine intensive und kritische Beschäftigung mit den Grundlagen der Unternehmenstheorie und dem Gegenstandsbereich der Betriebswirtschaftslehre unter Einbezug von Experten aller betriebswirtschaftlichen Bereiche sowie angrenzender Disziplinen wie der Psychologie, Soziologie und Volkswirtschaftslehre erforderlich (Stärkung der inter- und intradisziplinären Kommunikation).⁸⁶ Hiervon profitieren die anderen (Teil-) Disziplinen im gleichen Maße (**tragfähige Abgrenzung der Problemstellung**).⁸⁷

⁸⁴ Vgl. den einflussreichen Beitrag von *Küpper, H.-U. et al.* (1990) sowie die Beiträge von *Horváth, P.* (2002); *Pietsch, G./Scherer, E.* (2002); *Schäffer, U./Weber, J.* (2004).

⁸⁵ Zu Forschungsprogrammen und Theoriebildung in der Betriebswirtschaftslehre vgl. z. B. *Chmielewicz, K.* (1979) und *Schneider, D.* (1995), S. 117-214.

⁸⁶ Auf die Notwendigkeit einer unternehmenspolitischen Einordnung des Controllings als Grundlage der Abgrenzung einer eigenständigen Problemstellung verwies schon vgl. *Krüger, W.* (1979), S. 159.

⁸⁷ Hierbei wird freilich unterstellt, dass die Betrachtung eines geeignet abgegrenzten Problemfeldes Controlling für die Betriebswirtschaftslehre insgesamt einen besseren Erkenntnisfortschritt mit entsprechendem Nutzen für die Unternehmenspraxis generiert, als eine Betrachtung controllingbezogener Themenstellungen innerhalb anderer Teildisziplinen (Nutzen der wissenschaftlichen Spezialisierung). Die Forderung nach einer eigenen Problemstellung wird schon seit einiger Zeit insbesondere von *Küpper* gefordert, kann aber bislang als nicht erfüllt angesehen werden. Vgl. *Küpper, H.-U.* (1987). *Jürgen Weber* bezweifelt hingegen, dass eine eigenständige Problemstellung des Controllings gefunden werden wird und bescheidet der konzeptionellen Controlling-Forschung keine Zukunft. Controlling-Fragestellungen werden nach seiner Ansicht methodisch und inhaltlich in anderen Teildisziplinen aufgehen. Vgl. *Binder, C.* (2006), S. 213-214. Bleibt eine eigenständige Problemstellung des Controllings aus, wäre diese Entwicklung nur konsequent und gleichbedeutend mit dem Verschwinden der betriebswirtschaftlichen Teildisziplin Controlling. Neuere Entwicklungen im akademischen Controlling vor dem Hintergrund der verstärkten Internationalisierung wie die Dominanz informationsökonomischer Fragestellungen oder Accounting as Social Practice liefern Indizes für eine solche Entwicklung.

These 2

Aufbauend auf einer tragfähigen Problemabgrenzung sind eine Konsolidierung und ein eigenständiger Ausbau der theoretischen Fundierung des Controllings erforderlich.⁸⁸ Dies dient der Herausbildung controllingspezifischer Strukturkerne und Musterbeispiele zur Ableitung von Handlungsempfehlungen für die Unternehmenspraxis bzw. nützlicher Vorschläge zur Sachverhaltsgestaltung. Hierdurch werden auch eine besser fundierte empirische und experimentelle Forschung sowie eine bessere Einordnung der deutschsprachigen Controlling-Forschung in die internationale Management Accounting & Control-Forschung ermöglicht (**Stärkung der controllingspezifischen Theoriebildung und -überprüfung**).⁸⁹

These 3

Um zu einer tragfähigen Problemabgrenzung sowie einem controllingspezifischen Strukturkern und korrespondierender Musterbeispiele zu gelangen, ist es erforderlich, verstärkt gedanklich-analytische funktionale und empirisch-induktive institutionelle Aussagen kenntlich zu machen (**Präzisierung der Vorgehensweise**). Hierdurch sollen Reibungsverluste beim Controlling-Diskurs aufgrund von Missverständnissen und unklaren Aussagen vermieden werden und ein Beitrag zur Präzisierung der Aussagen geleistet werden.⁹⁰ Die Controlling-Forschung bedarf sowohl gedanklich-analytischer funktionaler als auch empirisch-induktiver Betrachtungen. Deren Prämissen müssen jedoch aufgedeckt und die jeweiligen Ergebnisse verglichen und abgestimmt werden.

These 4

Hinsichtlich der Sicherstellung der Konsistenz der aus der Controlling-Forschung resultierenden Aussagensysteme und der Beurteilung ihrer empirischen Gültigkeit sind geeignete Maßstäbe und Prioritätsbeziehungen zu definieren bzw. zu explizieren. Hierdurch wird die Beurteilung des Wissensfortschritts erleichtert und der laufende Erkenntnisfortschritt verbessert (**Definition geeigneter Maßstäbe**).

Schließlich wird noch ein **Vorschlag** zur Ausrichtung der Controlling-Forschung im Sinne der Auswahl einer **geeigneten Problemstellung** unterbreitet.

⁸⁸ Die Existenz einer gehaltvollen und eigenständigen Controlling-Theorie wird wiederholt eher kritisch beurteilt. Vgl. *Krüger, W.* (1979), S. 158; *Schmidt, A.* (1986), S. 4-5; *Zenz, A.* (1999), S. 7; *Kieser, A.* (2003), S. 17; *Scherm, E./Pietsch, G.* (2004b), S. 10.

⁸⁹ Zur Forderung nach einer verbesserten empirischen, experimentellen und komparativen Controlling-Forschung vgl. z. B. *Becker, A.* (2003), S. 48-50 und S. 58-60; *Küpper, H.-U.* (2004), S. 38-39; *Binder, C.* (2006), S. 219-220.

⁹⁰ Vgl. *Lehmann, F.-O.* (1992), S. 48; *Franz, K.-P.* (2004), S. 275; *Küpper, H.-U.* (2005), S. 45.

These 5

Controlling sollte nicht als unentdeckte oder vernachlässigte Führungsfunktion begriffen werden. Zwar kann die verstärkte Beachtung einer vernachlässigten Führungsfunktion durchaus zum Erkenntnisfortschritt in der Betriebswirtschaftslehre und zu verbesserten Gestaltungsvorschlägen für die Unternehmenspraxis beitragen,⁹¹ als tragfähige Abgrenzung einer betriebswirtschaftlichen Teildisziplin Controlling wird diese Vorgehensweise als wenig fruchtbar erachtet.⁹² Alternativ wird als Problembereich des Controllings die **betriebswirtschaftliche Führungsunterstützung** vorgeschlagen.⁹³ Der Gegenstand der Controlling-Forschung wäre somit die Beschreibung, Erklärung, Prognose und Gestaltung (einschließlich des Vorschlags von Wertsetzungen) bzgl. des Handlungsfeldes betriebswirtschaftliche Führungsunterstützung (Unterstützung von Führungshandlungen durch betriebswirtschaftliche Methoden und Informationen). Dieser Vorschlag beruht auf der Annahme, dass die Unterstützung bei auf betriebswirtschaftliche Sachverhalte gerichtete Führungshandlungen für Wirtschaftssubjekte mit begrenzter Führungskapazität (allgemeiner: kognitive Fähigkeiten) ein nützliches und nicht triviales Handlungsfeld darstellt, das spezifische Lösungsmechanismen aufweist und somit eigener Methoden und Institutionen bedarf. Ausgangspunkt des Vorschlages ist die erfahrungsgeladene Erkenntnis, dass dem Controlling als Funktion und Praxis von Beginn der Diskussion bis zum heutigen Tage immer wieder weitgehend kritikfrei ein Führungsunterstützungs- und Servicecharakter zugeschrieben wird.⁹⁴ Damit wäre Controlling als soziale und institutionelle Praxis als Handlungskomplex der betriebswirtschaftlichen Führungsunterstützung zu charakterisieren. Der Erkenntnis- und Handlungskomplex betriebswirtschaftliche Führungsunterstützung wurde bislang in der Betriebswirtschaftslehre nicht geschlossen behandelt, ist aber Gegenstand fast aller Teildisziplinen. Aus organisationstheoretischer Perspektive entspricht der gewählte Gegenstand der Betrachtung von betriebswirtschaftlichen Stabsfunktionen und -stellen (Leitungshilfsstellen) in arbeitsteiligen Organisationen. Hierbei werden aus dem Komplex der Führungsaufgaben auf betriebswirtschaftliche Fragestellungen bezogene führungsvorbereitende und -begleitende Aufgaben (z. B. Informationsbeschaffung und -aufbreitung, Methodenberatung und -anwendung bzw. fachliche Beratung etc.) auf nicht

⁹¹ Als Indiz hierfür wird das anhaltende akademische und praktische Interesse an Controlling-Fragestellungen gewertet.

⁹² Als Indiz hierfür wird die oben dargestellte anhaltende Kritik an den bisher vorgeschlagenen Problemabgrenzungen gewertet.

⁹³ Vgl. hierzu auch Richter, H. J. (1987), S. 150; Franz, K.-P. (2004), S. 279-281.

⁹⁴ Vgl. z. B. Müller, W. (1974), S. 684; Horváth, P. (1978), S. 202; Reichmann, T. (1985), S. 887-889; Becker, W. (1990), S. 309-312; Küpper, H.-U. et al. (1990), S. 282-283; Weber, J./Schäffer, U. (1999), S. 736-740; Pietsch, G./Scherm, E. (2000), S. 407-408; Lingnau, V. (2006a), S. 16-19.

entscheidungs- und weisungsbefugte Aufgabenträger ausgegliedert.⁹⁵ Als Indiz für die Tragfähigkeit des Vorschlages kann die Ausdifferenzierung des Controllings in Praxis und Literatur zu bereichsbezogenen Ausprägungen mit spezifischen Themenstellungen und Anforderungen an die Führungsunterstützung angesehen werden (Kriterien: Unternehmensfunktionen, Branchen, Unternehmensformen etc.; Controlling-Bereiche: Finanzcontrolling, Logistikcontrolling, industrielles Controlling, Konzerncontrolling etc.).⁹⁶ Hauptmerkmal solcher differenzierten Controlling-Bereiche ist durchweg die Unterstützung der Unternehmensführung bei der Entscheidungsfindung und Verhaltenssteuerung durch betriebswirtschaftliche Methoden und Informationen, insbesondere aus dem Bereich der strategischen Planung und der internen Unternehmensrechnung.

Kritisch anzumerken zu dieser Problemabgrenzung sind u. a. folgende Punkte:

- Die Differenzierung des Handlungsfeldes Unternehmen in Führung, Führungsunterstützung und Ausführung ist nicht zwingend. Durch eine geeignete Differenzierung des Handlungsfeldes können beliebige Problemstellungen „künstlich erzeugt“ werden.
- Die Thematisierung der Führungsunterstützung innerhalb der Betriebswirtschaftslehre ist nicht neu ist. Insbesondere die Informationswirtschaft bzw. Unternehmensrechnung beschäftigt sich mit entsprechenden Fragestellungen.
- Die betriebswirtschaftliche Führungsunterstützung als Problemstellung ist zu breit gefasst und nicht ausreichend spezifisch. Es bestehen die Gefahren der Usurpation schon betrachteter Themenbereiche die Gefahr des Dilettantismus.

Auf diese Einwände sei Folgendes erwidert: Wird der Betriebswirtschaftslehre eine akteursbasierte Sicht zugrunde gelegt, sind kognitive Beschränkungen sowie prinzipiell effizienz- und effektivitätserhöhenden Wirkungen der Arbeitsteilung bei der Abgrenzung von Problemstellungen zu berücksichtigen. Da die Handlungskomplexe Führung, Führungsunterstützung und Ausführung sowohl gedanklich-analytisch als auch praktisch-real getrennt werden können, erscheint die vorgeschlagene Differenzierung zulässig. Der Themenkomplex Führungsunterstützung wird dabei bislang in der Betriebswirtschaftslehre nicht umfassend behandelt. Insbesondere existieren keine übergreifenden Theorien und Techniken zur Sachverhaltsgestaltung. Eine umfassend verstandene Informationswirtschaft bzw. Unternehmensrechnung kommt jedoch der betrachteten Problemstellung sehr nahe. Durch eine Konzentration auf die Unterstützungsprozesse und -strukturen durch betriebswirtschaftliche Methoden und Informa-

⁹⁵ Zum Stabskonzept vgl. z. B. *Kieser, A./Walgenbach, P.* (2003), S. 145-149.

⁹⁶ Zu einem Überblick zum Bindestrich- bzw. Bereichscontrolling vgl. z. B. *Schierenbeck, H./Lister, M.* (2002), S. 8; *Küpper, H.-U.* (2005), S. 431-511; *Schäffer, U./Weber, J.* (2005).

tionen wird dabei auch die Breite des Betrachtungsbereiches begrenzt. Der Gefahr des Dilettantismus soll durch eine Beachtung der spezifischen Anforderungen unterschiedlicher Führungsbereiche und eine entsprechende Kooperation mit den jeweiligen Experten begegnet werden. Schließlich zeigen empirische Erkenntnisse zum Tätigkeitskomplex von Controllern in der Unternehmenspraxis, dass führungsunterstützende Aufgaben wie Planungsmanagement, Gestaltung und Weiterentwicklung formalisierter Managementsysteme, Berichterstattung und Kommentierung, betriebswirtschaftliche Beratung und Analyse wichtige Controller-Aufgaben darstellen.⁹⁷

5. Fazit

Mit dem vorliegenden Beitrag wurden eine Zusammenfassung und eine kritischen Reflexion der konzeptionellen Controlling-Forschung einschließlich eines Anforderungskataloges als Beurteilungsmaßstab vorgelegt sowie Thesen zur Gestaltung der weiteren konzeptionellen Controlling-Forschung formuliert. Des Weiteren wurde ein Vorschlag zur bislang unbefriedigend gelösten Auswahl des Erkenntnisobjektes der Controlling-Forschung unterbreitet.

Damit soll ein Beitrag zum Erkenntnisfortschritt im Rahmen der Controlling-Forschung geleistet werden. Die Formulierung und Überprüfung eines Kriterienkataloges für Controlling-Konzeptionen versucht die Basis für die Beurteilung des Forschungsstandes und die Identifikation des Handlungsbedarfs zu konkretisieren. Die Thesen zur Ausrichtung der konzeptionellen Controlling-Forschung greifen den identifizierten Handlungsbedarf auf und explizieren diesen. Der Vorschlag zur Abgrenzung der Problemstellung soll schließlich einen konkreten Handlungsweg aufzeigen. Zentral für den Vorschlag die Feststellung, dass die Suche nach einer Führungsfunktion Controlling wenig fruchtbar ist, da das „Bärenfell“ der Führungsfunktionen schon seit fast 100 Jahren verteilt ist,⁹⁸ sodass die Verortung der „nachgeborenen“ Teildisziplin Controlling als Führungsfunktion stets dem Vorwurf der Usurpation ausgesetzt sein wird.

Literatur

- Ahn, H./Dyckhoff, H.* (2004): Zum Kern des Controllings: Von der Rationalitätssicherung zur Effektivitäts- und Effizienzicherung, in: *Scherm, E./Pietsch, G.* [Hrsg.]: Controlling: Theorien und Konzeptionen, München 2004, S. 501-525.
- Amshoff, B.* (1993): Controlling in deutschen Unternehmen: Realtypen, Kontext und Effizienz, 2. Aufl., Wiesbaden 1993.

⁹⁷ Zu einem Überblick über empirische Ergebnisse zum Controllingship vgl. z. B. *Weber, J./Schäffer, U.* (2006), S. 9-13.

⁹⁸ Vgl. *Fayol, H.* (1916); *Koontz, H./O'Donnell, C.* (1955); *Staehe, W. H./Conrad, P.* (1999).

- Bach, S. et al. (2002): Grundmodell einer dynamischen Theorie ökonomischer Akteure, <http://www.ebs.de/fileadmin/redakteur/funkt.dept.accountin/working%20papers/wpebs01b.pdf>, Abruf am
- Becker, A. (2003): Controlling als reflexive Steuerung von Organisationen, Stuttgart 2003.
- Becker, A. (2004): Jenseits des Kerns des Controlling: Management Accounting as Social and Institutional Practice, in: Controlling & Management (ZfCM), 48 (2004), 2, S. 95-107
- Becker, A./Messner, M. (2005): After the Scandals: A German Speaking Perspective on Management Accounting Research and Education in: European Accounting Review, 14 (2005), 2, S. 417-427.
- Becker, W. (1990): Funktionsprinzipien des Controlling, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB), 60 (1990), 3, S. 295-318.
- Binder, C. (2006): Zur Entwicklung des Controllings als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre: eine explorativ-deskriptive Untersuchung, Wiesbaden 2006.
- Binder, C./Schäffer, U. (2005a): Controllinglehrstühle und ihre Inhaber - Ein Überblick, in: Weber, J./Meyer, M. [Hrsg.]: Internationalisierung des Controllings: Standortbestimmung und Optionen, Wiesbaden 2005a, S. 11-27.
- Binder, C./Schäffer, U. (2005b): Die Entwicklung des Controllings von 1970 bis 2003 im Spiegel von Publikationen in deutschsprachigen Zeitschriften, in: Die Betriebswirtschaft, 65 (2005b), 6, S. 603-626.
- Bramseman, U. et al. (2004): Verhaltensorientiertes Controlling - Konturierung und Entwicklungsstand einer Forschungsperspektive, in: Die Betriebswirtschaft (DBW), 64 (2004), 5, S. 550-570.
- Brockhoff, K. (2002): Aufgaben der Controlling-Forschung - Versuch einer Außenansicht, in: Weber, J./Hirsch, B. [Hrsg.]: Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden 2002, S. 449-465.
- Brockhoff, K. (2003): Aufgaben für die Controlling-Forschung: Versuch einer Außensicht, in: Controlling & Management (ZfCM), 47 (2003), 1, S. 33-40.
- Chmielewicz, K. (1979): Forschungskonzeptionen der Wirtschaftswissenschaft, 2. Aufl., Stuttgart 1979.
- Coenenberg, A. G./Baum, H.-G. (1987): Strategisches Controlling: Grundfragen der strategischen Planung und Kontrolle, 2. Aufl., Stuttgart 1987.
- Ewert, R. (1992): Controlling, Interessenskonflikte und asymmetrische Information, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP), 44 (1992), 4, S. 277-303.
- Fayol, H. (1916): Administration industrielle et générale: Prévoyance, Organisation, Commandement, Coordination, Contrôle. Extrait du Bulletin de la Société de l'Industrie Minière, 3e livraison de 1916, Paris 1916.
- Franz, K.-P. (2004): Die Ergebniszielorientierung des Controlling als Unterstützungsfunktion in: Scherm, E./Pietsch, G. [Hrsg.]: Controlling. Theorien und Konzeptionen, München 2004, S. 271-288.
- Hahn, D. (1978): Hat sich das Konzept des Controllers in Unternehmungen der deutschen Industrie bewährt?, in: BFuP, 30 (1978), 2, S. 101-128.
- Hahn, D./Hungenberg, H. (2001): PuK: Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung; wertorientierte Controllingkonzepte; Unternehmensbeispiele von DaimlerChrysler AG, Stuttgart, Siemens AG, München, Franz Haniel & Cie. GmbH, Duisburg, 6. Aufl., Wiesbaden 2001.
- Harbert, L. (1982): Controlling-Begriffe und Controlling-Konzeptionen: eine kritische Betrachtung des Entwicklungsstandes des Controlling und Möglichkeiten seiner Fortentwicklung, Bochum 1982.
- Homburg, C. (2001): Der Selbstfindungsprozess des Controlling, in: Die Unternehmung, 55 (2001), 6, S. 425-431.

- Homburg, C./Klarmann, M. (2003): Empirische Controllingforschung - Anmerkungen aus der Perspektive des Marketing, in: *Weber, J./Hirsch, B.* [Hrsg.]: Zur Zukunft der Controllingforschung, Wiesbaden 2003, S. 65-88.
- Horváth, P. (1978): Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB)*, 48 (1978), 3, S. 194-208.
- Horváth, P. (1979): Controlling, München 1979.
- Horváth, P. (2002): Der koordinationsorientierte Ansatz, in: *Weber, J./Hirsch, B.* [Hrsg.]: Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden 2002, S. 49-65.
- Horváth, P. (2006): Controlling, München 2006.
- Kieser, A. (2003): Ein kleiner Reisebericht aus einem benachbarten, aber doch fremden Gebiet, in: *Weber, J./Hirsch, B.* [Hrsg.]: Zur Zukunft der Controllingforschung: Empirie, Schnittstellen und Umsetzung in der Lehre, Wiesbaden 2003, S. 11-26.
- Kieser, A./Walgenbach, P. (2003): Organisation, Stuttgart 2003.
- Koontz, H./O'Donnell, C. (1955): Principles of management, New York 1955.
- Krüger, W. (1979): Controlling. Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenspolitik, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP)*, 31 (1979), 2, S. 158-169.
- Küpper, H.-U. (1987): Konzeptionen des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: *Scheer, A.-W.* [Hrsg.]: Rechnungswesen und EDV: 8. Saarbrücker Arbeitstagung 1987 - Controlling, Anwenderberichte, neue Konzepte, Controlling-Systeme, Systemerfahrungen, Heidelberg 1987, S. 82-116.
- Küpper, H.-U. (2004): Notwendigkeit der theoretischen Fundierung des Controlling, in: *Scherm, E./Pietsch, G.* [Hrsg.]: Controlling - Theorien und Konzeptionen, München 2004, S. 23-40.
- Küpper, H.-U. (2005): Controlling - Konzeptionen, Aufgaben, Instrumente, 4. Aufl., Stuttgart 2005.
- Küpper, H.-U. et al. (1990): Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling - Thesen zur Konsensbildung, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB)*, 60 (1990), 3, S. 281-293.
- Lehmann, F.-O. (1992): Zur Entwicklung eines koordinationsorientierten Controlling-Paradigmas, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF)*, 44 (1992), 1, S. 45-61.
- Lingnau, V. (1999): Geschichte des Controllings, in: *Lingenfelder, M.* [Hrsg.]: 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland, München 1999, S. 73-91.
- Lingnau, V. (2002): Zum Weiterentwicklungsbedarf des koordinationsorientierten Controllingansatzes, in: *Lingnau, V./Schmitz, H.* [Hrsg.]: Aktuelle Aspekte des Controllings: Festschrift für Hans-Jörg Hoitsch, Heidelberg 2002, S.
- Lingnau, V. (2004a): Controlling - ein kognitionsorientierter Ansatz, Beiträge zur Controlling-Forschung, Nr. 4, Kaiserslautern 2004a.
- Lingnau, V. (2004b): Kognitionsorientiertes Controlling, in: *Scherm, E./Pietsch, G.* [Hrsg.]: Controlling - Theorien und Konzeptionen, München 2004b, S. 729-749.
- Lingnau, V. (2006a): Controlling – Ein kognitionsorientierter Ansatz, 2. überarbeitete Auflage, Beiträge zur Controlling-Forschung, Nr. 4, Kaiserslautern 2006a.
- 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/Köln 2006b, S. 229-244.
- Müller, A. (1996): Kann die koordinationsbezogene Konzeption eine theoretische Fundierung des Controlling hervorbringen?, in: *Kostenrechnungspraxis (krp)*, 40 (1996), 3, S. 139-147.
- Müller, W. (1974): Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF)*, 26 (1974), 10, S. 683-693.

- Niedermayr, R.* (1994): Entwicklungsstand des Controlling: System, Kontext und Effizienz, Wiesbaden 1994.
- Pfohl, H.-C./Stölzle, W.* (1997): Planung und Kontrolle: Konzeption, Gestaltung, Implementierung, München 1997.
- Pietsch, G.* (2003): Reflexionsorientiertes Controlling: Konzeption und Gestaltung, Wiesbaden 2003.
- Pietsch, G./Scherm, E.* (2000): Die Präzisierung des Controlling als Führungs- und Führungsunterstützungsfunktion, in: *Die Unternehmung*, 54 (2000), 5, S. 395-411.
- Pietsch, G./Scherm, E.* (2001a): Die Reflexionsaufgabe im Zentrum des Controlling, in: *Kostenrechnungspraxis (krp)*, 45 (2001a), 5, S. 307-313.
- Pietsch, G./Scherm, E.* (2001b): Neue Controlling-Konzeptionen, in: *Das Wirtschaftsstudium (WISU)*, (2001b), 2, S. 206-213.
- Pietsch, G./Scherm, E.* (2002): Gemeinsamkeiten und Forschungsperspektiven in der konzeptionell orientierten Controllingforschung - acht Thesen, in: *Weber, J./Hirsch, B.* [Hrsg.]: *Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme*, Wiesbaden 2002, S. 192-204.
- Reichmann, T.* (1985): Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption mit Kennzahlen, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB)*, 55 (1985), 9, S. 887-898.
- Reichmann, T.* (2006): *Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools: die systemgestützte Controlling-Konzeption*, München 2006.
- Richter, H. J.* (1987): *Theoretische Grundlagen des Controlling : Strukturkriterien für die Entwicklung von Controlling-Konzeptionen*, Frankfurt am Main 1987.
- Rösner, M.* (2003): *Grundgedanken einer evolutionär-institutionalistischen Controllingkonzeption*, Chemnitz 2003.
- Schaefer, S./Lange, C.* (2004): Informationsorientierte Controlling-Konzeptionen - Ein Überblick und Ansatzpunkte der Weiterentwicklung, in: *Scherm, E./Pietsch, G.* [Hrsg.]: *Controlling: Theorien und Konzeptionen*, München 2004, S. 103-123.
- Schäffer, U. et al.* (2006): Struktur und Entwicklung der Controllingforschung - Eine Zitations- und Koitationsanalyse von Controllingbeiträgen in deutschsprachigen wissenschaftlichen Zeitschriften von 1970 bis 2003, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB)*, 76 (2006), 4, S. 395-440.
- Schäffer, U./Weber, J.* (2004): Thesen zum Controlling, in: *Scherm, E./Pietsch, G.* [Hrsg.]: *Controlling - Theorien und Konzeptionen*, München 2004, S. 459-466.
- Schäffer, U./Weber, J.* [Hrsg.] (2005): *Bereichscontrolling: funktionspezifische Anwendungsfelder, Methoden und Instrumente*, Stuttgart 2005.
- Scherm, E./Pietsch, G.* [Hrsg.] (2004a): *Controlling: Theorien und Konzeptionen*, München 2004a.
- Scherm, E./Pietsch, G.* (2004b): Theorie und Konzeptionen in der Controllingforschung, in: *Scherm, E./Pietsch, G.* [Hrsg.]: *Controlling - Theorien und Konzeptionen*, München 2004b, S. 3-19.
- Schierenbeck, H./Lister, M.* (2002): *Value Controlling: Grundlagen wertorientierter Unternehmensführung*, 2. Aufl., München et al. 2002.
- Schmidt, A.* (1986): *Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung: eine Analyse der Koordinationsfunktion des Controlling unter entscheidungsorientierten Gesichtspunkten*, Frankfurt a. M. 1986.
- Schmidt, R.* (1995): *Grundfunktionen des Controlling: eine Analyse der betriebswirtschaftlichen Literatur zum Stand der aufgabenorientierten Controlling-Diskussion*, Frankfurt am Main 1995.
- Schneider, D.* (1991): Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung - Zugleich ein Beitrag zur innerbetrieblichen Verrechnung von Dienstleistungen, in: *Der Betrieb*, 44 (1991), 15, S. 765 - 772.

- Schneider, D.* (1995): Betriebswirtschaftslehre - Band 1: Grundlagen, 2. Aufl., München 1995.
- Schneider, D.* (1997): Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München 1997.
- Schneider, D.* (2005): Controlling als postmodernes Potpourri, in: *Controlling*, 17 (2005), 1, S. 65-69.
- Schwarz, R.* (2002a): Controlling-Systeme, Wiesbaden 2002a.
- Schwarz, R.* (2002b): Entwicklungslinien der Controllingforschung, in: *Weber, J./Hirsch, B.* [Hrsg.]: Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden 2002b, S. 3-19.
- Schweitzer, M./Friedl, B.* (1992): Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption, in: *Spremann, K./Zur, E.* [Hrsg.]: Controlling: Grundlagen - Informationssysteme - Anwendungen, Wiesbaden 1992, S. 141-167.
- 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), 2-3, S. 287-318.
- Stahle, W. H./Conrad, P.* (1999): Management: eine verhaltenswissenschaftliche Perspektive, München 1999.
- Steinmann, H./Schreyögg, G.* (2005): Management: Grundlagen der Unternehmensführung - Konzepte, Funktionen, Fallstudien, Wiesbaden 2005.
- Wagenhofer, A.* (2006): Management Accounting Research in German-Speaking Countries, in: *Journal of Management Accounting Research*, 18 (2006), o. H., S. 1-19.
- Wall, F.* (2000): Koordinationsfunktion des Controlling und Organisation - Überlegungen zur Eigenständigkeit eines Koordinationsorientierten Controlling, in: *Kostenrechnungspraxis (krp)*, 44 (2000), 5, S. 295-304.
- Weber, J.* (2002): Einführung in das Controlling, 9. Aufl., Stuttgart 2002.
- Weber, J./Hirsch, B.* [Hrsg.] (2002): Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden 2002.
- Weber, J./Schäffer, U.* (1999): Sicherstellung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controlling?, in: *Die Betriebswirtschaft (DBW)*, 59 (1999), 6, S. 731-747.
- Weber, J./Schäffer, U.* (2000): Controlling als Koordinationsfunktion?, in: *Kostenrechnungspraxis (krp)*, 44 (2000), 2, S. 109-117.
- Weber, J./Schäffer, U.* (2006): Einführung in das Controlling, 11. Aufl., Stuttgart 2006.
- Weißberger, B. E.* (2002): Controlling als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre - konzeptionelle Einordnung und Konsequenzen für Forschung und Lehre, in: *Weber, J./Hirsch, B.* [Hrsg.]: Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden 2002, S. 389-407.
- Winter, P.* (2007): Risikocontrolling in Nicht-Finanzunternehmen: Entwicklung einer tragfähigen Risikocontrolling-Konzeption und Vorschlag zur Gestaltung einer Risikorechnung, Lohmar/Köln 2007.
- Wöhe, G./Döring, U.* (2005): Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 22. Aufl., München 2005.
- Zenz, A.* (1999): Strategisches Qualitätscontrolling: Konzeption als Metaführungsfunktion, Wiesbaden 1999.