

---

# **Unternehmensführung & Controlling**

---

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

---

## **Controlling**

### **Eine instrumentelle Perspektive**

von

Wolfgang Becker und Björn Baltzer



**Otto-Friedrich-Universität Bamberg**

**Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge 162**

**ISBN 3-931810-81-X**

## **Impressum**

### *Herausgeber*

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

Otto-Friedrich-Universität Bamberg  
Feldkirchenstrasse 21  
D-96052 Bamberg

Fon +49.(0)951.863.2507

Fax +49.(0)951.39705

Mail [ufc@uni-bamberg.de](mailto:ufc@uni-bamberg.de)

Internet [www.professorwbecker.de](http://www.professorwbecker.de)

### *Druck*

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

Bamberg 2009, Printed in Germany.



## Inhaltsverzeichnis

<b>Inhaltsverzeichnis .....</b>	<b>IV</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>V</b>
<b>1 Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>2 Untersuchungsperspektiven des Controlling.....</b>	<b>2</b>
<b>3 Die instrumentelle Perspektive des Controlling.....</b>	<b>9</b>
<b>4 Controlling-Instrumente in ausgewählten Controlling-Konzeptionen .....</b>	<b>13</b>
4.1 Controlling-Konzeption von <i>Reichmann</i> .....	14
4.2 Controlling-Konzeption von <i>Hahn und Hungenberg</i> .....	16
4.3 Controlling-Konzeption von <i>Horváth</i> .....	17
4.4 Controlling-Konzeption von <i>Küpper</i> .....	18
4.5 Controlling-Konzeption von <i>Weber und Schäffer</i> .....	20
4.6 Controlling-Konzeption von <i>Becker</i> .....	22
4.7 Controller-Leitbild des <i>Internationalen Controller Vereins</i> .....	24
4.8 Synthese .....	26
<b>5 Präzisierung des Begriffs Controlling-Instrument .....</b>	<b>32</b>
5.1 Verhältnis des Begriffs Instrument zu ähnlichen Begriffen .....	32
5.2 Eigenständigkeit von Controlling-Instrumenten .....	36
5.3 Zusammenhang zwischen Controlling-Instrumenten und Informationstechnik .....	43
<b>6 Fazit.....</b>	<b>48</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>VI</b>
<b>Die Autoren .....</b>	<b>XVI</b>
<b>Die Schriftenreihe.....</b>	<b>XVI</b>

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Generische Elemente einer Controlling-Konzeption .....	4
Abbildung 2: Handlungsmodell zur instrumentellen Differenzierung der Unternehmensführung .....	10
Abbildung 3: Leitbild des Internationalen Controller Vereins .....	25
Abbildung 4: Synopse bedeutsamer Controlling-Konzeptionen .....	27
Abbildung 5: Überblick über die Behandlung von Controlling-Instrumenten durch ausgewählte Fachvertreter .....	29
Abbildung 6: Überblick über die Behandlung von Controlling-Instrumenten in ausgewählten, praxisorientierten Büchern .....	30
Abbildung 7: Instrumente und Werkzeuge des Controlling .....	35
Abbildung 8: Nennung von Instrumenten in betriebswirtschaftlichen Lehrbüchern .....	38
Abbildung 9: Unterschiede in der Instrumentendarstellung zwischen Lehrbüchern des Controlling und der Organisation .....	40
Abbildung 10: Einsatz von Controlling-Instrumenten in Funktionsbereichen von Unternehmen .....	42
Abbildung 11: Einsatzintensität und IT-Unterstützung von Controlling-Instrumenten .....	47
Abbildung 12: Einsatzhäufigkeit strategischer Controlling-Instrumente .....	50
Abbildung 13: Einsatzhäufigkeit operativer Controlling-Instrumente .....	51

## 1 Einleitung

Die Instrumente des Controlling weisen innerhalb von Forschung und Lehre zum Controlling einen hohen Stellenwert auf. So gibt es zahlreiche Publikationen, die „XYZ als Instrument des Controlling“<sup>1</sup> behandeln. Dabei wird jedoch selten geklärt, was unter einem Controlling-Instrument im Allgemeinen zu verstehen ist und warum ‚XYZ‘ im konkreten Fall zu den Instrumenten des Controlling zu zählen ist. Die **Zielsetzung** des vorliegenden Forschungspapiers besteht darin, einen umfassenden Überblick über die Aussagen zu Controlling-Instrumenten in der deutschsprachigen Controlling-Literatur zu geben und darauf aufbauend den Begriff Controlling-Instrument zu konkretisieren. Dazu ist zunächst die instrumentelle Perspektive als eine mögliche Untersuchungsdimension des Controlling zu entwickeln und grundlegend zu charakterisieren. Anschließend werden die Aussagen zu Controlling-Instrumenten in wichtigen Controlling-Konzeptionen miteinander verglichen. Das Forschungspapier schließt mit einer Präzisierung des Begriffs Controlling-Instrument unter verschiedenen Aspekten.

---

<sup>1</sup> Pritsch/Weber (2001), S. 175.

## 2 Untersuchungsperspektiven des Controlling

Es kann als unbestritten gelten, dass das „Phänomen Controlling“<sup>2</sup> inzwischen sowohl in der betrieblichen Praxis als auch in der Wissenschaft weit verbreitet und recht fest etabliert ist.<sup>3</sup> Als Ursprung des Controlling<sup>4</sup> wird üblicherweise die Verwaltung des britischen Königshofs im 15. Jahrhundert genannt, während die Entstehung des Controlling in Unternehmen Ende des 19. Jahrhunderts in den USA begann. Die ersten Professuren bzw. Lehrstühle an deutschen Hochschulen, die explizit dem Controlling gewidmet waren, wurden zu Beginn der 1970er Jahre eingerichtet.<sup>5</sup>

Controlling ist mittlerweile aus Großunternehmen nicht mehr wegzudenken,<sup>6</sup> und auch in kleinen und mittleren Unternehmen<sup>7</sup> sowie in Behörden<sup>8</sup> findet es immer mehr Verbreitung. An den meisten Universitäten im deutschsprachigen Raum, die wirtschaftswissenschaftliche Studiengänge anbieten, gibt es Lehrveranstaltungen zum Controlling, auch wenn die Lehrstühle, die diese Veranstaltungen anbieten, nicht immer das Wort Controlling im Namen tragen.<sup>9</sup> Darüber hinaus gibt es eine rege Forschungstätigkeit im Controlling, die sich in Form zahlreicher

---

<sup>2</sup> Becker (1990), S. 312; ebenso Amshoff (1993), S. 50.

<sup>3</sup> Vgl. für viele Weißberger (2002), S. 394.

<sup>4</sup> Vgl. im Folgenden die weitgehend identischen Beschreibungen der historischen Entwicklung des Controlling bei Horváth (2009), S. 18ff.; Peemöller (2005), S. 27ff.; Hahn/Hungenberg (2001), S. 267ff.; Weber/Schäffer (2008), S. 3ff. Für eine ausführliche Darstellung siehe Lingnau (1998).

<sup>5</sup> Vgl. Binder/Schäffer (2005), S. 101f. Der erste Lehrstuhl für Controlling an einer deutschen Universität wurde 1973 von Péter Horváth an der TH Darmstadt besetzt, die erste Professur für Controlling an einer Fachhochschule übernahm Elmar Mayer 1974 an der FH Köln.

<sup>6</sup> Vgl. Küpper (2008), S. 546.

<sup>7</sup> Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2008), S. 63. Die Frage, ob Controlling ‚gemacht‘ werde, wurde von 98 Prozent der antwortenden Unternehmen bejaht.

<sup>8</sup> Aktuelle Praxisberichte zum Controlling im öffentlichen Bereich finden sich bspw. im IV. Abschnitt des Tagungsbands des *Stuttgarter Controller Forum 2008* (vgl. Horváth (Hrsg., 2008)).

<sup>9</sup> Vgl. Binder/Schäffer (2005), S. 100f.; Hirsch (2003), S. 251.

Buchpublikationen oder als Artikel in Fachzeitschriften<sup>10</sup> niederschlägt. Auch in kaufmännischen Berufsausbildungen ist Controlling ein fester Bestandteil des Ausbildungsprogramms.<sup>11</sup>

Trotz (oder vielleicht gerade wegen) der umfangreichen Beschäftigung mit dem Phänomen Controlling ist jedoch zu konstatieren, dass in der Wissenschaft „[e]in auch nur weitgehend allgemein akzeptiertes Verständnis von ‚Controlling‘ [...] nicht existent, ja nicht einmal in Sicht“<sup>12</sup> ist. Auch die Auffassung von Controlling in den Unternehmenspraxis ist höchst uneinheitlich,<sup>13</sup> wie empirische Untersuchungen zeigen.<sup>14</sup> Versteht man unter einer **Controlling-Konzeption** eine klar umrissene Grundvorstellung des Controlling, die alle charakteristischen Merkmale des Controlling enthält,<sup>15</sup> dann ist somit eine „verwirrende Vielfalt“<sup>16</sup> an Controlling-Konzeptionen festzustellen. Zwar gab es bereits zahlreiche Versuche, einen gemeinsamen ‚Kern des Controlling‘ ausfindig zu machen,<sup>17</sup> die bislang jedoch allesamt nicht sonderlich erfolgreich waren.<sup>18</sup> Auch wenn sich

---

<sup>10</sup> Zu diesen Fachzeitschriften zählen im deutschsprachigen Raum insbesondere: Controlling, Zeitschrift für Controlling & Management, Controller Magazin, Der Controlling-Berater.

<sup>11</sup> Siehe beispielhaft § 4 Abs. 1 Nr. 4.4 der Verordnung über die Berufsausbildung zum Industriekaufmann/zur Industriekauffrau vom 23. Juli 2002.

<sup>12</sup> *Lingnau* (2008), S. 2. Ebenso *Hirsch* (2003), S. 256; *Wall* (2008), S. 464; *Ahn* (1999), S. 113.

<sup>13</sup> Vgl. *Weber et al.* (2006), S. 31; *Franz/Kajüter* (2002), S. 123; *Pietsch/Scherm* (2004a), S. 933.

<sup>14</sup> Vgl. *Weber et al.* (2006), S. 31; *Becker/Baltzer/Ulrich* (2008); S. 64f.

<sup>15</sup> Vgl. *Ziener* (1985), S. 28; *Wittenberg* (2006), S. 44. Controlling-Konzeptionen kommt dabei eine „Mittlerfunktion zwischen Theorie und Praxis“ (*Scherm/Pietsch* (2004), S. 8) zu, da sie in eklektischer Weise eine oder mehrere Theorien aufgreifen und diese mit praktisch-normativen Postulaten verknüpfen. Für eine Übersicht über bedeutsame Controlling-Konzeptionen und die zu ihrer Fundierung herangezogenen Theorien vgl. *Wall* (2008), S. 467.

<sup>16</sup> *Horváth* (2009), S. 127. Ebenso *Weber/Schäffer* (2008), S. 19f.; *Franz/Kajüter* (2002), S. 123; *Pietsch/Scherm* (2004a), S. 927. *Pietsch* und *Scherm* prophezeien zudem, dass die Vielfalt der Controlling-Konzeptionen in Zukunft eher zu- denn abnehmen wird.

<sup>17</sup> Vgl. insb. *Küpper/Weber/Zünd* (1990) sowie *Franz/Kajüter* (2002); *Ahn/Dyckhoff* (2004); *Kappler* (2002); *Beckmann/Huch* (2002).

<sup>18</sup> Vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 20.

die Konzeptionen inhaltlich teilweise deutlich unterscheiden,<sup>19</sup> so teilen sie doch überwiegend dieselben ‚charakteristischen Merkmale‘ bzw. **Elemente**. Als generische Elemente von Controlling-Konzeptionen werden üblicherweise genannt:<sup>20</sup>

- die Ziele des Controlling;
- die Controlling-Aufgaben;
- die Träger von Controlling-Aufgaben;
- die Instrumente des Controlling.

Neben diesen zentralen, strukturellen Elementen zählen in einer erweiterten Betrachtung auch die Controlling-Philosophie sowie vor allem auch die (resultierenden) Controlling-Prozesse zu den Bestandteilen von Controlling-Konzeptionen (siehe Abbildung 1).

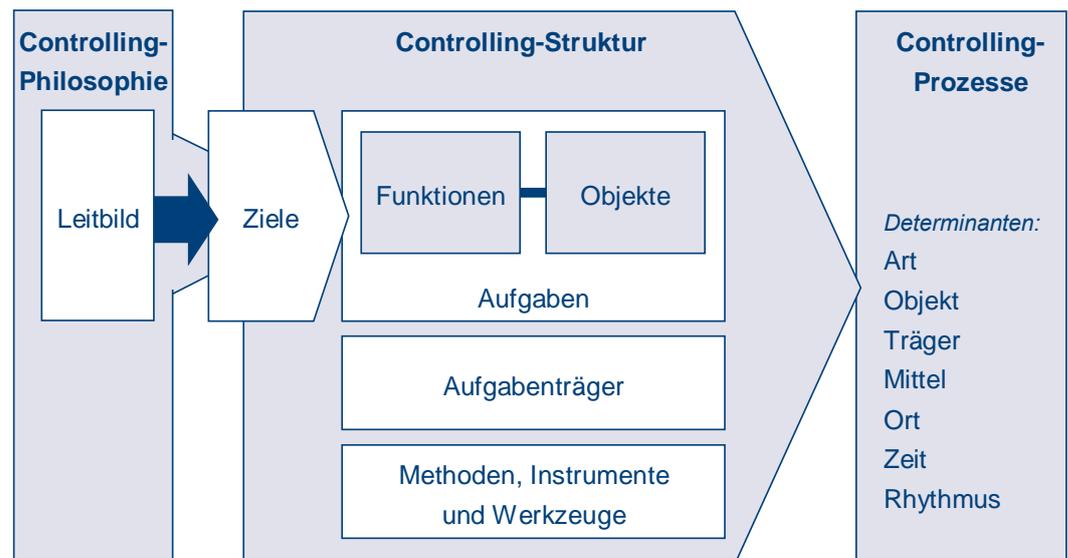


Abbildung 1: Generische Elemente einer Controlling-Konzeption<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Vgl. Brockhoff (2003), S. 33; Dellmann (1996), S. 144; Zenz (1998), S. 40; Hess (2002a), S. 44. Schneider spricht von einem „Potpourri untereinander abweichender Vorstellungen über Controlling“ (Schneider (2005), S. 69).

<sup>20</sup> Vgl. Horváth (2009), S. 123ff.; Hahn/Hungenberg (2001), S. 266; Welge (1988), S. 90f.; Ziener (1985), S. 28; Wittenberg (2006), S. 44.

<sup>21</sup> Becker (2009), S. 65.

Durch Herausgreifen einzelner Elemente eröffnet sich jeweils eine **Betrachtungsperspektive** zur Analyse des komplexen Phänomens Controlling.<sup>22</sup> Dabei ist jedoch zu beachten, dass diese Perspektiven zwar der gedanklichen Strukturierung dienlich sind, jedoch nicht völlig unabhängig voneinander betrachtet werden können.<sup>23</sup> Darüber hinaus bringt zwar jede einzelne Betrachtungsperspektive wertvolle Erkenntnisse hervor, ein umfassendes Bild des Controlling ergibt sich jedoch erst durch die ganzheitliche Betrachtung aller Perspektiven. Im Folgenden werden die einzelnen Perspektiven kurz charakterisiert, bevor in den anschließenden Kapiteln die instrumentelle Perspektive fokussiert wird.

Die **philosophische Perspektive des Controlling** analysiert, welches grundsätzliche Verständnis von und welche grundlegende Einstellung zum Controlling vorliegen. Dazu wurden bereits verschiedene idealtypische Controlling-Philosophien<sup>24</sup> bzw. auch Controller-Rollen<sup>25</sup> entwickelt. Eine Controlling-Philosophie im Sinne genereller Orientierungs- und Wertmodelle ist zunächst nur implizit vorhanden, kann jedoch z.B. in Form eines Controlling-Leitbildes expliziert werden.<sup>26</sup>

Die Perspektive der Controlling-Philosophie wirkt explizit oder auch nur implizit, so etwa im Rahmen von Aktivitäten der Willensbildung, Willensdurchsetzung und Willenssicherung, auf die **strukturelle Perspektive des Controlling**. In diesem Zusammenhang sind zunächst die **Controlling-Ziele** zu betrachten, die die Vorgaben klären, an denen die Handlungen des Control-

---

<sup>22</sup> Für grundlegendere Möglichkeiten der Annäherung an das Phänomen Controlling siehe *Amshoff* (1993), S. 50f.

<sup>23</sup> Dies entspricht dem Gedanken von Elementen eines Controlling-Systems, zwischen denen vielfältige Beziehungen bestehen (vgl. *Becker* (1990), S. 313).

<sup>24</sup> Vgl. *Welge* (1988), S. 12ff.

<sup>25</sup> Die bekannte Rollentypologie von *Zünd* (1979) ist mit den Controlling-Philosophien nach *Welge* kompatibel (vgl. *Welge* (1988), S. 21). Vgl. für Controller-Rollen auch *Henzler* (1974).

<sup>26</sup> Für das bekannte Controller-Leitbild des *Internationalen Controller Vereins* siehe Kap. 4.7.

ling auszurichten sind. Da Ziele ausschlaggebend für den Aufbau eines Controllingsystems sind,<sup>27</sup> beeinflussen sie in hohem Maße die übrigen Elemente.<sup>28</sup> Insbesondere gilt dies für die **Aufgaben des Controlling**, die grundsätzlich zielorientiert zu bilden sind. Eine Konkretisierung von Aufgaben erfolgt durch die Verrichtung allgemeiner Funktionen<sup>29</sup> an Objekten.

**Controlling-Funktionen** prägen die konzeptionelle Sicht des Controlling in besonderem Maße und fragen danach, welche grundsätzlichen Funktionen bzw. daraus resultierenden konkreten Aufgaben dem Controlling zuzuordnen sind bzw. in der Wirtschaftspraxis tatsächlich zugeordnet werden.<sup>30</sup>

Die Perspektive der **Controlling-Objekte** ist in einem engen Zusammenhang zur funktionalen Perspektive zu sehen. Von der Vielzahl denkbarer Controlling-Objekte seien folgende Beispiele genannt: Funktionsbereiche wie Marketing, Logistik oder Forschung und Entwicklung;<sup>31</sup> mehr oder weniger dauerhafte organisatorische Einheiten wie Konzerne, Beteiligungen, Geschäftsbereiche, Werke oder Projekte;<sup>32</sup> Produkte oder ganze Produktprogramme;<sup>33</sup> Produktionsfaktoren wie Anlagen, Material oder Personal<sup>34</sup> oder aber abstrakte Objekte wie etwa insbesondere das Risiko<sup>35</sup>.

---

<sup>27</sup> Vgl. *Reichmann* (2006), S. 3f.

<sup>28</sup> Vgl. *Schweitzer/Friedl* (1992), S. 142. *Schweitzer* und *Friedl* geben eine Übersicht über die in verschiedenen Controlling-Konzeptionen propagierten Ziele des Controlling (‘indirekte Ziele’). Die von den Autoren daneben genannten ‘direkten Ziele’ werden in diesem Forschungspapier als ‘Funktionen des Controlling’ bezeichnet.

<sup>29</sup> Unter Funktionen ist demnach die synthetisierte Zusammenfassung von Aufgaben zu verstehen (vgl. *Kosiol* (1968), S. 82).

<sup>30</sup> Vgl. *Weber* et al. (2006), S. 32ff. für aktuelle empirische Ergebnisse sowie *Weber/Kosmider* (1991), S. 27ff. für eine Übersicht der Entwicklung der Controlling-Aufgaben im Zeitverlauf seit 1949.

<sup>31</sup> Vgl. *Peemöller* (2005), S. 369ff.; *Littkemann* (Hrsg., 2006), S. 133ff.; *Reichmann* (2006); S. 341ff.; *Steinle/Daum* (Hrsg., 2007), S. 679ff.

<sup>32</sup> Vgl. *Küpper* (2008), S. 464.

<sup>33</sup> Vgl. *Dellmann* (1992), S. 128.

<sup>34</sup> Vgl. *Dellmann* (1992), S. 130; *Peemöller* (2005), S. 417ff.

<sup>35</sup> Vgl. *Fietz* (2006), S. 801ff.; *Reichmann* (2006), S. 615ff.

Innerhalb der strukturellen Perspektive ist auch zu untersuchen, von welchen **Aufgabenträgern** die Aufgaben des Controlling wahrgenommen werden. Neben speziell dafür eingerichteten Controller-Stellen<sup>36</sup> kommen als Aufgabenträger – besonders markant in kleineren Unternehmen<sup>37</sup> – auch Manager sowie andere unternehmensinterne wie auch -externe Stellen bzw. Personen in Frage.<sup>38</sup> Sind einzelne Controller-Stellen oder ganze Controlling-Abteilungen vorhanden, so beschäftigt sich die strukturelle Perspektive auch mit deren (aufbau-) organisatorischer Gestaltung und ihrer Einordnung in die Gesamtorganisation des Unternehmens.<sup>39</sup>

In einem engen Zusammenhang zu diesen institutionalen Aspekten steht die **prozessuale Perspektive des Controlling**<sup>40</sup>, die ablauforganisatorische Fragen der Gestaltung des Controlling betrachtet. Da sich diesbezüglich nur schwer allgemeingültige Empfehlungen treffen lassen,<sup>41</sup> wird diese Perspektive nur

---

<sup>36</sup> Die Gesamtheit der von Controllern übernommenen Controlling-Aufgaben bezeichnet man dabei als *Controllership* (vgl. Horváth (2009), S. 16ff.). Zu diesen institutionalen Aspekten sind auch Untersuchungen zu zählen, welche fachlichen und persönlichen Anforderungen an Controller zu stellen sind (vgl. Horváth (2009), S. 801ff.; Küpper (2008), S. 568ff.; Peemöller (2005), S. 77ff.; Gänßlen (2008); Internationaler Controller Verein e.V. (2008); Preißler (2007), S. 39ff.; Weber (2008).

<sup>37</sup> Vgl. Küpper (2008), S. 545f.

<sup>38</sup> Für eine Porter'sche Branchenstrukturanalyse des Controlling siehe Weber/David/Prenzler (2001), S. 25, für eine Diskussion der internen Wettbewerber der Controller siehe Weber/Schäffer (2008), S. 402ff., sowie für empirische Erkenntnisse zu internen und externen Wettbewerbern der Controller siehe Weber et al. (2006), S. 48f. Aus diesem Blickwinkel kann es nicht überraschen, dass ein häufig anzutreffender Teilaspekt der strukturellen Perspektive die Abgrenzung des Controllers von verwandten Stellen im Unternehmen ist (vgl. Peemöller (2005), S. 63ff.; Küpper (2008), S. 550ff.).

<sup>39</sup> Vgl. Peemöller (2005), S. 84ff.; Weber/Schäffer (2008), S. 470ff.; Preißler (2007), S. 45ff.

<sup>40</sup> Vgl. Scherm/Pietsch (2007), S. 150f.

<sup>41</sup> Vgl. Küpper (2008), S. 576; Steinle (2007), S. 46; Wall (2007), S. 489. Ein unternehmensinternes oder -externes Benchmarking von Controlling-Prozessen wird jedoch durch Verwendung eines Prozessmodells möglich (vgl. Heimel/Meier/Schmidt (2009), S. 171ff.).

relativ selten ausdrücklich eingenommen.<sup>42</sup> Gleichwohl ist die angemessene Konfiguration der prozessualen Perspektive des Controlling im Rahmen der praktischen Umsetzung einer Controllingkonzeption oftmals in besonderem Maße effizienzwirksam.

Eine weitere, in der Literatur häufig anzutreffende Perspektive<sup>43</sup> ordnet die Controlling-Aktivitäten entlang des Zeithorizonts und trennt dabei gängigerweise zwischen kurz- bis mittelfristig ausgerichtetem operativem sowie langfristig orientiertem strategischem Controlling.<sup>44</sup> Während das operative Controlling von der Nutzung gegebener Erfolgspotenziale ausgeht, beschäftigt sich das strategische Controlling mit deren Erhalt sowie mit dem Aufbau zukünftig benötigter Erfolgspotenziale.<sup>45</sup> Da sich das operative und das strategische Controlling somit auch hinsichtlich der zu planenden, zu steuernden und zu kontrollierenden Führungsgrößen unterscheidet,<sup>46</sup> kann die sogenannte zeitliche Dimension nicht unabhängig von inhaltlichen Aspekten gesehen werden.<sup>47</sup> Die Unterscheidung operativer und strategischer Aspekte betrifft vielmehr die Frage der Konfiguration von Entscheidungs- und Handlungshorizonten.

---

<sup>42</sup> Vgl. *Horváth* (2009), S. 778. Neben den kurzen Abhandlungen bei *Küpper* und *Horváth* siehe auch *Welge* (1988), S. 432ff. *Littkemann* beschränkt seine Aussagen zur Prozess-Perspektive des Controlling auf den Planungsprozess, an dem das Controlling beteiligt ist (vgl. *Littkemann* (2006), S. 33ff.).

<sup>43</sup> Diese Perspektive liegt z.B. dem Aufbau der Lehrbücher von *Peemöller* (2005) und *Serfling* (1992) zu Grunde.

<sup>44</sup> Insb. im Bereich der Planung wird darüber hinaus häufig ein zusätzlicher, zwischen dem strategischen und dem operativen Horizont liegender taktischer Horizont unterschieden (vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 315ff. sowie grundlegend *Wild* (1982), S. 166ff.).

<sup>45</sup> Vgl. *Preißler* (2007), S. 19. Das Controlling nahm seinen Ausgang im operativen Bereich und entwickelte sich erst später in den strategischen Bereich hinein.

<sup>46</sup> Vgl. *Becker* (1999), S. 5ff.; *Reichmann* (2006), S. 559. Für eine tabellarische Gegenüberstellung von operativem und strategischem Controlling siehe *Horváth* (2009), S. 222; *Reichmann* (2006), S. 560; *Dellmann* (1992), S. 134; *Preißler* (2007), S. 20.

<sup>47</sup> Vgl. *Dellmann* (1992), S. 133. Siehe dazu auch die Ausführungen zur Planung bei *Wild* (1982), S. 166ff.

### 3 Die instrumentelle Perspektive des Controlling

Das deutsche Wort **Instrument** entstammt etymologisch<sup>48</sup> dem lateinischen Substantiv *īnstrūmentum*, welches u. a. mit Werkzeug, Gerät sowie in übertragener Bedeutung mit (Hilfs-) Mittel übersetzt werden kann.<sup>49</sup> Allgemein ausgedrückt sind Instrumente „Hilfsmittel bei der Erfüllung einer Aufgabe“<sup>50</sup>, d.h. es besteht eine Zweck-Mittel-Beziehung zwischen Instrument und Aufgabe.<sup>51</sup> Im Kontext des Controlling wird der Begriff Instrument ähnlich verwendet:

„Instrumente sind Werkzeuge. Aber jeder Handwerker muss sich dieser bedienen können. Gleiches gilt für den Controller.“<sup>52</sup>

Der Controller (bzw. jeder andere Träger von Controlling-Aufgaben) kann somit metaphorisch mit einem Handwerker verglichen werden, der zur Erfüllung der ihm aufgetragenen Arbeiten Werkzeuge aus seinen „Werkzeugkasten“<sup>53</sup> bzw. aus seiner „Toolbox“<sup>54</sup> nutzt.<sup>55</sup> Daneben existiert auch die Vorstellung des Controllers als „Werkzeugmacher“<sup>56</sup>, der Instrumente

---

<sup>48</sup> Vgl. Schäffer/Steiners (2005), S. 115.

<sup>49</sup> Das Wort *īnstrūmentum* hatte im Lateinischen zumeist bereits in der Einzahl die Bedeutung von Werkzeugen bzw. Gerätschaften. Im Deutschen existiert hierfür neben der Mehrzahl *Instrumente* auch das Wort *Instrumentarium*.

<sup>50</sup> Vgl. Horváth (1993b), Sp. 670. Diese Formulierung kann auch als „kleinster gemeinsamer Nenner“ (Schäffer/Steiners (2005), S. 115) des Verständnisses von Instrumenten aufgefasst werden.

<sup>51</sup> Vgl. Ziener (1985), S. 43; Amshoff (1993), S. 246.

<sup>52</sup> Reichmann in Biel (2007), S. 224 (Herv. i. Orig. getilgt).

<sup>53</sup> Wall (2008), S. 474.

<sup>54</sup> Weber (2007), S. 337).

<sup>55</sup> Der Einsatz von Instrumenten zur Aufgabenerfüllung ist dabei nicht zwingend, sondern sollte nur dann erfolgen, wenn dadurch ein Effektivitäts- und / oder Effizienzgewinn erreicht werden kann (vgl. Schäffer/Steiners (2005), S. 116).

<sup>56</sup> Horváth (2009), S. 182.

erdenkt, entwickelt und sich selbst oder auch anderen Aufgabenträgern zur Verfügung stellt.<sup>57</sup>

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass bereits das **Controlling** selbst als **Instrument** charakterisiert werden kann. Ordnet man der Unternehmensführung die generischen Funktionen der Gestaltung, Lenkung, Führung und Lokomotion zu, so kann das Controlling als ein Instrument zur Erfüllung der insbesondere aus der Lokomotionsfunktion resultierenden Aufgaben betrachtet werden (siehe Abbildung 2). Dementsprechend wird das Controlling auch als „Führungsinstrument“<sup>58</sup>, als „Managementinstrument“<sup>59</sup> oder als „Instrument der Unternehmensführung“<sup>60</sup> bezeichnet.

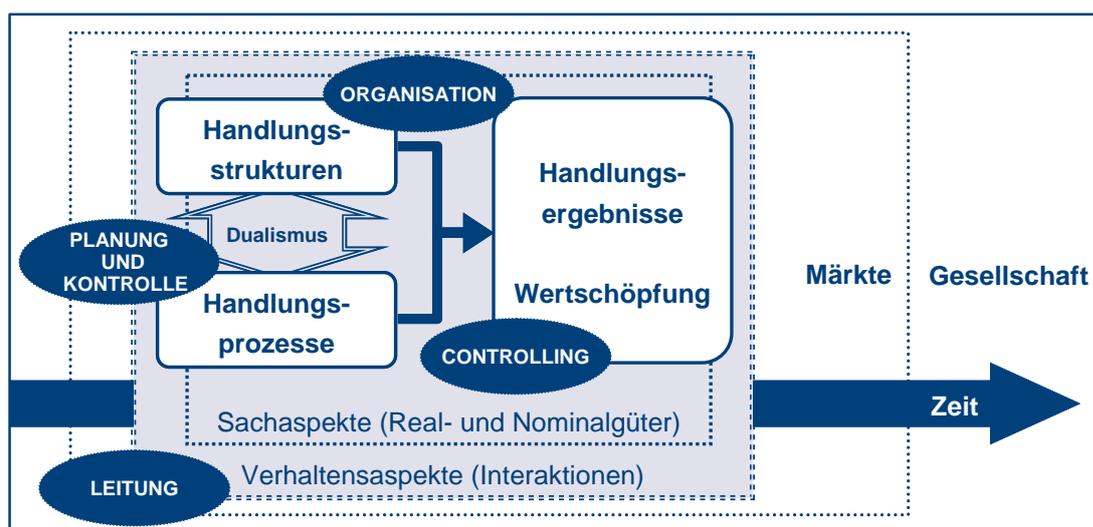


Abbildung 2: Handlungsmodell zur instrumentellen Differenzierung der Unternehmensführung<sup>61</sup>

Zusammenfassend lässt sich demnach die folgende Zweck-Mittel-Hierarchie beschreiben: Die Controlling-Instrumente sind

<sup>57</sup> Vgl. Küpper (1993), Sp. 657; Lingnau (1998), S. 277; Stamm (1999), S. 145.

<sup>58</sup> Becker (1996b), S. 272f.; Küpper/Weber/Zünd (1990), S. 281; Vollmuth (2001); Strobel (1978), S. 422.

<sup>59</sup> Welge (1988), S. 1.

<sup>60</sup> Horváth (1993b), Sp. 670; Bergmann/Faix (Hrsg., 2007).

<sup>61</sup> In Anlehnung an Becker (2008a), S. 41.

zweckorientierte Mittel zur Erfüllung von Controlling-Aufgaben, während das Controlling selbst als zweckorientiertes Mittel der Unternehmensführung zur Erreichung der Unternehmensziele interpretiert werden kann.<sup>62</sup> Der Fokus des vorliegenden Beitrags liegt auf den Instrumenten des Controlling.

**Controlling-Instrumente** spielen nicht nur in der universitären Controlling-Lehre eine bedeutende Rolle.<sup>63</sup> Vielmehr ist die gesamte Literatur zum Controlling „sehr stark instrumentell geprägt“<sup>64</sup>. So nimmt die Vorstellung von Controlling-Instrumenten in allen gängigen Controlling-Lehrbüchern einen breiten Raum ein.<sup>65</sup> Zudem existieren diverse praxisorientierte Fachbücher, die sich nahezu ausschließlich der Vorstellung von Controlling-Instrumenten widmen.<sup>66</sup> Auch die Controlling-Forschung ist „stark auf die instrumentale Dimension ausgerichtet“<sup>67</sup>. Neben einer Vielzahl von Dissertationen und Habilitationen zu einzelnen Instrumenten des Controlling<sup>68</sup> gibt es auch Schriften, die sich mit Controlling-Instrumenten im Allgemeinen<sup>69</sup> befassen. Die Anzahl der Fachartikel zum Thema Controlling-Instrumente ist kaum überschaubar. Das Spektrum reicht von grundsätzlichen Darstellungen<sup>70</sup> über die Behandlung einzelner Instrumen-

---

<sup>62</sup> Vgl. *Beckmann/Huch* (2002), S. 145ff. Die Autoren konstatieren eine ‚Instrumentalfunktion des Controlling‘, die durch ‚Zuhilfenahme zweckadäquater Instrumente‘ erfüllt werden kann. Die hier in zwei Stufen beschriebene instrumentelle Hierarchie kann darüber hinaus durch weitere Zweck-Mittel-Beziehungen tiefer gegliedert werden (vgl. *Horváth* (1993b), Sp. 673ff.).

<sup>63</sup> Vgl. *Schäffer* in *Biel* (2006), S. 369; *Hirsch* (2003), S. 261ff.

<sup>64</sup> *Günther* (2003), S. 163. Ebenso *Binder* (2006), S. 41ff.; *Schäffer/Steiners* (2005), S. 115; *Pietsch/Scherm* (2001), S. 212f. sowie bereits *Harbert* (1982), S. 145.

<sup>65</sup> Vgl. *Wall* (2008), S. 471; *Hirsch* (2003), S. 260. Die Lehrbücher von *Küpper* (2008) und *Littkemann* (Hrsg., 2006) verweisen im Untertitel explizit auf die Instrumente des Controlling.

<sup>66</sup> Vgl. für aktuelle Beispiele *Kück* (2008); *Nau* (2007); *Vollmuth* (2007); *Erichsen* (2007).

<sup>67</sup> *Wall* (2008), S. 471. Ebenso *Pietsch/Scherm* (2004a), S. 925f.

<sup>68</sup> Vgl. beispielhaft *Faaß* (2007).

<sup>69</sup> Vgl. z.B. *Parvis-Trevisany* (2006); *Zühlke* (2007); *Legenhausen* (1998).

<sup>70</sup> Vgl. z.B. *Schäffer/Steiners* (2005).

te<sup>71</sup> bis hin zu Spezialfragen<sup>72</sup>. Nicht zuletzt steht der Einsatz von Controlling-Instrumenten auch in der Unternehmenspraxis im Vordergrund.<sup>73</sup>

Der instrumentellen Perspektive des Controlling kommt demnach eine hohe Bedeutung zu, so dass Controlling-Instrumente als zentraler Bestandteil jeder Controlling-Konzeption zu verstehen sind. Controlling-Instrumente wurden hierbei bereits als Hilfsmittel gekennzeichnet, die ein Aufgabenträger zur Erfüllung der ihm übertragenen Controlling-Aufgaben nutzt. Die in einer Controlling-Konzeption diskutierten Instrumente dürfen daher nicht isoliert betrachtet werden, sondern sind stets im Zusammenhang mit den in der jeweiligen Konzeption postulierten Controlling-Aufgaben zu sehen. Da die dem Controlling zugesprochenen Aufgaben je nach konzeptionellem Ansatz jedoch deutlich variieren, muss die Vielfalt der Controlling-Konzeptionen berücksichtigt werden, um zu einem tiefer gehenden Verständnis von Controlling-Instrumenten zu gelangen. Im Folgenden werden daher ausgewählte Controlling-Konzeptionen hinsichtlich ihrer Aussagen über Aufgaben und Instrumente des Controlling analysiert. Wegen ihrer Bedeutung für das gesamte Controlling bzw. für Controlling-Instrumente werden auch Aussagen zu den Zielen und Aufgabenträgern des Controlling angeführt.

---

<sup>71</sup> Vgl. z.B. *Welling* (2000); *Hoffmann/Wüest* (1998).

<sup>72</sup> Vgl. z.B. *Schäffer* (2005).

<sup>73</sup> Vgl. *Wall* (2002), S. 75; *Schäffer/Steiners* (2005), S. 115.

## 4 Controlling-Instrumente in ausgewählten Controlling-Konzeptionen

Dieser Beitrag kann nicht das gesamte Spektrum existierender Controlling-Konzeptionen<sup>74</sup> wiedergegeben; daher ist eine adäquate Auswahl zu treffen. Es erscheint angemessen, sich auf die im deutschsprachigen Raum bekanntesten Konzeptionen zu beschränken. Dabei wird auf eine von *Weber* et al. genutzte Kategorisierung zurückgegriffen.<sup>75</sup> Darüber hinaus sind einer konzeptionellen Richtung zumeist mehrere Vertreter zuzurechnen, die diese in mehr oder weniger einheitlicher Weise propagieren. Auch hier ist demnach eine Auswahl nötig. Diese Auswahl wurde auf Basis des Verbreitungsgrads vorgenommen, die die von den Vertretern der Controlling-Konzeptionen geschriebenen Lehrbücher aufweisen.<sup>76</sup> Auf Basis der geschilderten Überlegungen wurden die folgenden Konzeptionen und Vertreter ausgewählt;<sup>77</sup> die Nennung erfolgt in der Reihenfolge der zeitlichen Entwicklung der Konzeptionen:

- *Controlling als Informationsversorgung nach Reichmann*<sup>78</sup>
- *Controlling als erfolgszielorientierte Planung und Kontrolle nach Hahn und Hungenberg*

---

<sup>74</sup> Einen Überblick über die konzeptionelle Vielfalt geben z.B. die Sammelwerke von *Weber/Hirsch* (Hrsg., 2002) sowie von *Scherm/Pietsch* (Hrsg., 2004).

<sup>75</sup> Vgl. *Weber* et al. (2006), S. 30f. und *Weber/Schäffer* (2008), S. 20ff.

<sup>76</sup> Vgl. *Schäffer/Binder/Gmür* (2006). Die Bedeutung von Lehrbüchern für die Verbreitung von Controlling-Konzeptionen hebt *Wall* hervor (vgl. *Wall* (2008), S. 464).

<sup>77</sup> Weitere bekannte, hier jedoch nicht behandelte Controlling-Konzeptionen (vgl. *Küpper* (2008), S. 20ff.; *Wall* (2008) S. 469) sind zudem *Controlling als Effektivitäts- und Effizienz-sicherung* nach *Dyckhoff* und *Ahn* (vgl. *Ahn/Dyckhoff* (2004)) sowie die *reflexionsorientierte Controlling-Konzeption* nach *Scherm* und *Pietsch* (vgl. *Pietsch/Scherm* (2004b)).

<sup>78</sup> *Reichmann* wird bei *Weber* et al. (2006) zwar nicht als Vertreter der *informationsorientierten Controlling-Konzeption* genannt, ist jedoch nach gängiger Auffassung (vgl. für viele *Hess* (2002a), S. 45) sowie nach eigener Aussage als solcher zu betrachten: „... *Reichmann* und *Heigl*, die Controlling als Beschaffung, Aufbereitung und Koordination von Informationen definieren ...“ (*Reichmann* (2006), S. 2, Herv. i. Orig.).

- *Controlling als Koordination von Führungsteilsystemen nach Horváth*
- *Controlling als Koordination des gesamten Führungssystems nach Küpper*
- *Controlling als Rationalitätssicherung der Führung nach Weber und Schäffer*

Die Auswahl wird zudem ergänzt durch die hier vertretene Konzeption

- *Controlling als wertschöpfungsorientierte Führungsteilfunktion nach Becker*

sowie zur Berücksichtigung der Unternehmenspraxis durch das

- *Controller-Leitbild des Internationalen Controller Vereins.*

#### 4.1 Controlling-Konzeption von *Reichmann*<sup>79</sup>

*Reichmann* definiert Controlling als „zielbezogene Unterstützung von Führungsaufgaben, die der systemgestützten Informationsbeschaffung und Informationsverarbeitung zur Planerstellung, Koordination und Kontrolle dient; es ist eine rechnungswesen- und vortextsystemgestützte Systematik zur Verbesserung der Entscheidungsqualität auf allen Führungsstufen der Unternehmung.“<sup>80</sup> *Reichmann* nennt als Funktion des Controlling somit die adäquate **Informationsversorgung** aller Managementebenen und hebt dabei die Bedeutung der Informationstechnologie hervor.<sup>81</sup>

Als Ziele, an denen sich das Controlling auszurichten hat, gibt er die als Erfolg, Rentabilität oder Produktivität ausgeprägte Wirtschaftlichkeit sowie die Liquidität an. Die Controlling-Aufgaben verortet *Reichmann* überwiegend in Prozessen der Kommunikation und der Informationsverarbeitung, welche sich in drei Dimensionen abbilden lassen: gemäß den Funktionsbereichen der Unternehmen (z.B. Beschaffung, Produktion, Mar-

---

<sup>79</sup> Vgl. im Folgenden insb. *Reichmann* (2006), S. 1-18.

<sup>80</sup> *Reichmann* (2006), S. 13 (Herv. i. Orig. getilgt).

keting), gemäß den Informationskategorien (z.B. Kosten / Leistungen, Aufwendungen / Erträge, nicht-monetäre Größen) sowie gemäß des Zeithorizonts (strategisch, operativ).<sup>82</sup> Die Summe der einer Dimensionsausprägung zuordenbaren Controlling-Aufgaben ergeben dann z.B. den Aufgabenbereich des Beschaffungs-Controlling, des Kosten- und Erfolgs-Controlling oder des strategischen Controlling.<sup>83</sup> Entsprechend seines führungsunterstützenden Verständnisses von Controlling nennt *Reichmann* als Träger der Controllingaufgaben vorrangig Controller als Inhaber eigenständiger Stellen.<sup>84</sup>

Der Controller wählt aus dem durch die (informationsorientierte) Controlling-Konzeption vorgegebenen „Methodenvorrat“<sup>85</sup> diejenigen Controlling-Instrumente aus, die er im Unternehmen einsetzen will. *Reichmann* unterscheidet dabei zwischen betriebswirtschaftlichen Instrumenten und DV-technischen Instrumenten. Als Synonym für Instrument nutzt er den Begriff ‚Applikation‘ und zählt dazu Methoden, Techniken und Verfahren.<sup>86</sup> Die Controlling-Instrumente lassen sich den definierten Aufgabenbereichen zuordnen (z.B. Instrumente des Kosten- und Erfolgs-Controlling).

---

<sup>81</sup> Vgl. *Reichmann* (2004), S. 86.

<sup>82</sup> Basierend auf seinem entscheidungsorientierten Grundverständnis der Betriebswirtschaftslehre erwähnt *Reichmann* zudem eine Strukturierung der Controlling-Aufgaben gemäß den Phasen des Entscheidungsprozesses.

<sup>83</sup> Das Lehrbuch von *Reichmann* ist im Wesentlichen nach diesen Aufgabenbereichen strukturiert.

<sup>84</sup> Allerdings schränkt *Reichmann* ein, dass insb. in „Kleinunternehmen [...] die Geschäftsführungsaufgaben nicht selten in Personalunion mit den Controllingaufgaben wahrgenommen“ werden (*Reichmann* (2006), S. 17).

<sup>85</sup> *Reichmann* (2006), S. 14.

<sup>86</sup> Vgl. *Reichmann* (2006), S. 13f. Controlling-Instrumente werden zwar zunächst unter der Überschrift ‚Die Controllingapplikation‘ behandelt, im weiteren Verlauf seines Lehrbuches verwendet *Reichmann* jedoch überwiegend die Begriffe Instrumente und Instrumentarium.

## 4.2 Controlling-Konzeption von *Hahn* und *Hungenberg*<sup>87</sup>

*Hahn* und *Hungenberg* nennen als Ziel des Controlling die Ergebnisoptimierung in Form einer Gewinnmaximierung bzw. insbesondere in Form einer Maximierung des Unternehmenswerts, jeweils unter Berücksichtigung der Liquiditätssicherung. Daraus resultiert die generelle Aufgabe (Funktion) des Controlling der „informationellen Sicherung bzw. Sicherstellung ergebnisorientierter Planung, Steuerung und auch Überwachung des gesamten Unternehmensgeschehens – vielfach verbunden mit einer Integrations- bzw. Systemgestaltungsfunktion, grundsätzlich verbunden mit einer Koordinationsfunktion.“<sup>88</sup>

Aus dieser generellen Aufgabe leiten *Hahn* und *Hungenberg* spezielle Nutzungs- und Gestaltungsaufgaben des Controlling ab. Die Nutzungsaufgaben beziehen sich auf die Unternehmensplanung und -kontrolle und dabei insbesondere auf die ergebnis- und liquiditätsorientierte Planungs- und Kontrollrechnung, auf das (interne<sup>89</sup>) Rechnungswesen als Dokumentationsrechnung sowie auf die primär ergebnisorientierte Informationserstellung und -erstattung. Die Gestaltungsaufgaben beziehen sich auf die für die Nutzungsaufgaben notwendigen Systeme, Verfahren und organisatorischen Strukturen. *Hahn* und *Hungenberg* verstehen Controlling primär als Führungsunterstützungsfunktion<sup>90</sup>, wobei die Controlling-Aufgaben neben Controllern auch von anderen Personen übernommen werden können<sup>91</sup>.

---

<sup>87</sup> Vgl. im Folgenden insb. *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 265-286.

<sup>88</sup> *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 272 (Herv. i. Orig. getilgt). Auch wenn *Hahn* und *Hungenberg* die grundsätzliche Kompatibilität ihres Verständnisses mit der Controlling-Konzeption von *Horváth* betonen (vgl. *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 272f. und S. 277), so heben sie im Gegensatz zu diesem die Koordination von Planung und Kontrolle besonders hervor (vgl. *Weber et al.* (2006), S. 30).

<sup>89</sup> Vgl. zu dieser Einschränkung die Erläuterung bei *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 279.

<sup>90</sup> Originäre Führungsaufgaben nehmen Controller lediglich in ihrer Rolle als Führungskraft (z.B. als Vorstand oder als Abteilungsleiter) wahr.

<sup>91</sup> Vgl. *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 280f.; *Hahn* (1997), S. 22.

Unter Controlling-Instrumenten verstehen *Hahn* und *Hungenberg* betriebswirtschaftliche Systeme und Verfahren, wobei diese in einem immer stärkeren Umfang IT-unterstützt eingesetzt werden. Die Instrumente des Controlling werden dabei den definierten Aufgabenkomplexen zugeordnet.<sup>92</sup>

### 4.3 Controlling-Konzeption von *Horváth*<sup>93</sup>

*Horváth* definiert Controlling auf einer systemtheoretischen Grundlage als „Subsystem der Führung, das Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung systembildend und systemkoppelnd ergebniszielorientiert koordiniert und so die Adaption und Koordination des Gesamtsystems unterstützt“<sup>94</sup>. Die **Koordinationsfunktion** des Controlling erstreckt sich somit nicht auf das Ausführungssystem (Primärkoordination), sondern lediglich auf die Führungsteilsysteme Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung (Sekundärkoordination). Die Funktion ist im Hinblick auf die Ergebnisziele des Unternehmens vorzunehmen.<sup>95</sup>

Zur Strukturierung der Aufgaben des Controlling nennt *Horváth* drei wichtige Dimensionen: Zielaspekte (operativ, strategisch), Verrichtungsaspekte (systembildend, systemkoppelnd) sowie Objektaspekte (das Planungs- und Kontrollsystem oder das Informationsversorgungssystem betreffend). Unter Systembildung sind der Entwurf und die Implementierung von aufeinander abgestimmten Systemen zu verstehen, unter Systemkopplung die laufende Abstimmung innerhalb der und zwischen den bestehenden Systemen.<sup>96</sup> Als Träger der beschriebenen Controlling-Aufgaben nennt *Horváth* den Controller, während Controlling - im englischen Sprachsinne als Steuerung verstanden - Aufgabe

---

<sup>92</sup> Vgl. *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 282.

<sup>93</sup> Vgl. im Folgenden insb. *Horváth* (2009), S. 123-126.

<sup>94</sup> *Horváth* (2009), S. 125.

<sup>95</sup> Vgl. *Horváth* (2009), S. 104f.

<sup>96</sup> Vgl. *Horváth* (2009), S. 102f.

der Manager ist und von den Controllern lediglich unterstützt wird.<sup>97</sup>

Zu den Instrumenten des Controlling zählt *Horváth* ideelle Hilfsmittel (Methoden, Techniken, Verfahren und Modelle) sowie die Informationsverarbeitung als reales Hilfsmittel. Zur Gliederung der Controlling-Instrumente nutzt er dieselben Dimensionen wie zur Strukturierung der Aufgaben des Controlling.<sup>98</sup>

#### 4.4 Controlling-Konzeption von *Küpper*<sup>99</sup>

*Küpper* sieht den „Kern des Controlling in der Koordination des Führungssystems“<sup>100</sup>, dem er als Subsysteme – neben dem Controlling – das Planungssystem, das Kontrollsystem, das Informationssystem, die Organisation sowie das Personalführungssystem zuordnet.<sup>101</sup> Aus dieser zentralen **Koordinationsfunktion** des Controlling leitet *Küpper* weitere Funktionen ab. Die reaktive Anpassungsfunktion und die proaktive Innovationsfunktion lassen sich als Koordination der Unternehmensführung mit der Unternehmensumwelt interpretieren. Die Servicefunktion konkretisiert die Koordinationsfunktion und äußert sich insbesondere in einer Bereitstellung geeigneter (Kordinations-) Methoden. Auch die Zielausrichtungsfunktion auf das oder die Unternehmensziel(e) spezifiziert die Koordinationsfunktion, kommt jedoch nicht alleine dem Controlling zu. Das Controlling hat sich nach Meinung von *Küpper* somit prinzipiell an allen Unternehmenszielen auszurichten, dennoch hebt auch er das Er-

---

<sup>97</sup> Vgl. *Horváth* (2009), S. 18.

<sup>98</sup> Vgl. *Horváth* (1993a), Sp. 327. Für eine weitergehende Strukturierung der Instrumente zur Systembildung und Systemkopplung vgl. *Horváth* (1993b), Sp. 671ff.

<sup>99</sup> Vgl. im Folgenden insb. *Küpper* (2008), S. 28-44.

<sup>100</sup> *Küpper* (2008), S. 32.

<sup>101</sup> *Küpper* betont, dass die seiner Konzeption zu Grunde liegende Koordination des Führungsgesamtsystems auch bei einer anderen Einteilung der Führungssysteme ihre Gültigkeit behält. *Küpper* fasst die Funktionsbreite der Koordinationsfunktion somit zwar weiter als *Horváth*, betont im Gegensatz zu diesem jedoch vor allem systemkoppelnde Aufgaben (vgl. *Zenz* (1998), S. 39).

folgsziel sowie das Ziel der Liquiditätssicherung besonders hervor.<sup>102</sup>

Aus den genannten Funktionen des Controlling resultieren als konkrete Aufgaben die Koordination innerhalb einzelner Führungssysteme sowie die Koordination zwischen mehreren Führungssystemen. Auf dieselbe Art und Weise lassen sich auch die Controlling-Instrumente gruppieren, wobei *Küpper* betont, dass als Instrumente des Controlling nur solche Hilfsmittel gezählt werden sollten, die zur Lösung von Koordinationsproblemen beitragen.<sup>103</sup> So genannte isolierte Controlling-Instrumente dienen der Koordination innerhalb eines Führungssystems, sie stellen jedoch keine spezifischen Instrumente des Controlling dar. So genannte übergreifende Controlling-Instrumente werden zur Koordination zwischen mehreren Führungssystemen genutzt und repräsentieren charakteristische Controlling-Instrumente.<sup>104</sup> Als Synonym für Instrumente nennt *Küpper* Methoden und Systeme.<sup>105</sup>

Auch *Küpper* betont die Notwendigkeit der Trennung einer funktionalen und einer institutionalen Perspektive des Controlling.<sup>106</sup> Controlling versteht er als „eigenständige Führungsfunktion“<sup>107</sup>, die von Managern oder sonstigen Stellen mit wahrgenommen oder aber von speziell dafür eingerichteten Controller-Stellen übernommen werden kann. So dürfte nach *Küpper* eine vollständige Übertragung aller Controlling-Aufgaben auf Controller nicht zweckmäßig sein.<sup>108</sup>

---

<sup>102</sup> Vgl. *Küpper* (2008), S. 33f.

<sup>103</sup> Vgl. *Küpper* (2008), S. 40.

<sup>104</sup> Daneben ordnet *Küpper* auch dem funktional, nach Produktionsfaktoren, nach Wirtschaftszweigen oder nach unternehmerischen Teileinheiten abgegrenzten Bereichscontrolling entsprechende Instrumente zu (vgl. *Küpper* (2008), S. 463f.).

<sup>105</sup> Vgl. *Küpper* (1993), Sp. 657.

<sup>106</sup> Vgl. *Küpper* (2008), S. 8.

<sup>107</sup> Vgl. *Küpper* (2008), S. 34.

<sup>108</sup> Vgl. *Küpper* (2008), S. 549.

#### 4.5 Controlling-Konzeption von *Weber* und *Schäffer*<sup>109</sup>

Gemäß *Weber*<sup>110</sup> und *Schäffer* stellt sich die „Rationalitätssicherung der Führung als originärer Inhalt und Kern des Controllings“<sup>111</sup> dar. Rationalitätsdefizite der Führung können in Form von Willens- und Könnensbeschränkungen auftreten, da Manager eigenständige Ziele verfolgen und individuell begrenzte Fähigkeiten besitzen. Dem Controlling obliegt es daher, diese Rationalitätsdefizite zu erkennen, zu vermeiden bzw. zu beseitigen oder zumindest zu verringern.<sup>112</sup> **Rationalitätssicherung** bedeutet daher eine Erhöhung der Wahrscheinlichkeit, dass das Führungshandeln trotz der genannten Schwachstellen rational erfolgt. Der zentrale Begriff der Rationalität wird dabei als Zweckrationalität verstanden, die sich wiederum als herrschende Auffassung anerkannter Experten zur Effektivität und Effizienz von Handlungen interpretieren lässt.<sup>113</sup> Als Aufgaben des Controlling lassen sich die Sicherstellung einer angemessenen Transparenz, die Sicherstellung der effektiven und effizienten Realisierung von Willensbildung, -durchsetzung und -kontrolle sowie die Sicherstellung einer angemessenen handlungsleitenden

---

<sup>109</sup> Vgl. im Folgenden insb. *Weber/Schäffer* (2008), S. 33-53.

<sup>110</sup> *Weber* vertrat zunächst eine (umfassende) koordinationsorientierte Controlling-Konzeption (vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. VII sowie *Küpper/Weber/Zünd* (1990)), trat diesem Verständnis jedoch später kritisch gegenüber (vgl. *Weber/Schäffer* (2000)). Daher entwickelte er zusammen mit seinem Schüler *Schäffer* die rationalitätssichernde Controlling-Konzeption (vgl. *Schäffer in Biel* (2006), S. 374f.) unter Rückgriff auf verhaltenswissenschaftliche Theorien und Erkenntnisse.

<sup>111</sup> *Weber/Schäffer* (2008), S. 43. *Weber* und *Schäffer* schränken dieses Verständnis auf Unternehmen ein, in denen Pläne zur Primärkoordination dominieren. Zur Kompatibilität der rationalitätssichernden Controlling-Konzeption mit anderen Führungskontexten vgl. *Weber* (2003).

<sup>112</sup> Dies sollte jedoch nur dann erfolgen, wenn die Kosten durch Rationalitätsverluste die Kosten der Rationalitätssicherung übersteigen (vgl. *Weber* (2001), S. 234).

<sup>113</sup> Rationalität ist somit nicht als absolutes Maß zu verstehen, sondern ist von den beteiligten Akteuren abhängig (vgl. *Weber/Schäffer* (2004), S. 461). Eine ausführliche Darstellung des zu Grunde liegenden Rationalitätsverständnisses findet sich bei *Weber/Schäffer/Langenbach* (2001), S. 46ff.

den Ordnung nennen.<sup>114</sup> Die Ausrichtung des Controlling erfolgt dabei grundsätzlich auf alle Unternehmensziele.<sup>115</sup>

Die Funktion der Rationalitätssicherung kommt zwar nicht alleine den Controllern zu, sie stellt jedoch den Schwerpunkt ihrer Tätigkeiten dar, so dass *Weber* und *Schäffer* diesbezüglich „mit Fug und Recht von einer originären Controlleraufgabe sprechen“<sup>116</sup>. Somit ist in ihrer Konzeption die funktionale und die institutionale Perspektive des Controlling weitgehend deckungsgleich.<sup>117</sup> Die führungsunterstützenden Aufgaben der Controller lassen sich zudem als Entlastungs-, Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben strukturieren.<sup>118</sup> Diese Aufgaben liegen „quasi »quer« zu den traditionell unterschiedenen Informations-, Planungs- und Kontrollaufgaben“<sup>119</sup>. Damit proklamieren *Weber* und *Schäffer*, dass die übrigen gängigen Controlling-Konzeptionen in den Ansatz des Controlling als Rationalitätssicherung der Führung „integrierbar sind“ und lediglich „kontextspezifische Ausprägungen“<sup>120</sup> dieses Ansatzes darstellen - abhängig vom aktuellen, zentralen Rationalitätsengpass eines Unternehmens.<sup>121</sup>

---

<sup>114</sup> Vgl. *Weber/Schäffer* (2004), S. 462.

<sup>115</sup> Vgl. *Wall* (2008), S. 467.

<sup>116</sup> *Weber/Schäffer* (2008), S. 42. Als weitere potenzielle Aufgabenträger nennen *Weber* und *Schäffer* u.a. die Manager selbst, interne Revisoren oder interne Berater. Zudem weisen sie darauf hin, dass auch die Controller ihrerseits Aufgaben übernehmen, die nicht der Rationalitätssicherung zuzurechnen sind (vgl. *Weber/Schäffer* (2004), S. 463).

<sup>117</sup> Dies ist eine logische Konsequenz aus der Feststellung, dass *Weber* und *Schäffer* ihre Konzeption induktiv aus den Tätigkeiten von Controllern in der Unternehmenspraxis ableiten. Diese Vorgehensweise stellt ein Alleinstellungsmerkmal ihrer Konzeption dar (vgl. dazu die Übersicht bei *Wall* (2008), S. 467) und wird von *Wall* pointiert als „Controlling ist, was Controller tun“ (*Wall* (2008), S. 470) beschrieben. Eine Diskussion der Alternativen der deduktiven und induktiven Herleitung von Controlling-Konzeptionen findet sich z.B. bei *Zenz* (1998), S. 31ff. oder bei *Küpper* (2008), S. 9ff.

<sup>118</sup> Vgl. *Weber/Schäffer/Prenzler* (2001).

<sup>119</sup> *Weber/Schäffer* (2008), S. 41.

<sup>120</sup> *Weber/Schäffer* (1999), S. 732 (beide Zitate).

<sup>121</sup> Vgl. dazu die Ausführungen bei *Weber/Schäffer* (1999), S. 740ff.

Zu den Instrumenten des Controlling zählen *Weber* und *Schäffer* alle diejenigen betriebswirtschaftlichen Methoden und Verfahren, die im Rahmen der Rationalitätssichernden Aufgaben eingesetzt werden.<sup>122</sup> Zur Strukturierung der Instrumente greifen die Autoren auf die traditionellen Aufgabenbereiche der Informationsversorgung sowie der unterschiedlichen Horizonte der Planung und Kontrolle zurück.<sup>123</sup>

#### 4.6 Controlling-Konzeption von *Becker*<sup>124</sup>

*Becker* definiert Controlling als „eine integrierte Aufgabe der Unternehmensführung [...], die im Dienste der Optimierung von Effektivität und Effizienz das initialisierende Anstoßen sowie das Ausrichten des Handelns von Betrieben auf den Zweck der Wertschöpfung sicherzustellen hat. Diese originäre Funktion des Controlling wird [...] als *Lokomotion* bezeichnet. Die Wahrnehmung der originären Funktion der Lokomotion setzt insbesondere eine begleitende Erfüllung von derivativen Funktionen des Controlling voraus. Hierzu zählen die *Sicherung wechselseitiger Abstimmung* (Integration, Koordination und Adaption) von Führung und Ausführung sowie die dementsprechende *Schaffung von Informationskongruenz* innerhalb der Führung und Ausführung.“<sup>125</sup> Insgesamt erwächst aus dieser führungsintegrativen sowie funktionsgenerischen Sicht des Controlling die Möglichkeit, Betriebe als **Controlled Managed Systems** zu betrachten.

Das Controlling soll in diesem Zusammenhang dazu beitragen, das unternehmerische „Oberziel der langfristigen Existenzsicherung“<sup>126</sup> zu erfüllen, indem es die Effektivität und die Effizienz

---

<sup>122</sup> Vgl. *Weber/Schäffer* (2004), S. 464. Zu den Zielsetzungen des Instrumenteneinsatzes zum Zwecke der Rationalitätssicherung vgl. *Pritsch/Weber* (2001), S. 177ff.

<sup>123</sup> Vgl. *Weber/Schäffer* (2008) sowie zusammenfassend *Flacke* (2006), S. 49ff.

<sup>124</sup> Vgl. im Folgenden insb. *Becker* (1999) sowie *Becker* (2009).

<sup>125</sup> *Becker* (2009), S. 58 (Herv. i. Orig.).

<sup>126</sup> *Becker* (1999), S. 10.

unternehmerischen Handelns erhöht. Die Ziele des Controlling lassen sich weiter hinsichtlich der Zielkategorien Wertziele, Produkt- und Marktziele, Prozessziele sowie Ressourcenziele spezifizieren.<sup>127</sup> Unter den zentralen Begriff der Wertschöpfung als Orientierungsrahmen der Lokomotionsfunktion können gleichrangig die Bedürfnisbefriedigung, die Bedarfsdeckung sowie die Entgelterzielung subsumiert werden.<sup>128</sup> Die Abstimmungsfunktion hat aus zeitlicher Perspektive gleichwohl im prä-situativen Kontext (Integration), im situativen Kontext (Koordination) wie auch im postsituativen Kontext (Adaption) zu erfolgen.<sup>129</sup> Die Informationsfunktion soll schließlich, unter Einhaltung des Wirtschaftlichkeitsgebots, eine größtmögliche Deckung zwischen Informationsnachfrage, -angebot und -bedarf sicherstellen.<sup>130</sup> Unter Berücksichtigung der Objekte des Controlling können aus den genannten Controlling-Funktionen konkrete Aufgaben abgeleitet werden.<sup>131</sup> Da *Becker* die Lokomotion neben der Gestaltung, der Lenkung und der Leitung zu den grundlegenden Funktionen der Unternehmensführung zählt,<sup>132</sup> werden die aus der originären Lokomotionsfunktion resultierenden Aufgaben vorrangig von Managern ausgeführt. Die sich aus den derivativen Funktionen der Abstimmung und der Information ergebenden Aufgaben werden hingegen hauptsächlich von Controllern ausgeübt.<sup>133</sup>

Diejenigen Hilfsmittel, die der Erfüllung der Lokomotions-, Abstimmungs- und Informationsaufgaben des Controlling dienlich sind, zählt *Becker* zu den Instrumenten des Controlling.

---

<sup>127</sup> Vgl. *Becker* (2009), S. 71.

<sup>128</sup> Vgl. *Becker* (1996a), S. 28ff.

<sup>129</sup> Vgl. *Becker* (1999), S. 8f.

<sup>130</sup> Vgl. *Becker* (1999), S. 9f.

<sup>131</sup> Vgl. *Becker* (2009), S. 74. Für eine andere Gliederung der Controlling-Aufgaben siehe *Becker* (1999), S. 11f.

<sup>132</sup> Vgl. *Becker* (2008b), S. 28.

<sup>133</sup> Vgl. *Becker* (1999), S. 7 und S. 10.

Dabei kann das Controlling prinzipiell auf alle betriebswirtschaftlichen Methoden, Verfahren und Techniken zurückgreifen.<sup>134</sup>

#### 4.7 Controller-Leitbild des *Internationalen Controller Vereins*<sup>135</sup>

Wie bereits erwähnt stellt sich das Controlling-Verständnis in den Betrieben als ebenso uneinheitlich dar wie in der Wissenschaft. Daher soll stellvertretend - wenn auch nicht notwendigerweise repräsentativ - für das Controlling-Verständnis der Unternehmenspraxis das Controller-Leitbild des *Internationalen Controller Vereins e.V.* (ICV) vorgestellt werden.

Der 1975 gegründete ICV versteht sich als Interessenvertretung der vorwiegend in Unternehmen im deutschsprachigen Raum tätigen Controller.<sup>136</sup> Das Controller-Leitbild des ICV<sup>137</sup> soll daher eine „pragmatische Ziel- und Aufgabenbeschreibung“ dessen sein, „was Controller sind und was Controller tun“, nicht jedoch ein „Erklärungsansatz im wissenschaftlichen Sinne“ und „keine theoretische Begründung der Rolle und Funktion der Controller“.<sup>138</sup> Nichtsdestotrotz bezeichnen *Weber* und *Schäffer* das Controller-Leitbild des ICV als „praxisnahe Controllingkonzeption“<sup>139</sup>.

Der ICV betrachtet sein Controller-Leitbild lediglich als Orientierungshilfe und betont, dass Leitbilder stets unternehmensindividuell entwickelt werden müssen. Das Leitbild des ICV besagt:

---

<sup>134</sup> Vgl. *Becker* (1990), S. 314.

<sup>135</sup> Vgl. im Folgenden insb. *Internationaler Controller Verein e.V.* (2007).

<sup>136</sup> Vgl. *Günther* (2006), S. 11.

<sup>137</sup> Der ICV hat das Controller-Leitbild der *International Group of Controlling* (IGC) übernommen, deren Gründungsmitglied er ist. Zur Ausarbeitung des Controller-Leitbilds der IGC hat der ICV nach eigener Aussage wesentlich beigetragen (vgl. *Internationaler Controller Verein e.V.* (2007), S. 8f.).

<sup>138</sup> *Internationaler Controller Verein e.V.* (2007), S. 35 (alle Zitate).

<sup>139</sup> *Weber/Schäffer* (2008), S. 19.

Controller gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit eine Mitverantwortung für die Zielerreichung. Das heißt:

- *Controller sorgen für Strategie-, Ergebnis-, Finanz- und Prozesstransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.*
- *Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend das zukunftsorientierte Berichtswesen.*
- *Controller moderieren und gestalten den Management-Prozess der Zielfindung, der Planung und der Steuerung so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.*
- *Controller leisten den dazu erforderlichen Service der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung.*
- *Controller gestalten und pflegen die Controllingssysteme.*

**Abbildung 3: Leitbild des Internationalen Controller Vereins**<sup>140</sup>

Der ICV versteht Controlling als Prozess der zielorientierten Planung und Steuerung und somit als Führungsfunktion. Die führungsunterstützenden Tätigkeiten der Controller verlaufen dabei parallel zum Managementprozess, so dass Controlling im Zusammenspiel von Controllern und Managern erbracht wird.<sup>141</sup> Controller werden als „Managementpartner“<sup>142</sup> verstanden. Die Aufgaben der Controller gegenüber den Managern werden unter Rückgriff auf den Ansatz von *Weber* und *Schäffer* in Entlastungs-, Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben strukturiert.<sup>143</sup> Controller müssen dazu nicht nur „die Instrumente beherrschen, die zur Ermittlung, Planung und Kontrolle von Ergebnissen und anderen betriebswirtschaftlichen Sachverhalten

<sup>140</sup> Internationaler Controller Verein e.V. (2007), S. 9.

<sup>141</sup> Diese Auffassung wird mit dem bekannten Schnittstellenbild symbolisiert, vgl. z.B. bei *Weber/Schäffer* (2008), S. 20.

<sup>142</sup> Internationaler Controller Verein e.V. (2008), S. 15.

<sup>143</sup> Siehe Kap. 4.5. Der ICV selbst (vgl. *Internationaler Controller Verein e.V.* (2007), S. 36) vertritt ebenso wie die Mehrheit seiner Mitglieder (vgl. *Weber et al.* (2006), S. 31) die rationalitätssichernde Controlling-Konzeption von *Weber* – der seit Oktober 2008 Vorsitzender des Kuratoriums des ICV ist - und *Schäffer*.

erforderlich sind“<sup>144</sup>, sondern sollen auch für die „Weiterentwicklung der Nutzung und Implementierung von Controllinginstrumenten“<sup>145</sup> sorgen.

#### 4.8 Synthese

Eine Gegenüberstellung der vorgestellten Konzeptionen des Controlling macht zunächst deutlich, dass es im Zeitverlauf zu einer inhaltlichen Ausweitung der dem Controlling zugerechneten Funktionen kam.<sup>146</sup> Das enge informationsorientierte Controlling-Verständnis<sup>147</sup> stellt den Ausgangspunkt dieses „Upgrading“<sup>148</sup>-Prozesses dar, an dessen (vorläufigem) Ende die umfassenden Controlling-Ansätze der Rationalitätssicherung<sup>149</sup> sowie auch der Wertschöpfungsorientierung der Unternehmensführung stehen.<sup>150</sup>

Vergleicht man die in den verschiedenen Konzeptionen jeweils genannte Zielausrichtung des Controlling, so lassen sich „im Wesentlichen [!] zwei Lager“<sup>151</sup> unterscheiden: Der eine Teil der Konzeptionen richtet die Aktivitäten des Controlling an Erfolgszielen, ggf. auch von Finanzziele aus, der anderer Teil an prinzipiell allen Zielen des Unternehmens. Eine Ausnahme stellt diesbezüglich die Konzeption von *Becker* dar, da sie die Ausrichtung der Aktivitäten des Controlling auf die betriebsbegründende Zwecksetzung der Wertschöpfung vorsieht.<sup>152</sup>

---

<sup>144</sup> Internationaler Controller Verein e.V. (2008), S. 21.

<sup>145</sup> Internationaler Controller Verein e.V. (2007), S. 41.

<sup>146</sup> Vgl. *Pietsch/Scherm* (2004b), S. 531.

<sup>147</sup> Vgl. *Hess* (2002a), S. 45.

<sup>148</sup> *Kieser* (2003), S. 18.

<sup>149</sup> Vgl. *Beckmann/Huch* (2002), S. 155; *Pietsch/Scherm* (2004b), S. 531.

<sup>150</sup> Auch die hier nicht vorgestellte reflexionsorientierte Controlling-Konzeption sowie die Konzeption des Controlling als Effektivitäts- und Effizienz-sicherung sind als solche weiten Ansätze anzusehen.

<sup>151</sup> *Zenz* (1998), S. 35.

<sup>152</sup> Vgl. *Becker* (1990), S. 10. Darüber hinaus betont *Becker* die Ausrichtung am Oberziel der langfristigen Existenzsicherung.

Der Wertschöpfungszweck umfasst im Falle der Konkretisierung in Ziele in enger Sicht durchaus auch Erfolgs- und Finanzziele, berücksichtigt jedoch in weiterer Sicht zusätzlich werttreibende Faktoren in der Ressourcen-, der Prozess- sowie der Produkt- und Marktperspektive. Die Zielsetzung dieser Konzeption bleibt damit einerseits deutlich konkreter als Konzeptionen mit bloßem Verweis auf das gesamte Zielsystem eines Betriebes. Andererseits umschließt diese Ausrichtung an der den Bestand von Betrieben begründenden und sichernden Wertschöpfungszwecksetzung implizit durchaus die Idee, betriebliches Handeln durch eine innerhalb der Unternehmensführung stattfindende Absicherung bedingter Rationalität zu optimieren.

Die nachfolgende Abbildung 4 gibt unter Rückgriff auf den Funktionsumfang und die Orientierung des Controlling einen zusammenfassenden Gesamtüberblick über die vorgestellten Controlling-Konzeptionen:

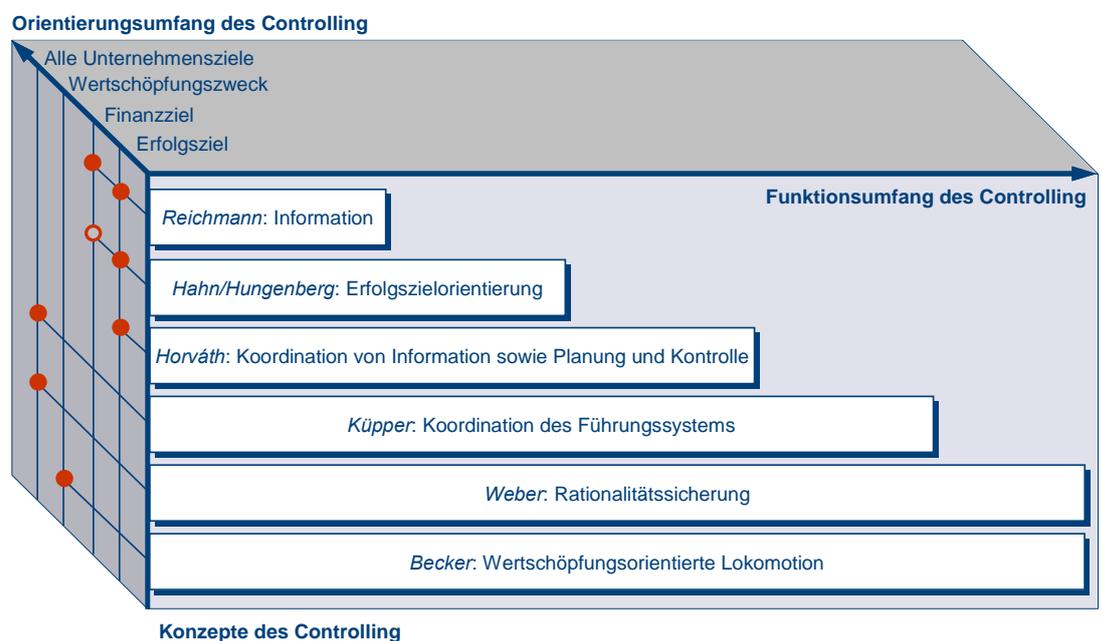


Abbildung 4: Synopse bedeutsamer Controlling-Konzeptionen<sup>153</sup>

<sup>153</sup> Darstellung in weiter Anlehnung an Schweitzer/Friedl (1992), S. 148. Das Controller-Leitbild des ICV wurde nicht in die Grafik aufgenommen.

In der Mehrzahl der Konzeptionen sind die institutionalen und die funktionalen Aspekte des Controlling nicht deckungsgleich, wobei neben Controllern insbesondere Manager als bedeutsame Träger von Controlling-Aufgaben genannt werden. Die Controlling-Aufgaben variieren entsprechend mit den in den Konzeptionen definierten Funktionen des Controlling. Da die Instrumente des Controlling einheitlich in Abhängigkeit der jeweiligen Aufgaben abgegrenzt und strukturiert werden, bedeutet dies, dass ein allgemeingültiger Überblick über die Instrumente des Controlling nicht gelingen kann. Eine Aufzählung von Controlling-Instrumenten setzt stets einen bestimmten konzeptionellen Standpunkt voraus,<sup>154</sup> wobei ein weites Controlling-Verständnis zu einer umfassenden Nennung von Controlling-Instrumenten führt<sup>155</sup> und umgekehrt. In Abbildung 5 sind diejenigen Instrumente ersichtlich, die von den Vertretern der hier ausgewählten Controlling-Konzeptionen zu den Instrumenten des Controlling gezählt werden. Im Vergleich dazu bietet Abbildung 6 eine Übersicht über die in aktuellen, praxisorientierten Büchern behandelten Controlling-Instrumente.

---

<sup>154</sup> Vgl. *Pietsch/Scherm* (2004b), S. 548; *Wall* (2008), S. 472; *Flacke* (2006), S. 49; *Pritsch/Weber* (2001), S. 172ff.; *Faaß* (2007), S. 92. Diese Forderung wird jedoch nicht immer erfüllt: „Arbeiten, die sich mit Controlling-Instrumenten insgesamt beschäftigen, treffen zum Teil eine recht willkürliche Auswahl unter den Verfahren, die sie dem Controlling-Instrumentarium zuordnen.“ (*Pritsch/Weber* (2001), S. 175). *Scherm* und *Pietsch* unterscheiden elegant zwischen „Controllinginstrumenten in einem engeren Sinn“ und „Instrument[en] des (reflexionsorientierten) Controlling in einem sehr weiten Sinne“. Basierend auf ihrem reflexionsorientierten Controlling-Verständnis zählen sie zu erster Kategorie nur diejenigen Instrumente, die „einen für die Entscheidungsreflexion typischen kritischen Vergleich“ implizieren. Alle anderen Instrumente, die „in Abhängigkeit von den Gegebenheiten des Einzelfalls auch im Controlling einsetzbar“ seien, zählen sie hingegen zur zweiten Kategorie (alle Zitate: *Pietsch* (2003), S. 139f.).

<sup>155</sup> Vgl. *Pietsch/Scherm* (2001), S. 209.

	Reichmann	Hahn/Hungenberg	Horváth	Küpper	Becker	Weber/Schäffer
<b>Controlling-Instrumente</b>						
<b>Isolierte Instrumente</b>						
<b>Informationssystem</b>						
<b>Informationsbedarfsanalysen</b>	x		x	x	x	
<b>Investitionsrechnung</b>						
Standardinstrumente (Kapitalwertmethode usw.)	x	x	x	x	x	x
Instrumente bei Unsicherheit (z.B. Realoptionsansatz)	x	x	x		x	x
<b>Kostenrechnung und Kostenmanagement</b>						
Plankostenrechnung	x	x	x	x	x	x
Deckungsbeitragsrechnung	x	x	x	x	x	x
Prozesskostenrechnung/Activity based Costing	x	x	x	x	x	x
Wertanalyse/Gemeinkostenwertanalyse	x	x	x	x	x	
Zero-Base-Budgeting		x	x	x	x	x
Target Costing	x	x	x	x	x	x
Lebenszyklusanalyse/-kostenrechnung	x	x	x	x	x	x
<b>Integration(-sbedarf) mit externer Rechnungslegung</b>	x	x	x	x	x	x
<b>Berichtssysteme</b>	x	x	x	x	x	x
<b>Planungssystem</b>						
<b>Verfahren der Plankoordination</b>		x	x	x	x	
<b>Planungsverfahren des Operations Research</b>						
Simulationsmodelle (z.B. Monte-Carlo)		x		x	x	x
Optimierungsmodelle (z.B. Simplex)	x	x		x	x	
<b>Integrierte Planungsmodelle/-rechnungen</b>		x		x	x	
<b>Kontrollsystem</b>						
<b>Abweichungsanalysen</b>	x	x	x	x	x	x
<b>Übergreifende Instrumente</b>						
<b>Budgetierungssysteme</b>						
Budgetvorgabe (z.B. input-, outputorientiert)			x	x	x	x
Budgetierungsverfahren (z.B. Gegenstromverfahren)		x	x	x	x	x
Integration von Anreizsystemen				x	x	
<b>Kennzahlen- und Zielsysteme</b>						
Formen (z.B. relative, absolute)	x	x	x	x	x	x
Wertorientierte Kennzahlen	x	x	x	x	x	x
Benchmarking	x	x	x		x	x
Balanced Scorecard	x	x	x	x	x	
Integration von Anreizsystemen		x		x	x	
<b>Verrechnungspreissysteme</b>						
Formen (z.B. markt-, kostenorientiert)			x	x	x	x
Integration von Anreizsystemen				x	x	

Abbildung 5: Überblick über die Behandlung von Controlling-Instrumenten durch ausgewählte Fachvertreter<sup>156</sup>

<sup>156</sup> In enger Anlehnung an Wall (2008), S. 473. Die Strukturierung der Controlling-Instrumente orientiert sich dabei an Küpper (2008), S. 41.

Controlling-Instrument	Vollmuth (2007)	Kück (2008)	Nau (2007)
ABC-Analyse	X		
Abweichungsanalyse		X	
Anforderungen des E-Commerce an das Controlling	X		
Auftragsgrößenanalyse	X		
Balanced Scorecard	X	X	X
Benchmarking	X	X	
Break-Even-Analyse	X	X	
Budgetierung		X	X
Cash-Flow-Rechnung		X	X
Checklisten			X
Deckungsbeitragsrechnung	X	X	(X)
Engpass-Analyse	X		
Erfahrungskurve	X		
Finanzplan/Finanzbudget		X	
Investitionsrechnung, dynamisch	X	X	X
Investitionsrechnung, statisch	X		X
Kalkulationsverfahren/Betriebsabrechnung			X
Kennzahlen		X	X
Kennzahlensysteme		(X)	X
Konkurrenzanalyse	X		
Kostenartenrechnung			X
Kostenstellenrechnung			X
Kurzfristige Erfolgsrechnung	X	X	(X)
Liquiditätsplanung/-überwachung		X	(X)
Lücken-Analyse	X		
Make-or-Buy-Analyse	X	X	
Nutzen-Provision (Deckungsbeitrags-Provision)	X		
Operative Planung		X	(X)
Planbilanzen/-GuV-Rechnungen		X	(X)
Portfolio-Analyse	X	X	X
Potenzial-Analyse	X		
Preisgrenzenermittlung		X	
Produktlebenszyklusanalyse	X		X
Prognoserechnung		X	
Projektcontrolling			X
Prozesskostenrechnung	X		X
Qualitätsmanagement	X		X
Qualitätszirkel	X		
Rabatt-Analyse	X		
Reporting/Berichtswesen		X	(X)
Risikocontrolling		X	
Sensitivitätsanalyse/Szenariotechnik	X		
Stärken-Schwächen-Analyse (SWOT, SOFT)	X	X	
Unternehmensbewertung			X
Verkaufsgebiet-Analyse	X		
Verrechnungs-/Transferpreise		X	X
Wertanalyse	X		
Wertorientierte Unternehmensführung (EVA, DCF)	X	X	(X)
XYZ-Analyse	X		
Zielkostenrechnung/-management/Target Costing	X		X

X: Instrument wird (ausführlich) behandelt (X): Instrument wird (eher skizzenhaft) erwähnt

Abbildung 6: Überblick über die Behandlung von Controlling-Instrumenten in ausgewählten, praxisorientierten Büchern<sup>157</sup>

<sup>157</sup> Zu den Daten vgl. Vollmuth (2007), Nau (2007) und Kück (2008).

Selbst bei einem gegebenen Aufgabenkatalog erscheint eine abschließende Auflistung aller relevanten Controlling-Instrumente jedoch als unrealistisches Unterfangen.<sup>158</sup> Dies kann zunächst mit der nahezu unüberschaubaren Menge an möglichen Controlling-Instrumenten begründet werden.<sup>159</sup> Darüber hinaus könnte eine solche Instrumentensammlung stets nur eine Momentaufnahme sein, da in der Wissenschaft<sup>160</sup>, in der Unternehmenspraxis<sup>161</sup> sowie durch Unternehmensberater<sup>162</sup> stetig neue Controlling-Instrumente entwickelt werden.

Betrachtet man die Gesamtheit der Instrumente, die über alle Konzeptionen hinweg dem Controlling zugerechnet werden, so muss die Kritik als berechtigt hingenommen werden, dass das Instrumentarium des Controlling mindestens die „gesamte, analytisch ausgerichtete, unternehmungsrechnerisch umsetzbare Betriebswirtschaftslehre umfaßt [!]“<sup>163</sup>.

---

<sup>158</sup> Vgl. *Horváth* (1993b), Sp. 676, der selbst jedoch eine sehr ausführliche Aufzählung von Controlling-Instrumenten präsentiert.

<sup>159</sup> Vgl. *Amshoff* (1993), S. 246; *Ziener* (1985), S. 43; *Hess* (2002a), S. 52; *Niedermayr* (1994), S. 115.

<sup>160</sup> Vgl. *Horváth* (1993b), Sp. 676; *Littkemann* (2006), S. 100.

<sup>161</sup> Vgl. *Reichmann* (2006), S. 14.

<sup>162</sup> Vgl. *Weber* (2002), S. 339.

<sup>163</sup> *Strobel* (1978), S. 422. Vgl. zu dieser Kritik *Pritsch/Weber* (2001), S. 175.

## 5 Präzisierung des Begriffs Controlling-Instrument

Die Analyse der Controlling-Konzeptionen unter dem Blickwinkel der Instrumente des Controlling hat weitere Fragen aufgeworfen, die im Folgenden untersucht werden sollen. So ist zunächst der Terminus Instrument zu ähnlichen Begriffen in Beziehung zu setzen. Darüber hinaus ist die Eigenständigkeit von Controlling-Instrumenten zu prüfen. Schließlich ist das Verhältnis von Controlling-Instrumenten und Informationstechnik zu klären.

### 5.1 Verhältnis des Begriffs Instrument zu ähnlichen Begriffen

Die Analyse der Controlling-Konzeptionen hat gezeigt, dass als Synonyme bzw. als Erläuterung für betriebswirtschaftliche Controlling-Instrumente jeweils alle oder ein Teil der Begriffe Methoden, Verfahren, Techniken und Modelle genannt wurden. *Töpfer* grenzte diese Begriffe für Planungs- und Kontrollsysteme wie nachfolgend dargelegt voneinander ab, wies jedoch darauf hin, dass sich eine eindeutige Abgrenzung dieser Termini äußerst schwierig gestalte.<sup>164</sup> Nichtsdestotrotz wurde seine Begriffsbestimmung von zahlreichen Autoren auch für das Controlling übernommen.<sup>165</sup>

*Töpfer* verwendet **Instrumente** als Sammelbegriff für Methoden, Verfahren, Techniken und Modelle. Unter **Methode** versteht er einen Denkprozess der Erkenntnisgewinnung, d.h. eine systematische Vorgehensweise zur Gewinnung und Verarbeitung von Informationen. Ein bestimmtes, methodisch geprägtes Vorgehen nennt er **Verfahren**. Als **Technik** bezeichnet er einen

---

<sup>164</sup> Vgl. im Folgenden *Töpfer* (1976), S. 167f. *Töpfer* selbst griff teilweise auf Definitionen seines akademischen Lehrers *Wild* zurück (vgl. *Wild* (1982), S. 146).

<sup>165</sup> Vgl. z.B. *Welge* (1988), S. 338; *Serfling* (1992), S. 119; *Legenhausen* (1998), S. 15.

programmierten Verfahrensablauf zur Problemlösung. Methoden, Verfahren und Techniken können in **Modellen** eingesetzt werden, in denen die Realität mehr oder minder vereinfacht abgebildet wird.

Auch an vielen anderen Stellen der Literatur findet sich im Zusammenhang mit Controlling-Instrumenten jede beliebige Teilmenge der soeben erklärten Begriffe, ohne jedoch jeweils darzulegen, warum gerade diese Begriffe herangezogen bzw. warum die nicht genannten Begriffe ausgeschlossen werden. So werden zur Konkretisierung von Controlling-Instrumenten z.B. genannt: Verfahren,<sup>166</sup> Verfahren und Techniken,<sup>167</sup> Methoden und Techniken,<sup>168</sup> Methoden und Modelle,<sup>169</sup> Methoden und Verfahren.<sup>170</sup>

Ausgehend von ihrer kognitionsorientierten Controlling-Konzeption<sup>171</sup> verstehen *Jonen* und *Lingnau* ein Controlling-Instrument nicht als Sammelbegriff für Methoden und Verfahren, sondern betonen, dass ein Controlling-Instrument auf einer **Methode** beruht.<sup>172</sup> Diese Aussage lässt sich in der hier dargelegten Sicht ergänzen: Eine betriebswirtschaftliche Methode beruht regelmäßig auf einer (oder ggf. mehreren) **Theorie(n)**. Darüber hinaus zählen *Jonen* und *Lingnau* auch die eingehenden Informationen und die ausgehenden Informationen als Ergebnis der Informationsverarbeitung sowie deren Präsentation und Kommunikation zum Controlling-Instrument.

Die mehr oder weniger abstrakten Methoden müssen zudem, um in Unternehmen praktische Anwendung finden zu können,

---

<sup>166</sup> Vgl. *Pietsch/Scherm* (2004b), S. 548.

<sup>167</sup> Vgl. *Hess* (2002a), S. 50.

<sup>168</sup> Vgl. *Ziener* (1985), S. 43. *Ziener* nennt darüber hinaus noch ‚Einrichtungen‘, ohne jedoch zu erläutern, was darunter zu verstehen sei.

<sup>169</sup> Vgl. *Schweitzer/Friedl* (1992), S. 158.

<sup>170</sup> Vgl. *Dellmann* (1996), S. 147.

<sup>171</sup> Vgl. *Lingnau* (2004).

<sup>172</sup> Vgl. *Jonen/Lingnau* (2007), S. 7f. Ebenso *Schäffer/Steiners* (2005), S. 116.

in **Verfahren** umgesetzt werden. Handelt es sich dabei um programmierte<sup>173</sup>, d.h. verbindlich festgelegte oder routinemäßig eingespielte Vorgehensweisen, so sind auch **Techniken** Bestandteile von Controlling-Instrumenten.

Schließlich finden zahlreiche, in der Controllingpraxis eingesetzte betriebswirtschaftliche Instrumente informationstechnologische Unterstützung.<sup>174</sup> Hess bezeichnet die im Controlling eingesetzten IT-Anwendungssysteme als **Werkzeuge des Controlling**<sup>175</sup> und nennt sie neben Zielen, Aufgaben, Aufgabenträgern und (betriebswirtschaftlichen) Instrumenten als weiteres Element von Controlling-Konzeptionen. Hier wird der folgenden Definition von Hess beigeplichtet: „Werkzeuge sind [IT-] Systeme, die den Einsatz von Instrumenten unterstützen.“<sup>176</sup>

Abbildung 7 gibt das soeben Gesagte in grafischer Form wieder. Verdeutlicht wird hier zudem, dass betriebswirtschaftliche Instrumente und Werkzeuge auf der Grundlage von Theorie(n) aus Technologien sowie aus Modellen bzw. zumindest auf der Basis von methodischen Erwägungen (die Bestandteil von Modellen sein können) abgeleitet und letztlich als Ressourcen genutzt werden, um (praxistaugliche) Informationen zur Erfüllung spezifischer Aufgaben durch bestimmte Aufgabenträger zu generieren.

Umsetzungsprobleme sind in diesem Zusammenhang stets dann zu erwarten, wenn die im theoretischen Kontext abgeleite-

---

<sup>173</sup> Zum Begriff der Programmierung vgl. *Kieser/Kubicek* (1992), S. 110.

<sup>174</sup> Dieser besonderen Fragestellung wird in Kapitel 5.3 eingehender nachzugehen sein.

<sup>175</sup> Vgl. *Hess* (2002a), S. 50f.; ebenso *Herzwurm/Hanssen* (2006), S. 36. Der Terminus ‚Werkzeug‘ ist dabei aus semantischer Sicht allerdings unglücklich, da er wie einleitend aufgezeigt eine Übersetzung des Wortes Instrument darstellt. Dasselbe gilt für das von *Hess* alternativ genutzte Wort ‚Tool‘, welches lediglich die englische Übersetzung von Werkzeug bzw. Instrument ist.

<sup>176</sup> *Hess* (2002a), S. 51. Der von *Hess* im Original benutzte Begriff ‚IuK‘-Systeme wurde mittlerweile weitgehend durch den auch in diesem Beitrag verwendeten Begriff ‚IT‘-Systeme ersetzt (vgl. *Stahlknecht/Hasenkamp* (2005), S. 11).

ten Mittel (Instrumente und Werkzeuge) nicht an den stets situativ geprägten Kontext der praktischen Realität angepasst sind.

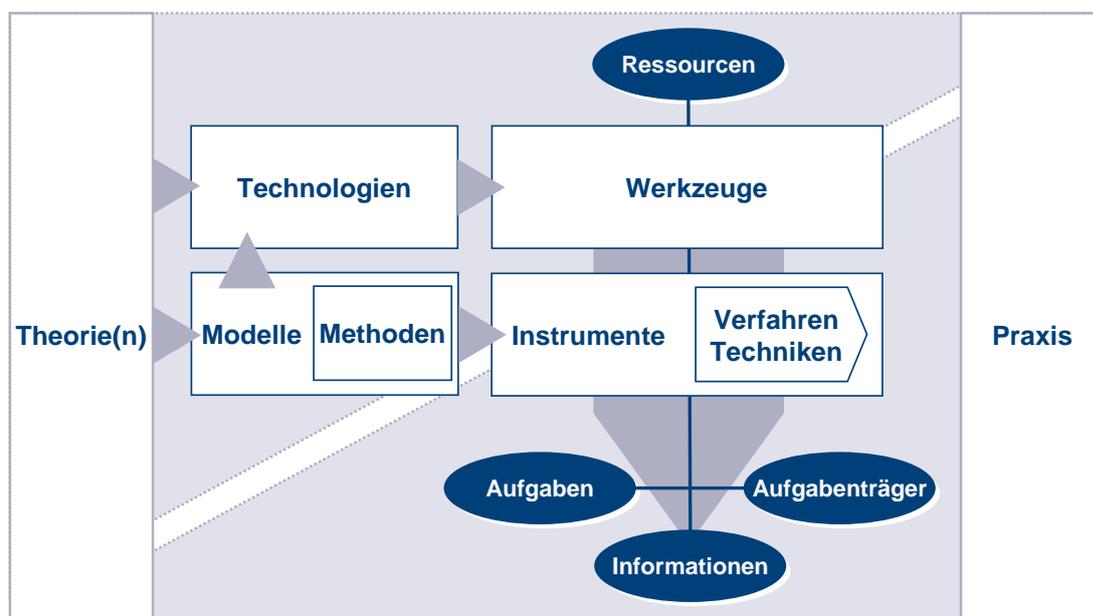


Abbildung 7: Instrumente und Werkzeuge des Controlling

Im Folgenden soll das hier aufgezeigte Begriffsverständnis anhand eines Beispiels verdeutlicht werden. Ein häufig genanntes Controlling-Instrument aus dem Aufgabenbereich des Kosten-, Erlös- und Ergebniscontrolling stellt die Kalkulation bzw. Kostenträgerstückrechnung von Produkten oder Dienstleistungen dar.<sup>177</sup> Zu diesem Zweck stehen zwei gänzlich unterschiedliche Herangehensweisen zur Verfügung, nämlich die progressive, kostenorientierte Kalkulationsmethode sowie die retrograde, marktpreisorientierte Kalkulationsmethode.<sup>178</sup> Während die progressive Methode den Blick in das Unternehmen hinein richtet und fragt, welche Kosten angefallen sind, lenkt die retrograde Methodik die Perspektive (zunächst) aus dem Unternehmen hinaus auf den Markt und wählt als Ausgangspunkt die erzielten Stückerlöse. Insbesondere für die progressive Methode stehen

<sup>177</sup> Vgl. für viele die empirische Umfrage von *Ossadnik/Barklage/van Lenge- rich* (2003), S. 61.

<sup>178</sup> Vgl. *Deimel/Isemann/Müller* (2006), S. 287.

mehrere Kalkulationsverfahren zur Verfügung, deren Einsatz von unterschiedlichen Rahmenbedingungen (z.B. vom Fertigungstyp) abhängig ist.<sup>179</sup> Dazu zählen z.B. die Verfahren der Divisionskalkulation oder die Verfahren der Zuschlagskalkulation. Innerhalb des Verfahrens der mehrstufigen Zuschlagskalkulation wird wiederum jedes Unternehmen seine eigene Technik anwenden. Unterschiede können sich dabei z.B. hinsichtlich der Anzahl der Zuschlagssätze oder der verwendeten Bezugsgrößen ergeben. Somit wird deutlich, dass Controlling-Instrumente stets auf einem standardisierten (methodischen) Kern beruhen, jedoch für den konkreten Einsatz unternehmensspezifisch anzupassen sind.<sup>180</sup>

## 5.2 Eigenständigkeit von Controlling-Instrumenten

Eine weitere bedeutsame Frage stellt sich dahingehend, ob das Controlling eigenständige Instrumente besitzt, oder ob es ‚nur‘ auf Instrumente zurückgreift, die bereits in anderen Teilgebieten (der Betriebswirtschaftslehre) verwendet werden und diese im Rahmen seiner spezifischen Aufgaben- und Problemstellungen einsetzt. Der Antwort auf diese Frage wird innerhalb des weiterhin andauernden Bestrebens nach „Selbstfindung und Akzeptanz“<sup>181</sup> des Controlling unterschiedliche Bedeutung beigegeben.

So zählt *Küpper* die Existenz spezifischer Instrumente nicht zu den Voraussetzungen für eine eigenständige betriebswirtschaftliche Teildisziplin Controlling<sup>182</sup>. Demgegenüber weisen *Jonen*

---

<sup>179</sup> Vgl. *Deimel/Isemann/Müller* (2006), S. 212f.

<sup>180</sup> Vgl. *Pietsch/Scherm* (2004b), S. 548.

<sup>181</sup> *Küpper* (2007), S. 735. Zwar stellt *Küpper* fest, dass „in den letzten 15 Jahren [...] Controlling zu einem akzeptierten betriebswirtschaftlichen Forschungs- und Lehrgebiet geworden“ (S. 735) ist, aber dennoch „widmet sich bis heute ein Teil des wissenschaftlichen Bemühens im Controlling der Frage, womit sich dieses offensichtlich als erfolgreich angesehene Fach im Kern befasse“ (S. 738).

<sup>182</sup> Vgl. *Küpper* (2008), S. 6f. *Küpper* fordert eine eigenständige Problemstellung, eine theoretische Fundierung sowie eine Bewährung der Konzepte in der Wirtschaftspraxis.

und *Lingnau* dem Vorhandensein spezieller Controlling-Instrumente „konstitutive Bedeutung“<sup>183</sup> für die Existenzberechtigung der Teildisziplin Controlling zu.

Aus diesem Grunde untersuchen *Jonen* und *Lingnau* „Standardwerke“<sup>184</sup> des Controlling sowie der Funktionaldisziplinen Beschaffung, Produktion und Absatz daraufhin, welche Instrumente in ihnen jeweils behandelt werden. Im Ergebnis stellen diese Autoren fest, dass es mit dem Berichtswesen, der Kostenrechnung sowie der Umweltanalyse einige hier sog. *exklusive Controlling-Instrumente*<sup>185</sup> gibt, die nicht in den Beschaffungs-, Produktions- und Absatzlehrbüchern diskutiert werden (siehe Abbildung 8).

Diese Analyse ist jedoch insoweit zu kritisieren, als dass die Ansicht vorherrscht, dass „Controllinginstrumente eine Teilmenge von Führungsinstrumenten darstellen“<sup>186</sup>. Daher scheint weniger die Frage der Abgrenzung der Instrumente des Controlling von den Instrumenten anderer Funktionaldisziplinen relevant, als vielmehr deren Abgrenzung von den Instrumenten anderer Führungsfunktionen.

*Wall* führt deshalb ebenfalls eine Analyse der Behandlung von Instrumenten in Lehrbüchern durch, vergleicht jedoch Controlling-Werke mit Büchern der Führungsfunktion Organisation.<sup>187</sup>

---

<sup>183</sup> *Jonen/Lingnau* (2007), S. 6.

<sup>184</sup> *Jonen/Lingnau* (2007), S. 10. Die dabei ausgewählten Controlling-Bücher sind (jeweils in älteren Auflagen) *Horváth* (2009), *Reichmann* (2006) und *Steinle/Daum* (Hrsg., 2007).

<sup>185</sup> Für eine Erläuterung der übrigen, in Abbildung 8 genannten Instrumentenklassen siehe *Jonen/Lingnau* (2007), S. 11f.

<sup>186</sup> *Schäffer/Steiners* (2005), S. 117. Siehe auch *Küpper/Weber/Zünd* (1990), S. 288; *Welge* (1988), S. 339; *Pietsch/Scherm* (2004b), S. 549.

<sup>187</sup> Vgl. im Folgenden *Wall* (2002). *Wall* untersucht ältere Auflagen der folgenden Controlling-Lehrbücher: *Reichmann* (2006), *Horváth* (2009), *Weber/Schäffer* (2008), *Küpper* (2008) und *Hahn/Hungenberg* (2001).

Instrument	Beschaffungs- instrument	Produktions- instrument	Absatz- instrument	Controlling- instrument	Instrumentencharakter
ABC-Analyse	X	X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Abweichungsanalyse			X	X	ambiguitives I.
Balanced Scorecard			X	X	ambiguitives I.
Befragung			X		exklusives Funktionsbereichs-I.
Benchmarking	X		X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Berichtswesen				X	<b>exklusives Controlling-I.</b>
Bestellmengenbestimmung	X				exklusives Funktionsbereichs-I.
Bewegungsstudien		X			exklusives Funktionsbereichs-I.
Break-Even-Analyse		X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Budgetierung			X	X	ambiguitives I.
Clusteranalyse			X		exklusives Funktionsbereichs-I.
Conjoint-Analyse			X	X	ambiguitives I.
Deckungsbeitragsrechnungen		X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Dependenzanalyse			X		exklusives Funktionsbereichs-I.
Diskriminanzanalyse			X		exklusives Funktionsbereichs-I.
Entscheidungsbaum		X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Erfahrungskurve/Lernkurve		X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Frühwarnsysteme/-auklärungssysteme	X	X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
GAP-Analyse	X		X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Gozintograph		X		X	ambiguitives I.
Interdependenzanalyse			X		exklusives Funktionsbereichs-I.
Investitionsrechnungen		X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Kennzahlen/Kennzahlensysteme (ROI)	X	X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Konkurrenzanalyse			X		exklusives Funktionsbereichs-I.
Kostenrechnung				X	<b>exklusives Controlling-I.</b>
Kostenvergleichsrechnung			X	X	ambiguitives I.
Kreativitätstechniken	X		X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Lagermengenbestimmung		X			exklusives Funktionsbereichs-I.
Lebenszyklusanalyse			X	X	ambiguitives I.
Losgrößenplanung/-optimierung		X			exklusives Funktionsbereichs-I.
Marktanalyse	X		X		bereichsübergreifendes Drittbereichs-I.
Maschinenbelegungsplan		X			exklusives Funktionsbereichs-I.
Netzplantechnik		X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Portfolioanalyse	X	X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Prognoseverfahren	X	X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Programmgesteuerte Bedarfsermittlung	X	X			bereichsübergreifendes Drittbereichs-I.
Regressionsanalyse			X		exklusives Funktionsbereichs-I.
Retrograde Terminierung		X			exklusives Funktionsbereichs-I.
Risikoanalyse		X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Scoringsmodelle/Nutzwertanalyse	X	X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Sensibilitäts-/Sensitivitätsanalyse	X	X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Stücklisten zur Bedarfsplanung	X	X			bereichsübergreifendes Drittbereichs-I.
SWOT		X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Szenarioanalyse	X		X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Target-Costing	X	X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Umweltanalyse				X	<b>exklusives Controlling-I.</b>
Verbrauchsgesteuerte Bedarfsermittlung	X				exklusives Funktionsbereichs-I.
Wertanalyse	X	X	X	X	bereichsübergreifendes Controlling-I.
Wirtschaftlichkeitsanalyse			X	X	ambiguitives I.
XYZ-Analyse	X	X			bereichsübergreifendes Drittbereichs-I.

Abbildung 8: Nennung von Instrumenten in betriebswirtschaftlichen Lehrbüchern<sup>188</sup>

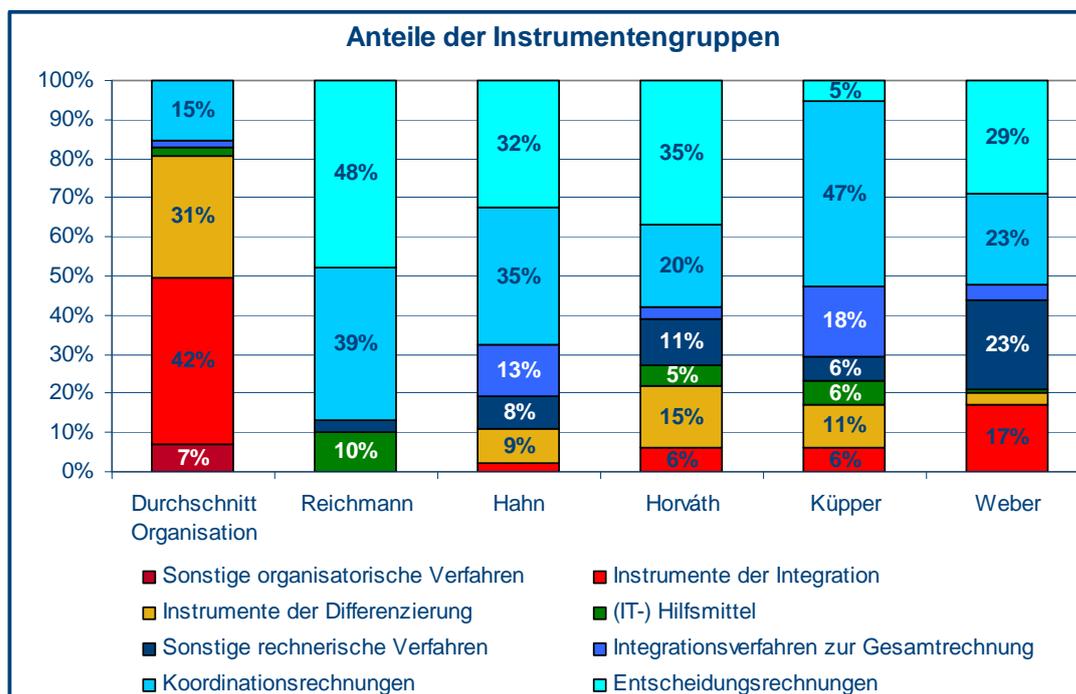
<sup>188</sup> Jone/Lingnau (2007), S. 13.

Ausgangspunkt ihrer Untersuchung ist die Feststellung, dass die koordinationsorientierte(n) Controlling-Konzeption(en) u.a. deshalb kritisiert wird (werden),<sup>189</sup> weil die Thematik der Koordination auch in der betriebswirtschaftlichen Teildisziplin Organisation eine zentrale Rolle spielt.<sup>190</sup> Da sich die Koordinationsfunktion somit offensichtlich nicht als alleiniges Abgrenzungsmerkmal des Controlling eigne, untersucht *Wall*, ob darüber hinaus ein spezifisches Instrumentarium die Eigenständigkeit des Controlling begründen könne. Sie kommt nicht nur zu dem Ergebnis, dass der Behandlung von einzelnen Instrumenten in Controlling-Lehrbüchern (durchschnittlich 53% Anteil am Gesamtinhalt) eine wesentlich höhere Bedeutung zukommt als in Organisations-Lehrbüchern (21%), sondern auch, dass große Unterschiede hinsichtlich der dargestellten Instrumente bestehen. Während in Controllingwerken überwiegend rechnerische Instrumente vorgestellt werden (Entscheidungsrechnungen, Koordinationsrechnungen, Integrationsverfahren zur Gesamtrechnung und sonstige rechnerische Verfahren - in Abbildung 9 in Blautönen dargestellt), konzentrieren sich Organisationswerke auf organisatorische Gestaltungsinstrumente (Instrumente der Differenzierung, Instrumente der Integration und sonstige organisatorische Instrumente - in Abbildung 9 in Rottönen dargestellt). Die Behandlung von IT und sonstigen technischen Hilfsmitteln (in Abbildung 9 grün dargestellt) nimmt in etwa einen gleich geringen Umfang ein.

---

<sup>189</sup> Zur Kritik an der (den) koordinationsorientierten Controlling-Konzeption(en) siehe insb. *Weber/Schäffer* (2000); *Wall* (2000); *Schneider* (1992), S. 13ff.

<sup>190</sup> Gängig ist die Feststellung, dass „Arbeitsteilung und Koordination“ die „Grundprinzipien der Organisationsstruktur“ und somit „Basisaufgaben der Organisationsgestaltung“ darstellen (alle Zitate: *Scherm/Pietsch* (2007), S. 150).



**Abbildung 9: Unterschiede in der Instrumentendarstellung zwischen Lehrbüchern des Controlling und der Organisation<sup>191</sup>**

Auch *Wall* zieht somit die Schlussfolgerung, dass das Controlling durchaus über ein spezifisches Instrumentarium verfügt, das sich als quantitativ-rechnerisch und monetär charakterisieren lässt. Dieses eigne sich nach Meinung von *Wall*<sup>192</sup> zur Abgrenzung des koordinationsorientierten Controlling und sollte daher in dessen Definition aufgenommen werden.<sup>193</sup>

Die beiden angeführten Untersuchungen verdeutlichen jedoch vor allem, dass das Controlling in einem mehr oder weniger großen Umfang auch Instrumente aus anderen betriebswirtschaftlichen Teilbereichen nutzt.<sup>194</sup> Darüber hinaus kann das Controlling sogar auch auf Instrumente anderer Wissenschaften

<sup>191</sup> Zusammenfassende Darstellung von *Wall* (2002), S. 84 und S. 86. Nicht ausgewiesene Prozentsätze sind kleiner als fünf Prozent.

<sup>192</sup> Siehe zu dieser Einschätzung kritisch *Schäffer/Steiners* (2005), S. 118; *Kappler* (2002), S. 188; *Pietsch* (2003), S. 10.

<sup>193</sup> Vgl. *Wall* (2002), S. 87.

<sup>194</sup> Vgl. *Becker* (1990), S. 314; *Horváth* (1979), S. 36; *Littkemann* (2006), S. 52.

zurückgreifen.<sup>195</sup> Durch ihren Einsatz im Rahmen der Erfüllung von Controlling-Aufgaben werden diese Instrumente somit gleichsam als Controlling-Instrumenten.<sup>196</sup> Es ist überdies zu konstatieren, dass der Großteil des im Controlling eingesetzten Instrumentariums anderen Disziplinen entliehen ist, d.h. es existieren nur wenige durch das Controlling selbst entwickelte Instrumente.<sup>197</sup> Berücksichtigt man, dass es sich beim Controlling um eine relativ junge betriebswirtschaftliche Disziplin handelt, so kann auch kaum gefordert werden, dass es bereits für alle Aufgaben ein geeignetes oder gar eigenständig konzipiertes Instrumentarium bereithält.<sup>198</sup> Neben der Weiterentwicklung bestehender Instrumente wird daher die Konzeption neuer Instrumente durchgängig zu den besonders wichtigen Aufgaben des Controlling gezählt.<sup>199</sup> Diese Sicht ist vor allem aus einer Praxisperspektive uneingeschränkt zu befürworten.

Da zudem auch ursprünglich im Controlling entwickelte Instrumente von anderen betriebswirtschaftlichen Disziplinen für deren Zwecke übernommen werden können,<sup>200</sup> reduziert sich die Frage nach der Eigenständigkeit des Controlling-Instrumentariums letztlich auf die (vor allem aus Sicht der Unternehmenspraxis) eher nebensächliche Frage, in welchem betriebswirtschaftlichen Teilbereich ein bestimmtes Instrument als erstes erdacht wurde. Es ist somit als Faktum hinzunehmen, dass es zwischen den verschiedenen betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen zu einem kontinuierlichen gegenseitigen „Re-Labeling“<sup>201</sup> von Instrumenten kommt. Darüber hinaus sind nicht selten als neu oder modern etikettierte ‚Tools‘ bloße Varianten traditioneller betriebswirtschaftlicher Instrumente.

---

<sup>195</sup> Vgl. Schäffer/Steiners (2005), S. 119.

<sup>196</sup> Vgl. Schäffer/Steiners (2005), S. 118; Küpper (2008), S. 35.

<sup>197</sup> Vgl. Küpper/Weber/Zünd (1990), S. 288.

<sup>198</sup> Vgl. Küpper (2008), S. 35.

<sup>199</sup> Vgl. für viele Horváth (1993b), Sp. 676.

<sup>200</sup> Vgl. Horváth (1993b), Sp. 675; Welge (1988), S. 339.

<sup>201</sup> Pritsch/Weber (2001), S. 174.

Es erscheint zudem schwierig einzuschätzen, ob der Einsatz eines bestimmten Instruments im eigentlichen Aufgabenbereich eines Funktionsbereichs erfolgt oder eher im Rahmen des entsprechenden ‚Bindestrich-Controlling‘. So nennen *Jonen* und *Lingnau* z.B. die XYZ-Analyse als Beschaffungsinstrument, nicht jedoch als Controlling-Instrument (siehe nochmals Abbildung 8). Eine Analyse auf Basis anderer Lehrbücher hätte jedoch zu einer abweichenden Einschätzung führen können: So zählen z.B. *Holtrup* und *Littkemann* die XYZ-Analyse zu den „originäre[n] Instrumente[n] des Beschaffungscontrolling“<sup>202</sup>. In diesem Sinne fragten *Syska* et al. in ihrer empirischen Untersuchung lediglich offen nach dem Einsatz von Controlling-Instrumenten in den unterschiedlichen Funktionsbereichen von Unternehmen (siehe Abbildung 10):

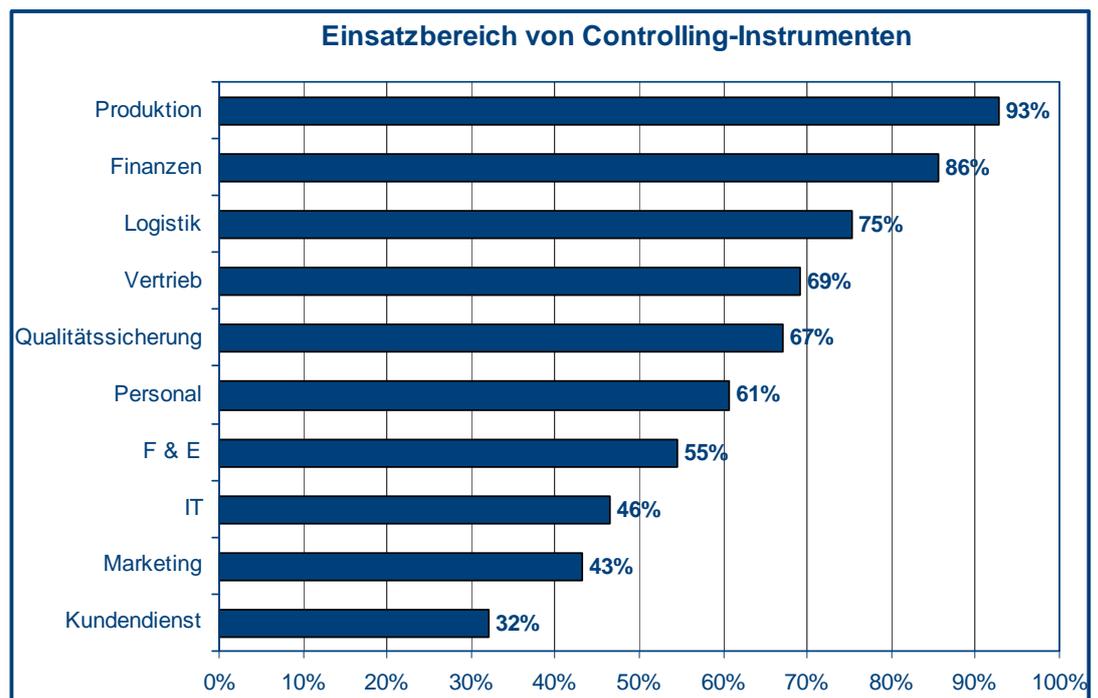


Abbildung 10: Einsatz von Controlling-Instrumenten in Funktionsbereichen von Unternehmen<sup>203</sup>

<sup>202</sup> Holtrup/Littkemann (2006), S. 141.

<sup>203</sup> Hochschule Niederrhein (2005), S. 119.

### 5.3 Zusammenhang zwischen Controlling-Instrumenten und Informationstechnik

Controlling spielt sich in der unternehmerischen Praxis in einem „Spannungsfeld“<sup>204</sup> zwischen Controlling-Konzeptionen und den Möglichkeiten der **Informationstechnik** (IT<sup>205</sup>) ab. Das Controlling hat in einem hohen Maße von den Fortschritten in der IT profitiert, sowohl durch erhöhte Datenqualität und -menge als auch durch schnellere Verfügbarkeit.<sup>206</sup> Andererseits ist unbestritten, dass Controlling mittlerweile ohne IT nicht<sup>207</sup> bzw. nicht wirtschaftlich<sup>208</sup> durchführbar wäre.

Die Beziehung zwischen Controlling und IT kann drei mögliche Formen annehmen:<sup>209</sup> die IT kann in den Verantwortungsbereich des Controlling fallen, die IT bzw. der IT-Bereich kann zum Objekt des Controlling werden und somit einen eigenständigen Aufgabenbereich des Controlling begründen,<sup>210</sup> und schließlich kann die IT im Rahmen des Controlling eingesetzt werden.

Aus dem letztgenannten, hier im Fokus stehenden Aspekt resultiert für diesen Beitrag die Frage, ob **IT-Anwendungssysteme** als eigenständige Instrumente des Controlling zu betrachten sind, oder ob sie ‚lediglich‘ betriebswirtschaftliche Controlling-Instrumente<sup>211</sup> unterstützen, indem sie diese infor-

---

<sup>204</sup> Hess (2002b), S. 427.

<sup>205</sup> Für eine Erläuterung des Begriffs ‚Informationstechnik‘ siehe *Stahlknecht/Hasenkamp* (2005), S. 11ff.

<sup>206</sup> Vgl. *Küpper/Weber/Zünd* (1990), S. 288.

<sup>207</sup> Vgl. *Horváth* (2009), S. 617; *Herzwurm/Hanssen* (2006), S. 36.

<sup>208</sup> Vgl. *Wall* (2007), S. 483.

<sup>209</sup> Vgl. *Welge* (1988), S. 381; *Horváth* (2009), S. 617.

<sup>210</sup> Für diesen Aufgabenbereich existieren verschiedene Bezeichnungen, z.B. IT-Controlling (vgl. *Becker/Fischer/Mika* (2006); *Krcmar* (2005), S. 395ff.; *Hess* (2006), S. 112ff.; *Horváth* (2009), S. 644ff.) oder IV-Controlling (vgl. *Peemöller* (2005), S. 446ff.; *Reichmann* (2006), S. 699ff.).

<sup>211</sup> ‚Betriebswirtschaftliche Instrumente‘ werden hier in Abgrenzung zu informationstechnischen Instrumenten verstanden. Zu betriebswirtschaftlichen

mationstechnisch umsetzen. In den analysierten Controlling-Konzeptionen wird diese Frage uneinheitlich beantwortet: teilweise zählen zu den Instrumenten des Controlling nur betriebswirtschaftliche Instrumente, teilweise auch IT-Instrumente, und teilweise wird von der IT-Unterstützung betriebswirtschaftlicher Instrumente gesprochen.

Im Gegensatz zu herstellerunabhängigen **Technologien** versteht man unter **Anwendungssystemen** konkrete, IT-gestützte Informationssysteme, die entweder standardisiert vermarktet oder für eine konkrete Anwendung entwickelt werden.<sup>212</sup> Zu den in einem Controlling-Informationssystem eingesetzten Technologien zählen insbesondere:<sup>213</sup>

- *operationale Systeme (insb. ERP-Systeme);*
- *externe Datenbanken;*
- *Extraktions-, Transformations- und Ladewerkzeuge;*
- *Data Warehouses;*
- *On-Line Analytical Processing-Tools;*
- *Data Mining-Tools;*
- *Business Intelligence-Tools.*

Die im Controlling genutzten Anwendungssysteme (im Folgenden Controlling-Anwendungssysteme genannt<sup>214</sup>) können zunächst danach unterschieden werden, im Rahmen welcher Funktionen bzw. Aufgaben des Controlling sie eingesetzt werden.<sup>215</sup> Aus technischer Perspektive lassen sich Controlling-Anwendungssysteme zudem in autonome Systeme, in Bestandteile von integrierten Systemen, in Application Service Providing

---

Instrumenten sind insb. quantitative und organisatorische Instrumente zu zählen.

<sup>212</sup> Vgl. *Samtleben/Hess* (2006), S. 603.

<sup>213</sup> Vgl. im Folgenden *Becker/Fuchs* (2004), S. 18ff.; *Chamoni/Gluchowski* (2006), S. 12ff.; *Hess* (2006), S. 6ff.

<sup>214</sup> Vgl. *Samtleben/Hess* (2006), S. 603.

<sup>215</sup> Vgl. *Herzwurm/Hanssen* (2006), S. 37f.

(ASP) sowie in Basissysteme gliedern.<sup>216</sup> Insbesondere das Tabellenkalkulationsprogramm *Microsoft Excel* als Basissystem sowie das Controlling-Modul des Enterprise Resource Planning-Systems *SAP R/3* bzw. *mySAP ERP* finden in der Unternehmenspraxis breite Anwendung.<sup>217</sup>

Eine weite Auslegung von Controlling-Instrumenten spricht zunächst dafür, auch Controlling-Anwendungssysteme zu diesen zu zählen, da auch sie einen Träger von Controlling-Aufgaben bei der Erfüllung seiner Aufgaben unterstützen.<sup>218</sup> Insbesondere für Basissysteme wie Tabellenkalkulationsprogramme, die nicht speziell für den Einsatz im Controlling entwickelt wurden, erscheint dieses Verständnis jedoch deutlich zu weitgehend. Im Rahmen eines solch breiten Instrumenten-Verständnisses spräche nichts dagegen, z.B. auch Taschenrechner als Controlling-Instrumente zu bezeichnen.<sup>219</sup> Die übrigen drei Kategorien von Controlling-Anwendungssystemen werden im Folgenden gemeinsam diskutiert, da sie sich lediglich durch den Umfang der Integration bzw. durch die Art des Betreibermodells unterscheiden.

Hier wird die Ansicht vertreten, dass der Begriff Controlling-Instrument auf betriebswirtschaftliche Instrumente eingeschränkt werden sollte.<sup>220</sup> Ein Controlling-Anwendungssystem basiert stets auf einer betriebswirtschaftlichen Logik, die in Form von Programmcodes abgebildet wird. Betriebswirtschaftliche Controlling-Instrumente können, müssen jedoch nicht IT-gestützt

---

<sup>216</sup> Vgl. *Herzwurm/Hanssen* (2006), S. 38f.

<sup>217</sup> Vgl. *Samtleben/Hess* (2006), S. 604.

<sup>218</sup> Vgl. *Herzwurm/Hanssen* (2006), S. 35.

<sup>219</sup> Die Notwendigkeit einer sinnvollen Einschränkung des Begriffs ‚Controlling-Instrument‘ wird auch an der Feststellung von *Horváth* deutlich, dass letztlich auch die mathematischen Grundrechenarten als elementare Controlling-Instrumente anzusehen sind (vgl. *Horváth* (1993b), Sp. 674f.).

<sup>220</sup> Vgl. ebenso *Littkemann* (2006), S. 43f.; *Ziener* (1985), S. 43; *Pietsch* (2003), S. 139.

eingesetzt werden.<sup>221</sup> Je nachdem, welche betriebswirtschaftlichen Instrumente zum Kreis der Controlling-Instrumente gezählt werden, lassen sich zudem Beispiele finden, bei denen eine IT-Unterstützung mehr oder weniger schwer denkbar erscheint. So nennt z.B. *Küpper* das isolierte Koordinationsinstrument ‚Führungsgrundsätze‘<sup>222</sup> oder *Horváth* das systemgestaltende Instrument ‚Brainstorming‘<sup>223</sup>. In dem hier vertretenen Sinne erfragte auch *Amshoff* in seiner empirischen Untersuchung einerseits die Einsatzhäufigkeit vorgegebener Controlling-Instrumente und andererseits den Umfang der IT-Unterstützung dieser Instrumente (siehe Abbildung 11).

Viele Controlling-Instrumente werden somit in der Praxis IT-gestützt eingesetzt,<sup>224</sup> so dass ein enger Zusammenhang zwischen betriebswirtschaftlichen Instrumenten und IT-Anwendungssystemen besteht. Aufgrund der Bedeutung der IT für das Controlling erscheint es daher sinnvoll, neben den (betriebswirtschaftlichen) Controlling-Instrumenten auch IT-Anwendungssysteme als generische Elemente in Controlling-Konzeptionen zu berücksichtigen.

---

<sup>221</sup> So stellten *Samtleben, Müller* und *Hess* in einer empirischen Untersuchung fest, dass ca. neun von zehn antwortenden Unternehmen die Balanced Scorecard IT-unterstützt einsetzen (zitiert nach *Hess* (2006), S. 1).

<sup>222</sup> Vgl. *Küpper* (2008), S. 41.

<sup>223</sup> Vgl. *Horváth* (1993b), Sp. 675f. (Abb. 4).

<sup>224</sup> Vgl. *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 281ff.; *Wall/Langner* (2006), S. 1088f.; *Hess* (2002b), S. 427.

Controlling-Instrument	Einsatz- intensitätsindex	IT- Unterstützung
Budgetierung	85,84	86,0%
Kostenstellenrechnung	84,68	89,7%
Kostenartenrechnung	84,07	90,3%
Kalkulationsverfahren/BAB	78,28	80,8%
Kostenträgerrechnung	75,54	81,2%
Deckungsbeitragsrechnung	74,02	78,5%
Kennzahlensysteme	68,01	74,6%
Kosten-Nutzen-Analyse	58,96	49,1%
dynamische Investitionsrechnung	58,39	51,1%
Break Even-Analyse	54,16	50,3%
statische Investitionsrechnung	53,93	40,0%
Fixkostendeckungsrechnung	48,02	52,7%
Checklisten	42,34	22,4%
Grenzplankostenrechnung	42,14	43,7%
ABC-Analyse	40,60	56,4%
flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	39,98	42,9%
Frühwarnsysteme	37,59	42,5%
starre Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	37,04	40,0%
Gleitende Durchschnitte	36,73	46,0%
Stärken-Schwächen-Analyse	33,26	16,7%
Sensitivitätsanalyse	32,68	29,3%
Wertanalyse	30,01	20,0%
Ablaufdiagramme	29,74	30,3%
Input-Output-Analyse	28,03	29,2%
Risikoanalyse	27,60	19,6%
Historische Analogie	27,16	35,1%
Relative Einzelkostenrechnung	24,11	27,0%
Trendextrapolation	23,19	30,6%
Funktionsanalysen	22,15	17,8%
Nutzwertanalyse	20,15	15,4%
Informationskataloge	18,69	14,9%
Systemanalyse	17,92	12,2%
Regressionsanalyse	17,49	26,0%
Mathematische Entscheidungsmodelle	17,42	30,6%
Netzplantechnik	16,12	20,6%
Lücken-/Gap-Analyse	14,98	16,0%
Entscheidungstabellentechnik	13,78	18,1%
Exponential Smoothing	9,84	16,9%
Mathematische Programmierung	7,91	15,0%
Environmental Scanning	7,83	6,3%
Kepner-Tregoe-Technik	4,94	2,0%

Abbildung 11: Einsatzintensität und IT-Unterstützung von Controlling-Instrumenten<sup>225</sup>

<sup>225</sup> Amshoff (1993), S. 324ff. und S. 493ff.

## 6 Fazit

Innerhalb des Controlling weist die instrumentelle Perspektive eine hohe Bedeutung auf, so dass Controlling-Instrumente in allen Konzeptionen des Controlling eine wichtige Rolle spielen. Da Instrumente Hilfsmittel zur Erfüllung einer Aufgabe darstellen und sich die einzelnen Konzeptionen hinsichtlich des Aufgabenumfangs des Controlling unterscheiden, erscheint eine allgemeingültige Auflistung aller Controlling-Instrumente jedoch nicht möglich. Unter den Begriff Controlling-Instrumente sind zwar sinnvollerweise nur betriebswirtschaftliche Instrumente zu fassen, diese finden in der Unternehmenspraxis jedoch zumeist mit Unterstützung durch IT-Werkzeuge Anwendung. Controlling-Instrumente bauen auf einer oder mehreren betriebswirtschaftlichen Methode(n) auf und prägen sich - unter Betonung der Prozesskomponente – als Verfahren bzw. Techniken aus. Auch wenn Instrumente zunächst in einer betriebswirtschaftlichen Teildisziplin entwickelt und eingesetzt werden, so gehen sie dennoch in den großen Pool der betriebswirtschaftlichen Instrumente ein, aus dem sich alle Teildisziplinen zur Lösung ihrer jeweiligen Problemstellungen bedienen. Es gibt daher kaum Instrumente, die ausschließlich im Controlling eingesetzt werden, aber umso mehr Instrumente, die auch im Controlling genutzt werden.

Angesichts der Fülle der existierenden Controlling-Instrumente erscheint eine **Strukturierung** sinnvoll und erforderlich, um Licht in den „Dschungel des Controllinginstrumentariums“<sup>226</sup> zu bringen. Für eine solche Klassifikation gibt es eine Vielzahl möglicher Kriterien.<sup>227</sup> Keines dieser Kriterien erlaubt jedoch eine eindeutige Zuordnung aller Instrumente,<sup>228</sup> so dass zu-

---

<sup>226</sup> Schäffer in Biel (2006), S. 373.

<sup>227</sup> Vgl. Flacke (2006), S. 52; Wall (2008), S. 471f.; Littkemann (2006), S. 44; Czernikowski/Schünemann/Zdrowomyslaw (2002), S. 55f.

<sup>228</sup> Vgl. Ziener (1985), S. 44.

meist nur eine schwerpunktmäßige Einteilung vorgenommen werden kann.<sup>229</sup>

Naheliegender und gängiger ist eine Strukturierung der Controlling-Instrumente gemäß den Aufgaben, die dem Controlling nach der jeweils zu Grunde gelegten Controlling-Konzeption zukommen.<sup>230</sup> Auch hierbei ist jedoch eine trennscharfe Einteilung problematisch, da viele Instrumente für mehrere Controlling-Aufgaben eingesetzt werden können.<sup>231</sup>

Neben autoren-spezifischen Strukturierungen<sup>232</sup> sind darüber hinaus folgende Klassifikationen verbreitet:

- *quantitative and qualitative Controlling-Instrumente*,<sup>233</sup>
- *analytische, heuristische, prognostische sowie Bewertungs- und Entscheidungsinstrumente*,<sup>234</sup>
- *Zuordnung der Controlling-Instrumente zu den Funktionsbereichen des Unternehmens*,<sup>235</sup>
- *Zuordnung zu den Phasen des Managementprozesses*,<sup>236</sup>
- *strategische und operative Controlling-Instrumente*.<sup>237</sup>

*Feldbauer-Dustmüller* et al. kombinierten die Unterscheidung von strategischen und operativen Controlling-Instrumenten mit der Fragestellung, ob Familienunternehmen weniger und/oder

---

<sup>229</sup> Vgl. *Amshoff* (1993), S. 277.

<sup>230</sup> Vgl. für viele *Amshoff* (1993), S. 277ff.

<sup>231</sup> Vgl. *Welge* (1988), S. 339; *Horváth* (1993b), Sp. 675.

<sup>232</sup> Siehe beispielhaft die Unterscheidung in dispositive Einzeltechniken und Kalküle des entscheidungsbezogenen Rechnungswesens bei *Lachnit* und *Müller* (vgl. *Lachnit/Müller* (2006), S. 39ff.).

<sup>233</sup> Vgl. *Horváth* (1993b), Sp. 674; *Littkemann* (2006), S. 44.

<sup>234</sup> Vgl. *Serfling* (1992), S. 119ff. und *Amshoff* (1993), S. 277ff. jeweils unter Rückgriff auf *Töpfer* (1976), S. 168ff. (bei *Töpfer* findet sich auch eine Erklärung der einzelnen Kategorien); *Dellmann* (1992), S. 132.

<sup>235</sup> Vgl. *Littkemann* (2006), S. 44; *Küpper* (2008), S. 463f.

<sup>236</sup> Vgl. *Serfling* (1992), S. 119ff. unter Rückgriff auf *Töpfer* (1976), S. 168ff.; *Becker* (1990), S. 314 unter Rückgriff auf *Männel/Schmidt* (1988); *Littkemann* (2006), S. 44.

<sup>237</sup> Vgl. *Weber* (1990), S. 204; *Horváth* (1993b), Sp. 674; *Littkemann* (2006), S. 44; *Schäffer* in *Biel* (2006), S. 373; *Czenskowsky/Schünemann/Zdrowomyslaw* (2002), S. 58ff.

andere Controlling-Instrumente einsetzen als Nicht-Familienunternehmen.<sup>238</sup> Im Ergebnis ihrer empirischen Untersuchung (siehe Abbildungen 12 und 13) stellten die Autoren fest, dass weder hinsichtlich der Anzahl eingesetzter strategischer noch operativer Controlling-Instrumente nennenswerte Unterschiede zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen bestehen.

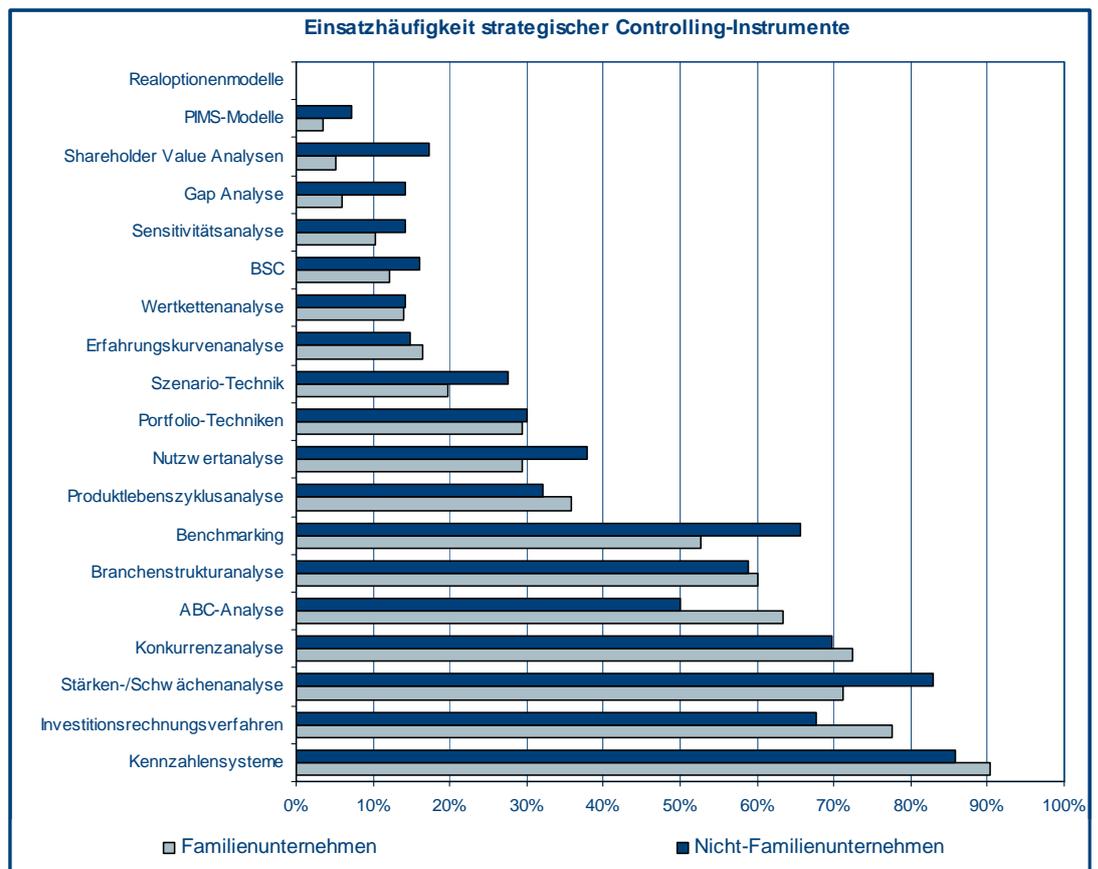


Abbildung 12: Einsatzhäufigkeit strategischer Controlling-Instrumente<sup>239</sup>

Bezogen auf die Einsatzhäufigkeit einzelner Controlling-Instrumente ergab sich, dass nur die Shareholder Value Analyse als strategisches Controlling-Instrument signifikant häufiger in Nicht-Familienunternehmen Anwendung findet, wohingegen

<sup>238</sup> Vgl. im Folgenden Feldbauer-Dustmüller/Wimmer/Duller (2007); Feldbauer-Dustmüller/Haas/Mühlböck (2009).

<sup>239</sup> Feldbauer-Dustmüller/Haas/Mühlböck (2009), S. 37.

Familienunternehmen signifikant häufiger die operativen Controlling-Instrumente Liquiditäts-, Umsatz-, Absatz- sowie Produktionsplanung einsetzen.<sup>240</sup>

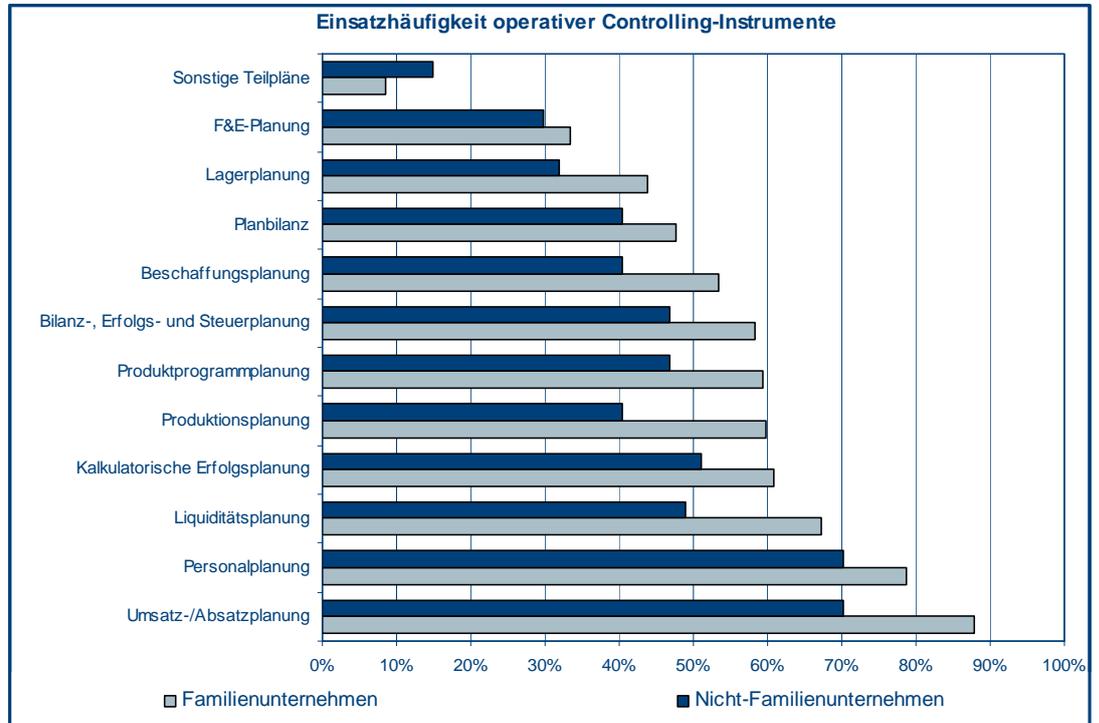


Abbildung 13: Einsatzhäufigkeit operativer Controlling-Instrumente<sup>241</sup>

<sup>240</sup> Die Interpretation einzelner Teilpläne als operative Controlling-Instrumente (vgl. *Feldbauer-Dustmüller/Wimmer/Duller* (2007), S. 440) erscheint dabei ungewöhnlich.

<sup>241</sup> *Feldbauer-Dustmüller/Haas/Mühlböck* (2009), S. 38.

## Literaturverzeichnis

**Ahn, Heinz (1999)**

Ansehen und Verständnis des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre, in: Controlling, 11. Jg., S. 109–114

**Ahn, Heinz/Dyckhoff, Harald (2004)**

Zum Kern des Controllings: Von der Rationalitätssicherung zur Effektivitäts- und Effizienz-sicherung, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg., 2004), S. 501–525

**Amshoff, Bernhard (1993)**

Controlling in deutschen Unternehmungen: Realtypen, Kontext und Effizienz, 2. Aufl., Wiesbaden

**Becker, Wolfgang (1990)**

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

**Becker, Wolfgang (1996a)**

Stabilitätspolitik für Unternehmen, Wiesbaden

**Becker, Wolfgang (1996b)**

Funktionsprinzipien des Controlling, in: Schulte, C. (Hrsg., 1996), S. 271–275

**Becker, Wolfgang (1999)**

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

**Becker, Wolfgang (2008a)**

Planung, Entscheidung und Kontrolle, 6. Aufl., Bamberg

**Becker, Wolfgang (2008b)**

Strategie und Performance, 8. Aufl., Bamberg

**Becker, Wolfgang (2009)**

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

**Becker, Wolfgang/Baltzer, Björn/Ulrich, Patrick (2008)**

Aktuelle Entwicklungen in der Unternehmensführung mittelständischer Unternehmen - Ergebnisbericht einer empirischen Untersuchung, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, Bd. 150, Bamberg

**Becker, Wolfgang/Fischer, Stefan/Mika, Sascha (2006)**

Implementierungsstand des IT-Controlling - Ergebnisbericht einer empirischen Untersuchung, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, Bd. 144, Bamberg

**Becker, Wolfgang/Fuchs, Rainer (2004)**

Controlling-Informationssysteme, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, Bd. 130, Bamberg

**Beckmann, Daniel/Huch, Burkhard (2002)**

Controllingverständnis - dogmatisch oder pragmatisch? Zum paradigmatischen Kern des Controlling, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg., 2002), S. 145–160

**Bergmann, Michael/Faix, Axel (2007)**

Controlling als Instrument der Unternehmensführung, Berlin

**Biel, Alfred (2006)**

Implementierung und Nutzung von Controllinginstrumenten - Herausforderung für Controller - Interview mit Utz Schäffer, in: Controller Magazin, 31. Jg., S. 369–376

**Biel, Alfred (2007)**

Systemgestützte Controlling-Konzeption für international tätige Unternehmen und aktuelle Herausforderungen für Controller - Interview mit Thomas Reichmann, in: Controller Magazin, 32. Jg., S. 224–230

**Binder, Christoph (2006)**

Die Entwicklung des Controllings als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden

**Binder, Christoph/Schäffer, Utz (2005)**

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

**Brockhoff, Klaus (2003)**

Aufgaben für die Controlling-Forschung - Versuch einer Außensicht, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 47. Jg., S. 33–40

**Chamoni, Peter/Gluchowski, Peter (Hrsg., 2006)**

Analytische Informationssysteme, 3. Aufl., Berlin, Heidelberg

**Chamoni, Peter/Gluchowski, Peter (2006)**

Analytische Informationssysteme - Einordnung und Überblick, in: Chamoni, P./Gluchowski, P. (Hrsg., 2006), S. 3–22

**Chmielewicz, Klaus/Schweitzer, Marcell (Hrsg., 1993)**

Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart

**Czenskowsky, Torsten/Schünemann, Gerhard/Zdrowomyslaw, Norbert (2002)**

Grundzüge des Controlling, Gernsbach

**Deimel, Klaus/Isemann, Rainer/Müller, Stefan (2006)**

Kosten- und Erlösrechnung, München

**Dellmann, Klaus (1992)**

Eine Systematisierung der Grundlagen des Controlling, in: Spremann, K./Zur, E. (Hrsg., 1992), S. 113–140

**Dellmann, Klaus (1996)**

Controlling-Konzept, in: Schulte, C. (Hrsg., 1996), S. 144–149

**Dyckhoff, Harald/Ahn, Heinz (Hrsg., 1998)**

Produktentstehung, Controlling und Umweltschutz, Heidelberg

**Erichsen, Jörgen (2007)**

Controllinginstrumente für Einsteiger, Freiburg

**Faaß, Kerstin H. (2007)**

Der Realloptionsansatz als Controllinginstrument in jungen Wachstumsunternehmen, Wiesbaden

**Feldbauer-Dustmüller, Birgit/Haas, Thomas/Mühlböck, Sandra (2009)**

Controlling-Praxis oberösterreichischer Familienunternehmen, in: Controller Magazin, 34. Jg., S. 36–40

**Feldbauer-Dustmüller, Birgit/Wimmer, Bernhard/Duller, Christine (2007)**

Controlling in österreichischen Familienunternehmen - dargestellt am Bundesland Oberösterreich, in: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, 18. Jg., S. 427–443

**Fietz, Axel (2006)**

Risikocontrolling, in: Littkemann, J. (Hrsg., 2006), S. 801–893

**Flacke, Klaus (2006)**

Controlling in mittelständischen Unternehmen - Ausgestaltung, Einflussfaktoren der Instrumentennutzung und Einfluss auf die Bankkommunikation, Münster

**Franz, Klaus-Peter/Kajüter, Peter (2002)**

Zum Kern des Controlling, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg., 2002), S. 123–130

**Gänßlen, Siegfried (2008)**

Was macht Controller erfolgreich?, in: Horváth, P. (Hrsg., 2008), S. 33–47

**Gleich, Ronald/Seidenschwarz, Werner (Hrsg., 1997)**

Die Kunst des Controlling, München

**Goetzke, Wolfgang/Sieben, Günter (Hrsg., 1979)**

Controlling - Integration von Planung und Kontrolle, Köln

**Günther, Conrad (2006)**

Internationaler Controller Verein ICV, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 50. Jg., S. 11–13

**Günther, Thomas (2003)**

Empirische Forschung zur Konsistenz von Controllingsystemen, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg., 2003), S. 161–168

**Hahn, Dietger (1997)**

Controlling in Deutschland - State of the Art, in: Gleich, R./Seidenschwarz, W. (Hrsg., 1997), S. 13–46

**Hahn, Dietger/Hungenberg, Harald (2001)**

PuK - Wertorientierte Controllingkonzepte, 6. Aufl., Wiesbaden

**Harbert, Ludger (1982)**

Controlling-Begriffe und Controlling-Konzeptionen, Bochum

**Heimel, Jana/Meier, Tobias/Schmidt, Holger (2009)**

Management von Controlling-Prozessen, in: Controlling, 21. Jg., S. 170–175

**Henzler, Herbert (1974)**

Der Januskopf muss weg!, in: Wirtschaftswoche, 28. Jg., S. 60–63

**Herzwurm, Georg/Hanssen, Sven (2006)**

Standardsoftware im Controlling, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 50. Jg., S. 34–41

**Hess, Thomas (2002a)**

Netzwerkcontrolling - Instrumente und ihre Werkzeugunterstützung, Wiesbaden

**Hess, Thomas (2002b)**

Informations- und Kommunikationstechnologien als Treiber neuer Controlling-Lösungen - Skizze eines Forschungsprogramms, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg., 2002), S. 427–437

**Hess, Thomas (2006)**

IT-Basics für Controller, Stuttgart

**Hirsch, Bernhard (2003)**

Zur Lehre im Fach Controlling - Eine empirische Bestandsaufnahme an deutschsprachigen Universitäten, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg., 2003), S. 249–266

**Hochschule Niederrhein (2005)**

Empirische Studie zum Einsatz von Controlling-Instrumenten, Mönchengladbach

**Hoffmann, Werner H./Wüest, Gerhard (1998)**

Die Shareholder Value Analyse als Controlling-Instrument, in: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg., S. 187–195

**Holtrup, Michael/Littkemann, Jörn (2006)**

Beschaffungscontrolling, in: Littkemann, J. (Hrsg., 2006), S. 133–202

**Horváth, Péter (1979)**

Aufgaben und Instrumente des Controlling, in: Goetzke, W./Sieben, G. (Hrsg., 1979), S. 27–57

**Horváth, Péter (Hrsg., 1992)**

Effektives und schlankes Controlling, Stuttgart

**Horváth, Péter (1993a)**

Controlling, in: Chmielewicz, K./Schweitzer, M. (Hrsg., 1993), Sp. 322–334

**Horváth, Péter (1993b)**

Controllinginstrumente, in: Wittmann, W. (Hrsg., 1993), Sp. 669–680

**Horváth, Péter (2009)**

Controlling, 11. Aufl., München

**Horváth, Péter (Hrsg., 2008)**

Mehr Verantwortung für den Controller, Stuttgart

**Internationaler Controller Verein e.V. (2007)**

Controller-Leitbild, in: Controller-Statements, Gauting

**Internationaler Controller Verein e.V. (2008)**

Controller - Anforderungen, Selbstverständnis und Chancen, in: Controller-Statements, Gauting

**Jonen, Andreas/Lingnau, Volker (2007)**

Das real existierende Phänomen Controlling und seine Instrumente - Eine kognitionsorientierte Analyse, in: Beiträge zur Controlling-Forschung, Bd. 13, Kaiserslautern

**Kappler, Ekkehard (2002)**

Controlling enthält keinen Kern - aber eine Theorie, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg., 2002), S. 161–189

**Kieser, Alfred (2003)**

Ein kleiner Reisebericht aus einem benachbarten, aber doch fremden Gebiet, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg., 2003), S. 11–26

**Kieser, Alfred/Kubicek, Herbert (1992)**

Organisation, 3. Aufl., Berlin/New York

**Kosiol, Erich (1968)**

Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden

**Krcmar, Helmut (2005)**

Informationsmanagement, 4. Aufl., Berlin

**Kück, Ursula (2008)**

Controllinginstrumente - Schnelleinstieg für Nichtcontroller, München

**Küpper, Hans-Ulrich (1993)**

Controlling, in: Wittmann, W. (Hrsg., 1993), Sp. 647–661

**Küpper, Hans-Ulrich (2007)**

Controlling und Operations Research - Der Beitrag quantitativer Theorie zur Selbstfindung und Akzeptanz einer praxisorientierten Disziplin, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 77. Jg., S. 735–758

**Küpper, Hans-Ulrich (2008)**

Controlling, 5. Aufl., Stuttgart

**Küpper, Hans-Ulrich/Weber, Jürgen/Zünd, André (1990)**

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

**Lachnit, Laurenz/Müller, Stefan (2006)**

Unternehmenscontrolling, Wiesbaden

**Legenhausen, Claas (1998)**

Controllinginstrumente für den Mittelstand, Wiesbaden

**Lingnau, Volker (1998)**

Geschichte des Controllings, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 27. Jg., S. 274–281

**Lingnau, Volker (2004)**

Kognitionsorientiertes Controlling, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg., 2004), S. 729–749

**Lingnau, Volker (2008)**

Controlling, BWL und Privatwirtschaftslehre, in: Beiträge zur Controlling-Forschung, Bd. 14, Kaiserslautern

**Littkemann, Jörn (Hrsg., 2006)**

Unternehmenscontrolling, Herne/Berlin

**Littkemann, Jörn (2006)**

Konzeption des Controlling, in: Littkemann, J. (Hrsg., 2006), S. 1–128

**Männel, Wolfgang/Schmidt, Rudolf (1988)**

Controlling-Konzeption, in: Kostenrechnungspraxis, 32. Jg., S. 39–41

**Nau, Hans-Rainer (2007)**

Controlling-Instrumente, Planegg

**Niedermayr, Rita (1994)**

Entwicklungsstand des Controlling - System, Kontext und Effizienz, Wiesbaden

**Ossadnik, Wolfgang/Barklage, David/van Lengerich, Ellen (2003)**

Controlling mittelständischer Unternehmen in der Region Osnabrück-Emsland: Empirische Bestandsaufnahme, Evaluierung und Handlungsempfehlungen, Osnabrück

**Parvis-Trevisany, Natalie (2006)**

Implementierung von Controllinginstrumenten, Wiesbaden

**Peemöller, Volker (2005)**

Controlling, 5. Aufl., Herne/Berlin

**Pietsch, Gotthard (2003)**

Reflexionsorientiertes Controlling, Wiesbaden

**Pietsch, Gotthard/Scherm, Ewald (2001)**

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

**Pietsch, Gotthard/Scherm, Ewald (2004a)**

Entwicklungstendenzen und Zukunftsperspektiven der Controllingforschung, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg., 2004), S. 923–934

**Pietsch, Gotthard/Scherm, Ewald (2004b)**

Reflexionsorientiertes Controlling, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg., 2004), S. 529–553

**Preißler, Peter R. (2007)**

Controlling, 13. Aufl., München, Wien

**Pritsch, Gunnar/Weber, Jürgen (2001)**

Realoptionen als Controlling-Instrument, in: Weber, J./Schäffer, U. (Hrsg., 2001), S. 171–195

**Reichmann, Thomas (2004)**

Kennzahlengestützte Controlling-Konzeption, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg., 2004), S. 83–101

**Reichmann, Thomas (2006)**

Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, 7. Aufl., München

**Samtleben, Michael/Hess, Thomas (2006)**

Aufgabenverteilung und Nutzung der Informationstechnologie im Controlling, in: Controlling, 18. Jg., S. 599–605

**Schäffer, Utz (2005)**

Behindern Controllinginstrumente ethisch orientiertes Handeln?, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 49. Jg., S. 384–387

**Schäffer, Utz/Binder, Christoph/Gmür, Markus (2006)**

Struktur und Entwicklung der Controllingforschung - Eine Zitations- und Kozitationsanalyse von Controllingbeiträgen in deutschsprachigen wissenschaftlichen Zeitschriften von 1970 bis 2003, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 76. Jg., S. 395–440

**Schäffer, Utz/Steiners, Daniel (2005)**

Controllinginstrumente, in: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, 16. Jg., S. 115–120

**Scherm, Ewald/Pietsch, Gotthard (2004)**

Theorie und Konzeption in der Controllingforschung, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg., 2004), S. 3–19

**Scherm, Ewald/Pietsch, Gotthard (Hrsg., 2004)**

Controlling - Theorien und Konzeptionen, München

**Scherm, Ewald/Pietsch, Gotthard (2007)**

Organisation - Theorie, Gestaltung, Wandel, München/Wien

**Schneider, Dieter (1992)**

Controlling im Zwiespalt zwischen Koordination und interner Mißerfolgs-Verschleierung, in: Horváth, P. (Hrsg., 1992), S. 11–35

**Schneider, Dieter (2005)**

Controlling als postmodernes Potpourri, in: Controlling, 17. Jg., S. 65–69

**Schulte, Christof (Hrsg., 1996)**

Lexikon des Controlling, München/Wien

**Schweitzer, Marcell/Friedl, Birgit (1992)**

Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption, in: Spremann, K./Zur, E. (Hrsg., 1992), S. 141–167

**Serfling, Klaus (1992)**

Controlling, 2. Aufl., Stuttgart/Berlin/Köln

**Spalink, Heiner (Hrsg., 1999)**

Werkzeuge für das Change-Management: Prozesse erfolgreich optimieren und implementieren, 2. Aufl., Frankfurt am Main

**Spremann, Klaus/Zur, Eberhard (Hrsg., 1992)**

Controlling, Wiesbaden.

**Stahlknecht, Peter/Hasenkamp, Ulrich (2005)**

Einführung in die Wirtschaftsinformatik, 11. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York

**Stamm, Markus (1999)**

Controlling als Managementinstrument für den organisatorischen Wandel, in: Spalink, H. (Hrsg., 1999), S. 143–177

**Steinle, Claus (2007)**

Organisation des Controlling, in: Steinle, C./Daum, A. (Hrsg., 2007), S. 31–48

**Steinle, Claus/Daum, Andreas (Hrsg., 2007)**

Controlling - Kompendium für Ausbildung und Praxis, 4. Aufl., Stuttgart

**Strobel, Wilhelm (1978)**

Begriff und System des Controlling, in: Das Wirtschaftsstudium, 8. Jg., S. 421–427

**Töpfer, Armin (1976)**

Planungs- und Kontrollsysteme industrieller Unternehmungen, Berlin

**Vollmuth, Hilmar J. (2001)**

Führungsinstrument Controlling: Planung, Kontrolle und Steuerung, 6. Aufl., Planegg

**Vollmuth, Hilmar J. (2007)**

Controlling-Instrumente von A - Z, 7. Aufl., Freiburg

**Wall, Friederike (2000)**

Koordinationsfunktion des Controlling und Organisation, in: Kostenrechnungspraxis, 44. Jg., S. 295–304

**Wall, Friederike (2002)**

Das Instrumentarium zur Koordination als Abgrenzungsmerkmal des Controlling?, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg., 2002), S. 67–90

**Wall, Friederike (2007)**

Organisation und IT-Unterstützung von Controllingprozessen, in: Controlling, 19. Jg., S. 483–489

**Wall, Friederike (2008)**

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

**Wall, Friederike/Langner, Henriette (2006)**

Post-Merger-Integration des Controlling, in: Wirtz, B. W. (Hrsg., 2006), S. 1087–1110

**Weber, Jürgen (1990)**

Controlling der Kostenrechnung - Zur Notwendigkeit des Einsatzes von Controlling-Instrumenten zur strategischen und operativen Ausrichtung der Kostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, 34. Jg., S. 203–208

**Weber, Jürgen (2001)**

Controlling - Entwicklungstendenzen und Zukunftsperspektiven, in: Weber, J./Schäffer, U. (Hrsg., 2001), S. 233–251

**Weber, Jürgen (2002)**

Betriebswirtschaftliche Instrumente - Segen oder Fluch?, in: Kostenrechnungspraxis, 46. Jg., S. 339–340

**Weber, Jürgen (2003)**

Controlling in unterschiedlichen Führungskontexten - ein Überblick, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 47. Jg., S. 183–192

**Weber, Jürgen (2007)**

Theorie und Praxis im Controlling: Koexistenz oder Interaktion?, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 51. Jg., S. 334–339

**Weber, Jürgen (2008)**

Fähigkeitsprofil von Controllern - Kann die Empirie die Notwendigkeit einer verhaltensorientierten Perspektive des Controlling stützen?, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 52. Jg., S. 95–103

**Weber, Jürgen/David, Ulrich/Prenzler, Carsten (2001)**

Controller Excellence - Strategische Neuausrichtung der Controller, Vallendar

**Weber, Jürgen/Hirsch, Bernhard (Hrsg., 2002)**

Controlling als akademische Disziplin - Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden

**Weber, Jürgen/Hirsch, Bernhard (Hrsg., 2003)**

Zur Zukunft der Controllingforschung, Wiesbaden

**Weber, Jürgen/Hirsch, Bernhard/Rambusch, René/Schlüter, Hendrik/Sill, Frauke/Spatz, Almuth (2006)**

Controlling 2006 - Stand und Perspektiven, Vallendar

**Weber, Jürgen/Kosmider, Andreas (1991)**

Controlling-Entwicklung in der Bundesrepublik Deutschland im Spiegel von Stellenanzeigen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 61. Jg., S. 17–35

**Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (1999)**

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

**Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (2000)**

Controlling als Koordinationsfunktion?, in: Kostenrechnungspraxis, 44. Jg., S. 109–115

**Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (Hrsg., 2001)**

Rationalitätssicherung der Führung, Wiesbaden

**Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (2004)**

Thesen zum Controlling, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg., 2004), S. 461–466

**Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (2008)**

Einführung in das Controlling, 12. Aufl., Stuttgart

**Weber, Jürgen/Schäffer, Utz/Langenbach, Wilm (2001)**

Gedanken zur Rationalitätskonzeption des Controlling, in: in: Weber, J./Schäffer, U. (Hrsg., 2001), S. 46–76

**Weber, Jürgen/Schäffer, Utz/Prenzler, Carsten (2001)**

Zur Charakterisierung und Entwicklung von Controlleraufgaben, in: Zeitschrift für Planung, 12. Jg., S. 25–46

**Weißenberger, Barbara E. (2002)**

Controlling als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre - konzeptionelle Einordnung und Konsequenzen für Forschung und Lehre, in: Weber, J./Hirsch, B. (Hrsg., 2002), S. 389–407

**Welge, Martin K. (1988)**

Unternehmensführung, Band 3: Controlling, Stuttgart

**Welling, Michael (2000)**

Die Kundendeckungsbeitragsrechnung als Instrument des Geschäftsbeziehungs-Controllings, in: Kostenrechnungspraxis, 44. Jg., S. 209–216

**Wild, Jürgen (1982)**

Grundlagen der Unternehmensplanung, Opladen

**Wirtz, Bernd W. (Hrsg., 2006)**

Handbuch Mergers & Acquisitions Management, Wiesbaden

**Wittenberg, Verena (2006)**

Controlling in jungen Unternehmen, Wiesbaden

**Wittmann, Waldemar (Hrsg., 1993)**

Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 5. Aufl., Stuttgart

**Zenz, Andreas (1998)**

Controlling - Bestandsaufnahme und konstruktive Kritik theoretischer Ansätze, in: Dyckhoff, H./Ahn, H. (Hrsg., 1998), S. 27–60

**Ziener, Martin (1985)**

Controlling im multinationalen Unternehmen, Landsberg am Lech

**Zühlke, Jens Paul (2007)**

Die Verbreitung von Wissen zu Controlling-Instrumenten, Wiesbaden

**Zünd, André (1979)**

Zum Begriff des Controlling - Ein umweltbezogener Erklärungsversuch, in: Goetzke, W./Sieben, G. (Hrsg., 1979), S. 15–26

## Die Autoren

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

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

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

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

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

E-Mail: [bjoern.baltzer@uni-bamberg.de](mailto:bjoern.baltzer@uni-bamberg.de)

Fon: +49.(0)951.863.2743

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

## Die Schriftenreihe

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

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

[www.professorwbecker.de](http://www.professorwbecker.de)