

## 2 Grundlagen

### 2.1 Theoretische Grundlagen des Controllings

Es wurde bereits betont, dass eine theoretische Fundierung für die Betriebswirtschaftslehre auch dann von großer Bedeutung ist, wenn man sie wie hier als angewandte Wissenschaft versteht.<sup>143</sup> Darüber hinaus wird speziell für das Controlling eine theoretische Fundierung als wichtig erachtet, da nur so seine dauerhafte Verankerung als eigenständige betriebswirtschaftliche Teildisziplin gesichert sei.<sup>144</sup> In der Konsequenz wird innerhalb der Controlling-Forschung auf eine Vielzahl unterschiedlicher Theorien rekurriert, woraus für die vorliegende Arbeit im Folgenden eine begründete Auswahl getroffen wird. Nach einem einführenden Überblick werden die Hintergründe und wesentlichen Aussagen der selektierten Theorien in der gebotenen Kürze dargestellt und jeweils konkrete Implikationen für die in dieser Arbeit behandelten Forschungsfragen abgeleitet.

#### 2.1.1 Überblick

Obwohl in den 2000er Jahren die theoretische Controlling-Forschung verstärkt wurde,<sup>145</sup> ist eine theoretische Fundierung des Controllings erst in Ansätzen vorhanden.<sup>146</sup> Hierbei wird nicht auf eine dominierende oder gar auf eine einzige Theorie Bezug genommen, sondern auf eine Vielzahl unterschiedlicher Theorien.<sup>147</sup> Darüber hinaus ist keine dieser Theorien als originäre Controlling-Theorie zu bezeichnen,<sup>148</sup> sondern sie finden allesamt breite Anwendung innerhalb der Betriebswirtschaftslehre im Allgemeinen<sup>149</sup> sowie innerhalb der Unternehmensführung im Besonderen<sup>150</sup>. Dieser anzutreffende Theorienpluralismus ist jedoch grundsätzlich positiv zu bewerten: Versteht man unter einer Theorie eine auf einem Strukturkern aufbauende Lösungsidee für reale Problemstellungen<sup>151</sup> und berücksichtigt dabei, dass Theorien stets

---

<sup>143</sup> Siehe Abschnitt 1.5.

<sup>144</sup> Vgl. Küpper (2004), S. 25ff.

<sup>145</sup> Vgl. Scherm/Pietsch (2004b), S. 5.

<sup>146</sup> Vgl. Küpper (2008), S. 65.

<sup>147</sup> Vgl. Zenz (1999), S. 28. Dasselbe ist auch für die englischsprachige Controlling-Forschung zu konstatieren (vgl. Weber (2001), Fn. 837 auf S. 234; Ittner/Larcker (2002), S. 788; sowie die historische Übersicht bei Schwarz (2002), S. 3ff.). Scherm/Pietsch sagen zudem eine weitere theoretische Ausdifferenzierung des Controllings voraus (vgl. Pietsch/Scherm (2004a), S. 928).

<sup>148</sup> Vgl. Scherm/Pietsch (2004b), S. 10. Scherm/Pietsch verneinen zudem die Notwendigkeit, eine eigenständige Controlling-Theorie zu entwickeln (vgl. Scherm/Pietsch (2003), S. 54).

<sup>149</sup> Viele Theorien sind zudem nicht auf die BWL beschränkt, sondern werden auch in der Forschung anderer Wissenschaftsdisziplinen genutzt (vgl. Fülbiel (2004), S. 270f.; Kornmeier (2007), S. 105).

<sup>150</sup> Wolf spricht von „OMU-Theorien“ (Wolf (2008), S. 45 und passim), d. h. von einer gemeinsamen Theoriebasis von Organisation, Management und Unternehmensführung. Zudem nennt er Gründe für die existierende Theorienvielfalt (S. 50ff.).

<sup>151</sup> Vgl. Schneider (1981), S. 40ff. Als dritten Bestandteil von Theorien nennt Schneider ‚Musterbeispiele‘, d. h. Einzelfälle, welche die Theorie bestätigen.

nur einen bestimmten Ausschnitt eines Erkenntnisobjekts (besonders gut) erfassen können<sup>152</sup>, so wird deutlich, dass die Vielzahl unterschiedlicher Theorien die Möglichkeit eröffnet, Problemstellungen aus verschiedenen Perspektiven und somit unter Beachtung ihrer Vielschichtigkeit zu untersuchen.<sup>153</sup>

Diese Ansicht geht mit einem instrumentellen Theorieverständnis einher, gemäß dem eine bestimmte Theorie im Forschungsprozess dann eingesetzt werden sollte, wenn sie sich hinsichtlich der zu untersuchenden Fragestellungen als leistungsfähig erweist.<sup>154</sup> Im Folgenden werden daher von den wesentlichen Theorien und theoretischen Ansätzen<sup>155</sup>, auf die in der Controlling-Forschung Bezug genommen wird, diejenigen ausgewählt, welche einen signifikanten Beitrag für die Beantwortung der Forschungsfragen dieser Arbeit versprechen.<sup>156</sup> Die Grundlage der Selektion stellt eine aktuelle Analyse von *Wall* zur theoretischen Fundierung bedeutsamer Controlling-Konzeptionen dar, deren Ergebnis in Abbildung 2-1 dargestellt ist. Hierbei wird der bereits erwähnte eklektische Charakter von Controlling-Konzeptionen deutlich,<sup>157</sup> da nicht nur zwischen den verschiedenen Konzeptionen, sondern zumeist auch innerhalb einer einzelnen Konzeption auf unterschiedliche Theorien Bezug genommen wird.

Alle fünf ausgewählten und nachfolgend diskutierten Theorien<sup>158</sup> sind nach einer auf *Scott* zurückgehenden, historisch orientierten Klassifikation als moderne Theorien zu bezeichnen.<sup>159</sup> Im Zuge der multiperspektivischen Untersuchung der Forschungsfragen ist darauf zu achten, sowohl Sach- als auch Verhaltensaspekte zu beleuchten.<sup>160</sup> Dies wird durch die selektierten theoretischen Ansätze erreicht: Während sich die präskriptive Entscheidungstheorie und die Systemtheorie primär mit Sachaspekten beschäftigen, behandeln die deskriptive Entscheidungstheorie, der Soziologische Institutionalismus sowie die Verhaltenswissenschaftli-

<sup>152</sup> Vgl. *Kieser/Walgenbach* (2007), S. 478; *Kornmeier* (2007), S. 92. Zum Begriff des Erkenntnisobjekts siehe *Wöhe/Döring* (2008), S. 38ff.

<sup>153</sup> Vgl. *Braun* (1993), Sp. 1225; *Wolf* (2008), S. 53. Speziell für das Controlling findet sich diese Einschätzung bei *Schwarz* (2002), S. 14ff.

<sup>154</sup> Vgl. *Scherm/Pietsch* (2004b), S. 7. Zu einer umfassenden Diskussion der unterschiedlichen Aspekte des Theoriebegriffs siehe *Wolf* (2008), S. 2ff.

<sup>155</sup> Die Begriffe ‚Theorie‘ und ‚theoretischer Ansatz‘ werden mit *Wolf* synonym gebraucht, für eine Abgrenzung siehe *Wolf* (2008), S. 24f.

<sup>156</sup> Es soll nicht in Abrede gestellt werden, dass möglicherweise auch andere Theorien einen Beitrag zur Beantwortung der aufgeworfenen Forschungsfragen leisten könnten. Da eine einzelne wissenschaftliche Arbeit jedoch nur von einigen wenigen Theorien gleichzeitig getragen werden sollte (vgl. *Wolf* (2008), S. 53), erscheint das Vornehmen einer begründeten Auswahl unvermeidlich.

<sup>157</sup> Siehe Abschnitt 1.1.

<sup>158</sup> Die Reihenfolge der Diskussion der Theorien entspricht weitgehend ihrer historischen Entwicklung (siehe hierzu die Übersicht bei *Macharzina/Wolf* (2008), S. 117). Die verhaltenswissenschaftlichen Ansätze werden hiervon abweichend als Letztes vorgestellt, da sie in der deutschsprachigen Controlling-Forschung erst in jüngster Zeit verstärkte Anwendung finden.

<sup>159</sup> Vgl. *Scherm/Pietsch* (2007), S. 10f.; *Schreyögg* (2008), S. 28f. Als weitere Kategorien unterscheidet *Scott* klassische und neoklassische Theorien.

<sup>160</sup> Vgl. *Becker* (1996), S. 72ff.; *Küpper* (2007a); *Reimer/Orth* (2008), S. 202; *Becker* (2011), S. 39ff.

chen Ansätze vorrangig Verhaltensaspekte. Im Situativen Ansatz werden sowohl Sach- als auch Verhaltensaspekte thematisiert.

Theoretischer Ansatz:	Erwähnung in Konzeption von:	Verwendung in vorliegender Arbeit:
<b>Entscheidungstheorie</b>	<i>Friedl, Hahn/Hungenberg, Küpper, Littkemann, Ossadnik, Reichmann</i>	<b>ja</b>
<b>Systemtheorie</b>	<i>Becker, Hahn/Hungenberg, Horváth, Küpper, Ossadnik</i>	<b>ja</b>
<b>Situativer Ansatz</b>	<i>Horváth, Littkemann</i>	<b>ja</b>
<b>Soziologischer Institutionalismus</b>	<i>Küpper, Weber/Schäffer</i>	<b>ja</b>
<b>Verhaltenswissenschaftliche Ansätze</b>	<i>Becker, Friedl, Küpper, Littkemann, Weber/Schäffer</i>	<b>ja</b>
<b>Kontrolltheorie</b>	<i>Küpper, Ossadnik</i>	nein (kein Fokus auf zeitlichen Interdependenzen)
<b>Prinzipal-Agenten-Theorie</b>	<i>Becker, Friedl, Horváth, Küpper, Ossadnik, Weber/Schäffer</i>	nein (kein Fokus auf Auftraggeber-Auftragnehmer-Beziehungen)
<b>Radikale Accounting-Theorie, Postmoderne Accounting-Theorie</b>	<i>Küpper, Weber/Schäffer</i>	nein (kein Fokus auf Machtbeziehungen)
<b>Interpretative Accounting-Theorie</b>	<i>Küpper, Weber/Schäffer</i>	nein (kein Fokus auf Sinnzuweisungen)

Abbildung 2–1: Theoretische Fundierung bedeutsamer Controlling-Konzeptionen<sup>161</sup>

## 2.1.2 Entscheidungstheorie

### 2.1.2.1 Darstellung wesentlicher Aussagen

Die im deutschsprachigen Raum maßgeblich von *Heinen* begründete entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre<sup>162</sup> strebt an, betriebliche Handlungen unter dem Gesichtspunkt von Entscheidungen zu systematisieren, zu erklären und zu gestalten.<sup>163</sup> Sie greift hierzu gleichermaßen auf die Erkenntnisse der präskriptiven wie auch der deskriptiven Entscheidungstheorie zurück.<sup>164</sup> Diese beiden Zweige der Entscheidungstheorie beschäftigen sich jeweils mit Entscheidungen sowie mit dem Konzept der Rationalität, weisen diesbezüglich jedoch unterschiedliche Herangehensweisen und Ergebnisse auf.<sup>165</sup>

<sup>161</sup> In Anlehnung an *Wall* (2008a), S. 467. Einen Überblick über das weite Spektrum der Controlling-relevanten Theorien gibt auch das Sammelwerk von *Scherm/Pietsch* (2004a).

<sup>162</sup> Siehe grundlegend *Heinen* (1976).

<sup>163</sup> Vgl. *Heinen* (1982), S. 22. Für eine ausführliche Diskussion des Begriffs ‚Entscheidung‘ siehe *Hamel* (1984).

<sup>164</sup> Vgl. *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2008), S. 11; *Langer/Rogowski* (2009), S. 181f.

<sup>165</sup> Vgl. *Schreyögg* (2008), S. 55.

Die präskriptive oder normative Entscheidungstheorie befasst sich mit der Entscheidungslogik,<sup>166</sup> das heißt sie sucht nach Regeln zur Auswahl der optimalen Handlungsalternative. Hierzu werden ein idealtypischer Entscheidungsprozesses definiert<sup>167</sup> und Annahmen hinsichtlich der Informationslage<sup>168</sup> und der Präferenzen<sup>169</sup> eines rationalen Entscheiders getroffen.<sup>170</sup> Auf dieser Basis kann mittels formallogischer oder quantitativer Modelle eine optimale Entscheidung abgeleitet werden.<sup>171</sup>

Die empirischen Untersuchungen zum faktischen Entscheidungsverhalten in Organisationen, mit dem sich die deskriptive Entscheidungstheorie oder Entscheidungsprozessforschung beschäftigt<sup>172</sup>, zeigen jedoch, dass zwar eine intendierte, aber letztlich lediglich begrenzte Rationalität anzutreffen ist.<sup>173</sup> Die Ursache für diese „normativ-deskriptive[] Lücke“<sup>174</sup> ist in der kognitiven Begrenzung des Menschen zu sehen, welche sich in einer eingeschränkten Kapazität zur Informationsaufnahme und -verarbeitung äußert.<sup>175</sup> Begrenzt rationale Entscheider streben insbesondere keine Optimallösungen an, sondern begnügen sich mit zufrieden stellenden Ergebnissen.<sup>176</sup> Aufgrund der individuell begrenzten Rationalität können auch die Entscheidungsprozesse in Organisationen nicht als formal rational<sup>177</sup> angenommen werden.<sup>178</sup> Es kann zudem nicht davon ausgegangen werden, dass die einzelnen Phasen des idealtypischen Entscheidungsprozesses stets sequentiell und vollständig durchlaufen werden.<sup>179</sup>

### 2.1.2.2 Implikationen für die vorliegende Arbeit

Die Problemstellung, welche Instrumente im Controlling-System eines Unternehmens zum Einsatz kommen sollen, wurde einleitend bereits mit Entscheidungssituationen in Verbindung

<sup>166</sup> Vgl. *Laux* (1992), Sp. 1735.

<sup>167</sup> Vgl. *Heinen* (1982), S. 22f.; *Laux* (2005), S. 8ff.

<sup>168</sup> Die Informationslage umfasst die Handlungsmöglichkeiten, die möglichen Umweltzustände mit ihren Eintrittswahrscheinlichkeiten sowie die Ergebnisse der Handlungen in Abhängigkeit der Umweltzustände.

<sup>169</sup> Das zentrale Entscheidungskriterium des rationalen Entscheiders stellt der Erwartungsnutzen dar, wobei der Entscheider ein einzelnes Individuum oder aber ein Gremium sein kann (vgl. *Lang* (2009), S. 163ff.).

<sup>170</sup> Vgl. *Langer/Rogowski* (2009), S. 179.

<sup>171</sup> Vgl. *Macharzina/Wolf* (2008), S. 48f.

<sup>172</sup> Vgl. *Schreyögg* (1992), Sp. 1746.

<sup>173</sup> Vgl. *March* (1994), S. 9 sowie grundlegend *Simon* (1955); *Simon* (1956).

<sup>174</sup> *Grob/Bensberg* (2009), S. 64.

<sup>175</sup> Indem menschliche Charakteristika im Entscheidungsprozess berücksichtigt werden, weist die Entscheidungsprozessforschung eine verhaltenswissenschaftliche Orientierung auf (vgl. *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2008), S. 6ff. sowie Abschnitt 2.1.6).

<sup>176</sup> Vgl. *Scherm/Pietsch* (2007), S. 25. Da die Axiome der Erwartungsnutzentheorie (vgl. *Lang* (2009), S. 167ff.) nicht immer erfüllt sind, wurden darüber hinaus deskriptive Präferenztheorien entwickelt (vgl. *Langer/Rogowski* (2009), S. 186ff.; *Wenig* (2009)).

<sup>177</sup> Zu den Anforderungen an einen formal-rationalen Entscheidungsprozess sowie zur Abgrenzung zur substantiellen Rationalität siehe *Grünig/Kühn* (2006), S. 43ff. Die Entscheidungstheorie setzt lediglich formale, nicht jedoch substantielle Rationalität voraus (vgl. *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2008), S. 3).

<sup>178</sup> Vgl. *Scherm/Pietsch* (2007), S. 26.

<sup>179</sup> Vgl. *Schreyögg* (1992), Sp. 1747; *Scherm/Pietsch* (2007), S. 25.

gebracht.<sup>180</sup> So ist insbesondere zu klären, welche Controlling-Instrumente in das Controlling-System aufgenommen werden sollen und ob diese Instrumente zu einem bestimmten Zeitpunkt wieder auszumustern sind. Als Entscheidungskriterium im Sinne der präskriptiven Entscheidungstheorie wurde der Erfolg von Controlling-Instrumenten mit seinen beiden Dimensionen Effektivität und Effizienz postuliert. In Abschnitt 2.3.1 wird dargelegt werden, dass das Entscheidungskriterium Erfolg mit der Annahme eines rationalen Entscheiders in Einklang steht. Bei der Identifikation geeigneter Ansätze zur Erfolgsbeurteilung ist jedoch zu beachten, dass bei der Entscheidung über den Einsatz neuer Controlling-Instrumente eine andere Informationslage vorherrscht als bei der Entscheidung über den weiteren Einsatz bereits vorhandener Instrumente. Es erscheint daher notwendig, den Erfolg von Controlling-Instrumenten zu verschiedenen Phasen ihres Einsatzes mit unterschiedlichen Ansätzen zu beurteilen.

Damit die Ansätze zur Beurteilung des Erfolgs von Controlling-Instrumenten wie angestrebt zur Problemlösung in der Praxis beitragen, muss jedoch auch das von der deskriptiven Entscheidungstheorie betonte Faktum der begrenzten Rationalität eine angemessene Berücksichtigung finden. Dies bedeutet, dass sich die Eignungsprüfung der Ansätze nicht auf deren theoretisch-konzeptionelle Fundierung beschränken darf, sondern auch deren Umsetzbarkeit in der Praxis umfassen muss. Darüber hinaus können die angestrebten Erkenntnisse über den Einsatz und das Erfolgsverständnis von Controlling-Instrumenten in der Praxis als Aspekte des faktischen Entscheidungsverhaltens im Sinne der deskriptiven Entscheidungstheorie interpretiert werden.

### 2.1.3 Systemtheorie

#### 2.1.3.1 Darstellung wesentlicher Aussagen

Die systemorientierte Betriebswirtschaftslehre wurde im deutschsprachigen Raum maßgeblich durch *Ulrich* begründet,<sup>181</sup> der Unternehmen als offene und dynamische, zweck- und zielorientierte, strukturierte, produktive und soziale Systeme charakterisiert.<sup>182</sup> Grundlegend ist hierbei das Verständnis eines Systems als Ganzheit, das durch Elemente mit Eigenschaften und durch Beziehungen zwischen diesen Elementen gekennzeichnet ist.<sup>183</sup> Hieraus ergeben sich aus statischer Sicht die Zustände und aus dynamischer Sicht die Verhaltensweisen von Systemen.<sup>184</sup> Beziehungen stellen den Input beziehungsweise Output von Elementen dar und

<sup>180</sup> Eine explizite Modellierung der instrumentellen Gestaltung des Controllings als Entscheidungsprozess findet sich bei *Schnug-Leven* (1992), S. 97ff.

<sup>181</sup> Vgl. *Schanz* (2009), S. 117. Siehe grundlegend *Ulrich* (1968).

<sup>182</sup> Vgl. *Ulrich* (1968), S. 153ff.

<sup>183</sup> Vgl. *Ulrich* (1968), S. 105ff.

<sup>184</sup> Systemverhalten kann somit als Zustandsänderung aufgefasst werden (vgl. *Lehmann* (1992), Sp. 1839).

können als Strömungsgrößen von Realgütern, Nominalgütern, Informationen oder Energie aufgefasst werden.<sup>185</sup> Bei offenen Systemen sind diese Beziehungen nicht auf Systemelemente beschränkt, sondern können auch zwischen Systemelementen und Elementen der Systemumwelt bestehen. Die Systemumwelt kann durch Hierarchisierung analysiert werden: Ein System kann als Subsystem eines übergeordneten Supersystems aufgefasst werden, welches wiederum in ein Umsystem eingebettet ist.<sup>186</sup> Gleichzeitig kann sich ein System wiederum selbst aus Subsystemen mit Elementen zusammensetzen.<sup>187</sup> Systeme sind bestrebt, ihre Existenz zu sichern, indem sie trotz Störungen ihr Gleichgewicht erhalten beziehungsweise in einen Gleichgewichtszustand zurückkehren.<sup>188</sup>

Ausgehend von der als interdisziplinärer Wissenschaftssprache konzipierten allgemeinen Systemtheorie<sup>189</sup> hat sich das systemorientierte Denken in der Betriebswirtschaftslehre im Zeitablauf stark weiterentwickelt.<sup>190</sup> Die Kybernetik befasst sich mit der Gestaltung und Lenkung dynamischer Systeme. Unternehmen werden hierbei als Regelkreise interpretiert, die über die Lenkungsmechanismen der Steuerung, Regelung, Vorkopplung und Adaption beeinflusst werden können.<sup>191</sup> Die strukturell-funktionale Systemtheorie betont, dass Unternehmen angesichts der hohen Umweltkomplexität eine Komplexitätsreduktion vollbringen müssen, um überlebensfähig zu sein.<sup>192</sup> Trotz dieses notwendigen Komplexitätsgefälles zwischen Unternehmen und Umwelt<sup>193</sup> muss sich eine hohe Umweltkomplexität jedoch in einer entsprechenden Binnenkomplexität des Unternehmens widerspiegeln.<sup>194</sup> Aufgrund der kontinuierlichen Veränderungen in ihrer Umwelt müssen Unternehmen zudem die Fähigkeit zur stetigen An-

<sup>185</sup> Vgl. *Lehmann* (1992), Sp. 1839.

<sup>186</sup> Vgl. *Becker* (1990), S. 298.

<sup>187</sup> Elemente sind somit die unterste Systemebene, die für den jeweiligen Untersuchungszweck von Interesse ist und daher im Rahmen der Systemanalyse nicht weiter aufgeteilt werden soll (vgl. *Ulrich* (1968), S. 107). Als allgemeine Systemelemente von Unternehmen nennen *Bleicher/Meyer* (1976), S. 19f., Potentiale, Objekte und Aktionen.

<sup>188</sup> Im letztgenannten Fall spricht man von Fließgleichgewicht oder Homöostase (vgl. *Lehmann* (1992), Sp. 1840; *Wolf* (2008), S. 174).

<sup>189</sup> Vgl. *Staehe/Conrad/Sydow* (1999), S. 41; *Wolf* (2008), S. 162. Siehe grundlegend von *Bertalanffy* (1972).

<sup>190</sup> Vgl. *Scherm/Pietsch* (2007), S. 103; *Schreyögg* (2008), S. 67ff.

<sup>191</sup> Vgl. *Zahn/Kapmeier* (2002), Sp. 1923ff. Steuerung entspricht hierbei der Führungsfunktion Planung, Regelung der Führungsfunktion Kontrolle. *Becker* begründet die Notwendigkeit des Controllings ursprünglich in kybernetischer Argumentation dadurch, dass er dem Controlling die Lenkungsmechanismen der Vorkopplung und der Adaption als (originäre) Führungsfunktionen zuordnet (vgl. *Becker* (1990), S. 306ff.).

<sup>192</sup> Der wichtigste Mechanismus zur Verarbeitung von Umweltkomplexität ist hierbei die Bildung von Subsystemen (vgl. *Schreyögg* (2008), S. 70).

<sup>193</sup> Vgl. *Luhmann* (1980), Sp. 1067f.

<sup>194</sup> Dieser von *Ashby* formulierte Grundsatz wird als ‚law of requisite variety‘ bezeichnet (vgl. *Wolf* (2008), S. 168f.; siehe grundlegend *Ashby* (1956), S. 202ff.). Komplexität wird hierbei in einem engen Verständnis als Anzahl, Vielfalt und Vernetztheit der Elemente interpretiert. In einem weiten Verständnis schließt Komplexität auch Dynamik ein, d. h. die Änderung der vorgenannten Größen im Zeitablauf (vgl. *Luhmann* (1980), Sp. 1064f.; *Bronner* (1992), Sp. 1122; *Becker* (2011), S. 119). *Pietsch* bezeichnet Komplexität und Dynamik daher als „künstlich getrennte Dimensionen desselben Phänomens“ (*Pietsch* (2003), S. 42).

passung aufweisen, um ihre Existenz sichern zu können.<sup>195</sup> In der neueren Systemtheorie wurde schließlich ein konstruktivistischer Paradigmenwechsel vollzogen:<sup>196</sup> Systeme werden hierbei als selbstreferentiell und autopoietisch<sup>197</sup> betrachtet, da sie nicht nur ihre Grenzen zur Umwelt selbst ziehen und ihre Strukturen selbst erzeugen, sondern auch ihre Elemente kontinuierlich selbst neu erschaffen.<sup>198</sup>

### 2.1.3.2 Implikationen für die vorliegende Arbeit

Der Systemtheorie kommt in der vorliegenden Arbeit neben einer Erklärungsfunktion vor allem die Funktion eines ordnenden Bezugsrahmens zu.<sup>199</sup> So können allgemeine und spezielle Controlling-Konzeptionen als ideelle Systeme interpretiert werden, die unter anderem Controlling-Instrumente als Elemente enthalten. Controlling-Systeme von Unternehmen stellen demgegenüber reale Systeme dar, wobei der Begriff ‚System‘ hier auch explizit Verwendung findet.<sup>200</sup> Auch Controlling-Systeme beinhalten Controlling-Instrumente als Systemelemente.

Die angestrebte Präzisierung des Begriffs Controlling-Instrument wird sich somit im Wesentlichen mit den Eigenschaften dieses Systemelements sowie mit seinen Beziehungen zu anderen Systemelementen befassen. Es ist offensichtlich, dass es sich bei den Beziehungen zwischen Controlling-Instrumenten und anderen Systemelementen um Informationsströme handelt.<sup>201</sup> Aus hierarchischer Sicht handelt es sich bei einem Controlling-System um ein Subsystem des Führungssystems, welches zusammen mit dem Ausführungssystem das Supersystem Unternehmen bildet.<sup>202</sup> Unternehmen stehen als offene Systeme wiederum mit dem intersystemischen Gestaltungsbereich der Wettbewerbsumwelt sowie dem extrasystemischen Bedingungsrahmen der globalen Umwelt in Beziehung.<sup>203</sup> Controlling-Instrumente können damit Beziehungen zu unterschiedlichen Elementen innerhalb und außerhalb von Unternehmen aufweisen.

Da Unternehmen die Sicherung ihrer Existenz anstreben,<sup>204</sup> müssen sie als offene Systeme auf die stetigen Veränderungen in ihrer Umwelt mit Anpassungsmaßnahmen reagieren. Hierzu

<sup>195</sup> Vgl. Zahn/Kapmeier (2002), Sp. 1921.

<sup>196</sup> Vgl. Lehmann (1992), S. 1846; Schreyögg (2008), S. 71; Schempp (2009), S. 20.

<sup>197</sup> Zum Begriff der Autopoiesis siehe Esser (1999), S. 532ff.

<sup>198</sup> Vgl. Zahn/Kapmeier (2002), Sp. 1921f.

<sup>199</sup> Dies entspricht der üblichen Nutzung der Systemtheorie in der Controlling-Literatur (vgl. Weber/Schäffer (2000b), S. 110).

<sup>200</sup> Horváth weist entsprechend darauf hin, dass dem Systembegriff in Bezug auf das Controlling eine doppelte Bedeutung zukommt: als reales System in Unternehmen sowie als Bezugsrahmen zur Beschreibung und Analyse von realen Controlling-Systemen (vgl. Horváth (2009), S. 123). Eine Unterscheidung der Begriffe ‚ideelles‘ und ‚reales‘ System findet sich bei Ulrich (1968), S. 106.

<sup>201</sup> Vgl. Jonen/Lingnau (2007), S. 7.

<sup>202</sup> Vgl. Becker (1990), S. 299.

<sup>203</sup> Vgl. Bleicher/Meyer (1976), S. 17f.

<sup>204</sup> Vgl. Kieser/Kubicek (1992), S. 9.

leistet das Controlling nicht nur einen wesentlichen Beitrag,<sup>205</sup> sondern muss auch selbst kontinuierlich adaptiert werden.<sup>206</sup> Bezogen auf die Instrumente des Controllings erscheint es daher von Interesse, im Rahmen der empirischen Studie herauszufinden, welche Auslöser Unternehmen zum Anlass nehmen, sich mit neuen Controlling-Instrumenten zu beschäftigen.

## 2.1.4 Situativer Ansatz

### 2.1.4.1 Darstellung wesentlicher Aussagen

Der Situative Ansatz<sup>207</sup> führt Unterschiede der formalen Organisationsstruktur<sup>208</sup> von Unternehmen auf Differenzen der Situation zurück, in der sich diese Unternehmen befinden.<sup>209</sup> Die zentrale These des Situativen Ansatzes lautet, dass es nicht eine universell gültige optimale Gestaltungsform gibt, sondern mehrere mögliche Gestaltungsformen, die jeweils in unterschiedlichen Situationen zum Erfolg führen.<sup>210</sup> Der Situative Ansatz trifft somit einerseits Aussagen zum Zusammenhang zwischen Kontext und organisatorischer Gestaltung sowie andererseits zur Beziehung zwischen organisatorischer Gestaltung und Unternehmenserfolg.<sup>211</sup> Dazu werden für die Situation, für die Organisationsstruktur sowie für den Organisationserfolg Dimensionen mit Merkmalsausprägungen definiert, welche mittels empirischer Studien gemessen werden können.<sup>212</sup> Bei den Kontextfaktoren wird zwischen vom Unternehmen weitgehend beeinflussbaren internen Faktoren und vom Unternehmen nicht oder kaum beeinflussbaren externen Faktoren unterschieden,<sup>213</sup> die Operationalisierung der Organisationsstruktur basiert auf organisationstheoretischen Überlegungen,<sup>214</sup> und hinsichtlich des Organisationserfolgs wird gängigerweise zwischen den Dimensionen Effektivität und Effizienz unterschieden.<sup>215</sup>

<sup>205</sup> Vgl. zu dieser Argumentation ausführlich *Becker* (1990), S. 304ff., sowie ähnlich *Schwarz* (2002), S. 12ff.

<sup>206</sup> Vgl. *Lanz* (1989), S. 94; *Schäffer* in *Biel* (2006), S. 373. *Schmitt* bezeichnet Controlling daher als „Dauerbaustelle“ (*Schmitt* (2010), S. 380).

<sup>207</sup> Der Situative Ansatz wird auch Kontingenz- oder Bedingtheitsansatz genannt (vgl. *Pietsch* (2003), S. 31).

<sup>208</sup> Die informelle Organisationsstruktur wird innerhalb des Situativen Ansatzes weitgehend vernachlässigt (vgl. *Scherm/Pietsch* (2007), S. 35). Siehe hierzu jedoch die Überlegungen bei *Günther* (2003), S. 162ff. Zur Unterscheidung von formaler und informeller Organisationsstruktur siehe *Schreyögg* (2008), S. 12f.

<sup>209</sup> Vgl. *Kieser/Kubicek* (1992), S. 45.

<sup>210</sup> Vgl. *Staehe* (1989), Sp. 881. Darüber hinaus besagt die äquifinale Variante des Situativen Ansatzes, dass auch in ein und derselben Situation mehrere Gestaltungsformen zu einem gleichwertigen Erfolgsniveau führen können (vgl. *Wolf* (2008), S. 204f.).

<sup>211</sup> Vgl. *Ebers* (1992), Sp. 1818; *Staehe/Conrad/Sydow* (1999), S. 50; *Macharzina/Wolf* (2008), S. 74.

<sup>212</sup> Vgl. *Scherm/Pietsch* (2007), S. 36.

<sup>213</sup> Vgl. *Ebers* (1992), Sp. 1823f.; *Scherm/Pietsch* (2007), S. 37f.

<sup>214</sup> Vgl. *Ebers* (1992), Sp. 1821f.; *Kieser/Kubicek* (1992), S. 73f.; *Schreyögg* (2008), S. 52f.; *Höhne* (2009), S. 89.

<sup>215</sup> Vgl. *Pietsch* (2003), S. 32.



Dieses Grundmodell des Situativen Ansatzes erfährt in zweierlei Hinsicht verhaltenswissenschaftliche Erweiterungen.<sup>216</sup> Erstens wird angenommen, dass die Organisationsstruktur nicht nur direkt auf den Organisationserfolg wirkt, sondern insbesondere auch über das Verhalten der Organisationsmitglieder als vermittelnder Variable.<sup>217</sup> Zweitens werden keine deterministischen Zusammenhänge zwischen Situation und Organisationsstruktur unterstellt, so dass dem Organisationsgestalter ein Handlungsspielraum verbleibt,<sup>218</sup> den er einerseits durch Gestaltung der Organisation und andererseits durch Beeinflussung der Kontextfaktoren ausnutzen kann.<sup>219</sup>

Gemäß dem Situativen Ansatz ist der Erfolg umso größer, je besser ein ‚Fit‘ zwischen den Gestaltungselementen des Systems Unternehmen und den Kontextfaktoren hergestellt wird.<sup>220</sup> Die Weiterentwicklung des Situativen Ansatzes zum Gestaltansatz betont darüber hinaus, dass auch zwischen den einzelnen Systemelementen ein Fit hergestellt werden muss, um erfolgreich zu sein.<sup>221</sup> Unter einer Gestalt versteht man dabei ein in sich stimmiges System, dessen Ganzheit einen größeren Einfluss auf den Organisationserfolg hat als die Summe der einzelnen Systemelemente.<sup>222</sup> Fit muss somit letztlich Umfeld-System-Fit und Intra-System-Fit gleichermaßen umfassen.<sup>223</sup>

#### 2.1.4.2 Implikationen für die vorliegende Arbeit

Da Controlling-Instrumente als Teil der formalen Organisationsstruktur aufgefasst werden können,<sup>224</sup> sind sie prinzipiell für den Organisationserfolg von Relevanz. Diese Grundannahme gilt es im Zuge der empirischen Erhebung zu überprüfen. Die modellhaften Überlegungen zur Vorgehensweise bei der Gestaltung von Controlling-Systemen beruhen daher bereits auf dem Grundgedanken des Situativen Ansatzes. Demgemäß kann es nicht das eine optimale Controlling-System mit einem für alle Unternehmen passenden Instrumentarium geben, son-

<sup>216</sup> In der englischsprachigen Controlling-Forschung wird dies als ‚Kontingenzansatz des Behavioral Accounting‘ bezeichnet (vgl. *Olley* (1980); *Schoenfeld* (1993), Sp. 284f.; *Littkemann* (1997); *Chenhall* (2003); *Littkemann/Derfuß* (2004)).

<sup>217</sup> Vgl. *Kieser/Kubicek* (1992), S. 57ff.; *Scherer/Pietsch* (2007), S. 36. Dieser Aspekt wird jedoch in kontingenztheoretischen Studien oft vernachlässigt (vgl. *Höhne* (2009), S. 91).

<sup>218</sup> Vgl. *Schreyögg* (2008), S. 54. Siehe grundlegend *Child* (1972).

<sup>219</sup> Vgl. *Kieser/Kubicek* (1992), S. 61; *Staehe/Conrad/Sydow* (1999), S. 55.

<sup>220</sup> Mit dem Begriff ‚Fit‘ wird angegeben, inwieweit zwei Variablengruppen in ihren Merkmalen übereinstimmen (vgl. *Staehe/Conrad/Sydow* (1999), Fn. 54 auf S. 48). Als Synonyme für Fit werden Kongruenz, Stimmigkeit, Match, Alignment oder Kompatibilität verwendet (vgl. *Scherer/Pietsch* (2007), S. 40).

<sup>221</sup> Vgl. *Staehe/Conrad/Sydow* (1999), S. 60ff. Der Gestaltansatz wird auch Konfigurations-, Konsistenzansatz oder ‚second-order contingency theory‘ genannt (vgl. *Wolf* (2008), S. 454).

<sup>222</sup> Hierbei wird nochmals der grundsätzlich enge Bezug des Situativen Ansatzes zum systemtheoretischen Denken deutlich (vgl. *Macharzina/Wolf* (2008), S. 79; *Schreyögg* (2008), S. 67).

<sup>223</sup> Vgl. *Baum/Coenenberg/Günther* (2007), S. 14.

<sup>224</sup> Vgl. *Pietsch* (2003), S. 139ff.; *Hoffjan/Nevries/Wömpener* (2005), S. 290; *Littkemann* (2006), S. 102f.; *Schäffer/Matlachowsky* (2008), S. 215.

dern die internen und externen Kontextfaktoren, denen ein Unternehmen ausgesetzt ist, haben Auswirkungen auf die erfolgreiche Gestaltung des Controlling-Instrumentariums. Der Erfolg eines Controlling-Instruments kann daher nicht allgemeingültig, sondern stets nur für ein bestimmtes Unternehmen beurteilt werden.

Unternehmen können einen Umfeld-System-Fit anstreben, indem sie angesichts der Situation, in der sie sich befinden, auf die Gestaltungsempfehlungen entsprechender spezieller Controlling-Konzeptionen zurückgreifen. Auch bei der Gestaltung von Controlling-Systemen verbleibt jedoch grundsätzlich ein Handlungsspielraum.<sup>225</sup> Dieser Handlungsspielraum sollte so ausgefüllt werden, dass innerhalb des Controlling-Systems zugleich ein Intra-System-Fit realisiert wird. Die von jedem Unternehmen individuell zu beantwortende Frage, ob der Einsatz eines bestimmten konzeptionell empfohlenen Controlling-Instruments erfolgreich sein wird beziehungsweise ist, stellt somit insbesondere auf den Fit dieses Controlling-Instruments mit den übrigen Elementen des Controlling-Systems ab.

Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Rolle der Organisationsmitglieder als vermittelnder Variable zwischen Gestaltungselementen und Unternehmenserfolg. Dies kann im Hinblick auf Controlling-Instrumente derart interpretiert werden, dass nicht bereits deren bloßes Vorhandensein zum Erfolg führt, sondern dass Erfolg erst bei tatsächlicher Nutzung der Instrumente durch die Organisationsmitglieder entsteht. In diesem Sinne ist die Forderung von *Günther* an die Controlling-Forschung zu verstehen, „zwischen Instrumentarium und tatsächlicher Nutzung bzw. gelebtem Verhalten zu unterscheiden.“<sup>226</sup> Da an der Nutzung eines Controlling-Instruments unterschiedlichste Organisationsmitglieder in verschiedener Weise partizipieren, erscheint es notwendig, die Instrumentennutzung durch ein Rollenmodell zu systematisieren. Dieses Rollenmodell soll zudem in der empirischen Studie plausibilisiert werden.

---

<sup>225</sup> Vgl. *Welge* (1988), S. 59.

<sup>226</sup> *Günther* (2003), S. 167. Siehe ähnlich *Becker/Jordan/Messner* (2003), S. 146f.; *Schäffer/Matlachowsky* (2008), S. 214.

Einsatz und Erfolg von Controlling-Instrumenten  
Begriffsbestimmung, empirische Untersuchung und  
Erfolgsbeurteilung

Baltzer, B.

2013, XX, 317 S. 64 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-8349-4502-0