

# Beiträge zur Controlling-Forschung

([www.Controlling-Forschung.de](http://www.Controlling-Forschung.de))

*herausgegeben von*  
*Univ.-Prof. Dr. Volker Lingnau*

Nr. 15

**Forschungskonzept des Lehrstuhls  
für Unternehmensrechnung und Controlling**

**Volker Lingnau**

2010

Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling • Technische Universität Kaiserslautern

Gottlieb-Daimler-Straße, Gebäude 42, 67663 Kaiserslautern

ISSN 1612-3875

Nr. 15

Forschungskonzept des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling

Prof. Dr. Volker Lingnau\*

2010

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

# Inhalt

Inhalt.....	III
Abbildungsverzeichnis .....	IV
1 Wissenschaftsverständnis .....	1
2 Forschungsinhalte.....	3
3 Forschungsansatz .....	5
4 Forschungsstrategien .....	7
5 Forschungsmethoden.....	9
5.1 Forschungsmethoden in der sachlich-analytischen Forschungsstrategie .....	9
5.2 Forschungsmethoden in der empirischen Forschungsstrategie .....	11
5.3 Forschungsmethoden in der formal-analytischen Forschungsstrategie .....	11
6 Wissenschaftstheoretische Positionierung .....	12
7 Controllingkonzeption.....	13
Literatur .....	18

## **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Ausprägungen wissenschaftlicher Forschung .....	1
Abbildung 2: Anwendungsgetriebene Grundlagenforschung .....	2
Abbildung 3: Forschungsinhalte des Lehrstuhls .....	4
Abbildung 4: Controlling als Träger sekundären Wissens.....	15
Abbildung 5: Controllingkern und Controllingaufgaben .....	16
Abbildung 6: Controlling als Führungsunterstützung .....	17

# 1 Wissenschaftsverständnis

Wir sehen angewandte Forschung und Grundlagenforschung nicht als dichotome Ausprägungen an, sondern gehen in Anlehnung an *Stokes* davon aus, dass auch eine Kombination im Sinne einer „anwendungsgetriebenen Grundlagenforschung“<sup>1</sup> möglich ist, der wir uns verpflichtet fühlen (s. *Abbildung 1*).

Quadrant Model of Scientific Research

		Consideration of use?	
		No	Yes
Quest for Fundamental Understanding?	Yes	Pure basic Research (Bohr)	Use-inspired basic research (Pasteur)
	No		Pure applied research (Edison)

*Abbildung 1: Ausprägungen wissenschaftlicher Forschung<sup>2</sup>*

In diesem Sinne ist unsere Forschung von Anwendungsproblemen inspiriert auf das Verständnis grundlegender Zusammenhänge gerichtet, um aus diesem Verständnis heraus wiederum Gestaltungshinweise für die Praxis geben zu können (s. *Abbildung 2*).

---

<sup>1</sup> Vgl. Stokes, D. E. (1997).

<sup>2</sup> Stokes, D. E. (1997), S. 73.

A Revised Dynamic Model

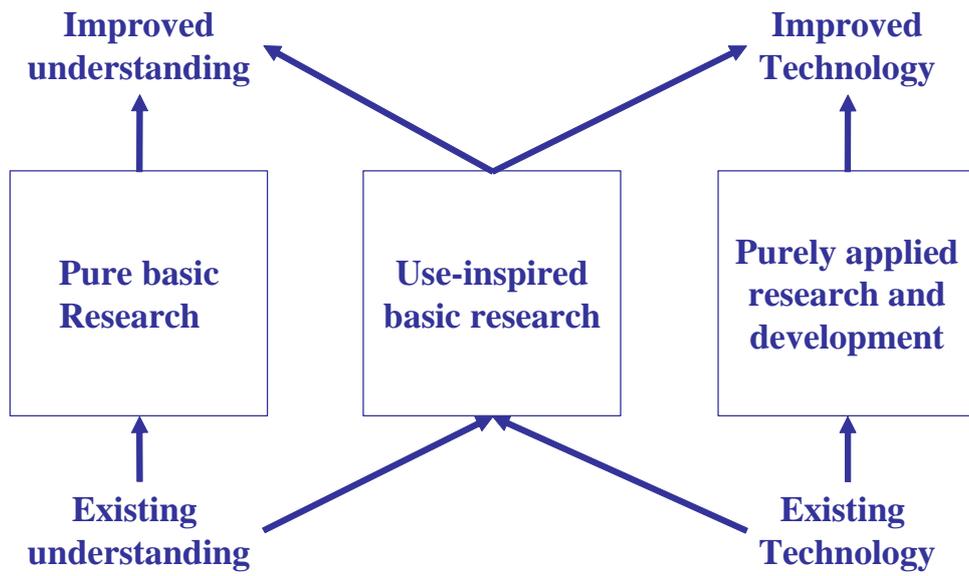


Abbildung 2: Anwendungsgetriebene Grundlagenforschung<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Stokes, D. E. (1997), S. 88.

## 2 Forschungsinhalte

Unsere Forschungsinhalte lassen sich in zwei Forschungsschwerpunkte und ein Forschungsgebiet strukturieren.

Im Mittelpunkt unseres Schwerpunktes „*Psychological Management Accounting Research (PMAR)*“ stehen Möglichkeiten und Grenzen der Unterstützung und Beeinflussung von Entscheidungs- bzw. Problemlösungsprozessen in Organisationen durch das „real existierende Phänomen Controlling“<sup>4</sup>. Dies entspricht weitgehend der auch international üblichen Unterteilung in ‚decision facilitating‘ und ‚decision influencing‘.<sup>5</sup> Von besonderem Interesse sind für uns dabei die mentalen Prozesse der handelnden Personen.

Im Mittelpunkt unseres Schwerpunktes „*Controlling und Nachhaltigkeit (CuN)*“ stehen die Wirkungen unternehmerischer Entscheidungen auf die drei Nachhaltigkeitsdimensionen Ökologie, Ökonomie und Soziales. Hierbei geht es zunächst um die Möglichkeiten und Grenzen von entsprechenden Nachhaltigkeitsinstrumenten, die es erlauben, die dimensionsverschiedenen Größen des Konstruktes Nachhaltigkeit entscheidungsorientiert darzustellen. Dem entsprechend ergibt sich hier auch ein Anknüpfungspunkt zu unseren Aktivitäten im Schwerpunkt *PMAR*.

Mit der Entscheidungsorientierung verbunden ist die Notwendigkeit, die Legitimität der daraus resultierenden Entscheidungen zu begründen, da die „Legitimitätsvermutung“ des ökonomischen Prinzips – und damit der auf seiner Basis getroffenen Entscheidungen – erschüttert ist<sup>6</sup> und so die Legitimitätsverantwortung an das Unternehmen und den Einzelnen zurückfällt. Der Erkenntnisstand in diesem Bereich ist allerdings relativ gering, da das Verhältnis von Unternehmensethik und Controlling bisher vernachlässigt wurde<sup>7</sup>, sodass wir die von uns benötigten Grundlagen teilweise selber schaffen und fallweise präzisieren müssen, um die Anschlussfähigkeit der Ergebnisse aus unseren Forschungsschwerpunkten an den Legitimitätsdiskurs zu ermöglichen. Die Ergebnisse des Forschungsgebiets „*Controlling und Unternehmensethik*“ stellen damit zum einen die normative „Basis“ für unsere beiden Forschungsschwerpunkte dar, reichen aber zum anderen auch in diese hinein (s. a. *Abbildung 3*).

---

<sup>4</sup> Lingnau, V. (2005), S. 233.

<sup>5</sup> Vgl. Demski, J. S. / Feltham, G. A. (1976); Sprinkle, G. B. (2003).

<sup>6</sup> Vgl. z. B. Pies, I. et al. (2009), S. 324; Beckmann, M. (2007).

<sup>7</sup> Vgl. Ahn, H. / Dyckhoff, H. (2004), S. 72.

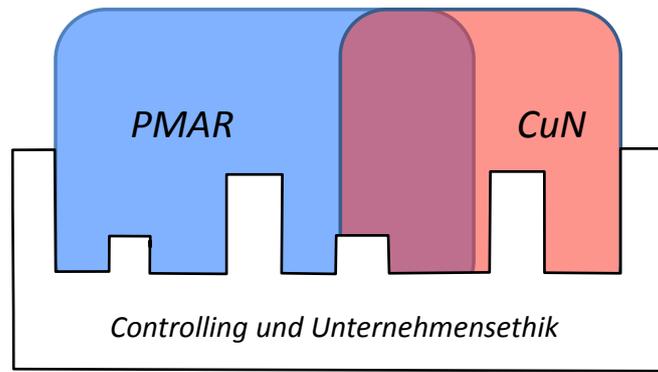


Abbildung 3: Forschungsinhalte des Lehrstuhls

### 3 Forschungsansatz

Wir verfolgen einen entscheidungsverhaltens-orientierten Forschungsansatz in der Tradition der Arbeiten von *Simon*<sup>8</sup> sowie *Cyert* und *March*<sup>9</sup>. Entscheidungsträger / Problemlöser sind für uns insbesondere durch die Merkmale der bounded rationality und des bounded opportunism gekennzeichnet.

Unser bounded rationality-Verständnis geht davon aus, dass Abweichungen vom normativen Rationalitätsideal nicht per se gut oder schlecht, rational oder irrational sind, sondern dass man das Zusammenspiel von Umwelt und kognitiven Prozessen betrachten muss (ökologische Rationalität<sup>10</sup>), um die Angemessenheit des beobachteten Verhaltens beurteilen bzw. geeignete Instrumente zur Entscheidungsunterstützung und -beeinflussung entwickeln zu können. Dem entsprechend hat für uns auch das Controlling das reale Entscheidungsverhalten der Organisationsmitglieder zu berücksichtigen und nicht etwa eine modelltheoretische Rationalität zu sichern.

Wir gehen davon aus, dass Menschen weder vollständig altruistisch noch vollständig opportunistisch handeln. Damit grenzen wir uns einerseits von der traditionellen Betriebswirtschaftslehre ab, in der das „psycho-physische[] Subjekt ... aus der Unternehmung als Objekt betriebswirtschaftlicher Theorie eliminiert“<sup>11</sup> ist, womit implizit angenommen wird, dass die Organisationsmitglieder stets im Sinne der Organisation handeln, auch wenn dies ihren eigenen Interessen zuwider läuft. Andererseits grenzen wir uns auch von Ansätzen ab, die Menschen als (grenzenlos) opportunistische Akteure ansehen. Reale Entscheidungsträger handeln dagegen begrenzt opportunistisch (bounded opportunism). Übergeordnete Präferenzen (insbesondere Werte) begrenzen das Streben nach Eigennutzmaximierung.<sup>12</sup>

Aus diesem Forschungsansatz ergibt sich notwendigerweise eine große Nähe zur Psychologie, deren Erkenntnisse wir nutzen, um Controllingfragestellungen zu beantworten. Dies verbindet uns mit dem Forschungsansatz der Psychologischen Ökonomik.<sup>13</sup> Der entscheidende Unterschied liegt allerdings in unserer Abkehr von der ökonomischen Methode. D. h. wir schließen vom beobachteten Sachverhalt bzw. Problem (explanandum) auf das explanans, was auch

---

<sup>8</sup> Vgl. z. B. Simon, H. A. (1986); Simon, H. A. (1976); Simon, H. A. (1955).

<sup>9</sup> Vgl. z. B. Cyert, R. / March, J. (1995).

<sup>10</sup> Vgl. Gigerenzer, G. / Gaissmaier, W. (2006).

<sup>11</sup> Gutenberg, E. (1929), S. 41 f.

<sup>12</sup> Vgl. Sen, A. K. (1977).

<sup>13</sup> Vgl. Osterloh, M. (2007).

unserem Wissenschaftsverständnis einer use-inspired basic research entspricht. Eine weitere Differenzierung ist eher gradueller Natur: Unser bounded rationality Verständnis geht nicht von einer synthetischen, sondern von einer realistischen Problemumwelt aus, sodass wir Abweichungen vom normativen Entscheidungsverhalten nicht per se als irrationale Verzerrung ansehen, da Problem und Umwelt nicht voneinander getrennt werden können.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Vgl. Hubig, L. / Lingnau, V. (2008), S. 394.

## 4 Forschungsstrategien

Voraussetzung für wissenschaftliches Arbeiten ist terminologische Präzision, da nur so Forschungsergebnisse intersubjektiv überprüft werden können. Wir bauen unsere Forschung daher auf einem sauber definierten Begriffsapparat auf.

Die von uns untersuchten Fragestellungen sind durch hohe Komplexität gekennzeichnet. Daraus ergibt sich, dass die von uns angewandten Forschungsstrategien dieser Komplexität angemessen sein müssen.

Hierfür machen wir zunächst in einer Art gedanklicher Simulation der Realität die komplexen Zusammenhänge durch Plausibilitätsüberlegungen sowie empirisch bereits festgestellte Zusammenhänge transparent (*sachlich-analytische Strategie*). Ergebnis sind „interpretierend-deskriptive Aussagen“<sup>15</sup>, die deskriptive Grundannahmen formulieren, deren Relevanz durch Belege aus der Literatur gestützt wird. Ziel ist „besonders die Suche nach neuen relevanten Größen und nach neuen Aussagen über mögliche Beziehungen zwischen verschiedenen Größen“<sup>16</sup>. Diese Beziehungen werden im nächsten Schritt durch gedanklich konstruierte Hypothesen in Form von „hypothetisch-spekulativen Aussagen“<sup>17</sup> spezifiziert, d. h. Hypothesen ohne „explizites empirisches Prüfinteresse“<sup>18</sup>.

Wenngleich die sachlich-analytische Forschungsstrategie – insbesondere im Entdeckungszusammenhang, der in unserem Schwerpunkt „*Controlling und unternehmerische Nachhaltigkeit*“ derzeit noch dominiert – durchaus als eigenständig und nicht nur als „Notlösung“ anzusehen ist, so sind wir dennoch bestrebt, deren Ergebnisse einer kritischen Prüfung zu unterziehen, die neben einer logischen Prüfung auf Widerspruchsfreiheit auch eine Überprüfung an der Realität beinhaltet, d. h. ihnen den „Spiegel der Wirklichkeit“<sup>19</sup> vorzuhalten (*empirische Forschungsstrategie*, Begründungszusammenhang). Die durch die sachlich-analytische Vorgehensweise gewonnenen Aussagen stellen damit die Grundlage für nachfolgende empirische Untersuchungen dar. Hierfür wird zunächst der Begriffsapparat auf seine Tauglichkeit geprüft, reale Sachverhalte darzustellen, um so zu „real-deskriptiven Aussagen“<sup>20</sup> zu gelangen. Bei dieser Prüfung stehen Validität und Reliabilität der verwendeten Indikatoren im Mittel-

---

<sup>15</sup> Vgl. Grochla, E. (1980).

<sup>16</sup> Grochla, E. (1978), S. 73.

<sup>17</sup> Vgl. Grochla, E. (1980).

<sup>18</sup> Grochla, E. (1978), S. 73.

<sup>19</sup> Schanz, G. (1988), S. 12

<sup>20</sup> Grochla, E. (1978), S. 78.

punkt. Ziel ist es, anschließend zu empirisch abgesicherten Erklärungen von Zusammenhängen anhand von Annahmen über Ursache-Wirkungs-Beziehungen zu kommen („empirisch-kognitive Aussagen“<sup>21</sup>). Die Qualität der Ergebnisse der empirischen Forschungsstrategie hängt dabei nicht nur von der methodisch sauberen Anwendung empirischer Forschungsmethoden ab, sondern wird vor allem durch die Qualität der sachlich-analytischen Forschung determiniert. Empirizistische Forschung ohne saubere sachlich-analytische Basis lehnen wir ab.<sup>22</sup>

Die *formal-analytische Forschungsstrategie* spielt für uns eine untergeordnete Rolle, da die mit ihr einhergehende Vereinfachung und Abstrahierung dem Komplexitätsgrad unseres Forschungsgegenstandes nicht angemessen ist. Die mit der formal-analytischen Forschungsstrategie verknüpfte Behauptung: „Wo wir rechnen können, brauchen wir nicht zu argumentieren.“<sup>23</sup>, führt unseres Erachtens in die Irre, weil sie eine naive Gleichsetzung des notwendigerweise reduktionistischen Modells und der komplexen Realität bedeutet. Die Gefahren eines derartig naiven Glaubens in die Richtigkeit mathematischer Modelle sind durch die Finanz- und Wirtschaftskrise in dramatischer Weise deutlich geworden. Gleichwohl berücksichtigen wir formal-analytische Forschungsergebnisse im Rahmen unserer sachlich-analytischen Forschungsstrategie.

---

<sup>21</sup> Grochla, E. (1978), S. 79.

<sup>22</sup> „Dataismus“, vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. (1993), S. 586.

<sup>23</sup> Lueken, G.-L. (2000), S. 36.

## 5 Forschungsmethoden

### 5.1 *Forschungsmethoden in der sachlich-analytischen Forschungsstrategie*

Im Rahmen der sachlich-analytischen Forschungsstrategie dominiert die Methode der wissenschaftlichen Argumentation. Um „eine 'gute' von einer 'schlechten' oder eine 'gültige' von einer 'ungültigen' Argumentation unterscheiden“<sup>24</sup> zu können, sind an die Argumentation bestimmte Qualitätskriterien anzulegen. Da allerdings keine einheitliche Vorgehensweise für das Argumentieren existiert, kann die Qualität einer Argumentation auch nicht anhand einer einfachen Check-Liste überprüft werden. Dennoch lassen sich gewisse Merkmale ausmachen, die auch wir unseren Argumentationen zu Grunde legen<sup>25</sup>: *Gültigkeit, Eignung* und *Relevanz* der Argumente. Hinzu kommen noch zwei weitere Merkmale, die sich nicht direkt auf das Argument, sondern zum einen auf den Argumentierenden und zum anderen auf den situativen Kontext der Argumentation beziehen. Sie betreffen die *Glaubwürdigkeit des Argumentierenden* und die Berücksichtigung aktueller *Argumentationsprofile*.

Unsere Argumentation ist gekennzeichnet durch eine trennscharfe Formulierung der Thesen, eine saubere Erörterung der Problematik, die Vermeidung von Tautologien sowie durch intensive Quellenarbeit abgesicherte Schlussfolgerungen. Um die Kriterien der Gültigkeit, Eignung und Relevanz zu erfüllen, achten wir auf die strikte Einhaltung des für die Teildisziplin gebräuchlichen Fachvokabulars und die inhaltliche Dimension der verwendeten Fachbegriffe. Für uns selbstverständliche Voraussetzung hierfür ist die Beherrschung eines entsprechenden allgemeinen und fachlichen Sprachniveaus, das es ermöglicht, aufgestellte Behauptungen und Werturteile differenziert zu rechtfertigen und so zu einer stringenten und konsistenten Argumentation zu gelangen.

„Gültige Aussagen müssen sich mit Gründen verteidigen lassen, die jedermann [innerhalb der Teildisziplin] jederzeit und an allen Orten überzeugen können.“<sup>26</sup> Unsere wissenschaftlichen Argumente müssen also intersubjektiv nachvollziehbar sein. Die Gültigkeit unserer Argumente stärken wir dadurch, dass wir uns zunächst über alle zur Zeit verfügbaren Informationen in

---

<sup>24</sup> Lueken, G.-L. (2000), S. 15.

<sup>25</sup> Vgl. Kopperschmidt, J. (2005), S. 62-64.

<sup>26</sup> Habermas, J. (1992), S. 157.

Kenntnis setzen<sup>27</sup>, um vor Beginn der eigenen Argumentation den aktuellen Wissenstand zu erfahren, der durch die Aussagen und Ergebnisse Dritter gegeben ist. Wir streben an, die eigenen Argumente durch Bezugnahme auf diese Referenzen zu untermauern, um so deutlich zu machen, dass die eigenen Argumente im Einklang mit bereits bewährten Aussagen stehen.<sup>28</sup>

Nach *Habermas* sollten eigentlich alle „Argumente ohne Ansehung ihrer Herkunft, also auch ‚ohne Ansehen der Person‘ gleiche Beachtung verdienen.“<sup>29</sup>, so „dass im Prinzip alle Betroffenen als Freie und Gleiche an einer kooperativen Wahrheitssuche teilnehmen können, bei der einzig der Zwang des besseren Arguments zum Zuge kommen darf.“<sup>30</sup> In der Argumentationspraxis jedoch spielen die „Einschätzungen der Kompetenz und Glaubwürdigkeit, des Interesses und des Wissens von Argumentierenden eine wichtige Rolle“<sup>31</sup>, wodurch die von *Habermas* postulierten Regeln des herrschaftsfreien Diskurses verletzt werden. So wird eine Referenz in der Regel als umso verlässlicher betrachtet, je bekannter der Autor und das erschienene Werk bzw. die Publikation in der betrachteten Disziplin sind, da diese entweder den Konsens innerhalb dieser Disziplin darstellen oder im Gegenteil starken Widerspruch erfahren haben. Auch wenn der Argumentierende selbst kein anerkannter Autor in der Disziplin ist, kann die *Glaubwürdigkeit* der eigenen Arbeit über den Verweis auf Argumente *glaubwürdiger* Autoren erhöht werden. Wir berücksichtigen diese Argumentationspraxis, bewahren jedoch auch im Umgang mit Aussagen von bekannten Autoren eine kritische Haltung.<sup>32</sup>

Eine Argumentation ist *geeignet*, wenn sie sich der Methodik des jeweiligen Themengebietes bedient. Angesichts des auch in den Wirtschaftswissenschaften existierenden Methodenpluralismus kommt damit dem Argumentationsmedium eine entscheidende Bedeutung zu („Journal Fokus“).

Qualitätskriterien für eine gute wissenschaftliche Arbeit sind demnach eine gute und qualitativ hochwertige Literaturrecherche, eine saubere Abgrenzung der Themenstellung sowie eine logische und in sich geschlossene Argumentation. Dazu gehört auch, sich über den Stand der Forschung in dem behandelten Themengebiet informiert zu haben, damit sichergestellt werden kann, dass die eigene Argumentation das *Argumentationsprofil* der Zeit erfüllt. Weder die Beschäftigung mit obsoleten Themenstellungen, noch die Verwendung veralteter oder unpass-

---

<sup>27</sup> Vgl. Habermas, J. (1992), S. 139.

<sup>28</sup> Vgl. Kornmeier, M. (2007), S. 57.

<sup>29</sup> Habermas, J. (1992), S. 134.

<sup>30</sup> Habermas, J. (1992), S. 154.

<sup>31</sup> Vgl. Lueken, G.-L. (2000), S. 19.

<sup>32</sup> Vgl. Kornmeier, M. (2007), S. 58.

sender Methoden steigert die Aussagekraft der eigenen Argumentation. Daher stellen wir auch zu Beginn der eigenen Argumentation den aktuellen Stand der Forschung als Ausgangspunkt dar, um die sich daraus ergebenden Forschungsfragen aufzuzeigen.

Die für die Auseinandersetzung mit der Fachwelt notwendige Diskursfähigkeit der Argumentation gewährleisten wir durch konsistente Benutzung des Fachvokabulars und präzise Definition verwendeter Begriffe sowie die Einhaltung vorhandener Definitionen.

## **5.2 *Forschungsmethoden in der empirischen Forschungsstrategie***

Im Rahmen der *empirischen Forschungsstrategie* schließen wir keine Forschungsmethode grundsätzlich aus, prüfen jedoch sorgfältig, ob die Prämissen der jeweiligen Methode auch unserem Forschungsansatz entsprechen. Aufgrund unseres Forschungsgegenstandes haben psychologisch fundierte Methoden allerdings eine hohe Bedeutung (insbesondere Laborexperimente), bei denen wir jedoch besonders deren Validität kritisch hinterfragen (Laborumwelt vs. komplexe Umwelt; cognitive biases vs. ecological rationality). Qualitativen Forschungsmethoden (insbesondere Fallstudien) wird künftig eine stärkere Bedeutung zukommen. Die methodische Basis für eine qualitativ hochwertige controllingspezifische „case study-research“ an unserem Lehrstuhl muss jedoch noch erarbeitet werden (z. B. in Anlehnung an Yin<sup>33</sup>).

## **5.3 *Forschungsmethoden in der formal-analytischen Forschungsstrategie***

Formal-analytische Methoden gehören derzeit nicht zu unserem aktiven Repertoire, wengleich Methoden an der Grenze von Kognitionswissenschaft und Artificial Intelligence (z. B. qualitative reasoning, bei dem ohne quantitatives oder mit sehr wenig quantitativem Wissen eine Modellierung von kausalen Zusammenhängen zwischen Elementen eines Modells vorgenommen wird) ein nicht zu unterschätzendes Anwendungspotenzial darstellen. Wir beobachten daher diese Methoden, um ggf. unser Forschungsteam methodenorientiert zu erweitern.

---

<sup>33</sup> Vgl. Yin, R. K. (2003).

## 6 Wissenschaftstheoretische Positionierung

Wir gehen von der grundsätzlichen Fehlbarkeit menschlichen Wissens und daher auch unserer Forschungsergebnisse aus, sodass sämtliches Wissen nur als vorläufig anzusehen ist, da es sich im nächsten Augenblick als fehlerhaft herausstellen kann (Fallibilismus). Die Möglichkeit einer sicheren Begründung von Aussagen (Verifikation) wird damit verneint. Obwohl also eine endgültige Wahrheitsfindung niemals möglich sein wird, erachten wir eine Annäherung an die Wahrheit durchaus als möglich, da „wir von unseren Fehlern lernen können“<sup>34</sup>. Wir gehen also davon aus, dass es eine unabhängig vom Betrachter existierende Wahrheit gibt, wenngleich wir uns dieser niemals sicher sein können. Insofern können wir dem ersten Teil der Aussage von *Carrier* zustimmen, wonach Wissenschaftler im Rahmen ihrer Arbeit nach Wahrheit suchen, nicht jedoch dem zweiten Teil: „und wissen am Ende, dass sie Wahrheiten gefunden haben.“<sup>35</sup>.

Gleichzeitig gehen wir davon aus, dass unsere Wahrnehmung der Umwelt („Realität“) grundsätzlich eine individuelle Konstruktion von Wirklichkeit ist, wenngleich wir ebenfalls davon ausgehen, dass diese konstruierte Wirklichkeit aufgrund des evolutionären Erfolgs des Menschen eine hohe Übereinstimmung mit der Realität aufweist. Zusätzlich gibt es nicht wahrnehmungsinduzierte mentale Prozesse (Kognition, Motivation), die keine direkte Entsprechung in der Außenwelt aufweisen und deren „Wahrheit“ daher auch kaum zu untersuchen ist. Unabhängig von der wissenschaftstheoretischen Frage, ob dies denn überhaupt möglich ist, betrachten wir diese Prozesse in unserer Forschung als Konstrukte, also als gedankliche Hilfsmittel, die zur Beschreibung von nicht konkret beobachtbaren Vorgängen eingesetzt werden.

---

<sup>34</sup> Popper, K. R. (1994), S. XXV.

<sup>35</sup> Carrier, M. (2006), S. 142.

## 7 Controllingkonzeption

Ein auch nur weitgehend allgemein akzeptiertes Verständnis von „Controlling“ ist auch 30 Jahre nach der Erstauflage von Horváths „Meilenstein“<sup>36</sup> nicht existent, ja nicht einmal in Sicht. Man kann daher konstatieren: Das Controlling hat seinen Platz in der Betriebswirtschaftslehre und damit als akademische Disziplin noch nicht gefunden, ja es ist nicht einmal allgemein geklärt, ob Controlling überhaupt eine wissenschaftliche Disziplin ist. Denn für die Anerkennung als wissenschaftliche Teildisziplin müsste es einerseits mit *Kant* gelingen, „das Unterscheidende, was sie mit keiner anderen gemein hat und was ihr also eigentümlich ist“<sup>37</sup>, genau zu bestimmen (Präzisionspostulat), andererseits müssten widerspruchsfreie Aussagen zur funktionalen, institutionalen und instrumentellen Komponente des Controllings möglich sein (Konsistenzpostulat); erst dann kann man von einer Controllingkonzeption sprechen<sup>38</sup>.

Betrachtet man die bislang formulierten Controllingkonzeptionen, so fällt auf, dass diese – unbeschadet ihrer zum Teil erheblich divergierenden Basisannahmen – sämtlich versuchen, Controlling in Relation zum normativen Leitbild des ökonomischen Rationalprinzips zu konzeptionalisieren, wie es auch der „klassischen“ Betriebswirtschaftslehre zu Grunde liegt. Grundannahme des **rationalitätssicherungsorientierten Controllingansatzes**<sup>39</sup> ist, dass Manager aufgrund ihrer beschränkten Rationalität und ihres (grundsätzlich unbeschränkten) Opportunismus Entscheidungen treffen, die nicht dem ökonomischen Rationalprinzip entsprechen. Aufgabe des Controllings ist es danach, diesen Entscheidungsdefekten entgegenzuwirken, d. h. Rationalitätssicherung zu betreiben. Die **koordinationsorientierten Ansätze**<sup>40</sup> gehen davon aus, dass das Verhalten arbeitsteilig organisierter Führungssysteme aufgrund der in ihnen existenten Schnittstellen vom ökonomisch rationalen Verhalten einer monolithischen Führung abweicht. Die Controllingfunktion besteht danach in der Koordination des Führungssystems, um ökonomisch rationales Verhalten zu bewirken. Nach den **rechnungswesen- bzw. informationsorientierten Ansätzen**<sup>41</sup> liegt die Controllingfunktion in der Bereitstellung der nach dem ökonomischen Rationalprinzip entscheidungsrelevanten Informationen aus dem Rechnungswesen bzw. dem gesamten Informationssystem der Organisation.

---

<sup>36</sup> Vgl. Horváth, P. (2009).

<sup>37</sup> Kant, I. (1783), S. 13.

<sup>38</sup> Vgl. Küpper, H.-U. et al. (1990), S. 283; Pietsch, G. (2003), S. 1 ff.; Schweitzer, M. / Friedl, B. (1992), S. 142 f.

<sup>39</sup> Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. (2008).

<sup>40</sup> Vgl. Horváth, P. (2009) oder Küpper, H.-U. (2008).

<sup>41</sup> Vgl. z. B. Reichmann, T. (2011).

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

Vor dem Hintergrund der im letzten halben Jahrhundert nicht gelungenen Verankerung des Controllings in Relation zur traditionellen Betriebswirtschaftslehre wird der weitere Versuch, auf diesem Wege eine „Lücke“ zu finden, die (exklusiv) durch das Controlling zu schließen ist, als wenig aussichtsreich eingeschätzt. Zieht man daraus nicht die Konsequenz, auf eine konzeptionelle Fundierung des Controllings ganz zu verzichten und sich z. B. darauf zu beschränken, Anwendungsbedingungen und Wirkungen von Controllinginstrumenten zum Untersuchungsobjekt zu erheben<sup>42</sup> – was aber letztlich den Verzicht auf die Etablierung einer eigenständigen wissenschaftlichen Teildisziplin bedeuten würde – so bleibt als Möglichkeit konsequenterweise nur, eine Verankerung mithilfe eines alternativen Referenzrahmens vorzunehmen, der im Folgenden skizziert sei.

Wir gehen davon aus, dass es die zentrale Aufgabe des Managements ist, die – zum Teil konfligierenden – Ansprüche der zahlreichen relevanten Anspruchsgruppen zu integrieren und die Legitimität getroffener Entscheidungen zu begründen, um das Überleben der Organisation nachhaltig sicherzustellen. Hierzu bedarf es des Wissens darüber, wie die Zielerreichung dieser Anspruchsgruppen durch Entscheidungen des Managements beeinflusst wird. Dieses (sekundäre) Wissen ist an unterschiedlichen Stellen in der Organisation institutionalisiert<sup>43</sup>. Als Träger des Wissens über die Interessen der Eigenkapitalgeber kann das Controlling identifiziert werden<sup>44</sup>, womit Controlling (institutional) folgendermaßen definiert werden kann (s. a. *Abbildung 4*): *Das Controlling ist Träger des Wissens über die (formalzielorientierten) Ansprüche der Eigenkapitalgeber und bringt dieses (aus Sicht des Managements sekundäre) Wissen in die Entscheidungsarenen innerhalb der Organisation ein.* Hierzu gestaltet und nutzt das Controlling Systeme zur Entscheidungsunterstützung und Entscheidungsbeeinflussung unter Berücksichtigung der beschränkten Rationalität und des beschränkten Opportunismus realer Entscheidungsträger.

---

<sup>42</sup> Vgl. Becker, A. (2003).

<sup>43</sup> zur Unterteilung von primärem und sekundärem Wissen siehe Lingnau, V. (2004).

<sup>44</sup> Vgl. Lingnau, V. (2009).

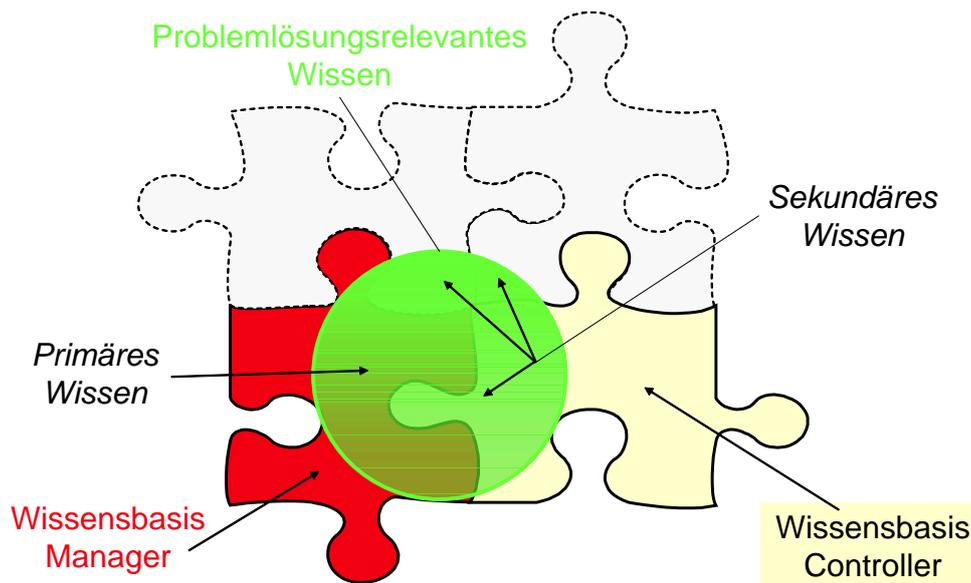


Abbildung 4: Controlling als Träger sekundären Wissens

Die empirisch zu beobachtenden Aufgaben von Controllingbereichen dürfen dabei nicht mit der oben hergeleiteten (abstrakten) (Kern-)Funktion des Controllings verwechselt werden. Es ist geradezu typisch für Controller, dass diese häufig eine Vielzahl unterschiedlichster Aufgaben wahrnehmen, „for which his training and experience have especially qualified him“<sup>45</sup>, wie schon *Jackson* festgestellt hat. So können Controller zum einen Aufgaben wahrnehmen, die nicht direkt oder aber auch gar nicht auf eine Eigenkapitalgeberorientierung zurückgeführt werden können. Zum anderen können dies aber auch Aufgaben sein, denen nur vermeintlich eine andere Funktion zugrunde liegt, was sich jedoch bei genauerer Analyse als falsch erweist. So verstehen Controller sich selbst als Wirtschaftlichkeitsexperten oder gar als – quasi neutrales – „betriebswirtschaftliches Gewissen“ des Unternehmens und nicht als Träger anspruchgruppenbezogenen Wissens. Gerade in Bezug auf das Controlling ist allerdings ein Auseinanderfallen von (jahrzehntelanger) Rhetorik und ökonomischem Inhalt nicht unbedingt neu, sodass „der Grünspan der Gepflogenheit die Prägnanz durch die Frequenz ersetzt.“<sup>46</sup> Dem entsprechend ist auch das zentrale Controllinginstrument, die Kostenrechnung, ihrem Selbstverständnis nach eine Wirtschaftlichkeitsrechnung. Eine kritische Betrachtung legt allerdings nahe, dass die Kostenrechnung unter dem „Mantel der Wirtschaftlichkeitsicherung“, eine eindeutige Shareholder-Orientierung aufweist: „Die ‚gute alte‘ Kosten- und Erlösrechnung weist erhebliche Ähnlichkeiten mit den wertorientierten Residualgewinnkonzepten

<sup>45</sup> Jackson, J. H. (1949), S. 23.

<sup>46</sup> Lapide, P. (2008), S. 92, wenn auch in anderem Kontext.

auf.“<sup>47</sup> Erwähnt sei in diesem Zusammenhang insbesondere die Berücksichtigung von Eigenkapitalkosten bei der „Wirtschaftlichkeitsbeurteilung“.

Die beobachtbaren Ausprägungen des „real existierenden Phänomens Controlling“ sind also äußerst vielfältig. Um zu verhindern, dass „Controlling“ zu einer begriffs-, d. h. inhaltslosen „Leerformel“ wird<sup>48</sup>, beschränken wir unsere Controllingforschung jedoch auf Aufgaben, die eine hinreichende Nähe zum Controllingkern aufweisen (s. *Abbildung 5*). Diese „Nähe“ ist allerdings noch konzeptionell zu präzisieren. Typischerweise weisen diese Aufgaben einen Rechnungswesenbezug auf, wie zum Beispiel im nachhaltigkeitsorientierten Rechnungswesen.<sup>49</sup> Ein Argument für die Berücksichtigung allgemeiner rechnungswesensspezifischer Aufgaben im Rahmen eines „Controllings i. w. S.“ könnte die Entwicklung des Controllings sein, da das Rechnungswesen nicht selten als „Keimzelle“ der Controllingentwicklung angesehen wird.<sup>50</sup>

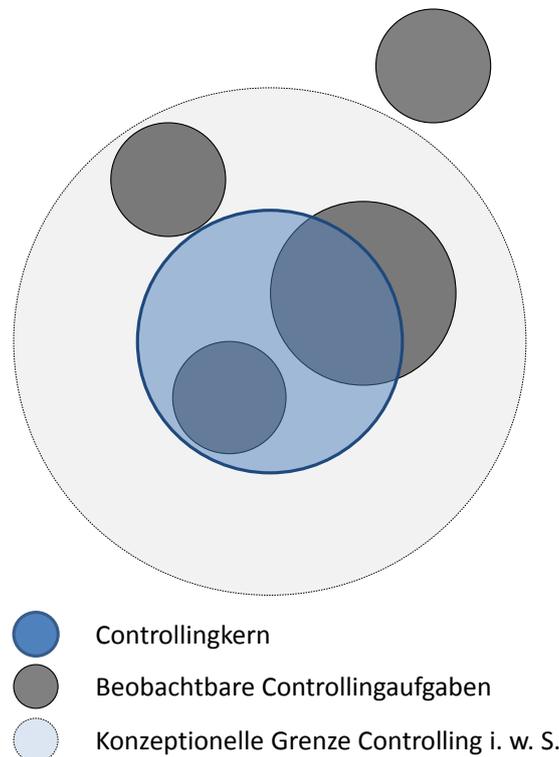


Abbildung 5: Controllingkern und Controllingaufgaben

Die Führungsunterstützungsfunktion des Controllings kann dahingehend differenziert werden, dass das Controlling dem jeweiligen Manager sowohl Wissen zur Unterstützung eigener Ent-

<sup>47</sup> Weber, J. et al. (2004), S. 104.

<sup>48</sup> Vgl. Topitsch, E. (1960), S. 251.

<sup>49</sup> Vgl. z. B. Kreklow, K. / Lingnau, V. (2009); Lingnau, V. (2008).

<sup>50</sup> Vgl. Schneider, M. (1993), S. 25 und die dort angegebene Literatur.



## Literatur

*Ahn, H. / Dyckhoff, H. (2004):* Anmerkungen zum Verhältnis von Unternehmensethik und Controlling. In: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik 5 (2004), H. 1, S. 72 - 76.

*Becker, A. (2003):* Controlling als reflexive Steuerung von Organisationen, Stuttgart 2003.

*Beckmann, M. (2007):* Corporate Social Responsibility und Corporate Citizenship. Eine empirische Bestandsaufnahme der aktuellen Diskussion über die gesellschaftliche Verantwortung von Unternehmen. In: Pies, I. (Hrsg.): Wirtschaftsethik-Studien des Lehrstuhls für Wirtschaftsethik an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg Nr. 2007-1, Halle 2007.

*Carrier, M. (2006):* Wissenschaftstheorie zur Einführung, Hamburg 2006.

*Coenenberg, A. G. / Haller, A. (1993):* Externe Rechnungslegung. In: Hauschildt, J. et al. (Hrsg.): Ergebnisse empirischer betriebswirtschaftlicher Forschung, Stuttgart 1993, S. 557 - 599.

*Cyert, R. / March, J. (1995):* Eine verhaltenswissenschaftliche Theorie der Unternehmung, 2. Auflage, Stuttgart 1995.

*Demski, J. S. / Feltham, G. A. (1976):* Cost Determination: A Conceptual Approach, Ames IA 1976.

*Gigerenzer, G. / Gaissmaier, W. (2006):* Denken und Urteilen unter Unsicherheit: Kognitive Heuristiken. In: Funke, J. (Hrsg.): Enzyklopädie der Psychologie, Bd. C II 8: Denken und Problemlösen, Göttingen 2006, S. 329 - 374.

*Grochla, E. (1978):* Einführung in die Organisationstheorie, Stuttgart 1978.

*Grochla, E. (1980):* Organisationstheorie. In: Grochla, E. (Hrsg.): Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Handwörterbuch der Organisation, 2. Auflage, Stuttgart 1980, S. 1795 - 1814.

- Gutenberg, E. (1929): Die Unternehmung als Gegenstand betriebswirtschaftlicher Theorie, unveränderter Nachdruck der 1. Auflage, Wiesbaden 1929.*
- Habermas, J. (1992): Erläuterungen zur Diskursethik, 2. Auflage, Frankfurt am Main 1992.*
- Horváth, P. (2009): Controlling, 11. Auflage, München 2009.*
- Hubig, L. / Lingnau, V. (2008): Hochschulcontrolling: Möglichkeiten und Grenzen der Leistungsmessung mit Hilfe des AHP. In: Seicht, G. (Hrsg.): Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2008, Wien 2008, S. 389 - 418.*
- Jackson, J. H. (1949): The Comptroller: His Functions and Organization, 2nd edition, Cambridge (Mass.) 1949.*
- Kant, I. (1783): Prolegomena zu einer jeden künftigen Metaphysik, die als Wissenschaft wird auftreten können, Riga 1783.*
- Kopperschmidt, J. (2005): Argumentationstheorie, 2. Auflage, Hamburg 2005.*
- Kornmeier, M. (2007): Wissenschaftstheorie und wissenschaftliches Arbeiten - Eine Einführung für Wirtschaftswissenschaftler, Heidelberg 2007.*
- Kreklow, K. / Lingnau, V. (2009): Wertschöpfungsrechnung als nachhaltigkeitsorientiertes Controllinginstrument. In: Seicht, G. (Hrsg.): Jahrbuch für Rechnungswesen und Controlling 2009, Wien 2009.*
- Küpper, H.-U. (2008): Controlling - Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 5. Auflage, Stuttgart 2008.*
- Küpper, H.-U. et al. (1990): Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. In: ZfB 60 (1990), H. 3, S. 281 - 293.*
- Lapide, P. (2008): Ist die Bibel richtig übersetzt?, 2. Auflage, Gütersloh 2008.*
- Lingnau, V. (2004): Kognitionsorientiertes Controlling. In: Scherm, E. et al. (Hrsg.): Controlling: Theorien und Konzeptionen, München 2004, S. 729 - 749.*

- Lingnau, V. (2005):* Kognitionswissenschaftliche Implikationen für das Controlling. In: Weber, J. et al. (Hrsg.): Internationalisierung des Controllings: Standortbestimmung und Optionen, Wiesbaden 2005, S. 231 - 246.
- Lingnau, V. (2008):* Sustainability Accounting: Möglichkeiten und Grenzen der Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten im Rechnungswesen. In: Hauff, M. v. et al. (Hrsg.): Nachhaltiges Wirtschaften: Integrierte Konzepte, Baden-Baden 2008, S. 77 - 104.
- Lingnau, V. (2009):* Shareholder Value als Kern des Controllings? In: Wall, F. et al. (Hrsg.): Controlling zwischen Shareholder Value und Stakeholder Value: Neue Anforderungen, Konzepte und Instrumente, München 2009, S. 19 - 37.
- Lueken, G.-L. (2000):* Paradigmen einer Philosophie des Argumentierens. In: Lueken, G.-L. (Hrsg.): Formen der Argumentation, Leipzig 2000, S. 13 - 52.
- Osterloh, M. (2007):* Psychologische Ökonomik: Integration statt Konfrontation. Die Bedeutung der psychologischen Ökonomik für die BWL. In: zfbf Sonderheft 56 (2007), S. 61 - 81.
- Pies, I. et al. (2009):* Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensethik: Ein ordonomischer Beitrag zum Kompetenzaufbau für Führungskräfte. In: DBW 69 (2009), H. 3, S. 317 - 332.
- Pietsch, G. (2003):* Reflexionsorientiertes Controlling: Konzeption und Gestaltung, Wiesbaden 2003.
- Popper, K. R. (1994):* Logik der Forschung, 10. Auflage, Tübingen 1994.
- Reichmann, T. (2011):* Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools: Die systemgestützte Controlling-Konzeption, München 2011.
- Schanz, G. (1988):* Erkennen und Gestalten, Stuttgart 1988.
- Schneider, M. (1993):* Entwicklung des Controlling, Gießen 1993.

- Schweitzer, M. / Friedl, B. (1992):* Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption. In: Spremann, K. et al. (Hrsg.): Controlling: Grundlagen - Informationssysteme - Anwendungen, Wiesbaden 1992, S. 141 - 167.
- Sen, A. K. (1977):* Rational Fools: A Critique of the Behavioral Foundations of Economic Theory. In: Philosophy and Public Affairs 6 (1977), H. 4, S. 317 - 344.
- Simon, H. A. (1955):* A behavioral model of rational choice. In: The Quarterly Journal of Economics 59 (1955), H. 1, S. 99 - 118.
- Simon, H. A. (1976):* From substantive to procedural rationality. In: Latsis, S. J. (Hrsg.): Method and Appraisal in Economics, Cambridge 1976.
- Simon, H. A. (1986):* Rationality in Psychology and Economics. In: Journal of Business 59 (1986), H. 4, S. 209 - 224.
- Sprinkle, G. B. (2003):* Perspectives on experimental research in managerial accounting. In: AOS 28 (2003), S. 287 - 318.
- Stokes, D. E. (1997):* Pasteur's Quadrant: Basic Science and Technological Innovation, Washington D.C. 1997.
- Topitsch, E. (1960):* Über Leerformeln: Zur Pragmatik des Sprachgebrauchs in Philosophie und politischer Theorie. In: Topitsch, E. (Hrsg.): Probleme der Wissenschaftstheorie, Wien 1960.
- Weber, J. et al. (2004):* Wertorientierte Unternehmenssteuerung: Konzepte, Implementierung, Praxisstatements, Wiesbaden 2004.
- Weber, J. / Schäffer, U. (2008):* Einführung in das Controlling, 12. Auflage, Stuttgart 2008.
- Yin, R. K. (2003):* Case Study Research: Design and Methods, 3rd edition, Thousands Oaks et al. 2003.



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

- Nr. 1.2 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2003): Basel II und die Folgen für das Controlling von kreditnehmenden Unternehmen, 2. Auflage.
- Nr. 2 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker / Weinmann, Peter (2004): Lysios: Auswahl von Software-Lösungen zur Balanced Scorecard.
- Nr. 3.2 Gerling, Patrick / Hubig, Lisa / Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Aktueller Stand der Kostenrechnung für den Dienstleistungsbereich in Theorie und Praxis, 2. Auflage.
- Nr. 4.2 Lingnau, Volker (2006): Controlling – ein kognitionsorientierter Ansatz, 2. Auflage.
- Nr. 5.2 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Konvergenz von internem und externen Rechnungswesen – Umsetzung der Konvergenz in der Praxis, 2. Auflage.
- Nr. 6 Lingnau, Volker / Mayer, Andreas / Schönbohm, Avo (2004): Beyond Budgeting - Notwendige Kulturrevolution für Unternehmen und Controller?
- Nr. 7.2 Henseler, Jörg / Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Die Rolle des Controllings bei der Ein- und Weiterführung der Balanced Scorecard – Eine empirische Untersuchung, 2. Auflage.
- Nr. 8 Lingnau, Volker (Hrsg.) (2005): Dienstleistungskolloquium am 17.09.2004 an der Technischen Universität Kaiserslautern.
- Nr. 9.2 Jonen, Andreas / Schmidt, Thorsten / Lingnau, Volker (2005): Lynkeus - Kritischer Vergleich softwarebasierter Informationssysteme zur Unterstützung des Risikowirtschaftsprozesses, 2. Auflage.
- Nr. 10 Lingnau, Volker (Hrsg.) (2005): Dienstleistungskolloquium am 10.11.2005 an der Technischen Universität Kaiserslautern.
- Nr. 11.2 Jonen, Andreas (2007): Semantische Analyse des Risikobegriffs - Strukturierung der betriebswirtschaftlichen Risikodefinitionen und literaturempirische Auswertung, 2. Auflage.
- Nr. 12 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker / Sagawe, Christian (2007): Unterstützung der Festlegung der Risikobewertung mittels des Analytic Hierarchy Process.
- Nr. 13 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2007): Das real existierende Phänomen Controlling und seine Instrumente – Eine kognitionsorientierte Analyse.
- Nr. 14 Lingnau, Volker (2008): Controlling, BWL und Privatwirtschaftslehre.