

Beiträge zur Controlling-Forschung

(www.Controlling-Forschung.de)

herausgegeben von
Univ.-Prof. Dr. Volker Lingnau

Nr. 24

Die Rolle des Controllings bei der Gestaltung von Anreizsystemen

Volker Lingnau / Patrick Willenbacher

2013

Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling • Technische Universität Kaiserslautern

Gottlieb-Daimler-Straße, Gebäude 42, 67663 Kaiserslautern

ISSN 1612-3875-24

Nr. 24

Die Rolle des Controllings bei der Gestaltung von
Anreizsystemen

Prof. Dr. Volker Lingnau*

Dipl.-Wirtsch.-Ing. Patrick Willenbacher**

2013

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

** Dipl.-Wirtsch.-Ing. Patrick Willenbacher ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling an der Technischen Universität Kaiserslautern.

Inhalt

	Seite
Inhalt.....	I
Abbildungsverzeichnis	II
Abkürzungsverzeichnis	III
1 Rechtfertigung und Ziel des Beitrages	1
2 Anreizsysteme als Mittel zur Entscheidungsbeeinflussung	3
3 Anreizsysteme und Controllingkonzeptionen	14
4 Die Rolle des Controllings bei der Gestaltung von Anreizsystemen	17
4.1. Analyse bezüglich der Bemessungsgrundlage	17
4.2. Analyse bezüglich der Anreize	21
4.3. Analyse bezüglich der Belohnungsfunktion	21
5 Anreizsysteme als Controllinginstrument?	23
6 Fazit und Ausblick	32
Literatur.....	34

Abbildungsverzeichnis

	Seite
Abbildung 1: Aufbau des Beitrages	2
Abbildung 2: Determinanten und Verlauf motivierten Handelns	9
Abbildung 3: Anknüpfung der Elemente des Anreizsystems an den Determinanten und dem Verlauf motivierten Handelns	13
Abbildung 4: Controlling als Führungsunterstützung	19
Abbildung 5: Abgrenzung eines Controllinginstrumentes	25
Abbildung 6: Instrumentale Darstellung der Elemente des Anreizsystems	27
Abbildung 7: Anforderungen zur Einordnung des Anreizsystems im engsten Verständnis als Controllinginstrument	28
Abbildung 8: Anforderungen zur Einordnung des Anreizsystems im Sinne eines Metainstrumentes als Controllinginstrument	29
Abbildung 9: Ergebnisse hinsichtlich der Forschungsfragen 3a und 3b	31

Abkürzungsverzeichnis

AktG	Aktiengesetz
CFROI	Cashflow Return On Investment
CVA	Cash Value Added
DCF	Discounted Cashflow
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
ERG	existence, relatedness, and growth
EVA	Economic Value Added
i. w. S.	im weiteren Sinne
NOA	Net Operating Assets
NOPAT	Net Operating Profit After Taxes
WACC	Weighted Average Cost of Capital

1 Rechtfertigung und Ziel des Beitrages

„Innerhalb des Unternehmens werden Incentives häufig gemeinsam von der Geschäftsführung und dem Controlling entwickelt, verabschiedet und implementiert.“¹

„Während Anreize für Manager noch vor zehn oder zwanzig Jahren nur in den seltensten Fällen ein Thema waren, das Controller in Unternehmen aktiv mitgestalten konnten, ist dies heute zumindest in großen Organisationen sehr häufig der Fall.“²

Die einführenden Zitate machen deutlich, dass Anreizsysteme seit einiger Zeit zunehmend mit dem Controlling in Verbindung gebracht werden³. Der steigenden Bedeutung von Anreizsystemen für das Controlling entsprechend, haben *Schäffer* und *Weber* Anreizsystemen im Rahmen der Zeitschrift „Controlling & Management“ ein ganzes Sonderheft gewidmet⁴. Auffallend an diesem Bedeutungszuwachs des Controllings bei der Gestaltung von Anreizsystemen ist die zeitliche Parallelität mit dem Bedeutungszuwachs des Controllings im Rahmen des „Siegeszuges“ der Shareholder-Value-Orientierung. Konzeptionell stellt sich dabei die Frage nach der funktionalen, institutionalen und instrumentalen Konsistenz der dem Controlling zukommenden Aufgaben bei der Gestaltung von Anreizsystemen.⁵

Zunächst wird daher der Frage nachgegangen, ob die Aufgabe der (Mit-)Gestaltung von Anreizsystemen durch die Institution Controlling funktional durch bestehende Controllingkonzeptionen erfasst wird (Forschungsfrage 1).

Da die Gestaltung von Anreizsystemen nicht alleine dem Controlling obliegt, stellt sich als zweites die Frage, welche Teilaufgaben bei der Anreizsystemgestaltung sich konzeptionell dem Controlling zuordnen lassen (Forschungsfrage 2).

Als drittes ist schließlich zu untersuchen, ob auch widerspruchsfreie Aussagen zur instrumentalen Komponente möglich sind, d. h. in welchem Ausmaß Anreizsysteme als Controllinginstrument angesehen werden können (Forschungsfrage 3).

¹ Kramer, S. (2011), S. 20.

² Schäffer, U. / Weber, J. (2011), S. 1.

³ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. (2008), S. 129; Kramer, S. (2011), S. 20; Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 43; Eigler, J. (2004).

⁴ Das erwähnte Sonderheft der Zeitschrift „Controlling & Management“ erschien im November 2011 mit dem Titel „Anreizsysteme & Incentivierung: Perspektiven, Status Quo“.

⁵ Zum Konsistenzpostulat siehe z. B. Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990), S. 283; Pietsch, G. (2003), S. 2; Schweitzer, M. / Friedl, B. (1992), S. 142-143; Lingnau, V. (2008), S. 110.

Um die Antworten auf die drei Forschungsfragen erörtern zu können, ist der vorliegende Beitrag auf die in Abbildung 1 veranschaulichte Weise aufgebaut.

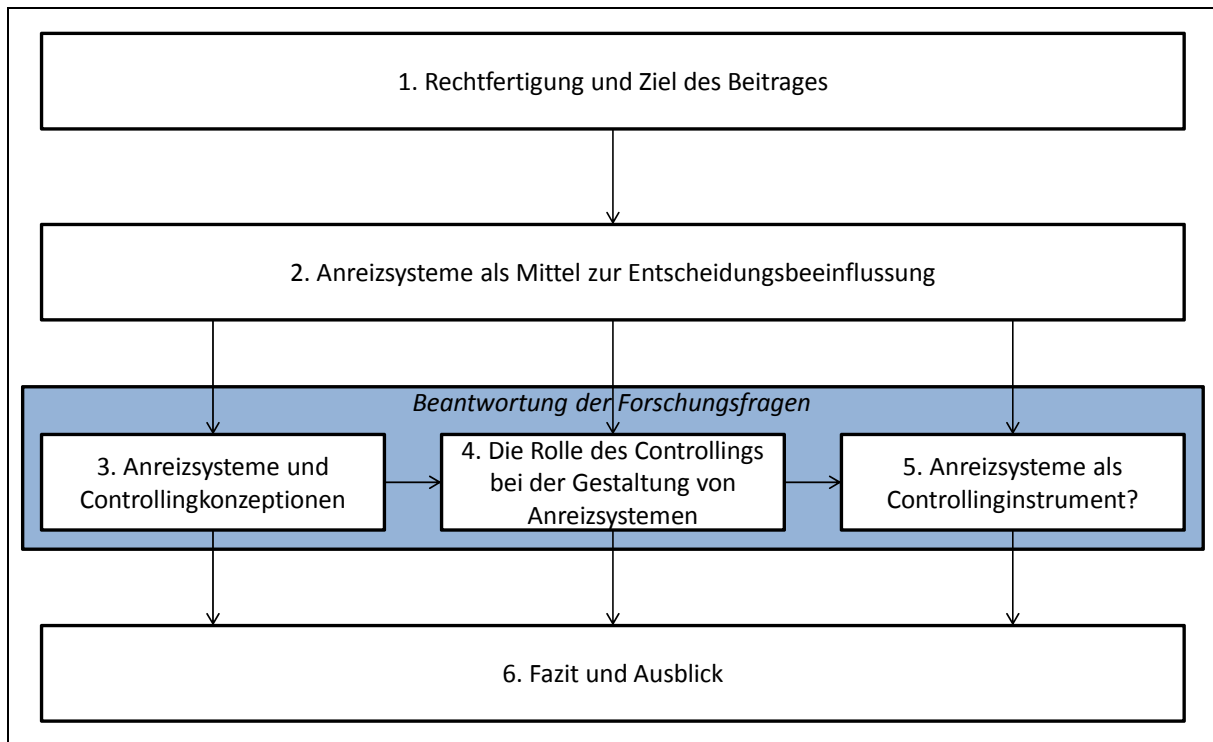


Abbildung 1: Aufbau des Beitrages

Das dieser Einführung folgende zweite Kapitel behandelt die Grundlagen zu Anreizsystemen, die als Mittel zur Entscheidungsbeeinflussung eingesetzt werden. Das dritte Kapitel ist der Beantwortung der ersten Forschungsfrage gewidmet. Im Rahmen des vierten Kapitels wird Forschungsfrage 2 beantwortet. Im fünften Kapitel wird ein diesem Beitrag zugrunde liegendes Verständnis von einem Controllinginstrument hergeleitet und die dritte Forschungsfrage beantwortet. Das sechste Kapitel dient schließlich einem Fazit und einem Ausblick.

2 Anreizsysteme als Mittel zur Entscheidungsbeeinflussung

„[Eine Organisation] ist eine Koalition von Individuen, von denen einige in Subkoalitionen organisiert sind.“⁶ Dieser von *Cyert* und *March* vertretenen Vorstellung von einer Organisation liegt die Annahme zugrunde, dass sich eine Organisation aus einer Vielzahl individueller Organisationsteilnehmer zusammensetzt, die wiederum individuelle Interessen und Ziele haben können⁷. Im Hinblick auf die Bildung von Subkoalitionen ist davon auszugehen, dass solche Individuen zu einer Subkoalition zusammengefasst werden können, die ähnliche Interessen und Ziele verfolgen. Damit wird jede Unternehmung mit einer Vielzahl von Anspruchsgruppen bzw. Stakeholdern konfrontiert, die divergierende Interessen und Ziele verfolgen können.

Dem *Deutschen Corporate Governance Kodex [DCGK]* zufolge leitet „[d]er Vorstand [...] das Unternehmen in eigener Verantwortung im **Unternehmensinteresse**⁸, also unter Berücksichtigung der Belange der Aktionäre, seiner Arbeitnehmer und der sonstigen dem Unternehmen verbundenen Gruppen (Stakeholder) [...]“⁹ „Der Kodex hat sich [demnach] durch die Bezugnahme auf das Unternehmensinteresse der in Deutschland herrschenden Meinung angeschlossen, die neben den Eigentums- und Gewinnmaximierungsinteressen der Aktionäre auch die Interessen der Mitarbeiter, der Kunden, der Gläubiger und ganz allgemein der sonstigen, dem Unternehmen verbundenen Gruppen (Stakeholder) einer Berücksichtigung empfiehlt.“¹⁰

Mit dieser Auffassung ist auch eine Abkehr von einem monistischen Unternehmensinteresse verbunden. Monistische Konzeptionen „geh[en] von einem homogenen Interesse aus, das durch den Kontext des Wirtschaftssystems auf die formalen Unternehmensziele festgelegt ist und im Prinzip der Entscheidung bzw. dem Interesseneinfluss der Beteiligten weitgehend entzogen, weil immer schon vorgegeben ist“¹¹. Auch die Hypothese, dass eine Aktiengesellschaft, die gemäß § 1 Aktiengesetz [AktG] eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit ist, eigenständige Zielsetzungen verfolgt, ist aus dieser stakeholderorientierten Perspektive abzulehnen. „Die Gesellschaft als solche ist zwar ein interessenmonistischer Verband der

⁶ Cyert, R. M. / March, J. G. (1995), S. 29.

⁷ Vgl. Cyert, R. M. / March, J. G. (1995), S. 30.

⁸ In der Quelle nicht hervorgehoben.

⁹ DCGK (2013), S. 6.

¹⁰ Ringleb, H.-M. et al. (2010), Rn. 605.

¹¹ Brinkmann, T. (1983), S. 42.

Kapitalgeber, bei dem es aus gesellschaftsrechtlicher Sicht allein um die Interessen der Aktionäre geht. Das von der Gesellschaft betriebene Unternehmen, in dem persönliche und sachliche Werte zu einer sozialen und wirtschaftlichen Einheit integriert sind, ist dagegen ein interessenpluralistischer Organismus [...].“¹²

Eine unangemessene (unethische) Benachteiligung einer Stakeholdergruppe birgt das Risiko eines Legitimitätsverlustes¹³. Um dieser Gefahr zu entgehen, sind seitens des Managements alle Stakeholder zu berücksichtigen, die gegenüber dem Unternehmen legitime Ansprüche haben. Damit ergibt sich eine unmittelbare Bindung des Unternehmensinteresses an ein normativ-kritisches Anspruchsgruppenkonzept.¹⁴ Diesem Anspruchsgruppenkonzept zufolge werden „[a]ls Stakeholder [...] alle Gruppen bezeichnet, die gegenüber der Unternehmung legitime Ansprüche haben, seien das spezielle Rechte aus vertraglichen Vereinbarungen [...] oder allgemeine moralische Rechte der von unternehmerischen Handlungen oder Unterlassungen Betroffenen.“¹⁵ Ein Unternehmen handelt demnach dann im Unternehmensinteresse, wenn seine Handlungen legitimiert sind, was die Grundlage für sein nachhaltiges Überleben bildet. Auf die Verpflichtung von Vorstand und Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft, für den Bestand des Unternehmens zu sorgen, wird in der Präambel des Deutschen Corporate Governance Kodex explizit im Zusammenhang mit dem Unternehmensinteresse hingewiesen¹⁶. Die ethische Legitimation der unternehmerischen Tätigkeit kann damit als originäre Managementaufgabe charakterisiert werden¹⁷ und fällt in die Kategorie des normativen Managements. Damit spannt das Unternehmensinteresse den normativen Rahmen, innerhalb dessen sich die Tätigkeiten des Unternehmens bewegen müssen.

Eingebettet in dieses normative Management ist das strategische Management, in dessen Zusammenhang die strategischen **Unternehmensziele** ermittelt werden. Die Unternehmensziele ergeben sich dadurch, dass das Top-Management bzw. der Vorstand die Ansprüche der verschiedenen Anspruchsgruppen integriert¹⁸. Die Unternehmensziele dürfen dem Unternehmensinteresse nicht zuwider laufen, allerdings hat das Management bei der Ableitung der

¹² Spindler, G. (2008), Rn. 68.

¹³ Vgl. zur Legitimitätstheorie z. B. Deegan, C. (2002).

¹⁴ Vgl. zu dieser Thematik Lingnau, V. (2011), S. 38-41.

¹⁵ Ulrich, P. (2001), S. 442; in der Quelle zum Teil hervorgehoben.

¹⁶ Vgl. DCGK (2013), S. 1.

¹⁷ Vgl. Rüegg-Stürm, J. (2003), S. 41.

¹⁸ Vgl. Lingnau, V. (2009), S. 22.

Unternehmensziele einen gewissen Freiraum, sofern es sich in den Grenzen legitimer Tätigkeiten bewegt.

Ein Blick auf die Struktur einer Aktiengesellschaft lässt vermuten, dass die Ziele der Aktionäre die Ziele der übrigen Stakeholder dominieren. Bei einer Aktiengesellschaft ist die Entscheidungskompetenz auf drei Organe verteilt, auf die Hauptversammlung, auf den Aufsichtsrat und auf den Vorstand. In der Hauptversammlung sind die Aktionäre einer Aktiengesellschaft vertreten¹⁹. In deren Rahmen wählen die Aktionäre die Mitglieder des Aufsichtsrates. Im Aufsichtsrat befinden sich in jedem Fall Vertreter der Aktionäre. Hat ein Unternehmen mehr als 500 Arbeitnehmer in Deutschland, setzt sich der Aufsichtsrat auch zu einem Drittel aus Vertretern der Arbeitnehmer zusammen. Beschäftigt ein Unternehmen mehr als 2000 Arbeitnehmer in Deutschland, besteht der Aufsichtsrat zur Hälfte aus Vertretern der Arbeitnehmer, wobei dann der Aufsichtsratsvorsitzende, der praktisch immer ein Vertreter der Aktionäre ist, mit einem Zweitstimmrecht ausgestattet ist, das die Beschlussfassung entscheiden kann. Aufgabe des Aufsichtsrates ist es, den Vorstand zu bestellen, zu überwachen und zu beraten. Außerdem ist er in bedeutsame Entscheidungen unmittelbar eingebunden.²⁰ Der Vorstand arbeitet eng mit dem Aufsichtsrat zusammen und stimmt die strategische Ausrichtung des Unternehmens mit diesem ab²¹. Da der Aufsichtsrat die Gesamtvergütung der einzelnen Vorstandsmitglieder festzusetzen hat²², wie § 87 AktG vorschreibt, und die Aktionäre im Aufsichtsrat die Mehrheit haben und die Hauptversammlung gemäß § 120 Absatz 4 AktG über die Billigung der Vergütung der Vorstandsmitglieder beschließen kann, ist in Aktiengesellschaften eine dominante Stellung der Ziele der Aktionäre wohl nicht von der Hand zu weisen.

Damit kann auch davon ausgegangen werden, dass in einer Aktiengesellschaft die Ziele der Aktionäre bei der Ableitung der Unternehmensziele eine dominante Rolle spielen. In diesem Zusammenhang wird angenommen, dass die Ziele der Eigenkapitalgeber auf eine Steigerung des Unternehmenswertes abstellen²³. Eine hohe Bedeutung finanzieller Unternehmensziele wird durch eine Studie von *Fischer* und *Rödl* bestätigt. Demnach befinden sich mit den Zieldimensionen „Ergebnis“, „Kosten“ und „Unternehmenswert“ drei finanzielle Ziele unter den fünf bedeutsamsten Zielen der befragten deutschen Unternehmen. Ihre Bedeutung wird von

¹⁹ Vgl. DCGK (2013), S. 3-4.

²⁰ Vgl. DCGK (2013), S. 1.

²¹ Vgl. DCGK (2013), S. 4.

²² Vgl. DCGK (2013), S. 7.

²³ Vgl. Kürsten, W. (2000), S. 362; Knorren, N. (1998), S. 1.

den Unternehmen zwischen „wichtig“ und „sehr wichtig“ eingestuft.²⁴ Wie bereits angemerkt, müssen die sich aus den Unternehmenszielen ergebenden Handlungen allerdings ethisch legitimiert sein und damit mit dem Unternehmensinteresse vereinbar sein, was nur dann erreicht werden kann, wenn keine der Anspruchsgruppen unangemessen benachteiligt wird.

Damit wird klar, dass das strategische Management und damit die Entwicklung der Unternehmensziele auf einem strategischen Anspruchsgruppenkonzept basieren, das in das normative Anspruchsgruppenkonzept eingebettet ist. Gemäß dem strategischen Anspruchsgruppenkonzept werden „[a]ls Stakeholder [...] alle Gruppen bezeichnet, die ein Einflusspotential gegenüber der Unternehmung haben, sei es aufgrund ihrer Verfügungsmacht über bestimmte knappe Ressourcen oder aufgrund ihrer Sanktionsmacht (Drohpotential) für den Fall, dass sich die Unternehmung ihren Ansprüchen nicht beugt“²⁵.

Für die Erreichung der Ziele eines Unternehmens sind dessen Mitarbeiter verantwortlich. Die individuellen Ziele der Mitarbeiter sind allerdings nicht kongruent zu den Zielen einer Unternehmung. So streben Mitarbeiter beispielsweise nach finanzieller Entlohnung, nicht-monetären Nebeneinkünften (beispielsweise einem Dienstwagen), Macht, Prestige,²⁶ sozialer Zugehörigkeit, Kompetenzerleben und Selbstbestimmung²⁷. Dieser fehlende Einklang von Mitarbeiter- und Unternehmenszielen kann die Erreichung der Unternehmensziele behindern oder sogar verhindern²⁸. Um die Interessen von Managern und Mitarbeitern mit den Unternehmenszielen in Einklang zu bringen, werden Anreizsysteme eingesetzt²⁹.

Ein Modell, das die Problematik des Auseinanderfallens von Zielen innerhalb einer Organisation aufgreift, ist in der Prinzipal-Agent-Theorie zu sehen³⁰. Die Überlegungen hinsichtlich der Prinzipal-Agent-Theorie legen nicht nur den Bedarf an Anreizsystemen offen³¹, sondern bieten auch wichtige Erkenntnisse im Hinblick auf deren Gestaltung³².

²⁴ Vgl. Fischer, T. M. / Rödl, K. (2007), S. 9. Die Zieldimensionen „Kunden“ und „Mitarbeiter“ komplettieren die fünf bedeutsamsten Ziele der befragten Unternehmen.

²⁵ Ulrich, P. (2001), S. 442.

²⁶ Vgl. Friedl, B. (2003), S. 500.

²⁷ Vgl. Gagné, M. / Deci, E. L. (2005); Ryan, R. M. / Deci, E. L. (2000a); Ryan, R. M. / Deci, E. L. (2000b); Ryan, R. M. / Deci, E. L. (2000c).

²⁸ Vgl. Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 44.

²⁹ Vgl. Suchanek, A. / Lin-Hi, N. (2011), S. 12.

³⁰ Vgl. Levinthal, D. (1988), S. 153.

³¹ Vgl. Hentze, J. et al. (2005), S. 164; Lomberg, C. (2008), S. 34.

³² Vgl. Hirsch, B. (2007), S. 96.

Um ein funktionierendes Anreizsystem gestalten zu können, ist es allerdings notwendig, sich genauer mit dem Verhalten der Mitarbeiter auseinanderzusetzen. Aus der „decision performance equation“ von *Libby* und *Luft* lässt sich ableiten, dass die Leistung eines Mitarbeiters eine Funktion der Fähigkeiten, des Wissens und der Motivation eines Mitarbeiters sowie der ihn umgebenden Umwelt ist³³. Im Hinblick auf die divergierenden Ziele zwischen dem Unternehmen und den Mitarbeitern ist es in besonderem Maße notwendig, sich mit der **Motivation** der Mitarbeiter auseinanderzusetzen. Da allerdings zwischen den vier Determinanten der Leistung von Mitarbeitern komplexe wechselseitige Beziehungen bestehen³⁴, können auch die weiteren Determinanten nicht außer Acht gelassen werden, wie sich etwa aus folgender Aussage von *Libby* und *Luft* schließen lässt: „Decision makers` motivation, or willingness to exert effort, is determined jointly by features of the environment such as monetary incentives and accountability relations, and by characteristics of individuals such as their utility functions and abilities.“³⁵

„Motivation ist ein zielgerichteter Antrieb, der die Durchführung einer bestimmten Handlung auslöst.“³⁶ „Die aktuell vorhandene Motivation einer Person, ein bestimmtes Ziel anzustreben, wird von personenbezogenen und von situationsbezogenen Einflüssen geprägt. Dazu gehören auch die antizipierten Handlungsergebnisse und deren Folgen.“³⁷

Die personenbezogenen Faktoren können in drei Arten aufgespalten werden, in Bedürfnisse, Motive (implizite Motive) und Ziele (explizite Motive)³⁸. Zwar wird der Terminus „Bedürfnis“ häufig auch synonym für ein Motiv verwendet³⁹, allerdings wird in diesem Beitrag denjenigen Autoren gefolgt, die genauer zwischen Bedürfnissen und Motiven abgrenzen. Bedürfnisse sind demzufolge grundlegender als Motive, drängen eher physiologisch und weisen kein direktes Zielstreben auf⁴⁰. Bedürfnissen geht außerdem keine kognitive Repräsentation eines Zielzustandes voraus⁴¹. Bei Motiven handelt es sich um überdauernde, individuelle, „emotio-

³³ Vgl. *Libby*, R. / *Luft*, J. (1993), S. 426 und die dort angegebene Literatur.

³⁴ Vgl. *Libby*, R. / *Luft*, J. (1993), S. 427.

³⁵ *Libby*, R. / *Luft*, J. (1993), S. 428; in der Quelle zum Teil hervorgehoben. *Libby* und *Luft* führen für die Wechselwirkung zwischen der Motivation und den Fähigkeiten eines Menschen das folgende Beispiel an: „Even for people who place a very high value on money, a large sum of money provides no motivation to run a three-minute mile if one lacks the ability to do so.“ (*Libby*, R. / *Luft*, J. (1993), S. 428).

³⁶ *Weber*, T. (2006), S. 11.

³⁷ *Heckhausen*, J. / *Heckhausen*, H. (2010), S. 3.

³⁸ Vgl. *Heckhausen*, J. / *Heckhausen*, H. (2010), S. 3-5.

³⁹ Vgl. *Berthel*, J. / *Becker*, F. G. (2013), S. 49.

⁴⁰ Vgl. *Berthel*, J. / *Becker*, F. G. (2013), S. 49.

⁴¹ Vgl. *Kuhl*, J. (2010), S. 338.

nal getönte Präferenzen (habituelle Bereitschaften⁴²), sich immer wieder mit bestimmten Arten von Anreizen auseinander zu setzen⁴³. Im Gegensatz zu Bedürfnissen haben Motive darüber hinaus einen Zielbezug und beinhalten auch kognitive Inhalte⁴⁴, ohne dass Motive allerdings vollständig bewusst sind⁴⁵. Motive dienen dazu, „möglichst viele dem jeweiligen Kontext angemessene Handlungsoptionen generieren zu können, sobald das Bedürfnis, das den Kern des jeweiligen Motivs ausmacht, anwächst“⁴⁶. Damit erlauben Motive zuverlässigere Aussagen über das Verhalten, das bei Vorliegen eines Bedürfnisses zu erwarten ist, als die Bedürfnisse selbst⁴⁷. Im Unterschied zur Motivation, die personale und situationsbedingte Faktoren vereinigt, stellt ein Motiv eine rein personale Größe dar⁴⁸. Im Gegensatz zu den (impliziten) Motiven sind die Ziele bzw. expliziten Motive einer Person dieser bewusst und sie sind sprachlich repräsentiert oder zumindest repräsentierbar. Die Person schreibt sich diese Ziele demnach selbst zu.⁴⁹

Bezüglich der situativen Faktoren unterscheiden *Heckhausen* und *Heckhausen* Gelegenheiten für ein bestimmtes Handeln⁵⁰ und Anreize⁵¹.

Einen Überblick über die Determinanten und den Verlauf motivierten Handelns gibt Abbildung 2.

⁴² Auch die Feststellung, dass mit Motiven habituelle Bereitschaften verbunden sind, macht ganz deutlich, dass Motive und Bedürfnisse nicht synonym zu verwenden sind. So erscheint es intuitiv nachvollziehbar, davon auszugehen, dass ein Bedürfnis noch keine Verhaltensbereitschaft darstellt, sondern erst die Grundlage für eine Verhaltensbereitschaft und damit ein Motiv bildet.

⁴³ Heckhausen, J. / Heckhausen, H. (2010), S. 4.

⁴⁴ Vgl. Berthel, J. / Becker, F. G. (2013), S. 49. In der Literatur finden sich widersprüchliche Angaben im Hinblick darauf, ob Motive angeboren sind oder nicht. Während beispielsweise *Weber* von dieser Annahme ausgeht (vgl. *Weber*, T. (2006), S. 8), verwerfen *Berthel* und *Becker* diese (vgl. *Berthel*, J. / *Becker*, F. G. (2013), S. 49). Dass in diesem Beitrag davon ausgegangen wird, dass Motive kognitiv repräsentiert sind, impliziert, dass Motive nicht angeboren sind.

⁴⁵ Vgl. *Kuhl*, J. (2010), S. 342.

⁴⁶ *Kuhl*, J. (2010), S. 342.

⁴⁷ Vgl. *Kuhl*, J. (2010), S. 342.

⁴⁸ Vgl. *Berthel*, J. / *Becker*, F. G. (2013), S. 49.

⁴⁹ Vgl. *Heckhausen*, J. / *Heckhausen*, H. (2010), S. 5.

⁵⁰ *Heckhausen* und *Heckhausen* stellen in diesem Zusammenhang die Frage, ob tatsächlich eine Person per se ein Dieb oder ein Nichtdieb ist oder ob nicht (auch) die Gelegenheit Diebe macht (vgl. *Heckhausen*, J. / *Heckhausen*, H. (2010), S. 5).

⁵¹ Vgl. *Heckhausen*, J. / *Heckhausen*, H. (2010), S. 5.

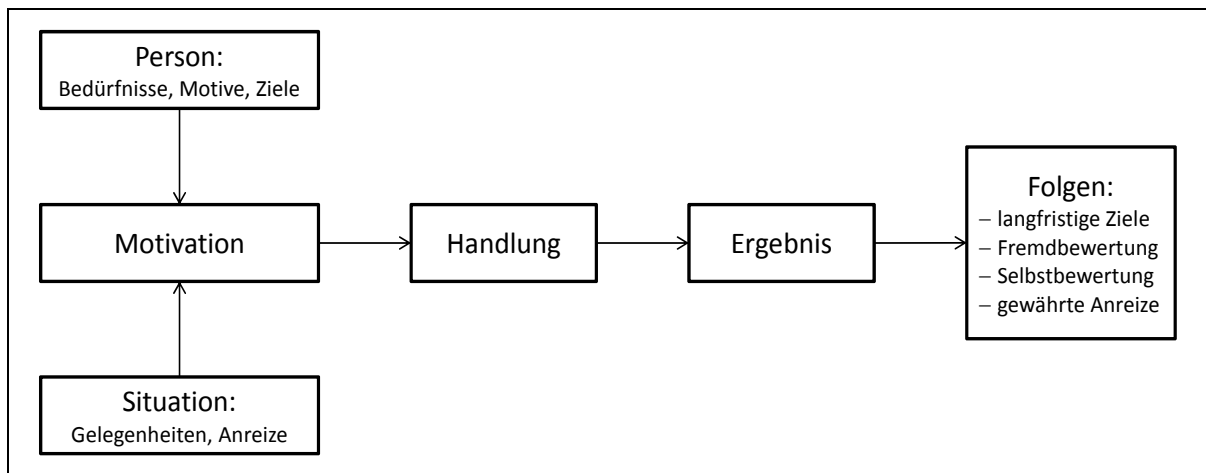


Abbildung 2: Determinanten und Verlauf motivierten Handelns⁵²

Wesentlich ist die Unterscheidung in die intrinsische und die extrinsische Motivation, da Anreizsysteme diese unterschiedlich beeinflussen können, wie beispielsweise der Verdrängungseffekt zeigt⁵³. Bezüglich dieser beiden Motivationstypen liefert die Literatur unterschiedliche Definitionen⁵⁴. Einige Autoren definieren diese Motivationstypen in Abhängigkeit von der auszuführenden Aufgabenstellung⁵⁵, die einen Teil der Situation darstellt. Eine Handlung ist demnach intrinsisch motivierend, „wenn sie um ihrer selbst willen erfolgt, d. h. aus Interesse oder Spaß an der Tätigkeit oder um der Einhaltung einer verinnerlichten Norm willen“⁵⁶. Eine Handlung ist extrinsisch motivierend, „wenn sie instrumentell zur Erzielung eines außerhalb der Handlung liegenden Ergebnisses willen erfolgt“⁵⁷. Andere Autoren definieren intrinsische und extrinsische Motivation hingegen in Bezug auf die Person bzw. den Mitarbeiter⁵⁸. Gemäß dieser Auffassung werden „[i]ntrinsisch motivierte Handlungen [...] aufgrund personaler Kontrolle, Selbstbestimmung und Kompetenz unabhängig von externen Anreizen ausgeführt“⁵⁹. Demgegenüber ist eine Person bzw. ein Mitarbeiter dann extrinsisch motiviert, wenn eine Handlung nur deshalb ausgeführt wird, weil eine Belohnung in Aussicht gestellt wird oder eine Bestrafung droht⁶⁰. Da sich Motivation wie gerade dargestellt aus der Wechselwirkung von personenbezogenen und situationsbezogenen Faktoren ergibt, greifen beide Abgren-

⁵² In Anlehnung an: Heckhausen, J. / Heckhausen, H. (2010), S. 3.

⁵³ Vgl. zum Verdrängungseffekt beispielsweise Frey, B. S. (1997); Deci, E. L. (1971).

⁵⁴ Vgl. Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 45-46.

⁵⁵ Vgl. Rheinberg, F. (2010), S. 367-368; Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 46.

⁵⁶ Weibel, A. / Rost, K. / Osterloh, M. (2007), S. 1030.

⁵⁷ Weibel, A. / Rost, K. / Osterloh, M. (2007), S. 1030.

⁵⁸ Vgl. Rheinberg, F. (2010), S. 368-369; Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 46.

⁵⁹ Lindert, K. (2006), S. 328; vgl. Kanfer, R. (1990), S. 86-88.

⁶⁰ Vgl. Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 46.

zungsversuche zu kurz. Im Rahmen dieses Beitrages gilt eine Person als intrinsisch motiviert, wenn sie eine Handlung ohne in Aussicht gestellte Belohnung bzw. Androhung einer Bestrafung ausführt. Ob sich diese intrinsische Motivation nun darauf zurückführen lässt, dass dem Mitarbeiter die Tätigkeit besondere Freude bereitet oder er aus sich heraus Leistung zeigt (beispielsweise weil er sich selbstbestimmend handelnd wahrnimmt oder ein ausgeprägtes Leistungsmotiv aufweist), spielt dabei für die reine Begriffsbelegung „intrinsische Motivation“ keine Rolle. Eine Person gilt demnach als extrinsisch motiviert, wenn sie eine Handlung nur deshalb ausführt, weil sie mit Hilfe von Anreizen dazu gebracht wird.

Um Motivation möglichst genau erklären zu können, wurde eine Vielzahl motivationstheoretischer Ansätze entwickelt. Zwar kommt keiner dieser Ansätze einer vollständigen Erklärung von Motivation nahe, allerdings können sie zumindest verschiedene Teilaspekte der Motivation beschreiben. Bezüglich dieser Ansätze der psychologischen Motivationsforschung lassen sich Inhalts- und Prozesstheorien unterscheiden.⁶¹ Inhaltstheorien der Motivation ermöglichen Aussagen über die Bedürfnisse und Motive, die für das Handeln einer Person im Arbeitsleben ursächlich sind. Prozesstheorien befassen sich hingegen damit, wie Motivation entsteht, ohne jedoch Aussagen darüber zu machen, welche inhaltlichen Bedürfnisse und Motive vorliegen.⁶²

Ausgehend von der folgenden, diesem Beitrag zugrunde liegenden Definition von Anreizsystemen, wird im weiteren Verlauf dieses Kapitels auf die **Elemente von Anreizsystemen** eingegangen:

„Durch Anreizsysteme werden die Art und Höhe von positiven (negativen) Anreizen festgelegt, die als Folge einer (un)erwünschten Leistung des Betroffenen eintreten bzw. veranlasst werden und ein Motiv oder mehrere Motive des Betroffenen tangieren“⁶³. „Von einem System von Anreizen ist zu sprechen, wenn dieses eine Menge von Anreizarten und [Bemes-

⁶¹ Vgl. Berthel, J. / Becker, F. G. (2013), S. 51-52.

⁶² Vgl. Eigler, J. (2004), S. 682. Beispiele für Inhaltstheorien sind die Bedürfnishierarchie nach *Maslow* (vgl. Maslow, A. H. (1954)), die ERG-Theorie nach *Alderfer* (vgl. Alderfer, C. P. (1969), S. 142-175) und die Zwei-Faktoren-Theorie nach *Herzberg* (vgl. Herzberg, F. (1968), S. 53-62; Herzberg, F. / Mausner, B. / Snyderman, B. B. (1959)). Als Beispiele für Prozesstheorien können das Valenz-Instrumentalitäts-Erwartungs-Modell nach *Vroom* (vgl. Vroom, V. H. (1964)), das Motivationsmodell von *Porter* und *Lawler* (vgl. Porter, L. W. / Lawler, E. E. (1968)), die Gleichheitstheorie von *Adams* (vgl. Adams, J. S. (1963), S. 422-436), die Dissonanztheorie von *Festinger* (vgl. Festinger, L. (1978)), die Zielsetzungstheorie von *Locke* (vgl. Locke, E. A. (1968), S. 157-189; Locke, E. A. / Latham, G. P. (1990)) und die self-determination theory von *Deci* und *Ryan* (vgl. Deci, E. L. / Ryan, R. M. (1985); Deci, E. L. / Ryan, R. M. (1993); Deci, E. L. / Ryan, R. M. (2000)) genannt werden. Für eine zusammenfassende Darstellung dieser Theorien vgl. Berthel, J. / Becker, F. G. (2013), S. 52-69.

⁶³ Fischer, T. M. / Rödl, K. (2007), S. 6.

sungsgrundlagen]⁶⁴ für die Gewährung der Anreize umfasst und zwischen den Ausprägungen der [Bemessungsgrundlagen] und der Höhe der Anreize funktionale Beziehungen bestehen“⁶⁵.

Aus dieser Definition lassen sich die drei Elemente eines Anreizsystems ableiten: eine Menge von Bemessungsgrundlagen, eine Menge von Anreizen bzw. Anreizarten und eine Belohnungsfunktion⁶⁶.

„Die **Bemessungsgrundlage** legt fest, anhand welcher Größen die Leistung eines Anreizempfängers gemessen und über das Ausmaß der Anreizgewährung entschieden wird.“⁶⁷ Bemessungsgrundlagen sind auf die Unternehmensziele auszurichten⁶⁸, damit Anreizsysteme ihre Funktion, die Handlungen der Mitarbeiter im Sinne der Unternehmensziele zu beeinflussen, erfüllen können⁶⁹.

Bemessungsgrundlagen können inputorientiert oder outputorientiert sein⁷⁰. Inputorientierte Bemessungsgrundlagen fokussieren entweder auf das Arbeitsvermögen von Mitarbeitern, das von deren Fähigkeiten abhängig ist, oder auf den geleisteten Arbeitseinsatz, also beispielsweise die geleisteten Arbeitsstunden⁷¹. Outputorientierte Bemessungsgrundlagen beziehen sich entweder auf das Arbeitsergebnis oder den Erfolgsbeitrag⁷². Gemäß der Studie von *Fischer* und *Rödl* kommen zumeist finanzielle Bemessungsgrundlagen zum Einsatz⁷³, die der Gruppe der outputorientierten Bemessungsgrundlagen zuzuordnen sind. Die hohe Bedeutung finanzieller Bemessungsgrundlagen ist aufgrund der ebenfalls hohen Bedeutung finanzieller Unternehmensziele nur folgerichtig.

„Alles was Situationen an Positivem oder Negativem einem Individuum verheißen oder andeuten, wird als ‚Anreiz‘ bezeichnet, der einen ‚Aufforderungscharakter‘ zu einem entsprechenden Handeln hat.“⁷⁴

⁶⁴ *Eigler* verwendet anstelle der Bezeichnung „Bemessungsgrundlagen“ die Bezeichnung „Bezugsgrößen“.

⁶⁵ *Eigler*, J. (2004), S. 679; vgl. auch *Kossmiel*, H. (1994), S. 77-78.

⁶⁶ Vgl. *Kossmiel*, H. (1994), S. 78; *Laux*, H. (2006), S. 24. Dieser Unterteilung wird auch von zahlreichen anderen Autoren gefolgt: vgl. beispielsweise *Kunz*, J. / *Schröder*, R. W. (2011), S. 45; *Ewert*, R. / *Wagenhofer*, A. (2008), S. 404-405.

⁶⁷ *Weber*, J. et al. (2004), S. 199; in der Quelle keine Hervorhebung.

⁶⁸ Vgl. *Küpper*, H.-U. (2011), S. 269.

⁶⁹ Vgl. *Fischer*, T. M. / *Rödl*, K. (2007), S. 7.

⁷⁰ Vgl. *Riegler*, C. (2000), S. 152; *Kossmiel*, H. (1994), S. 79.

⁷¹ Vgl. *Kossmiel*, H. (1994), S. 79; *Kunz*, J. / *Schröder*, R. W. (2011), S. 47.

⁷² Vgl. *Kossmiel*, H. (1994), S. 79.

⁷³ Vgl. *Fischer*, T. M. / *Rödl*, K. (2007), S. 10-11.

⁷⁴ *Heckhausen*, J. / *Heckhausen*, H. (2010), S. 5; in der Quelle keine Hervorhebung.

Wie diese Definition zeigt, können positive und negative Anreize unterschieden werden. Positive Anreize zielen darauf ab, erwünschte Handlungen der Mitarbeiter zu fördern, wohingegen negative Anreize darauf fokussieren, unerwünschte Handlungen zu vermeiden. Positive Anreize gehen also von Belohnungen aus, während negative Anreize Sanktionen darstellen.⁷⁵

Zudem lassen sich intrinsische und extrinsische Anreize unterscheiden, die auf die intrinsische bzw. extrinsische Motivation ausgerichtet werden⁷⁶. Dem oben abgeleiteten Begriffsverständnis bezüglich der intrinsischen bzw. extrinsischen Motivation zufolge kann ein intrinsischer Anreiz darin bestehen, dem Mitarbeiter ein möglichst interessantes Aufgabenspektrum zu bieten⁷⁷ oder die Wahrnehmung seiner Selbstbestimmtheit (beispielsweise durch Einbeziehung in Entscheidungsprozesse) zu steigern⁷⁸, wohingegen ein extrinsischer Anreiz beispielsweise in irgendeiner Form der Belohnung für die Ausführung einer bestimmten Tätigkeit bestehen kann.

Schließlich ist auch eine Unterscheidung in monetäre Anreize (etwa variables Gehalt) und nicht-monetäre Anreize (beispielsweise ein Dienstwagen) möglich⁷⁹. Der Studie von *Fischer* und *Rödl* zufolge dominieren monetäre Anreize deutlich gegenüber nicht-monetären Anreizen⁸⁰.

„Die **Belohnungsfunktion** bringt den Zusammenhang zwischen dem Umfang der gewährten Anreize und dem Ausmaß der Zielerreichung zum Ausdruck [...]. Sie verknüpft die Bemessungsgrundlage mit der Belohnungsart [bzw. der Art der Bestrafung], indem sie festlegt, wie sich die Höhe der Belohnung [bzw. der Bestrafung] abhängig von der Ausprägung der Bemessungsgrundlage verändert.“⁸¹

Hinsichtlich der Belohnungsfunktion sind vor allem folgende vier Aspekte bedeutsam: Zum Ersten legt die Belohnungsfunktion für den Fall mehrerer Bemessungsgrundlagen deren Gewichtung im Anreizsystem fest. Zum Zweiten bestimmt die Belohnungsfunktion die Anreizintensität, indem sie die Anreizhöhe festlegt, die bei einer bestimmten Ausprägung der jeweiligen Bemessungsgrundlage gewährt wird. Zum Dritten definiert die Belohnungsfunktion den zeitlichen Rahmen der Leistungsmessung und Anreizgewährung. Zum Vierten kann

⁷⁵ Vgl. Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 45; Laux, H. / Liermann, F. (2005), S. 497.

⁷⁶ Vgl. Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 45; Friedl, B. (2003), S. 506.

⁷⁷ Vgl. Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 46; Laux, H. / Liermann, F. (2005), S. 503.

⁷⁸ Vgl. Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 46.

⁷⁹ Vgl. Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 46.

⁸⁰ Vgl. Fischer, T. M. / Rödl, K. (2007), S. 10.

⁸¹ Weber, J. et al. (2004), S. 204 und vgl. die dort angegebene Literatur; in der Quelle keine Hervorhebung.

die Belohnungsfunktion bestimmte Wahlrechte in das Anreizsystem integrieren. So ist es möglich, den Mitarbeitern Wahlrechte bezüglich der gebotenen Anreizarten zu gewähren und somit ein Cafeteria-System einzuführen.⁸²

Das Anreizsystem setzt mit seinen Elementen unmittelbar an den Determinanten und dem Verlauf motivierten Handelns (vgl. Abbildung 2) an, wie Abbildung 3 veranschaulicht. Die Anreize ergeben sich aus der Situation. Anhand der Bemessungsgrundlage kann eine Beurteilung hinsichtlich des Arbeitsergebnisses vorgenommen werden. Die Anwendung der Belohnungsfunktion, welche die Anreize und die Bemessungsgrundlage funktional verknüpft, ergibt die gewährten Anreize, die wiederum Teil der Folgen aus der Handlung und dem damit verbundenen Ergebnis sind.

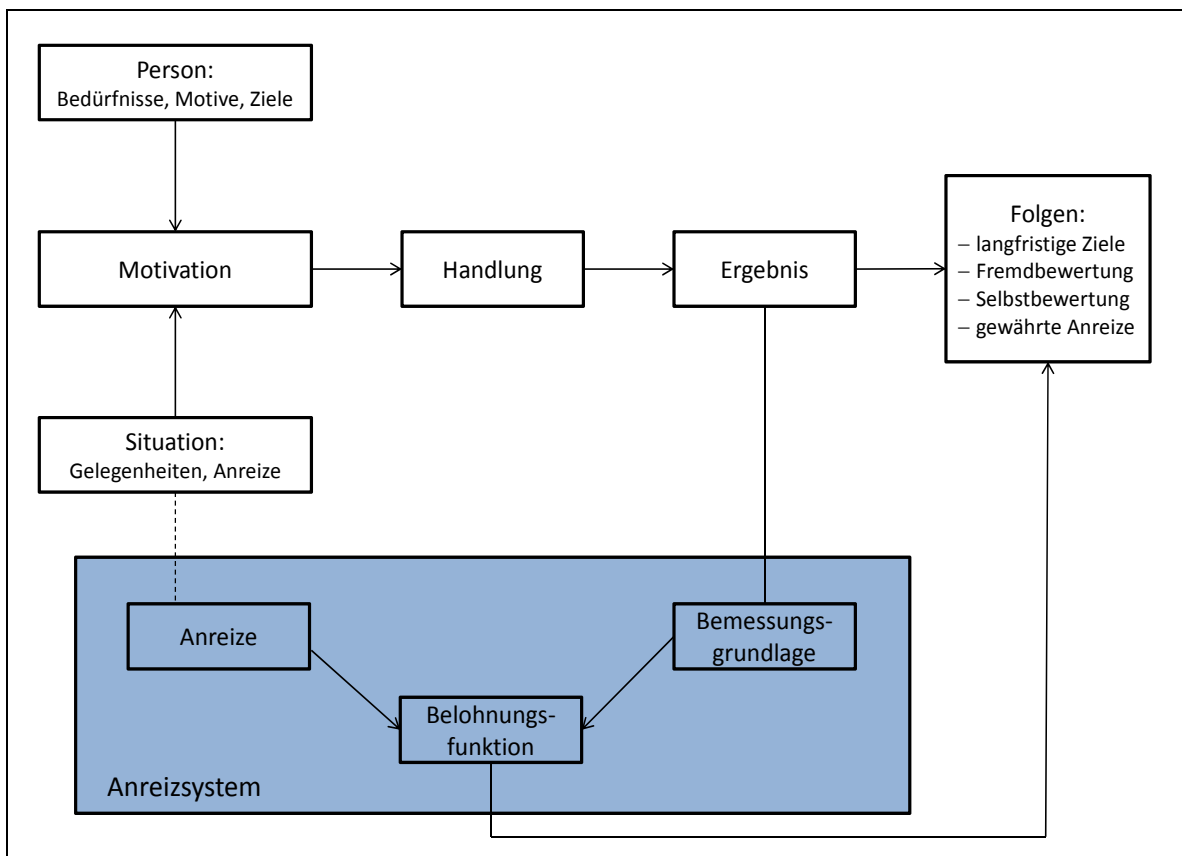


Abbildung 3: Anknüpfung der Elemente des Anreizsystems an die Determinanten und dem Verlauf motivierten Handelns⁸³

⁸² Vgl. Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011), S. 48.

⁸³ Der nicht eingefärbte Teil der Abbildung ist angelehnt an Heckhausen, J. / Heckhausen, H. (2010), S. 3.

3 Anreizsysteme und Controllingkonzeptionen

Nachdem im vorangegangenen Kapitel die notwendigen Grundlagen zu Anreizsystemen gelegt worden sind, wird im Rahmen dieses Kapitels der Beantwortung der ersten Forschungsfrage nachgegangen. Zu klären ist, wie eine Einbindung des Controllings bei der Gestaltung von Anreizsystemen aus konzeptioneller Sicht zu rechtfertigen ist.

Grundannahme des **rationalitätssicherungsorientierten Controllingansatzes**⁸⁴ 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 dann, diesen Entscheidungsdefekten entgegenzuwirken, d. h. Rationalitätssicherung zu betreiben.⁸⁵ Aufgrund der Identifikation von Wollensdefiziten bei Managern und den daraus resultierenden Begrenzungsaufgaben von Controllern⁸⁶ bietet der rationalitätssicherungsorientierte Controllingansatz grundsätzlich die Möglichkeit einer konzeptionellen Einbindung der Anreizsystemgestaltung in den Aufgabenbereich von Controllern.

Die **koordinationsorientierten Ansätze**⁸⁷ gehen davon aus, dass das Verhalten arbeitsteiliger 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.⁸⁸ Die koordinationsorientierte Controllingkonzeption nach *Horváth* schenkt Anreizsystemen zwar keine allzu große Beachtung, allerdings finden Anreizsysteme zumindest in einem kurzen Kapitel zum „Performance Measurement“ Erwähnung.⁸⁹ Die koordinationsorientierte Controllingkonzeption nach *Küpper* bezieht Anreizsysteme explizit ein. So widmen *Küpper et al.* Anreizsystemen ein großes Kapitel, das die Bezeichnung „Koordination der Personalführung mit Informationssystem, Planung und Kontrolle“ trägt.⁹⁰

⁸⁴ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. (2011).

⁸⁵ Vgl. Lingnau, V. (2009), S. 20.

⁸⁶ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. (2011), S. 39-41.

⁸⁷ Vgl. Horváth, P. (2011); Küpper, H.-U. et al. (2013).

⁸⁸ Vgl. Lingnau, V. (2009), S. 20-21.

⁸⁹ Vgl. Horváth, P. (2011), S. 554-559.

⁹⁰ Vgl. Küpper, H.-U. et al. (2013), S. 283-364.

Dass die genannten Controllingansätze jedoch weder controllingexklusiv noch controllingumfassend sind und damit auch keine controllingdiskriminierende Wirkung entfalten⁹¹, bildete den Ausgangspunkt für die **eigenkapitalgeberorientierte Controllingkonzeption**. Diese geht davon aus, dass es für eine Organisation überlebenswichtig ist, die Ziele der verschiedenen Anspruchsgruppen zu kennen und zu wissen, wie sich Entscheidungen des Managements auf die Zielerreichung der verschiedenen Anspruchsgruppen auswirken. Das Management bedarf demnach des Wissens darüber, wie seine (geplanten oder bereits durchgeführten) Maßnahmen die Zielerreichung der verschiedenen Anspruchsgruppen beeinflussen, auch ohne dass diese direkt in den Entscheidungsprozess involviert sind. Dieses (sekundäre) Wissen ist an unterschiedlichen Stellen in der Unternehmung institutionalisiert. So verfügt die Beschaffungsabteilung über das Wissen bezüglich der Ansprüche der Lieferanten, die Finanzabteilung bzw. die Bilanzbuchhaltung über das Wissen bezüglich der Ansprüche der Fremdkapitalgeber und die Steuerabteilung über das Wissen bezüglich der Ansprüche des Staates. Das Wissen über die „Ansprüche“ der natürlichen Umwelt, das insbesondere im Hinblick auf die Legitimation unternehmerischer Handlungen von Bedeutung ist, kann von einem Umweltschutzbeauftragten institutionalisiert werden. Während die Personalabteilung als Träger des Wissens über die Ansprüche der Mitarbeiter und die Marketingabteilung als Träger des Wissens über die Ansprüche der Käufer identifiziert werden kann, verfügt das Controlling über das Wissen bezüglich der Ansprüche der besonders bedeutsamen Gruppe der Eigenkapitalgeber. Bezüglich der institutionalen und funktionalen Komponente der eigenkapitalgeberorientierten Controllingkonzeption ergibt sich folgende Definition:⁹²

Das Controlling ist Träger des Wissens über die (formalzielorientierten) Ansprüche der Eigenkapitalgeber und bringt dieses (aus Sicht des Managements sekundäre) Wissen in die Problemlösungsprozesse innerhalb der Organisation ein⁹³.

Diese Controllingkonzeption liefert damit auch eine inhaltliche Begründung für den parallelen Bedeutungszuwachs des Controllings bei der Gestaltung von Anreizsystemen und den Bedeutungszuwachs des Controllings im Rahmen der Shareholder-Value-Orientierung, sodass davon auszugehen ist, dass die gesteigerte Bedeutung des Controllings bei der Gestaltung von Anreizsystemen eine Folge der Shareholder-Value-Orientierung darstellt. Sollen im

⁹¹ Zu einer Kritik am rationalitätssicherungsorientierten Ansatz vgl. Lingnau, V. (2008), S. 119-121. Zu einer Kritik an den koordinationsorientierten Ansätzen vgl. Lingnau, V. (2008), S. 113-118.

⁹² Vgl. Lingnau, V. (2009), S. 20-24; Lingnau, V. (2010), S. 14.

⁹³ Vgl. Lingnau, V. (2009), S. 23-24; Lingnau, V. (2010), S. 14; Lingnau, V. et al. (2012), S. 2.

Sinne der Shareholder-Value-Orientierung die Entscheidungen des Managements auf die Ziele der Eigenkapitalgeber ausgerichtet werden, so müssen Anreizsysteme auf die Erreichung der Eigenkapitalgeberziele fokussieren. Eine Beteiligung des Controllings als Träger des Wissens über die Ziele der Eigenkapitalgeber bei der Gestaltung von wertorientierten Anreizsystemen ist damit nur folgerichtig, wodurch die gesteigerte Bedeutung des Controllings bei der Anreizsystemgestaltung konzeptionell anhand der eigenkapitalgeberorientierten Controllingkonzeption gerechtfertigt werden kann.

In der Empirie lassen sich allerdings nicht nur Controllingaufgaben beobachten, die kongruent zu der (Kern-)Funktion des Controllings sind, nämlich dem Management Wissen über die Zielerreichung der Eigenkapitalgeber zur Verfügung zu stellen. Vielmehr ist es geradezu typisch für einen Controller, dass er eine Vielzahl unterschiedlichster Aufgaben wahrnimmt, „for which his training and experience have especially qualified him“⁹⁴. Damit können Controller auch Aufgaben wahrnehmen, die entweder direkt, indirekt oder überhaupt nicht auf eine Eigenkapitalgeberorientierung zurückgeführt werden können. Die beobachtbaren Ausprägungen des „real existierenden Phänomens Controlling“ stellen sich demnach äußerst vielfältig dar. Die Wahrnehmung von Aufgaben, die zwar über die (Kern-)Funktion des Controllings hinausgehen, aber dennoch eine hinreichende Nähe zum Controllingkern aufweisen, wird im Rahmen dieser Arbeit (funktional) mit dem Terminus Controlling im weiteren Sinne [i. w. S.] belegt. Eine hinreichende Nähe zum Controllingkern wird dabei solchen Aufgaben bescheinigt, die einen Bezug zum Rechnungswesen aufweisen. 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.⁹⁵ Im Rahmen eines solchen erweiterten Verständnisses kann die Funktion des Controllings darin gesehen werden, sekundäres Wissen darüber zur Verfügung zu stellen, wie Maßnahmen des Managements die finanziellen Ziele eines Unternehmens beeinflussen.

⁹⁴ Jackson, J. H. (1949), S. 23.

⁹⁵ Vgl. Lingnau, V. (2010), S. 15-16.

4 Die Rolle des Controllings bei der Gestaltung von Anreizsystemen

Ziel dieses Kapitels ist es, die zweite Forschungsfrage zu beantworten. Dazu werden die in Kapitel 2 vorgestellten Elemente eines Anreizsystems jeweils daraufhin analysiert, welche Rolle das eigenkapitalgeberorientierte Controlling bei ihrer Gestaltung spielt.

Wie im Rahmen von Kapitel 2 ausgeführt, setzt gemäß § 87 AktG der Aufsichtsrat die Gesamtvergütung der einzelnen Vorstandsmitglieder bzw. der Mitglieder des Top-Managements fest. Das Top-Management wiederum entscheidet über die Anreizsysteme der untergeordneten Managementebenen. Im Fokus der folgenden Analyse stehen Anreizsysteme, über die von einer übergeordneten Managementebene für eine untergeordnete Managementebene entschieden wird, während die vom Aufsichtsrat festzusetzenden Anreizsysteme aus der Betrachtung ausgeklammert werden.

4.1. Analyse bezüglich der Bemessungsgrundlage

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass das Controlling an der Gestaltung der Bemessungsgrundlage beteiligt sein muss, wenn dazu exklusives Wissen des Controllings benötigt wird. Das Controlling verfügt über das exklusive Wissen, wie Maßnahmen des Managements die Zielerreichung der Eigenkapitalgeber beeinflussen. Darüber hinaus kann das Controlling Wissen darüber liefern, wie die Erreichung allgemeiner finanzieller Ziele durch Entscheidungen des Managements beeinflusst wird (Controlling i. w. S.). Ob exklusives Wissen des Controllings bei der Gestaltung eines Anreizsystems benötigt wird, ist abhängig von den im jeweiligen Anreizsystem verankerten Zielen, die wiederum von den Unternehmenszielen sowie den vom jeweiligen Anreizsystem betroffenen Mitarbeitern abhängig sind. Beinhaltet ein Anreizsystem das Ziel einer Shareholder-Value-Maximierung, ist eindeutig davon auszugehen, dass das Controlling an der Gestaltung der Bemessungsgrundlage beteiligt ist.

Die Beteiligung des Controllings an der Gestaltung der Bemessungsgrundlage von Anreizsystemen wird auch von anderen Autoren identifiziert, allerdings beschränken diese die Beteiligung des Controllings im Kern nicht auf eine in den Unternehmenszielen verankerte Shareholder-Value-Maximierung. So identifizieren *Weber* und *Schäffer* eine Beteiligung des Con-

trollings an der Gestaltung von Anreizsystemen, die häufig darauf zurückzuführen sei, dass „die Controller Owner der Zahlen für die Performancemessung sind“⁹⁶. Eigler sieht „[d]ie Verbindung der Konstruktion eines verhaltenssteuernden Anreizsystems zum Controlling [...] unter anderem darin, dass das Controlling für die betreffenden organisatorischen Einheiten und Mitarbeiter operationale Kennzahlen liefern muss, die als Bemessungsgrundlage für in Aussicht gestellte und bei Erfüllung der Vorgabewerte zu gewährende Anreize geeignet sind“⁹⁷. Stern beschränkt die Funktion des Controllings in diesem Zusammenhang auf die Bereitstellung von Finanzkennzahlen: „In der Regel ist gut die Hälfte der variablen Vergütung von Finanzkennzahlen abhängig. Vergütungsbeauftragte wenden sich daher häufig an das Controlling, um die richtigen Kennzahlen für Vergütungssysteme zu identifizieren.“⁹⁸ Werden durch die Bemessungsgrundlage allgemein finanzielle Kennzahlen bereitgestellt, entspricht dies gerade der vorgenommenen Abgrenzung von Controlling i. w. S.

An dieser Stelle kann festgehalten werden, dass das Controlling im Kontext von Anreizsystemen Wissen darüber liefern kann, wie (geplante oder realisierte) Maßnahmen des Managements die Zielerreichung der Eigenkapitalgeber oder allgemeiner die Erreichung finanzieller Ziele beeinflussen. Dieses Wissen kann das übergeordnete Management als Bemessungsgrundlage in einem Anreizsystem einsetzen. Von dem durch das Anreizsystem betroffene untergeordnete Management kann dieses Wissen genutzt werden, um seine Handlungen an die durch das Anreizsystem belohnten Handlungen anzupassen. Das Controlling verfügt damit über das Wissen, welche Handlungen der Mitarbeiter notwendig sind, damit die Eigenkapitalgeberziele oder allgemeiner die finanziellen Ziele erreicht werden. Ob das Controlling dem durch das Anreizsystem betroffenen, untergeordneten Management Verhaltensempfehlungen gibt oder ihm lediglich die Sachverhalte aufzeigt, ist letztlich von der Stärke des Controllings im Unternehmen abhängig.

Damit kommt das Controlling durch seine Beteiligung an der Gestaltung der Bemessungsgrundlage von Anreizsystemen seiner Führungsunterstützungsfunktion nach. Die Führungsunterstützungsfunktion des Controllings kann dahingehend differenziert werden, dass das Controlling dem jeweiligen Manager sowohl Wissen zur Unterstützung eigener Entscheidungs-

⁹⁶ Weber, J. / Schäffer, U. (2008), S. 129.

⁹⁷ Eigler, J. (2004), S. 670.

⁹⁸ Stern, H. J. (2012), S. 39; in der Quelle zum Teil hervorgehoben.

gen (Entscheidungsunterstützung⁹⁹) als auch zur Beeinflussung fremder Entscheidungen (Entscheidungsbeeinflussung¹⁰⁰) liefert¹⁰¹, sofern in hierarchisch gegliederten Organisationen nachgelagerte Organisationseinheiten in die Entscheidungsdurchsetzung eingebunden sind¹⁰². Abbildung 4 visualisiert die seitens des Controllings zu leistende Führungsunterstützung.

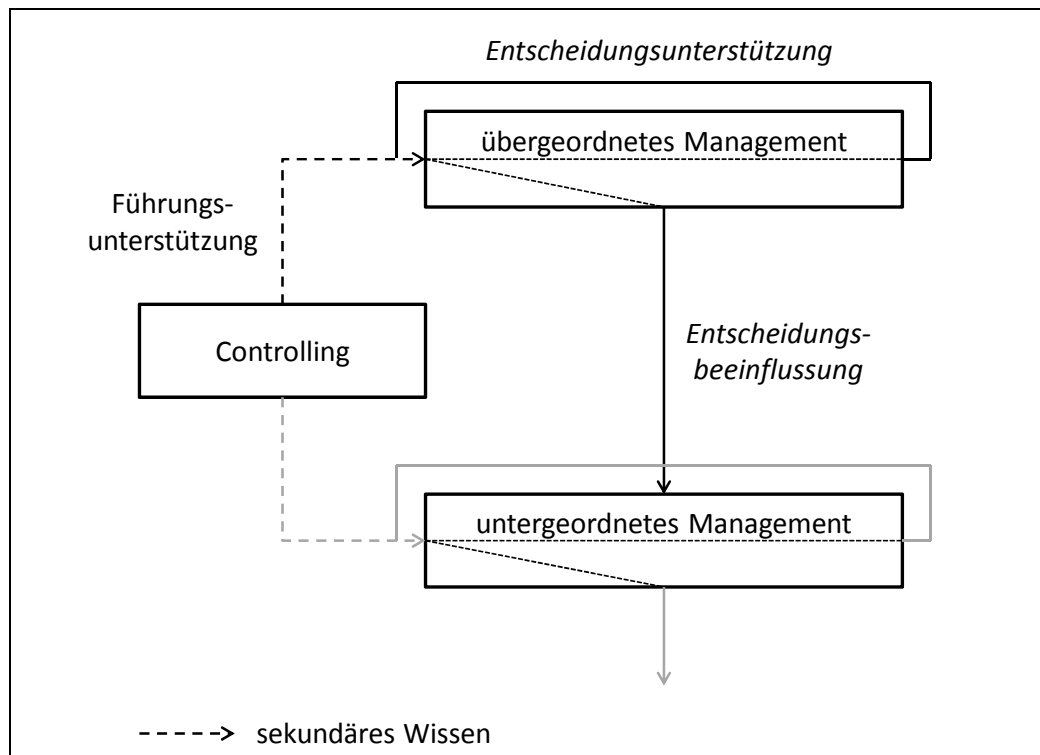


Abbildung 4: Controlling als Führungsunterstützung¹⁰³

Das Controlling besitzt also im Hinblick auf die Gestaltung der Bemessungsgrundlage Expertise hinsichtlich der Ziele der Eigenkapitalgeber. Haben Unternehmen allerdings Ziele, bezüglich derer das Controlling kein Wissen vorweisen kann, ist davon auszugehen, dass das Management einen anderen Funktionsbereich mit der Gestaltung der Bemessungsgrundlage beauftragt. Denn gemäß dem Grundsatz „what gets rewarded gets done“ ist anzunehmen, dass Mitarbeiter insbesondere solche Handlungen vornehmen, die durch das Anreizsystem belohnt

⁹⁹ „In its decision-facilitating role, managerial accounting information is used to resolve ex ante uncertainty and improve judgment and decision performance within an organization.“ (Sprinkle, G. B. / Williamson, M. G. (2007), S. 435; in der Quelle zum Teil hervorgehoben.).

¹⁰⁰ „In its decision-influencing role, managerial accounting information is used to mitigate organizational control problems [...]“ (Sprinkle, G. B. / Williamson, M. G. (2007), S. 435).

¹⁰¹ Zur Unterteilung der Funktion des Controllings in „decision facilitating“ und „decision influencing“ vgl. Demski, J. S. / Feltham, G. A. (1976), S. 9-12.

¹⁰² Vgl. Lingnau, V. (2010), S. 16-17.

¹⁰³ Lingnau, V. (2010), S. 17.

werden¹⁰⁴. Neben der Erreichung von finanziellen Zielen sind insbesondere Kunden- und Mitarbeiterziele von Bedeutung, wie die Studie von *Fischer* und *Rödl* unter deutschen Unternehmen zeigt¹⁰⁵. Konform dazu kommen als Bemessungsgrundlagen am häufigsten finanzielle, prozessbezogene, kundenbezogene und mitarbeiterbezogene Kennzahlen zum Einsatz¹⁰⁶, was nicht zuletzt auf die *Balanced Scorecard*¹⁰⁷ zurückzuführen sein dürfte.

Grundsätzlich ist sowohl eine ausschließliche Ausrichtung der Unternehmenstätigkeiten an den Interessen einer Anspruchsgruppe als auch eine stakeholderorientierte Unternehmensführung möglich. Im ersten Fall wird lediglich das dominierende Unternehmensziel und damit eine Bemessungsgrundlage in das Anreizsystem eingebunden, wohingegen im zweiten Fall verschiedene Unternehmensziele und damit mehrere Bemessungsgrundlagen in das Anreizsystem integriert werden können¹⁰⁸.

Eine besondere Problematik im Hinblick auf die Gestaltung von Anreizsystemen ergibt sich dabei im Zusammenhang mit einer stakeholderorientierten Unternehmensführung. So fordert *Wall*: „Um das Entscheidungsverhalten der Manager auf die Stakeholder-Interessen auszurichten, sind auch die Anreizsysteme entsprechend auszugestalten. Insbesondere wird sich die mehrfache Zielsetzung im Anreizsystem niederschlagen müssen.“¹⁰⁹ Werden Mitarbeiter allerdings auf der Grundlage mehrerer Bemessungsgrundlagen belohnt, so besteht aufgrund der grundsätzlich beschränkten Rationalität realer Entscheidungsträger die Gefahr, dass diese überfordert werden und nicht mehr identifizieren können, welche Handlungen denn nun durch das Anreizsystem belohnt werden¹¹⁰. Damit wird deutlich, dass das Ziel eines Anreizsystems nicht darin bestehen sollte, dieses aus theoretischer Sicht zu optimieren. Vielmehr sollte ein Anreizsystem in praktischer Hinsicht funktionieren. Ein Anreizsystem kann daher in gewissem Sinne eine Heuristik darstellen. Es ist davon auszugehen, dass es Mitarbeitern wesentlich einfacher fällt, ihre Handlungen an den durch das Anreizsystem belohnten auszurichten, wenn sie lediglich auf Basis einer Bemessungsgrundlage, wie beispielsweise einer unternehmenswertorientierten Kennzahl, oder zumindest weniger Bemessungsgrundlagen belohnt werden.

¹⁰⁴ Vgl. Homburg, C. / Jensen, O. (1998), S. 1.

¹⁰⁵ Vgl. Fischer, T. M. / Rödl, K. (2007), S. 9.

¹⁰⁶ Vgl. Fischer, T. M. / Rödl, K. (2007), S. 10.

¹⁰⁷ Vgl. Kaplan, R. S. / Norton, D. P. (1996), S. 63-91.

¹⁰⁸ Vgl. Fischer, T. M. / Rödl, K. (2007), S. 8.

¹⁰⁹ Wall, F. (2009), S. 361.

¹¹⁰ Vgl. Hirsch, B. (2007), S. 161.

4.2. Analyse bezüglich der Anreize

Im Rahmen von Anreizsystemen werden Anreize verwendet, um die Mitarbeiter dazu zu bringen, die Unternehmensziele zu verfolgen. Damit ist in jedem Fall Wissen über die Interessen der Mitarbeiter notwendig. Als Träger dieses Wissens über die Interessen bzw. Ansprüche der Mitarbeiter ist die Personalabteilung zu sehen. Es ist demnach davon auszugehen, dass die Personalabteilung, unabhängig von den im jeweiligen Anreizsystem verankerten Zielen, zur Gestaltung von Anreizsystemen beiträgt.

Wird von wertorientierten Anreizsystemen, also von Anreizsystemen, welche die Ziele der Eigenkapitalgeber beinhalten, ausgegangen, so lässt sich folgendes festhalten: Wie die Gewährung bestimmter Anreize die Zielerreichung der Mitarbeiter beeinflusst, stellt Wissen der Personalabteilung dar. Welche Handlungen der Mitarbeiter notwendig sind, damit die Eigenkapitalgeberziele erreicht werden, stellt Wissen des Controllings dar. Damit Mitarbeiter nun Handlungen tätigen, die auf die Erreichung der Eigenkapitalgeberziele gerichtet sind, müssen diejenigen Motive von Mitarbeitern mit Hilfe von Anreizen aktiviert werden, welche die Mitarbeiter dazu motivieren, Handlungen durchzuführen, welche die Erreichung der Eigenkapitalgeberziele begünstigen. Die Kompetenz zur Ermittlung dieser Anreize ist konsequenterweise an der Schnittstelle zwischen Personalabteilung und Controlling angesiedelt, sodass sich das hierzu erforderliche Wissen aus der Interaktion des Wissens der Personalabteilung und des Controllings ergibt. Um dieses Wissen liefern zu können, müssen die Personalabteilung und das Controlling als an der Gestaltung von Anreizsystemen beteiligte Unternehmensbereiche die Motivstruktur der Mitarbeiter kennen. Aufschluss über die Motive zu Engagement, Verantwortungsübernahme und Leistung, deren jeweilige Ausprägung sich zwischen den verschiedenen Mitarbeitern bzw. Mitarbeitergruppen unterscheiden kann, können die in Kapitel 3 angesprochenen Inhaltstheorien geben. Diese tragen dann dazu bei, die Anreize auf die Bedürfnisinhalte und die Motivstruktur ausrichten zu können.¹¹¹

4.3. Analyse bezüglich der Belohnungsfunktion

Welche Rolle das Controlling im Zusammenhang mit der Belohnungsfunktion spielt, wird in Bezug auf die vier bei deren Gestaltung bedeutsamen Aspekte analysiert, die in Kapitel 2 genannt wurden.

¹¹¹ Vgl. Eigler, J. (2004), S. 683.

Für den Fall, dass ein Anreizsystem mehrere Bemessungsgrundlagen enthält, ist deren **Gewichtung** eindeutig Aufgabe des Managements. So kommt dem Management, wie bereits in Kapitel 2 beschrieben, die Aufgabe zu, die zahlreichen Interessen der verschiedenen Anspruchsgruppen zu integrieren.

Die Entscheidung über die Höhe der **Anreizintensität** ist ebenfalls als Aufgabe des Managements zu sehen, wobei das Management gegebenenfalls auch sekundäres Wissen anderer Institutionen benötigt, um diese Entscheidung treffen zu können. So bedarf das Management des sekundären Wissens derjenigen Institution des Unternehmens, die mit der Gestaltung der jeweiligen Bemessungsgrundlage vertraut ist. Für den Fall, dass es sich um eine unternehmenswertbezogene Bemessungsgrundlage handelt, könnte demzufolge das Controlling das benötigte sekundäre Wissen liefern. Konkret geht es um das Wissen, welcher Grad der Zielerfüllung mit den verschiedenen Ausprägungen einer Bemessungsgrundlage einhergeht. Außerdem benötigt das Management sekundäres Wissen der Personalabteilung darüber, welche Anreizhöhe jeweils bei einer bestimmten Ausprägung einer Bemessungsgrundlage angemessen ist und motivierend wirkt. Da im Zusammenhang mit der gewährten Anreizhöhe neben der Mitarbeitermotivation auch der Kostenfaktor für das Unternehmen von entscheidender Bedeutung ist, liefert das Controlling schließlich auch sekundäres Wissen bezüglich der Personalkosten, die es im Rahmen der Kosten- und Erlösrechnung, dem „wohl immer noch zentrale[n] Controllinginstrument“¹¹², ermittelt.

Auch die Festlegung eines **zeitlichen Rahmens** im Hinblick auf Leistungsmessung und Anreizgewährung ist als Aufgabe des Managements zu sehen, wobei das Management allerdings auch hier möglicherweise das sekundäre Wissen anderer Institutionen benötigt. Notwendig sein kann zum einen sekundäres Wissen der mit der Gestaltung der Bemessungsgrundlage betrauten Institution darüber, wann und wie oft die Messung der Ausprägung der jeweiligen Bemessungsgrundlage sinnvoll ist. Im Falle von wertorientierten Anreizsystemen ist hier wiederum das Controlling als Ansprechpartner zu sehen. Zum anderen kann sekundäres Wissen der Personalabteilung darüber notwendig sein, wann bestimmte Anreize gewährt werden sollten, um die gewünschte Anreizwirkung zu erzielen.

Bezüglich der in der Belohnungsfunktion definierten **Wahlrechte** ist fallweise zu entscheiden, wer die sich ergebenden Aufgaben wahrnimmt.

¹¹² Lingnau, V. (2009), S. 30.

5 Anreizsysteme als Controllinginstrument?

Im Rahmen dieses Kapitels wird der Beantwortung der dritten Forschungsfrage nachgegangen. Dazu wird zunächst auf Basis der Ausführungen zur eigenkapitalgeberorientierten Controllingkonzeption ein diesem Beitrag zugrunde liegendes Verständnis von einem Controllinginstrument erarbeitet. Ganz allgemein betrachtet, kann ein Instrument als Hilfsmittel zur Realisierung einer Aufgabe interpretiert werden¹¹³. Zur Eingrenzung von Controllinginstrumenten wird zunächst auf den Ansatz von *Schäffer* und *Steiners* zurückgegriffen. Deren Sichtweise zufolge können Controllinginstrumente grundsätzlich auf zwei verschiedene Weisen von Führungsinstrumenten abgegrenzt werden: Zum einen können Instrumente willkürlich oder kriteriengestützt der Gruppe der Controllinginstrumente zugeordnet werden (instrumentenbasierte Abgrenzung). Zum anderen können betriebswirtschaftliche Führungsinstrumente in Abhängigkeit von ihrem Nutzungszweck als Controllinginstrumente eingeordnet werden (nutzungszweckbasierte Abgrenzung). Das Ziel einer instrumentenbasierten Abgrenzung von Führungs- und Controllinginstrumenten ist es, Controllinginstrumente und sonstige Führungsinstrumente trennscharf zu unterscheiden. In diesem Verständnis ist ein Führungsinstrument definitionsgemäß ein Controllinginstrument (oder eben nicht).¹¹⁴ Gemäß einer nutzungszweckbasierten Abgrenzung wird ein Instrument dann zum Controllinginstrument, wenn es der Erreichung des jeweiligen Controllingziels dient¹¹⁵.

Diesem Beitrag liegt die im Folgenden skizzierte **Abgrenzung eines Controllinginstrumentes** zugrunde: Ein Instrument umfasst sowohl die Methode als verarbeitendes Element als auch die eingehenden Fakten bzw. Informationen sowie das Ergebnis und dessen Präsentation und Kommunikation in Form von entscheidungsrelevanten Informationen¹¹⁶. Eine Voraussetzung im Hinblick auf die Einordnung als Controllinginstrument besteht nun darin, dass das Controlling über exklusives Wissen bezüglich der Anwendung des Instrumentes verfügt, zumindest was die Methode angeht. Das Controlling muss also zumindest über das erforderliche Methodenwissen in Bezug auf die Anwendung des Instrumentes verfügen und dieses Wissen darf in keinem anderen Bereich eines Unternehmens institutionalisiert sein. Dies ist ganz im Sinne einer instrumentenbasierten Abgrenzung von Controllinginstrumenten. Damit geht al-

¹¹³ Vgl. Schäffer, U. / Steiners, D. (2003), S. 3.

¹¹⁴ Vgl. Schäffer, U. / Steiners, D. (2003), S. 10.

¹¹⁵ Vgl. Schäffer, U. / Steiners, D. (2003), S. 18.

¹¹⁶ Vgl. Pfohl, H.-C. / Stölzle, W. (1997), S. 128; vgl. auch Lingnau, V. (2008), S. 122; Jonen, A. / Lingnau, V. (2007), S. 7.

lerdings zunächst die Gefahr einher, zu viele Instrumente als Controllinginstrumente einzuordnen und Instrumente unabhängig von der zugrunde liegenden Controllingkonzeption als Controllinginstrumente zu deklarieren, sobald das Controlling über Wissen verfügt, das nirgendwo sonst im Unternehmen institutionalisiert ist. Um diese Gefahr auszuschalten, wird die instrumentenbasierte Abgrenzung mit der nutzungszweckbasierten Abgrenzung kombiniert. Zu beachten ist dabei zunächst, dass im Sinne einer nutzungszweckbasierten Abgrenzung unter einem Instrument lediglich die Methode verstanden wird¹¹⁷. Bei einer nutzungszweckbasierten Abgrenzung von Controllinginstrumenten werden im Zusammenhang mit der eigenkapitalgeberorientierten Controllingkonzeption alle Instrumente als Controllinginstrumente angesehen, die dem Controlling dabei helfen, zu dem Wissen zu gelangen, wie Entscheidungen des Managements die Zielerreichung der Eigenkapitalgeber beeinflussen. Bei alleiniger Anwendung der nutzungszweckbasierten Abgrenzung würde sich die Problematik ergeben, wiederum zu viele Instrumente als Controllinginstrumente zu deklarieren, da gemäß dieser Abgrenzung auch solche Instrumente Controllinginstrumente darstellen, die auf Methoden basieren, bezüglich derer auch noch weitere Unternehmensbereiche neben dem Controlling über Wissen verfügen. Aus der Kombination der instrumentenbasierten und der nutzungszweckbasierten Abgrenzung ergeben sich die folgenden beiden Anforderungen, denen ein Controllinginstrument im Sinne einer eigenkapitalgeberorientierten Controllingkonzeption genügen muss:

- i. Das Controlling muss bezüglich des Instrumentes, das sich aus den Fakten (dem Input), der Methode (dem Throughput) und dem Ergebnis (dem Output) zusammensetzt, über exklusives Methodenwissen verfügen.
- ii. Das Instrument muss das Controlling dabei unterstützen, das Wissen zu generieren, wie Maßnahmen des Managements die Zielerreichung der Eigenkapitalgeber beeinflussen.

Als diesen beiden Anforderungen genügenden Instrumente lassen sich insbesondere die Kosten- und Erlösrechnung sowie der Shareholder-Value-Ansatz, d. h. wertorientierte Kennzahlen, wie etwa der Economic Value Added [EVA], der Discounted Cashflow [DCF], der Cash

¹¹⁷ Vgl. Lingnau, V. / Koffler, U. (2012), S. 12.

Value Added [CVA] und der Cashflow Return on Investment [CFROI], anführen¹¹⁸. Abbildung 5 veranschaulicht diese Abgrenzung.

Das Verständnis von Controlling i. w. S. führt im Vergleich zu der gerade dargestellten Kernfunktion des Controllings zu einem größeren Umfang potenzieller Controllinginstrumente bei nutzungszweckbasierter Abgrenzung und damit auch insgesamt zu einem größeren Umfang der relevanten Controllinginstrumente. Als Controllinginstrument i. w. S. wird deshalb ein Instrument eingeordnet, das die folgenden beiden Anforderungen erfüllt:

- i. Das Controlling muss bezüglich des Instrumentes, das sich aus den Fakten (dem Input), der Methode (dem Throughput) und dem Ergebnis (dem Output) zusammensetzt, über exklusives Methodenwissen verfügen.
- ii. Das Instrument muss das Controlling dabei unterstützen, das Wissen zu generieren, wie Maßnahmen des Managements die Erreichung der finanziellen Unternehmensziele beeinflussen.

Zur Veranschaulichung dieser Abgrenzung dient wiederum Abbildung 5.

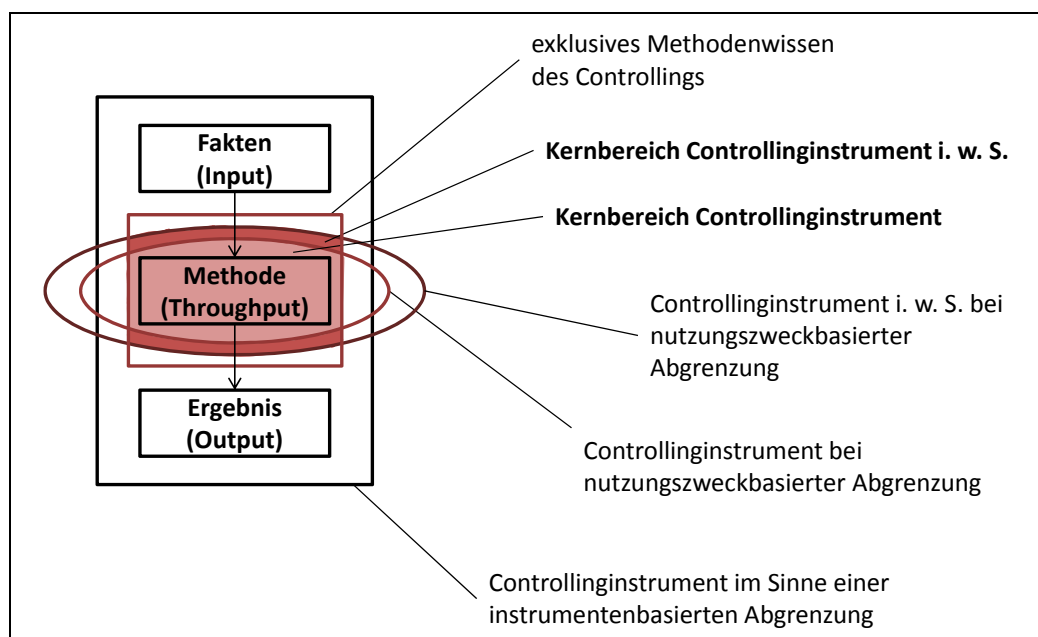


Abbildung 5: Abgrenzung eines Controllinginstrumentes

Controllinginstrumente können vom Controlling eingesetzt werden, um seiner Führungsunterstützungsfunktion gerecht werden zu können (vgl. Abbildung 4).

¹¹⁸ Vgl. Lingnau, V. (2009), S. 30-31.

Bevor untersucht wird, ob Anreizsysteme ein Controllinginstrument darstellen, ist zunächst zu klären, was das **instrumententypische an Anreizsystemen** ist.

Der Instrumentencharakter wird deutlich, wenn die verschiedenen Anreize und die Bemessungsgrundlage bzw. deren Ausprägung als eingehende Fakten (Input) interpretiert werden, die durch die Belohnungsfunktion, also die Methode (Throughput), transformiert werden, sodass sich die gewährte Belohnung, d. h. das Ergebnis (Output) ergibt. Die Ausprägung der Bemessungsgrundlage und die in Aussicht gestellten Belohnungen bzw. angedrohten Bestrafungen können wiederum bereits das Ergebnis eigenständiger Instrumente sein. Als Beispiel für ein eigenständiges Instrument, das als Bemessungsgrundlage eingesetzt werden kann, lässt sich eine finanzielle Kennzahl nennen. Ein eigenständiges Instrument, dessen Ergebnis die in Aussicht gestellte Belohnung darstellt, kann in einer Mitarbeiterbefragung bestehen, in deren Rahmen aus einer Vielzahl prinzipiell in Frage kommender Anreize diejenigen herausgefiltert werden, welche die größte Anreizwirkung entfachen. Diese Konstellation, bei der der Output eines Instrumentes den Input eines anderen Instrumentes darstellt, wird als Instrumentenkette bezeichnet¹¹⁹.

Da lediglich die Ausprägung der Bemessungsgrundlage und die in Aussicht gestellten Belohnungen bzw. angedrohten Bestrafungen als Input in die Belohnungsfunktion eingehen, ergeben sich zwei mögliche Verständnisse eines Anreizsystems: Das engste Verständnis eines Anreizsystems beinhaltet als Input ausschließlich die Ausprägung der Bemessungsgrundlage und die in Aussicht gestellten Belohnungen bzw. angedrohten Bestrafungen. Werden allerdings die gesamte Bemessungsgrundlage und die Ermittlung der relevanten Anreize als Input der Belohnungsfunktion interpretiert, so ist das Anreizsystem als Metainstrument anzusehen, da die Bemessungsgrundlage und die Ermittlung der relevanten Anreize selbst bereits eigenständige Instrumente darstellen können. Dieses Metainstrument umfasst dann drei eigenständige Instrumente: das Instrument, das der Ermittlung der Ausprägung der Bemessungsgrundlage dient, das Instrument, das der Ermittlung der eingesetzten Anreize dient, sowie die Belohnungsfunktion, aus der sich die Belohnung bzw. Bestrafung ergibt. Zur Veranschaulichung dieser Überlegungen dient Abbildung 6.

Damit kann die dritte Forschungsfrage präzisiert und in zwei Teilfragen untergliedert werden. Zum einen stellt sich die Frage, ob ein Anreizsystem im engsten Verständnis ein Control-

¹¹⁹ Vgl. Jonen, A. / Lingnau, V. (2007), S. 8; vgl. zu einer Instrumentenkette am Beispiel der operativen Produktionsprogrammplanung Lingnau, V. (2006), S. 238-240.

linginstrument darstellt (Forschungsfrage 3a). Zum anderen ist zu klären, ob ein Anreizsystem im Sinne eines Metainstrumentes als Controllinginstrument eingeordnet werden kann (Forschungsfrage 3b).

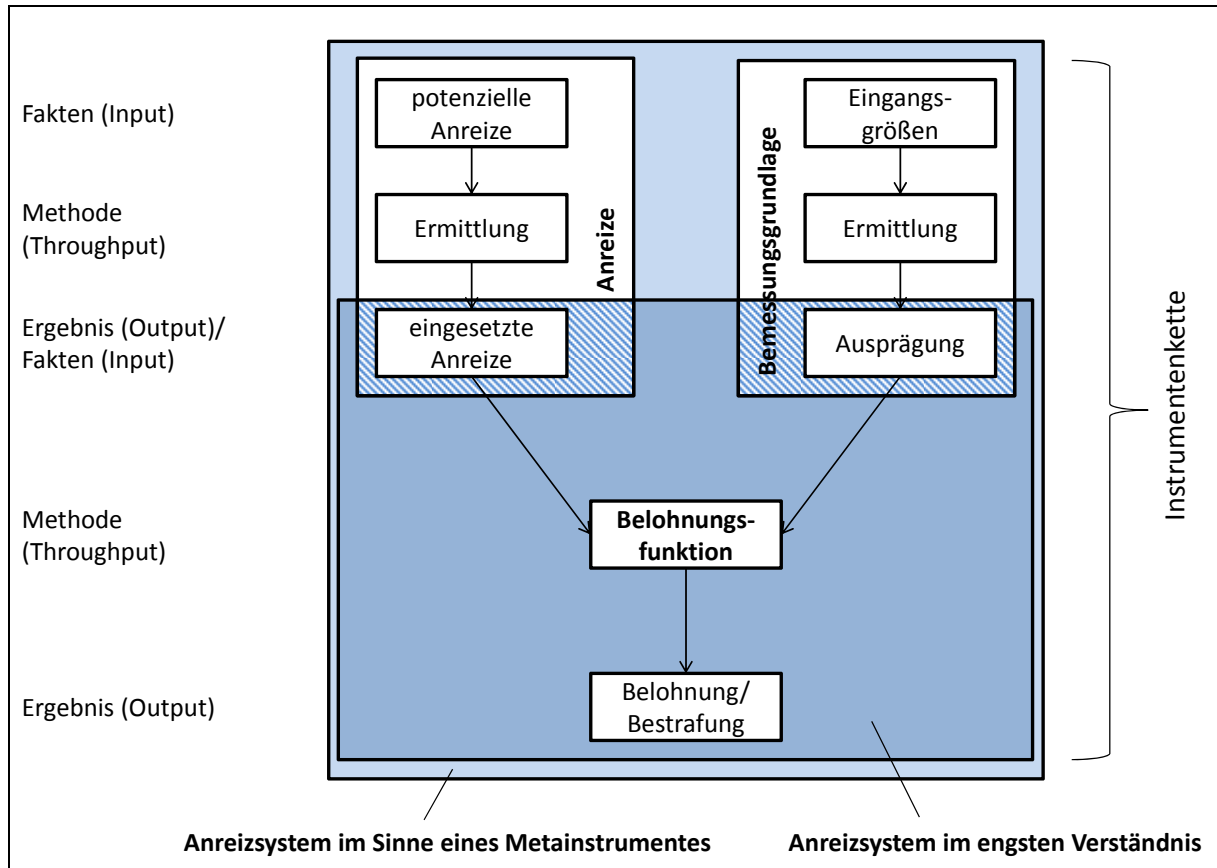


Abbildung 6: Instrumentale Darstellung der Elemente des Anreizsystems

Damit Forschungsfrage 3a bejaht werden kann, müsste sich das in Abbildung 7 dargestellte Bild ergeben. Wie aus der Abbildung ersichtlich ist, müssten die Anforderungen an ein Controllinginstrument in diesem Fall lediglich in Bezug auf die Belohnungsfunktion erfüllt sein.

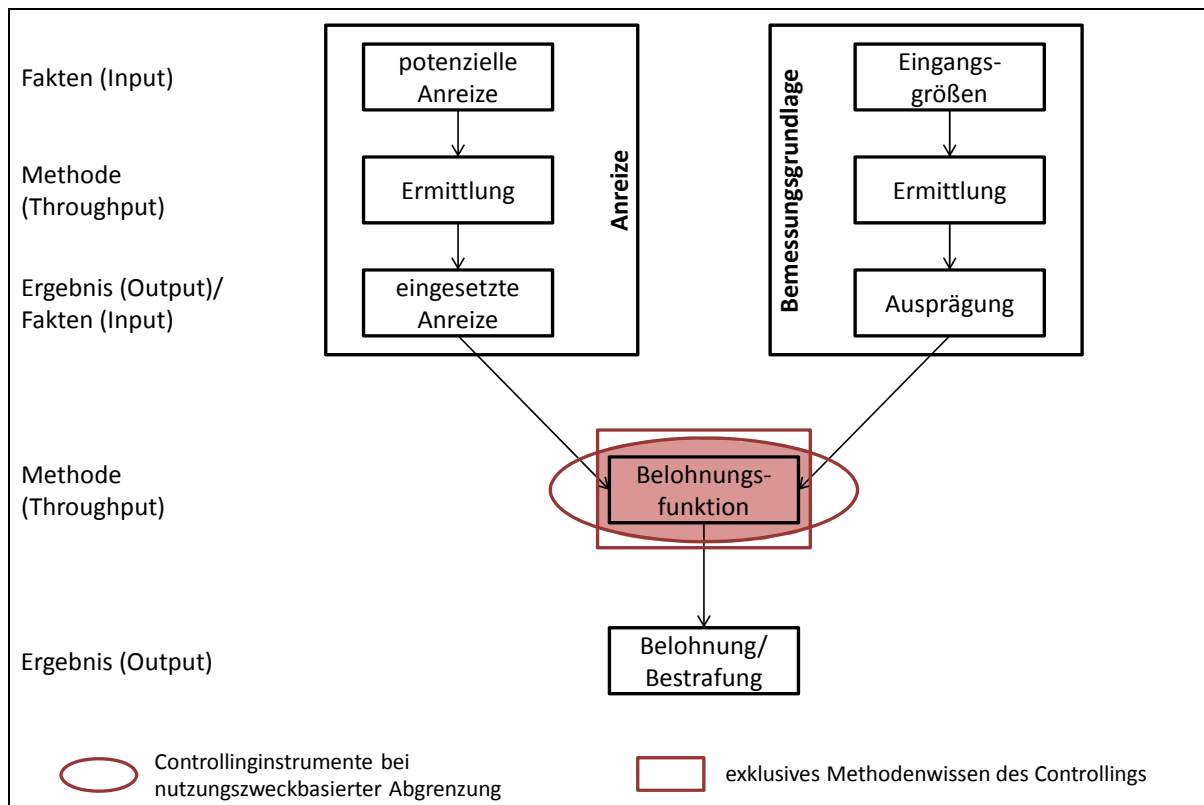


Abbildung 7: Anforderungen zur Einordnung des Anreizsystems im engsten Verständnis als Controllinginstrument¹²⁰

Um Forschungsfrage 3b bejahen zu können, müsste sich hingegen das in Abbildung 8 aufgezeigte Bild ergeben. Die Anforderungen an ein Controllinginstrument müssten also nicht nur in Bezug auf die Belohnungsfunktion, sondern auch in Bezug auf die beiden vorgelagerten Methoden erfüllt sein.

¹²⁰ Die grafische Darstellung bezieht sich hier und im Folgenden auf ein Controllinginstrument. Auf die Darstellung eines Controllinginstrumentes i. w. S. wird aus Übersichtlichkeitsgründen verzichtet.

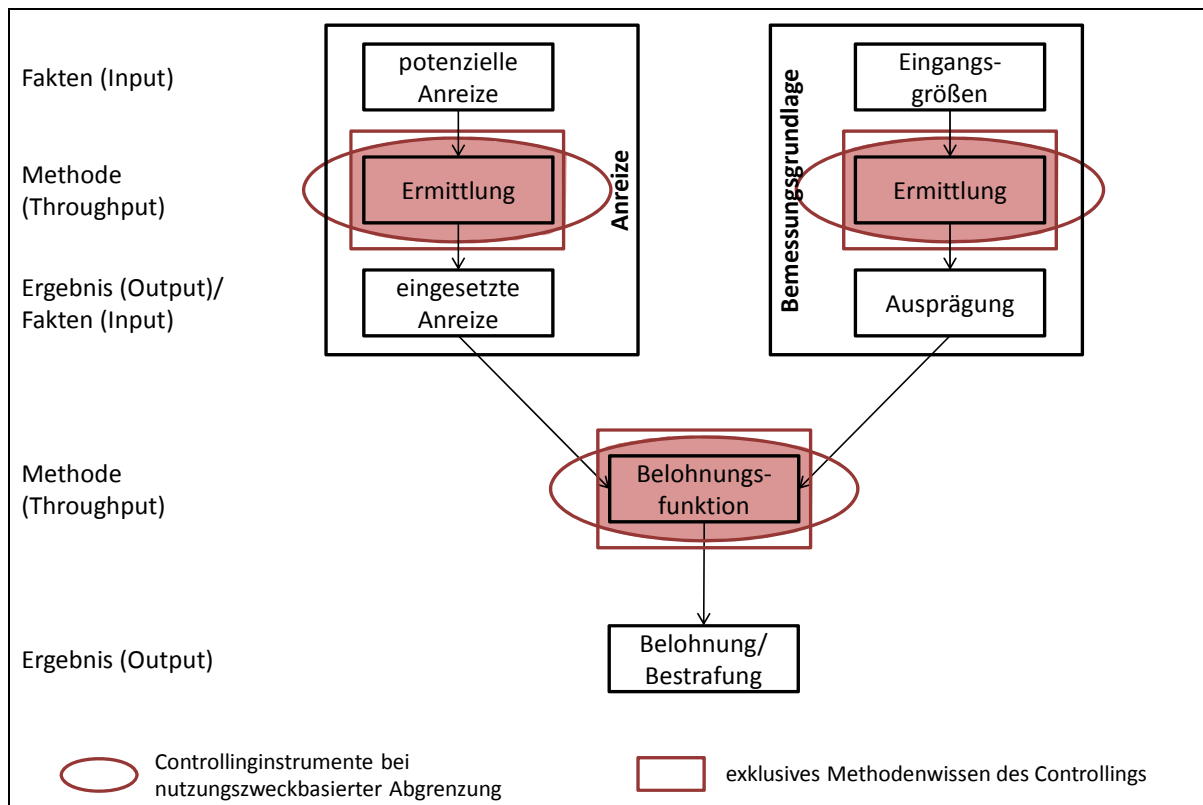


Abbildung 8: Anforderungen zur Einordnung des Anreizsystems im Sinne eines Metainstrumentes als Controllinginstrument

Wie bereits ausgeführt, kann die **Bemessungsgrundlage** ein eigenständiges Instrument darstellen. Damit die Bemessungsgrundlage als Controllinginstrument bzw. als Controllinginstrument i. w. S. eingestuft werden kann, müssen die im Rahmen dieses Kapitels abgeleiteten Anforderungen an ein Controllinginstrument bzw. ein Controllinginstrument i. w. S. erfüllt sein. Für den gerade angesprochenen Fall, dass das Anreizsystem das Ziel einer Shareholder-Value-Maximierung beinhaltet, kann die entsprechende Bemessungsgrundlage eindeutig als Controllinginstrument eingeordnet werden. Als Beispiel für ein derartiges Controllinginstrument, das als Bemessungsgrundlage in einem Anreizsystem eingesetzt werden kann, lässt sich der Economic Value Added anführen. Beinhaltet ein Anreizsystem hingegen ein allgemeines finanzielles Ziel, so lässt sich die Bemessungsgrundlage als Controllinginstrument i. w. S. einstufen.

Die eingesetzten **Anreize** können, wie bereits erwähnt, das Ergebnis eines eigenständigen Instrumentes sein. Da bei wertorientierten Anreizsystemen zur Gestaltung und Anwendung der Methode, mit deren Hilfe die geeigneten Anreize zur Mitarbeitermotivation ermittelt werden können, nicht nur das Wissen des Controllings, sondern vor allem das Wissen der Personalabteilung benötigt wird, ist eine Einstufung als Controllinginstrument nicht vertretbar.

Damit kann bereits festgestellt werden, dass das Anreizsystem im Sinne eines Metainstrumentes vor dem Hintergrund der eigenkapitalgeberorientierten Controllingkonzeption kein Controllinginstrument darstellt. Forschungsfrage 3b ist damit zu verneinen.

Um auch Forschungsfrage 3a beantworten zu können, ist die **Belohnungsfunktion** näher zu betrachten. Gemäß der nutzungszweckbasierten Abgrenzung muss ein Controllinginstrument bzw. ein Controllinginstrument i. w. S. dabei unterstützen, das Wissen zu generieren, wie Maßnahmen des Managements die Zielerreichung der Eigenkapitalgeber bzw. die Erreichung der finanziellen Ziele beeinflussen. Da der Nutzungszweck eines Anreizsystems allerdings darin besteht, die Mitarbeiter dazu zu bringen, die Unternehmensziele zu verfolgen, ist auch eine Einordnung von Anreizsystemen im engsten Verständnis als Controllinginstrument gemäß der diesem Beitrag zugrunde liegenden Abgrenzung eines Controllinginstrumentes auszuschließen. Damit ist auch Forschungsfrage 3a zu verneinen. Vielmehr kann es als Aufgabe des Managements erachtet werden, die Mitarbeiter zur Verfolgung der Unternehmensziele zu bewegen. Somit ist gemäß der nutzungszweckbasierten Abgrenzung eine Einordnung eines Anreizsystems im engsten Verständnis als Managementinstrument nachvollziehbar. Im Sinne einer instrumentenbasierten Abgrenzung eines Instrumentes ist ein Anreizsystem im engsten Verständnis allerdings nicht als Managementinstrument einzustufen, da das Management bei der Gestaltung der Belohnungsfunktion sekundäres Wissen benötigt und damit nicht über exklusives Methodenwissen verfügt.

Abbildung 9 visualisiert die Ergebnisse hinsichtlich der Forschungsfragen 3a und 3b, wobei als Bemessungsgrundlage beispielhaft der Economic Value Added gewählt wird.

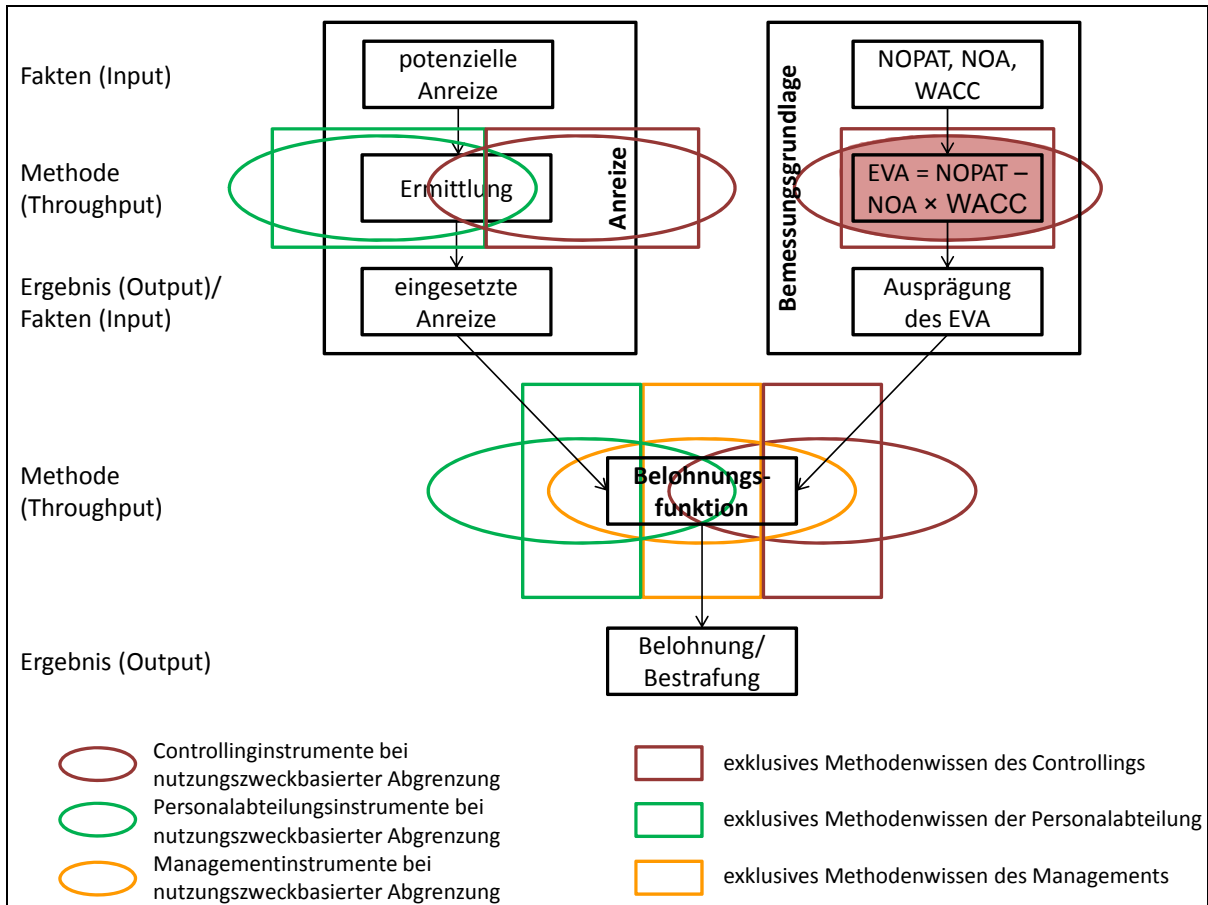


Abbildung 9: Ergebnisse hinsichtlich der Forschungsfragen 3a und 3b

6 Fazit und Ausblick

Im Rahmen des vorliegenden Beitrages wurde die Rolle des Controllings bei der Gestaltung von Anreizsystemen untersucht. Die Ergebnisse lassen sich in Bezug auf die Forschungsfragen dieses Beitrages wie folgt zusammenfassen:

- *Forschungsfrage 1:* Da die Ziele der Eigenkapitalgeber nicht zuletzt durch den „Siegeszug“ der Shareholder-Value-Orientierung eine dominante Rolle im Hinblick auf die Unternehmensziele spielen, ist das Wissen über die Ziele der Eigenkapitalgeber bei der Gestaltung von Anreizsystemen von entscheidender Bedeutung. Ist das strategische Anspruchsgruppenkonzept in das ethisch-normative Anspruchsgruppenkonzept eingebettet, können Anreizsysteme auf Basis des strategischen Anspruchsgruppenkonzeptes gestaltet werden. Den Handlungen von Mitarbeitern sind dann automatisch Restriktionen gesetzt, um dem normativen Problem eines Legitimitätsverlustes entgegen zu können. Das Wissen über die Ziele der Eigenkapitalgeber wird durch das Controlling geliefert, wodurch die Beteiligung des Controllings an der Gestaltung von Anreizsystemen konzeptionell gerechtfertigt werden kann. Damit unterstützt das Controlling das übergeordnete Management bei der Gestaltung von Anreizsystemen und hilft damit, die Entscheidungen des untergeordneten Managements zu beeinflussen.
- *Forschungsfrage 2:* Das Controlling spielt bei wertorientierten Anreizsystemen bei der Gestaltung aller Elemente des Anreizsystems eine, zum Teil bedeutsame, Rolle. So ist der Prozess, in dessen Rahmen die Ausprägung der Bemessungsgrundlage ermittelt wird, als Controllinginstrument anzusehen.
- *Forschungsfrage 3a:* Ein wertorientiertes Anreizsystem im engsten Verständnis stellt kein Controllinginstrument dar, da im Zusammenhang mit der Gestaltung der Belohnungsfunktion nicht nur Methodenwissen des Controllings, sondern auch des Managements und der Personalabteilung notwendig ist. Eine Einordnung als Managementinstrument ist ausschließlich bei nutzungszweckbasierter Eingrenzung eines Instrumentes vertretbar. Wird eine instrumentenbasierte Abgrenzung eines Instrumentes zugrunde gelegt, ist ein Anreizsystem im engsten Verständnis dagegen nicht als Managementinstrument einzuordnen. Vielmehr stellt es ein Instrument dar, dessen Gestaltung der Interaktion des Wissens von Management, Personalabteilung und Controlling bedarf. Auf die notwendige Interaktion von Controlling und Personalabteilung weist *Middelmann* explizit hin: „Zur Sicherstellung eines wertorientierten Handelns

aller Mitarbeiter ist das Controlling aufgerufen, wertorientierte Anreizsysteme z. B. in Zusammenarbeit mit der Führungskräfteentwicklung und Personalabteilung zu entwickeln.“¹²¹

- *Forschungsfrage 3b*: Auch ein wertorientiertes Anreizsystem im Sinne eines Metainstrumentes stellt kein Controllinginstrument dar. Vielmehr ist auch das Anreizsystem im Sinne eines Metainstrumentes als Instrument anzusehen, dessen Gestaltung die Interaktion des Wissens von Management, Personalabteilung und Controlling nötig macht.

Im Zusammenhang mit wertorientierten Anreizsystemen wurde im Rahmen des Beitrages davon ausgegangen, dass Eigenkapitalgeber grundsätzlich an einer Steigerung des Unternehmenswertes interessiert sind, ohne dies kritisch zu hinterfragen. An dieser Stelle eröffnet sich Raum für zukünftige Forschungsarbeiten, die darauf abzielen könnten, diese angenommene Zielsetzung der Eigenkapitalgeber empirisch zu erhärten. Weiterer Forschungsbedarf ergibt sich aus dem Menschenbild des Homo Oeconomicus, welches Anreizsystemen häufig zugrunde liegt. So ist es ebenso unrealistisch wie problematisch, Menschen als reine Opportunisten aufzufassen, die vollkommen egoistisch und zweckrational auf ihre eigenen Interessen fokussiert sind. Einer self-fulfilling prophecy zufolge können auf einem solchen Menschenbild basierende Anreizsysteme gerade opportunistischere Verhaltensweisen von Menschen hervorrufen.¹²² Interessant in diesem Zusammenhang erscheint die Aktivierung anderer Motive wie beispielsweise Fairness und Reziprozität neben oder anstatt der Aktivierung des Motivs Eigennutz.

¹²¹ Middelmann, U. (2001), S. 495-496.

¹²² Vgl. Suchanek, A. / Lin-Hi, N. (2011), S. 13; Ghoshal, S. (2005).

Literatur

- Adams, J. S. (1963):* Towards an understanding of inequity. In: *Journal of Abnormal and Social Psychology*, 67 (1963), H. 5, S. 422-436.
- Alderfer, C. P. (1969):* An Empirical Test of a New Theory of Human Needs. In: *Organizational Behavior and Human Performance*, 4 (1969), H. 2, S. 142-175.
- Berthel, J. / Becker, F. G. (2013):* Personal-Management: Grundzüge für Konzeptionen betrieblicher Personalarbeit, 10. Aufl., Stuttgart 2013.
- Brinkmann, T. (1983):* Unternehmensinteresse und Unternehmensrechtsstruktur: Aufgaben und Grenzen eines normativen Regulativs unternehmenspolitischer Prozesse, Frankfurt am Main 1983.
- Cyert, R. M. / March, J. G. (1995):* Eine verhaltenswissenschaftliche Theorie der Unternehmung, 2. Aufl., Stuttgart 1995.
- DCGK (2013):* Deutscher Corporate Governance Kodex. Online im Internet, URL: http://www.corporate-governance-code.de/ger/download/kodex_2013/D_CorGov_Endfassung_Mai_2013.pdf. Abruf: 2013-07-26.
- Deci, E. L. (1971):* Effects of externally mediated rewards on intrinsic motivation. In: *Journal of Personality and Social Psychology*, 18 (1971), H. 1, S. 105-115.
- Deci, E. L. / Ryan, R. M. (1985):* Intrinsic Motivation and Self-Determination in Human Behavior, New York 1985.
- Deci, E. L. / Ryan, R. M. (1993):* Die Selbstbestimmungstheorie der Motivation und ihre Bedeutung für die Pädagogik. In: *Zeitschrift für Pädagogik*, 39 (1993), H. 2, S. 223-238.
- Deci, E. L. / Ryan, R. M. (2000):* The "What" and "Why" of Goal Pursuits: Human Needs and the Self-Determination of Behavior. In: *Psychological Inquiry*, 11 (2000), H. 4, S. 227-268.
- Deegan, C. (2002):* Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation. In: *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15 (2002), H. 3, S. 282-311.
- Demski, J. S. / Feltham, G. A. (1976):* Cost Determination: A Conceptual Approach, Ames (Iowa) 1976.
- Eigler, J. (2004):* Controlling, Anreizsysteme und Verhaltenswissenschaften. In: Scherm, E. et al. (Hrsg.): *Controlling: Theorien und Konzeptionen*, München 2004, S. 665-690.
- Ewert, R. / Wagenhofer, A. (2008):* Interne Unternehmensrechnung, 7. Aufl., Berlin et al. 2008.

- Festinger, L. (1978):* Theorie der kognitiven Dissonanz, Bern et al. 1978.
- Fischer, T. M. / Rödl, K. (2007):* Unternehmensziele und Anreizsysteme: Theoretische Grundlagen und empirische Befunde aus deutschen Unternehmen. In: Controlling, 19 (2007), H. 1, S. 5-14.
- Frey, B. S. (1997):* Markt und Motivation: Wie ökonomische Anreize die (Arbeits-)Moral verdrängen, München 1997.
- Friedl, B. (2003):* Controlling, Stuttgart 2003.
- Gagné, M. / Deci, E. L. (2005):* Self-determination theory and work motivation. In: Journal of Organizational Behavior, 26 (2005), H. 4, S. 331-362.
- Ghoshal, S. (2005):* Bad Management Theories Are Destroying Good Management Practices. In: Academy of Management Learning & Education, 4 (2005), H. 1, S. 75-91.
- Heckhausen, J. / Heckhausen, H. (2010):* Motivation und Handeln: Einführung und Überblick. In: Heckhausen, J. et al. (Hrsg.): Motivation und Handeln, 4. Aufl., Berlin et al. 2010, S. 1-9.
- Hentze, J. et al. (2005):* Personalführungslehre: Grundlagen, Funktionen und Modelle der Führung, 4. Aufl., Bern et al. 2005.
- Herzberg, F. (1968):* One more time: How do you motivate employees? In: Harvard Business Review, 46 (1968), H. 1, S. 53-62.
- Herzberg, F. / Mausner, B. / Snyderman, B. B. (1959):* The Motivation to Work, 2. Aufl., New York 1959.
- Hirsch, B. (2007):* Controlling und Entscheidungen: Zur verhaltenswissenschaftlichen Fundierung des Controllings, Tübingen 2007.
- Homburg, C. / Jensen, O. (1998):* Kundenorientierte Vergütungssysteme: Empirische Erkenntnisse und Managementempfehlungen. In: Management Know-how Nr. M37, Koblenz 1998.
- Horváth, P. (2011):* Controlling, 12. Aufl., München 2011.
- Jackson, J. H. (1949):* The Comptroller: His Functions and Organization, 2. Aufl., Cambridge 1949.
- Jonen, A. / Lingnau, V. (2007):* Das real existierende Phänomen Controlling und seine Instrumente - Eine kognitionsorientierte Analyse. In: Lingnau, V. (Hrsg.): Beiträge zur Controlling-Forschung Nr. 13, Kaiserslautern 2007.
- Kanfer, R. (1990):* Motivation Theory and Industrial and Organizational Psychology. In: Dunnette, M. D. et al. (Hrsg.): Handbook of Industrial and Organizational Psychology, Vol. 1, 2. Aufl., Palo Alto (California) 1990, S. 75-170.

- Kaplan, R. S. / Norton, D. P. (1996):* The Balanced Scorecard: translating strategy into action, Boston 1996.
- Knorren, N. (1998):* Wertorientierte Gestaltung der Unternehmensführung, Wiesbaden 1998.
- Kossbiel, H. (1994):* Überlegungen zur Effizienz betrieblicher Anreizsysteme. In: Die Betriebswirtschaft, 54 (1994), H. 1, S. 75-93.
- Kramer, S. (2011):* Financial Incentives in der Unternehmenspraxis. In: Controlling & Management, Sonderheft, 55 (2011), H. 3, S. 20-23.
- Kuhl, J. (2010):* Individuelle Unterschiede in der Selbststeuerung. In: Heckhausen, J. et al. (Hrsg.): Motivation und Handeln, 4. Aufl., Berlin et al. 2010, S. 337-363.
- Kunz, J. / Schröder, R. W. (2011):* Anreizsysteme als Koordinationsinstrumente: Analyse vorhandener Ansprüche und Entwurf eines neuen Anforderungsprofils. In: Corsten, H. et al. (Hrsg.): Dezentrale Koordination ökonomischer Aktivitäten: Markt, Hierarchie, Hybride, Berlin 2011, S. 43-70.
- Küpper, H.-U. (2011):* Unternehmensethik und Controlling. In: Kajüter, P. et al. (Hrsg.): Controlling und Rechnungslegung: Bestandsaufnahme, Schnittstellen, Perspektiven, Stuttgart 2011, S. 17-36.
- Küpper, H.-U. et al. (2013):* Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente, Stuttgart 2013.
- Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990):* Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling: Thesen zur Konsensbildung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 60 (1990), H. 3, S. 281-293.
- Kürsten, W. (2000):* „Shareholder Value“ - Grundelemente und Schief lagen einer polit-ökonomischen Diskussion aus finanzierungstheoretischer Sicht. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 70 (2000), H. 3, S. 359-381.
- Laux, H. (2006):* Unternehmensrechnung, Anreiz und Kontrolle: Die Messung, Zurechnung und Steuerung des Erfolges als Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., Frankfurt am Main 2006.
- Laux, H. / Liermann, F. (2005):* Grundlagen der Organisation: Die Steuerung von Entscheidungen als Grundproblem der Betriebswirtschaftslehre, Berlin et al. 2005.
- Levinthal, D. (1988):* A Survey of Agency Models of Organizations. In: Journal of Economic Behavior and Organization, 9 (1988), H. 2, S. 153-185.
- Libby, R. / Luft, J. (1993):* Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment. In: Accounting, Organizations and Society, 18 (1993), H. 5, S. 425-450.
- Lindert, K. (2006):* Anreizsysteme. Ein meta-analytisches Fazit. In: Zaugg, R. J. (Hrsg.): Handbuch Kompetenzmanagement: Durch Kompetenz nachhaltig Werte schaffen, Bern et al. 2006, S. 325-333.

- Lingnau, V. (2006): Produktionscontrolling - Eine kognitionsorientierte Perspektive. In: Winter, P. et al. (Hrsg.): Controlling im Wandel der Zeit, Lohmar 2006, S. 229-244.*
- Lingnau, V. (2008): Controlling. In: Corsten, H. et al. (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre, Band 2, 4. Aufl., München et al. 2008, S. 81-138.*
- Lingnau, V. (2009): Shareholder Value als Kern des Controllings? In: Wall, F. et al. (Hrsg.): Controlling zwischen Shareholder Value und Stakeholder Value: Neue Anforderungen, Konzepte und Instrumente, München 2009, S. 19-37.*
- Lingnau, V. (2010): Forschungskonzept des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling. In: Lingnau, V. (Hrsg.): Beiträge zur Controlling-Forschung Nr. 15, Kaiserslautern 2010.*
- Lingnau, V. (2011): Menschenfreundlichkeit ist keine ökonomische Kategorie - oder: Warum die Betriebswirtschaftslehre Probleme mit ethischen Aspekten hat, aber nicht haben sollte. In: Schmidt, M. et al. (Hrsg.): Führung und Verantwortung, München et al. 2011, S. 33-45.*
- Lingnau, V. / Koffler, U. (2012): Untersuchung der Konsequenzen konzeptioneller Veränderungen auf das Controllinginstrumentarium. In: Lingnau, V. (Hrsg.): Beiträge zur Controlling-Forschung Nr. 20, Kaiserslautern 2012.*
- Lingnau, V. et al. (2012): Implikationen ökologischer Rationalität für die Controllingforschung. In: Lingnau, V. (Hrsg.): Beiträge zur Controlling-Forschung Nr. 19, Kaiserslautern 2012.*
- Locke, E. A. (1968): Toward a Theory of Task Motivation and Incentives. In: Organizational Behavior and Human Performance, 3 (1968), H. 2, S. 157-189.*
- Locke, E. A. / Latham, G. P. (1990): A Theory of Goal Setting & Task Performance, New Jersey 1990.*
- Lomberg, C. (2008): Personalanreizstrategien junger Wachstumsunternehmen: Eine empirische Untersuchung auf Basis der Anreiz-Beitrags-Theorie, Köln 2008.*
- Maslow, A. H. (1954): Motivation and Personality, New York 1954.*
- Middelmann, U. (2001): Neuere Entwicklungen des wertorientierten Controlling: Potenziale und Realisierung in der Praxis - dargestellt am Beispiel ThyssenKrupp. In: Die Betriebswirtschaft, 61 (2001), H. 4, S. 493-508.*
- Pfohl, H.-C. / Stölzle, W. (1997): Planung und Kontrolle: Konzeption, Gestaltung, Implementierung, 2. Aufl., München 1997.*
- Pietsch, G. (2003): Reflexionsorientiertes Controlling: Konzeption und Gestaltung, Dissertation, FernUniversität Hagen, Wiesbaden 2003.*
- Porter, L. W. / Lawler, E. E. (1968): Managerial Attitudes and Performance, Homewood 1968.*

- Rheinberg, F. (2010):* Intrinsische Motivation und Flow-Erleben. In: Heckhausen, J. et al. (Hrsg.): Motivation und Handeln, 4. Aufl., Berlin et al. 2010, S. 365-387.
- Riegler, C. (2000):* Anreizsysteme und wertorientiertes Management. In: Wagenhofer, A. et al. (Hrsg.): Wertorientiertes Management: Konzepte und Umsetzungen zur Unternehmenswertsteigerung, Stuttgart 2000, S. 145-176.
- Ringleb, H.-M. et al. (2010):* Kommentar zum Deutschen Corporate Governance Kodex: Kodex-Kommentar, 4. Aufl., München 2010.
- Rüegg-Stürm, J. (2003):* Das neue St. Galler Management-Modell: Grundkategorien einer integrierten Managementlehre. Der HSG-Ansatz, Bern et al. 2003.
- Ryan, R. M. / Deci, E. L. (2000a):* Intrinsic and Extrinsic Motivations: Classic Definitions and New Directions. In: Contemporary Educational Psychology, 25 (2000a), H. 1, S. 54-67.
- Ryan, R. M. / Deci, E. L. (2000b):* Self-Determination Theory and the Facilitation of Intrinsic Motivation, Social Development, and Well-Being. In: American Psychologist, 55 (2000b), H. 1, S. 68-78.
- Ryan, R. M. / Deci, E. L. (2000c):* When Rewards Compete with Nature: The Undermining of Intrinsic Motivation and Self-Regulation. In: Sansone, C. et al. (Hrsg.): Intrinsic and Extrinsic Motivation: The Search for Optimal Motivation and Performance, San Diego et al. 2000c, S. 13-54.
- Schäffer, U. / Steiners, D. (2003):* Zum Begriff des Controllinginstrumentes. In: European Business School Working Papers on Management Accounting & Control Nr. 6, Oestrich-Winkel 2003.
- Schäffer, U. / Weber, J. (2011):* Anreizsysteme & Incentivierung. In: Controlling & Management, Sonderheft, 55 (2011), H. 3, S. 1.
- Schweitzer, M. / Friedl, B. (1992):* Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption. In: Spremann, K. E. et al. (Hrsg.): Controlling: Grundlagen - Informationssysteme - Anwendungen, Wiesbaden 1992, S. 141-167.
- Spindler, G. (2008):* AktG § 76 Leitung der Aktiengesellschaft. In: Goette, W. et al. (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl., München 2008.
- Sprinkle, G. B. / Williamson, M. G. (2007):* Experimental Research in Managerial Accounting. In: Chapman, C. S. et al. (Hrsg.): Handbook of Management Accounting Research, Vol. 1, New York 2007, S. 415-444.
- Stern, H. J. (2012):* Einige Vergütungsmärchen: Wo Controller aufklären sollten. In: Controller Magazin (2012), H. 4, S. 39-44.
- Suchanek, A. / Lin-Hi, N. (2011):* Eine Betrachtung von Anreizen aus unternehmensethischer Perspektive. In: Controlling & Management, Sonderheft, 55 (2011), H. 3, S. 12-15.

- Ulrich, P. (2001):* Integrative Wirtschaftsethik: Grundlagen einer lebensdienlichen Ökonomie, 3. Aufl., Bern et al. 2001.
- Vroom, V. H. (1964):* Work and motivation, New York 1964.
- Wall, F. (2009):* Stakeholder-orientiertes Controlling als Koordination bei mehrfacher Zielsetzung. In: Wall, F. et al. (Hrsg.): Controlling zwischen Shareholder Value und Stakeholder Value: Neue Anforderungen, Konzepte und Instrumente, München 2009, S. 345-363.
- Weber, J. et al. (2004):* Wertorientierte Unternehmenssteuerung: Konzepte - Implementierung - Praxisstatements, Wiesbaden 2004.
- Weber, J. / Schäffer, U. (2008):* Personal - die unbekannte Ressource. In: Controlling & Management, 52 (2008), H. 3, S. 129.
- Weber, J. / Schäffer, U. (2011):* Einführung in das Controlling, 13. Aufl., Stuttgart 2011.
- Weber, T. (2006):* Anreizsysteme für die betriebliche Forschung und Entwicklung, Wiesbaden 2006.
- Weibel, A. / Rost, K. / Osterloh, M. (2007):* Gewollte und ungewollte Anreizwirkungen von variablen Löhnen: Disziplinierung der Agenten oder Crowding-Out? In: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 59 (2007), H. 8, S. 1029-1054.

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

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

- Nr. 14 Lingnau, Volker (2008): Controlling, BWL und Privatwirtschaftslehre.
- Nr. 15 Lingnau, Volker (2010): Forschungskonzept des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling.
- Nr. 16 Lingnau, Volker / Kreklow, Katharina (2011): Ausrichtung der Unternehmensführung auf nachhaltige Wertschöpfung nach dem Deutschen Corporate Governance Kodex?
- Nr. 17 Lingnau, Volker / Walter, Katja (2011): Psychologische Paradigmen für die Controllingforschung.
- Nr. 18 Schönbohm, Avo / Hoffmann, Ulrike (2011): A comparative study on the scope and quality of the sustainability reporting of the TecDAX30 companies.
- Nr. 19 Lingnau, Volker / Koffler, Ulrich / Kokot, Katharina / Tenhaeff, Christian (2012): Implikationen ökologischer Rationalität für die Controllingforschung.
- Nr. 20 Lingnau, Volker / Koffler, Ulrich (2012): Untersuchungen der Konsequenzen konzeptioneller Veränderungen auf das Controllinginstrumentarium.
- Nr. 21 Schönbohm, Avo / Zahn, Anastasia (2012): Corporate Capital Budgeting – Success Factors from a Behavioral Perspective.
- Nr. 22 Lingnau, Volker / Steinmann, Jan-Christoph / Koffler, Ulrich (2013): Implikationen der Cognitive Load Theory für das Controlling.
- Nr. 23 Lingnau, Volker / Koffler, Ulrich (2013): Wilhelm Riegers Privatwirtschaftslehre und seine Bedeutung für das Controlling.