

Björn Baltzer

# Einsatz und Erfolg von Controlling- Instrumenten

Begriffsbestimmung, empirische  
Untersuchung und Erfolgsbeurteilung

Unternehmensführung & Controlling

RESEARCH

Björn Baltzer

# Einsatz und Erfolg von Controlling- Instrumenten

Begriffsbestimmung, empirische  
Untersuchung und Erfolgsbeurteilung

 Springer Gabler

---

# Unternehmensführung & Controlling

**Herausgegeben von**

W. Becker, Bamberg, Deutschland

J. Weber, Vallendar, Deutschland

Die Schriftenreihe präsentiert Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Forschung im Themenfeld Unternehmensführung und Controlling. Die Reihe dient der Weiterentwicklung eines ganzheitlich geprägten Management-Denkens, in dem das Controlling als übergreifende Koordinationsfunktion einen für die Theorie und Praxis der Führung zentralen Stellenwert einnimmt.

**Herausgegeben von**

Universitätsprofessor Dr. Dr. habil. Wolfgang Becker  
Otto-Friedrich-Universität Bamberg

Universitätsprofessor Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber  
WHU – Otto Beisheim School of Management, Vallendar

---

Björn Baltzer

# Einsatz und Erfolg von Controlling-Instrumenten

Begriffsbestimmung, empirische  
Untersuchung und Erfolgsbeurteilung

 Springer Gabler

Björn Baltzer  
Lehrstuhl für BWL  
Universität Bamberg  
Bamberg, Deutschland

Dissertation Otto-Friedrich-Universität Bamberg, 2012

ISBN 978-3-8349-4502-0  
DOI 10.1007/978-3-8349-4503-7

ISBN 978-3-8349-4503-7 (eBook)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2013

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist eine Marke von Springer DE. Springer DE ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.  
[www.springer-gabler.de](http://www.springer-gabler.de)

## Geleitwort

Innerhalb der Wissenschaft wie auch innerhalb der Wirtschaftspraxis herrscht eine gewisse Einigkeit, dass der Aufbau von Controlling-Systemen dazu dienen sollte, den Erfolg der Unternehmensführung und damit der Unternehmen als Ganzes zu erhöhen. Diese Einigkeit besteht mittlerweile durchaus weitreichend, obwohl im Detail weiterhin konzeptionelle Unterschiede hinsichtlich der Ziele und Funktionen des Controllings existieren. Zu Recht beschäftigt sich die Controlling-Forschung daher in jüngerer Zeit verstärkt mit der Untersuchung der Bedingungen, Ausprägungen und Wirkungen des Controlling-Erfolgs. Obwohl die Instrumente des Controllings in Wissenschaft und Praxis eine herausragende Stellung aufweisen, schlug sich ihre Bedeutung bislang allerdings nicht in einer adäquaten Berücksichtigung innerhalb der Erfolgsforschung des Controllings nieder. Eine Erklärung für dieses Forschungsdefizit kann darin gesehen werden, dass als Konsequenz aus der konzeptionellen Vielfalt des Controllings grundsätzliche Unklarheit besteht, ob und wie sich Controlling-Instrumente innerhalb des Instrumentariums der Betriebswirtschaftslehre identifizieren lassen.

Vor diesem Hintergrund nimmt sich mein Schüler Björn Baltzer in seiner hier vorliegenden Dissertationsschrift der Fragestellung an, wie Unternehmen bei der Erfolgsbeurteilung des Einsatzes von Controlling-Instrumenten unterstützt werden können. Der Einsatz von Controlling-Instrumenten wird hierbei umfänglich und dynamisch interpretiert und spannt einen Bogen von der Auswahl potentieller Instrumente, über deren Implementierung und Nutzung bis hin zur Ausmusterung nicht länger geeigneter Instrumente. Björn Baltzer stellt sich somit einer nicht nur aus wissenschaftlicher Perspektive äußerst aktuellen und interessanten, sondern gleichzeitig vor allem auch aus Sicht der Unternehmenspraxis höchst relevanten Aufgabe.

Die Arbeit stützt sich in allen Teilaspekten auf eine umfassende und sorgfältige Aufarbeitung der existierenden Literatur. Aus methodologischer Perspektive ist die Arbeit dem Prinzip des Forschens im Gegenstrom verpflichtet, gemäß dem Erkenntnisgewinne durch die gezielte Kombination theoriebasierter Deduktion mit empiriebasierter Induktion erzielt werden. Die Schrift beruht auf einer breiten theoretischen Basis, aus der konkrete Implikationen für die verfolgten Forschungsfragen abgeleitet werden. In konzeptioneller Hinsicht begründet Björn Baltzer, warum er die Themenstellung aus dem Blickwinkel meines wertschöpfungsorientierten Controlling-Verständnisses heraus untersucht, argumentiert aber gleichzeitig, dass die in der Arbeit gewonnenen Erkenntnisse auch bei divergierenden Auffassungen von Controlling ihre Aussagekraft nicht verlieren.

Auf dieser Basis setzt sich Björn Baltzer zunächst detailliert mit seinem Objektfeld der Controlling-Instrumente auseinander. Die diesbezüglichen Ausführungen sind sowohl hinsichtlich Breite als auch Tiefe innerhalb der Controlling-Literatur beispiellos. Daran anschließend wird

mittels der Controlling-Instrumentenkarte, dem intra-organisationalen Lebenszyklus, einem Rollen- sowie einem Prozessmodell der Einsatz von Controlling-Instrumenten in der Unternehmenspraxis in gleichermaßen fundierter wie auch kreativer Weise modelliert und hierdurch zugänglich gemacht. Diese Überlegungen fließen in die darauffolgende schriftliche Querschnittsuntersuchung unter praktizierenden Controllern zu Verständnis, Einsatz und Erfolg von Controlling-Instrumenten ein. Björn Baltzer stellt schließlich einen gelungenen Bezug zum Konzept des Performance Measurement her und leitet hieraus eine Systematik für die Analyse des Erfolgs von Controlling-Instrumenten ab. Er stellt insgesamt zehn kosten-, ressourcen-, prozess- sowie abnehmerorientierte Ansätze vor und würdigt diese eingehend.

In sehr gründlicher Auseinandersetzung mit dem Thema der Erfolgsmessung in der modernen Betriebswirtschaftslehre überträgt Björn Baltzer in innovativer Weise geeignete Ansätze auf ein neues Objektfeld und passt die gewonnenen Erkenntnisse an die heutigen Erfordernisse der unternehmerischen Wirtschaftspraxis an. Mit den hier ausgearbeiteten Ansätzen lässt sich der Erfolg von Controlling-Instrumenten in seinen beiden wesentlichen Dimensionen der Effektivität und Effizienz in allen Phasen des Instrumenteneinsatzes beurteilen.

Die von Björn Baltzer gewonnenen Erkenntnisse leisten insgesamt einen wichtigen Beitrag zur Weiterentwicklung der Betriebswirtschaftslehre auf dem Gebiet des Controllings. Ich freue mich, dass die Reihe Unternehmensführung & Controlling um die vorliegende Arbeit bereichert wird und wünsche ihr eine positive Rezeption in akademischen Kreisen sowie darüber hinaus eine möglichst weite Verbreitung in der Wirtschaftspraxis.

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

## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Unternehmensführung und Controlling der Otto-Friedrich-Universität Bamberg und wurde im Juni 2012 von der dortigen Sozial- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät als Dissertation angenommen. Viele Personen und Institutionen unterstützten mich während meiner Promotion auf unterschiedliche Art und Weise und trugen so zu deren Gelingen bei. Den wichtigsten von ihnen möchte ich an dieser Stelle meinen herzlichen Dank aussprechen.

Zuvorderst bin ich meinem Doktorvater Prof. Dr. Dr. habil. Wolfgang Becker zu Dank verpflichtet. Er hat mich nicht nur während des gesamten Entstehungsprozesses der Dissertation gefördert und durch seine Anmerkungen herausgefordert, sondern mich insbesondere auch als Mitarbeiter seines Lehrstuhls durch die Gewährung von Freiheitsgraden in Forschung und Lehre motiviert. Prof. Dr. Thomas Egner danke ich für die Übernahme des Koreferats sowie Prof. Dr. Susanne Rässler für ihre Bereitschaft, als Drittgutachterin in der Disputation zu fungieren. Meinen Lehrstuhlkollegen Dr. Patrick Ulrich und Robert Holzmann gilt mein Dank für ihre Bereitschaft zur Durchsicht und kritischen Diskussion meiner Arbeit, aus der viele wertvolle Anregungen entstanden sind. Für die stets sehr angenehme Zusammenarbeit danke ich darüber hinaus meinen Zimmerkollegen Kristin Kollacks, Dr. Christian Kunz und Robert Ebner sowie Dr. Anne Kutschera. Bei allen weiteren Mitarbeitern des Lehrstuhls UF&C, des Deloitte Mittelstandsinsituts sowie bei den externen Doktoranden bedanke ich mich zudem für die hilfreichen Diskussionen im Rahmen unserer Doktorandenseminare. Großer Dank gebührt auch Jutta Eichhorn für Rat und Tat in allen organisatorischen wie auch persönlichen Anliegen. Danken möchte ich desweiteren dem Internationaler Controller Verein eV sowie dem Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller e.V., die jeweils einen Hinweis auf meine Befragung in ihre Newsletter aufnahmen und so zum Gelingen der empirischen Studie beitrugen. Bei meinen Eltern Ingrid und Norbert Baltzer möchte ich mich schließlich für ihre bedingungslose Unterstützung während meiner gesamten beruflichen und wissenschaftlichen Ausbildung von Herzen bedanken. Meinem Schwiegervater Dr. Peter Brauch gilt mein Dank für seine Hilfe und Zusage insbesondere in der heißen Endphase der Dissertation. Zu allergrößtem Dank verpflichtet bin ich schließlich meiner Ehefrau Johanna, die mir in allen Phasen der Promotion geduldig und liebevoll beigestanden hat. Ihr möchte ich diese Arbeit widmen.

Björn Baltzer

## **Inhaltsübersicht**

Abbildungsverzeichnis .....	XV
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
1 Einleitung.....	1
2 Grundlagen.....	23
3 Controlling-Instrumente .....	63
4 Empirische Erkenntnisse .....	109
5 Erfolgsbeurteilung .....	163
6 Schlussbetrachtung.....	235
7 Literaturverzeichnis .....	239
8 Anhang.....	289

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XV</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XIX</b>
<b>1 Einleitung</b> .....	<b>1</b>
1.1 Stellung und Bedeutung von Controlling-Instrumenten .....	1
1.2 Forschungsüberblick zu Controlling-Instrumenten .....	4
1.3 Problemstellung .....	8
1.4 Zielsetzung und Forschungsfragen .....	14
1.5 Verständnis von Wissenschaft und Forschung .....	16
1.6 Aufbau der Arbeit .....	20
<b>2 Grundlagen</b> .....	<b>23</b>
2.1 Theoretische Grundlagen des Controllings .....	23
2.1.1 Überblick .....	23
2.1.2 Entscheidungstheorie .....	25
2.1.2.1 Darstellung wesentlicher Aussagen .....	25
2.1.2.2 Implikationen für die vorliegende Arbeit .....	26
2.1.3 Systemtheorie .....	27
2.1.3.1 Darstellung wesentlicher Aussagen .....	27
2.1.3.2 Implikationen für die vorliegende Arbeit .....	29
2.1.4 Situativer Ansatz .....	30
2.1.4.1 Darstellung wesentlicher Aussagen .....	30
2.1.4.2 Implikationen für die vorliegende Arbeit .....	31
2.1.5 Soziologischer Institutionalismus .....	33
2.1.5.1 Darstellung wesentlicher Aussagen .....	33
2.1.5.2 Implikationen für die vorliegende Arbeit .....	34
2.1.6 Verhaltenswissenschaftliche Ansätze .....	35
2.1.6.1 Darstellung wesentlicher Aussagen .....	35
2.1.6.2 Implikationen für die vorliegende Arbeit .....	37
2.1.7 Zwischenfazit .....	37
2.2 Konzeptionelle Grundlagen des Controllings .....	38
2.2.1 Funktionale und institutionale Perspektive des Controllings .....	39
2.2.2 Controlling im angloamerikanischen und im deutschsprachigen Raum .....	41
2.2.3 Wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption .....	44
2.2.4 Zwischenfazit .....	47

2.3	Grundlagen der Erfolgsforschung im Controlling .....	51
2.3.1	Begriffsbestimmungen.....	51
2.3.2	Gesamtzusammenhang der Erfolgsforschung im Controlling.....	54
2.3.3	Zwischenfazit.....	60
<b>3</b>	<b>Controlling-Instrumente .....</b>	<b>63</b>
3.1	Konzeptionsunabhängige Charakterisierung von Controlling-Instrumenten .....	63
3.1.1	Terminologische und methodische Abgrenzung.....	64
3.1.2	Funktionale Abgrenzung .....	68
3.1.3	Abgrenzung zur Informationstechnologie.....	74
3.1.4	Standardisierung von Controlling-Instrumenten .....	77
3.2	Instrumentarium des wertschöpfungsorientierten Controllings.....	79
3.3	Modellierung des Einsatzes von Controlling-Instrumenten .....	82
3.3.1	Controlling-Instrumentenkarte .....	83
3.3.2	Intra-organisationaler Lebenszyklus .....	90
3.3.3	Rollenmodell .....	95
3.3.4	Prozessmodell.....	102
3.4	Zwischenfazit.....	106
<b>4</b>	<b>Empirische Erkenntnisse .....</b>	<b>109</b>
4.1	Auswertung empirischer Vorarbeiten .....	109
4.2	Untersuchungskonzeption.....	113
4.2.1	Forschungsstrategie und Forschungsform.....	114
4.2.2	Technik der Datenerhebung.....	115
4.2.3	Technik der Datenauswertung.....	119
4.3	Untersuchungsergebnisse.....	120
4.3.1	Charakterisierung der Studienteilnehmer .....	121
4.3.2	Verständnis von Controlling-Instrumenten .....	124
4.3.3	Einsatz von Controlling-Instrumenten .....	132
4.3.3.1	Auswahlphase .....	132
4.3.3.2	Nutzungsphase .....	140
4.3.3.3	Ausmusterungsphase.....	146
4.3.4	Erfolg von Controlling-Instrumenten .....	149
4.4	Zwischenfazit.....	159
<b>5</b>	<b>Erfolgsbeurteilung .....</b>	<b>163</b>
5.1	Einführende Überlegungen .....	163

---

5.1.1	Entwicklung einer Systematik für die Vorstellung der Ansätze .....	165
5.1.1.1	Performance Measurement als Denkgertüst .....	165
5.1.1.2	Balanced Scorecard als Strukturierungsrahmen .....	166
5.1.2	Grundsachverhalte der Erfolgsbeurteilung.....	169
5.1.2.1	Beurteilungsobjekt .....	169
5.1.2.2	Beurteilungszeitpunkt .....	170
5.1.2.3	Konzeptualisierung und Operationalisierung des Erfolgs .....	173
5.1.2.4	Durchführung der Erfolgsmessung .....	175
5.1.2.5	Vergleichsmaßstab .....	176
5.1.3	Eignungskriterien für die vorgestellten Ansätze .....	178
5.1.4	Auswahl der vorgestellten Ansätze .....	179
5.2	Kostenorientierte Ansätze .....	182
5.2.1	Total Cost of Ownership.....	183
5.2.1.1	Methodik .....	184
5.2.1.2	Eignungsprüfung .....	187
5.2.2	Earned Value Methode .....	188
5.2.2.1	Methodik .....	188
5.2.2.2	Eignungsprüfung .....	190
5.2.3	Prozesskostenrechnung .....	190
5.2.3.1	Methodik .....	191
5.2.3.2	Eignungsprüfung .....	194
5.2.4	Zwischenfazit.....	195
5.3	Ressourcenorientierte Ansätze .....	195
5.3.1	Implementierungsbarrieren.....	197
5.3.1.1	Methodik .....	198
5.3.1.2	Eignungsprüfung .....	202
5.3.2	Potentialqualität .....	204
5.3.2.1	Methodik .....	205
5.3.2.2	Eignungsprüfung .....	207
5.3.3	Zwischenfazit.....	208
5.4	Prozessqualität als prozessorientierter Ansatz .....	208
5.4.1	Methodik.....	209
5.4.2	Eignungsprüfung .....	211
5.5	Abnehmerorientierte Ansätze .....	211

5.5.1	Ergebnisqualität .....	213
5.5.1.1	Methodik .....	214
5.5.1.2	Eignungsprüfung .....	216
5.5.2	Informationsverwendung .....	216
5.5.2.1	Methodik .....	218
5.5.2.2	Eignungsprüfung .....	221
5.5.3	Kundenzufriedenheit .....	222
5.5.3.1	Methodik .....	223
5.5.3.2	Eignungsprüfung .....	225
5.5.4	Nutzeffektkette .....	226
5.5.4.1	Methodik .....	226
5.5.4.2	Eignungsprüfung .....	228
5.5.5	Zwischenfazit .....	229
5.6	Abschließende Überlegungen .....	229
<b>6</b>	<b>Schlussbetrachtung .....</b>	<b>235</b>
<b>7</b>	<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>239</b>
<b>8</b>	<b>Anhang .....</b>	<b>289</b>
8.1	Wissenschaftliche Arbeiten mit Bezug zu Controlling-Instrumenten .....	289
8.2	Wissenschaftliche Arbeiten zur Erfolgsforschung im Controlling .....	296
8.3	Instrumentarium des wertschöpfungsorientierten Controllings .....	299
8.4	Überblick über die empirische Forschung mit Bezug zu Controlling-Instrumenten .....	302
8.5	Fragebogen der Studie „Einsatz und Erfolg von Controlling-Instrumenten“ .....	307
8.6	Grafische Darstellung weiterer Studienergebnisse .....	314
8.7	Kennzahlen der Earned Value Methode .....	317

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1–1: Generische Elemente von Controlling-Konzeptionen .....	3
Abbildung 1–2: Kategorisierung wissenschaftlicher Arbeiten mit Bezug zu Controlling-Instrumenten .....	5
Abbildung 1–3: Zusammenhang zwischen Controlling-System und Controlling-Konzeptionen .....	10
Abbildung 1–4: Aufbau der Arbeit .....	21
Abbildung 2–1: Theoretische Fundierung bedeutsamer Controlling-Konzeptionen .....	25
Abbildung 2–2: Bedeutsame Implikationen der theoretischen Grundlagen für die Forschungsfragen .....	38
Abbildung 2–3: Zusammenhang von Controlling, Controller und Controllershship .....	40
Abbildung 2–4: Funktionen und Aufgabenträger des wertschöpfungsorientierten Controllings .....	47
Abbildung 2–5: Überblick über bedeutsame Controlling-Konzeptionen .....	48
Abbildung 2–6: Vergleichende Darstellung ausgewählter Controlling-Konzeptionen .....	50
Abbildung 2–7: Zusammenhang von Erfolg, Effektivität und Effizienz .....	53
Abbildung 2–8: Gesamtzusammenhang der Erfolgsforschung im Controlling .....	55
Abbildung 2–9: Perspektiven zur Erforschung des Controlling-Erfolgs .....	58
Abbildung 3–1: Informationsverarbeitung in Controlling-Instrumenten .....	65
Abbildung 3–2: Effektivitätsbasierte Abgrenzung von Controlling-Instrumenten .....	71
Abbildung 3–3: Funktionen, Objekte und Aufgabenfelder des Controllings .....	87
Abbildung 3–4: Beispielhafte Controlling-Instrumentenkarte .....	89
Abbildung 3–5: Idealtypischer intra-organisationaler Lebenszyklus von Controlling-Instrumenten .....	93
Abbildung 3–6: Rollenmodell der Nutzung von Controlling-Instrumenten .....	98
Abbildung 3–7: Zusammenhang zwischen Rollen und Erfolg von Controlling-Instrumenten .....	101
Abbildung 3–8: Hierarchischer Aufbau von Prozessmodellen .....	104
Abbildung 3–9: Generische Teilprozesse des Hauptprozesses ‚Nutzung von Controlling-Instrument i‘ .....	105
Abbildung 4–1: Zusammenhang zwischen Einsatz und Leistungsfähigkeit von Controlling-Instrumenten .....	112
Abbildung 4–2: Geographische Herkunft der Studienteilnehmer .....	123
Abbildung 4–3: Position der Studienteilnehmer in ihrer Organisation .....	123
Abbildung 4–4: Erwähnung von Themen bei der Charakterisierung von Controlling-Instrumenten .....	125