



TP

Bilanzbuchhaltung & Unternehmensberatung



SINCE 2008



Controlling Advances, Controlling von Controllingsystemen
MMag. Ana Todoric, TP_Bilanzbuchhaltung & Unternehmensberatung, 2017



Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	1
1.1	Problemstellung	1
1.2	Aufbau und inhaltliche Struktur der Arbeit	1
2	Effizienz und Effektivität	2
2.1	Definitionsversuche und Trennung von Effizienz und Effektivität.....	2
2.1.1	Effizienz- und Effektivitätsverständnis in dieser Arbeit.....	4
2.1.2	Effizienz und Effektivität des Controllings.....	4
2.2	Probleme der Effizienz- und Effektivitätsoperationalisierung	6
2.2.1	Allgemeingültigkeit der Effizienz- und Effektivitätsmerkmale.....	7
2.2.2	Subjektivität der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung	7
2.2.3	Kausalität der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung	8
2.2.4	Konkretisierungs- und Aggregationsproblem der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung.....	8
2.2.5	Situationsrelativität der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung	9
2.3	Effizienzmerkmale als Messinstrument zur Effizienz- und Effektivitätsbestimmung.....	9
3	Ziel- und wirtschaftlichkeitsorientierte Leistungsfähigkeit des Controllings. 10	
3.1	3-E-Konzept und Balanced Scorecard als Bezugsrahmen für den Untersuchungsgegenstand	12
3.1.1	Strategisches Controlling	13
3.1.1.1	Effektivität des strategischen Controllings	13
3.1.1.2	Effizienz des strategischen Controllings.....	16
3.1.2	Operatives Controlling	17
3.1.2.1	Effektivität des operativen Controllings	18
3.1.2.2	Effizienz des operativen Controllings.....	19
3.2	Verzahnung des strategischen und operativen Controllings.....	20
4	Zusammenfassung und Ausblick.....	20



1 Einleitung

1.1 Problemstellung

In der betriebswirtschaftlichen Literatur finden sich nur in begrenztem Umfang Ansätze zur Beantwortung der Frage, auf welcher Grundlage und in welcher Weise sich das Controlling selbst einem Controlling unterziehen kann.¹ Die Konfrontation mit der Fragestellung, ob das Controlling seine eigenen Leistungen genauso hinterfragt, wie es dies von anderen Unternehmensbereichen verlangt, erscheint angesichts der zunehmenden Komplexität, Dynamik und Diskontinuität der Umwelt, die zur Konsequenz hat, dass zielorientierte Entscheidungsfindung und -umsetzung mit zunehmender Unsicherheit und Irreversibilität verbunden sind, mehr als berechtigt. War es Controlling früher, das die fehlende Effizienz und Effektivität anderer Unternehmensbereiche kritisierte und umfangreiche Reorganisationsmaßnahmen auslöste, so müssen sich die Controller heute selbst den Spiegel vorhalten lassen.² Des Weiteren ist das Controlling im Laufe seiner dreißigjährigen Entwicklung zu einem beachtenswerten Kostenfaktor innerhalb des Unternehmens geworden, der kontrolliert und gesteuert werden muss.

1.2 Aufbau und inhaltliche Struktur der Arbeit

Die Arbeit setzt sich aus zwei großen Teilbereichen zusammen: ‚Effizienz und Effektivität‘ und ‚Ziel- und wirtschaftlichkeitsorientierte Leistungsfähigkeit des Controllings‘.

Im Rahmen des ersten Teils der Arbeit werden essentielle Ziele verfolgt, die als Bezugsrahmen für den zweiten Teil der Arbeit dienen sollen. Der erste Teil ‚Effizienz und Effektivität‘ teilt sich weiterhin in drei Unterabschnitte. Der erste Abschnitt beschäftigt sich mit der Präzisierung der Begriffe Effizienz und Effektivität, wobei angesichts des fehlenden Konsenses bezüglich dieser beiden Begriffe auf eine eigene Arbeitsdefinition zurückgegriffen wird, um im letzten Teil dieses Unterabschnittes controllingbezogene Effizienz und Effektivität vorzustellen. Im zweiten Abschnitt werden Probleme der Effizienz- und Effektivitätsoperationalisierung diskutiert. Der letzte Abschnitt des ersten Teils beschäftigt sich mit der Methodologie der Effizienz- und Effektivitätsbestimmung.

Der zweite Teil der Arbeit überprüft auf Grundlage eines vorgeschlagenen konzeptionellen Ansatzes jeweils die Effizienz und Effektivität des strategischen und operativen Controllings.

¹ Vgl. Becker/Benz (1996a), S. 3.

² Vgl. Weber (1997), S. 5.



2 Effizienz und Effektivität

2.1 Definitionsversuche und Trennung von Effizienz und Effektivität

In der deutschsprachigen, betriebswirtschaftlichen Literatur haben sich bis jetzt, ähnlich dem Controllingbegriff, weder ein einheitlicher Effizienz- noch ein eindeutiger Effektivitätsbegriff gebildet.³ Außerdem wird nicht immer zwischen den beiden Begriffen unterschieden, so dass sie oft synonym verwendet werden.⁴ Die terminologischen Unklarheiten resultieren somit zusätzlich aus der unzureichenden Abgrenzung dieser zwei Wortbedeutungen.⁵

In der amerikanischen Literatur kam es bereits durch *Barnard* zu einer Verfestigung der Trennung zwischen Effizienz und Effektivität.⁶ Er versteht Effizienz im Sinne einer Erfüllung der individuellen und sozialen Ziele der Organisationsmitglieder als Leistungsfähigkeit und Effektivität im Sinne einer Erfüllung des objektiven Zwecks der Organisation als Wirksamkeit.⁷ Auch eine Vielzahl anderer Autoren trennt deutlich zwischen Effizienz und Effektivität, wobei sich feststellen lässt, dass sie Effektivität als grundsätzliche Voraussetzung für Effizienz verstehen.⁸ So ist Effektivität für *Welge/Fessmann* die Eignung einer Maßnahme ein angestrebtes Ziel oder Zielbündel zu erreichen. Effizienz wird dagegen als ein umfassendes, durch ein relationales Moment gekennzeichnetes Prädikat verstanden, mit dem Gestaltungsprozesse oder deren Ergebnisse in abstufbaren Merkmalen qualifiziert werden können.⁹ *Budäus/Dobler* argumentieren auf eine andere Art und Weise: Effizienz wird als Input-Output-Relation definiert, die die Wirtschaftlichkeit eines Prozesses bzw. Ergebnisses kennzeichnet. Als Effektivität wird hingegen die Erreichung langfristiger Ziele der Organisation im Sinne eines Output-Ziel-Vergleichs bezeichnet. Effizienz bezieht sich nur auf einen Aspekt der Effektivität und stellt somit ein Unterziel zum Oberziel der Effektivität dar.¹⁰ *Gibson/Ivancevich/Donnelly* betrachten Effektivität aus gesellschaftlicher Sicht

³ Vgl. Benz (1998), S. 70; Kurrle (1995), S. 54; Dyckhoff/Ahn (2001), S. 112.

⁴ Vgl. Grabatin (1981), S. 18; Dyckhoff/Ahn (2001), S. 112. Effizienz und Effektivität gehen auf einen gemeinsamen lateinischen Begriffsursprung zurück, der mit „Wirksamkeit“ übersetzt werden kann. Vgl. Witte (1995), S. 263.

⁵ Vgl. Becker/Benz (1996b), S. 7.

⁶ Vgl. Barnard (1970), S. 28 ff.

⁷ Vgl. Barnard (1970), S. 196-199. Wie Benz feststellt, ist dabei die teilweise gleiche Verwendung der Begriffe in der Bedeutung der Zielerreichung bemerkenswert. Vgl. Benz (1998), S. 50.

⁸ Die Bestimmung der Effizienz kann nur dann sinnvoll sein, wenn das Unternehmen seine vorgegebenen Ziele erreicht und somit effektiv ist.

⁹ Vgl. Welge/Fessmann (1980), S. 577.

¹⁰ Vgl. Budäus/Dobler (1977), S. 62; Budäus (1997), S. 50f. Ähnliche Definition findet sich bei Scholz vgl. Scholz (1992), S. 533.



als Zielerreichungsgrad innerhalb vorgegebener sozio-ökonomischer Bedingungen und Effizienz als Prozess zur maximalen Zielerreichung bei möglichst kleinem Input.¹¹

Zu diesem Sammelsurium aus Abgrenzungsversuchen nach unterschiedlichen Kriterien, kommt noch die Problematik der synonymen Verwendung der Effizienz und Effektivität unter dem Oberbegriff ‚Effizienz‘ hinzu. So definiert *Grabatin* unter Anwendung des interaktionsorientierten Effizienzansatzes Effizienz als Erfüllung der individuellen und sozialen Ziele der einzelnen Organisationsmitglieder.¹² Ähnlich ist auch bei *Witte* die Effizienz gleichzusetzen mit dem Grad der Zielerreichung.¹³ Die Frage was einen niedrigen bzw. hohen Zielerreichungsgrad darstellt und somit als effizient bzw. ineffizient bezeichnet werden kann,¹⁴ impliziert die Notwendigkeit des Vergleichs zwischen mindestens zwei Alternativen. *Fessmann* berücksichtigt diesen Aspekt und definiert Effizienz als eine Größe „... mit deren Hilfe Relationen zwischen zwei in Beziehung zum Zielsystem einer Unternehmung stehenden Objektkategorien durch Quotienten- oder Differenzbildung in abstuftbaren Merkmalen qualifiziert werden können und dadurch eine Selektion einer bestgeeigneten Kombination herbeigeführt wird.“¹⁵ *Küpper/Weber* definieren Effizienz im Sinne des am stärksten verbreiteten Zielansatzes, als Grad der Zielerreichung, wobei die Produktivitätsmessung die Effizienz als das Verhältnis aus erbrachten Leistungsmengen und den dafür eingesetzten Faktormengen bei gegebener Programmstruktur genauer beschreibt.¹⁶ *Benz* verzichtet ebenfalls auf eine begriffliche Trennung zwischen Effizienz und Effektivität und definiert Effizienz in Anlehnung an *Welge/Fessmann* als „... ein umfassendes Prädikat ... mit dem Potentiale, Prozesse und deren Ergebnisse im Sinne einer positiven Valenz in abstuftbaren Merkmalen qualifiziert werden können.“¹⁷

Wie gezeigt wurde, führen die Versuche, Effizienz und Effektivität ‚trennscharf‘ zu unterscheiden, zu keinem einheitlichen wissenschaftlichen Sprachgebrauch. Es lässt sich somit nur bedingt ein Konsens darüber herstellen, was unter den Begriffen Effizienz und Effektivität zu verstehen ist. Doch ganz im Gegenteil ist ein Trend zu verzeichnen in welchem viele Autoren zunehmend auf eine begriffliche Trennung zwischen Effizienz und Effektivität verzichten und beide Bedeutungskomponenten zu einem neuen Begriffsinhalt unter der Bezeichnung ‚Effizienz‘ bzw. ‚Effizienz i.w.S.‘ verknüpfen wodurch eine einheitliche Grundhaltung hinsichtlich der Begriffsverwendung gänzlich vernichtet wird. „Trotz des

¹¹ Vgl. Gibson/Ivancevich/Donnelly (1973), S. 20, zitiert nach Grabatin (1981), S. 18.

¹² Vgl. Grabatin (1981), S. 9

¹³ Vgl. Witte (1995), S. 264.

¹⁴ Zum Schwellenproblem der Effizienz vgl. Kapitel 2.2.2.

¹⁵ Fessmann (1980), S. 30f.

¹⁶ Vgl. Küpper/Weber (1997), S. 97.

¹⁷ Benz (1998), S. 52.



vorherrschenden Begriffswirrwarrs gehört ‚Effizienz‘ vermutlich zu den meist verwendeten Termini wirtschaftlicher Wissenschaft und Praxis.¹⁸

2.1.1 Effizienz- und Effektivitätsverständnis in dieser Arbeit

Im Rahmen dieser Arbeit wird auf eine präskriptive Nominaldefinition zurückgegriffen.¹⁹ Zunächst wird aus Gründen der konzeptionellen Klarheit und sprachlichen Präzision nicht auf eine Trennung zwischen den Begriffen Effizienz und Effektivität verzichtet. Weiterhin sollen beide Begriffe autonom ohne Kausalität zum anderen Begriff benutzt werden.²⁰ Somit wird Effizienz nicht mehr als Voraussetzung für Effektivität, und Effektivität auch nicht als Voraussetzung für Effizienz verstanden.²¹ Ziele können auf verschiedenen Wegen erreicht werden, wobei nicht jeder Weg effizient sein muss. Und es kann ein effizienter, aber falscher Weg gewählt werden, der jedoch dann die vorgegebenen Ziele verfehlt.²² Effektivität wird somit im Folgenden als Eignung einer Maßnahme, ein vorgegebenes Ziel zu erreichen und darüber hinaus als Zielerreichungsgrad, definiert.²³ Effizienz wird dagegen als Input-Output-Relation²⁴ bzw. als Prozess zur maximalen Zielerreichung bei möglichst kleinem Input verstanden.²⁵

2.1.2 Effizienz und Effektivität des Controllings

Ausgangspunkt dieser Arbeit ist die implizite Grundannahme, dass Unternehmen mit Controllingssystemen zielorientierter und wirtschaftlicher arbeiten als ohne Controlling. Sollte das nicht der Fall sein, wird das Controlling als ineffektiv und ineffizient beurteilt und die Anstrengungen des Unternehmens sollten viel mehr in Richtung Umstrukturierung des Controllings als in Richtung seiner Effizienz- und Effektivitätsmessung gehen. Im Rahmen einer empirischen Studie von *Niedermayr* im Jahr 1994 zeigte sich, dass ein institutionali-

¹⁸ Dyckhoff/Ahn (2001), S. 112. Vgl. Kapitel 2.2.

¹⁹ Eine Nominaldefinition strebt im Gegensatz zur Realdefinition nicht nach Allgemeingültigkeit, sondern erweist sich in ihrer Anwendung im Zusammenhang mit einer Arbeit als brauchbar und sinnvoll.

²⁰ Die autonome Betrachtung dieser beiden Begriffe geht auf die Notwendigkeit einer einzelfallsspezifischen Suche nach Problemlösungen zurück.

²¹ „So ist Effizienz als ‚doing things right‘ weder hinreichende, noch notwendige Bedingung für Effektivität als ‚doing the right things‘.“ Scholz (1992), S. 533.

²² Vgl. Dyckhoff/Ahn (2001), S. 115. *Berens et al.* führen an, wie gefährlich eine isolierte Effizienzforderung des Controllings in der öffentlichen Verwaltung ist, wenn an den eigentlichen Zielen vorbeiproduziert wird. Vgl. *Berens et al.* (2004), S. 323.

²³ In Anlehnung an *Budäus, Welge/Fessmann* und *Gibson/Ivancevich/Donnelly*. Kennzahlenbotschaft: „doing the right things“. Vgl. Gleich (2002), S. 447.

²⁴ Im Ziel-Ansatz zur Effizienzbeurteilung wird in Anbetracht der generellen Knappheit der verfügbaren Ressourcen und der erstellten Leistungen unabhängig von der Zielsetzung davon ausgegangen, dass mit zunehmender Verbesserung der Input-Output-Relation auch der Grad der Zielerreichung der Organisation zunimmt. Vgl. *Benz* (1998), S. 77; *Budäus/Dobler* (1977), S. 64.



siertes Controlling zwar zu einer höheren Controllingeffizienz führt, jedoch 44% der Unternehmen mit einem institutionalisierten Controlling nur eine geringe Controllingeffizienz aufweisen.²⁶ Die Gründe hierfür liegen in der signifikanten Kausalität zwischen den Entwicklungstypen des Controllings (wenig bis hoch entwickelt) und der Controllingeffizienz. D.h., dass das Controlling in Unternehmen mit höher entwickeltem Controllingsystem effizienter ist als das in Unternehmen mit einem weniger entwickelten Controllingsystem. Dieser Zusammenhang konnte in einer jüngeren empirischen Studie des Österreichischen Controller-Institutes 2003 über die Controllingeffektivität bestätigt werden.²⁷ „Insofern zahlt sich Controlling also aus!“²⁸

Die Verbreitung des Controllings²⁹ und seine Bedeutung für die Erhöhung der unternehmerischen Effizienz und Effektivität in einer unsicheren Umwelt ist folglich bereits erkannt worden und alles deutet darauf hin, dass sich dies in Zukunft noch verstärken wird. Um diese positive Entwicklung zu rechtfertigen und noch mehr zu festigen, sollte das Controlling im Sinne eines Erfolgsnachweises seine Effizienz und Effektivität bzw. den bewirkten Nutzen transparent machen und die relevanten Einflussfaktoren auf diese zwei Größen identifizieren und steuern.³⁰

In Wissenschaft und Praxis existieren eine Vielzahl von Effizienz- und Effektivitätsmaßstäben zur Beurteilung des Gesamtunternehmens. Um geeignete Maßstäbe zur Beurteilung der Effizienz und der Effektivität des Controllings identifizieren zu können, könnte leicht schlussgefolgert werden, die Effizienz- und Effektivitätsmerkmale des Gesamtunternehmens auf seine einzelne Bereiche zu übertragen. So lassen sich die Kosten des Controllings relativ gut erfassen. Wesentlich schwieriger sind die Outputwirkungen der Controllingaktivitäten zu bestimmen, denn Merkmale, die an gesamtunternehmerische Erfolgsgrößen³¹ anknüpfen, scheinen nur bedingt geeignet, die Effektivität oder Effizienz auf einer Subsystemebene des Unternehmens zu beurteilen.³² Eine Isolierung und exakte Quantifizierung

²⁵ In Anlehnung an *Budäus* und *Gibson/Ivancevich/Donnelly*. Kennzahlenbotschaft „doing things right“. Vgl. Gleich (2002), S. 447.

²⁶ Vgl. Niedermayr (1994), S. 317f. Effizienz wird „... als globale Größe für den Erfolg von Controllingsystemen aufgefasst, deren Existenzberechtigung langfristig nur dann gegeben ist, wenn sowohl effizientes Handeln i.e.S. als auch nutzenstiftendes und wirkungsvolles Handeln gegeben sind.“ Niedermayr (1994), S. 163.

²⁷ Vgl. Exner-Merkelt/Keinz (2005), S. 15-21. An dieser Stelle wird auf terminologische Abweichungen bei der Definition des Untersuchungsgegenstands verwiesen. Im Gegensatz zu *Niedermayr* wird nicht mehr Controllingeffizienz, sondern Controllingeffektivität im Sinne des Zielerreichungsgrades herangezogen. Vgl. Exner-Merkelt/Keinz (2005), S. 18; Kapitel 2.2.

²⁸ Exner-Merkelt/Keinz (2005), S. 19.

²⁹ Vgl. Kurrle (1995), S. 2.

³⁰ Vgl. Weber (1991), S. 28.

³¹ Als gesamtunternehmerische Erfolgsgrößen können Cash Flow, Return on Investment, Gewinn, Produktivität etc. genannt werden.

³² Vgl. hier und im folgenden Benz (1998), S. 54; Amshoff (1993), S. 441; Küpper (2001), S. 512f.



des Beitrags, den Aktivitäten von Subsystemen zur Effizienz- und Effektivitätssteigerung in Bezug auf das Gesamtunternehmen und viel wichtiger rekursiv in Bezug auf sich selbst liefern, ist aufgrund der Limitation des Rechnungswesens nur unzureichend möglich. Diese Problematik ergibt sich auch aus dem Fakt, dass Controlling nur einen partiellen Einfluss auf den Unternehmenserfolg ausübt bzw. lediglich über das Management und somit indirekt auf den Erfolg des Unternehmens wirkt.

Aus diesen Gründen erwächst die Forderung nach alternativen Ansätzen zur Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung des Controllings, die direkt am Controlling ansetzen und dadurch individuellere und differenziertere Messmethoden ermöglichen.

2.2 Probleme der Effizienz- und Effektivitätsoperationalisierung

Grundsätzlich kann bei der Betrachtung der Effizienz und Effektivität, wie bereits weiter oben dargestellt wurde, zwischen der Gesamteffizienz und -effektivität des Unternehmens und der Controllingeffizienz und -effektivität unterschieden werden. Im Allgemeinen muss die letztere durch eine Abkehrung von der makroskopischen Perspektive des Gesamtunternehmens am wirtschaftlichen Erfüllungsgrad der vorgegebenen Teilbereichsziele gemessen werden. Zur wissenschaftlichen und praktischen Bewältigung des Effizienz- und Effektivitätsproblems bedarf es also einer möglichst exakten Operationalisierung.³³ Da die meisten deutschsprachigen Untersuchungen zur Controllingeffizienz und -effektivität den Begriff der Effizienz i.w.S. als Oberbegriff verstehen, der Effektivität und Effizienz i.e.S. umfasst,³⁴ und dadurch eine explizite und vereinzelt Analyse im Hinblick auf den Untersuchungsgegenstand Effektivität und den Untersuchungsgegenstand Effizienz nicht stattfindet, beziehen sich nachstehende Ausführungen in der Literatur begrifflich auf die Effizienz i.w.S., die folglich auch eine Gültigkeit für Effektivität beanspruchen. Auf dieses terminologische und inhaltliche Defizit der Effizienz- und Effektivitätsforschung weist auch *Witte* hin in dem er argumentiert, dass nach erfolglosen Versuchen zu einem einheitlichen wissenschaftlichen Sprachgebrauch im Hinblick auf Effizienz und Effektivität zu gelangen „nach wie vor ... die Effizienz im Vordergrund des Interesses [steht].“³⁵

³³ Vgl. *Witte* (1995), S. 263.

³⁴ Diese Begriffsbestimmung geht auch *Hoffmann* zurück. Effizienz i.e.S. bezieht sich auf Produktivität und Wirtschaftlichkeit. Effektivität ist hingegen dann gegeben, wenn gesetzte Ziele erreicht werden und von einer Nutzenstiftung gesprochen werden kann. Vgl. *Niedermayr* (1994), S. 162. Für eine klare terminologische Unterscheidung ist diese Sichtweise für diese Arbeit wenig dienlich, da sie zu einer Aggregation der ohnehin unklaren Inhalte führt.

³⁵ *Witt* (1995), S. 263. (Effizienz im Original kursiv) An der Feststellung von *Budäus* aus dem Jahr 1977, es sei auffallend, dass der Begriff Effektivität nicht verwendet wird, sondern von Effizienz gesprochen wird, hat sich in den letzten 30 Jahren nichts geändert. Vgl. *Budäus/Dobler* (1977), S. 62.



Unabhängig von der Frage, auf welche Art und Weise die Effizienz- und Effektivitätsmerkmale abgeleitet werden, sind bei der Festlegung der relevanten Merkmale und beim Prozess der auf den Merkmalen basierenden Effizienz- und Effektivitätsbestimmung, einige grundsätzliche Problemfelder zu berücksichtigen, die im Folgenden exemplarisch dargestellt werden.³⁶

2.2.1 Allgemeingültigkeit der Effizienz- und Effektivitätsmerkmale

Die Effizienzliteratur führt zu einer unüberschaubaren Vielzahl von Maßstäben und Kriterien, anhand derer das Problem der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung einer Messung zugänglich gemacht werden soll.³⁷ Die als relevant erachteten Merkmale variieren stark in Abhängigkeit von dem, der Studie zugrunde liegenden theoretisch-konzeptionellen Effizienzansatz,³⁸ dem Untersuchungsobjekt³⁹ der Effizienzbeurteilung und dem situativen Kontext der Untersuchung.⁴⁰ Aufgrund der unspezifizierten Anwendungsbedingungen weisen die bisherigen Effizienzuntersuchungen nur eine geringe Vergleichbarkeit auf und ihr Erkenntniswert kann als heuristisch bezeichnet werden.⁴¹ Diese Tatsache impliziert die Notwendigkeit der wiederkehrenden Ableitung von problemspezifischen Effizienz- und Effektivitätsmerkmalen bei jeder neuen Untersuchung, da man ansonsten Gefahr laufen würde, scheinbar allgemeingültige Effizienz- und Effektivitätsmerkmale von anerkannten Effizienzforschern aus der Vergangenheit zu übernehmen, ohne mit dieser Vorgehensweise zu einem neuen Erkenntniswert beizutragen.

2.2.2 Subjektivität der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung

Das Subjektivitätsproblem setzt sich mit der Festsetzung von Standards auseinander, die als Schwellenwerte zwischen Effizienz und Ineffizienz dienen sollen.⁴² Die Effizienz und

³⁶ Vgl. Benz (1998), S. 104. Eine entsprechende Übersicht liefert *Scholz*. Vgl. Scholz (1992), S. 546ff.

³⁷ Eine entsprechende Übersicht liefert zu diesem Thema *Welge/Fessmann* (1980), o.S. und *Niedermayr* (1994), S. 166ff.

³⁸ Die Effizienzforschung arbeitet mit unterschiedlichen Effizienzansätzen. Effizienzansätze sind methodische Zugänge, durch die der Begriff der Effizienz konzeptionell fassbar gemacht werden soll. In Abhängigkeit von den erstrebenswerten Zuständen und den zugrunde liegenden Effizienzkriterien differieren verschiedene Ansätze. Vgl. *Fessmann* (1980), S. 211; hierzu insbesondere Aufstellungen bei *Benz* (1998), S. 75-104. Auf eine detaillierte Systematik der Effizienzansätze wird in dieser Arbeit verzichtet, da bei der Erschließung der ziel- und wirtschaftlichkeitsorientierten Leistungsfähigkeit des Controllings im Kapitel 3 ohnehin ein Ansatz als methodologischer Zugang benutzt wird.

³⁹ So können beispielsweise Untersuchungen zur Effizienz der Führung (Vgl. *Witte* (1995)), zur Effizienz von Organisationen (Vgl. *Grabatin* (1981), *Scholz* (1992)) etc. durchgeführt werden.

⁴⁰ Vgl. *Benz/Becker* (1996a), S. 35f; *Budäus/Dobler* (1977), S. 71.

⁴¹ Vgl. *Benz* (1998), S. 105; *Küpper* (2001), S. 513.

⁴² *Grabatin* führt zwei grundsätzliche Wege zur Präzisierung der Effizienz: direkt und indirekt. Bei dem indirekten Weg wird die Ineffizienz definiert um anschließend über die Negation des Begriffs zu einer Spezifikation der Effizienz zu gelangen. Vgl. *Grabatin* (1981), S. 14ff.



Effektivität werden demnach meistens nur subjektiv für ein Unternehmen bestimmt.⁴³ Lediglich das Benchmarking zeigt, dass diese Subjektivität oft nur scheinbar ist.⁴⁴

2.2.3 Kausalität der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung

Das zentrale Problem der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung von Unternehmensteilbereichen ist die Frage nach Ursache-Wirkungs-Beziehungen zwischen den Aktivitäten des Systems und die dadurch bedingten Erfolgsgrößen.⁴⁵ Es sei an dieser Stelle noch einmal betont, dass eine Separierung des Effizienz- und Effektivitätsbeitrags eines Subsystems auf der Gesamtunternehmensebene nur eingeschränkt möglich ist. Es kann passieren, dass positive Auswirkungen des Controllingoutputs durch andere prozessunabhängige Einflussfaktoren, wie konjunkturelle Einflüsse ausgeglichen oder sogar überkompensiert werden. Selbst dann, wenn unabhängig von gesamtunternehmerischen Erfolgsgrößen, Effizienz- und Effektivitätsmerkmale auf der Subsystemebene gefunden werden, bleibt das Problem, geeignete Indikatoren zu finden, die eine Wertvariation des Effizienz- und Effektivitätsmerkmals in Hinblick auf den Erfolg präzisieren sollen.

2.2.4 Konkretisierungs- und Aggregationsproblem der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung

Nach der Festlegung von relevanten Merkmalen, wobei hier oft Konkretisierungsprobleme entstehen,⁴⁶ ist weiterhin zu überprüfen anhand welcher Größen die Merkmale gemessen und in welcher Form diese Merkmalsausprägungen sinnvoll aggregiert werden sollen um im Hinblick auf die Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung entscheidungsorientiert aufbereitet werden zu können.⁴⁷ Ein einzelnes Merkmal ist gerade auf Grund der Heterogenität der Meinungen darüber was Controlling kennzeichnet, für seine Bewertung nicht ausreichend.⁴⁸ Eine Zusammenfassung von abgeleiteten Effizienz- und Effektivitätsmerkmalen stellt eine eindimensionale Variable dar, in welcher sämtliche Merkmalskombinationen abgebildet werden können und löst somit das Aggregationsproblem aus.⁴⁹

⁴³ Vgl. Scholz (1992), S. 547.

⁴⁴ Vgl. Kapitel 3.1.2.2.

⁴⁵ Vgl. hier und im folgenden Benz/Becker (1996a), S. 36f.

⁴⁶ Konkretisierung bezieht sich auf die Schwierigkeiten bei der inhaltlichen Präzisierung von Effizienz- und Effektivitätskriterien.

⁴⁷ Vgl. Benz/Becker (1996a), S. 37.

⁴⁸ Vgl. Benz (1998), S. 56.

⁴⁹ Zur Lösung des Aggregationsproblems siehe Benz (1998), S. 61.



2.2.5 Situationsrelativität der Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung

Die Effizienz- und Effektivitätsbeurteilung kann nicht absolut, sondern nur in Relation zu den sachlichen und zeitlichen Kontextfaktoren der Untersuchungssituation erfolgen. Die zeitliche Situationsrelativität bezieht sich auf Konstanz der Effizienz- und Effektivitätsmerkmale im Zeitablauf, und die sachliche Situationsrelativität auf den Einfluss der Unternehmensstruktur und der Unternehmensumwelt auf die Festlegung der Effizienz- und Effektivitätsmerkmale.⁵⁰

2.3 Effizienzmerkmale als Messinstrument zur Effizienz- und Effektivitätsbestimmung

Bis jetzt ist noch weitgehend unklar, wie ein umfassendes Konzept zur Messung der Effizienz und Effektivität des Controllings aussehen müsste. Als ein in der Literatur häufig verwendeter methodologischer Zugang ist die Ableitung von relevanten Effizienzmerkmalen zu nennen.⁵¹ Ausgangspunkt dieser Methode ist der Prozess der Übertragung von Effizienz- und Effektivitätskonstrukten, als eine erste begriffliche Vorstellung, in deren Messbarkeit, der sich in Anlehnung an *Lazarsfeld* in vier Stufen skizzieren lässt.⁵²

Auf der ersten Ebene wird das Konstrukt in seine Bestandteile zerlegt, welche die Dimensionen der Controllingeffizienz und -effektivität aufzeigen sollen. Danach werden in einem zweiten Schritt Effizienz- und Effektivitätskriterien abgeleitet.⁵³ Diese Kriterien dienen der Beschreibung von Merkmalen, die für die bewertende Person von Bedeutung sind und demnach auf ihrem Werturteil basieren.⁵⁴ Somit wird die Messbarkeit der einzelnen Dimensionen der Effizienz und Effektivität sichergestellt.⁵⁵ Wird beispielsweise Gewinn als Effektivitätskriterium bezeichnet, so stellt sich die Frage, welcher übergeordneten Effektivitätsdimension dieses Kriterium zuzuordnen ist. Als übergeordnete Dimensionen können Interessen der Unternehmenseigener oder/und Interessen der Manager herangezogen werden.

⁵⁰ Erfolgt beispielsweise eine Ableitung der Effizienz- und Effektivitätsmerkmale, orientiert an den Zielsetzungen des Unternehmens, so muss darauf geachtet werden, dass sich diese Größen im Zeitablauf verändern können. Weiterhin soll beispielsweise überprüft werden, ob durch Faktoren wie Branchenzugehörigkeit, Unternehmensgröße etc., die relevanten Merkmale nicht auf eine andere Art und Weise determiniert werden sollen. Vgl. Benz (1998), S. 107f; Dyckhoff/Ahn (2001), S. 112.

⁵¹ Zum State of the Art der Forschung zur Controllingeffizienz und -effektivität vgl. unterschiedliche Übersichtskategorisierungen bei Niedermayr (1994), S. 166, Günther (1991), S. 64-70 und insbesondere Benz (1998), S. 63-69.

⁵² Vgl. Budäus/Dobler (1977), S. 62; Niedermayr (1994), S. 168f.; vgl. Scholz (1992), S. 534f.

⁵³ Eine entsprechende Übersicht über unterschiedliche Kriterien vgl. Scholz (1992), S. 539f.

⁵⁴ Vgl. Fessmann (1980), S. 149; Becker/Benz (1996a), S. 27.

⁵⁵ In der Literatur werden die Begriffe Dimensionen und Kriterien oftmals nicht trennscharf abgegrenzt und einheitlich als Kriterien bezeichnet. Vgl. Benz (1998), S. 60.

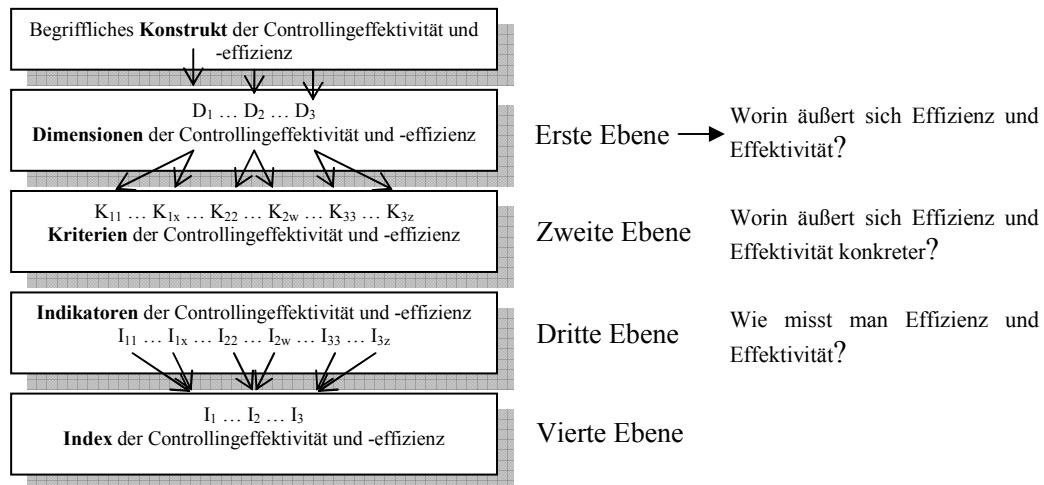


Abbildung 1. Stufenschema zur Operationalisierung der Controllingeffektivität und -effizienz

(Quelle: Budäus/Dobler (1977), S. 63; Benz (1998), S. 58 (modifiziert))

Die dritte Ebene ermittelt Indikatoren für die einzelnen Kriterien, die es ermöglichen, den Abstraktionsgrad des Kriteriums zu mindern, sowie die Messbarkeit durchzuführen. Unter Indikatoren sind dabei die empirisch wahrnehmbaren Äquivalente theoretisch definierter Kriterien des zu erfassenden hypothetischen Sachverhaltes zu verstehen.⁵⁶ Als Indikatoren des Kriteriums Rentabilität können beispielsweise Umsatzrentabilität und Eigenkapitalrentabilität herangezogen werden. Das Konstrukt Controllingeffizienz und -effektivität kann nicht nur in verschiedene Merkmale aufgelöst werden, sondern der in Einzelteile aufgespaltete Sachverhalt lässt sich in einem letzten Schritt zu einem Gesamtindex zusammenfassen. Ein derartiger Index stellt eine eindimensionale Variable dar, in der sämtliche Merkmalskombinationen der Effizienz- und Effektivitätsmerkmale des Controllings abgebildet werden können.

3 Ziel- und wirtschaftlichkeitsorientierte Leistungsfähigkeit des Controllings

Fast jeder Autor hat seine eigenen Vorstellungen darüber, was Controlling bedeutet, nur jeder meint etwas anderes.⁵⁷ Die Leistungen des Controllings werden durch seine Aufgaben determiniert. Die Aufgaben sind wiederum von der Auffassung und der Stellung des

⁵⁶ Vgl. Budäus/Dobler (1977), S. 62; Benz (1998), S. 60.

⁵⁷ Vgl. Horváth (1991), S. 4; Baumgartner (1980), S. 13; Becker/Benz (1996a), S. 13. „... trotz der Verbreitung in der Praxis, der Vielzahl an Tagungen und ... umfangreicher Literatur (gibt es) kein einheitliches Controllingverständnis.“ Küpper (2001), S. 1.



Controllings im Unternehmen abhängig.⁵⁸ Die von *Horváth* systematisch ausgewerteten Untersuchungen zu Controllingaufgaben ergaben, dass das Controlling „... ein funktionsübergreifendes Steuerungskonzept mit der Aufgabe der ergebnisorientierten Koordination von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung (des Managements)“ ist,⁵⁹ das sowohl eine strategische als auch eine operative Ebene umfasst. Die Leistung des Controllings basiert also auf der Methodik, die dafür sorgt, dass das Unternehmen kurzfristig sein Gewinnziel (Effektivität) unter Verschwendungsvermeidung erreicht (Effizienz) und sich langfristig wirtschaftlich (Effizienz) auf seinem Weg befindet (Effektivität).⁶⁰ Eine ganze Reihe an empirischen Untersuchungen bestätigte den erfolgreichen Aufbau einer solchen Methodik durch Controllinginstitutionalisierung im Unternehmen, sodass der Nutzen des Controllings im Allgemeinen für die Erhöhung des Unternehmenserfolgs praktisch als erwiesen gilt und in weiterer Folge im Rahmen dieser Arbeit nicht mehr behandelt wird.⁶¹

In diesem Zusammenhang erscheint die Übertragung der ‚erfolgreichen‘ Methodik rekursiv von der Ebene des Gesamtunternehmens auf die eigentliche Ebene des Controllings viel interessanter. Auch hier sollte die Methodik dafür sorgen, dass Controlling selbst kurzfristig sein Ziel unter Verschwendungsvermeidung erreicht und sich langfristig wirtschaftlich auf seinem Weg befindet bzw. einfacher ausgedrückt auf sich selbst bezogen, effizient und effektiv ist, sowohl strategisch als auch operativ. Eine solche Fragestellung ist angesichts der bereits dargestellten Studie von *Niedermayr* und dem Österreichischen Controlling-Institut klärungsbedürftig, da davon ausgegangen wird, dass sich mit zunehmender Verbesserung der Controllingeffizienz und -effektivität auch der Grad der wirtschaftlichen Zielerreichung des Unternehmens steigern wird. Allerdings sind den Bestrebungen, ein äußerst effizientes und effektives Controlling aufzubauen, auch Grenzen im Hinblick auf Kosten-/Nutzenanalysen zu setzen, denn wie die Studien von *Günther* und *Weber/Schäffer/Willauer* beweisen, vermindert ein ‚Over-Controlling‘ den Unternehmenserfolg so, dass davon ausgegangen werden kann, dass ein Optimum bezüglich der Intensität des Controllings und des Unternehmenserfolgs existieren muss.⁶² Aus dieser Perspektive sind auch Forderungen nach Erhöhung eines bereits ‚hoch entwickelten‘ Controllings

⁵⁸ Vgl. Galgenmüller/Gleich/Pfohl (1999), S. 535.

⁵⁹ Horváth (1991), S. 5. Vgl. Diskussion betreffend der Koordinations- bzw. Rationalitätssicherungsorientierung des Controllings. Eine entsprechende Übersicht liefern Weber (1999), Pietsch/Scherm (2000), Weber/Schäffer (2000a), Irrek (2002).

⁶⁰ Vgl. Grotheer (1995), S. 137.

⁶¹ Studie zur Wirkung des Projektcontrollings auf Innovationserfolg vgl. Offerman (1985); Studie zur Wirkung der Koordinationsfunktion des Controllings auf Führungsteilbereiche vgl. Kurrle (1995); Studie zur Wirkung des Controllings auf den Unternehmenserfolg vgl. Benz/Becker (1996a), Benz (1998); Studie zur Wirkung unterschiedlicher Ziel- und Controllingssystemtypen auf die funktionale Effizienz des Controllings vgl. Amshoff (1993).

⁶² Siehe Fußnote 71. Vgl. Weber/Schäffer/Willauer (2000), o.S.

(Entwicklungsstandtyp III) in der Studie des Österreichischen Controlling-Instituts mit Vorsicht zu genießen, um nicht der kosten-/nutzenanalytischen Gefahr des „zuviel des Guten“ ausgesetzt zu werden.⁶³

3.1 3-E-Konzept und Balanced Scorecard als Bezugsrahmen für den Untersuchungsgegenstand

Als geeigneter konzeptioneller Bezugsrahmen für die Erschließung dieser Problematik bietet sich das in der Abbildung 2 dargestellte 3-E-Konzept von *Budäus* an.⁶⁴

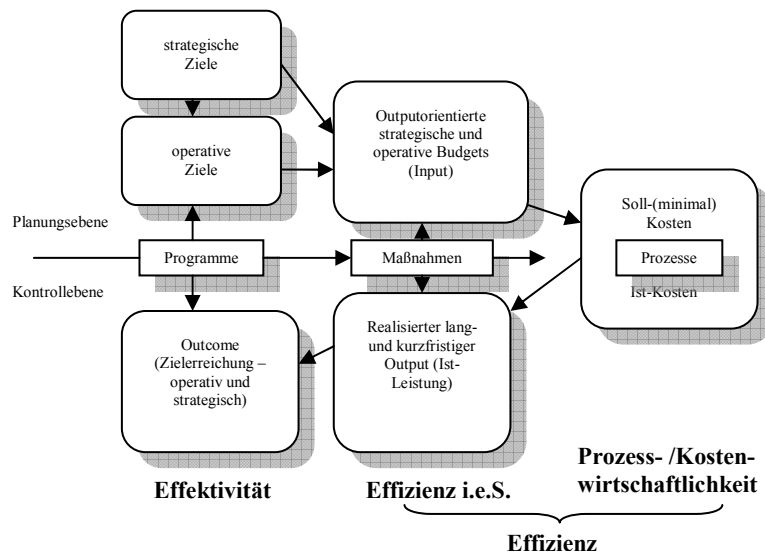


Abbildung 2. Das 3-E-Konzept
(Quelle: Budäus (1997), S. 50 (modifiziert))

Die Ansicht von *Budäus*, dass sich Effizienz ausschließlich auf die operative Ebene und damit auf das operative Controlling, und Effektivität auf das strategische Controlling bezieht, wird hier nicht geteilt.⁶⁵ Sowohl das operative, als auch das strategische Controlling können effektiv sowie effizient sein.

Im Rahmen dieser Arbeit wird jeweils nur eine allgemeine Effizienz- und Effektivitätsdimension des strategischen und operativen Controllings vorgeschlagen, das der übergeordneten Dimension der wirtschaftlichkeitsorientierten Zielerreichung des Gesamtunternehmens Rechnung tragen muss. Auf die Reduktion dieser vier Dimensionen auf ihre einzel-

⁶³ 90% der Manager identifizieren den Entwicklungsstand III des Controllings als effektiv. Vgl. Exner-Merkel/Keinz (2005), S. 20.

⁶⁴ Zur Notwendigkeit einer neuwertigen Ableitung von effizienz- und effektivitätsspezifischen Merkmalen vgl. Kapitel 2.2.1.

⁶⁵ Vgl. Budäus (1997), S. 51.



nen Bestandteile (Kriterien), die an beobachteten bzw. gemessenen Indikatoren aus der Praxis verifiziert werden können, wird in dieser Arbeit nicht eingegangen.⁶⁶

3.1.1 Strategisches Controlling

In Zeiten hoher Wettbewerbsdynamik neigen viele Unternehmen dazu, den Fokus der Managementaktivitäten auf die Erhöhung ihrer Effizienz zu legen. Die langfristige und auf die Schaffung von Erfolgspotentialen ausgelegte, strategische Ausrichtung wird dabei vernachlässigt.⁶⁷ Dies führt leider in vielen Unternehmen zu strategischen Defiziten, die sich bei der Planung und Umsetzung widerspiegeln.⁶⁸ Es zeigt sich auch, dass Strategie auf eine bestimmte Weise definiert, jedoch auf eine andere Weise verwendet wird.⁶⁹ Aus dieser Tatsache resultiert auch die Unterscheidung der Strategien auf zwei Arten: beabsichtigte und realisierte Strategien. Die entscheidende Frage lautet, ob die realisierten Strategien (Outcome) immer beabsichtigt (Sollziel) bzw. ob im Prozess der Strategierealisierung die erforderlichen Ressourcen zur Zielerreichung operabel formuliert (Input) und eingehalten wurden (Output)?⁷⁰ Genau in diesem Bereich soll das strategische Controlling eine Unterstützung sein.⁷¹ Aufbauend auf dem klassischen Controllingkreislauf soll das strategische Controlling das Management beim Entwerfen, Prüfen, Durchsetzen und Überwachen von Strategien⁷² unterstützen.

3.1.1.1 Effektivität des strategischen Controllings

Als Effektivitätsdimension wird in diesem Zusammenhang und in Übereinstimmung mit der vorgeschlagenen Nominaldefinition des Begriffs Effektivität in dieser Arbeit die auf Schaffung und Erhaltung von Erfolgspotentialen ausgerichtete Zielerreichung des Control-

⁶⁶ Für die vollständige Messung der Effizienz und Effektivität der eigenen Leistungen bedarf das Controlling einer mehrdimensionalen Ableitung von Effizienz- und Effektivitätsmerkmalen unter der Berücksichtigung der dargestellten Problematik bei dem Versuch ihrer exakten Operationalisierung. Vgl. Kapitel 2.2.

⁶⁷ Vgl. Zahn/Foschiani (2001), S. 413. Günther führt an, dass der Erfolg des Unternehmens ursächlich von der Güte des strategischen Managements abhängt, die durch ein leistungsfähiges strategisches Controlling gewährleistet wird. Vgl. Günther (1991), S. 62. Eine entsprechende Übersicht über den Forschungsstand zum Erfolgsbeitrag des strategischen Controllings vgl. Günther (1991), S. 64-70.

⁶⁸ „Fehler im strategischen Bereich werden für den Misserfolg von Unternehmen verantwortlich gemacht.“ Günther (1991), S. 62

⁶⁹ Vgl. Mintzberg et al. (1999), S. 23.

⁷⁰ Eine explizite Unterscheidung zwischen Outcome und Impact findet in dieser Arbeit nicht statt.

⁷¹ Günther stellte in seiner Studie über die Wirkung der Intensität des strategischen Controllings auf Gesamteffizienz, dass eine signifikante Abhängigkeit zwischen der Intensität und der Cash Flow Rendite besteht. Unternehmen mit gut entwickeltem strategischem Controlling schneiden besser ab, als Unternehmen mit weniger ausgefeiltem System, dass aber, entgegen der Erwartung, exzellente Planer schlechter abschneiden als nur gute Planer. Vgl. Günther (1991), S. 79-81.



lings verwendet, die wiederum als wesentliche Voraussetzung für die Erreichung der gesamtunternehmerischen Zielen angesehen wird.

Die Umsetzung der Unternehmensstrategie in konkrete operative Steuerungsimpulse war, im Gegensatz zur Strategieentwicklung, lange Zeit ein vernachlässigtes Problemfeld des Managements, das u.a. dazu führte, dass unbeabsichtigte Strategien realisiert und beabsichtigte Strategien nicht realisiert werden.⁷³ Erst mit der Weiterentwicklung des Performance Measurement Ansatzes⁷⁴ zur Balanced Scorecard von *Kaplan/Norton* erfolgte eine Lösung der Diskrepanz zwischen der Strategieformulierung und -implementierung.⁷⁵ Als Gründe für diese Umsetzungsschwäche werden zwei getrennte Welten des Unternehmens genannt: zum einen die qualitativ beschriebene Welt der Strategie, und zum anderen die quantitativ definierte Welt von operativen Aktivitäten, deren einseitige Betrachtung der finanziellen Situation kritisiert wird, weil sie eine ganzheitliche Steuerung des Unternehmens nach strategischen Gesichtspunkten unmöglich macht.⁷⁶ Differenzierter ausgedrückt bedeutet dies, dass sich Strategien nicht in konkrete Steuerungsgrößen übersetzen lassen und deshalb unverstanden bleiben, sich Strategien nicht mit den Zielvorgaben einzelner Mitarbeiter verknüpfen lassen, und dass zwischen Strategie und operativer Planung und Budgetierung keine Verbindung existiert und nur operative anstatt strategischer Kontrollen durchgeführt werden.⁷⁷

Im Grundmodell BSC bilden vier Perspektiven den Rahmen für die Erreichung der Unternehmensleistung und damit für die Umsetzung der Unternehmensstrategie: Kundenperspektive (Wie sehen uns die Kunden?), Interne Perspektive (Bei welchen Prozessen müssen wir Hervorragendes leisten?), Innovations- und Lernperspektive (Wie können wir uns weiter verbessern?), Finanzielle Perspektive (Wie sehen uns die Anteilseigner?).⁷⁸ Die gleichgewichtige Berücksichtigung der Perspektiven bei der Ableitung der Ziele führt zu einem ausgewogenen Zielsystem – einer ‚Balanced Scorecard‘.⁷⁹ Wie *Horváth* feststellt, ist die ‚balance‘ der SC eine mehrfache und zwar: zwischen monetären und nichtmonetären

⁷² *Ansoff* benutzte bereits 1965 den Begriff der Strategie um das zu benennen was heute unter einer Strategie verstanden wird: „Strategien sind Maßnahmen zur Sicherung des langfristigen Erfolgs eines Unternehmens.“ *Bea/Haas* (2001), S. 50.

⁷³ Eine Umfrage von Managementberatern zeigt, dass weniger als 10% der formulierten Strategien tatsächlich auch erfolgreich implementiert wurden. Vgl. *Horváth u. Partner* (2000), S. 3.

⁷⁴ Die Charakteristika und Anforderungen, die sich aus dem Performance Measurement System ableiten lassen sind auch Wesensmerkmale der BSC, so dass die BSC als das Performance Measurement System schlechthin gilt. Vgl. *Müller* (2000), S. 63, zitiert nach *Hammer* (2003), S. 267.

⁷⁵ Vgl. *Hammer* (2003), S. 261f.

⁷⁶ Vgl. *Horváth* (1999), S. 305; *Hammer* (2003), S. 264.

⁷⁷ Vgl. *Horváth* (1999), S. 305f.

⁷⁸ Vgl. *Horváth* (1999), S. 306; *Horstmann* (1999), S. 194; *Hammer* (2003), S. 268; *Fink/Grundler* (1998), S. 227f; *Horváth & Partner* (2000), S. 10.



Messgrößen, zwischen Strategie und Operation, zwischen Vergangenheit und Zukunft und zwischen interner und externer Sicht des Unternehmens.⁸⁰ Diesen Perspektiven werden Ziele, Messgrößen, Zielwerte und strategische Aktionen zugeordnet. Die Verknüpfung von einzelnen Zielkategorien erfolgt über eine Ursache-Wirkungs-Kette, die im Laufe der Strategieumsetzung zu einem Netz der Zielbeziehungen zu erweitern ist. Dabei sind die Zielbeziehungen als Hypothesen zu betrachten, deren laufende Überprüfung einen Lernprozess auslöst.⁸¹ Im Allgemeinen ist BSC ein robustes Hypothesensystem zur Darstellung der Unternehmensziele und deren Beziehungen zueinander.

Controlling spielt eine zentrale Rolle im laufenden Betrieb der BSC. Mit dem erfolgreichen Management einer BSC für ‚die anderen‘ ist es aber nicht getan, denn Controlling sollte im laufenden Controllinggeschäft rekursiv in den Dimensionen ‚seiner‘ eigenen BSC denken, da Fragen nach Strategie, Leistungsqualitäten oder gar nach dem Nutzen der eigenen Leistungen nur in Ausnahmefällen beantwortet werden können.⁸² Für diejenigen, die andere zu einer systematischen Planung anhalten und Zielerreichungskontrollen propagieren, erscheint ein Verzicht auf Anwendung nach außen postulierter Prinzipien im eigenen Bereich unglaublich.⁸³ Mit konkreten Vorstellungen über ein kunden-, prozess-, wissens- und finanzorientiertes Controlling kann der Erfolg seiner Dienstleistungen ausgewogen und zielorientiert gesteuert werden, indem überprüft wird, ob Strategien ausreichend konkret vorliegen und die gesetzten strategischen Ziele in Abhängigkeit von den Perspektiven umsetzbar sind.⁸⁴ An dieser Stelle erfolgt der Hinweis von *Weber/Schäffer*, dass die Finanzperspektive des Controllings im Gegensatz zum Grundmodell BSC keinen Ausgangs- und Endpunkt der Überlegungen darstellt. Ziel der Controllingleistung ist eine zielorientierte Unterstützung des Managements um finanzielle Zielgrößen des Unternehmens zu optimieren. Das Controlling zielt also nicht auf die Maximierung des eigenen Cash Flows ab, sondern auf die Zufriedenheit der internen Kunden. Somit sind die Finanz-, Lern- und Prozessperspektive des Controllings „... auf die Kundenperspektive des Controllerebereichs ausgerichtet.“⁸⁵

Um auf die Effektivitätsdimension der Zielerreichung des strategischen Controllings zurückzukommen, lässt sich feststellen, dass die Situation einer vorliegenden Strategie im

⁷⁹ Vgl. Horváth & Partner (2000), S. 10.

⁸⁰ Vgl. Horváth (1999), S. 307.

⁸¹ Vgl. Horváth & Partner (2000), S. 13f.

⁸² Vgl. Weber/Schäffer (2000b), S. 53.

⁸³ Vgl. Weber/Schäffer (2000b), S. 53.

⁸⁴ Vgl. Weber/Schäffer (2000b), S. 54.

⁸⁵ Weber/Schäffer (2000b), S. 59. Von diesem Hintergrund her sind die statistisch auswertbaren Fragebogenerhebungen des Managements, die in der Regel als Untersuchungsmethode zur Messung der Effektivitäts- und Effizienzmerkmalen verwendet werden, überhaupt nicht verwunderlich.



Controlling wohl „nur ein frommer Wunsch (ist).“⁸⁶ Wie *Mussnig* konstatiert, ist durch die Zielsetzung der BSC, die kritischen Erfolgsfaktoren (des Controllings) zu verknüpfen, eine wichtige, jedoch nicht ausreichende Funktion effektiver Managementkonzepte erfüllt.⁸⁷ Es werden drei notwendige Voraussetzungen von Strategien differenziert: Stringenz als Durchgängigkeit von der Vision bis zur Maßnahmen- und Ressourcenplanung, Konsistenz als Fit der Strategie zur Umwelt, Struktur und Kultur und Kongruenz als Wissen und einheitliches Verständnis der Strategie. BSC kann einen effektiven Strategieimplementierungsprozess im Controlling erst dann initiieren, wenn die Strategie diese drei Bedingungen erfüllt. Die Erfolge vieler BSC Projekte bleiben aus, „... da die Qualität der Strategien als notwendiger Vorbau fehlt.“⁸⁸

3.1.1.2 Effizienz des strategischen Controllings

Es stellt sich die Frage, ob Controlling Wirtschaftlichkeit nicht nur von anderen verlangt, sondern auch selbst praktiziert. Die Finanz-, Kunden-, Prozess- und Lernperspektive der BSC geben Anlass zur Entwicklung einer Effizienzdimension, die als Inputreduktion im Vergleich zum erwünschten Output definiert werden kann.

Die operativen Planungen in die BSC aufzunehmen führt zur Vereinfachung und Verbesserung der Planung.⁸⁹ Was ist aber mit strategischen Planungen? Strategie- und Finanzwelt existieren in vielen Unternehmen nur nebeneinander und werden nicht systematisch verknüpft. Dies hat eine Reihe gravierender Mängel zur Folge, die sich auf die Effektivität des strategischen Controllings auswirken.⁹⁰ Die effizienzbezogenen Nachteile sind vor allem in fehlender Integration von marktseitigen und finanziellen Planungs- und Steuerungssystemen und mangelnder Koordination der Maßnahmen zur Optimierung der Markt- und finanziellen Performance ersichtlich. Diese ‚Defizite‘ führen im Gegensatz zum operativen Geschäft zu einem niedrigen Grad der finanziellen Durchdringung von strategischen Entscheidungen, was unter dem Aspekt des abnehmenden Einflusses auf die nachhaltige finanzielle Performance von Strategie in Richtung Operation verwunderlich erscheint.⁹¹

⁸⁶ Weber/Schäffer (2000b), S. 54.

⁸⁷ Vgl. hier und im folgenden *Mussnig* (2006), o.S.

⁸⁸ *Mussnig* (2006), o.S. Auf die Schwierigkeit einer stringenten Konstruktion der Ziele weisen auch *Pietsch/Scherm* hin. Vgl. *Pietsch/Scherm* (2000), S. 408.

⁸⁹ Vgl. Kapitel 3.1.2.2.

⁹⁰ Als Beispiel sei mangelnde Kongruenz der Strategie genannt. Sie ist vor allem durch unzureichende Konkretisierung und fehlende Quantifizierung von strategischen Zielen und Strategien ersichtlich. Vgl. hier und im folgenden *Hoffmann* (2006), S. 2.

⁹¹ Die Quantifizierbarkeit von relevanten Sachverhalten in monetäre Größen ist primär in operativen Zusammenhängen gegeben. Vgl. *Pietsch/Scherm* (2000), S. 396.



Financial Leadership ist ein Ansatz, der die systematische Verknüpfung von Strategie und Finanzen ermöglicht und seinen Niederschlag, wenn man effektivitätsorientierte Handlungen ausklammert, vor allem in strategischer Ressourcenallokation, Maßnahmencontrolling der Strategieumsetzung und Komplexitätsreduktion im Sinne der Kosten-/Nutzenoptimierung der Abrechnungs-, Planungs- und Steuerungssysteme findet.⁹² Planung und Budgetierung können somit als Kernprozesse für Financial Leadership angesehen werden (Input).⁹³ Der in den letzten Jahren immer komplexer gewordener Prozess der Planung und Budgetierung sollte auf ein akzeptables Maß reduziert werden. Am Beispiel der Optimierung des Planungs- und Budgetierungsprozesses und integrierter Unternehmenssteuerung bei AWD in Österreich stellen *Bitter* und *Wallner* dar, wie durch organisatorische und technische Optimierung des Planungsprozesses ein schlankes, aussagefähiges und schnelles Reporting bzw. eine wesentliche Verbesserung der Planung hinsichtlich Ressourcenaufwand und Qualität erzielt wird.⁹⁴ *Constantini* zeigt anhand eines anderen Fallbeispiels, welche Auswirkungen die Automatisierung der Planungs- und Reportingprozesse auf die Effizienzsteigerung haben: Gewinn an Produktivität, schnelle und präzise Auswertung aller relevanten Daten, Möglichkeit zur wesentlich transparenteren Planung und Steuerung als in Vergangenheit.⁹⁵

Die Forderungen des Financial Leadership nach gut und effizient funktionierendem strategischem Controlling in Verbindung mit einer BSC des Controllings eröffnet per se die Chancen, die Qualität und Intensität der Zusammenarbeit mit dem Management weiter zu verbessern und eigene Wirksamkeit im Unternehmen zu erhöhen.

3.1.2 Operatives Controlling

Im Gegensatz zum strategischen Controlling ist das operative Controlling nicht vorrangig auf das unternehmerische Umfeld, sondern viel eher auf das Unternehmen selbst gerichtet. Während sich Strategie mit der Schaffung und Erhaltung von Erfolgspotentialen beschäftigt, beschäftigt sich die Operation mit der Nutzung von Erfolgspotentialen. Aufgrund der konsequenten Operationalisierung von strategischen Zielen in operative Messgrößen werden die Zielgrößen des operativen Controllings abgeleitet.

⁹² Vgl. Hoffmann (2006), S. 3f.

⁹³ Vgl. Vorwort zur 01/2006 Controller News

⁹⁴ Vgl. Bitter/Wallner (2006), S. 20-23.

⁹⁵ Monatsabschlüsse erfordern nur noch einen Aufwand von 60 Minuten (vor der Umstellung des Planungs- und Budgetierungsprozesses betrug der Aufwand ca. 8 Manntage). Für den Bereich Controlling konnte der gesamte Aufwand von ca. 30 auf 4 Manntage reduziert werden. Vgl. Constantini (2006), S. 29.



3.1.2.1 Effektivität des operativen Controllings

Die Effektivitätsdimension des operativen Controllings umfasst die kurzfristige Zielerreichung des Controllings und geht somit als Bedingung für die Effektivitätsdimension des strategischen Controllings ein, wobei sie aber gleichzeitig paradoxerweise aus ihr abgeleitet wird.

Das eigentliche Hauptproblem, das wesentlich zur Konzipierung der BSC beigetragen hat, war mangelnde Verknüpfung der Unternehmensstrategie mit der operativen Planung und Budgetierung, die sogenannte ‚Ressourcenbarriere‘.⁹⁶ Es liegt somit nahe, BSC vermehrt einzusetzen, um Strategien in operative Ziele und Maßnahmen herunterzubrechen, um die Lücke zwischen Strategie und Budget zu schließen.⁹⁷ Als Abbild der Strategie ist dieser Ansatz nach *Horváth* ein guter Ausgangspunkt für eine effektive und effiziente operative Planung, wobei die operative Planung damit mehr an strategischen Zielen und Output als an Fortschreibung und Input ausgerichtet ist.⁹⁸ Ergebnisse einer Studie zur operativen Planung von *Weber et al.* bestätigen dies: „Die Unternehmen, die sich im Rahmen der operativen Planung überwiegend auf die Fortschreibung vorhandener Planansätze beschränken, weisen im Mittel eine unterdurchschnittliche Planungseffektivität auf.“⁹⁹ Ein hoher Anteil an Neuplanung geht tendenziell mit einer hohen Planungseffektivität einher und erhöht den Durchsetzungsgrad der operativen Planung um 9,6%. Der höhere Aufwand resultiert also nicht nur in einer besseren Willensbildung, sondern in einer besseren Durchsetzung der operativen Planungsinhalte.¹⁰⁰

Die Budgets für das Folgejahr entstehen nicht auf Knopfdruck aus BSC. Außerdem bildet BSC nicht alle, sondern nur die strategisch wesentlichen Aktivitäten ab.¹⁰¹ Die Ressourcen für die strategischen Aktionen werden bereits im Prozess der BSC geplant und sind im Zuge der operativen Planung lediglich aufs Folgejahr zu übertragen. D.h. unabhängig von der BSC sorgt die operative Planung weiterhin für eine Zielformulierung und Budgetierung der Aktivitäten, die zur Aufrechterhaltung des täglichen Geschäfts dienen. Budgetrestrikti-

⁹⁶ Vgl. *Horváth* (1999), S. 306.

⁹⁷ Dem jährlichen operativen Budget wird ein mehrjähriges strategisches Budget übergeordnet. Vgl. *Kropfberger* (2003), S. 310.

⁹⁸ Vgl. *Horváth & Partner* (2000), S. 261.

⁹⁹ *Weber/Schäffer/Willauer* (2000), S. 12. Hoher Anteil der Neuplanung, hohe Planungsintensität, hohe Formalisierung, Dezentralisierung, Abwesenheit von Opportunismus und Vertrauenskultur haben einen positiven Einfluss auf die Planungseffektivität und -effizienz sowie den Durchsetzungsgrad der operativen Planung.

¹⁰⁰ Vgl. *Weber/Schäffer/Willauer* (2000), S. 12f.

¹⁰¹ Vgl. hier und im Folgenden *Horváth & Partner* (2000), S. 262.



onen sind aus der Finanzperspektive der BSC ableitbar. Allerdings entscheiden nicht Budgets, sondern die Strategieinhalte über die Priorität der Aktionen.

Der so neu gestaltete operative Planungsprozess zeichnet sich somit durch eine verstärkte Zielorientierung und damit durch eine Abkehr von ‚ineffektiver‘ Fortschreibungsmentalität aus. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass der Neuplanung nicht uneingeschränkt der Vorzug vor einer fortschreibungsdominierter operativen Planung zu geben ist, denn der Zusatznutzen muss die zusätzlichen Planungskosten übersteigen.¹⁰²

3.1.2.2 Effizienz des operativen Controllings

Die Gestaltung der zunehmenden Komplexität um Wettbewerbsvorteile zu generieren, gründet auf der Forderung nach überschaubaren Strukturen, Transparenz, Standardisierung, Schnelligkeit, Vermeidung von Verschwendung und Einfachheit in der Strategie und in den Abläufen, woraus sich die Effizienzdimension des operativen Controllings ableiten lässt.¹⁰³

Am Lehrstuhl für Controlling und Logistik der WHU Otto-Beisheim-Hochschule Koblenz existiert der Arbeitskreis „Benchmarking des Controllings“, der sich einer tiefgreifenden, vergleichenden Analyse des Controllings widmet und so zu einer Effizienzsteigerung in diesem Bereich beiträgt. Der besondere Vorteil des Benchmarking, im Gegensatz zum Soll-Ist-Vergleich, kann darin gesehen werden, dass es Leistungsstandards aufzeigt, die von anderen Unternehmen gesetzt worden sind und daher auch erreicht werden können.¹⁰⁴ Die selbständige Entdeckung besserer, effizienterer und bereits realisierter Lösungswege und ein Aufbrechen bestehender und ineffizienter Strukturen wird dadurch wesentlich erleichtert. In diesem Zusammenhang erweist sich die Prozesssicht aus der BSC als ein wertvoller Ansatz für die Verbesserung ihrer eigenen Leistungserstellung. Die Controllingleistungen sollen schnell, direkt und ohne Schleifen und Turbulenzen durchgeführt werden, wobei es gilt die Qualität zu steigern und Kosten zu senken. Das Potential ist immens, wie der Arbeitskreis „Benchmarking des Controllings“ anschaulich illustriert.¹⁰⁵

Ein Objekt dieser Studie zum Benchmarking konzentrierte sich auf die Bearbeitung von Investitionsanträgen. Als zentrales Bewertungskriterium im Benchmarking wurde die

¹⁰² Vgl. Weber/Schäffer/Willauer (2000), S. 13.

¹⁰³ Vgl. Horváth (1992), S. 2.

¹⁰⁴ Vgl. Weber/Hamprecht/Goedel (1995), S. 16.

¹⁰⁵ Vgl. Weber/Weißenberger/Aust (1998), S. 381-401.



Durchlaufzeit von der Antragstellung bis hin zur Ablehnung oder Genehmigung erfasst.¹⁰⁶ Eine Untersuchung der Durchlaufzeit ergab, bei fünf aktiv am Benchmarking teilnehmenden Unternehmen, Schwankungen zwischen im Mittel 48 und 188 Kalendertagen. Im Rahmen einer vergleichenden Analyse konnten drei Einflussfaktoren herausgefunden werden: die Anzahl der eingebunden Stellen und Abteilungswechsel bei der Investitionsantragsbearbeitung,¹⁰⁷ die frühzeitige Einbeziehung des zentralen Controllings¹⁰⁸ und die Delegation von Entscheidungskompetenzen.

Bei der Ableitung der ‚best practice‘ stand vor allem die flussbezogene Optimierung im Vordergrund. Die Umsetzung, der durch das Benchmarking gewonnenen Erkenntnisse, führte bei allen beteiligten Unternehmen zu einer Reduktion der Durchlaufzeit zwischen 34% und 50%, ohne dass methodische Elemente verändert werden mussten.

3.2 Verzahnung des strategischen und operativen Controllings

Um die Umsetzung des strategischen Controllings in ein operatives Controlling zu gewährleisten, ist eine Verknüpfung notwendig. Die Verzahnung zwischen strategischem und operativem Controlling ist zu realisieren, indem Strategien in operative Maßnahmen und Budgets übergeführt werden, sowie Rückkoppelungseffekte aus dem operativen Controlling zu einem strategischen Controlling sichergestellt werden. Diese Forderung war lange Zeit eine Schwachstelle der Betriebswirtschaftslehre und wurde durch den Ansatz der BSC weitgehend gelöst.

4 Zusammenfassung und Ausblick

Die originäre Fragestellung dieser Arbeit war die praktische und theoretische Bewährung des Controllings im Bezug auf sich selbst. Das Problem hierbei ist erstens, dass sich fast jedes Unternehmen für sich ein eigenes Controlling definiert, um eine Effektivitäts- und Effizienzsteigerung für das Unternehmen zu erzielen und zweitens, dass die Effektivität und Effizienz des Controllings meistens nur auf Grundlage der Unternehmenseffektivität und -effizienz definiert wird. In diesem Zusammenhang befindet sich Controlling bezüglich der Beurteilung seiner Effektivität und Effizienz in einer schwierigeren Lage als eine Einheit, die an ihrer Rendite gemessen werden kann. Deshalb folgte in dieser Arbeit ein grober, methodologischer Vorschlag auf Basis der Verknüpfung des 3-E-Konzepts mit der

¹⁰⁶ Vgl. hier und im Folgenden Weber/Weißenberger/Aust (1998), S. 386. Die angewendete Methodik der Investitionsrechnung wurde nicht berücksichtigt, da sie aus der Sicht des internen Kunden im Vergleich zu einer schnellen Antwort als weniger bedeutend eingeschätzt wurde.

¹⁰⁷ Lässt auf erhebliche Schleifen im Bearbeitungsprozess schließen.

¹⁰⁸ Hier lassen sich bei der Antragsstellung Zeitgewinne im Genehmigungsprozess erzielen.



BSC, um eine Möglichkeit aufzuzeigen, wie man der Effektivitäts- und Effizienzbeurteilung des strategischen und operativen Controllings losgelöst von der Unternehmensebene, begegnen kann. Im Zuge der Themenausarbeitung wurden Effektivität und Effizienz als eigenständige und autonome Problemfelder betrachtet, um einen einzelfallspezifischen Lösungsansatz darzustellen. Es lässt sich festhalten, dass die Verbindung zwischen dem 3-E-Konzept und der BSC die zentrale Kenntnis „if you can measure it, you can understand it, so you can manage it long- and short-term efficiently and effectively“ ermöglicht.

Die Effektivität und die Effizienz des Controllings ist dann realisiert, wenn die von den Controllingkunden gewünschten Leistungen angeboten und damit die controllingspezifischen kundenbezogenen Ziele bestmöglich, d.h. schnell, kostengünstig und fehlerfrei realisiert werden können. Eine generische Definition des effektiven und effizienten Controllings kann aus dieser Perspektive folglich nicht abgeleitet werden. Die Bestimmung des jeweiligen Effektivitäts- und Effizienzbedarfs sowie ihrer konkreten Ergebnisse hat immer situativ in Abhängigkeit einer konkreten Unternehmenssituation zu erfolgen.



Literaturverzeichnis

- Amshoff, B. (1993): *Controlling in deutschen Unternehmen: Realtypen, Kontext und Effizienz*, Wiesbaden
- Baumgartner, B. (1980): *Die Controller-Konzeption: theoretische Darstellung und praktische Anwendung*, Bern, Stuttgart
- Barnard, C. (1970): *Die Führung großer Organisationen*, übersetzt von K. W. Boetticher, Essen
- Bea, F. X. / Haas, J. (2001): *Strategisches Management*, 3. neu bearbeitete Auflage, Stuttgart
- Becker, W. / Benz, K. (1996a): *Effizienz des Controlling*, Bamberger betriebswirtschaftliche Beiträge, Nr. 108, Bamberg
- Becker, W. / Benz, K. (1996b): *Ergebnisse einer empirischen Untersuchung zur Effizienz des Controlling*, Bamberger betriebswirtschaftliche Beiträge, Nr. 114, Bamberg
- Benz, K. (1998): *Effizienz des Controlling: Analytische und empirische Ableitung von Merkmalen der Controlling-Effizienz*, Bamberg
- Berens, W. et al. (2004): *Outcome-orientiertes Management in der öffentlichen Verwaltung: Evolutionspfade zu einem wirkungsorientierten Controlling*, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Nr. 4, 323-341
- Bitter, M. / Wallner, S. (2006): *Optimierung des Budgetierungsprozesses und integrierte Unternehmenssteuerung bei AWD Österreich*, Controller News, Nr. 1, 20-23
- Budäus, D. (1997): *Neue Wege im Rechnungswesen und Controlling öffentlicher Einrichtungen*, in: Baum, H. G. et al. (Hrsg.): *Controlling öffentlicher Einrichtungen*, Stuttgart, 43-55
- Budäus, D. / Dobler, C. (1977): *Theoretische Konzepte und Kriterien zur Beurteilung der Effektivität von Organisationen*, Management International Review, 17. Jg., Nr. 3, 61-75
- Constantini, R. (2006): *Neugestaltung der Planungsinstrumente und -prozesse im Mittelstand*, Controller News, Nr. 1, 27-30
- Dyckhoff, H. / Ahn, H. (2001): *Sicherstellung der Effektivität und Effizienz der Führung als Kernfunktion des Controlling*, Kostenrechnungspraxis, 45. Jg., Nr. 2, 111-121
- Exner-Merkelt, K. / Keinz, P. (2005): *Wie effektiv ist Controlling in der Praxis?*, Controlling, 49. Jg., Nr. 1, 15-21
- Fessmann, K. D. (1980): *Organisatorische Effizienz in Unternehmen und Unternehmungsteilbereichen*, Düsseldorf
- Fink, C. A. / Grundler, C. (1998): *Strategieimplementierung im turbulenten Umfeld: Steuerung der Firma fischerwerke mit der Balanced Scorecard*, Controlling, 42. Jg., Nr. 4, 226-235



- Galgenmüller, F. / Gleich, R. / Pfohl, M. (1999): *Die Leistung im Controlling steigern: Anwendungserfahrungen mit einem Performance Measurement-Konzept einer Logistikcontrollingeinheit der DaimlerChrysler AG*, Controlling, 43. Jg., Nr. 11, 535-541
- Gleich, R. (2002): *Performance Measurement: Grundlagen, Konzepte und empirische Erkenntnisse*, Controlling, 46. Jg., Nr. 8/9, 447-454
- Grabatin, G. (1981): *Effizienz von Organisationen*, Berlin, New York
- Grotheer, M. (1995): *Wie strategische und operative Planung erfolgreich verzahnen?*, Controller Magazin, Nr. 3, 137-146
- Günther, T. (1991): *Erfolgswirkung des Strategischen Controlling: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung zur Beziehung von Strategischem Controlling und Unternehmenserfolg in deutschen Unternehmen*, Betriebswirtschaft, Ergänzungsheft, Nr. 3, 61-87
- Hammer, R. M. (2003): *Performance Measurement, Balanced Scorecard und das Problem der Strategieimplementierung*, in: Seicht, G. (Hrsg.): *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2003*, Wien
- Hoffmann, W. H. (2006): *Leadership durch Controlling – Von der Strategie zur kontrollierten Umsetzung*, Controller News, Nr. 1, 2-5
- Horstmann, W. (1999): *Der Balanced Scorecard-Ansatz als Instrument der Umsetzung von Unternehmensstrategien*, Controlling, 43. Jg., Nr. 4/5, 193-199
- Horváth, P. (1991): *Das Controllingkonzept: Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem*, München
- Horváth, P. (1992): *Effektives und schlankes Controlling – Herausforderungen an den Controller*, in: Horváth, P. (Hrsg.): *Effektives und schlankes Controlling*, Stuttgart, 1-9
- Horváth, P. (1999): *Das Balanced-Scorecard-Managementsystem – das Ausgangsproblem, der Lösungsansatz und die Umsetzungserfahrungen*, Die Unternehmung, 53. Jg., Nr. 5, 303-319
- Horváth & Partner (Hrsg.) (2000): *Balanced Scorecard umsetzen*, Stuttgart
- Irrek, W. (2002): *Controlling als Rationalitätssicherung der Unternehmensführung? Denkanstöße zur jüngsten Entwicklung der Controllingdiskussion*, Kostenrechnungspraxis, 46. Jg., Nr. 1, 46-51
- Kropfberger, D. (2003): *Die Balanced Scorecard als neues Führungsinstrument im Verbandsbereich: Ein kritischer Vergleich von Profit- und Non-Profit-Organisationen*, in: Seicht, G. (Hrsg.): *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2003*, Wien
- Kurrle, A. (1995): *Controlling und Effizienz: Die Messung der Effizienz des Controlling in der Industrie auf der Grundlage einer empirischen Einzelanalyse*, Bielefeld
- Küpper, H. U. (2001): *Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 3. überarbeitete und erweiterte Auflage, Stuttgart



- Küpper, H. / Weber, J. (1997): *Taschenlexikon Controlling*, Stuttgart
- Mintzberg, H. et al. (1999): *Strategy Safari: eine Reise durch die Wildnis des strategischen Managements*, übersetzt von A. Pumpernig / S. Gebauer, Wien
- Mussnig, W. (2006): *Unveröffentlichtes Forschungsprojekt*, Klagenfurt
- Niedermayr, R. (1994): *Entwicklungsstand des Controlling: System, Kontext und Effizienz*, Wiesbaden
- Offermann, A. (1985): *Projekt-Controlling bei der Entwicklung neuer Produkte*, Frankfurt
- Pietsch, G. / Scherm, E. (2000): *Die Präzisierung des Controlling als Führungs- und Führungsunterstützungsfunktion*, Die Unternehmung, 54. Jg., Nr. 5, 395-411
- Scholz, C. (1992): *Effektivität und Effizienz, organisatorisch*, in: Frese, E. (Hrsg.): *Handwörterbuch der Organisation*, 3. Auflage, Stuttgart, 533-552
- Stadler, S. M. / Weißenberger, B. E. (1999): *Benchmarking des Berichtswesens: Mehr Effizienz und Kundenorientierung im Controlling*, Controlling, 43. Jg., Nr. 1, 5-11
- Weber, J. (1991): *Koordination als Leistung des Controlling – Für welche Führungsprobleme kann das Unternehmen den Controller fordern?*, in: Eschenbach, R. (Hrsg.): *Der Controller*, Tagungsband, Wien
- Weber, J. (1997): *Marktorientiertes Controlling*. Advanced Controlling, Bd. 4, Vallendar
- Weber, J. (1999): *Controlling – Entwicklungstendenzen und Zukunftsperspektiven*, Die Unternehmung, 53. Jg., Nr. 6, 465-480
- Weber, J. / Hamprecht, M. / Goedel, H. (1995): *Benchmarking des Controlling: Ein Ansatz zur Effizienzsteigerung betrieblicher Controllingbereiche*, Controlling, 39. Jg., Nr. 1, 15-19
- Weber, J. / Weißenberger, B. E. / Aust, R. (1997): *Benchmarking von Kostenrechnungsprozessen: Ansatzpunkte für eine wirtschaftlichere Leistungserbringung*, Controlling, 41. Jg., Nr. 1, 27-33
- Weber, J. / Weißenberger, B. E. / Aust, R. (1998): *Benchmarking des Controllerbereichs – Ein Erfahrungsbericht*, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Nr. 4, 381-401
- Weber, J. / Schäffer, U. (2000a): *Controlling als Koordinationsfunktion?*, Kostenrechnungspraxis, 44. Jg., Nr. 2, 109-117
- Weber, J. / Schäffer, U. (2000b): *Balanced Scorecard für den Controllerbereich*, Kostenrechnungspraxis-Sonderheft, 44. Jg., Nr. 2, 53-60.
- Weber, J. / Schäffer, U. / Willauer, B. (2000): *Operative Planung erfolgreich gestalten*. Advanced Controlling, Bd. 17, Vallendar
- Welge, M. K. / Fessmann, K. D. (1980): *Effizienz, organisatorische*, in: Grochla, E. (Hrsg.): *Handwörterbuch der Organisation*, 2. Auflage, Stuttgart, 577-592



Witte, E. (1995): *Effizienz der Führung*, in: Kieser, A. (Hrsg.): Handwörterbuch der Führung, 2. neu gestaltete Auflage, Stuttgart, 263-276

Zahn, E. / Foschiani, S. (2001): *Strategiekompetenz und Strategieinnovation für den dynamischen Wettbewerb*, Controlling, 45. Jg., Nr. 8/9, 413-418