

WHU-Forschungspapier Nr. 48 / Januar 1998

**Sicherstellung einer  
angemessenen Rationalität der Führung  
als Funktion des Controlling**

Von Jürgen Weber und Utz Schäffer

Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung (WHU)  
- Otto-Beisheim-Hochschule -  
Burgplatz 2  
56179 Vallendar/Rhein

→ 49  
= Übersichte  
Aufpass - J  
Nr. 48 ist nicht mehr  
ausgeben

\* Professor Dr. Jürgen Weber ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik an der WHU Koblenz. Dr. Utz Schäffer ist Mitarbeiter am gleichen Lehrstuhl.

# **SICHERSTELLUNG EINER ANGEMESSENEN RATIONALITÄT DER FÜHRUNG ALS FUNKTION DES CONTROLLING**

Prof. Dr. Jürgen Weber und Dr. Utz Schäffer  
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Controlling und Logistik  
RWE-Stiftungslehrstuhl  
WHU Koblenz

## **GLIEDERUNG**

1. Einführung und Problemstellung.....	2
2. Controlling in Theorie und Praxis.....	4
2.1. Status des Controlling im deutschsprachigen Raum - ein Dschungel?.....	4
2.2. Ein Blick auf die Praxis: Was machen Controller?.....	6
3. Sicherstellung einer angemessenen Rationalität der Führung: Ein tragfähiges Fundament?.....	15
3.1. Führung als Kombination aus rationalen und irrationalen Elementen.....	15
3.2. Traditionelle Controllingansätze als kontextspezifische Ausprägungen.....	18
3.3. Konklusion.....	22
4. Implikationen für die Controllingpraxis und -forschung.....	24
4.1. Controlling im Mittelstand und öffentlichen Institutionen.....	24
4.2. Veränderte Rollen: Manager als Controller und Controller als Management Consultants?.....	25
4.3. Forschungsbedarf und Ausblick.....	27
Literatur.....	28

*„Alle Wissenschaft und alle Philosophie sind aufgeklärter Alltagsverstand.“*

*Karl Popper<sup>1</sup>*

## 1. EINFÜHRUNG UND PROBLEMSTELLUNG

Warum sollten Sie dieses Forschungspapier lesen? Ist es nicht wahrscheinlich der vierzigste Beitrag, der die Begrifflichkeit und Strukturierung verschiedener Definitionsansätze des Controlling in Frage stellt, neu ordnet und dabei vergißt, die Probleme der betrieblichen Praxis zu lösen?

Anspruch des Papiers ist es dazu beizutragen, diesen unbefriedigenden Prozeß der Selbstfindung in der deutschen Controllingtheorie zu überwinden. Konkret wird gezeigt, daß sich die „reale Variabilität“<sup>2</sup> des Controlling in der Praxis auf ein abstraktes Aufgabenmuster reduzieren läßt. Da diese isolierende Abstraktion<sup>3</sup> zwangsläufig subjektiven Charakter hat und die Autoren Gefahr laufen, vorgefaßte Meinungen bzw. bestehende Konzeptionen nachträglich zu rechtfertigen<sup>4</sup>, wird das Ergebnis der theoriegeleiteten Induktion zunächst als Hypothese formuliert und im zweiten Schritt durch Deduktion gestützt. Im einzelnen wird gezeigt, daß bestehende theoretische Ansätze in den vorgestellten Entwurf integrierbar sind und kontextspezifische Ausprägungen der Controllingfunktion darstellen. Weiter wird dargelegt, daß sich das hier vertretene Controllingverständnis in die betriebswirtschaftliche Führungstheorie einordnen und sowohl ökonomisch als auch interdisziplinär fundieren läßt. Kurz: der vorliegende Beitrag koppelt eine induktive und deduktive Vorgehensweise zur Bestimmung der Controllingfunktion.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Popper: Objektive Erkenntnis (1973), S.34.

<sup>2</sup> Amshoff: Controlling (1993), S.71.

<sup>3</sup> Vgl. zum Begriff der isolierenden Abstraktion bei Gutenberg, Albach: Theorie der Unternehmung (1989), S.222.

<sup>4</sup> Vgl. Zenz: Controlling (1998), S.30f. Zenz verweist in diesem Zusammenhang insbesondere auch darauf, daß auch bei empirischen Untersuchungen die Gefahr besteht, „durch das subjektive Vorverständnis oder die weite Verbreitung einschlägiger Standardwerke lediglich das zu messen, was zuvor festgelegt wurde.“ Zenz: Controlling (1998), S.30. Vgl. dazu weiter Kronast: Controlling (1989), S.10-12 und als beispielhafter Beleg für diese Gefahr die dem Fragebogen vorangestellte Definition des Controlling bei Amshoff, S.540f.

<sup>5</sup> Vgl. dazu nochmals Zenz: Controlling (1998), S.30ff. und Reichmann 1993, S.4

Wird das hochgesteckte Ziel erreicht, ist der Weg für weitergehende Forschung im Controlling frei - und der Bedarf ist hoch. Man denke nur an die Aufgaben des Controllers im Rahmen der strategischen Führung, des Beteiligungscontrolling und des Dienstleistungscontrolling sowie den aktuellen Trend, Controllern interne Beratungsaufgaben zu übertragen.

## 2. CONTROLLING IN THEORIE UND PRAXIS

### 2.1. STATUS DES CONTROLLING IM DEUTSCHSPRACHIGEN RAUM - EIN DRSCHUNGEL?<sup>6</sup>

Die einschlägige Literatur des Controlling ist immer noch durch eine Vielzahl sehr unterschiedlicher Definitionsansätze gekennzeichnet. Von „Generally Accepted Controlling Principles“<sup>7</sup> kann nicht die Rede sein. Nicht selten beschränkt sich die „originäre“ Leistung einer Definition auch auf eine mehr oder weniger gelungene Umformulierung bestehender Begriffsauffassungen. Für die überwiegende Zahl der Definitionen gilt schließlich der Vorwurf, normativ zu sein; es wird nicht nachvollziehbar, warum Controlling genau so und nicht anders definiert wurde.

In dieser Situation ist es verständlich, daß auch die Zahl der Ordnungsversuche des Definitions“wirrwars“ eine beträchtliche Größenordnung einnimmt. So findet man kaum eine Dissertation im Themenbereich Controlling, die nicht einen erheblichen Seitenumfang für dieses Unterfangen verwendet. Auch diese Ordnungsansätze sind jedoch noch ein erhebliches Stück davon entfernt, homogen oder zumindest ähnlich zu sein. Im folgenden sei der Systematik von Schmidt und Weber gefolgt, die drei Definitionstypen unterscheidet:<sup>8</sup>

- Zahlreiche Definitionsversuche verstehen Controlling im Kern als *Informationsversorgungsfunktion*. Den Bezugspunkt bildet in der Regel das Rechnungswesen.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Vgl. Amshoff: Controlling (1993).

<sup>7</sup> Küpper/Weber/Zünd: Selbstverständnis (1990), S.282.

<sup>8</sup> Schmidt: Controlling (1986); Weber: Controlling (1998).

<sup>9</sup> Vgl. u.a. Bannow: Controlling (1983), S.20ff.; Becker: Controller (1984), S.15ff.; Hoffmann: Führungsorganisation (1972), S.85ff.; Heigl: Controlling (1978), S.3; Müller: Koordination (1974), S.683ff.

- Andere Autoren definieren Controlling als einen Teilbereich der *Unternehmensführung*, der für die *konsequente Zielausrichtung* des Unternehmens Sorge zu tragen hat.<sup>10</sup>
- Eine letzte Gruppe von Definitionen sieht die zentrale Aufgabe des Controlling in der *Koordination der unterschiedlichen Teilsysteme der Unternehmensführung*.<sup>11</sup>

Alle aufgeführten Theorieansätze weisen bei näherem Hinsehen Probleme auf.<sup>12</sup> Die koordinationsbezogene Sichtweise des Controlling kann als der theoretisch am stärksten fundierte Ansatz gelten,<sup>13</sup> ist jedoch - unabhängig von der konkreten Definitionsvariante - in der wissenschaftlichen Diskussion nicht unumstritten. Einigen scheint es dabei um das „Abstecken von ‚claims‘“ zu gehen<sup>14</sup>, andere sehen den Koordinationsansatz nicht präzise genug herausgearbeitet, als im Umfang zu weitgehend oder schlichtweg unpassend an.<sup>15</sup>

Auch in der Praxis stößt er nicht immer auf Akzeptanz und verursacht vielfach terminologische Schwierigkeiten.<sup>16</sup> Stoffel stellt in seiner empirischen Erhebung fest, daß „den bisher in der Literatur abgeleiteten Gestaltungsempfehlungen in sehr vielen Unternehmen nicht gefolgt wird.“<sup>17</sup> Der Controllingpraxis ist der Nutzen der theore-

<sup>10</sup> Vgl. u.a. Dellmann: Grundlagen (1992), S.115f; Hahn: Controlling (1978), S.3ff.; Krüger: Controlling (1979), S.158ff.; Siegwart: Controlling-Konzepte (1986), S.109.

<sup>11</sup> Der grundlegende Beitrag von Horváth wurde unter anderem von Schmidt, Küpper und Weber aufgegriffen und weiterentwickelt. Vgl. Horváth: Entwicklung (1978), S.194ff.; Schmidt: Controlling (1986); Küpper: Konzeption (1987), S.82ff.; Weber: Theorie und Praxis (1992).

<sup>12</sup> Vgl. dazu u.a. Weber: Controlling (1998) und Zenz: Controlling (1998).

<sup>13</sup> Vgl. dazu u.a. Küpper/Weber/Zünd: Selbstverständnis (1990); Küpper: Controlling (1995); Horváth: Controlling (1996); Weber: Controlling (1998); Eschenbach/Niedermayr: Controlling (1995); Zenz: Controlling (1998).

<sup>14</sup> Horváth/Reichmann: Editorial (1992), S.187.

<sup>15</sup> Schildbach: Grundproblem (1992), S.24; Schneider: Versagen (1991), S.765-772.

<sup>16</sup> Vgl. insbesondere die umfassende Diskussion bei Zenz: Controlling (1998), S.38ff. und die dort angegebene Literatur. Beispielhaft für die sprachlichen Schwierigkeiten sei auf ein Ergebnis der Stellenanzeigenanalyse von Weber/Kosmider verwiesen. Darin blieb die verschwindend geringe Bedeutung, die Stellenanzeigen der Koordinationsfähigkeit der Controller zuweisen, ungeklärt und im offensichtlichen Widerspruch zur theoretischen Sicht des Controlling als Koordinationsfunktion. Im Vordergrund von Stellenanzeigen der letzten Jahre standen vielmehr analytische Fähigkeiten, Führungs- und Durchsetzungsfähigkeit der Controller als Anforderungen der Praxis. Vgl. Weber/Kosmider: Controlling-Entwicklung (1991), S.31.

<sup>17</sup> Stoffel: Controllership (1995), S.252f.

tischen Übungen und Sprachspiele vielfach unklar. Auf der anderen Seite fordern weite Teile der Theorie die theoretische Fundierung der Controllertätigkeit, was - scheinbar zwangsläufig - auch eine eigene Terminologie erzeugt.

Controlling ist aus der Praxis entstanden und hat sich dort durchgesetzt.<sup>18</sup> Was liegt also näher als der Versuch, die Sackgasse durch einen analytischen Blick auf die betriebliche Praxis aufzulösen?

## 2.2. EIN BLICK AUF DIE PRAXIS: WAS MACHEN CONTROLLER?

Ein erster Blick verwirrt mindestens ebenso sehr wie der Spaziergang durch theoretische Gefilde zuvor. Der Wald mag ein anderer sein, aber die verschiedenartigen Bäume stehen nicht weniger dicht - wie eine Vielzahl von empirischen Studien zeigt, die als gemeinsames Ergebnis stets aufs neue die in praxi zu beobachtende Vielfalt an Aufgabenzuordnungen zu Controllerstellen bestätigt.<sup>19</sup> Diese Variabilität spiegelt sich auch in dem vielzitierten Satz von Anthony „In practice, people with the title of controller have functions that are, at one extreme, little more than bookkeeping and, at the other extreme, de facto general management.“<sup>20</sup> Blickt man tiefer, lassen sich drei Erkenntnisse gewinnen:

- Controller sind da zu finden, wo die Koordination durch Pläne dominiert, *Planung* die zentrale Funktion im Führungssystem der Unternehmung ist.
- Existiert ein institutionalisiertes Controlling, teilen sich *Controller und Manager* die Führungsarbeit. Controller *unterstützen* durch ihre spezifische Dienstleistung das Management.
- Ein dritter Aspekt der Controlleraufgaben ist ihre Tätigkeit als „*contre rôle*“. Sie trägt dazu bei, die Folgen von Opportunismus und begrenzter Rationalität der Manager zu begrenzen.

<sup>18</sup> Vgl. u.a. Weber: Ursprünge (1990), S.8; Weber/Kosmider: Controlling-Entwicklung (1991), S.21; Hahn: Konzept des Controllers (1978), S.101ff.

<sup>19</sup> Vgl. u.a. Weber/Kosmider: Controlling-Entwicklung (1991), Reichmann/Kleinschnittger/Kemper: Empirische Untersuchung (1988), Amshoff: Controlling (1993), Stoffel: Controllershship (1995).

<sup>20</sup> Anthony: Control Systems (1965), S.28.

Diese wesentlichen Einsichten zur Controllingpraxis werden im folgenden ausführlich erläutert.

### 2.2.1. Planungsorientierung der Controller

Die Kernaufgaben von Controllern in der Praxis liegen in der Unterstützung von Planerstellung und -realisation, dem Aufzeigen von Abweichungen von den vereinbarten Plänen und der Erarbeitung von Maßnahmen zur Gegensteuerung.<sup>21</sup> *Controlling existiert immer dann, wenn auch geplant wird* - die Inhalte betrieblicher Rationalität also periodisch neu festgelegt werden.<sup>22</sup> So wurden Controllerstellen in amerikanischen Unternehmen auch genau dann eingerichtet, als Komplexität und Dynamik den Übergang von einer personenzentrierten Koordination zu einer Koordination durch Pläne ausgelöst haben.<sup>23</sup>

Andererseits sucht man Controllerstellen im klassischen unternehmergeführten mittelständischen Unternehmen vergeblich, während in durch Pläne koordinierten Großunternehmen schon seit langem Controller tätig sind. Auch in der öffentlichen Verwaltung tut sich das Controlling außerordentlich schwer. Ansätze erweisen sich nur dann als erfolgreich, wenn die Möglichkeit besteht, formale Regeln außer Kraft zu setzen und an ihrer Stelle zielorientiert zu planen.<sup>24</sup>

So wurde auch mit Blick auf den koordinationsorientierten Ansatz des Controlling vorgeschlagen, die Koordinationsaufgabe des Controlling auf Führungssysteme einzugrenzen, in denen das Planungssystem eine herausgehobene Bedeutung besitzt, in denen also der wesentliche Teil der Koordination des Ausführungssystems durch Pläne erfolgt.<sup>25</sup> Dann sind die Koordinationsaufgaben des Controlling auf dieses

<sup>21</sup> Vgl. u.a. Horváth: Controlling (1996), S.157f.; Weber/Kosmider: Controlling-Entwicklung (1991) sowie die Fortschreibung der Untersuchung durch Weber/Schäffer: Controlling-Entwicklung (1998); Weber: Controlling (1995), S.16; Schmidt: Controlling (1986), S.97ff, insbesondere S.99: „Die Planung kann daher als das grundlegende und zentrale Tätigkeitsfeld des Controlling bezeichnet werden, weil sie einen sehr hohen Einfluß auf den Erfüllungsgrad der Controllingzwecke besitzt.“; Stoffel: Controllership (1995), S.43.

<sup>22</sup> Vgl. auch Seite 13.

<sup>23</sup> Vgl. Weber: Controlling (1998), S.5f.; Stoffel: Controllership (1995), S.8.

<sup>24</sup> Vgl. Ernst/Galla/Weber: Turnaround (1995), S.933ff.

<sup>25</sup> Vgl. Weber: Controlling (1995), S.45f.; Eschenbach/Niedermayr: Konzeption des Controlling (1995), S.60; Göpfert: Controlling (1992), S.254ff.; Es wurde gezeigt, daß auch andere Autoren eine entsprechende Abgrenzung implizit vornehmen. Vgl. Schäffer: Selbstabstimmung im Unternehmen (1996), S.344.



konzentriert. Kontrolle, Personalführung, Organisation- und Informationsversorgung werden jeweils primär in Richtung der Planung abgestimmt; der Koordinationsbedarf von unmittelbar zwischen den anderen Führungsteilsystemen bestehenden Interdependenzen tritt in seiner Bedeutung zurück.

### 2.2.2. Controllertätigkeit als spezialisierte Führungsunterstützung

*Manager und Controller teilen sich die Arbeit*, wie im folgenden anhand der originären Planungsaufgaben beispielhaft dargestellt wird. Controller übernehmen dabei vor allem Aufgaben in der Planungsunterstützung, dem Planungsmanagement, der Kontrolle der Planentstehung und der Bereitstellung führungsrelevanter Daten.

In der Funktion der *Planungsunterstützung* geht es dem Controller darum, dem Management delegierbare Aufgaben im Entscheidungsprozeß abzunehmen. Hierunter fallen die Suche nach und Aufbereitung von entscheidungsrelevanten Informationen (insbesondere Kosten- und Erlöswirkungen), die Generierung von Entscheidungsalternativen und die (monetäre) Bewertung vorliegender Entscheidungsalternativen sowie die Vorabstimmung von Lösungen. Betrachtet man diese unterschiedlichen Teilaufgaben, so erweist sich ihre Übertragung auf Controller aus unterschiedlichen Gründen als sinnvoll: Controller besitzen Spezialisierungsvorteile bezüglich der monetären Bewertung. Sie sind nicht in dem Maße wie Manager in Linienbeziehungen und -abhängigkeiten involviert. Schließlich besitzen Controller erhebliche Erfahrung in Planungsprozessen und können somit das Management effektiv entlasten. Die Effizienz dieser Entlastung resultiert aus der Differenz des Entgelt-niveaus des Managements einerseits und der Controller andererseits („Controller sind billiger“).

Das *Planungsmanagement* als zweiter Funktionsbereich der Controller in der Planung zerfällt in drei Unteraufgaben: Gestaltung des Planungssystems, methodische und instrumentelle Unterstützung der Planer und Unterstützung des Planungsablaufs durch Übernahme prozessualer Teilaufgaben. Auch in diesem Aufgabenfeld besitzen Controller Spezialisierungsvorteile.

Die *Kontrolle der Planentstehung* bildet den dritten Beitrag von Controllern. Neben einer prozessualen Rolle nehmen Controller damit auch inhaltlichen Einfluß auf die Planung, um so die Entscheidungsqualität zu erhöhen.

Ein weiteres Aufgabenfeld der Controller neben Planungs- und Kontrollaufgaben betrifft die Unterstützung des Managements *durch Lieferung führungsrelevanter Daten*.<sup>26</sup> Controller müssen einen Abgleich des Informationsangebots mit der Informationsnachfrage und dem Informationsbedarf des Managements vornehmen. Die Informationsaufgabe des Controllers kann man auch prägnant mit „Übernahme von Transparenzverantwortung“ beschreiben.

Unterschiedliche Aufgabenschwerpunkte von Controller und Manager ermöglichen damit einmal *Führungseffizienz durch Spezialisierung, Erfahrungsvorteile und Differenz des Entgeltniveaus* von Managern und Controllern. Das dahinter stehende Bild hat Deyhle anschaulich formuliert: „Zahlen, die betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge und die ökonomische Logik bilden ... ein Metier für sich ... Wie soll jetzt der „Non-Accountant“ als Manager damit umgehen können? Antwort: Zusammen mit seinem Controller. Jemand, den man Controller nennt, hat die Aufgabe des betriebswirtschaftlichen Begleiters, Ratgebers, Lotsen und eines ökonomischen Gewissens ... Auch deswegen, weil ein Manager eine ziemliche Portion Euphorie braucht und deshalb, um den Schwung nicht zu verlieren, manches vielleicht gar nicht so exakt analysieren soll. Solches wäre dem Controller anzuvertrauen.“<sup>27</sup>

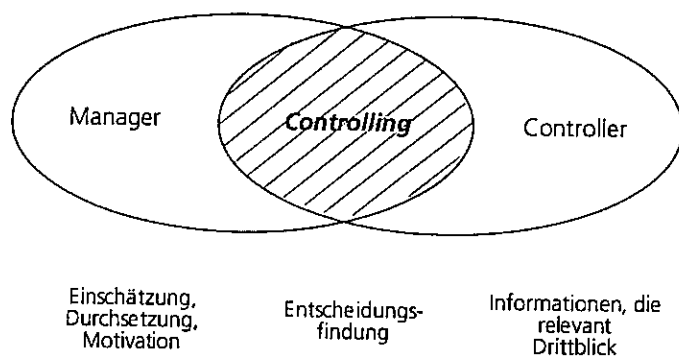


Abbildung 1: Controlling als Schnittmenge von Manager und Controller nach Deyhle<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Als führungsrelevante Informationen sind Erlöse und Kosten unbestritten. Hierauf konzentriert sich auch die Informationsaufgabe der Controller in der Praxis. Vorgeschlagen wird aktuell zunehmend, auch Mengen-, Zeit- und Qualitätsdaten zu berichten.

<sup>27</sup> Deyhle: Controlling Brevier (1993), S.37. Vgl. auch Deyhle: Controller - Quo vadis? (1997), S.71f.

<sup>28</sup> Deyhle: Entwicklungsperspektiven (1992), S.367f. Abbildung entnommen bei Weber: Controlling (1995), S.343.

### 2.2.3. Controllertätigkeit als *Contre Rôle*

Die Aufgabenteilung Controller - Manager ist zudem erforderlich, um Opportunismus und die Folgen beschränkter Rationalität zu begrenzen. Das Phänomen von *Opportunismus der Manager*<sup>29</sup> ist nicht nur eine Basisannahme der Informationsoökonomie, sondern auch ein empirisch nachweisbarer Fakt. Führungskräfte besitzen Nutzenfunktionen, die mit der des korporativen Akteurs, für den sie Arbeit leisten, also mit der Zielfunktion des Unternehmens, nicht immer und gänzlich übereinstimmen. Durch Selbstkontrolle lassen sich jedoch keine opportunistischen Handlungen aufdecken, Fremdkontrolle ist daher erforderlich - auch wenn dies verbal häufig kaschiert wird. Controller können beispielsweise Planansätze kritisch hinterfragen. Dabei ist der Controller mit dem Problem konfrontiert, nicht über das Fach- und Detailwissen des Managers bzw. Planers zu verfügen. Er kann jedoch durch die Überprüfung des Entscheidungsprozesses wesentliche Hinweise auf die Beurteilung des Entscheidungsergebnisses erhalten. Wenn der Manager seine Planung in ihren Annahmen und Bewertungen schlüssig und überzeugend gegen kritische Fragen des Controllers „verteidigen“ kann, so besteht eine signifikante Wahrscheinlichkeit dafür, daß kein individueller Zielbias vorliegt.

Manager sind nicht nur (potentiell) opportunistisch, sondern auch unter der Annahme identischer Zielfunktion *nur begrenzt rationale Wesen*. Einschränkungen bestehen bezüglich der Entscheidungsfähigkeit einzelner und bezüglich der von Gruppen von Entscheidungsträgern. Auf beiden Feldern kann der Einsatz von Controllern die Probleme reduzieren helfen.<sup>30</sup>

Als individuelle Begrenzung ist zunächst die begrenzte Verarbeitungskapazität des Gehirns zu nennen, die bei komplexen Problemen leicht zu einem "information overload" und daraus folgenden Aktionismen führt, insbesondere dem Negieren der gesamten Informationssuche, der willkürlichen Beschränkung der Betrachtung auf einen kleinen, aber beherrschbaren Teil des Problems und der Ersatz des tatsächlichen durch ein subjektiv gewolltes bzw. gewähltes Problem. Controller müssen diese Aktionismen kennen und die jeweilige Entscheidungssituation darauf hin analysieren.

<sup>29</sup> Vgl. im folgenden Weber: Controlling (1998), S.357ff.; Brettel: Führung (1997), S.61ff. und Schäffer: Controlling (1996), S.56f. und S.123f. sowie die dort angegebene Literatur.

<sup>30</sup> Vgl. im folgenden Weber: Controlling (1998), S.361ff.; Brettel: Führung (1997), S.45ff. und Schäffer: Controlling (1996), S.47ff. und S.124ff. sowie die dort angegebene Literatur.

Weiterhin neigen Menschen dazu, stark zu vereinfachen. An die Stelle von Optimierung und Maximierung tritt die Suche nach zufriedenstellenden Lösungen. Alternativen und Konsequenzen werden in einem einfach strukturierten, sequentiellen und subjektiven Prozeß verglichen. Entscheider tendieren dabei dazu, zunächst Variablen zu berücksichtigen, die sie selbst kontrollieren können. Der Entscheidungsprozeß verläuft in Schritten und nicht ganzheitlich, was bedeutet, daß zunächst die Anzahl der Alternativen und der zu berücksichtigenden Faktoren intuitiv reduziert wird. Wieder gilt es für Controller, sich auf diese Begrenzungen einzustellen. Mittel hierfür sind u.a. die Strukturierung und Objektivierung des Entscheidungsprozesses, die Einbeziehung unterschiedlicher Entscheidungsträger und ein sukzessives, revolvierendes Vorgehen der Entscheidungsfindung.

Schließlich unterliegen Menschen noch einer Reihe von unbewußten kognitiven Verzerrungen: Sie messen denjenigen Größen eine höhere Bedeutung zu, die sich in ihrer Wahrnehmung als variabel zeigen. Sie nehmen diejenigen Zusammenhänge bevorzugt wahr, die sich mit ihrem vorhandenen Wissen vereinbaren bzw. verknüpfen lassen. Menschen versuchen im allgemeinen, ihr bestehendes Wissen zu bestätigen, nicht zu falsifizieren. Neue, innovative Erklärungsmuster haben es damit schwer, sich durchzusetzen. Schließlich ist für Menschen das Wissen am leichtesten verfügbar, das in unterschiedlichen Kontexten aufgenommen wurde. Es wird folglich bei der Entscheidungsfindung bevorzugt. Gegenmittel des Controllers ist wiederum die systematische Hinterfragung und Infragestellung der präsentierten Planvorschläge. Hierzu findet man in der einschlägigen Literatur mehrfach den zusätzlichen Hinweis, der Controller solle die Rolle eines "advocatus diaboli", eines bewußt kritischen, bewußt risikoscheuen Gesprächspartners einnehmen. Die damit gewonnene Einschätzungsbreite verspricht bessere Lösungen, ist jedoch mit (erheblichen) Verhaltensproblemen verbunden.

In der Interaktion zwischen mehreren Entscheidern kommen zusätzliche Einschränkungen hinzu. Insgesamt wirken sie in Richtung Nivellierung der Einzelmeinungen. Im schlimmsten Fall entsteht etwas, was Organisationspsychologen als „groupthink“<sup>31</sup> bezeichnen, eine Illusion der Einmütigkeit, die sich im Zeitablauf weiter verstärkt. Aus einem derartigen „Entscheidungsautismus“ können fundamentale Fehlentscheidungen resultieren. Für den Controller bedeutet dies, systematisch und sensibel nach Anzeichen für Entscheidungsautismus zu suchen. Als Gegenmaß-

<sup>31</sup> Vgl. Janis: Groupthink (1982).

nahmen kommen letztlich dieselben in Frage, die wir schon vorab diskutiert haben: sauberes Strukturieren des Entscheidungsprozesses, frühes Beteiligen am Zustandekommen der Entscheidung und kritisches Hinterfragen der gefundenen Lösung. Für die Verhinderung von Entscheidungsautismus ist zum einen eine unabhängige Stellung, zum anderen ein nicht vorbelasteter „Außenblick“ erforderlich. Für die Funktion der Einschränkung von unerwünschten Auswirkungen beschränkter Rationalität im Unternehmen gilt somit pointiert die Regel: „Je weniger Erfahrung der Controller vom entsprechenden Geschäft hat, desto besser.“ Da eher kontraintuitiv, muß diese Erkenntnis dem Linienmanagement aktiv vermittelt werden.

#### 2.2.4. Sonstige Controllertätigkeiten

Die Aufgaben der Controller sind zwar auf Planung, Kontrolle und Informationsversorgung konzentriert, jedoch in der Unternehmenspraxis nicht auf diese beschränkt. Die Gründe hierfür sind vielfältig und überlagern sich häufig:

- **Quanteneffekte:** Im Rahmen eines Organisationsprozesses werden Aufgabenträger für bestimmte Aufgaben gesucht; umgekehrt sind gefundene Aufgabenträger mit genügend Aufgaben auszulasten. Reichen dafür die Kernaufgaben von Controllern nicht aus, werden andere arrondiert.
- **Erfahrungseffekte:** Controller gewinnen in ihren Kernaufgaben einen intimen Einblick in das Führungsgeschäft ihrer Führungskräfte und die entsprechenden Ausführungshandlungen. Dieses Wissen kann auch für andere Führungsprobleme genutzt werden (z.B. für einen anstehenden Reorganisationsprozeß).
- **Spezialisierungseffekte im engeren Sinne:** Controller besitzen für ihre Hauptaufgaben spezielle Fähigkeiten (z.B. Moderationskenntnisse oder Kenntnisse des Rechnungswesens). Diese sind auch für andere Aufgaben hilfreich (z.B. Anstoßen von Veränderungsprozessen oder Festlegung von Finanzziele).
- **Unabhängigkeit:** Controller sind nicht unmittelbar von den „betreuten“ Führungskräften abhängig. Für alle Prozesse, in denen eine Neutralenposition gebraucht wird, bietet sich ihr Einsatz an.

### 2.2.5. Vorläufige Zusammenfassung

Bemüht man sich um *isolierende Abstraktion von der betrieblichen Praxis* im Sinne von Erich Gutenberg<sup>32</sup>, so lassen sich die oben beschriebenen Aufgaben von Controllern im Zusammenspiel mit Managern *als Sicherstellung einer angemessenen Rationalität*<sup>33</sup> im Unternehmen kennzeichnen. Die Controllertätigkeit in den beschriebenen Aufgabenfeldern ist somit eine spezielle Form der Führungsunterstützung.<sup>34</sup> Controller erbringen Dienstleistungen für das Management.

- Controller kommen immer dann zum Einsatz, wenn auch geplant wird – die Inhalte betrieblicher Rationalität also periodisch neu definiert werden.
- Durch Spezialisierung, Erfahrungsvorteile und Differenz des Entgelt-niveaus erhöhen Controller die Führungseffizienz in der Sicherstellung betrieblicher Zweck-Mittel-Relationen. So ermöglichen sie es dem Management, der Intuition und dem unternehmerischen Bauchgefühl die notwendigen Freiräume zu geben.
- Controller spielen eine „contre rôle“: Sie stellen die betrieblichen Zweck-Mittel-Relationen sicher, indem sie die negativen Folgen von Opportunismus (mangelndes Wollen) und begrenzter Rationalität (mangelndes Können) der Manager begrenzen.

Angesichts der Komplexität der Zusammenhänge in der Führung des Unternehmens muß sich die Wissenschaft auf die Beschreibung abstrakter Muster (als Ergebnis der isolierenden Abstraktion) beschränken, aus denen sich dann kontextspezifisch konkrete Ausprägungen der Controllertätigkeit im jeweiligen Unternehmen ableiten lassen.<sup>35</sup> Zur erfolgreichen Etablierung des entwickelten Musters ist noch zweierlei

<sup>32</sup> Vgl. Albach: *Theorie der Unternehmung* (1989), S.222.

<sup>33</sup> Rationalität wird hier im Sinne von Erich Gutenberg verstanden als Zweckrationalität, bezieht sich also nur auf die rationale Mittelwahl und die rationale Bildung von Unterzielen: „An sich liegt nun das Denken in der Zweck-Mittel-Relation allem zu Grunde, und zwar nicht nur im wirtschaftlichen Leben, sondern im menschlichen Leben überhaupt ... Welcher Art dieser Zweck sei, der zu realisieren ist, bleibt dabei ohne Belang.“ Gutenberg: *Unternehmung* (1929), S.30.

<sup>34</sup> Dieser Gedanke findet sich in der Controllingliteratur fast durchgängig - unabhängig von der sonst vertretenen Sicht des Autors. Vgl. z.B. Küpper: *Controlling* (1995), S.18f.; Horváth: *Controlling* (1996), S.144f.; Harbert: *Konzeptionen* (1982), S.226ff.; Strobel: *Controlling* (1978), S.422ff.

<sup>35</sup> Vgl. von Hayek: *Theorie komplexer Phänomene* (1972), S.17ff. und derselbe *Studies* (1967), S.29 sowie die entsprechenden Ausführungen bei Schäffer: *Controlling* (1996), S.42ff.

zu tun. Die zunächst als Hypothese aufgestellte Sicherstellungsfunktion ist noch weiter theoretisch zu fundieren. Zudem ist zu zeigen, daß andere Definitionsansätze widerlegbar oder integrierbar sind. Beides soll im folgenden Abschnitt geleistet werden.

### 3. SICHERSTELLUNG EINER ANGEMESSENEN RATIONALITÄT DER FÜHRUNG: EIN TRAGFÄHIGES FUNDAMENT?

#### 3.1. FÜHRUNG ALS KOMBINATION AUS RATIONALEN UND IRRATIONALEN ELEMENTEN

Das Begriffsverständnis des Controllings - unabhängig von Theorie und Praxis - ist stets durch eine enge Nähe zur Führung gekennzeichnet, wie auch in der Darstellung des Zusammenspiels von Managern und Controllern deutlich wurde. Es scheint deshalb sinnvoll, die Vertiefung der theoretischen Fundierung mit einem näheren Blick auf Unternehmensführung zu beginnen.<sup>36</sup> Basis ist eine Strukturierung von Führungs- bzw. Entscheidungsprozessen, auf die man in der einschlägigen Literatur - in ähnlicher Form - häufiger trifft.

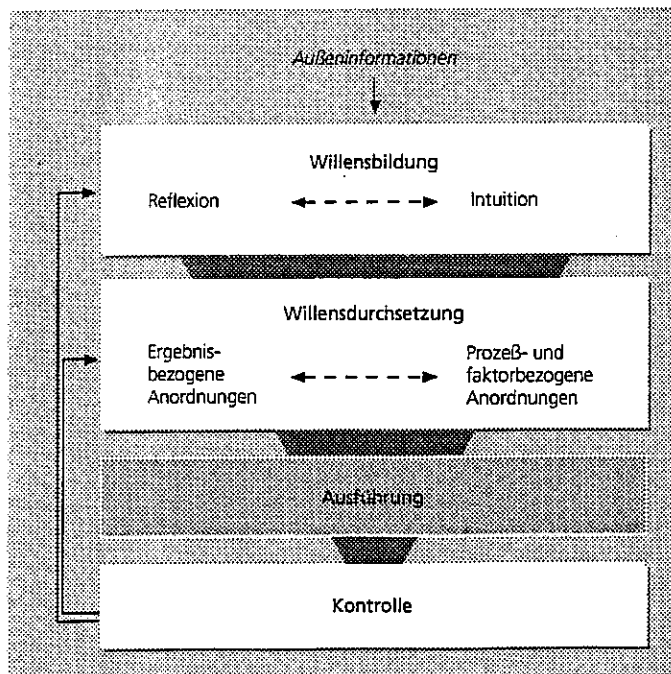


Abbildung 2: Idealtypischer Führungszyklus

<sup>36</sup> Vgl. dazu mit Bezug auf frühere Arbeiten am Lehrstuhl Albach: Zukunft der Betriebswirtschaftslehre (1997), S.1264



Ausgangspunkt des Führungszyklus ist der Prozeß der Willensbildung. Hierfür stehen - idealtypisch - unterschiedliche Vorgehensweisen zur Verfügung:<sup>37</sup>

Als Reflexion sei ein Willensbildungsprozeß dann bezeichnet, wenn ausreichend explizites Wissen - z.B. in Form eines Entscheidungsmodells - zur Verfügung steht, um künftiges Handeln festzulegen. Das notwendige Wissen speist sich aus Erfahrung und spezieller Informationssuche (Außeninformation).

Steht nur begrenztes Wissen zur Verfügung und/oder ist dieses nicht explizierbar („es steckt nur in den Köpfen“), erfolgt die Willensbildung durch Intuition. Wie genau derartige Prozesse ablaufen, ist heute noch nicht genau bekannt; es besteht allerdings genügend empirische Erfahrung, daß Lösungen intuitiv gefunden werden, die häufig in hohem Maße effizient sind. Ebenso kennt man aber auch eine Vielzahl auf Intuition einwirkender kognitiver Begrenzungen.

Von den beiden beschriebenen Typen der Willensbildung ist noch die Improvisation abzugrenzen. Sie stellt eine reaktive Handlungsweise dar, die ohne rationale Vorbereitung und ohne spezifische Erfahrungsbasis quasi „aus dem Stegreif“<sup>38</sup> erfolgt.<sup>39</sup> Planung durch Improvisation zu ersetzen, ist für den Betriebswirt grundsätzlich unbefriedigend<sup>40</sup> und sollte daher nur zur Anwendung gelangen, wenn die vorliegenden Wissensbeschränkungen den Handlungsträgern keine andere Möglichkeit lassen.

Ist die Willensbildung abgeschlossen, ist die Ausführung geistig antizipiert. Damit der Willen in die Tat umgesetzt werden kann, muß er den ausführenden Stellen übermittelt werden. Diese Übermittlung sei Anordnung genannt. Sie bezieht sich auf das Ergebnis der zu vollziehenden Ausführung, den Ausführungsprozeß und die im Prozeß einzusetzenden Produktionsfaktoren. Wird nur das Ergebnis einer Ausführungshandlung festgelegt, bestehen für diese noch diverse Freiheitsgrade, die durch weitere Führungshandlungen auszufüllen sind. Nur selten wird das verfügbare Wissen hoch genug sein, um über prozeß- und faktorbezogene Anordnung das Willensdurchsetzungsproblem quasi „*uno actu*“ zu lösen. Realtypisch erfolgt die Willens-

<sup>37</sup> Vgl. Weber/Brettel/Schäffer: Unternehmensführung (1996), S.44ff.

<sup>38</sup> Wittmann: Unternehmung und unvollkommene Information (1959), S.207

<sup>39</sup> Sie kann somit als Führungshandlung definiert werden, deren Produktionsfunktion gänzlich unbestimmt ist. Vgl. dazu Weber/Brettel/Schäffer: Unternehmensführung (1996), S.62f. sowie die dort angegebene Literatur.

<sup>40</sup> Vgl. z.B. Gutenberg: Produktion (1983), S.132 und Albach: Unternehmensplanung (1979), S.84.

durchsetzung deshalb in mehreren Stufen: Erst eine ganze Kette von Willenskonkretisierungs- und -durchsetzungshandlungen führt letztlich dazu, daß das Ergebnis der ursprünglichen Willensbildung konkret in die Tat umgesetzt wird.

Diese Umsetzung erfolgt in der Phase der Ausführung. In ihr bestehen idealtypisch für den Aufgabenträger keine Freiheitsgrade. Es wird genau das ausgeführt, was vorher festgelegt wurde.

An die Ausführung schließt sich als letzte Phase die Kontrolle an, die nach der Übereinstimmung zwischen Gewolltem und tatsächlich Erreichtem fragt. Das aus diesem Vergleich gewonnene Wissen fließt zum einen in die Phase der Willensbildung zurück (z.B.: Im nächsten Jahr sollte ein höheres Ergebnisziel angestrebt werden); zum anderen können aber auch Änderungen in der Willensdurchsetzung angestoßen werden (z.B. Reduzierung von Fehlzeiten zur Erreichung eines gesetzten Auslastungsziels).

Betrachtet man die skizzierten Führungsphasen im Überblick, so läßt sich ein zentraler Einfluß des verfügbaren Wissens auf die Ausgestaltung der Führung konstatieren. Dem entspricht die Bedeutung, die dem Verhältnis zwischen reflexiver und intuitiver Führung zukommt. Diese Einsicht ist nicht neu: So findet sich bei Albach unter Bezug auf Gutenberg folgende Aussage: „Der dispositive Faktor enthält rationale und irrationale Elemente. Die Planung ist das rationale Element. In der Leitung von Unternehmen sind irrationale Komponenten enthalten und notwendig. Zwischen Rationalität und Irrationalität des dispositiven Faktors besteht ein fruchtbares Spannungsverhältnis“<sup>41</sup>

Auf der Basis der neueren philosophischen Literatur und der meisten psychologischen Arbeiten auf diesem Gebiet lassen sich Intuition auf der einen und Reflexion bzw. Diskursion auf der anderen Seite als unterschiedliche kognitive Fähigkeiten charakterisieren.<sup>42</sup> Sie sind untrennbar verbundene, komplementäre Prozesse der menschlichen Erkenntnisfähigkeit. Die Reflexion stellt den bewußten und der Beobachtung zugänglichen Prozeß des Denkens dar. Sie entspricht dem rationalen Element Gutenbergs bzw. der Planung. Intuition dagegen entspricht dem irrationalen

<sup>41</sup> Albach: Der dispositive Faktor (1990), S.537. Vgl. weiter Gutenberg: Produktion (1983), S.131f. und ebenda, S.7f. Hier charakterisiert Gutenberg den dispositiven Faktor als „personales Element“ und „Träger nicht quantifizierbarer, individueller Eigenschaften“.

<sup>42</sup> Vgl. im Überblick Schäffer: Controlling (1996), S.95ff.

Element und wird als unbewußter Prozeß empfunden, der „Träger von Impulsen“<sup>43</sup> ist. Voraussetzung für diesen unbewußten Prozeß sind Erfahrung und fundiertes Wissen der Handlungsträger. Da die Datentransformation unbewußt erfolgt, ist die (Führungs-) Produktionsfunktion keiner rationalen Analyse zugänglich. Intuitive Führungshandlungen können daher nur von ihrem Ergebnis her beurteilt werden. Ihnen haftet ein erhebliches subjektives und individuelles Element an.<sup>44</sup>

Konklusion: Rationalität der Führung heißt, durch reflexive Führungselemente ein Gegengewicht zu intuitiven, mit „unternehmerischem Fingerspitzengefühl“ getroffenen Entscheidungen und Maßnahmen zu bilden. Das Verhältnis von Reflexion und Intuition ist sowohl funktional (z.B.: „Für welches Entscheidungsproblem ist welches Lösungsverfahren besser?“) als auch institutional auszugestalten (z.B.: „Wie läßt sich die intuitive Lösungskraft eines Linienmanagers genügend reflexiv begleiten?“). Dieser Ausgestaltung kommt zentrale Bedeutung für die Effizienz und Effektivität der Unternehmensführung zu. Mit ihr ist in unserem Verständnis der oben beschriebene Inhalt des Controlling unter Rekurs auf Erich Gutenberg sowie auf philosophische und psychologische Arbeiten auch theoretisch einordenbar: **Die Funktion des Controlling ist es, eine angemessene Rationalität der Führung sicherzustellen.**

### 3.2. TRADITIONELLE CONTROLLINGANSÄTZE ALS KONTEXT-SPEZIFISCHE AUSPRÄGUNGEN

Controlling die Funktion der Sicherstellung zuzuweisen, macht seine konkrete Ausprägung kontextabhängig. Die eingangs referierten drei unterschiedlichen Erklärungsansätze der Theorie für das Controlling sind vor dem Hintergrund bestimmter Kontexte und (Rationalitäts-)Engpässe entstanden. Die von uns vorgeschlagene Sicht des Controlling ist in der Lage, eine Klammer für die bisherige Begriffsvielfalt zu bilden:

Rationale Führung setzt ausreichendes Wissen voraus. Neben Methoden- zählt hierzu Faktenwissen. Liegt letzteres nicht vor, ist keine reflexive Lösungsfindung möglich. Somit kommt der Bereitstellung führungsrelevanter Informationen wesent-

<sup>43</sup> Gutenberg: Produktion (1983), S.6 mit Bezug auf den dispositiven Faktor.

liche Bedeutung für die Sicherstellung rationaler Führung zu. Hierauf rekurriert die Sicht des Controlling als *Informationsversorgungsfunktion*. So definiert Hoffmann Controlling als „Unterstützung der Steuerung der Unternehmung durch Information“<sup>45</sup> und Heigl als „Beschaffung, Aufbereitung und Prüfung von Informationen für deren Anwendung zur Steuerung der Betriebswirtschaft auf deren Ziel hin.“<sup>46</sup> Nicht zufällig entstanden beide Definitionen in einer Zeit, in der Datenverfügbarkeit in Unternehmen nicht selbstverständlich war.

Ansätze, die Controlling als *spezielle Form der Führung* betrachten, betonen zum einen die Notwendigkeit systematischer Zielplanung. Dies ist gleichbedeutend mit reflexiver Willensbildung. Zum anderen wird die Geschlossenheit von Planung und Kontrolle hervorgehoben. Auch hierdurch wird der reflexive Anteil innerhalb der Führung gestärkt. Das Vorhandensein entsprechender Informationen wird innerhalb dieser Auffassung entweder implizit unterstellt oder explizit als Teil des Konzepts angesprochen.<sup>47</sup>

Die *koordinationsbezogenen Ansätze* betonen schließlich, daß in der Verbindung von Planung, Informationsversorgung und Kontrolle der zentrale Engpaß rationaler Unternehmensführung liegt. Die geschilderten Ausweitungen dieser Koordinations-sicht auf Organisations- und Anreizaspekte lassen sich durch dynamikbedingten Veränderungsdruck erklären: Je stärker das Unternehmen Veränderungen ausgesetzt wird, desto stärker muß sich die Sicherstellungsfunktion auch auf die Beziehungen von Planung, Informationsversorgung und Kontrolle zur Organisation und Personalführung erstrecken.

Interessant ist, daß die Typen von Definitionsansätzen auch weitgehend mit den historischen Entwicklungsphasen des Controlling einhergehen und damit wohl für die jeweilige Zeit typische Engpässe reflektieren.<sup>48</sup> Ähnliches gilt - wie im Detail noch zu zeigen wäre - für die Unterschiede in verschiedenen Ländern,<sup>49</sup> insbesondere läßt sich die starke externe bzw. Finanzorientierung von US-Controllern damit erklä-

<sup>44</sup> Vgl. im Detail auch Weber/Brettel/Schäffer: Unternehmensführung (1996), S.55f.

<sup>45</sup> Hoffmann: Führungsorganisation (1972), S.85.

<sup>46</sup> Heigl: Controlling (1978), S.3.

<sup>47</sup> Vgl. etwa Hahn: Konzept des Controllers (1987), S.6.

<sup>48</sup> Vgl. dazu auch Schmidt: Controlling (1986), S.5 sowie Weber/Kosmider: Controlling-Entwicklung (1991).

<sup>49</sup> Vgl. auch Stoffel: Controllershship (1995), S.223ff.

ren, daß der Markt in den Vereinigten Staaten die Sicherstellungsfunktion in weitaus größerem Umfang einnimmt als in Deutschland.

Die Controlling-Auffassung des *Controller-Vereins* läßt sich ebenso in den hier vertretenen Controllingbegriff einordnen wie der Ansatz des *österreichischen Controller-Instituts*. Dies betrifft sowohl die Controlling-Funktion wie die dort gesehenen Aufgaben von Controllern. Insbesondere bei Altmeister Deyhle findet man den hier vertretenen Ansatz der Sicherstellung angemessener Rationalität im Miteinander von Managern und Controllern der Idee nach schon lange: „Controllerarbeit ist ökonomische Begleitung - Rolle des Sparring-Partners - für das Management bei Zielfindung und Zielerreichung. Das Controlling entsteht durch Manager und Controller im Team.“<sup>50</sup>

Schließlich lassen sich auch *typologische Ansätze*, die verschiedene Controllertypen differenzieren, in unsere Sichtweise integrieren bzw. entsprechen dieser exakt. Diese Strukturierungen beschreiben Ausprägungen der Sicherstellungsfunktion in unterschiedlichen Kontextsituationen. Betrachten wir exemplarisch die Typologie von Henzler.<sup>51</sup> Er unterscheidet zwischen drei grundsätzlichen Erscheinungsformen des Controllers (und unterstellt explizit einen Entwicklungsprozeß des Controllers): dem historisch- und buchhaltungsorientierten, dem zukunfts- und aktionsorientierten sowie dem managementsystemorientierten Controller.

Das Hauptziel des historisch-buchhaltungsorientierten Controllers besteht in der Gewährleistung der Ordnungsmäßigkeit in der Rechnungslegung. Die Informationsbereitstellung erfolgt weitgehend passiv durch das Nachzeichnen der abgelaufenen Vorgänge. Er gehört nach Henzler (bereits 1974) der Vergangenheit an.

Die Prüfung und Gestaltung des Betriebsgeschehens nach Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten ist das primäre Ziel des zukunfts- und aktionsorientierten Controllers. Zu diesem Zweck führt er (Schwachstellen-) Analysen im Fertigungs- und Vertriebsbereich durch, ermittelt vergleichende Kosteninformationen und beurteilt eingereichte Pläne auf ihre Realisierbarkeit. Die Informationsbereitstellung erfolgt häufig ad hoc, entwickelt kritische Analysen über Abweichungen in der Vergangenheit und unterbreitet Vorschläge für die Zukunftsgestaltung.

<sup>50</sup> Deyhle: Controlling Brevier (1993).

<sup>51</sup> Vgl. Henzler: Januskopf (1974). Ähnlich auch Ebert/Koinecke/Peemöller: Controlling in der Praxis (1993), S.16ff.

Der managementsystemorientierte Controller sieht sich als Antwort auf die gestiegene Problemkomplexität. Ihm obliegen in erster Linie die Aufgaben der Entwicklung, des Betriebs und der Pflege eines integrierten Planungs-, Kontroll- und Informationssystems. Er unterstützt die Führungsarbeit durch Bereitstellung entsprechend aufbereiteter Informationen, die über den Einzelfall hinausgehen und sich auf das Gesamtgefüge der Unternehmung beziehen.

In einem einfachen und stabilen Umfeld - bei geringen Wissensdefiziten des Managements und bei (in stabilen Plänen oder Programmen) weitgehend fixierter Rationalität - ist eine passive Informationsbereitstellung ausreichend, um ex post die Rationalität der betrieblichen Vorgänge sicherzustellen. Mit zunehmenden Wissensbeschränkungen steigt der Unterstützungsbedarf des Management und Controller führen typischerweise Kostenvergleiche, Abweichungsanalysen und Planbeurteilungen aus. Die Informationsbereitstellung erfolgt zunehmend aktiv und ad hoc. Mit weiter steigender Komplexität und Dynamik liegt der Rationalitätseingpaß des Management schließlich zunehmend in der Sicherstellung eines konsistenten und integrierten (koordinierten) Planungs-, Kontroll- und Informationssystems - genau der Fokus der koordinationsbezogenen Ansätze.<sup>52</sup>

Ganz ähnlich lassen sich auch die Controller-Typen von Zünd, Baumgartner, Strobel, Sathe und Welge einordnen.<sup>53</sup> Besonders interessant ist in unserem Zusammenhang auch die Auffassung von Kaltenhäuser<sup>54</sup>, wonach der Controller eine bewußt risikoaverse Rolle im Zusammenspiel mit dem risikofreudigen Manager einnehmen soll. Kaltenhäuser fokussiert seine Betrachtung auf einen interessanten Teilaspekt der Sicherstellungsfunktion. Zur Sicherstellung der optimalen Risikoneigung für die spezifische Unternehmung bedarf es einer interpersonellen Zusammenarbeit

<sup>52</sup> Die in jüngster Zeit unter Verweis auf zunehmenden dynamikbedingten Veränderungsdruck vorgenommene Ausweitung dieser Koordinationssicht auf Organisations- und Anreizaspekte fehlt bei Henzler - nicht verwunderlich, stammen seine Ausführungen doch aus dem Jahr 1974!

<sup>53</sup> Vgl. im Überblick Amshoff: Controlling (1993), S.128ff.; Zünd: Controller-Bereich (1985), S.32; Strobel: Controlling (1979), S.36ff.; Baumgartner: Controller-Konzeption (1980), S.112; Sathe: Controller's Role (1983), S.34; Welge: Controlling (1988), S.12ff.

<sup>54</sup> Kaltenhäuser: Aufgabenfeld des Controllers (1979), S.430.

zwischen Management und einem Counterpart.<sup>55</sup> Wer wäre dafür besser geeignet als der Controller als „Spezialist“ für Rationalitätssicherung im Unternehmen?<sup>56</sup>

### 3.3. KONKLUSION

Die ganz unterschiedlichen Sichten des Controlling in Theorie und Praxis lassen sich überraschend einfach auf einen gemeinsamen Nenner bringen: Controlling steht für die Sicherstellung einer angemessenen Rationalität der Unternehmensführung. Plakativ könnte man Controller somit auch als „*Rationalitätskeeper*“ bezeichnen. Sie begrenzen nicht nur die negativen Folgen von Opportunismus (mangelndes Wollen) und begrenzter Rationalität (mangelndes Können) der Manager. Sie ermöglichen es dem Management durch ihre spezifische Dienstleistung darüber hinaus, der Intuition und dem unternehmerischen Bauchgefühl die notwendigen Freiräume zu geben. Die Controllertätigkeit in den beispielhaft beschriebenen Aufgabenfeldern ist somit eine spezielle Form der Führungsunterstützung.

Grund für die (historische) Vielgestaltigkeit der Begriffsauffassungen und der Aufgabenbilder in der Praxis ist die *Kontextabhängigkeit der Sicherstellungsfunktion*. Ihre Wahrnehmung führt bei unterschiedlichen Ausgangssituationen und *Rationalitätsempässen* zu ganz unterschiedlichen Ausprägungen der Controllingaufgabe. Beides, Begriffsauffassungen und Aufgabenbilder, lassen sich unter die hier vertretene Controllingauffassung subsumieren. Diese läßt sich zudem breit theoretisch fundieren und herleiten.

Für die wissenschaftliche Diskussion und das Zusammenspiel von Wissenschaft und betrieblicher Praxis impliziert der hier vertretene Ansatz, daß der Streit um „die“ richtige Controllingdefinition weitgehend ein Scheingefecht darstellt. Kontextspezifisch, d.h. in Abhängigkeit von den Wissensbeschränkungen und Rationalitätsempässen in der jeweiligen Zeit, Branche und Unternehmung, ist die Rationalitätssicherungsfunktion des Controlling an die jeweiligen Gegebenheiten anzupassen!

<sup>55</sup> Vgl. dazu auch Schäffer: Controlling (1996), S.128ff.

<sup>56</sup> Dieser Aspekt ist gerade in Banken aktuell von hohem Interesse, da aufsichtsrechtliche Anforderungen eine stärkere Berücksichtigung von Risikomanagementüberlegungen verlangen. Eine Aufgabe, mit der - neben externen Beratern und EDV-Spezialisten - in erster Linie Controller beschäftigt sind.

Die Controllertätigkeit hat dabei das *Ausgleichsgesetz der Planung von Erich Gutenberg* - übertragen auf die Metaebene - zur Leitlinie: Die „Dominanz des Minimumsektors, das heißt des jeweils schwächsten Teilbereichs im Gesamtsystem“<sup>57</sup> betrieblicher Rationalitätssicherung. Dieser Sektor kann wechseln und zwingt so zu einer Änderung der Controlleraufgaben. „Der neue Minimumsektor, dessen Beschränkungen in außerbetrieblichen oder innerbetrieblichen Bereichen des Betriebes liegen können, reguliert die [Rationalitätssicherung] dann wiederum auf sich ein.“<sup>58</sup> Wichtig erscheinen an dieser Stelle noch zwei ergänzende Anmerkungen:

Zielsetzung der Controllertätigkeit ist ein möglichst gelungenes *Ausbalancieren des Spannungsverhältnisses zwischen Intuition und Reflexion*. Die Aufgabe besteht also nicht in jedem Fall im „Gegenhalten“ des rationalen, von Controllern besetzten Faktors gegenüber der irrationalen, intuitiven Seite der Führung, obwohl sich das zur Zeit/in der Vergangenheit typische Aufgabenprofil so charakterisieren läßt. Vielmehr besteht die Aufgabe des Ausbalancierens in manchen Situationen auch darin, mehr Intuition und schöpferische Freiheit des Managements zu fördern. Gerade in Unternehmen mit traditionell stabiler Umwelt, die in zunehmend dynamische und neue Fahrwasser kommen, nehmen die Wissensdefizite des Managements zu: der relevante Engpaß liegt dann häufig im Ausbau der irrationalen Seite der Führung. In der Regel werden Controller aufgrund ihrer Ausbildung und Erfahrung nicht in der Lage sein, den irrationalen Part selber zu spielen. Ihre Aufgabe ist es dann, das Management bzw. geeignete Handlungsträger zu ermutigen, ihrer Intuition größeren Freiraum zu geben, oder - falls dies nicht ausreicht - externe Spezialisten als Coach einzubringen.

Wesentlich ist der *subsidiäre Charakter* der Controllertätigkeit, der bereits von Eschenbach/Niedermayr postuliert wurde.<sup>59</sup> Das Streben nach dem Austarieren des fruchtbaren Spannungsverhältnisses müßte eigentlich von beiden Seiten, Management und Controller kommen. Handlungsträger wie Berater und Beiräte mögen ebenfalls einen wichtigen Beitrag leisten. Letztlich ist aber der Controller in der Pflicht, ein angemessenes Verhältnis von rationalem und irrationalen Faktor sicherzustellen. Je nach Kontext- bzw. Führungssituation übernimmt er zu diesem Zweck

<sup>57</sup> Gutenberg: Produktion (1983), S.164.

<sup>58</sup> Gutenberg: Produktion (1983), S.164.

<sup>59</sup> Vgl. Eschenbach/Niedermayr: Controlling (1995), S.49-95.



zusätzliche bzw. alternative Dienstleistungen für das Management des Unternehmens. Dabei besteht für den Controller eine *Selbsteintrittspflicht*.

## 4. IMPLIKATIONEN FÜR DIE CONTROLLINGPRAXIS UND -FORSCHUNG

### 4.1. CONTROLLING IM MITTELSTAND UND ÖFFENTLICHEN INSTITUTIONEN

Versteht man Controlling als Sicherstellung einer angemessenen Rationalität, läßt sich auch die Rolle von Controlling im Mittelstand und im öffentlichen Bereich leicht erklären:

Führung im Mittelstand ist gekennzeichnet durch den direkten personenbezogenen „Kontakt bei Weisungen und Kontrollen, die häufige, permanente und unmittelbare Teilnahme am Betriebsgeschehen. Die Übersichtlichkeit und Vertrautheit der Organisationsmitglieder und die dominierende Rolle der Führungsqualifikation des Unternehmers schaffen das Klima einer sehr personellen, informellen und individuumsbezogenen Führung“.<sup>60</sup> Problematisch ist, daß dem Mittelständler in vielen Fällen eine kritische Hinterfragung seiner Ziele, Einsichten und Handlungen, die selektiv und in hohem Masse subjektiv sind, fehlt. Die Sicherstellung einer angemessenen Rationalität kann von der Einrichtung eines Beirats als kritischer Counterpart des Unternehmens bis zur Einführung einer festen Unternehmensplanung und der Schaffung einer Controllerstelle reichen.<sup>61</sup>

In der Regel wird es dann effizient sein, die Sicherstellung der Führungsrationa-  
lität nicht mehr ad hoc, sondern durch institutionalisierte Controllerstellen zu ge-  
währleisten, wenn der Koordinationsmechanismus persönliche Weisungen durch  
Pläne abgelöst wird. Hierfür können steigende Komplexität, wachsende Dynamik  
oder ein (potentielles oder vollzogenes) Abtreten des Unternehmers die Begründung  
liefern. Aufgabe des institutionalisierten Controlling ist es dann, die gesamte Füh-  
rung neu zu gestalten. Hiervon sind alle Führungsteilsysteme in erheblichem Umfang  
betroffen. Angesichts der Breite der Aufgabe ist ein schrittweises Vorgehen geboten,

<sup>60</sup> Kosmider: Controlling im Mittelstand (1994), S.40

<sup>61</sup> Vgl. mit Bezug auf die strategische Planung Weber/Goedel/Schäffer: Gestaltung der Pla-  
nung (1997), S.282.

das die Sicherstellungsaufgabe zunächst explizit als Lieferant von Informationen für die Aufgabe des Systemauf- und -ausbaus einsetzt.

In der Bürokratie erfolgt die Primärkoordination durch Programme. Diese lassen sich kurz als in Regeln fixierte Rationalität charakterisieren. Das Führungssystem und die Ausgestaltung der Führungsteilsysteme sind weitgehend festgelegt und starr. Der laufende Bedarf zur Sicherstellung der Rationalität ist daher ausgesprochen gering. Das Aufgabenspektrum beschränkt sich nach einmal erfolgter Systemgestaltung darauf, das Bewußtsein für die Prämissen der momentanen Ausgestaltung des Führungssystems wachzuhalten und sicherzustellen, daß eine notwendige Änderung des Führungssystems oder gar die Notwendigkeit eines Wechsels der Regeln bzw. der des dominanten Primärkoordinationsmechanismus nicht „verschlafen“ wird.<sup>62</sup> Es ist naheliegend, daß für diese Aufgaben keine spezialisierten Handlungsträger erforderlich sind. Angesichts immer schneller werdender Veränderungen der zu regelnden staatlichen Leistungen ist die einmal fixierte Rationalität heute an vielen Stellen in Frage gestellt. Dies ist der tiefere Grund dafür, daß zumindest in nicht-hoheitlichen öffentlichen Institutionen (öffentliche Unternehmen, Leistungsverwaltung) massiver Bedarf an Planung, „neuer“ Rationalität und damit Controlling besteht.<sup>63</sup>

#### 4.2. VERÄNDERTE ROLLEN: MANAGER ALS CONTROLLER UND CONTROLLER ALS MANAGEMENT CONSULTANTS?

Controller haben historisch einen erheblichen Anteil zur Sicherstellung der Rationalität der Führung geleistet; letztere ergibt sich allerdings nur als Eigenschaft des Handelns der Führungskräfte. Die Einrichtung von Controllerstellen verspricht speziell für die Eindämmung des Opportunismus und für die Abschwächung kognitiver Begrenzungen dieser Führungskräfte hohen Nutzen. Allerdings können auch Führungskräfte selbst diese Aufgaben übernehmen, z.B. innerhalb von Gruppenkonzepten. In dem Maße, wie Selbstabstimmung als Koordinationsmechanismus dominiert, hat die Arbeit des Managements einen anderen Schwerpunkt. Im Kern obliegt ihr dann die Aufgabe, die Rationalität der Gruppe sicherzustellen.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> Vgl. Schäffer: Controlling (1996), S.203.

<sup>63</sup> Vgl. dazu Weber: New Public Management (1996).

<sup>64</sup> Vgl. ausführlich Schäffer: Controlling (1996), S.202f.

Weiter können von dem neuen Controllingverständnis ausgehend Prognosen getroffen werden, z.B. dahingehend, daß in den Unternehmen ein weiterer Ausbau der internen Unternehmensberatung erfolgen wird. Die Sicherstellung einer adäquaten Rationalität in der Unternehmung impliziert bei einigen Kontextfaktoren - gerade der zunehmenden Komplexität und Dynamik der letzten Jahre - massive fachliche und persönliche Anforderungen an die Träger dieser Aufgabe. Damit stellt sich für die Unternehmensführung heute der Tendenz nach die Alternative, permanent in die fachliche und persönliche Weiterentwicklung der Controllerbereiche zu investieren oder aber nur einen kleinen Teil der Rationalitätssicherungsaufgabe dort zu belassen, z.B. das zur Verfügungstellen von Kosten- und Erlösdaten und Durchführung von Abweichungsanalysen. Es ist abzusehen, daß sich die Nähe zum Management - als unabdingbare Voraussetzung zur effektiven Wahrnehmung der Funktion - bei einem solchen Aufgabenspektrum auf Dauer nicht halten läßt. Controller laufen damit Gefahr, ihre angestammte, stets reklamierte Rolle als betriebswirtschaftlicher Dienstleister des Managements zu verlieren. Der Manager hat zunehmend andere Führungsprobleme als die, die der Controller bisher instrumentell und informatorisch unterstützt. Der schleichende Niedergang des Gestaltungsspielraums von Controllern im Unternehmen scheint dann vorprogrammiert.

In diesem Zusammenhang interpretieren wir den Siegeszug interner Berater als Aufbau von Fähigkeiten in vielen Unternehmen, um die Sicherstellungsfunktion auch angesichts gestiegener Anforderungen<sup>65</sup> zu gewährleisten. Das Selbstverständnis einiger Top Management Consultants als Counterpart des Vorstands, den sie durch (rationale) Analysen und ihre Durchsetzungskraft unterstützen, zeigt weiter, daß für Vorstände häufig externe Berater die Funktion wahrnehmen, die Rationalität der Führung sicherzustellen. Im Unternehmen findet ein Vorstand vielfach nur bedingt einen Gegenüber, der Horizont, Unabhängigkeit und Geisteskraft hat, um für ihn Sparringspartner zu sein. Ein Schicksal, das der Vorstandssprecher eines multinationalen Unternehmens mit vielen Mittelständlern teilt.

<sup>65</sup> Vgl. ausführlich Weber: Controlling (1998), S.369ff.

### 4.3. FORSCHUNGSBEDARF UND AUSBLICK

Die Aufgabe, Rationalität im Unternehmen sicherzustellen, ist in Großunternehmen typischerweise auf verschiedene Handlungsträgertypen bzw. -gruppen verteilt, Controller, Führungskräfte, interne und externe Berater. Aus Sicht der Wissenschaft ist es erforderlich, im ersten Schritt die Funktion abstrahiert zu verstehen, um auf dieser Basis Aussagen über optimale Arbeitsteilung, Gestaltung o.ä. zu treffen. Versteht man es, hinter die Oberfläche institutioneller Ausprägungen (z.B. Controller versus Consultants) zu blicken, wird es möglich, die Frage zu beantworten, wann der Einsatz des einen und wann des anderen sinnvoll ist. So wird der Einsatz externer Consultants insbesondere dann zu empfehlen sein, wenn unternehmens- bzw. branchenübergreifendes Know-how gefragt ist oder eine neutrale Kraft mit starkem Durchsetzungsvermögen.

Weiter macht die hier vertretene Controllingauffassung die Auseinandersetzung mit Führungsfragen für die Controllingforschung nicht nur möglich, sondern unabdingbar. So ist zum Beispiel über den in der Betriebswirtschaftslehre bereits erreichten Kenntnisstand hinaus in interdisziplinärer Zusammenarbeit zu erforschen, wie Intuition und Reflexion zusammenspielen.

Schließlich muß über den in dieser Arbeit vorgenommenen Detaillierungsgrad hinaus Literatur und empirische Ausprägung des Controlling daraufhin untersucht werden, welche Rationalitätsengpässe den Erfahrungshorizont einzelner Autoren geprägt und wie sich die Engpässe in der betrieblichen Praxis über Zeit verändert haben. Darauf aufbauend sind möglichst präzise Effizienzbedingungen für die jeweils optimale kontextspezifische Ausprägung der Rationalitätssicherungsfunktion abzuleiten.

## LITERATUR

Albach, H. [Unternehmensplanung]: Beiträge zur Unternehmensplanung, Wiesbaden 1979.

Albach, H. [Theorie der Unternehmung]: Zur Theorie der Unternehmung, Schriften und Reden von Erich Gutenberg, Aus dem Nachlaß, Berlin et al. 1989.

Albach, H. [Der dispositive Faktor]: Der dispositive Faktor in Theorie und Praxis, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (60) 5/6/1990, S.533-548.

Albach, H. [Zukunft der Betriebswirtschaftslehre]: Gutenberg und die Zukunft der Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (67) 12/1997, S.1257-1283.

Amshoff, B. [Controlling]: Controlling in deutschen Unternehmungen - Realtypen, Kontext und Effizienz, 2. aktualisierte Auflage, Wiesbaden 1993.

Anthony, R. N. [Control Systems]: Planning and Control Systems, Boston 1965.

Bannow, W. [Controlling]: Controlling ist wichtiger denn je, in: Harvard Manager 1/1983, S.20-25.

Baumgartner, B. [Controller-Konzeption]: Die Controller-Konzeption: Theoretische Darstellung und praktische Anwendung, Schriftenreihe des Instituts für betriebswirtschaftliche Forschung an der Universität Zürich, Band 35, Bern und Stuttgart 1980.

Becker, H.-J.: [Controller]: Controller und Controlling, Grafenau et al. 1984

Brettel, M.: [Führung]: Zur Gestaltung der Führung im Krankenhaus, Wiesbaden 1997.

Dellmann, K. [Controlling]: Eine Systematisierung der Grundlagen des Controlling, in: Spremann, K./Zur, E. (Hrsg.): Controlling, Wiesbaden 1992, S.113-140.

Deyhle, A. [Entwicklungsperspektiven]: Entwicklungsperspektiven des Controlling, in: Risak, J./Deyhle, A. (Hrsg.): Controlling. State of the Art und Entwicklungstendenzen, 2. Auflage, Wiesbaden 1992, S.359-385.

Deyhle, A. [Controlling Brevier]: Management & Controlling Brevier, 2 Bände, 6. Auflage, Gauting, 1993.

Deyhle, A. [Controller - Quo vadis]: Controller - Quo Vadis?, in: Controller-Verein e.V. (Hrsg.): Entwicklungstendenzen und Änderungsbedarf im Controlling, Sammelband zum 22. Congress der Controller, 1997, S.71-77.

Ebert, G./Koinecke, J./Peemöller, V.H. [Controlling in der Praxis]: Controlling in der Praxis, 5. Auflage, Landsberg 1993.

Ernst, E./Galla, A./Weber, J. [Turnaround]: Controlling als Mittel des Turnaround öffentlich gebundener Unternehmen. Das Beispiel von Postdienst und Telekom, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 65. Jahrgang 1995, S.933-954.

Eschenbach, R./Niedermayr, R. [Controlling]: Die Konzeption des Controlling, in: Eschenbach, R. (Hrsg.): Controlling, Stuttgart 1995, S.49-65.

Göpfert, I. [Controlling]: Controlling von Forschungs- und Entwicklungsprozessen - Problemstellung und Lösungsansatz, in: Controlling 5/1992, S.254-259.

Gutenberg, E. [Produktion]: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre - Erster Band: Die Produktion, 24. Auflage, Berlin et al. 1983.

Gutenberg, E. [Unternehmung]: Die Unternehmung als Gegenstand betrieblicher Theorie, Berlin et al. 1929.

Hahn, D. [Konzept des Controllers]: Hat sich das Konzept des Controllers in Unternehmungen der deutschen Industrie bewährt?, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (30) 2/1978, S.101-128.

Hayek, F.A. von [Studies]: Studies in Philosophy, Politics and Economics, Chicago 1967.

Hayek, F.A. von [Theorie komplexer Phänomene]: Die Theorie komplexer Phänomene, Tübingen 1972.

Heigl, A. [Controlling]: Controlling - Interne Revision, Stuttgart et al. 1978.

Henzler, H. [Januskopf]: Der Januskopf muß weg, in: Wirtschaftswoche, 38/1974, S.60-63.

Hoffmann, F. [Führungsorganisation]: Merkmale der Führungsorganisation amerikanischer Unternehmen - Auszüge aus den Ergebnissen einer Forschungsreise, in: Zeitschrift für Organisation 41/1972, S.145-148.

Horváth, P. [Entwicklung]: Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (48) 3/1978, S.194-208.

Horváth, P. [Controlling]: Controlling, 6. Auflage, München 1996.

Horváth, P./Reichmann, T. [Editorial]: Editorial, in: Controlling 4. Jahrgang 1992, S.187.

Janis, I.L. [Groupthink]: Groupthink, Boston et al. 1982.

Kaltenhäuser, U. [Aufgabenfeld des Controllers]: Das Aufgabenfeld des Controllers - von der Rechnungsverantwortung zur Mitentscheidung, in: Zeitschrift für Organisation (48) 1979, S.429-434.

Kosmider, A. [Controlling im Mittelstand]: Controlling im Mittelstand. Eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controlling in mittelständischen Industrieunternehmen, 2. Auflage, Stuttgart 1994.

Kronast, M. [Controlling]: Controlling - Notwendigkeit eines unternehmensspezifischen Selbstverständnisses, München 1989.

Krüger, W. [Controlling]: Controlling. Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenspolitik, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (31) 2/1979, S.158-169.

Küpper, H-U. [Konzeption]: Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 8. Arbeitstagung, Heidelberg 1987, S.82-116.

Küpper, H.-U./Weber, J./Zünd, A. [Verständnis und Selbstverständnis]: Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 60. Jahrgang 1990, S.281-293.

Müller, W. [Koordination]: Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 26/1974, S.683-693.

Popper, K.R. [Objektive Erkenntnis]: Objektive Erkenntnis: Ein evolutionärer Entwurf, Hamburg 1973.

Reichmann, T. [Kennzahlen]: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten - Grundlagen einer systemgestützten Controllingkonzeption, 3. Auflage, München 1993.

Reichmann, T./Kleinschnittger, U./Kemper, W. [Empirische Untersuchung]: Empirische Untersuchung zur Funktionsbestimmung und Funktionsabgrenzung des Controlling, in: Reichmann, T. (Hrsg.): Controlling-Praxis, München.



Sathe, V. [Controller's Role]: The Controller's Role in Management, in: *Organization Dynamics* 12. Jahrgang 1983, S.31-48.

Schäffer, U. [Controlling]: Controlling für selbstabstimmende Gruppen?, Wiesbaden 1996.

Schäffer, U. [Selbstabstimmung im Unternehmen]: Controlling angesichts zunehmender Selbstabstimmung im Unternehmen?, in: *krp - Kostenrechnungspraxis: Zeitschrift für Controlling*, 40. Jahrgang 1996, Heft 6, S.341-346.

Schildbach, T. [Grundproblem]: Begriff und Grundproblem des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Spreman, K./Zur, E. (Hrsg.): *Controlling*, Wiesbaden 1992, S.21-36.

Schmidt, A [Controlling]: Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung - Eine Analyse der Koordinationsfunktion des Controlling unter entscheidungsorientierten Gesichtspunkten, Frankfurt am Main et al. 1986.

Schneider, D. [Versagen]: Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung, in: *Der Betrieb* (44) 15/1991, S.765-772.

Siegwart, H. [Controlling-Konzepte]: Controlling-Konzepte und Controllerfunktion in der Schweiz, in: Mayer, E./Landsberg, G.v./Thiede, W. (Hrsg.): *Controlling-Konzepte im internationalen Vergleich*, Freiburg im Breisgau 1986, S.105-131.

Stoffel, K. [Controllershship]: Controllershship im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995.

Strobel, W. [Controlling]: Controlling und Unternehmensführung, in: Jacob, H. (Hrsg.): *Controlling und Finanzplanung*, Wiesbaden 1979.

Weber, J. [Controlling]: Einführung in das Controlling, 7. Auflage, Stuttgart 1998.

Weber, J. [New Public Management]: Controlling versus New Public Management - Alternative oder sich ergänzende Konzepte der Umgestaltung öffentlicher Institutionen?, in: *Verwaltung&Management*, Jahrgang 1996, S.344-347 und Jahrgang 1997, S.38-43 und S.89-95.

Weber, J. [Controlling]: Einführung in das Controlling, 6. Auflage, Stuttgart 1995.

Weber, J. [Theorie und Praxis]: Sprechen Theorie und Praxis eine unterschiedliche Sprache?, in: *Controlling*, 4. Jahrgang 1992, S.188-194.

Weber, J. [Ursprünge]: Ursprünge, Begriff und Ausprägungen des Controlling, in: Mayer, E./Weber, J. (Hrsg.): Handbuch Controlling, Stuttgart 1990, S.3-32.

Weber, J./Kosmider, A. [Controlling-Entwicklung]: Controlling-Entwicklung in der Bundesrepublik Deutschland im Spiegel von Stellenanzeigen, in: Albach, H./Weber, J. (Hrsg.): Controlling, Zeitschrift für Betriebswirtschaftslehre - Ergänzungsheft 3/1991, S.17-35.

Weber, J./Schäffer, U. [Controlling-Entwicklung]: Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990-1994, erscheint 1998.

Weber, J./Brettel, M./Schäffer, U. [Unternehmensführung]: Gedanken zur Unternehmensführung, WHU-Forschungspapier Nr.35, April 1996.

Weber, J./Goedel, H./Schäffer, U. [Gestaltung der Planung]: Gestaltung der strategischen und operativen Planung, in: Die Unternehmung 4/1997, S.273-296.

Welge, M.K. [Controlling]: Unternehmensführung, Band 3: Controlling. Stuttgart 1988.

Wittmann, W. [Unternehmung und unvollkommene Information]: Unternehmung und unvollkommene Information, unternehmerische Voraussicht, Ungewißheit und Planung, Köln, Opladen 1959.

Zenz, A.[Controlling]: Controlling - Bestandsaufnahme und konstruktive Kritik theoretischer Ansätze, in: Dyckhoff, H./Ahn, H. (Hrsg.): Produktentwicklung, Controlling und Umweltschutz, Heidelberg 1998.

Zünd, A. [Controller-Bereich]: Der Controller-Bereich (Controllershship), in: Probst, G.J.B./Schmitz-Dräger, R. (Hrsg.): Controlling und Unternehmensführung, Bern 1985, S.76-83.

**Forschungspapiere**  
**der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung (WHU)**  
**- Otto-Beisheim-Hochschule -**

Lfd. Nr.	Autor	Titel
1	Weber, Jürgen	Theoretische Herleitung eines Controlling in Software-Unternehmen (Juni 1991)
2	Heinzl, Armin	Spinning off the Information Systems Support Function (Juni 1991)
3	Setzer, Ralf	Ergebnisse einer Befragung zur Beschaffungsplanung für zentrale Rechnersysteme (August 1991)
4.	Pfähler, Wilhelm Lambert, Peter	Die Messung von Progressionswirkungen (Oktober 1991)
5.	Pfähler, Wilhelm Lambert, Peter	Income Tax Progression and Redistributive Effect: The Influence of Changes in the Pre-Tax Income Distribution
6.	Pfähler, Wilhelm Leder, Thomas	Operative Synergie - von der Theorie zur Unternehmenspraxis (z.Zt. nicht erhältlich, wird überarbeitet)
7.	Wiese, Harald	Network Effects and Learning Effects in a Heterogeneous Dyopoly (Dezember 1991)
8.	Heinzl, Armin Stoffel, Karl	Formen, Motive und Risiken der Auslagerung der betrieblichen Datenverarbeitung (Januar 1992)
9.	Bungenstock, C. Holzwarth, J. Weber, Jürgen	Wegfallkosten als Informationsbasis strategischer Entscheidungen (Januar 1992)
10.	Lehner, Franz	Messung der Software-Dokumentationsqualität (August 1992)
11.	Heinzl, Armin Sinß, Michael	Zwischenbetriebliche Kooperationen zur kollektiven Entwicklung von Anwendungssystemen (August 1992)
12.	Heinzl, Armin	Die Ausgliederung der betrieblichen Datenverarbeitung
13.	Lehner, Franz	Expertensysteme zur Unterstützung der strukturorganisatorischen Gestaltung von Unternehmen
14.	Lehner, Franz	Brauchen wir eine Theorie der Wirtschaftsinformatik?
15.	Lehner, Franz, Setzer, Ralf Hofmann, Hubert	Wartung und Pflege von Wissensbanken
16.	Müller, Wolfgang Klein, Sebastian	Grundzüge einer verhaltensorientierten Preistheorie im Dienstleistungsmarketing
17.	Lehner, Franz	Considerations on Information System Strategies Based on an Empirical Study

18. Lehner, Franz  
Hofmann, Hubert  
Setzer, Ralf Maintenance of Knowledge Based Systems
19. Lehner, Franz  
Sikora, Hermann Wartung objektorientierter Softwaresysteme
20. Lehner, Franz  
Röckelein, Wolfg. Anwendung der Erfolgsfaktoren-Analyse zur Diagnose der betrieblichen Informationsverarbeitung
21. Lehner, Franz Gedanken und Notizen zur Entwicklung von Informatik-Strategien
22. Albach, Horst La Economia de la Empresa Como Ciencia
23. Müller, Wolfgang Konzeptionelle Grundlagen des Integrativen Dienstleistungsmarketing
24. Weber, Jürgen  
Hamprecht, Markus Stand und Anwendungsperspektiven des Controlling in Verbänden und ähnlichen Non-Profit-Organisationen (März 1994)
25. Weber Jürgen  
Kummer, Sebastian  
Großklaus, Armin  
Nippel, Harald  
Warnke, Dorothee Methodik zur Generierung von Logistik-Kennzahlen (Juni 1994)
26. Kummer, Sebastian Controlling Logistics in the German Automotive Industry (Juni 1994)
27. Weber, Jürgen Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren (August 1994)
28. Weber, Jürgen  
Kaminski, Arndt Zum Promotionsverhalten in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre (Oktober 1994)
29. Rösler, Frank Target Costing für komplexe Produkte  
Ein Diskussionsbeitrag zur Anwendungsproblematik des Zielkostenmanagements (März 1995)
30. Weber, Jürgen  
Brettel, Malte  
Großklaus, Armin  
Hamprecht, Markus  
Rösch, Barbara E.  
Schäffer, Utz Grundgedanken zur Entwicklung einer Theorie der Unternehmensführung (Mai 1995)
31. Weber, Jürgen Kostenrechnung-(s)-Dynamik - Einflüsse hoher unternehmensex- und -interner Veränderungen auf die Gestaltung der Kostenrechnung (Mai 1995)
32. Weber, Jürgen Selektives Rechnungswesen (Mai 1995)
33. Weber, Jürgen Controlling versus New Public Management als alternative oder sich ergänzende Konzepte der Umgestaltung öffentlicher Institutionen? (März 1996)

34. Weber, Jürgen  
Goedel, Hanns  
Schäffer, Utz Zur Gestaltung der strategischen und operativen Planung  
(April 1996)
35. Weber, Jürgen  
Brettel, Malte  
Schäffer, Utz Gedanken zur Unternehmensführung (April 1996)
36. Jost, Peter-J. Crime, Coordination, and Punishment: An Economic  
Analysis (Mai 1996)
37. Jost, Peter-J. A Positive Economic Analysis of Law Enforcement  
(September 1996)
38. Weber, Jürgen  
Weißenberger, B. Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: A  
Critical Evaluation of Riebel's Approach (November  
1996)
39. Weber, Jürgen  
Weißenberger, B. Rechnungslegungspolitik und Controlling: Zur Gestaltung  
der Kostenrechnung (November 1996)
40. Weißenberger, B. Accounting as a Credence Good: An Attempt to Throw  
Some Light on the Recent Loss of Relevance of German  
Management Accounting (November 1996)
41. Weißenberger, B. Kundenbindung und Vertrauen in der Beziehung zwischen  
Wirtschaftsprüfer und Mandant (November 1996)
42. Weber, Jürgen Kostenrechnung am Scheideweg? (November 1996)
43. Weber, Jürgen  
Aust, René  
Weißenberger, B. Benchmarking des Controllerebereichs: Ein Erfahrungs-  
bericht
44. Weißenberger, B. Die Regelung zum Prüferwechsel im Referentenentwurf  
zum KonTraG: Eine neo-institutionale Analyse
45. Weber, Jürgen Zur Abgrenzung von Führung und Controlling  
(Dezember 1997)
46. Olber, Jochen  
Schweizer, Chr.  
Sturm, Patrick Forschung und Lehre in Entrepreneurship, Stand der Dis-  
ziplin in den USA und Schlußfolgerungen für Deutschland  
Band 1: Hauptteil
47. Olber, Jochen  
Schweizer, Chr.  
Sturm, Patrick Forschung und Lehre in Entrepreneurship, Stand der Dis-  
ziplin in den USA und Schlußfolgerungen für Deutschland  
Band 2: Dokumentation
48. Weber, Jürgen  
Schäffer, Utz Sicherstellung einer angemessenen Rationalität der  
Führung als Funktion des Controlling (Januar 1998)