

WHU-Forschungspapier Nr. 74

Jürgen Weber, Utz Schäffer, Carsten Prenzler

2000

**Zur Charakterisierung und Entwicklung von
Controlleraufgaben**

Zur Charakterisierung und Entwicklung von Controlleraufgaben

Jürgen Weber/Utz Schäffer/Carsten Prenzler

1. Motivation	2
2. Zur Charakterisierung von Controlleraufgaben.....	2
2.1. Vielschichtigkeit von Controlleraufgaben.....	2
2.2. Planungsorientierung der Controller	4
2.3. Entlastung des Managements.....	5
2.4. Ergänzung des Managements	7
2.5. Fazit und kritische Würdigung	10
3. An der Aufmerksamkeit des Managements orientierte Betrachtung	12
3.1. Diagnostische und interaktive Steuerungsaufgaben.....	12
3.2. Diagnostische und interaktive Controlleraufgaben.....	14
4. Zur Entwicklung von Controlleraufgaben.....	17
4.1. Situation 1: "Umfassendes Controlling sicherstellen"	18
4.2. Situation 2: "Entlastungsfunktion realisieren"	19
4.3. Situation 3: "Entlastungsfunktion sicherstellen"	19
4.4. Situation 4: "Ergänzungsfunktion realisieren"	20
5. Fazit und Ausblick.....	21
Literatur	23

1. Motivation

Controller sind aus der Unternehmenspraxis nicht mehr wegzudenken. Allerdings fehlen theoriegeleitete Handlungs- und Entwicklungsperspektiven trotz aktueller Herausforderungen und Veränderungsbedarfe von Controllerbereichen¹ weitgehend. Aussagen zur Tätigkeit von Controllern in der Literatur erscheinen häufig normativ und nicht oder nur in geringem Umfang theoretisch fundiert.² Zudem wirken unterschiedliche Aussagen häufig widersprüchlich und paradox: Auf der einen Seite sollen Controller durch eine möglichst unsichtbare Unterstützung in Planung, Kontrolle und Informationsversorgung das Management entlasten,³ sie werden u.a. als "Zahlenknechte" und "Erbsenzähler" charakterisiert.⁴ Andererseits wird zunehmend gefordert, Controller sollten als kritischer Counterpart oder interner Berater des Managements Sichtbarkeit und damit dessen Aufmerksamkeit anstreben.⁵ Beide Rollen bzw. Aufgabenbündel scheinen aber nur schwer miteinander in Einklang zu bringen zu sein.⁶

Das vorliegende Papier versucht in einem ersten Schritt, beide Rollen mit Blick auf in der Praxis beobachtbare Controlleraufgaben näher zu charakterisieren (Abschnitt 2). Eine neuartige Betrachtung von Controlleraufgaben soll helfen, das Spannungsfeld der beiden Aufgabenbündel aufzulösen (Abschnitt 3). Darauf aufbauend werden Entwicklungspfade für Controlleraufgaben im Unternehmen abgeleitet, die Grundlage begründeter Gestaltungshinweise sein können (Abschnitt 4).

2. Zur Charakterisierung von Controlleraufgaben

2.1. Vielschichtigkeit von Controlleraufgaben

Controlling ist in der Literatur heterogen definiert⁷ und wird im Folgenden als spezifische Funktion zur Sicherstellung einer rationalen Unternehmensführung interpretiert.⁸

¹ Vgl. zu Veränderungsbedarfen z.B. Eschenbach/Niedermayr (1995), S.715ff.; Horváth (1998), S. 75ff.; Steinle (1996), S.411ff; Weber (1999), S.373ff.

² Vgl. dazu z.B. Herzog (1999), S.291f, Richter (1987), S.60; Zenz (1999), S.7.

³ Vgl.u.a. Deyhle (1975), S.74; Gaydoul (1980), S.19f.; Strobel (1978), S. 422; Schneider (1994); S.149ff.

⁴ Vgl. dazu Weber/Schäffer (2000b), S.119f.

⁵ Vgl. im deutschsprachigen Raum Böhny (1988); Deyhle (1997), S.21; Eschenbach (1997), S.28f; Schröder (1985), S.24f; Weber (1999), S.405f.; Weber/Schäffer (2000b), S.135ff. sowie Schäffer/Weber (1999), S.21ff. Im angelsächsischen Raum: Patmore (1972); Kaplan (1995); Cooper (1996).

⁶ Vgl. dazu auch Gaulhofer (1989), S.144 und Lanter (1995), S.73.

⁷ Vgl. im Überblick z. B. Küpper (1997), S.15f; Horváth (1998), S.124; Weber (1999), S.19ff. und Zenz (1999), S.16ff.

⁸ Vgl. Weber/Schäffer (1999b), S.731ff.

Rationalität wird dabei als Zweckrationalität verstanden,⁹ die an ein internes Modell von Akteuren gebunden und relativ ist.¹⁰ Sie ist das grundsätzlich im wirtschaftlichen Handeln anzustrebende Prinzip.¹¹

Die Sicherung der Rationalität von Führungshandlungen konstituiert sich aus Handlungen zur Erhöhung der Wahrscheinlichkeit, dass die Realisierung der Führungshandlungen den antizipierten Zweck-Mittel-Beziehungen entspricht.¹² Dabei lassen sich unterscheiden: Ex ante die (Willens-)Durchsetzung als Handlung zur Übernahme der antizipierten Zweck-Mittel-Beziehung durch den die Führungshandlung realisierenden Akteur und ex post die Kontrolle als Handlung zur Feststellung und ggf. Reduktion von Abweichungen durch Veränderung der antizipierten Zweck-Mittel-Beziehung oder ihrer Durchsetzung.¹³

Controlling diese Funktion zuzuweisen, lässt Freiraum für die kontextspezifische Ausgestaltung der Controllershship. Entsprechend ist eine Vielschichtigkeit der Aufgaben von Controllern in der Unternehmenspraxis zu konstatieren.¹⁴ Dies bestätigt eine Vielzahl

⁹ Rationalität wird in der ökonomischen Theorie fast durchgängig als Zweckrationalität definiert. Diese bemisst sich an der effektiven Mittelverwendung bei gegebenen Zwecken. Der Zweck ist andererseits in aller Regel wiederum nur ein Mittel zur Erreichung eines übergeordneten Zwecks. Letztlich gibt es für Unternehmen in unserer Gesellschaftsordnung nur einen einzigen Zweck, welcher selbst nicht auch Mittel ist, nämlich der übergeordnete Zweck der Nutzenmaximierung in der Form von Gewinn- oder Wertmaximierung, vgl. Kirchgässner (1991), S.14f. Dieser ist nur bedingt (zweckrational) begründbar und unterliegt somit einer andersgearteten Rationalität, der Wertrationalität. Diese ist gesinnungsorientiert, im Gegensatz zur effektorientierten Zweckrationalität. Vgl. z.B. Acham (1984), S.33ff und Höffe (1984), S.143f.

¹⁰ Vgl. Schäffer (2000b), S.44f. Rationalität wird immer aus einer Gemeinschaft handelnder Akteure heraus konstituiert und ist an ein internes Modell dieser Akteursgemeinschaft gebunden. Somit ist sie ex definitione relativ, absolute Rationalität gibt es nicht. Vgl. Weber/Schäffer (1999b), S.734 und Weber/ Schäffer/Langenbach (1999), S13ff. sowie die dort angegebene Literatur. Ferner March/Simon (1993), S.159: "From a phenomenological viewpoint we can only speak of rationality relative to a frame of reference; and this frame of reference will be determined by the limitations of the rational man's knowledge."

¹¹ Diese Sicht lässt sich auf Max Weber zurückführen und findet sich in der betriebswirtschaftlichen Literatur bereits bei Erich Gutenberg: "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. ‚Unvernünftig handeln‘ heißt überhaupt unzweckmäßig handeln, heißt die Mittel nicht richtig auf den Zweck, dessen Erreichung sie dienen sollen, abgestimmt haben. Welcher Art dieser Zweck sei, der zu realisieren ist, bleibt dabei ohne Belang." Gutenberg (1929), S.30. Vgl. auch ebenda, S.28.

¹² Vgl. Schäffer (2000b), S.48.

¹³ Vgl. Schäffer (2000b), S.49.

¹⁴ Vgl. z.B. Gaulhofer (1989), S. 144; Schildbach (1992) , S. 21f; Hahn (1996), S. 193; Ziener (1985), S. 41f; Amshoff (1994), S.323. Die Aufgabenvielfalt geht mit einer Vielzahl von organisatorischen Lösungen und Instrumenten einher, vgl. Serfling (1992), S.18-19

von empirischen Studien.¹⁵ Jedoch lassen sich in der Vielfalt auch grundlegende Muster erkennen.¹⁶

- Controller sind dort zu beobachten, wo die Koordination durch Pläne dominiert, d.h. Planung als spezifischer Prozess zur Vorwegnahme und Durchsetzung der zu realisierenden Zweck-Mittel-Beziehungen die zentrale Führungsfunktion im Unternehmen darstellt.
- Controller unterstützen Manager durch spezifische Dienstleistungen dabei, die Voraussetzungen für eine rationale Unternehmensführung zu schaffen: Sie entlasten das Management in der Durchsetzung und Kontrolle von Führungshandlungen und unterstützen so die Sicherstellung einer rationalen Unternehmensführung.
- Controller unterstützen Manager, indem sie als Counterpart des Managements dessen Führungshandlungen und deren Antizipation kritisch reflektieren und herausfordern sowie als Berater proaktiv tätig werden: Sie belasten das Management dadurch selektiv und unterstützen so die Sicherstellung einer rationalen Unternehmensführung.

Diese hypothesenartig formulierten, empirisch beobachtbaren Tätigkeitsmuster werden im Folgenden näher erläutert und belegt.

2.2. Planungsorientierung der Controller

Controller sind empirisch in den Unternehmen bzw. Bereichen anzutreffen, deren Leistungserstellung primär durch Pläne koordiniert wird.¹⁷ So wurden entsprechende Stellen in amerikanischen Unternehmen dann eingerichtet, als Komplexität und Dynamik den Übergang von einer personenzentrierten Koordination zu einer Koordination durch Pläne ausgelöst haben.¹⁸ In unternehmergeführten mittelständischen Unternehmen fehlen Controllerstellen zumeist, während in durch Pläne koordinierten Großun-

¹⁵ Vgl. u.a. Reichmann/Kleinschnittger/Kemper (1988); Weber/Kosmider (1991) und Weber/Schäffer (1998); Amshoff (1994); Niedermayr (1994); Stoffel (1995); Weber/Schäffer/Bauer (2000).

¹⁶ Vgl. im Folgenden auch Weber/Schäffer (1999b), S.733.

¹⁷ Vgl. Siegwart et. al. (1990), S. 11; Stoffel (1995), S.154ff. und Weber (1995), S.45ff. In zahlreichen empirischen Studien ist der Zusammenhang zwischen Controllerstellen und Unternehmensgröße nachgewiesen worden. Ein wesentlicher Grund ist der erhöhte Koordinationsbedarf. Vgl. Küpper/Weber/Zünd (1990), S.286.

¹⁸ Vgl. Bramsemann, (1987), S.56f.; Gaydoul, (1980), S.37ff.; Stoffel (1995), S.8.; Weber (1999), S.4f.

ternehmen schon seit langem Controller tätig sind.¹⁹ Auch in der öffentlichen Verwaltung sieht sich das Controlling wesentlichen Restriktionen ausgesetzt. Ansätze erweisen sich nur dann als erfolgreich, wenn die Möglichkeit besteht, formale Regeln (Gesetze, Verordnungen, Ausführungsbestimmungen) außer Kraft zu setzen und an ihrer Stelle zielorientiert zu planen.²⁰

Dies lässt sich damit erklären, dass Planung als formalisierter und mehrere Akteure einbeziehender periodischer Prozess zur Vorwegnahme und Durchsetzung der zu realisierenden Zweck-Mittel-Beziehungen der Funktion einer Sicherstellung der im Rahmen der Planung antizipierten Rationalität durch spezialisierte Akteure unmittelbar zugänglich ist. So wurde auch mit Blick auf den koordinationsorientierten Ansatz des Controlling vorgeschlagen, die Koordinationsaufgabe des Controlling auf Führungssysteme einzugrenzen, in denen das Planungs(system) eine herausgehobene Bedeutung besitzt, in denen also der wesentliche Teil der Koordination des Ausführungssystems durch Pläne erfolgt.²¹

2.3. Entlastung des Managements

Controller unterstützen Manager.²² Sie tragen durch spezifische Dienstleistungen dazu bei, die Voraussetzungen für ein rationales Management zu schaffen, indem ausreichende Kapazität zur Wahrnehmung der Entscheidungsverantwortung zur Verfügung steht.²³ Ein erstes Aufgabenfeld stellt dabei die Entlastung des Managements durch Lieferung führungsrelevanter Informationen (insbesondere Kosten und Erlöse) dar.²⁴ Controller müssen einen Abgleich des Informationsangebots mit der Informationsnach-

¹⁹ Vgl. z.B. Baumgartner (1980), S.38.; Eschenbach/Niedermayr (1995), S.719.; Gaydoul, (1980), S.230ff., betont, dass oft die Geschäftsleitung selbst oder das Rechnungswesen Controllingaufgaben wahrnimmt; Kosmider (1994), S.88ff.; Serfling (1992), S.18.; Weber (1995), S.332ff. und Weber/Schäffer (1999), S.742.

²⁰ Vgl. z.B. Ernst/Galla/Weber (1995), S.933ff.; Eschenbach/Niedermayr (1995), S.715f.; Haiber (1997), S.16ff.; Weber/Tylkowski, (1988), S.44ff; Weber (1996).

²¹ Vgl. Weber (1995), S.45f.; Eschenbach/Niedermayr (1995), S.60; Göpfert (1992), S.2534ff., es wurde gezeigt, dass auch andere Autoren eine entsprechende Abgrenzung implizit vornehmen. Vgl. Schäffer (1996), S.344 und Weber/Schäffer (2000c), S.114.

²² Vielfach wird der Begriff Management-Service bzw. Serviceaufgabe verwendet, vgl. Deyhle (1975), S.74; Küpper/Weber/Zünd (1990), S.282f.; Richter (1987), S.88; Schmidt (1986), S.44; Serfling (1992), S.16f; Horváth (1998), S.144; Küpper (1997), S.19; Weber/Schäffer (1999), S.743.

²³ Vgl. Harbert (1982), S.288 und Schmidt (1995), S.17, die Entlastung als Unterziel bzw. Voraussetzung der Rationalitätssicherungsaufgabe sehen; zur Entlastungswirkung vgl. Herzog (1999), S.119ff; Niedermayr (1994), S.74; Serfling (1992), S.59.

²⁴ Als führungsrelevante Daten 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. Vgl. schon Weber (1985), S.30f., der relevante Leistungsdaten und eine Problem- und Benutzeradäquanz von Informationen fordert.

frage und dem Informationsbedarf des Managements vornehmen und Transparenz – als notwendige Voraussetzung für Rationalität - schaffen. Entsprechend kann man ihre Aufgabe prägnant mit “Übernahme von Transparenzverantwortung” beschreiben.²⁵ Vom traditionellen Rechnungswesen wird die Controllerfunktion durch den expliziten Verwendungsbezug der bereitgestellten Informationen in der Sicherstellung der Rationalität von Führungshandlungen, insbesondere in den Bereichen Planung und Kontrolle, abgegrenzt.

Im Rahmen der Planungsaufgaben entlasten Controller das Management insbesondere durch die Übernahme von Aufgaben der Planungsunterstützung und dem Planungsmanagement.²⁶ Im Rahmen der Planungsunterstützung geht es dem Controller darum, dem Management delegierbare Aufgaben im Willensbildungsprozess abzunehmen. Hierunter fallen die Suche nach und Aufbereitung von entscheidungsrelevanten Informationen, die Generierung von Entscheidungsalternativen, 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. Zudem sind sie nicht in dem Maße wie Manager in Linienbeziehungen und -abhängigkeiten involviert. Dies erleichtert die Abstimmungsfunktion und verringert die Gefahr der Rationalitätsreduzierung der Entscheidungen aufgrund von Opportunismus. Schließlich besitzen Controller erhebliche Erfahrung in Planungsprozessen und können somit das Management entlasten. Die Effizienz dieser Entlastung resultiert neben den Spezialisierungsvorteilen aus einer Differenz des Entgeltniveaus des Managers einerseits und der Controller andererseits.²⁷

Das Planungsmanagement als zweiter Funktionsbereich der Controller in der Planung zerfällt in drei Unteraufgaben: Gestaltung des Planungssystems (insbesondere im Bereich der operativen Planung und der Budgetierung), methodische und instrumentelle Unterstützung der Planer (etwa durch die Erstellung eines Planungshandbuchs) und Unterstützung des Planungsablaufs durch die Übernahme prozessualer Teilaufgaben

²⁵ Vgl. Weber (1999), S.348. Weber unterscheidet weiter eine System-, Berichts- und Kommunikationsverantwortung.

²⁶ Vgl. auch Horváth (1998), S.202f. und 209f., der zunächst inhaltliche Planungsaufgaben der Manager von Planungsmanagementaufgaben der Controller trennt, aber konstatiert, dass im Zuge der Arbeitsteilung Controller zunehmend auch die inhaltliche Planung (z.B. Planentwurf, Planbewertung, Plankorrektur) unterstützen.

²⁷ “Controller sind billiger”. Vgl. Weber (1999), S.316ff. Vgl. auch Hahn (1996), S.188 und S.196, der Planverabschiedung, -vorgabe und -erreichungskontrolle als unabdingbare Aufgaben der Führungskräfte sieht. Führungshilfen (z.B. Controller) unterstützen durch Planungsvorbereitung, insbes. mit Planungsrechnungen.

(etwa Dokumentation und Konsistenzkontrolle der Planung). Auch in diesem Aufgabenfeld besitzen Controller Spezialisierungsvorteile.²⁸

Im Rahmen der Kontrolle entlasten Controller das Management zum einen durch die Gegenüberstellung der relevanten Werte. Basis der Abweichungsermittlung sind zum einen die von den Controllern dokumentierten Sollwerte (z.B. Sollkosten), zum anderen die erfassten Istwerte (z.B. Kostenstellenkosten aus der Kostenrechnung). In dem Maße, wie Controller die entsprechenden Informationssysteme betreiben, liegt es nahe, ihnen auch die Gegenüberstellung der beiden Werte zu übertragen.²⁹ Zum anderen werden Controller im Rahmen der Abweichungsanalyse aktiv. Gründe, Controller mit dieser Aufgabe zu betrauen, liegen in ihrer Unabhängigkeit, in Spezialisierungseffekten (mit zunehmender Erfahrung steigt die Treffsicherheit der intuitiven Einschätzung) und den bereits erwähnten Gehaltsdifferenzen.³⁰

Controller unterstützen somit Manager im Rahmen einer vertikalen Delegationsbeziehung durch die beschriebenen Dienstleistungen in Planung, Kontrolle und Informationsversorgung dabei, die Voraussetzungen für ein rationales Management zu schaffen.³¹ Sie ermöglichen dabei Führungseffizienz durch Spezialisierung, Erfahrungsvorteile und Differenz des Entgeltneiveaus von Managern und Controllern.

2.4. Ergänzung des Managements

Die bislang aufgeführten Funktionen des Controllers schaffen erhebliches Wissen über Führungsinhalte und den geführten Ausführungsbereich. Dieses Wissen zusammen mit der Unabhängigkeit gegenüber dem Linienmanagement lassen es sinnvoll erscheinen, dem Controller – entsprechende Verhaltensfähigkeiten vorausgesetzt³² - neben der Entlastung des Managements im Rahmen einer vertikalen Aufgabendelegation auch die Aufgabe zukommen zu lassen, das Management im Rahmen einer horizontalen und

²⁸ Vgl. Weber (1999), S.331ff. Vgl. auch Aufgabenkatalog des Planungsmanagements bei Horváth (1998), S.203.; Vgl. analog Serviceaufgaben bei Ziener (1985), S.41.

²⁹ Entsprechende Spezialisierungsvorteile werden allerdings mit fortschreitender Entwicklung der Software immer geringer: In interaktiver, benutzerfreundlicher DV-Umgebung moderner Standardsysteme bereitet es dem Management keine Probleme mehr, die entsprechenden Abteilungsdaten selbst abzurufen.

³⁰ Vgl. Weber (1999), S.334ff.

³¹ Strobel (1978), S.422f bezeichnet diese Dienstleistungen zusammenfassend als führungsanalytische, i.S. von planungsrechnerischen und informationsbezogenen Aufgaben. Harbert (1982), S.234f. betont, dass sich Entlastungsaufgaben nicht auf informatorische Leistungen beschränken; die Breite der delegierbaren Aufgaben, z.B. auch Entlastung von Teilen der strategischen Planung kann variieren; vgl. u.a. Niedermayr (1994), S. 72f; Schmidt (1995), S.17f; Schneider (1994), S. 331.

partnerschaftlichen Zusammenarbeit als kritischer Counterpart und Berater selektiv zu belasten. So können sowohl die Folgen von beschränkten Fähigkeiten (mangelndes Können) als auch die Folgen des Opportunismus von Managern (mangelndes Wollen) reduziert werden.³³

Als Counterpart können Controller ihre Manager herausfordern, zum Beispiel indem sie Planansätze kritisch hinterfragen. Dabei sind sie zwar mit dem Problem konfrontiert, nicht über das Fach- und Detailwissen des Managers zu verfügen. Durch die Überprüfung des Entscheidungsprozesses können sie jedoch 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 und kein relevantes Fähigkeitsdefizit vorliegt.

Herausforderung des Managements durch Controller heißt insbesondere auch, durch reflexive Führungselemente ein Gegengewicht zu intuitiven, mit "unternehmerischem Fingerspitzengefühl" getroffenen Entscheidungen und Maßnahmen zu sichern – und umgekehrt.³⁴ Das Verhältnis von Reflexion und Intuition ist sowohl funktional (z.B.: "Für welches Entscheidungsproblem ist welches Lösungsverfahren besser?") als auch bezogen auf Akteure auszugestalten (z.B.: "Wie lässt sich die intuitive Lösungskraft eines Linienmanagers genügend reflexiv begleiten?"). Beide kognitive Verfahren liefern eine positive oder negative Vorteilhaftigkeitseinschätzung bezüglich des zu bildenden Willens, z.B. für eine anstehende Investition. Der Abgleich der Ergebnisse dient der Kontrolle und somit der Sicherstellung der Rationalität des gebildeten Willens. Dabei ist eine Verpflichtung zur ungefragten Beratung und zum Widerspruch zentral bedeutsam.³⁵ Controller müssen auch unangenehme Wahrheiten äußern und ökonomischen Sachverstand nötigenfalls "erbittert" verteidigen.³⁶

³² Als hierzu erforderliche Verhaltensfähigkeiten werden z.B. Überzeugungskraft, kommunikative und konfliktbezogene Fähigkeiten genannt; vgl. z.B. Küpper/Weber/Zünd (1990), S.289.

³³ Vgl. Gaulhofer (1989), S.149; Baumgartner (1980), S.100f warnt vor einer inhaltlichen Überforderung des Controller.

³⁴ Vgl. Weber/Schäffer (1999a).

³⁵ Der Grad der Entscheidungsbeteiligung der Controller reicht bis hin zu Vetorechten und Stimmrechten; vgl. Niedermayr (1994), S. 74f; Zenz (1999), S.20f; Weber/ Schäffer/Bauer (2000), S.30f.

³⁶ Vgl. u.a. Weber/Schäffer (2000b), S.137. Von Dehyle wurde hier das Bild des Hofnarren geprägt. Hofnarren waren am Königshaus die Einzigen, die – gewollt – ungestraft die Schwächen ihrer Herren ansprechen konnten – kleideten sie sie denn in genügend schöne und lustige Verse. Controller haben ebenfalls oftmals unangenehme Wahrheiten zu vermitteln, Schwächen transparent zu machen, ohne den Counterpart damit an den Pranger zu stellen. Auch sie sind letztlich der Gefahr ausgesetzt, den Kopf zu verlieren,

In diesem Zusammenhang wurde von Sandig schon früh auf das produktive Spannungsverhältnis von Treiber und Bremser hingewiesen.³⁷ Witte unterscheidet ganz ähnlich Promotoren und Opponenten im Entscheidungsprozess. Letztere zwingen die Promotoren, "die vorliegende Entscheidung mit Sorgfalt und Umsicht zu bearbeiten, Prognosen rechnerisch zu fundieren und die Unsicherheit der Erwartung zu reduzieren ... Wenn man ... die positive Funktion der Opponenten ernst nimmt, dann ist der innovative Entschluss eben nicht nur ein Ergebnis der vorantreibenden Kraft des Promotorengespans, sondern auch des risikovermeidenden Beitrags des Opponentengespanns".³⁸

Als interner Berater, der das Management nicht nur von gegebenen Aufgaben entlastet, sondern dieses auch proaktiv ergänzt, kommt dem Controller im Rahmen der Kontrolle auch die Funktion zu, eine inhaltliche Abweichungsanalyse vorzunehmen und Vorschläge für Anpassungsmaßnahmen zu unterbreiten.³⁹ Ist z.B. die Einsatzbereitschaft des Stammpersonals aufgrund von episodischen Führungsproblemen zurückgegangen, so zeigt sich als gangbarer Lösungsweg, die gestörte Führungsbeziehung durch entsprechende Motivationsmaßnahmen zu "heilen". Die Übernahme der inhaltlichen Abweichungsanalyse durch Controller und das dabei gewonnene Wissen zeichnet in einem solchen Fall den Weg für eine von ihm wahrgenommene Vorschlagsfunktion vor. Gleiches gilt für die Situation, daß die durch Abweichungen signalisierten Probleme nur durch eine grundlegende Veränderung des Ziel- und Mittelrahmens beseitigt werden können. In Abänderung des Beispiels könnte der Controller etwa eine auf Dauer gestörte Führungsbeziehung festgestellt haben. Der Lösungsvorschlag lautet dann z.B., die Führungsposition anders zu besetzen, besser geeignete Führungssysteme zu entwickeln oder den Hierarchisierungsgrad der Führungsbeziehung in Richtung von Gruppenkonzepten zu verändern. Wieder macht es das in der Ursachenanalyse gewonnene Wissen effizient, Controller in die Vorschlagsverantwortung zu bringen. Hinzu kommt die disziplinarische Unabhängigkeit, die seine Position nachhaltig unterstützt. Der Controller wechselt aus der entlastenden Funktion im Rahmen der

wenn sie es etwas zu toll getrieben haben oder einfach nur einer üblen momentanen Laune "ihres Herren" zum Opfer fallen.

³⁷ Vgl. Sandig (1933), S.349ff.

³⁸ Witte, 1976, S.326; vgl. Gaulhofer (1989), S.148f, nennt den Controller, der Willens- und Fähigkeitsbarrieren der Manager abbaut, Verhaltenspromotor.

³⁹ Küpper/Weber/Zünd (1990), S.285 fordern, dass Controller Manager "rechtzeitig zum Handeln bewegen." Vgl. auch Baumgartner (1980), S.99f: "Signalisationsfunktion des Controlling".

Kontrolle in die ergänzende und selektiv das Management belastende Funktion einer internen Unternehmensberatung.⁴⁰

2.5. Zwischenfazit und kritische Würdigung

Auf der Basis einer Orientierung an Plänen als dominanter Koordinationsmechanismus konnten zwei Aufgabenblöcke unterschieden werden:

- die möglichst effiziente Entlastung des Managements (vertikale Beziehung) in der Durchsetzung und Kontrolle von Führungshandlungen mit dem Ziel, auf der Basis von Spezialisierung und Erfahrungsvorteilen der Controller sowie Entgeltnivaudifferenzen die Führungseffizienz zu erhöhen, und
- die ergänzende Rolle des Controllers, die auf die Erhöhung der Führungseffektivität durch die Herausforderung und Beratung des Managements zielt (horizontale Beziehung).

Controller unterstützen so das Management, indem sie mit ihren Dienstleistungen zur Sicherstellung der Führungsrationalität beitragen und dabei die Effizienz und die Effektivität des Führungshandelns erhöhen. Pointiert formuliert: Controller helfen Managern, ihre Führungsaufgabe rational zu vollziehen.

Bei der Übertragung dieser Gedanken in die Controllerpraxis ergeben sich allerdings Probleme. Zum einen werden sich die identifizierten Aufgabentypen nicht in jedem Fall klar voneinander abgrenzen lassen, was den Erkenntniswert der Klassifizierung schmälern kann.⁴¹ Zum anderen sind die Aufgaben der Controller zwar auf die Sicherstellung der Rationalität in der Unternehmensführung konzentriert, jedoch in praxi nicht auf diese beschränkt.⁴² Hierfür lassen sich in erster Linie Quanteneffekte verantwortlich machen. Im Rahmen eines Organisationsprozesses werden Akteure für bestimmte Aufgaben gesucht; umgekehrt sind gefundene Akteure mit genügend Aufgaben auszulasten. Reichen dafür die Kernaufgaben von Controllern nicht aus, werden andere arrondiert.⁴³ Zentrales Kriterium dabei sind die Fähigkeiten der Akteure und ihre Eignung für weitere Aufgaben. Erfahrung, Spezialisierung (Rechnungswesen, Führungs-

⁴⁰ Vgl. den innovativ-antizipativen Controller bei Welge (1988), S.17ff; vgl. auch Niedermayr (1994), S.58f. Die Funktion des Beraters und Innovators geht mit einem breiten Aufgabenspektrum einher. Vgl. die Vorteile interner ggb. externen Beratern bei Herzog (1999), S.284ff.

⁴¹ Z.B. aufgrund der Kontextabhängigkeit der Delegierbarkeit von Aufgaben; vgl. Harbert (1982), S.235.

⁴² Vgl. Strobel (1978), S.423, der weitere Controlleraufgaben mit einem Funktionsverbund (z.B. internes zum externen Rechnungswesen) begründet.

systeme) und Unabhängigkeit der Controller können auch anderweitig genutzt werden.⁴⁴ In Summe charakterisieren die genannten Aufgabenbündel aber das, was Controller in praxi tun, dennoch hinreichend gut.

Allein: eine Auflösung des Spannungsfelds zwischen dem Controller als unterstützender Dienstleister, dessen Ziel in der Entlastung des Managements besteht (vertikale Beziehung), und dem Controller als kritischer Counterpart und Berater des Managements, dessen Ziel die Ergänzung und selektive Belastung des Managements ist (horizontale Beziehung), gelingt nicht. Unterschiedliche Rollenerwartungen und Fähigkeitsanforderungen lassen beide Aufgabenbündel nur schwer kompatibel erscheinen. Bei der Frage, wie sich der Controller positionieren und welche Entwicklungspfade er für seinen Bereich anstreben sollte, kommt ihm keine Unterstützung zu.⁴⁵ Die in der Controlling-Literatur häufiger normativ postulierte Zunahme von Aufgabenbreite und Einflussmöglichkeit der Controller vernachlässigt die Heterogenität sowie das Zusammenspiel unterschiedlicher Aufgabentypen⁴⁶ und ist nicht empirisch belegt.⁴⁷ Zur Beantwortung dieser Frage wollen wir im Folgenden einen Ansatz aufnehmen, der die knappe Aufmerksamkeit des Managements in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt. Dies erscheint naheliegend, ist es doch Aufgabe von Controllern, das Management zu unterstützen.

⁴³ Vgl. Harbert (1982), S.278ff., der Restaufgaben (z.B. Organisationsaufgaben) identifiziert, die auch aus Entlastungsgründen Controllern zugeordnet werden.

⁴⁴ Vgl. Harbert (1982), S.280. Zusatzaufgaben werden jedoch aus Eigeninteressen der Controller, wie z.B. Prestige, umfangreicheres Personal herangezogen.

⁴⁵ Vor dem Hintergrund von Akzeptanzproblemen und dem Trend zur "Verschlankung" von Gemeinkostenbereichen mag es angeraten sein, dass auch Controller das eigene Nutzenversprechen im Unternehmen definieren. Weber (1998), S.370ff. schlägt vor diesem Hintergrund eine Übertragung strategischer Planungsaspekte auf den Controllerbereich vor.

⁴⁶ Vgl. das grundlegende Entwicklungsstufenkonzept von Zünd (1978), S.3 und – ganz ähnlich – Welge (1988), S.13ff.; daneben auch Strobel (1978), S.424ff. Bei diesen Ansätzen wird meist nur die Umweltdynamik als Kontextfaktor unterstellt. Ausnahme: Baumgartner (1980), S.107ff. Der Verbleib der Routineaufgaben wird nicht thematisiert; vgl. dazu z.B. Schröder (1985), S.24f: "Zwar müssen bestimmte Routinefunktionen durch den Controller mit erledigt werden,..."

⁴⁷ Erste empirische, zeitpunktbezogene Hinweise für einen Effizienzpfad liefert Niedermayr (1994), S.344ff; doch sie konstatiert: "Möchte man aus übergeordneter Perspektive eine generelle Entwicklungsrichtung von Controllingssystemen identifizieren, müsste man eine Längsschnittuntersuchung durchführen." Eine erste Längsschnittanalyse kann die Relevanz und feste zeitliche Verankerung der postulierten Entwicklungsstufen nicht nachweisen; vgl. Vahs (1989), S.353f.

3. An der Aufmerksamkeit des Managements orientierte Betrachtung der Controlleraufgaben

3.1. Diagnostische und interaktive Steuerungsaufgaben

Folgt man dem Konzept von Simons⁴⁸, sollte sich die Gestaltung der Unternehmenssteuerung am "Return on Management" als Maximierungskriterium orientieren.⁴⁹ Nach Simons ist die Aufmerksamkeit⁵⁰ des Managements die knappe Ressource, deren Einsatz optimiert werden muss. "Like its cousins, return on equity and return on assets, ROM measures the payback from the investment of a scarce resource – in this case, a manager's time and attention. It indicates how well managers have chosen among alternative courses of action to deploy that resource optimally."⁵¹ Ähnliche Überlegungen finden sich noch in einer Reihe weiterer Arbeiten.⁵²

Wendet man den Gedanken des Return on Management generell auf Managementaufgaben an, ergibt sich nach Simons eine differenzierte Betrachtung von diagnostischen und interaktiven Steuerungsaufgaben des Managements:

- *Diagnostische Managementaufgaben* geben der Unternehmung Sicherheit, ohne dass die ständige Aufmerksamkeit des Managements erforderlich ist. Wie ein Thermostat regulieren sich nachgeordnete Hierarchieebenen über negative Rückkopplungsschleifen weitgehend selbst und erfordern im laufenden Betrieb keine weitere Aufmerksamkeit. Die Mechanismen periodischer, stochastischer und ausnahmengetriebener Fremdkontrollen stellen sicher, dass die Kapazität des Ma-

⁴⁸ Vgl. Simons (1995) und derselbe (1999).

⁴⁹ Vgl. Simons (1995), S.17f.

⁵⁰ Bezüglich der Definition von Aufmerksamkeit tut sich die Literatur schwer. Zwar ist der Begriff unmittelbarer Bestandteil unserer Lebenswelt und daher intuitiv plausibel und eingängig (in diesem Sinne z.B. William James: "Everyone knows what attention is", James (1890), S.403), andererseits werden unterschiedliche Bedeutungen des Begriffs unterschieden und diskutiert, vgl. z.B. Posner (1974). Die im hier diskutierten Zusammenhang relevante Bedeutung beinhaltet den Grad bewußter Anstrengung, den ein Akteur aufbringt, um Reize zu entdecken und zu verarbeiten. Damit lässt sich Aufmerksamkeit als "Brücke vorstellen, über die einige Bestandteile der äußeren Welt – die ausgewählten Aspekte, auf die die Aufmerksamkeit konzentriert ist – in die subjektive Welt des Bewusstseins gebracht werden." Zimbardo (1995), S.226.

⁵¹ Simons (1995), S.72. Vgl. auch Schäffer (2000). Simons' Kennzahl kann aufgrund von Operationalisierungsproblemen allerdings nur durch intuitive Einschätzung der Manager ermittelt werden und als Steuerungsgröße Richtungen, aber keinen "konkreten Landepunkt" aufzeigen. Vgl. auch Simons/Dávila (1998).

⁵² Vgl. Ocasio (1997), Franck (1998), und Schäffer (2000).

agements nur in vertretbarem Umfang in Anspruch genommen wird. Führungsleitlinie ist ein Management by Exception.⁵³

- *Interaktive Managementaufgaben* stehen im Zentrum der organisationalen Aufmerksamkeit und sollten ständig im Bewusstsein des Managements sein. Sie treiben die Unternehmung und generieren Spannung. So wird die Aufmerksamkeit des Managements auf den Teil der Managementaufgabe fokussiert, der in besonderem Maße mit strategischer Unsicherheit behaftet ist.⁵⁴

Die stabilisierende bzw. expansive Funktion von Managementaufgaben spiegelt sich auch im jeweils zugrunde liegenden Lerntyp wieder.⁵⁵

- *“Single-loop learning”* liegt dem diagnostischen Aufgabentyp zugrunde. Dieser Lerntyp stellt sich als Prozess des Fehlerentdeckens und ihrer Korrektur dar, der sich auch als kontinuierliche Anpassung an die gegebene Rationalität und der Verbesserung dieser Anpassungsleistung auffassen lässt – der Maßstab für diesen Lernprozess ist demnach Effizienz: Es geht letztlich um die Beantwortung der Frage, wie schnell und effizient sich vorliegende Fehler beseitigen lassen.⁵⁶
- Dagegen wird mit interaktiven Aufgaben zusätzlich das *“Double-loop learning”* angestrebt. Es wird von Argyris/Schön wie folgt definiert: *“We will give the name double-loop learning to those sorts of organizational inquiry which resolve incompatible organizational norms by setting new priorities and weightings of norms themselves together with associated strategies and assumptions ...”*⁵⁷

⁵³ Vgl. Simons (1995), S.59ff. Die zur Zeit vielbeachtete Balanced Scorecard kann zum Beispiel als instrumentelle Basis für diagnostische Managementaufgaben genutzt werden. Vgl. Simons (1995), S.68f. und Weber/Schäffer (2000a), S.13ff., anders: Kaplan/Norton (1997), S.156f.

⁵⁴ Vgl. Simons (1995), S.91ff. In diesem Sinne sind auch die Ausführungen von Goold/Quinn (1990), S.49 zu verstehen: *“A good control system should distinguish a few key, consistent objectives, thereby giving managers a sense of priorities.”*

Die Fokussierung der Aufmerksamkeit des Managements als Postulat ist nicht neu, als beispielhafte Illustration möge das folgende Zitat von Senge dienen: *“In a well-designed organization, the only issues that should reach a senior manager’s attention should be complex, dilemma-like, divergent’ issues. These are the issues that require the thought and experience of the most senior people, in addition to the input of less experienced people. If top managers are handling twenty problems in a workday, either they are spending too much time on ,convergent‘ problems that should be dealt with more locally in the organization, or they are giving insufficient time to complex problems. Either way, it is a sign that management work is being handled poorly.”* Senge (1990), S.304.

⁵⁵ Vgl. dazu auch Simons (1995), S.105 und Ackoff (1971).

⁵⁶ Vgl. Argyris/Schön (1978), S.18ff.

⁵⁷ Argyris/Schön (1978), S.18ff.

Das Zusammenspiel von diagnostischen und interaktiven Managementaufgaben wird von Simons als kreatives Spannungsverhältnis von stabilisierenden und expansiven Kräften beschrieben. Unternehmen sollten beide Fähigkeiten kultivieren: Single- und Double-Loop Learning, Stabilität mit möglichst geringer Beanspruchung der Aufmerksamkeit des Managements und auf Engpässe fokussiertes Lernen als expansives Element.⁵⁸

3.2. Diagnostische und interaktive Controlleraufgaben

Simons zeigt die Implikationen seines Ansatzes für Stabsabteilungen auf. Er unterscheidet deren Aufgaben bei diagnostischen und bei interaktiven Steuerungsaufgaben des Managements:

- Danach kommt Stabsabteilungen bei diagnostischen Aufgaben die Aufgabe zu, die Arbeitslast von den Schultern des Managements zu nehmen „.. and thereby free scarce management attention“⁵⁹. Zu diesem Zweck übernehmen sie die Rolle von „gatekeepers, maintainers, and system experts“.⁶⁰
- Im Rahmen von interaktiven Managementaufgaben charakterisiert Simons die unterstützende Stabstätigkeit wie folgt: „Staff groups are used primarily as facilitators in the interactive process. They assist in the gathering, collating and distribution of data and facilitate the meeting in which business managers debate and discuss action plans. The objective is to keep the interactive simple and accessible to operating managers to ensure that it is used by managers throughout the organization.“⁶¹

Stabsabteilungen kommt so in beiden Fällen die Aufgabe zu, das Management möglichst weitgehend von delegierbaren Tätigkeiten zu entlasten. Bei diagnostischen Aufgaben ist es das Ziel, die Aufmerksamkeit des Managements von der zugrunde liegenden Aufgabe freizuhalten, bei interaktiven Aufgaben soll das Management möglichst gute Arbeitsbedingungen vorfinden. Überträgt man diesen Ansatz auf Controller, wird deutlich, dass die Unterstützung des Managements bei Simons unabhängig von der zugrundeliegenden Managementaufgabe weitgehend der als „Entlastung des Managements“ charakterisierten Controllertätigkeit entspricht. Ein wichtiger Teil der Controlleraufgaben in praxi – die oben als Ergänzung sowie selektive Belastung des Managements charakterisierten Tätigkeiten – werden von seinem Ansatz nicht berücksichtigt.

⁵⁸ Vgl. Simons (1995), S.158f. Vgl. ganz ähnlich auch Bach et al. (1998).

⁵⁹ Simons (1995), S.121.

⁶⁰ Simons (1995), S.121.

Wendet man die Simons'sche Differenzierung für die Steuerungsaufgaben des Managements jedoch unmittelbar auf Controlleraufgaben an, empfiehlt sich eine differenzierte Betrachtung von diagnostischen und interaktiven Aufgaben des Controllers: Durch die Erledigung diagnostischer Aufgaben geben Controller dem Management Sicherheit, ohne dass dessen ständige Aufmerksamkeit bezüglich der Controllertätigkeit erforderlich bzw. gewünscht ist. Als Aufgaben sind im Einzelnen die unter der Überschrift "Entlastung des Managements" genannten Aufgaben zu nennen bzw. auch die im Controllerleitbild der IGC als "begleitender betriebswirtschaftlicher Service" charakterisierten Aufgaben:

- "Controller sorgen für Ergebnis-, Finanz-, Prozess- und Strategietransparenz und tragen damit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.
- Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend zukunftsorientiertes Berichtswesen.
- Controller moderieren den Controlling-Prozess so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.
- Controller sichern die dazu erforderliche Daten- und Informationsversorgung.
- Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.⁶²

Ziel der diagnostischen Controlleraufgaben ist es, die Effizienz der Führung zu erhöhen und die notwendige Voraussetzung für ein rationales Management zu schaffen. Die zugrunde liegenden Managementprozesse sind vergleichsweise beherrscht, so dass Controller ihre Aufgaben ohne häufige Managementinteraktion abarbeiten. Veränderungen werden in kleinen Schritten vorgenommen, präzises und zahlengestütztes Arbeiten geht vor Kreativität.

Mit interaktiven Controlling-Aufgaben zielen Controller hingegen darauf ab, Sichtbarkeit und damit die Aufmerksamkeit des Managements an den Stellen zu gewinnen, wo dies für die Sicherstellung der Rationalität im Unternehmen erforderlich scheint.⁶³ Controller

⁶¹ Simons (1995), S.121.

⁶² IGC (1997), S.182. Zur Kritik und zur Nennung möglicher impliziter Prämissen des Leitbilds vgl. Herzog (1999), S.282f.

⁶³ Diese Rollen nehmen Controller nicht nur im Rahmen der Entscheidungsfindung wahr, sondern im Einzelfall auch bei delegierten Aufgaben: Eigentlich diagnostische Aufgaben können bei Auftreten einer strategischen Unsicherheit interaktiv bearbeitet werden. Bspw. kann eine völlige Neugestaltung der Preiskalkulation dazu führen, dass diese an Controller delegierte Aufgabe in enger Abstimmung mit dem Management und sichtbar erledigt wird. Umgekehrt können strategische Entscheidungen, die mit hoher Unsicherheit behaftet sind und interaktiv vorbereitet werden, durch Ausreifung der strategischen Planungen später geräuschlos delegiert werden; vgl. Harbert (1982), S.235, der keine Allgemeingültigkeit entlastender Aufgabenzuordnung sieht.

betätigen sich hier als Berater und Counterpart ("contre rôle") des Managements mit dem Ziel, die Effektivität der Führung zu erhöhen. Unmittelbare und häufige Kommunikation ("face-to-face"-Meetings), kritisches Hinterfragen von grundlegenden Prämissen, Setzung von Standards und eine ausgeprägte Konfliktbereitschaft kennzeichnen die Aufgabenausführung.⁶⁴

Da die Aufmerksamkeit des Managements ein knappes Gut ist, kann dies nur selektiv in Bereichen erfolgen, die einen wichtigen Rationalitätsengpass darstellen und die Aufmerksamkeit des Managements haben (oder haben sollten!). So führt auch Herzog mit Bezug auf die Funktion des Controllers als Sparringspartner aus: "Im ‚laufenden Betrieb‘ eines Sparringspartners bearbeitet dieser dann zumindest teilweise die gleichen Aufgaben wie ‚seine‘ Führungskraft, so dass eine gewisse Duplizierung der Aufgabenbearbeitung die Folge ist. Insofern sollte die Sparringspartnerrolle auf Bereiche beschränkt bleiben, in denen das Verbesserungs- bzw. Fehlerpotenzial hoch ist. Dies dürfte dort der Fall sein, wo die Gefahr begrenzter Rationalität oder Opportunismus hoch ist und die Entscheidungen für den Unternehmenserfolg bedeutend sind."⁶⁵

Das Zusammenspiel von diagnostischen und interaktiven Controlleraufgaben kann nach Simons als kreatives Spannungsverhältnis von stabilisierenden und expansiven Kräften beschrieben werden. Controllerbereiche sollten idealerweise beide Fähigkeiten kultivieren: Transparenz und Stabilität von Prozessen und Systemen mit möglichst geringer Beanspruchung der Aufmerksamkeit des Managements und auf strategische Unsicherheiten fokussiertes Lernen von Controllern und Managern als expansives Element.⁶⁶ Beide Bausteine bedingen einander: erst eine konsequente Ökonomisierung der Aufmerksamkeit des Managements durch entlastende Tätigkeiten erlaubt es, der Berater- und Counterpartfunktion die erforderliche Kapazität zukommen zu lassen. Durch die Kombination aus beiden Strategien kann es gelingen, den Unterstützungserfolg zu maximieren. Im Folgenden sei dieses Spannungsverhältnis in einer dynamischen Perspektive näher betrachtet.

⁶⁴ Dies zieht andere Fähigkeitsanforderungen an Controller nach sich. Kriterienübersicht interaktiver Aufgaben vgl. Simons/Dávila (1998), S.74.

⁶⁵ Herzog (1999), S.234 (Herzog verwendet dabei den Rationalitätsbegriff im Sinne der Informationsökonomie. Der diesem Papier zugrunde gelegte Rationalitätsbegriff schließt dagegen kognitive Begrenzungen und Opportunismus ein). Vgl. zur Aufgabenfokussierung auch Schröder (1985), S.24f, der vor einem Verzetteln warnt, und Baumgartner (1980), S.99ff, der schon aufgrund der begrenzten Controllerfähigkeiten eine Konzentration auf das Wesentliche fordert.

⁶⁶ Vgl. Simons (1995), S.158f. Vgl. auch Bach et al. (1998).

4. Zur Entwicklung von Controlleraufgaben

Gegen die in der Literatur dominierenden allgemeingültigen und normativen Aussagen zur Aufgabenzuordnung auf Controller wendet sich Herzog und schlägt eine kontextspezifische Differenzierung der Aussagen vor.⁶⁷ "Ein denkbare Ziel für künftige Forschung wäre auch, für verschiedene Ausgangssituationen von Controllern (z.B. im wesentlichen Buchhaltungstätigkeit oder weitgehende Mitbestimmungsrechte in der Unternehmensführung), Aufgabensituationen (z.B. hinsichtlich des Systemgestaltungsbedarfs) und den Kunden des Controllers (Eignung, bestehendes Vertrauensklima, etc.) mögliche Entwicklungspfade begründet zu empfehlen."⁶⁸ Auf Basis der getroffenen Unterscheidung von Aufgabentypen soll im Folgenden der von Herzog vorgeschlagene Weg gegangen werden.

Zur Charakterisierung der Ausgangssituationen kann die folgende Matrix dienen. Dabei sind sowohl für diagnostische als auch interaktive Controlleraufgaben jeweils die Ausprägungen "wahrgenommen" oder "nicht wahrgenommen" denkbar.⁶⁹ In der Kombination der Merkmalsausprägungen ergeben sich vier, die Ausgangssituation charakterisierende Felder. Diese seien im Folgenden beschrieben und spezifische Normpfade abgeleitet.

⁶⁷ Vgl. Herzog (1999), S.289f.

⁶⁸ Herzog (1999), S.290.

⁶⁹ Die weitergehende Operationalisierung dieser Termini sehen wir als wichtige Aufgabe der weiteren Forschung.

Interaktive Controlleraufgaben		
Wahrge- nommen?	Ja	Nein
Ja	1 „Umfassendes Controlling sicherstellen“	4 „Ergänzungs- funktion realisieren“
Nein	3 „Entlastungs- funktion sicherstellen“	2 „Entlastungs- funktion realisieren“

Abbildung 2: Matrix der Entwicklungspfade für Controlleraufgaben

4.1. Situation 1: „Umfassendes Controlling sicherstellen“

Idealtypisch und als Ziel eines Managements der Controlleraktivitäten postuliert ist die in Feld 1 skizzierte Situation. Entlastung in Planung, Kontrolle und Informationsversorgung durch Controller hilft dem Management in der Realisierung einer rationalen Unternehmensführung bei möglichst geringer Beanspruchung der organisationalen Aufmerksamkeit. Der Controller als kritischer Counterpart und Berater unterstützt zudem ein auf Engpässe fokussiertes Lernen des Managements als expansives Element. Beide Aufgabenbündel sind voll entwickelt und wirken komplementär; Controller helfen so dem Management, seine knappe Aufmerksamkeit optimal einzusetzen. Aus der Sicht eines Managements der Controlleraufgaben sind zunächst keine weiteren Schritte einer proaktiven Entwicklung der Controllerarbeit erforderlich. Allerdings ist zum einen Sorge zu tragen, dass das Bewusstsein für die Prämissen der momentanen Ausgestaltung (Engpässe!) wachgehalten wird und sichergestellt ist, dass eine notwendige Änderung des Aufgabenbündels nicht „verschlafen“ wird. Zum anderen gilt es, die Effizienz der Unterstützung ständig zu verbessern, um so mehr Freiräume für selektiv managementbelastende Dienstleistungen zu haben.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die aktuelle technologische Entwicklung („Business Intelligence“) hinzuweisen, die viele managemententlastende Controlleraufgaben ganz oder weitgehend automatisierbar erscheinen lässt.⁷⁰ So stellt zum Beispiel die Gegenüberstellung von Ist- und Sollwerten und eine primär rechentechnisch verstandene Abweichungsanalyse in dem Maße keinen Spezialisierungsvorteil

⁷⁰ Vgl. z.B. Weber/Grothe/Schäffer (1999).

von Controllern dar, wie moderne Standardsysteme in interaktiver, benutzerfreundlicher DV-Umgebung es dem Management ermöglichen, die entsprechenden Daten selbst abzurufen.

4.2. Situation 2: "Entlastungsfunktion realisieren"

Die in Feld 2 charakterisierte Situation ist dadurch gekennzeichnet, dass Controller das Management weder durch diagnostische noch durch interaktive Aufgaben hinreichend unterstützen. Bei Vorliegen dieses Situationstyps sollten erforderlichenfalls zunächst grundlegende Controllingssysteme und -prozesse aufgebaut bzw. verbessert sowie eine hinreichende Transparenz realisiert werden.⁷¹ So empfiehlt Weber für die Einführung des Controlling im Mittelstand und in Bürokratien zunächst die Gestaltung und Implementierung von Systemen der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung, insbesondere den Aufbau einer Kostenrechnung.⁷² Strobel schlägt zunächst den schrittweisen Aufbau des Kosten- und Budgetcontrollings vor⁷³, und eine ganze Reihe von Autoren sieht das Rechnungswesen als Ausgangspunkt beim Aufbau eines Controlling im Unternehmen.⁷⁴ Diese grundlegenden Systeme bilden die Basis für die Wahrnehmung der diagnostischen Controlleraufgaben in Planung, Kontrolle und Informationsversorgung. Die Entlastung, die das Management durch eine auf dieser Basis realisierte diagnostische Controllerunterstützung erfährt, sowie der Know-how-Aufbau im Controllingbereich bezüglich Führungsprozessen und -systemen sowie monetärer Bewertung bilden die Basis für weitergehende interaktive Aufgaben der Controller.

4.3. Situation 3: "Entlastungsfunktion sicherstellen"

Die in Feld 3 charakterisierte Situation entspricht einer gut funktionierenden Ergänzung des Managements durch einen kritischen Counterpart und eine engpassorientierte Beratung bei gleichzeitig nicht wahrgenommener diagnostischer Unterstützung. Die Gefahr, in eine solche Situation zu kommen, besteht u.a. auch dann, wenn Stabsabteilungen aus Eigeninteresse zu stark auf Projekt- und Beratungsarbeit abzielen und die Basisarbeit dabei vernachlässigen. Bei einer zu starken Ausrichtung der Controllerdienstleistung auf "spannende Projekte" gilt es daher, die Aufmerksamkeit der Controller

⁷¹ Vgl. Eschenbach (1997), S.24f., der in der Informationsversorgung die Grundlage der Innovationsfunktion des Controllers sieht.

⁷² Vgl. Weber (1995), S.332ff; Eschenbach/Niedermayr (1995), S.527.

⁷³ Vgl. Strobel (1978), S.424ff.

⁷⁴ Vgl. z.B. Eschenbach/Niedermayr (1995), S.664f.; Harbert (1982), S.250; Zünd (1978), S.3.

zumindest zeitweise auf die Sicherstellung einer ausreichenden Entlastung umzulenken.

Fehlende Akzeptanz der Controllerleistung beim Management wird in der Regel sicherstellen, dass diese Re-Allokation der Controllerkapazität auch erfolgt. Controller haben dann gewissermaßen das Recht auf selektiv managementbelastende Unterstützung verloren. Diagnostische Aufgaben der Controller müssen die Voraussetzungen für ein rationales Management schaffen, dann erst kann der Controller darüber hinausgehende Schwerpunkte seiner Arbeit setzen. Aber auch bei fehlender Sanktionierung durch das Management muss sich der Controllerdienst die Frage stellen, welche Bedeutung der Leistungsverbund von diagnostischen und interaktiven Aufgaben für ihn besitzt. Spielt er keine wesentliche Rolle, können sich ambitionierte Controller zu einem internen Berater entwickeln, der sich in wenig von anderen Consultants unterscheiden wird. Wenn die Kompetenz der Controller aber zu einem großen Teil auf ihrer managemententlastenden Tätigkeit im Rechnungswesen sowie den Planungs- und Kontrollsystemen der Unternehmung und dem dort generierten Wissen über die Führung und den zu führenden Bereich beruht,⁷⁵ sollten sie das "Abtrennen der Nabelschnur" tunlichst vermeiden und die Basis für ihre Kernkompetenz im nötigen Umfang pflegen.

4.4. Situation 4: "Ergänzungsfunktion realisieren"

Die in Feld 4 charakterisierte Situation entspricht der Situation einer gut funktionierenden diagnostischen Arbeit der Controller bei nicht wahrgenommener interaktiver Unterstützung. Durch die Beschränkung auf die Entlastung des Managements in Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsaufgaben besteht die Gefahr, dass Controller auf Dauer die Aufmerksamkeit des Managements verlieren und ihnen "der Schwung ausgeht". Der Controller macht dann zwar alles richtig, aber in über die Zeit zunehmendem Maße vielleicht nicht die richtigen Dinge. Dies entspricht der Situation vieler Controller in praxi. Angesichts aktueller Herausforderungen⁷⁶ haben diese zunehmend und vielfach das Problem, die Aufmerksamkeit des Managements zu verlieren.⁷⁷ Controller müssen daher neben ihrer diagnostischen Unterstützung des Managements zunehmend auch engpassbezogen tätig werden. Herzog schlägt vor, dass über die ständigen Controllerausgaben hinaus eine gewisse Controllerkapazität vorgehalten und flexibel dort eingesetzt wird, "wo auf den Wissenspool der Controller in besonders starkem und

⁷⁵ Vgl. auch Herzog (1999), S.79; Küpper (1997), S.447; Ebert/Koinecke/Peemöller (1985), S.33.

⁷⁶ Vgl. z.B. Weber/Schäffer (2000a), S.132ff.

⁷⁷ Vgl. z.B. die aufgeführten Akzeptanzprobleme der Controller bei Lanter (1987), S.72.

synergiewirksamem Maße zugegriffen werden kann. Die Suche nach geeigneten Synergiepotentialen kann in einer entsprechenden Unternehmenskultur sogar dem Controller selbst überlassen werden, der dann seine Arbeit flexibel dort einsetzt, wo er aufgrund seiner bestehenden Vorkenntnisse die höchsten Synergien und damit seinen maximalen Wertschöpfungsbeitrag vermutet. Diese Sicht führt unmittelbar zur Beratungstätigkeit des Controllers.“⁷⁸

Für diese Aufgaben sind Controller aber nur in dem Maße geeignet, wie sie freie Kapazität haben, fachliche und verhaltensbezogene Fähigkeiten dafür ausreichen und ihre Kosten nicht zu hoch sind.⁷⁹ Controllern, deren Fähigkeiten in Ist und Potential nicht ausreichen, ist der Weg zur Beratungstätigkeit somit versperrt. Sie sollten sich denn auch – allen normativen Ratschlägen zum Trotz – auf diagnostische Aufgaben beschränken. Verfügen Controller aber über ausreichende Fähigkeiten, gilt es, die benötigten Freiräume zu schaffen. Freie Kapazität können Controller dadurch gewinnen, dass die Komplexität vorhandener diagnostischer Instrumente wie die Budgetierung oder die Kostenrechnung reduziert (“schlanke Budgetierung bzw. Kostenrechnung”) und die so freiwerdende Kapazität für interaktive Aufgaben eingesetzt wird. Weitergehend können vorhandene diagnostische Dienstleistungen (gemeinsam mit dem Management) grundsätzlich auf ihre Relevanz überprüft und ggf. nicht mehr angeboten werden. Aktuelle Entwicklungen, die unter Schlagwörtern wie “Self-Controlling”, “Lean Controlling” und “Business Intelligence” diskutiert werden,⁸⁰ wandeln sich dann von einer Bedrohung zur Chance, die dringend benötigten Freiräume für interaktive Aufgaben auch realisieren zu können.

5. Fazit und Ausblick

Die Ergebnisse des Papiers lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Controller unterstützen das Management, indem sie durch ihre Dienstleistungen zur Sicherstellung der Führungsrationalität beitragen und dabei die Effizienz und die Effektivität des Führungshandelns erhöhen. Dabei lassen sich zwei Aufgabenbündel unterscheiden: Zum einen die möglichst effiziente Entlastung des Managements in der Durchsetzung und Kontrolle von Führungshandlungen mit dem Ziel, auf der Basis von Spezialisierung, Erfahrungsvorteilen und Entgeltnivaudifferenzen die Führungseffizienz zu erhöhen; zum anderen die primär auf Effektivität ausgerichtete Rolle des Controllers als Ergänzung des Managements, die auf die Erhöhung der

⁷⁸ Herzog (1999), S.167.

⁷⁹ Vgl. auch Herzog (1999), S.108.

⁸⁰ Vgl. z.B. Herzog (1999), S.309ff.; Weber/Grothe/Schäffer (1999), S.18.

Führungseffektivität durch die Herausforderung und Beratung des Managements zielt.

2. Durch den Rekurs auf den Ansatz von Simons gelingt die Ableitung von ökonomisch fundierten Aussagen zur Verbindung der beiden Aufgabenbündel. Der kritische Engpass, dessen Allokation es nach Simons zu optimieren gilt, ist die Aufmerksamkeit des Managements. Das Ziel kann durch den kombinierten Einsatz von diagnostischen und interaktiven Controlleraufgaben erreicht werden: Transparenz sowie Stabilität von Prozessen und Systemen mit möglichst geringer Beanspruchung der Aufmerksamkeit des Managements (diagnostische Controlleraufgaben) und – soweit möglich – auf strategische Unsicherheiten fokussiertes Lernen von Controllern und Managern als expansives Element (interaktive Controlleraufgaben) sollten idealerweise beide realisiert werden.
3. Basis einer auf diesen Überlegungen aufsetzenden Entwicklung von Controlleraufgaben ist die Bestandsaufnahme der vorhandenen Managementunterstützung. Vier Aufgabentypen wurden differenziert: “Umfassendes Controlling sicherstellen”, “Entlastungsfunktion realisieren”, “Entlastungsfunktion sicherstellen” und “Ergänzungsfunktion realisieren”. Davon ausgehend wurden spezifische Normpfade abgeleitet.
4. Auf der so geschaffenen Basis kann an die Stelle normativer Postulate zur Entwicklung von Controlleraufgaben eine theoriegeleitete Analyse treten.

Das vorliegende Papier unterstellt ein etabliertes Bündel von Controllertätigkeiten in plankoordinierten Unternehmen. Angesichts einer zunehmenden Substitution von Plankoordination durch Selbstabstimmung und zahlreichen Forderungen nach einem “Controlling ohne Controller”⁸¹ erscheint diese Prämisse jedoch nicht als selbstverständlich. Hebt man sie auf, ergeben sich kontextspezifische Bündel von diagnostischen und interaktiven Aufgaben *sui generis*. So wird der Controller mit zunehmender Koordination durch Selbstabstimmung zum Gestalter und Sicherer eines adäquaten Managementkontexts.⁸² er stellt u.a. kontextgestaltende Regeln, eine ausgeprägte Controlling-Denkhaltung und ausreichende Qualifikation aller Beteiligten sowie adäquaten Zugang zu Methoden und Daten sicher.⁸³

⁸¹ Vgl. z.B. Eschenbach (1997), S.30f; Deyhle (1991), S.375.

⁸² Vgl. dazu auch Schäffer (1996), S.200f., der entsprechende Aufgabenbündel bei selbst-abstimmenden Gruppen der Instanz zuweist.

⁸³ Vgl. den Controller als Trainer und Normierer bei Herzog (1999); Vgl. auch Horváth (1998), S.836.

Literatur

- Acham, K. (1984): Über einige Rationalitätskonzeptionen in den Sozialwissenschaften, in: Schnädelbach, H. (Hrsg.): Rationalität – Philosophische Beiträge, Frankfurt am Main 1984.
- Ackoff, R. L.: Towards a System of Systems Concept, in: Management Science, Volume 17: Theory, 1971, S.661-671.
- Amshoff, B. (1994): Controlling in deutschen Unternehmungen: Realtypen, Kontext und Effizienz, 2. Auflage, Wiesbaden 1994.
- Argyris, C./Schön, D. A. (1978): A Theory of Action Perspective, New York et al. 1978.
- Bach, S./Brettel, M./Grothe, M./Schäffer, U./Weber, J. (1998): Grundmodell einer dynamischen Theorie ökonomischer Akteure, WHU-Forschungspapier Nr. 56, Valendar 1998.
- Baumgartner, B. (1980): Die Controller-Konzeption – Theoretische Darstellung und praktische Anwendung, Bern et al. 1980.
- Böhny, R. (1988): Der Controller als Unternehmensberater, in: Der Schweizer Treuhänder, 1-2/1988, S.9-11.
- Bramseman R. (1987): Handbuch Controlling, München et al. 1987.
- Cooper, R. (1996): Look Out, Management Accountants, in: Management Accounting, Teil 1, Mai 1996, S.20-26 und Teil 2, June 1996, S.35-41.
- Deyhle, A. (1991): Entwicklungsperspektiven des Controlling, in: Risak J/Deyhle, A. (Hrsg.) Controlling – State of the Art und Entwicklungstendenzen, Rolf Eschenbach zum 60. Geburtstag, Wiesbaden 1991, S.359-385.
- Deyhle, A. (1997): Management- und Controlling-Brevier, 7. Auflage, Wörthsee-Ettersschlag 1997.
- Ebert, G./Koinecke, J./Peemöller, V. H. (1985): Controlling in der Praxis, 5. Auflage, Landsberg am Lech 1993.
- Ernst, E./Galla, A./Weber, J. (1995): Controlling als Mittel des Turnaround öffentlich gebundener Unternehmen. Das Beispiel von Postdienst und Telekom, in: ZfB Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 65. Jahrgang, S.933-954.
- Eschenbach, R. (1997): Controlling als Führungsfunktion – Tendenzen und Kontext, in: Rieder, L./Blazek, A. (Hrsg.): Controllers Zukunft, Zürich 1997, S.15-32.

- Eschenbach, R./Niedermayr, R. (1995): Die Konzeption des Controlling, in: Eschenbach, R. (Hrsg.): Controlling, Stuttgart 1995, S.49-65.
- Frank, G. (1998): Ökonomie der Aufmerksamkeit – ein Entwurf, München 1998.
- Gaulhofer, M. (1989): Controlling und menschliches Verhalten, in: ZfB Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 59. Jahrgang, Heft 2, S.141-154.
- Gaydoul, P. (1980): Controlling in der deutschen Unternehmenspraxis, Darmstadt 1980.
- Goold, M./Quinn, J. J. (1990): The Paradox of Strategic Controls, in: SMJ Strategic Management Journal, Volume 11, 1990, S.43-57.
- Göpfert, I. (1992): Controlling von Forschungs- und Entwicklungsprozessen – Problemstellung und Lösungsansatz, in: Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, 4. Jahrgang, Heft 5/1992, S.254-259.
- Gutenberg, E. (1929): Die Unternehmung als Gegenstand betrieblicher Theorie, Berlin et al. 1929.
- Haiber, T. (1997): Controlling für öffentliche Unternehmen, München 1997.
- Hahn, D. (1996): PuK – Controllingkonzepte, 5. Auflage, Wiesbaden 1996.
- Harbert, L. (1982): Controlling-Begriffe und Controlling-Konzeptionen, Bochum 1982.
- Herzog, A. (1999): Gestaltung von Controllingship – Die Zuordnung von Aufgaben zu Controllern, Wiesbaden 1999.
- Höffe, O. (1984): Sittlichkeit als Rationalität des Handelns, in: Schnädelbach, H. (Hrsg.): Rationalität – Philosophische Beiträge, Frankfurt am Main 1984.
- Horváth, P. (1998): Controlling, 7. Auflage, München 1998.
- IGC (1997): Controller-Leitbild, in: Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, 9. Jahrgang, Heft 3/1997, S.182.
- James, W. (1890): The Principles of Psychology, New York 1890.
- Kaplan, R. S. (1995): New Roles for Management Accountants, in: Journal of Cost Management, Fall 1995, S.6-13.
- Kaplan, R. S.: Balanced Scorecard – Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart 1997.
- Kirchgässner, G. (1991): Homo Oeconomicus: Das ökonomische Modell individuellen Verhaltens und seine Anwendungen in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Tübingen 1991.
- Kosmider A. (1994): Controlling im Mittelstand, 2. Auflage, Stuttgart 1994.

- Küpper, H.-U. (1997): Controlling, 2. Auflage, Stuttgart 1997.
- Küpper, H.-U./Weber, J./Zünd A. (1990): Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling, in: ZfB Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 60. Jahrgang, Heft 3, 1990, S.281-293.
- Lanter, N. (1995): Beziehungsdynamik im Controlling, Bern 1995.
- March, J. G./Simon, H. A. (1993): Organizations, 2. Auflage, Cambridge, Mass., 1993.
- Mintzberg, H. (1975): The Nature of Managerial Work, New York et al. 1975.
- Niedermayr, R. (1994): Entwicklungsstand des Controlling, System, Kontext und Effizienz, Wiesbaden 1994.
- Patmore, C. W. (1972): The Controller as Consultant to his Management – The Fundamentals, in: Lemke, B. C./Edwards, J. D. (Hrsg.): Administrative Control and Executive Action, 2. Auflage, Columbus, Ohio, 1972, S.86-97, zuerst veröffentlicht in: Management Accounting, Volume 44, 2/1962, S.29-38.
- Posner, M. T. (1974): Psychology of Attention, in: Blahemore, C./Gazzaniga, M. S. (Hrsg.): The Handbook of Psychology, New York 1974.
- Reichmann, T./Kleinschnittger, U./Kemper, W. (1988): Empirische Untersuchung zur Funktionsbestimmung und Funktionsabgrenzung des Controlling, in: Reichmann, T. (Hrsg.): Controlling-Praxis, München 1988, S.16-59.
- Richter, H.-J. (1987): Theoretische Grundlagen des Controlling, Frankfurt am Main 1987.
- Sandig, C. (1933): Gewinn und Sicherheit in der Betriebspolitik – Das Treiben und Bremsen im Betriebe, in: ZfB Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 3. Jahrgang, 1933, S.349-360.
- Schäffer, U. (1996): Controlling für selbstabstimmende Gruppen? Wiesbaden 1996.
- Schäffer, U. (2000a): Zeit des Managements – Kern einer Theorie der Unternehmenssteuerung? in: Bloech, J./Götze, U./Mikus, B. (Hrsg.): Management und Zeit, Heidelberg et al. 2000, S.73-93.
- Schäffer, U. (2000b): Kontrolle – Grundzüge einer dynamischen Theorie, Habilitationsschrift, Vallendar 2000.
- Schäffer, U./Weber, J. (1999): Controller können von Consultants lernen, in: Harvard Business Manager, 21. Jahrgang, Heft 1/1999, S.21-28.

- Schildbach, T. (1992): Begriff und Grundprobleme des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Spremann K. et al. (Hrsg.): Controlling, Grundlagen – Informationssysteme – Anwendungen, Wiesbaden 1992, S.21-36.
- Schmidt, A. (1986): Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung – Eine Analyse der Koordinationsfunktion des Controlling unter entscheidungsorientierten Gesichtspunkten, Frankfurt am Main et al. 1986.
- Schmidt, R. (1995): Grundfunktionen des Controlling, Frankfurt am Main et al. 1995.
- Schneider, D. (1994): Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, München et al. 1994.
- Schröder, E.F. (1985): Modernes Unternehmenscontrolling – Handbuch für die Unternehmenspraxis, 2. Auflage, Ludwigshafen 1985.
- Senge, P.M. (1990): The Fifth Discipline: The Art and Practice of the Learning Organization, New York et al. 1990.
- Serfling, K. (1992): Controlling, 2. Auflage, Stuttgart et al. 1992.
- Siegwart et al. (1990): Management Controlling, Basel et al., Stuttgart 1990.
- Simons, R. (1995): Levers of Control – How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston 1995.
- Simons, R. (1999): Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy, Upper Saddle River, New Jersey, 1999.
- Simons, R./Dávila, A. (1998): How High is Your Return on Management? in: HBR Harvard Business Review, January-February 1998, S.71-80.
- Steinle, C./Eggers, B./Lawa D. (1996): Zukunftsorientierung des Controlling und Controlling in der Zukunft, in: Steinle, C./Eggers, B./Lawa D. (Hrsg.): Zukunftsgerichtetes Controlling, 2. Auflage, Wiesbaden 1996, S.409-418.
- Stoffel, K. (1995): Controllingship im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995.
- Strobel, W. (1978): Begriff und System des Controlling, in: WiSt Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 7. Jahrgang, 9/1978, S.421-427.
- Vahs, D. (1989): Controlling-Konzeptionen in deutschen Industrieunternehmen – eine betriebswirtschaftlich-historische Untersuchung, Frankfurt am Main et al. 1989.
- Wall, F. (1999): Planungs- und Kontrollsysteme – Informationstechnische Perspektiven für das Controlling, Grundlagen – Instrumente – Konzepte, Wiesbaden 1999.

- Weber, J. (1985): Kostenrechnung als Controllinginstrument, in: krp Kostenrechnungspraxis – Zeitschrift für Controlling, 29. Jahrgang, Sonderheft 1985, S.23-31.
- Weber, J. (1995): Einführung in das Controlling, 6. Auflage, Stuttgart 1995.
- Weber, J. (1996): Controlling versus New Public Management – Alternative oder sich ergänzende Konzepte der Umgestaltung öffentlicher Institutionen, in: Verwaltung & Management, 1996, S.344-347 und 1997, S.38-43 sowie S.89-95.
- Weber, J. (1999): Einführung in das Controlling, 8. Auflage, Stuttgart 1999.
- Weber, J./Grothe, M./Schäffer, U. (1999): Business Intelligence, Schriftenreihe Advanced Controlling, Band 13, Vallendar 1999.
- Weber, J./Kosmider, A. (1991): Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen, in: Albach, H./Weber, J. (Hrsg.): Controlling, ZfB Zeitschrift für Betriebswirtschaft – Ergänzungsheft 3/1991, 61. Jahrgang, S.17-35
- Weber, J./Schäffer, U. (1998): Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990-1994, in: krp Kostenrechnungspraxis – Zeitschrift für Controlling, 42. Jahrgang, Heft 4/1998, S.227-233.
- Weber, J./Schäffer, U. (1999a): Rationalitätssicherung in der Willensbildung durch die Nutzung des fruchtbaren Spannungsverhältnisses von Reflexion und Intuition, in: ZP Zeitschrift für Planung, Band 10, Heft 2/1999, S.205-224.
- Weber, J./Schäffer, U. (1999b): Sicherstellung der Rationalität von Führung als Funktion des Controlling, in: DBW Die Betriebswirtschaft, 59. Jahrgang, Heft 6/1999, S.731-746.
- Weber, J./Schäffer, U. (2000a): Entwicklung von Kennzahlensystemen, in: BFUP Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 52. Jahrgang, Heft 1/2000, S.1-16.
- Weber, J./Schäffer, U. (2000b): Balanced Scorecard & Controlling, Neuausrichtung von Unternehmenssteuerung und Controlling, 2. Auflage, Wiesbaden: Gabler 2000.
- Weber, J./Schäffer, U. (2000c): Controlling als Koordinationsfunktion? in: krp Kostenrechnungspraxis - Zeitschrift für Controlling, Accounting, Systemanwendungen, 44. Jahrgang, Heft 2/2000, S.109-118.
- Weber, J./Schäffer, U./Bauer, M. (2000): Controller und Manager im Team, Schriftenreihe Advanced Controlling, Band 14, Vallendar 2000.
- Weber, J./Schäffer, U./Langenbach, W. (1999): Gedanken zur Rationalitätskonzeption des Controlling, WHU-Forschungspapier Nr. 70, Vallendar 1999.

- Weber, J./Tylkowski O. (1988): Controlling – Eine Chance für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen, Stuttgart 1988.
- Weber, J./Weißberger, B. E./Aust, R. (1998): Benchmarking des Controllerbereichs – Ein Erfahrungsbericht, in: BFuP Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 50. Jahrgang, 4/1998, S.381-401.
- Witte, E. (1976): Kraft und Gegenkraft im Entscheidungsprozess in: ZfB Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 46. Jahrgang, S.319-326.
- Zenz, A. (1999): Strategisches Qualitätscontrolling – Konzeption als Metaführungsfunktion, Wiesbaden 1999.
- Ziener, M. (1985): Controlling im multinationalen Unternehmen, Landsberg am Lech 1985.
- Zimbardo, P.G. (1995): Psychologie, 6. Auflage, Berlin et al. 1995.
- Zünd, A. (1978): Begriffsinhalte Controlling – Controller, in: Haberland, G. (Hrsg.): Handbuch Revision, Teil Controlling, Nr. 1, München 1978, S.1-25.