WHU-Forschungspapier Nr. 75

Kontrollieren Controller? - und wenn ja: Sollten sie es tun?

Utz Schäffer

2000

Kontrollieren Controller? - und wenn ja: Sollten sie es tun?

Dr. Utz Schäffer
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Controlling und Telekommunikation
Stiftungslehrstuhl der Deutschen Telekom AG
WHU Koblenz

1. Einführung 2
2. Kontrollieren Controller? 3
2.1. Zum Begriff der Kontrolle 3
2.2. Controlling und Kontrolle 4
2.3. Controller und Kontrolle 9
3. Sollten Controller kontrollieren? 10
3.1. Vor- und Nachteile der Fremdkontrolle durch Controller 10
3.2. Ermöglichung von Selbstkontrolle als Alternative 12
3.3. Transparenz als notwendige Voraussetzung 15
3.4. Ergänzende Fremdkontrolle als hinreichende Voraussetzung 17
4. Fazit 20
Literatur 21

1. Einführung

Das Verhältnis von Kontrolle und Controlling ist weitgehend ungeklärt, normative Aussagen dominieren die (selten geführte) Diskussion. Auf der einen Seite scheint die praktische Relevanz von Kontrolle für das Controlling außer Frage zu stehen, auf der anderen Seite wird das unpopuläre Wort Kontrolle[1] eher gemieden und mit Begriffen wie Feed-back, Abweichungsanalyse, Monatsgespräch oder Steuerung umschrieben. Controller haben immer wieder mit Nachdruck darauf hingewiesen, dass ihre Tätigkeit nichts mit Kontrolle zu tun habe.[2] Kontrolle ist – so scheint es - zwischen ihrer offensichtlichen Relevanz für das Controlling und deren impliziten oder expliziten Leugnung in Theorie und Praxis gefangen. Dies spiegelt sich auch in den Aussagen führender Vertreter des Faches Controlling im deutschsprachigen Raum:

- So konstatiert Küpper: „Offensichtlich weist die Kontrolle Beziehungen zum Controlling auf. In der Praxis wird man mit zwei Extrempositionen konfrontiert: die eine behauptet, Controlling sei in Wirklichkeit Kontrolle, die andere legt besonderen Wert darauf, Controlling nicht mit Kontrolle zu verwechseln. Die erste Position wird von Gegnern des Controlling vertreten, die behaupten, seine Einführung diene eigentlich der Verstärkung von Kontrollen. Die Gegenposition will Widerstände gegen das Controlling dadurch vermindern, dass sie die in ihm enthaltenen Kontrollaspekte zurückdrängt.“[3]
- Ähnlich formuliert Horváth: „Eine extrem verengte Sicht setzt das Controlling mit der Kontrolle gleich. Häufig ist dies die Position der Gegner des Controlling. Die extreme Gegenposition mündet in der These: ‚Der Controller kontrolliert nicht!‘“[4]

---

1 „Wer will sich schon gerne kontrollieren lassen? Bedeutet nicht Kontrolle meist den Versuch einer externen Person oder Institution, Einfluss zu gewinnen und sich gegen den eigenen Willen durchzusetzen zu versuchen?... Kontrollen finden in Organisationen selten Zuspruch. Sie werden meist als lästig, unerwünscht oder gar verhasst empfunden, Kontrollen sind unbeliebt.” Gabele (1982), S.VII. Vgl. weiter Thieme (1982), S.1: „Kontrolle wirkt für den Kontrollierten häufig belastend.“; Engelhardt (1983), S.985: „Kontrollen sind gewöhnlich unpopulär.“; Delhees (1985), S.66: „Jede Art von Kontrolltätigkeit ruft (wenigstens anfänglich) beim Betroffenen Unbehagen hervor. Kontrollen sind unbeliebt.“.

2 Vgl. – mit einer Prise Ironie - auch Kieser (1997), S.597: „ich weiß, ich weiß, Controlling ist nicht Kontrolle, aber das doch auch!“

3 Küpper (1997), S.176

4 Horváth (1998), S.27, sowie ebenda, S.162

- Und Weber postuliert: „Kontrolle lässt sich unschwer ... als diejenige Führungsfunktion erkennen, die am stärksten, ja überwiegend negativ belegt ist. Folglich wundert es nicht, dass Controller gern den Begriff der Kontrolle vermeiden (‚Man darf Controlling nicht mit Kontrolle verwechseln'). Dennoch zählen Kontrollen selbstverständlich zum Aufgabenbereich von Controllern, auch wenn sie ... verbal kaschiert werden."[5]

Zum Verhältnis von Kontrolle und Controlling in der Literatur formuliert Gaitanides: „Im Unterschied zu ersterem ist dieser [der Begriff des Controlling] vielfach Gegenstand literarischer Ausarbeitungen. Es fehlt auch nicht an Vorschlägen zu seiner praktischen Umsetzung. Nichtsdestotrotz ist auch hier kein einheitliches Verständnis vorzufinden. So ist die Abgrenzung zur ‚Kontrolle' oft unscharf und unklar."[6] Seine Schülerin Sjurts widmet der Frage der Abgrenzung denn auch ihre Dissertationsschrift und konstatiert „... bis in die Gegenwart hinein wegen der identischen etymologischen Wurzeln von Kontrolle und Controlling immer wieder begriffliche Fehlinterpretationen und deshalb konzeptionelle Unklarheiten."[7]

Im Folgenden soll der Begriff der Kontrolle kurz präzisiert werden, bevor der Stand der Literatur zur Abgrenzung vom Controlling in einer funktionalen Sicht und vom Aufgabenfeld von Controllern in einer institutionalen Betrachtung analysiert wird. Auf dieser Basis wird die Sinnhaftigkeit der Kontrolle durch Controller untersucht. Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, das Verhältnis der Begriffe Kontrolle und Controlling zu klären, den Stellenwert von Kontrollaufgaben für Controller in praxi zu ermitteln und das ökonomische Kalkül hinter der Delegation von Kontrollaufgaben an Controller aufzuzeigen.

2. Kontrollieren Controller?

2.1. Zum Begriff der Kontrolle

In der deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Literatur ist der Wesenskern der Kontrolle weitgehend unstrittig. Kontrollieren wird im Kern als Soll-Ist-Vergleich

---

5 Weber (1999), S.334:

6 Gaitanides (1995), S.X.

7 Sjurts (1995), S.3.

und somit prozessual definiert.[8] Eine explizite Ergebniskomponente enthalten die meisten Definitionen von Kontrolle nicht, implizit unterstellen sie das Ziel einer Abweichungskorrektur.

Ausgehend vom so skizzierten Kontrollbegriff wird in der Regel auf die Kybernetik verwiesen und die Kontrolle als Teil eines kybernetischen Regelkreises identifiziert.[9] Die zugrunde liegende Vorstellung eines Führungszyklus findet sich in der Literatur schon früh[10] und sei kurz skizziert.[11] Ausgangspunkt ist die Festlegung einer erwünschten (Führungs- oder Ausführungs-) handlung im Prozess der Antizipation. Damit die Antizipation in die Tat umgesetzt werden kann, muss sie einem realisierenden Akteur übermittelt werden. Es bedarf daher spezifischer Handlungen zur Übernahme der Antizipation durch diesen Akteur. Dies erfolgt in der Phase der Durchsetzung. Ist diese erfolgt, bestehen – idealtypisch – für den Akteur keine Freiheitsgrade. Es wird realisiert, was vorher festgelegt wurde. An die Realisation schließt sich als letzte Phase die Kontrolle an, die nach der Übereinstimmung zwischen Antizipation (Soll) und tatsächlich Realisiertem (Ist) fragt und die Abweichung analysiert. Da diese grundsätzlich, wenn man von Kontrollfehlern absieht, in jeder darüber liegenden Phase begründet sein kann, also Antizipations-, Durchsetzungs- und/oder Realisierungsfehler vorliegen können, „werden die Kontroll- und Abweichungsergebnisse in die entsprechende(n) Phase(n) rückgekoppelt. Dadurch wird über eine Korrektur des jeweiligen Phaseninhalts zumindest ein Teilprozess erneut durchlaufen."[12]

2.2. Controlling und Kontrolle

Die einschlägige Literatur des Controlling ist im Gegensatz zum Kontrollschrifttum sehr umfangreich und durch eine Vielzahl unterschiedlicher Definitionsansätze

---

8 In diesem Sinne z.B. Hasenack (1952), S.339; Frese (1968), S.53; Mellerowicz (1976), S.323; Höller (1978), S.20; Küpper (1997), S.110; Schweitzer (1997), S.99; Pfohl/Stölzle (1997), S.12; Mag (1998), S.54f.; Brockhoff (1999), S.442; Wall (1999), S.21; Weber (1999), S.156.

9 Vgl. Kronester (1966), S.108ff.; Töpfer (1976), S.81; Sjurts (1995), S.135.

10 Vgl. Kraft (1910), S.72.

11 Vgl. neben vielen anderen Darstellungen in der Literatur exemplarisch Weber (1999), S.33. Dabei gilt: „Die Aufeinanderfolge der Phasen ist primär kein zeitlich gedachter, sondern ein sachlich aufzufassender, genetischer Zusammenhang der Aufgaben." Kosiol (1962), S.56.

12 Töpfer (1976), S.84. Vgl. dazu auch Siegwart/Menzl (1978), S.13: „Damit bilden Kontrollen jenes flexible, handlungsfähige Bindeglied, das zwischen Plan und Realität steht, mit anderen Worten Planungs- und Entscheidungsprozesse und Realisationsprozesse verbindet. Im Weiteren verknüpfen Kontrollen das vergangene mit dem zukünftigen Geschehen, sofern der ... Bestand an Wissen und Know-how als Erfahrung in die zukünftig sich vollziehenden Prozesse eingebracht wird."

gekennzeichnet. Im Folgenden seien vier Definitionstypen kurz dargestellt und bezüglich ihrer Sicht der Kontrolle charakterisiert.

Einige ältere Definitionsversuche verstehen Controlling im Kern als Informationsversorgungsfunktion. Den Bezugspunkt bildet dabei in der Regel das Rechnungswesen.[13] Die Ausübung von Kontrolle gehört in diesem Verständnis nicht zu den Aufgaben des Controlling. Wohl aber ist die Informationsversorgungsfunktion eine notwendige, wenn auch nicht hinreichende Voraussetzung für die Kontrolle im Management.

Andere Autoren definieren Controlling als ergebnisorientierte Unternehmenssteuerung. Seine Aufgabe liegt danach in der Umsetzung von Zielvorgaben in Maßnahmen und in der Identifikation von Abweichungen sowie der Reaktion auf dieselben.[14] Vernachlässigt man die im ökonomischen Kontext letztlich selbstverständliche Ergebnisorientierung, ist Kontrolle neben der Durchsetzung eine wesentliche Teilaufgabe des Controlling.

Die vermeintlich klare Abgrenzung droht zu verschwimmen, wenn man auf den Begriff der Steuerung („control") in der angelsächsischen Literatur und seine Übersetzung im deutschen Sprachraum rekurriert. Dabei ist festzustellen, dass der Begriff äußerst heterogen definiert wird. „Clearly, there is no consistent definition of the concept of control, leading inevitably to divergent approaches to the study of it."[15] So setzen einige Autoren „control" mit Kontrolle gleich,[16] andere mit Durchsetzung[17] und wieder andere verstehen „control" als Steuerung, die Durchsetzung und Kontrolle umfasst.[18] Diese Sicht dominiert in der Literatur. Bei den meisten Arbeiten zur Steuerung („control") wird jedoch Kontrollaspekten vergleichsweise wenig Raum eingeräumt. Vor dem Hintergrund unterschiedlicher Begriffsverständnisse und Übersetzungen überrascht es auch nicht, dass in der

---

13 Vgl. u.a. Bannow (1983), S.20ff.; Becker (1984), S.15ff.; Hoffmann (1972), S.85ff.; Heigl (1978), S.3; Müller (1974), S.683ff.

14 Vgl. u.a. Dellmann (1992), S.115f.; Krüger:(1979), S.158ff.; Siegwart (1986), S.109; Hahn (1996), S.186; Coenenberg / Baum (1987), S.11; Günther (1997), S.68ff.

15 Flamholtz / Das / Tsui (1985), S.36f.

16 Vgl. z.B. Brech (1961), S.549; Koontz / O'Donnel (1968), S.639; Filley / House (1969), S.200.

17 Vgl. z.B. Perrow (1977),S.5ff. Auch in der deutschsprachigen Literatur findet sich ein Verständnis von Steuerung als Durchsetzung. Vgl. z.B. Hahn (1996), S.47.

18 Vgl. neben den unten genannten Autoren auch Davis (1951), S.628ff.; Anthony (1965), S.17; Flamholtz (1979), S.51; Flamholtz / Das / Tsui (1985), S.35ff.; Galloway (1994), S.46ff.; Das / Teng (1998), S.508.

deutschsprachigen Literatur Controlling nicht nur mit Steuerung,[19] sondern zum Teil auch mit Kontrolle gleichgesetzt wird.[20]

Eine weitere Gruppe von Definitionen sieht die zentrale Aufgabe des Controlling in der Koordination unterschiedlicher Teilsysteme der Unternehmensführung.[21] Kontrolle ist neben der Planung, der Informationsversorgung und – je nach Autor – weiteren Systemen wie Personalführung, Organisation und Wertesystem ein zu koordinierendes Führungsteilsystem.[22] Sie ist damit nicht Aufgabe, sondern Objekt des Controlling.

Auch diese vermeintlich klare Abgrenzung droht zu verschwimmen, wenn man sich Aussagen der führenden Vertreter dieses Definitionstyps in der Literatur vor Augen führt. So gibt es nach Küpper „Überschneidungen zwischen Controlling und Kontrolle ... Für die Wahrnehmung von Koordinationsaufgaben und die Erfüllung der anderen Zwecksetzungen des Controlling erstreckt sich dessen Aufgabenbereich auch auf Kontrolltätigkeiten.“[23] Noch mehr Unklarheit entsteht, wenn man nach dem Verhältnis der Begriffe Steuerung („control“) und Koordination fragt. Measarovic / Macko / Takahara stellen heraus, dass die Begriffe Steuerung („control“) und Koordination („coordination“) in der angelsächsischen Literatur häufig synonym verwandt werden[24] und auch Horváth setzt die Begriffe gleich.[25] Folgt man dieser Sicht, wäre Kontrolle eine spezifische Form der Koordination, Kontrolle der Führung eine der Aufgaben des Controlling. Damit muss die bereits getroffene Aussage bezüglich der Stellung von Kontrolle im Koordinationsansatz relativiert werden. Kontrollhandlungen sind sowohl Aufgabe des Controlling (Kontrolle der Führung) als auch ihr Objekt (Kontrolle als Teil von Führung).

Diese Aussage lässt sich weiter präzisieren, wenn man die häufig anzutreffende Unterscheidung von Voraus- und Feedbackkoordination aufgreift, die sich unter anderem bei Kieser / Kubicek findet: „Unter der Voraussetzung, dass keine Störungen auftreten, reicht dieser Prozess [der Vorauskoordination] zur

---

19 Horváth (1998), S.26.

20 Vgl. mit Bezug auf das Marketing-Controlling Kotler / Bliemel (1999), S.1183; kritisch: Reinecke / Tomczak (1998), S.90f.

21 Der grundlegende Beitrag von Horváth wurde unter anderem von Schmidt, Küpper und Weber aufgegriffen und weiterentwickelt. Vgl. Horváth (1978), S.194ff.; Schmidt (1986); Küpper (1987), S.82ff.; Weber (1992).

22 Vgl. Horváth (1998), S.144; Küpper (1997), S.15 und S.176 und Weber (1995), S.298.

23 Küpper (1997), S.176.

24 Vgl. Measorovic / Macko / Takahara (1970), S.23.

25 Horváth (1998), S.26.

Koordination aus. Nun treten in der Realität aber Störungen unterschiedlicher Art auf: ... Es müssen Entscheidungen getroffen werden, die sicherstellen, dass trotz der Störungen eine weitgehende Abstimmung der Einzelleistungen möglich ist."[26] Damit entsprechen die Begriffe Voraus- und Feedbackkoordination bei Kieser / Kubicek der Feedforward- und Feedbacksteuerung bzw. den Phasen Durchsetzung und Kontrolle.

In der Controllingliteratur wird Feedbackkoordination teilweise als systemkoppelnde Koordination bezeichnet, so bei Horváth: „Unter systemkoppelnder Koordination wollen wir in diesem Zusammenhang alle Koordinationsaktivitäten verstehen, die im Rahmen der gegebenen Systemstruktur zur Problemlösung sowie als Reaktion auf ‚Störungen' stattfinden und in einer Aufrechterhaltung sowie Anpassung der Informationsverbindung zwischen Teilsystemen bestehen."[27] Neben der Systemkopplung ausgewählter Führungssysteme umfasst die Funktion des Controlling nach Horváth die Systembildung als zweite Teilfunktion. Diese besteht aus der Spezialisierung und der generell geregelten Koordination von Führungssystemen („Schaffung eines PK- und IV-Systems, d.h. funktionale Verkettung über Informationsaustausch, Schaffung besonderer Koordinationsorgane, Regelungen zur Behandlung der im bestehenden Systemgefüge auftretenden Koordinationsprobleme"[28]) und ergänzt so deren fallweise Abstimmung im Rahmen der systemkoppelnden Koordination.[29] Damit umfasst Controlling im Verständnis von Horváth (und weiterer Vertreter der Koordinationssicht des Controlling[30]) Spezialisierung und Koordination im Sinne der Organisationstheorie und muss konsequent als Führung der von ihm (bzw. von den unterschiedlichen Autoren jeweils) genannten Führungsteilsysteme charakterisiert werden.[31]

Eine vierte, noch junge Sicht versteht Controlling als spezifische Funktion zur Sicherstellung einer rationalen Unternehmensführung.[32] Die Sicherung der Rationalität von Führungshandlungen konstituiert sich aus Handlungen zur

---

26 Kieser / Kubicek (1992), S.100.

27 Horváth (1998), S.122. Vgl. auch schon Tuominen (1969), S.208f. und Uphus (1972), S.41. Abweichend in der Definition Weber (1992), S.177f.

28 Vgl. Horváth (1998), S.121f.

29 Vgl. dazu auch Schäffer (1996), S.18ff.

30 Vgl. u.a. Schmidt (1986), S.44ff. Küpper (1997), S.13ff. und Weber (1995), S.50. Die Anzahl der eingeschlossenen Führungsteilsysteme variiert zwischen den Autoren.

31 Entsprechend wurde die Koordinationsfunktion von Weber als Metaführung bezeichnet. Vgl. Weber (1996b), S.75 und derselbe (1995), S.296. Weiter z.B. Stoffel (1995), S.46ff.; Schäffer (1996), S.20 und Zenz (1999), S.95ff.

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

Erhöhung der Wahrscheinlichkeit, dass die Realisierung der Führungshandlungen den antizipierten Zweck-Mittel-Beziehungen entspricht. Dabei lassen sich unterscheiden: Ex ante die 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. Das Controllingverständnis ist somit weniger weit gefasst als im Koordinationsansatz, der neben der Durchsetzung und Kontrolle der Führung auch deren Gestaltung bzw. Antizipation umfasst.[33] Wie im Verständnis des Controlling als ergebnisorientierte Unternehmenssteuerung ist Kontrolle im Rationalitätssicherungsansatz eine von zwei Aufgaben des Controlling. Allerdings ist das Objekt der Kontrolle beim Steuerungsansatz nicht auf Führungshandlungen begrenzt, wie dies im Koordinations- und Rationalitätssicherungsansatz der Fall ist.

Sieht man vom aktuell kaum noch aktiv vertretenen Informationsversorgungsansatz ab, ergibt sich zusammenfassend bei aller Heterogenität der verschiedenen Ansätze und ihrer Vertreter ein vergleichsweise homogenes Bild dahingehend, dass der Kontrolle im Rahmen des Controlling eine wichtige Rolle zukommt, auch wenn diese Einsicht zum Teil terminologisch verschleiert erscheint.

Neben den Ausführungen der ihre jeweilige Konzeption propagierenden Autoren liegt meines Wissens in der Literatur bislang nur ein Ansatz vor, der bewusst versucht, die Begriffe voneinander abzugrenzen. Sjurts versucht eine Rekonstruktion der Begriffe Controlling und Kontrolle unter Berücksichtigung der operativen und strategischen Ausprägung beider Funktionen. Danach sind operatives und strategisches Controlling zwei die Kontrolle unter bestimmten Kontextbedingungen sinnvoll ergänzende Managementfunktion:[34]

- Operatives Controlling hat die Sicherstellung umgehender Adaption an Umweltveränderungen zum Ziel. Dies geschieht durch die Lieferung gesamtsystembezogener, aggregierter Informationen im Vorfeld problembezogener Koordination durch Selbstabstimmung.[35]

---

33 Die Führung der Führungsteilsysteme umfasst deren Antizipation, Durchsetzung und Kontrolle. Sicherstellung von Rationalität der Führung umfasst nur Duchsetzung und Kontrolle, jedoch nicht die Antizipation der Führung. Diese wird von anderen Disziplinen der Betriebswirtschaftslehre hinreichend abgedeckt. Vgl. Weber / Schäffer (2000b), S.113.

34 Vgl. Sjurts (1995), S.249 und ebenda, S.359.

35 Vgl. Sjurts (1995), S.239 und ebenda, S.242.

- Strategisches Controlling hat die Koordination der Teilfunktionen bei Zielbildung, Implementation und Kontrolle im strategischen Managementprozess zur Aufgabe. Dies erfolgt durch die Organisation und Betreuung der strategischen Managementausschüsse sowie der Herstellung von Rahmenbedingungen für den Austausch von innovationsbezogenen Informationen.[36]

Das Sjurt'sche Verständnis des operativen Controlling orientiert sich eng am Ansatz des Controlling als Informationsversorgungsfunktion, ihr Verständnis des strategischen Controlling am Koordinationsansatz. Entsprechend beziehen sich die oben gemachten Ausführungen auch auf den Ansatz von Sjurts. Doch wenden wir nun unseren Blick der Kontrolle in der Controllerpraxis zu.

2.3. Controller und Kontrolle

Trotz der Vielschichtigkeit und Heterogenität von Controlleraufgaben in praxi vermitteln die vorliegenden empirischen Erkenntnisse ein vergleichsweise klares Bild bezüglich der Bedeutung von Kontrolle als Controlleraufgabe. Danach ist Kontrolle bzw. die Sicherung der Kontrolle die wichtigste oder eine der wichtigsten Aufgaben von Controllern. Vor dem eingangs dargestellten Hintergrund einer negativen Prägung und vielfachen Leugnung der Kontrolle mag dieses Ergebnis überraschen:

- In einer Erhebung von Krystek nannten immerhin 70% der befragten deutschen Führungskräfte als Controlleraufgabe an erster Stelle die Fremdkontrolle.[37]
- Amshoff identifiziert in einer Erhebung auf der Basis von über 300 Fragebögen die Sicherung der Kontrolle als mit Abstand wichtigstes Controllingziel und stellt verwundert fest: „[Es] wurde nicht erwartet, dass die Sicherung der Kontrolle die klare Spitzenposition einnimmt. Offenbar ist der Wunsch nach der Gewährleistung der Kontrolle sehr stark ausgeprägt."[38]
- Kosmider stellt in einer Befragung von 440 mittelständischen Unternehmen des IHK-Bezirks Koblenz fest, dass im Controlling „mittelständischer Unternehmen eindeutig der Kontrollaspekt (Ermittlung betrieblicher Schwachstellen; Kontrolle) im Vordergrund."[39] steht.

---

36 Vgl. Sjruts (1995), S.356.

37 Vgl. Krystek (1991), S.18.

38 Amshoff (1993), S.217.

39 Kosmider (1994), S.94.

- Niedermayr kommt in ihrer Erhebung zum Controlling in österreichischen Unternehmen auf der Basis von 292 Fragebögen zum Schluss: „Es zeigt sich, dass die klassisch operativen Controllingaufgaben, voran die Durchführung von Soll-Ist-Vergleichen, den Controllingalltag dominieren ...“[40]
- Der empirischen Untersuchung von Stoffel zufolge ist die Budgetkontrolle neben der Budgeterstellung und –konsolidierung sowie dem internen Berichtswesen das Feld mit der höchsten Controllerbeteiligung. In 96% der deutschen (n=76) , 98% der französischen (n=49) und 83% der befragten US-amerikanischen (n=35) Unternehmen sind Controller stark bzw. sehr stark an diesem Aufgabenfeld beteiligt.[41]
- Im Rahmen der von Weber / Kosmider und Weber / Schäffer durchgeführten stichprobenweisen Analyse von über 73.000 Stellenanzeigen der Frankfurter Allgemeinen Zeitung für den Zeitraum von 1949 bis 1994 wurde deutlich, dass der Kontrolle neben dem Berichtswesen und der operativen Budgetierung die größte Bedeutung unter den vielfältigen Controlleraufgaben zukommt.[42]

Es zeigt sich, dass in Theorie und Praxis der Kontrolle eine (sehr) hohe Bedeutung zugemessen wird. Angesichts der Leugnung dieses Sachverhalts in Theorie und Praxis („Controlling schreibt sich nicht mit K!“), soll im Folgenden die Frage beantwortet werden, ob Controller kontrollieren sollten. An die Seite von normativen Aussagen der Controllingtheorie und deskriptiver Betrachtung der Tätigkeit von Controllern soll somit ein präskriptives Element treten.

3. Sollten Controller kontrollieren?

3.1. Vor- und Nachteile der Fremdkontrolle durch Controller

Die in der Literatur und empirischen Erhebungen vielfach konstatierte Delegation von Kontrollaufgaben des Managers an Controller kann mit einer Reihe von Faktoren begründet werden:

- Zunächst kann die Effizienz und Effektivität der Kontrolltätigkeit durch Spezialisierungsvorteile erhöht werden.[43] Dabei kommt dem Controller insbesondere

---

40 Vgl. Niedermayr (1994), S.214.

41 Vgl. Stoffel (1995), S.159.

42 Vgl. Weber / Kosmider (1991) und Weber / Schäffer (1998), S.229.

43 Vgl. Simons (1995), S.85f.

seine Verankerung im internen Rechnungwesen zugute, die ihn zum Spezialist für interne Bewertungsfragen macht.[44]

- Zudem wird die Tätigkeit von Controllern geringer bewertet („Controller sind billiger als Manager“).[45]
- Controller sind vergleichsweise unabhängig.[46] So kann auch der Gefahr des Opportunismus durch das Kontrollsubjekt vorgebeugt werden. Daneben können durch die Neutralität von Controllern emotionale Verzerrungen der Interaktion zwischen den Kontrollakteuren verhindert oder reduziert werden.
- In einer dynamischen Betrachtung können Controller aufgrund ihrer spezialisierungsbedingten Expertise und ihrer Unabhängigkeit eine kontrollspezifische Reputation aufbauen, die die Effektivität ihrer Leistungserstellung weiter erhöhen kann.

Die Delegation von Kontrollaufgaben an Controller kann aber auch zu negativen Reaktionen führen, da diese aus Eigeninteresse dazu tendieren mögen, negative Abweichungen zu betonen. Leicht schießen sie über das Ziel hinaus: „....[they] will become overzealous in searching for errors and shortfalls“[47]. Weiter kann die Spezialisierung der Controller leicht kontraproduktiv werden, wenn diese im Unternehmen spezialisierungsbedingt als „Wadenbeißer“, „Bremser“ o.ä. betrachtet werden.[48]

Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass die Delegation von Kontrollaufgaben des Managements an Controller unter bestimmten Bedingungen vorteilhaft sein kann. Damit ist aber nur die notwendige, nicht die hinreichende Bedingung dafür genannt, dass Controller kontrollieren sollten. Angesichts der negativen Einstellungen zur Kontrolle durch Dritte und dem in der Controllingliteratur in den letzten Jahren häufiger anzutreffenden Plädoyer für ein „Selbstcontrolling“[49] stellt

---

44 Vgl. auch Ebert / Koinecke / Peemöller (1993), S.33 und Küpper (1997), S.447.

45 Vgl. z.B. Herzog (1999), S.107 und Weber (1999), S.348.

46 Vgl. z.B. Herzog (1999), S.247ff. und Weber (1999), S.318.

47 Vgl. Simons (1995), S.87. Ähnlich konstatiert Argyris in einer Studie über Budgetaufseher: ”The budget people, therefore, see their task as one of always examining, always analyzing, always looking for new ways to make the plant more efficient. Such a task is primarily a critical one .... There is, therefore, an important emphasis made on budget people constantly finding things that are ‚sour‘, looking for weaknesses and, in general, looking for things that are wrong, not right.“ Vgl. Argyris (1952), S.6.

48 Vgl. z.B. Weber / Schäffer (2000a), S.120f.

49 Vgl. im Überblick Herzog (1999), S.309f.

sich im nächsten Schritt der Argumentation die Frage, ob die Fremdkontrolle (durch Controller oder Manager) nicht besser durch Selbstkontrolle ersetzt werden sollte.

3.2. Ermöglichung von Selbstkontrolle als Alternative

Selbstkontrolle erscheint gegenüber der Fremdkontrolle als potentiell günstigere Kontrollform:[50] Das Kontrollsubjekt ist bereits mit dem Kontrollobjekt vertraut, so dass Einarbeitungszeiten und –kosten entfallen. Zudem entstehen keine Kommunikations- oder Transportkosten zwischen Akteuren, da der Akteur mit sich selber kommuniziert. Allerdings mag Fremdkontrolle durch den Controller dennoch kostengünstiger sein als Selbstkontrolle: „Dies gilt insbesondere dann, wenn die erforderliche Einarbeitungszeit für den Controller gering ist, da der Controller aus seiner vertrauten Perspektive der monetären Bewertung argumentiert.“[51]

An die Seite dieses Effizienzarguments treten jedoch auch auf die Effektivität der Kontrolle zielende Argumente:

- (Nur) durch Selbstkontrolle wird der Zugriff auf akteursspezifisches Wissen möglich, das anderen Akteuren nicht ohne weiteres zugänglich ist. „Although many actions produce a range of social impressions, individuals are not fully known by others. There are significant aspects of the self that the individual discloses to no-one, and actions that are completely private.”[52]
- Es mag Situationen geben, wo aus Zeitgründen nur Selbstkontrolle möglich ist, immer dann, wenn eine unmittelbare Reaktion des Akteurs gefragt und eine zusätzliche interpersonelle Feedback-Schleife daher nicht möglich ist.[53]
- Selbstkontrolle kann über die Aktivierung von Selbstachtungs- und Entfaltungsmotiven zu mehr Leistung und Zufriedenheit der Akteure führen.[54]

Schließlich mag das Management sich auch dann bemühen, Selbstkontrolle zu kultivieren, wenn in einer statischen Betrachtung Selbstkontrolle als wenig vorteilhaft erscheint. Die Motivation für diese Handlungsweise ergibt sich aus einer

---

50 Vgl. auch Baetge (1993), S.186f.; Manz / Sims (1980), S.363; Thieme (1982), S.156f. und ebenda, S.171f.

51 Herzog (1999), S.231.

52 Bromley (1993), S.67.

53 Vgl. auch Manz / Sims (1980), S.366.

54 Vgl. Thieme (1982), S.171.

dynamischen Betrachtung, in der die Kultivierung von Selbstkontrolle als Investition in die Zukunft verstanden wird.[55]

Aus den genannten Vorteilen der Selbst- gegenüber der Fremdkontrolle wird deutlich, dass diese die günstigere Kontrollform sein kann. In der Literatur wird denn auch häufig ein „Self-Controlling“ postuliert,[56] das Selbstkontrolle mit einschließt. Dies gilt jedoch nur, wenn der Akteur ausreichende Fähigkeiten für die Selbstkontrolle besitzt und keine relevanten präferenzbedingten Verzerrungen vorliegen, kurz: wenn die notwendigen Bedingungen für die Vorteilhaftigkeit der Selbstkontrolle erfüllt sind.

- Selbstkontrolle stößt bei Fähigkeitsdefiziten des Akteurs an Grenzen: „The amount of control capable of being generated in any situation is positively related to the extent and certainty of the knowledge linking the object of control and the desired outcomes.”[57] Insbesondere kognitive Verzerrungen des Akteurs und die „Kenntnis des Gesamtzusammenhangs“ können im Rahmen der Selbstkontrolle nur eingeschränkt berücksichtigt werden.[58]
- Durch Selbstkontrolle lassen sich opportunistische Handlungen gegenüber anderen Akteuren nur in dem Maße aufdecken, wie im internen Widerstreit der gewünschten Zustände zum Zeitpunkt der (Selbst-)Kontrolle Präferenzen dominieren, die mit den gewünschten Zuständen des anderen Akteurs kompatibel sind.[59]
- Selbstkontrolle stößt auch dann an Grenzen, wenn sie das Selbstbild des Akteurs bedroht. In diesem Fall greifen Selbstschutzmechanismen, die eine wirkungsvolle Kontrolle verhindern.[60]

---

55 Vgl. auch Manz / Sims (1980), S.366.

56 Vgl. nochmals Herzog (1999), S.309f.

57 Anthony / Dearden (1980), S.459. Vgl. auch Mintzberg (1991), S.208: „Die Anstrengungen müssen innovativ sein, keine Routine. Insofern ist auch direkte Kontrolle aufgrund der Komplexität ausgeschlossen: die Koordination muss von denjenigen vollzogen werden, die das Wissen haben, also vor allem von den Experten selbst, nicht von denen, die nur die Autorität haben.” Vgl. ferner Vollmer / Mills (1966), S.144; Baetge (1988), S.398; Wilson (1963), S.202f.

58 Vgl. z.B. Grull (1921), S.125 und Lütke Schwienhorst (1989), S.158.

59 Als Beispiel denke man an straffällige Akteure, die sich selbst den Ordnungskräften einer Familie oder einer Gesellschaft stellen. In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird die Wirksamkeit der Selbstkontrolle bei Opportunismus in der Regel generell ausgeschlossen, vgl. z.B. Grull (1921), S.125 und Herzog (1999), S.227.

60 Vgl. ausführlich Aronson / Wilson / Akert (1999), S.190ff. Eine Reihe von Autoren weist darauf hin, dass Akteure negatives Feed-back vermeiden, wenn sie glauben, dass es ihr Selbstbild bedroht. Vgl. z.B. Northcraft / Ashford (1990), S.43 und Janis / Mann (1977), S.218.

Wirkungsvolle Selbstkontrolle setzt somit eine hinreichende Abwesenheit relevanter Restriktionen von Können und Wollen des Kontrollobjekts voraus. Die Beantwortung der eingangs gestellten Frage: „Sollten Controller kontrollieren?“ hängt also davon ab, ob es gelingt, diese Restriktionen zu überwinden. Es gilt, Selbstkontrolle durch geeignete Strategien zu ermöglichen bzw. die Voraussetzungen für eine Substitution von Fremd- durch Selbstkontrolle zu kultivieren.

Der Begriff der Kultivierung wurde von von Hayek geprägt.[61] Selbst wenn man nicht in der Lage ist, spezifische Ereignisse oder Umstände direkt zu schaffen, hat man dennoch die Möglichkeit, für das Auftreten bestimmter Arten von Ereignissen günstige Bedingungen zu gestalten. Von Hayek verwendet das Beispiel eines Gärtners, der kaum einen Einfluss auf die exakte Ausprägung der verschiedenen Attribute von Pflanzen, wie ihre Größe, ihre Farbe, ihre Fruchtbarkeit usw. hat, dennoch aber in der Lage ist, für das Gedeihen der Pflanzen mehr oder weniger günstige Voraussetzungen zu schaffen. Desgleichen wird man kaum in der Lage sein, alle Merkmale und Eigenschaften eines heranwachsenden Kindes im Einzelnen zu bestimmen, sondern man muss sich darauf beschränken, das familiäre Klima so zu gestalten, dass es sich für die Entwicklung und die Erziehung eines Kindes günstig auswirkt. Es handelt sich also um eine Art indirekter Steuerung, die zu einem erheblichen Teil darauf abstellt, dass die einzelnen Akteure sich selbst kontrollieren, das kontrollverantwortliche Management bzw. Controlling aber dennoch gewisse Möglichkeiten der Einflussnahme hat.[62]

Obring unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen substanziellem und prozeduralem Führungshandeln. Während bei substanzieller Führung die Erarbeitung und Durchsetzung inhaltlicher Weisungen dominiert, beschränkt sich prozedurale Führung darauf, einen Rahmen bzw. eine „Arena“[63] zu kultivieren, innerhalb derer sich die Akteure unter Berücksichtigung spezifischer Spielregeln selbst koordinieren.[64] Controller können das Management somit nicht nur durch substanzielles Führungshandeln, sondern insbesondere auch durch prozedurales Führungshandeln unterstützen. Durch die Gestaltung eines adäquaten Kontexts durch Controller wird Selbstkontrolle im Management ermöglicht und kultiviert. So kann auch die bekannte Aussage von Deyhle in einen ökonomischen Begründungszusammenhang eingeordnet werden: „Der Controller ist kein

---

61 Vgl. von Hayek (1967), S.19.

62 Vgl. von Hayek (1967), S.18f.

63 Zum Bild der Arena vgl. Knyphausen (1988), S.309ff.

64 Vgl. Obring (1992), S.280.

Kontrolleur, sondern er hat dafür zu sorgen, dass jeder sich selbst kontrollieren kann."[65]

Im Folgenden soll nun gezeigt werden, dass Controller durch ihre Transparenzverantwortung für Daten und Methoden sowie durch beratende Fremdkontrolle maßgeblich dazu beitragen können, die relevanten Könnensdefizite zu beheben. Weiter können sie eine Reduktion der Wollensdefizite bewirken, indem sie komplementäre Fremdkontrolle tätigen bzw. ein entsprechendes Potenzial vorhalten. Sie ermöglichen so Selbstkontrolle. An die Seite substitutiver Beziehungen zwischen Fremd- und Selbstkontrolle tritt ein komplementäres Element. Doch zunächst sei die Transparenzverantwortung der Controller als erstes Element der Controllertätigkeit, das mehr Selbstkontrolle im Management ermöglicht, betrachtet.

3.3. Transparenz als notwendige Voraussetzung

Soll das Management sich selbst kontrollieren, bedarf es angesichts beschränkter kognitiver Fähigkeiten einer hinreichenden Transparenz von Ist- und Sollwerten. Dem Controller als „Mann des Rechnungswesens" und Spezialist für monetäre Bewertung kommt hierbei eine „Transparenzverantwortung" zu,[66] die nach Weber drei Aspekte umfasst:[67]

- Systemverantwortung: Controller haben die Aufgabe sicherzustellen, dass datenliefernde Systeme bedarfsgerecht funktionieren. Dies umfasst Kriterien wie Einheitlichkeit und Konsistenz, Richtigkeit und Verlässlichkeit, Zeitnähe, Funktionsfähigkeit und Robustheit.
- Berichtsverantwortung: Für eine wirkungsvolle Kontrolle ist es weiter erforderlich, die erfassten Soll- und Istwerte adäquat aufzubereiten. Eine solche Berichtsverantwortung umfasst mehrere Aspekte: Objektivität, Nachvollziehbarkeit, Benutzer- und Problemadäquanz.
- Kommunikationsverantwortung: Auch wenn die Soll- und Istwerte den soeben skizzierten Anforderungen entsprechen, muss dennoch die richtige Verwendung

---

65 Deyhle (1997), S.19f.. Vgl. daneben Horváth (2000), S.85 und Weber / Schäffer (2000a), S.135ff.

66 Siegwart / Menzl konstatieren in diesem Zusammenhang schon früh: „Für den kontrollierenden Chef, der in Zusammenarbeit mit dem Controller seine Informationsbedürfnisse zu Kontrollzwecken abklärt und darauf aufbauend von ihm die erforderlichen Kontrollinformationen bedürfnisgerecht aufbereitet erhält, stellt die Institution eines Controllers so gesehen eine äußerst zweckmäßige Einrichtung dar." Siegwart / Menzl (1978), S.131.

67 Vgl. Weber (1999), S.345f.

der Zahlen durch das Management sichergestellt sein. Folglich umschließt die Transparenzverantwortung auch die ständige Interaktion mit den Managern.

Neben der Reduktion von Fähigkeitsdefiziten kommt der Transparenz eine disziplinierende Wirkung auf die zu kontrollierenden Manager zu. Durch Transparenz kann die Informationsasymmetrie als notwendige Bedingung für opportunistisches Handeln reduziert werden. In Abwesenheit von Informationsasymmetrien ist opportunistisches Verhalten immer noch möglich, es kann aber wirkungsvoll und schnell sanktioniert werden, so dass es in der Regel unterbleiben sollte.[68]

Um diesen wichtigen Punkt der Argumentation besser zu verstehen, sei die Idee des Panopticon erläutert. Dieses ist ein von Bentham bereits im Jahre 1787 vorgeschlagener Bauplan für ein Gefängnis, das sich dadurch auszeichnet, dass ein unsichtbares Kontrollsubjekt in der Wahrnehmung der Kontrollobjekte allgegenwärtig ist. Das Panopticon ist somit eine Art Theater: „What is then staged in the panopticon is the illusion of constant surveillance: the prisoners are not really always under surveillance, they just think or imagine they are.“[69]

Foucault, der maßgeblich zur Popularisierung des Konzepts beigetragen hat, beschreibt das Panopticon wie folgt: „... an der Peripherie ein ringförmiges Gebäude; in der Mitte ein Turm, der von breiten Fenstern durchbrochen ist, welche sich nach der Innenseite des Rings öffnen; das Ringgebäude ist in Zellen unterteilt, von denen jede durch die gesamte Tiefe des Gebäudes reicht; sie haben jeweils zwei Fenster, eines nach innen, das auf die Fenster des Turms gerichtet ist, und eines nach außen, so dass die Zelle auf beiden Seiten von Licht durchdrungen wird. Es genügt demnach, einen Aufseher im Turm aufzustellen und in jeder Zelle einen Irren, einen Kranken, einen Sträfling, einen Arbeiter oder einen Schüler unterzubringen. Vor dem Gegenlicht lassen sich vom Turm aus die kleinen Gefangenensilhouetten in den Zellen des Ringes genau ausnehmen. Jeder Käfig ist ein kleines Theater, in dem jeder Akteur allein ist, vollkommen individualisiert und ständig sichtbar.“[70]

Die Idee beruht letztlich auf einem Paradoxon: die Unsichtbarkeit des Kontrollsubjekts ist mit seiner subjektiv empfundenen Allgegenwart gepaart. Diese unsichtbare Allgegenwart („invisible omnipresence“[71]) des Kontrollsubjekts und die daraus resultierende Transparenzeinschätzung führen zur maximal denkbaren

---

68 Vgl. auch Herzog (1999), S.225.

69 Bentham (1995), S.16.

70 Foucault (1994), S.256f.

71 Vgl. Bentham (1995), S.9.

Erhöhung der subjektiven Kontrollwahrscheinlichkeit beim Kontrollobjekt. So kann durch eine geschickte Gestaltung des Kontexts präferenz-induziertes abweichendes Verhalten drastisch reduziert werden, ohne dass der tatsächliche Kontrollaufwand steigen muss. Die subjektive Kontrollvermutung durch das Kontrollobjekt führt zu einer für das Kontrollsubjekt ökonomischen Realisierung der Durchsetzungsfunktion der Kontrolle.

Auch wenn Controller kein Panopticon im beschriebenen Sinne realisieren können (und wohl auch nicht wollen), mögen sie doch – gestützt auf ihre Präsenz vor Ort und neuere Entwicklungen der Informationstechnologie - eine weitreichende und zeitnahe Transparenz ermöglichen, die sich in den relevanten Ausschnitten der Leistungserstellung in gewissem Umfang der des Panopticons annähert und den Bedarf an Fremdkontrolle entsprechend reduziert. Transparenz über Soll- und Istwerte ist damit nicht nur die Voraussetzung für jede Kontrollhandlung des Managements, sondern kann unter spezifischen Bedingungen auch als Substitut für Fremdkontrolle wirken. Ist bei den zu kontrollierenden Managern die subjektiv empfundene Wahrscheinlichkeit ausreichend hoch, dass Akteure mit hinreichendem Kontrollpotenzial vorhanden sind (Controller und Manager) und diese die Kontrollaufgaben im Bedarfsfall auch wahrnehmen, realisiert bereits Transparenz die verhaltenssteuernde Funktion der Kontrolle. Die von Controllern sichergestellte Transparenz schafft sich dann die Kontrolle gewissermaßen selbst.

3.4. Ergänzende Fremdkontrolle als hinreichende Voraussetzung

Bislang wurden ausschließlich die substitutiven Beziehungsaspekte von Fremd- und Selbstkontrolle betrachtet. Zur Beantwortung der Frage, ob Controller kontrollieren sollen, sind aber auch komplementäre Beziehungsaspekte zu berücksichtigen.[72] Manz / Sims stellen in diesem Sinne fest: „Also, it is incorrect to assume that self-management and external control are mutually exclusive. Even in the most intensive external control situations, employees always exercise some degree of self-management. Conversely, even when self-management is deliberately encouraged, some external control by management ... is commonly found and is typically wanted by employees.“[73]

---

72 Vgl. empirisch auch Kirsch (1996), S.17.

73 Manz / Sims (1980), S.365. Vgl. auch ebenda, S.362: „... in situations where a high degree of self-control is present, long-term external consequences may be critical for maintaining the self-controlling behavior.“

Folgt man gestalttheoretischen Vorstellungen eines Strebens nach Wahrnehmungskonsistenz,[74] muss bei einem komplementären Einsatz von Fremd- und Selbstkontrolle eine der beiden Kontrollen vorherrschend sein. Dominiert die interne Attribution der Kontrolle, hat Fremdkontrolle nur informatorischen bzw. unterstützend-verstärkenden Charakter. Fremdkontrolle kann dann bei Fähigkeits- und Präferenzdifferenzen eines individuellen Akteurs kompensierend wirken. Bei Präferenzdifferenzen kommt der Fremdkontrolle eine unterstützende Funktion in der Durchsetzung zu. Sie kann dem Akteur einen zusätzlichen Anreiz zur Zielerreichung und zur diese unterstützenden Selbstkontrolle geben.[75] Bei Fähigkeitsdifferenzen kann ein Gefühl der Sicherheit und bei Bedarf Hilfe im Prozess der Zielerreichung vermittelt werden. Der Fremdkontrolle des Controllers kommt so eine beratende Funktion zu. In diesem Sinne können auch die Ausführungen von Deyhle interpretiert werden: „Der Controller ist ein wirtschaftlicher Ratgeber des Managements. Seine Aufgabe besteht in der fachlichen Interpretation der Zahlen und betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge sowie in Überzeugung und Motivation für die in den Zahlen liegenden Konsequenzen – samt einer ungefragten Beratung."[76] In beiden Fällen unterstützt Fremd- die Selbstkontrolle und ermöglicht so eine größere Autonomie des Managers.

Wenn bei gegebener interner Attribution eine zusätzliche Fremdkontrolle eingeführt wird und die Selbstkontrolle zu dominieren droht, dann kann dies dazu führen, dass

---

74 Danach folgt die Wahrnehmung dem Gesetz der Prägnanz oder der Tendenz zur guten Gestalt: „Die Art des Zusammenschlusses [einzelner Elemente], der sich im gegebenen Fall natürlicherweise verwirklicht, lässt sich allgemein nur von den Gestalteigenschaften der durch diesen Zusammenschluss entstehenden Ganzen und Gruppengebilde her verstehen. Der Zusammenschluss erfolgt derart, dass die entstehenden Ganzen in irgendeiner Weise von anderen denkbaren Einteilungen gestaltlich ausgezeichnet sind. Die gegebenen Elemente schließen sich ... u.a. stets so zusammen, dass möglichst einfache, einheitliche (nach Material und Form möglichst glatte, ungebrochene, organische), möglichst dichte (geballte), geschlossene, auf die Dauer möglichst feste (form- und materialbeständige, ferner möglichst symmetrische, gleichgewichtige, ebenbreite, konzentrische usw., sich mit ihren Haupterstreckungen möglichst in die Hauptrichtungen des Raumes einfügende, endlich möglichst ‚vollständige' und untereinander (nach Farbe, Form, Eindringlichkeit, Ausrichtung usw.) gleichartige Ganzgebilde" entstehen, Metzger (1975), S.108f.. Für eine Darstellung des gestaltpsychologischen Ansatzes vgl. Köhler (1974), Asch (1987) und Kubon-Gilke (1990), S.92-155.

75 Vgl. Thieme (1982), S.161f.: „Das heißt aber auch, dass sich der Mitarbeiter in Hinblick auf die erwartete Fremdkontrolle selbst kontrolliert. Nur bei ständiger Selbstkontrolle kann er sicher sein, dass er bei der Fremdkontrolle besteht. Wird die Fremdkontrolle verringert und auch nicht mehr erwartet, so ist anzunehmen, dass die Mitarbeiter auch weniger Selbstkontrolle ausüben." Fener Manz / Sims (1980), S.362: „... in situations where a high degree of self-control is present, long-term external consequences may be critical for maintaining the self-controlling behavior."

76 Deyhle (1997), S.19f.. Vgl. daneben Horváth (2000), S.85 und Weber / Schäffer (2000a), S.135ff.

sich die Wahrnehmung des kontrollierten Managements ändert und die intrinsische, auf die Realisierung der antizipierten Handlung gerichtete Motivation für eine Selbstkontrolle verdrängt wird („crowding out“[77]). Selbstkontrolle wird dann der Notwendigkeit zugeschrieben, für die Fremdkontrolle und die mit ihr verbundenen extrinsischen Anreize und Sanktionen vorbereitet zu sein. Sie ist daher auf die fremdkontrollierten Elemente der Leistungserstellung beschränkt[78] und entfällt, wenn die extrinsischen Anreize und Sanktionen nicht ausreichend hoch erscheinen. Wenn zum Beispiel im Rahmen der gemeinsamen Projektarbeit eine zusätzliche Fortschrittskontrolle durch das Controlling eingebaut wird, mag dies die auf die Realisierung der antizipierten Handlung gerichtete Selbstkontrolle des Projektmanagements verdrängen und (immer) mehr Fremdkontrolle erzwingen.[79]

Der Controller kann bei gegebener Kontrollintensität durch geeignete Strategien versuchen, die Wahrscheinlichkeit eines Crowding-Out zu reduzieren. So kann er auf Seiten des kontrollierten Managers einen „sense of ownership“ für die Kontrolle und den zugrunde liegenden Leistungsprozess kultivieren.[80] Greller zeigt in einer empirischen Erhebung, dass diese Größe am stärksten die Zufriedenheit mit Kontrollen und Leistungsbeurteilungen beeinflusst: „Ownership was the factor most strongly related to subordinates‘ reaction to the appraisal.“[81] In dem Maße wie der Controller durch sein Verhalten signalisiert, dass der Manager tatsächlich Eigentümer des Prozesses ist und er durch seine am Bedarf des Managers orientierten Analysen diesen unterstützt (z.B. durch die Generierung geeigneter Vorschläge für Anpassungsmaßnahmen), erscheint die Gefahr eines „Crowding Out“ gering. Daneben kommt der Auswahl von Sprachspielen[82] eine hohe

---

77 Vgl. zum Effekt des Crowding-Out die Meta-Analyse von Deci / Koestner / Ryan (1999).

78 Die Beschränkung erscheint dann problematisch, wenn aufgrund von Wissensdifferenzen nicht alle relevanten Leistungsmerkmale im Rahmen der Fremdkontrolle erfasst werden können. Höller unterscheidet drei Arten der Anpassung „an die Struktur des PuK-Systems“ (Höller (1978), S.240ff.): (1) Anpassungen an die inhaltliche Struktur, insbesondere mangelnde Berücksichtigung nicht quantifizierbarer Aspekte; (2) Anpassungen an die zeitliche Struktur, insbesondere mangelnde Berücksichtigung langfristiger Konsequenzen: „Der Kontrollhorizont ist i.d.R. kürzer als die zeitliche Reichweite der zu kontrollierenden Aktivitäten in Bezug auf die Erreichung der Unternehmensziele.“ Höller (1978), S.246; (3) Anpassungen an den Geltungsbereich, insbesondere mangelnde Berücksichtigung von Interdependenzen mit anderen Akteuren und Ressortegoismus.

79 Vgl. dazu auch Kieser / Kubicek (1992), S.338.

80 Vgl. Greller (1978), S.657.

81 Greller (1978), S.646.

82 Der Begriff lässt sich auf Wittgenstein zurückführen. Danach sind in Sprachspielen die Regeln enthalten, die ein Akteur beherrschen muss, um mit den Akteuren in einer bestimmten Lebenswelt kommunizieren zu können. Vgl. Wittgenstein (1990).

Bedeutung zu. Kontrollhandlungen werden in praxi vielfach mit Begriffen wie Reporting, Jahresgespräche, Review, Feed-back belegt, negativ belegte Fremdkontrolle soll so weniger sichtbar werden. Die eingangs konstatierte Vermeidung des Wortes „Kontrolle“ in der betrieblichen Praxis erscheint dabei in dem Maße rational, wie damit die Assoziation einer Dominanz von Fremdkontrolle vermieden und damit einhergehende negative Verhaltenswirkungen reduziert werden können.

Angesichts knapper kognitiver Fähigkeiten sollte die Kontrollform in der Kontrolle dominieren, die sich im Rahmen einer „entweder ... oder“ - Betrachtung als optimal erweist. In dem Maße, wie die notwendigen Bedingungen hinreichend kleiner Fähigkeits- und Präferenzdifferenzen sowie eine interne Attribution der Kontrolle vorliegen, ist die Selbstkontrolle des Managements als günstigere Kontrollform einer Dominanz der Fremdkontrolle vorzuziehen. Die Selbstkontrolle sollte jedoch ergänzt werden um eine unterstützend wirkende Fremdkontrolle geeigneter Akteure. Aus ökonomischer Sicht ist somit für die Kontrolltätigkeit von Controllern zu postulieren: so viel Selbstkontrolle des Managers wie möglich, so viel Fremdkontrolle durch Controller wie nötig.

4. Fazit

Kontrolle ist eine der zentralen Aufgaben von Controllern. Dies ergibt eine Analyse der einschlägigen Literatur und eine Reihe empirischer Erhebungen. Dennoch wird das unpopuläre Wort Kontrolle in Theorie und Praxis des Controlling eher gemieden und seine Bedeutung terminologisch verschleiert.

Um dieses Spannungsfeld aus Relevanz und Leugnung von Kontrolle abzubauen, wurde im zweiten Schritt gezeigt, dass Kontrolle durch Controller ökonomisch vorteilhaft sein kann. Zum einen können sie bei gegebenem Umfang an erforderlicher Fremdkontrolle das Management von Kontrollaufgaben effizient und effektiv entlasten. Zum anderen können Controller durch die Kombination aus Transparenzverantwortung und ergänzender Fremdkontrolle dazu beitragen, ökonomisch vorteilhafte Selbstkontrolle zu ermöglichen und damit das Maß an erforderlicher Fremdkontrolle zu reduzieren. Dabei gilt es jedoch, ein „crowding-out“ der Selbstkontrolle von Managern zu vermeiden. Controller sind so im Rahmen ihrer Kontrolltätigkeit zu einer schmalen Gratwanderung gezwungen, die hohe fachliche und persönliche Anforderungen an den Beruf des Controllers stellt.

Literatur

Amshoff, B. (1993): Controlling in deutschen Unternehmungen: Realtypen, Kontext und Effizienz, 2. Auflage Wiesbaden 1993.

Anthony, R. N. (1965): Planning and Control Systems, Boston 1965.

Anthony, R. N./Dearden, J. (1980): Management Control Systems, Homewood, Illinois 1980.

Argyris, C. (1952): The Impact of Budgets on People, prepared for the Controllership Fundation, Inc., Cornell University 1952.

Aronson, E./Wilson, T. D./Akert, R. M. (1999): Social Psychology, 3. Auflage, New York et. al. 1999.

Asch, S. E. (1987): Social Psychology, Oxford et al. 1987.

Baetge, J. (1988): Kontrollmanagement, in: Hofmann, M./Rosenstiel, L. von (Hrsg.): Funktionale Managementlehre, Berlin et al. 1988, S.383-432.

Baetge, J. (1993) Überwachung, in: Bitz, M./Dellmann, K./Domsch, M./Egner, H. (Hrsg.): Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage, München 1993, S.177-218.

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

Becker, H.-J. (1984): Controller und Controlling, Grafenau et al. 1984.

Bentham, J. (1995): The Panopticon Writings, Edited and Introduced by Miran Bozobic, London, New York 1995.

Brech, E. F. L. (1961): The Principles and Practice of Management, London 1961.

Brockhoff, K. (1999): Forschung und Entwicklung: Planung und Kontrolle, 5. Auflage, München und Wien 1999.

Bromley, D. B. (1993): Reputation, Image and Impression Management, Chichester et al. 1993.

Coenenberg, A. G./Baum, H.-G. (1987): Strategisches Controlling – Grundfragen der strategischen Planung und Kontrolle, Stuttgart 1987.

Das, T. K./Teng, B. S. (1998): Between Trust and Control: Developing Confidence in Partner Cooperation in Alliances, in: Academy of Management Review, Volume 23, S.491-512.

Davis, R. C. (1951): The Fundamentals of Top Management, New York et al. 1951.

Deci, E. L. / Koestner, R. / Ryan, R. M. (1999): A Meta-Analytic Review of Experiments Examining the Effects of Extrinsic Rewards on Intrinsic Motivation, in: Psychological Bulletin, Volume 125, S.627-691.

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

Deyhle, A. (1997): Management- und Controlling-Brevier, 7. Auflage, Wörthsee-Etterschlag 1997.

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

Engelhardt, A. (1983): Kontrolle in der Personalführung, in: Management Enzyklopädie, 2. Auflage, Landsberg Lech 1983, S.539-549.

Filley, A. C. / House, R. J. (1969): Managerial Process and Organizational Behavior, Glenview, Illinois, 1969.

Flamholtz, E. (1979): Organizational Control Systems as Managerial Tool, in: California Management Review. Volume 22, S.50-59.

Flamholtz, E. G. / Das, T. K. / Tsui, A. S. (1985): Toward an Integrative Framework of Organizational Control, in: Accounting, Organization and Society 1985, S.35-50.

Foucault, M. (1994): Überwachen und Strafen – Die Geburt des Gefängnisses, Frankfurt am Main 1976.

Frese, E. (1968): Kontrolle und Unternehmensführung – Entscheidungs- und organisationstheoretische Grundlagen, Wiesbaden 1968.

Gabele, E. (1982): Vom „Technischen Soll-Ist-Vergleich“ zur „Aktiven Kontrolle“ in Organisationen, in: Thieme, H.-R.: Verhaltensbeeinflussung durch Kontrolle – Wirkung von Kontrollmaßnahmen und Folgerungen für die Kontrollpraxis, Berlin 1982, S.VII-XV.

Gaitanides, M. (1995): Geleitwort, zu: Sjurts, I.: Kontrolle, Controlling und Unternehmensführung: theoretische Grundlagen und Problemlösungen für das operative und strategische Management, Wiesbaden 1995.

Galloway, D. J. (1994): Control Models in Perspective, in: Internal Auditor, December 1994, S.46-52.

Greller, M. M. (1978): The Nature of Subordinate Participation in the Appraisal Interview, in: Academy of Management Journal, Volume 53, S.646-658.

Grull, W. (1921): Die Kontrolle in gewerblichen Unternehmungen, Berlin 1921.

Günther, T. (1997): Unternehmenswertorientiertes Controlling, München 1997.

Hahn, D. (1996): PuK Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung – Controllingkonzepte, 5. Auflage, Wiesbaden 1996.

Hasenack, W. (1952): Betrieb und Kontrolle – Zur Wesensproblematik der Betriebskontrolle, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 4/1952, S.3-10.

Heigl, A. (1978): Controlling – Interne Revision, Stuttgart et al. 1978.

Herzog, A. (1999): Gestaltung von Controllership – Die Zuordnung von Aufgaben zu Controllern, Wiesbaden 1999.

Hoffmann, F. (1972): Merkmale der Führungsorganisation amerikanischer Unternehmen – Auszüge aus den Ergebnissen einer Forschungsreise, in: Zeitschrift für Organisation, 41. Jahrgang, S.145-148.

Höller, H. (1978): Verhaltenswirkungen betrieblicher Planungs- und Kontrollsysteme, München 1978.

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

Horváth, P. (1998): Controlling, 7. Auflage, München 1998.

Horváth, P. (2000): Strategiekompetenz und Umsetzungskompetenz verbinden: Controllingunterstützung für das strategische Management, in: Foschiani, S./Habenicht, W./Schmid, U./Wäscher, G. (Hrsg.): Strategisches Management im Zeichen von Umbruch und Wandel – Festschrift für Professor Dr. Erich Zahn zum 60. Geburtstag, Stuttgart 2000, S.77-93.

Janis, I. L./Mann, L. (1977): Decision Making – A Psychological Analysis of Conflict, Choice, and Commitment, New York/London 1977.

Kieser, A. (1997): List und Tücke in der Vertrauensorganisation, in: Die Betriebswirtschaft, 57. Jahrgang, S.597-599.

Kieser, A./Kubicek, H. (1992): Organisation, 3. Auflage, Berlin 1992.

Kirsch, L. J. (1996): The Management of Complex Tasks in Organizations: Controlling the Systems Development Process, in: Organization Science, Volume 7, S.1-21.

Knyphausen, D. zu (1988): Unternehmungen als evolutionsfähige Systeme – Überlegungen zu einem evolutionären Konzept für die Organisationstheorie, München 1988.

Köhler, W. (1974): Gestalt Psychology, New York 1974.

Koontz, H./O'Donnel, C. (1968): Principles of Management – An Analysis of Managerial Functions, 4. Auflage, New York et al. 1968.

Kosiol, E. (1962): Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962.

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

Kotler, P./Bliemel, F. (1999): Marketing-Management – Analyse, Planung, Umsetzung und Steuerung, 9. Auflage, Stuttgart 1999.

Kraft, M. (1910): Güterherstellung und Ingenieur in der Volkswirtschaft in der Lehre und Politik, Wien und Leipzig 1910.

Kronester, G. (1966): Kybernetische Kontrolle in der industriellen Unternehmung, Köln 1966.

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

Krystek, U. (1991): Controlling, misstrauens- oder vertrauensbasiert: Speerspitze einer Misstrauensorganisation?, in: Gablers Magazin, 5/1991, S.18-22.

Kubon-Gilke, G. (1990): Motivation und Beschäftigung, Frankfurt am Main und New York 1990.

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

Küpper, H.-U. (1997): Controlling – Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 2. Auflage, Stuttgart 1997.

Lütke Schwienhorst, R. (1989): Strategische Kontrolle, Wiesbaden 1989.

Mag, W. (1998): Planung und Kontrolle, in: Bitz, M./Dellmann, K./Domsch, M./Wagner, F. W. (Hrsg.): Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Band 2, 4. Auflage, München 1998, S.1-65.

Manz, C. C./Sims, H. P., Jr. (1980): Self-Management as a Substitute for Leadership – A Social Learning Theory Perspective, in: Academy of Management Review, Volume 5, S.361-367.

Measorovic, M. D./Macko, D./Takahara, Y. (1970): Theory of Hierarchical, Multilevel Systems, New York und London 1970.

Mellerowicz, K. (1976): Planung und Plankostenrechnung, Band 1: Betriebliche Planung, 3. Auflage, Freiburg im Breisgau 1979.

Metzger, W. (1975): Psychologie, 5. Auflage, Darmstadt 1975.

Mintzberg, H. (1991): Mintzberg über Management – Führung und Organisation, Mythos und Realität, Wiesbaden 1991.

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

Niedermayr, R. (1994): Entwicklungsstand des Controlling – System, Kontext und Effizienz, Wiesbaden 1994.

Northcraft, G. B. / Ashford, S. J. (1990): The Preservation of Self in Everyday Life, in: Organizational Behavior and Human Decision Process 1990, S.42-64.

Obring, K. (1992): Strategische Unternehmensführung und polyzentrische Strukturen, München 1992.

Perrow, C. (1977): The Bureaucratic Paradox, in: Organizational Dynamics 1977, S.3-14.

Pfohl, H.C. / Stölzle, W. (1997): Planung und Kontrolle, 2. Auflage, München 1997.

Reinecke, S. / Tomczak, T. (1998): Aufgabenorientiertes Marketingcontrolling. Auf dem Weg zu einem managementorientierten Marketingcockpit, in: Reinecke, S. / Tomczak, T. / Dittrich, S. (Hrsg.): Marketingcontrolling, St. Gallen 1998, S.90-109.

Schäffer, U. (1996): Controlling für selbstabstimmende Gruppen?, Wiesbaden 1996.

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.

Schweitzer, M. (1997): Planung und Steuerung, in: Bea, F.-X. / Dichtl, E. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Führung, Stuttgart 1997, S.21-131.

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

Siegwart, H. / Menzl, J. (1978): Kontrolle als Führungsaufgabe, Bern und Stuttgart 1978.

Simons, R. (1995): Levers of Control – How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston 1995.

Sjurts, I. (1995): Kontrolle, Controlling und Unternehmensführung, Wiesbaden 1995.

Stoffel, K. (1995): Controllership im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995.

Thieme, H.-R. (1982): Verhaltensbeeinflussung durch Kontrolle – Wirkung von Kontrollmaßnahmen und Folgerungen für die Kontrollpraxis, Berlin 1982.

Töpfer, A. (1976): Planungs- und Kontrollsysteme industrieller Unternehmungen, Berlin 1976.

Tuominen, R. (1969): Die Koordination in den Unternehmungen, in: Kloidt, H. (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Forschung, Berlin 1969, S.207-224.

Uphus, P. (1972): Möglichkeiten zur Koordination von Teilplanungen des Unternehmens unter besonderer Berücksichtigung kybernetischer Aspekte, Aachen 1972.

Vollmer, C. R. / Mills, D. R. (1966): Professionalization, Englewood Cliffs 1966.

Von Hayek, F. A. (1967): Studies in Philosophy, Politics and Economics, Chicago 1967.

Wall, F. (1999): Planungs- und Kontrollsysteme – Informationstechnische Perspektiven für das Controlling, Grundlagen – Instrumente – Konzepte, Wiesbaden 1999.

Weber, J. (1992): Die Koordinationssicht des Controlling, in: Spremann, K. / Zur, E. (Hrsg.): Controlling. Grundlagen – Informationssysteme – Anwendungen, Wiesbaden 1992, S.169-183.

Weber, J. (1995): Einführung in das Controlling, 6. Auflage, Stuttgart 1995.

Weber, J. (1996): Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren – Ein Beitrag zur Standortbestimmung und weiteren Entwicklung, Die Betriebswirtschaft, 56. Jahrgang, Heft 1 / 1996, S.63-84.

Weber, J. (1999): Einführung in das Controlling, 8. Auflage, Stuttgart 1999.

Weber, J. / Kosmider, A. (1991): Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen, in: Albach, H. / Weber, J. (Hrsg.): Controlling, 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. (1999): Sicherstellung der Rationalität von Führung als Funktion des Controlling, in: Die Betriebswirtschaft, 59. Jahrgang, Heft 6 / 1999, S.731-746.

Weber, J. / Schäffer, U. (2000a): Balanced Scorecard & Controlling, Implementierung – Nutzen für Manager und Controller – Erfahrungen in deutschen Unternehmen, 2. aktualisierte Auflage, Wiesbaden 2000.

Weber, J. / Schäffer, U. (2000b): Controlling als Koordinationsfunktion?, in: krp Kostenrechnungspraxis – Zeitschrift für Controlling, Accounting & Systemanwendungen, 44. Jahrgang, Heft 2 / 2000, S.109-118.

Wilson, J. Q. (1963): Innovation in Organization. Notes Toward a Theory, in: Thompson, J. D. (Hrsg.): Approaches to Organizational Design, Pittsburgh 1963, S.193-218.

Wittgenstein, L. (1990): Tractatus logico-philosophicus, Tagebücher 1914-1916, Philosophische Untersuchungen, 7. Auflage, Frankfurt am Main 1990.

Zenz, A. (1999): Strategisches Qualitätscontrolling – Konzeption als Metaführungsfunktion, Wiesbaden 1999.