

Die Bedeutung verhaltensorientierter Aspekte in der Controllingausbildung an deutschen Universitäten

Marko Reimer · Mathias Orth

Published online: 11 June 2008
© Springer-Verlag 2008

Zusammenfassung Die gestiegene Relevanz des verhaltensorientierten Wissens in der Controllingforschung und -praxis gab Anlass zu einer Studie über die Bedeutung verhaltensorientierter Aspekte in der Controllingausbildung an deutschen Universitäten. Auf Basis einer schriftlichen Befragung von Controllingprofessoren wurde der Status Quo und die erwartete zukünftige Entwicklung der Controllinglehre erhoben. Im Vordergrund der Untersuchung stand die Frage, ob und inwieweit verhaltensrelevantes Wissen vermittelt wird. Die Ergebnisse zeigen, dass der Umfang, in dem verhaltensrelevantes Controllingwissen in den Lehrveranstaltungen vermittelt wird, auch und gerade vom zugrunde gelegten Controllingverständnis des Lehrstuhlinhabers abhängt. Die Befragten gehen zudem davon aus, dass verhaltensorientierte Aspekte in Zukunft vermehrt in der Lehre thematisiert werden.

Schlüsselwörter Controlling · Controllinglehre · Controllinglehrstühle · Verhaltensorientiertes Controlling · Verhaltensorientierung

Summary There is an increasing attention to behavioral aspects in management accounting research. In a survey professors teaching management accounting at German universities were asked about the recognition of behavioral aspects in education today and the expected future development. Findings suggest that the lectured

Dipl.-Ing. M. Reimer (✉)
Lehrgebiet Strategisches Controlling, Technische Universität Berlin, Wilmersdorfer Straße 148,
10585 Berlin, Deutschland
e-mail: marko.reimer@tu-berlin.de

Dipl.-Kfm. M. Orth
Lehrstuhl für Unternehmensplanung und Controlling, ESCP-EAP Europäische
Wirtschaftshochschule Berlin, Heubnerweg 6, 14059 Berlin, Deutschland
e-mail: mathias.orth@escp-eap.de

management accounting conception determines to what extent behavioral issues are discussed in management accounting classes. Furthermore, the results indicate a growing relevance of psychological and sociological knowledge for management accounting education in the future.

Keywords Behavioral Management Accounting · Management Accounting · Management Accounting Education · Management Control

1 Problemstellung

In der Controllingliteratur wird eine stärkere verhaltenswissenschaftliche Orientierung gefordert (z. B. Krystek 2002, S. 414 ff.; Weber u. Riesenhuber 2002, S. 32). Auf die unzureichende Berücksichtigung psychologischer und soziologischer Erkenntnisse wird sowohl in der Controllingwissenschaft (Gaulhofer 1989, S. 141 ff.) als auch in der Controllingpraxis (Siegwart et al. 1990, S. 17) seit langem aufmerksam gemacht.

Für die erfolgreiche Bewältigung seiner (neuen) Aufgaben kommt nicht nur den persönlichen Eigenschaften des Controllers¹ eine immer größere Bedeutung zu (Küpper 2005, S. 538; Sekol 2007, S. 346 ff.); er muss auch stärker denn je über verhaltensrelevantes Wissen verfügen. So kommen beispielsweise Byrne und Pierce (2007, S. 491) in einer aktuellen Studie zur Rolle des Controllers in der Praxis zu dem Ergebnis, dass dieser sich vom „Erbsenzähler“ zum „Businesspartner“ entwickelt. Damit gewinnen u. a. die Sozialkompetenz und insbesondere die Kommunikationsfähigkeiten an Bedeutung. Zu ähnlichen Ergebnissen kommt auch Weber (2007). Im Rahmen einer Befragung der Leiter des Konzerncontrollings der Dax30-Unternehmen zitiert er einen Interviewpartner mit den Worten: „In der Zukunft spielen der Mensch als Dimension, die Ethik als Dimension eine größere Rolle als die Technologie. Die emotionale Kompetenz bekommt eine wichtigere Bedeutung als dieser IS-Wahn. Und ich denke, dass wird auch dazu führen, dass wir als Controller unseren Job mehr als ein Miteinander, als eine die Kommunikation und das Verhalten von Menschen gestaltende Tätigkeit verstehen [. . .].“ (Weber 2007, S. 269).

Strebt man nun die gewünschte verhaltenswissenschaftliche Analyse controlling-relevanter Problembereiche an, wird man zwangsläufig mit der Schwierigkeit einer Operationalisierung der Verhaltensorientierung im Controlling konfrontiert. In der einschlägigen Literatur finden sich bisher nur sehr vage Vorstellungen darüber, was überhaupt unter dem Terminus „Verhaltensorientiertes Controlling“ verstanden werden kann. Dies kann auch kaum überraschen, ist doch selbst der Controllingbegriff nach wie vor sehr umstritten (Küpper 2005, S. 1; Horváth 2006, S. 136; Weber u. Schäffer 2006, S. 1). Die „Projektionsfläche“ (Nerdinger u. Horsmann 2004, S. 711) der verhaltenswissenschaftlichen Betrachtung ist somit noch in Bewegung.

Die bislang detaillierteste Vorstellung über den Begriffsinhalt legt Hirsch (2005), aufbauend auf dem Akteursmodell von Weber, vor. Er subsumiert unter Behavioral

¹ In diesem Text ist, auch wenn nur die männliche Form verwendet wird, die weibliche immer mit eingeschlossen.

Controlling „diejenige betriebswirtschaftliche Funktion im Unternehmenskontext, die Motivationsprobleme und kognitive Entscheidungsanomalien identifiziert, erklärt und reduziert“ (Hirsch 2007, S. 262). Dieses Verständnis wird im vorliegenden Aufsatz hinsichtlich zweier Dimensionen erweitert. Zum einen werden explizit Aspekte der zwischenmenschlichen Interaktion ergänzt, zum anderen wird die Person des Controllers mitberücksichtigt. Dabei wird von den Bedingungen des Verhaltens ausgegangen. Menschliches Verhalten ist jedoch höchst komplex determiniert: „Die Journale sind voll von Erkenntnissen darüber, wie kognitive Verzerrungen die Nutzung von Informationen beeinträchtigen. Die Zahl möglicher ‚Biases‘ scheint ähnlich groß zu sein wie die Bedingungen heterogen, unter denen sie auftreten.“ (Weber 2005, S. 257). Um das Problem der Mehrdeutigkeit zu umgehen, wird in dieser Untersuchung ein relativ hohes und daher komplexitätsreduzierendes Abstraktionsniveau gewählt. Mit der intrapersonalen und der interpersonalen Dimension konnten zwei Klassen von Bedingungen des Verhaltens in Organisationen identifiziert werden (Nerdinger 2003, S. 19 ff.).

Die Controllingforschung entwickelt jedoch verhaltenswissenschaftliches Wissen nicht neu, sondern öffnet sich für eine interdisziplinäre Forschung auf diesem Gebiet (van den Brink et al. 2003, S. 245). Erkenntnisse aus anderen Disziplinen wie z. B. der Psychologie und der Soziologie bilden den Grundstein einer Diskussion verhaltensrelevanter Aspekte im Controlling.

Aufgrund des Bedeutungszuwachses von verhaltensorientiertem Wissen in der Controllingforschung und -praxis wirft die vorliegende Studie die Frage auf, inwiefern auch in der Controllinglehre auf verhaltenswissenschaftliche Aspekte eingegangen wird. Ziel dieser Studie ist es, den Status Quo der Controllinglehre an deutschen Hochschulen zu skizzieren. Im Vordergrund steht dabei die Frage, ob und inwieweit verhaltensrelevantes Wissen in den Lehrveranstaltungen vermittelt wird.

2 Daten und Methode

In der angloamerikanischen Literatur finden sich in speziellen Fachzeitschriften wie z. B. „Journal of Accounting Education“, „Accounting Education“ und „Issues in Accounting Education“ ausführliche Berichte über Formen und Inhalte der Controllingausbildung. Nicht selten sind dabei auch verhaltenswissenschaftliche Inhalte der Controllinglehre Gegenstand der Analyse (z. B. Simmonds 1992, S. 53; Birnberg 2000, S. 713 ff.; Böer 2000, S. 324 ff.; Maher 2000, S. 343 f.; van den Brink et al. 2003, S. 247).

Im Gegensatz dazu liegen empirische Erhebungen über die Controllingausbildung in Deutschland bisher nur vereinzelt vor. Unter anderem erfasst Ahn (1999a,b) in einer Befragung der Mitglieder des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft die Einstellung gegenüber dem Status des Controllings als eigenständige Disziplin und die geforderte inhaltliche Ausrichtung des Controllings in der Wissenschaft.

Hirsch (2003) befragt Lehrstuhlinhaber im deutschsprachigen Raum nach inhaltlichen Schwerpunkten, vermitteltem Instrumentenwissen und Theorien in der Lehre.

Die Entwicklung der Controllinglehrstühle und die Forschungsaktivitäten der Lehrstuhlinhaber werden von Binder und Schäffer (2005) analysiert; sie weisen dabei auf einen Generationswechsel unter den Lehrstuhlinhabern hin.

Auf die Fragestellung, inwiefern verhaltensorientierte Aspekte in der Controllingausbildung Berücksichtigung finden, wird in den genannten Erhebungen nicht eingegangen. Auch lassen sich Ergebnisse internationaler Studien in den deutschen Kontext, u. a. im Hinblick auf das spezifische Controllingverständnis und Ausbildungssystem in Deutschland nur bedingt übertragen. Damit können ex ante keine Hypothesen formuliert werden. Aus diesem Grund wurde für die vorliegende Untersuchung ein exploratives Design gewählt. Auf Basis einer Literaturlauswertung zum verhaltensorientierten Controlling und zur Gestaltung der Controllinglehre wurden Merkmale herausgearbeitet, die mit der Fragestellung in Verbindung stehen. Diese Merkmale sollten mit Hilfe sowohl offener als auch geschlossener Items in einem Fragebogen erfasst werden. Für die Auswertung der Items wurden metrische², ordinale und nominale Skalenniveaus verwendet. Dabei werden die Ergebnisse unter Anwendung deskriptiver Statistiken in Form von absoluten/relativen Häufigkeiten und arithmetischen Mittelwerten dargestellt. Mögliche Zusammenhänge bzw. Unterschiede zwischen den Antworten werden – den Skalenniveaus entsprechend – mit Hilfe einfaktorierter Varianzanalysen, Kruskal-Wallis-Tests oder Kontingenzanalysen aufgezeigt (zu den einzelnen Methoden vgl. Bortz 2005).³ Die durchgeführten Tests dienten nicht dazu, a priori aufgestellte Hypothesen zu prüfen. Es sollten lediglich die aufgrund der deskriptiven Ergebnisse vermuteten Zusammenhänge statistisch nachgewiesen werden (Entdeckungszusammenhang).

Zwei Controllingprofessoren füllten den konstruierten Fragebogen probeweise aus und wurden gebeten, Hinweise auf missverständliche Itemformulierungen bzw. die Beeinflussung ihrer Antworten durch die Fragebogenstruktur zu geben; das Fragebogendesign wurde daraufhin angepasst.

Zielgruppe der Befragung waren Lehrstuhlinhaber, die Veranstaltungen zum Controlling an deutschen Hochschulen anbieten. Zur Identifizierung der Grundgesamtheit wurde auf die Untersuchung von Binder und Schäffer (2005) zurückgegriffen. Auf den Internetseiten der Hochschulen wurde überprüft, ob Lehrstühle neu besetzt wurden und ob darüber hinaus weitere Lehrstühle in Deutschland existieren, die Veranstaltungen zum Controlling anbieten.

Insgesamt wurde der Fragebogen im Juli 2006 an 61 Lehrstuhlinhaber verschickt. Im Befragungszeitraum von Juli bis August 2006 wurden 33 Fragebögen zurückgesendet. Um mögliche Verzerrungen, die z. B. aus dem Phänomen der „sozialen Erwünschtheit“ resultieren, zu vermeiden, wurde Anonymität zugesichert (Fiedler et al. 2006, S. 466). Darüber hinaus wurde auf eine möglichst neutrale Formulierung der Items geachtet (vgl. Bortz u. Döring 2006, S. 254 f.). Eine vertrauliche Datenbehandlung wurde durch Beilegung anonymen Antwortcouverts gewährleistet.

² Durch die Wahl einer geradzahigen Ratingskala (6-stufige Likert-Skala) mussten sich die Befragten einer Tendenz in ihren Antworten zuordnen (Bortz u. Döring 2006, S. 176 ff.).

³ Es werden jeweils die exakten, mit SPSS berechneten, Werte des α -Fehlers angegeben. Ergebnisse mit einem $\alpha \leq 5\%$ werden als signifikant angesehen und daher interpretiert; bis zu einem $\alpha \leq 10\%$ werden Ergebnisse als „marginal signifikant“ berichtet (Bortz 2005, S. 113 f., 123).

Aufgrund des anonymisierten Datenrücklaufs wurden in einer Nachfassaktion erneut alle 61 Lehrstuhlinhaber gebeten, soweit sie dies noch nicht getan hatten, an der Befragung teilzunehmen. Der Fragebogen wurde hierfür an die im Internet angegebenen Email-Adressen der Lehrstühle versendet. Insgesamt haben 41 Professoren an der Befragung teilgenommen, was einer Rücklaufquote von 67% entspricht. Damit wurde, wie in den genannten Studien von Ahn, Hirsch, Binder und Schäffer eine hohe Rücklaufquote erreicht.

In der nachfolgenden Präsentation der Umfrageergebnisse werden zunächst allgemeine Inhalte der Controllinglehre beschrieben und darauf aufbauend spezielle Aspekte einer verhaltensorientierten Controllingausbildung diskutiert.

3 Ergebnisse der Befragung

3.1 Allgemeine Inhalte der Controllinglehre

3.1.1 Theorien in der Controllinglehre

Die theoretische Fundierung des Controllings wird oft als wenig ausgeprägt beschrieben (Küpper 2005, S. 50 ff.); spezifische Controllingtheorien lassen sich in der Literatur kaum finden (u. a. Weber 2004, Sp. 154; Scherm u. Pietsch 2004, S. 10). Zur Fundierung empirischer Phänomene greift die Controllingforschung daher auf etablierte Theorien aus teilweise anderen Wissenschaftsdisziplinen zurück: „Für den Gegenstand des Controlling erscheinen aus der Fülle an Wissenschaften, die sich ausgehend von Biologie und Physiologie auf Aspekte menschlichen Verhaltens beziehen, vor allem Ansätze der Psychologie einschließlich der Sozialpsychologie und der Soziologie bedeutsam.“ (Küpper 2004, S. 36). In diesen Disziplinen wurden Theorien entwickelt, die sich nach einer Einteilung von Scherm u. Pietsch (2004, S. 10) in „klassische“ und „neue“ Ansätze strukturieren lassen.⁴

Klassisch finden in der Controllingforschung informationsökonomisch und verhaltenswissenschaftlich orientierte Theorien Anwendung. In neueren Veröffentlichungen wird demgegenüber auch mit Hilfe von sozialphilosophisch und soziologisch inspirierten Ansätzen geforscht.

In der Lehre zeigt sich, dass 93% der befragten Professoren die Principal-Agent-Theorie in ihren Lehrveranstaltungen ansprechen. 41% der befragten Professoren gaben an, auf die Erkenntnisse der Spieltheorie als weitere informationsökonomisch orientierte Theorie in der Lehre einzugehen.

Bei den verhaltenswissenschaftlichen Ansätzen werden Theorien im Bereich der Motivation (66%), Kognition (39%) und Interaktion (17%) gelehrt. Von den soziologisch inspirierten Ansätzen wird die Systemtheorie (46%) und teilweise auch der Neo-Institutionalismus (22%) in der Lehre angesprochen. Die Strukturierungstheorie und die weiterhin als Antwortmöglichkeit aufgeführten sozialphilosophisch orientierten Ansätze werden nur vereinzelt gelehrt.

⁴ Beispielhafte Aufsätze zu den einzelnen theoretischen Ansätzen im Controllingkontext wurden im Sammelband von Scherm u. Pietsch (2004) zusammengestellt.

3.1.2 Controllingkonzeptionen

Neben der Heterogenität der Theoriebezüge zeichnet sich die Controllingforschung auch durch eine konzeptionelle Vielfalt aus (z. B. Friedl 2003, S. 148 ff.; zum Zusammenspiel zwischen Theorie, Konzeption und Praxis vgl. Scherm u. Pietsch 2004, S. 6 ff.).

Eine einheitliche Konzeption des Controllings – verstanden als klar umrissene Grundvorstellung über das Controlling, die neben der Zielsetzung, den Aufgaben und Instrumenten auch die organisationalen Strukturen des Controllings beschreibt (Hahn und Hungenberg 2001, S. 266) – konnte sich bisher nicht durchsetzen (u. a. Steinle 2004, S. 439 ff.; Pietsch u. Scherm 2004, S. 10 f.). Gefragt wurde daher, welche Controllingkonzeption die Lehrstuhlinhaber ihren Veranstaltungen zugrunde legen. Als Antwortmöglichkeiten wurden in Anlehnung an Scherm u. Pietsch (2004, S. 11) die rechnungswesenorientierte, die informationsorientierte, die koordinationsorientierte, die rationalitätssicherungsorientierte und die reflexionsorientierte Konzeption vorgegeben. Aufgrund der Vielfalt der Controllingauffassungen wurde zudem in einem offenen Feld die Möglichkeit gegeben, sich für andere nicht aufgeführte Konzeptionen zu entscheiden.

Die in Tabelle 1 dargestellten Ergebnisse bestätigen die in der Literatur vergleichsweise hoch eingeschätzte Bedeutung des koordinationsorientierten Ansatzes (u. a. Weißenberger 2002, S. 392; Hirsch 2003, S. 260), die sich u. a. dadurch erklären ließe, dass dieser Ansatz auf eine sehr lange Tradition in der Controllingwissenschaft zurückblicken kann. Über 43% der Professoren nehmen primär auf diesen Ansatz in der Lehre Bezug. An der rechnungswesenorientierten Controllingkonzeption orientieren sich knapp 20% der befragten Professoren in der Lehre.

Auf den neueren Ansatz der rationalitätssicherungsorientierten Controllingkonzeption von Weber u. Schäffer wird von knapp 15% der befragten Professoren in der Lehre zurückgegriffen.

In der Gruppe „Sonstige“ wurden nur vereinzelt gewählte Konzeptionen zusammengefasst: Zum einen die informationsorientierte (2 Nennungen) und die reflexionsorientierte (1 Nennung) Konzeption, die im Fragebogen als Antwortkategorien vorgegeben wurden; zum anderen die im offenen Antwortfeld jeweils einmal genannte regelungstheoretische (Günther 1997; Friedl 2003, S. 154 f.; Baum et al. 2007, S. 4) und kontributionsorientierte (Link 2004, S. 409 ff.) Konzeption.

Aufgrund des bisher wenig ausgeprägten theoretischen Fundaments des Controllings nehmen die Controllingkonzeptionen eine wesentliche Orientierungsfunktion wahr und bilden bis heute den Schwerpunkt der Controllingforschung (Pietsch u. Scherm 2004, S. 10 f.). Sie beinhalten ein normatives Grundverständnis des Con-

Tabelle 1 Controllingkonzeptionen in der Lehre

Verbreitung	Controllingkonzeptionen					Gesamt
	rwo	ko	rso	sonst	k.A.	
Anzahl	8	18	6	5	4	41
Anteil	19,5%	43,9%	14,6%	12,2%	9,8%	100%

rwo = rechnungswesenorientiert, ko = koordinationsorientiert,
rso = rationalitätssicherungsorientiert, sonst = sonstige, k.A. = keine Angabe

trollingbegriffs und damit Aussagen wie die Controllingfunktion in der Praxis zu implementieren ist. Es ließe sich daher argumentieren, dass es einen Zusammenhang zwischen der Zuordnung zu einer Controllingkonzeption und der Einschätzung, welche verhaltensorientierten Aspekte für das Controlling relevant und damit in der Lehre aufzugreifen sind, gibt. Die Angabe der Professoren, welche Controllingkonzeption den eigenen Lehrveranstaltungen zugrunde liegt, wird aus diesem Grund als zentral für die folgende Diskussion der verhaltenswissenschaftlichen Aspekte in der Lehre angesehen. Die Antworten der hierzu abgefragten Inhalte werden der Zuordnung zu einer Konzeption gegenübergestellt und ein möglicher Unterschied bzw. Zusammenhang mit Hilfe der Varianzanalyse (bei metrisch skalierten Items), des Kruskal-Wallis-Tests (bei ordinal skalierten Items) oder der Kontingenzanalyse (bei nominal skalierten Daten) untersucht (zu den einzelnen Methoden Bortz 2005).

3.2 Verhaltensorientierte Inhalte der Controllinglehre

3.2.1 „Soll- und Ist-Bedeutung“ verhaltensorientierter Aspekte

„Sieht man die Literatur auf den Behandlungsumfang der ‚Verhaltensfragen‘ durch, so fällt unschwer ein Widerspruch auf: Viele Autoren weisen nachdrücklich auf die Bedeutung der Verhaltensaspekte hin, nehmen sich selbst aber von der Pflicht aus“ (Lanter 1996, S. 58), diese auch in einem angemessenen Umfang zu berücksichtigen. Lanter beschreibt hiermit eine Diskrepanz zwischen der zugestanden Relevanz („Soll-Bedeutung“) und der tatsächlichen Berücksichtigung („Ist-Bedeutung“) verhaltensorientierter Aspekte in der Controllingforschung. Ein ähnliches Phänomen könnte auch in Bezug auf die Controllinglehre vermutet werden. Daher wurde zunächst gefragt, ob verhaltensorientierte Aspekte einen wesentlichen Bestandteil der Controllingausbildung darstellen sollten (vgl. Tabelle 2). Dieser Frage wurde überwiegend zugestimmt (\bar{x} 4,3).⁵

Tabelle 2 Soll- und Ist-Bedeutung verhaltensorientierter Aspekte

Bedeutung	Controllingkonzeptionen					Gesamt	Varianzanalyse
	rwo	ko	rso	sonst	k.A.		
Soll-Bedeutung	\bar{x} 2,8 $n = 8$	\bar{x} 4,7 $n = 17$	\bar{x} 5,2 $n = 6$	\bar{x} 3,6 $n = 5$	\bar{x} 3,8 $n = 3$	\bar{x} 4,3 $n = 39$	$F_{(5,30)} = 4,42$ $\alpha = 0,004$
Ist-Bedeutung	\bar{x} 2,4 $n = 8$	\bar{x} 3,9 $n = 16$	\bar{x} 4,5 $n = 6$	\bar{x} 4,6 $n = 5$	\bar{x} 3,8 $n = 4$	\bar{x} 3,7 $n = 39$	$F_{(5,29)} = 7,26$ $\alpha = 0,001$

1 = gar nicht ... 6 = sehr intensiv

rwo = rechnungswesenorientiert, ko = koordinationsorientiert, rso = rationalitätssicherungsorientiert, sonst = sonstige, k.A. = keine Angabe

Differenziert man die Antworten nach der Art der zugrunde liegenden Controllingkonzeption zeichnet sich ein deutlicher Trend ab. Während die oben genannte Frage von den Vertretern der rechnungswesenorientierten Controllingauf-

⁵ Die im Rahmen der nachfolgenden Ergebnis-Diskussion in Klammern dargestellten Kennwerte stellen jeweils das arithmetische Mittel der auf der Likert-Skala erhaltenen Antworten dar. Ein Wert von 1 gibt dabei die niedrigste Ausprägung („gar nicht“), ein Wert von 6 die höchste Ausprägung („sehr intensiv“) an.

fassung implizit abgelehnt wird (\bar{x} 2,8), findet sie bei den Vertretern des koordinationsorientierten (\bar{x} 4,7) und insbesondere des rationalitätssicherungsorientierten (\bar{x} 5,2) Ansatzes breite Zustimmung. Die unterschiedlichen Ausprägungen der Mittelwerte suggerieren, dass die Einschätzung der „Soll-Bedeutung“ von der Zuordnung zu einer Konzeption abhängt. Dies wurde durch eine einfaktorische Varianzanalyse bestätigt ($F_{(5, 30)} = 4,42; \alpha = 0,004$).

Für die explizit gestellte Frage nach der tatsächlichen Berücksichtigung – im Sinne einer „Ist-Bedeutung“ – ergibt sich ein Mittelwert von 3,7. Auch hierbei zeigen sich konzeptionspezifische Unterschiede. Der Umfang der Besprechung nimmt von den rechnungswesenorientierten (\bar{x} 2,4) über die koordinationsorientierten (\bar{x} 3,9) hin zu den rationalitätssicherungsorientierten (\bar{x} 4,5) Controllingprofessoren zu. Die durchgeführte Varianzanalyse bestätigt auch hier den unterstellten Einfluss der gewählten Konzeption auf die Einschätzung der „Ist-Bedeutung“ ($F_{(5, 29)} = 7,26; \alpha = 0,001$).

Wie erwartet, ergibt sich folglich auch in der Controllinglehre eine erkennbare Differenz zwischen der „Soll“- und „Ist-Bedeutung“ (\bar{x} 4,3 versus \bar{x} 3,7). Dieses Ergebnis lässt vermuten, dass zwar grundsätzlich die Bedeutung verhaltensorientierter Aspekte für das Controlling erkannt wird; die Lehrstuhlinhaber greifen jedoch bisher diese Themen in der Lehre in einem geringeren Ausmaße tatsächlich auf.

3.2.2 Menschenbilder

Geleitet von der Idee, dass das Menschenbild der Lehrstuhlinhaber, das sich in den Auffassungen und Überzeugungen über das menschliche Wesen widerspiegelt, die Berücksichtigung verhaltensorientierter Aspekte in der Controllinglehre beeinflussen könnte, sollten in der Erhebung die grundsätzlichen Annahmen der Lehrstuhlinhaber über die Verhaltensmuster von Controllern und Managern expliziert werden. Zurückgegriffen wurde hierfür auf die Typologisierung menschlicher Verhaltensmuster von Schein (1970). Er differenziert zwischen vier unterschiedlichen Menschenbildern: a) dem „rational-economic man“, b) dem „social man“, c) dem „self-actualizing man“ und d) dem so genannten „complex man“ (Schein 1970, S. 55 ff.). Insbesondere im Hinblick auf die in der Literatur zu findende Rationalitätsannahme über das Verhalten des Controllers erscheint diese Typologisierung aufschlussreich (vgl. hierzu und für die folgenden Annahmen Weber u. Schäffer 2006, S. 34). Unterstellt wird der Person des Controllers oft eine neutrale Rolle. Der Controller, als analytische, nüchterne, klar begründende und intrinsisch motivierte Person soll quasi das betriebswirtschaftliche Gewissen des Managements darstellen. Demgegenüber wird der Manager u. a. als intuitiv, emotional, vielfältig, gestaltend und risikofreudig beschrieben. Aus diesen Annahmen folgen unterschiedliche Menschenbilder, wodurch eine abweichende Modellierung der Person des Controllers und Managers notwendig erscheint.

In der Befragung wurden die Controllingprofessoren gebeten, zwischen dem Verhalten des Controllers und des Managers zu differenzieren und ihre jeweilige Auffassung über das Verhalten den Menschenbildern von Schein (1970) zuzuordnen. Um ein möglichst einheitliches Verständnis der Befragten von den auszuwählenden Menschenbildern sicherzustellen, wurden diese kurz im Fragebogen beschrieben. In der folgenden Tabelle 3 sind die Ergebnisse zusammengefasst. Entsprechend der

Tabelle 3 Unterstellte Menschenbilder

		Menschenbild – Manager				Gesamt
		r-e-man	s-man	s-a-man	c-man	
Menschen- bild –	r-e-man	17	3	0	3	23
	s-man	0	3	0	0	3
Controller	s-a-man	0	0	0	0	0
	c-man	1	0	1	10	12
	Gesamt	18	6	1	13	38

Angaben entsprechen Anzahl der Nennungen

r-e-man = rational-economic man, s-man = social man, s-a-man = self-actualizing man,
c-man = complex man

beschriebenen, abweichenden Auffassungen über die Verhaltensweisen von Managern und Controllern wählen 21% der Professoren unterschiedliche Menschenbilder. Die Mehrheit der Professoren (79%) widerspricht jedoch dieser Verhaltensannahme und unterstellt für die Person des Controllers und des Managers das gleiche Menschenbild. Dieser Zusammenhang konnte mit Hilfe einer Kontingenzanalyse bestätigt werden ($CC = 0,71$; $\alpha = 0,001$). Losgelöst von der Funktion im Unternehmen wird folglich von einem einheitlichen Menschenbild ausgegangen. Die Ergebnisse deuten also darauf hin, dass Controller und Manager gleich zu modellieren sind.

Am häufigsten wird der „rational-economic man“ sowohl für die Person des Controllers als auch für die Person des Managers unterstellt. Der „rational-economic man“ beschreibt den Menschen als opportunistisch handelndes Individuum. Vorgesprochen werden monetäre Anreizsysteme, um das Verhalten auf die Unternehmensziele auszurichten. Am zweit häufigsten wird die Antwortkategorie des „complex man“ sowohl für den Manager als auch für den Controller gewählt. Dieses Menschenbild geht von einer sich ständig wandelnden Bedürfnispyramide des Menschen aus; der Mensch besitzt verschiedene Motive in unterschiedlichen Systemen. Als Diagnostiker passt sich der Manager bzw. Controller den verschiedenen Motivlagen an, um die Unternehmensziele zu sichern. Der „self-actualizing man“ für den eine grundsätzlich intrinsische Motivation in der Arbeit unterstellt wird, ist nur einmal für die Person des Managers als Antwortkategorie ausgewählt wurden. Auch der „social man“ wird nur vereinzelt als Menschenbild für den Controller und den Manager genannt.

Professoren, die angeben, ihren Lehrveranstaltungen entweder die rechnungswesenorientierte oder die koordinationsorientierte Konzeption zugrunde zu legen, entscheiden sich am häufigsten sowohl für den Manager als auch für den Controller für das Menschenbild des „rational-economic man“. Bei den Vertretern des Rationalitätssicherungsorientierten Ansatzes wird demgegenüber der „complex man“ als Menschenbild für Controller und Manager präferiert.

Auch diese Antworten wurden der Zuordnung zu den Controllingkonzeptionen gegenübergestellt (vgl. Tabelle 4). Die durchgeführte Kontingenzanalyse bestätigt einen Zusammenhang zwischen der Wahl des Menschenbildes des Controllers und der Controllingkonzeption ($CC = 0,592$; $\alpha = 0,05$); für die Wahl des Menschenbildes des Managers kann ein entsprechender Zusammenhang nicht aufgezeigt werden ($CC = 0,599$; $\alpha = 0,211$).

Tabelle 4 Zusammenhang Menschenbild und Controllingkonzeption

		Controllingkonzeption				Gesamt
		rwo	ko	rso	sonst	
Menschenbild (Controller/ Manager)	r-e-man	5/5	14/10	1/2	1/0	21/17
	s-man	0/0	1/3	0/0	0/1	1/4
	s-a-man	0/0	0/0	0/1	0/0	0/1
	c-man	2/2	1/3	5/3	4/4	12/9
	k.A.	1/1	2/2	0/0	0/0	3/3
Gesamt		8	18	6	5	37

Angaben entsprechen Anzahl der Nennungen für das Menschenbild des Controllers/Managers; 4 Probanden hatten keine Konzeption gewählt.

r-e-man = rational-economic man, s-man = social man, s-a-man = self-actualizing man, c-man = complex man, rwo = rechnungswesenorientiert, ko = koordinationsorientiert, rso = rationalitätssicherungsorientiert, sonst = sonstige, k.A. = keine Angabe

3.2.3 Verhaltensrelevante Problembereiche

Wie eingangs erwähnt, konnten mit der intrapersonalen und der interpersonalen Dimension zwei Klassen von Bedingungen des Verhaltens in Organisationen identifiziert werden, die als Bezugsrahmen für die nachfolgende Analyse der verhaltensrelevanten Problembereiche geeignet erscheinen.

Aus verhaltensorientierter Sicht kommt den Interaktionen in Organisationen eine herausragende Bedeutung zu (Stahle 1999, S. 299 ff.; Nerdinger 2003, S. 20 f.). Die einzelnen Organisationsmitglieder wirken stets wechselseitig aufeinander ein. Ihr Verhalten wird somit in hohem Maße durch das Verhalten anderer Mitglieder der Organisation bestimmt. Die das Verhalten beeinflussenden Prozesse, die sich zwischen Organisationsmitgliedern abspielen, werden unter dem Begriff der interpersonalen Bedingungen des Verhaltens subsumiert.

Aus Controllingsicht erscheinen in diesem Zusammenhang insbesondere folgende nicht vollständig überschneidungsfreie Themenkreise interessant, da sie auf die Beziehungsdynamik zwischen Controller und Manager abstellen:

- Image und Akzeptanz des Controllers,
- (Informations-)macht des Controllers,
- Neutralität/Objektivität des Controllers,
- der Controller im Spannungsfeld von Vertrauen und Kontrolle.

Die Ursachen und Ergebnisse des Verhaltens, die direkt in der Person des Handelnden gesehen werden, können dagegen den intrapersonalen Bedingungen des Verhaltens zugeordnet werden. Hierzu zählen die persönlichen Fähigkeiten und Fertigkeiten einer Person ebenso wie ihre individuelle Motivation (Nerdinger u. Horsmann 2004, S. 715).

3.2.3.1 Intrapersonale Problembereiche

Die intrapersonalen Problembereiche rekurren, wie bereits angedeutet, in erster Linie auf die Kategorien des Könnens und des Wollens (von Landsberg 1990, S. 277). Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass die häufig zu stark auf die Person des

Managers eingeeengte verhaltensorientierte Perspektive unbedingt um die Person des Controllers zu erweitern ist (Hoffjan 1998, S. 111; Nerdinger u. Horsmann 2004, S. 715).

Im Hinblick auf die mit dem Begriff „Verhaltensorientiertes Controlling“ verbundenen, intrapersonalen Problemkreise wurde daher gefragt, inwieweit die Lehrstuhlinhaber Motivationsaspekte und (beschränkte) kognitive Fähigkeiten bei Controllern und bei Managern in ihren Lehrveranstaltungen problematisieren (vgl. Tabelle 5). Die Antworten zeigen, dass den Motivations- und Könnensaspekten annähernd die gleiche Bedeutung in der Lehre zukommt. Die Analyse der Antworten in Abhängigkeit der zugrunde gelegten Controllingkonzeptionen ergibt, dass bei Vertretern des rechnungswesenorientierten Controllings diese Themen in der Lehre kaum Berücksichtigung finden (\bar{x} 2,5), während sie von den Befürwortern des koordinationsorientierten (\bar{x} 3,5) und insbesondere des rationalitätssicherungsorientierten (\bar{x} 4,3) Controllings intensiver besprochen werden. Mit Ausnahme der Thematisierung von Motivationsaspekten bei Controllern konnte mit Hilfe der Varianzanalyse ein Einfluss der Controllingkonzeption nachgewiesen werden.

Tabelle 5 Umfang der Thematisierung intrapersonaler Problembereiche

Intrapersonale Problembereiche	Controllingkonzeptionen					Gesamt	Varianz- analyse
	rwo	ko	rso	sonst	k.A.		
Motivation des Controllers	\bar{x} 2,5 $n = 8$	\bar{x} 3,4 $n = 18$	\bar{x} 4,0 $n = 6$	\bar{x} 3,6 $n = 5$	\bar{x} 3,8 $n = 4$	\bar{x} 3,4 $n = 41$	$F_{(5,31)} = 1,58$ $\alpha = 0,19$
Kognition des Controllers	\bar{x} 2,3 $n = 8$	\bar{x} 3,3 $n = 18$	\bar{x} 3,8 $n = 6$	\bar{x} 3,6 $n = 5$	\bar{x} 3,5 $n = 4$	\bar{x} 3,2 $n = 41$	$F_{(5,31)} = 2,76$ $\alpha = 0,03$
Motivation des Managers	\bar{x} 2,6 $n = 8$	\bar{x} 3,7 $n = 18$	\bar{x} 4,7 $n = 6$	\bar{x} 4,0 $n = 5$	\bar{x} 4,0 $n = 4$	\bar{x} 3,7 $n = 41$	$F_{(5,31)} = 2,17$ $\alpha = 0,08$
Kognition des Managers	\bar{x} 2,5 $n = 8$	\bar{x} 3,7 $n = 18$	\bar{x} 4,8 $n = 6$	\bar{x} 4,4 $n = 5$	\bar{x} 3,8 $n = 4$	\bar{x} 3,7 $n = 41$	$F_{(5,31)} = 3,66$ $\alpha = 0,01$

1 = gar nicht ... 6 = sehr intensiv

rwo = rechnungswesenorientiert, ko = koordinationsorientiert, rso = rationalitätssicherungsorientiert, sonst = sonstige, k.A. = keine Angabe

Ein weiteres auffälliges Ergebnis zeigt sich bei der Analyse des Antwortverhaltens differenziert nach Manager und Controller. Die deutlichste Diskrepanz in den Antworten tritt bei den Vertretern der rationalitätssicherungsorientierten Konzeption (Controller: \bar{x} 4,0 bzw. \bar{x} 3,8 versus Manager: \bar{x} 4,7 bzw. \bar{x} 4,8) auf. Der Controller soll nach diesem Controllingverständnis dazu beitragen, die negativen Folgen des mangelnden Wollens und Könnens der Manager zu begrenzen (Weber u. Schäffer 1999a, S. 733).

Dass diese Probleme grundsätzlich auch den Controller treffen können, wird – wenn überhaupt – nur am Rande angesprochen.⁶ Es wirkt aber inkonsistent, einerseits darauf hinzuweisen, dass Menschen individuelle Eigenschaften („Können“ und „Wollen“) haben, deren Beachtung ökonomisch geboten erscheint (Weber u. Schäffer 2006, S. 34), andererseits jedoch die Diskussion über Wollens- und Könnensprobleme bei Controllern mit dem Verweis auf die intrinsische Motivation und das

⁶ Allenfalls wird die Frage ‚Wer kontrolliert die Kontrolleure?‘ aufgeworfen. Vgl. Weber u. Schäffer (2006, S. 36).

„Schiedsrichterethos“ (Weber u. Schäffer 2006, S. 36) des Controllers in den Hintergrund zu drängen. Diese Sichtweise könnte eine Angriffsfläche für fundamentale (und schon längst überkommene) Kritik (Schneider 1991, S. 765) am Controlling bieten, die der Diskussion über den „Omnipotenz-Anschein“ (Link 1982, S. 261) des Controllers wieder Vorschub leistet.

3.2.3.2 Interpersonale Problembereiche

Interaktions- und Kommunikationsprobleme

Interaktionsaspekte stellen wesentliche Determinanten des Verhaltens in Organisationen dar. Dies trifft auch und insbesondere für das Controlling zu, denn Controller stehen mehr als viele andere Funktionsträger in ständiger Interaktion mit Organisationsmitgliedern ganz unterschiedlicher Funktionsbereiche und Hierarchieebenen.

Mit einer Einstiegsfrage wurde hier zunächst untersucht, inwieweit die Lehrstuhlinhaber Interaktions- und Kommunikationsprobleme zwischen Controller und Manager überhaupt ansprechen (vgl. Tabelle 6). Der Mittelwert von 3,9 deutet darauf hin, dass Interaktions- und Kommunikationsprobleme fundiert besprochen werden. Die Analyse der Ergebnisse in Abhängigkeit der zugrunde gelegten Controllingkonzeption ergibt ein mittlerweile bekanntes Bild. Während diese Themen von Vertretern des rechnungswesenorientierten Ansatzes kaum besprochen werden (\bar{x} 2,5), erhalten sie in den Lehrveranstaltungen der koordinationsorientierten (\bar{x} 4,1) und rationalitätssicherungsorientierten (\bar{x} 4,7) Vertreter wesentlich größeres Gewicht. Die Existenz eines Einflusses der Konzeption auf die Thematisierung von Interaktions- und Kommunikationsprobleme konnte mit Hilfe einer Varianzanalyse auch bestätigt werden ($F_{(5,31)} = 4,0; \alpha = 0,01$).

Tabelle 6 Umfang der Thematisierung interpersonaler Problembereiche

Intrapersonale Problembereiche	Controllingkonzeptionen					Gesamt	Varianz- analyse
	rwo	ko	rso	sonst	k.A.		
Interaktion/Kommunikation zwischen Controller und Manager	\bar{x} 2,5 $n = 8$	\bar{x} 4,1 $n = 18$	\bar{x} 4,7 $n = 6$	\bar{x} 4,8 $n = 5$	\bar{x} 3,8 $n = 4$	\bar{x} 3,9 $n = 41$	$F_{(5,31)} = 4,0$ $\alpha = 0,01$
Image des Controllers	\bar{x} 2,1 $n = 8$	\bar{x} 2,8 $n = 18$	\bar{x} 4,0 $n = 6$	\bar{x} 3,3 $n = 4$	\bar{x} 3,3 $n = 4$	\bar{x} 2,9 $n = 40$	$F_{(4,31)} = 1,76$ $= 0,16$
Akzeptanz des Controllers	\bar{x} 2,4 $n = 8$	\bar{x} 3,4 $n = 17$	\bar{x} 4,5 $n = 6$	\bar{x} 4,2 $n = 5$	\bar{x} 3,8 $n = 4$	\bar{x} 3,5 $n = 40$	$F_{(5,30)} = 1,99$ $\alpha = 0,11$
Informationsmacht des Controllers	\bar{x} 2,3 $n = 8$	\bar{x} 3,7 $n = 18$	\bar{x} 4,2 $n = 6$	\bar{x} 3,8 $n = 5$	\bar{x} 4,3 $n = 4$	\bar{x} 3,5 $n = 40$	$F_{(5,31)} = 2,21$ $\alpha = 0,08$
Neutralität/Objektivität des Controllers	\bar{x} 2,3 $n = 8$	\bar{x} 3,1 $n = 18$	\bar{x} 4,5 $n = 6$	\bar{x} 4,2 $n = 5$	\bar{x} 4,3 $n = 4$	\bar{x} 3,4 $n = 41$	$F_{(5,31)} = 2,77$ $\alpha = 0,04$
Controller im Spannungsfeld von Vertrauen/Kontrolle	\bar{x} 2,6 $n = 8$	\bar{x} 2,7 $n = 18$	\bar{x} 5,0 $n = 6$	\bar{x} 4,0 $n = 5$	\bar{x} 4,3 $n = 4$	\bar{x} 3,3 $n = 41$	$F_{(5,31)} = 3,28$ $\alpha = 0,02$

1 = gar nicht ... 6 = sehr intensiv

rwo = rechnungswesenorientiert, ko = koordinationsorientiert, rso = rationalitätssicherungsorientiert, sonst = sonstige, k.A. = keine Angabe

Der Vergleich mit den Ergebnissen der Fragen zur Motivation und Kognition (vgl. Abschnitt 3.2.3.1.) zeigt zudem, dass die interpersonalen Bedingungen des Verhaltens durchschnittlich stärker besprochen werden als die intrapersonalen. Im Folgenden werden die bereits angesprochenen Bedingungen der interpersonalen Klasse detailliert analysiert.

Image und Akzeptanz des Controllers

Will der Controller seine Aufgabe als interner Berater des Managements (Weber u. Schäffer 1999b, S. 9) bestmöglich erfüllen, kommt dem Fremdbild des Controllers eine wesentliche Bedeutung zu. Das Rollenbild des Controllers war daher bereits Gegenstand einer empirischen Analyse mit besorgniserregendem Ergebnis. Der als humorlos, neidisch und distanziert eingeschätzte Controller ist trotz Anerkennung seines hohen Arbeitseinsatzes innerhalb des Unternehmens sozial isoliert (Hoffjan 2003, S. 1044).

Es wurde daher im Rahmen der Studie gefragt, inwieweit das Image des Controllers in den Lehrveranstaltungen problematisiert und die Studentenschaft für diese Thematik sensibilisiert wird (vgl. Tabelle 6). Der Mittelwert von 2,9 deutet darauf hin, dass dieses Thema für den Controllingunterricht keine große Relevanz besitzt. Differenziert man allerdings die Antworten wieder in Abhängigkeit der zugrunde gelegten Controllingkonzeption, lässt sich erneut eine große Streuung der Antworten feststellen. Während die Vertreter der rechnungswesenorientierten Controllingauffassung dieses Thema in ihren Lehrveranstaltungen untergewichten (\bar{x} 2,1), scheint es für die Vertreter der rationalitätssicherungsorientierten Controllingkonzeption ein fester Bestandteil in der Lehre zu sein (\bar{x} 4,0).

Der Themenkomplex „Akzeptanz“ (umfangreiche empirische Ausführungen zu diesem Problemkreis finden sich bei von Landsberg u. Mayer 1988) wird in Controllinglehrveranstaltungen durchschnittlich etwas stärker diskutiert (\bar{x} 3,5). Auch hier zeigen sich wieder die konzeptionsspezifischen Unterschiede. Während Vertreter des rechnungswesenorientierten Controllings mit einem Wert von \bar{x} 2,4 dieser Thematik auch nur eine geringe Beachtung schenken, wird dieser Aspekt von den koordinationsorientierten (\bar{x} 3,4) und den rationalitätssicherungsorientierten (\bar{x} 4,5) Controllingprofessoren deutlich stärker besprochen.

Auch wenn es offensichtlich Unterschiede zwischen den Mittelwerten der Konzeptionen hinsichtlich der Thematisierung von Image und Akzeptanz des Controllers gibt, konnte varianzanalytisch nicht bestätigt werden, dass diese auf den Faktor Controllingkonzeption zurückzuführen sind (Image: $F_{(4,31)} = 1,76$; $\alpha = 0,16$ /Akzeptanz: $F_{(5,30)} = 1,99$; $\alpha = 0,11$).

(Informations-)Macht des Controllers

In der Controllingliteratur findet man kaum Veröffentlichungen, die sich explizit mit der Macht des Controllers und mit den sich daraus ergebenden potenziellen Problemen auseinandersetzen.

Trotz oder gerade wegen des schillernden Charakters der Macht hat sich bis heute kein einheitliches Begriffsverständnis herausgebildet. Zu den wohl am häufigsten zitierten Definitionen zählt die von Max Weber. Demnach bedeutet Macht, „innerhalb einer sozialen Beziehung den eigenen Willen auch gegen Widerstreben durchzusetzen

zen, gleichviel worauf diese Macht beruht“ (Weber 1980, S. 28). Er sieht Macht als Chance und damit lediglich als Möglichkeit, seinen Willen durchzusetzen, von der jedoch nicht zwingend Gebrauch gemacht werden muss (Nerdinger 2003, S. 130). Offen bleibt, worauf die Chance beruht.

Im hier interessierenden Kontext kommt insbesondere der Information als eine wichtige Ressource, die vom Controlling kontrolliert werden kann, eine große Bedeutung zu (zu den ressourcenorientierten Theorien der Macht vgl. Sander 1992, S. 9 ff.). Der Controller verfügt – unabhängig vom spezifischen Controllingverständnis – durch die Aufbereitung und Bündelung von für andere Organisationsteilnehmer wichtigen Informationen sowie durch die damit verbundene Beratungsfunktion über ein großes Machtpotenzial. Seine scheinbar neutralen Aufgaben sind somit „machtdurchtränkt“ (Neuberger 2001, S. 192).

Die Möglichkeit zur Ausübung von Macht – obwohl häufig negativ konnotiert – bedeutet zunächst nichts Destruktives. Da sich das Controlling häufig auf eine formell relativ schwach legitimierte Macht stützt, ist für das effektive Wahrnehmen der Controllingaufgaben neben der formellen Kompetenz ein gewisser Grad an informeller Macht sogar eine unabdingbare Voraussetzung (Küpper 2005, S. 525). Allenfalls die Disparität zwischen informeller Macht und formeller Verantwortung könnte im Controllingkontext negativ beurteilt werden und zur Konfliktquelle in der Manager-Controller-Interaktion werden (Krystek u. Zumbrock 1993, S. 86 f.). Die dem Controlling inhärente Macht kann zu dysfunktionalen Verhaltensweisen bei den Machtausübenden (z. B. Mikropolitik) und ebenso bei den Machtbetroffenen (zur Theorie der Reaktanz vgl. Brehm 1966) führen.

Im Rahmen der Befragung wurde daher erhoben, inwieweit die Studierenden mit dem vielschichtigen Problemkreis der (Informations-)Macht des Controllers konfrontiert werden (vgl. Tabelle 6).

Der Mittelwert von 3,5 deutet auf eine nur durchschnittliche Erörterung dieses Themas hin. Der Umfang der Besprechung nimmt dabei wieder von den rechnungswesenorientierten (\bar{x} 2,3) über die koordinationsorientierten (\bar{x} 3,7) hin zu den rationalitätssicherungsorientierten (\bar{x} 4,2) Controllingauffassungen zu. Der Unterschied zwischen den konzeptionsspezifischen Mittelwerten kann wiederum auch mit Hilfe einer Varianzanalyse bestätigt werden ($F_{(5,31)} = 2,21; \alpha = 0,08$).

Neutralität/Objektivität des Controllers

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, hat der Controller aufgrund seines Informationsstandes die grundsätzliche Möglichkeit, Macht auszuüben. Es muss daher die Frage analysiert werden, inwiefern er trotz seiner Informationsmacht den an ihm gestellten Neutralitäts- und Objektivitätsanspruch gerecht wird.

Dem Thema kann man sich aus zwei Perspektiven nähern. Zum einen könnten Controller die zu ihren Gunsten bestehende Informationsasymmetrie dazu nutzen, mehr oder weniger persönliche und dem Gesamtunternehmensinteresse häufig zuwiderlaufende Interessen zu verfolgen. Zum anderen muss aber auch diskutiert werden, inwiefern Controller bewusste Informationsmanipulationen im Unternehmensinteresse vornehmen sollten.

Die erstgenannte Sichtweise wird häufig am Beispiel der Beziehung zwischen zentralem und dezentralem Controller illustriert. Konfliktieren die an den dezentralen

Controller gestellten Anforderungen und artikulierten Interessen der Bereichsmanager und des Zentralcontrollings, entsteht zwangsläufig ein Spannungsverhältnis. Es stellt sich die Frage, ob der Controller den Interessen „seines“ Unternehmensbereichs oder dem Gesamtunternehmensziel folgen soll (Weber 2006, S. 213).

Im Hinblick auf die aus Unternehmenssicht zielführende Informationsmanipulation stellt sich andererseits die Frage, inwieweit der Controller vom sog. „Grundsatz der Wahrhaftigkeit“ (Krystek u. Zumbrock 1993, S. 98) bzw. vom „Pfad der Objektivitäts-Tugend“ (Weber u. Schäffer 2006, S. 89) abweichen sollte.⁷

Informationsökonomisch geprägte Controllingbeiträge haben gezeigt, dass beispielsweise eine Weitergabe von bewusst verzerrten Kosteninformationen der Unternehmenszentrale an Bereichsleiter zu Effizienzgewinnen führen kann (z. B. Wagenhofer 1996). Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt auch Schiller: „Die Effizienz dezentraler Entscheidungen wird manchmal verbessert, wenn diese nicht von sehr gut informierten Individuen, sondern von nur teilweise informierten getroffen werden.“ (Schiller 2001, S. 16). Als Begründung gibt er an, dass uninformierte Individuen zwar eine schlechtere Entscheidungsgrundlage haben, gleichzeitig jedoch keine persönlichen Vorteile aus den nicht erhaltenen Informationen ziehen können. Sollte also der Controller – insbesondere in Antizipation strategischen Verhaltens – wahrheitsgemäß Informationen an dezentrale Entscheider weiterleiten?

Diese Vorüberlegungen zum Themenkreis der Neutralität und Objektivität des Controllers zeigen, dass eine verkürzte normativ orientierte Diskussion diesem vielschichtigen Thema nicht gerecht werden kann. Es wurde daher im Rahmen der Erhebung gefragt, inwieweit die Lehrstuhlinhaber das verhaltensrelevante Thema der Neutralität/Objektivität des Controllers in den Vorlesungen ansprechen (vgl. Tabelle 6).

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass dieses Thema ähnlich umfangreich (\emptyset 3,4) besprochen wird wie die zuvor dargestellten Problemkreise. Die konzeptionsspezifischen Unterschiede zeigen keine wesentlichen Besonderheiten. Dieses Thema wird von Vertretern der rechnungswesenorientierten Controllingkonzeption tendenziell vernachlässigt (\emptyset 2,3), von den koordinationsorientierten (\emptyset 3,1) und insbesondere von den rationalitätssicherungsorientierten (\emptyset 4,5) Vertretern dagegen in einem größeren Umfang besprochen. Varianzanalytisch konnte bestätigt werden, dass die Unterschiede in den Mittelwerten auf der Zuordnung der Professoren zu einer Konzeption beruhen ($F_{(5,31)} = 2,77; \alpha = 0,04$).

Der Controller im Spannungsfeld von Vertrauen und Kontrolle

Die Frage „Kontrollieren Controller? – und wenn ja: Sollten sie es tun?“ (Schäffer 2001, S. 401 ff.) lässt das spannungsgeladene Verhältnis zwischen Controlling und Kontrolle erahnen. Obwohl es keinen Zweifel daran geben kann, dass die Kontrolle – wenn auch häufig verbal kaschiert – einen wesentlichen Bestandteil der Control-

⁷ Bezogen auf die Planung fordert bspw. der Arbeitskreis „Integrierte Unternehmensplanung“ der Schmalenbach-Gesellschaft: „Das Prinzip der Planehrlichkeit muss zwingend eingehalten werden. [...] Eine Planung, die auf bewußt verfälschten oder unrealistischen Größen basiert, ist nicht nur wertlos, sondern darüber hinaus auch gefährlich und somit durch nichts zu rechtfertigen.“ Arbeitskreis „Integrierte Unternehmensplanung“ der Schmalenbach-Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (1991, S. 826).

lingtätigkeit darstellt (Küpper 2005, S. 198; Horváth 2006, S. 150; Weber u. Schäffer 2006, S. 255), möchten Controller mit dem unpopulären Begriff „Kontrolle“ nicht in Verbindung gebracht werden (Schäffer 2001, S. 401).

Kontrollen wirken durch ihren verhaltenslenkenden Einfluss und ihre Lernfunktion grundsätzlich erfolgssteigernd (Weber u. Schäffer 2006, S. 255). Zugleich darf man jedoch nicht verschweigen, dass Kontrollen aus verhaltenswissenschaftlicher wie ökonomischer Sicht stets auch ein Potenzial für dysfunktionale Wirkungen beinhalten (zum Crowding Out-Effekt vgl. Osterloh u. Weibel 2001, S. 420 f.). Krystek u. Zumbrock (1993, S. 72) stellen daher zur Diskussion, ob und inwieweit das Controlling zur Speerspitze einer Misstrauensorganisation (speziell zur Misstrauensorganisation vgl. Bleicher 1991, S. 70 ff.) wird und machen auf potenzielle (fremd-)kontrollbedingte Verhaltensbeeinträchtigungen (Krystek u. Zumbrock 1993, S. 96 ff.) aufmerksam.

Als ein möglicher Lösungsmechanismus wird in diesem Zusammenhang in jüngster Zeit das Thema „Vertrauen“ stärker diskutiert. Vertrauen stellt eine wesentliche interpersonale Bedingung des Verhaltens dar, die zunehmend auch und gerade in der Controllingwissenschaft immer stärkere Beachtung findet (Krystek u. Zumbrock 1993; Schäffer et al. 2003). Vertrauen (ausführlich zum Vertrauensbegriff vgl. Ripperger 1998, S. 45) zeichnet sich durch eine Vielzahl positiver Wirkungen aus. So können durch Vertrauen die Kommunikation und Kooperation verbessert, eine Reduktion der Komplexität herbeigeführt sowie Kontrollkosten reduziert werden (Krystek 1997, S. 268 ff.). Allerdings erscheint grenzenloses Vertrauen und somit der völlige Verzicht auf Kontrollen ebenso bedenklich wie grenzenloses Misstrauen. Vertrauen und Kontrolle schließen sich nicht aus. Vielmehr kann Kontrolle – insbesondere symbolische Kontrolle – zum Aufbau und zur Stabilisierung von Vertrauen beitragen (Krystek 1997, S. 283).

Im Rahmen der Studie wurde in Anbetracht des gerade dargestellten Verhältnisses zwischen Vertrauen und Kontrolle gefragt, inwieweit die Lehrstuhlinhaber diese Thematik in ihren Lehrveranstaltungen adressieren.

Mit einem Durchschnittswert von 3,3 findet dieses Thema in etwa so viel Beachtung wie die zuvor besprochenen Themenkreise. Allerdings stechen bei der konzeptionsspezifischen Analyse die große Unterschiede im Antwortverhalten heraus. Wie in Tabelle 6 gezeigt wird, konnte auch hier der Einfluss der Konzeption auf den Umfang der Besprechung dieses Themas in der Lehre nachgewiesen werden. Während sowohl Vertreter des rechnungswesenorientierten (\emptyset 2,6) als auch des koordinationsorientierten (\emptyset 2,7) Controllings dieser Thematik relativ wenig Platz in ihren Lehrveranstaltungen einräumen, wird das Spannungsverhältnis von den Anhängern der rationalitätssicherungsorientierten Controllingauffassung sehr umfangreich besprochen (\emptyset 5,0).

3.3 Entwicklungstendenzen der verhaltensorientierten Controllinglehre

Im Rahmen der Studie wurden die Lehrstuhlinhaber um eine persönliche Einschätzung der zukünftigen Entwicklung der verhaltensorientierten Controllinglehre gebeten (vgl. Tabelle 7).

Tabelle 7 Zukünftige Entwicklung der verhaltensorientierten Controllinglehre

Grundsätzliche Entwicklung	Controllingkonzeptionen					Gesamt
	rwo	ko	rso	sonst	k.A.	
Zunahme	0	13	6	3	4	26
keine Veränderung	6	4	0	2	0	12
Abnahme	2	0	0	0	0	2
Gesamt	8	17	6	5	4	40
Individuelle Entwicklung	rwo	ko	rso	sonst	k.A.	Gesamt
Zunahme	1	11	4	4	4	24
keine Veränderung	6	7	2	0	0	16
Abnahme	0	0	0	0	0	0
Gesamt	7	18	6	4	4	40

Angaben entsprechen Anzahl der Nennungen

rwo = rechnungswesenorientiert, ko = koordinationsorientiert, rso = rationalitätssicherungsorientiert, sonst = sonstige, k.A. = keine Angabe

Den Ergebnissen zufolge gehen 65% der Befragten davon aus, dass das Thema „Verhaltensorientiertes Controlling“ zukünftig eine größere Rolle in den Controllinglehrveranstaltungen spielen wird, lediglich 5% vermuten einen Bedeutungsrückgang. Wie die bisherigen Ergebnisse gezeigt haben, ergeben sich sehr deutliche Unterschiede im Antwortverhalten in Abhängigkeit der zugrunde liegenden Controllingkonzeption. Während alle Vertreter der rationalitätssicherungsorientierten Konzeption einen Bedeutungszuwachs in der Zukunft erwarten, gehen alle Vertreter der rechnungswesenorientierten Konzeption von einer Stagnation (75%) oder einem Rückgang (25%) verhaltenswissenschaftlicher Themen in der Controllingausbildung aus. Die Mehrheit der Vertreter des koordinationsorientierten Controllings sieht einen Bedeutungszuwachs (76%), während 24% eine gleich bleibende Thematisierung auf dem derzeitigen Niveau erwarten. Da bei der Frage nach der zukünftigen Entwicklung eine ordinale Antwortskala vorgegeben war, wurde dieser mögliche Zusammenhang mit Hilfe eines Kruskal-Wallis-Tests überprüft. Dieser ergibt auf dem 1% Niveau ein $\chi^2_{(df=5, p=0.001)} = 21,5$ und ist damit hoch signifikant.

Es wurde darüber hinaus gefragt, ob die Bedeutung verhaltensorientierter Controllingaspekte in den jeweiligen Veranstaltungen der Befragten zukünftig zunehmen, konstant bleiben oder abnehmen wird. Demnach werden sich 60% der Controllingprofessoren zukünftig stärker verhaltensorientierten Aspekten widmen, 40% haben vor, den aktuellen Anteil konstant zu halten. Kein Lehrstuhlinhaber plant in Zukunft den Anteil verhaltensorientierter Controllingthemen zu reduzieren.

Deutliche, aber nicht signifikante (Kruskal-Wallis-Test: $\chi^2_{(df=5, p=0.182)} = 7,6$) Unterschiede ergeben sich wieder bei einer konzeptionspezifischen Analyse. Während 86% der rechnungswesenorientierten Controllingvertreter die verhaltensorientierte Problematik auf dem derzeitigen Niveau belassen wollen, werden 61% der koordinationsorientierten und 67% der rationalitätssicherungsorientierten Vertreter verhaltenswissenschaftliche Themen einen größeren Platz in ihren Lehrveranstaltungen einräumen.

Gestützt wird dieser positive Trend auch durch die Angaben zu den aktuellen Forschungsprojekten der beteiligten Lehrstühle. 66% der Lehrstuhlinhaber geben

an, sich in aktuellen Forschungsprojekten mit verhaltensorientierten Fragestellungen des Controllings auseinanderzusetzen. Die Ergebnisse aus den aktuellen verhaltenswissenschaftlich orientierten Forschungen können durch die zeitnahe Einbindung in den Lehrplan die Controllinglehre um weitere wertvolle verhaltenswissenschaftliche Erkenntnisse bereichern.

4 Fazit

„Controlling kann nie verhaltensneutral sein.“ (Delhees 1985, S. 66). Ausgehend von dieser Feststellung setzt sich in der Controllingwissenschaft zunehmend die Erkenntnis durch, dass die bisher weitestgehend auf die sachbezogene Dimension des Controllings beschränkte Forschung und Lehre zwingend um die verhaltenswissenschaftliche Dimension zu erweitern ist.

Im Rahmen einer schriftlichen Befragung der Inhaber von Controllinglehrstühlen an deutschen Universitäten sollte ein erster Überblick über den Status Quo und die zukünftige Entwicklung der verhaltensorientierten Controllinglehre gewonnen werden. Die Ergebnisse zeigen, dass der Umfang, in dem verhaltensrelevantes Controllingwissen in den Lehrveranstaltungen vermittelt wird, in erster Linie von dem vom Lehrstuhlinhaber zugrunde gelegten Controllingverständnis abhängt. Es zeigt sich, dass die Vertreter der rechnungswesenorientierten Ansätze am wenigsten auf verhaltensorientierte Themen im Controllingkontext eingehen, während die Vertreter des rationalitätssicherungsorientierten Controllings Verhaltensaspekte am umfangreichsten besprechen. Für sie bilden gerade kognitive und motivationale Beschränkungen des Managements den Ausgangspunkt für die Ableitung der Controllingfunktion.

Bezüglich der zukünftigen Entwicklung lässt sich folgendes festhalten: Kein einziger Lehrstuhlinhaber wird nach eigenen Angaben den Umfang, den verhaltensorientierte Controllingthemen in seinen Veranstaltungen bisher einnehmen, reduzieren. 60% aller Befragten geben sogar an, diesen Themen zukünftig einen noch größeren Raum in ihren Veranstaltungen zu geben.

Die Ausführungen zu einigen – gerade im Controllingkontext besonders interessant erscheinenden – intrapersonalen und interpersonalen Bedingungen des Verhaltens haben einen ersten Eindruck vermittelt, wie vielfältig die Forschungsmöglichkeiten auf diesem Gebiet sind. Die vielfach geforderte interdisziplinäre Öffnung des Controllings z. B. gegenüber der Soziologie und Psychologie scheint hierbei eine erfolgsversprechende Forschungsstrategie zu sein. Kritisch zu hinterfragen bleibt jedoch, inwieweit entsprechende Erkenntnisse für das Controlling angepasst werden müssen (Hirsch 2007, S. 272 f.). Damit wird nicht mehr gefragt „ob“, sondern vielmehr „wie“ verhaltensorientierte Aspekte im Controlling berücksichtigt werden sollen.

Zugleich sollte eine zeitnahe Integration der gewonnenen Erkenntnisse in die Lehrveranstaltungen angestrebt werden, denn „Controlling education will need to become less abstracted from organisational reality“ (Becker u. Messner 2005, S. 424). Die Auseinandersetzung mit verhaltensorientierten Fragestellungen in aktuellen Forschungsprojekten vieler Controllinglehrstühle lässt diesbezüglich hoffen.

Der geringe Erkenntnisstand über die Controllinglehre in Deutschland sowie die schwachen Konturen des „verhaltensorientierten Controlling“ machten ein exploratives Vorgehen notwendig. Dadurch ergeben sich einige Einschränkungen in den Ergebnissen der Untersuchung. So kann man durchaus andere Systematisierungen für bestimmte Themenkomplexe wählen. Dies trifft für die Einteilung bestimmter Menschenbilder ebenso zu wie für die Differenzierung nach theoretischen Ansätzen und Konzeptionen im Controllingkontext. Zudem kann trotz sorgfältiger Gestaltung und Vorab-Diskussion des Fragebogens letztlich das Risiko einer Missinterpretation bestimmter Fragebogenitems und somit eine Einschränkung der Vergleichbarkeit der Befragungsergebnisse nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Aufgrund der Komplexität der abzufragenden Sachverhalte einerseits und der stets begrenzten Kapazität eines Fragebogens andererseits war an einigen Stellen ein selektives Vorgehen, das zugleich auch nicht frei von jeglicher Subjektivität sein kann, unvermeidbar. Es wurde versucht, in einem ersten Schritt die wesentlichen verhaltensorientierten Inhalte der Controllinglehre abzufragen, wohl wissend, dass die diskutierten Verhaltensaspekte zum jetzigen Zeitpunkt weder völlig überschneidungsfrei noch vollständig sein können. Die Grenzen der Untersuchung sollten als Ansatzpunkte für weitere Forschungsarbeiten auf diesem Gebiet dienen.

Danksagung Die Autoren danken Prof. Dr. Rolf Brühl, Dipl.-Psych. Sabrina Buch, Prof. Dr. Ulrich Krystek und zwei anonymen Gutachtern für ihre wertvollen Hinweise.

Literatur

- Ahn, H.: Ansehen und Verständnis des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre. Grundlegende Ergebnisse einer empirischen Studie unter deutschen Hochschullehrern. *Controlling* **11**(3), 109–114 (1999a)
- Ahn, H.: Controlling aus der Perspektive spezieller Betriebswirtschaftslehren. Prägt der fachliche Hintergrund die Einstellung zum Controlling. *Controlling* **11**(3), 449–454 (1999b)
- Arbeitskreis „Integrierte Unternehmungsplanung“ der Schmalenbach-Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.: Grenzen der Planung – Herausforderungen an das Management. *ZfbF* **43**(9), 811–829 (1991)
- Baum, H.-G., Coenenberg, A.G., Günther, T.: *Strategisches Controlling*, 4. Aufl. Schäffer-Poeschel, Stuttgart (2007)
- Becker, A., Messner, M.: After the scandals: A german-speaking perspective on management accounting research and education. *EAR* **14**(2), 417–427 (2005)
- Binder, C., Schäffer, U.: Controllinglehrstühle und ihre Inhaber - ein Überblick. In: Weber, J., Meyer, M. (Hrsg.) *Internationalisierung des Controllings*, S. 1–17. DUV, Wiesbaden (2005)
- Birnberg, J.G.: The Role of Behavioral Research in Management Accounting Education in the 21st Century. *Iss. Acc. Education* **15**(4), 713–728 (2000)
- Bleicher, K.: *Organisation. Strategien - Strukturen - Kulturen*, 2. Aufl. Gabler, Wiesbaden (1991)
- Böer, G.B.: Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow. *Iss. Acc. Education* **15**(2), 313–334 (2000)
- Bortz, J.: *Statistik für Human- und Sozialwissenschaftler*, 6. Aufl. Springer, Heidelberg (2005)
- Bortz, J., Döring, N.: *Forschungsmethoden und Evaluation für Human- und Sozialwissenschaftler*, 4. Aufl. Springer, Heidelberg (2006)
- Brehm, J.W.: *A theory of psychological reactance*. Academic Press, New York (1966)
- Byrne, S., Pierce, B.: Towards a more comprehensive understanding of the role of management accountants. *EAR* **16**(3), 469–498 (2007)
- Delhees, K.H.: Das Verhaltensrepertoire des Controllern. In: Probst, G.J.B., Schmitz-Dräger, R. (Hrsg.) *Controlling und Unternehmensführung*, S. 66–81. Paul Haupt, Bern Stuttgart (1985)

- Fiedler, M., Welpel, I., Picot, A.: Terra Incognita. DBW **66**(4), 464–486 (2006)
- Friedl, B.: Controlling. UTB, Stuttgart (2003)
- Gaulhofer, M.: Controlling und menschliches Verhalten. Ein Plädoyer für die Einbeziehung verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse in die Controlling-Diskussion. ZfB **59**(2), 141–154 (1989)
- Günther, T.: Unternehmenswertorientiertes Controlling. Vahlen, München (1997)
- Hahn, D., Hungenberg, H.: PuK – Planung und Kontrolle. Planungs- und Kontrollsysteme. Planungs- und Kontrollrechnung, 6. Aufl. Gabler, Wiesbaden (2001)
- Hirsch, B.: Zur Lehre im Fach Controlling – Eine empirische Bestandsaufnahme an deutschsprachigen Universitäten. In: Weber, J., Hirsch, B. (Hrsg.) Zur Zukunft der Controllingforschung. Empirie, Schnittstellen und Umsetzung in der Lehre, S. 249–265. DUV, Wiesbaden (2003)
- Hirsch, B.: Die Controllingausbildung an Universitäten – empirische Erkenntnisse. ZfCM **48**(2), 78–80 (2004)
- Hirsch, B.: Controlling und Entscheidungen. Zur verhaltenswissenschaftlichen Fundierung des Controllings. Mohr Siebeck, Tübingen (2007)
- Hoffjan, A. (1998): Entwicklung einer verhaltensorientierten Controlling-Konzeption für die Arbeitsverwaltung, 2. Aufl. DUV, Wiesbaden (1998)
- Hoffjan, A.: Das Rollenbild des Controllers in Werbeanzeigen. ZfB **73**(10), 1025–1049 (2003)
- Horváth, P.: Controlling, 10. Aufl. Vahlen, München (2006)
- Krystek, U.: Vertrauen als Basis erfolgreicher strategischer Unternehmensführung. In: Hahn, D., Taylor, B. (Hrsg.) Strategische Unternehmensplanung – Strategische Unternehmensführung. Stand und Entwicklungstendenzen, 7. Aufl., S. 266–288. Physica, Heidelberg (1997)
- Krystek, U.: Verstärkte Netzwerk- und Verhaltensorientierung – zwei Wünsche an die Controllingforschung mit „synergetischem Potential“. In: Weber, J., Hirsch, B. (Hrsg.) Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme, S. 414–425. DUV, Wiesbaden (2002)
- Krystek, U., Zumbrock, S.: Planung und Vertrauen. Die Bedeutung von Vertrauen und Mißtrauen für die Qualität von Planungs- und Kontrollsystemen. Schäffer-Poeschel, Stuttgart (1993)
- Küpper, H.-U.: Notwendigkeit der theoretischen Fundierung des Controlling. In: Scherm, E., Pietsch, G. (Hrsg.) Controlling. Theorien und Konzeptionen, S. 23–40. Vahlen, München (2004)
- Küpper, H.-U.: Controlling. Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 4. Aufl. Schäffer-Poeschel, Stuttgart (2005)
- Lanter, N.: Beziehungsdynamik im Controlling. Schwierigkeiten in der Zusammenarbeit zwischen Managern und Controllern unter konstruktivistischer Sicht. Paul Haupt, Bern (1996)
- Link, J.: Die methodologischen, informationswirtschaftlichen und führungspolitischen Aspekte des Controlling. ZfB **52**(3), 261–280 (1982)
- Link, J.: Controlling: Präzisierung und Ergänzung der Koordinationsorientierung: Der kontributionsorientierte Ansatz. In: Scherm, E., Pietsch, G. (Hrsg.) Controlling. Theorien und Konzeptionen, S. 409–431. Vahlen, München (2004)
- Maher, M.W.: Management accounting education at the millennium. Iss. Acc. Education **15**(2), 335–346 (2000)
- Nerdinger, F.W.: Grundlagen des Verhaltens in Organisationen. Kohlhammer, Stuttgart (2003)
- Nerdinger, F.W., Horsmann, C.: Psychologie und Controlling. In: Scherm, E., Pietsch, G. (Hrsg.) Controlling. Theorien und Konzeptionen, S. 709–727. Vahlen, München (2004)
- Neuberger, O.: Im Labyrinth der Daten und Interessen – Controlling als organisierte Vertragsüberwachung. In: Fischer, H. (Hrsg.) Unternehmensführung im Spannungsfeld zwischen Finanz- und Kulturtechnik: Handlungsspielräume und Gestaltungszwänge. Gedenkschrift für Prof. Dr. Dieter Schwiering, S. 173–194. Dr. Kovač, Hamburg (2001)
- Osterloh, M., Weibel, A.: Können Controller kontrollieren – und wenn ja: Wie sollten sie es tun? Die Unternehmung **55**(6), 419–423 (2001)
- Pietsch, G., Scherm, E.: Neue Controlling-Konzeptionen. WISU **30**(2), 206–213 (2001)
- Ripperger, T.: Ökonomik des Vertrauens. Analyse eines Organisationsprinzips. Mohr Siebeck, Tübingen (1998)
- Sandner, K.: Prozesse der Macht. Zur Entstehung, Stabilisierung und Veränderung der Macht von Akteuren in Unternehmen, 2. Aufl. Physica, Heidelberg (1992)
- Schäffer, U.: Kontrollieren Controller? – und wenn ja: Sollten sie es tun? Die Unternehmung **55**(6), 401–418 (2001)
- Schäffer, U., Weber, J., Willauer, B.: Mit Loyalität und Vertrauen besser planen – Ergebnisse einer empirischen Erhebung. ZfCM **47**(1), 42–51 (2003)
- Schein, E.H.: Organizational Psychology, 2. Aufl. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J. (1970)

- Scherm, E., Pietsch, G.: Theorie und Konzeption in der Controllingforschung. In: Scherm, E., Pietsch, G. (Hrsg.) *Controlling. Theorien und Konzeptionen*, S. 3–19. Vahlen, München (2004)
- Schiller, U.: Vom Nutzen (un-)informierter Agenten: Eine informationsökonomische Betrachtung des Controllings. *ZfbF* **53**(1), 3–19 (2001)
- Schneider, D.: Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung. *DB* **44**(15), 765–772 (1991)
- Sekol, T.: Dos and Don'ts für Controller – Leitlinien aus der Praxis. *ZfCM* **51**(5), 346–350 (2007)
- Sieewart, H., Mahari, J.I., Caytas, I.G., Sander, S.: Controlling – Quo vadis? Eine Einleitung. In: Sieewart, H., Mahari, J.I., Caytas, I.G., Sander, S. (Hrsg.) *Meilensteine im Management. Management Controlling*, S. 1–17. Helbing & Lichtenhahn/Schäffer, Basel Frankfurt Stuttgart (1990)
- Simmonds, K.: Broadening management accounting education: more theory, more practicality. *Acc. Education* **1**(1), 47–54 (1992)
- Stahle, W.H.: *Management. Eine verhaltenswissenschaftliche Perspektive*, 8. Aufl. Vahlen, München (1999)
- Steinle, C.: Controlling: Von der erweiterten Koordinationsorientierung zur qualitätszentrierten Dienstleistung. In: Scherm, E., Pietsch, G. (Hrsg.) *Controlling. Theorien und Konzeptionen*, S. 433–456. Vahlen, München (2004)
- van den Brink, H., Kokke, K., de Loo, I., Nederlof, P., Versteegen, B.: Teaching management accounting in a competencies-based fashion. *Acc. Education* **12**(3), 245–259 (2003)
- von Landsberg, G.: Bildungscontrolling ist Controllerbildung! In: Sieewart, H., Mahari, J.I., Caytas, I.G., Sander, (Hrsg.) *Meilensteine im Management. Management Controlling*, S. 275–284. Helbing & Lichtenhahn/Schäffer, Basel Frankfurt Stuttgart (1990)
- von Landsberg, G., Mayer, E.: *Berufsbild des Controllers*. Schäffer-Poeschel, Stuttgart (1988)
- Wagenhofer, A.: The value of distorting overhead cost allocations in an agency setting. *MAR* **7**(4), 367–385 (1996)
- Weber, J.: Controlling. In: Schreyögg, G., von Werder, A. (Hrsg.) *Handwörterbuch Unternehmensführung und Organisation*, 4. Aufl. Sp. 152–159. Schäffer-Poeschel, Stuttgart (2004)
- Weber, J.: Verhaltensorientiertes Controlling? *ZfCM* **49**(4), 257 (2005)
- Weber, J.: Zum Zusammenspiel von zentralem und dezentralem Controlling. *ZfCM* **50**(4), 211–217 (2006)
- Weber, J.: *Von Top-Controllern lernen: Controlling in den DAX 30 Unternehmen*. Wiley-VCH, Weinheim (2007)
- Weber, J., Riesenhuber, M.: *Controlling & Psychologie. Schriftenreihe Advanced Controlling*, Bd. 29, WHU Otto-Breisheim-Hochschule, Vallendar (2002)
- Weber, J., Schäffer, U.: Sicherung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controlling? *DBW* **59**(6), 731–747 (1999a)
- Weber, J., Schäffer, U.: Controller auf dem Weg zum internen Berater. *krp* **43**(1), 8–10 (1999b)
- Weber, J., Schäffer, U.: *Einführung in das Controlling*, 11. Aufl. Schäffer-Poeschel, Stuttgart (2006)
- Weber, J., Schäffer, U., Bauer, M.: *Controller und Manager im Team. Schriftenreihe Advanced Controlling*, Bd. 14. Wiley-VCH, Vallendar (2000)
- Weber, M.: *Wirtschaft und Gesellschaft*, 5. Aufl. Mohr Siebeck, Tübingen (1980)
- Weißberger, B.E.: Controlling als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre – konzeptionelle Einordnung und Konsequenzen für Forschung und Lehre. In: Weber, J., Hirsch, B. (Hrsg.) *Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme*, S. 389–407. DUV, Wiesbaden (2002)