

Anne Paefgen

Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

**Schriften des Center for Controlling
& Management (CCM), Band 34**



Herausgegeben von

Universitätsprofessor Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber

WHU – Otto Beisheim School of Management, Vallendar

Die Schriftenreihe präsentiert Ergebnisse betriebswirtschaftlicher Forschung im Bereich Controlling und Führung. Sie basiert auf einer akteursorientierten Sicht des Controlling, in der die Rationalitätssicherung der Führung einen für die Theorie und Praxis zentralen Stellenwert einnimmt.

Anne Paefgen

Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern

Ausprägungsformen
und Gegenmaßnahmen

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation WHU – Otto Beisheim School of Management Vallendar, 2007

1. Auflage 2008

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2008

Lektorat: Frauke Schindler / Stefanie Loyal

Gabler ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.
www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main
Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier
Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-1003-5

Geleitwort

Controlling wird an meinem Lehrstuhl als eine Funktion verstanden, die die Rationalität der Führung sichern soll. Basis dieser Sicht ist eine verhaltensorientierte Perspektive. Sie fußt auf der Forschungsanweisung des methodologischen Individualismus und modelliert die Akteure potentiell eigennützig und kognitiv begrenzt. Erstere Annahme liegt auch der neuen Institutionenökonomik zu Grunde. Allerdings ist sie nur auf Situationen gerichtet, in denen der Prinzipal weitgehende Kenntnis des Handlungskontextes und der Handlungsmöglichkeiten des Agenten besitzt. Daneben sind vielfältige Situationen denkbar, in denen die Freiheitsgrade der Agenten so groß sind, dass es zu grundsätzlichen Abweichungen des Handelns der Agenten kommen kann. Für solche Abweichungen können auch kognitive Begrenzungen ursächlich sein, die die verhaltenswissenschaftliche Forschung in hoher Zahl präsentiert. Wenn Manager derart – bezogen auf die Ziele des Unternehmens und die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Erwartungen – fehlerhaft handeln können, liegt es nahe, Maßnahmen zur Verhinderung oder Verminderung der Wirkungen solcher Fehler zu reflektieren. Exakt hier ist die Controllingauffassung des Lehrstuhls zu verorten.

Die Funktion der Rationalitätssicherung wird potentiell von unterschiedlichen Aufgabenträgern wahrgenommen. Ein exponierter davon sind Controller. Diese nehmen in der Praxis in erheblichem Umfang die Rationalität des Managements sichernde Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben in Bezug auf Manager wahr. Sowohl die Wahrnehmung dieser Funktionen als auch deren positive Wirkung auf den Unternehmenserfolg sind in den letzten Jahren durch empirische Studien mehrfach belegt worden.

Modelliert man Manager als potentiell eigennützig und kognitiv begrenzt, wäre es inkonsistent, für Controller weiterhin die traditionelle implizite Unterstellung vollkommener Rationalität zu treffen – sonst hätte Dieter *Schneider* weit tiefer gehend Recht, als er es selbst mit seinem „Supermann-Vorwurf“ annahm. Gilt die grundlegende Annahme potentiell eigennütziger und kognitiver begrenzter Akteure nicht nur für Manager, sondern auch für Controller, ergibt sich ein Rationalitätssicherungsproblem zweiter Ordnung: „Wer sichert die Rationalität des Rationalitätssicherers?“ Welche Konsequenzen daraus für die Wahrnehmung deren Aufgaben bestehen, sind in der Controlling-Literatur bisher aber nicht systematisch untersucht worden. An dieser Stelle setzt die vorliegende Arbeit von *Paefgen* an.

Für sie lässt sich ein sehr positives Urteil fällen. Sie bezieht ihren wissenschaftlichen Wert primär aus ihrem strukturierenden, ordnenden Ansatz. Auch im inhaltlichen Detail erzielt sie vielfältige Erkenntnisfortschritte. Die Arbeit ist weiterhin durch eine extrem präzise und konsistente Bearbeitung gekennzeichnet. Damit werden auch die zuweilen etwas normativ

erscheinenden Argumente und Aussagen legitimiert. Angesichts des Neuigkeitsgrades und des bewusst gewählten breiten Untersuchungsfokus waren diese grundsätzlich nicht zu vermeiden. Die Arbeit beinhaltet eine sehr umfassende Literaturanalyse und sticht durch eine klare Sprache hervor. Alles in allem stellt sie ein Musterbeispiel der Ausdifferenzierung und Anwendung der rationalitätssicherungsbezogenen Controllingtheorie dar. Sie bietet eine Vielzahl von Ansatzpunkten, das „Problem 2. Ordnung“ durch unterschiedliche empirische Techniken (z.B. Experimente oder Tiefeninterviews) weiter und stärker ins Detail gehend zu erforschen. Damit sei der Arbeit ein breiter Leserkreis gewünscht. Sie hat ihn verdient!

Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber

Vorwort

„Sed quis custodiet ipsos custodes?“

Juvenal, Satiren VI

In der Konzeption als Rationalitätssicherung der Führung hat das Controlling die Funktion, potentielle Rationalitätsdefizite im Handeln von Managern aufgrund eigeninteressierten Handelns und kognitiver Begrenzungen zu identifizieren und zu lindern. Wesentliche Träger dieser Funktion sind Controller. Nur: Muss nicht auch für Controller die Annahme gelten, eigennützig zu handeln und kognitiv begrenzt zu sein? Dann aber stellt sich die Frage: Wer sichert die Rationalität der Controller selbst oder – wie der römische Satiriker JUVENAL fragt – wer bewacht die Wächter? Diese Frage wird in der Controllingforschung zwar aufgeworfen, bisher aber nicht umfassend beantwortet. Mit der vorliegenden Arbeit soll ein Beitrag geleistet werden, diese Forschungslücke zu schließen.

Die Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Controlling und Unternehmenssteuerung sowie am Center for Controlling & Management der WHU – Otto Beisheim School of Management. Die Arbeit wurde dort im Dezember 2007 als Dissertation angenommen. Besonders herzlich danke ich meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber. Er hat die Arbeit angeregt und durch seine Bereitschaft, jederzeit meine Fragen zu diskutieren, sehr zu ihrem Gelingen beigetragen. Die Atmosphäre an seinem Lehrstuhl war geprägt von großer wissenschaftlicher Freiheit und Kollegialität. Danken möchte ich auch Herrn Prof. Dr. Peter Witt für die Übernahme des Zweitgutachtens und die damit verbundenen Mühen.

Meinen zahlreichen Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl sowie am Center for Controlling & Management verdanke ich nicht nur wertvolle Anregungen, sondern auch eine wunderbare Zeit. Es war schön mit Euch! Mein Dank gilt insbesondere dem damaligen CCM-Team Prof. Dr. Bernhard Hirsch, Dr. Sven Schaier, Dr. Dennis Spillecke und Oliver Strangfeld. Besonders danke ich auch Herrn Dr. Roman Müller, der mir durch unzählige Anmerkungen und Diskussionen sehr geholfen hat, den Mitgliedern der Akteursmodellgruppe um Herrn Dr. habil. Matthias Meyer und dem Sekretariatsteam.

Sehr große Unterstützung habe ich auch von meiner Tante Brigitte Drux, meiner Schwester Katharina Paefgen und meinem Freund Michael Schüller erhalten, wofür ich sehr dankbar bin. Schließlich gilt mein tiefer Dank meinen lieben Eltern, Petra und Paul-Georg Paefgen, für ihren Zuspruch und ihre Zuneigung. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Anne Paefgen

Inhaltsübersicht

1 Einführung	1
1.1 Controlling als Rationalitätssicherung – Rationalitätssicherung von Controllern	1
1.2 Stand der Forschung und erkenntnisleitende Forschungsfragen	4
1.3 Forschungsmethodisches Vorgehen	12
1.4 Gang der Argumentation	20
2 Grundlagen der Arbeit	22
2.1 Controllingkonzeption und Controlleraufgaben	23
2.2 Rationalität, Rationalitätsdefizite und ihre Ursachen in den Eigenschaften der Akteure	46
2.3 Zusammenfassung	78
3 Ausprägungsformen potentieller Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern 79	79
3.1 Potentielle Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern bei ihrer Aufgabenerfüllung	81
3.2 Systematisierung der Ursachen potentieller Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern	177
3.3 Zusammenfassung	189
4 Ansätze zu einer Rationalitätssicherung von Controllern	190
4.1 Situative Determinanten der Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern	192
4.2 Möglichkeiten einer Rationalitätssicherung von Controllern	200
4.3 Grenzen einer Rationalitätssicherung von Controllern	267
4.4 Zusammenfassung	271
5 Schlussbetrachtung	273

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abbildungsverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
1 Einführung	1
1.1 Controlling als Rationalitätssicherung – Rationalitätssicherung von Controllern.....	1
1.2 Stand der Forschung und erkenntnisleitende Forschungsfragen.....	4
1.3 Forschungsmethodisches Vorgehen.....	12
1.3.1 Grundsätzliches forschungsmethodisches Vorgehen	12
1.3.2 Methodische Aspekte verhaltensorientierter betriebswirtschaftlicher Forschung	13
1.4 Gang der Argumentation.....	20
2 Grundlagen der Arbeit.....	22
2.1 Controllingkonzeption und Controlleraufgaben.....	23
2.1.1 Controllingkonzeption	23
2.1.2 Controlleraufgaben	28
2.1.2.1 Differenzierung nach der Form der Führungsunterstützung	28
2.1.2.2 Differenzierung nach den klassischen Aufgabenbereichen	31
2.1.2.2.1 Informationsversorgung.....	31
2.1.2.2.2 Planung.....	36
2.1.2.2.3 Kontrolle	41
2.1.2.2.4 Zusammenhang zwischen den klassischen Controlleraufgaben.....	44
2.2 Rationalität, Rationalitätsdefizite und ihre Ursachen in den Eigenschaften der Akteure	46
2.2.1 Rationalitätsbegriff.....	46
2.2.2 Rationalitätsebenen.....	48
2.2.3 Rationalitätsdefizit und Rationalitätsmaßstab	49
2.2.4 Rationalitätssubjekt	50
2.2.4.1 LINDENBERGS Methode der abnehmenden Abstraktion	52
2.2.4.2 Informationsverarbeitungsansatz als Fundament	54
2.2.4.3 Strukturierungsrahmen zur Analyse der Rationalitätsdefizite	58
2.2.4.3.1 Eigeninteressiertes Handeln.....	58
2.2.4.3.2 Kognitive Beschränkungen	61
2.3 Zusammenfassung	78

3 Ausprägungsformen potentieller Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern 79

3.1 Potentielle Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern bei ihrer Aufgabenerfüllung	81
3.1.1 Informationsversorgung.....	81
3.1.1.1 Defizite bei der Erfüllung systemorientierter Teilaufgaben.....	82
3.1.1.2 Defizite bei der Erfüllung prozessorientierter Teilaufgaben.....	88
3.1.1.2.1 Informationsbedarfsermittlung.....	88
3.1.1.2.2 Datenbeschaffung.....	100
3.1.1.2.3 Weiterverarbeitung vorhandener oder beschaffter Daten	107
3.1.1.2.4 Aufbereitung und Übermittlung der Informationen.....	114
3.1.2 Planung.....	127
3.1.2.1 Defizite bei der Erfüllung systemorientierter Teilaufgaben.....	128
3.1.2.2 Defizite bei der Erfüllung prozessorientierter Teilaufgaben.....	131
3.1.2.2.1 Zielbildung und Problemfeststellung	131
3.1.2.2.1.1 Zielbildung	136
3.1.2.2.1.2 Problemfeststellung	146
3.1.2.2.2 Alternativengenerierung.....	146
3.1.2.2.3 Alternativenbewertung und Entscheidung.....	147
3.1.2.2.4 Integration und Abstimmung von Teilplänen	155
3.1.3 Kontrolle.....	158
3.1.3.1 Defizite bei der Erfüllung systemorientierter Teilaufgaben.....	159
3.1.3.2 Defizite bei der Erfüllung prozessorientierter Teilaufgaben.....	165
3.1.3.2.1 Durchführung der Kontrollen.....	165
3.1.3.2.2 Abweichungsanalyse und Ableitung von Handlungsimplikationen	167
3.1.3.2.3 Aufbereitung und Übermittlung der Kontrollinformationen	173
3.2 Systematisierung der Ursachen potentieller Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern	177
3.2.1 Systematisierung der Ausprägungen eigeninteressierten Handelns als Ursache potentieller Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern	177
3.2.2 Systematisierung der Ausprägungen kognitiver Beschränkungen als Ursache potentieller Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern	181
3.3 Zusammenfassung.....	189

4 Ansätze zu einer Rationalitätssicherung von Controllern.....	190
4.1 Situative Determinanten der Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern	192
4.1.1 Situative Determinanten eines eigeninteressierten Handelns als Ursache von Rationalitätsdefiziten im Handeln von Controllern	192
4.1.2 Situative Determinanten kognitiver Beschränkungen als Ursache von Rationalitätsdefiziten im Handeln von Controllern	196
4.2 Möglichkeiten einer Rationalitätssicherung von Controllern	200
4.2.1 Beurteilbarkeit von Controllerleistungen	201
4.2.1.1 Ansatzpunkte der Beurteilung von Controllerleistungen	201
4.2.1.2 Potentielle Träger der Beurteilung von Controllerleistungen	205
4.2.2 Reaktive Rationalitätssicherung von Controllern	209
4.2.2.1 Identifizierung, Beseitigung und Reduzierung von Rationalitätsdefiziten im Handeln von Controllern	210
4.2.2.2 Potentielle Träger reaktiver Rationalitätssicherungsmaßnahmen ..	218
4.2.3 Proaktive Rationalitätssicherung von Controllern.....	220
4.2.3.1 Ansatzpunkte zur Vermeidung eigeninteressierten Handelns.....	220
4.2.3.1.1 Personalauswahl im Controllerbereich	221
4.2.3.1.2 Handlungsspielraum von Controllern	223
4.2.3.1.3 Anreizsystem für Controller.....	232
4.2.3.1.3.1 Bemessungsgrundlagen	233
4.2.3.1.3.2 Art der Anreizgestaltung	237
4.2.3.2 Ansatzpunkte zur Vermeidung kognitiver Beschränkungen.....	242
4.2.3.2.1 Personalauswahl im Controllerbereich	242
4.2.3.2.2 Handlungssicherheit von Controllern	245
4.2.3.2.3 Potentialentwicklung von Controllern	252
4.2.3.2.3.1 Stärkung der kognitiven Fähigkeiten.....	254
4.2.3.2.3.2 Beeinflussung des funktionalen Erfahrungshorizonts	259
4.2.3.3 Potentielle Träger proaktiver Rationalitätssicherungsmaßnahmen.	263
4.3 Grenzen einer Rationalitätssicherung von Controllern	267
4.4 Zusammenfassung	271
5 Schlussbetrachtung.....	273
Literaturverzeichnis.....	277

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Das „Problem zweiter Ordnung“	3
Abbildung 2:	Gang der Argumentation	21
Abbildung 3:	LINDENBERGS Methode der abnehmenden Abstraktion	54
Abbildung 4:	Überblick Strukturierungsrahmen.....	77
Abbildung 5:	Untersuchungsobjekt „Informationsversorgung“	82
Abbildung 6:	Zusammenspiel von Informationsangebot, -nachfrage und -bedarf	97
Abbildung 7:	Potentielle Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern bei der Informationsversorgung.....	127
Abbildung 8:	Untersuchungsobjekt „Planung“	128
Abbildung 9:	Potentielle Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern bei der Planung	158
Abbildung 10:	Untersuchungsobjekt „Kontrolle“.....	159
Abbildung 11:	Potentielle Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern bei der Kontrolle	176
Abbildung 12:	Situative Determinanten der Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern.....	199
Abbildung 13:	Möglichkeiten einer Rationalitätssicherung von Controllern.....	266

Abkürzungsverzeichnis

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
Anm.	Anmerkung
bzw.	beziehungsweise
CFO	Chief Financial Officer
DGQ	Deutsche Gesellschaft für Qualität
et al.	et alii
f.	folgende
ff.	fortfolgende
Hrsg.	Herausgeber
i. V. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
Nr.	Nummer
o. Jg.	ohne Jahrgang
o. V.	ohne Verfasser
S.	Seite(n)
Sp.	Spalte
u. a.	unter anderem, und andere
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
WHU	Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung
WPO	Wirtschaftsprüferordnung

1 Einführung

1.1 Controlling als Rationalitätssicherung – Rationalitätssicherung von Controllern

Dieser Arbeit liegt die Konzeption des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung zugrunde.¹ Ausgehend von einer Analyse des Führungszyklus sind akute und potentielle Rationalitätsdefizite im Handeln² von Managern zu identifizieren und zu lindern.³ Als Träger dieser Controllingfunktion kommt den Controllern eine besondere Bedeutung zu. Sie erfüllen die klassische führungsunterstützende Entlastungsaufgabe, nehmen die Rolle eines kritischen Counterparts wahr und ergänzen in dieser Rolle kognitive⁴ Beschränkungen von Managern. Gleichzeitig ist es ihre Aufgabe, ein Gespür für die Eigeninteressen von Managern und darin begründete potentielle Zielkonflikte mit dem Unternehmen zu entwickeln und die Manager gegebenenfalls zu begrenzen. So können Controller zu einer Effizienz- und Effektivitätssteigerung des Führungshandelns beitragen und Managern helfen, ihre Führungsaufgabe rational zu vollziehen.⁵

Auf einer abstrakten Ebene lassen sich die zur Rationalitätssicherung der Führung zu erfüllenden Aufgaben der Controller als Entlastung, Ergänzung und Begrenzung von Managern charakterisieren.⁶ Das Spektrum der hierunter zu subsumierenden konkreten Rationalitätssicherungsaufgaben ist sehr breit und wird wesentlich durch die traditionellen Controlleraufgaben⁷ – Informationsversorgung, Planung, Kontrolle und übergreifende Koordination⁸ – beschrieben.⁹

¹ Siehe zu der Konzeption des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung grundlegend Weber, J./Schäffer, U. (1999a).

Führung wird als zielorientierte Einflussnahme zur Erfüllung gemeinsamer Aufgaben verstanden. Führungshandlungen schränken demzufolge Freiheitsgrade anderer Handlungen ein. Vgl. Wunderer, R./Grunwald, W. (1980), S. 62; ähnlich Gaugler, E. (1966), S. 78f.

² Handeln kann auch als willensgesteuertes Agieren beschrieben werden. Davon abzugrenzen ist ein unbewusstes Reagieren. Unbewusstes Reagieren und willensgesteuertes Agieren werden insgesamt als menschliches Verhalten bezeichnet. Vgl. Schanz, G. (1993a), Sp. 4522.

Wenn in der weiteren Untersuchung der Begriff Verhalten oder auch Verhaltenswissenschaften benutzt wird, ist ausschließlich das willensgesteuerte Agieren, also das Handeln von Interesse.

³ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (1999a), S. 734ff.; Irrek, W. (2002), S. 48f.

⁴ Kognition ist ein umfassender Begriff für alle Formen des Erkennens und Wissens. Vgl. Zimbardo, P. G./Gerrig, R. J. (1999), S. 275.

⁵ Eine höhere Effektivität kann durch Spezialisierungsvorteile realisiert werden. Eine höhere Effizienz basiert auf dem niedrigeren Entgeltniveau von Controllern. Vgl. Herzog, A. (1999), S. 41ff.; Eschenbach, R./Niedermayr, R. (1996), S. 88ff.

⁶ Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (1999a), S. 732f.; Weber (2001), S. 156; Weber, J./Schäffer, U. (2001), S. 26ff.; Weber, J. (2004a), S. 40.

⁷ Vgl. Mann, R. (1973), S. 20; Serfling, K. (1992), S. 17; Küpper, H.-U. (2005), S. 12f.; Weber, J. (2004a), S. 9ff. Für eine Literaturübersicht vgl. Horváth, P. (2003), S. 25ff.

Die Notwendigkeit einer Rationalitätssicherung der Führung und damit der Entlastung, Ergänzung und Begrenzung von Managern ergibt sich aus den in der Konzeption des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung getroffenen Eigenschaftsannahmen des eigeninteressierten Handelns und der kognitiven Beschränkungen von Managern,¹⁰ Beschränkungen ihres Wissens und ihrer kognitiven Fähigkeiten.¹¹ Diese Eigenschaftsannahmen werden jedoch nicht nur für Manager als Träger der Führungshandlungen getroffen. Sie bestehen auch für Controller als Träger der Rationalitätssicherungshandlungen.¹² Folglich können auch die Effizienz und Effektivität der Aufgabenerfüllung von Controllern beeinträchtigt sein – zumal die an Controller gestellten Anforderungen hoch sind.¹³ Handeln Controller eigeninteressiert und zugleich abweichend von den Unternehmenszielen oder weisen sie kognitive Beschränkungen auf, können sie nicht – oder nur eingeschränkt – rationalitätssichernd wirken. Demzufolge ergibt sich aus den in der Konzeption des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung getroffenen Eigenschaftsannahmen ein „Problem zweiter Ordnung“. Analog zu dem „Problem erster Ordnung“, der Frage nach potentiellen Rationalitätsdefiziten im Handeln von Managern und einer Rationalitätssicherung durch Controller, umfasst das „Problem zweiter Ordnung“ die Frage nach potentiellen Rationalitätsdefiziten im Handeln von Controllern sowie der Notwendigkeit, den Möglichkeiten und Grenzen einer Rationalitätssicherung von Controllern selbst. WEBER fragt explizit: *„Controller haben u. a. die Aufgabe, die Rationalität ihrer Manager zu sichern. Nur: Wer sichert die Rationalität der Controller selbst oder – bekannter formuliert – wer kontrolliert den Kontrolleur?“*¹⁴

⁸ Zu den Aufgaben von Controllern vgl. Weber, J. (2002b), S. 26f. Im Fortgang dieser Arbeit liegt der Schwerpunkt der Betrachtung auf den klassischen Controlleraufgaben Informationsversorgung, Planung und Kontrolle sowie dem Zusammenhang zwischen diesen Aufgabenbereichen.

⁹ Vgl. Weber, J. (2004a), S. 45.

¹⁰ Der von SIMON geprägte Begriff der „Bounded Rationality“ umfasst lediglich kognitive Beschränkungen des Akteurs. Im Kontext dieser Arbeit werden Rationalitätsdefizite sowohl auf kognitive Beschränkungen als auch auf eigeninteressiertes Handeln zurückgeführt. Vgl. Simon, H. A. (1957), S. XXIV sowie Weber, J./Schäffer, U. (1999a), S. 733. Im Folgenden wird synonym zu kognitiven Beschränkungen von einem beschränkten „Können“ des Akteurs gesprochen. Zielkonflikte zwischen dem Akteur und dem Unternehmen werden auch als abweichendes „Wollen“ bezeichnet. Vgl. hierzu Weber, J. (2004a), S. 36. Auch VON ROSENSTIEL verwendet diese Begriffe. Vgl. Rosenstiel, L. v. (2000), S. 48f.; siehe auch Lawler, E. E./Rhode, J. G. (1976), S. 26.

¹¹ Fähigkeiten seien hierbei definiert als die zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden Leistungsmöglichkeiten eines Akteurs. Vgl. Schanz, G. (1977), S. 187.

¹² Vgl. Weber, J. (2004b), S. 470. Die Plausibilität dieser Annahme bringt BAUMGARTNER mit der Formulierung auf den Punkt: *„Denn auch der Controller hat keine übermenschlichen Fähigkeiten. Wäre er in der Lage, die wesentlichen Entscheidungen besser als die einzelnen Instanzen zu treffen, so müsste er unverzüglich an die Spitze der Unternehmung gestellt werden.“* Baumgartner, B. (1980), S. 100.

¹³ Vgl. für ein umfangreiches Anforderungsprofil exemplarisch Küpper, H.-U. (2005), S. 504ff.; Karlowitsch, M. (1997).

¹⁴ Weber, J. (2004a), S. 567.

Das „Problem zweiter Ordnung“ – eine Kontrolle der Kontrolleure – ist keineswegs neu. Bereits der römische Satiriker JUVENAL stellt in den Satiren VI die frei mit ‚Wer bewacht die Wächter?‘ übersetzte Frage: *„Sed quis custodiet ipsos custodes?“* 2000 Jahre später beschreibt POWER in seiner Analyse einer „Audit Society“ die in unterschiedlichen gesellschaftlichen Bereichen zunehmende Bedeutung interner Kontrollsysteme, die Diskussion über die Gratwanderung zwischen „sachlicher Nähe“ und Kompetenz sowie Unab-

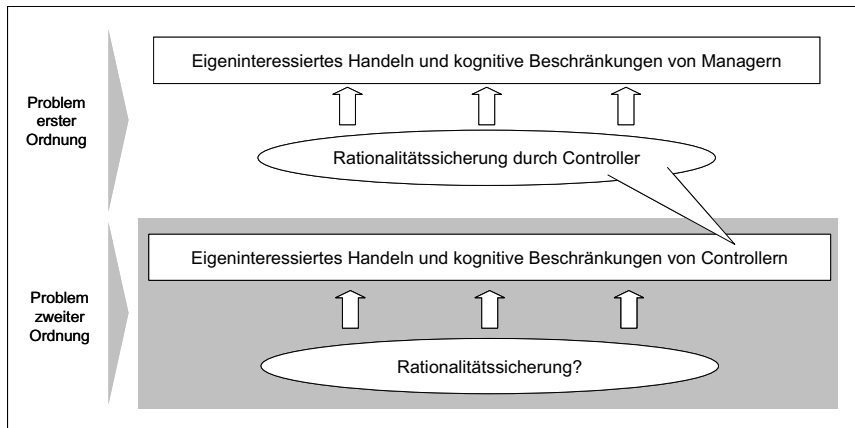


Abbildung 1: Das „Problem zweiter Ordnung“¹⁵

Das „Problem zweiter Ordnung“ und die damit verbundenen Überlegungen zu potentiellen Rationalitätsdefiziten im Handeln von Controllern sind nicht allein aus der theoretischen Perspektive der Konzeption des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung virulent. Auch Vertreter anderer Controllingkonzeptionen wie beispielsweise HORVÁTH fragen: „Wie kommt es, dass vermeintlich rational denkende und handelnde Manager – aber auch Controller – aus richtigen Zahlen falsche Schlüsse ziehen?“¹⁶ Zudem liefert die Praxis Hinweise für die Relevanz des „Problems zweiter Ordnung“. Es bestehen empirische Anhaltspunkte für Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern und damit für ein eigeninteressiertes Handeln oder kognitive Beschränkungen.¹⁷ WEBER/DAVID/PRENZLER zum Beispiel erfassen in einer Studie zur strategischen Positionierung des Controllerbereichs Unzufriedenheit mit der kaum an Inhalten orientierten Arbeit von Controllern sowie einer ungenügenden Zukunftsorientierung der klassischen Controllerprozesse wie der Informationsversorgung oder der operativen Planung.¹⁸ Zugleich verursachen schlecht kontrollierbare Handlungsspielräume von Controllern Unbehagen über potentiell eigeninteressiertes, von den Unternehmenszielen abweichendes Handeln derselben.¹⁹

hängigkeit in der Beurteilung und Notwendigkeit eines „meta-monitoring“ interner Kontrollsysteme. „The rise of internal control as the auditable object has also made the role of internal auditors more visible and has re-opened debates about optimal balances between internal and external arrangements for assurance, which may trade off competence and proximity against independence.“ Vgl. Power, M. (1997), insbesondere S. 67. Intensiv wird das „Problem zweiter Ordnung“ im Bereich der Wirtschaftsprüfung diskutiert, vgl. exemplarisch Westhoff, A. (2003); Kilian, M. (2004).

¹⁵ Eigene Darstellung.

¹⁶ Horváth, P. (2004a), S. 123.

¹⁷ Vgl. Kapitel 3 dieser Arbeit.

¹⁸ Vgl. Weber, J./David, U./Prenzler, C. (2001), S. 39.

¹⁹ Vgl. zum Beispiel Landsberg, G. v./Mayer, E. (1988), S. 106.

1.2 Stand der Forschung und erkenntnisleitende Forschungsfragen

Die vorliegende Arbeit ist aufgrund der expliziten Berücksichtigung motivationaler und kognitiver Aspekte des Handelns der Akteure bei der Ableitung der Problemstellung und der sich anschließenden Analyse der verhaltensorientierten betriebswirtschaftlichen Forschung zuzuordnen.²⁰

In den verschiedenen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre ist die Einbeziehung verhaltenswissenschaftlicher Aspekte unterschiedlich stark ausgeprägt.²¹ Obwohl GAULHOFER bereits 1989 die Einbeziehung zur Vermeidung einer Stagnation der Controllingdiskussion nachdrücklich forderte, finden sich in der deutschsprachigen Controllingforschung nur vereinzelt Arbeiten, die verhaltensorientierte Fragestellungen des Controllings behandeln.²² WIELPÜTZ zum Beispiel bezieht sich mit der Darstellung der Motivation seiner Arbeit unmittelbar auf GAULHOFER.²³ Er beschäftigt sich mit verhaltenswissenschaftlichen Bezugspunkten des Controllings wie Widerständen bei der Einführung einer Controllingabteilung in einem Unternehmen,²⁴ führungspolitischen und motivationalen Aspekten der Controller-

²⁰ Der Begriff Verhaltensorientierung wird in Abgrenzung zum Begriff Entscheidungsorientierung verwendet. Bei einer Betrachtung von Fragestellungen aus einer verhaltensorientierten Perspektive finden motivationale Aspekte sowie kognitive Beschränkungen der handelnden Akteure – abweichend zu einer entscheidungsorientierten Betrachtung – Berücksichtigung. Die Charakteristika der Entscheidungs- und Verhaltensorientierung werden für das Rechnungswesen erläutert von Weber, J. (1994), S. 99ff. Siehe auch Bramsemann, U./Heineke, C./Kunz, J. (2004), S. 553.

²¹ Sehr intensiv setzt sich die Absatzwirtschaft insbesondere im Teilgebiet des Konsumentenverhaltens mit psychologischen Erkenntnissen auseinander. Vgl. bspw. Kroeber-Riel, W./Weinberg, P. (1999). Umfangreiche verhaltensorientierte Forschung erfolgt auch in den Bereichen Behavioral Accounting und Behavioral Finance. Vgl. für einen Überblick zum Behavioral Accounting zum Beispiel Birnberg, J. G./Shields, J. F. (1989). Für den Bereich der Behavioral Finance vgl. zum Beispiel Goldberg, J./Nitzsch, R. v. (2000).

²² „Neuere und weitere Impulse für die Controlling-Diskussion sind nach der hier vorgelegten Ansicht erst aus der verstärkten Einbeziehung der verhaltensbezogenen Aspekte des Controlling in die Diskussion zu erwarten. Dies umso mehr, als es sich beim Controlling um einen Aufgabenbereich handelt, welcher von vornherein ganz bewußt [...] als bereichsübergreifende ‚Querschnittsfunktion‘ zur Koordination von betrieblichen Abläufen konzipiert war und ist, die in erster Linie von Menschen gestaltet und vollzogen werden. Mit dieser konzeptionellen Festlegung ist dem Controlling die Qualifizierung als vordringlich organisatorisch-verhaltensrelevantes Problemfeld quasi in die Wiege mitgegeben worden.“ Gaulhofer, M. (1989), S. 145. Vgl. neben GAULHOFERS Plädoyer für die Einbeziehung verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse in die Controlling-Diskussion Zünd, A. (1974); Macharzina, K. (1976); Holzer, P./Lück, W. (1978); Zünd, A. (1978a); Delhees, K. H. (1985); Hauschildt, J. (1987), S. 156; Freimuth, J. (1987); Freimuth, J. (1990); Römer, G. (1987); Landsberg, G. v./Mayer, E. (1988), S. 108; Biel, A. (1988).

Für eine systematische Darstellung des Verhaltensbezugs im Controlling vgl. Hoffjan, A. (1998), S. 67ff.

²³ Vgl. Wielpütz, A. U. (1996), S. 11.

²⁴ Vgl. Wielpütz, A. U. (1996), S. 53ff.; siehe auch Uhlendorf, M. (1994).

tätigkeit,²⁵ der Bedeutung eines geschulten Umgangs mit Konflikten im Controlling²⁶ sowie den verhaltensrelevanten Wirkungen ausgewählter Controllinginstrumente^{27, 28}.

Dass auch fünfzehn Jahre nach GAULHOFERS Plädoyer ein Forschungsdefizit in der verhaltensorientierten Controllingforschung besteht, belegt ein 2004 in „Die Betriebswirtschaft“ erschienener Aufsatz, der wiederum unter Bezugnahme auf GAULHOFER *„die Notwendigkeit einer verstärkten und veränderten Verhaltensorientierung der Controlling-Forschung“* fordert.²⁹ BRAMSEMAN/HEINEKE/KUNZ analysieren den verhaltensorientierten Gehalt der koordinationsorientierten Controllingkonzeptionen von HORVÁTH und KÜPPER sowie der Konzeption des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung von WEBER/SCHÄFFER und zeigen, dass alle drei Konzeptionen zwar verhaltensorientierte Elemente enthalten, jedoch *„die Einbeziehung verhaltensorientierter Aspekte in die Controlling-Forschung bisher in ihrer Umsetzung noch nicht in letzter Konsequenz erfolgt ist“*.³⁰ Der Rationalitätssicherungsansatz hat einen explizit verhaltensorientierten Ausgangspunkt zur Bestimmung der Controllingkonzeption und insofern die deutlichsten verhaltensorientierten Elemente.³¹ Die Funktion des Controllings ergibt sich unmittelbar aus den für die Akteure getroffenen Eigenschaftsannahmen – eigeninteressiertes Handeln und kognitive Beschränkungen –, die rationalitätssichernde Maßnahmen erfordern.³²

Konsequenterweise werden diese Eigenschaftsannahmen in der Konzeption des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung sowohl für die Träger der Führungshandlungen als auch für die Träger der Rationalitätssicherungshandlungen getroffen. WEBER thematisiert das daraus erwachsende und in dieser Arbeit fokussierte „Problem zweiter Ordnung“ zwar explizit, indem er die Frage nach der Notwendigkeit und den Möglichkeiten einer Rationalitätssicherung der Rationalitätssicherer aufwirft.³³ Im Kontext des Rationalitätssiche-

²⁵ Vgl. Wielpütz, A. U. (1996), S. 56ff.

²⁶ Vgl. Wielpütz, A. U. (1996), S. 104ff. *„Es liegt also schon in der Anlage der Controlling-Funktion an sich der Konflikt programmiert, denn niemand läßt sich freiwillig und gerne in die Karten schauen.“* Freimuth, J. (1990), S. 246f.

²⁷ Vgl. Wielpütz, A. U. (1996), S. 193ff.

²⁸ Neben der Arbeit von WIELPÜTZ sind die Monographien von SCHORB, HOFFJAN und BECKER zu nennen. Siehe Schorb, M. (1994); Hoffjan, A. (1998); Becker, A. (2003). Vgl. auch die Arbeit von SÜßMAIR, der jedoch stärker auf das Rechnungswesen abstellt: Süßmair, A. (2000); Süßmair, A. (2004).

²⁹ Bramsemann, U./Heineke, C./Kunz, J. (2004), S. 551.

³⁰ Bramsemann, U./Heineke, C./Kunz, J. (2004), insbesondere S. 564. Vgl. auch Irrek, W. (2002), S. 49. Darüber hinaus weisen auch andere konzeptionelle Betrachtungen wie zum Beispiel die von PIETSCH/SCHERM zum reflexionsorientierten Controlling verhaltenswissenschaftliche Bezüge auf. Vgl. Pietsch, G./Schermer, E. (2001); Pietsch, G. (2003); Pietsch, G./Schermer, E. (2004).

³¹ Vgl. Becker, A. (2003), S. 40; Schäffer, U./Weber, J. (2004), S. 461; Bramsemann, U./Heineke, C./Kunz, J. (2004), S. 562ff.

³² Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (1999a), S. 733.

³³ Vgl. Weber, J. (2004a), S. 567ff.

rungsansatzes erfolgte jedoch bisher keine systematische Betrachtung dieser Problemstellung.³⁴

Losgelöst von der Konzeption des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung finden sich in der deutschsprachigen Controllingforschung insbesondere in den Dissertationen von HERZOG und WEIßENBERGER Hinweise zu dieser Problemstellung.

Nach Wissen der Verfasserin ist die Arbeit von HERZOG die einzige, die ausdrücklich kognitive Beschränkungen und die Gefahr opportunistischen Handelns von Controllern und daraus resultierende Rationalitätsdefizite thematisiert.³⁵ Das eigentliche Erkenntnisziel dieser Arbeit ist jedoch die Entwicklung eines Strukturierungsrahmens für die institutionelle Gestaltung der Aufgabenzuordnung zu Controllerbereichen, gleichsam die Entwicklung einer „*Organisationstheorie des Controlling*“.³⁶ Von den Unternehmenszielen abweichendes eigeninteressiertes Handeln und kognitive Beschränkungen von Controllern sowie potentielle Lösungsansätze werden in diesem Kontext lediglich als Teilaspekte gestreift.

Die Arbeit von WEIßENBERGER thematisiert die Informationsbeziehung zwischen dem Management und dem Rechnungswesen.³⁷ Auf dem theoretischen Fundament der Prinzipal-Agenten-Theorie und unter Anwendung der formal-analytischen Methode untersucht WEIßENBERGER Zielkonflikte zwischen den Akteuren des Rechnungswesens und des Managements und die daraus erwachsende Opportunismusgefahr sowie entsprechende Gegenmaßnahmen.³⁸ Ihre Problemstellung weicht daher von der Problemstellung der vorliegenden Arbeit in einigen Punkten ab: Hier stehen die Akteure des Controllings im Mittelpunkt, für die auch die Eigenschaftsannahme kognitiver Beschränkungen besteht und deren Beziehung zu den Akteuren des Managements nicht auf eine Informationsbeziehung beschränkt ist. Folglich sind auch die theoretische Basis und die angewandte Methode unterschiedlich.

³⁴ Eine Betrachtung der Arbeiten, die auf dem von WEBER/SCHÄFFER 1999 in „Die Betriebswirtschaft“ vorgestellten Rationalitätssicherungsansatz basieren, legt dieses Forschungsdefizit offen. Trotz verschiedener Perspektiven auf diese Controllingkonzeption wurde die hier behandelte Problemstellung noch nicht thematisiert. LANGENBACH leitete Kriterien für die Effizienz und Effektivität der Rationalitätssicherung ab und prüfte diese für externe Träger der Rationalitätssicherung. PRITSCH beschäftigte sich beispielsweise mit Re-aloptionen als einem spezifischen Instrument der Rationalitätssicherung. LIEKWEG und FLORISSEN untersuchten Rationalitätsdefizite und Ansatzpunkte für Gegenmaßnahmen im Kontext des Risikomanagements und Preismanagements. Vgl. Weber, J./Schäffer, U. (1999a); Langenbach, W. (2001a); Pritsch, G. (2000); Liekweg, A. (2003); Florissen, A. (2005).

³⁵ Vgl. Herzog, A. (1999).

³⁶ Vgl. Küpper, H.-U. (2005), S. 483.

³⁷ Vgl. Weißenberger, B. E. (1997).

³⁸ Ausgangspunkt der Prinzipal-Agenten-Theorie ist die Interaktionsbeziehung zwischen einem Prinzipal und einem Agenten, in der der Prinzipal an den Agenten Aufgaben delegiert. Die Grundannahme besteht in einem Interessenkonflikt zwischen dem Prinzipal und dem Agenten. Beide sind bestrebt, ihren Nutzen zu maximieren, und handeln eigeninteressiert. Dieses Verhalten wird jedoch erst aufgrund von Informationsasymmetrien virulent, die es dem Prinzipal nicht ermöglichen, das Handeln des Agenten vollständig zu beurteilen. Vgl. zum Prinzipal-Agenten-Modell Meyer, M. (2004).

Neben diesen beiden Dissertationen, die direkte Hinweise für die vorliegende Arbeit liefern, erfährt an einzelnen Stellen in der Controllingliteratur die Gefahr eines eigeninteressierten, von den Zielen des Unternehmens abweichenden Handelns explizit Beachtung.³⁹ Darüber hinaus gibt es in der konzeptionellen und empirischen Controllingliteratur Anhaltspunkte für Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern, die im dritten Kapitel dieser Arbeit untersucht werden. Empirische Beobachtungen oder Darstellungen von Controllinginstrumenten lassen Rückschlüsse auf Rationalitätsdefizite zu.⁴⁰ Allerdings werden die Ursachen dieser Rationalitätsdefizite nur selten analysiert. Aufgrund ihrer Multikausalität ist es meist nicht eindeutig, ob eigeninteressiertes Handeln oder kognitive Beschränkungen ursächlich sind.

Auch die Forschung zur Effektivität und Effizienz des Controllings berührt einige für die Problemstellung dieser Arbeit relevante Aspekte.⁴¹ Gegenstand dieser Forschung ist häufig die empirische Überprüfung von Hypothesen über den Einfluss des Controllings auf bestimmte Indikatoren, die operationalisierten Controllingzwecke. Diese Indikatoren reflektieren die zu erfüllenden Aufgaben sowie weitere Voraussetzungen der Zweckerreichung. Damit liefern sie für die vorliegende Arbeit Hinweise auf mögliche Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern. Es sollen Beeinträchtigungen der Effizienz und Effektivität im Handeln ergründet werden.⁴²

Da weder potentielle Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern noch ihre Ursachen bisher umfassend adressiert wurden, finden sich auch nur wenige Überlegungen zur Reduzierung oder Vermeidung dieser Defizite. Wie kognitiven Beschränkungen von Controllern begegnet werden kann, wird analog zu der Beschäftigung mit dem Problem an sich nicht diskutiert. Maßnahmen zur Kontrolle oder Motivation von Controllern, die auf die Vermeidung eines eigeninteressierten Handelns ausgerichtet sind, werden in den Standardwerken

³⁹ Vgl. zum Beispiel Zünd, A. (1978a), S. 54; Baumgartner, B. (1980), S. 101; Landsberg, G. v./Mayer, E. (1988), S. 108; Witt, F.-J. (1991), S. 33; Yakhou, M./Dorweiler, V. P. (1995), S. 114; Horak, C./Pelzmann, L. (1996), S. 591; Kappler, E. (2000), S. 327.

⁴⁰ Vgl. exemplarisch Blohm, H./Heinrich, L. J. (1965); Witte, E. (1972); Landsberg, G. v./Mayer, E. (1988), S. 108; Witt, F.-J. (1988), S. 161; Reiß, M./Höge, R. (1995); Weber, J. et al. (2003); Peffekoven, F. P. (2004); Pietsch, G./Scherer, E. (2004), S. 539; Reichmann, T. (2004), S. 88; Schaefer, S./Lange, C. (2004); Hirsch, B. (2005).

⁴¹ Die Begriffe Effektivität und Effizienz werden zumeist synonym verwendet. Vgl. zum Beispiel Niedermayr, R. (1994), S. 162f.; Benz, K. (1998), S. 51f. Für Übersichten zu diesem Forschungsbereich vgl. zum Beispiel Welge, M. K. (1988), S. 456ff.; Benz, K. (1998), S. 63ff. Siehe weiter Witt, K./Witt, F.-J. (1991); Amshoff, B. (1993); Niedermayr, R. (1994); Kurrle, A. (1995); Dyckhoff, H./Ahn, H. (2001); Exner, K. (2003).

⁴² Vgl. hierzu auch den so genannten Störgrößen-Ansatz, der davon ausgeht, dass „die Erfahrungen der Praxis immer wieder beweisen, daß nur ein Teil aller sich vollziehenden Prozesse störungsfrei, d. h. gemäß dem vorgedachten Schema (Plan) ablaufen“. Koreimann, D. S. (1964), S. 97. Siehe auch Benz, K. (1998), S. 93ff., und die dort angegebene Literatur.

der Controllingforschung nicht erwähnt.⁴³ Sehr vereinzelt liegen praxisorientierte Beiträge vor.⁴⁴ Ein Blick in die Literatur zur internen Revision zeigt, dass ihr als Teil des unternehmensinternen Kontrollsystems Aufgaben zugewiesen werden, die eine kritische Überprüfung der Arbeitsergebnisse von Controllern umfassen. Die interne Revision ist somit als Träger möglicher Kontrollmaßnahmen in Betracht zu ziehen.⁴⁵

In der deutschsprachigen Controllingforschung ergibt sich das folgende Forschungsdefizit: Die im Rationalitätssicherungsansatz getroffenen Eigenschaftsannahmen führen zu dem erläuterten „Problem zweiter Ordnung“, der Problemstellung dieser Arbeit. WEBER thematisiert dieses Problem zwar; es wird jedoch im Rationalitätssicherungsansatz bislang nicht umfassend adressiert. Auch anderweitig existiert in der Controllingliteratur keine umfassende und systematische Aufarbeitung von durch Controller verursachten Rationalitätsdefiziten sowie entsprechender Gegenmaßnahmen. Hinweise in der konzeptionellen und empirischen Controllingliteratur verdeutlichen allerdings, dass Controller nicht immer vollkommen rational handeln, und bekräftigen damit die Relevanz der Problemstellung der vorliegenden Arbeit. Eine Auseinandersetzung mit möglichen Ursachen findet jedoch nicht statt. Da durch Controller verursachte Rationalitätsdefizite bisher nicht analysiert wurden, fehlen weitestgehend Aussagen zu entsprechenden Gegenmaßnahmen.

Auch in der angloamerikanischen Forschung zum Management Accounting, die der deutschen Controllingforschung entspricht, besteht dieses Forschungsdefizit. Dieses Ergebnis ergab eine Schlagwortsuche sowie die systematische Sichtung der letzten zehn Jahrgänge der folgenden Zeitschriften: „Review of Accounting Studies“, „Contemporary Accounting Research“, „Journal of Accounting & Economics“, „Accounting Review“, „Journal of Accounting Research“, „Accounting, Organizations and Society“ und „Behavioral Research in Accounting“. Zudem findet die hier fokussierte Problemstellung – eigeninteressiertes, mit den Unternehmenszielen nicht kongruentes sowie kognitiv beschränktes Handeln von Controllern – in etablierten Lehrbüchern zum – weitgehend zu dem deutschen Controlling deckungsgleichen Management Accounting⁴⁶ – keine Berücksichtigung.⁴⁷ Gründe hierfür

⁴³ Zu dieser Fragestellung wurden Standardwerke der Controllingforschung untersucht: Hahn, D./Hungenberg, H. (2001); Horváth, P. (2003); Küpper, H.-U. (2005); Reichmann, T. (2001); Ewert, R./Wagenhofer, A. (2004). Als Ausnahme vgl. Weber, J. (2004a), S. 563ff.

⁴⁴ Knappe, praxisorientierte Beiträge stammen von Becker, F. G. (1998) und Witt, F.-J. (2004).

⁴⁵ Das Deutsche Institut für Interne Revision e. V. stellt in einer empirischen Erhebung 1990 fest, dass in ca. 60 % der Fälle das Controlling turnusmäßig oder von Fall zu Fall ein Prüfungsgebiet der internen Revision darstellt. Allerdings ist die interne Revision in 26 % der Fälle dem Controlling unterstellt, was eine objektive Prüfung der Arbeitsweise und -ergebnisse des Controllings erschwert. Vgl. die Aufgabenzuordnung zu Controllern und internen Revisoren bei Deppe, H. (1987), S. 134ff.; zum Beispiel für den Kontext des Risikomanagements bei Liekweg, A. (2003), S. 337ff.

⁴⁶ Vgl. zum Verhältnis zwischen dem Controlling und Management Accounting Weber, J./Schäffer, U. (2006), S. 25.

können sein, dass in angloamerikanischen ebenso wie in deutschen Lehrbüchern eine funktionale Perspektive eingenommen wird und weniger Betrachtungen auf der Ebene der Handlungsträger erfolgen oder dass die Erforschung des Problems erster Ebene noch Lücken aufweist und daher auch eine Beschäftigung mit dem nachgeordneten Problem noch aussteht.

Die in der angloamerikanischen Accountingliteratur erarbeiteten, auf der Prinzipal-Agententheorie basierenden Forschungsergebnisse, die Erkenntnisse zu einem eigeninteressierten Handeln von Akteuren liefern,⁴⁸ lassen sich nicht immer uneingeschränkt auf die vorliegende Problemstellung übertragen, da sie häufig die Beurteilbarkeit der Leistungen der Agenten voraussetzen.⁴⁹ Controllerleistungen sind nicht immer vollständig beurteilbar.⁵⁰

Die in dieser Arbeit eingenommene verhaltensorientierte Perspektive weist darüber hinaus auf die Erkenntnisse der Forschung zum Behavioral Accounting, das verhaltensorientierte Rechnungswesen, hin. Mit diesem erstmals 1967 von BECKER verwendeten Begriff⁵¹ wird eine Disziplin bezeichnet, deren Aufmerksamkeit der Erforschung des Zusammenhangs zwischen den Vorgängen des Rechnungswesens und deren Verhaltenswirkungen gilt: „*Behavioral Accounting considers the impact of the process of measuring and reporting on people and organizations.*“⁵² Auch wenn die Forschung zum Behavioral Accounting vordergründig die Wirkung von Informationen, Zielvorgaben, Kontrollen usw. auf ihre Adressaten betrachtet und weniger dysfunktionale Aspekte auf der Ebene der Absender fokussiert, können die grundsätzlich über die menschliche Informationsverarbeitung gewonnenen Erkenntnisse auf die Problemstellung der vorliegenden Arbeit übertragen werden. Die Forschung zum Behavioral Accounting liefert Hinweise auf Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern, die auf ein eigeninteressiertes, nicht zielkongruentes Handeln und auch kognitive Beschränkungen von Controllern zurückzuführen sind.

⁴⁷ Vgl. Anthony, R. N./Govindarajan, V. (2003), siehe auch Kaplan, R. S./Atkinson, A. A. (1998); Sunder, S. (1997).

⁴⁸ Vgl. hierzu auch die Darstellung des Forschungsstandes bei Weißenberger, B. E. (1997), S. 4ff.

⁴⁹ Vgl. zum Beispiel den Ansatz von Conroy, R. M./Hughes, J. S. (1987).

⁵⁰ Vgl. Abschnitt 4.2.1.

⁵¹ Vgl. Becker, S. W. (1967).

⁵² Bruns, W. J./DeCoster, D. T. (1969), S. 5. Als erste diesem Forschungsgebiet zuzuordnende Arbeit wird meist „*The Impact of Budgets on People*“ von ARGYRIS angeführt. Vgl. Argyris, C. (1952). In der deutschsprachigen Literatur ist die Arbeit von HÖLLER als Klassiker der Forschung zum Behavioral Accounting anzusehen. Vgl. Höller, H. (1978); siehe auch Holzer, P./Lück, W. (1978); Kochhan, W. (1979); Schönbrunn, N. (1988); Heide, T. (2001). BIRNBERG/SHIELDS strukturieren die Forschung zum Behavioral Accounting in fünf Schulen: Managerial Control, Accounting Information Processing, Accounting Information Systems Design, Auditing Process Research und Organizational Sociology. Vgl. ausführlich Birnberg, J. G./Shields, J. F. (1989). Zu weiteren Strukturierungen des Behavioral Accountings siehe z. B. Haller, A. (1989); Becker, A. (2003), S. 63f. SCHOENFELD nennt auch den Kontingenzansatz als einen Forschungszweig des Behavioral Accountings, der in dieser Arbeit aufgegriffen wird. Vgl. Schoenfeld, H.-W. M. (1993).

Die Recherche in der angloamerikanischen Literatur bestätigt im Wesentlichen das für die deutschsprachige Literatur aufgezeigte Forschungsdefizit. Unmittelbare Hinweise für die Problemstellung dieser Arbeit finden sich nur begrenzt. Erkenntnisse des Behavioral Accounting lassen sich jedoch übertragen.

Insgesamt besteht ein erhebliches Forschungsdefizit für die Problemstellung dieser Arbeit. Sie verfolgt daher das Ziel, die Relevanz sowie mögliche Lösungen für das „Problem zweiter Ordnung“ zu ergründen, das heißt, inwiefern Controller selbst als Träger der Rationalitätssicherung aufgrund eines eigeninteressierten Handelns und kognitiver Beschränkungen Rationalitätsdefizite aufweisen und welche Gegenmaßnahmen geeignet sein können. Aufgrund der ohnehin sehr breiten Problemstellung werden Erklärungsansätze für Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern auf das Handeln individueller Akteure beschränkt. Aus dem gemeinsamen Handeln von Akteuren abgeleitete Erklärungsansätze finden hier keine Berücksichtigung.⁵³

Grundlage der Analyse sind eine Charakterisierung der Aufgaben von Controllern, die auf der Basis der Controllingliteratur erarbeitet werden kann, sowie eine intensivere Beschäftigung mit den Eigenschaften der Akteure, ihren Präferenzen und Fähigkeiten. Dafür ist insbesondere ein Rückgriff auf psychologische Literatur beziehungsweise Literatur an der Schnittstelle von Psychologie und Ökonomik erforderlich. Darauf aufbauend kann die erste erkenntnisleitende Forschungsfrage beantwortet werden:

- 1) *Welche potentiellen Rationalitätsdefizite können im Handeln von Controllern bei der Erfüllung ihrer klassischen Aufgaben auftreten und welche Eigenschaften der Akteure sind hierfür als ursächlich anzusehen?*
 - i) *Inwiefern bergen die klassischen Aufgaben Konfliktpotential zwischen den individuellen Zielen der Controller und den Zielen des Unternehmens?*
 - ii) *Inwiefern erklären kognitive Beschränkungen der Controller, das heißt fehlendes Wissen oder beschränkte kognitive Fähigkeiten, Rationalitätsdefizite in ihrem Handeln bei der Erfüllung ihrer klassischen Aufgaben?*

Die zweite Forschungsfrage nimmt Bezug darauf, dass der Situation im weiteren Sinne zuzuordnende Faktoren, die teilweise gestaltbar sind, die Wahrscheinlichkeit für Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern beeinflussen.

⁵³ Zu Erklärungsansätzen für Rationalitätsdefizite, die auf dem gemeinsamen Handeln von Akteuren basieren, siehe die Ausführungen bei Florissen, A. (2005), S. 128ff. Sie können auf die vorliegende Arbeit übertragen werden.

- 2) *Welche situativen Determinanten wirken wie auf das Auftreten von Rationalitätsdefiziten im Handeln von Controllern und welche dieser Determinanten sind beeinflussbar?*

Im letzten Schritt bilden die Erkenntnisse über potentielle Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern und ihre Ursachen sowie die situativen Determinanten dieser Rationalitätsdefizite den Ausgangspunkt für Überlegungen zu der Notwendigkeit, den Möglichkeiten und Grenzen einer Sicherung der Rationalität der Rationalitätssicherer. Die dritte Forschungsfrage lautet demzufolge:

- 3) *Sind Maßnahmen zur Rationalitätssicherung von Controllern notwendig und wenn ja, welche Maßnahmen können zur Vermeidung und Linderung der Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern ergriffen werden? Bestehen Grenzen einer Rationalitätssicherung von Controllern?*

1.3 Forschungsmethodisches Vorgehen

1.3.1 Grundsätzliches forschungsmethodisches Vorgehen

In der Wissenschaftstheorie werden pragmatische und theoretische Wissenschaftsziele unterschieden.⁵⁴ Erkenntnisziel theoretischer Untersuchungen ist es, normative Aussagen über reale Zusammenhänge zu gewinnen.⁵⁵ Im Gegensatz dazu besteht das pragmatische Wissenschaftsziel in der Nutzbarmachung von Erkenntnissen für die Gestaltung der Realität. Pragmatische Forschung in der Betriebswirtschaftslehre dient der Erarbeitung von Aussagen, die der *„betrieblichen Praxis Hilfestellung bei der Lösung ihrer Probleme“* bieten können.⁵⁶ Die vorliegende Arbeit verfolgt ein solches pragmatisches Wissenschaftsziel.

Zur Beantwortung der aufgezeigten Forschungsfragen und zur Realisierung des Wissenschaftsziels ist eine geeignete Forschungsmethode zu wählen. Die Betriebswirtschaftslehre zeichnet sich durch einen Pluralismus an Forschungsmethoden aus. GROCHLA unterscheidet die sachlich-analytische, empirische und formal-analytische Forschung.⁵⁷ Die empirische Forschung zielt auf die Prüfung von Hypothesen ab. Diese werden zunächst aus einem gedanklichen Bezugsrahmen abgeleitet und dann einem Abgleich mit der Realität unterzogen.⁵⁸ Formal-analytische Forschung ist durch einen unmittelbaren Problembezug geprägt. Die Bildung mathematischer Modelle soll zur Lösung des abstrakten Problems führen.⁵⁹ Bei der sachlich-analytischen Forschung *„steht eine Art gedankliche Simulation der Realität mit dem Erkenntnisziel, die Beziehung transparent zu machen und hieraus direkt Handlungsempfehlungen abzuleiten im Vordergrund“*.⁶⁰ Erklärungen von Sachverhalten und Empfehlungen zu ihrer Gestaltung werden auf der Basis eines gedanklichen Bezugsrahmens generiert, der auf Plausibilitätsüberlegungen, Theorien sowie empirischen Erkenntnissen anderer Forschungsarbeiten beruht.

Da die Problemstellung dieser Arbeit – Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern selbst – bisher in der Controllingforschung noch nicht systematisch adressiert wurde, steht die gedankliche Durchdringung dieser Thematik im Vordergrund. Es kommt eine sachlich-analytische Forschungsmethode zur Anwendung. Erst auf dieser Basis können weitere For-

⁵⁴ Vgl. Chmielewicz, K. (1994), S. 169f.

⁵⁵ Aussagen dieser Art werden auch als „Immer- und-Überall-Wenn-Dann-Aussagen“ bezeichnet.

⁵⁶ Grochla, E. (1976), S. 632.

⁵⁷ Vgl. Grochla, E. (1978), S. 68 und 72ff.

⁵⁸ Vgl. Grochla, E. (1978), S. 78ff.

⁵⁹ Vgl. Grochla, E. (1978), S. 85ff.

⁶⁰ Grochla, E. (1978), S. 72.

schungsmethoden, etwa die empirische Überprüfung ausgewählter Zusammenhänge in der Unternehmenspraxis, eingesetzt werden.⁶¹

1.3.2 Methodische Aspekte verhaltensorientierter betriebswirtschaftlicher Forschung

Aufgrund der expliziten Berücksichtigung motivationaler und kognitiver Aspekte des Handelns der Akteure ist die vorliegende Arbeit der verhaltensorientierten betriebswirtschaftlichen Forschung zuzuordnen. Sie erfordert sorgfältige methodische Vorüberlegungen.

Die Öffnung der Betriebswirtschaftslehre gegenüber den Verhaltenswissenschaften ist vor dem Hintergrund der Kluft zwischen der Realität⁶² und den Annahmen ökonomischer Rationalität⁶³ zu verstehen. Sie kann im deutschsprachigen Raum als Reaktion auf das erste Paradigma der Betriebswirtschaftslehre – GUTENBERGS Rekonstruktion des Unternehmens als Faktorkombinationsprozess⁶⁴ – angesehen werden. GUTENBERGS Ansatz liegt die Annahme eines rational handelnden Akteurs – eines Homo Oeconomicus⁶⁵ – zugrunde, der seine Ressourcen so alloziert, dass ein maximaler Zweckerfolg erreicht wird.⁶⁶ Er handelt gemäß dem Rationalprinzip, wonach mit gegebenen Mitteln ein maximales Ergebnis, oder ein bestimmtes Ergebnis mit möglichst geringem Mitteleinsatz erreicht werden soll.⁶⁷ Das Modell des Homo Oeconomicus basiert auf der Annahme absoluter Rationalität. Entsprechend diesem Verständnis besitzt der Homo Oeconomicus vollständige Information, trägt keine Informationskosten und agiert unendlich schnell.⁶⁸ In GUTENBERGS Ansatz erfährt die, das menschliche Handeln betreffende Sozialdimension keine Beachtung. GUTENBERG war

⁶¹ Neben der vergleichsweise neuartigen Problemstellung der Arbeit wäre eine empirische Forschungsmethode zudem mit dem Problem der Wahl geeigneter Auskunftspersonen behaftet. Die Forschungsfragen dieser Arbeit umfassen die Ergründung potentieller Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern sowie der Ursachen in den Eigenschaften der Controller. Potentielle Auskunftspersonen zur Beantwortung dieser Forschungsfrage sind Controller selbst sowie vorgesetzte Controller oder Manager, insbesondere der Managementcounterpart. Aussagen von Controllern zu Rationalitätsdefiziten in ihrem eigenen Handeln sowie möglichen Ursachen werden jedoch stark verzerrt sein. Es ist unwahrscheinlich, dass Controller ein eigeninteressiertes, den Unternehmenszielen widersprechendes Handeln zugeben. Kognitive Beschränkungen laufen vielfach unbewusst ab, so dass Controller selbst hierzu nicht auskunftsfähig sind. Bei den Auskünften vorgesetzter Controller oder Manager ist mit Verzerrungen zu rechnen, da diese unter Rechtfertigungsdruck bezüglich der Personalauswahl im Controllerbereich stehen. Grundsätzlich sind Befragungen von Auskunftspersonen zu Rationalitätsdefiziten im Handeln von Controllern mit dem Problem behaftet, dass die Controllerleistungen nicht vollständig beurteilbar sind.

⁶² Vgl. Schanz, G. (1979), S. 469; Eichenberger, R. (1992), S. 40; Kappler, E. (1993), Sp. 3648.

⁶³ Zu dem Rationalitätsbegriff vgl. ausführlich Abschnitt 2.2.1.

⁶⁴ Vgl. Gutenberg, E. (1929); Gutenberg, E. (1951/1969).

⁶⁵ Der Homo Oeconomicus wird hier nicht als Menschenbild, sondern als Erklärungsmodell oder Analysekonstrukt verstanden. Er wird dementsprechend nicht als eigennützig handelnder Mensch, sondern als ein Modell angesehen, mit dessen Annahmen sich in einer bestimmten Situation das Handeln des Akteurs erklären lässt. Ethische oder moralische Diskussionen sind daher ausgeschlossen. Vgl. Becker, G. S. (1993), S. 385; Homann, K./Suchanek, A. (2000), S. 415; Meyer, M./Heine, B.-O. (2005), S. 11.

⁶⁶ Vgl. Kirsch, W. (2001), S. 321. Siehe auch Becker, J. (2003), S. 41.

⁶⁷ Vgl. Kirsch, W. (2001), S. 35.

⁶⁸ Vgl. Simon, H. A. (1955), S. 99; Kappler, E. (1993), Sp. 3655; Homann, K./Suchanek, A. (2000), S. 416.

sich zwar selbst dieses Defizits seines Theoriegebäudes bewusst. Er sah aber keine Möglichkeit, die Sach- und Sozialdimension zu verknüpfen.⁶⁹

Die Öffnung der Betriebswirtschaftslehre gegenüber den Verhaltenswissenschaften wurde wesentlich durch die Arbeit von HEINEN, einem Schüler GUTENBERGS, geprägt und durch KIRSCH⁷⁰ und SCHANZ⁷¹ weitergeführt. Unter Einfluss der Arbeiten von SIMON zur Unzulänglichkeit der Annahmen des Homo Oeconomicus bezieht HEINEN explizit Erkenntnisse der Nachbardisziplinen wie der Psychologie und Soziologie ein.⁷² Ziel ist die Analyse des Entscheidungsverhaltens auf der Basis von Grundmodellen des Menschen, der Organisation und der Gesellschaft. Dabei kommt den Eigenschaften der Entscheidungsträger große Bedeutung zu: „Die entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre [...] entlässt den ‚Homo Oeconomicus‘ der klassischen Mikroökonomie in das Reich der Fabel.“⁷³

Die Anwendung verhaltenswissenschaftlicher Theorien auf die Fragestellungen der Betriebswirtschaftslehre hat bereits Erkenntnisfortschritte erbracht und verspricht für die Zukunft weitere. KÖHLER stellt fest, dass „die Forschungen in Nachbardisziplinen durchaus Anregungen“ liefern, wobei es sich „aber dabei nicht um größere zusammenhängende Hypothesensysteme, sondern eher um Mosaiksteine“ handele.⁷⁴ Dennoch wird die sozialwissenschaftliche Öffnung der Betriebswirtschaftslehre kontrovers diskutiert.⁷⁵ Von grundsätzlichem Charakter sind die geäußerten Bedenken über den möglichen Verlust einer Eigenständigkeit der Betriebswirtschaftslehre als Folge einer Integration verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse.⁷⁶ Diskutiert wird auch die Frage nach der Zulässigkeit einer Übernahme verhaltenswissenschaftlicher Einsichten in die Betriebswirtschaftslehre, die

⁶⁹ Vgl. Gutenberg, E. (1989), S. 48f. sowie Meyer, M./Heine, B.-O. (2005), S. 3ff. und insbesondere S. 7 sowie Rühli, E. (1989), S. 103ff.

⁷⁰ Vgl. Kirsch, W./Klein, H.-K. (1977b).

⁷¹ Vgl. Schanz, G. (1988).

⁷² Erste Überlegungen zum entscheidungsorientierten Ansatz finden sich bei Heinen, E. (1962), S. 9ff. Vgl. auch Heinen, E. (1971), für eine Übersicht sowie Heinen, E. (1976); Rühli, E. (1989). Zu beachten ist, dass HEINENS Verwendung des Begriffs Entscheidungsorientierung dem hier dargestellten Verständnis von Verhaltensorientierung entspricht. Anliegen ist lediglich die Einordnung des Forschungsvorhabens in die verhaltensorientierte betriebswirtschaftliche Forschung. Für eine umfassende Darstellung der historischen Entwicklung der Verhaltensorientierung in der Betriebswirtschaftslehre vgl. Walter-Busch, E. (1991), S. 374ff. Für einen kurzen Überblick siehe Schanz, G. (1993a); Meyer, M./Heine, B.-O. (2005), S. 7ff.

⁷³ Vgl. Heinen, E. (1976), S. 395.

⁷⁴ Vgl. Köhler, R. (1977), S. 308.

⁷⁵ Die kontroversen Diskussionen lassen sich unter anderem darauf zurückführen, dass die Betriebswirtschaftslehre seit ihrer Gründung mit quantitativen Ansätzen der Statistik und Mathematik gut vertraut ist. Auch die enge Zusammenarbeit zwischen Betriebswirtschaftslehre und Volkswirtschaftslehre, wie sie GUTENBERG und SCHNEIDER propagierten, verstärkte die Kluft zwischen der Betriebswirtschaftslehre und den Verhaltenswissenschaften. Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 127.

⁷⁶ Insbesondere die Habilitationsschrift von KIRSCH war Auslöser dieser Diskussion in den 70er Jahren. Vgl. die Kommentare von Blohm, H. (1971), S. 893ff.; Budäus, D. (1972), S. 373ff.; Kirsch, W. (1972), S. 222ff.; Reber, G. (1972), S. 147ff.; Heinen, E. (1976), S. 444.

ihren Nährboden in den Risiken und potentiellen Fehlern findet, die mit einer interdisziplinären Forschung einhergehen. Unter dem Schlagwort „Dilettantismusgefahr“⁷⁷ lassen sich die mögliche, mangelnde handwerkliche Sorgfalt, Missverständnisse und Fehldeutungen durch das Überschreiten einer Sprachgrenze, die Unvollständigkeit und Oberflächlichkeit der Forschung aufgrund begrenzter Ressourcen des Forschers sowie ein „Nebeneinander“ statt einer erkenntnisleitenden Integration der Einsichten der unterschiedlichen Disziplinen subsumieren. Zum Beispiel wird an HEINENS Ansatz kritisch beurteilt, dass er nicht auf eine systematische Integration der verschiedenen theoretischen Perspektiven angelegt ist und dadurch im Vergleich zu GUTENBERGS produktionsorientierter Theorie der Unternehmung weniger präzise und klar ist.⁷⁸ Gerade diese kritische Diskussion über die Öffnung der Betriebswirtschaftslehre gegenüber den Verhaltenswissenschaften liefert aber wertvolle Hinweise für eine bewusste Vermeidung der aufgezeigten Gefahren.⁷⁹

Mit dem Forschungsprogramm der Institutionenökonomik wird gegenwärtig ein einheitlicher theoretischer Bezugsrahmen angestrebt, bei dem die Integration der Sozialdimension erfolgt, indem soziale Phänomene unter Rückgriff auf das Handeln der Akteure erklärt werden. Da diese Eigenschaftsannahmen jedoch am Modell des Homo Oeconomicus und nicht – wie bei den verhaltenswissenschaftlichen Ansätzen angestrebt – am Realverhalten orientiert sind, findet lediglich die in der klassischen Ökonomik als Nutzenfunktion des Akteurs beschriebene „Wollensdimension“, die Motivation des Akteurs durch Eigeninteresse, Berücksichtigung. Insbesondere in einem von hoher Unsicherheit gekennzeichneten Kontext kommt jedoch auch die Bedeutung kognitiver Beschränkungen der Akteure zum Tragen.

An dieser Stelle ist der am Lehrstuhl für Controlling und Telekommunikation der WHU – Otto Beisheim School of Management entstandene und fortlaufend weiterentwickelte Ansatz einer Integration der Wollens- und Könnensdimension zu verorten.⁸⁰ Dass eine solche Integration prinzipiell möglich ist, haben die Arbeiten von SIMON zum Konzept der Bounded Rationality in den 50er Jahren des 20. Jahrhunderts gezeigt.⁸¹ Erwähnenswert sind auch die empirischen Einsichten der psychologischen Forschergruppen um KAHNEMAN und TVERSKY, die das menschliche Entscheidungsverhalten für die Wirtschaftswissenschaften weiter erhellen. Ihre Bedeutung für die Wirtschaftswissenschaften wird durch die Verlei-

⁷⁷ Vgl. Reber, G. (1972), S. 148ff.; Reber, G. (1978), S. 99f.; Egner, H. (1984); S. 421ff.; Schneider, D. (1984), S. 1070ff.; Chmielewicz, K. (1994), S. 24ff.

⁷⁸ Vgl. Kirsch, W. (1978), S. 9.

⁷⁹ Vgl. Deters, J. (1992), S. 101.

⁸⁰ Die Überlegungen an der WHU haben eine Reihe von Veröffentlichungen hervorgebracht. Vgl. Bach, S. et al. (2001); Meyer, M./Heine, B.-O. (2005); Meyer, M. (2005); Heine, B.-O. et al. (2006).

⁸¹ Vgl. Simon, H. A. (1955); Simon, H. A. (1957), sowie Simon, H. A. (1959). So konstatiert SIMON: „*It is only because individual human beings are limited in knowledge, foresight, skill, and time that organizations are useful instruments for the achievement of human purpose.*“ Simon, H. A. (1957), S. 199. Vgl. auch Conlisk, J. (1996).

hung des Nobelpreises 2002 an KAHNEMAN „für das Einführen von Einsichten der psychologischen Forschung in die Wirtschaftswissenschaften, besonders bezüglich Beurteilungen und Entscheidungen bei Unsicherheit“ unterstrichen.⁸²

Auch die vorliegende Arbeit steht in dieser verhaltensorientierten Tradition des Lehrstuhls für Controlling und Telekommunikation an der WHU. Zur Analyse der Problemstellung werden sowohl ein eigeninteressiertes Handeln der Akteure als auch kognitive Beschränkungen berücksichtigt. Theoretisch entsteht die Problemstellung dieser Arbeit sogar erst aus diesen im Rationalitätssicherungsansatz getroffenen Eigenschaftsannahmen zum „Wollen“ und „Können“ der Akteure. Diese werden jedoch durch Hinweise in der konzeptionellen und empirischen Literatur validiert.

Die Entstehung und die Auswirkungen von Rationalitätsdefiziten und negativen Interaktionsergebnissen bei Trägern der Rationalitätssicherungshandlungen in ihren traditionellen Aufgabenbereichen und in der übergeordneten Aufgabe der Rationalitätssicherung sowie das daraus entstehende „Problem zweiter Ordnung“, die Notwendigkeit, die Möglichkeit und Grenzen einer Rationalitätssicherung der Controller selbst, sollen durch das Handeln individueller Akteure erklärt werden. Grundsätzliche Hinweise dazu beinhaltet die Forschungsanweisung des methodologischen Individualismus. Sie umfasst die Empfehlung, nach der *„soziale Phänomene, insbesondere das Funktionieren der sozialen Institutionen, immer als das Resultat der Entscheidungen, Handlungen, Entwicklungen menschlicher Individuen verstanden werden sollten“*.⁸³ Der Zugang zu der zu untersuchenden Fragestellung wird stets über das handelnde Individuum, den Akteur, gewählt.⁸⁴ Die betriebswirtschaftliche Fragestellung wird somit zunächst in der Sozialdimension erörtert – im Hinblick auf das Individuum und unter Berücksichtigung des Interaktionsphänomens. Dann werden die Auswirkungen in der Sachdimension betrachtet, die eingebettet ist in die Sozialdimension. Die methodologisch-individualistische Forschung stellt gleichsam einen Versuch dar, Erklärungen für Phänomene auf der Makroebene zu finden, indem der Erklärungsansatz auf der Mikroebene – der Ebene individueller Akteure – ansetzt.⁸⁵ Soziale Phänomene werden über eine *„mikrofundierte Makroanalyse“* erklärt.⁸⁶ Im Sinne der Mikrofundierung ist die Mo-

⁸² Siehe hierzu die Ausführungen zur Vergabe des „The Bank of Sweden Prize in Economic Sciences in Memory of Alfred Nobel 2002“ an DANIEL KAHNEMAN. Vgl. o. V. (2002). Vgl. auch Hirsch, B. (2003) sowie Camerer, C. F. (1999); Süßmair, A. (2004), S. 640. Vgl. den grundlegenden Aufsatz von Kahneman, D./Tversky, A. (1979), zur so genannten Prospect Theory.

⁸³ Popper, K. R. (1967/2000), S. 348. Vgl. zum Beispiel auch Udehn, L. (2002).

⁸⁴ Vgl. Wessling, E. (1991), S. 34. Damit grenzt sich der methodologische Individualismus gegen holistische und kollektivistische Forschungsansätze ab. So konstatiert HAYEK: *„The social sciences, thus do not deal with ‘given’ wholes but their task is to constitute these wholes by constructing models which reproduce the structure of relationships between some of the many phenomena which we always simultaneously observe in real life.“* Hayek, F. A. v. (1979), S. 56.

⁸⁵ Vgl. Meyer, M. (2005), S. 5 ; Heine, B.-O. et al. (2006), S. 4ff.

⁸⁶ Gerecke, U. (1998), S. 158.

dellierung von Akteuren auf eine Problemstellung auszurichten, die das Verhalten von Akteuren im Aggregat zu erklären versucht. Ziel der Modellierung auf der Mikroebene ist somit nicht die möglichst realitätsnahe Abbildung des Menschen, sondern die Wahl eines möglichst einfachen Modells, das es erlaubt, die interessierende Problemstellung in einen möglichst einfachen Zusammenhang zu bringen.⁸⁷ Aspekte, die für die zu untersuchende Problemstellung keinen systematischen Erklärungswert besitzen, sind im Hinblick auf eine möglichst sparsame, das heißt komplexitätsreduzierende Modellierung zu vernachlässigen. Diese Empfehlung wird als die Empfehlung einer pragmatischen Reduktion bezeichnet.⁸⁸ In der vorliegenden Arbeit ist diesen Überlegungen insofern Rechnung zu tragen, als dass gemäß dem methodologischen Individualismus Rationalitätsdefizite im Handeln von Controllern unter Rückgriff auf die Ebene des einzelnen handelnden Controllers erklärt werden. Allerdings sollen Controller gemäß der Empfehlung der pragmatischen Reduktion nur gerade so spezifisch modelliert werden, dass die identifizierten Rationalitätsdefizite erhellt werden können.

Methodisch ist neben der grundlegenden Entscheidung für eine Befolgung der Forschungsanweisung des methodologischen Individualismus eine Entscheidung darüber zu treffen, welche Forschungsstrategie prinzipiell bei der Integration verhaltensorientierter Elemente angewendet werden soll.⁸⁹ In Anlehnung an WALTER-BUSCH können vier Forschungsstrategien für eine Einbeziehung verhaltensorientierter Aspekte unterschieden werden.⁹⁰ Sie lassen sich anhand von drei Kriterien differenzieren:

- Das grundsätzlichste Differenzierungskriterium ist im angestrebten Erkenntnisfortschritt zu sehen. Soll neben einem Erkenntnisfortschritt für die Betriebswirtschaftslehre auch ein Erkenntnisfortschritt für die Verhaltenswissenschaften erzielt werden?

ZINTL unterscheidet in diesem Zusammenhang ein Modell zum Zweck der Mikrofundierung und eine Mikrotheorie, die auch auf das Verhalten einzelner Individuen angewandt werden kann. Dabei sind die jeweiligen Anforderungen an die Modellbildung von Bedeutung: „Die Ansprüche, die an die Mikrofundierung einer Makrotheorie zu stellen sind, sind anders und vor allem geringer als die Ansprüche, die man an eine für sich allein betrachtete Mikrotheorie stellen muss.“ Vgl. insgesamt Zintl, R. (1989) und besonders S. 57.

⁸⁷ Vgl. Suchanek, A. (1994), S. 100ff.

⁸⁸ Vgl. grundlegend hierzu die Arbeit von Suchanek, A. (1994).

⁸⁹ Vgl. hierzu Budäus, D. (1972), S. 374f.; American Accounting Association (1974), S. 127ff.; Staehle, W. H. (1999), S. 131, sowie den Aufsatz von Bramsemann, U./Heineke, C./Kunz, J. (2004), insbesondere S. 555ff.

⁹⁰ WALTER-BUSCH setzt sich mit dem grundlegenden Problem des Umgangs einer wissenschaftlichen Disziplin mit nachbarwissenschaftlichen Erkenntnissen auseinander. Vgl. Walter-Busch, E. (1984), auch Staehle, W. H. (1999), S. 126ff.

BRAMSEMANN/HEINEKE/KUNZ diskutieren die Forschungsstrategien zur Einbeziehung verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse explizit im Kontext einer verhaltensorientierten Controllingforschung. Vgl. insgesamt Bramsemann, U./Heineke, C./Kunz, J. (2004).