

# 1 Warum ist das Thema Theorie für Controller wichtig?

Theorie ist in der Managementpraxis häufig ein weniger beliebtes Wort. Wer denkt nicht sofort an den »Elfenbeinturm«? Dieser ist geradezu ein Inbegriff der Praxisferne der betriebswirtschaftlichen Theorie. Wer in einem Unternehmen als Theoretiker gilt, muss wachsam sein; er steht vielleicht karrieremäßig schon auf dem Abstellgleis oder gar auf der Abschussliste. In den Ingenieurs- oder den Naturwissenschaften ist das ganz anders. Dort besteht eine sehr enge Verbindung zu den Universitäten und zum Stand des theoretischen Wissens. Dort ist es wichtig, auf dem neuesten Stand zu sein.

Controlling und Theorie scheinen in der Praxis schlecht zusammenzupassen. Zwei Zitate aus einer laufenden empirischen Erhebung zum Stand des Konzerncontrollings in Großunternehmen mögen dies veranschaulichen:

- »Theorie? Ich kann mich noch gut an das erinnern, was ich im Studium gehört habe – Kilger & Co. Controlling ist ja ohnehin im Wesentlichen gesunder Menschenverstand.« All das, was in der Controlling-Forschung in den letzten Jahrzehnten entwickelt wurde, ist an diesem Konzern-Controller vorbeigegangen. Kann die

Theorie den Controllern in der Praxis wirklich nichts bieten?

- »Während in der Unternehmensentwicklung ständig Berater über neueste Entwicklungen im strategischen Management berichten, passiert im Controlling eigentlich nichts. Die letzte Innovation dort war die SAP-Einführung.« Dieses Zitat stammt vom Leiter des Zentralbereichs eines Konzerns, in dem das Controlling und die Unternehmensentwicklung zusammengefasst sind. Sind Controller wirklich so innovationsfeindlich? Und wenn ja, warum ist das so?

Kommt man über Theorie und deren Bedeutung für praktisches Handeln ins Gespräch, stößt man häufig auf das Thema IFRS, das Controller derzeit sehr beschäftigt. Das Regelwerk der IFRS ist aber keine Theorie, sondern nur ein neues Wissensfeld, das sich Controller – wohl oder übel – schnell und umfassend erschließen müssen. Damit erscheint schon die grundsätzliche Frage nach Theorie unklar: Controller wissen nicht so recht, was ihre Theorien sind, mit welchen Theorien sie umgehen und welche ihrem Handeln zugrunde liegen.

Die Ursachen hierfür sollte man aber nicht primär auf der Seite der Praxis su-

**Controller wissen nicht so recht, was ihre Theorien sind**

**Controlling und Theorie scheinen in der Praxis schlecht zusammenzupassen**

chen. Wenn ein Produkt am Markt nicht erfolgreich ist, liegt es in aller Regel am Produzenten, nicht am Kunden. Die Scientific Community im Controlling macht es den Controllern nicht gerade einfach, dem Erkenntnisfortschritt der Theorie zu folgen. Von außen betrachtet sieht die Controlling-Diskussion eher unproduktiv und wenig spannend aus. Die Professoren streiten sich um den vermeintlich richtigen Controlling-Begriff, sie haben kein Einvernehmen über den grundsätzlich zu wählenden Ansatz; sie schreiben Bücher prall gefüllt mit Ausführungen über Instrumente des Controllings, ohne zu sagen, was hinter diesen Instrumenten steht. Auch in den meisten Lehrbüchern ist es schwierig, Ausführungen über verwendete Theorien zu finden. Diese bestimmen die Inhalte nur implizit, und oftmals hat man den Eindruck, dass sich die Autoren über ihre Verwendung nicht im Klaren sind, ja sich gar keine Gedanken gemacht haben.

Controller wie Unternehmen haben mit dieser Situation in der Vergangenheit gut gelebt. Beide waren erfolgreich. Wohl in keinem Land der Welt sind Controller so akzeptiert und besitzen ein derart breites Aufgabenspektrum wie in Deutschland beziehungsweise im deutschsprachigen Raum. Warum also nun die Forderung, den Blick stärker in Richtung Theorie zu lenken, warum das Postulat, sich stärker mit der Theorie zu beschäftigen?

Im Kern lassen sich hierfür zwei zentrale Argumente anführen:

(1) Unternehmen sind einem erheblichen Veränderungsdruck ausgesetzt. Die Folgen der Globalisierung haben längst auch das Management selbst er-

reicht. Weltweite Produktionsstandorte bedeuten nicht nur weltweite Beschaffungs- und Absatzmärkte, sondern auch ein Aufeinandertreffen unterschiedlicher Managementkonzepte. Dies betrifft auch und insbesondere Controller: In den USA etwa nehmen Controller andere Aufgaben wahr als in Deutschland. Sie sind weit mehr mit Rechnungswe sendaten verbunden, sie üben in weit geringerem Maße eine Counterpart-Funktion aus als hier. So kann es dazu kommen, dass in den amerikanischen Unternehmen eines deutschen Konzerns das Thema Risikomanagement nicht bei den Controllern aufgehängt werden darf, weil die US-Wirtschaftsprüfer dies als eine gänzlich unpassende organisatorische Verankerung angesehen haben. Im Stammhaus ist diese Zuordnung dagegen schon seit Jahren üblich.

Controller sind aber auch in Deutschland derzeit einem hohen Veränderungsdruck ausgesetzt. Die wichtigsten Aspekte seien kurz in Erinnerung gerufen:

- Controller sind traditionell Hüter der steuerungsrelevanten betriebswirtschaftlichen Zahlen. Auf diesem Feld bekommen sie aber zunehmend Konkurrenz von den Accountants.
- Das Controlling ist Herr der laufenden Ergebnisplanung. Die Diskussion um das »Beyond Budgeting« zeigt aber, dass hierfür Alternativen in Sichtweite sind (vgl. zu den Möglichkeiten und Grenzen des Beyond Budgeting: AC-Band 33).
- Controller besitzen bewährte und dringend benötigte Fähigkeiten als Cost Cutter; Kosten sind ihr bevorzugtes Arbeitsfeld. Allerdings wird im-

**Für eine Beschäftigung mit der Theorie spricht ...**

**... der hohe Veränderungsdruck, dem Controller ausgesetzt sind ...**

mer deutlicher, dass nicht-finanzielle Aspekte in den meisten Märkten eine vergleichbare Bedeutung besitzen (»Performance Measurement«).

- Controller sind intim mit den internen Strukturen und Abläufen im Unternehmen vertraut. Was in den Märkten passiert, ist ihnen allerdings weniger oder gar nicht bekannt. Dies gilt nicht nur für Beschaffungs- und Absatzmärkte, sondern auch für den Kapitalmarkt.
- Controller brillieren schließlich durch ihre analytischen Fähigkeiten. Sie sind es gewohnt, in Funktionen und festen Zusammenhängen zu denken. Berechenbarkeit ist für sie ein hohes Gut. Allerdings nimmt die Unsicherheit, der Unternehmen ausgesetzt sind, zu. Unsicherheit reduziert aber die Möglichkeit konkreter Berechnung – die Konsequenzen hiervon haben wir ausführlich im AC-Band 44 zum strategischen Controlling ausgeführt.

(2) Auf der anderen Seite haben sich auch in der Theorie in den letzten Jahren erhebliche Veränderungen ergeben. Wer seinen *Kilger* gelernt und verinnerlicht hat, wird beispielsweise dem Thema »Wie motiviere ich Manager« keine große Bedeutung zumessen. Wer die Vision hat, das Unternehmen möglichst »realitätsgetreu«, detailliert und differenziert in Produktions- und Kostenfunktionen abzubilden, wird sich wenig um die Frage kümmern, ob ein Manager genügend Zeit hat, sich mit den detaillierten Informationen auseinander zu setzen oder ob er darüber hinaus überhaupt dazu in der Lage ist, die Zahlen richtig zu verstehen. Aber genau an dieser Stelle ist in der

Theorie in den letzten Jahren sehr viel Arbeit geleistet worden. An die Seite von Produktions- und Kostenfunktionen sind Motivationstheorien und Erkenntnisse der Kognitionswissenschaften ebenso getreten wie die Betrachtung des Menschen als Ausgangspunkt und Kern der Analyse – dies wird uns später noch ausführlich beschäftigen. Auch das Thema Risiko hat eine ganz andere Qualität erreicht. Schließlich gibt es mittlerweile auch einige Forschung zum Thema, was Controller tun müssen, um in der Praxis erfolgreich zu sein.

Hoher Veränderungsdruck auf der einen Seite, vielfältige neue Erkenntnisse und Sichtweisen auf der anderen Seite – beides zusammen macht die in diesem AC-Band gestellte Frage wichtig und brisant: Wenn der Controller in der Praxis damit rechnen muss, sein Aufgabenfeld neu und anders auszurichten, wenn interne und externe Konkurrenz für ihn entsteht, dann ist es für ihn hilfreich zu wissen, was diese Veränderungen auslöst und wie man sich darauf einstellen kann – im Idealfall nicht reaktiv, sondern proaktiv. Und das geht nicht allein dadurch, dass er einzelne Instrumente und Facetten des Problems kennt und/oder lernt. Dies kuriert nur die Symptome, ändert aber nicht die Ursachen. Vielmehr erfordert es auch – so die zentrale Botschaft dieses AC-Bandes – eine Beschäftigung mit Theorien. Theorien sind wie Brillen, mit denen man die Welt betrachtet. Genauso, wie man im gleißenden Sonnenlicht eine Sonnenbrille trägt, beim Eintreten in ein dunkles Gebäude diese jedoch gegen eine normale wechselt, ist es auch mit Theorien: Keine passt für alles, man muss wissen, wann welche Theorie relevant ist – und man

**... und die Möglichkeit, Erkenntnisse unterschiedlicher Forschungen für die Praxis nutzbar zu machen**

muss sie zumindest in den Grundzügen kennen.

Hierzu wollen wir im Folgenden zwei Kernfragen in den Mittelpunkt stellen:

- Welche theoretischen Perspektiven liegen dem Controlling zugrunde?
- Führen unterschiedliche theoretische Perspektiven zu unterschiedlichen Aussagen und Empfehlungen? Worin unterscheiden sich diese?

**Der Fokus der Betrachtung liegt auf dem Instrument der Kostenrechnung**

Damit die Argumentation nicht zu abstrakt ausfällt, fokussieren wir die Diskussion auf ein Instrument, das jeder Controller »mit der Muttermilch aufgezogen hat« und aus dem Effeff beherrscht: die Kostenrechnung. Zwar besitzt sie derzeit nicht die größte Aufmerksamkeit (zumindest in Deutsch-

land; in den USA hat sie neue Aktualität durch die Diskussion erlangt, ob die Grenzplankostenrechnung auch für amerikanische Unternehmen ein sinnvolles Konzept sein könnte), aber auch abseits der Debatte um eine Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen ist und bleibt sie die wesentliche Datenbasis für die Unternehmenssteuerung. Die Folgen unterschiedlicher theoretischer Perspektiven am Beispiel der Kostenrechnung zu diskutieren, hat deshalb über den didaktischen Wert hinaus handfesten Nutzen für die Controller in der Praxis.

In den folgenden drei Kapiteln werden wir sehr unterschiedliche Sichtweisen der Kostenrechnung kennen lernen, hinter denen unterschiedliche theoreti-

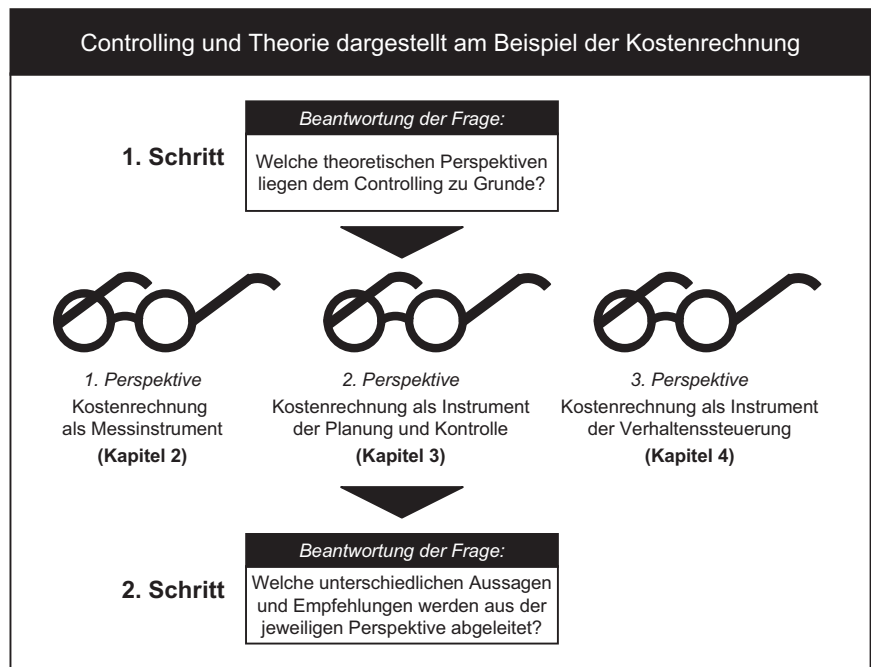


Abbildung 1: Aufbau und Vorgehen des AC-Bandes

sche Standpunkte stecken. Das Kapitel 5 beleuchtet dann die wichtigsten Konsequenzen der gewonnenen Erkenntnisse für die künftige Ausrichtung der Controlling. Ein kurzer Abschnitt zu den

wesentlichen Ergebnissen der Analyse schließt den Band ab. Das Vorgehen und den Aufbau des AC-Bandes veranschaulicht die Abbildung 1.

