

Natalie Parvis-Trevisany

## **Implementierung von Controllinginstrumenten**

# GABLER EDITION WISSENSCHAFT

## **Research in Management Accounting & Control**

Herausgegeben von Universitätsprofessor Dr. Utz Schäffer

European Business School

Schloß Reichartshausen

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

The series presents research results in the field of management accounting and control. It is based on a behavioral view of management accounting where the assurance of management rationality is of central importance for both theory and practice.

Natalie Parvis-Trevisany

# **Implementierung von Controllinginstrumenten**

Identifikation und Überwindung  
von Implementierungsbarrieren

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Utz Schäffer

Deutscher Universitäts-Verlag

**Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek**  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie;  
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

Dissertation European Business School Oestrich-Winkel, 2005

D 1540

1. Auflage Juli 2006

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2006

Lektorat: Brigitte Siegel / Britta Göhrisch-Radmacher

Der Deutsche Universitäts-Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.  
[www.duv.de](http://www.duv.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

Druck und Buchbinder: Rosch-Buch, Scheßlitz

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN-10 3-8350-0195-7

ISBN-13 978-3-8350-0195-4

**In memory of  
a very special person**

## **Geleitwort**

Die Implementierung von Controllinginstrumenten wird in der Unternehmenspraxis regelmäßig als zentrale Herausforderung charakterisiert und konstituiert dennoch ein lange Zeit vernachlässigtes Feld betriebswirtschaftlicher Forschung. Im Ergebnis dominieren beratungsnaher Kochrezepte und selbst über die Antwort auf elementare Fragen wie „Wann ist eine Implementierung eigentlich als erfolgreich einzustufen?“ besteht bei näherer Betrachtung wenig Konsens.

Vor diesem Hintergrund leistet Parvis-Trevisany in der hier vorliegenden Dissertationsschrift wichtige Grundlagenarbeit. Sie gibt einen umfassenden Überblick über die Literatur und entwickelt hilfreiche Denk- und Strukturierungsrahmen für die weitere Forschung und die interessierte Praxis. Dabei kommt der handlungsleitenden Ordnung zentrale Bedeutung zu. Die diesem Konstrukt und der Arbeit zu Grunde liegende kognitionswissenschaftlich und strukturationstheoretisch inspirierte Perspektive ist durch die Annahmen motiviert, dass die Implementierung von Controllinginstrumenten in der Regel eine Neuorientierung und kognitive Interpretationsleistung der beteiligten Personen verlangt und dass Handlungen, Instrumente und Systeme, Unternehmenskultur und interne Modelle der beteiligten Akteure interdependent sind. Eine technokratische oder ausschließlich instrumentenbezogene Sicht von Implementierungsprozessen greift dann ebenso zu kurz wie die Beschränkung auf Aspekte wie abweichende Zielfunktionen einzelner Akteure oder Unternehmenskultur.

Die Lektüre der Dissertationsschrift liefert zahlreiche Anregungen und zeigt, dass die gewählte Perspektive für die Implementierungsforschung überaus fruchtbar sein kann. Angesichts der Bedeutung der Implementierung in der Unternehmenspraxis seien der Dissertation ein breiter Leserkreis und eine Reihe weiterführender Forschungsarbeiten gewünscht.

Utz Schäffer

## **Vorwort**

Die Implementierung von Controllinginstrumenten ist ein Prozess, dessen Gelingen die Zusammenarbeit einer Vielzahl von Akteuren erfordert. In ähnlicher Weise ist auch die Entstehung dieser Arbeit von dem Zusammenspiel verschiedener Personen geprägt.

Mein ganz besonderer Dank gilt meinem akademischen Lehrer und Doktorvater Herrn Prof. Dr. Utz Schäffer. Er weckte nicht nur mein Interesse an der Implementierungsthematik, sondern trug durch seine stete Diskussionsbereitschaft, seine konstruktive Kritik, seine Ermunterungen und die Gewährung der nötigen Forschungsfreiräume im Besonderen zur Entstehung dieser Arbeit in ihrer heutigen Form bei. Herzlich bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Prof. Dr. Hartmut Kreikebaum für die Übernahme des Korreferates und seine hilfreichen Anregungen.

Meinen Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl danke ich für die angenehme Zusammenarbeit und die interessanten Diskussionen. Allen voran möchte ich mich bei meiner Kollegin Dr. Julia Künkele für ihre Unterstützung und Freundschaft bedanken. Großer Dank gilt ebenfalls meinem Kollegen René Kron für die gemeinsame Zusammenarbeit als „Implementierungsteam“, für die anregenden Diskussionen und die endlosen Telefonate, in denen unsere Grundlagenpapiere immer mehr an Form gewonnen haben. Danken möchte ich auch meinen Kollegen des „internen“ Lehrstuhlteams für die schöne Zeit im Rheingau und insbesondere Dr. Daniel Steiners und Dr. Michael Zyder dafür, dass sie einem auch mal ganz selbstlos ihre Tennissocken leihen. Ebenso danke ich Frau Angela Molinari für ihre Unterstützung in allen organisatorischen Belangen am Lehrstuhl und die gemeinsamen Gespräche.

Wissenschaftliche Impulse für die vorliegende Arbeit kamen auch von Kollegen anderer Lehrstühle und Universitäten. Hierbei möchte ich vor allem Herrn Prof. Dr. Albrecht Becker vom Institut für Betriebliche Finanzwirtschaft an der Universität Innsbruck sowie Herrn Prof. Dr. Ekkehard Kappler und Herrn Dr. Tobias Scheytt vom Institut für Organisation und Lernen von der Universität Innsbruck für ihre hilfreichen Anregungen und Literaturhinweise danken. Besonderer Dank gilt auch meiner Kollegin und Freundin Frau Silke Gese-Klier, wissenschaftliche Assistentin am KfW-Stiftungslehrstuhl für Entrepre-

neurship an der European Business School (ebs), für ihren kritischen Review der Arbeit aus psychologischer Sicht.

Für ihre moralische Unterstützung sowie den ein und anderen erfolgreichen Ablenkungsversuch danke ich all meinen Freunden und Verwandten - ganz besonders Carolin Voß.

Mein größter Dank gilt meiner Familie. Unterstützung, Verständnis, aber vor allem auch den nötigen Ausgleich und Abstand fand ich stets bei meinen Geschwistern Nicola und Marc, bei meinen Großeltern und Schwiegereltern. Die drei wichtigsten Personen, die zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben, sind jedoch ohne Zweifel mein Mann und meine Eltern. Human danke ich von Herzen dafür, dass er mir stets ermunternd und verständnisvoll zur Seite stand und mit der nötigen Gelassenheit und Humor die Höhen und Tiefen der Promotionszeit und das nicht selten vorherrschende Chaos ertragen hat. Meinen Eltern Eva und Michael verdanke ich, dass ich diesen Weg überhaupt eingeschlagen habe. Ohne ihre fortwährende Unterstützung, ihre interessierte und engagierte Begleitung in allen Phasen meines bisherigen Lebensweges und ihren Zuspruch wäre ich sicherlich nicht dort, wo ich heute stehe. In Liebe und Dankbarkeit widme ich meinen Eltern und Human diese Arbeit.

Natalie Parvis-Trevisany



## Inhaltsüberblick

Geleitwort.....	VII
Vorwort .....	IX
Inhaltsüberblick.....	XI
Inhaltsverzeichnis.....	XIII
Abbildungsverzeichnis.....	XVII
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
<b>A Einführung.....</b>	<b>1</b>
1. Motivation und Zielsetzung.....	1
2. Vorgehen und Methode .....	5
<b>B Konzeptioneller Bezugsrahmen: Dynamische Theorie ökonomischer Akteure als Ausgangspunkt .....</b>	<b>9</b>
1. Modellierungsabsicht.....	9
2. Grundelemente des Modells .....	12
<b>C Modellierung der Implementierung von Controllinginstrumenten .....</b>	<b>27</b>
1. Begriffliche Grundlagen .....	27
2. Modellierung des Implementierungsprozesses.....	40
<b>D Zum Implementierungserfolg von Controllinginstrumenten .....</b>	<b>59</b>
1. Stand der Literatur .....	59
2. Konzeptualisierung des Implementierungserfolgs .....	61
<b>E Identifikation potenzieller Implementierungsbarrieren.....</b>	<b>75</b>
1. Relevanz der Identifikation von Implementierungsbarrieren.....	75
2. Stand der Literatur .....	79
3. Ableitung einer Barrierentypologie .....	91
<b>F Ansatzpunkte zur Überwindung von Implementierungsbarrieren.....</b>	<b>207</b>
1. Ansatzpunkte zur Überwindung von individuellen internen Modellbarrieren....	208
2. Ansatzpunkte zur Überwindung von korporativen internen Modellbarrieren....	226
3. Ansatzpunkte zur Überwindung von externen Modellbarrieren .....	233
<b>G Schlussbetrachtung .....</b>	<b>247</b>
1. Zusammenfassung der Erkenntnisse .....	247
2. Kritische Reflexion: Implikationen für Wissenschaft und Praxis .....	254
3. Forschungsausblick.....	259
Literaturverzeichnis.....	261

## Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	VII
Vorwort .....	IX
Inhaltsüberblick.....	XI
Inhaltsverzeichnis.....	XIII
Abbildungsverzeichnis.....	XVII
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
<b>A Einführung.....</b>	<b>1</b>
1. Motivation und Zielsetzung.....	1
2. Vorgehen und Methode .....	5
<b>B Konzeptioneller Bezugsrahmen: Dynamische Theorie ökonomischer Akteure als Ausgangspunkt .....</b>	<b>9</b>
1. Modellierungsabsicht.....	9
2. Grundelemente des Modells .....	12
2.1. Akteure.....	13
2.1.1 Ausprägungen.....	13
2.1.2 Basiseigenschaften .....	14
2.2. Handlungsleitende Ordnung .....	16
2.2.1 Interne Modelle .....	17
2.2.2 Externe Modelle .....	19
2.2.3 Zusammenspiel der handlungsleitenden Elemente .....	20
2.3. Handlungen .....	23
2.3.1 Ausprägungen.....	23
2.3.2 Einflussfaktoren.....	23
2.3.3 Handlungsarten und Handlungstypen .....	24
<b>C Modellierung der Implementierung von Controllinginstrumenten .....</b>	<b>27</b>
1. Begriffliche Grundlagen .....	27
1.1. Zum Begriff der Implementierung.....	27
1.1.1 Implementierungsverständnis in der Literatur .....	27
1.1.2 Implementierungsverständnis im Rahmen der dynamischen Theorie ökonomischer Akteure .....	31
1.2. Zum Begriff des Controllinginstruments .....	36

1.2.1	Instrumentenverständnis in der Literatur .....	36
1.2.2	Instrumentenverständnis im Rahmen der dynamischen Theorie ökonomischer Akteure .....	38
2.	Modellierung des Implementierungsprozesses.....	40
2.1.	Stand der Literatur .....	40
2.2.	Anforderung an eine Modellierung von Implementierungsprozessen und Entwicklung erster Modellierungsbausteine.....	42
2.3.	Ein Modellierungsansatz.....	55
<b>D</b>	<b>Zum Implementierungserfolg von Controllinginstrumenten .....</b>	<b>59</b>
1.	Stand der Literatur .....	59
2.	Konzeptualisierung des Implementierungserfolgs .....	61
2.1.	Der Beitrag relevanter Verhaltensänderungen.....	61
2.2.	Der Beitrag relevanter Modelländerungen .....	64
2.3.	Das Erfolgskalkül.....	67
<b>E</b>	<b>Identifikation potenzieller Implementierungsbarrieren.....</b>	<b>75</b>
1.	Relevanz der Identifikation von Implementierungsbarrieren.....	75
2.	Stand der Literatur .....	79
2.1.	Darstellung relevanter Barrierentypologien.....	79
2.2.	Kritische Würdigung.....	88
3.	Ableitung einer Barrierentypologie.....	91
3.1.	Handlungsleitende Ordnung als Ausgangspunkt.....	91
3.2.	Systematisierung der Implementierungsbarrieren .....	93
3.3.	Individuelle interne Modellbarrieren.....	96
3.3.1	Spezifika auf Ebene der von der Implementierung betroffenen Akteure .....	99
3.3.1.1	Fähigkeitsdifferenzen.....	99
3.3.1.1.1	Beschränkungen des relevanten Wissens als zentralem Inputfaktor .....	100
3.3.1.1.2	Beschränkungen der Lernfähigkeit.....	104
3.3.1.1.3	Beschränkungen der Realisationsfähigkeit.....	122
3.3.1.2	Präferenzdifferenzen .....	125
3.3.1.2.1	Zu Grunde liegende Motivstrukturen .....	126
3.3.1.2.2	Implementierungsspezifische Präferenz- differenzen .....	132
3.3.2	Spezifika auf Ebene der für die Implementierung verantwortlichen Akteure .....	138

3.3.2.1	Fähigkeitsdifferenzen.....	138
3.3.2.1.1	Beschränkungen der Lernfähigkeit.....	140
3.3.2.1.2	Beschränkungen der Durchsetzungsfähigkeit ...	144
3.3.2.2	Präferenzdifferenzen .....	157
3.3.3	Zwischenfazit .....	159
3.4.	Korporative interne Modellbarrieren .....	161
3.4.1	Einfluss unternehmenskultureller Werte und Normen.....	161
3.4.2	Einfluss konfliktärer gruppenspezifischer Werte und Normen.....	170
3.5.	Externe Modellbarrieren .....	175
3.5.1	Identifikation relevanter Führungsebenen und funktionale Differenzierung externer Modelle.....	175
3.5.2	Hemmende Wirkung externer Modelle der Führungsebene .....	179
3.5.2.1	Instrumentenspezifischer Integrations- bzw. Abstimmungsbedarf.....	179
3.5.2.2	Inadäquate externe Modelle der Informationsversorgung	180
3.5.2.3	Inadäquate externe Modelle der Planung und Kontrolle ..	184
3.5.2.4	Inadäquate externe Modelle der Personalführung .....	187
3.5.2.5	Inadäquate externe Modelle der Organisation .....	189
3.5.2.6	Inadäquate externe Modelle der Wertvermittlung .....	192
3.5.3	Hemmende Wirkung externer Modelle der Metaführungsebene.....	193
3.5.3.1	Spezifischer Einfluss auf die Implementierungsprozessgestaltung.....	193
3.5.3.2	Inadäquate externe Modelle der Informationsversorgung	194
3.5.3.3	Inadäquate externe Modelle der Planung und Kontrolle ..	195
3.5.3.4	Inadäquate externe Modelle der Personalführung .....	196
3.5.3.5	Inadäquate externe Modelle der Organisation .....	197
3.5.3.6	Inadäquate externe Modelle der Wertvermittlung .....	198
3.6.	Interdependenzen der Barrieretypen .....	199
3.7.	Abgleich mit den in der Literatur vorhandenen Barrieretypologien.....	200
<b>F</b>	<b>Ansatzpunkte zur Überwindung von Implementierungsbarrieren.....</b>	<b>207</b>
1.	Ansatzpunkte zur Überwindung von individuellen internen Modellbarrieren....	208
1.1.	Verbesserung der Fähigkeiten der für die Implementierung verantwortlichen Akteure.....	210
1.1.1	Kritische Eigenreflexion der eigenen Schwächen.....	210
1.1.2	Ausstattung mit relevanten Machtgrundlagen und adäquaten Ressourcen.....	211
1.2.	Erreichen von Durchsetzungsbereitschaft .....	212

1.2.1	Priorisierung des Implementierungsprojekts.....	212
1.2.2	Machtpolitische Unterstützung des Implementierungsprojekts.....	213
1.3.	Verbesserung der Fähigkeiten der von der Implementierung betroffenen Akteure.....	214
1.3.1	Transparente und zielgruppenadäquate Information und Kommunikation.....	214
1.3.2	Zielgruppengerechte Qualifikationsmaßnahmen .....	217
1.4.	Erreichen von Änderungsbereitschaft.....	219
1.4.1	Etablieren eines veränderungsfreundlichen Klimas.....	219
1.4.2	Einbindung betroffener Akteure und Berücksichtigung ihrer Bedenken.....	222
1.5.	Zwischenfazit.....	225
2.	Ansatzpunkte zur Überwindung von korporativen internen Modellbarrieren.....	226
2.1.	Bewusste Nutzung gegenseitiger Beeinflussung .....	227
2.2.	Aktivierung von Werten und Normen .....	230
2.3.	Erzeugung von Veränderungsenergie.....	231
3.	Ansatzpunkte zur Überwindung von externen Modellbarrieren .....	233
3.1.	Adäquate Integration des Controllinginstruments im Tagesgeschäft.....	234
3.1.1	Integration des neuen Instruments in bestehende Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsprozesse .....	234
3.1.2	Instrumentenspezifische Anreizgestaltung.....	236
3.1.3	Zuweisung relevanter Entscheidungs- und Weisungsbefugnisse.....	240
3.2.	Unterstützung des Wandels durch Projektsteuerungsinstrumente.....	241
<b>G</b>	<b>Schlussbetrachtung .....</b>	<b>247</b>
1.	Zusammenfassung der Erkenntnisse .....	247
2.	Kritische Reflexion: Implikationen für Wissenschaft und Praxis .....	254
3.	Forschungsausblick.....	259
	Literaturverzeichnis.....	261

## **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Gang der Argumentation.....	6
Abbildung 2: Handlungsleitende Ordnung und ihre Elemente .....	16
Abbildung 3: Handlungstypen und Handlungsarten .....	26
Abbildung 4: Durchsetzungsarten.....	33
Abbildung 5: Implementierung als spezifische Form der Durchsetzung im Metaführungszyklus .....	35
Abbildung 6: Instrumente des Controlling nach Küpper .....	37
Abbildung 7: Veränderungen der handlungsleitenden Ordnung und resultierende Handlungen .....	50
Abbildung 8: Implementierungsprozessmodell .....	57
Abbildung 9: Modellierung des Implementierungserfolgs als Beitrag der Implementierung zum Unternehmenserfolg .....	68
Abbildung 10: Typologien von Implementierungsbarrieren in der Literatur .....	87
Abbildung 11: Handlungsleitende Ordnung als Ausgangspunkt .....	92
Abbildung 12: Barrierentypologie .....	96
Abbildung 13: Fähigkeitsbeschränkungen der zukünftigen Instrumentennutzer.....	100
Abbildung 14: Prozesse der Wahrnehmung.....	106
Abbildung 15: Drei-Speicher-Modell .....	109
Abbildung 16: Gegenüberstellung der Motivtypologien .....	128
Abbildung 17: Fähigkeitsbeschränkungen der Implementierungsträger .....	139
Abbildung 18: Bewusstseins Ebenen der Kultur und ihre Interaktionen.....	162
Abbildung 19: Differenzierung unterschiedlicher Teilfunktionen der Führungs- ebenen .....	178

Abbildung 20: Barrieretypen im Überblick .....	202
Abbildung 21: Ansatzpunkte zur Überwindung von individuellen internen Modellbarrieren.....	209
Abbildung 22: Ansatzpunkte zur Überwindung von korporativen internen Modellbarrieren.....	227
Abbildung 23: Ansatzpunkte zur Überwindung von externen Modellbarrieren.....	234

## **Abkürzungsverzeichnis**

ABC	Activity-based Costing
ABCM	Activity-based Costing Management
BSC	Balanced Scorecard
CAPM	Capital Asset Pricing Model
CVA	Cash Value Added
DCF	Discounted Cash Flow
DV	Datenverarbeitung
ERP	Enterprise Resource Planning
FIS	Financial Information System
MIS	Management Information System
PCCP	Production Cost Control Project
PDD	Product Development Department
Pkw	Personenkraftwagen
TQM	Total Quality Management
WACC	Weighted Average Cost of Capital



## A Einführung

### 1. Motivation und Zielsetzung

Die Implementierung von Controllinginstrumenten in Unternehmen wird von Wissenschaftlern wie Praktikern als bedeutendes Element zur Bewältigung unternehmerischer Probleme erachtet.<sup>1</sup> Nach *Weber/Schäffer* dienen Controllinginstrumente der Sicherstellung rationaler Führung.<sup>2</sup> Sie unterstützen die Generierung von controlling- und somit führungsrelevanten Informationen und können hierdurch zu einem verbesserten Wissensstand der sie nutzenden Akteure beitragen. Da Unternehmen in sich verändernden Wirtschaftssystemen agieren, unterliegen auch die zu ihrer Steuerung relevanten Informationsbedarfe einer fortwährenden Veränderung. Um auf den Weltmärkten wettbewerbsfähig bleiben zu können, müssen Unternehmen ihre Produkte und Dienstleistungen regelmäßig an die sich ändernden Bedürfnisse ihrer Kunden anpassen sowie den neuen technologischen Entwicklungen hinreichend begegnen. Auch gilt es, die betrieblichen Aktivitäten und Prozesse kontinuierlich zu verbessern.<sup>3</sup> Um dies alles zu realisieren, bedürfen Unternehmen bzw. die sie konstituierenden Akteure adäquater und aktueller Informationen, welche von bisher genutzten Instrumentarien unter Umständen nicht oder nur ungenügend bereitgestellt werden. Somit kommt der Implementierung von Controllinginstrumenten, die diesen Anforderungen zu genügen vermögen, ein hoher Stellenwert zu; sie wird daher vielfach als bedeutende Herausforderung für Manager und Controller bezeichnet.<sup>4</sup> Wie empirische Untersuchungen jedoch belegen, gelingt sie selten problemlos.<sup>5</sup>

Die Implementierung von Controllinginstrumenten wird in Theorie und Praxis als ein komplexer betrieblicher Prozess beschrieben, der von einer Vielfalt von Faktoren beein-

---

<sup>1</sup> Vgl. u. a. Burns/Vaivio (2001), S. 389, Libby/Waterhouse (1996), S. 137, Miller (1992), S. 41, sowie insbesondere auch Hopwood (1983), S. 287, zur grundlegenden Bedeutung des Controlling und seines Instrumentariums für die Funktionsfähigkeit von Unternehmen.

<sup>2</sup> Vgl. Weber/Schäffer (2001), S. 30ff.; Schäffer (2001b), S. 112f.; Schäffer/Weber (2002), S. 91ff.; Schäffer/Steiners (2003), S. 15f.

<sup>3</sup> Vgl. Burns/Scapens (2000), S. 3; Libby/Waterhouse (1996), S. 137; Innes/Mitchell (1995), S. 137f.; Miller (1992), S. 41.

<sup>4</sup> Vgl. Horváth (2003), S. 898; Weber (2002a), S. 389f.; Weber (2002b), S. 339f.; Burns/Vaivio (2001), S. 389.

<sup>5</sup> Vgl. u. a. Baird/Harrison/Reeve (2004), S. 384ff.; Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003), S. 380f.; Anderson/Young (1999), S. 525; Chenhall/Langfield-Smith (1998), S. 1 und 15; Welge/Al-Laham (1997), S. 801ff.; Innes/Mitchell (1995), S. 148f.; Ness/Cucuzza (1995), S. 130; Shields (1995), S. 148. Mitunter finden sich Scheiterungsraten von bis zu neunzig Prozent.

flusst scheint.<sup>6</sup> Weder ihre praktische Umsetzung noch ihre wissenschaftliche Behandlung stellt somit ein leichtes Unterfangen dar.<sup>7</sup> Obgleich *Hopwood* bereits vor knapp zwanzig Jahren auf einen eingeschränkten Wissenstand bezüglich der Veränderung innerhalb des Controllinginstrumentariums hinwies<sup>8</sup> und hierdurch eine neue Forschungsmotivation zu initiieren vermochte, finden sich auch gegenwärtig Äußerungen dahingehend, dass weiterhin wesentliche Unklarheiten bestünden und eine Vielzahl der Probleme der Implementierung von Controllinginstrumenten ungelöst sei.<sup>9</sup> Ursächlich hierfür kann die Tatsache sein, dass sich (bislang) kein einheitliches theoretisches Verständnis herausgebildet hat, sondern eine Vielzahl unterschiedlicher Perspektiven zur Problembewältigung herangezogen und vielfach Einzelaspekte betrachtet werden.<sup>10</sup> Auch ein Blick in die allgemeinere betriebswirtschaftliche Implementierungsforschung lässt diese als vergleichsweise fragmentiert und lückenhaft erscheinen. So konstatiert *Noble*: „Despite the significance of the implementation process, however, relatively little research attention has been directed to the area. [...] There is a significant need for detailed and comprehensive conceptual models related to [...] implementation. To date, implementation research has been fairly fragmented due to the lack of clear models on which to build. If the area is to advance, more conceptual efforts must be made to enable [...] implementation to achieve an identity of its own as a valid and distinguishable area of study”<sup>11</sup>.

Vergleicht man die Probleme der Implementierung unterschiedlicher Controllinginstrumente miteinander, lässt sich die Vermutung aufstellen, dass diese weniger durch die Spezifika der einzelnen Instrumente als vielmehr durch instrumentenübergreifende Ursachen begründet sind. Jedoch scheint das zu Grunde liegende Bild noch sehr diffus. Verschiedene Einflussfaktoren konnten in den vergangenen Jahren identifiziert werden,<sup>12</sup> doch mangelt es an einer grundlegenden Zusammenführung der in den einzelnen Studien themati-

<sup>6</sup> Vgl. Kasurinen (2002), S. 326; Burns/Vaivio (2001), S. 394; Granlund (2001), S. 142; Libby/Waterhouse (1996), S. 137; Scapens/Roberts (1993), S. 2 und 30; Hopwood (1987), S. 207ff.

<sup>7</sup> Vgl. zu dieser Einschätzung ebenfalls Scheytt/Soin (2002), S. 4, sowie Burns/Vaivio (2001), S. 392.

<sup>8</sup> „Unfortunately, however, very little is known of the processes of accounting change. As of now we have only a limited understanding of the conditions which provide the possibility for particular conceptions of the accounting craft, the forces that put accounting into motion, the processes accompanying accounting elaboration and diffusion, and the varied human, organisational and social consequences that can stem from changing accounting regimes.” Hopwood (1987), S. 207.

<sup>9</sup> Vgl. u. a. Briers/Chua (2001), S. 239; Burns/Vaivio (2001), S. 392; Granlund (2001), S. 142; Burns/Scapens (2000), S. 4; Malmi (1997), S. 460; Libby/Waterhouse (1996), S. 237f.

<sup>10</sup> Ein derartiger, theoretischer Pluralismus muss jedoch nicht zwingend negativ betrachtet werden, sondern kann gerade zu hilfreichen und neuartigen Einsichten führen. Vgl. hierzu Burns/Vaivio (2001), S. 392; in Bezug auf die Strategieimplementierung ähnlich Noble (1999a), S. 132.

<sup>11</sup> Noble (1999a), S. 132; vgl. Oelsnitz (1999), S. 316.

<sup>12</sup> Vgl. z. B. die Erkenntnisse von Kasurinen (2002); Granlund (2001); Anderson/Young (1999); Krumwiede (1998); Foster/Swenson (1997); McGowan/Klammer (1997); Malmi (1997); Anderson (1995); Shields (1995); Scapens/Roberts (1993); Innes/Mitchell (1990); Markus/Pfeffer (1983).

sierten Problembereiche, so dass sich bislang nur ein begrenztes Problemverständnis entwickeln konnte.<sup>13</sup> Zur Bewältigung implementierungsspezifischer Probleme wäre allerdings die Kenntnis über die Vielfalt bzw. Gesamtheit potenzieller Probleme und möglicher Störfaktoren hilfreich, um diese in einem ersten Schritt schneller identifizieren und ihnen in einem zweiten Schritt angemessen begegnen zu können.

Aus den aufgezeigten Defiziten sowohl der controllingspezifischen als auch der allgemeinen Implementierungsforschung resultiert die Problemstellung dieser Arbeit: Welche Problembereiche bzw. Barrieren der Implementierung von Controllinginstrumenten lassen sich identifizieren und zusammenführend in einer umfassenden Typologie abbilden, so dass hierdurch ein Beitrag zu einem vertieften Problemverständnis der Implementierung von Controllinginstrumenten geleistet werden kann. Im Speziellen besteht die Zielsetzung dieser Arbeit darin, einen Modellierungsansatz zu entwickeln, der die inhärente Komplexität von Implementierungsprozessen sowie die Vielfalt und Interdependenz potenzieller Barrieren in ihrer Gesamtheit aufzuzeigen vermag und hierdurch weitergehend ermöglicht, Ansatzpunkte zu einer erfolgreichen Gestaltung von Implementierungsprozessen abzuleiten. Die verfolgte Zielsetzung lässt sich daher in die folgenden Teilziele zerlegen:

1. Implementierungsprozesse stellen komplexe Phänomene dar, die von einer Vielzahl von Faktoren beeinflusst scheinen.<sup>14</sup> Mit Blick in die Literatur lässt sich eine unbefriedigende Konzeptualisierung von Implementierungsprozessen feststellen. Häufig werden diese als „black-box“ betrachtet und potenzielle Wirkungszusammenhänge kaum thematisiert. Ein derartiges konzeptionelles Defizit führt jedoch nicht selten zu mangelhaften Rückschlüssen, aus welchen häufig recht generell formulierte „Pauschal-“ Konzepte der Manier „x easy steps to successful implementation“<sup>15</sup> und/oder einzel-fallbezogene Fokussierungen resultieren. Um ein hinreichendes Verständnis für die Komplexität der Implementierung von Controllinginstrumenten zu gewinnen und für die potenzielle Problemvielfalt zu sensibilisieren, ist hingegen eine Modellierung von Nöten, die eine grundlegende Analyse der Wirkungszusammenhänge unterschiedlicher Faktoren zu ermöglichen vermag.<sup>16</sup> Als erste Forschungsfrage lässt sich somit formulieren:

*Wie können Implementierungsprozesse von Controllinginstrumenten vor dem Hintergrund eines spezifischen Bezugsrahmens modelliert werden?*

---

<sup>13</sup> Vgl. hierzu ähnlich auch Granlund (2001), S. 142.

<sup>14</sup> Vgl. nochmals Fußnote 6.

<sup>15</sup> Vgl. z. B. McCunn (1998), S. 34ff.; Kotter (1997), S. 55ff.; Kaplan/Norton (1996), S. 300ff.; Kotter (1995), S. 59ff.; Norkiewicz (1994), S. 28ff.; Kotter/Schlesinger (1979), 109ff.

<sup>16</sup> Vgl. zu dieser Ansicht ebenfalls Burns/Scapens (2000), S. 23, und Noble (1999a), S. 132.

2. Bevor potenzielle Hindernisse bzw. Barrieren in Implementierungsprozessen identifiziert und Ansatzpunkte zu deren Überwindung abgeleitet werden können, ist zu hinterfragen, was den Erfolg einer Implementierung von Controllinginstrumenten ausmacht. In der Literatur wird allenfalls am Rande erörtert, was unter Implementierungserfolg zu verstehen sei. Meist werden pragmatische Definitionen verwandt und auf einzelne Erfolgsdimensionen fokussiert, um das Konstrukt des Implementierungserfolgs insbesondere einer empirischen Operationalisierung zugänglich zu machen.<sup>17</sup> Auch basieren die Aussagen zum Erfolg von Implementierungsprojekten vielfach lediglich auf einer allgemeinen (Selbst-) Einschätzung der Befragten.<sup>18</sup> Doch besteht durch Einnahme einer derart subjektiven Perspektive nicht selten die Gefahr verzerrter Bestandsaufnahmen und Bewertungen. Problematisch ist hierbei insbesondere, dass ein Implementierungsprojekt unter Zugrundelegung eines bestimmten Kriteriums als gescheitert gelten mag, obgleich es – unter Berücksichtigung möglicher anderer Erfolgsdimensionen und/oder aus Perspektive eines anderen Betrachters – durchaus als erfolgreich gelten kann.<sup>19</sup> Die zweite Forschungsfrage ergibt sich daher wie folgt:

*Was macht eine erfolgreiche Implementierung von Controllinginstrumenten bzw. deren Implementierungserfolg aus und wie ist dieser begrifflich zu fassen?*

3. Die wenigsten Implementierungsprozesse von Controllinginstrumenten verlaufen problemlos. Vielmehr treten meist unvorhergesehene Schwierigkeiten und/oder scheinbar unerklärliche Widerstände auf. Diesen angemessen begegnen zu können bedeutet an erster Stelle, ihre Ursachen bzw. die ihnen zu Grunde liegenden Barrieren zu identifizieren und zu verstehen. Bislang existiert jedoch keine ganzheitliche Analyse potenzieller Implementierungsbarrieren.<sup>20</sup> In der Literatur finden sich zwar Arbeiten, die sich mit unterschiedlichen Barrieren auseinandersetzen und in ihrer Gesamtheit für die mögliche Problemvielfalt in Implementierungsprozessen von Controllinginstrumenten sensibilisieren, doch macht ein Vergleich der Ansätze deutlich, dass keiner von ihnen eine vollständige Übersicht über alle potenziellen Barrieretypen bietet.<sup>21</sup> Zur Bewältigung implementierungsspezifischer Probleme ist hingegen ein Analyseraster wünschenswert, welches für die Vielfalt und Interdependenz sämtlicher potenziell

---

<sup>17</sup> Vgl. für einen Überblick Foster/Swenson (1997), S. 110ff., McGowan/Klammer (1997), S. 219ff., sowie die Ausführungen in Kapitel D 1.

<sup>18</sup> Derartige Erfolgsbewertungen finden sich häufig, obgleich sie zunehmend kritisiert werden. Vgl. diesbezüglich u. a. Anderson/Young (1999), S. 537; Foster/Swenson (1997), S. 110f.; Shields (1995), S. 153.

<sup>19</sup> Vgl. zu dieser Problematik insbesondere Malmi (1997), S. 461, sowie Baird/Harrison/Reeve (2004), S. 384ff., und Drennan/Kelly (2002), S. 311ff.

<sup>20</sup> Vgl. hierzu ähnlich auch Kasurinen (2002), S. 328; Malmi (1997), S. 471.

<sup>21</sup> Vgl. hierzu ausführlicher Kapitel E 2.

vorhandener Barrieren sensibilisiert, so dass der Gefahr einseitiger Fokussierungen besser begegnet werden kann.<sup>22</sup> Hieraus leitet sich die dritte Forschungsfrage ab:

*Welche potenziellen Barrieren existieren bei der Implementierung von Controllinginstrumenten?*

4. Es kann vermutet werden, dass sich eine Vielfalt potenzieller Implementierungsbarrieren identifizieren lässt. Um ein Implementierungsvorhaben vor diesem Hintergrund dennoch zu einem erfolgreichen Abschluss bringen zu können, ist zu hinterfragen, wie die möglicherweise auftretenden Implementierungsbarrieren überwunden werden können bzw. wie ihnen unter Umständen bereits frühzeitig begegnet werden kann, so dass sie erst gar keinen hemmenden Einfluss auf die Implementierung von Controllinginstrumenten zu entfalten vermögen. Als vierte Forschungsfrage gilt es somit zu beantworten:

*Welche Ansatzpunkte zur Überwindung von Implementierungsbarrieren von Controllinginstrumenten lassen sich ableiten?*

## 2. Vorgehen und Methode

Ausgangspunkt dieser Arbeit sind die Grundzüge einer dynamischen Theorie ökonomischer Akteure,<sup>23</sup> die Handlungen von und zwischen ökonomischen Akteuren in unterschiedlichen Strukturen abstrakt zu beschreiben vermag. Entsprechend wird der Forschungsanweisung des methodologischen Individualismus gefolgt, nach welcher Aussagen über Kollektive auf Aussagen über ihre Komponenten (hier: Akteure und ihre Handlungen) reduziert werden können. „[T]he ultimate constituents of the social world are individual people who act more or less appropriately in the light of their dispositions and understanding of their situation. Every complex social situation, institution, or event is the result of a particular configuration of individuals, their dispositions, situations, beliefs, and physical resources and environment.“<sup>24</sup> Hiernach lassen sich kollektive Phänomene und somit auch der Verlauf sowie das Scheitern von Implementierungsprojekten durch die interdependenten Handlungen Einzelner erklären.

---

<sup>22</sup> Vgl. zur Gefahr einseitiger Fokussierung bei Verwendung eines selektiven Analyserahmens insbesondere Malmi (1997), S. 471; Humphrey/Scapens (1996), S. 90f.

<sup>23</sup> Vgl. Bach et al. (2003), dieselben (2001) und (1998), Schäffer (2001a), Weber/Brettel/Schäffer (1996), sowie die der hier vorliegenden Arbeit stärker zu Grunde liegende Weiterentwicklung von Schäffer/Kron/Trevisany (2004).

<sup>24</sup> Watkins (1957), S. 106. Vgl. hierzu auch Hayek: „[Es gibt] keinen anderen Weg zum Verständnis der sozialen Erscheinungen [...] als über das Verständnis des Handelns des Einzelnen, das sich nach den Nebenmenschen richtet und von deren zu erwartendem Verhalten bestimmt wird.“ Hayek (1976), S. 15.

Aus der Zielsetzung der Arbeit leitet sich der nachfolgend skizzierte Gang der Argumentation ab (vgl. auch Abbildung 1). Zunächst wird in *Teil B* – aufbauend auf den Grundzügen der dynamischen Theorie ökonomischer Akteure – ein Bezugsrahmen entwickelt, welcher als Basis der hier vorzunehmenden Modellierung von Implementierungsprozessen von Controllinginstrumenten dienen soll. Hieran anknüpfend wird in *Teil C* eine begriffliche und konzeptionelle Basis gelegt, indem einerseits die Begriffe der Implementierung und des Controllinginstruments definiert sowie andererseits Anforderungen an eine Modellierung von Implementierungsprozessen von Controllinginstrumenten formuliert werden und vor diesem Hintergrund ein Modellierungsansatz entwickelt wird. Letzterer bietet die Ausgangsbasis für die in *Teil D* geführte Diskussion hinsichtlich der Bewertung von Implementierungsprojekten. Es folgt eine Darlegung des zu Grunde gelegten Verständnisses des Implementierungserfolgs von Controllinginstrumenten, bevor in *Teil E* eine Typologie potenzieller Implementierungsbarrieren aus dem zu Grunde gelegten Bezugsrahmen abgeleitet und die identifizierten Barrieretypen insbesondere unter Bezugnahme auf kognitions- sowie sozialpsychologische Erkenntnisse analysiert werden. Aufbauend auf den erworbenen Einsichten werden in *Teil F* Ansatzpunkte zur Überwindung der Barrieren und hiermit zur Gestaltung der Implementierung von Controllinginstrumenten abgeleitet. Der abschließende *Teil G* fasst die Erkenntnisse der Arbeit zusammen und bewertet diese in wissenschaftlicher wie praktischer Hinsicht.

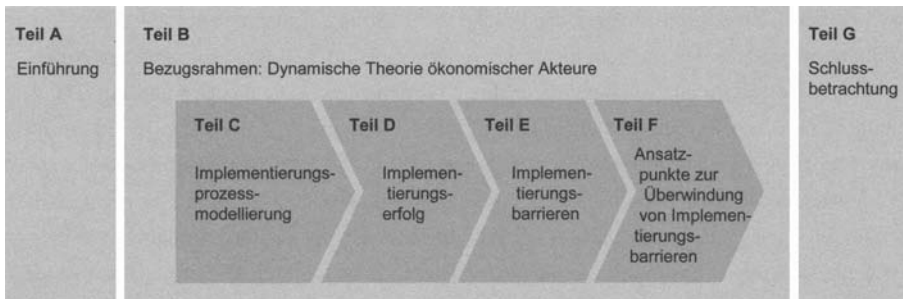


Abbildung 1: Gang der Argumentation

Die Untersuchung folgt einer sachlich-analytischen Forschungsstrategie, d. h. sie „stellt eine Art gedankliche Simulation der Realität dar. Durch Plausibilitätsüberlegungen und empirisch bereits festgestellte Zusammenhänge, aber ohne eigenes empirisches For-

schungsinteresse, wird versucht, komplexe Zusammenhänge transparent zu machen.<sup>425</sup> Die Arbeit zielt darauf, einen Modellierungsansatz der Implementierung von Controllinginstrumenten zu entwickeln, um hiermit abstrakte Muster der wesentlichen Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge aufzuzeigen. Es wird somit der Aufforderung Webers gefolgt: „Die Betriebswirtschaftslehre sollte [...] zumindest in der Forschung den Mut aufbringen, sich [...] stärker von der unmittelbaren empirischen Prägung zu lösen und konsequenter als bisher den Weg einer abstrakten Modellbildung gehen.“<sup>426</sup>

---

<sup>25</sup> Grochla (1980), Sp. 1808. Abzugrenzen hiervon sind die empirische als auch formal-analytische Forschungsstrategie, vgl. zu diesen ausführlicher die weiteren Ausführungen bei Grochla (1980), Sp. 1808.

<sup>26</sup> Weber (1996), S. 80. Ähnlich auch bereits Hayek: „Während es einerseits gewiß wünschenswert ist, unsere Theorien so falsifizierbar wie möglich zu machen, müssen wir andererseits in Gebiete vorstoßen, in denen, wenn wir vordringen, der Grad der Falsifizierbarkeit notwendigerweise abnimmt. Das ist der Preis, den wir für ein Vordringen in das Gebiet der komplexen Phänomene zu zahlen haben.“ Hayek (1972), S. 17f.

## **B Konzeptioneller Bezugsrahmen: Dynamische Theorie ökonomischer Akteure als Ausgangspunkt**

### **1. Modellierungsabsicht**

Die Implementierung von Controllinginstrumenten betrifft in der Regel eine Vielzahl von Individuen, die miteinander interagieren und sowohl untereinander als auch mit gegebenen und sich verändernden Strukturen in Wechselwirkung stehen. Die Modellierung eines Implementierungsvorhabens erfordert daher eine Modellbasis<sup>27</sup>, die in ihrer Verhaltensbeschreibung und -erklärung individuelles Verhalten, korporatives Verhalten sowie die zwischen diesen Handlungen und den gegebenen Strukturen möglicherweise vorherrschenden Abhängigkeiten, Rückkopplungen, Verankerungen und Prozessdynamik berücksichtigt.

Da derzeit noch hohe Wissensdefizite vorliegen und aufgrund dynamischer und zugleich komplexer Umweltbedingungen formalanalytische, quantitative Analysen eine unhandhabbare Komplexität erreichen würden bzw. so vereinfacht werden müssten, dass sie kaum noch realitätsnahe Modellierungen darstellen würden, sollte die zu verwendende bzw. zu entwickelnde Modellbasis qualitativer Art sein.<sup>28</sup> Zur Entwicklung einer solchen Modellbasis kann und soll auf das bisherige Wissen der Betriebswirtschaftslehre aufgebaut werden.

Erste Ansatzpunkte finden sich zunächst in der ökonomischen Theorie<sup>29</sup>, die sich im Wesentlichen jedoch auf normative Aussagen zu Einzelaspekten der Entscheidungsfindung

---

<sup>27</sup> Ein Modell bzw. eine Modellierung erweist sich als zweckmäßig, werden sie doch in vielen wissenschaftlichen Disziplinen als Mittel zum Erkenntnisgewinn eingesetzt und erfüllen dabei unter anderen die Funktionen der übersichtlichen Darstellung, Systematisierung, bildhaften Verdeutlichung und Orientierung, vgl. Boehme (1998), S. 252. Zum grundsätzlichen Einsatz von Modellen für einen Erkenntnisgewinn vgl. Stachowiak (1973), S. 56ff. Die grundlegenden Vorteile einer solchen Modellierung sind neben den genannten Funktionen darin zu sehen, dass durch die explizite Offenlegung einzelner Prämissen und Wirkungszusammenhänge abstrakt-analytische Ableitungen möglich werden, die im Weiteren situations- oder kontextspezifisch konkretisiert, erweitert und interpretiert werden können. Kritisiert wird häufig, dass sozialwissenschaftliche Theorien in der Regel alltagssprachlich formuliert sind, unklar definierte Begriffe enthalten und nur relativ vage Annahmen über die behandelten Wirkungszusammenhänge geben. „Der „epische“ Charakter vieler Theorien, deren Annahmengenüge über viele Seiten hinweg beschrieben, erörtert und begründet wird, täuscht durch Beispiele und Vergleiche nicht selten über Inkonsistenzen und Vagheiten hinweg.“ Bortz/Döring (2002), S. 367.

<sup>28</sup> Vgl. hierzu auch Schnell (1990), S. 118f., der gerade qualitative Modelle als besonders gute Katalysatoren der Theoriebildung sieht. Ähnlich auch Troitzsch (1990), S. 50.

<sup>29</sup> Unter der ökonomischen Theorie werden sowohl die (klassische) Mikroökonomie, die Industrieökonomie als auch die (neue) Institutionenökonomik verstanden.



und Handlungsausführung – insbesondere hinsichtlich der Analyse subjektiver Nutzenfunktionen und (begrenzt) rationalen Entscheidungen – beschränkt. Verhaltenswissenschaftliche und psychologische Ansätze bieten weiterführende Erklärungen zur Überbrückung potenzieller Schwierigkeiten innerhalb dieser Phasen sowie darüber hinaus zu individuellen Wahrnehmungs-, Bewertungs- und Entscheidungsprozessen sowie Realisationsverhalten.<sup>30</sup> Eine Modellbasis, die verhaltenswissenschaftliche Ansätze mit der ökonomischen Theorie in einem Verhaltensmodell integriert, findet sich bei *Gaßner*.<sup>31</sup> Jedoch fokussiert dieses Verhaltensmodell auf die individuelle Betrachtungsebene und vermag es noch nicht, die für korporative Prozesse und somit auch Implementierungsprozesse bedeutsamen Verhaltensdependenzen, Rückkopplungen, korporativen Verankerungserfordernisse sowie Prozessdynamik zu integrieren.

Zum anderen existieren institutionalistisch geprägte Ansätze, die sich schwerpunktmäßig der Analyse von Wirkungszusammenhängen zwischen Handlungen und Strukturbildungen sowie deren Veränderungen widmen. Vereinzelt nehmen sie sich auch der Herausbildung von Institutionen, kulturellen Werten und Normen sowie der Analyse des Kollektivverhaltens an.<sup>32</sup> Die Ansätze der genannten Strömungen liefern jeweils wertvolle Erkenntnisse, die zwar für grundlegende Prozessanalysen zur Beschreibung von Einzelaspekten herangezogen werden können, jedoch isoliert nicht der hohen Komplexität und Dimensionsvielfalt von Implementierungsvorhaben gerecht werden.

Ein Ansatz, mit dem die bislang beschriebenen Sichtweisen – Verhaltenserklärung auf individueller Betrachtungsebene und Beschreibung institutionalistischer Charakteristika – integrativ betrachtet werden können, ist die dynamische Theorie ökonomischer Akteure von *Bach et al.*<sup>33</sup>. Sie wird daher als Ausgangspunkt des hier zu entwickelnden Bezugsrah-

---

<sup>30</sup> Für einen Überblick vgl. *Gaßner* (1999), S. 11ff.

<sup>31</sup> Vgl. *Gaßner* (1999), S. 11ff. Das Verhalten eines individuellen Akteurs wird hierbei als sich aus der Abfolge von fünf Phasen determinierend gesehen: (1) Abbildung der individuellen Präferenzstruktur des Akteurs in Form seiner subjektiven Nutzenfunktion, (2) selektive und verzerrte Wahrnehmung von Informationen zur Generierung (subjektiv) erwarteter Folgen von Handlungsalternativen, (3) Bewertung von Verhaltensalternativen zur Bestimmung der Nutzwerte für die verschiedenen Handlungsalternativen, (4) (begrenzt) rationale Entscheidung zu Gunsten der Handlungsalternative mit dem höchsten (Erwartungs-) Nutzen, (5) Handlungsausführung.

<sup>32</sup> Zu nennen ist vor allem das „Management Accounting & Institutional Change Framework“ von *Burns/Scapens*, welches basierend auf der Institutionenökonomie die Wirkungszusammenhänge zwischen Handlungen, Routinebildung, Regelanwendung/-veränderung insbesondere im Hinblick auf deren Institutionalisierung und Veränderung analysiert. Vgl. *Burns/Scapens* (2000) sowie ebenfalls die Werke von *Giddens* (1984) und derselbe (1997) zur Strukturierungstheorie sowie für einen Überblick über organisationale Lerntheorien u. a. die Zusammenstellung bei *Geißler* (1994) und *Schreyögg* (2003), S. 544ff.

<sup>33</sup> Die ersten Anfänge der konzeptionellen Entwicklung der dynamischen Theorie ökonomischer Akteure gehen auf die Forschungsarbeiten von *Weber/Brettel/Schäffer* (1996), *Schäffer* (1996), *Brettel* (1997), *Grothe* (1997) und *Bach* (1998) zurück. Die jeweiligen Erkenntnisse dieser Forschungsarbeiten wurden in dem Forschungspapier *Bach/Brettel/Grothe/Schäffer/Weber* (1998) und dieselben (2001) aggregiert,

mens gewählt. Ihr Kern, das *Akteursmodell*, basiert auf der Betrachtung und Analyse ökonomischer Akteure, ihrer Eigenschaften und Handlungen. Es zielt insbesondere darauf ab, die Handlungen von und zwischen ökonomischen Akteuren unter besonderer Berücksichtigung der kognitiven Dimension verstehen und nachbilden zu können. Es wird angenommen, dass die interagierenden Individuen nicht nur in ihrem Wollen (Interessenskonflikte, Opportunismusgefahr), sondern gleichfalls in ihrem Können begrenzt sind. Insbesondere Beschränkungen ihrer kognitiven Fähigkeiten führen zu verzerrter Wahrnehmung, situationsbedingten Einschätzungen oder subjektiven Bewertungen, welche auch in Implementierungsprozessen eine bedeutende Rolle zu spielen scheinen. Die Motivation für die Entwicklung der dynamischen Theorie ökonomischer Akteure kann als „Bemühung um eine weitere [...] Ausdifferenzierung in der betriebswirtschaftlichen Theoriebildung interpretiert werden: Nachdem bislang vor allem Anreizaspekte im Vordergrund standen, soll ein theoretischer Bezugsrahmen bereitgestellt werden, um in Zukunft zusätzlich die *kognitive Dimension* der menschlichen Akteure in den (ökonomischen) Analysen zu thematisieren. Neben dem begrenzten Wollen – gegenwärtig dominant durch das Instrument Prinzipal-Agenten-Modelle vertreten – soll damit auch das begrenzte Können in die Analysen *integriert* werden.“<sup>34</sup>

Die Einnahme einer stärker kognitionsorientierten Sichtweise von Implementierungsprozessen scheint in hohem Maße relevant, da angenommen werden kann, dass Individuen nicht aufgrund von naturgegebenen Zuständen, sondern aufgrund von individuell und/oder kollektiv erzeugten, sozial konstruierten Realitäten handeln.<sup>35</sup> Diese lassen sich als geistige Konstrukte oder auch als die hier verwandten internen Modelle<sup>36</sup> bezeichnen, die beeinflussen, was für wirklich gehalten wird und faktische Geltung erlangt. Insbesondere Veränderungen bedingen eine Neuorientierung und kognitive Interpretationsleistung beteiligter Personen, so dass der Berücksichtigung der kognitiven Dimension in Implementierungsprozessen ein hohes Erklärungspotenzial zugesprochen werden kann. Aus diesen Gründen wird im Folgenden eine kognitionswissenschaftliche Perspektive eingenommen und dem hier vorzustellenden Bezugsrahmen zu Grunde gelegt.

---

welches erstmals den Kern einer dynamischen Theorie ökonomischer Akteure, das sogenannte „Akteursmodell“ (erster Generation) festhielt. Auf dieser Basis wurde das Modell in einer Reihe weiterer Arbeiten weiterentwickelt und einer kritischen Prüfung unterzogen. Zu nennen sind insbesondere die Arbeiten von Schäffer (2001a), Kehrman (2002), Langer (2002) und Miller (2003). Die aktuellste Fassung des Akteursmodells findet sich in Bach et. al. (2003). Vgl. auch Bach et al. (2003), S. 1.

<sup>34</sup> Meyer/Heine (2003), S. 2, Hervorhebungen im Original.

<sup>35</sup> Ein derartiges Verständnis findet sich insbesondere in konstruktivistischen Ansätzen der Organisationslehre. Vgl. hierzu Hegele-Raih (2002), S. 68 und Kieser (2002), S. 296ff.

<sup>36</sup> Vgl. diesbezüglich ausführlicher Kapitel B 2.2.1.

Die Modellierung individueller und korporativer Akteure, ihrer gewünschten Zustände, (beschränkten) Fähigkeiten und Handlungen im Rahmen des Akteursmodells bietet eine geeignete Ausgangsbasis für die Modellierung von Implementierungsprozessen. Um die für die Implementierung von Controllinginstrumenten bedeutsamen Wirkungszusammenhänge zwischen individuellen, kollektiven, handlungsorientierten, strukturellen sowie institutionellen Phänomenen umfassend untersuchen zu können, wird im Folgenden eine *erweiterte Fassung des Akteursmodells* dargestellt:<sup>37</sup> die Akteurseigenschaften und Handlungen werden weiter konkretisiert, der Begriff des Controllinginstruments wird durch Interpretation als externes Modell integriert und das Konstrukt der handlungsleitenden Ordnung eingeführt. Das so erweiterte Akteursmodell erhebt hierbei nicht den Anspruch, ein allgemeingültiges Menschenbild wiederzugeben oder die Realität individuellen oder unternehmerischen Handelns in allen Nuancen abzubilden. Es erscheint jedoch als zweckmäßiges Konstrukt zur Analyse der für die Erklärung individuellen und korporativen Verhaltens und somit der für die Implementierung von Controllinginstrumenten relevanten Fragestellungen.<sup>38</sup>

## 2. Grundelemente des Modells

Das vorzustellende Modell will Handlungen von und zwischen individuellen und korporativen Akteuren in unterschiedlichen Strukturen verstehen und nachbilden können. Grundelemente des erweiterten Akteursmodells bilden die modellierten *Akteure*, ihre *handlungsleitende Ordnung* sowie ihre *Handlungen*.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> Das im Rahmen dieser Arbeit weiterentwickelte „Akteursmodell“ (erster Generation) soll nun im Folgenden als „erweitertes Akteursmodell“ (zweiter Generation) bezeichnet werden. Die folgenden Ausführungen basieren im Wesentlichen auf den Gedanken von Schäffer/Kron/Trevisany (2004).

<sup>38</sup> Vgl. ähnlich auch Gaßner (1999), S. 11, der darauf hinweist, dass die Verwendung eines theoretischen Konstrukts nicht „vollkommen“, sondern vielmehr zweckmäßig für die Analyse der vorliegenden Problemstellung sein sollte.

Das dem (erweiterten) Akteursmodell zu Grunde liegende Modell des begrenzt rational handelnden Akteurs lässt sich im Sinne des „Homo Organisans“ oder auch „Administrative Man“ nach *Herbert A. Simon* verstehen. Seine Theorie der begrenzten Rationalität ersetzt den „Homo Oeconomicus“ als Modell des wirtschaftlich rational handelnden Entscheidungsträgers durch das realitätsnähere Modell des beschränkt rational handelnden „Homo Organisans“. Vgl. hierzu ausführlicher *Simon* (1957), derselbe (1977) und (1997) sowie zur Bedeutung von *Herbert A. Simon* für die Betriebswirtschaftslehre *Lingnau* (2001), S. 421ff.

<sup>39</sup> Vgl. im Folgenden ausführlicher Schäffer/Kron/Trevisany (2004), S. 5f., sowie zu einzelnen Punkten ebenfalls *Bach et al.* (2003), S. 5f., Schäffer (2001a), S. 7ff., *Weber* (2002a), S. 33f., und derselbe (2004), S. 67ff., sowie die dort angegebene Literatur.

## 2.1. Akteure

### 2.1.1 Ausprägungen

Auf Akteursebene wird zwischen individuellen und korporativen ökonomischen Akteuren unterschieden. *Individuelle ökonomische Akteure* sind wirtschaftlich handelnde Individuen (natürliche Personen), für die nutzenmaximierendes Verhalten<sup>40</sup> unterstellt wird.<sup>41</sup> Sie werden auch als Akteure niedrigster Ordnung bezeichnet.

*Korporative ökonomische Akteure* sind wirtschaftliche Akteure höherer Ordnung und setzen sich binnenperspektivisch aus zwei oder mehr Akteuren zusammen, wobei die konstituierenden Akteure jeweils individuelle Akteure oder wiederum selbst korporative Akteure sein können. Hierzu ist zu ergänzen, dass korporative Akteure zueinander in einem bestimmten Ordnungsverhältnis stehen können. Beispielsweise entsprechen aus der Sicht einer Branche als korporativer Akteur höherer Ordnung Unternehmen korporativen Akteuren niedrigerer Ordnung. Innerhalb eines Unternehmens stellen wiederum einzelne Geschäftsfelder bzw. Organisationseinheiten korporative Akteure einer abermals niedrigeren Ordnung da, die sich letztlich aus einzelnen Mitarbeitern als individuelle Akteure bzw. Akteure niedrigster Ordnung zusammensetzen.<sup>42</sup> Aus einer außenperspektivischen Betrachtung<sup>43</sup> liegt ein korporativer Akteur vor, sobald einer Mehrheit von individuellen Akteuren eine eigene Identität zugeordnet werden kann. Akteure höherer Ordnung bilden sich, wenn das potenzielle oder tatsächliche Zusammenwirken der betrachteten Akteure jeweils zu einer Erhöhung des erwarteten Nutzens führen kann.<sup>44</sup>

---

<sup>40</sup> Als nutzenmaximierendes Verhalten wird – tautologisch – unterstellt, dass der einem höheren Realisierungsgrad gewünschter Zustände entsprechend höhere Nutzen einem geringeren vorgezogen wird. Vgl. Bach et al. (2003), S. 3.

<sup>41</sup> Abweichend zu den Ausführungen zum Akteursmodell soll hier festgehalten werden, dass ein individueller Akteur nicht als Mehrheit von Akteuren betrachtet wird. Je nach Situation kann aufgrund der Aktivierung verschiedener interner Modelle und/oder Eigenschaften ein individueller Akteur unterschiedliche Ausprägungen annehmen. Dies kann im Sinne unterschiedlicher Rollenverständnisse eines individuellen Akteurs verstanden werden. So kann z. B. ein individueller Akteur sowohl die Rolle des anweisenden als auch des angewiesenen Akteurs innehaben. Vgl. bezüglich interner Modelle und Akteurseigenschaften die folgenden Ausführungen.

<sup>42</sup> Vgl. Schäffer (2001a), S. 61; Bach et al. (2003), S. 5f.

<sup>43</sup> Die Unterscheidung von Binnen- und Außenperspektive wurde von *Werner Kirsch* geprägt und bezieht sich auf die in den Sozialwissenschaften schon länger bestehende Grundsatzdiskussion um die Erklären-Verstehen-Kontroverse. Diese Kontroverse findet in der von *Kirsch* angestrebten Theoriekonstruktion ihre Entsprechung in der Komplementarität von Binnenperspektive („Lebenswelt“) und Außenperspektive („System“). Vgl. Kirsch (1997), S. 250ff.

<sup>44</sup> Vgl. weiterführend Bach et al. (2003), S. 5ff.; Bach et al. (2001), S. 101ff.

Die Nutzenerhöhung durch Zusammenwirken der Akteure im Sinne einer Kooperation kann sowohl auf Gemeinsamkeiten einer (oder mehrerer) Eigenschaftsdimensionen im Sinne einer Verstärkung als auch auf Unterschieden derselben basieren (Komplementaritätsbeziehungen). Hiervon sind Fälle der Nutzenverstärkung durch Konkurrenz zu unterscheiden. Konkurrenz kann das Fähigkeitenniveau der relevanten Akteure gegenseitig steigern und damit Niveauunterschiede gegenüber anderen Akteuren erzeugen. Die intuitive oder reflexive (bewusste) Wahrnehmung dieser nutzenerhöhenden Eigenschaft(en) zeigt einem einzelnen Akteur seine potenzielle Zugehörigkeit zu einem korporativen Akteur auf. Individuelle Akteure können infolge der Vielschichtigkeit möglicher nutzenerhöhender Eigenschaften parallel mehreren Akteuren höherer Ordnung, deren Zugehörigkeiten sich gleichfalls überlagern mögen, zugehörig sein.<sup>45</sup>

### 2.1.2 Basiseigenschaften

Akteuren werden (abstraktionsebenenbezogen) hinreichende, grundlegende *Basiseigenschaften* zugewiesen, die ihre Individualität ausmachen und ihr Handeln beeinflussen. Die individuelle Richtungsgebung resultiert aus den gewünschten Zuständen der Akteure (das individuelle Wollen), der potenzielle Handlungsraum wird von den akteursspezifischen Fähigkeiten (das individuelle Können) erschlossen.<sup>46</sup>

Die *Existenz gewünschter Zustände* bestimmt die Richtungsgebung eines Akteurs. Verschiedene gewünschte Zustände können dabei miteinander konkurrieren. Die *Präferenzen* eines Akteurs beschreiben die Ordnung der gewünschten Zustände, wobei die Realisierung Letzterer als Nutzen bezeichnet sei. Die individuelle Präferenzstruktur eines Akteurs wird in seiner subjektiven Nutzenfunktion abgebildet. Es wird unterstellt, dass gewünschte Zustände a priori nicht begrenzt sind und dass ein einem höheren Realisierungsgrad entsprechender höherer Nutzen einem Geringeren vorgezogen wird.<sup>47</sup>

Die *Fähigkeiten* eines Akteurs sind durch seine Lern-, Durchsetzungs- und Realisationsfähigkeiten manifestiert.<sup>48</sup> Die *Lernfähigkeit* lässt sich als die Fähigkeit des Akteurs be-

<sup>45</sup> Vgl. Bach et al. (2003), S. 6; Bach et al. (2001), S. 101f.

<sup>46</sup> Neben dem individuellen Wollen und Können kann auch das individuelle Dürfen als eine weitere Akteurseigenschaft betrachtet werden. Es beschreibt potenzielle Handlungsrestriktionen eines Akteurs, denen er durch die ihm generell und spezifisch übertragene, begrenzte Verantwortung bzw. Befugnis unterliegt. Da sich das implizite Dürfen in den später beschriebenen internen Modellen und das explizite Dürfen in den später beschriebenen externen Modellen widerspiegelt, wird hier auf eine eigenständige Modellierung verzichtet.

<sup>47</sup> Vgl. Bach et al. (2003), S. 2f.

<sup>48</sup> Vgl. vertiefend zu Lern-, Durchsetzungs- (dort als Bindungsfähigkeit bezeichnet) und Realisationsfähigkeit Schäffer (2001a), S. 7f. Im Akteursmodell erster Generation wird eine etwas andere Systemati-

schreiben, sein Handlungspotenzial zu verändern.<sup>49</sup> Er erreicht dies durch die Antizipation und Kontrolle von Veränderungen im Handlungsraum. Die Lernfähigkeit kann weitergehend in *Perzeptions-, Prognose- und Bewertungsfähigkeit* differenziert werden. Die Perzeptionsfähigkeit besteht darin, relevante Aspekte der Umwelt des Akteurs und seiner selbst wahrzunehmen und damit einer weitergehenden Verarbeitung zur Verfügung zu stellen. Unter Prognosefähigkeit wird die Fähigkeit verstanden, Änderungen im Handlungsraum des Akteurs vorherzusehen bzw. entsprechende Erwartungen mit hoher Eintrittswahrscheinlichkeit zu bilden.<sup>50</sup> Die Bewertungsfähigkeit bezeichnet die Fähigkeit, relevante Zustände im Handlungsraum miteinander wertend zu vergleichen.<sup>51</sup> Die *Durchsetzungsfähigkeit* stellt auf die Übernahme der Antizipation eines Akteurs durch die realisierenden Akteure ab. Dies gilt auch für den Ein-Akteurs-Fall, da ein Akteur – wie aufgezeigt – auch als Mehrheit unterschiedlicher Rollenverständnisse betrachtet werden kann. Die *Realisationsfähigkeit* drückt das Vermögen aus, Änderungen im Handlungsraum (bezogen auf eine Nicht-Realisierung des Akteurs) tatsächlich vornehmen zu können. Lern-, Durchsetzungs- und Realisationsfähigkeiten sind akteursbezogen begrenzt – sowohl im qualitativen wie auch im quantitativen (Kapazität) Sinne.

Während die gewünschten Zustände die individuelle Zwecksetzung erschließen, bereiten die Fähigkeiten dem Akteur die individuellen Mittel zur Zweckerreichung. Diese beiden Momente bilden somit die Basis für die Dynamik des vorgestellten Ansatzes: Das tendenziell expansiv angelegte Wollen und die begrenzend wirkenden Fähigkeiten des Akteurs fördern – sofern kein Moment das andere nachhaltig dominiert – die dynamische Fortentwicklung des akteursbezogenen Handelns im Zeitablauf. Akteurseigenschaften definieren dabei nicht nur das Handlungspotenzial des Akteurs, sondern werden auch ihrerseits durch sein Handeln im Zeitablauf beeinflusst.

Durch das Zusammenwirken von Akteuren und somit der Möglichkeit gegenseitiger Nutzenverstärkung können sich gemeinsame Handlungen ergeben, die auf gemeinsamen und/oder komplementären Fähigkeiten aufbauen. Diese Verbundwirkungen sorgen für Eigenschaften, die nicht allein auf der Ebene der individuellen Akteure beschreibbar sind.

---

sierung gewählt. Dort wird die Durchsetzungsfähigkeit als Bestandteil der Realisationsfähigkeit dargestellt, vgl. Bach et al. (2003), S. 2.

<sup>49</sup> Grundsätzlich ist von einer Erhöhung des Handlungspotenzials auszugehen. Im speziellen Fall des Erlernens von Hilflosigkeit kann sich das Handlungspotenzial unter Umständen auch verringern.

<sup>50</sup> Unter Erwartungsbildung sei hierbei die implizite oder explizite Formulierung von Wenn-Dann-Hypothesen verstanden, mit denen ein Akteur ihm räumlich, zeitlich oder funktional ferne Umstände abbildet.

<sup>51</sup> Bewertung lässt sich speziell als Dotierung von Prognosealternativen mit Nutzen bzw. dem Vergleich dieser Werte mit gewünschten Zuständen definieren. Sie umfasst ebenfalls die Entscheidung zu Gunsten der Prognose- bzw. Handlungsalternative mit dem höchsten (Erwartungs-) Nutzen. In die Bewertung gehen auch unterschiedliche Risikoneigungen der Akteure ein.