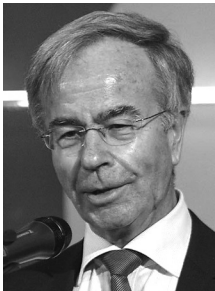


Controlling und Unternehmensethik



Prof. Dr. Dr. h. c. **Hans-Ulrich Küpper** war bis 2013 Leiter des Instituts für Produktionswirtschaft und Controlling an der Ludwig-Maximilians-Universität München. Seit April 2014 ist er der akademische Leiter der Bayerischen Elite-Akademie. E-Mail: kuepper@bwl.lmu.de



Prof. Dr. **Philipp Schreck** ist Inhaber des Friede-Springer-Stiftungslehrstuhls für Unternehmensethik und Controlling an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg und Vorstandsmitglied im Wittenberg-Zentrum für Globale Ethik. E-Mail: philipp.schreck@wiwi.uni-halle.de

Controlling und Unternehmensethik haben mehr miteinander zu tun, als gemeinhin anerkannt. Der vorliegende Beitrag zeigt anhand einiger Beispiele auf, wie sich beide Disziplinen jeweils in ihren eigenen Aufgaben unterstützen können.

Hans-Ulrich Küpper und Philipp Schreck

1. Die Relevanz der Unternehmensethik aus Perspektive des Controllings

Auf den ersten Blick scheinen Unternehmensethik und Controlling wenig miteinander zu tun zu haben. Gemeinsam ist beiden, dass sie in der Betriebswirtschaftslehre (BWL) erst nach 1990 stärkere Beachtung fanden. Nachdem Controlling schon ab 1970 Eingang in die (deutsche) Praxis gefunden hatte, wurde es erst dann zu einem wichtigen Teilgebiet der BWL. Den Bedarf an Unternehmensethik zeigten nach 2000 zahlreiche Skandale und Krisen der Wirtschaft. Corporate Social Responsibility (CSR) und Sustainability gewannen weltweit zunehmende Bedeutung. Damit stellt sich aber auch die Frage ihrer Relevanz für das Controlling als Instrument zur Unternehmensführung.

Nachfolgend wird ihr aus zwei Richtungen nachgegangen; einerseits im Hinblick auf das Controlling in seiner Funktion als Informationslieferant und Entscheidungsunterstützer: Inwiefern ist es für unternehmensethische Analysen wichtig? Andererseits wird gefragt, welche Hilfestellungen das Controlling von unternehmensethischen Analysen erwarten kann.

Dazu wird in Abschnitt 2 das hier zugrunde gelegte Verständnis von Controlling sowie Unternehmensethik geklärt, und es werden grundlegende Bezüge zwischen diesen beiden betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen aufgezeigt. Dann macht Abschnitt 3 an einer Reihe von Beispielen deutlich, welche Instrumente das Controlling zur Analyse und Bewältigung moralischer Probleme für die Umsetzung der Wertorientierung einer Unternehmung bereitstellt. Abschnitt 4 arbeitet umgekehrt den Nutzen unternehmensethischer Erkenntnisse für das Controlling heraus, bevor in Abschnitt 5 Schlussfolgerungen aus den skizzierten Überlegungen gezogen werden.

2. Unternehmensethik und Controlling – eine Verhältnisbestimmung

Verständnis von Controlling

Bis heute gibt es eine Diskussion um Gegenstand und Ausrichtung des Controllings (vgl. *Binder*, 2006; *Küpper et al.*, 2013, S. 6 ff.; *Pietsch/Scherm*, 2004). Die hier vertretene Konzeption sieht das eigenständige Merkmal des Controllings in der **Koordination der Führung**. Darin liegt eine spezifische Aufgabe, durch die sich das Controlling funktional von anderen Führungsaufgaben abgrenzen lässt (vgl. *Küpper et al.*, 2013, S. 33 ff.). Entsprechend **Abb. 1** kann man Planung, Kontrolle, Personalführung, Organisation und Informationsversorgung als Instrumente der Führung unterscheiden, die als Führungsteilsysteme immer stärker ausgebaut wurden und sich dabei in gewissem Umfang verselbständigten. Daraus erwächst die Aufgabe, die Interdependenzen zwischen ihnen explizit zu erfassen und zu koordinieren.

Zu ihrer Lösung gibt es eine Vielzahl von Instrumenten aus jedem Führungsteilsystem (vgl. *Küpper et al.*, 2013, S. 46 ff.). Eine herausragende Bedeutung haben die übergreifenden Koordinationssysteme, in denen zentrale Planvorgaben, Budgets, Ziele und Kennzahlen sowie Verrechnungs- bzw. Lenkungspreise die maßgeblichen Instrumente zur Koordination und Steuerung bieten.

Kennzeichnung der Unternehmensethik

Versteht man unter Ethik eine Wissenschaft, die sich mit moralischem Handeln befasst, so hat sich die Unternehmensethik mit der **Untersuchung ethischer Fragestellungen bei wirtschaftlichen Entscheidungen in Unternehmungen** zu befassen (zu weiteren unternehmensethischen Konzeptionen vgl. *Aaken/Schreck*, 2015). Ihr Gewicht ergibt sich daraus, dass Unternehmungen Orte beruflicher Tätigkeit sind, an denen Menschen einen we-

SCHWERPUNKT

sentlichen Teil ihrer Zeit verbringen. Dementsprechend beschränkt sie sich nicht auf die Suche von Werten, sondern beinhaltet die Analyse ethischer Probleme und nutzt dazu logische sowie empirische Erkenntnisse. Wie in **Abb. 2** dargestellt, kann man diese Analyse in (mindestens) vier Dimensionen vornehmen (vgl. *Küpper*, 2011, S. 169 ff.).

Den Ausgangspunkt in jedem betrieblichen Anwendungsbereich bildet die Kennzeichnung wichtiger **unternehmensethischer Fragestellungen**. Grundlage der ebenfalls rein empirischen **Wirkungsanalyse** ist die Kenntnis der Werte, Normen und Regelsysteme der in Unternehmungen tätigen Personen sowie Gruppen, um deren empirische Einflüsse auf Unternehmensprozesse zu erfassen. Ausgehend davon sind in der **dritten** Untersuchungsdimension **Beziehungen** sowie **Konflikte** zwischen ethischen Normen und ökonomischen Zielen aufzudecken sowie Lösungsvorschläge für die auf allen Hierarchieebenen und in allen Führungs- und Funktionsbereichen auftretenden Wertkonflikte zu entwickeln.

Erst in der vierten Dimension der **Begründungsanalyse** werden Wertungen explizit Teil des wissenschaftlichen Aussagensystems. Dies beinhaltet die Zurückführung auf eine in der Regel allgemeinere Norm oder auf Personen. Für die zu Grunde zu legenden **Basiswertungen** kann man über unterschiedliche **philosophische Konzepte** versuchen, Muster der Begründung zu finden.

Bezüge zwischen Unternehmensethik und Controlling

Die Bezüge der Unternehmensethik zum Controlling haben ihren Hintergrund in dem mehrdimen-

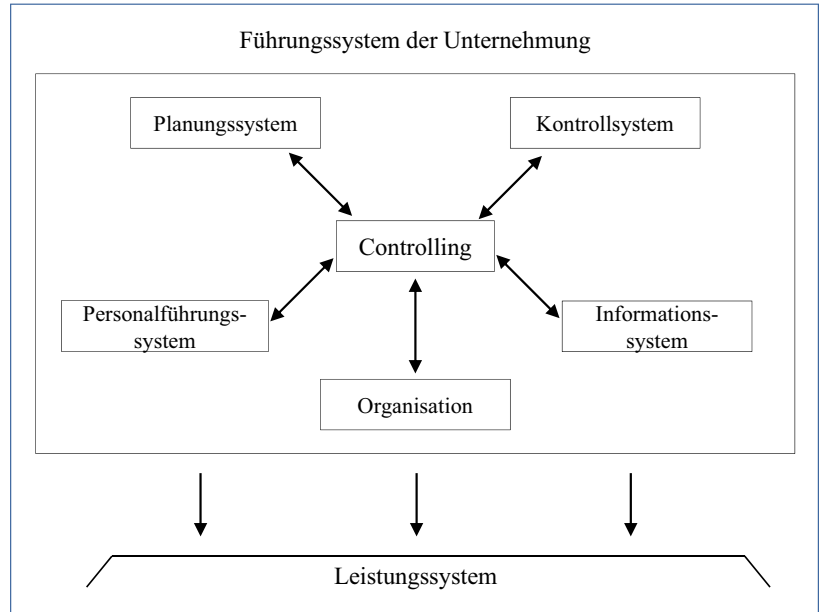


Abb. 1: Gliederung des Führungssystems der Unternehmung

sionalen Charakter der in Unternehmungen vollzogenen Prozesse (vgl. **Abb. 3**; *Küpper*, 2007, S. 2 ff.). Sie dienen **leistungswirtschaftlich** der Herstellung und Verwertung materieller und immaterieller Produkte. Investoren bzw. Kapitalgeber stellen aus **finanzwirtschaftlicher** Sicht hierfür finanzielle Mittel zur Verfügung, um damit Renditen zu erzielen. Zur Durchführung dieser Prozesse sind in Unternehmungen Menschen beschäftigt, zwischen denen laterale **soziale** Beziehungen entstehen und die zur Erreichung der Unternehmensziele hierarchisch geführt werden. Dadurch werden Unternehmungen zu einem Ort individueller Lebensgestal-

Anwendungsbereiche / Analyse-dimensionen	Corporate Governance	Führungssystem					Leistungssystem		
		Entscheidung und Verantwortung	Werte- und Zielsystem	Personalführung und Organisation	Unternehmensrechnung	Controlling	Produktion	Marketing	Investition und Finanzierung
Unternehmensethische Fragestellungen									
Wirkungsanalyse									
Beziehungs- und Konfliktanalyse									
Begründungsanalyse									

Abb. 2: Wichtige Untersuchungsdimensionen und -bereiche der Unternehmensethik

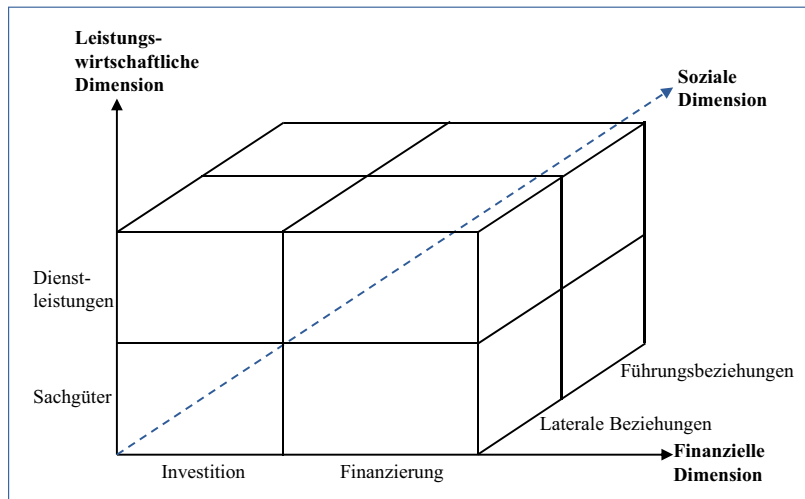


Abb. 3: Wichtige Dimensionen von Unternehmensprozessen

tung und können nicht nur aus technischer und ökonomischer Sicht betrachtet werden. Über die soziale Dimension entsteht ein Bezug zu moralischen Fragen und damit zur Unternehmensethik.

Deshalb bilden die zu treffenden Entscheidungen einen gemeinsamen Ansatzpunkt für Unternehmensethik und Controlling. Auf der einen Seite sind Entscheidungen zielorientiert zu fällen und haben damit eine normative Komponente. Zudem wirken sich die meisten Unternehmensentscheidungen auf Menschen aus, wodurch sich ein Werte- bzw. moralischer Aspekt ergibt. Andererseits bildet die auf die Unternehmensziele ausgerichtete Koordination von Entscheidungen nach der hier verwendeten Konzeption einen wesentlichen Gegenstand des Controllings.

Bei der Zusammenarbeit in und mit Unternehmen treffen Wertvorstellungen unterschiedlicher Personen sowie persönliche und Unternehmensziele aufeinander. Diese können zu moralischen Konflikten führen, die im Rahmen der Unternehmensführung zu bewältigen sind. Hierzu lassen sich Instrumente eines auf Koordination und Steuerung ausgerichteten Controllings einsetzen (vgl. Abschnitt 3).

Zugleich gibt es in Unternehmen weitgehend geteilte Werte, an denen sich die Mitarbeiter orientieren (sollten). Je mehr insbesondere die Basiswerte von den in und für eine Unternehmung tätigen Personen geteilt werden und je stärker sich diese Personen mit den Zwecken und Zielen der Unternehmung

identifizieren, desto leichter dürfte auch die Lösung moralischer Probleme sein. Deshalb liegt eine Führungsaufgabe darin, eine entsprechende Unternehmenskultur bis hin zu einem Wertesystem zu schaffen, das als ‚ethisches Konzept‘ oder ‚Moral‘ einer Unternehmung deren Verantwortlichen bei ihren Entscheidungen Orientierung bietet. Eine solche geteilte Wertebasis findet sich häufig implizit bei Non-Profit-Unternehmungen, aber auch bei mittelständischen sowie Familienunternehmen. Eher allgemeine Komponenten einer derartigen Unternehmensmoral werden gerne in Unternehmensgrundsätzen niedergelegt.

3. Aufgaben des Controllings zur Unterstützung unternehmensethischer Zwecke

Umsetzung der Wertorientierung einer Unternehmung in der Corporate Governance

Als Corporate Governance (CG) bezeichnet man „den rechtlichen und faktischen Ordnungsrahmen für die **Leitung und Überwachung** eines Unternehmens“ (Werder, 2004, S. 160). Sie gibt zentrale Parameter der Macht-, Einkommens- und Risikoverteilung in der Unternehmung im Hinblick auf die Beziehungen zwischen Management und Shareholdern, aber auch zu den anderen Stakeholdern vor (vgl. Küpper, 2011, S. 181 ff.). Im Innenverhältnis betreffen diese insbesondere die Beziehungen zwischen den verschiedenen Organen der Unternehmensführung. Dem Controlling kommt hier eine wichtige Rolle zu, lässt es sich doch als Instrument zur Umsetzung der in der CG festgelegten Regelungen nutzen. Maßgebliche Gestaltungsfelder der CG sind (1) Festlegungen zur übergeordneten Zielsetzung der Unternehmung sowie (2) Regelungen für die Strukturen, Prozesse und Personen der Unternehmensführung, insb. deren Organe Vorstand, Aufsichtsrat und Hauptversammlung. Weitere Gestaltungsfelder bilden (3) Normen zur regelmäßigen Evaluation von Führungshandlungen z. B. von Vorstand und Aufsichtsrat und (4) die proaktive Unternehmenskommunikation mit den Stakeholdern (vgl. Werder, 2001, S. 12).

An diesen Gestaltungsfeldern wird deutlich, dass die Ausgestaltung der CG einen normativen Charakter aufweist, der Ansatzpunkte für eine unternehmensethische Analyse liefert. So stellt sich die Frage, wie sich die im Ordnungsrahmen verankerten Werte begründen lassen (Begründungsanalyse), in welchem Verhältnis sie zueinander stehen und welche Konflikte sich insbesondere im Verhältnis zwischen moralischen und ökonomischen Werten ergeben können (Beziehungs- und Konfliktanalyse). Schließlich lässt sich untersuchen, welche Wirkungen unterschiedliche Ausgestaltungsformen der CG mit sich bringen und in welchem Verhältnis sie zu den in ihr verankerten Werten stehen (Wirkungsanalyse).

Zentrale Aussagen

- Das Controlling liefert wertvolle Informationen im Hinblick auf unternehmensethische Aspekte, leistet einen Beitrag bei der Abstimmung unterschiedlicher Wertevorstellungen im Führungssystem und trägt zu einer besseren Implementierung des Zielsystems in betriebliche Entscheidungsprozesse bei.
- Umgekehrt stellt die Unternehmensethik empirische Erkenntnisse zu menschlichem Entscheidungsverhalten bereit, die für das Controlling bei der Gestaltung von Anreiz- und Informationssystemen von hoher Relevanz sind.

Koordination der Wert- und Zielorientierungen in den Führungsteilsystemen

Die in einer Unternehmung tätigen Personen bringen ihr jeweils individuelles Wertesystem ein. Dieses beeinflusst ihr Handeln vor allem bei den nicht rational bestimmbaren Faktoren in **Entscheidungsprozessen**, z. B. im Hinblick auf die Suche nach neuen Ideen, die Beurteilung von (unsicheren) Informationen und die Risikobereitschaft (vgl. *Küpper*, 2011, S. 60 ff. und S. 78 ff.). Deren Koordination impliziert daher zumindest eine gewisse Abstimmung zwischen den Wertvorstellungen der Entscheidungsträger. Während die ökonomischen Ziele bei der Entscheidungsfindung in hohem Maße offengelegt werden, bleiben die in sie einfließenden Wertungen oftmals im Hintergrund. Aufgrund ihrer Bedeutung für das individuelle Handeln stellen sie aber eine wirksame Ausgangsbedingung für das Controlling dar (vgl. *Schäffer*, 2004, S. 59).

Eine daraus für das Controlling erwachsende Aufgabe betrifft die unmittelbare Koordination von **Entscheidungen**. Für eine Unternehmung stellt sich die Frage, in welchem Ausmaß ihr Rationalitätsverständnis sowie die Ziele von Shareholdern mit den Wertvorstellungen ihrer Entscheidungsträger kompatibel sind. Gibt es hierbei Konflikte z. B. in Bezug auf die Gewichtung von Mitarbeiterinteressen, Umweltwirkungen u. ä. oder vertreten Entscheidungsträger andersartige unternehmensethische Konzepte, erschwert dies die Entscheidungsfindung und -koordination in einer Unternehmung. Daher liegt schon in der Erkundung und Analyse der für die Entscheidungsträger maßgeblichen Wertvorstellungen sowie ethischen Konzepte eine Controllingaufgabe und erscheint eine Abstimmung der Wertvorstellungen im Hinblick auf eine koordinierte und effiziente Entscheidungsfindung zweckmäßig.

Diese schlägt sich etwa in der Koordination betrieblicher Entscheidungen innerhalb der **Planung und Kontrolle** nieder. Die Schwierigkeit dieser Controllingaufgabe und die bei ihr anzuwendenden Verfahren hängen (auch) von den Wertvorstellungen der Entscheidungsträger und den ihre Entscheidungen durchführenden Personen ab. Die Koordination der bei den betrieblichen Entscheidungen beachteten Ziele schließt dann eine Lösung dieser Wertkonflikte mit ein. Dabei hängt es von den individuellen Wertvorstellungen ab, welche **Mechanismen** zur Konfliktlösung von den Betroffenen am ehesten akzeptiert werden und zu einer Annäherung der Wertvorstellungen führen können (vgl. *Küpper*, 2011, S. 257 ff.). Beispielsweise ist damit zu rechnen, dass sich bei einer hohen Akzeptanz eines ökonomischen Rationalitätsverständnisses **formalisierte Verfahren** (wie die **Zielgewichtung**) anbieten. Dagegen dürften bei Vorliegen dialogorientierter unternehmensethischer Auffassungen **interaktive Abstimmungsverfahren** geeigneter sein.

Des Weiteren bedingen unternehmensethische Ziele zusätzlichen Koordinationsbedarf im Infor-

Implikationen für die Praxis

- Die Aufgabe von Controllern in der Praxis beschränkt sich nicht auf die Unterstützung einer wertorientierten Steuerung.
- Das Controlling sollte auch als wichtiger Partner bei der Verfolgung unternehmensethischer Ziele angesehen werden (Values-based Management, Corporate Social Responsibility, Sustainability Reporting, etc.).
- Bei der Verfolgung ihrer herkömmlichen Ziele sollten Controller stärker die Erkenntnisse aus der unternehmensethischen Entscheidungs- und Verhaltensforschung berücksichtigen.

mationssystem der Unternehmung. Die systematische Erfassung und Verwertung sozial- und umweltzielbezogener Informationen erfordert den Aufbau spezifischer Informationssysteme. Ressourcenverbräuche, Emissionen, Arbeitsunfälle, Compliance-Verstöße u. v. m. sind Beispiele für Informationen, die im Sinne der Unternehmensziele ausgewertet, berichtet und ggf. in Anreizsysteme übersetzt werden müssen. Diese Aufgaben werden umfangreich unter dem Schlagwort **Sustainability Accounting** diskutiert (vgl. *Schaltegger et al.*, 2006). Ein Teil dieser Informationen wird auch für die externe Berichterstattung gegenüber interessierten Stakeholdern verwendet, etwa in Form von Nachhaltigkeits- oder sog. Integrierten Berichten. Die Abstimmung von Informationsangebot und -bedarfen ist als Aufgabe des Controllings anzusehen.

Besonders deutlich zeigen sich Beziehungen des Controllings zur Unternehmensethik bei der **Personalführung und Organisation**, weil diese Führungsteilsysteme den Einzelnen und seine individuelle Lebensgestaltung unmittelbar betreffen. Viele Persönlichkeits- und Charaktermerkmale des Menschen werden biographisch durch Herkunft, Erziehung sowie die weitere Sozialisation früh festgelegt und lassen sich nur noch begrenzt verändern (vgl. *Roth*, 2004, S. 398 ff.). Die in einer Unternehmung vertretenen Wertvorstellungen werden daher zu einem hohen Grad durch die Auswahl der Mitarbeiter, insb. der Führungskräfte determiniert. Ferner dienen die in der Personalführung anzuwendenden Anreizsysteme, mit denen man ihr Verhalten beispielsweise bei der Umsetzung der Planung und durch Kontrollen beeinflussen will, auch der Koordination unterschiedlicher Wertvorstellungen sowie des Verhaltens der Mitarbeiter im Sinne der Unternehmensziele. Diese betreffen nicht nur die Ausrichtung an selbst gesetzten, für wichtig erachteten Werten, sondern auch die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften. Aufgrund der in zahlreichen großen Unternehmungen (*Siemens, Telekom, Deutsche Bank, VW* usw.) aufgedeckten Vergehen gegen Rechtsvorschriften sind in ihnen **Compliance**-Abteilungen eingerichtet worden. Diese neuen Organisationseinheiten sollen dafür sorgen, dass die Gesetze und die rechtlichen sowie freiwilligen Verpflichtungen eingehalten werden. Dabei spielen auch Integritätsaspekte eine immer größere Rolle, da rein formale Regelungen in der Verhaltenssteuerung an Grenzen stoßen.

Umsetzung unterschiedlicher Wertorientierungen in den übergreifenden Steuerungssystemen des Controllings

Die übergreifenden Koordinationssysteme geben Unternehmensehörigen unterschiedliche Handlungsspielräume und beeinflussen deren Möglichkeiten zur Entfaltung ihrer eigenen Fähigkeiten sowie zur Berücksichtigung ihrer individuellen Präferenzen. Wie in **Abb. 4** vereinfacht dargestellt, werden die dezentralen Handlungsspielräume von zentralistischen Führungssystemen bis hin zur Steuerung über Ziele und Lenkungspreise zunehmend größer (Küpper et al., 2013, S. 423 ff.).

Hat eine Unternehmung ein eigenes unternehmensethisches Konzept, sollte sich dies auch im Koordinations- und Steuerungssystem niederschlagen. Geht es ihren Eigentümern und Geschäftsführern darum, ihre spezifische Wertvorstellung durchzusetzen, werden sie stärker auf Komponenten einer **zentralistischen Führung** mit Planvorgaben und klaren Führungsrichtlinien setzen. Wollen sie hingegen nicht nur das asymmetrische Wissen ihrer Mitarbeiter nutzen und diese durch die Einräumung von Entscheidungskompetenzen motivieren, sondern auch deren Anspruch auf individuelle Lebensgestaltung und berufliche Entfaltung ernst nehmen, werden sie **dezentrale Koordinationsmechanismen** mit entsprechenden Handlungsspielräumen wählen. Erreicht man eine (weitgehende) Komplementarität von persönlichen und Unternehmenszielen so können die durch Budgets, Zielvereinbarungen oder Verrechnungspreise geschaf-

tenen Freiräume motivierend wirken. Dann besteht die Möglichkeit, dass der Einzelne seine Tätigkeit in und für die Unternehmung als Teil einer positiven Lebensgestaltung empfindet und damit zugleich zu einer besseren Erreichung der Unternehmensziele beiträgt.

Die Übersetzung der Wertorientierung eines Unternehmens in konkrete Entscheidungen im unternehmerischen Alltag wird durch Kennzahlensysteme unterstützt. So können traditionelle Controllinginstrumente wie die Balanced Scorecard um nachhaltigkeitsbezogene Aspekte erweitert werden, wenn diese zum Zielsystem der Unternehmung gehören.

4. Relevanz unternehmensethischer Erkenntnisse für das Controlling

Nutzung empirischer Erkenntnisse aus der Entscheidungsforschung zur Ausgestaltung von Anreizsystemen

In der anderen Richtung liefert die Unternehmensethik v. a. in ihrer Wirkungsanalyse empirische Erkenntnisse, die auch für das Controlling relevant sind. Dabei steht zunächst nicht die Frage im Vordergrund, wie Menschen sich entscheiden und verhalten **sollten**, sondern wie und warum sie dies **tatsächlich** tun (vgl. Kish-Gephart et al., 2010). Zur Erklärung (un)moralischen Verhaltens werden zum einen persönlichkeitsbezogene Faktoren analysiert, also etwa individuelle Wertvorstellungen, ethisches Reflexionsvermögen, Bildungsgrad oder

Je nach Wertorientierung des Unternehmens beeinflussen unterschiedlich ausgeprägte Steuerungssysteme die Handlungsspielräume der dezentralen Manager.

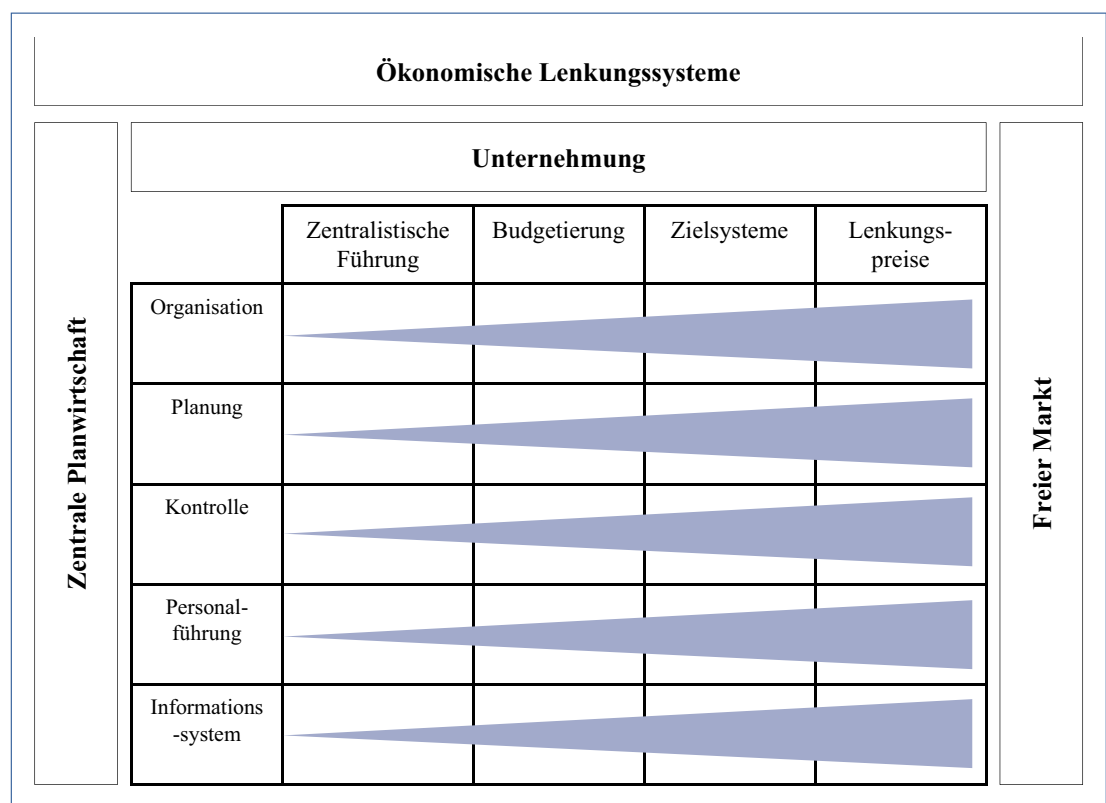


Abb. 4: Zunehmender Handlungsspielraum in den übergreifenden Steuerungssystemen

SCHWERPUNKT

auch demografische Faktoren. Zum anderen werden kontextspezifische Faktoren für erklärungsbedürftiges Verhalten untersucht. Hierbei spielen etwa Unternehmenskultur, formale Anreizsysteme oder das Verhalten von Vorbildern eine Rolle. Solche Erkenntnisse liefern wichtige Hinweise auf Ansatzpunkte zur Verhaltenssteuerung und sind daher von großer Relevanz für das Controlling, insbesondere bei der Gestaltung von Informations- und Anreizsystemen. Dies soll kurz an drei Beispielen verdeutlicht werden.

Erstens sind die Ausprägung sozialer Präferenzen und deren Auswirkungen auf Verhalten in Organisationen vielfach untersucht worden. So geben experimentelle Studien der Forschungsrichtung **Behavioral Economics** Aufschluss über Stabilität und Wirkungen von moralischen Präferenzen wie etwa Altruismus, Ehrlichkeit oder Ungleichheitsaversion, aber auch von Neid und Schadenfreude. In der Controlling-Forschung können dann die Implikationen solcher Erkenntnisse untersucht werden z. B. für die (Anreiz-) Vertragsgestaltung, die optimale Zusammensetzung von Teams oder die Ausgestaltung von Informationssystemen.

Zweitens geben Forschungsansätze und Erkenntnisse der Neurobiologie interessante Hinweise zur Wirkung von Belohnungen und Bestrafungen, die in Anreizsystemen eine wichtige Rolle spielen. Untersuchungen mithilfe der funktionellen Kernspintomographie zeigen, dass mehr (Belohnungs-) Neuronen gefeuert werden, wenn die Belohnung steigt. Der Grad der Aktivierung ist dabei jedoch von der Belohnungserwartung abhängig, die bestehen muss, damit es zur positiven Empfindung im Gehirn kommt. Ist die Belohnung höher als erwartet, lässt sich eine starke impulsartige Aktivierung der Neuronen messen, im umgekehrten Fall werden diese Neurone gehemmt. Durch Kernspinuntersuchungen konnte auch bestätigt werden, dass Verluste emotional stärker als Gewinne empfunden werden.

Drittens sind psychologisch fundierte ethische Entscheidungsmodelle für das Controlling relevant, die unter dem Schlagwort **Behavioral Business Ethics** entwickelt und diskutiert werden (vgl. *De Cremer/Tenbrunsel*, 2012). Sie liefern u. a. Erkenntnisse darüber, warum Mitarbeiter in Unternehmen mitunter gegen anerkannte Normen verstoßen, z. B. indem sie lügen oder sich an Manipulationen oder Bestechung beteiligen. Diese Erkenntnisse sprechen dafür, dass Normverstöße nicht unbedingt an der mangelnden Akzeptanz entsprechender Normen liegen. Psychologische Mechanismen können weitgehend unbewusst dazu führen, dass die Akteure ihre Entscheidungen nicht als unmoralisch wahrnehmen. So kann die moralische Dimension eines Problems negiert werden (framing), können Urteilsverzerrungen (cognitive biases) unbewusst zu Fehlentscheidungen führen oder kann die Verantwortung auch für eigene

Handlungen externalisiert werden (moral disengagement).

Normativ-kritische Reflexion des Controllings mittels unternehmensethischer Analyse

Neben den eben skizzierten empirischen Erkenntnissen liefert die Unternehmensethik auch für das Controlling relevante **normativ-kritische Analysen**. Erstens fragt sie nach intersubjektiv nachprüfbareren **Begründungen** für bestimmte, in der Unternehmung vorherrschende Ziel- und Wertvorstellungen. So bilden bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen eine alleinige Orientierung am Unternehmenswert sowie die entsprechende Ausrichtung des Controllings eine normative (Basis-) Entscheidung, die kritisch zu hinterfragen und zu begründen ist. Hier liefert die Unternehmensethik wichtige Anhaltspunkte.

Zweitens kann die Unternehmensethik das Controlling unterstützen, indem sie auf **unerwünschte Nebenwirkungen** von Anreiz- und Informationssystemen hinweist. So ist etwa in der experimentellen Forschung zu partizipativer Budgetierung untersucht worden, inwieweit diese zu Fehlankreizen führt, die Manipulationen und Lügen bei der internen Berichterstattung wahrscheinlicher machen (vgl. *Arnold*, 2007). Als weiteres Beispiel können experimentelle Studien genannt werden, die nicht-intendierte Wirkungen von unternehmensinternen Rankings untersuchen. Sie liefern wertvolle Hinweise darauf, inwieweit Rankings als wettbewerbsbasierte Anreizsysteme auch dazu führen, dass sich Kollegen als Konkurrenten sehen, sodass die Zusammenarbeit und Kooperationsbereitschaft darunter leidet (bis hin zum Auftreten gegenseitiger Sabotage; vgl. *Hartmann/Schreck*, 2016).

5. Schlussfolgerungen

Auf den ersten Blick mögen Controlling und Unternehmensethik als zwei Teildisziplinen erscheinen, die wenig gemein haben. So ist das Controlling stark am Rechnungswesen ausgerichtet und wird üblicherweise mit der wertorientierten Koordination und Steuerung des Unternehmens assoziiert. Dem steht die philosophisch fundierte Unternehmensethik gegenüber, die häufig als von außen wertend und mahnend wahrgenommen wird.

Wie die vorangegangene Analyse aufgezeigt hat, bestehen jedoch vielseitige und wichtige Bezüge zwischen diesen zwei Teildisziplinen; beide können sich jeweils in ihren eigenen Aufgaben unterstützen. So liefert das Controlling wertvolle Informationen im Hinblick auf unternehmensethische Aspekte, leistet einen Beitrag bei der Abstimmung unterschiedlicher Wertevorstellungen im Führungssystem und trägt zu einer besseren Implementierung des Zielsystems in betriebliche Entscheidungsprozesse bei. Umgekehrt stellt die Unternehmensethik empirische Erkenntnisse zu mensch-

Unternehmensethische Analysen liefern wertvolle Informationen zu unbeabsichtigten Wirkungen von Controllinginstrumenten.

lichem Entscheidungsverhalten bereit, die für das Controlling bei der Gestaltung von Anreiz- und Informationssystemen von hoher Relevanz sind. Insofern bleibt zu wünschen, dass die Bezüge zwischen diesen beiden betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen in Zukunft sowohl in der Forschung also auch in der Praxis stärker Berücksichtigung finden.

Literatur

- Aaken, D. v./Schreck, P. (Hrsg.), Theorien der Wirtschafts- und Unternehmensethik, Frankfurt a. M. 2015.
- Arnold, M. C., Experimentelle Forschung in der Budgetierung – Lügen, nichts als Lügen?, in: Journal für Betriebswirtschaft, 57. Jg. (2007), H. 2, S. 69–99.
- Binder, C., Die Entwicklung des Controllings als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre. Eine explorativ-deskriptive Untersuchung, Wiesbaden 2006.
- De Cremer, D./Tenbrunsel, A. E., Behavioral Business Ethics: Shaping an Emerging Field, London 2012.
- Hartmann, F./Schreck, P., Rankings, Performance and Sabotage: The Moderating Effects of Target Setting, in: European Accounting Review (online first, 2016), S. 1–20.
- Kish-Gephart, J. J./Harrison, D. A./Treviño, L. K., Bad Apples, Bad Cases, and Bad Barrels: Meta-Analytic Evidence About Sources of Unethical Decisions at Work, in: Journal of Applied Psychology, 95. Jg. (2010), H. 1, S. 1–31.
- Küpper, H.-U., Betriebswirtschaftslehre als Wertschöpfungstheorie – Perspektiven für die Entwicklung einer mehrdimensionalen Theorie der Unternehmung, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 56. Jg. (2007), Sonderheft, S. 1–26.
- Küpper, H.-U., Unternehmensethik. Hintergründe, Konzepte, Anwendungsbereiche, 2. Aufl., Stuttgart 2011.
- Küpper, H.-U. et al., Controlling – Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 6. Aufl., Stuttgart 2013.
- Pietsch, G./Scherer, E. (Hrsg.), Controlling. Theorien und Konzeptionen, München 2004.
- Roth, G., Fühlen, Denken, Handeln. Wie das Gehirn unser Verhalten steuert, 2. Aufl., Frankfurt a. M. 2004.
- Schäffer, U., Zum Verhältnis von Unternehmensethik und Controlling, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik (zfwu), 5. Jg. (2004), H. 1, S. 55–71.
- Schaltegger, S./Bennett, M./Burritt, R. (Hrsg.), Sustainability Accounting and Reporting, Dordrecht 2006.
- Werder, A. v., Der German Code of Corporate Governance im Kontext der internationalen Governance-Debatte. Umfeld, Funktionen und inhaltliche Ausrichtung des GCCG, in: von Werder, A. (Hrsg.), German Code of Corporate Governance (GCCG): Konzeption, Inhalt und Anwendung von Standards der Unternehmensführung, 2. Aufl., Stuttgart 2001, S. 1–33.
- Werder, A. v., Corporate Governance (Unternehmensverfassung), in: Schreyögg, G./von Werder, A. (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensführung und Organisation, 4. Aufl., Stuttgart 2004, S. 160–170.

Literaturtipps aus dem Online-Archiv

<http://elibrary.vahlen.de>

- Controlling-Schwerpunkt „Controller als Moralapostel“, Ausgabe 6/2004.

Stichwörter

Corporate Social Responsibility # Unternehmensethik # wertorientierte Steuerung

Keywords

Business Ethics # Corporate Social Responsibility # Values-based Management

Summary

Management Accounting and Business Ethics have more in common than typically acknowledged. This paper uses selected examples to argue that both disciplines can and should support each other in pursuing their respective goals.