5150202204

Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung

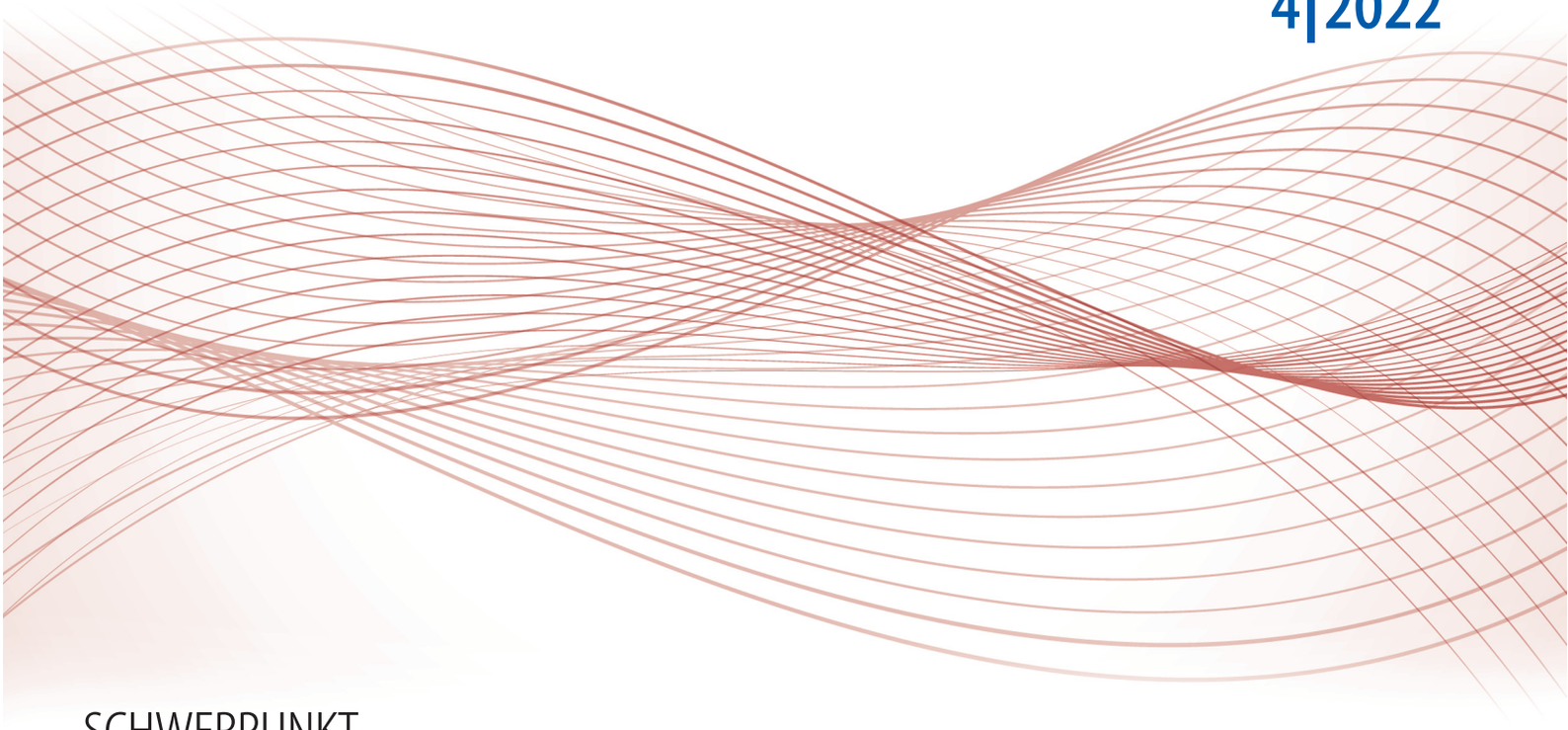
CONTROLLING

Herausgegeben von Ulrike Baumöl, Martin R. W. Hiebl, Andreas Hoffjan, Thorsten Knauer, Klaus Möller, Burkhard Pedell
Gegründet von Péter Horváth und Thomas Reichmann

www.zeitschrift-controlling.de

Juli 2022 · 34. Jahrgang · Verlage C.H.BECK · Vahlen · München · Frankfurt a.M.

4|2022



SCHWERPUNKT

CONTROLLING ALS SPIELBALL ORGANISATIONALER POLITIK

IMPLIKATIONEN FÜR CONTROLLER UND MANAGER

Wenn das Controlling Gewinner kreiert

Die politischen Seiten des Risikomanagements

Führt Digitalisierung zu Rollenstress bei Controlling-Leitern?

Schwerpunkt: Controlling als Spielball organisationaler Politik – Implikationen für Controller und Manager

Diese Standardwerke gehören auf den Schreibtisch, nicht ins Regal.

Horváth/Gleich/Seiter
Controlling
14. Auflage. 2020. 537 Seiten. € 69,–
ISBN 978-3-8006-5869-5

Seiter
Business Analytics
2. Auflage. 2019. 252 Seiten. € 49,80
ISBN 978-3-8006-5871-8

Gleich
Performance Measurement
3. Auflage 2021. Rund 480 Seiten. Ca. € 59,–
ISBN 978-3-8006-6466-5
(ET Mai 2021)

Wiltinger/Heupel/Deimel
Controlling
2022. 326 Seiten. € 34,90
ISBN 978-3-8006-5784-1

Schulte
Personal-Controlling mit Kennzahlen
4. Auflage. 2020. 317 Seiten. € 34,90
ISBN 978-3-8006-6047-6

Reichmann/Kißler/Baumöl
Controlling mit Kennzahlen
9. Auflage. 2017. 890 Seiten. € 69,–
ISBN 978-3-8006-5116-0

Schwellnuß
Produktionscontrolling
2021. 339 Seiten. € 39,80
ISBN 978-3-8006-6150-3

Hichert/Faisst
Gefüllt, gerahmt, schraffiert
2019. 232 Seiten. € 49,80
ISBN 978-3-8006-5982-1

Doerr
OKR. Objectives & Key Results
2018. 254 Seiten. € 24,90
ISBN 978-3-8006-5773-5

Schmalenbach-Gesellschaft
Verbundprodukte
2022. Rund 600 Seiten. ca. € 49,80
ISBN 978-3-8006-6828-1

Erhältlich im Buchhandel oder bei: **beck-shop.de** | Verlag Franz Vahlen GmbH · 80791 München |
kundenservice@beck.de | Preise inkl. MwSt. | 172378 | linkedin.com/company/vahlen

Vahlen

Controlling als Spielball organisationaler Politik? Implikationen für Controller und Manager

Prof. Dr. **Martin R.W. Hiebl** ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Management Accounting and Control, an der Universität Siegen, Gastprofessor am Institut für Controlling und Consulting der *Johannes Kepler* Universität Linz und Mitherausgeber der Zeitschrift *Controlling*

Liebe Leserinnen und Leser,

Informationen, die von Controllern bereitgestellt werden, sind stets rational, korrekt, verlässlich und frei von jedweden politischen Einflüssen. Oder doch nicht? Zumindest werden Controlling-Informationen häufig als unpolitisch interpretiert, insbesondere von Akteuren, die manchmal relativ wenig Erfahrung mit der Generierung von derlei Informationen bzw. der Nutzung von Controlling-Instrumenten haben. Nicht nur erfahrenen Controllern ist aber bewusst, dass bei der Gestaltung dieser Informationen Spielraum oder gar Manipulationsmöglichkeiten bestehen. Beispielsweise können sich die Implikationen aus Investitionsrechnungsverfahren mit einer relativ kleinen und damit häufig gut argumentierbaren Änderung von Diskontierungszinssätzen deutlich ändern. Die Forschung zeigt, dass daher manche organisationalen Akteure ein Interesse entwickeln, dass Controlling-Informationen eher ihre eigene Agenda stützen als Ansprüchen wie Objektivität oder Rationalität unbedingt zu entsprechen. Das vorliegende Heft widmet sich daher dem Thema, inwieweit Controlling als Spielball organisationaler Politik gesehen werden kann und insbesondere, welche Implikationen sich aus diesem Phänomen für Manager und Controller ableiten.

Die zentrale politische Dimension des Controllings sieht *Martin Messner* in der – häufig komprimierten – Darstellung von organisationalen Sachverhalten durch Controllinginstrumente und -berichte. Er identifiziert auf dieser Basis drei Aspekte dieser (Re)präsentation: die Macht der Zahlen, die Macht des Vergleichs und die Macht der Worte und Bilder. *Messner* schlussfolgert, dass Controller und Manager sich stets der selektiven und konstruierten Realität bewusst sein sollten, die durch die Darstellung von Sachverhalten in Controlling-Berichten entsteht, sowie gegebenenfalls alternative Formate der (Re)präsentation nicht außer Acht lassen sollten. Eine Illustration dieser Macht-Aspekte des Controllings liefert der Beitrag von *Christoph Reuter*, *Berit Hartmann* und *Erik Strauß*. Konkret untersuchen die Autoren anhand des Beispiels einer neuen App eines deutschen Versicherungsunternehmens für Smartphones, wie Controlling-Kennzahlen und -Visualisierungen zur Beeinflussung des Kundenverhaltens politisch eingesetzt werden können.

Die wahrscheinlich weiter verbreitete Form einer politischen Rolle des Controllings wirkt jedoch auf bzw. zwischen unternehmensinternen Akteuren. Eine Ausprägung dieser Rolle analysieren *Lukas Goretzki* und *Leona Wiegmann* am Beispiel von Forecast Review Meetings. In dem analysierten Fallstudienunternehmen dienen diese Meetings zur Abstimmung zwischen Business-Unit- und Konzerncontrollern im Zuge von Forecasting-Prozessen. *Goretzki* und *Wiegmann* arbeiten heraus, wie Business-Unit-Controller am effektivsten den schmalen Grat zwischen zu großer Nähe und ausreichend kritischer Distanz zur Business Unit meistern und somit die Glaubwürdigkeit der Business-Unit-Forecasts steigern können. Schließlich zeigen *Vitor Hugo Klein Jr.*, *Nadine Gerhardt* und *Christian Huber* anhand des Beispiels eines brasilianischen Ethanol-Produzenten, wie Risikomanagement-Instrument politisch genutzt werden können, um sowohl makro- als auch mikropolitischen Interessen einflussreicher Stakeholder nachzukommen.

Ich wünsche Ihnen eine spannende Lektüre! Und: Möge die Macht des Controllings mit Ihnen sein!

Ihr

Inhaltsübersicht

SCHWERPUNKT: Controlling als Spielball organisationaler Politik

Glaubwürdigkeit signalisieren
Die Rolle von Business Unit Controllern in Forecast Review Meetings 4
Prof. Dr. Lukas Goretzki und Dr. Leona Wiegmann

Die politischen Seiten des Risikomanagements 11
Dr. Vitor Hugo Klein Jr., Dr. Nadine Gerhardt und Dr. Christian Huber

Controlling als Spielball organisationaler Politik?
Die Macht der (Re-)Präsentation durch das Controlling 18
Prof. Dr. Martin Messner

Wenn das Controlling Gewinner kreiert
Controlling-Praktiken als Kundenakquiseinstrument 25
Dr. Christoph Reuter, Dr. Berit Hartmann und Prof. Dr. Erik Strauß

Der Podcast zum Schwerpunkt dieses Heftes. Prof. Dr. Martin R.W. Hiebl im Interview unter

https://bit.ly/zeitschrift-controlling-2022

AKTUELL
Péter Horváth – Pionier, Papst und Visionär des Controllings 33

COMPACT
Levelized Product Cost 35
Lukas Schilling, M. Sc.

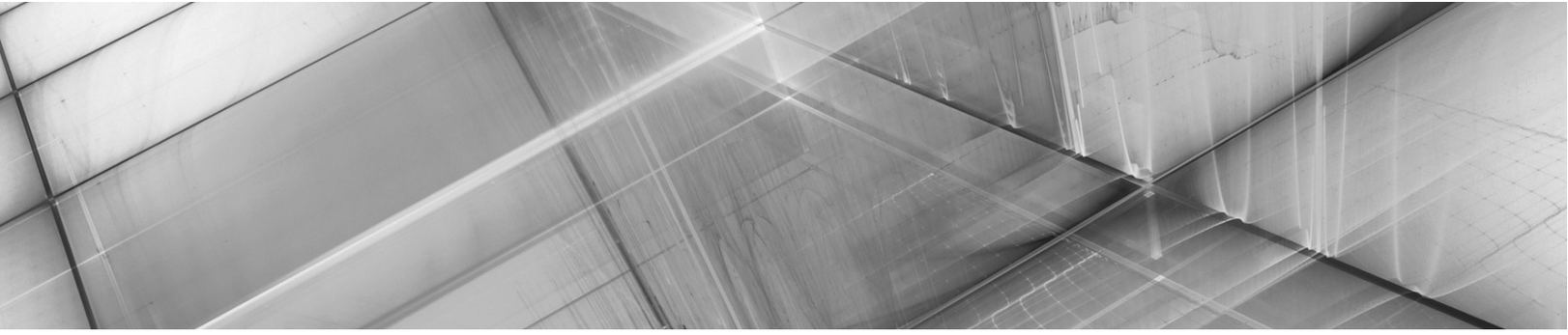
BEST PAPER AWARD
Interview Bosch Powertrain Solutions 38
Dr. Uwe Gackstatter, Dr. Uwe-Christian Rücker, Dr.- Ing. Thomas Lenzing, Dipl. Wirtsch.-Ing. Axel Pethe und Prof. Dr. Burkhard Pedell

Das Potenzial digitaler Reifegradmodelle für das Controlling 42
Prof. Dr. Thomas Hess und Christian Sciuk

WISSEN
Product Carbon Footprints – zur Vergleichbarkeit der Produkte die wir kaufen?
SCOTT – Product CO_2-sting für die Chemie 44
Dr. Jochen Kurtz

Finanzielle Erfolgsmessung von Innovationen
Die Innovation Performance Pyramide bei *Evonik* Industries 51
Dr. Christoph Broßmer, Dr. Matthias Creutz, Dr. Felix Isbruch und Prof. Dr. Klaus Möller

Führt Digitalisierung zu Rollenstress bei Controlling-Leitern?
Erste empirische Ergebnisse zur Gestaltung und Nutzung von Business Analytics-Tools 59
Melanie Mischer, M. Sc., Xenia Börner, Dipl.-Wirt.-Ing., und Prof. Dr. Thomas Günther



IM DIALOG
Krisenmanagement bei *BENTELER* und seine Unterstützung durch das Controlling 67
Frank Jehle und Prof. Dr. Burkhard Pedell

CONTROLLING UND DIGITALISIERUNG
Innovation Performance Management
Steuerungsansätze für die digitale Transformation der Finanzfunktion 71
Tobias Bender, M. Sc. (HHL)

LEXIKON
HR Analytics 74
Svenja Marie Hülter, M. Sc.

LITERATUR-TIPPS
Grundlagenliteratur zum Zusammenspiel zwischen Controlling und organisationaler Politik/Fachbuch-Test 76

VERANSTALTUNGEN
Nachlese/Vorschau/Kongresse · Seminare · Workshops 79

Vorschau auf Heft 5/2022 und Impressum 84

Das aktuelle Heft · Archiv · Newsletter: www.zeitschrift-controlling.de

Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird in der vorliegenden Zeitschrift die gewohnte männliche Sprachform bei personenbezogenen Substantiven und Pronomen verwendet. Dies impliziert jedoch keine Benachteiligung anderer Geschlechter, sondern soll im Sinne der sprachlichen Vereinfachung als geschlechtsneutral zu verstehen sein.

DIE HERAUSGEBER

Die *Controlling* gehört zu den wichtigsten Zeitschriften für Fach- und Führungskräfte im Finanz- und Rechnungswesen von Unternehmen und öffentlichen Institutionen. Sie liefert fundierte und anwendungsorientierte Beiträge für alle Controlling-Bereiche, zu allen Branchen und für unterschiedliche Unternehmensgrößen. Sie wird herausgegeben von:

Prof. Dr. Ulrike Baumöl, Executive Master of Business Engineering, Universität St. Gallen
Prof. Dr. Martin R. W. Hiebl, Lehrstuhl Management Accounting and Control, Universität Siegen
Prof. Dr. Andreas Hoffjan, Lehrstuhl Unternehmensrechnung und Controlling, Technische Universität Dortmund
Prof. Dr. Thorsten Knauer, Lehrstuhl Controlling, Ruhr-Universität Bochum
Prof. Dr. Klaus Möller, Lehrstuhl Controlling/Performance Management, Universität St. Gallen
Prof. Dr. Burkhard Pedell, Lehrstuhl für Controlling, Universität Stuttgart

Die Macht der (Re-)Präsentation durch das Controlling

Prof. Dr. **Martin Messner** ist Professor an der Universität Innsbruck am Institut für Organisation und Lernen – Bereich Controlling

Eine zentrale politische Dimension des Controllings liegt in der Art und Weise, wie Controlling organisationale Sachverhalte darstellt bzw. konstruiert. Der Beitrag diskutiert drei Aspekte dieser Macht der (Re-)Präsentation: die Macht der Zahlen, die Macht des Vergleichs und die Macht der Worte und der Bilder.

Martin Messner

1. Einleitung

Dass die Arbeit im Controlling auch eine politische Dimension hat, ist wohl den meisten Controllern bewusst. Eine solche politische Dimension wird beispielsweise deutlich, wenn es um die Ressourcenallokation im Zuge der Budgetierung oder um die Vereinheitlichung von Prozessen innerhalb des Unternehmens geht. Hier kommt es schnell zum Aufeinandertreffen unterschiedlicher Interessen und damit eben zu einer „politischen" Situation, die vom Controlling eine gewisse Sensibilität für unterschiedliche Sichtweisen und einen angemessenen Umgang mit diesen erfordert (vgl. *Goretzki* et al., 2018).

Die politische Dimension des Controllings findet sich aber auch in weniger offensichtlichen Situationen bzw. Sachverhalten. Ganz allgemein basiert die Arbeit im Controlling nicht zuletzt auf der Darstellung bzw. Repräsentation organisationaler Sachverhalte (vgl. *Weber/Schäffer*, 2020). Und genau in der Art und Weise, wie Dinge dargestellt werden, liegt ein politisches Potenzial begründet, insofern unterschiedliche Darstellungen zu unterschiedlichen Konsequenzen für einzelne Akteure führen können.

Budgets und Kennzahlen definieren, was „Erfolg" oder „Misserfolg" bedeutet. Reports lenken die Aufmerksamkeit auf bestimmte Sachverhalte und ignorieren andere. Controller stellen Entscheidungsalternativen dar und machen sie durch die Selektion bestimmter Kriterien vergleichbar. Repräsentation ist also nicht bloße Darstellung dessen, was ist. Sie leistet vielmehr eine Konstruktion einer bestimmten Wirklichkeit (vgl. z. B. *Berger/Luckmann*, 1967; *Knorr Cetina*, 1981). Dieser Akt der (Re-)Präsentation ist inhärent politischer Natur, da unterschiedliche Darstellungen auch unterschiedliche Konsequenzen nach sich ziehen. Abteilungen, Produkte oder individuelle Manager werden durch Zahlen „erfolgreich" oder „nicht erfolgreich". Optionen und Alternativen werden mehr oder weniger „interessant", nachdem sie durch das Controlling berechnet werden. Probleme erscheinen mehr oder weniger „wichtig", je nachdem, wie sie in den Reports abgebildet werden. All das zeigt die Macht der (Re-)Präsentation durch das Controlling (vgl. *Hopwood,* 1987; *Miller*, 2001; *Messner* et al., 2007).

Dieser Beitrag diskutiert diese Macht der (Re-)Präsentation und argumentiert, dass sich Controller ihrer politischen Rolle im Unternehmen unter anderem dadurch stärker bewusst werden können, indem sie ihre Darstellungsformen bewusst reflektieren. Der Beitrag fokussiert dabei auf drei Aspekte: die Macht der Zahlen, die Macht des Vergleichs und die Macht der Worte und der Bilder.

2. Die Macht der Zahlen

Controlling wird üblicherweise mit der zahlenmäßigen Darstellung organisationaler Sachverhalte assoziiert. Zahlen erscheinen insbesondere in Form finanzieller Messgrößen, wie Gewinn, Umsatz, Produktionskosten oder Working Capital. Aber auch nicht-finanzielle bzw. operative Kenngrößen werden vielfach durch Kennzahlen ausgedrückt, wie es nicht zuletzt Steuerungstools wie die Balanced Scorecard oder European Foundation for Quality Management (EFQM) nahelegen (vgl. *Kaplan/Norton*, 1996).

Die zahlenmäßige Darstellung von Sachverhalten suggeriert eine Eindeutigkeit, die in Entscheidungsprozessen hilfreich ist, indem sie Komplexität reduziert. Insofern verwundert es nicht, dass quer durch zahlreiche gesellschaftliche Bereiche, wie Wirtschaft, Politik, Sport, oder Kultur, verschiedene Formen der Quantifizierung institutio-

nalisiert sind und dass wir diesen Zahlen in der Regel eine hohe Bedeutung zumessen (vgl. *Porter*, 1996). Das wird nicht zuletzt dann deutlich, wenn man von „zählbaren" Leistungen oder Erfolgen spricht, d. h. Sachverhalten, die zahlenmäßig ausgedrückt werden können und daher „zählen". Natürlich gibt es Quantifizierungen, die sich letztlich als wenig hilfreich oder sinnvoll herausstellen oder auch kritisch hinterfragt werden (vgl. *Kadous* et al., 2005). In vielen Fällen überwiegt aber unser Verlangen nach Zahlen (und Fakten), welches eine zunehmende Quantifizierung befördert.

Dieses Verlangen hängt wesentlich damit zusammen, dass man mit Zahlen auf eine Weise operieren kann, die unabhängig davon ist, was gezählt wird. Zahlen erlauben es, Dinge zu aggregieren (summieren), Unterschiede zu quantifizieren (mehr/weniger) und Entwicklungen (steigen/sinken) darzustellen, und dies unabhängig davon, ob wir Personen, Objekte oder Transaktionen meinen (vgl. *Vollmer*, 2007). Die Macht der Zahl liegt also gewissermaßen darin, dass Zahlen im Vergleich zueinander eine Bedeutung erlangen, die nicht vom konkreten Inhalt abhängig ist. Oder anders ausgedrückt: sobald etwas in einer Zahl ausgedrückt wird, betreten wir eine Welt mathematischer Operationen, die objektiv richtig oder falsch sind. Natürlich können Zahlen falsch oder irreführend sein; aber ob man mit solchen Zahlen richtig rechnet, lässt sich objektiv feststellen und zumindest in solch prozeduraler Sicherheit kann man sich wiegen, wenn es darum geht, Entwicklungen darzustellen, Dinge miteinander zu vergleichen oder einzelne Datenpunkte zu aggregieren (vgl. *Power*, 1997).

Letztlich basiert aber natürlich auch die zahlenmäßige Darstellung auf subjektiven Entscheidungen, nämlich dahingehend, in welcher Dimension gezählt, aggregiert und verglichen wird. Wenn man beispielsweise unterschiedliche Transaktionen zu einem „Gesamtumsatz" zusammenfasst, dann kann man das nur dadurch tun, indem man zunächst entschieden hat, die Transaktionen hinsichtlich ihrer Dimension „Umsatz" zu betrachten und zu aggregieren, und beispielsweise nicht hinsichtlich der durch die Transaktionen entstandenen Kosten oder der Ausfallswahrscheinlichkeit der Zahlung etc.

Manche dieser Dimensionen werden dem Controlling „von außen" vorgegeben. Rechnungslegungsvorschriften definieren beispielsweise Dimensionen wie Umsatz, Aufwand oder aktueller Wert, nach denen einzelne Transaktionen bzw. Vermögensgüter dann zu einer Gesamtsumme aggregiert und ausgewiesen werden. In anderen Fällen ist die Vergleichbarkeit im Unternehmen selbst hergestellt, z. B. dadurch, dass bestimmte Kennzahlen für Mitarbeiter definiert werden, welche dann bestimmte Dimensionen dieser Mitarbeiter herausgreifen, während sie von anderen absehen.

Zentrale Aussagen

- Controlling hat eine politische Dimension insofern es bestimmte Darstellungen und Wahrnehmungen der Realität befördert und andere ausklammert.
- Die Konstruktionsleistung des Controllings basiert auf einer Macht der Zahlen, einer Macht des Vergleichs und einer Macht der Bilder und der Worte.
- Controlling ist immer selektiv – sich dieser Tatsache bewusst zu sein ist eine wichtige Kompetenz von Controllern.

Es ist die Aggregation anhand ausgewählter Dimensionen, welche letztlich Aussagen erlaubt, wie beispielsweise, dass ein Unternehmen profitabel oder nicht profitabel ist, dass ein Projekt rentabel oder nicht rentabel ist, dass die Produktivität steigt oder fällt, etc. Aggregation bringt die Dinge auf den Punkt und das ist genau das, was von einem Management Reporting typischerweise erwartet wird.

Was sich leicht quantifizieren lässt, ist nicht notwendigerweise steuerungsrelevant.

Während auf diese Weise also wichtige Einsichten produziert werden, gilt es aber immer im Auge zu behalten, dass es sich um Aggregation in einer bestimmten Dimension handelt und dass dadurch eben auch Komplexität reduziert wird (vgl. *Messner* et al., 2007). Die Kennzahl „Mitarbeiterfluktuation" mag eine interessante Entwicklung zeigen; sie abstrahiert aber eben auch von zahlreichen Qualitäten bzw. Eigenschaften der Mitarbeiter, die nicht in dieser Zahl abgebildet sind. Und die Gefahr liegt darin, dass diese Qualitäten bzw. Eigenschaften außer Blick geraten, je mehr sich eine bestimmte Darstellung im Unternehmen etabliert und routiniert hat.

Insbesondere gilt es zu beachten, dass tendenziell jene Dimensionen, die sich leicht quantifizieren lassen, auch leichter Einzug in ein Management Reporting bzw. Dashboard finden. Denn in solchen Steuerungsinstrumenten wird ja genau auf die aggregierte, zahlenmäßige Darstellung abgezielt, wie beispielsweise auch in der Formulierung von *Kaplan/Norton* (1992) deutlich wird, die die Balanced Scorecard mit dem Diktum „you can't manage what you don't measure" bewerben. Doch sind jene Aspekte, die sich leicht zählen lassen, nicht notwendiger Weise die wichtigen Aspekte, wenn es um Fragen des Managements geht.

Die Macht der Zahl ist vielfach eine stille Macht, die im Hintergrund operiert, denn oft sind Darstellungsformen institutionalisiert und wenig hinterfragt. Zuweilen kommt es jedoch zu Diskussionen oder gar Konflikten über die angemessene zahlenmäßige Darstellung, zum Beispiel dann, wenn jemand findet, dass wichtige Dimensionen nicht dargestellt sind, dass Berichte „einseitig" oder Kennzahlen „unvollständig" sind (vgl. z. B. *Jordan/Messner*, 2012), etc. In solchen Fällen wird die Macht der zahlenmäßigen Darstellung explizit und es wird deutlich, dass Controlling einen Unterschied dahingehend macht, was Beachtung findet und was nicht.

Unabhängig davon, ob die Macht der Zahl offen zutage tritt oder nicht, können Controller diese Macht bewusst reflektieren. Folgende Fragen können dazu hilfreich sein:

- Wer hat die Dimensionen, nach denen quantifiziert wird, festgelegt und anhand welcher Überlegungen ist das geschehen?
- Welche anderen Dimensionen könnten für Entscheidungen im Unternehmen wichtig sein? Ergeben sich mitunter andere Schlussfolgerungen, wenn andere Dimensionen in den Vordergrund geraten?
- Messen wir das, was uns wirklich wichtig ist oder (auch) das, was einfach zu messen ist?
- Haben unterschiedliche Akteure im Unternehmen Interesse, bestimmte Dimensionen zu betonen und andere zu vernachlässigen?

3. Die Macht des Vergleichs

Die Wahl der Referenzwerte ist entscheidend für den Inhalt einer Aussage.

Die zahlenmäßige Darstellung von Sachverhalten erlaubt es also, diese Zahlen miteinander in Beziehung zu setzen und Aussagen wie „der Umsatz steigt“ oder „Geschäftseinheit 1 ist kosteneffizienter als Geschäftseinheit 2“ zu tätigen. Derartige Aussagen basieren aber nicht nur auf Quantifizierung, sondern auch auf einem Vergleich zweier oder mehrerer Zahlen miteinander.

Teil der Macht des Controllings liegt in genau diesem Vergleich bzw. in der Auswahl der Referenzwerte, durch welche ein Vergleich angestellt wird. Budgets, Benchmarks oder Vergangenheitswerte sind Beispiele solcher Referenzwerte. Sie bilden die Brille, durch welche eine bestimmte, absolute Leistung „relativiert“ wird. Und je nach gewähltem Referenzwert können sich unterschiedliche Beurteilungen ein und desselben Sachverhalts ergeben.

Betrachten wir das Beispiel des erzielten Umsatzes für ein bestimmtes Produkt. Dieser erzielte Umsatz wird in seiner Größenordnung bedeutsam, wenn er in Beziehung zu einem oder mehreren Referenzwerten gesetzt wird. Im Vergleich zum (höheren) Budgetziel mag der Umsatz „unter der Erwartung“ bleiben und die Leistung des Verkaufsteams entsprechend kritisiert werden. Doch Budgets können, ex-post betrachtet, mehr oder weniger realistisch gewesen sein und im Vergleich zum Vorjahresumsatz oder zur Marktentwicklung kann der Umsatz durchaus positiv auffallen. Entscheidend ist also, welche Referenzwerte in der Darstellung und Diskussion des Umsatzes herangezogen werden, und hierin liegt ein wesentlicher Teil der Macht des Controllings.

Referenzwerte wirken sich nicht nur auf die Interpretation von Leistung durch andere aus, sondern können in der Folge auch motivierende oder demotivierende Wirkung auf die Leistungsträger selbst haben (vgl. *Berger* et al., 2013; *Carroll/Marginson*, 2021). Wenn man seine Ziele immer (leicht) erreicht bzw. Referenzwerte übersteigt, dann ist weniger Leistungsanreiz gegeben, als wenn man dies in der Regel nur knapp schafft. Dies gilt auch für relative Formen der Leistungsmessung (benchmarking, rankings). Wenn die Vergleichsgruppe eine schwache Leistung aufweist und man selbst immer am oberen Ende des Rankings liegt, dann entsteht tendenziell wenig Anreiz für eine Leistungssteigerung. Ähnlich ist es, wenn die Vergleichsgruppe sehr stark ist und man sich ganz unten im Leistungsranking befindet. Auch dann wirkt der Vergleich tendenziell wenig motivierend, weil der Abstand einfach zu groß ist (vgl. *Berger* et al., 2013). Daraus ergibt sich auch der Vorschlag, dass Ziele bzw. Referenzwerte „challenging but achievable“ (vgl. *Merchant/Manzoni*, 1989) sein sollen.

Um sich die politische Bedeutung von Vergleichswerten deutlich zu machen, können sich Controller unter anderem folgende Fragen stellen:

- Wer hat die Referenzwerte, mit deren Hilfe wir Zahlen interpretieren, festgelegt und anhand welcher Überlegungen ist das geschehen?
- Welche anderen Vergleichswerte wären denkbar und würden sich dadurch eventuell andere Interpretationen des Sachverhalts ergeben?
- Haben unterschiedliche Akteure im Unternehmen Interesse, bestimmte Referenzwerte zu betonen und andere zu vernachlässigen?

4. Die Macht der Worte und der Bilder

Nicht nur Zahlen sind mächtig, sondern auch das sprachliche und visuelle Framing solcher Zahlen. Controller sind auch „storyteller“, die Zahlen in einen bestimmten Kontext stellen und dadurch die Interpretation dieser Zahlen durch die Leser mitbeeinflussen. Umweltentwicklungen können als „Gefahr“ oder als „Chance“ präsentiert werden, Sachverhalte als „Problem“ oder als „Herausforderung“, etc. In der Accounting-Literatur spricht man diesbezüglich von unterschiedlichen „framings“ (vgl. z. B. *Boland/Pondy*, 1986).

Narrative Darstellungen bzw. Interpretationen finden sich beispielsweise in Management Reports oder Ergebnispräsentationen, wenn einzelne Kennzahlen kommentiert bzw. Schlussfolgerungen aus diesen Zahlen gezogen werden. Eine solche Interpretationsleistung wird von Controllern ja durchaus erwartet und entspricht dem Ideal eines Business Partners, der eben nicht nur die Zahlen produzieren und zusammenstellen, sondern auch interpretieren und kommentieren kann. Diese Interpretationsleistung erscheint insbesondere dann wichtig, wenn Manager mit Hilfe von Business Intelligence- oder Analytics-Tools unterschiedliche Aggregationen und Auswertungen selbst durchführen können. In einem solchen Fall ist es das Controlling, das durch eine Selektion bestimmter Analysen und deren Kommentierung den Blick auf be-

stimmte Aspekte richten kann, die in der Datenmenge verborgen liegen.

Wissenschaftliche Studien zeigen, dass die Wahl der sprachlichen Darstellung von der zu kommunizierenden Information abhängt. Insbesondere zeigt sich bei der Analyse von externen Geschäftsberichten und ähnlichen Narrativen, dass negative Ergebnisse („bad performance") tendenziell durch positivere Wortwahl zu kaschieren versucht werden und dass hier eine stärker zukunftsorientierte Sprache verwendet wird, die Möglichkeiten und Verbesserungspotenziale aufzeigt, anstatt die negative Vergangenheit zu betonen (vgl. *Asay* et al., 2018). Ebenso gibt es eine Tendenz zur Wahl passiver (im Gegensatz zu aktiver) Schreibweise und zur Vermeidung persönlicher Pronomen (ich, wir), wenn negative Informationen vermittelt werden (ibid.). Darin kommt zum Ausdruck, dass sich Verfasser schlechter Informationen von diesen Informationen tendenziell distanzieren wollen.

Solche narrativen Framings wirken sich in der Regel auch auf die Leser aus. Derartige Auswirkungen können zum Teil durch Experimente aufgezeigt werden. Dort werden unterschiedlichen Gruppen von Teilnehmern dieselben Informationen in unterschiedlichen Darstellungsformen präsentiert, um so Unterschiede im Entscheidungsverhalten der Teilnehmer zu untersuchen. Solche Unterschiede können alleine schon durch das Verwenden (oder Weglassen) einzelner Wörter mit positiver oder negativer Bedeutung entstehen. So kann beispielsweise die Bezeichnung „overhead" für einen Kostenblock eine negative Assoziation hervorrufen, in dem Sinne, dass es sich um tendenziell vermeidbare Kosten handelt (vgl. *Qu/Daniel*, 2021).

Auch Visualisierungen (z. B. Grafiken) können die Verarbeitung und Interpretation von Informationen beeinflussen. So zeigen Studien, dass eine grafische Darstellung die Interpretation von Kosteninformationen gegenüber einer tabellarischen Darstellung für Personen mit weniger Expertise erleichtern kann (vgl. z. B. *Cardinaels*, 2008). Ebenso macht es einen Unterschied für die Wahrnehmung, ob bzw. wie Informationen (wie beispielsweise Kennzahlen) kategorisiert werden (vgl. *Lipe/Salterio*, 2002).

Wie bereits bei der Macht der Zahlen und des Vergleichs kann es für Controller hilfreich sein, gezielt über die Worte und Visualisierungen, die sie üblicherweise verwenden, zu reflektieren. Eine solche Reflexion kann sich beispielsweise an folgenden Fragen orientieren:

- Beinhaltet die Beschreibung von Ergebnissen besonders positiv oder negativ konnotierte Ausdrücke, welche die Interpretation dieser Ergebnisse beeinflussen kann?
- Setzen Beschreibungen bestimmte Kenntnisse der Leser voraus und können diese Kenntnisse vorausgesetzt werden?
- Lenken grafische Darstellungen die Aufmerksamkeit auf Aspekte, die in den Zahlen bzw. Beschreibungen möglicherweise nicht so sichtbar sind?

Implikationen für die Praxis

- Business Intelligence und Analytics Tools erlauben es, Sachverhalte nach unterschiedlichen Dimensionen und mit unterschiedlichen Vergleichswerten darzustellen und können helfen, eine zu einseitige Betrachtung zu vermeiden.
- Controlling-Reports sind immer selektiv und konstruieren Realität auf eine bestimmte Art und Weise. Umso wichtiger ist der Dialog über solche Reports, in dessen Zuge alternative Betrachtungsweisen diskutiert werden können.
- Interne Schulungen und Trainings für Controller sollten auch die Macht der (Re-)Präsentation zum Thema haben, um Controller dafür zu sensibilisieren.

Die Wahl der Sprache und der Visualisierung beeinflusst die Aussage des Reports.

5. Zusammenfassung

Controlling hat einen wesentlichen Einfluss darauf, welche Sachverhalte auf welche Art und Weise in der Organisation dargestellt und wahrgenommen werden. Darin liegt ein wesentlicher Teil der Macht des Controllings. Diese Macht der (Re-)Präsentation hat der vorliegende Beitrag hinsichtlich dreier Dimensionen diskutiert: der Macht der Zahlen, der Macht des Vergleichs und der Macht der Worte und der Bilder.

Die Macht der (Re-)Präsentation ist besonders stark, wenn die Form der Informationsaufbereitung und Darstellung im Unternehmen institutionalisiert und nicht mehr hinterfragt ist. Es spricht vieles dafür, dass es in Unternehmen eine „single source of truth" für Rohdaten geben soll. Dies hilft zu vermeiden, dass unterschiedliche Definitionen von zentralen Größen wie Umsatz oder Herstellkosten zirkulieren und dass es zu keinen unnötigen Diskussionen über die Quelle einer Zahl kommt (vgl. *Horváth* et al., 2020, Kapitel 6; *Mayr*, 2021). Oft wird dem Controlling diese Hoheit über Datendefinitionen und -herkunft übertragen. Doch die Datenhoheit sollte sich nicht automatisch auch auf die Auswahl von Betrachtungsdimensionen oder Darstellungsformen beziehen. Denn ansonsten bleiben bei der Analyse von Sachverhalten mögliche alternative Perspektiven (und Zahlen), die eine andere Interpretation nach sich ziehen könnten, systematisch außer Betracht.

Die Verwendung von Business Intelligence und Analytics Lösungen erlaubt es in vielen Fällen den Managern, unterschiedliche Darstellungsformen und Berichte zu generieren. Auf diese Art können die „Standardreports", die das Controlling zur Verfügung stellt, sinnvoll durch andere Betrachtungsweisen ergänzt werden. Aber auch Controller selbst sollten ihre eigenen Reports und Darstellungsformen kritisch reflektieren. Controlling wird immer selektiv sein und eine politische Dimension haben; sich dieser Tatsache bewusst zu sein ist eine wichtige Kompetenz von Controllern.

Literatur

- *Asay, H. S./Libby, R./Rennekamp, K.,* Firm Performance, Reporting Goals, and Language Choices in Narrative Disclosures, in: Journal of Accounting and Economics, 65. Jg. (2018), S. 380–398.
- *Berger, L./Klassen, K. J./Libby, T./Webb, A.,* Complacency and Giving Up Across Repeated Tournaments: Evidence from the Field, in: Journal of Management Accounting Research, 25. Jg. (2013), H. 1, S. 143–167.
- *Berger, P./Luckmann, T.,* The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge. New York 1967.
- *Boland, J. R./Pondy, L. R.*, The Micro Dynamics of a Budget-Cutting Process: Modes, Models and Structure, in: Accounting, Organizations and Society, 11. Jg. (1986), H. 4–5, S. 403–422.
- *Cardinaels, E.,* The Interplay Between Cost Accounting Knowledge and Presentation Formats in Cost-Based Decision-Making, in: Accounting, Organizations and Society, 33. Jg. (2008), H. 6, S. 582–602.
- *Carroll, E./Marginson, D.*, Relative performance information and social comparisons: Exploring managers' cognitive, emotional and dysfunctional behavioral processes, in: Management Accounting Research, 53. Jg. (2021), Artikel 100768.
- *Goretzki, L./Lukka, K./Messner, M.,* Controllers' Use of Informational Tactics, in: Accounting and Business Research, 48. Jg. (2018), H. 3, S. 700–726.
- *Hopwood, A. G.*, The Archaeology of Accounting Systems, in: Accounting, Organizations and Society, 12. Jg. (1987), H. 3, S. 207–234.
- *Horváth, P./Gleich, R./Seiter, M.*, Controlling, 14. Auflage, München: 2020.
- *Jordan, S./Messner, M.,* Enabling Control and the Problem of Incomplete Performance Indicators, in: Accounting, Organizations and Society, 37. Jg. (2012), H. 8, S. 544–564.
- *Kadous, K./Koonce, L./Towry, K.*, Quantification and Persuasion in Managerial Judgement, in: Contemporary Accounting Research, 22. Jg. (2005), H. 3, S. 643–686.
- *Kaplan, R./Norton, D.*, The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston 1996.
- *Knorr Cetina, K.*, The Manufacture of Knowledge. An Essay on the Constructivist and Contextual Nature of Science. Oxford 1981.
- *Lipe, M. G./Salterio, S.*, A Note on the Judgmental Effects of the Balanced Scorecard's Information Organization, in: Accounting, Organizations and Society, 27. Jg. (2002), H. 6, S. 531–540.
- *Mayr, S.*, Digitalisierung des Rechnungswesens und des Controllings in KMU: Umsetzung mithilfe von Steuer- und Unternehmensberatungen, in: Controlling, 33. Jg. (2021), H. 4, S. 4–9.
- *Merchant, K. A., & Manzoni, J.-F.,* The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A Field Study, in: The Accounting Review, 64. Jg. (1989), H. 3, S. 539–558.
- *Messner, M./Scheytt, T./Becker, A.*, Messen und Managen: Controlling und die (Un-)Berechenbarkeit des Managements, in: *Vollmer, H./Mennicken, A.* (Hrsg.), Zahlenwerk. Kalkulation, Organisation, Gesellschaft, Wiesbaden 2007, S. 87–104.
- *Miller, P.,* Governing by Numbers: Why Calculative Practices Matter, in: Social Research, 68. Jg. (2001), H. 2, S. 379–396.
- *Porter, T. M.*, Trust in Numbers: The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life. Princeton 1996.
- *Power, M.*, The Audit Society. Rituals of Verification. Oxford 1997.
- *Qu, H./Daniel, J. L.*, Is „Overhead" A Tainted Word? A Survey Experiment Exploring Framing Effects of Nonprofit Overhead on Donor Decision, in: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 50. Jg. (2021), H. 2, S. 397–419.
- *Vollmer, H.,* How to Do More with Numbers: Elementary Stakes, Framing, Keying, and the Three-Dimensional Character of Numerical Signs, in: Accounting, Organizations and Society, 32. Jg. (2007), H. 6, S. 577–600.
- *Weber, J./Schäffer, U.,* Einführung in das Controlling, 16. Aufl., Stuttgart 2020.

Hinweis

Ich danke *Martin Hiebl* für wertvolle Hinweise zu diesem Artikel.

Literaturtipps aus dem Online-Archiv http://elibrary.vahlen.de

- *Axel von Werder* und *Jens Grundel*, Kernelemente eines Organisations-Controllings, Ausgabe 8–9/2007, S. 427–432
- *Rudolf Fiedler*, Erfolgsfaktoren für den Einsatz von Kennzahlen im Projektcontrolling, Ausgabe 7/2015, S. 368–375
- *Carsten Bange*, *Sebastian Derwisch* und *Christian Fuchs*, Advanced-Analytics-Werkzeuge, die jeder Controller kennen sollte, Ausgabe K/2017, S. 70–73

Stichwörter

Darstellung # Macht # Konstruktion
Visualisierung # Vergleich

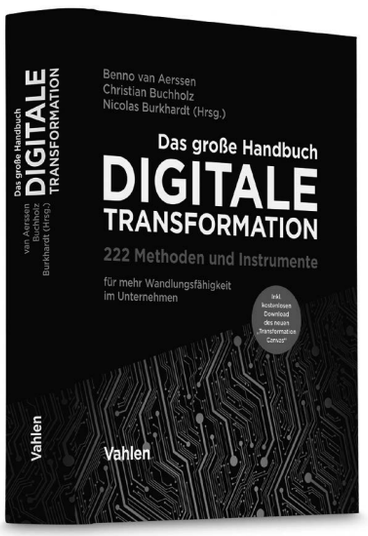
Keywords

Comparison # Construction # Power
Representation # Visualization

Summary

By providing information about the organization and its environment, management accountants contribute to create a particular visibility and understanding of what is the case. They contribute to construct rather than mirror reality. This essay discusses the power of accounting re-presentations. It elaborates on three forms in which this power transpires: the power of numbers, the power of comparisons, and the power of words and visualizations.

Das umfangreiche
Methoden-Buch.



Portofreie Lieferung ≡ vahlen.de/32353545

Aerssen/Buchholz/Burkhardt
Das große Handbuch Digitale Transformation

2022. 657 Seiten. Gebunden € 79,–
ISBN 978-3-8006-6582-2 | **Neu im Juni 2022**

Um Projekte

in der digitalen Zukunft in wesentlich kürzeren Zyklen realisieren und somit auch anlass- und aktualitätsbezogen am Markt Produkte oder Services platzieren zu können, bedarf es schlanker, pragmatischer und strukturierter Vorgehensweisen und Methoden, die in diesem großformatigen und komplett vierfarbigen Buch vorgestellt werden.

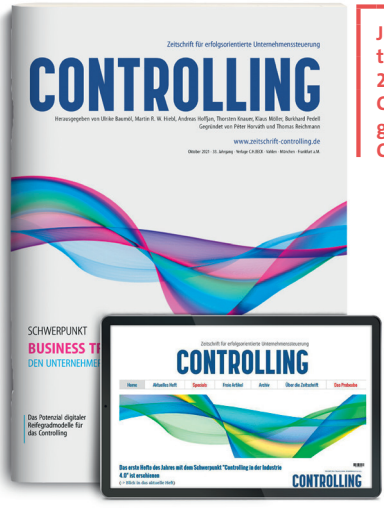
Die 222 Methoden und Instrumente

werden Schritt für Schritt erklärt und um zusätzliche Informationen wie Hinderniseffekte, Praxisschlaglichter und Transformationswirksamkeit erweitert. Zahlreiche Illustrationen und Fotos laden ein zum Stöbern – in bewährten wie neuen Tools.

Erhältlich im Buchhandel oder bei: **beck-shop.de** |
Verlag Franz Vahlen GmbH · 80791 München | kundenservice@beck.de |
Preise inkl. MwSt. | 174666 | linkedin.com/company/vahlen

Vahlen

Erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung.



Jetzt 3 Monate kostenlos testen: Sie bekommen 2 Hefte gratis, plus die Controlling-Spezialausgabe »Die Toolbox des Controllers«

beck-shop.de/go/controlling

Controlling

34. Jahrgang. 2022. Erscheint zweimonatlich. Inkl. Online-Zugang zum Controlling-Archiv.

Test-Angebot: 2 Hefte gratis, dazu Controlling-Spezialausgabe »Die Toolbox des Controllers«

Wenn ich nicht innerhalb 1 Woche nach Erhalt des zweiten Gratis-Heftes abbestelle, erhalte ich die Controlling im Anschluss im regulären Abonnement.

Jahresabo € 259,–*

Vorzugspreis für BC-Bezieher € 159,– *

Vorzugspreis für Studierende (gegen Nachweis) € 159,–**

Preis jeweils inkl. MwSt., zzgl. Vertriebsgebühren Inland € 10,50

*Abbestellung bis 6 Wochen vor Jahresende.

**Abonnementbezug für 12 Monate. Danach jederzeit mit einer Frist von einem Monat abbestellbar.

Aktuelles Know-how

- Kompetent und wissenschaftlich fundiert werden alle Facetten moderner Unternehmenssteuerung in einem Schwerpunktthema durchleuchtet.
- Die wichtigsten Methoden und Grundlagen des Controllings, die Sie beherrschen müssen.
- Besonders auf Management-Ebene ist aktuelles Controlling-Wissen für den langfristigen Unternehmenserfolg sehr wichtig. Welche Themen die Zukunft bewegen, erfahren Sie hier.
- Aktuelle Controlling-Projekte aus führenden Unternehmen werden detailliert vorgestellt.

Erhältlich im Buchhandel oder bei: **beck-shop.de** |
Verlag Franz Vahlen GmbH · 80791 München | kundenservice@beck.de |
Preise inkl. MwSt. | 166729 | linkedin.com/company/vahlen

Vahlen