

## **2. Entwicklung des Bezugsrahmens und der Hypothesen**

Die vorliegende Arbeit zielt darauf ab, die relevanten Einflussfaktoren und deren Wirkungsweise auf die Standardisierung des Controllings zu identifizieren und die Wirkung der Standardisierung des Controllings auf die Zufriedenheit der Konzerncontroller zu erläutern. Hierzu wird im folgenden Kapitel zunächst der aktuelle Kenntnisstand analysiert und in den Rahmen betriebswirtschaftlicher Theorien eingeordnet. Zur Ergänzung der bestehenden Kenntnisse werden Experteninterviews durchgeführt, woraus sich der Bezugsrahmen der Arbeit ergibt. Im zweiten Teil des Kapitels werden anhand des Bezugsrahmens Hypothesen abgeleitet.

### **2.1 Bezugsrahmen der Arbeit**

Gegenstand dieses Kapitels ist die Entwicklung eines Bezugsrahmens, in dem jene Einflussfaktoren berücksichtigt werden, die auf die Standardisierung des Controllings wirken, und die Wirkungsweise der Standardisierung auf die Zufriedenheit dargestellt wird. Hierfür werden zunächst die Gestaltung des Konzerncontrollings näher erläutert sowie die Möglichkeiten und Grenzen der Standardisierung dargelegt. Darüber hinaus wird neben dem Kontingenzansatz der Ressourcenansatz als übergeordnete Theorie der Arbeit diskutiert. Im Weiteren wird ein Überblick über die existierende konzeptionelle und empirische Forschung zu Einflussfaktoren des Controllings in der Literatur gegeben. Die Erkenntnisse der Literaturanalyse werden dann anhand von Experteninterviews weiterentwickelt und bilden somit die Basis des Bezugsrahmens.

## 2.1.1 Konzerncontrolling

### 2.1.1.1 Begriffliche Grundlagen

„In practice, people with the title of controller have functions that are at one extreme, little more than bookkeeping and, at the other extreme, de facto general management.“<sup>32</sup> Bereits 1965 zeigt Anthony die Vielfalt des Controllingbegriffs. Die Definitionen gestalten sich auch in den darauffolgenden 50 Jahren vielfältig. Zahlreiche Beiträge befassen sich mit der Definition von Controlling bzw. Konzerncontrolling.<sup>33</sup> So z. B. Horváth et al. (2015) „[Controlling ist] der Steuerungsprozess, der durch Zusammenwirken von Manager und Controller wahrgenommen wird.“<sup>34</sup> Darüber hinaus gibt es zahlreiche Diskussionen, die die Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Begriffe „Controlling“, „Management Control“, „Management Accounting“ und „Performance Measurement“ aufarbeiten.<sup>35</sup>

Das Controllingverständnis dieser Arbeit lehnt sich an Anthony et al. (2014) an und besagt, dass Management Control der systematische Prozess ist, mit dem das höhere Management eines Unternehmens die operativen Manager dazu bringt, die Unternehmensstrategie zu implementieren. Es wird davon ausgegangen, dass die operativen Manager ohne Management Control nicht entsprechend handeln würden.<sup>36</sup> Der Ansatz von Anthony et al. bietet mehrere Vorteile. Zum einen basieren die meisten MCS-Ansätze auf den ersten Arbeiten von Anthony et al. (1965) und zum anderen gilt er heute noch als einer der am häufigsten verwendeten Ansätze, der eine Struktur für wissenschaftliche Untersuchungen bietet.<sup>37</sup> Darüber hinaus ist der Ansatz von

<sup>32</sup> Anthony et al. (1965), S. 28.

<sup>33</sup> Zu allgemeinen Controllingdefinition vgl. z. B. Weber/Schäffer (2011); Altenburger (2012); Becker et al. (1978); Fiedler/Gräf (2012); Jung (2011); Küpper et al. (2013); zu „Management Control“ Definition siehe Anthony et al. (1965), S. 28; Anthony et al. (2014), S. 4 und S. 8 und Guenther (2013) für den Vergleich unterschiedlicher MCS-Konzepten; für eine konzernspezifische Controllingdefinition siehe z. B. Behringer (2011); Berens et al. (2000); Gleich/Klein (2010); Paul (2014); Horváth et al. (2015); Lüttkemann (2009).

<sup>34</sup> Vgl. Horváth et al. (2015), S. 14.

<sup>35</sup> Für eine Übersicht siehe z. B. Horváth et al. (2015), S. 14f. oder Guenther (2013), S. 269–290.

<sup>36</sup> Vgl. Anthony et al. (2014), S. 8; die Vielseitigkeit des Begriffs „Controlling“ soll in dieser Arbeit nicht weiter vertieft werden, weitere Controlling Definitionen finden sich z. B. in: Horváth (2011), Küpper et al. (2013), Weber/Schäffer (2006): „Controlling ist ein Teilbereich des unternehmerischen Führungssystems, dessen Hauptaufgabe die Planung, Steuerung und Kontrolle aller Unternehmensbereiche ist. Im Controlling laufen die Daten des Rechnungswesen und anderer Quellen zusammen“; Chenhall (2007), S. 165: „MCS are perceived as a passive tool, design to assist manager's decision making“.

<sup>37</sup> Vgl. Strauß/Zecher (2013), S. 235f; Guenther (2013), S. 270.

Anthony et al. (2014) in der Literatur stark verbreitet und akzeptiert, sodass auch internationale Vergleiche mit anderen Studien möglich sind.<sup>38</sup> Da der Ansatz einen Fokus auf formelle Komponenten, d. h. Finanzen und Rechnungswesen, hat und keine kulturellen, oder personenabhängige Komponenten aufweist, lässt er sich besser von den Einflussfaktoren der Untersuchung abgrenzen. Guenther (2013) empfiehlt, bei der Nutzung eines international gültigen MCS-Ansatzes zusätzlich die Besonderheiten eines Landes bzw. einer Region in Bezug auf das Controlling zu berücksichtigen. Als Besonderheit für Deutschland nennt er die weite praktische und wissenschaftliche Verbreitung von Controlling und die starke Rolle von Controllingverbänden, die Controllingstandards, wie z. B. DIN SPEC 1086 entwickeln.<sup>39</sup> Um diese Besonderheit und gleichzeitig die Anwendung des Controllings zu berücksichtigen, sollen Erkenntnisse der Controllingverbände ICV und IGC in die Überlegungen der Arbeit einfließen.

Da im Rahmen dieser Arbeit die Besonderheiten von Konzernen betrachtet werden sollen, gilt es zunächst, diese zu erläutern. Die Besonderheit des Controllings im Konzernumfeld geht dabei über §18 AktG, in dem ein Konzern als Zusammenschluss von herrschenden und beherrschten, rechtlich selbstständigen Einheiten mit einer einheitlichen Leitung definiert ist, hinaus. *„Eine Konzernunternehmung ist eine autonome Entscheidungs- und Handlungseinheit, die mehrere juristisch selbstständige wie unselbstständige Unternehmen und Betriebe umfasst, die als wirtschaftliche Einheit in personeller, institutioneller und/oder funktioneller Hinsicht zeitlich befristet oder auf Dauer im Rahmen entsprechender Planungen ein gemeinsames wirtschaftliches Ziel verfolgen.“*<sup>40</sup> Das Konzerncontrolling muss dabei rechtliche Grenzen überwinden, um den Konzern als eine wirtschaftliche Einheit steuerbar zu machen.<sup>41</sup> Die rechtlichen Grenzen wie auch die heterogenen Ausprägungen der Tochtergesellschaften im Sinne von Größe, Leistungsprogramm etc. erfordern konzernweite Controllingstandards. So lässt sich die Leistung der Einheiten vergleichen bzw. Synergiepotenzial erkennen. Hahn und Hungenberg (1996) zeigen beispielsweise, dass das Konzerncontrolling bereichsübergreifende, vor allem methodische Aufgaben, wie z. B. die Festlegung von einheitlichen Richtlinien und Methoden, wahrnehmen muss.<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> Vgl. Guenther (2013), S. 286.

<sup>39</sup> Vgl. Guenther (2013), S. 271.

<sup>40</sup> Theisen (2000), S.18.

<sup>41</sup> Vgl. Behringer (2014a), S. 2.

<sup>42</sup> Vgl. Hahn/Hungenberg (1996), S. 927f.

Das Konzerncontrolling befasst sich mit dem Konzern in seiner Gesamtheit und muss damit sowohl die wirtschaftliche Gesamtsicht über alle rechtlichen Grenzen hinweg als auch die rechtliche Sicht der Einzelgesellschaften einnehmen.<sup>43</sup> Das Controlling im Konzern umfasst daher mehrere Einheiten, z. B. Konzerncontrolling, Bereichscontrolling oder Funktionscontrolling, innerhalb des Konzerns. Typischerweise findet sich ein zentrales Konzerncontrolling zur Steuerung des gesamten Konzerns, ein dezentrales Bereichscontrolling zur Steuerung einer Gruppe von Einzelgesellschaften und ein dezentrales Controlling der Tochtergesellschaften zur Steuerung der einzelnen rechtlichen Einheiten. Je nach Größe des Konzerns treten dazwischen weitere Stufen auf.<sup>44</sup> Die weitere Gliederung dieser Einheiten richtet sich nach der Aufbauorganisation des Gesamtunternehmens. Fokus dieser Arbeit ist das zentrale Konzerncontrolling, siehe hierzu auch Abb. 2.

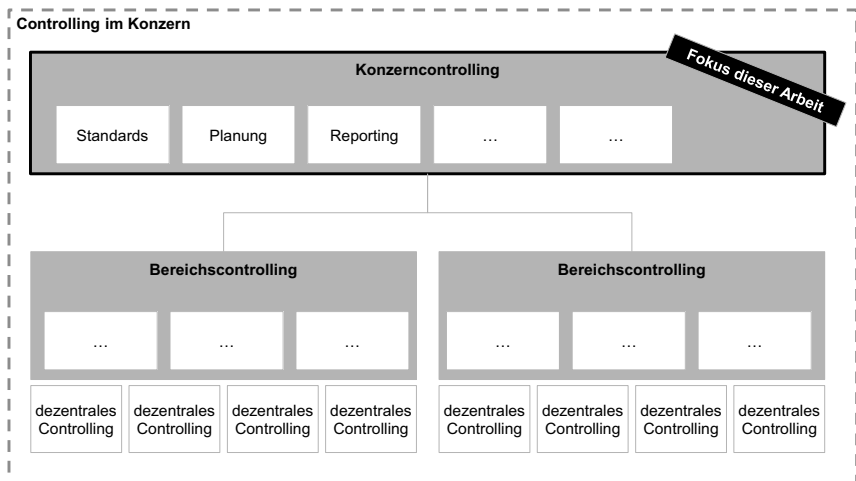


Abb. 2: Controlling im Konzern

Zur Steuerung des gesamten Konzerns ist eine Vergleichbarkeit der rechtlichen Bestandteile notwendig. Die Standardisierung der Controllingsysteme, -prozesse und -organisation bietet dabei die Vorteile, unterschiedliche rechtliche Einheiten vergleichen zu können und den Controllern entsprechenden Freiraum für Analysen bzw. zur Entscheidungsunterstützung zu ermöglichen.<sup>45</sup> Unter Konzerncontrolling ist das Controlling aller Einheiten eines Konzerns zu verstehen, daher wird der Begriff teilweise

<sup>43</sup> Vgl. Behringer (2014a), S. 20; Theopold (1993), S. 180.

<sup>44</sup> Vgl. Behringer (2014a), S. 20.

<sup>45</sup> Vgl. Gleich (2013a), S. 25-38. Eine Evaluation von Vor- und Nachteilen der Standardisierung erfolgt in Kapitel 2.1.1.3.

mit dem „Beteiligungscontrolling“ gleichgesetzt.<sup>46</sup> Typische Herausforderungen im Konzerncontrolling sind u. a. das heterogene Konzern- bzw. Beteiligungsportfolio, das z. B. durch eine Vielzahl an Akquisitionen entsteht<sup>47</sup>, die damit einhergehenden kulturellen Unterschiede in den jeweiligen Einheiten, mögliche Wissensunterschiede in den Einheiten<sup>48</sup> sowie die Abwägungen zwischen Zentralisierung und Dezentralisierung zur Gestaltung der Handlungsspielräume der dezentralen Einheiten.<sup>49</sup> Darüber hinaus gilt es, die Herausforderung der Führung von Mitarbeitern zu berücksichtigen, da die rechtlichen und die organisatorischen bzw. führungsrelevanten Strukturen nicht überschneidungsfrei sind.<sup>50</sup> Ebenso ergibt sich in der Konzernstruktur eine Agency-Problematik, da die Interessen zwischen den dezentralen Einheiten und der Konzernspitze divergieren und Informationsasymmetrien vorliegen können.<sup>51</sup> Neben den bislang dargestellten Besonderheiten liegen auch rechtliche Spezifika im Konzernumfeld vor. Zu diesen zählen die Eigenverantwortung des Vorstands (§76 AktG), die (eingeschränkten) Auskunftsrechte des Aktionärs (§131 AktG), der Nachteilsausgleich im faktischen Konzern (§§ 311, 317 AktG), das von der Beteiligungsquote abhängige Einflusspotenzial (z. B. § 179 AktG), die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses (§ 290 HGB) sowie gesetzliche Regelungen zu Verrechnungspreisen (§1 AStG).<sup>52</sup>

---

<sup>46</sup> Vgl. Littkemann (2009); Kremer (2008); Horváth et al. (2015).

<sup>47</sup> Vgl. Hungenberg (2002), S. 22; Kremer (2008); S. 49.

<sup>48</sup> Vgl. Eckey/Schäffer (2004), S. 5.

<sup>49</sup> Vgl. Hungenberg (1995), S. 44ff.

<sup>50</sup> Vgl. Borchers (2000), S. 5.

<sup>51</sup> Vgl. Schenk (2003), S. 66-76.

<sup>52</sup> Vgl. Borchers (2000), S. 5

### 2.1.1.2 Gestaltung des Konzerncontrollings

Eine turbulente Umwelt bringt ein geringes Routinierungspotenzial mit sich. Gleichzeitig sind Mitarbeiter mit Problemlösungspotenzial stärker vertreten, somit rückt deren Selbstständigkeit weiter in den Vordergrund. Aus diesem Grund gelten Organisationen, die von einem hohen Dezentralisierungs-, Funktionalisierungs-, Delegations- und Partizipationsgrad sowie geringem Standardisierungs- und Spezialisierungsgrad gekennzeichnet sind, als ein Idealtyp der Organisation.<sup>53</sup> Bei der Standardisierung werden Lösungsmuster für wiederkehrende Probleme festgelegt, sodass eine gewisse Routine einkehren kann.<sup>54</sup> Das Potenzial der Standardisierung hängt dabei von der Komplexität bzw. vom Neuheitsgrad der Aufgaben ab.<sup>55</sup> Planung, Kontrolle und Informationsversorgung eignen sich jedoch sehr gut für eine Standardisierung, da so die Wahrnehmung von Führungsaufgaben erleichtert und die Gefahr von Fehlentscheidungen vermindert wird.<sup>56</sup> An den oben beschriebenen Besonderheiten im Konzernumfeld zeigt sich, dass die Standardisierung eine besondere Herausforderung darstellt und gleichzeitig von hoher Relevanz ist, um Agency-Effekte möglichst gering und Transparenz und Vergleichbarkeit möglichst hoch zu halten. Die Standardisierung muss im Konzernumfeld komplexe Strukturen überwinden, um so den Unternehmenserfolg zu steigern.

---

<sup>53</sup> Vgl. Horváth et al. (2015), S. 381. Nach Hill et al. (1992), S. 397 gibt es zwei Idealtypen der Organisation. Typ A dient zur Erfüllung von Aufgaben mit hohem Routinierungspotenzial und zeichnet sich durch einen niedrigen Dezentralisierungs-, Funktionalisierungs-, Delegations- und Partizipationsgrad aus. Der Standardisierungsgrad sowie der Umfang der Arbeitsteilung sind bei diesem Idealtyp niedrig. Die Systemmitglieder sind durch niedriges Problemlösungspotenzial gekennzeichnet. Typ B hingegen dient zur Erfüllung von Aufgaben mit niedrigem Routinierungspotenzial und zeichnet sich durch einen hohen Dezentralisierungs-, Funktionalisierungs-, Delegations- und Partizipationsgrad aus. Der Standardisierungsgrad sowie der Umfang der Arbeitsteilung sind bei diesem Idealtyp hoch. Die Systemmitglieder sind durch hohes Problemlösungspotenzial gekennzeichnet.

<sup>54</sup> Vgl. Horváth et al. (2015), S. 395; Hill et al. (1989), S. 266ff.

<sup>55</sup> Vgl. Hill et al. (1989), S. 275ff.

<sup>56</sup> Vgl. Horváth et al. (2015), S. 395.

Zur Gliederung des Controllings soll im Rahmen dieser Arbeit auf eine in der Literatur gängige Strukturierung von Funktionsbereichen zurückgegriffen werden. Hierzu werden oftmals die Elemente Organisation, Instrumente und Aufgaben herangezogen, welche im Folgenden als Gestaltungsparameter bezeichnet werden.<sup>57</sup> Im Rahmen dieser Arbeit sollten „Stammdaten“ als Element des Controllings ergänzt werden, da sie die Struktur der Aufgaben und Instrumente festlegen. Darüber hinaus erfordert die Standardisierung von Instrumenten eine vergleichbare Datenbasis.<sup>58</sup>

Organisation:

*„Organisation ist ein soziales Gebilde, das dauerhaft ein Ziel verfolgt und eine formale Struktur aufweist, mit deren Hilfe Aktivitäten der Mitglieder auf das verfolgte Ziel ausgerichtet werden sollen.“*<sup>59</sup> Im Rahmen des Konzerncontrollings muss die Controllingorganisation so aufgebaut sein, dass sie die Komplexität des Konzerngebildes bewältigen kann. Nach *Picot und Böhme (1999)* leitet sich die Controllingorganisation direkt aus der Konzernorganisation ab.<sup>60</sup> *Horváth* gibt an, dass die Controllingorganisation von der aktuellen wirtschaftlichen Lage beeinflusst wird.<sup>61</sup> *„Gibt es in einer Unternehmung einmal rückläufige Ergebnisse oder gar eine Krisensituation, so ist die Reaktion häufig die (Re-)Zentralisierung der Steuerung, gekoppelt mit der Intensivierung von Kontrollen, und dies auf Basis einer Zunahme der zur Verfügung gestellten Informationen.“*<sup>62</sup> Als eine Maßnahme zur Vereinfachung der Controllingorganisation nennt *Horváth* die Standardisierung von Prozessen.<sup>63</sup> Mögliche Formen der Controllingorganisation für große Unternehmen sind insbesondere eine funktionale Gliederung, die sich für Unternehmen mit komplexen Produkten eignet, oder eine divisionale Gliederung, die sich bei Unternehmen mit einem heterogenen Produktprogramm eignet (siehe Abb. 3).<sup>64</sup>

---

<sup>57</sup> Siehe u. a. Berens et al. (2000), S. 29f.; Horváth (2009), S. 11-13; Küpper et al. (2013), S. 561 und S. 665; Weber/Schäffer (2006), S. 488.

<sup>58</sup> Zur Überwindung unterschiedlicher/inkonsistenter Daten für die Berichterstellung in einem Konzern ist eine einheitliche Daten-Architektur notwendig. Die Gestaltung der einheitlichen Strukturen hat eine hohe strategische Relevanz. Siehe Delbaere/Ferreira (2007), S. 319.

<sup>59</sup> Kieser/Kubicek (1983), S. 1.

<sup>60</sup> Vgl. Picot/Böhme (1999).

<sup>61</sup> Vgl. Horváth (2008), S. 423.

<sup>62</sup> Horváth (2008), S. 423.

<sup>63</sup> Vgl. Horváth (2008), S. 425.

<sup>64</sup> Vgl. Fiedler/Gräf (2012), S. 18.

Die Organisationsstruktur, die den Entscheidungsprozess eines Unternehmens maßgeblich prägt, bildet Rollen, Berichtsbeziehungen und die Verteilung der Verantwortung innerhalb des Unternehmens ab und stellt ein Tool der Strategieimplementierung dar.<sup>65</sup>

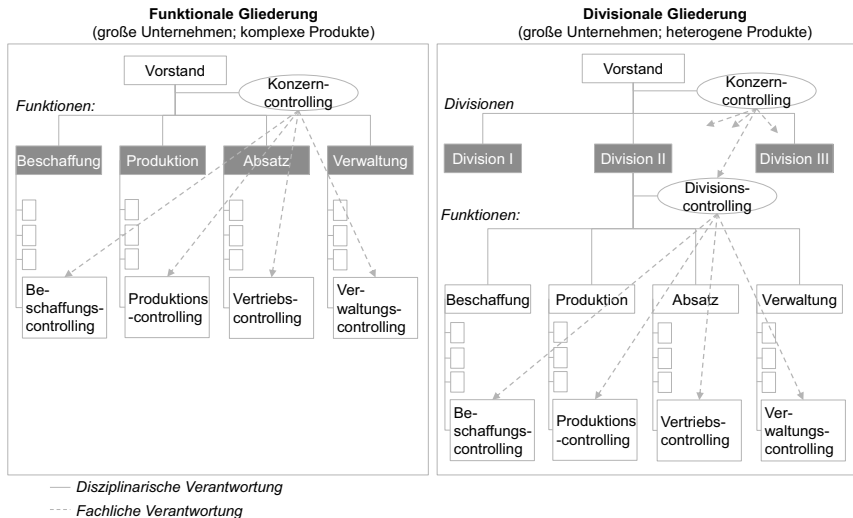


Abb. 3: Funktionale und divisionale Konzernorganisation<sup>66</sup>

#### Aufgaben und Instrumente:

Aufgaben und Instrumente bzw. Management Controls sind weitere Tools zur Implementierung der Strategie.<sup>67</sup> Nach *Anthony et al. (2014)* beinhaltet der Prozess der Strategieimplementierung die strategische Planung, Budgetierung, Design und Nutzung der Performancemessung und Analyse der Abweichungen sowie Design und Nutzung der Leistungsbeurteilung bzw. des Feedbacks.<sup>68</sup>

<sup>65</sup> Vgl. *Anthony et al. (2014)*, S. 45f.

<sup>66</sup> In Anlehnung an *Fiedler/Gräf (2012)*, S. 18.

<sup>67</sup> Vgl. *Anthony et al. (2014)*, S. 45.

<sup>68</sup> Vgl. *Anthony et al. (2014)*, S. 329; im Folgenden werden diese vier Ausprägungen mit den Begriffen Planung, Budget, Reporting und Leistungsbeurteilung gekennzeichnet.



Der Prozess beginnt mit der strategischen Planung. Hierbei wird die Unternehmensstrategie operationalisiert und auf einzelne Einheiten heruntergebrochen. Die strategische Planung bestimmt die wesentlichen Maßnahmen, die eine Organisation unternimmt, um die gesteckten Ziele zu erreichen, sowie die Ressourcen, die dazu notwendig sind. Als Ergebnis dieses Schrittes wird ein strategischer Plan bzw. eine langfristige Planung erstellt, die sich je nach Unternehmen über drei bis fünf Jahre erstreckt.

Im Gegensatz zur strategischen Planung dient die Budgetierung der kurzfristigen Planung. Hier wird der strategische Plan weiter heruntergebrochen. Das Budget ist um aktuelle Informationen ergänzt und bezieht sich meist auf ein Jahr. Darüber hinaus werden Umsätze und Kosten direkt den Verantwortungsbereichen zugeordnet. Der Budgetprozess kann Top-down oder Bottom-up erfolgen. Zumeist liegt eine Kombination von beiden Richtungen vor. Das Ergebnis des Prozesses ist eine Übereinkunft von Managern der jeweiligen Einheit mit den Vorgesetzten bezüglich der budgetrelevanten Größen der Einheit im folgenden Jahr.

Die Performancemessung bzw. Analyse zielt auf die Evaluation der realisierten Werte zur Unternehmensleistung ab. Manager können durch den Vergleich der Kennzahlen mit den Zielwerten die Performance ihres Bereichs evaluieren. Dabei gilt es, diejenigen Kennzahlen zu wählen, die die Unternehmensstrategie bzw. die Ziele bestmöglich abbilden.<sup>69</sup> Die entsprechenden Ergebnisse werden zuletzt an Business Units bzw. einzelne Mitarbeiter kommuniziert und geben somit eine Rückmeldung, ob die eigenen Anstrengungen erfolgreich waren oder nicht. Aus der Leistungsbeurteilung bzw. dem Feedback soll Motivation entstehen, aus den Abweichungen sollen Manager für ihr Handeln in der Zukunft lernen.<sup>70</sup> Darauf aufbauend erfolgt in der Regel die Incentivierung der Manager.<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> Vgl. Anthony et al. (2014), S. 386.

<sup>70</sup> Vgl. Anthony et al. (2014), S. 329.

<sup>71</sup> Vgl. Anthony et al. (2014), S. 421.

### Stammdaten:

Stammdaten sind definiert als Grunddaten eines Unternehmens. Sie bilden den Geschäftszweck eines Unternehmens über Merkmale (wie z. B. Organisationseinheiten, Produkte, Kunden, Märkte) und somit die Strategie einheitlich ab.<sup>72</sup> Sie existieren unabhängig von anderen Daten und werden in Geschäftstransaktionen referenziert.<sup>73</sup> In der informationswissenschaftlichen Literatur werden die Stammdaten als Basis einer Pyramide<sup>74</sup> dargestellt, aus denen Informationen entstehen, woraus wiederum Wissen erzeugt wird, was letztlich zu „Weisheit“ führt.<sup>75</sup> Weisheit ist dabei als Fähigkeit zur Wertsteigerung zu verstehen, die zu Urteilsvermögen führt.<sup>76</sup> Für das Controlling bedeutet dies, dass Stammdaten die Grundlage für Analysen und Entscheidungen sind.

Das Konzerncontrolling definiert, inwieweit alle Einheiten auf eine einheitliche Datenbasis zurückgreifen, um eine einheitliche Entscheidungsunterstützung zu gewährleisten.<sup>77</sup> Die Diskussion über Stammdaten wird sowohl in der Wissenschaft als auch in der Praxis zunehmend beliebter.<sup>78</sup> Grund für das zunehmende Interesse sind die fortschreitende Digitalisierung (Big Data), erweiterte Transparenzanforderungen über den Kunden<sup>79</sup>, Einhaltung von Compliance-Anforderungen<sup>80</sup> oder global integrierte und harmonisierte Prozesse<sup>81</sup>.

Trotz der Bedeutung von Stammdaten besteht oftmals Unklarheit darüber, wie die Stammdaten ausgestaltet werden sollen.<sup>82</sup> Die Qualität der Stammdaten ist eine Voraussetzung für die Erfüllung der strategischen Anforderungen eines Unternehmens.<sup>83</sup> Somit sollte ein Ziel des Stammdatenmanagements die Optimierung der Datenqualität sein. Darüber hinaus sollten Kosten und Komplexität gesenkt werden und die Informationen innerhalb des Unternehmens integriert werden.<sup>84</sup> *Otto (2012)* nennt wesentliche Herausforderungen beim Stammdatenmanagement. Die Unternehmensgröße kann

---

<sup>72</sup> Vgl. Otto (2012), S. 337.

<sup>73</sup> Vgl. ISO (2009).

<sup>74</sup> Diese wird als „data–information–knowledge–wisdom hierarchy (DIKW)“ bezeichnet und wurde maßgeblich von Ackhoff (1989) entwickelt. In der ersten Version wurde eine zusätzliche Stufe „intelligence“ zwischen „Knowledge“ und „wisdom“ diskutiert. Diese Stufe wurde jedoch vielfach kritisiert, siehe Rowley (2007).

<sup>75</sup> Vgl. Ackhoff (1989), S. 3-9; Rowley (2007), S. 164.

<sup>76</sup> Vgl. Ackhoff (1989), S. 3-9.

<sup>77</sup> Vgl. Hoffjan/Weide (2006), S. 393.

<sup>78</sup> Vgl. Otto (2012), S. 337; Hoffjan/Weide (2006), S. 393.

<sup>79</sup> Vgl. Pula et al. (2003).

<sup>80</sup> Vgl. Delbaere/Ferreira (2007).

<sup>81</sup> Vgl. Loshin (2009); Otto (2012), S. 337.

<sup>82</sup> Vgl. Engel (2011), S. 46.

<sup>83</sup> Vgl. Otto et al. (2011), S. 5; Otto (2012), S. 338.

<sup>84</sup> Vgl. Loshin (2009); Mosley et al. (2009); Otto (2012).

die Transparenz über die Bedeutung, die Anlage oder die Nutzung einzelner Stammdaten erschweren.<sup>85</sup> Darüber hinaus steigt das Datenvolumen weiter an und die Verantwortung und die Nutzung von Stammdaten fallen in den meisten Unternehmen auf unterschiedliche Bereiche, sodass derjenige, der die Daten erfasst, oftmals nicht darüber informiert ist, für welche Auswertungszwecke sie notwendig sind.<sup>86</sup> Ferner erschweren Zu- und Verkäufe von Unternehmensteilen sowie Reorganisationen die Abbildung und Aufrechterhaltung von Stammdaten-Standards.<sup>87</sup>

In der Literatur liegen Fallstudien vor allem zu Kunden-, Produkt- sowie Materialstammdaten vor. Diese Stammdaten liegen eher in der Verantwortung des Vertriebs oder der Produktion. Sie spielen eine zentrale Rolle im Berichtswesen eines Unternehmens, dennoch werden controlling- oder finanzspezifische Stammdaten wie Kontenpläne oder Kostenstellenstrukturen kaum berücksichtigt.<sup>88</sup> Zur Erreichung von Produktivitäts- und Effizienzsteigerungen ist es wichtig, Transparenz über die Kostenstrukturen im Unternehmen zu erreichen. Dies setzt harmonisierte Strukturen (z. B. Kostenarten, Kostenstellen, Ergebnisobjekte) und Verfahren (z. B. Kontierungen, Verrechnungen etc.) voraus.<sup>89</sup>

Relevante Stammdaten des Controllings sind Konten bzw. Kostenarten und Kostenstellen, da sie die Basis eines Kostenrechnungssystems bilden. Von ihnen hängen Konsistenz und Verfügbarkeit von Rechnungswesendaten ab. Daher gilt es im Folgenden, den Kontenplan sowie die Kostenstellenstruktur näher zu beleuchten.

Kontenplan:

Ein Kontenplan ist das Verzeichnis von Konten, das in Bilanz bzw. GuV gegliedert ist. Er enthält je Konto eine eindeutige Nummer, die Bezeichnung sowie Informationen, die die Funktion des Kontos bezeichnen, und dient der Abbildung des internen und externen Berichtswesens.<sup>90</sup> Die Struktur unterscheidet sich nach Branche und den jeweiligen Anforderungen des Unternehmens. Zehn Kontenklassen im Gemeinschafts-Kontenrahmen der Industrie (GKR) bzw. im Industrie-Kontenrahmen (IKR) des Bundesverbands der deutschen Industrie bilden einen Rahmen zur Gestaltung der Kontenstruktur.<sup>91</sup>

---

<sup>85</sup> Vgl. Otto et al. (2011), S. 7.

<sup>86</sup> Vgl. Otto et al. (2011), S. 7.

<sup>87</sup> Vgl. Schwinn/Schelp (2005), S. 471; Otto et al. (2011), S. 7.

<sup>88</sup> Vgl. Otto et al. (2011), S. 7.

<sup>89</sup> Vgl. Kirchmann/Niebecker (2011), S. 79.

<sup>90</sup> Vgl. Kirchmann/Niebecker (2011), S. 107.

<sup>91</sup> Vgl. Jung (2011), S. 58-59; Coenenberg (2003), S. 51.

Es werden operative Kontenpläne, Konzernkontenpläne sowie Landeskontenpläne unterschieden. Der operative Kontenplan bildet mit spezifischen Konten das Tagesgeschäft einer operativen Einheit im Konzern ab. Sowohl die Finanzbuchhaltung als auch die Kostenrechnung arbeiten mit den Konten aus dem operativen Kontenplan. Der Konzernkontenplan beinhaltet Sachkonten, die für alle Einheiten des Konzerns gültig sind, und ist an den Erfordernissen der externen Berichterstattung ausgerichtet. Der Landeskontenplan bildet die landesspezifischen Erfordernisse ab und ermöglicht somit Auswertungen nach gültigem Landesrecht.<sup>92</sup>

Innerhalb eines Konzerns kann ein einheitlicher Kontenplan bestehen, dieser bildet dann alle genannten Erfordernisse ab. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit von mehreren verschiedenen operativen Kontenplänen auf Legaleinheitsebene, kombiniert mit einem sog. Kontenrahmen auf Konzernebene. Der Kontenrahmen fasst alle operativen Kontenpläne zusammen und erfüllt die Anforderungen der Legalberichterstattung, er gibt die Struktur (Mindestanforderung) vor, nach der ein operativer Kontenplan aufgebaut werden muss.

Ein großer Vorteil eines konzernweit einheitlichen Kontenplans besteht darin, dass die Kommunikation zwischen Konzernspitze und den operativen Einheiten wesentlich verbessert wird.<sup>93</sup> Neben dem Kontenplan ist eine Kontierungsvorschrift notwendig, die vorgibt, wie die Konten zu nutzen sind bzw. welche Sachverhalte auf welchem Konto zu verbuchen sind.<sup>94</sup> Kontenpläne und Kontierungsvorschriften bilden die Struktur der Finanzbuchhaltung. Daraus werden die notwendigen Kostenarten als Struktur der Kostenrechnung abgeleitet.<sup>95</sup> Eine kostenrelevante Position im Kontenplan wird Controlling-seitig bzw. in der Kostenrechnung als Kostenart abgebildet - siehe hierzu Abb. 4 und Abb. 5.<sup>96</sup>

Der Kontenplan ist die Basis für ein standardisiertes Informationssystem. Durch seine Vergleichbarkeit stellt er sicher, dass Controllinginstrumente einheitlich dargestellt werden und eine Konsolidierung der Daten ermöglicht wird.<sup>97</sup>

---

<sup>92</sup> Vgl. SAP (2015a).

<sup>93</sup> Vgl. Kirchmann/Niebecker (2011), S. 107.

<sup>94</sup> Vgl. Kirchmann/Niebecker (2011), S. 107.

<sup>95</sup> Vgl. Jung (2011), S. 58-59.

<sup>96</sup> Vgl. SAP (2015b).

<sup>97</sup> Vgl. Noack (2000), S. 362.

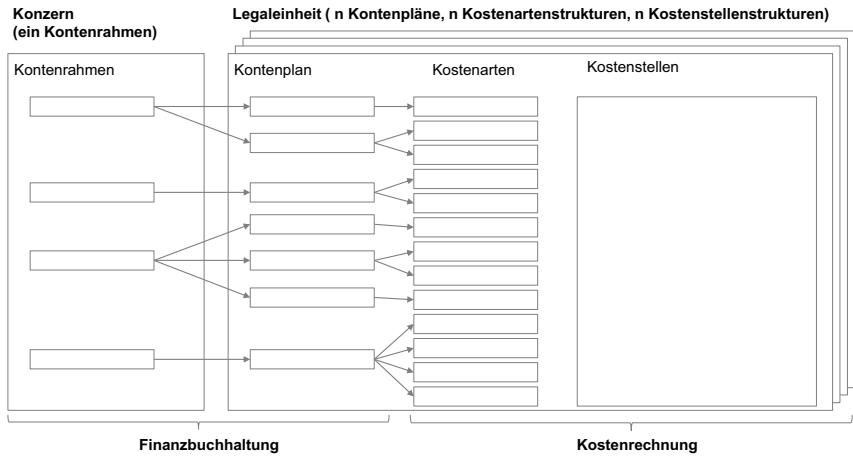


Abb. 4: Konten- und Kostenstellenstrukturen

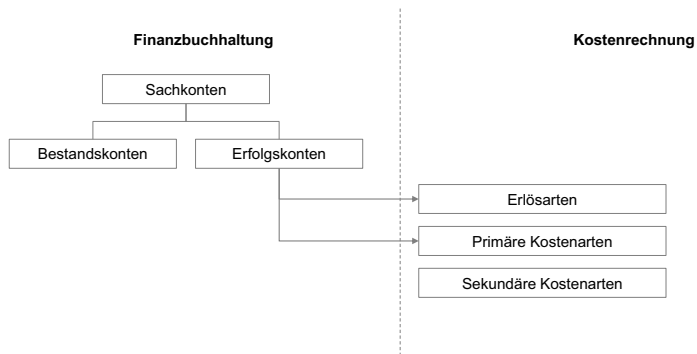


Abb. 5: Zusammenhang von Konten und Kostenarten<sup>98</sup>

<sup>98</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 171; Klenger/Falk-Kalms (2002), S. 200.

### Kostenstellenstruktur:

Kostenstellen sind organisatorische Einheiten des Unternehmens, in denen aufgrund der Leistungserstellung Güter und Dienstleistungen verbraucht werden und deren Kostenanfall erfasst und kontrolliert werden soll.<sup>99</sup> Sie stellen dar, wo welche Kosten (Kostenarten) in welcher Höhe angefallen sind.<sup>100</sup> Kostenstellen können auch als Abrechnungseinheiten bezeichnet werden, für die jeweils eine Kostenplanung, -erfassung und -kontrolle stattfindet.<sup>101</sup> Die Leistung einer Kostenstelle lässt sich durch Über- oder Unterdeckungen transparent machen. Die Gliederung und Granularität der Kostenstellen wird anhand der Organisation und Komplexität eines Unternehmens bestimmt, sie bilden dabei sowohl organisatorische als auch funktionale Aspekte des Unternehmens ab.<sup>102</sup> Die typische funktionale Gliederung von Kostenstellen bedient sich folgender Struktur: Fertigungskostenstellen, Fertigungshilfskostenstellen, Materialkostenstellen, Verwaltungskostenstellen, Vertriebskostenstellen, Hilfskostenstellen, Forschungs- und Entwicklungskostenstellen sowie Entsorgungskostenstellen.<sup>103</sup> Diese Gliederung lässt sich im Rahmen des UKV-Schemas in die Funktionsbereiche Umsatzkosten, Vertriebskosten und Verwaltungskosten zusammenfassen oder tiefer nach Unterfunktionsbereichen (z. B. Gliederung von Verwaltungskostenstellen in Management, Marketing, Personal, Controlling) gliedern. Dieser Zusammenhang ist in Abb. 6 dargestellt. Die Strukturierung dient als Regelwerk im Konzern und soll den Tochtergesellschaften vorgeben, wie die Kostenstellen ausgeprägt werden sollen. Kostenstellen dienen daher als Strukturelemente des Reportings. Die Kostenstelle selbst oder eine Kombination mehrerer Kostenstellen ergibt ein Berichtsobjekt, z. B. eine Business Unit. Zur Abbildung des Umsatzkostenverfahrens ist eine aufwendige Kostenstellen- und Kostenträgerstückrechnung notwendig. Der Einsatz des IKR erleichtert die Abbildung jedoch im Vergleich zum GKR.<sup>104</sup>

---

<sup>99</sup> Vgl. Jung (2011), S. 60.

<sup>100</sup> Vgl. z. B. Stelling (2009), S. 33-34.

<sup>101</sup> Vgl. Hummel/Männel (1986), S. 190.

<sup>102</sup> Vgl. Coenenberg (2003), S. 59.

<sup>103</sup> Vgl. Coenenberg (2003), S. 60 bzw. den empfohlenen Kostenstellenplan vom Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI).

<sup>104</sup> Vgl. Jung (2011), S. 69.

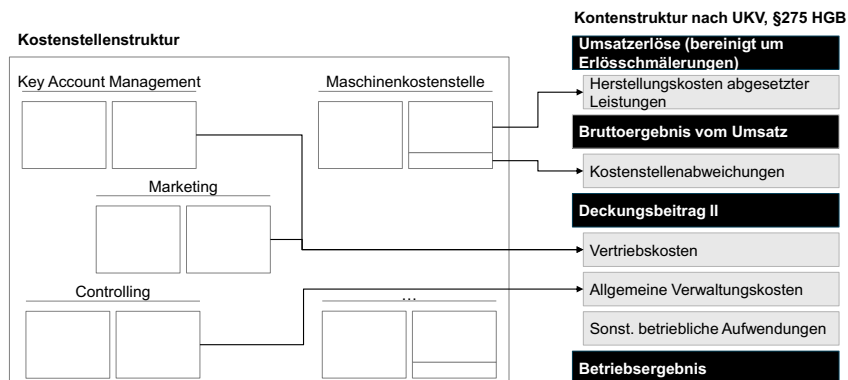


Abb. 6: Zusammenhang von Kostenstellen und Konten

### 2.1.1.3 Möglichkeiten und Grenzen der Standardisierung des Konzerncontrollings

Unter Standardisierung kann die Festlegung von Verhaltensvorschriften verstanden werden.<sup>105</sup> Ein Standard ist abstrakt, da er nur so eine allgemeine Gültigkeit aufweisen kann.<sup>106</sup> Die Ausarbeitung eines Standards verlangt eine hohe Disziplin, der Fokus auf wesentliche Aspekte muss bewahrt werden, da sonst die Komplexität steigt.<sup>107</sup> Standards festzulegen, einzuführen und durchzusetzen erfordert darüber hinaus Weitsicht, Kompetenz, Konsequenz sowie überzeugende Führung.<sup>108</sup> Eine Standardisierung wird typischerweise Top-down durchgeführt, dabei erhalten zentrale Einheiten den Auftrag zur Entwicklung und Implementierung des Standards. Eine erfolgreiche Implementierung bedarf vieler guter Argumente des Nutzens und vor allem der Unterstützung des Top-Managements. Ein Standard muss zum wirtschaftlichen Umfeld passen, den Marktzugang sichern, mit der Strategie übereinstimmen und langfristige Vorteile bringen.<sup>109</sup> Situative Bedingungen, die erwarteten Wirkungen sowie die Konzernstrategie bzw. -ziele prägen die Ausgestaltung bzw. die Standardisierung des Konzerncontrollings.<sup>110</sup> Standards sollen innerhalb eines Unternehmens und zwischen

<sup>105</sup> Vgl. Schulte-Zurhausen (2014), S. 238.

<sup>106</sup> Vgl. Walter (2009), S. 242.

<sup>107</sup> Vgl. Walter (2009), S. 242.

<sup>108</sup> Vgl. Walter (2009), S. 240-244 und Schmelzer (2010), S. 201.

<sup>109</sup> Vgl. Walter (2009), S. 244.

<sup>110</sup> Vgl. Amshoff (1993), S. 55-59, S. 163-165 und S. 170. Aus Unternehmenszielen entstehen Instrumentalziele, die wiederum in die Ziele des Controllings übersetzt werden. Die Ziele des Controllings sind durch geeignete Gestaltung des Controllingsystems zu realisieren. „Controlling-Ziele kennzeichnen die dem Controlling(-Bereich) gesetzten Imperative (zukünftige Vorzugszustände), die durch eine adäquate Gestaltung und Realisierung des Controllingsystems als die Gesamtheit aller controllingsspezifischen Maßnahmen erreicht werden sollen.“ Siehe auch Welge (1980), S. 175.

Unternehmen Abläufe verbessern, Gesetze ergänzen, Ordnung und Struktur in eine komplexe Umwelt bringen sowie die Kommunikation zwischen verschiedenen Organisationseinheiten wie auch Informationssystemen erleichtern.<sup>111</sup> Standardisierung des Controllings erfordert einheitliche und durchgängige Prozesse, Methoden, Tools, Verfahren und Strukturen innerhalb des Konzerns bzw. zwischen den Einheiten des Konzerns.<sup>112</sup> Das bedeutet, dass Abläufe oder wiederholt notwendige Lösungen antizipiert, spezifiziert (detailliert beschrieben) und generalisiert (unabhängig von einzelnen Personen und Ereignissen dauerhaft geregelt) werden und so zum Routinefall werden.<sup>113</sup> Die Möglichkeit der Standardisierung hängt von der Neuheit oder Komplexität der Prozesse, Methoden, Tools oder Verfahren ab. Komplexität und Neuheit reduzieren die Möglichkeit der Standardisierung.<sup>114</sup>

Die Standardisierung zielt darauf ab, den Output von Aufgaben oder Prozessen vorherzusagen und die Verhaltensvariabilität der Individuen einzuschränken.<sup>115</sup> Bei Planung, Kontrolle und Informationsversorgung gilt es, die Vorteile der Standardisierung zu nutzen. Sie kann die Führungsaufgaben bis zu einem gewissen Punkt erleichtern, da Ergebnisse bzw. Informationen vergleichbarer werden. Darüber hinaus können zum einen Effizienzvorteile gesichert werden und zum anderen Fehlentscheidungen vermieden werden.<sup>116</sup> Nach *Mintzberg (1980)* sind Planungs- und Kontrollsysteme Parameter, nach denen der Output der Organisation standardisiert wird.<sup>117</sup>

Die obigen Ausführungen zur Standardisierung zeigen, dass dadurch zwar die Produktivität von Prozessen oder Aufgaben bis zu einem gewissen Punkt gesteigert werden kann, die Flexibilität jedoch eingeschränkt wird. Im folgenden Abschnitt wird daher eine detaillierte Analyse der Abwägungen der Standardisierung vorgenommen. In der Wirtschaftsinformatik wird dabei häufig auf das „Standardisierungsproblem“ verwiesen, das evaluiert, inwieweit die Komponenten von Informationssystemen standardisiert werden können.<sup>118</sup> Das Standardisierungsproblem stellt die Einsparung von Informationskosten und die Erhöhung des Informationswertes den Standardisierungskosten gegenüber. Die kostenminimale Standardisierung wird in diesem Ansatz als

---

<sup>111</sup> Vgl. Walter (2009), S. 224.

<sup>112</sup> Vgl. Schmelzer (2010), S. 198; Bruns/Waterhouse (1975), S. 184; Child (1973), S.3; Khandwalla (1972b), S. 512; Horváth (2011), S. 767; Temmel (2010), S. 50.

<sup>113</sup> Vgl. Hill et al. (1974), S. 266ff.

<sup>114</sup> Vgl. Hill et al. (1974), S. 275ff.

<sup>115</sup> Vgl. Mintzberg (1980), S. 326; Mintzberg (1979), S. 79.

<sup>116</sup> Vgl. Horváth (2011), S. 767.

<sup>117</sup> Vgl. Mintzberg (1980), S. 325.

<sup>118</sup> Vgl. Buxmann (1996), S. 28.



optimal bezeichnet.<sup>119</sup> Das Ziel für Unternehmen sollte es damit nicht sein, die Standardisierung des Controllings zu maximieren, sondern die Vor- und Nachteile abzuwägen, um die kosten- bzw. nutzenoptimale Standardisierung zu erreichen. Die Standardisierung des Konzerncontrollings eines Medienunternehmens könnte z. B. besonders teuer sein, da Herausforderungen wie projektbasierte Arbeit, freiberufliche Mitarbeit und Abwesenheit einer stabilen Organisation zu überwinden sind.<sup>120</sup> Die im Folgenden genannten Vorteile der Standardisierung erhöhen den Informationswert, die Nachteile erhöhen die Standardisierungskosten.

Prozesse und Methoden, die einen hohen Grad an Strukturiertheit und Wiederholungsfähigkeit aufweisen, sind besonders geeignet für eine Standardisierung.<sup>121</sup> Weniger geeignet sind innovative und selten repetitive Prozesse und Methoden.<sup>122</sup> Laut *Schmelzer (2010)* ist die Standardisierung besonders wichtig, wenn Unternehmen aus mehreren Geschäftseinheiten bestehen, komplexe bzw. heterogene Produkte und Systeme anbieten, Leistungen zentralisieren, mit anderen Unternehmen kooperieren oder eine Harmonisierung der IT-Applikationen anstreben.<sup>123</sup> In Konzernen mit mehreren Controllingeinheiten kommen Prozesse und Methoden an mehreren Stellen vor. Diese gilt es zu harmonisieren und dadurch Kosten zu reduzieren.

Mögliche Vorteile der Standardisierung liegen neben einer Effizienzsteigerung auch bei Qualitätsverbesserung, Unabhängigkeit, Transparenz bzw. Vergleichbarkeit sowie Risikoentlastung. Die Effizienzsteigerung ist geprägt durch einen geringeren Koordinations- und Abstimmungsaufwand, der wiederum mehr Freiraum für Ad-hoc-Analysen schafft. Weitere Vorteile können geringere Kosten und damit Gewinnsteigerung, einheitliche Prozesssprache bzw. -verständnis, schnellere Einarbeitungszeiten für neue Mitarbeiter, schnellere Informationsbereitstellung durch das Controlling, Synergieeffekte und Prozessverbesserungen sein. Nicht zuletzt wird die Möglichkeit für die Bildung von Shared Service Centern bzw. Offshoring erweitert.<sup>124</sup> Die Standardisierung kann somit die Führungskräfte entlasten.<sup>125</sup> Von einer Standardisierung werden somit auch Qualitätseffekte erwartet. Dies kann sich durch höhere Controllingqualität bzw. Erhöhung des Informationswertes sowie bessere Beurteilbarkeit und Verständnis

---

<sup>119</sup> Vgl. Buxmann (1996), S. 37f.

<sup>120</sup> Vgl. Davis/Scase (2000), S. 142f.; Smith/McKinlay (2009), S. 12; Schirmer (2013), S. 12.

<sup>121</sup> Vgl. Schmelzer (2010), S. 198.

<sup>122</sup> Vgl. Thorn (2014), S. 389.

<sup>123</sup> Vgl. Schmelzer (2010), S. 198.

<sup>124</sup> Vgl. Cavusgil et al. (1993); Hill et al. (1974); Hoffjan/Weide (2006); Horváth et al. (2015); Levitt (1983); Manrodt/Vitasek (2004); Schmelzer (2010); Schulte-Zurhausen (2014); Spillecke (2012); Temmel (2010).

<sup>125</sup> Vgl. Horváth et al. (2015), S. 395.

der Ergebnisse auswirken.<sup>126</sup> Unter Unabhängigkeit sind die leichtere Austauschbarkeit von Mitarbeitern und Führungskräften, also die Unabhängigkeit von einzelnen Personen, sowie eine geringe Verhaltensvariabilität zu subsumieren.<sup>127</sup> Transparenz bzw. Vergleichbarkeit entsteht durch die Verkleinerung des Entscheidungsspielraums. Darüber hinaus entsteht durch die Eliminierung von Willkür und persönlicher Abhängigkeit die Chance auf Realisierung eines höheren Maßes an Gleichbehandlung.<sup>128</sup> Die Risikoentlastung durch Standardisierung entsteht aufgrund von geringerer Wahrscheinlichkeit der Überforderung einzelner Mitarbeiter und Führungskräfte, besserer Erreichung von Compliance-Anforderungen sowie durch zielkonformes Verhalten der Tochtergesellschaften aufgrund der einheitlichen Vorgaben.<sup>129</sup>

Den positiven Aspekten der Standardisierung stehen Standardisierungskosten gegenüber. Diese werden durch geringere Flexibilität, geringere Innovation, höheren Aufwand bei der Einführung und Aufrechterhaltung von Standards, Minderung der Attraktivität des Arbeitsplatzes, umfangreichere Datenstrukturen sowie die Gefahr der Überlastung der zentralen Einheit verursacht.<sup>130</sup> Als Folge der Standardisierung wird geringere Flexibilität erwartet, da die Gefahr eines zu schematischen Vorgehens besteht bzw. Einzelfälle oder lokale Spezifika nicht sachgerecht abgebildet werden. Situative Herausforderungen können somit ggf. nicht beherrscht werden. Zudem nehmen mit der steigenden Anzahl an Vorschriften die Bürokratie sowie die Notwendigkeit von Kontrollen zu.<sup>131</sup> Durch die Vernachlässigung innovativer Methoden und Prozesse sowie durch enge Handlungsspielräume kann die Standardisierung Neuentwicklungen limitieren. Es entsteht ein Wettbewerbsnachteil, da Weitsicht und Innovationskraft eingeschränkt werden.<sup>132</sup> Zwar können durch die Effizienzsteigerung Kostensenkungspotenziale realisiert werden, allerdings steht ein hoher Aufwand für die Aufrechterhaltung

<sup>126</sup> Vgl. Quester/Conduit (1996); Samiee/Roth (1992); Sorenson/Wiechmann (1975); Spillecke (2012).

<sup>127</sup> Vgl. Hill et al. (1974); Temmel (2010).

<sup>128</sup> Vgl. Bruns/Waterhouse (1975); Child (1972); Child (1973); Hill et al. (1974); Hoffjan/Weide (2006); Horváth (1997); Horváth (2007); Horváth (2011); Horváth et al. (2015).

<sup>129</sup> Vgl. Hill et al. (1974); Hoffjan/Weide (2006); Horváth et al. (2015).

<sup>130</sup> Vgl. Bruns/Waterhouse (1994); Cavusgil et al. (1993); Child (1973); Child (1972); Horváth (2011); Horváth et al. (2015); Khandwalla (1972b); Levitt (1983); Manrodt/Vitasek (2004); Quester/Conduit (1996); Schmelzer (2010); Horváth et al. (2015); Samiee/Roth (1992); Sorenson/Wiechmann (1975); Spillecke (2012); Temmel (2010); Hoffjan/Weide (2006); Schulte-Zurhausen (2014).

<sup>131</sup> Vgl. Hill et al. (1974); Hoffjan/Weide (2006); Horváth (2011); Horváth et al. (2015); Khandwalla (1972b); Khandwalla (1972a); Levitt (1983); Manrodt/Vitasek (2004); Quester/Conduit (1996); Schmelzer (2010); Horváth et al. (2015); Sorenson/Wiechmann (1975); Temmel (2010).

<sup>132</sup> Vgl. Hill et al. (1974); Schmelzer (2010).

bzw. Aktualisierung der Standards vor allem bei kleinen Konzerngesellschaften entgegen.<sup>133</sup> Möglicherweise schränkt eine Standardisierung durch die Gefahr der Unterforderung bzw. Monotonie die Attraktivität des Arbeitsplatzes für die Mitarbeiter ein.<sup>134</sup> Der Umfang notwendiger Datenstrukturen nimmt mit der Standardisierung zu, da alle Spezifika eines Konzerns berücksichtigt werden müssen.<sup>135</sup> Möglicherweise entsteht Redundanz in deren Inhalten.<sup>136</sup> Zuletzt steigert die Standardisierung die Verantwortung bei der zentralen Controllingeinheit und stellt somit die Gefahr der Überforderung bzw. Überlastung dar.<sup>137</sup> In Tabelle 1 sind die genannten Vor- und Nachteile sowie die entsprechenden Nennungen in der Literatur aufgelistet.

Die Erhöhung des Informationswerts durch die Standardisierung gilt insbesondere für komplexe Organisationen, die eine Effizienz- bzw. Transparenzverbesserung anstreben. Für Unternehmen, die in Folge eines hohen Maßes an Innovationen auf Flexibilität angewiesen sind, scheinen die Kosten der Standardisierung wiederum sehr hoch. Durch eine entsprechende Gestaltung können einige der genannten Nachteile vermieden werden. So können z. B. nur Teile der Controllingaufgaben standardisiert werden. Insbesondere, wenn die oben bereits angesprochenen repetitiven Aufgaben in Shared Service Centern gebündelt werden, entsteht in den verbleibenden Controllingeinheiten mehr Freiraum für analytische oder innovative Tätigkeiten.<sup>138</sup> Zuletzt soll betont werden, dass die Standardisierung von Strukturen kein Selbstzweck ist, sondern übergeordneten Unternehmenszielen dient. Da dies typischerweise monetäre Ziele sind, dient die Standardisierung von Controllingstrukturen als Mittel zum Zweck, wie z. B. der Kostensenkung. Die Maximierung der Standardisierung ist also nicht das Ziel, sondern die Optimierung unter Abwägung von Vor- und Nachteilen der Standardisierung.

---

<sup>133</sup> Vgl. Hoffjan/Weide (2006); Spillecke (2012).

<sup>134</sup> Vgl. Hill et al. (1974).

<sup>135</sup> Die Argumentation entstammt den Experteninterviews, welche in Kapitel 2.1.5 erläutert werden.

<sup>136</sup> Die Argumentation entstammt den Experteninterviews, welche in Kapitel 2.1.5 erläutert werden.

<sup>137</sup> Die Argumentation entstammt den Experteninterviews, welche in Kapitel 2.1.5 erläutert werden.

<sup>138</sup> Vgl. Horváth et al. (2015), S. 395.

	<b>Autor</b>													
	Bruns/Waterhouse 1975	Cavusgil et al. 1993	Child 1972; 1973	Hill et al 1974	Hofjahn/Weide 2006	Horváth 1997, 2007, 2011, 2015	Khandwalla 1977	Levitt 1993	Manrodt 2004	Quester 1996	Samiee/Roth 1992	Schmelzle 2010	Schulte-Zurhausen 2014	Sorenson/Wiechmann 1975
	Spilleke 1996	Temmel 2010	Experteninterviews											
<b>Vorteile der Standardisierung</b>														
Effizienz	x			x	x	x		x	x			x	x	x
Qualität										x	x			
Unabhängigkeit				x										
Transparenz/Vergleichbarkeit	x		x	x	x	x	x					x		
Risikoentlastung				x	x	x								
<b>Nachteile der Standardisierung</b>														
Geringe Flexibilität				x	x	x		x	x	x		x		x
Geringere Innovation				x								x		
Aufwand					x									
Geringere Attraktivität des Arbeitsplatzes				x										
Umfang/Redundanz														
Verantwortung														

Tabelle 1: Vor- und Nachteile der Standardisierung<sup>139</sup>

<sup>139</sup> Die Übersicht der Vor- und Nachteile der Standardisierung enthält bereits Erkenntnisse der Experteninterviews. Weitere Informationen zu Vorgehen, Inhalten und Ergebnissen der Interviews finden sich im Kapitel 2.1.5.

### 2.1.2 Arbeitszufriedenheit

*„Ach, spricht er, die größte Freud' ist doch die Zufriedenheit.“*

*Wilhelm Busch 1832-1908*

Die Veränderung der Controllinggestaltung ist nur dann gerechtfertigt, wenn sie zu Erfüllung von Unternehmenszielen beiträgt.<sup>140</sup> In einigen Studien wurden bereits Erfolgsindikatoren des Controllings überprüft. Dabei handelte es sich um die Informationsversorgung, den Koordinationsgrad, die Flexibilität, die Integration von Planung und Kontrolle sowie die subjektive Zufriedenheit mit der Zielerreichung.<sup>141</sup> Dass die Arbeitszufriedenheit ein relevanter und auch aktueller Erfolgsfaktor ist, wurde zu Beginn dieser Arbeit bereits erläutert bzw. in bestehenden Beiträgen bekräftigt.<sup>142</sup> Der Fachkräftemangel wird in den kommenden Jahren weiter zunehmen. Der demographische Wandel sorgt dafür, dass erfahrene Mitarbeiter aus den Unternehmen ausscheiden und zu wenige junge Mitarbeiter nachfolgen. Darüber hinaus stellt die „Generation Y“ mit einer veränderten Erwartungshaltung an den Arbeitgeber und dem Ziel der eigenen Verwirklichung eine zusätzliche Herausforderung für Unternehmen dar.<sup>143</sup> Dies beschreibt nicht nur die allgemeine Situation der Unternehmen in Deutschland, sondern gilt insbesondere für den Controlling- und Finanzbereich.<sup>144</sup> Unternehmen geben an, dass es zunehmend schwieriger und aufwändiger wird, qualifizierte Controller zu finden.<sup>145</sup> Daher sollte verstärkt an der Bindung der Mitarbeiter gearbeitet werden.<sup>146</sup> Zufriedenheit ist nicht nur aus der Perspektive der Arbeitnehmer relevant, sondern schlägt sich u. a. auch auf der Kostenseite der Arbeitgeber z. B. für Recruiting, Schulung neuer Mitarbeiter oder unproduktive Mitarbeiter nieder.<sup>147</sup> Der „Kampf um Talente“ ist im Controlling längst angekommen. Dabei gilt es, neben attraktiven Gehaltsmodellen auch mit einer Work-Life-Balance möglichst gute Arbeitsbedingungen zu schaffen. Eine Studie des Personaldienstleisters *Robert Half* zeigt beispielsweise, dass der Arbeitsaufwand für Controller zunimmt und gleichzeitig vermehrt Controller gesucht werden, die Richtlinien, Standards und Gesetze entwickeln und umsetzen können.<sup>148</sup> Daraus kann geschlossen werden, dass die Effizienz der Controllerbereiche durch Standards mit dem Ziel, die Arbeitsbelastung der Controller zu senken, gesteigert werden kann. Es gilt daher, Humanziele wie z. B. die Arbeitszufriedenheit neben ökonomischen Zielen verstärkt zu berücksichtigen bzw. zu untersuchen.<sup>149</sup> *„Job satisfaction is a primary policy priority in any organization.“*<sup>150</sup>

---

<sup>140</sup> Vgl. Küpper et al. (2013), S. 707.

<sup>141</sup> Vgl. Küpper et al. (2013), S. 708.

<sup>142</sup> Vgl. Matzler/Renzl (2007a), S. 1093; Matzler/Renzl (2007b), S. 595.

<sup>143</sup> Vgl. Dahlmanns (2014), S. 11.

Die Relevanz der Arbeitszufriedenheit findet sich darüber hinaus bereits in bekannten betriebswirtschaftlichen Modellen wie der Balanced Scorecard oder dem EFQM Excellence Model.<sup>151</sup> Zahlreiche Studien zeigen bereits die positive Wirkung der Arbeitszufriedenheit. Deren hohe Ausprägung führt z. B. zu einer höheren Produktivität, geringerem Absentismus, besserer Gesundheit, geringerer Fluktuation, höheren Weiterempfehlungsraten der eigenen Produkte an Kunden bzw. des Unternehmens am Arbeitsmarkt, weniger Arbeitsunfällen sowie höherem Umsatz für das Unternehmen.<sup>152</sup> Unzufriedenheit von Mitarbeitern ist hingegen direkt mit Fluktuation und damit steigenden Kosten für das Unternehmen verbunden.<sup>153</sup> Für Unternehmen ist es also lohnenswert, Strukturen, Prozesse und Arbeitsinhalte so zu gestalten, dass die Zufriedenheit der Mitarbeiter gesteigert wird.<sup>154</sup> Zudem stellt die Arbeitszufriedenheit einen Frühindikator dar, da sich oft direkt nach der Veränderung der Unternehmenssituation auch eine Veränderung der Zufriedenheit einstellt. Bei Erfolgsindikatoren wie der Unternehmensperformance wird die Wirkung ggf. erst mit einer zeitlichen Verzögerung sichtbar. Allerdings gilt es auch zu bedenken, dass die Arbeitszufriedenheit ein subjektives Maß darstellt und der Nutzen nicht proportional steigt. Beispielsweise zeigen Untersuchungen, dass der Zusammenhang von Einkommen und Zufriedenheit zwar deutlich positiv

---

<sup>144</sup> Vgl. Meffert/Wagner (1992), S. 353; Strauß (2013), S. 51; Horváth et al. (2011), S. 175 sowie z. B. aktuelle Studien von Personalberatern bzw. des Bundesverbandes der Bilanzbuchhalter und Controllern: Half (2011); Half (2013); BVBC (2014), S.4; Kienbaum (2014). Die Studien sind sich einig bezüglich des steigenden Fachkräftemangels im Controlling- und Finanzbereich. Bezüglich der jeweiligen Qualifikationen wird jedoch kontrovers diskutiert.

<sup>145</sup> Vgl. Half (2013); Pfennig (2009), S. 2.

<sup>146</sup> Vgl. Half (2013).

<sup>147</sup> An dieser Stelle sei auf den Ressourcenansatz und die nicht aktivierungsfähigen immateriellen Vermögenswerte in Form von Human-Ressourcen verwiesen. Unternehmen investieren in die eigenen Mitarbeiter durch Schulung, Ausbildung etc., können die aufgewendeten Kosten jedoch nicht aktivieren, da das Unternehmen keine Verfügungsmacht über den Vermögenswert ausübt (siehe IAS 38.8). Das Ziel für Unternehmen sollte nicht darin liegen, die Kosten für entsprechende Ausbildungsmaßnahmen zu senken, sondern die Werthaltigkeit der Ausbildungsmaßnahme durch niedrige Fluktuation bei Mitarbeitern zu erhöhen.

<sup>148</sup> Vgl. Half (2011), S. 2; Half (2013).

<sup>149</sup> Vgl. Fischer/Eufinger (1991), S. 1.

<sup>150</sup> Vgl. Tansel/Gazioğlu (2014), S. 1260.

<sup>151</sup> Vgl. Kaplan/Norton (1996); EFQM (1999); Matzler/Renzl (2007b).

<sup>152</sup> Siehe hierzu die Übersicht im Anhang 3 sowie Adams et al. (1996); Akerlof et al. (1988); Barczak/Wilemon (2003); Bontis et al. (2011); Brayfield/Crockett (1955); Burke et al. (2005); Bycio et al. (1995); Chen/Spector (1992); Clark et al. (1998); Cropanzano/Wright (2001); Ducki (2000); Eckes/Six (1994); Felfe/Six (2006); Freeman (1978); Homburg (2003); Mason/Griffin (2002); Iaffaldano/Muchinsky (1985); Judge et al. (2001); Judge/Watanabe (1993); Kristensen/Westergård-Nielsen (2004); Lance et al. (1989); Lévy-Garboua et al. (2007); Mathieu/Zajac (1990); Meyer et al. (2002); Petty et al. (1984); Pfennig (2009); Platis et al. (2015); Rodríguez-Escudero et al. (2010); Schnake (1991); Six/Kleinbeck (1989); Fietze (2011); Stock-Homburg (2009); Tepret/Tuna (2015).

<sup>153</sup> Vgl. Tansel/Gazioğlu (2014), S. 1261.

<sup>154</sup> Vgl. Frey/Marti (2010), S. 461.

ist, jedoch einen abnehmenden Grenznutzen aufweist.<sup>155</sup> Darüber hinaus stellen sich Gewöhnungseffekte ein, d. h., dass sich Menschen an bestehende (positive) Situationen gewöhnen und dabei ihre Erwartungen steigern, sodass ggf. eine Lücke zwischen der tatsächlichen und der erwarteten Situation entsteht, wodurch die Zufriedenheit durch eine Verbesserung der Situation (z. B. Einkommen, Arbeitsbedingungen) nur vorübergehend zunimmt.<sup>156</sup>

Zufriedene Mitarbeiter sind ein wichtiger Wettbewerbsfaktor für Unternehmen, daher lässt sich die Untersuchung von Arbeitszufriedenheit bereits in die Kontingenztheorie einordnen, in der der „Fit“ von Situation und Standardisierung des Controllings zur Schaffung von Wettbewerbsvorteilen postuliert wird. Entsprechend der „Person-Organization-Fit-Theory“ kann zusätzlich davon ausgegangen werden, dass ein hoher „Fit“ zwischen Einflussfaktoren und Standardisierung des Controllings in einem positiven Zusammenhang mit der Arbeitszufriedenheit steht.<sup>157</sup> Nicht zuletzt kann der bereits beschriebene Ressourcenansatz herangezogen werden, der auf die Erwartungen der Mitarbeiter eingeht. Sind die Erwartungen bezüglich der Arbeitsbedingungen (z. B. der Standardisierung des Controllings) sowie der Zufriedenheit erfüllt, schlägt sich dies positiv auf die Unternehmensperformance nieder.<sup>158</sup>

Wie auch bei der Standardisierung gilt es hier zu betonen, dass die Erhöhung der Arbeitszufriedenheit keinen Selbstzweck darstellt. Die Optimierung der Arbeitszufriedenheit erfolgt ebenfalls, um übergeordnete Ziele wie z. B. Performanceverbesserung zu erreichen. Die Maximierung der Zufriedenheit ist also nicht das primäre Ziel, sondern das Mittel zum Zweck der Performanceverbesserung, sodass eine Abwägung von Kosten und Nutzen bei der Erhöhung der Zufriedenheit erforderlich wird.

Die unterschiedlichen Definitionen des Begriffs „Arbeitszufriedenheit“, die Erläuterung bisheriger Untersuchungen sowie festgestellte Wirkungsrichtungen werden in Kapitel 2.2.5 erläutert.

---

<sup>155</sup> Vgl. Frey/Marti (2010).

<sup>156</sup> Vgl. Frey/Marti (2010).

<sup>157</sup> Vgl. Burkert et al. (2014), S. 14; Ostroff/Judge (2007); Kristof-Brown et al. (2005); Ostroff/Schulte (2007).

<sup>158</sup> Vgl. Barney (1991).

### 2.1.3 Kontingenz- und Ressourcenansatz als Rahmen der Arbeit

Die Kontingenztheorie bzw. der situative Ansatz haben ihre Wurzeln in der Organisationsforschung.<sup>159</sup> Die Gestaltung der Organisationsstruktur hat einen starken Einfluss auf die Effizienz der Organisation. Um effizient zu sein, muss sich die Organisation an ihre spezifische Situation anpassen: Große Organisationen müssen sich anders aufstellen als kleine.<sup>160</sup> Organisationen in dynamischen Märkten haben andere Herausforderungen als solche in statischen.<sup>161</sup> Ebenso unterscheiden sich die Anforderungen eines Fließbandfertigers von denen eines Kundenauftragseinzelfertigers.<sup>162</sup> Zwei Forschergruppen haben die Kontingenztheorie wesentlich vorangebracht. Zunächst war dies eine Gruppe der University of Chicago um *Peter Blau*, *Richard Schoenherr* und *Marshall Meyer*, später eine Gruppe um *Derek Pugh* an der Ashton University Birmingham. Letztere hat zur Weiterentwicklung der Kontingenztheorie beigetragen, indem sie einen neuen Ansatz zur Operationalisierung der Organisationsstruktur entwickelt hat. Darüber hinaus wurden erstmalig mehrere Einflussfaktoren simultan berücksichtigt und neben der Analyse von Zusammenhängen zwischen Situation und Struktur wurde der Einfluss von Struktur auf das Verhalten der Organisationsmitglieder analysiert.<sup>163</sup>

Mit der Kontingenztheorie werden typischerweise drei Fragestellungen untersucht:<sup>164</sup>

- 1) Wie können Organisationsstrukturen beschrieben bzw. operationalisiert werden, um Unterschiede zwischen verschiedenen Organisationsstrukturen in empirischen Studien messen zu können?
- 2) Welche Einflussfaktoren erklären Unterschiede zwischen den unter 1. beschriebenen Organisationsstrukturen?
- 3) Welche Auswirkungen haben die unterschiedlichen Situations-Struktur-Konstellationen auf das Verhalten der Organisationsmitglieder und die Performance der Organisation?

<sup>159</sup> Oftmals werden Kontingenztheorie und der situative Ansatz synonym verwendet. Luthans (1976) gibt jedoch an, dass die Kontingenztheorie davon ausgeht, dass die Einflussfaktoren gegeben und nicht veränderbar sind, während der situative Ansatz von einer Gestaltbarkeit der Einflussfaktoren ausgeht.

<sup>160</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 164; Whitley (1999), S. 520.

<sup>161</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 164; Whitley (1999), S. 520.

<sup>162</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 164; Whitley (1999), S. 520.

<sup>163</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 166 sowie die Untersuchungen der Ashton Gruppe in Pugh et al. (1968); Pugh et al. (1969), diese Forschergruppen basierten ihre Überlegungen u. a. auf Burns/Stalker (1961).

<sup>164</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 167.



Im situativen Ansatz nach *Hill et al. (1989)* werden instrumentale Rationalität (Produktivität) und sozio-emotionale Rationalität (Befriedigung der Bedürfnisse der Systemmitglieder) als Kriterien bzw. Ziele der Organisationsgestaltung definiert.<sup>165</sup> Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der sozio-emotionalen Rationalität und untersucht die Zufriedenheit der Systemmitglieder. Eine Übersicht bisheriger Ergebnisse des Kontingenzansatzes findet sich z. B. bei *Kieser und Walgenbach (2003)* oder *Frese (1992)*.<sup>166</sup>

Einige Autoren<sup>167</sup> kritisieren die Kontingenztheorie aufgrund der mangelnden Erfassung wichtiger Situations- und Strukturmerkmale, wie z. B. ein weiterentwickeltes Konzept der Organisationstheorie oder die Erweiterung von Einflussfaktoren. Zudem wird beklagt, dass die Maße nicht gültig bzw. über mehrere Studien hinweg nicht zuverlässig sind. Häufig werden darüber hinaus unangemessene statistische Verfahren, z. B. durch Zusammenfassung von hoch korrelierten Items zu einer Skala, herangezogen. Bei der Messung des Zusammenhangs von Situations- und Strukturvariablen werden lediglich lineare Zusammenhänge erfasst, nicht-lineare bleiben dagegen oft unberücksichtigt. Bei der Auswertung sind Stichproben oftmals nicht repräsentativ oder nicht vergleichbar, was eine Verallgemeinerung erschwert. Nicht zuletzt wird kritisiert, dass der Informationsgehalt der empirischen Ergebnisse oftmals gering ist.

Die bislang genannten Kritikpunkte werden unter dem Begriff „endogene Kritik“ zusammengefasst. Zusätzlich wird „exogene Kritik“ geäußert. *Schreyögg (1978)* postuliert beispielsweise, dass die Situation nicht die Organisationsstruktur bestimmt.<sup>168</sup> Laut *Kieser (1988)* fehlen der Kontingenztheorie Ansätze, die beschreiben, wie bzw. durch welche Prozesse Organisationsstrukturen an die Prozesse angepasst werden.<sup>169</sup> Organisationsstrukturen werden ausschließlich als funktionale Erfordernisse der Organisation gesehen und nicht als Ergebnis von Managemententscheidungen bzw. als Ergebnis der Ausübung von Macht.<sup>170</sup> Dabei wird der Annahme gefolgt, dass die Organisation durch die Situation geprägt wird. Die Tatsache, dass das Management zumindest in gewissen Grenzen auch die Situation verändern kann, wird vernachlässigt.<sup>171</sup>

---

<sup>165</sup> Vgl. *Hill et al. (1989)*, S. 141ff.; *Horváth et al. (2015)*, S. 380.

<sup>166</sup> Vgl. *Kieser/Walgenbach (2003)*; *Frese (1992)*, S. 115-190.

<sup>167</sup> Siehe z. B. *Kieser/Walgenbach (2003)*, S. 44f.; *Kieser (2014)*, S. 179-187; *Frese (1992)*, S. 190-197; *Starbuck (1981)*; *Kubicek/Welter (1985)*, S. 27-29.

<sup>168</sup> Vgl. *Schreyögg (1978)*, S. 234-251.

<sup>169</sup> Vgl. *Kieser (1988)*, S. 319-333.

<sup>170</sup> Vgl. *Kieser (2014)*, S. 184f.

<sup>171</sup> Vgl. *Kieser/Walgenbach (2003)*, S. 45 mit Verweis auf *Child (1972)*.

Der situative Ansatz zeigt die bislang gefundenen Lösungen der Organisationsgestaltung. Eine Aussage dazu, ob dieser Ansatz zu besseren Ausprägungen der Organisation führt, kann nicht getroffen werden.<sup>172</sup> Organisationsstrukturen lassen sich nicht losgelöst von Wahrnehmungen oder Intentionen der Organisationsmitglieder gestalten oder erfassen.<sup>173</sup> Zuletzt wird die Gültigkeit des Ansatzes in unterschiedlichen Kulturen hinterfragt. Beispielsweise wird gezeigt, dass die Größe der Organisation über mehrere Kulturen hinweg positiv auf die Spezialisierung wirkt allerdings ist bei genauerer Betrachtung der Studien zu erkennen, dass die Spezialisierung unterschiedlich durchgeführt wird.<sup>174</sup>

Erweiterungen der Kontingenztheorie greifen die Kritik teilweise auf, so z. B. die Ergänzung von Managerentscheidungen als Einflussfaktor durch den „strategic choice“-Ansatz von *Child*.<sup>175</sup>

Die Kontingenztheorie wird gleichermaßen auch von einigen Autoren verteidigt<sup>176</sup> und nach wie vor in aktuellen Studien angewendet.<sup>177</sup> Beispielsweise ermutigen *Van de Ven et al. (2013)* Wissenschaftler, künftig die Kontingenztheorie im organisatorischen Umfeld wieder vermehrt anzuwenden. Sie verweisen auf eine „Google Ngram“-Auswertung von *Barry (2011)*, die zeigt, dass kontingenztheoretische Untersuchungen zwischen 1960 und 1980 stark zunahmen und ab Mitte der 80er Jahre, bis auf einen kleinen Anstieg, wieder abnahmen. 2013 sprachen sie dann von einem Wiederaufleben der Thematik aufgrund der allgemeinen Akzeptanz, dass Organisationsgestaltung ein allgemeines und vor allem andauerndes Problem der Managementforschung darstellt, sowie aufgrund der steigenden Nachfrage nach Design-Lösungen für immer komplexer und dynamischer werdende Organisationen.<sup>178</sup> Eine Nachbildung des Google Ngrams ist nicht zielführend, da die Datenbank lediglich Werte bis zum Jahr 2008 ausgeben kann. Stattdessen wurde die Aktualität des Ansatzes anhand einer „Google Trend“-Auswertung überprüft und bis in das Jahr 2015 aktualisiert. Google Trend gibt das Suchinteresse zu ausgewählten Begriffen wieder. Das Ergebnis der Auswertung ist in Abb. 7 zu sehen. Die unterschiedlichen Bezeichnungen für die Kontingenztheorie wurden anhand aktueller Veröffentlichungen bei „ScienceDirect“ identifiziert. Die Auswertung zeigt, dass der Begriff „Contingency Theory“ bereits am

---

<sup>172</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 185.

<sup>173</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 186.

<sup>174</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 186f.; Kieser/Walgenbach (2003).

<sup>175</sup> Vgl. Child (1972); siehe auch Kieser (2014), S. 186.

<sup>176</sup> Vgl. Donaldson (2001); Van de Ven et al. (2013); Hinings/Greenwood (1988); Kieser (2014), S. 187.

<sup>177</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 194.

<sup>178</sup> Vgl. Van de Ven et al. (2013), S. 394.

längsten von Relevanz ist, während die Begriffe „Contingency Management“, „Contingency Approach“, „Contingency Factors“ und „Contingency Perspective“ neu hinzugekommen sind. Bis 2006 ist der oben erwähnte Abwärtstrend sichtbar, anschließend blieb das Suchinteresse für den jeweiligen Begriff weitestgehend konstant. Die Vielfalt der Begrifflichkeiten nimmt jedoch zu.

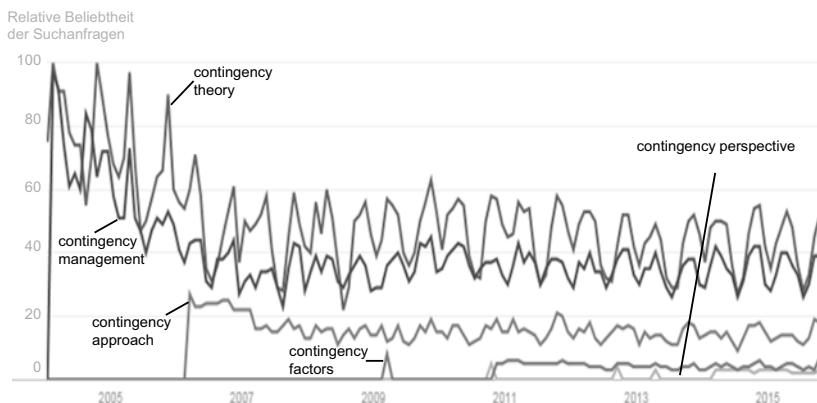


Abb. 7: Google Trend Chart zur aktuellen Relevanz der Kontingenztheorie<sup>179</sup>

In der Controllingforschung erfreut sich der Kontingenzansatz nach wie vor großer Beliebtheit, da plausible Erklärungen geliefert werden können, ein Grundverständnis von Organisationszusammenhängen vermittelt wird und flexibel weitere Einflussfaktoren ergänzt werden können.<sup>180</sup> Viele Untersuchungen der Management Control Forschung basieren auf dem Kontingenzansatz bzw. dem situativen Ansatz.<sup>181</sup> Dabei wurde im Wesentlichen die Effektivität unterschiedlicher MCS-Ausprägungen je nach Umwelt, Technologie, Größe, Struktur, Strategie oder nationaler Kultur untersucht.<sup>182</sup>

<sup>179</sup> Google (2015). Die Bedeutung der relativen Beliebtheit wird durch Google wie folgt erläutert: Die relative Beliebtheit der Suchanfragen zeigt die Gesamtsuchanfragen zum jeweiligen Begriff im Verhältnis zu der Gesamtsumme aller Googleanfragen im betrachteten Zeitraum. Der Abwärtstrend zeigt lediglich, dass die relative Beliebtheit abnimmt, die Gesamtzahl der Anfragen muss dadurch nicht zwangsläufig abnehmen, die Beliebtheit des Begriffs sinkt lediglich im Vergleich zu anderen Suchanfragen.

<sup>180</sup> Vgl. z. B. Temmel (2010), S. 96 mit Verweis auf Otley (1980); Dent (1990); Chapman (1997); Chenhall (2003); Luft/Shields (2003); Merchant/Van der Stede (2007); Berry et al. (2009) und Kieser/Walgenbach (2003), S. 45; darüber hinaus zeigt eine Auswertung in ScienceDirect ca. 2000 Veröffentlichungen im Rahmen der Betriebswirtschaft, in denen die Kontingenztheorie Anwendung fand.

<sup>181</sup> Vgl. Chenhall (2007), S. 163; Macharzina (2003), S. 73; Franco-Santos et al. (2012).

<sup>182</sup> Vgl. Chenhall (2003), S. 127.

Der Ansatz besagt, dass es keine universelle Gestaltung des MCS gibt, die für alle Unternehmen in allen Situationen sinnvoll ist, da Strukturen und Verhaltensweisen je nach Situation unterschiedlich effizient sind.<sup>183</sup> Die Kontingenztheorie besagt weiter im Rahmen der Management Control Literatur, dass die Controllinggestaltung an der Unternehmensstrategie ausgerichtet werden muss, um Wettbewerbsvorteile sowie höhere Performance zu erreichen.<sup>184</sup> „*A better fit between contingencies and management control leads to better performance.*“<sup>185</sup> Zur Untersuchung des „Fit“ zwischen MCS und Kontextfaktoren sind Dimensionen der gewünschten organisatorischen oder betriebswirtschaftlichen Performance notwendig.<sup>186</sup> Ein guter „Fit“ führt zu einer erhöhten Performance, während sich ein schlechter „Fit“ in einer niedrigeren Performance niederschlägt.<sup>187</sup> Während es das Ziel der MCS-Forschung ist, Managern aufzuzeigen, wie sie ihre Ziele erreichen können, zeigt der Kontingenzansatz zusätzlich die situationsspezifische Ausprägung der MCS und deren Zweckmäßigkeit.<sup>188</sup> Ziel sollte es sein, einen Standardisierungsgrad zu finden, der zu der jeweiligen Situation des Unternehmens passt.<sup>189</sup> Die sogenannte „Person-Organization-Fit-Theorie“ gilt als verwandte Theorie zum Kontingenzansatz und entstammt der Organizational-Behavior-Forschung.<sup>190</sup> Sie besagt, dass bei einem „Fit“ zwischen dem Verhalten einzelner Personen und der Gestaltung der Organisation der personenbezogene Outcome wie Job-Commitment oder Arbeitszufriedenheit höher ist.<sup>191</sup> Die Kontingenztheorie der Führung nach Fiedler (1967) gibt an, dass der Führungserfolg, d. h. Leistung und Zufriedenheit von Mitarbeitern, vom Zusammenspiel der Führungssituation und des Führungsstils abhängen.

Zusammengefasst gibt die Kontingenztheorie an: „Kontext“ bedingt „Organisation“ bedingt „Verhalten der Mitglieder“ bedingt „Erfolg“. Die Ziele der vorliegenden Arbeit greifen diese Punkte auf und spezifizieren sie als: „Kontext“ bedingt „Standardisierung des Controllings“ bedingt „Arbeitszufriedenheit“ bedingt „Erfolg“. Die Identifikation von Kontext mit signifikantem Einfluss auf die Standardisierung des Controllings sowie der Einfluss der Standardisierung des Controllings auf die Arbeitszufriedenheit werden Gegenstand der Hypothesen und späteren konfirmatorischen Überprüfung. Es wird vermutet, dass die Standardisierung des Controllings von den Einflussfaktoren abhängt.

---

<sup>183</sup> Vgl. Otley (1980), S. 413; Macharzina (2003), S. 73 f.; Anthony et al. (2014), S. 70.

<sup>184</sup> Vgl. Langfield-Smith (1997); Dent (1990).

<sup>185</sup> Anthony et al. (2014), S. 87.

<sup>186</sup> Vgl. Otley (1980).

<sup>187</sup> Vgl. Chenhall (2003), S. 134.

<sup>188</sup> Vgl. Chenhall (2003), S. 134.

<sup>189</sup> Vgl. Horváth (1997), S. 85.

<sup>190</sup> Vgl. Burkert et al. (2014), S. 14; Ostroff/Judge (2007).

<sup>191</sup> Vgl. Kristof-Brown et al. (2005); Ostroff/Schulte (2007).

Der Umfang der Standardisierung variiert demnach von Konzern zu Konzern, je nach der individuellen Ausprägung der Einflussfaktoren. Die Arbeitszufriedenheit hängt darüber hinaus von der Standardisierung des Controllings ab und wird teilweise direkt durch die Einflussfaktoren bestimmt.

Der Zusammenhang zwischen Arbeitszufriedenheit und Unternehmenserfolg wird darüber hinaus noch durch den Ressourcenansatz bekräftigt. Der Ressourcenansatz bzw. der Resource-based View wurde im Wesentlichen 1978 von *Pfeffer und Salancik* entwickelt, *Barney* gilt jedoch heute als der zentrale Vertreter dieser Theorie.<sup>192</sup> Es wird angenommen, dass der Erfolg eines Unternehmens über die strategischen Wettbewerbsvorteile im Sinne von Ressourcen definiert wird.<sup>193</sup> *Barney* gliedert die Ressourcen dabei in physische, organisatorische und Human-Ressourcen. Bei physischen Ressourcen handelt es sich um Technologie, Produktionsgebäude oder den Zugang zu Rohstoffen.<sup>194</sup> Organisatorische Ressourcen bilden die formale Struktur des Unternehmens und damit Berichts-, Planungs- und Koordinationssysteme ab.<sup>195</sup> Die Human-Ressourcen umfassen das Mitarbeiter-Know-how, Team-, Kommunikations- und Führungsfähigkeit sowie die Motivation der Mitarbeiter.<sup>196</sup> Diese stellen ebenfalls einen Vermögenswert des Unternehmens dar, da dem Unternehmen anderen Vermögensgegenständen entsprechend ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt. Jedoch sind sie aufgrund ihrer fehlenden Aktivierbarkeit<sup>197</sup> nicht in der Bilanz anzusetzen. Die Standardisierung des Controllings lässt sich den organisatorischen Ressourcen zuordnen, die Arbeitszufriedenheit den Human-Ressourcen. In der Literatur werden die Human-Ressourcen als besonders relevant erachtet, da diese in aller Regel wertvoll, selten, schwer imitierbar und kaum substituierbar sind.<sup>198</sup>

Der Ressourcen-Ansatz besagt weiter, dass die Erfüllung von Erwartungen der Mitarbeiter langfristig zur Verbesserung der Unternehmensperformance führt.<sup>199</sup> Die vorliegende Arbeit nimmt diesen Ansatz auf und vermutet, dass durch die Standardisierung der Einflussfaktoren entsprechend die Zufriedenheit der Mitarbeiter steigt. Diese Vermutung wird in den Hypothesen in Kapitel 2.2 spezifiziert und anschließend konfirmatorisch überprüft.

---

<sup>192</sup> Vgl. *Pfeffer/Salancik* (1978), S. 257-262; *Barney* (1991); *Lippold* (2015), S. 7f.

<sup>193</sup> Vgl. *Barney* (1991).

<sup>194</sup> Vgl. *Barney* (1991), S. 101; *Lippold* (2015), S. 7f.

<sup>195</sup> Vgl. *Barney* (1991), S. 101; *Lippold* (2015), S. 7f.

<sup>196</sup> Vgl. *Barney* (1991), S. 101; *Lippold* (2015), S. 7f.

<sup>197</sup> Aufgrund der fehlenden Verfügungsmacht über den immateriellen Vermögenswert durch das Unternehmen selbst ist eine Aktivierung nicht möglich (siehe IAS 38.8).

<sup>198</sup> Vgl. *Barney* (1991), S. 101; *Lippold* (2015), S. 8.

<sup>199</sup> Vgl. *Mazurenko/O'Connor* (2012), S. 23.

### 2.1.4 *Bestehende konzeptionelle und empirische Forschung als Basis für die Konzeption eines Bezugsrahmens*

Im Folgenden werden bisherige Untersuchungen zu Einflussfaktoren näher beleuchtet. Hierzu soll sowohl auf konzeptionelle als auch empirische Veröffentlichungen zur Organisations- wie auch Controllinggestaltung zurückgegriffen werden. Grundsätzlich lassen sich die Einflussfaktoren in interne und externe Faktoren gliedern. Interne Einflussfaktoren werden von Unternehmen selbst individuell ausgeprägt und können zumindest langfristig beeinflusst werden.

Externe Faktoren lassen sich nicht durch das Unternehmen bestimmen und unterscheiden sich je nach Umfeld, in dem sich das Unternehmen befindet.<sup>200</sup>

Entsprechend der umfangreichen Literatur im Bereich Controlling liegt auch eine große Anzahl an kontingenzbasierten Untersuchungen vor. Die Untersuchungen unterscheiden sich jedoch stark bezüglich der Auswahl der Einflussfaktoren sowie deren prognostizierter Wirkung. Darüber hinaus bestehen erhebliche Unterschiede bezüglich des Untersuchungsdesigns bzw. der Untersuchungsobjekte der jeweiligen Studien. Laut *Iltner und Larcker (2001)* werden die Einflussfaktoren Umwelt, Technologie, Strategie, Unternehmens- und Branchen-Charakteristika sowie Know-how bzw. Verhalten von Führungskräften und Mitarbeitern am häufigsten aufgeführt.<sup>201</sup> Dies deckt sich im Wesentlichen mit der hier durchgeführten Analyse, bei der die meisten Nennungen der Einflussfaktoren bei der Umwelt, der Strategie, der Technologie bzw. Komplexität der Leistung, der Unternehmens-Charakteristika (Organisation sowie der Unternehmensgröße) liegen. Während die Studien von *Woodward (1965)*, *Bruns und Waterhouse (1975)*, *Pugh et al. (1968)*, *Pugh et al. (1969)* und *Child (1972)* in anderen Arbeiten bereits mehrfach skizziert wurden, soll im Folgenden eine umfangreiche Analyse aktueller Studien erfolgen.<sup>202</sup>

<sup>200</sup> Vgl. Hummel (2010), S. 91.

<sup>201</sup> Vgl. Iltner/Larcker (2001), S. 352.

<sup>202</sup> Vgl. z. B. Kieser/Walgenbach (2010); Frese (1992), S. 111-189; darüber hinaus werden folgende Arbeiten berücksichtigt: Dill (1958); Burns/Stalker (1961); Woodward (1965); Lawrence/Lorsch (1967); Perrow (1967); Thompson (1967); Pugh et al. (1968); Pugh et al. (1969); Blau/Schoenherr (1971); Child (1972); Bruns/Waterhouse (1975); Khandwalla (1972b); Hayes (1977); Becker et al. (1978); Horváth/Gaydoul (1978); Schreyögg (1978); Gaydoul (1980); Otley (1980); Welge (1980); Sathe (1983); Kieser/Kubicek (1983); Miles/Snow (1984); Pohl/Rehkugler (1986); Schmelzer (1992); Amshoff (1993); Kosmider (1994); Niedermayr (1994); Abernethy/Lillis (1995); Matthews/Scott (1995); Iltner/Larcker (1997); Legenhausen (1998); Dintner/Schorcht (1999); Whitley (1999); Reid/Smith (2000); Zimmermann (2001); Gibson/Cassar (2002); Chenhall (2003); Baines/Langfield-Smith (2003); Ossadnik et al. (2003); Hoffjan/Weide (2006); Blum (2006); Cadez/Guilding (2008); Temmel (2010); Pondeville et al. (2013); King/Clarkson (2015); Lin (2014); Kieser (2014).

Tabelle 2, Tabelle 3 und Tabelle 4 zeigen eine Übersicht von Veröffentlichungen seit ca. 1960 zur Untersuchung von Einflussfaktoren auf die Gestaltung der Organisation bzw. des Controllings. Dabei fällt auf, dass sich lediglich zwei der gezeigten Studien mit der Standardisierung des Controllings im Konzernumfeld beschäftigen. Mehrheitlich beschäftigen sich die Untersuchungen mit kleinen und mittleren Unternehmen. Weiter ist auffällig, dass Informationssysteme, die eine hohe Relevanz für die Controllinggestaltung haben, bislang wenig Berücksichtigung fanden. Die Übersicht über die bisherigen Studien bestätigt die genannte Forschungslücke und damit die Relevanz dieser Arbeit.

Studiendesign		Geografischer Fokus	Gestaltungsparameter	Erhebungsmethode	(Grund-gesamtheit/ Rückläufer)	Studienfokus		Strategische Faktoren				Organisatorische Faktoren				Personen-abhängige Faktoren		PEU	Sonstiges
Quelle																			
Dill (1958)		Norwegen	Organisationsstruktur	Interviews	2													x	
Burns/Stalker (1961)		Schottland England	Mechanische vs organische Strukturen	Interviews; Fallstudien	15													x	
Woodward (1965)		UK	Struktur und Effizienz der Organisation	Fragebogen	n.a./100													x	
Lawrence/Lorsch (1967)		USA	Organisationsstruktur	Vergleichende Studie	10													x	
Petrow (1967)		-	Organisationsstruktur	Konzeptionelle Analyse	n.a.														
Thompson (1967)		-	Organisationsstruktur	Konzeptionelle Analyse	n.a.														
Pugh et al. (1968/1969)		UK	Organisationsstruktur	Interviews	52/46														
Blau/Schoenherr (1971)		USA (Norden)	Organisationsstruktur	Interviews	527														
Child (1972)		UK	Organisationsstruktur	Fragebogen	82														
Burns/Waterhouse (1975)		USA, Kanada	Organisationsstruktur und Effekte auf das	Interviews	27/26														
Khandwalla (1977)		Kanada	Organisationsstruktur	Fragebogen	500/103														
Hayes (1977)		USA, Ohio	Performance der Produktion und R&D	Fragebogen	430/274														
Becker et al. (1978)		keinen	Controlling	konzeptionelle Analyse	-														
Hornath/Gaydoul (1978)		Deutschland	Ausmaß der Controllingfunktion	Fragebogen	8400/463														
Schreyögg (1979)		keinen	Organisationsstruktur	Konzeptionelle Analyse	n.a./n.a.														
Gaydoul (1980)		Deutschland	Organisationsstruktur	Fragebogen	123/72														

Tabelle 2: Überblick über die Einflussfaktoren in bisherigen Untersuchungen - Teil 1



Studiendesign					Studienfokus			Strategische Faktoren				Organisatorische Faktoren				Personenabhängige Faktoren			PEU	Sonstiges								
Quelle	Geografischer Fokus	Gestaltungsparameter	Erhebungsmethode	(Grundgesamtheit/Rückläufer)	Controlling	Konzern	Standardisierung	Konzernstrategie	Branche	Leistungsprogramm	Komplexität der Leistung	Internationalisierungsgrad	Akquisitionsstrategie	Konzerngröße	Rechtsform	Konzernorganisation	Informationssysteme	Innenverflechtung	Kultur	Führung	Mitarbeiter	Konzernumwelt						
Oley (1980)	keinen	Organisational Control und Effektivität	Konzeptionelle Analyse	n.a./n.a.																		x						
Weige (1980)	Deutschland	Managementsystemstruktur	Interviews	10/6 Unternehmen																		x						
Sathe (1983)	keinen	Controllingfunktion	Interviews	wenige																								
Kieser/Kubiczek (1983)	keinen	Organisationsstruktur	Vergleich von Studien	n.a.																								
Miles/Snow (1994)	USA	Organisatorischer Erfolg	Konzeptionelle Analyse	n.a./n.a.																								
Pohl/Rehugler (1986)	Deutschland, Bremen/Stade	Nutzung Mgmt-Instrumente	Fragebogen	n.a./217																								
Schmelzer (1992)	n.a.	Organisation und Controlling von	Konzeptionelle Analyse	n.a./n.a.																								
Amshoff (1993)	Deutschland	Gestaltung und Effizienz des	Fragebogen	252/1320																								
Kosmider (1994)	Deutschland, Koblenz	Organisationsstruktur	Fragebogen	n.a./440																								
Niedermayr (1995)	Österreich	Gestaltung und Effizienz des	Fragebogen	905/302																								
Abernethy (1995)	Australien, Melbourne	Gestaltung MCS	Interviews	81/41																								
Matthews/Scott (1995)	USA	Planungsverhalten	Fragebogen	780/130																								
Ittner/Larcker (1998)	Kanada, Deutschland, Bremen	Nutzung der Strategic Control Systems	Fragebogen	233/249																								
Legenhausen (1998)	Deutschland, Bremen	Entwicklungsstand und Einsatz von	Fragebogen	1036/139																								
Dittner/Schorcht (1999)	Deutschland, Thüringen	Controllinggestaltung	Fragebogen	n.a./128																								
Whitley (1999)	keinen	MCS	Konzeptionelle Analyse/Vergleich von	n.a./n.a.																								

Tabelle 3: Überblick über die Einflussfaktoren in bisherigen Untersuchungen - Teil 2

Studien design						Studien- fokus	Strategische Faktoren				Organisatorische Faktoren				Personen- abhängige Faktoren			PEU	Sonstiges																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																							
Quelle	Geografischer Fokus	Gestaltungs- parameter	Erhebungsmethode	(Grund- gesamt- heit/ Rückläufer)	Kern- strategie		Branche	Leistungs- programm	Komplexität der Leistung	Internationali- sierungsgrad	Akquisitions- strategie	Konzern- größe	Konzern- organisation	Konzern- systeme	Innen- verflechtung Informations- systeme	Kultur	Führung			Mitarbeiter	Konzern- umwelt																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																					
Reid/Smith (2000)	Schottland	Controllinginstrumente EDV: Komplexität des Implementierung und Performance des	Interviews	150																x																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																						

Tabelle 4: Überblick über die Einflussfaktoren in bisherigen Untersuchungen - Teil 3

Als Ergebnis der Literaturanalyse wird in dieser Arbeit eine erste Struktur der Einflussfaktoren aufgebaut und anschließend im Rahmen von Experteninterviews überprüft und weiterentwickelt. Ein Überblick über die im Rahmen der Literaturanalyse identifizierten Einflussfaktoren ist in Abb. 8 dargestellt. Die Einflussfaktoren lassen sich dabei in strategische, organisatorische, personenabhängige sowie externe Faktoren gliedern. Eine Beschreibung bzw. Definition der Faktoren erfolgt in Kapitel 2.2.



Abb. 8: Übersicht über die Einflussfaktoren der Literaturanalyse

2.1.5 Weiterentwicklung des Bezugsrahmens auf der Basis von Experteninterviews

Aufbauend auf den Ausführungen in Kapitel 2.1.4 wurden sechs Experteninterviews mit Vertretern aus der Wissenschaft und der Unternehmensberatung mit den Spezialgebieten Controlling und Organisation sowie mit Controllingleitern großer Konzerne durchgeführt.<sup>203</sup> Ziel der Interviews war es, explorativ eine Gesamtliste von Einflussfaktoren zu entwickeln. Die Durchführung von Experteninterviews reiht sich in die qualitative Sozialforschung ein und eignet sich besonders bei bislang unerforschten oder komplexen Untersuchungen.<sup>204</sup> Da eine Vielzahl von Einflussfaktoren bei der Untersuchung in Betracht gezogen werden soll, die wiederum potenziell auf mehrere Gestaltungsparameter wirken, kann hier von einer komplexen Fragestellung ausgegangen werden. Zudem sind die Experteninterviews Basis für eine spätere fragebogengestützte Untersuchung, für die es das relevante Set an Einflussfaktoren zu entwickeln gilt. Somit kommt den Experteninterviews auch eine explorative Rolle zu. Zur Dokumentation der Interviews wurden eine Audioaufnahme - das Einverständnis des Interviewpartners vorausgesetzt - und ein Protokoll erstellt. Zur weiteren Verarbeitung wurden die Audioaufnahmen transkribiert. Im Rahmen der Interviews wurde zunächst eine offene Frage nach den möglichen Einflussfaktoren gestellt. Alle Nennungen wurden

<sup>203</sup> Der Interviewleitfaden ist im Anhang 1 dargestellt.  
<sup>204</sup> Vgl. Bogner/Menz (2009), S. 88f.

während des Interviews auf Moderationskarten notiert und thematisch geclustert. Sobald der Interviewpartner keine weiteren Nennungen hinzufügte, wurden die Erkenntnisse aus Kapitel 2.1.4 vorgestellt. Die jeweiligen Einflussfaktoren wurden an den bereits genannten Faktoren gespiegelt und die Cluster damit erweitert bzw. ergänzt. Zudem haben die Interviewpartner eine Einschätzung über die Relevanz der jeweiligen Faktoren abgegeben.

Das Leistungsprogramm wie auch der Führungsanspruch waren die am häufigsten ungestützt genannten Faktoren, welche von fünf der sechs Interviewpartner unmittelbar genannt wurden. Darüber hinaus wurden beide Faktoren durch den sechsten Interviewpartner bestätigt. Ebenfalls wichtig aus Sicht der Experten sind Branchenzugehörigkeit, Internationalisierungsgrad sowie Umwelteinflüsse und rechtliche Auflagen. Diese Faktoren wurden von vier Experten ungestützt genannt und jeweils von den zwei verbleibenden Experten bestätigt. Mit Ausnahme der Umwelteinflüsse wurden die vier hier genannten Faktoren bislang nur selten in Analysen betrachtet.

Grundsätzlich lassen sich die Einflussfaktoren anhand der Interviewergebnisse priorisieren. Abb. 9 zeigt: Faktoren, die häufig ungestützt genannt und mehrheitlich bestätigt wurden, weisen die höchste Priorität auf. Etwas geringere Priorität haben Faktoren, die zwar selten ungestützt genannt, jedoch mehrheitlich bestätigt wurden. Eine geringe Priorität weisen jene Faktoren auf, die häufig ungestützt genannt wurden, aber im Anschluss eine hohe Ablehnung fanden. Faktoren mit der geringsten Priorität wurden selten gestützt genannt und erfuhren eine hohe Ablehnung. Eine Ergebnisübersicht der Interviews befindet sich im Anhang 1.

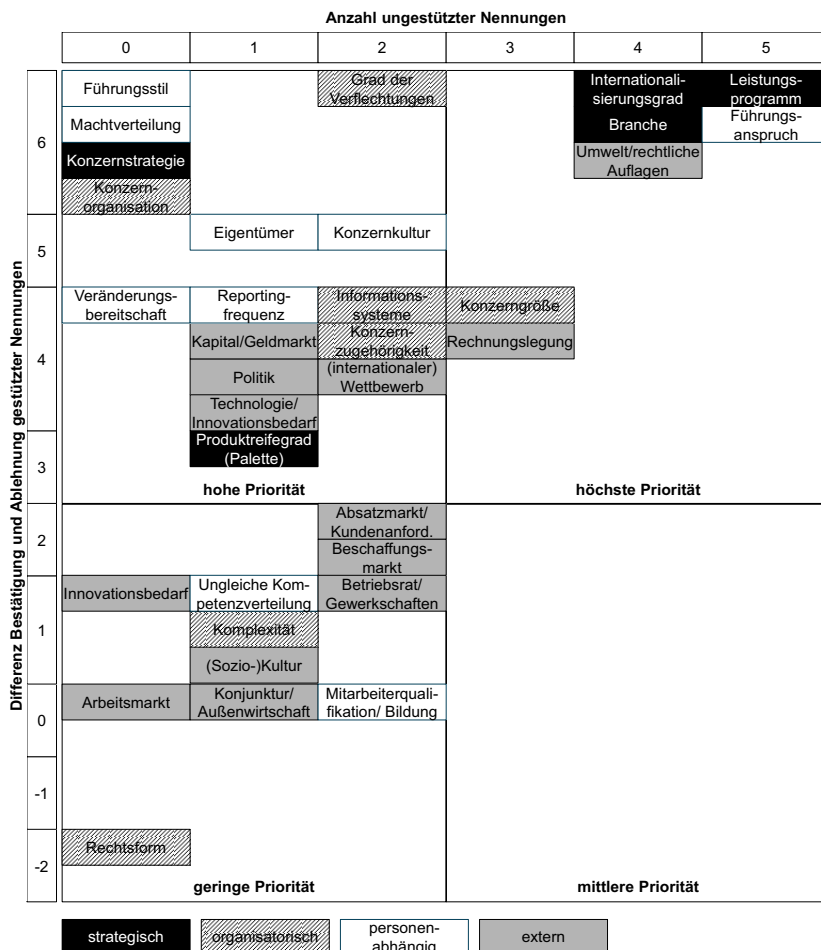


Abb. 9: Ergebnis der Experteninterviews

In Bezug auf die Auswahl der Einflussfaktoren konnte die Übersicht aus der Literaturanalyse gestärkt werden. Die Relevanz der Einflussfaktoren unterscheidet sich jedoch teilweise deutlich zwischen den Erkenntnissen der Literatur und den Interview-Ergebnissen sowie innerhalb der Interview-Ergebnisse. Während Kapitel 2.1.4 zeigt, dass Konzernumwelt, Komplexität der Leistung, Konzerngröße und Konzernorganisation häufig Gegenstand bisheriger Untersuchungen sind, zeigen die Interviews einen abweichenden Fokus. Die Interviewergebnisse zeigen vor allem eine hohe Relevanz bei

einigen personenabhängigen Faktoren, wie z. B. Führung, Mitarbeiter oder Kultur. Die Interviewpartner betonen, dass Führung bzw. der Führungsanspruch sehr wichtig für die Standardisierung des Controllings ist, da der Wille des Managers oft mehr zählt als rationale Argumente.<sup>205</sup> Folgende typische Aussagen seien hier beispielhaft aufgeführt:

- „Der Führungsanspruch ist die Basis von allem, er steht vor der Strategie.“
- „Der Einflussfaktor Mensch ist faktisch ganz wichtig.“
- „Also in der Praxis [...] haben wir [...] festgestellt, dass das Thema Konzernführung, Management, Stärke des CEOs und des CFOs ganz stark prägen, wie das Controlling positioniert ist, welche Macht vorliegt, welche Standards sie setzen und welche sie durchsetzen können.“

Vermutlich sind die Unterschiede zwischen der bisherigen Forschung und den Interviews auf die Messbarkeit der Faktoren zurückzuführen. Gerade die personenabhängigen Faktoren sind schwerer messbar als beispielsweise die Unternehmensgröße.

Die Ergebnisse der Experteninterviews unterscheiden sich bei der Wahl der Einflussfaktoren. So gibt es solche, die von allen Interviewpartnern in Bezug auf die Standardisierung des Controllings als relevant bestätigt wurden. Dazu zählen Leistungsprogramm, Führungsstil und Führungsanspruch, Internationalisierungsgrad, Branchenzugehörigkeit, Grad der Innenverflechtungen, Machtverteilung, Umwelteinflüsse und rechtliche Auflagen, Konzernstrategie und Konzernorganisation. Andere Faktoren wurden im Rahmen der Interviews eher abgelehnt. Dazu zählen Mitarbeiterqualifikation/Bildungsgrad, Arbeitsmarkt sowie die Rechtsform. Da allerdings alle Faktoren mindestens eine Bestätigung im Rahmen der Interviews erhalten haben, werden bei der Entwicklung des Bezugsrahmens keine Faktoren entfernt, sie werden lediglich geclustert. In Tabelle 5 ist die Überleitung der möglichen Einflussfaktoren von der Literaturanalyse über die Experteninterviews bis hin zum Bezugsrahmen dargestellt. Die Literaturanalyse konnte zunächst ca. 60 Faktoren identifizieren. Bei genauerer Überprüfung der Beschreibungen konnten einige Faktoren zu 15 Clustern zusammengefasst werden. So konnten beispielsweise in der Literatur Geschäftsmodelle, Leistungsprogramme und Fertigungstechnologien als Einflussfaktoren gefunden werden. Die Zuordnung bzw. Überleitung der Einflussfaktoren aus der Literaturanalyse (siehe Tabelle 2, Tabelle 3 und Tabelle 4) und den Experteninterviews (siehe Abb. 9) zur Zielstruktur (siehe Abb. 8) ist in der Tabelle 5 dargestellt.

---

<sup>205</sup> Auszug aus den Experteninterviews.

Zuletzt wurden die Interviewpartner zu den Möglichkeiten und Grenzen der Standardisierung befragt. Hierbei wurde der Zielkonflikt der Standardisierung diskutiert. Eine Übersicht zur Nennung der relevanten Vor- und Nachteile der Standardisierung durch die Experten ist in Tabelle 1 dargestellt.<sup>206</sup>

---

<sup>206</sup> Die Tabelle befindet sich in Kapitel 2.1.1. Die Beurteilung der Interviewpartner ist in der letzten Spalte abgebildet.

Gliederung	Literatur	Einflussfaktoren Experteninterview	Einflussfaktoren Zielbild
Strategische Faktoren	Strategie	Konzernstrategie	Strategie
	Branchenzugehörigkeit	Branchenzugehörigkeit	Branche
	Diversifikation		
	Geschäftsmodelle	Geschäftsmodelle/ Leistungsprogramm	Leistungsprogramm
	Leistungsprogramme		
	Fertigungstechnik		
	Produktprogramm		
	Produkttypen	Produktreifegrad (Palette)	Komplexität der Leistung
	Technologie		
	Produktionsflexibilität		
	Komplexität	Komplexität	
	Zugehörigkeit der Tochtergesellschaft		
Organisatorische Faktoren	Stadium im Lebenszyklus	Konzernzugehörigkeit	Akquisitionsstrategie
	Alter der Tochtergesellschaft		
	Geografische Diversifikation	Internationalisierungsgrad	Internationalisierungsgrad
	Größe	Konzerngröße	Konzerngröße
	Rechtsform		
	Art der Gründung	Rechtsform	Rechtsform
	Satzung		
	Computersysteme	Informationssysteme	Informationssysteme
	(globale) Organisationsstruktur		
	Mutter-Tochter-Beziehung	Konzernorganisation	Organisation
Personen- abhängige Faktoren	Unternehmensstruktur-/Controlling		
	Abhängigkeit		
	Interdependenzfaktoren	Grad der Verflechtungen	Grad der Innenverflechtungen
	Art der Interdependenzen		
	interne Abhängigkeit		
	Kultur/Kulturspezifika	Konzernkultur	Kultur
		Machtverteilung	
	Führungsstil	Führungsstil	Führung
	Erwartungen des Managements	Reportingfrequenz	
	Eigentümerstruktur	Führungsanspruch	
Externe Faktoren	Führungsform Führungsstruktur	Eigentümer	
	Führungskultur		
	Mitarbeiterbildung	Mitarbeiterqualifikation/ Bildungsgrad	Mitarbeiter
		Ungleiche Kompetenz- verteilung	
		Veränderungsbereitschaft	
	Ressourcen		
	Absatzmarkt	Absatzmarkt/Kundenanforderungen	Konzernumwelt
	Kundenstruktur		
	Arbeitsmarkt	Arbeitsmarkt	
	Beschaffungsmarkt	Beschaffungsmarkt	
	Geld- und Kapitalmarkt		
	Konkurrenzintensität	Kapital/Geldmarkt	
	Preisempfindlichkeit		
	Außenwirtschaft		
	wirtschaftliche Situation	Konjunktur/Außenwirtschaft	
	politisches und soziales Umfeld	(Sozio-)Kultur	
		Politik	
	Technologie		
	Markt-, Technologiedynamik	Technologie/ Innovationsbedarf	
	techn. Wandel		
	Dynamik		
	Marktentwicklung		
	Umwelt	Umwelt/rechtliche Auflagen	
	Makroumwelt		
	Wettbewerber	(internationaler) Wettbewerb	
	Externe Rechnungslegungsvorschriften	Rechnungslegung	
		Betriebsrat	
		Gewerkschaften	
	Umweltstrukturen		
	Wirtschaftsstruktur		
	öffentliche Kontrolle		
	externe Abhängigkeit		

Tabelle 5: Überleitung der Einflussfaktoren



### 2.1.6 Darstellung des Bezugsrahmens

Aufbauend auf den in Kapitel 2.1.1.2 dargestellten Gestaltungsparametern, den in den Kapiteln 2.1.4 und 2.1.5 identifizierten Einflussfaktoren sowie der in Kapitel 2.1.2 dargestellten Arbeitszufriedenheit zeigt Abb. 10 eine zusammenfassende Darstellung des Bezugsrahmens. In dessen Zentrum findet sich die Gestaltung des Controllings, welches aus der Organisation, den Prozessen/Instrumenten, die wiederum in Planung, Budgetierung, Analyse/Reporting und Leistungsbeurteilung/Feedback untergliedert werden, sowie den Stammdaten mit einer weiteren Gliederung in Kostenstellen und Konten besteht. Neben den Einflussfaktoren, deren direkte Wirkung auf die Standardisierung des Controllings untersucht werden soll, gilt es in dieser Arbeit herauszufinden, welche Auswirkungen die Standardisierung des Controllings auf die Arbeitszufriedenheit hat, bzw. ob die Standardisierung des Controllings die Effekte der untersuchten Einflussfaktoren auf die Zufriedenheit von Konzerncontrollern mediert werden. Eine detaillierte Beschreibung der Wirkungsbeziehungen erfolgt in Kapitel 2.2.

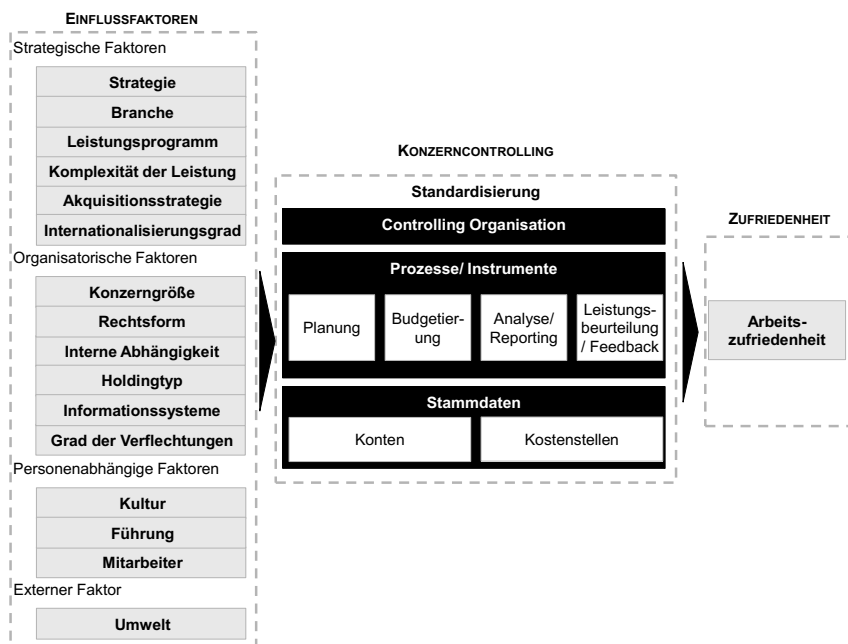


Abb. 10: Bezugsrahmen der Arbeit

## 2.2 Entwicklung der Hypothesen

Im vorangegangenen Abschnitt wurde der Bezugsrahmen der Arbeit entwickelt. Die folgenden Kapitel greifen diesen auf und begründen auf Basis der Theorien die Hypothesen. Am Ende des Abschnitts werden alle entwickelten Hypothesen als Übersicht dargestellt.

### 2.2.1 Hypothesen strategischer Faktoren

Zur Ableitung der Hypothesen der strategischen Ausrichtung eines Unternehmens werden im Folgenden die Unternehmensstrategie selbst, die Branche bzw. Branchen, in denen es tätig ist, die Art der Leistungen, die es am Markt erbringt, die Komplexität dieser Leistungen und der internationalen Ausrichtung sowie die Wachstumsstrategie, bei der organisches und akquisitorisches Wachstum unterschieden werden können, näher beschrieben.

#### 2.2.1.1 Strategie

Nach *Anthony et al. (2014)* ist die Strategie ein wesentlicher Einflussfaktor zur Gestaltung des MCS.<sup>207</sup> Zum Zusammenhang von Strategie und MCS gibt es zahlreiche Veröffentlichungen.<sup>208</sup> Es besteht Einigkeit darüber, dass das Konzerncontrolling für die Operationalisierung der Konzernstrategie verantwortlich ist bzw. dass das Controlling entsprechend der Strategie ausgestaltet wird.<sup>209</sup> Bei erfolgreichen Unternehmen passt daher die Ausgestaltung des Controllings zur strategischen Ausrichtung des Unternehmens.<sup>210</sup> „*Strategies differ between organizations, and controls should be tailored to the requirements of specific strategies.*“<sup>211</sup> Dabei folgt die Struktur der vorgegebenen Strategie.<sup>212</sup> *Porter (1980a)* unterscheidet drei Strategietypen: Kostenführung, Differenzierung und Fokussierung.<sup>213</sup> Der Wettbewerbsvorteil basiert dabei auf Kostenführerschaft oder auf Differenzierung.

---

<sup>207</sup> Vgl. *Anthony et al. (2014)*, S. 144.

<sup>208</sup> Vgl. z. B. *Langfield-Smith (1997)*, S. 214-216; *Dent (1990)*.

<sup>209</sup> Vgl. z. B. *Langfield-Smith (1997)*, S. 210; *Kober et al. (2007)*, S. 425; *Henri (2006)*, S. 531.

<sup>210</sup> Vgl. *Chandler (1962)*; *Rumelt (1974)*; *Galbraith/Nathanson (1980)*; *Miles/Snow (1984)*, S. 10.

<sup>211</sup> *Anthony et al. (2014)*, S. 144.

<sup>212</sup> „...structure follows strategy“ von *Hall/Saias (1980)*.

<sup>213</sup> Vgl. *Porter (1980a)*, S. 35-40. Die Fokusstrategie konzentriert sich auf bestimmte Marktnischen, die bislang nicht vom Wettbewerb bedient werden, bzw. die besondere Anforderungen an Produkte/Dienstleistungen stellen. Von einer Untersuchung dieses Strategietyps wird im Folgenden abgesehen.

Kostenführerschaft impliziert, dass Unternehmen um niedrigere Kosten konkurrieren.<sup>214</sup> Dieser Wettbewerbsvorteil soll auf Skaleneffekten, Zugang zu niedrigen Beschaffungspreisen, einer überlegenen Technologie, Effizienz in der Wertschöpfung aufgrund von Lerneffekten, hoher Auslastung der Ressourcen oder der Vernetzung von Aufgaben basieren.<sup>215</sup> Typischerweise bieten Kostenführer ihre Produkte branchenübergreifend an.<sup>216</sup> Konzerne mit einer Kostenführerstrategie zeigen daher eine höhere Standardisierung als Konzerne, die eine Differenzierungsstrategie verfolgen.<sup>217</sup>

Die Differenzierungsstrategie basiert auf dem Angebot von Produkten mit höherer Qualität oder Eigenschaften, für die der Kunde bereit ist, mehr zu bezahlen.<sup>218</sup> Dies erfordert eine hohe Qualität bzw. Verlässlichkeit, After-Sales Service, Verfügbarkeit sowie Flexibilität des Produkts bzw. der Leistung.<sup>219</sup> Konzerne, die eher eine Differenzierungsstrategie verfolgen, weisen weniger standardisierte Strukturen auf, um den heterogenen Anforderungen der Märkte gerecht zu werden.<sup>220</sup> Im Rahmen dieser Studie sollen die Ergebnisse bisheriger Untersuchungen überprüft werden, daher werden die folgenden Hypothesen aufgestellt:<sup>221</sup>

*Hypothese H1a: Die Kostenführerstrategie hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H1b: Die Kostenführerstrategie hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H2a: Die Differenzierungsstrategie hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H2b: Die Differenzierungsstrategie hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

---

<sup>214</sup> Vgl. Anthony et al. (2014), S. 145; Porter (1980a) S. 35-37.

<sup>215</sup> Vgl. Porter (1980a) S. 35-37; Porter (1985) S. 12 und 63-83; Langfield-Smith (1997), S. 211.

<sup>216</sup> Vgl. Porter (1985) S. 12.

<sup>217</sup> Vgl. Bouwens/Abernethy (2000); Perera et al. (1997); Porter (1980a); Langfield-Smith (1997), S. 213.

<sup>218</sup> Vgl. Anthony et al. (2014), S. 145; Porter (1980a), S. 37 f.; Porter (1985) S. 14 und 119-127.

<sup>219</sup> Vgl. Bouwens/Abernethy (2000); Perera et al. (1997); Porter (1980a); Porter (1985) S. 14 und S. 119-127; Langfield-Smith (1997), S. 211.

<sup>220</sup> Vgl. Bouwens/Abernethy (2000); Perera et al. (1997).

<sup>221</sup> Siehe z. B. Anthony et al. (2014), S. 147.

Während Organisation des Controllings und MCS bereits Gegenstand einiger Studien waren, ist die Untersuchung des Zusammenhangs von Strategie und Standardisierung von Stammdaten neu.<sup>222</sup> Stammdaten bilden den Geschäftszweck eines Unternehmens ab.<sup>223</sup> Da Stammdaten eine wichtige Rolle bei der Erfüllung strategischer Anforderungen spielen, ist das Stammdatenmanagement darüber hinaus in den letzten Jahren in den Fokus praktischer, wie auch wissenschaftlicher Betrachtungen gerückt.<sup>224</sup> Das Konzerncontrolling muss die Strategie abbilden und dazu die eigenen Strukturen entsprechend ausrichten. In den Stammdaten des Controllings lässt sich somit ein Unterschied je nach strategischer Ausrichtung erkennen. Dies führt zu folgender Einschätzung:

*Hypothese H1c: Die Kostenführerstrategie hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H2c: Die Differenzierungsstrategie hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

### 2.2.1.2 Branche

In einer Branche werden ähnliche oder verwandte Sach- oder Dienstleistungen mit einem ähnlichen Verwendungszweck an eher heterogene Abnehmer verkauft.<sup>225</sup> Die Entwicklung innerhalb einer Branche kann von der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung abweichen.<sup>226</sup> Die Grenzen zwischen Branchen sind teilweise fließend, Produktprogramme der Unternehmen entwickeln bzw. verändern sich, Funktionen passen sich an die Anforderungen der Abnehmer an oder werden neu miteinander verknüpft, Abnehmer kommen hinzu bzw. scheiden aus der Branche aus oder ändern ihr Kaufverhalten.<sup>227</sup>

Die Branche wird in der Literatur sowohl als interner als auch als externer Faktor klassifiziert, der sich weiter untergliedern lässt.<sup>228</sup> Aus externer Sichtweise ist die Branche ein grober Indikator für Komplexität, Dynamik und Konkurrenzsituation.<sup>229</sup> Aus interner Sichtweise ist die Branche, in der ein Unternehmen tätig ist, im Wesentlichen von den

---

<sup>222</sup> Bisherige Studien untersuchen darüber hinaus mehrheitlich das Controlling bei kleinen und mittelständischen Unternehmen. Wie bereits in Tabelle 2, Tabelle 3 und Tabelle 4 dargestellt, beziehen sich nur wenige Studien auf das Konzerncontrolling.

<sup>223</sup> Vgl. Otto (2012), S. 337.

<sup>224</sup> Vgl. Otto (2012).

<sup>225</sup> Vgl. Porter et al. (2013), S. 307; Peemöller (2013), S. 127.

<sup>226</sup> Vgl. Peemöller (2013), S. 127.

<sup>227</sup> Vgl. Porter et al. (2013), S. 308.

<sup>228</sup> Die externe Zuordnung findet sich beispielsweise bei Amshoff (1993), S. 391 oder Flacke (2006), S. 154, eine interne Zuordnung hingegen findet sich beispielsweise in Hummel (2010), S. 102; Niedermayr (1994).

<sup>229</sup> Vgl. Flacke (2006), S. 155.

Produkten bzw. Leistungen, die es am Markt anbietet, abhängig, somit ist die Branchenzuordnung unternehmensindividuell und lässt sich zumindest langfristig durch das Unternehmen selbst bestimmen bzw. beeinflussen. In der vorliegenden Arbeit wird die Branche als interner Faktor betrachtet.

Mithilfe der Branchenzuordnung können Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden bzw. ähnlichen Herausforderungen begegnen, geclustert werden.<sup>230</sup> So lässt sich beispielsweise für die Energiebranche sagen, dass sie vielen regulatorischen Anforderungen begegnen muss, sich in einem eher nationalen Umfeld befindet und sich seit kurzem in einem starken Umbruch ist. Die Automobilbranche hingegen ist bekannt für einen hohen Kostendruck und eine starke Standardisierung der Produktion. Das Baugewerbe ist hingegen von einem Projektgeschäft geprägt und ist arbeitsintensiv bzw. lohnintensiv.<sup>231</sup>

Es liegen einige Untersuchungen vor, in denen die Branche als systematischer Einflussfaktor betrachtet wird, meist wird sie jedoch als demografischer Faktor eines Unternehmens angesehen, mit dessen Hilfe die Repräsentativität einer Stichprobe gegenüber der Grundgesamtheit untersucht wird.<sup>232</sup> Darüber hinaus unterscheiden sich die Gliederung der Branchen sowie die Ergebnisse in vorliegenden Studien stark, so dass die Vergleichbarkeit problematisch ist. Des Weiteren beschränken sich einige Untersuchungen auf nur eine Branche, ohne dabei einen Bezug zu anderen Branchen herzustellen.<sup>233</sup>

*Gaydoul (1980)* zeigt z. B., dass die Branchen Nahrungs- und Genussmittel, Verkehr und Nachrichten, Chemie und Papier einen hohen Entwicklungsstand des Controllings aufweisen, während Branchen wie Maschinen- und Fahrzeugbau, Eisen, Stahl und Metallbau, Bergbau und Energie eher einen mittleren aufweisen.<sup>234</sup> Er gibt allerdings an, dass die Branche als Einflussfaktor kaum zu verwenden sei. Die Branche sollte lediglich als Orientierungshilfe gelten, da es sich um einen unspezifischen Sachverhalt handelt, hinter dem schärfere Merkmale wie Umfeldynamik, Fertigungstechnologie etc. stehen.<sup>235</sup> *Amshoff (1993)* gibt an, dass sich je nach Branche der Entwicklungsstand des Controllings, d. h. der Reifegrad und Ausbau unterscheidet.<sup>236</sup> *Kosmider (1994)* zeigt, dass sich die Controllinggestaltung und -nutzung je nach

---

<sup>230</sup> Vgl. *Niedermayr (1994)*, S. 150.

<sup>231</sup> Vgl. *Kim et al. (2015)*, S. 1534.

<sup>232</sup> Vgl. *Kosmider (1994)*, S. 143 sowie eine Übersicht bisheriger Studien in *Flacke (2006)*, S.155.

<sup>233</sup> Vgl. z. B. *Tepret/Tuna (2015)*; *Platis et al. (2015)*; *Lizano/Mor Barak (2015)*; *Carbonell/Rodríguez-Escudero (2014)*; *Bontis et al. (2011)*.

<sup>234</sup> Vgl. *Gaydoul (1980)*, S. 264-277.

<sup>235</sup> Vgl. *Gaydoul (1980)*, S. 277.

<sup>236</sup> Vgl. *Amshoff (1993)*, S. 391.

Branchenzugehörigkeit unterscheiden, seine Untersuchung jedoch lediglich als Orientierung für weitere Untersuchungen im Controllingumfeld dienen sollte.<sup>237</sup> *Flacke (2006)* kann lediglich einen negativen Einfluss der Handelsunternehmen bei der Nutzung von Produktivitätskennzahlen feststellen.<sup>238</sup> *Hummel (2010)* zeigt Unterschiede bei der Nutzung von Verrechnungspreissystemen für die Softwarebranche, die durch einen hohen Fixkostenanteil gekennzeichnet ist, sowie die Versorgungsbranche, die durch wenig grenzüberschreitende Tätigkeiten geprägt ist. Die Unterschiede führt sie auf die jeweils unterschiedlichen Kostenstrukturen und Steuerungsanforderungen zurück.<sup>239</sup>

In einigen Studien musste die Hypothese, dass Branchenunterschiede signifikanten Einfluss auf die Controllinggestaltung haben, jedoch verworfen werden.<sup>240</sup> In der Studie von *Niedermayr (1994)* wird z. B. gezeigt, dass die Branche keinen signifikanten Einfluss auf die Controllinggestaltung hat, allerdings zeigt sie, dass das verarbeitende Gewerbe bzw. die Industrie sowie sonstige Dienstleister die meisten Controllingabteilungen aufweisen, Bau und Handel hingegen die wenigsten. Das verarbeitende Gewerbe bzw. die Industrie sowie Bergbau und Energiewirtschaft weisen die höchste, Handel und Baubranche die niedrigste Funktionsbreite auf. *Ossadnik et al. (2003)* untersuchen den Einfluss der Branche auf die Gestaltung des Controllings, stellen allerdings keine signifikanten Unterschiede zwischen den Branchen fest. *Flacke (2006)* bestätigt bisherige Untersuchungen, indem er zeigt, dass Branchenzugehörigkeit keinen systematischen Einfluss auf die Controllingnutzung hat.

Die Ergebnisse der Experteninterviews zeigen dagegen ein eindeutiges Bild. Für alle Interviewpartner zählt die Branchenzugehörigkeit als wichtiger Einflussfaktor für die Standardisierung des Controllings. Darüber hinaus gaben die Interviewpartner an, dass die Standardisierung des Konzerncontrollings von der Dynamik der Branche beeinflusst wird und zudem die Branche eng im Zusammenhang mit dem Leistungsprogramm betrachtet werden muss.

---

<sup>237</sup> Vgl. Kosmider (1994), S. 154f.

<sup>238</sup> Vgl. Flacke (2006), S. 230.

<sup>239</sup> Vgl. Hummel (2010), S. 197f.

<sup>240</sup> Siehe z. B. Niedermayr (1994), S. 279.

Folglich ergibt die Kombination der Erkenntnisse der Literaturanalyse sowie der Experteninterviews keinen klaren Hinweis, wie sich die Branchenzugehörigkeit auf die Standardisierung des Controllings auswirkt, sodass sich zunächst keine differenzierten Hypothesen ableiten lassen. Daher werden folgende allgemeine Hypothesen entwickelt:

*Hypothese H3a: Die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Branche beeinflusst die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H3b: Die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Branche beeinflusst die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H3c: Die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Branche beeinflusst die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

Neben der Betrachtung der spezifischen Branche soll zusätzlich die Anzahl unterschiedlicher Branchen, in denen ein Unternehmen tätig ist, untersucht werden. Anthony et al. (2014) sieht die Anzahl der Branchen, in denen ein Unternehmen tätig ist, als einen Teil der strategischen Ausrichtung.<sup>241</sup> Aus seiner Sicht gilt es, die Management Control Systeme entsprechend der Branchendiversifikation anzupassen.<sup>242</sup> Für ein Unternehmen, das in mehreren Branchen tätig ist, gilt es parallel, in allen Branchen dauerhafte Wettbewerbsvorteile zu erzielen, um erfolgreich zu sein.<sup>243</sup> D. h., es müssen verschiedene Branchenanforderungen parallel erfüllt werden. Nach Porter (2014) ist eine Horizontalstrategie eine notwendige Voraussetzung für diversifizierte Unternehmen, da Untersuchungen zu Aktienbewertungen negative Auswirkungen einer Diversifikation bezüglich des Unternehmenswerts festgestellt haben.<sup>244</sup> Der Nutzen der Diversifikation wird kontrovers diskutiert. Einige Autoren geben an, dass der Unternehmenswert durch die Diversifikation sinkt und ein sogenannter „diversification discount“ entsteht.<sup>245</sup> Andere zeigen, dass die Diversifikation eine Reaktion auf den sinkenden Wert, z. B. aufgrund von technologischen Änderungen, sein kann. Positive Effekte der Diversifikation bzw. ein „diversification premium“ können dagegen niedrigere Kosten durch Verbundeffekte bzw. Synergien oder Steuervorteile durch Verlustausgleich sein.<sup>246</sup> Hieraus ergeben sich folgende Hypothesen:

---

<sup>241</sup> Vgl. Anthony et al. (2014), S. 147-148.

<sup>242</sup> Vgl. Anthony et al. (2014), S. 155.

<sup>243</sup> Vgl. Porter et al. (2013), S. 353.

<sup>244</sup> Vgl. Porter et al. (2013), S. 413.

<sup>245</sup> Vgl. Berger/Ofek (1995), Lang/Stulz (1994), Glaser/Müller (2006).

<sup>246</sup> Vgl. Teece (1980), Majd/Myers (1987), Glaser/Müller (2006).

*Hypothese H4a: Die Anzahl der Branchen, in denen ein Unternehmen tätig ist, hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H4b: Die Anzahl der Branchen, in denen ein Unternehmen tätig ist, hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H4c: Die Anzahl der Branchen, in denen ein Unternehmen tätig ist, hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

### 2.2.1.3 Leistungsprogramm

Unter Leistungsprogramm ist die Gesamtheit der Verfahren, Maschinen/Anlagen und Methoden zu verstehen, die zur Erstellung von Produkten bzw. Leistungen notwendig sind.<sup>247</sup> Jedes Leistungsprogramm ist mit einer spezifischen Gestaltung der Organisation bzw. der Prozesse verbunden.<sup>248</sup> In der Literatur lässt sich dieser Sachverhalt häufig auch unter dem Begriff „Technologie“ finden, jedoch berücksichtigt dieser die Service-/Dienstleistungskomponente meist nicht hinreichend. Das Leistungsprogramm beschreibt die Art der Produkte bzw. Dienstleistungen, während die Komplexität der Leistungen eher auf die Breite und Diversität des Angebots eingeht.<sup>249</sup> Für die Erstellung von Produkten oder Dienstleistungen lassen sich die Leistungsprogramme nach folgenden Kriterien gliedern.

Leistungsprogramme mit eher standardisiertem Output:

- **Prozessfertigung:** Es liegt eine Wertschöpfungskette vor, an deren Ende die gefertigten Produkte nicht wieder in ihre ursprünglichen Elemente zerlegt werden können: Chemische Rohstoffe und Essenzen, Kosmetika, Lebens- und Nahrungsergänzungsmittel, medizinische Wirkstoffe und Arzneimittel ebenso wie Tierfutter, Farben oder Lacke. Viele dieser Produkte unterliegen gesetzlichen Regelungen, wie z. B. Arzneimittelgesetz, Code of Federal Regulations oder Good Automated Manufacturing Process. Darüber hinaus wird ein sehr hohes Qualitätsniveau aufgrund von Hygiene- oder Lebensmittelbestimmungen gefordert und die Prozesse müssen transparent und lückenlos nachvollziehbar sein.<sup>250</sup>

---

<sup>247</sup> Vgl. Becker et al. (1978), S. 112.

<sup>248</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 177.

<sup>249</sup> Vgl. Becker et al. (1978), S. 107.

<sup>250</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 18.



Besonderheiten der Prozessfertigung bestehen darin, dass die Herstellung meist von natürlichen Rohstoffen ausgeht und das Endprodukt in einer verbundenen Produktion aus Haupt- und Nebenprodukten entsteht. Die Prozessfertigung besteht aus der Separation (Trennung, Spaltung, Extraktion) und der Aggregation (Mischung der gewonnenen Einzelteile mit Zusatzstoffen nach einer vorgegebenen Rezeptur).<sup>251</sup> Die Prozessfertigung ist aufgrund der Komplexität der Fertigung von einer geringen Spezialisierung und einem hohen Koordinationsbedarf geprägt.<sup>252</sup>

- Serien-/Massenfertigung: Bei der Serien- bzw. Massenfertigung sind einzelne Bestandteile der Erstellung stark spezialisiert, womit teilweise ein geringer Koordinationsbedarf innerhalb der Fertigung einhergeht. Die Koordination mit Einheiten außerhalb der Fertigung, z. B. mit der Logistik, Arbeitsvorbereitung, Qualitätskontrolle, ist jedoch umfangreicher.<sup>253</sup> Da eine steigende Individualisierung der Produkte gefordert ist, besteht in der Serien- bzw. Massenfertigung verstärkt der Bedarf nach Modularisierung. Sogenannte Baukastensysteme kombinieren standardisierte Module und schaffen somit individualisierte Produkte. Der Koordinationsbedarf ist hierbei höher als bei der Serien-/Massenfertigung, jedoch geringer als bei der Auftragseinzelfertigung.<sup>254</sup>
- Handel: Das Leistungsprogramm „Handel“ soll Unternehmen betrachten, die u. a. eine Handelsfunktion ausüben und sich damit zu einem reinen Handelsunternehmen (siehe Branche „Handel“) abgrenzen.<sup>255</sup> Der Handel ist von einem dynamischen Marktumfeld geprägt. Unternehmen müssen sich daher ständig markt- bzw. nachfrageseitig geprägten Veränderungen unterziehen.<sup>256</sup> Darüber hinaus ist der Handel typischerweise von einer hohen Sortimentsbreite und -tiefe bei geringer bzw. keiner eigenen Fertigung, vielen Standorten bzw. Filialen und mehreren Vertriebskanälen geprägt.<sup>257</sup> Die Organisation im Handel, insbesondere die Controllingorganisation, ist fragmentiert gewachsen und geht in isolierten Controllingabteilungen auf.<sup>258</sup> Folglich ist im Controlling des Handels eine mangelnde Standardisierung der Organisation und der Instrumente

---

<sup>251</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 19.

<sup>252</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 178.

<sup>253</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 177.

<sup>254</sup> Vgl. Neuhausen (2001), S. 12.

<sup>255</sup> Vgl. Becker/Winkelmann (2014), S. 10.

<sup>256</sup> Vgl. Neugebauer (2012), S. 15.

<sup>257</sup> Vgl. Neugebauer (2012), S. 16.

<sup>258</sup> Vgl. Neugebauer (2012), S. 17.

zu verzeichnen.<sup>259</sup> Darüber hinaus gilt es im Handel, mit großen Datenmengen aus unterschiedlichen Quellsystemen zurechtzukommen.<sup>260</sup>

- Softwareanbieter: Die Erstellung von Software ist eine komplexe und anspruchsvolle Tätigkeit, die von der Immaterialität der Leistung sowie von einem hohen Anteil an Fixkosten geprägt ist.<sup>261</sup> Der Output im Rahmen der Entwicklung ist jedoch schwer messbar.<sup>262</sup> Die Erstellung der Software besteht aus einem längeren Entwicklungsprozess, der aufgrund der Beteiligung vieler Personen oftmals einen hohen Koordinationsaufwand aufweist.<sup>263</sup> Ist die Entwicklung abgeschlossen, kann die Leistung schnell und günstig vervielfältigt werden.
- Technologie-/Hardwareanbieter: Im IT-Bereich stellen Technologie-/Hardwareanbieter z. B. Festplatten, Grafikkarten, Halbleiter, Hauptplatinen oder Soundkarten her. Hardware wird typischerweise in vier Elemente gegliedert, Eingabe (z. B. Tastatur), Verarbeitung (z. B. Zentraleinheit), Speicherung (z. B. Festplatte) und Ausgabe (z. B. Bildschirm).<sup>264</sup> Der Fertigungsprozess im Bereich der Technologie bzw. Hardware hängt vom jeweiligen Produkt und dessen Material- und Sicherheitsanforderungen ab.<sup>265</sup> Der Kosten- bzw. Effizienzdruck ist für die Hersteller hoch, daher werden bei der Produktion tendenziell große Massen mit Losgrößen von bis zu zehn Millionen Stück hergestellt.<sup>266</sup> Um dem Kostendruck entgegenzuwirken, ist eine effiziente Arbeitsweise notwendig. Der Prozess ist von einer hohen Arbeitsteilung sowie hohen Sicherheitsanforderungen geprägt.<sup>267</sup> Aufgrund der Sicherheitsanforderungen müssen einzelne Fertigungsschritte detailliert dokumentiert werden.<sup>268</sup> Die Arbeitsteilung und Transparenzanforderung sprechen für eine standardisierte Steuerung in diesem Leistungsprogramm.

---

<sup>259</sup> Vgl. Neugebauer (2012), S. 17.

<sup>260</sup> Vgl. Neugebauer (2012), S. 22.

<sup>261</sup> Vgl. Hummel (2010), S. 103; Lehner (2008), S. 150.

<sup>262</sup> Vgl. Lehner (2008), S. 150.

<sup>263</sup> Vgl. Lehner (2008), S. 150.

<sup>264</sup> Vgl. Wöhe (2013), S. 173.

<sup>265</sup> Vgl. Rankl (2008), S. 613.

<sup>266</sup> Vgl. Rankl (2008), S. 613.

<sup>267</sup> Vgl. Rankl (2008), S. 613-615.

<sup>268</sup> Vgl. Rankl (2008), S. 615.

### Leistungsprogramme mit kundenindividuellem Output:

- Auftragseinzelfertigung (z. B. Anlagenbau): Während bei der Serienfertigung alle Pläne und Stücklisten bereits vor Beginn der Fertigung erstellt werden müssen, ist bei der Einzelfertigung die Stückliste erst vollständig erarbeitet, wenn die Anlage oder Maschine beim Kunden in Betrieb gegangen ist. Bis zu diesem Zeitpunkt können immer wieder Änderungen in den Fertigungsunterlagen notwendig werden.<sup>269</sup> Mit der Einzelfertigung gehen aufgrund der unterschiedlich zu fertigenden Produkte eine geringe Spezialisierung und ein hoher Koordinationsbedarf einher. Der Erfolg der Leistungen hängt von der Führung durch einzelne Personen (z. B. Meister, Produktionsleiter, Projektmanager) ab.<sup>270</sup>
- Projektdurchführung: Die Projektdurchführung hat in den letzten Jahren gegenüber der Massenproduktion und Serienfertigung an Bedeutung gewonnen.<sup>271</sup> Insbesondere die Bereiche der Beratung bzw. der freiberuflichen Tätigkeiten (z. B. Marketing, Management Consulting, Rechtsberatung), Kultur (z. B. Film, Verlagswesen), High-Tec (z. B. Software, Hardware) oder komplexer Produkte bzw. Systeme (z. B. Konstruktion, Transporte, Infrastruktur) sind durch Projekte geprägt.<sup>272</sup> Die Kernaktivität der Wertschöpfung stellt dabei die Durchführung eines Projektes dar, das stark differenzierten und kundenindividuellen Anforderungen gerecht werden soll und durch häufige Interaktionen mit dem Kunden im Rahmen des Wertschöpfungsprozesses gekennzeichnet ist.<sup>273</sup> Organisationsseitig werden für Projekte temporäre Strukturen geschaffen,<sup>274</sup> die Formalisierung der Organisation ist daher typischerweise geringer.<sup>275</sup> Das Projektgeschäft benötigt eine Steuerung, die die Individualität, Neuheit, zeitliche Begrenzung sowie einen hohen Grad an Unsicherheit berücksichtigt und mit den klassischen Managementansätzen verbindet.<sup>276</sup>

---

<sup>269</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 17.

<sup>270</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 177.

<sup>271</sup> Vgl. Turner/Keegan (2001), S. 254.

<sup>272</sup> Vgl. Görög (2016), S. 188; Sydow et al. (2004), S. 1475.

<sup>273</sup> Vgl. Turner/Keegan (2001); Sydow et al. (2004), S. 1475; Hobday (1998), S. 703.

<sup>274</sup> Vgl. Sydow et al. (2004).

<sup>275</sup> Vgl. Görög (2016), S. 188.

<sup>276</sup> Vgl. Turner/Keegan (2001), S. 254.

- Service bzw. Dienstleistungen: Service bzw. Dienstleistungen sind von der Immaterialität sowie Heterogenität der Leistung und der Integration des externen Faktors und somit der Simultanität von Produktion und Absatz geprägt.<sup>277</sup> Vor allem Letzteres sorgt dafür, dass Nachfrageschwankungen nicht, wie bei der Herstellung von Sachgütern, durch Lagerhaltung ausgeglichen werden können.<sup>278</sup> Die Immaterialität und Individualität der Leistungen erschweren die Messbarkeit des Outputs, die Beurteilung der Qualität ist eher subjektiv.<sup>279</sup> Eine Unterscheidung zwischen Sach- und Dienstleistungen wird zunehmend komplexer, da Sachleistungen oftmals mit einer zusätzlichen Servicekomponente (z. B. Installation) verkauft werden.<sup>280</sup> Aufgrund der genannten Kriterien scheint eine Standardisierung der Steuerung eher schwierig.

Die innere Situation eines Unternehmens wird im Wesentlichen durch die Leistungserstellung beeinflusst.<sup>281</sup> Das Controlling muss entsprechend den Anforderungen der Leistungserstellung gestaltet werden, da sich Controllinginstrumente, Kennzahlen und deren Interpretationen zwischen den Leistungsprogrammen unterscheiden.<sup>282</sup> Nach Chandler (1962) folgt auf die Änderung des Leistungsprogramms, welches durch die Weiterentwicklung der Strategie verursacht wird, eine Anpassung der Organisation.<sup>283</sup> Auch im Rahmen der Experteninterviews wurde darauf hingewiesen, dass das Leistungsprogramm einen starken Einfluss auf die Standardisierung hat und eng mit der Branche in Verbindung steht. Ist die Leistungserstellung eher standardisiert, kann davon ausgegangen werden, dass auch das Controlling standardisiert ist.

Dies führt zu folgenden Hypothesen:

*Hypothese H5a: Leistungsprogramme mit standardisiertem (kundenindividuellem) Output haben einen positiven (negativen) Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H5b: Leistungsprogramme mit standardisiertem (kundenindividuellem) Output haben einen positiven (negativen) Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

---

<sup>277</sup> Vgl. Corsten (2007), S. 27; Stebel (2007), S. 7f.

<sup>278</sup> Vgl. Fitzsimmons/Fitzsimmons (2001), S. 27.

<sup>279</sup> Vgl. Maleri (2008), S. 102.

<sup>280</sup> Vgl. Fitzsimmons/Fitzsimmons (2001), S. 21.

<sup>281</sup> Vgl. Kieser/Kubicek (1983), S. 244.

<sup>282</sup> Vgl. Becker et al. (1978), S. 114f.; Hoffjan/Weide (2006), S. 401.; Christ (2015), S. 243

<sup>283</sup> Vgl. Chandler (1962).

*Hypothese H5c: Leistungsprogramme mit standardisiertem (kundenindividuellem) Output haben einen positiven (negativen) Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

Die obige inhaltliche Erfassung der Leistungsprogramme wird im Zusammenhang mit der Kontingenztheorie häufig um formale Merkmale ergänzt bzw. teilweise sogar durch diese ersetzt. Formale Merkmale untersuchen die Heterogenität der Leistungsprogramme, indem deren Anzahl bzw. Verschiedenartigkeit gemessen wird.<sup>284</sup> Im Rahmen der Experteninterviews wurde zudem angegeben, dass die Anzahl der Leistungsprogramme ein wesentlicher Komplexitätstreiber ist. Nach *Pugh et al. (1969)* korrelieren Leistungsprogramme stark mit den Branchen<sup>285</sup>, sodass sich in Anlehnung an die Branche analog folgende Hypothesen ableiten lassen:

*Hypothese H6a: Die Anzahl der Leistungsprogramme, die ein Unternehmen anbietet, hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H6b: Die Anzahl der Leistungsprogramme, die ein Unternehmen anbietet, hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H6c: Die Anzahl der Leistungsprogramme, die ein Unternehmen anbietet, hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

---

<sup>284</sup> Vgl. *Kieser/Kubicek (1983)*, S. 250.

<sup>285</sup> Vgl. *Pugh et al. (1969)*, S. 100.

#### 2.2.1.4 Komplexität der Leistung

Der Einflussfaktor „Komplexität der Leistung“ wird als Maß der internen Unternehmenskomplexität verstanden, das durch Anzahl und Verschiedenartigkeit von Leistungen des Unternehmens, der Komplexität der Leistungen in Bezug auf die notwendige Anzahl der Einzelteile zur Fertigung sowie weitere Charakteristika, die die Komplexität des Leistungserstellungsprozesses darstellen, gekennzeichnet ist.<sup>286</sup> Eine hohe Komplexität bedeutet beispielsweise, dass Aufgaben unklar sind, der Erfolg der Aufgabenerfüllung schwer einzuschätzen ist, die angestrebten Ergebnisse unsicher sind sowie die Sequenzen der Aufgabendurchführung unterschiedlich sind.<sup>287</sup> Mit der internen Komplexität geht in bisherigen Studien die Schwierigkeit, Wechselhaftigkeit und Abhängigkeit von Aufgaben einher, wobei solche Aufgaben als nicht standardisierbar im Rahmen des Controllings gelten.<sup>288</sup> Unternehmen mit standardisierten Prozessen bzw. Aufgaben setzen eher Standardcontrollingsysteme ein.<sup>289</sup> Blum (2006) zeigt darüber hinaus am Beispiel der Logistik, dass eine höhere Komplexität zu einer geringeren Nutzung des Controllings führt.<sup>290</sup> Dies leitet zu folgender Einschätzung:

*Hypothese H7a: Die Komplexität der Leistung hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H7b: Die Komplexität der Leistung hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H7c: Die Komplexität der Leistung hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

---

<sup>286</sup> Vgl. Blum (2006), S. 58; Aust (1999), S. 143 und S. 169f.

<sup>287</sup> Vgl. Temmel (2010), S. 128.

<sup>288</sup> Vgl. Temmel (2010), S. 206 mit Verweis auf Abernethy/Stoelwinder (1991); Perrow (1967); Ouchi (1977); Ouchi (1979); Birnberg et al. (1983).

<sup>289</sup> Vgl. Temmel (2010), S. 206 mit Verweis auf Miller (1988); Hirst (1983); Brownell/Merchant (1990); Govindarajan (1988).

<sup>290</sup> Vgl. Blum (2006), S. 161.

### 2.2.1.5 Akquisitionsstrategie

Akquisitionen von neuen Konzerngesellschaften erschweren die Standardisierung, da bei den akquirierten Gesellschaften oftmals gewachsene Controllingstrukturen und -systeme bestehen, deren Integration sich über Jahre hinziehen kann.<sup>291</sup> Die Dauer der Zugehörigkeit bzw. die Geschwindigkeit der Integration hat laut *Hoffjan und Weide (2006)* daher einen Einfluss auf die Standardisierung des Konzerncontrollings.<sup>292</sup> Der Nutzen der Integrationsgeschwindigkeit nach Akquisitionen wird in der Literatur mehrfach diskutiert. So argumentieren z. B. *Gerds und Schewe (2009)* in einer empirischen Überprüfung ohne direkten Controllingbezug, dass eine moderate Integrationsgeschwindigkeit einen positiven Erfolgsdruck ausübt. Die Erwartungshaltung der Mitarbeiter ist leichter durchsetzbar, deren Unsicherheiten werden verringert, das Wertsteigerungspotenzial für Anleger wird schneller realisiert und der Integrationsprozess wird beherrschbarer.<sup>293</sup> Zu hohe oder zu niedrige Geschwindigkeit der Integration wirkt sich nachteilig auf den Integrationserfolg aus.<sup>294</sup> Integrationen scheitern häufiger an heterogenen, nicht kompatiblen Management-Informationssystemen als an Willensbarrieren der Mitarbeiter.<sup>295</sup> Abweichende Center-Strukturen (Stammdaten) oder heterogene Geschäftsprozesse (MCS) gelten als Risiko für eine erfolgreiche Integration.<sup>296</sup> Bisherige Untersuchungen zeigen für den Einflussfaktor „Alter von Tochtergesellschaften“ bzw. „Beteiligungslebensphase“, gemessen an der Zeit, die die Tochtergesellschaft bereits zur Mutter gehört, unterschiedliche Ergebnisse.<sup>297</sup> So wurden z. B. positive Zusammenhänge zwischen Alter und Spezialisierung sowie Alter und Formalisierung gefunden. Es konnte kein Zusammenhang zwischen den Parametern Alter und Organisation dargestellt werden.<sup>298</sup> Die Akquisitionsstrategie war bislang selten Gegenstand von kontingenztheoretischen Untersuchungen, was auch in Tabelle 2, Tabelle 3 und Tabelle 4 gezeigt wird.

Im Rahmen der Experteninterviews wurde die Akquisitionsstrategie von zwei Interviewpartnern ungestützt genannt und von fünf Interviewpartnern bestätigt. Regelmäßige Akquisitionen sowie kurze Verweildauer haben laut Interviewpartnern einen negativen Einfluss auf die Standardisierung des Konzerncontrollings. Als Hauptgrund wurde die Dauer der Umstellung von Systemen und Strukturen genannt.

---

<sup>291</sup> Vgl. Hoffjan/Weide (2006), S. 396; Volkmann (1999), S. 262.

<sup>292</sup> Vgl. Hoffjan/Weide (2006), S. 396.

<sup>293</sup> Vgl. Gerds/Schewe (2009), S. 35f.

<sup>294</sup> Vgl. Gerds/Schewe (2009), S. 38.

<sup>295</sup> Vgl. Gerds/Schewe (2009), S. 49.

<sup>296</sup> Vgl. Gerds/Schewe (2009), S. 90-94.

<sup>297</sup> Siehe z. B. Welge (1980), S. 183; Pugh et al. (1969); Borchers (2000), S. 85; Kremer (2008), S. 179.

<sup>298</sup> Vgl. Welge (1980), S. 183; Pugh et al. (1969).

Aus den obigen Ausführungen werden folgende Hypothesen abgeleitet:

- Hypothese H8a: Die Verweildauer von Tochtergesellschaften im Mutterkonzern hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*
- Hypothese H8b: Die Verweildauer von Tochtergesellschaften im Mutterkonzern hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*
- Hypothese H8c: Die Verweildauer von Tochtergesellschaften im Mutterkonzern hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*
- Hypothese H9a: Das durchschnittliche Akquisevolumen, gemessen am Umsatz, hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*
- Hypothese H9b: Das durchschnittliche Akquisevolumen, gemessen am Umsatz, hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*
- Hypothese H9c: Das durchschnittliche Akquisevolumen, gemessen am Umsatz, hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*
- Hypothese H10a: Die Integrationsgeschwindigkeit der neu akquirierten Tochtergesellschaften hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*
- Hypothese H10b: Die Integrationsgeschwindigkeit der neu akquirierten Tochtergesellschaften hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*
- Hypothese H10c: Die Integrationsgeschwindigkeit der neu akquirierten Tochtergesellschaften hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*



### 2.2.1.6 Internationalisierungsgrad

„Die Komplexität eines Unternehmens steigt in der Regel mit der Aufnahme bedeutender grenzüberschreitender Aktivitäten sprunghaft an, weil sich Anzahl, Interdependenz und Dynamik der auf das Unternehmen und dessen Wettbewerbsposition wirkenden Einflussparameter deutlich erhöhen.“<sup>299</sup> Bei einem hohen Internationalisierungsgrad steigen die umweltgetriebenen Informationsanforderungen.<sup>300</sup> Synergien zwischen den Umwelten müssen transparent gemacht werden. Daher gilt es, den richtigen Standardisierungsgrad der Produkte und Prozesse zu definieren.<sup>301</sup> Der Internationalisierungsgrad war bislang selten Gegenstand von kontingenztheoretischen Untersuchungen, siehe hierzu Tabelle 2, Tabelle 3 und Tabelle 4.

Die Ergebnisse der Experteninterviews zeigen darüber hinaus in diesem Punkt ein eindeutiges Bild. Für alle Interviewpartner ist der Internationalisierungsgrad ein wichtiger Einflussfaktor für die Standardisierung des Controllings. Vier der sechs Interviewpartner nannten den Internationalisierungsgrad ungestützt, alle haben ihn bestätigt. In den Gesprächen wurde er als wesentlicher Komplexitätstreiber benannt, da unterschiedliche Rechnungslegungsvorschriften, Rechtsformen, Steuerrecht und Kulturen vorliegen. Komplexität wurde in den Interviews in negativem Zusammenhang mit der Standardisierung genannt. Durch die Kombination des in der Literatur vorgefundenen Wissensbestands, kombiniert mit den Erkenntnissen der Interviews, ergeben sich folgende Hypothesen:

*Hypothese H11a: Der Internationalisierungsgrad hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H11b: Der Internationalisierungsgrad hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H11c: Der Internationalisierungsgrad hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

---

<sup>299</sup> Lube (1997), S. 13.

<sup>300</sup> Vgl. Wolf/Engelhoff (2001), S. 8.

<sup>301</sup> Vgl. Wolf/Engelhoff (2001), S. 8.

## 2.2.2 Hypothesen organisatorischer Faktoren

Bei der organisatorischen Ausrichtung eines Unternehmens sind die folgenden Kriterien relevant: Konzerngröße, Rechtsform, interne Abhängigkeit, d. h. die hierarchische Ebene, in der sich eine Einheit befindet, allgemeine Konzernstruktur im Sinne des Holdingtyps, Gestaltung der Informationssysteme sowie Umfang der internen Leistungsbeziehungen. Diese sechs genannten Faktoren bestimmen die organisatorische Komplexität eines Unternehmens.

### 2.2.2.1 Konzerngröße

Die Untersuchung des Zusammenhangs von Unternehmensgröße und Organisationsgestaltung gilt als das Herzstück der Kontingenztheorie und basiert auf einer Vielzahl von Untersuchungen in verschiedenen Kulturen und über einen langen Zeitraum.<sup>302</sup> Die festgestellten Ergebnisse können daher als relativ stabil eingeordnet werden.<sup>303</sup> Bisherige Untersuchungen zeigen, dass größere Unternehmen eine signifikant höhere Spezialisierung und Professionalisierung, einen stärkeren Einsatz von Programmierung und Planung, eine stärkere Formalisierung sowie eine stärkere Dezentralisierung aufweisen.<sup>304</sup> Zum Zusammenhang von Größe und Controllinggestaltung argumentieren *Hoffjan und Weide (2006)* beispielsweise, dass bei großen Konzernen die jeweiligen Tochtergesellschaften ein eigenständiges Controlling aufbauen.<sup>305</sup> D. h., deren Controlling weicht ggf. von den Vorgaben des Konzerns ab, aber auch von den Strukturen der kleineren Tochtergesellschaften im Konzernverbund.<sup>306</sup> Dennoch wird aus Sicht der Autoren bei großen Konzernen entsprechend den Erfahrungen der Organisationstheorie eher eine hohe Standardisierung erwartet. Die Größe eines Unternehmens bringt jedoch weitere Aspekte für das Controlling mit sich, dass beispielsweise mit der Größe auch die Heterogenität bzw. Komplexität steigt.<sup>307</sup> Nach *Becker et al. (1978)* hat die Größe einen Einfluss auf die Ausgestaltung des Kontenrahmens sowie der Kostenstellen.<sup>308</sup> Darüber hinaus müssen Controllinginstrumente an die Unternehmensgröße angepasst werden.<sup>309</sup> Aufgrund dieser Angaben können folgende Hypothesen abgeleitet werden:

<sup>302</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 172; eine Übersicht der Untersuchungen findet sich neben den Ausführungen in den Kapiteln 2.1.3 und 2.1.4 z. B. bei Kieser/Walgenbach (2003) oder Frese et al. (2011).

<sup>303</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 172.

<sup>304</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 173; Child (1972); Blau/Schoenherr (1971), S. 116-118; Pugh et al. (1969); Rushing (1966); Caplow (1956).

<sup>305</sup> Vgl. Hoffjan/Weide (2006), S. 396.

<sup>306</sup> Vgl. Hoffjan/Weide (2006), S. 396; Littkemann (2004), S. 87.

<sup>307</sup> Vgl. Horváth (2011), S. 743.

<sup>308</sup> Vgl. Becker et al. (1978), S. 117.

<sup>309</sup> Vgl. Becker et al. (1978), S. 117.

*Hypothese H12a: Die Größe des Konzerns hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H12b: Die Größe des Konzerns hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H12c: Die Größe des Konzerns hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

## 2.2.2.2 Rechtsform

Die Rechtsform liefert einen Einblick in die Unternehmensführung und das Maß der öffentlichen Kontrolle, wie z. B. Aufsichtsgremien oder Veröffentlichungspflichten.<sup>310</sup> Eine Übersicht über typische Rechtsformen findet sich in Tabelle 6.

Rechtsform	Beispiele
<b>Aktiengesellschaft</b>	AG
	AG & Co KG
	AG & Co oHG
	AG & CO. KGaA
	AG + Co
	SE
<b>Kommanditgesellschaft</b>	KG
	KG aA
	KGaA & Co
<b>Gesellschaft mit beschränkter Haftung</b>	GmbH
	GmbH & Cie KG
	GmbH & Co KG
	GmbH & Co KGaA
	GmbH & Co OHG
<b>Genossenschaft</b>	eG
<b>Offene Handelsgesellschaft</b>	OHG
<b>Stiftung</b>	Stiftung & Co KG
	Stiftung & Co KGaA
<b>Sparkasse/Landesbank</b>	Sparkasse
	Landesbank
<b>Verein/Verbund auf Gegenseitigkeit</b>	a.G.
	Versicherung auf Gegenseitigkeit
<b>Sonstige</b>	Rundfunk
	Förderbanken
	Investitionsbanken
	Anstalt des öffentlichen Rechts

Tabelle 6: Übersicht über typische Rechtsformen<sup>311</sup>

<sup>310</sup> Vgl. Amshoff (1993), S. 387; Kosmider (1994), S. 162.

<sup>311</sup> Sparkassen, Landesbanken, Vereine, Verbünde und „sonstige“ werden im weiteren Verlauf der Arbeit aufgrund eines grundlegend verschiedenen Geschäftsmodells nicht berücksichtigt.

Entsprechend §150ff. AktG oder §42 AktG unterscheidet sich die Anforderung an einen Jahresabschluss je nach Rechtsform.<sup>312</sup> Gerade die Veröffentlichungspflichten sind jedoch nicht nur von der Rechtsform, sondern auch von der Größe eines Unternehmens abhängig.<sup>313</sup> Kommanditgesellschaften unterliegen typischerweise nicht der Publizitätspflicht, es sei denn, sie stellen ein Großunternehmen nach dem Publizitätsgesetz § 1 (1) dar.<sup>314</sup> GmbHs und AGs sind grundsätzlich publizitätspflichtig, wobei für die AGs weitergehende Bestimmungen gelten, sofern ihre Aktien an der Börse gehandelt werden.<sup>315</sup> Untersuchungen zur Rechtsform als Einflussfaktor stammen häufig aus der Organisationsforschung.<sup>316</sup> Es wird angenommen, dass mit Zunahme der rechtsformabhängigen Informationsanforderung der Aufgabenumfang des Controllings zunimmt. Die Rechtsform kann Einfluss auf die Unternehmensführung nehmen, indem sie das Verhältnis von Eigentum und Unternehmensleitung regelt, den Umfang öffentlicher Berichtsanforderungen oder teilweise die Struktur des Unternehmens bestimmt.<sup>317</sup>

Nach Risse (2008) ergeben sich in Bezug auf die Rechtsform die wesentlichen Unterschiede im Hinblick auf die Rechtsform für Organisationsstruktur, Leitung und Überwachung, Haftung, Finanzierung, Unternehmenskontinuität und Flexibilität, Rechnungslegungs-, Publizitäts- und Prüfungspflichten, Arbeitnehmermitbestimmung, Kooperationsfähigkeit und Besteuerung.<sup>318</sup> Ergebnisse bisheriger Studien im Bereich des Controllings zeigen, dass mit der Zunahme der öffentlichen Kontrolle das Controlling umfangreicher eingesetzt und darüber hinaus stärker formalisiert wird.<sup>319</sup> Bereits Kieser und Kubicek (1983) priorisierten verschiedene Rechtsformen entsprechend

<sup>312</sup> Vgl. §150ff. AktG; §42 AktG.

<sup>313</sup> Vgl. Eberhartinger/Hirschler (2007), S. 1558. §241a HGB regelt z. B. die Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars, sofern ein Unternehmen weniger als 600.000 € Umsatzerlöse oder weniger als 60.000 € Jahresüberschuss aufweist. Diese Grenze ist für die vorliegende Arbeit weniger wichtig, da hier große Konzerne berücksichtigt werden, die diese Grenzwerte weit überschreiten.

<sup>314</sup> Vgl. § 1 PubLG - „Zur Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen: (1) Ein Unternehmen hat nach diesem Abschnitt Rechnung zu legen, wenn für den Tag des Ablaufs eines Geschäftsjahrs (Abschlussstichtag) und für die zwei darauf folgenden Abschlussstichtage jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen: 1. Die Bilanzsumme einer auf den Abschlussstichtag aufgestellten Jahresbilanz übersteigt 65 Millionen Euro. 2. Die Umsatzerlöse des Unternehmens in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag übersteigen 130 Millionen Euro. 3. Das Unternehmen hat in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag durchschnittlich mehr als 5.000 Arbeitnehmer beschäftigt.“

<sup>315</sup> Vgl. Eberhartinger/Hirschler (2007), S. 1558. Bei GmbHs sowie nicht börsennotierten AGs muss mindestens der Jahresabschluss sowie der Lagebericht beim Handelsregister vorgelegt werden.

<sup>316</sup> Siehe hierzu z. B. Kieser/Kubicek (1983), S. 314ff.

<sup>317</sup> Vgl. Amshoff (1993), S. 387.

<sup>318</sup> Vgl. Risse (2008).

<sup>319</sup> Siehe beispielhaft Amshoff (1993), S. 387; Kieser/Kubicek (1983), S. 314; Gaydoul (1980), S. 277-282.

ihrer öffentlichen Kontrolle.<sup>320</sup> AGs bzw. SEs unterliegen der stärksten öffentlichen Kontrolle, gefolgt von den GmbHs und den Kommanditgesellschaften.<sup>321</sup> Vor allem Aktiengesellschaften wird eine begünstigende Eigenschaft für den Aufbau bzw. die Entwicklung des Controllings zugeschrieben.<sup>322</sup>

Die empirischen Ergebnisse von Kosmider (1994) zeigen hingegen, dass die Auswirkung der Rechtsform auf die Controllinggestaltung gering ist.<sup>323</sup> Er stellt fest, dass die Rechtsform keinen besonderen Einflussfaktor auf die Gestaltung des Controllings darstellt.<sup>324</sup> Gaydoul (1980) gibt jedoch an, dass die Rechtsform in Zusammenhang mit der Größe steht und daher nicht als separater Einflussfaktor betrachtet werden sollte.<sup>325</sup> Die Rechtsform war bislang selten Gegenstand von kontingenztheoretischen Untersuchungen, was bereits in Tabelle 2, Tabelle 3 und Tabelle 4 gezeigt wurde.

Im Rahmen der Experteninterviews wurde die Rechtsform nicht ungestützt genannt, im Rahmen der Diskussion wird ihr ein bedingter Einfluss zugesprochen, da davon auszugehen ist, dass sie lediglich einen Einfluss auf das externe Reporting hat. Insgesamt leiten sich daraus folgende Hypothesen ab:

*Hypothese H13a: Der Grad der öffentlichen Kontrolle hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H13b: Der Grad der öffentlichen Kontrolle hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings*

*Hypothese H13c: Der Grad der öffentlichen Kontrolle hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

### 2.2.2.3 Interne Abhängigkeit

Die Konzern- bzw. Holdingleitung bildet die höchste Führungs- und Entscheidungsebene im Konzern ab.<sup>326</sup> Diese Ebene bestimmt die strategische Gesamtausrichtung des Konzerns und entscheidet über die organisatorische Ausgestaltung, die Steuerungsanforderungen sowie die genutzten Informationssysteme. Zentralbereiche bzw. funktionale Einheiten eines Konzerns sind konzerntöchterübergreifende unterstützende Funktionen wie z. B. Controlling, Rechnungswesen, Personalwesen,

---

<sup>320</sup> Vgl. Kieser/Kubicek (1983), S. 316.

<sup>321</sup> Vgl. Kieser/Kubicek (1983), S. 316.

<sup>322</sup> Vgl. Kosmider (1994), S. 162f.; Gaydoul (1980), S. 277ff.

<sup>323</sup> Vgl. z. B. Kosmider (1994), S. 163-167.

<sup>324</sup> Vgl. Kosmider (1994), S. 166.

<sup>325</sup> Vgl. Gaydoul (1980), S. 282.

<sup>326</sup> Vgl. Frost/Morner (2010), S. 55.

Finanzwirtschaft oder Immobilienmanagement, die keinen Marktzugang haben.<sup>327</sup> Einzelgesellschaften, Divisionen, Teilkonzerne, Sparten oder Töchter sind die operativen Einheiten mit direktem Marktzugang, deren Performance anhand der abgeführten Gewinne beurteilt wird.<sup>328</sup> Die Ausstattung der Einzelgesellschaften mit Verwaltungsfunktionen hängt vom Zentralisierungsgrad eines Konzerns ab. Je mehr Entscheidungskonzentration an der Unternehmensspitze angesiedelt ist, desto höher ist die Zentralisierung. Oftmals werden unterstützende Funktionen in der Konzernspitze zentral gebündelt, um Skaleneffekte zu erreichen.<sup>329</sup> Eine hohe Zentralisierung geht in vielen Beiträgen mit einer hohen Standardisierung einher, dezentrale Aufgaben wiederum sind sehr stark mit den lokalen Anforderungen verbunden und werden daher eher differenziert betrachtet.<sup>330</sup>

Bei der internen Abhängigkeit soll beschrieben werden, inwieweit ein Unternehmen die Gestaltung des Controllings beeinflussen kann. Zwar kann z. B. eine Konzernobergesellschaft (Konzernmutter) die Gestaltung des Controllings autonom bestimmen, muss jedoch die Belange der Einzelunternehmen des Konzerns in die Konzeption miteinbeziehen.<sup>331</sup> Die Einzelunternehmen sind dagegen in der Gestaltung weniger autonom, da sie die Anforderungen der Mutter erfüllen müssen.<sup>332</sup> Besonders komplex stellt sich dabei ein Teilkonzern bzw. eine Division auf, da zum einen auf die Anforderungen der Mutter geachtet werden und darüber hinaus auf die Belange der eigenen Einheiten eingegangen werden muss. Amshoff (1993) zeigt in seiner Studie, dass das Standardcontrolling in Teilkonzernen weniger stark ausgeprägt ist als in der Holding oder den Tochtergesellschaften.<sup>333</sup> Darüber hinaus bezeichnet Christ (2015) den Einfluss von übergeordneten Unternehmenseinheiten als relevant für die Veränderung von Controllingsystemen.<sup>334</sup> Daraus ergeben sich folgende Hypothesen:

*Hypothese H14a: Die interne Abhängigkeit zu anderen Controllingfunktionen hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

---

<sup>327</sup> Vgl. Frost/Morner (2010), S. 55.

<sup>328</sup> Vgl. Frost/Morner (2010), S. 55.

<sup>329</sup> Vgl. Frost/Morner (2010), S. 55.

<sup>330</sup> Vgl. Hoffjan/Weide (2006), S. 395; Horváth (1997), S. 88; Ziener (1985), S. 137-139.

<sup>331</sup> Vgl. Amshoff (1993), S. 384f.

<sup>332</sup> Vgl. Amshoff (1993), S. 384f.

<sup>333</sup> Vgl. Amshoff (1993), S. 428.

<sup>334</sup> Vgl. Christ (2015), S. 241.

*Hypothese H14b: Die interne Abhängigkeit zu anderen Controllingfunktionen hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H14c: Die interne Abhängigkeit zu anderen Controllingfunktionen hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

#### 2.2.2.4 Holdingtyp

Konzerne können in Stammhaus- und Holdingkonzerne gegliedert werden. Bei einem Stammhauskonzern tritt die Konzernobergesellschaft selbst am Markt auf und koordiniert die Leistungserstellungs- und -verwertungsprozesse aller Tochtergesellschaften. Das Konzerncontrolling hat hierbei die Aufgabe, diese Koordination trotz der Komplexität zu ermöglichen.<sup>335</sup> Die Zentralisierung ist meist hoch, die Autonomie der Tochtergesellschaften eher gering.<sup>336</sup> Bei einer Holding hingegen dient die Konzernobergesellschaft als reine Führungs- und Verwaltungsgesellschaft.<sup>337</sup> Typischerweise wird der Holdingkonzern in drei weitere Ausprägungen gegliedert: Beteiligungs- bzw. Finanzholding, strategische Holding sowie Managementholding. Der Zentralisationsgrad nimmt in der Reihenfolge der Nennung zu, was in Abb. 11 dargestellt ist.<sup>338</sup> Die Management- bzw. strategische Holding betreibt selbst kein operatives Geschäft, führt die Tochtergesellschaften jedoch strategisch und operativ. Hierbei werden im Wesentlichen langfristige Ziele in Zusammenarbeit mit der Tochtergesellschaft ausgearbeitet. Die Beteiligungs- bzw. Finanzholding betreibt ebenfalls kein operatives Geschäft, verwaltet jedoch das Vermögen der Gesamtgruppe ohne operativen oder strategischen Einfluss auf die Tochtergesellschaften.<sup>339</sup> Mit den Holdingtypen kann somit der Grad der Einflussnahme unterschieden werden.<sup>340</sup>

---

<sup>335</sup> Vgl. Burger et al. (2010), S. 61.

<sup>336</sup> Vgl. Behringer (2014b), S. 9.

<sup>337</sup> Vgl. Frost/Morner (2010), S. 56.

<sup>338</sup> Vgl. Frost/Morner (2010), S. 56.

<sup>339</sup> Vgl. Burger et al. (2010), S. 61-64.

<sup>340</sup> Vgl. Ringlstetter (1995), S. 184.

		Holdingtyp		
		Finanzholding	Management-/strategische Holding	Stammhauskonzern
Koordination	Finanzielle Verwaltung	X	X	X
	Strategische und operative Führung (Ressourcenverteilung)		X	X
	Operative Maßnahmen			X
Zentralisierung/Standardisierung				

Abb. 11: Koordination nach Holdingtypen<sup>341</sup>

Der Holdingtyp wurde im Rahmen der Experteninterviews nicht ungestützt genannt, jedoch wurde die Relevanz der Organisationsform für die Standardisierung des Controllings von allen sechs Interviewpartnern bestätigt.

Vom Holdingtyp kann entsprechend der obigen Argumentation die Zentralisierung der Koordination abgeleitet werden. Entsprechend der Argumentation von *Burger et al. (2010)* ist die Standardisierung im Stammhauskonzern am stärksten und in der Finanzholding am schwächsten ausgeprägt. Insgesamt lassen sich daher folgende Hypothesen ableiten:

*Hypothese H15a: Die Zentralisierung des Holding-Typs hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H15b: Die Zentralisierung des Holding-Typs hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H15c: Die Zentralisierung des Holding-Typs hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

<sup>341</sup> in Anlehnung an Burger et al. (2010), S. 59; Ringlstetter (1995), S. 186.



### 2.2.2.5 Informationssysteme

„Die Digitalisierung hat die Rolle der IT für das Controlling bereits nachhaltig verändert und wird auch in Zukunft einen hohen Einflussfaktor darstellen.“<sup>342</sup> Informationssysteme sind notwendig, um die komplexen Aufgaben im Controlling zu bewältigen.<sup>343</sup> Während die IT-Unterstützung in den operativen Controllingaufgaben bereits umfänglich genutzt wird, wird die IT-Unterstützung der strategischen Aufgaben noch ständig erweitert.<sup>344</sup> In den meisten Unternehmen werden auf unterschiedlichen Ebenen mehrere wenig strukturierte und kaum verbundene Informationssysteme genutzt, wodurch dem Controlling eine weitere Koordinationsrolle zukommt, welche die Komplexität der IT überwinden soll.<sup>345</sup> Da die Menge verfügbarer Daten zur Entscheidungsfindung weiter ansteigt, sind Informations- und Kommunikationstechnologien notwendig, um die Bearbeitungszeiten zur Aufbereitung der Daten möglichst gering zu halten und den Nutzen der verfügbaren Daten realisieren zu können.<sup>346</sup>

Managementinformationssysteme werden als Wettbewerbsvorteil in Zeiten von Globalisierung und Digitalisierung immer wichtiger.<sup>347</sup> Zur Informationsgewinnung, -aufbereitung und -weitergabe innerhalb des Controllings ist eine homogene Systemlandschaft daher ein wichtiger Erfolgsfaktor bei der Aufgabenerfüllung.<sup>348</sup> Bisherige Untersuchungen zeigen jedoch, dass die IT-Strukturen nicht homogen ausgestaltet sind, d. h., die eingesetzten Informationssysteme bei dezentralen Einheiten unterscheiden sich von denen der zentralen Einheit. Dies führt zu erhöhten Aufwänden bei der Pflege, Sammlung und Aufbereitung der Daten.<sup>349</sup> Eine heterogene IT-Landschaft birgt aufgrund der Komplexität und der damit verbundenen hohen Kosten der Informationsverarbeitung Wettbewerbsnachteile.<sup>350</sup> Zur Beurteilung des Nutzens einer Standardisierung von IT-Strukturen sei auf das Standardisierungsproblem verwiesen, das die Einsparung von Informationskosten und die Erhöhung des Informationswertes den Standardisierungskosten gegenüberstellt.<sup>351</sup>

---

<sup>342</sup> Streibich (2012).

<sup>343</sup> Vgl. Herzwurm/Hanssen (2006), S. 34

<sup>344</sup> Vgl. Horváth et al. (2015), S. 25.

<sup>345</sup> Vgl. Mertens (2013), S. 27f.; Horváth et al. (2015), S. 25.; Spitzer (2007), S. 70.

<sup>346</sup> Vgl. Nevries/Gebhardt (2014), S. 376; Weber et al. (2013), S. 9.

<sup>347</sup> Vgl. Rötzel (2015), S. 513f.

<sup>348</sup> Vgl. Wall (2007), S. 485-487.

<sup>349</sup> Vgl. Nevries/Gebhardt (2014), S. 376.

<sup>350</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 12.

<sup>351</sup> Vgl. Buxmann (1996), S. 33.

Eine Standardisierung der Informationssysteme erhöht die Produktivität, erleichtert die Koordination, entlastet Führungskräfte, erhöht die Stabilität des organisatorischen Systems und erleichtert die Informationsbereitstellung.<sup>352</sup> Eine vollständige Standardisierung der Informationssysteme ist jedoch auch mit Nachteilen verbunden. Zum einen kann die Entstehung heterogener Systemstrukturen aufgrund spezifischer Nutzeranforderungen durchaus gewollt sein, die Standardisierung würde somit zu einer Einschränkung notwendiger Funktionen führen. Dieser Nachteil kann überwunden werden, indem die Standardisierung auf die Datenübergabe zwischen unterschiedlichen Systemen und weniger auf die Funktionalität von Systemen abzielt.<sup>353</sup> Zum anderen stehen Veränderungen bei den Informationssystemen oftmals hohe Kosten und lange Implementierungszyklen gegenüber.<sup>354</sup> Mit der Standardisierung entstehen Aufwände wie z. B. Anschaffungs-, Implementierungs- und Lernkosten neuer Systeme und Strukturen.<sup>355</sup> Unternehmen, die die Herausforderung annehmen und in diesen Bereich investieren, können Prozessverbesserungen in der Wertschöpfungskette und Einsparungen in den Betriebskosten realisieren.<sup>356</sup>

Das Controlling hat die Gewinnung und Aufbereitung von Informationen zur Aufgabe, sodass Informationssysteme eine besondere Relevanz für die Organisation des Controllings haben.<sup>357</sup> Die umfangreichen und flexiblen Anforderungen an das Controlling lassen sich nur mit entsprechender IT-Unterstützung wirtschaftlich abbilden.<sup>358</sup> Der Einsatz von Informationssystemen beeinflusst die Prozesse und damit die Kosten im Controlling.<sup>359</sup> *Salloum et al. (2011)* zeigen in Fallstudien, dass die Integration von Systemen wesentlich zur Datenqualität, -flexibilität und zur Reduktion der manuellen Eingriffe beiträgt.<sup>360</sup>

Typische Informationssysteme, die im Controlling eingesetzt werden, sind ERP-Systeme, (Financial) Data Warehouse, CRM, Konsolidierungssysteme, funktionspezifische Software, dezentrale Dateisysteme oder ggf. auch externe Datenquellen.

---

<sup>352</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 12 und Buxmann (1996), S. 10.

<sup>353</sup> Vgl. Buxmann (1996), S. 11.

<sup>354</sup> Vgl. Rötzel (2015), S. 513.

<sup>355</sup> Vgl. Buxmann (1996), S. 33.

<sup>356</sup> Vgl. Rötzel (2015), S. 512.

<sup>357</sup> Vgl. Wall (2007), S. 483.

<sup>358</sup> Vgl. Wall (2007), S. 483.

<sup>359</sup> Vgl. Hess (2006), S. 1.

<sup>360</sup> Vgl. Salloum et al. (2011), S. 60.

Ein ERP-System (Enterprise-Resource-Planning-System) verwaltet alle zur Durchführung von Geschäftsprozessen notwendigen Informationen über die Ressourcen Material, Personal, Kapazitäten, Finanzen und Information.<sup>361</sup> ERP-Systeme zeichnen sich durch die Integration mehrerer Funktionen, Aufgaben und Daten in ein Informationssystem mit einheitlicher Datenbasis aus.<sup>362</sup> Die Daten können dabei bereichs- oder geschäftsübergreifend erfasst werden.<sup>363</sup> Sie bestehen aus einem Basissystem (Betriebssystem, Datenbank, Benutzerschnittstellen) und einem funktionsbezogenen System (Rechnungswesen, Controlling, Einkauf, Vertrieb, etc.). Beide Systeme greifen auf eine einheitliche Datenbank zu und greifen ineinander.<sup>364</sup> Neben der Bezeichnung ERP finden sich teilweise noch Begriffe wie „Betriebliche Anwendungssoftware“, „Anwendungssystem“ oder „Enterprise Systems“. Sowohl in der Literatur als auch bei den Herstellern hat sich der Begriff „ERP“ jedoch durchgesetzt.<sup>365</sup> Durch den Einsatz von ERP-Systemen werden in der Regel Zeit- und Kostenersparnisse erzielt, schnellere Prozesse sichergestellt sowie eine höhere Transparenz und bessere Kommunikation ermöglicht.<sup>366</sup>

Während ein ERP-System darauf abzielt, alle Informationen in einem System zu haben, trennt das Data Warehouse (DWH) den Datenbestand von den operationalen Systemen.<sup>367</sup> Das DWH sammelt lediglich die Daten und bereitet sie für spätere Analysen auf. Dabei werden die Daten bereits ausgabeorientiert sortiert, während im ERP eine Prozessorientierung vorliegt. Im DWH können die Daten nicht verändert werden, es ist lediglich möglich, neue Datensätze zu laden.<sup>368</sup> Während die Daten im DWH lediglich zu einem bestimmten Zeitpunkt von den operativen Systemen übergeben werden, liegen die Daten in einem ERP-System transaktionsbasiert in Echtzeit vor.<sup>369</sup> Das DWH ermöglicht dem Entscheider einen einheitlichen Zugriff auf sämtliche verfügbare Daten, unabhängig von der originären Quelle.<sup>370</sup>

---

<sup>361</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 4.

<sup>362</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 5.

<sup>363</sup> Vgl. Friedl et al. (2012), S. 164.

<sup>364</sup> Vgl. Friedl et al. (2012), S. 164.

<sup>365</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 5.

<sup>366</sup> Vgl. Sumner (2005), S. 5.

<sup>367</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 189.

<sup>368</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 189.

<sup>369</sup> Vgl. Wall (2007), S. 485.

<sup>370</sup> Vgl. Wall (2007), S. 485.

Mit einem Customer Relationship Management (CRM) zielen Unternehmen darauf ab, die Kundenbeziehung über den Geld- und Leistungsaustausch hinaus, welcher bereits im ERP abgebildet wird, transparent nachzuvollziehen. CRM soll Daten für einen Zeitraum erfassen, der beginnt, bevor der Interessent zum Kunden wird, und zu einem Zeitpunkt endet, der lange nach dem Bezug der Leistung liegt.<sup>371</sup> Das Ziel besteht darin, unter Nutzung von spezialisierter IT langfristig profitable Kundenbeziehungen aufzubauen und zu pflegen.<sup>372</sup> Folglich kann darunter ein ganzheitlicher Ansatz der Unternehmensführung verstanden werden.<sup>373</sup> Innerhalb eines Konzerns treten oftmals mehrere Gesellschaften/Einheiten mit einem Kunden in Kontakt. Standardisierte Stammdaten sind hierbei notwendig, um alle Schnittstellen mit dem Kunden zu berücksichtigen.

Funktionsspezifische Systeme sind oftmals Module größerer Konzernsysteme, z. B. ein Bestandteil des ERPs, und dienen der Unterstützung interner Konzernfunktionen wie Human-Resources, Finanzen, Logistik, Einkauf, Controlling etc.<sup>374</sup>

Zur Durchführung der Maßnahmen zur Konsolidierung ist IT-seitig ein Konsolidierungssystem notwendig, das in die weiteren Informationssysteme eingebunden ist.<sup>375</sup> Das Konsolidierungssystem enthält die Konten- bzw. Positionspläne des Unternehmens sowie Informationen zu den Beteiligungsverhältnissen aller Tochtergesellschaften und integriert die im Konzern verteilten Datenquellen.<sup>376</sup>

Ein dezentrales Dateisystem, wie z. B. Microsoft Excel®, ist nicht in andere Systeme integriert. Die Daten sind lokal gespeichert bzw. lokal erzeugt und werden dort verarbeitet. Das System wird im Controlling oftmals für die Konvertierung von Daten oder die Erstellung von einfachen Berichten verwendet.<sup>377</sup>

Unter unternehmensexternen Informationen sind Informationen, z. B. von Aktienkursen, des statistischen Bundesamtes oder des IFO Instituts für Wirtschaft als Quelle für das Reporting des Gesamtunternehmens zu verstehen.

---

<sup>371</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 239.

<sup>372</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 240.

<sup>373</sup> Vgl. Gronau (2014), S. 240.

<sup>374</sup> Vgl. Sousa/Oz (2014).

<sup>375</sup> Vgl. Friedrichs (2005), S. 59.

<sup>376</sup> Vgl. Friedrichs (2005), S. 64f.

<sup>377</sup> Vgl. Herzwurm/Hanssen (2006), S. 39

Die Informationssysteme ermöglichen eine neuartige Organisationsgestaltung und wirken damit als Enabler für Automatisierung, Rationalisierung, Standardisierung, Dezentralisierung, Prozesssteuerung und Beeinflussung von Informationsasymmetrien.<sup>378</sup> Der IT-Einsatz kann folglich dazu genutzt werden, erwünschte Standards umzusetzen.<sup>379</sup> Informationssysteme beeinflussen die Controllingorganisation, Controllingprozesse sowie die Interaktion zwischen Controlling und Management.<sup>380</sup>

Nach der Fundamentalhypothese des „technological imperative“ stellt der IT-Einsatz eine Determinante der Organisationsstruktur dar. Die IT-Struktur wird hierbei als exogener Einflussfaktor aufgefasst, der eine bestimmte Organisationsstruktur nach sich zieht.<sup>381</sup> Der Zusammenhang von Controllinggestaltung und Informationssystemen wurde bereits aus mehreren Perspektiven untersucht, jedoch mit heterogenen Ergebnissen.<sup>382</sup> Gegenstand der Untersuchungen waren im Wesentlichen die Zentralisierung oder Dezentralisierung der Organisation aufgrund des IT-Einsatzes.<sup>383</sup> Die gegensätzlichen Erkenntnisse führen in einigen Untersuchungen auch zu dem Schluss, dass Informationssysteme die Organisation nicht allein beeinflussen können, sondern vielmehr, dass mit dem IT-Einsatz konkrete Ziele verfolgt werden. Diese Sichtweise wiederum führt zur Fundamentalannahme des „organizational imperative“, bei welcher der IT-Einsatz die abhängige Variable der Organisation darstellt.<sup>384</sup> *Weber et al. (2013)* identifizieren in ihrer Untersuchung die inhaltliche Standardisierung als wesentliche Herausforderung der IT, die wiederum die Qualität des Controllings maßgeblich prägt.<sup>385</sup> Darüber hinaus geben sie an, dass die Weiterentwicklung der IT das Controlling prägt.<sup>386</sup> Zu den Herausforderungen der IT-Weiterentwicklung zählen sie die Datenintegration, die Systemintegration und die Berechtigungen für die Informationssysteme.

Eine mangelnde Datenintegration zeigt sich in der Parallelexistenz verschiedener Datenquellen und hat einen direkten Einfluss auf die Datenqualität im Controlling. Je mehr Systeme als Informationsquellen zur Verfügung stehen, desto höher ist der Aufwand im Controlling bei der Herstellung von Transparenz.<sup>387</sup>

---

<sup>378</sup> Vgl. Wall (2007), S. 487.

<sup>379</sup> Vgl. Wall (2007), S. 487.

<sup>380</sup> Vgl. Wall (2007), S. 487.

<sup>381</sup> Vgl. Wall (2006), S. 317; George/King (1991), S. 66; Markus/Robey (1988), S. 585.

<sup>382</sup> Vgl. mit weiteren Verweisen Wall (2006), S. 316-319.

<sup>383</sup> Vgl. Wall (2006), S. 316-319.

<sup>384</sup> Vgl. Wall (2006), S. 317-318; George/King (1991), S. 66f. und S. 69f.; Kraemer et al. (1989), S. 3ff.; Lind et al. (1989), S. 160.

<sup>385</sup> Vgl. Weber et al. (2013), S. 15.

<sup>386</sup> Vgl. Weber et al. (2013), S. 15.

<sup>387</sup> Vgl. Weber et al. (2013), S. 19; Mertens (2013), S. 13.

Die Systemintegration (Automatisierungsgrad) regelt die Datenübergabe von verschiedenen Systemen bzw. funktionsbereichsspezifischen Softwareprodukten. Dabei wird vielfach eine automatisierte Datenübergabe angestrebt. Unternehmen mit einer automatischen Datenübertragung können eine höhere Controllingqualität und -aktualität sicherstellen.<sup>388</sup>

Zuletzt gehen *Weber et al. (2013)* noch auf die IT-Berechtigungen der Controller ein, die die Voraussetzung für deren Aufgabenerfüllung darstellen.<sup>389</sup> In ihrer Studie geben sie an, dass die Controller mehrheitlich über die notwendigen Systemberechtigungen verfügen.<sup>390</sup> Obwohl zahlreiche Untersuchungen zum Zusammenhang von Informationssystemen und Controlling vorliegen, fand dieser Aspekt bislang kaum Einzug in die Untersuchungen von Kontextfaktoren im Rahmen der Kontingenztheorie.<sup>391</sup> Dies ist vor allem aufgrund der heutigen Relevanz von Informationssystemen in Unternehmen überraschend.

Im Rahmen der Experteninterviews wurden die Informationssysteme von zwei Interviewpartnern ungestützt genannt und von fünf Interviewpartnern bestätigt. Darüber hinaus gaben sie an, dass heterogene Informationssysteme ein Komplexitätstreiber für das Konzerncontrolling sind. Die IT-Struktur sollte den Anforderungen des Controllings folgen, dies ist in der Praxis aber häufig umgekehrt. Entsprechend den bisherigen Erkenntnissen ergeben sich somit folgende Hypothesen:

*Hypothese H16a: Die Datenintegration hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H16b: Die Datenintegration hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H16c: Die Datenintegration hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H17a: Die Systemintegration hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H17b: Die Systemintegration hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

---

<sup>388</sup> Vgl. *Weber et al. (2013)*, S. 19; *Mertens (2013)*, S. 13.

<sup>389</sup> Vgl. *Weber et al. (2013)*, S. 19.

<sup>390</sup> Vgl. *Weber et al. (2013)*, S. 19.

<sup>391</sup> Beispielsweise zeigen *Kieser/Kubicek (1983)* den positiven Einfluss des Computereinsatzes auf die Formalisierung.

*Hypothese H17c: Die Systemintegration hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H18a: Der Umfang der Berechtigungen der Konzerncontroller auf dezentrale Einheiten hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H18b: Der Umfang der Berechtigungen der Konzerncontroller auf dezentrale Einheiten hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H18c: Der Umfang der Berechtigungen der Konzerncontroller auf dezentrale Einheiten hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

#### *2.2.2.6 Grad der Innenverflechtung*

Der Grad der Innenverflechtung gibt das Ausmaß der Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Konzerneinheiten an und stellt damit die Komplexität der Wertschöpfungskette bzw. des -netzwerks dar.<sup>392</sup> Pausenberger und Roth (1997) bezeichnen die Verflechtungen innerhalb eines Konzerns als Störfaktoren für die Controllinggestaltung.<sup>393</sup> Durch den komplexen finanz- und leistungswirtschaftlichen Austausch der Konzerneinheiten untereinander wird die Transparenz bzw. Vergleichbarkeit der Einheiten erschwert.<sup>394</sup> Die Leistungsverflechtung ist im Stammhauskonzern am stärksten ausgeprägt, da hier die einzelnen Konzerneinheiten operativ Leistungen austauschen.<sup>395</sup> Der Grad der Innenverflechtung war bislang selten Gegenstand von kontingenztheoretischen Untersuchungen, was ebenfalls in Tabelle 2, Tabelle 3 und Tabelle 4 dargestellt ist. Im Rahmen der Interviews wurde der Grad der Innenverflechtung durch zwei ungestützte Nennungen sowie sechs Bestätigungen von den Interviewpartnern als relevanter Einflussfaktor eingestuft. Darüber hinaus bestätigen die Gespräche, dass die Verflechtung einen wesentlichen Beitrag zur Komplexität leistet. Wie in bisherigen Ausführungen kann aufgrund der Komplexitätserhöhung auf folgende Hypothesen geschlossen werden:

*Hypothese H19a: Der Grad der Innenverflechtung hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

---

<sup>392</sup> Vgl. Pugh et al. (1969), S. 102; Bruns/Waterhouse (1975), S. 181; Kieninger (1993), S. 51.

<sup>393</sup> Vgl. Pausenberger/Roth (1997), S. 591; Berens et al. (2000).

<sup>394</sup> Vgl. Pausenberger/Roth (1997), S. 591.

<sup>395</sup> Vgl. Burger et al. (2010), S. 61.

*Hypothese H19b: Der Grad der Innenverflechtung hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H19c: Der Grad der Innenverflechtung hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

### 2.2.3 Hypothesen personenabhängiger Faktoren

Eine wesentliche Kritik des Kontingenzansatzes ist oftmals der Blick auf die Situation, in der die Organisation sich befindet, und dabei die Vernachlässigung der personenabhängigen Faktoren. Das folgende Kapitel greift daher die im Rahmen des Ressourcenansatzes erläuterten Human-Ressourcen auf. Während die organisatorischen Faktoren die Komplexität und die strategischen Faktoren das Angebot des Konzerns am Markt abbilden, gehen die personenabhängigen Faktoren auf die Bereitschaft der Führungskräfte und Mitarbeiter zur Unterstützung eines Standardisierungsvorhabens ein. Führungskräfte und Mitarbeiter selbst gestalten die Organisation.<sup>396</sup> Ihre Entscheidungen, Macht, Kooperation, Anforderungen, Fähigkeiten, Hintergründe etc. sind daher maßgeblich für die Controllinggestaltung.<sup>397</sup> Im Vergleich zu den strategischen oder organisatorischen Faktoren finden die personenabhängigen Faktoren in bisherigen Untersuchungen weniger Berücksichtigung, wobei diese allerdings in aktuelleren Untersuchungen vermehrt aufgenommen werden.<sup>398</sup> Im Vergleich zu den Faktoren „Mitarbeiter“ und „Kultur“ wurde der Faktor „Führung“ häufiger untersucht.

#### 2.2.3.1 Kultur

*Deal und Kennedy (1982)* definieren Kultur als „*the way we do things here*“.<sup>399</sup> Dies umfasst alle Formen, Mittel und Möglichkeiten des sozialen Umgangs innerhalb eines Unternehmens.<sup>400</sup> Zur erfolgreichen Implementierung eines standardisierten Controllings ist die Bereitschaft der Mitarbeiter erforderlich, welche maßgeblich von der Unternehmenskultur abhängt.<sup>401</sup> Obwohl dies bis in die 70er Jahre zurückgewiesen wurde, betrifft ein wichtiger Beitrag der Controllingforschung die Unternehmenskultur.<sup>402</sup>

<sup>396</sup> Vgl. Kieser/Kubicek (1983), S. 354; Niedermayr (1994), S. 156.

<sup>397</sup> Vgl. Kieser/Kubicek (1983), S. 354; Niedermayr (1994), S. 156.

<sup>398</sup> Siehe hierzu Tabelle 2, Tabelle 3 und Tabelle 4.

<sup>399</sup> Deal/Kennedy (1982).

<sup>400</sup> Vgl. Benthin (2008), S. 11.

<sup>401</sup> Vgl. Pundt (2010), S. 2.

<sup>402</sup> Vgl. Jordão et al. (2014), S. 543.



In vielen Beiträgen wird Kultur im Zusammenhang mit der Staatsangehörigkeit verstanden. Die vorliegende Arbeit begreift Kultur im Sinne der Unternehmenskultur, die in den 70er Jahren durch *Deal und Kennedy* untersucht wurde.<sup>403</sup> Zu dieser Zeit wurde die aktiv gesteuerte Kultur als neue Maßnahme zur Steigerung der Unternehmensperformance dargestellt und gleichzeitig vielfach kritisiert.<sup>404</sup> Die Kultur einer Organisation gilt im Managementkontext als einer der komplexeren Aspekte, da sie schwer beschreibbar, schwer greifbar bzw. erfassbar ist und sich zudem dynamisch weiterentwickelt.<sup>405</sup> Nach *Schwarz (1989)* ist es „*der unverwechselbare, von anderen Unternehmen eindeutig abgrenzbare und unterschiedliche Charakter und Stil einer Unternehmung*“.<sup>406</sup> Zur Kultur liegt eine Fülle an Definitionen vor, die sich zusätzlich mit zahlreichen Metaphern behelfen. *Kaplan (1965)* beschreibt beispielsweise, dass Kultur aus Traditionsmustern der Technologie, der sozialen Organisation sowie der Ideologie besteht, die wiederum in gegenseitiger Abhängigkeit stehen. Kultur entsteht aus wechselnden Traditionen, die über Zeit und Raum durch nicht-biologische Mechanismen übergeben werden.<sup>407</sup> Nach *Hedberg (1984)* lässt sich die Organisationskultur mit einem Zelt vergleichen, sie ist eine flexible und temporäre Struktur, die sich trotz veränderter Umwelt vertraut anfühlt.<sup>408</sup> Kultur wird oft auch als Eisberg bezeichnet, da der größte Teil der Unternehmenskultur nicht direkt wahrnehmbar ist und im Verborgenen bleibt. Nur ein kleiner Teil, z. B. Richtlinien, Prozesse oder Visionen, sind direkt greifbar.<sup>409</sup> „*[Unternehmenskultur ist] die kollektive Programmierung des Geistes, die die Mitglieder einer Organisation von einer anderen unterscheidet*“.<sup>410</sup> Kultur wird nicht nur durch die Mitglieder selbst, sondern auch durch Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmerorganisationen, Behörden oder Presse geprägt.<sup>411</sup> *Hofstede* erläutert, dass die Organisationskultur ganzheitlich ist, da sie sich auf ein Ganzes bezieht, welches mehr als die Summe seiner Bestandteile ist. Darüber hinaus spiegelt sie die Geschichte der Organisation wieder, hängt mit Ritualen und Symbolen zusammen und ist schwer zu verändern. Sie wurde geschaffen und wird erhalten durch die Menschen, die zusammen

---

<sup>403</sup> Vgl. *Deal/Kennedy (1982)*.

<sup>404</sup> Vgl. *Deal/Kennedy (1982)*.

<sup>405</sup> Vgl. *Eppler (2010)*.

<sup>406</sup> *Schwarz (1989)*, S. 30.

<sup>407</sup> Vgl. *Kaplan (1965)*, S. 960.

<sup>408</sup> Vgl. *Hedberg (1984)*.

<sup>409</sup> Vgl. *Eppler (2010)*.

<sup>410</sup> Vgl. *Hofstede (2006)*, S. 393.

<sup>411</sup> Vgl. *Hofstede (2006)*, S. 393.

eine Organisation bilden.<sup>412</sup> Hofstede gibt an, dass „Organisationskultur die psychologischen Aktivposten der Organisation darstellen, die ihre materiellen Aktivposten für einen Zeitraum von fünf Jahren vorhersagen.“<sup>413</sup>

Der Blickwinkel der Forschung hat sich geändert, das entscheidende Element ist nicht mehr in der Organisationskultur zu sehen, sondern in dem, was das Management daraus macht.<sup>414</sup> Strategien werden über eine vorhandene Struktur und das Kontrollsystem ausgeführt, das Ergebnis daraus wird über die Kultur der Organisation modifiziert.<sup>415</sup> Strategie, Struktur, Kontrolle und Kultur beeinflussen sich demnach gegenseitig.<sup>416</sup> Unternehmenskultur besteht aus Symbolen, Sprachen, Ideologien, Glauben, Ritualen und Mythen einer Organisation.<sup>417</sup> Sie ist onnipräsent und betrifft damit alle Bereiche dieser Organisation.<sup>418</sup>

Innerhalb eines Konzerns existieren viele unterschiedliche Wertvorstellungen, Verhaltensweisen, Erfahrungen und teilweise Sprachen, was zu Kulturunterschieden führt.<sup>419</sup> Kultur ist ein System, das in längeren Entwicklungsprozessen gewachsen und nicht kurzfristig durch Führungspraktiken beeinflussbar ist.<sup>420</sup>

Hofstede, der als einer der Pioniere der Untersuchung von MCS und Kultur gilt, zeigt den Zusammenhang von Kultur, Strategie, Strukturen und Kontrolle.<sup>421</sup> Er gibt an, dass Controlling entsprechend dem politischen Umfeld, den kulturellen Werten, dem Führungsanspruch sowie den notwendigen Verhandlungen gestaltet werden sollte.<sup>422</sup>

Arbeiten, die den Zusammenhang von Controlling und Kultur untersuchen, stellen beispielsweise dar, dass Standardisierung im Controlling stärker ausgeprägt ist, wenn sich die Kulturen im Unternehmen ähneln.<sup>423</sup> Henri (2006) zeigt in seiner Studie, dass Unternehmen mit innovations- oder kreativitätsorientierten Kulturen eine höhere Vielfalt und somit eine geringere Standardisierung bei Kennzahlen aufweisen als effizienz- und kontrollorientierte Kulturen.<sup>424</sup>

---

<sup>412</sup> Vgl. Hofstede (2006), S. 392 f.; Hungenberg (1995), S. 173.

<sup>413</sup> Vgl. Hofstede (2006), S. 429.

<sup>414</sup> Vgl. Hofstede (2006), S. 429.

<sup>415</sup> Vgl. Hofstede (2006), S. 429.

<sup>416</sup> Vgl. Hofstede (2006), S. 429.

<sup>417</sup> Vgl. Schein (1990), S. 111f.

<sup>418</sup> Vgl. Schein (1990), S. 111f.

<sup>419</sup> Vgl. Hoffjan/Weide (2006), S. 394.

<sup>420</sup> Vgl. Wiswede (2012), S. 238.

<sup>421</sup> Vgl. Jordão et al. (2014), S. 543.

<sup>422</sup> Vgl. Hofstede (1978); Jordão et al. (2014), S. 543.

<sup>423</sup> Vgl. Kleist (2004), S. 431.

<sup>424</sup> Vgl. Henri (2006), S. 79f. und S. 95f.

Dennoch ist der Einfluss der Kultur auf das Controlling umstritten, da es vor allem an empirischen Nachweisen über die Wirkungszusammenhänge fehlt.<sup>425</sup> Im Rahmen des Kontingenzansatzes wird die Kultur selten untersucht, was in Tabelle 2, Tabelle 3 und Tabelle 4 gezeigt wird.

Da Kultur wie zuvor beschrieben als ein komplexer Untersuchungsgegenstand gilt, soll sie im Folgenden weiter spezifiziert werden, wobei die Punkte Konsensorientierung, Machtverteilung und Kooperation herausgegriffen werden.

Konsensorientierung:

Konsens kann als „*Grad der Einigungsfähigkeit innerhalb einer Organisation in Grundsatzzfragen*“ definiert werden.<sup>426</sup> Eine konsensorientierte Kultur integriert unterschiedliche Sichtweisen der Organisationsmitglieder und trägt damit zur Akzeptanz von Entscheidungen bei.<sup>427</sup> Die Vorteile der Konsensorientierung liegen in der Selbstverantwortung bei der Entscheidung sowie an der starken Orientierung des Entscheidungsobjekts. Eine Konsensentscheidung bezieht die Komplexität eines Sachverhalts einschließlich subjektiver Komponenten und Gefühle der Gesprächspartner mit ein.<sup>428</sup> Allerdings gilt es ebenfalls, die Nachteile wie z. B. die mangelnde Objektivierbarkeit von Entscheidungen, da diese auf dem individuellen Interesse der Diskussionspartner beruht, zu berücksichtigen.<sup>429</sup> Darüber hinaus kann eine Konsensentscheidung stark von einer Person, die mehr Macht oder mehr Durchsetzungsvermögen als die Gesprächspartner aufweist, beeinflusst werden. Einzelne Personen können somit den Entscheidungsprozess blockieren. Die Dauer der Entscheidungsfindung wird dadurch ggf. verlängert. Durch eine starke Konsensorientierung werden Diskussionspunkte möglicherweise harmoniebedingt nicht mehr hinterfragt.<sup>430</sup>

Zur Wirkung der Konsensorientierung liegen einige Untersuchungen vor, die zeigen, dass Konsensorientierung Entscheidungsprozesse und Entscheidungsqualität verbessern kann und in positivem Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens steht.<sup>431</sup> Spieker (2003) zeigt z. B., dass eine hohe Konsensorientierung

---

<sup>425</sup> Vgl. Kleist (2004), S. 441.

<sup>426</sup> Gebert et al. (2001), S. 212.

<sup>427</sup> Vgl. Spieker (2003), S. 166.

<sup>428</sup> Vgl. Mähler (2005), S. 97.

<sup>429</sup> Vgl. Mähler (2005), S. 96f.

<sup>430</sup> Vgl. Schäffner (2013), S. 41.

<sup>431</sup> Vgl. Shibata et al. (1991), S. 142f.; Priem et al. (1995), S. 704; Dess (1987), S. 273; Bourgeois (1980), S. 239; Spieker (2003), S. 166; von Mikulicz-Radecki/Hammer (2010), S. 142.

das Commitment der Beteiligten zur Umsetzung der getroffenen Entscheidung fördert.<sup>432</sup> Mangelnder Konsens birgt nach *Andersson (1996)* die Gefahr, dass die Erwartungen der Mitarbeiter in Bezug auf die eigene Beteiligung nicht erfüllt werden und sie somit eine zynische Haltung gegenüber der Entscheidung entwickeln.<sup>433</sup> Konsens kann darüber hinaus für eine höhere Innovation im Unternehmen sorgen, da damit Offenheit gegenüber Tochtergesellschaften oder anderen Unternehmenseinheiten mit einer starken Integration kombiniert wird.<sup>434</sup> *Gebert et al. (2001)* und *Pelled (1996)* geben an, dass Konsens in negativem Zusammenhang mit Pluralität und Heterogenität steht.<sup>435</sup> Obwohl die bisherigen Ausführungen eine Indikation geben, liegen bislang keine Ergebnisse zur Wirkung der Konsensorientierung auf die Gestaltung einer Organisation bzw. die Standardisierung des Controllings vor. Um eine Standardisierung aufzubauen oder zu halten, ist das Commitment aller Beteiligten notwendig, was zu folgenden Hypothesen führt:

*Hypothese H20a: Die Konsenskultur hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H20b: Die Konsenskultur hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H20c: Die Konsenskultur hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

Machtverteilung:

Die Machtverteilung in Unternehmen ist direkter Bestandteil der Unternehmenskultur.<sup>436</sup> Die Gestaltung des Controllings wird durch die Machtverteilung beeinflusst, wenn Mitarbeiter versuchen, die eigenen Bedürfnisse, Eigenheiten oder Befindlichkeiten mit der eigenen Macht durchzusetzen, ohne dabei auf das Interesse des Gesamtunternehmens zu achten.<sup>437</sup> Nach *Mintzberg (1983)* definiert sich Macht im Rahmen der Organisationstheorie wie folgt: „*Power is the capacity to effect (or affect) organisational outcomes*“.<sup>438</sup> *Handy (1995)* beschreibt die Machtkultur von Unternehmen und sagt, dass es Unternehmen gibt, bei denen die Macht auf wenige Personen

---

<sup>432</sup> Vgl. Spieker (2003), S. 263.

<sup>433</sup> Vgl. Andersson (1996).

<sup>434</sup> Vgl. Pundt (2010), S. 25; Martins et al. (2005), S. 7-8; Gebert et al. (2001).

<sup>435</sup> Vgl. Gebert et al. (2001), S. 207; Pelled (1996), S. 618.

<sup>436</sup> In Anlehnung an die Argumentation von Hofstede, in der Macht aus dem kulturellen Umfeld abgeleitet wird; Vgl. Hofstede (2006), S. 50f.

<sup>437</sup> Salloom et al. (2011), S. 62; Christ (2015), S. 71.

<sup>438</sup> Vgl. Mintzberg (1983).

konzentriert ist. Oftmals erfolgt die Machtverteilung allerdings nicht anhand der Qualifikation, sondern aufgrund von Beziehungen oder persönlichen Merkmalen. Bei einer ungleichen Machtverteilung und somit einer hohen Machtkonzentration hängt eine Veränderung von den wenigen Personen ab, welche die Machtposition innehaben.<sup>439</sup> Nach Hofstede (2006) ist Machtdistanz „das Ausmaß, bis zu welchem die weniger mächtigen Mitglieder von Institutionen bzw. Organisationen [...] erwarten und akzeptieren, dass Macht ungleich verteilt ist“.<sup>440</sup> Eine ungleiche Machtverteilung ist typischerweise mit einer starken Zentralisierung der Organisation verbunden.<sup>441</sup> Allerdings soll es in der vorliegenden Arbeit nicht um die Machtverteilung des Top-Managements, sondern um die Machtverteilung bei den Tochtergesellschaften gehen. Eine ungleiche Machtverteilung bedeutet, dass einige Einheiten Entscheidungen stärker beeinflussen können als andere. Eine Einigung auf einen gemeinsamen Standard erscheint dadurch erschwert. Christ (2015) beschreibt zwei Seiten der Machtverteilung: Einerseits gibt er an, dass Machtverteilung den Veränderungsprozess im Konzerncontrolling hemmen kann. Andererseits betont er, dass Widerstände gegen Veränderungen, wenn auch von machtpolitischen Gründen getrieben, durchaus berechtigt sein können und im Rahmen von Veränderungen im Controlling berücksichtigt werden sollten.<sup>442</sup> Für die vorliegende Arbeit können daraus folgende Hypothesen abgeleitet werden:

*Hypothese H21a: Eine ungleiche Machtverteilung (hohe Machtkonzentration) hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H21b: Eine ungleiche Machtverteilung (hohe Machtkonzentration) hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H21c: Eine ungleiche Machtverteilung (hohe Machtkonzentration) hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

---

<sup>439</sup> Vgl. Handy (1995), S. 14-16.

<sup>440</sup> Hofstede (2006), S. 59.

<sup>441</sup> Vgl. Hofstede (2006), S. 76.

<sup>442</sup> Vgl. Christ (2015), S. 238.

### Kooperation:

Allgemein gilt die Kooperation zwischen Kollegen innerhalb eines Unternehmens als Aktivität, die ein Unternehmen zum Erfolg führt.<sup>443</sup> Die Kooperation des Konzerncontrollings mit dezentralen Einheiten steigert die Leistungserbringung und fördert die beratende Rolle des Konzerncontrollers.<sup>444</sup> Durch Kooperation entstehen Synergien zwischen unterschiedlichen Wertschöpfungsstufen.<sup>445</sup> Mit der Kooperation steigt der Koordinationsbedarf, da zahlreiche Abstimmungsprozesse notwendig sind.<sup>446</sup> Die Standardisierung des Controllings kann dabei die Koordination erleichtern. Zum einen gilt die Koordination von Systemen, Strukturen, Zielen, Einstellungen und Wertvorstellungen als eine Kernaufgabe des Controllings.<sup>447</sup> Zum anderen können durch die Standardisierung Koordinationskosten gesenkt werden. Hieraus lassen sich folgende Hypothesen ableiten:

*Hypothese H22a: Eine starke Kooperation zwischen Kollegen hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H22b: Eine starke Kooperation zwischen Kollegen hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H22c: Eine starke Kooperation zwischen Kollegen hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

### 2.2.3.2 Führung

„Führung“ kann als Ausmaß der Flexibilität und Heterogenität der Steuerung im Unternehmen verstanden werden. Eine konsequente Führung gilt als Erfolgsfaktor bei der Festlegung, Einführung und Durchsetzung von Standards.<sup>448</sup> Da „Führung“ wie „Kultur“ einen komplexen Untersuchungsgegenstand darstellt, wird auch diese weiter spezifiziert. Dabei sollen die Punkte Eigentümerführung, Proaktivität der Führungskräfte sowie Reportingfrequenz untersucht werden.

---

<sup>443</sup> Vgl. Kolesky (2006), S. 12f.

<sup>444</sup> Vgl. Temmel (2010), S. 346.

<sup>445</sup> Vgl. Porter (1992), S. 413ff; Porter (2014), S. 411–481.

<sup>446</sup> Vgl. Niedermayr (1994), S. 158.

<sup>447</sup> Vgl. Horváth et al. (2015); Anthony et al. (2014); Weber/Schäffer (2012).

<sup>448</sup> Vgl. Walter (2009), S. 240–244; Schmelzer (2010), S. 201.

### Eigentümerführung:

Manager und Eigentümer unterscheiden sich in der Führung bezüglich ihrer Zielsetzung und damit in ihren Verhaltensweisen.<sup>449</sup> Ein Unternehmen ist eigentümergeführt, sofern der/die Inhaber bzw. Kapitalgeber des Unternehmens gleichzeitig die Geschäftsführung wahrnimmt/wahrnehmen.<sup>450</sup> *Kosmider (1994)* zeigt, dass managergeführte Unternehmen ein besseres Controllingverständnis aufweisen, die Instrumente des Controllings stärker nutzen, allerdings weniger den Ausbau der technischen Informationssysteme fördern.<sup>451</sup> Seine Untersuchung basiert auf der Annahme, dass Manager zusätzliches Know-how in das Unternehmen bringen und zusätzlich unter höherem Erfolgszwang stehen als die Eigentümer und somit die Notwendigkeit eines effizienten Controllings sehen.<sup>452</sup> Darüber hinaus bestehen für Manager mehr Informationspflichten, da sie gegenüber den Eigentümern bzw. Aufsichtsräten ihren Informations- bzw. Rechtfertigungspflichten nachkommen müssen.<sup>453</sup>

Nach *Ihring (1986)* ist das Controlling in eigentümergeführten Unternehmen schlechter ausgeprägt, da die persönliche Intuition und Improvisation das Controlling ersetzt, die unternehmerische Flexibilität durch das Controlling eingeschränkt wird, der (persönliche) Zeitaufwand für das Controlling als zu hoch angesehen wird und die Planung in einem ständig wechselnden Umfeld nicht verlässlich ist.<sup>454</sup> Das Controlling von managergeführten Unternehmen ist tendenziell professioneller aufgestellt und mit einer technokratischen Koordination bzw. einer stärkeren Bürokratisierung verbunden.<sup>455</sup> *Niedermayr (1994)* identifiziert in ihrer Studie zudem eine höhere Formalisierung der Planung sowie ein stärker standardisiertes Berichtswesen bei managergeführten Unternehmen.<sup>456</sup> *Kreikebaum und Grimm (1982)* zeigen, dass der Führungsstil eine hohe Korrelation zum Reifegrad der Planung aufweist.<sup>457</sup> Mit der Eigentümerführung geht nach einigen Untersuchungen ein autoritärer Führungsstil einher, d. h., der Eigentümer entscheidet im Wesentlichen alleine und gibt seinen Mitarbeitern Anordnungen.<sup>458</sup> *Ossadnik et al. (2003)* zeigen zudem, dass eigentümergeführte Unternehmen einen geringeren Anwendungsumfang des Controllings aufweisen.<sup>459</sup> Die Ergebnisse ihrer

---

<sup>449</sup> Vgl. *Kosmider (1994)*, S. 155; *Kieser/Kubicek (1983)*; S. 275ff.

<sup>450</sup> Vgl. *Niedermayr (1994)*, S. 160.

<sup>451</sup> Vgl. *Kosmider (1994)*, S. 157.

<sup>452</sup> Vgl. *Kosmider (1994)*, S. 157.

<sup>453</sup> Vgl. *Kosmider (1994)*, S. 157; *Ossadnik et al. (2003)*, S. 38.

<sup>454</sup> Vgl. *Ihring (1986)*, S. 27-31.

<sup>455</sup> Vgl. *Niedermayr (1994)*, S. 305.

<sup>456</sup> Vgl. *Niedermayr (1994)*, S. 305.

<sup>457</sup> Vgl. *Kreikebaum/Grimm (1982)*, S. 110-112.

<sup>458</sup> Vgl. *Dintner/Schorcht (1999)*, S. 146; *Kosmider (1994)*, S. 40f.

<sup>459</sup> Vgl. *Ossadnik et al. (2003)*, S. 103.

Studie zeigen jedoch teilweise gegenteilige Ergebnisse bei der Nutzung von Instrumenten bzw. weisen lediglich einen geringen Zusammenhang auf. In einem unternehmerisch geprägten Umfeld ist die informelle Steuerung wichtiger als die formelle.<sup>460</sup> Temmel (2010) gibt an, dass offene Führungsstrukturen einen negativen Einfluss auf die Standardisierung des Controllings haben.<sup>461</sup> Typischerweise sinkt der Anteil der eigentümergeführten Unternehmen mit der Unternehmensgröße.<sup>462</sup> Um den Nachteilen der Eigentümerführung entgegenzuwirken, können beispielsweise (externe) Berater eingesetzt werden. Diese spielen oftmals bei der Veränderung von Controllingsystemen eine wichtige Rolle.<sup>463</sup>

Im Rahmen der Experteninterviews wurde die Eigentümerführung nicht ungestützt genannt, jedoch von allen Gesprächspartnern auf Nachfrage bestätigt. Insgesamt ergeben sich aus den Ausführungen folgende Hypothesen:

*Hypothese H23a: Die Eigentümerführung hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H23b: Die Eigentümerführung hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H23c: Die Eigentümerführung hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

Proaktivität:

Proaktive Führung geht vom Manager selbst aus, ist zukunftsorientiert und zielt darauf ab, Änderungen selbst herbeizuführen.<sup>464</sup> Die Kernelemente der Proaktivität sind Antizipation, Übernahme von Kontrolle und Herbeiführung von Veränderungen. Dies entspricht im Wesentlichen auch der Definition im Duden.<sup>465</sup> Crant (2000) besagt, dass proaktives Verhalten heißt, die Initiative zu ergreifen, um bestehende Situationen zu verbessern oder neue zu erschaffen sowie den Status quo zu hinterfragen, anstatt passiv auf bestehende Situationen zu reagieren: Proaktive Personen suchen aktiv nach Informationen und Möglichkeiten, um Sachverhalte zu verbessern; sie warten nicht darauf, dass Informationen und Möglichkeiten auf sie zukommen.<sup>466</sup> Crant (2000)

---

<sup>460</sup> Vgl. Collier (2005), S. 325; Temmel (2010), S. 213.

<sup>461</sup> Vgl. Temmel (2010), S. 262.

<sup>462</sup> Vgl. Niedermayr (1994), S. 204; Kosmider (1994), S. 173; Dintner/Schorcht (1999), S. 146.

<sup>463</sup> Vgl. Christ (2015), S. 230

<sup>464</sup> Vgl. Cooper-Thomas et al. (2014), S. 318.

<sup>465</sup> Vgl. Parker/Collins (2010), S. 634; siehe auch Duden „durch differenzierte Vorausplanung und zielgerichtetes Handeln die Entwicklung eines Geschehens selbst bestimmend und eine Situation herbeiführend“, Duden (2015b).

<sup>466</sup> Vgl. Crant (2000), S. 436.



vergleicht bestehende Studien zum proaktiven Verhalten und fasst die Ergebnisse bzw. Konsequenzen von Proaktivität wie folgt zusammen:<sup>467</sup> Proaktives Verhalten führt z. B. zu Job-Performance, Erfolg in der Karriere (Gehalt und Beförderungen), positiver Job-Einstellung, Gefühl von persönlicher Kontrolle, Klarheit über die Rolle, innovativem Verhalten, Team-Performance sowie Unternehmertum.<sup>468</sup> Ähnliche Definitionen finden sich beispielsweise unter den Begriffen „Eigeninitiative“ oder „Extra-Rollenverhalten“.<sup>469</sup> Nerdinger (2004) zeigt eine Übersicht mehrerer Studien zu positiven oder negativen Einflüssen der Proaktivität auf die Organisation.<sup>470</sup>

In der Literatur liegt jedoch keine Studie zum Zusammenhang von proaktivem Verhalten und der Gestaltung des Controllings oder der Organisation vor. Entsprechend den bisherigen Ergebnissen lässt sich jedoch vermuten, dass Proaktivität und somit Veränderungsbereitschaft mit einer höheren Standardisierung des Controllings einhergehen. Der pro- bzw. reaktive Führungsstil wurde in den Interviews besonders besprochen, da nach Ansicht der Interviewpartner lediglich mit einem proaktiven Führungsstil eine Standardisierung möglich ist. Der Führungsstil wurde im Rahmen der Experteninterviews fünffach ungestützt als Einflussfaktor genannt und anschließend von allen Gesprächspartnern bestätigt. Aus diesen Erkenntnissen können folgende Hypothesen abgeleitet werden:

*Hypothese H24a: Ein proaktiver Führungsstil hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H24b: Ein proaktiver Führungsstil hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H24c: Ein proaktiver Führungsstil hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

---

<sup>467</sup> Vgl. Crant (2000), S. 438.

<sup>468</sup> Vgl. Crant (2000), S. 438.

<sup>469</sup> Vgl. Pundt (2010), S. 58; Nerdinger (2004).

<sup>470</sup> Vgl. Nerdinger (2004), S. 300-302.

### Reportingfrequenz:

Die Reportingfrequenz ist die Anzahl der Kontakte, die sich innerhalb eines bestimmten Zeitraums zwischen Informationsanbieter und Nachfrager ereignen.<sup>471</sup> Die Reportingfrequenz gibt Aufschluss über Autorität und Verantwortlichkeit in einem Unternehmen. *Maltz und Kohli (1996)* zeigen, dass mit steigender Reportingfrequenz die Qualitätsvermutung der Daten beim Empfänger zunimmt und dass zwischen der Reportingfrequenz und Formalisierung kein Zusammenhang besteht.<sup>472</sup> *Mende (2006)* wiederum zeigt, dass mit zunehmender Reportingfrequenz die wahrgenommene Qualität der Beschwerdeinformationen beim Kunden verbessert wird.<sup>473</sup> Nach *Ringlstetter (1995)* ist die Reportingfrequenz eine Form der Einflussnahme der Konzernleitung auf ihre Teileinheiten.<sup>474</sup> Die Reportingfrequenz wurde ebenfalls bei *Sterzenbach (2010)* im Zusammenhang mit der Shared Service-Steuerung untersucht. Seine Studie zeigt einen positiven Zusammenhang zwischen einer monatlichen Reportingfrequenz und der Verfügbarkeit von Shared Service-Controlling auf Unternehmensebene.<sup>475</sup> *Fu et al. (2012)* zeigen, dass mit steigender Frequenz des externen Reportings die Informationsasymmetrie sowie die Eigenkapitalkosten abnehmen.<sup>476</sup>

Im Rahmen der Experteninterviews wurde die Reportingfrequenz als relevanter Einflussfaktor für die Standardisierung genannt. Dieser Einflussfaktor wurde lediglich einmal ungestützt genannt, jedoch von fünf Interviewpartnern bestätigt. Bei einer hohen Frequenz sind nach den Angaben der Interviewpartner Standards notwendig, um die Berichte effizient erstellen zu können, sie sehen die Reportingfrequenz als Antrieb zur Standardisierung. Je häufiger Berichte nachgefragt werden, desto höher ist der Effizienzdruck. Daraus ergeben sich folgende Hypothesen:

*Hypothese H25a: Eine hohe Reportingfrequenz hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H25b: Eine hohe Reportingfrequenz hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H25c: Eine hohe Reportingfrequenz hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

---

<sup>471</sup> Vgl. Mende (2006), S. 500; Maltz/Kohli (1996), S. 48.

<sup>472</sup> Vgl. Maltz/Kohli (1996), S. 54f.

<sup>473</sup> Vgl. Mende (2006), S. 734.

<sup>474</sup> Vgl. Ringlstetter (1995), S. 181f.

<sup>475</sup> Vgl. Sterzenbach (2010), S. 394f.

<sup>476</sup> Vgl. Fu et al. (2012), S. 148.

### 2.2.3.3 Mitarbeiter

Mit dem Einflussfaktor „Mitarbeiter“ sollen die Bereitschaft und Fähigkeit der Mitarbeiter zur Veränderung der Standardisierung des Controllings evaluiert werden. Dieser Sachverhalt stellt wie Kultur und Führung einen komplexen und breiten Untersuchungsgegenstand dar. Zur Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes soll den Nennungen der Experteninterviews gefolgt werden. Die Experten sprechen der Veränderungsbereitschaft, dem kulturellen Hintergrund der Mitarbeiter sowie der Bildung der Mitarbeiter eine besondere Relevanz für die Standardisierung des Konzerncontrollings zu. Der Faktor „Mitarbeiter“ wird daher im Folgenden entsprechend dieser Nennungen weiter untergliedert.

#### Veränderungsbereitschaft:

Unternehmen unterliegen einem ständigen Wandel. Um diesen zu bewältigen, bedarf es veränderungsbereiter Mitarbeiter.<sup>477</sup> Veränderungsmaßnahmen erzielen in vielen Unternehmen nicht den erwarteten Nutzen, was weniger an der Veränderung selbst oder den entsprechenden Konzepten liegt, sondern eher an der Akzeptanz der Mitarbeiter.<sup>478</sup> Daher wird in turbulenten Zeiten Wandlungsfähigkeit von Organisationen sowie deren Mitarbeitern abverlangt.<sup>479</sup> Da eine mangelnde Veränderungsbereitschaft den angestrebten Wandel blockiert,<sup>480</sup> wird die Veränderungsbereitschaft der Mitarbeiter zum zentralen Erfolgsfaktor für Veränderungen in Unternehmen und gewinnt weiter an Bedeutung.<sup>481</sup> Sie wird durch die persönlichen Interessen und Befürchtungen der Mitarbeiter sowie die eigene Rolle im Veränderungsprozess geprägt.<sup>482</sup> Dabei beeinflussen Informationen an und Partizipation durch die Mitarbeiter die Veränderungsbereitschaft positiv und sorgen dabei gleichzeitig für eine Steigerung der Arbeitszufriedenheit.<sup>483</sup> Führungskräfte sind die Vermittler zwischen Management und Mitarbeitern.<sup>484</sup> Ihnen obliegt die Aufgabe, die Veränderungen vorzustellen und die Bereitschaft der Mitarbeiter zu fördern.<sup>485</sup> Um Veränderungen in die von den Führungskräften gewünschte Richtung herbeizuführen, müssen mögliche Konflikte für die

---

<sup>477</sup> Vgl. Pundt (2010), S. 1f.

<sup>478</sup> Vgl. Sandau/Jöns (2001), S. 15.

<sup>479</sup> Vgl. Bullinger et al. (2003), S. 59; Pundt (2010), S. 1f.

<sup>480</sup> Vgl. Bullinger et al. (2003), S. 59, S. 77.

<sup>481</sup> Vgl. Sandau/Jöns (2001), S. 15; Wanberg/Banas (2000), S. 132; Armenakis et al. (1999); Armenakis et al. (1993); Holt et al. (2007), S. 234.

<sup>482</sup> Vgl. Sandau/Jöns (2001), S. 15.

<sup>483</sup> Vgl. Sandau/Jöns (2001), S. 15 und S. 17; Jöns (2000).

<sup>484</sup> Vgl. Sandau/Jöns (2001), S. 15.

<sup>485</sup> Vgl. Sandau/Jöns (2001), S. 15.

Mitarbeiter gelöst werden, sodass deren Vorstellungen zu den Erwartungen des Managements passen.<sup>486</sup> Armenakis et al. (1993) nennen die Proaktivität der Führungskräfte als einen Faktor für die Veränderungsbereitschaft der Mitarbeiter.<sup>487</sup> Wanberg und Banas (2000) zeigen, dass Veränderungsbereitschaft eine positive Auswirkung auf die Arbeitszufriedenheit hat.<sup>488</sup> Die genannten Aspekte gelten auch für das Controlling, daher kann die angestrebte Standardisierung im Controlling entsprechend nur bewältigt werden, wenn die Mitarbeiter dazu bereit sind.<sup>489</sup>

Der Aspekt der Veränderung ist zudem auch ein wichtiger Bestandteil des Controller-Rollenbilds. Der Controller soll den Wandel aktiv als „Change Agent“ vorantreiben.<sup>490</sup> Im Rahmen von Experteninterviews in einem großen Konzern zeigt Christ (2015) zudem, dass sich die Veränderungsbereitschaft positiv auf das Redesign von Performance Measurement Systemen auswirkt.<sup>491</sup> Insgesamt führen Literaturanalyse und Experteninterviews zu folgenden Hypothesen:

*Hypothese H26a: Die Veränderungsbereitschaft hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H26b: Die Veränderungsbereitschaft hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H26c: Die Veränderungsbereitschaft hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

---

<sup>486</sup> Vgl. Holt et al. (2007), S. 234.

<sup>487</sup> Vgl. Armenakis et al. (1993), S. 682.

<sup>488</sup> Vgl. Wanberg/Banas (2000), S. 137.

<sup>489</sup> Vgl. Pundt (2010), Abstract.

<sup>490</sup> Vgl. Bullinger et al. (2003), S. 1118; Gleich et al. (2011), S. 48; Biel (2012), S. 29.

<sup>491</sup> Vgl. Christ (2015), S. 236.

### Heterogenität des kulturellen Hintergrunds:

Die Arbeitswelt ist durch ständige Veränderungen, steigende Globalisierung, höhere Mitarbeiter-Diversifikation sowie steigende Anforderungen nach einer breiten Auswahl an Mitarbeiterfähigkeiten geprägt, um immer komplexer werdende Tätigkeiten auszuführen.<sup>492</sup> Unternehmen müssen die Diversifikation der Mitarbeiter aktiv managen, um wettbewerbsfähig zu sein bzw. zu bleiben.<sup>493</sup> Zur Erläuterung von Diversität wird in der Literatur oftmals eine allgemeine Definition von *Williams und O'Reilly (1998)* herangezogen „[...] *the effects of diversity can result from any attribute people use to tell themselves that another person is different*“.<sup>494</sup> Trotz der offenen Definition beziehen sich Untersuchungen mehrheitlich auf die Merkmale Geschlecht, Alter, kultureller Hintergrund, Firmenzugehörigkeit, Ausbildung und funktionaler Hintergrund.<sup>495</sup>

Heterogene Gruppen sind unter der Voraussetzung, dass unterschiedlich denkende Mitarbeiter die Meinungen anderer akzeptieren, erfolgreicher.<sup>496</sup> Vorteile heterogener Teams liegen in der besseren Nutzung von Talenten sowie der gesteigerten Kreativität und Problemlösungskompetenz.<sup>497</sup> Heterogenität von Perspektiven und Fähigkeiten ermöglicht Innovationen.<sup>498</sup> Allerdings ist die Identifikation bei heterogenen Gruppen schwieriger bzw. die psychologische Distanz untereinander größer, sodass die Mitarbeiter eine geringere Motivation für eine Annäherung bzw. einen gemeinsamen Standard haben.<sup>499</sup> Die Koordinationskosten (z. B. die Kosten zur Erreichung gemeinsamer Standards) steigen durch heterogene Mitarbeiterstrukturen.<sup>500</sup> Es liegen zahlreiche Untersuchungen zur Effizienz von diversifizierten bzw. heterogenen Gruppen vor, deren Ergebnisse sich teilweise deutlich unterscheiden.<sup>501</sup> Aus diesen Differenzen sind zwei zentrale Ansätze entstanden: „value in diversity“ sowie „social division“.<sup>502</sup>

Der erste Ansatz besagt, dass Diversifikation in Teams Werte schafft und Vorteile bringt, obwohl Herausforderungen bezüglich der Zusammenarbeit entstehen.<sup>503</sup> Bisherige Untersuchungen geben an, dass Heterogenität der Mitarbeiter dann vorteilhaft ist, wenn kreative und komplexe Aufgaben gelöst werden müssen.<sup>504</sup>

<sup>492</sup> Vgl. Kravitz (2005), S. i.

<sup>493</sup> Vgl. Cox et al. (1991), S. 827.

<sup>494</sup> Vgl. Williams/O'Reilly (1998), S. 81.

<sup>495</sup> Vgl. van Knippenberg et al. (2013), S. 184.

<sup>496</sup> Vgl. Cummings et al. (2013), S. 880f.; Ancona/Caldwell (1992), S. 338; Homan et al. (2008), S. 1217f.

<sup>497</sup> Vgl. Mannix/Neale (2005), S. 31; Robinson/Dechant (1997), S. 22.

<sup>498</sup> Vgl. Cummings et al. (2013), S. 888.

<sup>499</sup> Vgl. Cummings et al. (2013), S. 881; Mueller (2012), S. 112; Steiner 1972, S. 106-127.

<sup>500</sup> Vgl. Mueller (2012), S. 112 und S. 114; Steiner (1972).

<sup>501</sup> Vgl. Williams/O'Reilly (1998), S. 120.

<sup>502</sup> Vgl. Mannix/Neale (2005), S. 33f.; Cox et al. (1991); Hoffman (1959), S. 827f.

<sup>503</sup> Vgl. Mannix/Neale (2005), S. 33; Cox et al. (1991); Hoffman (1959), S. 827f.

<sup>504</sup> Vgl. Mannix/Neale (2005), S. 33; Triandis et al. (1965).

Der zweite Ansatz basiert auf den Arbeiten von *Hoffman* und ist eher pessimistisch.<sup>505</sup> Er besagt, dass Diversifikation der Mitarbeiter zu sozialer Trennung und somit zu schlechteren Integration und Zusammenhalt der Mitarbeiter führt und für die Leistung einer Gruppe nachteilig ist.<sup>506</sup> Die beiden Ansätze werden mehrheitlich unterschiedlich operationalisiert. Ersterer leitet die Diversifikation vom Geschlecht, Alter und ethnischer Zugehörigkeit ab, während letzterer eher auf die Firmenzugehörigkeit fokussiert ist.<sup>507</sup> *Williams und O'Reilly (1998)* legen nahe, dass den negativen Effekten der Diversifikation aktiv begegnet werden muss, um ihre Vorteile zu realisieren.<sup>508</sup>

Allerdings liegt auf Basis bisheriger Untersuchungen die Vermutung nahe, dass im Rahmen eines Projektes zur Definition neuer Standards die Heterogenität der Mitarbeiter zu einer besseren Lösung führt. Darüber hinaus ist die Standardisierung ein Mittel zur Koordination und kann somit ggf. Nachteile der Diversifikation verringern. Auf Basis dieser Überlegungen können folgende Hypothesen für das Konzerncontrolling abgeleitet werden:

*Hypothese H27a: Heterogene Mitarbeiterstrukturen haben einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H27b: Heterogene Mitarbeiterstrukturen haben einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H27c: Heterogene Mitarbeiterstrukturen haben einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

---

<sup>505</sup> Vgl. *Hoffman (1959)*, S. 31f.

<sup>506</sup> Vgl. *Mannix/Neale (2005)*, S. 34; *Pfeffer (1983)*.

<sup>507</sup> Für einen Vergleich der beiden Ansätze siehe *Mannix/Neale (2005)*, S. 34.

<sup>508</sup> Vgl. *Williams/O'Reilly (1998)*, S. 120.

## Bildung:

Ein wichtiger Erfolgsfaktor für die Gestaltung des Controllings liegt in der Ressourcenausstattung, insbesondere in der Qualität bzw. Ausbildung der Mitarbeiter.<sup>509</sup> Die Bildung von Mitarbeitern umfasst dabei Fach-, Methoden-, Sozial- und ggf. Führungskompetenz und stellt eine wichtige Investition in Human-Ressourcen dar.<sup>510</sup> Da die effiziente Nutzung von Controllinginstrumenten von den betriebswirtschaftlichen Kenntnissen der Mitarbeiter und Führungskräfte abhängt, ist Bildung die Voraussetzung für den kontextabhängigen Einsatz des Controllings.<sup>511</sup> Bislang liegen wenige Untersuchungen zum Zusammenhang Bildung im Controllingumfeld und der Gestaltung bzw. Nutzung des Controllings vor.<sup>512</sup> *Weber und Hunold (2002)* zeigen, dass ein signifikanter Zusammenhang zwischen der Ausbildung der Mitarbeiter und der Qualität des Controllings besteht.<sup>513</sup> *Kaland (2014)* untersucht den Zusammenhang der betriebswirtschaftlichen Qualifikation der Unternehmensleitung mit der Nutzung des Controllings und stellt dabei keinen direkten Einfluss auf die Nutzung von Instrumenten zur Informationsversorgung fest.<sup>514</sup> *Flacke (2006)* untersucht den Zusammenhang von Managern mit betriebswirtschaftlichem Hochschulstudium und der Nutzung von Controlling, stellt allerdings ebenfalls keine signifikanten Zusammenhänge fest.<sup>515</sup> *Gibson und Cassar (2002)* sowie in einer früheren Untersuchung *Pohl und Rehkugler (1986)* zeigen, dass Akademiker häufiger Planung einsetzen.<sup>516</sup> *Whitley (1999)* zeigt zudem auf, dass Führungskräfte von gut ausgebildeten Mitarbeitern eine offene Führung bevorzugen.<sup>517</sup> *Kosmider (1994)* und *Legenhausen (1998)* zeigen, dass Bildung positiv mit der Nutzung des Controllings zusammenhängt.<sup>518</sup>

Aus Verbandssicht werden Analysefähigkeit, Kommunikationsfähigkeit, Geschäftskennntnis, Verhaltenskenntnis, Instrumentenkenntnis und Standfestigkeit vom Controller als Business Partner gefordert.<sup>519</sup> Zudem besteht im Rahmen des heutigen Rollenverständnisses im Controlling ein Interesse an einer Standardisierung. Controllingsysteme, -prozesse und -organisationen sollten standardisiert sein, um den Controllern

---

<sup>509</sup> Vgl. *Weber/Hunold (2002)*, S. 39.

<sup>510</sup> Vgl. *Kaland (2014)*, S. 57; *Meffert/Wagner (1992)*, S. 354f.

<sup>511</sup> Vgl. *Legenhausen (1998)*, S. 46; *Lybaert (1998)*, S. 173; *Stöckl (2000)*, S. 48; *Flacke (2006)*, S. 169; *Krol (2009)*, S. 249.

<sup>512</sup> Vgl. *Kaland (2014)*, S. 313.

<sup>513</sup> Vgl. *Weber/Hunold (2002)*, S. 42.

<sup>514</sup> Vgl. *Kaland (2014)*, S. 312f. und S. 592.

<sup>515</sup> Vgl. *Flacke (2006)*, S. 261.

<sup>516</sup> Vgl. *Gibson/Cassar (2002)*, S. 179; *Pohl/Rehkugler (1986)*, S. 209.

<sup>517</sup> Vgl. *Whitley (1999)*, S. 514.

<sup>518</sup> Vgl. *Kosmider (1994)*, S. 169; *Legenhausen (1998)*.

<sup>519</sup> Vgl. *Gänßlen et al. (2012)*, S. 7.

entsprechenden Freiraum für Analysen bzw. Entscheidungsunterstützung zu ermöglichen.<sup>520</sup> Die Standardisierung kann somit als eine Voraussetzung für die Ausführung der Aufgaben eines Business Partners angesehen werden. Aus diesen Erkenntnissen kann vermutet werden, dass Bildung und Standardisierung des Controllings in positivem Zusammenhang stehen.

Aus den Experteninterviews ging für Bildung bzw. Mitarbeiterqualifikation im Controlling kein klares Ergebnis hervor. Bildung wurde lediglich zweimal ungestützt genannt. Drei Interviewpartner bestätigten den Einflussfaktor auf Nachfrage, drei lehnten ihn jedoch auch ab. Diskussionsgegenstand der Interviews war, dass qualifizierte Mitarbeiter i. d. R. die Vorzüge einer Standardisierung erkennen und diese entsprechend fördern. Im Gegenzug dazu wurde jedoch auch genannt, dass qualifizierte Mitarbeiter komplexe und nicht-standardisierte Systeme schaffen, um sich ein Alleinstellungsmerkmal zu sichern. Ebenso kann die gute Ausbildung ein Hindernis für die Standardisierung darstellen, wenn die Mitarbeiter die Initiativen als fachlich nicht sinnvoll erachten und Widerstand leisten.

Die Ausführungen zum Einfluss von Bildung auf die Standardisierung sind vielseitig. In der Literatur wurden mehrheitlich positive Effekte von Bildung festgestellt. Einige Untersuchungen konnten keinen Zusammenhang feststellen. Keine der Ausführungen zeigt einen negativen Einfluss von Bildung auf die Controllinggestaltung oder -nutzung. Lediglich im Rahmen der Experteninterviews wurden teilweise negative Zusammenhänge zwischen Bildung und Standardisierung geäußert. Das mehrheitlich positive Bild soll für die Hypothesenbildung aufgegriffen werden. Daraus lassen sich die folgenden Hypothesen ableiten:

*Hypothese H28a: Ein hoher Ausbildungsstand der Controller hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H28b: Ein hoher Ausbildungsstand der Controller hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H28c: Ein hoher Ausbildungsstand der Controller hat einen positiven Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

---

<sup>520</sup> Vgl. Gleich (2013a), S.25-38.



## 2.2.4 Hypothesen der externen Umwelt

Die Unternehmensumwelt befindet sich branchenübergreifend im Wandel, da der Wettbewerb steigt, Kunden immer anspruchsvoller werden und sich die (Informations-) Technologie ständig weiterentwickelt.<sup>521</sup> Im Vergleich zu den strategischen, organisatorischen oder personenabhängigen Einflussfaktoren kann die Umwelt nur bedingt durch das Unternehmen selbst gestaltet werden.<sup>522</sup> Der Einflussfaktor „Umwelt“ findet sich in zahlreichen Studien mit Fokus auf Organisation, Controlling und Informationssysteme wieder.<sup>523</sup> Er lässt sich als mehrdimensionales Konstrukt der Intensität bzw. Dynamik der externen Umwelt, als Kombination aus sozialen und physischen Faktoren, die zur Entscheidungsfindung beitragen, oder als Spannungsfeld von Kräften beschreiben, die die Performance der Organisation beeinflussen.<sup>524</sup>

In dynamischen Umwelten weisen Unternehmen eher organische Strukturen, d. h. hohe Leitungsspannen, wenige Hierarchieebenen, geringes Ausmaß an formalen Regeln, geringe Zentralisation der Entscheidungen, einen hohen Stellenwert fachlicher Autorität und zudem relativ geringe Qualifikationsunterschiede bei den Stelleninhabern auf, um effizient zu sein.<sup>525</sup> In statischen Umwelten sind eher mechanistische Strukturen gefragt.<sup>526</sup>

*Chenhall (2007)* beschreibt die Umwelt als den mächtigsten und meist untersuchten Einflussfaktor der Kontingenztheorie und richtet seine Untersuchung an der „Perceived Environmental Uncertainty (PEU)“ Struktur aus.<sup>527</sup> PEU gilt als Konstrukt, das die Umwelt in die Quellen ihrer Unsicherheit (Kunden, Zulieferer, Händler, Wettbewerber, Staat, Öffentlichkeit, Technologie, Finanzmarkt) gliedert.<sup>528</sup> Im Rahmen der Organisations- bzw. Rechnungswesen-Literatur gehören *Khandwalla (1972b)* und *Gordon und Narayanan (1984)* zu den ersten Autoren, die sich mit PEU beschäftigt haben.<sup>529</sup> *Zimmermann (2001)* verwarf die Hypothese, dass die Umweltdynamik im Zusammenhang mit der funktionalen Spezialisierung des Controllings steht.<sup>530</sup> *Amshoff (1993)* gliedert die Umwelt in die Makroumwelt, die die wirtschaftlichen, technologischen, rechtlichen, politischen und kulturellen Belange abdeckt, und in die Aufgabenumwelt,

<sup>521</sup> Vgl. Baines/Langfield-Smith (2003), S. 676 mit Verweis auf Hiromoto (1991), S. 2; Innes/Mitchell (1990), S. 9; Shields (1997), S. 26.

<sup>522</sup> Vgl. Amshoff (1993), S. 390.

<sup>523</sup> Eine Übersicht der Studien aus den genannten Bereichen findet sich in Niedermayr (1994), S. 143.

<sup>524</sup> Lawrence/Lorsch (1967); Duncan (1972); Porter (1980a); Gosh et al. (2014), S. 28-29; Temmel (2010), S. 116.

<sup>525</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 166.

<sup>526</sup> Vgl. Kieser (2014), S. 166.

<sup>527</sup> Vgl. Chenhall (2007), S. 172.

<sup>528</sup> Vgl. Matthews/Scott (1995), S. 36.

<sup>529</sup> Vgl. Schulz et al. (2010).

<sup>530</sup> Vgl. Zimmermann (2001), S. 181 und S. 343.

die sich mit den Wirtschaftseinheiten und Institutionen befasst, mit denen das betrachtete Unternehmen in Beziehung steht.<sup>531</sup> Allerdings kann er in seiner Arbeit lediglich schwach ausgeprägte Einflüsse der Umwelt auf die Controllinggestaltung zeigen.<sup>532</sup> Becker et al. (1978) gliedern die externen Einflussfaktoren in Absatzmarkt, Beschaffungsmarkt, Arbeitsmarkt, Geld- und Kapitalmarkt, Technologie, Außenwirtschaft, politisches und soziales Umfeld sowie Wirtschaftsstruktur.<sup>533</sup> Hoffjan und Weide (2006) orientieren sich an zwei Gliederungspunkten: Rechnungslegungsvorschriften und Kultur. Hierbei gelten die Rechnungslegungsvorschriften in deren qualitativer Analyse als wesentlicher Standardisierungstreiber des Controllings, während die Kultur als Einflussfaktor mit geringer Bedeutung eingestuft wird.<sup>534</sup> Blum (2006) untersucht den Einfluss der Umwelt auf die Logistik und gliedert dabei die Komplexität des Absatzmarktes nach Anzahl und Verschiedenartigkeit von Kunden und Wettbewerbern, des Beschaffungsmarktes nach Volumen und Anforderungen und des Wettbewerbsumfelds.<sup>535</sup> Baines und Langfield-Smith (2003) zeigen, dass Unternehmen, die sich in einem dynamischen Umfeld befinden, sich eher in Richtung Differenzierungsstrategie entwickeln.<sup>536</sup> Lawrence und Lorsch (1967) zeigen, dass mit der Dynamik und Heterogenität der Umwelt die Notwendigkeit, auftretende Koordinationsprobleme durch spezielle Koordinationsorgane zu lösen, steigt.<sup>537</sup> Temmel (2010) untersucht die Wirkung der Umwelt auf die Standardisierung des Controllings anhand der PEU und zeigt von ihnen abweichende Erkenntnisse. Auf Gesamtebene des PEU-Konstrukts lassen sich keine signifikanten Zusammenhänge zeigen. Auf Item-Ebene zeigt die Studie jedoch einen positiven Zusammenhang zwischen der dynamischen Umwelt, die ein Item im PEU-Konstrukt darstellt, und der Standardisierung des Controllings. Er argumentiert, dass die Standardisierung notwendig sei, um die Dynamik bzw. Komplexität beherrschbar zu machen.<sup>538</sup> „Der extern entstehenden Unsicherheit des Marktes, des Wettbewerbs etc. kann am besten durch standardisiertes Vorgehen begegnet werden, da Unsicherheit eine valide und robuste Basis zur Entscheidungsfindung erfordert.“<sup>539</sup>

---

<sup>531</sup> Vgl. Amshoff (1993), S. 390.

<sup>532</sup> Vgl. Amshoff (1993), S. 390-437.

<sup>533</sup> Vgl. Becker et al. (1978), S. 71-106.

<sup>534</sup> Vgl. Hoffjan/Weide (2006), S. 394.

<sup>535</sup> Vgl. Blum (2006), S. 64.

<sup>536</sup> Vgl. Baines/Langfield-Smith (2003), S. 684.

<sup>537</sup> Vgl. Lawrence/Lorsch (1967).

<sup>538</sup> Vgl. Temmel (2010), S. 295-296.

<sup>539</sup> Temmel (2010), S. 296.

Im Rahmen der Experteninterviews wurden einige Komponenten der Umwelt wie z. B. Absatzmarkt/Kundenanforderungen, Beschaffungsmarkt, Kapital/Geldmarkt, Konjunktur/Außenwirtschaft, (Sozio-)Kultur, Politik, Technologie/Innovationsbedarf, Umwelt/rechtliche Auflagen/Rechnungslegung, (internationaler) Wettbewerb sowie Betriebsrat/Gewerkschaften differenziert betrachtet. Grundsätzlich wurden die Komponenten der Umwelt als relevanter Einflussfaktor eingestuft, besonders hervorzuheben waren dabei allerdings der internationale Wettbewerb, die Rechnungslegung sowie die rechtlichen Auflagen. Diese Komponenten wurden am häufigsten ungestützt genannt bzw. am häufigsten bestätigt.<sup>540</sup> Die Interviewpartner gaben grundsätzlich einen negativen Einfluss der Umweltdynamik auf die Standardisierung des Controllings an.

Die bisherigen Erkenntnisse liefern teilweise gegensätzliche Aussagen, wobei die Organisationsforschung eher negative Einflüsse beobachtet, während die Controllingforschung sowohl positive als auch negative und zuletzt die Experteninterviews ebenfalls negative Einflüsse zeigen. Anhand der Mehrheit der Studien sowie anhand der Experteninterviews lassen sich folgende Hypothesen ableiten:

*Hypothese H29a: Die Dynamik der Umwelt hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H29b: Die Dynamik der Umwelt hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings.*

*Hypothese H29c: Die Dynamik der Umwelt hat einen negativen Einfluss auf die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings.*

### 2.2.5 Hypothesen der Arbeitszufriedenheit

Das Konstrukt der Arbeitszufriedenheit ist ein wichtiges Element der Arbeits- und Organisationspsychologie<sup>541</sup> und wird in der betriebswirtschaftlichen Forschung regelmäßig angewendet.<sup>542</sup> Es bestehen zahlreiche Theorien zur Erläuterung der Arbeitszufriedenheit. Das „Job Characteristic Model“ von *Hackman und Oldham (1976)* liefert dabei einen wesentlichen Beitrag.<sup>543</sup> In der Literatur werden unterschiedliche Definitionen der Arbeitszufriedenheit angeführt.

---

<sup>540</sup> Der internationale Wettbewerb wurde zweimal ungestützt genannt und von fünf Experten bestätigt, die Rechnungslegung wurde dreimal ungestützt genannt und von fünf Experten bestätigt, die rechtlichen Auflagen wurden vierfach ungestützt genannt und von allen Experten bestätigt.

<sup>541</sup> Vgl. Spector (1997); Felfe/Six (2006), S. 39.

<sup>542</sup> Vgl. Matiaske/Mellewig (2001). Trotz des anhaltend großen Forschungsinteresses existiert allerdings keine allgemeingültige Definition des Begriffs, sondern eine Vielzahl von Konzepten, die in verschiedene theoretische und methodische Kontexte eingebettet sind (für eine Übersicht vgl. z. B. Six/Kleinbeck (1989), S.367-369.

<sup>543</sup> Vgl. Mazurenko/O'Connor (2012).

Vroom (1964) beschreibt sie z. B. als Freude des Mitarbeiters an der Arbeit.<sup>544</sup> Locke (1976) hingegen zeigt mehrere Schwerpunkte der Arbeitszufriedenheit: Die angenehme oder positive Einstellung, die aus dem Job bzw. aus einzelnen Erfahrungen im Zusammenhang mit dem Job resultieren, oder die Möglichkeit, eigene Erwartungen (Werte und Bedürfnisse) durch den Job zu erfüllen.<sup>545</sup> Spector (1997) gibt an: „*Job satisfaction is simply how people feel about their jobs and different aspects of their jobs. It is the extent to which people like (satisfaction) or dislike (dissatisfaction) their jobs. [...] Job satisfaction can be considered as a global feeling about the job or as a related constellation of attitudes about various aspects or facets of the job.*“<sup>546</sup> Eine aktuellere Definition besagt, „*Job satisfaction is defined as an index of preference for the experienced job against outside opportunities conditional on information available [...]*“.<sup>547</sup>

Bisherige Untersuchungen zeigen, dass Arbeitszufriedenheit ein wichtiges Unternehmensziel sein sollte. Eine hohe Ausprägung der Arbeitszufriedenheit führt, wie in Kapitel 2.1.2 bereits erläutert, zu einer höheren Produktivität, geringerem Absentismus, besserer Gesundheit, geringerer Fluktuation, höheren Weiterempfehlungsraten der eigenen Produkte an Kunden bzw. des Unternehmens am Arbeitsmarkt sowie weniger Arbeitsunfällen.<sup>548</sup> Bei der Untersuchung von Einflüssen auf die Arbeitszufriedenheit gibt es zahlreiche Studien, die zeigen, dass z. B. Selbstständigkeit/Entscheidungsspielraum, Offenheit/Feedback, Abwechslung, Herausforderung, Inhalt und Relevanz der Arbeit<sup>549</sup> die Arbeitszufriedenheit positiv beeinflussen können. Ein häufig untersuchter Zusammenhang stellt die Zufriedenheit in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße dar.<sup>550</sup> Bis auf wenige Studien wurde ein negativer Zusammenhang z. B. aufgrund von hoher Formalisierung bzw. Reglementierung in großen Unternehmen

---

<sup>544</sup> Vgl. Vroom (1964).

<sup>545</sup> Vgl. Locke (1976), S. 1300 und S. 1319. Wiswede (2012), S. 217 zeigt eine vielfach im Deutschen verwendete Definition.

<sup>546</sup> Spector (1997), S. 2.

<sup>547</sup> Lévy-Garboua et al. (2007), S. 255 mit Verweis auf Lévy-Garboua/Montmarquette (2004).

<sup>548</sup> Vgl. Adams et al. (1996); Akerlof et al. (1988); Barczak/Wilemon (2003); Bontis et al. (2011); Brayfield/Crockett (1955); Burke et al. (2005); Bycio et al. (1995); Chen/Spector (1992); Clark et al. (1998); Cropanzano/Wright (2001); Ducki (2000); Eckes/Six (1994); Felfe/Six (2006); Freeman (1978); Mason/Griffin (2002); Iaffaldano/Muchinsky (1985); Judge et al. (2001); Judge/Watanabe (1993); Kristensen/Westergård-Nielsen (2004); Lance et al. (1989); Lévy-Garboua et al. (2007); Mathieu/Zajac (1990); Meyer et al. (2002); Petty et al. (1984); Pfennig (2009); Platis et al. (2015); Rodríguez-Escudero et al. (2010); Schnake (1991); Six/Kleinbeck (1989); Fietze (2011); Tepret/Tuna (2015).

<sup>549</sup> Siehe hierzu das „Job-Characteristic-Modell“ von Hackman/Lawler (1971).

<sup>550</sup> Eine Übersicht bisheriger Untersuchungen findet sich in Tansel/Gazioğlu (2014), S. 1262.

festgestellt.<sup>551</sup> Allerdings wissen große Unternehmen, diesen Nachteil durch das Aufzeigen von Aufstiegsmöglichkeiten, Schulungsangeboten sowie höheren Gehältern teilweise auszugleichen.<sup>552</sup> Eine Zusammenfassung der Einflussfaktoren bisheriger Studien ist in Anhang 3 dargestellt.

Die Auswirkungen der Arbeitszufriedenheit werden grundsätzlich als positiv für ein Unternehmen angesehen. Da die Erreichung einer hohen Arbeitszufriedenheit mit Kosten bzw. Aufwänden für das Unternehmen verbunden ist, gilt es entsprechend einer Kosten- und Nutzen-Betrachtung abzuwägen, inwieweit die Zufriedenheit weiter erhöht werden soll.

Erste Untersuchungen zur Arbeitszufriedenheit im Controlling zeigen ebenfalls ein positives Bild.<sup>553</sup> Um jedoch Hinweise auf die Arbeitszufriedenheit der Leiter des Konzerncontrollings zu erhalten sowie eine Aussage über den Zusammenhang von Standardisierung und Zufriedenheit treffen zu können, gilt es zunächst, Kriterien die typischerweise zu Arbeitszufriedenheit führen, zu analysieren und diese anschließend mit dem Arbeitsprofil des Konzerncontrollers abzugleichen. Die genannten Kriterien werden aus dem „Job-Characteristic-Modell“ (JCM) abgeleitet. *Hackman und Lawler (1971)* gliedern mit dem JCM wichtige Elemente der Arbeitstätigkeit und zeigen, dass deren Erfüllung zu Arbeitszufriedenheit führt.<sup>554</sup>

Zur Beschreibung des Arbeitsprofils eines Controllers sollen empirische Studien herangezogen werden, die das Rollenbild des Controllers beschreiben. Die Studien von *Weber et al. (2006)*, *Angelkort et al. (2008)*<sup>555</sup>, *Ernst et al. (2008)*, *Weißberger et al. (2011)* und *Wolf (2011)* beschreiben beispielsweise, dass sich die Controller bereits überwiegend als betriebswirtschaftliche Berater des Managements sehen und darauf abzielen, diese Rolle zu Lasten von Methoden- und Systemberatung sowie Datenlieferung weiter auszubauen. Ziel der Controller ist es, den Managementprozess eines Unternehmens aktiv zu gestalten und zu begleiten sowie eine Mitverantwortung für die Zielerreichung zu tragen.<sup>556</sup> Die genannten Studien basieren auf dem Controller-Leitbild der IGC. Zusammenfassend kann anhand der Thesen angenommen werden, dass die darin befragten Controller bereits einige Aspekte des Rollenbilds als erfüllt sehen, ihr Bestreben jedoch eine weitere Annäherung an das IGC Leitbild ist. Das Leitbild soll auch in dieser Arbeit als pragmatischer Ansatz genutzt werden, um zu überprüfen, wie

---

<sup>551</sup> Vgl. Tansel/Gazioğlu (2014), S. 1262.

<sup>552</sup> Vgl. Tansel/Gazioğlu (2014).

<sup>553</sup> Vgl. Pfennig (2009); Weber/Schäffer (2011), S. 487–492.

<sup>554</sup> Vgl. Hackman/Lawler (1971).

<sup>555</sup> Die Untersuchung erfolgte in Österreich.

<sup>556</sup> Vgl. IGC (2015).

Controlling in der Praxis gelebt wird. Die Elemente des JCM scheinen durch die Aufgaben im Controlling erfüllt zu sein, wie ein Abgleich der Elemente des JCM mit den Positionen des IGC bzw. des ICVs<sup>557</sup> in Tabelle 7 zeigt. Auf Basis der oben genannten Studien bzw. der Grundsatzposition des IGC kann somit von einer grundsätzlich hohen Arbeitszufriedenheit von Konzerncontrollern ausgegangen werden. Die untersuchte Position des „Leiters Controlling“ eines großen Konzerns ist auch in anderen Beiträgen mit Führung, Veränderung, Setzen von Standards, Eigenverantwortung, Analytik etc. verbunden.<sup>558</sup> Dies lässt ebenfalls darauf schließen, dass die Selbstständigkeit innerhalb des Konzerns relativ hoch, die Anforderungen und Aufgaben abwechslungsreich, die Relevanz der Arbeit hoch und auch bei dem Top-Management sichtbar ist.

---

<sup>557</sup> Vgl. Gänßlen et al. (2012).

<sup>558</sup> Siehe hierzu z. B. den Kompetenz-Atlas von Heyse (2004), S. XXI, Gleich (2013b), S. 33, Müller/Schmidt (2011), S. 94 oder Gänßlen et al. (2012).

<b>Anforderungsvielfalt</b>	"Zielorientierte Steuerung, Controller und Manager im Team Controlling betreibend, Zusammenspiel von Analytik und weichen Faktoren." S. 2	Durch Standardisierung von Routine-Tätigkeiten können sich Konzerncontroller auf anspruchsvolle Tätigkeiten mit hoher Anforderungsvielfalt konzentrieren.
	"Neue Entwicklungen sind insbesondere in Richtung der Aufgabenbreite (Strategie, Risiko, Nachhaltigkeit), Zukunftsorientierung (z.B. Früherkennung) und Rolle der Controller (proaktiv, mitverantwortlich) zu sehen." S. 2	
	"Willensbildung im Rahmen von Strategieentwicklung und Planung...Kontrolle der Zielerreichung...Grenzen setzen...Freiräume schaffen....Mitarbeiter überzeugen, dass sie dabei mitmachen" S. 3	
	"Motivation und Anreizgestaltung stehen ebenso auf ihrer Agenda wie Strategie, Organisation und Kultur. Gerade die Breite der Führungsunterstützung macht Controller aus, gerade diese Breite ist in den letzten Jahren erheblich gestiegen. Sie mündet im Bild des umfassenden Begleiters des Managers, dem „Management Partner“ oder „Business Partner“. S. 5	
<b>Aufgabengeschlossenheit</b>	"Dabei induziert das zu Grunde liegende Denken vom Ziel her eine langfristige und umfassende Perspektive, die auf die Nachhaltigkeit der Zielerreichung abstellt." S. 3	Die Standardisierung des Konzerncontrollings sorgt für eine klare Definition von Arbeitsprozessen und deren Ergebnisse sodass die Aufgabengeschlossenheit gegeben ist.
	"Vom Ziel her zu denken und alle Entscheidungen an ihren Erfolgswirkungen auszurichten, ist Kern einer rationalen Unternehmensführung und unverzichtbare Aufgabe jedes einzelnen Managers. Controlling ist daher keine Aktivität, die auf Controller oder andere spezialisierte Führungsdienstleister beschränkt ist." S. 4 „Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich.“ S. 6	
<b>Bedeutbarkeit der Arbeitsaufgaben</b>	"Controlling ist ein wesentlicher Erfolgsfaktor der Unternehmen in den deutschsprachigen Ländern" S. 2	Durch Standardisierung wird die Fehlerwahrscheinlichkeit reduziert, die Ergebnisqualität und somit die Außenwirkung steigt.
	"Daneben kommt heute – zumindest in größeren Unternehmen – auch dem Controllerbereich als Ganzes, der „Controller Community“, eine zentrale Bedeutung zu." S. 2	
	"Controlling ist aber so wichtig und komplex, dass es sinnvoll ist, Manager dabei zu unterstützen. Einen wesentlichen Teil dieser Unterstützung leisten Controller." S. 4	
	"Controller unterstützen die Manager umfassend." S. 5	
<b>Autonomie</b>	"Controlling ist Führungsarbeit." S. 2	Der Leiter Konzerncontrolling entwickelt selbstständig die Controllingstandards für den Konzern, sodass die Autonomie gegeben ist.
	"Die Manager sind zwar richtungsgebend, Controller tragen heute aber eine Mitverantwortung für die Erreichung der Unternehmensziele. S. 5	
	"Dabei hat auch der von Controllern zu vollziehende Spagat zwischen aktiver Mitwirkung im Führungsprozess, dem Einbringen eigener Ideen einerseits und der begrenzenden Funktion als Hüter der Unternehmensinteressen und des kritischen Counterparts bzw. Sparringspartners andererseits (‘Involvement versus independence’) an Bedeutung gewonnen." S. 5	
<b>Rückmeldung aus der Tätigkeit</b>	Rückmeldung/Feedback an den Controller ist grundsätzlich manager-/unternehmensabhängig, allerdings zeigen die folgenden Abschnitte die hohe Interaktion des Controllers mit dem Manager bzw. anderen Unternehmenseinheiten. Die Interaktion besteht darin, die Arbeitsergebnisse des Controllers (Berichte, Standards, etc.) zu besprechen bzw. Maßnahmen daran abzuleiten. Ein Rückmeldung aus der Tätigkeit scheint somit unumgänglich. Vgl. S. 5	Standardisierung ermöglicht eine präzisere Rückmeldung zur Tätigkeit, da sich das Ergebnis besser beurteilen lässt.
	"Controlling erfolgt entsprechend im Zusammenwirken von Managern und Controllern, wie das auch schon im „klassischen“ Schnittmengenbild von Albrecht Deyhle zum Ausdruck kommt." S. 4	
	"Dabei hat auch der von Controllern zu vollziehende Spagat zwischen aktiver Mitwirkung im Führungsprozess, dem Einbringen eigener Ideen einerseits und der begrenzenden Funktion als Hüter der Unternehmensinteressen und des kritischen Counterparts bzw. Sparringspartners andererseits (‘Involvement versus independence’) an Bedeutung gewonnen." S. 5	
	"Controller haben vielmehr sicherzustellen, dass die Informationen richtig verstanden und richtig verwendet werden" S. 5	

Tabelle 7: Abgleich der Elemente des Job Characteristic Models mit den Positionen des ICV und ICG sowie der Standardisierung<sup>559</sup>

<sup>559</sup> Vgl. Gänßlen et al. (2012); Hackman/Lawler (1971); Kettenbohrer et al. (2015); Tregear (2010).

Die Standardisierung des Konzerncontrollings begünstigt ebenfalls die Erfüllung der Elemente des JCM. Durch die Standardisierung von Routine-Tätigkeiten und die damit verbundene Effizienzsteigerung können sich Mitarbeiter stärker auf die anspruchsvollen Tätigkeiten mit hoher Anforderungsvielfalt konzentrieren. Solche Tätigkeiten bieten im Gegensatz zu Routinetätigkeiten die Möglichkeit, das eigene Potenzial bzw. die Leistung herauszustellen.<sup>560</sup>

Die Standardisierung des Konzerncontrollings sorgt darüber hinaus für eine klare Definition von Arbeitsprozessen und deren Ergebnissen, sodass die Aufgabengeschlossenheit für den Konzerncontroller gegeben ist. Die Standardisierung unterstützt die Konzerncontroller beim Streben nach Status und Erfolg, da sie als eine Art "Template" fungiert.<sup>561</sup> Durch die Relevanz des Jobs sowie des Einflusses auf andere gilt es, hochwertige Ergebnisse abzuliefern und wenig Fehler zu machen. Dies gelingt durch Standards besser, da Mitarbeiter wissen, wann und wie sie ihre Aufgaben durchführen müssen. Damit wird die Fehlerwahrscheinlichkeit verringert.<sup>562</sup> Die Bedeutsamkeit der Arbeitsaufgaben wird somit durch die Standardisierung unterstützt. Grundsätzlich schränkt die Standardisierung die Autonomie der Mitarbeiter ein. Der Leiter Konzerncontrolling gilt jedoch als Standardsetzer, ihm obliegt die Autonomie Vorgaben für den Konzern zu machen. Durch die Standardisierung wird somit die Autonomie des Konzerncontrollers nicht eingeschränkt. Zuletzt ermöglicht die Standardisierung eine präzisere Rückmeldung zur Tätigkeit, da sich das Ergebnis besser beurteilen lässt. Darüber hinaus kann das Feedback leichter auf die künftigen Tätigkeiten übertragen werden und somit stellt sich leichter eine Verbesserung ein. Zusammengefasst lässt das veränderte Rollenbild vom „Datensammler“ zum „Entscheidungsunterstützer“ auf einen positiven Zusammenhang von Standardisierung und Arbeitszufriedenheit im Controlling schließen.

---

<sup>560</sup> Vgl. Kettenbohrer et al. (2015), S. 4.

<sup>561</sup> Vgl. Tregear (2010).

<sup>562</sup> Vgl. Kettenbohrer et al. (2015), S. 4.



*Finlay et al. (1995)* zeigen, dass sich organisatorische Standardisierung negativ auf die Arbeitszufriedenheit von Sachbearbeitern auswirkt.<sup>563</sup> Im Rahmen dieser Arbeit sind allerdings aufgrund der Erkenntnisse aus dem JCM gegenteilige Ergebnisse für die untersuchten Konzerncontroller zu erwarten, da sie die Standards selbst setzen bzw. mehr Eigenverantwortung als die durch *Finlay et al. (1995)* untersuchten Sachbearbeiter im Jobprofil haben. Darüber hinaus schaffen Standards für die Gestaltungsparameter mehr Freiraum für analytische Tätigkeiten und tragen somit zum angestrebten Rollenwandel bei. Bei einer Veränderung der Rolle vom „Datensammler“ zum „Entscheidungsunterstützer“, bei der standardisierte Daten eine Voraussetzung sind, ist daher eine erhöhte Arbeitszufriedenheit des Controllers zu erwarten. Auch eine Studie von *Weber et al. (2010)* zeigt eine eher hohe Zufriedenheit bei Controllern mit einem Optimierungsbereich bei der Standardisierung und Beschleunigung von Prozessen.<sup>564</sup> Insgesamt lassen sich folgende Hypothesen ableiten:

*Hypothese H30a: Die Standardisierung der Organisation des Konzerncontrollings hat einen positiven Einfluss auf die Arbeitszufriedenheit.*

*Hypothese H30b: Die Standardisierung der Instrumente (MCS) des Konzerncontrollings hat einen positiven Einfluss auf die Arbeitszufriedenheit.*

*Hypothese H30c: Die Standardisierung der Stammdaten des Konzerncontrollings hat einen positiven Einfluss auf die Arbeitszufriedenheit.*

## 2.2.6 Zusammenfassung der Hypothesen

In der folgenden Tabelle 8 sind alle Hypothesen, die die Einflüsse auf die Standardisierung des Konzerncontrollings sowie die Wirkung der Standardisierung auf die Zufriedenheit beschreiben, zusammengefasst. Auf Basis dieser Hypothesen wird in Kapitel 3 der Fragebogen für die großzahlige Studie entwickelt.

---

<sup>563</sup> Vgl. *Finlay et al. (1995)*.

<sup>564</sup> Vgl. *Weber et al. (2010)*.

Unabhängige Variable	Abhängige Variable		
	Organisation	Instrumente	Stammdaten
<b>Strategische Faktoren</b>			
<i>Strategie</i>			
Kostenführerstrategie	+ (H1a)	+ (H1b)	+ (H1c)
Differenzierungsstrategie	- (H2a)	- (H2b)	- (H2c)
<i>Branche</i>			
Branche (Typ)	? (H3a)	? (H3b)	? (H3c)
Branche (Anzahl)	- (H4a)	- (H4b)	- (H4c)
<i>Leistungsprogramm</i>			
Leistungsprogramm (stand. Output)	+ (H5a)	+ (H5b)	+ (H5c)
Leistungsprogramm (Anzahl)	- (H6a)	- (H6b)	- (H6c)
<i>Komplexität der Leistung</i>			
Produktpalette	- (H7a)	- (H7b)	- (H7c)
<i>Akquisitionsstrategie</i>			
Verweildauer	+ (H8a)	+ (H8b)	+ (H8c)
Akquisevolumen	- (H9a)	- (H9b)	- (H9c)
Integration	+ (H10a)	+ (H10b)	+ (H10c)
<i>Internationalisierungsgrad</i>			
Internationalisierungsgrad	- (H11a)	- (H11b)	- (H11c)
<b>Organisatorische Faktoren</b>			
<i>Größe</i>			
Konzerngröße	+ (H12a)	+ (H12b)	+ (H12c)
<i>Rechtsform</i>			
Rechtsform	+ (H13a)	+ (H13b)	+ (H13c)
<i>Organisation</i>			
Interne Abhängigkeit	- (H14a)	- (H14b)	- (H14c)
Holdingtyp	+ (H15a)	+ (H15b)	+ (H15c)
<i>Informationssysteme</i>			
Datenintegration	+ (H16a)	+ (H16b)	+ (H16c)
Systemintegration	+ (H17a)	+ (H17b)	+ (H17c)
Berechtigungen	+ (H18a)	+ (H18b)	+ (H18c)
<i>Grad der Innenverflechtungen</i>			
Grad der Innenverflechtungen	- (H19a)	- (H19b)	- (H19c)

<b>Personenabhängige Faktoren</b>			
<i>Kultur</i>			
Konsens	+ (H20a)	+ (H20b)	+ (H20c)
Macht	- (H21a)	- (H21b)	- (H21c)
Kooperation	+ (H22a)	+ (H22b)	+ (H22c)
<i>Führung</i>			
Eigentümerführung	- (H23a)	- (H23b)	- (H23c)
Proaktivität	+ (H24a)	+ (H24b)	+ (H24c)
Reportingfrequenz	+ (H25a)	+ (H25b)	+ (H25c)
<i>Mitarbeiter</i>			
Veränderungsbereitschaft	+ (H26a)	+ (H26b)	+ (H26c)
Heterogene Mitarbeiterstrukturen	- (H27a)	- (H27b)	- (H27c)
Bildung	+ (H28a)	+ (H28b)	+ (H28c)
<b>Externe Faktoren</b>			
<i>Umwelt</i>			
Umwelt	- (H29a)	- (H29b)	- (H29c)

<b>Unabhängige Variable</b>	<b>Abhängige Variable Arbeitszufriedenheit</b>
<b>Standardisierung</b>	
Controllingorganisation	+ (H30a)
Controllinginstrumente (MCS)	+ (H30b)
Controllingstammdaten	+ (H30c)

Legende:

positiver Einfluss

+

negativer Einfluss

-

Keine Richtung vermutet

?

Tabelle 8: Zusammenfassung der Hypothesen

Standardisierung im Konzerncontrolling  
Einflussfaktoren und Wirkung auf die  
Arbeitszufriedenheit

Graf, S.

2017, XXVII, 277 S. 21 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-17767-6