



School of Business,
Economics and Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

Handelshögskolans Civilekonomprogram
Kandidatuppsats

Ist Controlling in Deutschland und „Ekonomistyrning“ in Schweden wirklich das Gleiche?

- *Ein Vergleich zwischen Universitäten*

**Die Handelshochschule der
Universität Göteborg**

Autorinnen

Hanna Eliasson 841125

Frida Nyström 820514

Betreuer

Peter Beusch

Herbst 2007

Danksagungen

Diese Arbeit hat nur zwei Autorinnen, aber mehrere Leute haben zu dem Endergebnis beigetragen. Wir möchten uns bei den Menschen in Deutschland und Schweden, die sich Zeit genommen haben, unsere E-Mails zu beantworten, bedanken. Weiter wollen wir auch allen danken, die uns im Prozess unterstützt haben. Wir nennen keine Namen, aber ihr wisst, wer gemeint ist. Schließlich möchten wir unserem Betreuer, Peter Beusch, für seine Hilfe und Unterstützung danken.

Göteborg, den 12. Januar 2008

Hanna Eliasson

Frida Nyström

Abstrakt

Diplomarbeit im Fachbereich Betriebswirtschaftslehre an der Handelshochschule der Universität Göteborg, Controlling, Bachelorarbeit, Herbstsemester 2008

Autorinnen: Hanna Eliasson und Frida Nyström

Betreuer: Peter Beusch

Titel: Ist Controlling in Deutschland und „Ekonomistyrning“ in Schweden wirklich das Gleiche? – ein Vergleich zwischen Universitäten

Sprache der Arbeit: Deutsch

Sprache der Zusammenfassung: Englisch

Hintergrund und Fragestellung der Arbeit: Die Entwicklung des Fachs Betriebswirtschaftslehre wurde in Schweden bis 1933 stark von Deutschland beeinflusst. Auch bei der Gründung der Handelshochschule in Göteborg dienten deutsche Universitäten als Vorbild. Heutzutage werden diese Bereiche in Schweden eher von den USA beeinflusst. Deutschland und Schweden beschäftigen sich zurzeit beide mit dem Bologna-Prozess, der dazu dient, einen gemeinsamen europäischen Hochschulraum zu schaffen. Wegen des Bologna-Prozesses und wegen des geschichtlichen Hintergrunds werden folgende Fragen gestellt:

Welche Unterschiede und Ähnlichkeiten gibt es zwischen den Controlling-Kursen in Deutschland und den „Ekonomistyrnings“-Kursen in Schweden? Wieso gibt es diese Unterschiede und Ähnlichkeiten?

Abgrenzungen: In dieser Arbeit werden Kurse in Controlling und „Ekonomistyrning“, auf einem fortgeschrittenen Niveau, die im Wintersemester 07/08 und Sommersemester 08 angeboten wurden, betrachtet. Universitäten in Deutschland, die mit der Handelshochschule der Universität Göteborg einen Austausch haben, werden mit sechs schwedischen Universitäten verglichen.

Methode: In der Studie werden hauptsächlich Sekundärdaten verwendet, die um die Fragestellung zu beheben erst in quantitativer Form präsentiert werden, um danach qualitativ interpretiert zu werden.

Ergebnisse und Schlussfolgerungen: Controlling und „Ekonomistyrning“ ähneln einander, jedoch bestehen immer noch einige Unterschiede, und unserer Meinung nach können die Begriffe noch nicht mit einander gleichgesetzt werden. Die Unterschiede bestehen vor allem aus der Unterrichtsprache der Kurse und der mathematischen Perspektiven des Fachs in Deutschland, im Gegenteil zu der organisatorischen Perspektive in Schweden.

Vorschläge zu weiterer Forschung: Durch eine Wiederholung unserer Studie in ein paar Jahren könnte sowohl die Entwicklung als auch der Einfluss des Bologna-Prozesses überprüft werden.

Kennwörter

Betriebswirtschaftslehre: *Wissenschaft von Betrieben und Unternehmen, Teil der Wirtschaftswissenschaft.* (Wahrig, 2001)

Controlling: *Von der Unternehmensleitung ausgeübte Planung- und Kontrollfunktionen* (Wahrig, 2001)

Civilekonomexamen: *Neuer Abschluss der Betriebswirtschaftslehre, von der schwedischen Regierung in November 2006 eingeführt.* (www.regeringen.se)

Diplomkaufleute: *Akademischer Titel, nach abgeschlossenem Studium der Betriebswirtschaftslehre an Universitäten und an gleichgestellte Hochschulen in Deutschland* (www.kmk.org, 1)

ECTS-Punkte: *ECTS ist ein europäisches System zur Übertragung und Akkumulierung von Studienleistungen. Das System ist im Rahmen des Erasmusprogramms entwickelt worden, und soll den Vergleich zwischen verschiedenen Ländern vereinfachen.* (<http://ec.europa.eu>)

Ekonomistyrning: *die absichtliche Beeinflussung eines Unternehmens und seiner Führungskräfte in Richtung bestimmter wirtschaftlicher Ziele* (www.ne.se, freie Übersetzung der Autorinnen)

Hochschule: *Wissenschaftliche Lehr- und Forschungsanstalt mit Abitur als Voraussetzung und Möglichkeit zur Promotion* (Wahrig, 2001)

Fachhochschule: *der Universität vergleichbare, meist staatliche Hochschule mit spezialisiertem Studienangebot* (Wahrig, 2001)

Handelshochschule: *Wissenschaftliche Ausbildungsstätte für akademisch-kaufmännliche Berufe (Diplomkaufleute,- betriebswirte)* (Wahrig, 2001)

Internes Rechnungswesen (Rechnungswesen): *die Wirtschaftlichen Vorgänge eines Betriebes oder einer Behörde umfassender Bereich* (Wahrig, 2001)

Operativ: *Aktivitäten, die mit konkreter Handlung zu tun haben* (www.ne.se, freie Übersetzung der Autorinnen)

Partneruniversitäten: *Universitäten, im Ausland, mit denen die Universität Göteborg oder die Handelshochschule der Universität Göteborg einen Zusammenarbeitsvertrag hat.* (www.hgu.gu.se)

Strategie: *Umfassende Planung zur Verwirklichung von Grundvorstellungen* (Wahrig, 2001)

Universität: *Lehr- und Forschungsstätte für alle Wissensgebiete, Hochschule; Gesamtheit der Lehrer, Angestellten und Studenten einer Universität* (Wahrig, 2001)

Wirtschaftswissenschaften: *Wissenschaften von den Wirtschaftsformen u.-Systemen; Zweiggebiete: Betriebswirtschaft, Finanzwissenschaft, Volkswirtschaft u.a.* (Wahrig, 2001)

Inhalt

1. Einleitung	7
1.1 Hintergrund	7
1.2 Problemdiskussion und unser eigenes Interesse	8
1.3 Ziel der Arbeit	8
1.4 Fragestellungen	9
1.5 Abgrenzungen	9
1.6 Gliederung	9
2. Methodisches Vorgehen	11
2.1 Datenerhebung	11
2.1.1 Auswahl der Universitäten	11
2.1.2 Vorgehen der Informationsaufnahme	13
2.1.3 Auswahl der Literatur	13
2.2 Art der Untersuchung	14
2.3 Wissenschaftliches Verhalten	14
2.4 Überprüfung der Objektivität, Reliabilität und Validität	15
2.4.1. Objektivität	15
2.4.2 Reliabilität	16
2.4.3 Validität	16
3. Theoretische Grundlagen und Rahmenbedingungen	17
3.1 Die Ähnlichkeit des Controllings in verschiedenen Ländern	17
3.2 Die Begriffe Controlling und „Economistyrning“	17
3.3. Entwicklung und Bedeutung des Controllings in Deutschland	18
3.4 Entwicklung und Bedeutung des "Economistyrnings" in Schweden	19
3.5 Unterschiede der englischsprachigen und der deutschsprachigen Literatur	20
3.6 Ein Vergleich Deutschlands, Schwedens, der USA und Großbritanniens auf Basis der Kultur	21
3.7 Die Bedeutung der Begriffe „operativ“ und „strategisch“	23
3.8. Studiengänge in Deutschland und Schweden	23
3.8.1 Der Weg zum Diplomkaufman/ -kauffrau respektive zum „Civilekonomexamen“	24
3.8.2 Die neuen Studiengänge - Bachelor und Master	24
4. Empirie	26
4.1 Präsentation der Literatur der Universitäten in Zahlen	26
4.2 Die Kursbeschreibungen	27
4.2.1 Übersicht der Kursbeschreibungen	27
4.2.2 Die Kursbeschreibungen in Tabellen	30
4.3 Studie von ausgewählter Literatur	32
4.3.1 Inhaltsverzeichnisse der ausgewählten Bücher	33
4.3.2 Die ersten Kapitel der <i>Einführung in das Controlling</i> im Vergleich mit den anderen Büchern.	34
4.3.3 Das Behandeln der Kontrolle in den Büchern	35

4.3.4 Informationsversorgung, IFRS und Kosten- und Leistungsrechnungen in den drei Büchern	36
4.3.5 Kennzahlen und Kennzahlensysteme	38
4.3.6 Verrechnungspreise als Inhalt der Lehrbücher	38
4.3.7 Das Durchgehen von Planung, Kontrolle und Anreizsystemen in den Büchern	39
4.3.8 Besonderheiten der jeweiligen Bücher	40
5. Analyse	41
5.1 Analyse der Sprache der Literatur	41
5.2 Kursbeschreibungen	41
5.3 Studie von ausgewählten Lehrbüchern	43
5.4 Zusammenfassung der Analyse	45
6. Schlussfolgerungen und Vorschläge zur weiteren Forschung	47
6.1 Schlussfolgerungen	47
6.2 Vorschläge zur weiteren Forschung	48
7. Literaturübersicht	49
7.1 Bücher	49
7.2 Zeitschriften	50
7.3 Internetseiten	50
7.4 C- und D-uppsatser/ Diplomarbeiten	52
Anhang 1 Standard-E-mails	54

1. Einleitung

Dieses Kapitel wird mit einem kurzen Hintergrund eingeleitet, danach folgen Problemdiskussion und unser eigenes Interesse, das Ziel dieser Arbeit und Fragestellungen. Schließlich werden Abgrenzungen und unsere Disposition präsentiert.

1.1 Hintergrund

Anfang des 20. Jahrhunderts gab es in Schweden sehr wenig Kompetenz in dem Fach „Betriebswirtschaftslehre“ (Företagsekonomi). Als die Handelshochschule (Handelshögskolan) in Göteborg 1923 gegründet wurde, dienten deutsche Universitäten als Vorbild und die ersten Dozenten und Professoren kamen aus Deutschland. Ein Beispiel dafür ist einer der ersten Professoren, Albert ter Vehn. Auch die Handelshochschule in Stockholm wurde von Deutschland sehr beeinflusst, und auch hier gab es Professoren, die ihr Studium in Deutschland absolviert hatten. Deshalb wurden auch die Theorien von zum Beispiel Schmalenbach an den schwedischen Handelshochschulen gelehrt. (Engström, 2003) Dass gerade Deutschland als Vorbild diente, ist nicht komisch, wenn man bedenkt, dass Deutschland und die USA die längste akademische Tradition in Ausbildung in Betriebswirtschaftslehre haben. (Locke, 1988) Der deutsche Einfluss hat das Fach in Schweden bis zum Jahre 1933 stark geprägt. Heutzutage jedoch wird es eher von den USA beeinflusst. (Engström, 2003)

Mehrere Jahrzehnte nach dem starken Einfluss Deutschlands an den schwedischen Handelshochschulen wurde die Bologna-Erklärung, von 29 Ländern unterschrieben. Die Bologna-Erklärung soll der Schaffung eines gemeinsamen europäischen Hochschulraums dienen. Die Anpassung der Hochschulen an das neue System, auch der Bologna-Prozess genannt, soll 2010 abgeschlossen sein. (europa.eu) Heutzutage beschäftigen sich nicht nur die Länder, die damals unterschrieben haben damit, sondern auch andere europäische Länder, insgesamt sind es 46. (www.ond.vlaanderen.be, 1)

Die Bologna-Erklärung besteht aus sechs Maßnahmen:

- **Schaffung eines Systems leicht verständlicher und vergleichbarer Abschlüsse.**
- **Einführung eines zweistufigen Systems von Studienabschlüssen.**
- **Einführung eines Leistungspunktesystems nach dem ECTS-Modell**
- **Förderung der Mobilität von Studierenden, Lehrkräften und Wissenschaftlern**
- **Erweiterung der europäischen Zusammenarbeit im Bereich der Qualitätssicherung**
- **Förderung der europäischen Dimension in der Hochschulausbildung.**

Quelle: europa.eu

Der Bologna-Prozess ist ein freiwilliger Prozess, der den Ländern und Universitäten nicht aufgezwungen wird. Schweden und Deutschland gehören zu den 29 Ländern, die schon 1999 unterschrieben haben; in beiden Ländern findet die Anpassung zurzeit statt. (europa.eu)

Betriebswirtschaftslehre umfasst mehrere Teilbereiche, eines davon ist Controlling. Die Bedeutung des Fachs Controlling hat in Deutschland in den letzten zehn Jahren stark zugenommen. Als ein Indiz dafür kann die starke Zunahme an Lehrstühlen während der letzten Jahre gesehen werden. (Binder und Schäffer, 2005b). Am Anfang hatte Controlling eher in der Praxis eine große Bedeutung, aber mittlerweile hat es sich zu einem wichtigen Fach in der Wissenschaft entwickelt. (Weber und Schäffer, 2006)

Gemäss Ax et al, (2005) ist in Schweden die Umfassung des Fachs „Ekonomistyrnings“ in den letzten Jahren erweitert worden. Das Fach ist in den letzten Jahren stark von den USA beeinflusst worden. (Engström, 2003).

1.2 Problemdiskussion und unser eigenes Interesse

In Schweden ist die Rolle des Controllers in den letzten Jahren viel diskutiert worden. Die Ausbildungen, die zu einer Position als Controller führen können, wurden schon von Lans und Karlsson (2006) im Hinblick auf Innovationen untersucht. Sie stellten auch fest, dass die Ausbildungen, die für Controller in Schweden aktuell sind, „Ekonomistyrning“ beinhalten. Duubas (2005) hat die Handelshochschule der Universität Göteborg mit der „University of Tartu“ in Estland verglichen, Axelsson (2005) die Controlling-Rolle in Schweden mit der in den USA. Ein Vergleich zwischen Universitäten in Schweden und Deutschland im Fach Controlling/„Ekonomistyrning“ ist aber nicht durchgeführt worden. Ein Grund, dass ein Vergleich interessant ist, ist der geschichtliche Hintergrund. Wie schon erwähnt, hat Deutschland die Entstehung der Betriebswirtschaftslehre als Studienfach in Schweden sehr beeinflusst. Wir fragen uns deshalb, inwiefern „Ekonomistyrning“ und Controlling einander ähneln.

Wir befinden uns, wie schon gesagt, in einer Zeit, in der die Hochschulsysteme in etwa 40 Ländern in Europa geändert werden. Eines der Ziele der Veränderung ist es, ein Europa zu schaffen, in dem die Studenten einfach zwischen den Ländern wechseln können. (europa.eu) Die Idee zu dieser Arbeit kommt zum Teil von der Problematik der Bologna-Erklärung. Wenn die Hochschulen vergleichbar sein sollen, und ein Student frei wechseln können soll, müssen auch die Fächer, die an den Hochschulen unterrichtet werden, vergleichbar sein. Wir fragen uns, ob dies tatsächlich der Fall ist.

Hinzu kommt auch unser persönliches Interesse. Wir haben beide Zeit in Deutschland verbracht, eine von uns war für ein Jahr Austauschschülerin und die andere hat ein Jahr als Aupairmädchen gearbeitet und ein Jahr in Mannheim, an der Universität Mannheim, studiert. Uns interessiert es sehr, ob die Unterschiede, die wir während unserer Zeit in Deutschland entdeckt haben, auch den Unterricht im Fach Controlling beeinflusst haben.

1.3 Ziel der Arbeit

Unser Ziel ist es, sowohl die Unterschiede als auch die Ähnlichkeiten zu beleuchten, die zwischen Kursen im Bereich Controlling in Deutschland und „Ekonomistyrning“ in Schweden gefunden werden können. Wir möchten auch eine Diskussion über die Ursachen dieser Unterschiede und Ähnlichkeiten führen. Um keine voreiligen Schlüsse zu ziehen, werden wir

die Begriffe Controlling und „Ekonomistyrning“ nicht miteinander gleichsetzen, sondern sie werden in dieser Arbeit als zwei unterschiedliche Begriffe behandelt. Eine weitere Motivierung hierzu folgt in dem Kapitel „Theorie und Rahmenbedingungen“.

1.4 Fragestellungen

Unsere konkreten Fragestellungen sind:

Welche Unterschiede und Ähnlichkeiten gibt es zwischen den Controlling-Kursen in Deutschland und den „Ekonomistyrnings“-Kursen in Schweden?

Wieso gibt es diese Unterschiede und Ähnlichkeiten?

1.5 Abgrenzungen

Geografisch: In dieser Arbeit werden Deutschland und Schweden verglichen. In einem Abschnitt wird eine Studie des deutschsprachigen Raums und des englischsprachigen Raums wiedergeben, aber der Fokus dieser Arbeit bleibt Deutschland und Schweden, und wir werden uns in unserer Empirie und Analyse hauptsächlich mit diesen beiden Ländern beschäftigen.

Universitäten: Nur das Universitätswesen wird in dieser Arbeit betrachtet. Die Partner-Universitäten der Handelshochschule der Universität Göteborg im Fach Betriebswirtschaftslehre, die Controlling anbieten, werden mit sechs Universitäten in Schweden verglichen. Das heißt, wir haben nur eine begrenzte Menge aller Hochschulen in den beiden Ländern untersucht.

Niveau: Wir haben nur das fortgeschrittene Niveau in beiden Ländern betrachtet. In Schweden bedeutet das, dass nur das C- und D-Niveau berücksichtigt worden sind. In Deutschland haben wir uns auf das Hauptstudium konzentriert. An den Universitäten, an denen zurzeit nur die neuen Studiengänge Bachelor und Master angeboten werden, haben wir diese betrachtet.

Zeit: Wir haben die Kurse betrachtet, die im Wintersemester 07/08 und Sommersemester 08 angeboten werden. In Fällen, in denen es keine Informationen über das Sommersemester gab, haben wir nur die Informationen des Wintersemesters genutzt. In Fällen, in denen wir nur zu älteren Informationen Zugang bekommen haben, sind wir von diesen Informationen ausgegangen.

1.6 Gliederung

- Kapitel 2: *Methodisches Vorgehen* In diesem Abschnitt wird die Datenerhebung beschrieben. Das Ziel ist es, dem Leser ein Bild von unserem Vorgehen zu geben und auch die dahinterstehenden Fragestellungen zu erwähnen, die in jeder Untersuchung

eine Rolle spielen. Schließlich wird die Untersuchung aus den Aspekten Objektivität, Reliabilität und Validität kritisch betrachtet.

- Kapitel 3: *Theoretische Grundlagen und Rahmenbedingungen* In diesem Kapitel werden die theoretischen Grundlagen und entsprechende Forschung präsentiert. Die Geschichte des Controllings in Deutschland und Schweden wird kurz vorgestellt. Anschließend werden die Rahmenbedingungen gegeben.
- Kapitel 4: *Empirie* In diesem Kapitel werden die Ergebnisse unserer Untersuchung vorgestellt. Zuerst wird die Literatur tabellarisch zusammengefasst und danach werden die Kurse der Universitäten präsentiert. Schließlich werden wir den Inhalt dreier Lehrbücher zusammengefasst wiedergeben.
- Kapitel 5: *Analyse* In diesem Kapitel werden die Ergebnisse der Empirie analysiert und mit der Theorie in Verbindung gesetzt. Das Ziel dieses Abschnitts ist es, das Ergebnis der Empirie aus verschiedenen Perspektiven zu betrachten, Fragen zu wecken und mögliche Erklärungen anzubieten.
- Kapitel 6: *Schlussfolgerungen und Vorschläge zu weiterer Forschung* Das Ergebnis der ganzen Arbeit wird zusammengefasst. Außerdem werden Vorschläge für weitere Forschungen in diesem Kapitel gegeben.

2. Methodisches Vorgehen

In diesem Abschnitt wird die Art der Datenerhebung ausführlich beschrieben. Die Wahl der Universitäten wird erklärt und die Aspekte Objektivität, Reliabilität und Validität kritisch betrachtet.

2.1 Datenerhebung

Um den Unterricht in Controlling in Deutschland mit dem Unterricht in „Ekonomistyrning“ in Schweden zu vergleichen, mussten Daten gesammelt werden, die in Primärdaten und Sekundärdaten eingeteilt werden können. Primärdaten entstehen während der Studie und werden durch Interviews und Fragebögen gesammelt. Sekundärdaten sind schon von anderen erhoben worden und liegen oft in Form von Büchern und Artikeln vor. (Lekwall & Wahlbin, 2001) In dieser Arbeit werden hauptsächlich Sekundärdaten in Form von Büchern, Literaturlisten und Kursbeschreibungen, verwendet. Wir haben nach Informationen in den Datenbanken GUNDA, Libris und Business Source Premier gesucht. Außerdem haben wir Google und Google Scholar benutzt.

Wir haben Universitäten in Deutschland und in Schweden angeschrieben, um Informationen über die Literatur, die die Universitäten im Fach Controlling beziehungsweise „Ekonomistyrning“ benutzten, zu erhalten. Informationen über die Kurse haben wir auf den Homepages gefunden. Wir werden unser Verfahren später ausführlicher beschreiben.

2.1.1 Auswahl der Universitäten

Um ein Bild von der Literatur zu bekommen, die an deutschen Universitäten verwendet wird, haben wir folgende Universitäten angeschrieben:

Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Eberhard-Karls-Universität, Tübingen
European Business School, Oestrich-Winkel
Freie Universität Berlin
Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf
Universität Freiburg
Universität Mannheim
Universität Regensburg
WHU, Koblenz
Wolfgang-Goethe-Universität, Frankfurt

Diese deutschen Universitäten sind ausgewählt worden, weil sie Partneruniversitäten der Handelshochschule der Universität Göteborg sind. Wir haben nur die Partneruniversitäten, mit denen die Handelshochschule in Göteborg im Fach Betriebswirtschaftslehre einen Austausch hat, angeschrieben. (www.hgu.gu.se) An der Universität Freiburg wird aufgrund deren Schwerpunktes in Volkswirtschaftslehre kein Controlling unterrichtet, an der

Eberhard-Karls-Universität, Tübingen, und an der European Business School, Oestrich-Winkel sind die Lehrstühle zurzeit nicht besetzt. Professor Hofmann, der den Lehrstuhl in Controlling vorher an der Eberhard-Karls-Universität hatte, hat an die Universität Mannheim gewechselt. Die Heinrich-Heine-Universität in Düsseldorf hat, trotz wiederholter Anfragen, unsere E-Mails nicht beantwortet. Es gab auch auf der Homepage nicht ausreichend Informationen. Wir haben die Fachhochschule Reutlingen nicht kontaktiert, da wir uns vorwiegend an Universitäten wenden wollten, und da für Fachschulen eine andere Rahmenordnung für Betriebswirtschaftslehre als für die Universitäten gilt. (www.kmk.org, 2) Die Universitäten, die in dieser Untersuchung übrig geblieben sind, und folgenderweise auch die Universitäten sind, an deren Homepages wir nach Kursbeschreibungen gesucht haben, sind:

Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Universität Mannheim
Universität Regensburg
WHU, Koblenz
Wolfgang-Goethe-Universität, Frankfurt

In Schweden haben wir folgende acht Universitäten angeschrieben:

Die Handelshochschule der Universität Göteborg
Die Handelshochschule in Stockholm
Die Handelshochschule der Universität Umeå
Universität Linköping
Universität Lund
Universität Stockholm
Universität Uppsala
Universität Växjö

Sechs von den genannten schwedischen Universitäten sind ausgewählt worden, weil sie autorisiert sind „Civilekonomexamen“ zu vergeben. (www.civilekonomerna.se) Die Universität Uppsala und die Handelshochschule in Stockholm sind von uns wegen ihres Status als gute Einrichtungen für Betriebswirtschaftslehre ausgewählt worden. Nachdem wir mit unserer Untersuchung angefangen hatten, mussten wir leider feststellen, dass wir nicht genügend Informationen über die Kurse besaßen, die an der Universität Växjö und der Universität Stockholm angeboten werden. An der Universität Växjö war das Problem, dass wir nur Zugang zu Informationen über Fernkurse bekommen konnten, und da keine andere Kurse Fernkurse waren, haben wir diese nicht vergleichbar gefunden. Die Universität Stockholm bietet, laut der Information der Homepage keine Kurse in „Ekonomistyrning“ auf dem erwünschten Niveau an. Auch die E-Mails, die wir an den Universitäten in Växjö und Stockholm geschrieben haben, haben uns nicht weitergeholfen. Diese beide Universitäten sind deshalb nicht Teil unserer Untersuchung, und wir beschränken uns in Schweden deshalb auf:

Die Handelshochschule der Universität Göteborg
Die Handelshochschule in Stockholm
Die Handelshochschule der Universität Umeå
Universität Linköping
Universität Lund
Universität Uppsala

2.1.2 Vorgehen der Informationsaufnahme

Wie bereits erwähnt, finden zurzeit die Anpassungen an die Bologna-Konvention statt. Wir haben in unserer Studie nur Kurse betrachtet, die derzeit an den jeweiligen Universitäten angeboten werden.

Die Homepages der deutschen Universitäten haben wir über das akademische Auslandsamt der Handelshochschule in Göteborg gefunden und die E-Mailadressen haben wir den Homepages der ausgewählten Universitäten entnommen. Wir haben in erster Linie die Lehrstühle angeschrieben, die das Fach Controlling unterrichten. In Fällen, in denen es unklar war, welcher Lehrstuhl Controlling unterrichtet, haben wir der Fakultät für Betriebswirtschaftslehre geschrieben. Die Universitäten haben uns geholfen, die gewünschten Informationen zu erhalten.

An den schwedischen Universitäten haben wir versucht Personen zu erreichen, die sich mit dem Fach „Ekonomistyrning“ befassen. In Fällen, in denen es nicht möglich war, haben wir auch hier die Fakultät für Betriebswirtschaftslehre angeschrieben. Alle, außer der Universität von Linköping, haben uns Links geschickt, und wir haben diese Links verwendet, um die gewünschten Informationen zu finden. Die Universität Linköping hat uns die Information über der Literatur per E-Mail zugeschickt, und die Information über den Kurs in „Ekonomistyrning“ haben wir an der Homepage gefunden.

Wir haben in unseren E-Mails nur nach der Literatur der Kurse gefragt. Wir haben zwei „Standard-E-Mails“ benutzt. In Deutschland ist die Anrede viel wichtiger als in Schweden. Damit unsere E-Mails ernst genommen werden, haben wir auch den Namen unseres Betreuers angegeben. Um klar zu stellen, worum es geht, haben wir das Wort Diplomarbeit in unseren deutschen E-Mails zugefügt. Unsere „Standard-E-Mails“ können in Anhang 1 gefunden werden.

Die Kursbeschreibungen haben wir den Homepages der Universitäten entnommen und diese sind von uns zusammenfasst worden und im Hinblick auf ein paar Begriffe und Wörter analysiert worden. Dieses Vorgehen wird in der Empirie ausführlicher erklärt. Wir haben nur Kurse, für die es während unserer Studie Informationen gegeben hat, berücksichtigt.

2.1.3 Auswahl der Literatur

Um unsere Studie weiter zu vertiefen und noch eine Dimension hinzufügen, haben wir drei Lehrbücher miteinander verglichen. Die Lehrbücher wurden ausgewählt, nachdem wir die

Literaturverzeichnisse der Universitäten betrachtet haben. Die drei Bücher sind ausgewählt worden, weil sie an mehreren Universitäten benutzt werden, und wir von daher der Meinung sind, dass sie repräsentativ sind.

Das Lehrbuch *Management Control Systems - Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (Merchant und Van der Stede, 2007) wird an der Handelshochschule der Universität Göteborg, an der Universität Linköping und an der Universität Lund verwendet. (kursportal.student.gu.se, www.iei.liu.se, www.fek.lu.se) *Einführung in das Controlling* (Weber und Schäffer, 2006) wird in den Literaturverzeichnissen der WHU, der Universität Mannheim und der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel als Kursliteratur angegeben. (www.whu.edu, hofmann.bwl.uni-mannheim.de, www.bwl.uni-kiel.de) *Interne Unternehmensrechnung* (Ewert und Wagenhofer, 2005) ist Teil der Kursliteratur an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, an der Universität Mannheim, an der Universität Regensburg und an der Wolfgang-Goethe-Universität, Frankfurt. (www.bwl.uni-kiel.de, hofmann.bwl.uni-mannheim.de, www.wiwi.uni-regensburg.de, www.wiwi.uni-frankfurt.de) Wir werden die Wahl unserer Bücher in der Empirie noch näher erklären, da einige Vorkenntnisse dafür nötig sind.

Zum Vergleich der Bücher haben wir die Inhaltsverzeichnisse und den groben Inhalt miteinander verglichen. Wir haben gezielt nach Unterschieden und Ähnlichkeiten der Bücher gesucht.

2.2 Art der Untersuchung

Es wird zwischen qualitativen und quantitativen Untersuchungen unterschieden. Daten einer quantitativen Untersuchung werden mit Zahlen wiedergegeben. Sie werden meist mit Hilfe von Fragebögen, Studien und Interviews zusammengetragen, um in Tabellen und Diagrammen präsentiert zu werden. (Eriksson und Wiedersheim-Paul, 2006) Die Daten einer qualitativen Untersuchung führen zu tieferen Erkenntnissen als die einer quantitativen Untersuchung. (Patel und Davidsson, 2003) Qualitative Untersuchungen werden meist mündlich durchgeführt, zum Beispiel durch Interviews. (Eriksson und Wiedersheim-Paul, 2006)

Wir werden in unserer Arbeit sowohl eine quantitative als auch eine qualitative Untersuchung durchführen. Das Ergebnis der Untersuchung der Sprache der Literatur wird zuerst mit Hilfe von Zahlen dargestellt, um einen einfachen Vergleich zwischen Schweden und Deutschland zu ermöglichen. Danach wird der Inhalt der Kursbeschreibungen in einer Tabelle präsentiert und schließlich wird, wie schon erwähnt, eine qualitative Untersuchung von einigen ausgewählten Lehrbüchern durchgeführt. Das Vorgehen wird im Empirie-Abschnitt weiter erklärt.

2.3 Wissenschaftliches Verhalten

Die Theorie des Positivismus besagt, dass es möglich ist, eine positive und entwicklungsfördernde Kenntnis für die Menschheit zu generieren. Die Naturwissenschaften

gelten als Vorbild und nach einem positivistischen Arbeitsverfahren soll es möglich sein, eine Hypothese mathematisch und quantitativ zu formulieren, um sie später empirisch und objektiv zu belegen. (Patel und Davidsson, 2003)

Die Hermeneutik wird als Gegensatz des Positivismus gesehen und wird als in ihrer Natur qualitativ und subjektiv verstanden. Jeder Untersuchungsgegenstand wird durch die Lebenssituation des Forschers interpretiert. Es wird auch davon ausgegangen, dass der Mensch Absichten hat, die zum Beispiel durch Sprache interpretierbar sind. (Patel und Davidsson, 2003)

Der Ansatz dieser Arbeit ist nicht rein hermeneutisch, aber auch nicht rein positivistisch. In unserer Empirie haben wir teilweise eine positivistische Sichtweise benutzt, da wir die Sprache der Literatur der Universitäten nur betrachtet haben. In der Arbeit mit den Kursbeschreibungen und den Lehrbüchern mussten wir schon von Anfang an subjektive Beurteilungen machen, und die Vorgehensweise ist von daher eher hermeneutisch. In der Analyse werden die Literatur und die Kursbeschreibungen im Hinblick auf unser Verständnis und Vorwissen von uns interpretiert.

2.4 Überprüfung der Objektivität, Reliabilität und Validität

Immer wenn eine Untersuchung durchgeführt wird, müssen Objektivität, Reliabilität und Validität überprüft werden, so auch in dieser Untersuchung. (Eriksson und Wiedersheim-Paul, 2006)

2.4.1. Objektivität

Totale Objektivität ist unmöglich zu erreichen, da alle Menschen ihre persönlichen Werte haben, die jede einzelne ihrer Handlungen beeinflussen. Bei der Durchführung einer Untersuchung ist es jedoch trotzdem sinnvoll, nach Objektivität und Neutralität zu streben (Eriksson und Wiedersheim-Paul, 2006). Wir sind beide schwedisch und in Schweden aufgewachsen, was natürlich dazu führen könnte, dass wir unbewusst eher eine schwedische Sichtweise vertreten und dazu tendieren, das System in Schweden als Norm zu betrachten. Wir sind dennoch der Überzeugung, dass wir durch unsere Zeit in Deutschland und unser standardisiertes Untersuchungsvorgehen, welches zum Beispiel auf „Standard-E-Mails“ beruht, den Effekt dieses Problems verkleinert haben. Das andere Problem, das wir erkennen können, ist, dass die Professoren, die wir angeschrieben haben, versuchen, sich selbst gut darzustellen und dabei ihre eigenen Bücher zu empfehlen. Da sie aber auch ihre Lehrstühle sehr stark beeinflussen, glauben wir nicht, dass es die glaubwürdige Darstellung, die wir zu vermitteln versuchen, negativ beeinflussen wird.

Weiter stellt sich die Frage, ob die von uns verglichenen Lehrbücher für das gleiche Niveau geschrieben sind. Unsere Nachforschungen und Vergleiche haben uns jedoch davon überzeugt, dass die Kurse, in denen die Bücher verwendet werden, auf dem gleichen Niveau sind.

2.4.2 Reliabilität

Das Reliabilitätskriterium ist erfüllt, wenn eine Untersuchung zuverlässig und glaubwürdig ist. Das ist der Fall, wenn eine Untersuchung bei Reproduktion dasselbe Ergebnis liefert. (Jacobsen, 2002) Um allen Teilnehmern die gleichen Voraussetzungen zu geben, haben wir zwei „Standard-E-Mails“ benutzt, eine auf Schwedisch und eine auf Deutsch. Darüber hinaus haben wir auch alle Aufgaben, die wir nicht selber gesammelt haben, sondern welche uns zugeschickt wurden, auf den Homepages der Universitäten überprüft.

Sowohl die Zusammenfassung der Kursbeschreibungen und die Einordnung des Inhalts der Kursbeschreibungen in verschiedene Kategorien als auch die Zusammenfassungen der Bücher sind selbstverständlich davon geprägt worden, dass sie von uns erstellt wurden. Um das Reliabilitätskriterium trotzdem zu erfüllen, haben wir die Materialien unserer Untersuchungen zuerst einzeln und danach zusammen betrachtet. Eine Begrenzung unserer Vorgehensweise ist, dass wir einige Wörter vom Schwedischen ins Deutsche übersetzen mussten. Um sicherzustellen, dass dieses aber nicht unsere Untersuchung zu sehr beeinflusst, haben wir Schlüsselbegriffe mit deutschsprachigen Studenten der Betriebswirtschaftslehre besprochen. Unserer Meinung nach würde eine reproduzierte Untersuchung ein ähnliches Ergebnis liefern. Wir sind uns aber bewusst, dass dieses Ergebnis sehr stark von der Zeit abhängig ist, in der die Untersuchung durchgeführt wird. Wenn der Bologna-Prozess abgeschlossen ist, wird das Kursangebot der Universitäten wahrscheinlich anders aussehen.

2.4.3 Validität

Mit Validität ist gemeint, dass die Daten die Kriterien der Gültigkeit und der Relevanz erfüllen müssen. Validität kann in interne und externe Validität aufgeteilt werden. Um interne Validität zu erreichen, ist sicherzustellen, dass das gemessen wird, was gemessen werden soll. Das Kriterium für externe Validität wird erreicht, wenn das Ergebnis auch auf andere Organisationen und Zusammenhänge impliziert werden kann. (Jacobsen, 2002) Ein Problem, das zwar nicht in direkter Verbindung zu unserer Empirie steht, aber zu unserer Theorie, ist, dass es manchmal schwierig ist, zwischen Theorie, die sich mit den USA befasst und der, die sich mit Schweden befasst, zu unterscheiden.

Die Hochschulsysteme in Deutschland und Schweden entsprechen einander noch nicht ganz. Um ein Verständnis sowohl für die bisher etablierten Systeme als auch für das von Bologna vorgeschlagene System zu gewährleisten, werden diese im Abschnitt „Theoretischen Grundlagen und Rahmenbedingungen“ vorgestellt. Da der Unterschied aber noch besteht, kann in Frage gestellt werden, ob wirklich Kurse des gleichen Niveaus in den beiden Ländern gemessen werden. Wir haben in beiden Ländern den Fokus auf Kurse des fortgeschrittenen Niveaus gelegt und sind überzeugt, alles getan zu haben, um interne Validität sicherzustellen. Die externe Validität ist in unserem Fall begrenzt gewährleistet. Unserer Meinung nach kann das Ergebnis aber auch auf andere Hochschulen und Universitäten in Deutschland und Schweden appliziert werden.

3. Theoretische Grundlagen und Rahmenbedingungen

In diesem Kapitel werden zu erst Controlling in verschiedenen Ländern und die Begriffe Controlling und „Ekonomistyrning“ diskutiert. Danach wird die Entwicklung und Bedeutung des Controllings in Deutschland, beziehungsweise des „Ekonomistyrning“ in Schweden vorgestellt. Außerdem werden die beiden Länder aus einer kulturellen Sichtweise heraus betrachtet und die Studienabschlüsse der beiden Länder werden präsentiert. Die Theorie und die Rahmenbedingungen, wurden ausgewählt, da wir finden, dass sie ein Verständnis für unseren empirischen Ansatz und für die Analyse schaffen.

3.1 Die Ähnlichkeit des Controllings in verschiedenen Ländern

Die Forscher sind sich bisher nicht ganz einig, ob die Entwicklung des Controllings in verschiedenen Ländern die gleiche Richtung nimmt. Laut Granlund und Lukka (1998) gibt es in der Welt Kräfte, die zu Konvergenz beitragen und Kräfte, die zu Divergenz beitragen, wenn es um die Betriebswirtschaftslehre im internationalen Kontext geht. Als die Untersuchung durchgeführt wurde, ließ sich feststellen, dass die divergierenden Kräfte überwogen. Granlund und Lukka (1998) vertraten aber die Meinung, dass sich dies ändern wird, da die Kräfte, die zur Divergenz beitragen, wie zum Beispiel die Kulturen der Länder, sich einander annäherten und konvergierende Kräfte, wie internationaler Wettbewerb, zunähmen. Da die meisten Unternehmen ihr Controlling-System nicht als einen wichtigen Wettbewerbsvorteil sehen, ist die Tendenz der Konvergenz im Bereich Controlling noch stärker als in anderen Bereichen. (Granlund und Lukka, 1998)

Ahrens (1997) hat untersucht, wie Controller in Brauereien in Großbritannien und Deutschland ihre Arbeit sehen, und was sie unter ihren Aufgaben verstehen. Er hat in seiner Untersuchung Unterschiede zwischen den beiden Ländern gefunden. Ein deutlicher Unterschied war, dass die Controller in Deutschland sich in die operative Seite des Unternehmens eher nicht einmischen, während Controller in Großbritannien mit der operativen Seite eng zusammenarbeiten. Weiter konnte festgestellt werden, dass in Deutschland die Planung sehr zentral ist, wenn es um die Aufgaben des Controllers geht. Ahrens (1997) behauptet sogar, dass die Planungsprozesse manchmal wichtiger sind als deren Inhalt.

3.2 Die Begriffe Controlling und „Ekonomistyrning“

Wir wollen dieses Kapitel mit einer ausführlichen Motivation zu unserer Wahl Controlling mit „Ekonomistyrning“ nicht gleichsetzen. Das schwedische Wort „Ekonomistyrning“ wird im Englischen mit „Management Accounting“ übersetzt. (Lantz, 2003) Der Begriff „Management Accounting“ wird in Deutschland als „Controlling“ übersetzt. (papers.ssrn.com) Deshalb könnte man sagen, dass der Begriff „Ekonomistyrning“ der Bedeutung des Wortes Controlling in Deutschland entspricht. Jedoch bestehen einige inhaltliche Unterschiede zwischen den Begriffen, obwohl sie als Übersetzungen von einander benutzt werden. (Hoffjan und Wömpener, 2006) Roso, Vormweg und Wall (2003) stellen

durch einen Vergleich von Lehrbüchern von Reichman, Horváth, Küpper und Weber fest, dass die Bedeutung des Begriffs Controlling sich sogar innerhalb des deutschsprachigen Raums unterscheidet. Im englischsprachigen Raum lässt sich ein ähnlicher Unterschied feststellen, wenn es um den Begriff „Management Accounting“ geht. (Roso et al, 2003) Da dieses Problem besteht, werden wir in dieser Arbeit Controlling und „Economistyrning“ als zwei unterschiedliche Begriffe betrachten. Wir werden damit unterschiedliche Begriffe für die beiden Länder benutzen. Wie ähnlich sich die Fächer tatsächlich sind oder nicht sind, wird sich am Ende herausstellen.

3.3. Entwicklung und Bedeutung des Controllings in Deutschland

Als die ersten Handelshochschulen in Deutschland eröffnet wurden, wurde das Fach Betriebswirtschaftslehre noch nicht als eine „echte“ wissenschaftliche Disziplin anerkannt. Um dem Fach eine größere Akzeptanz zu verschaffen, hat sich die Betriebswirtschaftslehre sehr nach den naturwissenschaftlichen Fächern gerichtet. (Locke, 1998)

Es wird in Deutschland von den Professoren erwartet, dass sie viel publizieren. (Locke, 1998) Binder und Schäffer (2005a) sind in ihrer Studie *Die Entwicklung des Controllings im Spiegel von Publikationen in deutschsprachigen Zeitschriften* der Meinung, dass der Begriff Controlling am Anfang nicht viel mehr als eine neue Bezeichnung quantitativer Kostenrechnung und Unternehmensplanung war. Laut der Studie *Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel* von Binder und Schäffer (2005b) schlug die Fachkommission für Ausbildungsfragen der Schmalenbach-Gesellschaft aber 1988 Controlling als Studiengebiet für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre vor. Heutzutage hat sich der Begriff jedoch weiterentwickelt und kann als ein ganz eigener Begriff und eine, vergleichsweise junge Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre gesehen werden. (Binder und Schäffer, 2005a) Laut der Untersuchung von Binder und Schäffer in der Zeitschrift für Controlling und Management (2005b) sind viele der deutschsprachigen Controllinglehrstühle mit anderen Fächern verbunden, vor allem mit dem Fach Unternehmensrechnung/Rechnungswesen. Nur 15 % der 72 Controllinglehrstühle, die sie untersucht haben, befassen sich ausschließlich mit Controlling. In derselben Untersuchung wird von Binder und Schäffer (2005b) auch das Durchschnittsalter von Lehrstuhlinhabern der deutschsprachigen Controllerlehrstühle mit 51,7 Jahren präsentiert, und sie meinen, dass ein Generationswechsel im Fach Controlling zu erwarten ist.

Die starke Beeinflussung der Praxis an der Entwicklung des Controllings als wissenschaftliche Disziplin am Anfang hat durch eine zunehmende Integration mit der internationalen Forschung abgenommen. (Weber und Schäffer, 2006)

Seit dem Boom des Controllings in der Praxis Mitte der 80er Jahre ist viel passiert. Das Fach hat in der Wissenschaft an Bedeutung gewonnen, etwas, was zum Beispiel an der zunehmenden Anzahl der Publikationen über Controlling in wissenschaftlichen Zeitschriften nachweisbar ist. Das formelle Instrumentarium des Controllings ist nach wie vor ein zentrales Thema, aber die traditionellen Controllingthemen, wie zum Beispiel Kostenrechnung und Budgetierung, haben auch für andere Controllingthemen, wie zum

Beispiel Balanced Scorecard und Wertorientierte Unternehmenssteuerung, Platz machen müssen. (Binder und Schäffer, 2005a)

Hoffjan und Wömpener (2006) sind der Meinung, dass immer noch große Unterschiede zwischen der Praxis und der Wissenschaft bestehen. Laut Binder und Schäffer (2005a) besteht ein Unterschied zwischen der Entwicklung des Controllings in der Praxis und in der Wissenschaft. So sind zum Beispiel einige Themen in praxisbezogenen Zeitschriften ausführlicher und über eine längere Zeit diskutiert worden. Balanced Scorecard und wertorientierte Unternehmenssteuerung sind zwei Beispiele solcher Themengebiete. Auch Controlling im Dienstleistungssektor ist eher in praxisnahen Zeitschriften analysiert worden, und wurde vor allem viel früher problematisiert als in wissenschaftlichen Zeitschriften. In den wissenschaftlichen Zeitschriften sind die Kontrollthemen zentraler als in der Praxis, während es, wenn es um die Veränderungsaspekte des Controllings geht, umgekehrt ist. (Binder und Schäffer, 2005a) Die Dialoge zwischen der Praxis, der Lehre und der Wissenschaft wird aber zum Beispiel von *Die Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V* gefördert. (www.schmalenbach.org)

3.4 Entwicklung und Bedeutung des "Ekonomistyrnings" in Schweden

„Ekonomistyrning“ ist in den letzten Jahren stark von den USA beeinflusst worden. (Engström, 2003) Die traditionelle Sichtweise in Schweden ist, dass es bei „Ekonomistyrning“ um verschiedene Techniken geht, wie zum Beispiel die Haushaltsplanung, internes Rechnungswesen und Produktkostenberechnung. (Ax et al, 2005) Laut Lindvall (2001) geht die generelle Entwicklung des Fachs Betriebswirtschaftslehre von einer eher volkswirtschaftlichen Sichtweise in Richtung einer eher organisatorischen Sichtweise. In den letzten Jahren ist die Bandbreite, die der Begriff „Ekonomistyrning“ beinhaltet, auch in Schweden erweitert worden. (Ax et al, 2005) Eine solche erweiterte, moderne Definition von „Ekonomistyrning“ wäre die folgende:

„Unter „Ekonomistyrning“ wird die absichtliche Beeinflussung eines Unternehmens und seiner Führungskräfte in Richtung bestimmter wirtschaftlicher Ziele verstanden.“

Quelle: www.ne.se , freie Übersetzung der Autorinnen

Die Techniken, die bereits genannt wurden, sind immer noch ein Teil des „Ekonomistyrnings“, aber unter den Begriff fallen auch Sachen wie zum Beispiel Unternehmenskultur, Bildung und Förderung des Personals, Organisationsstrukturen und Entscheidungsprozesse. Ax et al. (2005) unterscheiden zwischen drei Kategorien des Controllinginstrumentariums. Dies sind: 1. Formelles Instrumentarium; 2. Struktur der Organisation und 3. Weniger formelles Instrumentarium.

Überblick der Kategorie und der dazugehörigen Techniken

Formelles Instrumentarium	Budgetierung
	Internes Rechnungswesen
	Benchmarking
	Target Costing
	Sonstige Kostenrechnung

	Performancemessung
	Kalkulation
	Prozesssteuerung
Struktur der Organisation	Organisationsformen
	Anreizsysteme
	Verteilung der Verantwortung
	Struktur des Personals
	Entscheidungsprozesse
Weniger formelles Instrumentarium	Unternehmenskultur
	Bildung und Förderung des Personals
	Mentorschaften und Coaching
	Mitarbeiterschaft

Quelle: Ax et al. (2005), freie Übersetzung der Autorinnen

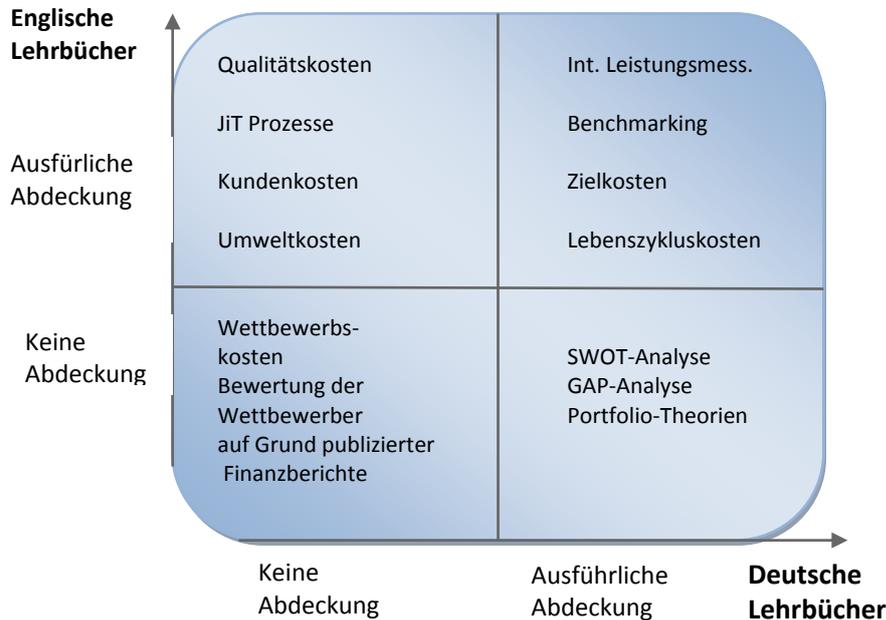
Laut Lindvall (2001) ist die Frage der Strategie immer wichtiger geworden. Es besteht auch in Schweden ein Unterschied zwischen der Praxis und der Wissenschaft. Dieser ist Anfang der 80er Jahre zum ersten Mal zur Diskussion gebracht worden. Der Unterschied besteht vor allem darin, dass die Techniken, die als Empfehlungen der Wissenschaftler gelten, nicht immer in der Praxis benutzt werden. Eine Theorie zur Erklärung dieses Verhaltens ist, dass die Bedeutung der Kosten-Nutzen-Abwägung von den Wissenschaftlern zu wenig berücksichtigt wird, während die Praxis ihre Entscheidungen fast ausschließlich auf Basis dieser Abwägung treffen. (Ax et al 2005)

3.5 Unterschiede der englischsprachigen und der deutschsprachigen Literatur

Ein Vergleich von Hoffjan und Wömpener (2006) von deutschsprachigen und englischsprachigen Lehrbüchern im Fach Controlling zeigt, dass diese sowohl Unterschiede als auch Ähnlichkeiten aufzeigen.

Deutschsprachige Bücher und englischsprachige Bücher, die aus Großbritannien und Australien kommen, sind einander ähnlicher als deutschsprachige Bücher und englischsprachige Bücher aus den USA. Es gibt aber auch Unterschiede zwischen deutschsprachiger Literatur und englischsprachiger Literatur. Diese werden in der folgenden Tabelle von Hoffjan und Wömpener (2006) zusammengefasst.

Unterschiede der Abdeckung und Bedeutung der Konzepte des „Strategic Management Accounting“ in der englischen und deutschen Literatur



Quelle:

Hoffjan und Wömpener, 2006, freie Übersetzung der Autorinnen

Wie oben deutlich wird, kann insgesamt gesagt werden, dass die Literatur des deutschen Sprachraums die strategische Sichtweise stärker betont, während die englische Literatur eher eine operative Sichtweise aufweist. Dies lässt sich zum Beispiel daran erkennen, dass die englischsprachigen Lehrbücher kostenorientierter sind. (Hoffjan und Wömpener, 2006)

3.6 Ein Vergleich Deutschlands, Schwedens, der USA und Großbritanniens auf Basis der Kultur

Es wurde bereits dargestellt, dass Schweden stark von den USA beeinflusst worden ist. In unserer Empirie werden wir, wie schon in dem Methode-Abschnitt erklärt, ein englischsprachiges Lehrbuch, das in Schweden an drei Universitäten (Göteborg, Linköping und Lund) benutzt wird, vorstellen. Im Hinblick auf unsere Analyse ist es sinnvoll, auch die Kultur in den USA und dem Vereinigten Königreich zu betrachten.

Laut Hofstede (1984) gibt es vier Dimensionen, mit denen die Unterschiede der Bevölkerung verschiedener Ländern beschreiben werden können. Diese sind:

Power Distance: Der Grad, in dem eine Gesellschaft hierarchisch organisiert ist, ist kulturell bedingt und unterscheidet sich zwischen den Ländern. Unter diese Dimension fällt auch inwieweit in der Gesellschaft akzeptiert wird, dass die Macht ungleich verteilt wird.

Uncertainty avoidance: Das Bemühen, Unsicherheit zu vermeiden, ist in verschiedenen Ländern unterschiedlich stark ausgeprägt. Ein Zeichen starker Abneigung gegenüber Unsicherheit ist das Benutzen von vielen Regeln.

Individualism: Diese Dimension zeigt die Bedeutung des Individuums im Verhältnis zur Bedeutung des Kollektivs. In Kulturen, in denen Gemeinschaft eine starke Bedeutung hat, wird die Gruppe sehr stark gewichtet, und unter Familie werden nicht nur die engsten Verwandten verstanden. In Kulturen mit einem hohen Grad von Individualismus wird eher davon ausgegangen, dass jeder für sich selbst zuständig ist.

Masculinity: Länder unterscheiden sich in der Abwägung zwischen traditionell gesehen männlichen Werten, wie Gehalt und Beförderung, und traditionell gesehen eher weiblichen Werten, wie persönlichen Aspekten und der physischen Umgebung. (Hofstede, 1984) In Ländern mit einem niedrigen Grad an Maskulinität bestehen zudem kaum Unterschiede in der Behandlung von Frauen und Männern. (www.geert-hofstede.com, 1,2,3,4) Jedes Land wird bezüglich der vier Dimensionen mit einer Zahl von 0-100 bewertet, 0 steht für sehr wenig und 100 für sehr viel.

Schweden

Power Distance: 30
Uncertainty Avoidance:
25
Individualism: 70
Masculinity: 5

Deutschland

Power Distance: 30
Uncertainty Avoidance:
60
Individualism: 60
Masculinity: 60

USA

Power Distance: 40
Uncertainty Avoidance:
45
Individualism: 90
Masculinity: 60

Vereinigtes Königreich

Power Distance: 30
Uncertainty Avoidance:
30
Individualism: 85
Masculinity: 60

Quelle: www.geert-hofstede.com.
1,2,3,4

Da die Zahlen in der Tabelle aus dem Jahr 2003 stammen, und nur in Form von Diagrammen erhältlich waren, haben wir die Zahlen auf die nächsten fünf aufgerundet. Es wird deutlich, dass Deutschland und Schweden sich in zwei von vier Dimensionen stark unterscheiden. (www.geert-hofstede.com, 1, 2) Laut Hofstede (1984) kann aus dem niedrigeren Grad von „Masculinity“ in Schweden zum Beispiel geschlossen werden, dass für die Menschen in Schweden Lebensqualität und Freizeit wichtiger sind, während in Deutschland die Arbeit, die Leistung, Geld und materielle Dinge wichtiger sind. Die USA und Großbritannien ähneln in diesem Aspekt Deutschland und erhalten daher auch beide die gleiche Punktezahl wie Deutschland. (www.geert-hofstede.com, 3, 4)

Der höhere Grad von „Uncertainty avoidance“ in Deutschland zeigt sich laut Hofstede (www.geert-hofstede.com, 2) zum Beispiel dadurch, dass die Deutschen stärker versuchen, Risiken zu vermeiden und, dass sie zum Beispiel dazu tendieren, länger am gleichen Arbeitsplatz zu bleiben. In Schweden ist es eher in Ordnung, gegen Regeln zu verstoßen, und eine Karriere als Chef wird in Schweden einer Karriere als Experte vorgezogen, etwas, was in Deutschland umgekehrt ist. Auch werden Spezialisten in Deutschland für wichtiger gehalten als in Schweden, und der Chef ist in Deutschland meistens Experte auf seinem Gebiet. (Hofstede, 1984) Großbritannien ist in diesem Aspekt eher wie Schweden, während sich die USA auf der Skala von 0-100 zwischen diesen beiden Ländern einordnen. (www.geert-hofstede.com, 3, 4)

3.7 Die Bedeutung der Begriffe „operativ“ und „strategisch“

Um ein Verständnis für unsere Empirie zu schaffen werden schon hier die Begriffe „operativ“ und „strategisch“ vorgestellt. Der Tätigkeitsbereich eines Unternehmens kann in einen operativen und einen strategischen Teil aufgeteilt werden. Im operativen Teil geht es vor allem darum, wie der Input am effektivsten in Output transformiert werden kann. Oft wird in diesem Zusammenhang das Wort Produktion benutzt, es muss aber betont werden, dass es sich nicht nur um die traditionelle Produktion handelt, sondern um alle Formen von Veredlungswertschaffung. (Lantz, 2003) Laut Weber und Schäffer (2006) wird bei operativer Planung davon ausgegangen, dass Werke, Anlagen und Produkte ein festes Potential haben und es werden physische Ausprägungen wie Mengen, Qualitäten und Zeiten betont.

Die Strategie eines Unternehmens dient laut Lantz (2003) dazu, festzustellen in welche Richtung ein Unternehmen sich bewegen soll und kann deshalb auch als Vision des ganzen Unternehmens verstanden werden. Die Strategische Planung umfasst die Formulierung der Wettbewerbsstrategien des Unternehmens und bestimmt damit auch dessen Erfolgspotenziale und Kernfähigkeiten. (Weber und Schäffer, 2006)

3.8. Studiengänge in Deutschland und Schweden

Um ein grundlegendes Verständnis für die aktuelle Situation der Universitäten in Deutschland und Schweden zu schaffen, werden wir die Studiengänge in Deutschland und Schweden im folgenden kurz vorstellen. Dies ist unserer Meinung nach wichtig, um die Komplexität der Datenerhebung zu verstehen, die sich aufgrund des Zeitpunktes der Studie ergab.

3.8.1 Der Weg zum Diplomkaufman/ -kauffrau respektive zum „Civilekonomexamen“

Diplomkaufmann und Diplomkauffrau ist der akademische Titel, der nach einem abgeschlossenen Studium in Betriebswirtschaftslehre an Universitäten und an gleichgestellten Hochschulen in Deutschland verliehen wird. (www.kmk.org, 1)
„Civilekonomexamen“ ist ein schwedischer Abschluss. (www.hsv.se)

Das Diplomstudium in Deutschland besteht aus einem Grundstudium von vier Semestern und einem Hauptstudium, von ebenfalls vier Semestern. Das Grundstudium ist für Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre und Wirtschaftswissenschaften fast das gleiche. Die beiden Studienteile werden mit Prüfungen abgeschlossen, und anschließend muss eine Diplomarbeit geschrieben werden. Es werden Noten von „1“ bis „5“ vergeben, wo 1 für „Sehr gut“ steht und 5 für „Nicht ausreichend“. Die Rahmenordnung für die Diplomprüfung in Betriebswirtschaftslehre für Universitäten und gleichgestellte Hochschulen wurde 1994 von der Gemeinsamen Kommission für die Koordinierung der Ordnung von Studium und Prüfungen verabschiedet und im gleichen Jahr von der Hochschulrektorenkonferenz beschlossen. (www.kmk.org, 1)

Die schwedische Regierung hat am 23. November 2006 beschlossen, ein „Civilekonomexamen“ einzuführen. (www.regeringen.se) Um den neuen Abschluss anbieten zu dürfen, mussten sich die Universitäten bei „Högskoleverket“ bewerben. 23 Universitäten und Hochschulen haben sich beworben, aber nur sechs sind autorisiert worden. Diese sind, wie schon erwähnt, die Universitäten in Göteborg, Linköping, Lund, Stockholm, Umeå und Växjö. (www.hsv.se)

Ein „Civilekonomexamen“ kann also nur an den oben erwähnten Universitäten erreicht werden. Der Titel „Civilekonom“ ist allerdings nicht geschützt, und ein „Civilekonomexamen“ ist nicht erforderlich, um sich „Civilekonom“ nennen zu dürfen. Die ersten Studenten, die den neuen Abschluss anstreben, haben im vergangenen Herbst, 2007, angefangen. Das Studium dauert 4 Jahre, und die erforderlichen Leistungen entsprechen 240 ECTS-Punkte. Der Abschluss wird als „Degree of Master of Science in Business and Economics“ ins Englische übersetzt. Für die Studenten, die schon früher angefangen haben Betriebswirtschaft oder Volkswirtschaft an den autorisierten Universitäten zu studieren, werden Übergangsregeln gelten. Über den genauen Inhalt des Abschlusses können die autorisierten Universitäten selbst entscheiden. (www.civilekonomerna.se)

3.8.2 Die neuen Studiengänge - Bachelor und Master

Sowohl in Deutschland als auch in Schweden wird zurzeit das Hochschulsystem an die Bologna-Konvention angepasst. Ein Teil des Bologna-Prozesses besteht in der Einführung des Bachelor- und Mastersystems. (europa.eu). In Schweden kann ein Bachelor-Abschluss nach drei Jahren erreicht werden, anschließend kann sich der Student für einen Master bewerben. Ein Master dauert weitere zwei Jahre und nach dessen erfolgreichem Abschluss besteht die Möglichkeit, sich für eine Doktorandenstelle zu bewerben. (www.ond.vlaanderen.be, 2)

In Deutschland wird das gleiche System mit den drei erwähnten Zyklen, Bachelor, Master und Promotion eingeführt. (www.ond.vlaanderen.be, 3) Die Regelstudienzeit für einen Bachelor beträgt in Deutschland 3-4 Jahre und für einen Master 1-2 Jahre. Auch in Deutschland sollen Bachelor und Master zusammen aber fünf Jahre dauern, oder 300 ECTS-Punkten, entsprechen. (www.kmk.org, 2)

4. Empirie

Im folgenden Kapitel wird die Empirie dieser Arbeit vorgestellt. Die Empirie besteht aus drei Untersuchungen. Zuerst wird untersucht in welcher Sprache die an den Universitäten verwendete Literatur verfasst ist, dann werden die Beschreibungen der Kurse betrachtet und schließlich werden drei Lehrbücher näher untersucht. Das Ziel dieses Kapitels ist es, mit Hilfe von Kursbeschreibungen und Literatur ein Bild von den Kursen der verschiedenen Länder zu geben.

4.1 Präsentation der Literatur der Universitäten in Zahlen

Um eine Übersicht zu schaffen, haben wir dieses Teil unserer Empirie in eine Tabelle eingeordnet. Die Tabelle zeigt inwieweit an den verschiedenen Universitäten Literatur von Autoren aus dem deutschen Sprachraum (erste Spalte), Autoren aus dem englischen Sprachraum (zweite Spalte), oder von schwedischen Autoren (dritte Spalte) benutzt wird.

Universität	Deutsche Sprachraum	Englische Sprachraum	Schweden
Christan-Albrechts-Universität zu Kiel	92%	8%	0%
Universität Mannheim	40%	60%	0%
Universität Regensburg	77%	23%	0%
WHU, Koblenz	60%	40%	0%
Wolfgang-Goethe-Universität, Frankfurt	100%	0%	0%
Die Handelshochschule der Universität Göteborg	0%	33%	67%
Die Handelshochschule in Stockholm	0%	100%	0%
Die Handelshochschule der Universität Umeå	0%	100%	0%
Universität Linköping	0%	100%	0%
Universität Lund	0%	67%	33%
Universität Uppsala	0%	100%	0%

Aus der Tabelle wird deutlich, dass alle deutschen Universitäten, außer der Universität Mannheim, überwiegend Literatur aus dem deutschen Sprachraum benutzen. An den

schwedischen Universitäten werden, mit der Handelshochschule der Universität Göteborg als einziger Ausnahme, zum größten Teil Literatur aus dem englischsprachigen Raum benutzt. Weiter konnten wir, als wir die Literatur der Universitäten durchgegangen sind, feststellen, dass vier von den deutschen Universitäten, die Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, die Universität Regensburg, die WHU und die Wolfgang-Goethe-Universität, Bücher, die vom Lehrstuhlinhaber geschrieben sind, benutzen. (www.bwl.uni-kiel.de, www.wiwi.uni-regensburg.de, www.whu.edu, www.wiwi.uni-frankfurt.de) In Schweden ist das nur an der Universität Lund der Fall. (www.fek.lu.se)

4.2 Die Kursbeschreibungen

Um einen Überblick der Kursbeschreibungen zu geben, werden wir im folgenden die Kurse der verschiedenen Universitäten schriftlich kurz vorstellen. Ziel ist es, das Angebot der Universitäten im Fach Controlling beziehungsweise in Schweden „Ekonomistyrning“ zu verdeutlichen. Schließlich werden verschiedene Aspekte der Kurse („Formelles Instrumentarium“, „Struktur der Organisation“, „Weniger formelles Instrumentarium“ und die Wörter „strategisch“ und „operativ“) der Universitäten in zwei Tabellen präsentiert, eine mit den deutschen Universitäten und eine mit den schwedischen. Die Aspekte werden im Zusammenhang mit den Tabellen näher erklärt. Das Ziel dieses Teils der Empirie ist es, die Kurse übersichtlich darzustellen.

4.2.1 Übersicht der Kursbeschreibungen

Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

An der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel haben wir vier Kurse gefunden, die unsere Kriterien erfüllen. In *Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung (ABWL)* werden die Grundlagen der Kostenrechnung, zum Beispiel Kostenrechnung auf Vollkostenbasis und Kostenrechnung auf Teilkostenbasis, durchgegangen. In *Controlling-Konzeptionen* werden die konzeptionellen Grundlagen des Controllings und Controlling bei verschiedenen Koordinationskonzepten behandelt. In *Controllinginstrumente* liegt der Schwerpunkt auf operativer Entscheidungsrechnung und Kontrollrechnungen. *Funktionen des Controlling* behandelt die Koordination von Führungsentscheidungen, Planungs- und Steuerungssystemen als Controllingfunktion und Informationssystemen als Controllingfunktion. In *Kostenmanagement* wird Kostenmanagement aus mehreren Sichtweisen, sowohl operativ als auch strategisch, betrachtet. An der Universität zu Kiel wird viel unterschiedliche Literatur benutzt. Unter anderem werden die Bücher der Lehrstuhlinhaberin, Birgit Friedl, und die Bücher *Einführung in das Controlling* und *Interne Unternehmensrechnung*, benutzt. (www.bwl.uni-kiel.de)

Universität Mannheim

An der Universität Mannheim, die in Deutschland einen sehr guten Ruf genießt (www.uni-mannheim.de), gibt es mehrere Kurse im Bereich Controlling. In dem Kurs *Controlling* werden Aufgaben und Instrumente einer Koordination der Planung, der Kontrolle, Informationssysteme, der Personalführung und der Organisation durchgegangen. Ein anderer ist *Kostenanalyse* und in diesem Kurs wird die Bedeutung von Informationen, wie zum Beispiel die Information, die von Kostenfunktionen erhältlich ist, für die

Entscheidungsunterstützung von Managern diskutiert. Der Kurs *Internes Rechnungswesen* behandelt die Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung. (hofmann.bwl.uni-mannheim.de)

Der Wahlblock für das Fach Controlling besteht aus drei Kursen. *Performancemessung und Anreizsysteme* behandelt die Bedeutung von Informationen für die Verhaltenssteuerung von Managern. *Spreadsheet accounting* ist ein Kurs, in dem die Anwendung rechnerbasierter Verfahren zur Bewältigung von Aufgaben des Controlling sowie der Kostenrechnung und ihrer Umsetzung in Excel durchgegangen wird. Schließlich werden in *Wertorientierte Unternehmenssteuerung* die Beziehungen zwischen den verschiedenen Teilsystemen der Unternehmensrechnung und Ansätze ihrer Integration erläutert. An dieser Universität wird kein Buch von dem Lehrstuhlinhaber benutzt. (hofmann.bwl.uni-mannheim.de)

Universität Regensburg

An der Universität Regensburg gibt es keinen „reinen“ Controlling- Lehrstuhl, der Lehrstuhl heißt vielmehr „Lehrstuhl für Controlling und Logistik“. Der Lehrstuhl bietet den Kurs *Logistik- und Supply Chain Controlling* an. Schwerpunkt des Kurses sind die Grundlagen des Controllings und Performancemessungssysteme. In der Kursbeschreibung wird nur das „Formelle Instrumentarium“ erwähnt. An der Universität Regensburg werden unter anderen Bücher von dem Lehrstuhlinhaber benutzt. (www.wiwi.uni-regensburg.de)

WHU

Die WHU hat zwei Lehrstühle für Controlling, *Controlling und Telekommunikation* und *Controlling und Unternehmenssteuerung*. Da wir auf der Homepage keine Information darüber finden konnten, welche Kurse der Lehrstuhl *Controlling und Telekommunikation* zurzeit anbietet, sondern nur über die Kurse, die im Wintersemester 2004 und Frühjahrsemester 2005 angeboten wurden, haben wir diesen Lehrstuhl in unserer Untersuchung weggelassen. Am Lehrstuhl, *Controlling und Unternehmenssteuerung*, werden die Kurse in Controlling auf Deutsch angeboten. Die Primärliteratur an der WHU ist das Buch *Einführung in das Controlling*. In *Management accounting and control (Bachelor)* werden die grundlegenden Begriffe und Instrumente für strategisches und operatives Controlling durchgenommen. *Management accounting and control (Master)* hat die theoretischen und empirischen Grundlagen des Controllings als Schwerpunkt. In *Structured Problem Solving in Management Accounting* wird Problemlösung und Beratung durchgegangen, wir finden jedoch nicht, dass dieser Kurs in die Tabelle mit den ausgewählten Kategorien passt, da die Begriffe, nach denen wir gesucht haben, in der Kursbeschreibung nicht vorkommen. Der Kurs *Strategy Implementation* behandelt strategische Planung und Kontrolle, vor allem in Zusammenhang mit Performancemessung. Die Primärliteratur der Kurse ist von den Lehrstuhlinhaber geschrieben worden. (www.whu.edu)

Wolfgang-Goethe-Universität, Frankfurt

An der Wolfgang-Goethe-Universität haben wir zwei relevante Kurse gefunden. *Accounting 4 – Controlling* hat den Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung als Entscheidungsrechnung als Schwerpunkt. *Controlling 2* ist eine Wahlpflichtvorlesung, in dem die Gestaltung von Kontrollsystemen und Koordinationsrechnungen in den Fokus rückt. In der Kursbeschreibung wird nur das formelle Instrumentarium erwähnt. Die Primärliteratur an der Wolfgang-Goethe-Universität ist *Interne Unternehmensrechnung*, das Buch ist von Professor Ewert und

Professor Wagenhofer. Professor Ewert ist der Lehrstuhlinhaber der Universität in Frankfurt. (www.wiwi.uni-frankfurt.de)

Die Handelshochschule der Universität Göteborg

Die Unterrichtssprache auf der „C- und D-nivå“ ist schwedisch. Im Kurs *Ekonomistyrning* stehen die verschiedenen Sichtweisen von „Ekonomistyrning“, das Zusammenspiel des „Ekonomistyrnings“ mit der Umwelt, den Zielen und der Strategie der Unternehmen als auch die operative Steuerung im Fokus. Im *Strategisk ekonomistyrning* werden Strategie eines Unternehmens und strategische Modelle durchgegangen. In *Operativ ekonomistyrning* werden die operative Steuerung (ausgehend von der Unternehmensstrategie), das „Ekonomistyrning“ mit Kundenfokus, sowie Veränderungsaspekte der operativen und der strategischen Controllingmodelle und Systeme für Steuerung von internen Leistungen durchgemacht. An der Handelshochschule wird schwedische Literatur benutzt, aber nicht von den jetzigen Professoren der Handelshochschule. (kursportal.student.gu.se, www.hgu.gu.se)

Die Handelshochschule in Stockholm

Die Handelshochschule in Stockholm bietet zwei Kurse an. Der eine heißt *Management Control*, und es werden die Grundlagen des Controllings durchgegangen. Der Kurs wird normalerweise auf Schwedisch gegeben, aber falls Studenten ohne Schwedischkenntnisse den Kurs belegen möchten, wird die Unterrichtssprache geändert. In dem anderen Kurs, *Advanced Management Control*, wird die jetzige Forschung präsentiert, und die Einführung und Benutzung von Management Kontrollsysteme wird diskutiert. Auf der Homepage ist es leider unmöglich, nähere Information zu den Themen, die diskutiert werden, zu finden. (studentweb.hhs.se 1, 2)

Die Handelshochschule der Universität Umeå

Die Handelshochschule der Universität Umeå bietet den Kurs *Value-based Management Accounting* an, in dem Kurs stehen Controllingsysteme, Aktionärsvermögen und Wertschaffung im Zentrum. Der Kurs wird auf Englisch angeboten, und in der Kursbeschreibung wird nur erwähnt, dass das „Formelle Instrumentarium“ durchgegangen wird. (www.usbe.umu.se)

Universität Linköping

An der Universität Linköping wird der Kurs *Management Control* angeboten. Schwerpunkt in dem Kurs sind das Verständnis für die Rolle des „Ekonomistyrnings“ in den Unternehmen, sowie die Kenntnisse verschiedener Modellen und Theorien einschließlich ihrer Kritikpunkten und Grenzen. Die Unterrichtssprache ist Englisch, und in der Kursbeschreibung wird das Wort „strategisch“ erwähnt. Das „Formelle Instrumentarium“ des Controllings und die Struktur der Organisation werden laut der Kursbeschreibung in dem Kurs behandelt. (www.iei.liu.se)

Universität Lund

An der Universität Lund werden ein Kurs auf Englisch und vier auf Schwedisch angeboten. *Strategi och Styrssystem* ist auf Schwedisch und behandelt Techniken und Theorien in den Bereichen Strategie und Steuerungssystemen, insbesondere „Ekonomistyrning“. Zentral in dem Kurs ist das Verständnis von Strategien, Steuerungssysteme und der Organisation von

Unternehmen. *Ekonomistyrning* ist auch auf Schwedisch, und es werden kompliziertere Probleme im Bereich „Ekonomistyrning“, sowohl aus theoretischer als auch aus praktischer Sichtweise, diskutiert. Daneben wird die historische Entwicklung des „Ekonomistyrnings“ behandelt. In *Kostnads- och Intäktsanalys* werden Investitionsanalyse, Kalkulierung, und Kostenanalyse aus einer strategischen Sichtweise betrachtet. Im letzten Kurs auf Schwedisch, *Strategisk ledning*, wird das strategische Zusammenspiel zwischen Organisationen und ihrer Umwelt betrachtet. *Der Kurs Management Control* wird auf Englisch angeboten. Schwerpunkt sind „Management Accounting Systems“ in verschiedenen Unternehmen. Darüberhinaus wird die Entwicklung von neuen Controllingssysteme und deren Probleme und Grenzen ebenso diskutiert, wie Probleme und Grenzen vorhandener Systeme. An der Universität Lund werden auch Bücher von den Professoren der Universität benutzt. (www.fek.lu.se)

Universität Uppsala

Die Universität Uppsala bietet den Kurs *Management Control and IT* an. Schwerpunkt des Kurses ist „modern“ „Management Control“, und insbesondere die verschiedenen Möglichkeiten die neue Technik zu nutzen. Dabei wird vor allem die organisatorische Sichtweise betrachtet. Die Begriffe, nach denen wir gesucht haben, werden aber in der Kursbeschreibung nicht benutzt. Die Unterrichtsprache des Kurses ist Englisch. (www.selma.uu.se)

4.2.2 Die Kursbeschreibungen in Tabellen

In den beiden folgenden Tabellen wird gezeigt inwieweit in den Kursbeschreibungen die Wörter „operativ“ beziehungsweise „strategisch“, die in der Theorie näher erklärt wurden, benutzt werden. Weiter haben wir die Schlüsselwörter, die wir gefunden haben, in die Kategorien „Formelles Instrumentarium“, „Struktur der Organisation“ und „Weniger formelles Instrumentarium“ eingeordnet. Diese Kategorien wurden im theoretischen Abschnitt näher vorgestellt. In der ersten Tabelle werden die Kursbeschreibungen der deutschen Universitäten vorgestellt, und danach werden in der zweiten die Kursbeschreibungen der schwedischen Universitäten vorgestellt. Zwei Kurse, *Structured Problem Solving in Management Accounting* an der WHU und *Management Control and IT* an der Universität in Uppsala, haben keine Kreuze bekommen, weil keines der Schlüsselwörter in der Kursbeschreibung enthalten ist.

Universitäten			Instrumente			Sprache
	Strategisch	Operativ	Formelles Instrumentarium	Struktur der Organisation	Weniger formelles Instrumentarium	
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel						
Controlling-Konzeptionen			X	X		Deutsch
Controlling-Instrumente		X	X			Deutsch
Funktionen des Controlling			X	X		Deutsch
Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung (ABWL)			X			Deutsch
Kostenmanagement	X	X	X	X	X	Deutsch

Universität Mannheim						
Controlling			X	X		Deutsch
Kostenanalyse		X	X			Deutsch
Internes Rechnungswesen		X	X			Deutsch
Performancemessung und Anreizsysteme			X	X		Deutsch
Wertorientierte Unternehmungssteuerung			X			Deutsch
Spreadsheet accounting			X			Deutsch
Universität Regensburg						
Logistik und Supply-Chain Controlling			X			Deutsch
WHU, Koblenz						
Management accounting und control (Bachelor)	X	X	X			Deutsch
Management accounting und control (Master)	X			X	X	Deutsch
Structured Problem Solving in Management Accounting						Deutsch
Strategy Implementation	X		X			Deutsch
Wolfgang-Goethe-Universität, Frankfurt						
Accounting 4-Controlling	X	X	X			Deutsch
Controlling 2			X			Deutsch

In der vorstehenden Tabelle wird deutlich, dass das Wort „strategisch“ in fünf Kursbeschreibungen, an drei Universitäten, benutzt wird. Das Wort „operativ“ wird in sechs Kursbeschreibungen, an vier von den fünf Universitäten, benutzt. Alle Universitäten behandeln das „Formelle Instrumentarium“. „Struktur der Organisation“ wird in Kursbeschreibungen von drei Universitäten erwähnt, und zwei Universitäten geben in den Kursbeschreibungen an, dass sie das „Weniger formelle Instrumentarium“ behandeln.

Universitäten	Instrumente					Sprache
	Strategisch	Operativ	Formelles Instrumentarium	Struktur der Organisation	Weniger formelles Instrumentarium	
Die Handelshochschule an Göteborgs Universität						
Ekonomistyrning Strategisk	X	X	X	X		Schwedisch
ekonomistyrning	X		X			Schwedisch
Operativ ekonomistyrning	X	X	X		X	Schwedisch
Die Handelshochschule in Stockholm						
Management Control	X		X	X		Englisch oder Schwedisch

Advanced Management Control				X		Englisch
Die Handelshochschule an Umeå Universität						
Value-based Management Accounting			X			Englisch
Universität Linköping						
Management Control	X		X	X		Englisch
Universität Lund						
Strategi och Styrssystem	X		X	X		Schwedisch
Management Control	X		X	X		Englisch
Ekonomistyrning			X	X		Schwedisch
Kostnads- och Intäktsanalys	X		X			Schwedisch
Strategisk ledning	X					Schwedisch
Universität Uppsala						
Management Control and IT						Englisch

Die zweite Tabelle zeigt, dass das Wort „operativ“ nur in zwei von den Kursbeschreibungen der Handelshochschule in Göteborg benutzt wird. Das Wort „strategisch“ wird dagegen in Kursbeschreibungen von vier der schwedischen Universitäten benutzt. Insgesamt wird das Wort in neun schwedischen Kursbeschreibungen benutzt. Das „Formelle Instrumentarium“ wird in zehn Kursbeschreibungen erwähnt, die „Struktur der Organisation“ in sieben Kursbeschreibungen, an insgesamt vier Universitäten. „Weniger formelles Instrumentarium“ wird laut der Kursbeschreibungen in einem Kurs behandelt.

4.3 Studie von ausgewählter Literatur

In diesem Abschnitt werden wir zwei von den deutschsprachigen Lehrbüchern näher betrachten. Die beiden Lehrbücher sind ausgewählt worden, weil sie an drei oder mehreren Universitäten verwendet werden. Die Bücher sind *Einführung in das Controlling* von Weber und Schäffer (2006) sowie *Interne Unternehmensrechnung* von Ewert und Wagenhofer (2005). *Einführung in das Controlling* wird an der WHU, an der Universität Mannheim und an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel als Kursliteratur benutzt. (www.whu.edu, hofmann.bwl.uni-mannheim.de, www.bwl.uni-kiel.de) *Interne Unternehmensrechnung* ist Teil der Kursliteratur der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, der Universität Mannheim, der Universität Regensburg und der Wolfgang-Goethe-Universität, Frankfurt. (www.bwl.uni-kiel.de, hofmann.bwl.uni-mannheim.de, www.wiwi.uni-regensburg.de, www.wiwi.uni-frankfurt.de)

Da in Schweden vorwiegend Literatur aus dem englischen Sprachraum benutzt wird, haben wir das Buch *Management Control System -Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (Kurz *Management Control Systems*) von Merchant und Van der Stede (2007) als Repräsentant der Literatur, die in Schweden benutzt wird, gewählt. Auch dieses Buch wurde wegen der verbreiteten Nutzung ausgewählt, und das Buch wird an der Handelshochschule der Universität Göteborg, an der Universität Linköping und an der Universität Lund verwendet. (kursportal.student.gu.se, www.iei.liu.se, www.fek.lu.se)

Da wir später nach Ähnlichkeiten und Unterschieden der Bücher suchen, haben wir das Buch, *Einführung in das Controlling*, als Ausgangspunkt gewählt, und haben den Aufbau dieses Buches benutzt.

4.3.1 Inhaltsverzeichnisse der ausgewählten Bücher

Um zuerst einen Überblick über den Inhalt der Bücher zu gewinnen, werden die Inhaltsverzeichnisse wiedergegeben.

Einführung in das Controlling

Teil	Kapitel
1: Einführung	1. Controller, Controllingship und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung 2. Controlling als Rationalitätssicherung der Führung 3. Plankoordination als Kontext des Controllings
2: Informationsversorgung	4. Grundfragen der Informationsversorgung 5. Externe Rechnungslegung 6. Kosten-, Erlös-, Ergebnis- und Leistungsrechnung 7. Kennzahlen und Kennzahlensysteme 8. Verrechnungspreise 9. Berichtswesen
3: Planung und Kontrolle	10. Grundfragen der Planung und Kontrolle 11. Operative Planung und Kontrolle 12. Taktische Planung und Kontrolle 13. Strategische Planung und Kontrolle
4: Gestaltung der Controllingship	14. Grundfragen der Gestaltung des Controllerbereichs 15. Wesentliche Gestaltungsfragen der Controllingship

Interne Unternehmensrechnung

Teil	Kapitel
1: Entscheidungsrechnungen	1. Die Kosten- und Leistungsrechnung als Entscheidungsrechnung 2. Produktionsprogrammentscheidungen 3. Preisentscheidungen 4. Entscheidungsrechnung bei Unsicherheit 5. Kostenmanagement
2: Kontrollrechnungen	6. Kontrollrechnungen
3: Koordinationsrechnungen	7. Koordination, Budgetierung und Anreize 8. Investitionscontrolling

	9. Kennzahlen als Performancemaße 10. Verrechnungspreise und Kostenallokationen
4: Systeme	11. Systeme der Kostenrechnung

Management Control Systems – Performance Measurements, Evaluation and Incentives

Teil	Kapitel
1: The Control Function of Management	1. Management and Control
2: Management Control Alternatives and their Effects	2. Results Controls 3. Action, Personnel, and Cultural Controls 4. Control System Tightness 5. Control System Costs 6. Designing and Evaluating Management Control Systems
3: Financial Results Control System	7. Financial Responsibility Centers 8. Planning and Budgeting 9. Incentive Compensation Systems
4: Performance Measurement Issues and their Effects	10. Financial Performance Measures and their Effects 11. Combinations of Measures and Other Remedies to the Myopia Problem 12. Using Financial Results Controls in the Presence of Uncontrollable Factors
5: Corporate Governance, Important Control-Related Roles, and Ethics	13. Corporate Governance and Boards of Directors 14. Controllers and Auditors 15. Management Control-Related Ethical Issues and Analyses
6: Significant Situational Influences on Management Control Systems	16. The Effects of Environmental Uncertainty, Organizational Strategy, and Multinationality on Management Control Systems 17. Management Control in Nonprofit Organizations

4.3.2 Die ersten Kapitel der *Einführung in das Controlling* im Vergleich mit den anderen Büchern.

Im ersten Kapitel des Buches *Einführung in das Controlling* (Weber und Schäffer, 2006) wird die Entwicklung des Controllings in sowohl Wissenschaft als auch Praxis diskutiert. Weiter wird erörtert, wie sich Controlling in verschiedenen Ländern unterscheidet. Auch verschiedene Accounting-Theorien wie zum Beispiel die Prinzipial-Agenten-Theorie, werden

erklärt. Das Ziel des Kapitels ist es, die Grundlagen aber auch die Komplexität des Controllings zu vermitteln.

Im zweiten Kapitel werden die Aufgaben des Controllers und die Funktionen des Controllings präsentiert. Das Problem mit Rationalitätsdefiziten wird angesprochen, und die Rationalitätssicherung als eine Aufgabe des Controllers dargestellt. Danach werden die Begriffe Rationalität und Rationalitätssicherungen vertiefend erleuchtet.

Die beiden ersten Kapitel unterscheiden sich in mehreren Punkten von den beiden anderen Büchern. Vor allem fehlt in den anderen Büchern die Diskussion über der Entwicklung des Controllings und Controlling in verschiedenen Ländern.

In *Management Control Systems* (Merchant und Van der Stede, 2007) wird die Rolle des Controllers erst im vierzehnten Kapitel behandelt. Dazu werden außerdem die Rolle des Finanzchefs und des Finanzdirektors diskutiert. Auch die Rolle der Rechnungsprüfer und die Rechnungsprüfung werden in diesem Kapitel dargestellt.

In *Interne Unternehmensrechnung* (Ewert und Wagenhofer, 2005) werden im ersten Kapitel die Grundlagen der internen Unternehmensrechnung erläutert und der Aufbau des Buches vorgestellt. Die Prinzipial-Agenten-Theorie wird erst in Kapitel sieben erklärt.

4.3.3 Das Behandeln der Kontrolle in den Büchern

Im dritten Kapitel von *Einführung in das Controlling* wird der idealtypische Führungsprozess vorgestellt, und die Führung sowie Kontrolle der Angestellten werden angesprochen. Koordinationsmechanismen wie persönliche Weisungen, Selbstabstimmung, Programm, Pläne, organisationsinterne Märkte und Unternehmenskultur werden vorgestellt. Der Zielbildungsprozess wird abgebildet, und verschiedene Arten von Zielen, Zielhöhen und Zielmessung werden erklärt.

Die Kontrolle wird in den ersten sechs Kapiteln in *Management Control Systems* vertiefend diskutiert. Im ersten Kapitel wird Managementkontrolle als eine Frage, ob die Angestellten sich richtig verhalten werden, beschrieben. Im Kapitel werden auch Management und Kontrolle, die Ursachen von Problemen der Managementkontrolle, die Charakteristika guter Managementkontrolle, die Vermeidung von Problemen der Kontrolle und Alternativen zur Kontrolle behandelt.

Im zweiten Kapitel in *Management Control Systems* werden die Verbreitung von Ergebniskontrollen, Probleme der Ergebniskontrolle (Result Control), Bestandteile der Ergebniskontrolle und Entscheidungen über den Wirkungsgrad der Ergebniskontrolle studiert. Das formelle Instrumentarium wird behandelt. Unter anderem werden Performancemessung, Performanceziele und die Möglichkeit, die Ergebnisse zu beeinflussen, untersucht.

Im dritten Kapitel werden die Begriffe Handlungskontrolle (Action Control), Belegschaftskontrolle (Personnel control) und Kulturkontrolle (Cultural control) durchgegangen. Handlungskontrolle wird benutzt, um sicherzustellen, dass die Angestellten

Aktivitäten durchführen, die für das Unternehmen günstig sind. Die Idee hinter der Belegschaftskontrolle ist, die Kontrolle so zu konstruieren, dass die Angestellten die Aufgaben selbständig richtig durchführen. Dieses wird zum Beispiel durch die Beschäftigung erfahrenen Personals gemacht. Die Kulturkontrolle dient dazu, organisatorische Verhaltensnormen in der Organisation zu schaffen.

Das vierte Kapitel heißt *Control System Tightness*, und es wird diskutiert, wie die Managementkontrolle benutzt werden kann, um strenge Kontrolle zu erzeugen. Strenge Kontrolle in einer Organisation soll für Gewissheit sorgen, dass die Angestellten die Aufgaben tun, die die Organisation am besten findet. Im Kapitel wird strenge Kontrolle von Ergebniskontrolle, Handlungskontrolle, Belegschaftskontrolle und Kulturkontrolle erörtert.

Im Kapitel fünf werden sowohl direkte Kosten als auch indirekte Kosten, die entstehen, wenn ein System von Managementkontrolle in einer Organisation installiert wird, behandelt. Die indirekten Kosten sind zum Beispiel Kosten von Ablenkungsmanövern (Gamesmanship), negativen Attitüden und operativen Verzögerungen.

Kapitel sechs beschreibt wie ein System von Managementkontrolle konstruiert wird, oder wie eine Organisation ein schon existierendes System verbessern könnte. Welche Kontrolle benutzt werden soll, und wie streng die Kontrolle sein soll, wird diskutiert.

Kontrolle wird auch in *Interne Unternehmensrechnung* behandelt, allerdings eher mathematisch. Es geht in dem Kapitel nicht darum, wie Menschen kontrolliert werden können, sondern eher um Kontrollrechnung. Zuerst werden Abweichungsursachen sowie Funktionen der Kontrolle präsentiert, und danach folgen grundsätzliche Konzeptionen von Kontrollrechnungen und die Möglichkeiten von Abweichungsanalysen. Auf typische Abweichungen bei der Kosten- und Erlöskontrolle wird näher eingegangen. Die Planungskontrolle wird behandelt, und die Auswertung von sowohl unbeabsichtigten als auch beabsichtigten Abweichungen wird diskutiert.

4.3.4 Informationsversorgung, IFRS und Kosten- und Leistungsrechnungen in den drei Büchern

Im vierten Kapitel des Buches *Einführung in das Controlling* geht es um die Informationsversorgung als eine wichtige Aufgabe des Controllers. Im Kapitel wird erörtert, welche Informationen gebraucht werden, welche Schwierigkeiten mit dem Sammeln von diesen verbunden sind, und wie die Informationen genutzt werden können. Auch wie das menschliche Verhalten die Informationssammlung beeinflussen kann, wird diskutiert. Die praktischen Aspekte der Aufgabe des Controllers werden ebenfalls besprochen. Die Informationssammlung wird in den anderen Büchern nicht besprochen.

Im fünften Kapitel werden die Grundlagen des externen Rechnungswesens erklärt. Unter anderem wird IFRS vorgestellt, die Bestandteile eines Jahresabschlusses gezeigt und erklärt. Danach werden die Unterschiede zwischen der deutschen Rechnungslegung und den internationalen behandelt. Schließlich wird die Bedeutung der externen Rechnungslegung als Basis für die interne Steuerung diskutiert.

IFRS wird in *Interne Unternehmensrechnung* nicht behandelt. In *Management Control Systems*, das ein britisch-amerikanisches Buch ist, wird in Kapitel dreizehn, der Sarbanes-Oxley-Akt von 2002 behandelt. Erörtert wird in dem Kapitel auch, wie die Aufsichtsräte sich benehmen und sich benehmen sollten. Darüber hinaus werden Kompensationskomitees besprochen. Der Schwerpunkt liegt weiterhin auf dem Benehmen der Angestellten.

Das sechste Kapitel in *Einführung in das Controlling* fängt mit einer Definition der Begriffe Erlös-, Kosten-, Ergebnis und Leistungsrechnung an. Danach werden die verschiedenen Funktionen der Kostenrechnung, wie zum Beispiel Argumentations- und Konfliktregelungsfunktionen vorgestellt. Auch unterschiedliche Systemkonzepte der Kostenrechnung werden erklärt. Vollkostenrechnung sowie deren Vor- und Nachteile werden näher erklärt. Weiter werden die Plankostenrechnung und die Deckungsbeitragsrechnung als „entscheidungsorientierte“ Kostenrechnungssysteme beleuchtet. Die Prozesskostenrechnung wird von der Gemeinkostenverrechnung vertreten. Die Kostenrechnung wird als ein starkes operatives Informationsinstrument gesehen, aber es wird festgestellt, dass es in den letzten Jahren an Bedeutung verloren hat. Schließlich werden die Erlös- und Leistungsrechnung näher betrachtet.

Auch in *Interne Unternehmensrechnung* werden verschiedene Arten von Kosten- und Leistungsrechnungen behandelt. In Kapitel zwei wird die Kosten- und Leistungsrechnung als Entscheidungsrechnung aus verschiedenen Perspektiven betrachtet. Entscheidungstheoretische Grundlagen und drei verschiedene Kosten-Leistungs-Konzeptionen werden vorgestellt. Das Lücke-Theorem wird durchgegangen.

Im dritten Kapitel in *Interne Unternehmensrechnung* werden im Rahmen der Produktionsprogrammentscheidungen das Vollkostenproblem, Deckungsbeiträge, Gewinnfunktionen, Restriktionstypen und verschiedene Szenarien untersucht. Schließlich werden Opportunitätskosten und Entscheidungsfindung diskutiert.

Kapitel vier befasst sich mit Preisentscheidungen. Preisgrenzen und optimale Preise werden diskutiert. Für das Ausrechnen von optimalen Preisen wird ein Grundmodell präsentiert, und danach werden der Einfluss der Dynamik, Interdependenzen und Konkurrenzreaktionen vertiefend erklärt.

Das fünfte Kapitel behandelt Entscheidungsrechnungen bei Unsicherheiten. Der Nutzen von Break-Even-Analysen in verschiedenen Situationen und die Programmplanung bei Risiko wird analysiert.

In Kapitel sechs werden verschiedene Arten von Kostenmanagement vorgestellt. Strategieorientiertes Kostenmanagement, insbesondere Wertkettenanalyse, Prozesskostenrechnung und Kostenmanagement werden diskutiert. Auch Target Costing und Lebenszykluskostenrechnung werden dargestellt.

Auch im letzten Kapitel des Buches (*Interne Unternehmensrechnung*) wird Kostenrechnung diskutiert. Systeme der Kostenrechnung werden vorgestellt. Der Fokus liegt auf Grenzplankostenrechnung, Prozesskostenrechnung und relativer Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung.

4.3.5 Kennzahlen und Kennzahlensysteme

In *Einführung in das Controlling* werden Arten und Funktionen von Kennzahlen in Kapitel sieben vorgestellt. Wichtige traditionelle Kennzahlen wie zum Beispiel ROI, ROCE und EBIT aber auch wertorientierte Kennzahlen wie EVA, werden erklärt. Danach werden Kennzahlensysteme wie zum Beispiel das Dupont-System und Balanced Scorecard präsentiert. Schließlich werden die Anwendungsvoraussetzungen und Grenzen der Kennzahlen erklärt.

In *Interne Unternehmensrechnung* wird dieses in Kapitel zehn behandelt. Zuerst werden die Funktionen von Kennzahlen und die Konzeptionen von Erfolgskennzahlen dargestellt. Danach werden Rentabilitätskennzahlen, wie zum Beispiel Return on Investment-Kennzahlen präsentiert. Auch Wertbeitragskennzahlen, wie Residualgewinn und nichtfinanzielle Kennzahlen wie Balanced Scorecard werden erläutert.

In *Management Control Systems* behandelt Kapitel zehn Wertschöpfung, Börsenwert, Kennzahlen wie Kapitalrendite (ROI), Renditvorgabe (ROE), und andere Kennzahlen wie das Nettoeinkommen, der Betriebsgewinn und das Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen. Auch die Kurzsichtigkeit wird in diesem Kapitel erläutert.

4.3.6 Verrechnungspreise als Inhalt der Lehrbücher

Kapitel acht erklärt in *Einführung in das Controlling* was Verrechnungspreise sind. Die verschiedenen Funktionen nach innen (Koordination, Erfolgsermittlung und Anreizfunktionen) und außen (Erfolgsermittlung, Steueroptimierung und Preisrechtfertigung) werden vorgestellt, und die Zielkonflikte, die entstehen können, werden diskutiert. Danach werden die verschiedenen Ermittlungsmethoden von Verrechnungspreisen präsentiert. Schließlich wird beschrieben, wie Verrechnungspreise in der Praxis benutzt werden.

In *Interne Unternehmensrechnung* werden die Verrechnungspreise zusammen mit der Kostenallokation in Kapitel elf behandelt. Die Funktionen und Typen von Verrechnungspreisen werden zuerst aufgeführt. Danach werden marktorientierte Verrechnungspreise, kostenorientierte Verrechnungspreise und verhandelte Verrechnungspreise näher betrachtet. Schließlich wird die Verhaltenssteuerung durch Verrechnungspreise beleuchtet.

In *Management Control Systems* werden Verrechnungspreise zusammen mit den verschiedenen Systemen finanzieller Ergebniskontrolle, wie Investment Center, Revenue Center und Cost Center behandelt. Der Fokus in dem Kapitel liegt auf den Vorteilen eines Systems finanzieller Ergebniskontrolle.

Kapitel neun in *Einführung in das Controlling* behandelt das Berichtswesen. Zuerst werden die Zwecke von Berichten diskutiert, und dann werden die Typen, den Inhalt und die Form der Berichte vorgestellt. Auch die Empfänger und Träger der Berichte werden diskutiert. Danach werden Monatsberichte in der Praxis betrachtet. Schließlich werden die neusten Entwicklungen des Berichtswesens diskutiert.

4.3.7 Das Durchgehen von Planung, Kontrolle und Anreizsystemen in den Büchern

In *Einführung in das Controlling* werden die Begriffe Planung und Kontrolle erstmals in Kapitel zehn diskutiert. Danach wird erörtert, von welchen Faktoren Planung und Kontrolle beeinflusst werden. Als nächstes werden die Struktur und die Grundmerkmale der Unternehmensplanung- und Kontrolle untersucht. Im Anschluss werden das menschliche Planungs- und Kontrollverhalten, sowie dessen mögliche Auswirkungen, behandelt. Auch die Planungs- und Kontrollaufgaben der Controller ist ein wichtiger Bestandteil des Kapitels. Schließlich werden kurz die informationstechnischen Grundlagen beleuchtet.

In Kapitel elf werden operative Planung und Kontrolle erklärt. Die Struktur und der Inhalt der Budgetierung werden erläutert. Die Kritikpunkte des Budgets sowie mögliche Lösungen, wie zum Beispiel „Beyond budgeting“ finden Beachtung. Danach werden die Aufgaben des Controllers in der operativen Planung und Kontrolle diskutiert. Schließlich werden Instrumente der operativen Planung und Kontrolle vorgestellt.

In Kapitel acht in *Interne Unternehmensrechnung* werden die Koordination, die Budgetierung und die Anreize analysiert. Zuerst werden sachliche Koordination, personelle Koordination und Koordinationsprobleme präsentiert. Danach folgen Budgetierung und Managementbeurteilung, das „Master budget“, Budgetsysteme und Berichterstattung. Auch die Partizipation an der Budgetierung wird behandelt.

Auch in *Management Control System* beschäftigt sich Kapitel acht mit dem Planungs- und Budgetierungssystem. Finanzielle Performanceziele, wie zum Beispiel festgelegte- oder flexible Ziele und interne- oder externe Ziele, wie Benchmarking werden ebenfalls diskutiert. Kritik an Budget und Planungsprozess werden zum Schluss dargelegt. In Kapitel neun liegt der Fokus auf dem Anreizsystem als Hauptproblem. Anreize in Form von Geld und Gruppenbelohnungen werden hervorgehoben. Der Aufbau eines Anreizsystems und Merkmale, um Anreizsysteme auszuwerten, werden erläutert.

Im elften Kapitel wird das Problem der Kurzsichtigkeit (Myopia) angesprochen. Diskutiert wird auch, wie eine Organisation das Problem der Kurzsichtigkeit vermeiden kann. Beispiele von Lösungen, wie zum Beispiel nicht finanzielle und langfristige Anreizsysteme und Verringerung des Druckes von Gewinn auf kurze Sicht, finden Berücksichtigung.

Kapitel zwölf heißt *Using Financial Results Controls in the Presence of Uncontrollable Factors*. In diesem Kapitel werden das Steuerbarkeitsprinzip und auch Faktoren, die nicht kontrollierbar sind, erörtert. Es wird diskutiert, wie eine Organisation Sachen, die eigentlich unkontrollierbar sind, trotzdem kontrollieren kann.

Das zwölfte Kapitel in *Einführung in das Controlling* behandelt die taktische Planung und Kontrolle. Es geht darum, strategische Kategorien in operative Ziele und Maßnahmen zu überführen. Ein wichtiger Teil davon ist die Mittelfristplanung. Die Aufgaben des Controllers in Hinblick auf taktische Planung und Kontrolle werden diskutiert, und einige Instrumente der taktischen Planung und Kontrolle werden dargestellt. Beispiele sind verschiedene Arten von Investitionsrechnungen, Target Costing und Benchmarking.

Investitionscontrolling wird in *Interne Unternehmensrechnung* in dem neunten Kapitel näher betrachtet. Optimale Investitionsprogramme werden präsentiert. Beurteilungsgrößen bei ausreichenden Finanzmitteln und bei knappen Finanzmitteln werden vorgestellt. Schließlich werden Beurteilungsgrößen bei Ressourcenpräferenzen des Managers diskutiert. Target Costing wird auch, wie schon erwähnt, in Kapitel fünf behandelt.

Kapitel dreizehn in *Einführung in das Controlling* beschäftigt sich mit der strategischen Planung und Kontrolle. Der Begriff wird erklärt, und die damit verbundenen Probleme, sowie alternative Lösungen werden diskutiert. Genau wie im vorigen Kapiteln werden die Aufgaben des Controllers diskutiert und auch einige Instrumente zum Thema präsentiert. Instrumente die präsentiert werden, sind zum Beispiel: Erfolgsfaktorenanalyse, SWOT, Produkt-Lebenszyklusprojekt, Portfolioanalyse, Wertschöpfungskettenanalyse und Früherkennungssysteme.

In *Interne Unternehmensrechnung* wird die Lebenszykluskostenrechnung in Kapitel fünf vorgestellt, und Wertschöpfungsketten werden in Kapitel sechs behandelt. Das heißt, diese Themen werden auch in diesem Buch vorgestellt.

4.3.8 Besonderheiten der jeweiligen Bücher

Einführung in das Controlling diskutiert in den beiden letzten Kapiteln vor allem die Grundfragen der Gestaltung des Controllerebereichs. Mit dem Controllerebereich wird die Abteilung des Controllers gemeint. Zur Diskussion steht die Rolle des Controllers. Konkurrenzsituationen, erneut die Entwicklung des Controllings und die Grundstruktur der Gestaltungsaufgabe werden erörtert. Schließlich werden die Grundfragen der strategischen Positionierung des Controllerebereichs beleuchtet.

Im fünfzehnten Kapitel von *Management Control Systems* werden die Wichtigkeit von ethischen Analysen und Modellen, sowie die Frage, warum Menschen sich unethisch benehmen, diskutiert. Kapitel sechzehn heißt *The Effects of Environmental Uncertainty, Organizational Strategy and Multinationality on Management Control Systems* und behandelt die Unsicherheit der Umwelt, Organisationsstrategien und Multinationalität. Das letzte Kapitel, Nummer siebzehn enthält eine Beschreibung der Unterschiede zwischen gewinnorientierten Organisationen und gemeinnützigen Organisationen. Sowohl Zielkonflikte als auch Schwierigkeiten bei der Durchführung von Performancemessung und die Charakteristika von Angestellten werden dargestellt. Es gibt unserer Meinung nach in den beiden anderen Büchern keine Kapitel, die diesen entsprechen.

Interne Unternehmensrechnung ist sehr mathematisch, und in jedem Kapitel werden Formeln vorgestellt. Dieses Buch hat fast nur deutsche Referenzen, während *Einführung in das Controlling* auch ziemlich viele englischsprachige Bücher und Artikel als Referenzen hat. Die siebzehn Kapitel in *Management Control Systems* werden alle mit Beispielen von der Praxis abgeschlossen, dieses wird in den beiden anderen Büchern viel weniger gemacht.

5. Analyse

In diesem Kapitel wird die Empirie analysiert und mit den theoretischen Grundlagen in Verbindung gesetzt. Um dieses Kapitel übersichtlich zu gestalten, folgt dieser Abschnitt der Struktur des vorangegangenen Kapitels, der Empirie.

5.1 Analyse der Sprache der Literatur

In der Empirie wurde die an schwedischen und deutschen Universitäten verwendete Literatur vorgestellt. Einige Unterschiede zwischen den beiden Ländern können festgestellt werden. An den deutschen Universitäten wird mit Ausnahme der Universität Mannheim vor allem Literatur aus dem deutschen Sprachraum eingesetzt. An der WHU wird zwar zu 40% englischsprachige Literatur verwendet, die Primärliteratur ist jedoch *Einführung in das Controlling* von den beiden Professoren Weber und Schäffer (2006), die an der WHU unterrichten. Wir finden es interessant, dass die Universität Mannheim, mit ihrem in Deutschland sehr guten Ruf, so viel englischsprachige Literatur verwendet. Vielleicht ist eine Erklärung dafür, dass Professor Hofmann an diese Universität gewechselt hat, und dass er, unserer Meinung nach, zu der „neuen Generation“ der Professoren des Controllings gerechnet werden kann. (hofmann.bwl.uni-mannheim.de) In letzter Zeit ist laut Weber und Schäffer (2006) das Controlling in Deutschland verstärkt von anderen Ländern beeinflusst worden, und der Einsatz von englischsprachigen Lehrbüchern von Professor Hofmann könnte eine Folge davon sein.

Mit Ausnahme der Handelshochschule der Universität Göteborg wird an den schwedischen Universitäten insbesondere Literatur aus dem englischsprachigen Raum benutzt. Vier der sechs schwedischen Universitäten verwenden überhaupt keine schwedische Literatur, sondern sogar ausschließlich Literatur aus dem englischen Sprachraum. Es gibt mehrere Faktoren, die dieses erklären könnten. Schweden ist ein kleineres Land und hat folglich weniger Forscher und Professoren, das heißt, dass in Schweden weniger Bücher geschrieben werden. Das reicht aber nicht als Erklärung. Historisch gesehen ist Schweden aufgrund der Tatsache, dass es ein kleines Land ist, immer sehr stark von anderen Ländern beeinflusst worden. Zuerst ist die Betriebswirtschaftslehre von Deutschen, wie zum Beispiel Schmalenbach und ter Vehn, beeinflusst worden und in den letzten Jahren haben vor allem die USA diesbezüglich einen großen Einfluss auf Schweden ausgeübt. (Engström, 2003)

5.2 Kursbeschreibungen

Das erste, was uns auffällt, ist, dass große Unterschiede zwischen den einzelnen Universitäten bestehen, unabhängig davon, ob sie deutsch oder schwedisch sind. Einige der Universitäten, wie zum Beispiel die Universität Lund, die Christian-Albrechts-Universität zu Kiel und die Universität Mannheim, bieten fünf oder mehr Kurse an, während andere, wie zum Beispiel die Universität Regensburg, die Universität Umeå und die Universität Uppsala lediglich einen Kurs anbieten.

Obwohl es in Deutschland Universitäten gibt, die weniger Kurse anbieten, nämlich die Universität Regensburg und die Wolfgang-Goethe-Universität, und in Schweden Universitäten, die mehrere Kurse anbieten, nämlich die Handelshochschule der Universität Göteborg und die Universität Lund, kann trotzdem ein Unterschied zwischen den Ländern entdeckt werden. Drei der sechs Universitäten in Schweden bieten nur einen Kurs an. (Umeå, Linköping und Uppsala) In Deutschland ist das nur an der Universität Regensburg der Fall. Eine Erklärung dafür, dass gerade diese Universität nur einen Kurs anbietet, könnte sein, dass es an der Universität Regensburg keinen „reinen“ Lehrstuhl für Controlling gibt. Wir möchten aber auch noch einmal daran erinnern, dass wir zwei deutsche Universitäten aus dieser Untersuchung ausschließen mussten, weil ihre Lehrstühle für Controlling nicht besetzt waren. Der Generationswechsel, der von Binder und Schäffer (2005b) in ihrem Artikel *Deutschsprachigen Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel* besprochen wird, liefert eine Erklärung hierfür. Eine andere Erklärung kann sein, dass Deutschland einen höheren Grad an „Uncertainty avoidance“ aufweist, und dass es deshalb in Deutschland sehr wichtig ist, dass der Chef ein Experte ist, (www.geert-hofstede.com, 1,2), etwas, was dazu führt, dass es für die Universitäten nicht immer so einfach ist, einen qualifizierten Lehrstuhlinhaber zu finden.

In den Kursbeschreibungen in Schweden wird das Wort „operativ“ weniger häufig verwendet als in den deutschen Kursbeschreibungen. Weiter wird das Wort „strategisch“ in schwedischen Kursbeschreibungen öfter verwendet als in deutschen. Diese Beobachtung weicht von dem ab, was wir, basierend auf der Untersuchung von Hoffjan und Wömpener (2006), erwartet hätten. Wir haben festgestellt, dass an den schwedischen Universitäten viel englischsprachige Literatur verwendet wird. Hoffjan und Wömpener (2006) sind zu dem Schluss gekommen, dass die deutschsprachige Literatur die strategische Sichtweise stärker betont als die englischsprachige, und, dass diese operativer ist als die deutschsprachige. Auch Ahrens (1997) ist in seiner Untersuchung zwischen Brauereien in Deutschland und England zu dem Ergebnis gekommen, dass das Operative in Deutschland weniger eine Aufgabe des Controllers ist als in England. Anscheinend spiegelt sich dieser Zusammenhang aber nicht in den Kursbeschreibungen wider, die wir untersucht haben. Dieses könnte als ein Zeichen dafür interpretiert werden, dass die schwedischen Universitäten doch nicht so stark von den USA und Großbritannien geprägt sind. Uns fällt auf, dass die strategische Sichtweise an den beiden Universitäten, die schwedische Literatur benutzen (Lund und Göteborg), besonderes ausgeprägt ist. Wir fragen uns inwiefern die Literatur und die Kursbeschreibungen dem Inhalt der Kurse entsprechen, und wie sie miteinander übereinstimmen.

„Formelles Instrumentarium“ ist immer noch das Wichtigste in beiden Ländern. Das zeigt, dass, obwohl zurzeit eine Entwicklung des Controllings und des „Economistyrnings“ stattfindet, die ursprünglichen Begriffe immer noch sehr wichtig sind. „Weniger formelles Instrumentarium“ wird in beiden Ländern, laut den Kursbeschreibungen, am wenigsten behandelt. Wir geben auf Basis unserer Untersuchung der Kursbeschreibungen Lindvall (2001), Ax et al. (2005), Binder und Schäffer (2005a) Recht, wenn sie meinen, dass die Begriffe „Economistyrning“ und Controlling in den letzten Jahren erweitert worden sind. Vor allem die Struktur der Organisation wird in beiden Ländern mehrmals in den Kursbeschreibungen erwähnt.

In Schweden kommt es öfter vor, dass die Universitäten Controlling-Kurse auf Englisch anbieten als in Deutschland. Die Kurse, die wir in Deutschland untersucht haben, werden alle auf Deutsch angeboten. Da wir schon festgestellt haben, dass in Schweden mehr Literatur auf Englisch verwendet wird, ist das nicht verwunderlich. Schwedisch ist auch eine weniger verbreitete Sprache, und da nicht vorausgesetzt werden kann, dass alle Austauschstudenten Schwedisch können, müssen manche Kurse auf Englisch angeboten werden. An der Handelshochschule in Stockholm wird zum Beispiel der Kurs, *Management Control*, auf Englisch gegeben, wenn Studenten, die kein Schwedisch können, den Kurs belegen wollen. (studentweb.hhs.se, 1)

Vier der fünf untersuchten deutschen Universitäten (Kiel, Regensburg, WHU und Frankfurt) verwenden Bücher, die die Lehrstuhlinhaber selbst geschrieben haben. In Schweden werden auf diesem Niveau nur in Lund Bücher benutzt, die von Professoren der Universität geschrieben worden. Das kann als ein Zeichen dafür gesehen werden, dass in Deutschland der deutschen Forschung und der Literatur der deutschen Professoren große Bedeutung zukommt und zeigt auch, dass die von Locke (1988) beschriebene Tradition, als Professor viel zu publizieren, immer noch sehr ausgeprägt ist. Dass gerade die Lehrstuhlinhaber Bücher geschrieben haben, unterstreicht noch mal die Bedeutung der Experten in Deutschland, die von Hofstede (1984) angesprochen wurde.

5.3 Studie von ausgewählten Lehrbüchern

Alle drei Bücher haben unterschiedliche Schwerpunkte, und obwohl sie zu einem großen Teil dieselben Themen behandeln, wird dieses unterschiedlich ausführlich gemacht. Um zu einem größeren Verständnis der Unterschiede und Ähnlichkeiten zu gelangen, werden wir diese näher betrachten.

Der vielleicht größte Unterschied zwischen den Lehrbüchern ist, dass sie unterschiedlich mathematisch sind. In *Interne Unternehmensrechnung* (Ewert und Wagenhofer, 2005) werden in jedem Kapitel viele Formeln angewendet, und Controlling wird, unserer Meinung nach, aus einer sehr mathematischen Sichtweise betrachtet. In *Einführung in das Controlling* (Weber und Schäffer, 2006) ist die mathematische Perspektive nicht so durchgängig, dennoch ist sie immer noch ausgeprägter als in *Management Control Systems* (Merchant und Van der Stede, 2007), wo die mathematische Seite des Controllings überhaupt nicht behandelt wird. Eine Erklärung dieses Phänomens ist wahrscheinlich, dass sich die Betriebswirtschaftslehre in Deutschland am Anfang sehr an den naturwissenschaftlichen Fächern orientiert hat, wo die Mathematik eine zentrale Rolle spielt. (Locke, 1988) Wie Lindvall (2001) festgestellt hat, entwickelte sich die Betriebswirtschaftslehre in Schweden eher in Richtung organisatorischer Fragen. Aus diesem Grund finden wir es eine logische Konsequenz, dass so viele schwedische Universitäten *Management Control Systems* benutzen.

In *Management Control Systems* wird ausschließlich die organisatorische Sichtweise behandelt. Das Verhalten der Menschen und wie man eine Organisation am besten kontrollieren kann, wird sehr ausführlich besprochen. Diese Themen werden in *Einführung in das Controlling* zwar ebenfalls angesprochen, aber nicht so tiefgehend behandelt. In *Interne Unternehmensrechnung* werden sie nur aus mathematischer Sicht betrachtet. Dieser

Unterschied zeigt, dass es, genau wie von Granlund und Lukka (1998) erwähnt, in der Welt immer noch verschiedene Betrachtungsweisen in Bezug auf das Fach Controlling/„Ekonomistyrning“/ „Management Accounting“ gibt.

Einführung in das Controlling unterscheidet sich in seinem Ausgangspunkt sehr von den beiden anderen Büchern. Es wird von der Rolle des Controllers ausgegangen, und das Instrumentarium und die Theorien werden in dem Licht hiervon vorgestellt. Dieses wird in *Management Control Systems* nicht durchgehend gemacht. Da es aber auch in *Interne Unternehmensrechnung* nicht gemacht wird, finden wir nicht, dass es angemessen wäre, zu sagen, dass es für Deutschland typisch ist. Es ist, unserer Meinung nach, eher eine Frage des Aufbaus des Buches.

Die Entwicklung des Controllings und das Controlling in verschiedenen Ländern werden nur in *Einführung in das Controlling* ausführlicher betrachtet. Das zeigt erneut, dass es auch innerhalb der Länder Unterschiede gibt.

Wir finden es interessant, dass *Einführung in das Controlling* auch die Grundlagen des externen Rechnungswesens erklärt. In *Interne Unternehmensrechnung* wird dieses nicht behandelt, was wir nicht verwunderlich finden, da das Buch schon in der Einführung klarstellt, dass es ausschließlich internes Rechnungswesen behandelt. *Management Control Systems* erwähnt zwar ein paar Aspekte, die zum externen Rechnungswesen Bezug haben, aber da dies nicht gemacht wird, um Begriffe zu erklären, sondern um auf die Problematik des Verhaltens hinzuweisen, finden wir nicht, dass das dasselbe ist. *Einführung in das Controlling* präsentiert das externe Rechnungswesen, weil es in der Praxis auch Einfluss auf die Rolle und die Aufgaben des Controllers nehmen kann. (Weber und Schäffer, 2006)

Kosten- und Leistungsrechnung wird in *Management Control Systems* überhaupt nicht behandelt, während es in *Interne Unternehmensrechnung* sehr ausführlich durchgenommen wird und auch in *Einführung in das Controlling* behandelt wird. Das zeigt noch einmal, dass die Bücher unterschiedliche Sichtweisen haben, und dass in Deutschland immer noch diejenigen Aspekte stärker hervorgehoben werden, die naturwissenschaftlichen Fächern ähneln. (Locke, 1988)

Management Control Systems beschäftigt sich viel mehr mit Beispielen aus der Praxis als die anderen Bücher. Unserer Meinung nach ist das ein Hinweis darauf, dass der Unterschied zwischen Theorie und Praxis, der sowohl von Hoffjan und Wömpener (2006) als auch von Binder und Schäffer (2005a) erwähnt wird, in Deutschland größer ist als in den USA und England, wo *Management Control Systems* herkommt. Da das Buch an mehreren Universitäten in Schweden benutzt wird, finden wir, dass auch in Schweden eine engere Beziehung zwischen Theorie und Praxis bestehen muss.

In den deutschsprachigen Büchern können Unterschiede zwischen Begriffen festgestellt werden. Zum Beispiel wird Balanced Scorecard in *Interne Unternehmensrechnung* als nicht finanzielle Kennzahl bezeichnet, und in *Einführung in das Controlling* als Kennzahlssystem. Da Roso et al. (2003) zum Schluss gekommen sind, dass sogar der Begriff Controlling in Deutschland von verschiedenen Professoren anders verstanden wird, finden wir das nicht erstaunlich. Dass die Begriffe nicht einmal innerhalb eines Landes immer gleich interpretiert

werden, ist vielleicht eine Konsequenz daraus, dass das Fach Controlling, in der jetzigen Form, laut Binder und Schäffer (2005a) relativ jung ist.

Wir haben in diesem Teil feststellen können, dass Unterschiede zwischen den deutschsprachigen Lehrbüchern vorliegen. *Interne Unternehmensrechnung* hat fast nur deutsche Quellen und könnte deshalb als ein eher traditionelleres deutsches Lehrbuch angesehen werden. *Einführung in das Controlling* hat auch viele deutsche Referenzen, aber benutzt auch zu einem großen Teil englischsprachige Lehrbücher als Referenzen. Das Buch ist auch weniger mathematisch und stellt dadurch, dass der Ausgangspunkt in der Rolle des Controllers liegt, einen Versuch dar, eine Brücke zwischen Theorie und Praxis zu schlagen. Praxisbeispiele kommen, wie schon erwähnt, in den beiden Büchern eher nicht vor.

Es stellt sich die Frage, weshalb es Unterschiede zwischen den deutschsprachigen Büchern gibt. Der von Binder und Schäffer (2005b) angesprochene Generationswechsel im Controlling könnte ein Grund dafür sein. Auf Basis des Alters der Professoren Schäffer, Weber, Ewert und Wagenhofer (www.wiwi.uni-frankfurt.de, www.whu.edu, www.oeaw.at) kann das jedoch nicht festgestellt werden. Wir fragen uns, ob es innerhalb Deutschlands Kräfte gibt, die in entgegengesetzte Richtungen ziehen. Unser Eindruck ist, dass Weber und Schäffer (2006) sich eher an den USA orientieren, während Ewerts und Wagenhofers Buch (2005) eher für Deutschland klassische Merkmale aufweist.

5.4 Zusammenfassung der Analyse

Die beiden ersten Teile dieser Analyse machen deutlich, dass es Unterschiede zwischen den beiden betrachteten Ländern gibt. In Schweden wird mehr englischsprachige Literatur verwendet, und es werden mehr Kurse auf Englisch angeboten. Weiter besteht ein Unterschied in der Anzahl der angebotenen Kurse, und in Schweden wird in den Kursbeschreibungen das Wort „operativ“ weniger oft und das Wort „strategisch“ häufiger benutzt als in Deutschland.

Wenn die drei Bücher analysiert werden, ist der Unterschied zwischen den Ländern nicht immer so deutlich. Viel mehr wird klar, dass es Unterschiede zwischen allen drei Büchern gibt. *Interne Unternehmensrechnung* und *Management Control Systems* unterscheiden sich am meisten von einander. Der Unterschied, den wir zwischen den Ländern feststellen können, ist, dass die deutschsprachigen Bücher mathematischer sind, und in ihnen Kosten- und Leistungsrechnung tiefergehend behandelt werden.

Wenn die drei Teile der Analyse mit einander verglichen werden, wird klar, dass die beiden ersten Teile auf mehr Unterschiede zwischen den Ländern deuten, als der letzte Teil. Die Unterschiede zwischen *Interne Unternehmensrechnung* und *Management Control Systems* sind, wie schon erwähnt, groß, aber *Einführung in das Controlling* weist Ähnlichkeiten und Unterschiede mit beiden Büchern auf. Die Frage, die wir uns stellen ist, ob *Einführung in das Controlling* oder *Interne Unternehmensrechnung* der aktuellen Entwicklung in Deutschland besser entspricht. Auf Basis der früheren Forschung, die wir in unserem Theorie-Abschnitt wiedergegeben haben, finden wir, dass *Einführung in das Controlling* eher die Entwicklung der letzten Jahre wiedergibt, da das Buch zwar immer noch mathematisch ist, aber auch organisatorische Fragen berücksichtigt.

Die Ergebnisse dieser Analyse sind teilweise widersprüchlich, und wir tendieren dazu, Lukka und Granlund (1998) Recht zu geben, wenn sie meinen, dass sowohl Konvergenz als Divergenz stattfindet. Auf der anderen Seite stellt sich noch einmal die Frage, ob die Kursbeschreibungen oder die Bücher eher die Kurse und die Entwicklung eines Landes beschreiben. Unseres Erachtens gibt es keine einfache Antwort, sondern die Antwort ist wahrscheinlich, dass eine Mischung aus Kursbeschreibungen und Literatur die Kurse am besten beschreibt.

6. Schlussfolgerungen und Vorschläge zur weiteren Forschung

In diesem Abschnitt werden wir die Ergebnisse unserer Arbeit vorstellen. Wir werden auch Vorschläge zur weiteren Forschung machen.

6.1 Schlussfolgerungen

Die Fragestellung dieser Arbeit wurde schon im ersten Kapitel präsentiert und lautet:

*Welche Unterschiede und Ähnlichkeiten gibt es zwischen den Controlling-Kursen in Deutschland und den „Ekonomistyrnings“-Kursen in Schweden?
Wieso gibt es diese Unterschiede und Ähnlichkeiten?*

Um eine Antwort zu finden, sind wir zuerst die entsprechende Theorie durchgegangen und haben danach die Kursbeschreibungen und die eingesetzte Literatur von fünf Universitäten in Deutschland und sechs in Schweden näher betrachtet und mit einander verglichen. Die Sprache der Literatur wurde betrachtet und drei der Lehrbücher haben wir auch inhaltlich analysiert.

Wir haben in unserer Analyse sowohl Ähnlichkeiten als Unterschiede zwischen den Ländern festgestellt. Die Universitäten in Schweden neigen eher dazu, englischsprachige Literatur zu benutzen und Kurse auf Englisch anzubieten.

Als wir die Kursbeschreibungen verglichen haben, ist deutlich geworden, dass das „Formelle Instrumentarium“ immer noch in beiden Ländern das am meisten behandelte Thema ist. Das zeigt, dass die traditionellen Teile immer noch wichtig sind, obwohl in Deutschland eine Erweiterung des Begriffs Controlling und in Schweden eine Erweiterung des Begriff „Ekonomistyrning“ stattgefunden hat. (Lindvall, 2001, Ax et al., 2005, Binder und Schäffer, 2005a) Wir finden weiter, dass unsere Studie bestätigt, dass die Begriffe erweitert worden sind, da die Kursbeschreibungen und Lehrbücher sich auch mit organisatorischen Aspekten beschäftigen.

Unsere Untersuchung zeigt, dass in schwedischen Kursbeschreibungen das Wort „strategisch“ öfter benutzt wird als in deutschen, und das Wort „operativ“ weniger als in deutschen. Wir finden, dass unser Ergebnis zeigt, dass „Ekonomistyrning“ in Schweden als ein eigener Begriff betrachtet werden muss, obwohl Schweden von den USA beeinflusst worden ist.

In unserer vertieften Literaturstudie wurde klar, dass Deutschland immer noch eine mathematisch orientierte Denkweise aufweist, und wir glauben, dass das daher kommt, dass Deutschland immer noch von der naturwissenschaftlichen Forschung geprägt ist. Das Buch, das in Schweden verwendet wird, *Management Control Systems*, hat eine eher organisatorische Perspektive, und die Praxis wird ausführlicher behandelt. Wir konnten auch feststellen, dass die beiden deutschen Bücher sich unterscheiden. Nicht nur werden Begriffe unterschiedlich interpretiert, sondern die Themen werden auch verschieden behandelt, und zum Teil werden unterschiedliche Themen diskutiert. Wir sind der Meinung, dass sie

verschiedene Abschnitte der Entwicklung des Fachs Controlling in Deutschland repräsentieren.

Ein weiteres Ergebnis unserer Arbeit ist, dass sowohl bei der Betrachtung der Sprache der Bücher, als auch bei dem Vergleich der Kursbeschreibungen, sowie auch bei der Studie von Lehrbüchern, deutlich gezeigt wird, dass Unterschiede nicht nur zwischen den Ländern, sondern auch innerhalb der Länder bestehen, zum Beispiel unterscheidet sich, wie viele Kurse angeboten werden und die Sprache der Literatur. Wir finden das sehr interessant, da es zeigt, dass Controlling und „Ekonomistyrning“ sich noch in einem Entwicklungsprozess befinden.

Schließlich ist es unsere Meinung, dass die Fächer einander schon ziemlich ähnlich sind. Es bestehen zwar, wie gezeigt, Unterschiede, aber wir glauben, dass der Bologna-Prozess zu einer weiteren Angleichung der Inhalte in den beiden Ländern beitragen wird. Wir sind gespannt, wie die Entwicklung in den nächsten Jahren weitergehen wird, und fragen uns nicht nur, welchen Effekt Bologna auf die Länder haben wird, sondern auch wie der Effekt auf die Universitäten im selben Land sein wird.

6.2 Vorschläge zur weiteren Forschung

Während unserer Arbeit wurde uns klar, dass wir auf ein Gebiet gestoßen sind, das bis jetzt sehr wenig behandelt worden ist. Deshalb finden wir, dass es auf diesem Gebiet mehrere Aspekte gibt, die noch untersucht werden können und sollten.

Wir haben in unseren Schlussfolgerungen schon erwähnt, dass wir uns fragen, wie es in ein paar Jahren weitergehen wird. Werden die Länder sich auch weiterhin einander annähern, und wird Bologna dazu beitragen? Eine Wiederholung unserer Studie in einigen Jahren wäre sicherlich sinnvoll. Es wäre auch interessant zu wissen, ob die Universitäten im selben Land in ein paar Jahren mehr Ähnlichkeiten aufweisen werden, vor allem wenn es um das Kursangebot geht. Ein Gebiet, auf dem auch weiter geforscht werden kann, ist „Ekonomistyrning“ in Schweden. Wieso bestehen zwischen den Universitäten im Land Unterschiede?

Wir haben in unserer Arbeit Universitätskurse in den Ländern und Lehrbücher, die benutzt werden, untersucht. Eine ähnliche Studie, in der die Praxis in Deutschland und Schweden verglichen wird, würde bestimmt auch interessante Ergebnisse liefern.

Schließlich finden wir, dass die Entwicklung des „Ekonomistyrnings“ immer noch weiter untersucht werden kann. Uns ist aufgefallen, dass die Entwicklung in Schweden in den schwedischen Lehrbüchern (Ax et al. 2005, Lindvall, 2001) selten einzeln beschrieben wird, sondern in Zusammenhang mit anderen Ländern, vor allem den USA.

7. Literaturübersicht

7.1 Bücher

Ax, Christian & Johansson, Chister & Kullvén, Håkan (2005)
Den nya ekonomistyrningen, 3. Upplagen
Malmö, Liber Ekonomi

Engström, Carl-Gustav (2003)
Ursprung, tillkomst och tillväxt.
I Gustafsson, Karl Erik, *Bland akademiska pionjärer och stordonatorer*
Göteborg, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, sid. 7-84

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2006)
Att utreda, forska och rapportera
Malmö, Liber AB

Ewert, Ralf & Wagenhofer, Alfred (2005)
Interne Unternehmensrechnung
Berlin, Springer-Verlag

Hofstede, Geert (1984)
Culture's Consequences, International Differences in Work-Related Values
Newbury Park, SAGE Publications Inc.

Jacobsen, Dag Ingvar (2002)
Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen.
Lund, Studentlitteratur

Lantz, Björn (2003)
Operativ verksamhetsstyrning
Lund, Studentlitteratur

Lindvall, Jan (2001)
Verksamhetsstyrning – Från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning
Lund, Studentlitteratur

Merchant, Kenneth A. & Van der Stede, Wim A. (2007)
Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives. 2nd edition.
Essex, Prentice Hall

Patel, Runa & Davidsson Bo (2003)
Forskningsmetodikens grunder, att planera, genomföra och rapportera en undersökning
Lund, Studentlitteratur

Wahrig (2001)
Deutsches Wörterbuch
Gütersloh/München, Bertelsmann Lexikon Verlag GmbH

Weber, Jürgen und Schäffer, Utz (2006),
Einführung in das Controlling, 11. Auflage,
Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag

7.2 Zeitschriften

Ahrens Thomas (1997)
Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German
breweries
The European Accounting Review, 6:4, s. 557-588

Binder, Christoph und Schäffer, Utz (2005a)
Die Entwicklung des Controllings von 1970 bis 2003 im Spiegel von Publikationen in
deutschsprachigen Zeitschriften, in: Die Betriebswirtschaft 65, s. 603-626

Binder, Christoph und Schäffer, Utz (2005b)
Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel, in: Zeitschrift für
Controlling & Management, 49. Jg. 2005, H. 2, s. 100–104

Granlund, Markus und Lukka, Kari (1998)
It's a Small World of Management Accounting Practices, in: Journal of Management Accounting
Research, Vol. 10, s. 153-179,

Hoffjan, Andreas & Wömpener, Andreas (2006)
Comparative Analysis of strategic management accounting in German- and English-language general
management accounting textbooks, in: Schmalenbach Business Review, Vol. 58 Issue 3, s. 234-258

Locke, Robert (1988)
Educational Traditions and the Development of Business Studies after 1945 (An Anglo-French-German
Comparison), in: Business History, Vol. 30 Issue 1, s. 84-103

Roso, Marcus, Vormweg, Rainer und Wall, Friederike (2003)
Controlling-nahe Begriffe in Deutschland und USA- Eine vergleichende Lehrbuchanalyse, in:
Zeitschrift für Controlling & Management, 47. Jg. 2003, H.1,
s. 56-61

7.3 Internetseiten

Bologna- Prozess: Harmonisierung der Hochschulsysteme
<http://europa.eu/scadplus/leg/de/cha/c11088.htm>
Datum: 7/11, 20/11, 5/12

Bologna Benelux 2009 Secretariat:
1. <http://www.ond.vlaanderen.be/hogeronderwijs/bologna/>
2. http://www.ond.vlaanderen.be/hogeronderwijs/bologna/links/National-reports-2007/National_Report_Sweden2007.pdf
3. http://www.ond.vlaanderen.be/hogeronderwijs/bologna/links/National-reports-2007/National_Report_Germany2007.pdf
Datum: 4/12, 5/12

Böhm Bawerk Lectures:

www.oeaw.at/shared/news/2005/pdf/Wagenhofer_Handout.pdf

Datum: 4/1, 8/1

Civilekonomerna:

http://www.civilekonomerna.se/portal/page?_pageid=34,200325&_dad=portal&_schema=PORTAL

Datum: 22/11, 5/12

ECTS:

http://ec.europa.eu/education/programmes/socrates/ects/index_de.html

Datum: 10/12

Geert Hofstede:

1. http://www.geert-hofstede.com/hofstede_sweden.shtml

2. http://www.geert-hofstede.com/hofstede_germany.shtml

3. http://www.geert-hofstede.com/hofstede_united_kingdom.shtml

4. http://www.geert-hofstede.com/hofstede_united_states.shtml

Datum: 29/11, 30/11, 4/1

Högskoleverket:

http://www.hsv.se/publikationerarkiv/pressmeddelanden/2007/hardakravpahogskolorsomvillgecivil_ekonomexamenochmasterexamen.5.51a2de181134e5516318000139.html

Datum: 4/12, 5/12

Kultusministerkonferenz

1. <http://www.kmk.org/hschule/home1.htm>

2. <http://www.kmk.org/hschule/home.htm>

Datum: 4/12, 5/12

Legitimacy and Identity in Germanic Management Accounting Research:

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1021407#PaperDownload

Datum: 27/11, 30/11

Nationalencyklopedin

www.ne.se

Datum: 26/11

Die Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V

<http://www.schmalenbach.org/Ziele/Ziele.htm>

Datum: 14/12

Sveriges regering, pressmeddelande

<http://www.regeringen.se/sb/d/7596/a/73029>

Datum: 4/12

Die Handelshochschule der Universität Göteborg:

<http://kursportal.student.gu.se/inst/FE/default/kurslista/index.php>

<http://www.hgu.gu.se/item.aspx?id=12435>

Datum: 12/11, 8/12, 9/12, 13/12, 18/12

Die Handelshochschule in Stockholm:

1. <https://studentweb.hhs.se/courseweb/CourseWebPublic/CWPublic.ASP?WCI=CourseDescription&CourseNr=3102>

2. <https://studentweb.hhs.se/courseweb/CourseWebPublic/CWPublic.ASP?WCI=CourseDescription&CourseNr=3107>

Datum: 13/11, 22/11, 26/11, 10/12, 13/12

Die Handelshochschule der Universität Umeå:

<http://www.usbe.umu.se/varastudenter/Schema/studentschema.php?ID=761>

Datum: 13/11, 26/11, 10/12, 13/12

Universität Linköping:

<http://www.iei.liu.se/fek/frist/hinc18>

Datum: 13/11, 22/11, 26/11, 10/12, 13/12

Universität Lund:

<http://www.fek.lu.se/Default.asp?id=3310>

Datum: 13/11, 17/11, 26/11, 10/12, 13/12

Universität Uppsala:

<http://www.selma.uu.se/publik/main?AF=0600&funktion=kplvisn&kplanid=7087&spr>

Datum: 13/11, 10/12, 13/12

Christian-Albrechts-Universität zu Kiel:

<http://www.bwl.uni-kiel.de/bwlinstitute/Controlling/index.html>

Datum: 8/11, 26/11, 6/12, 12/12

Universität Mannheim:

<http://www.uni-mannheim.de/>

<http://hofmann.bwl.uni-mannheim.de/>

Datum: 8/11, 14/11, 26/11, 6/12, 11/12, 3/1

Universität Regensburg

<http://www.wiwi.uni-regensburg.de/otto/>

Datum: 13/11, 26/11, 10/12, 12/12

WHU, Koblenz

<http://www.whu.edu/cms/index.php?id=2688>

Datum: 8/11, 26/11

Wolfgang-Goethe-Universität, Frankfurt:

<http://www.wiwi.uni-frankfurt.de/profs/ewert/index.php?lg=&men=3&case=lehre>

Datum: 8/11, 13/11, 26/11, 11/12

7.4 C- und D-uppsatser/ Diplomarbeiten

Lans, Helena & Karlsson, Sara (2006)

Utbildningar i ekonomistyrning

Ett utbudsperspektiv-vad ingår i kurspresentationerna

Göteborg, Handelshögskolan

Danielsson, Kristoffer & Eklund, Henrik & du Hane, Martin. (2004),
Controllerns roll och dess förändring,
Göteborg, Handelshögskolan

Hellman, Stina & Sundberg, Pernilla (2005)
Controllerns förändrade roll- en fallstudie av tre svenska företag
Göteborg, Handelshögskolan

Axelsson, David (2005),
Controllerrollen - En jämförelse mellan USA och Sverige,
Göteborg, Handelshögskolan

Duubas, Barbara (2005),
Management Accounting Education at the University level in Sweden and in Estonia, Göteborg,
Handelshögskolan

Anhang 1 Standard-Emails

Hej!

Vi är två studenter vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet som precis håller på med vår c-uppsats. Vi planerar att genomföra en jämförande studie av undervisningen i controlling/ekonomistyrning i Tyskland och Sverige och vore därför väldigt tacksamma om vi kunde få veta vilken litteratur som ni använder i era kurser.

Hälsningar

Frida Nyström och Hanna Eliasson

Sehr geehrte Damen und Herren,

Wir wenden uns an Sie mit einer Bitte um Hilfe. Wir sind zwei Studenten an Handelshögskolan in Göteborg (Göteborg University), die gerade unsere C-uppsats (Diplomarbeit) in dem Fach Controlling auf Deutsch schreiben. Da wir über die Normen in Deutschland, verglichen mit den Normen in Schweden, schreiben, würde es uns sehr helfen zu wissen, welche Literatur an Ihrer Universität benutzt wird. Falls Sie auch Slides online-gestellt haben, würden wir sehr gerne Zugang zu diesen haben. Wir bedanken uns sehr für Ihre Hilfe! Falls Sie Fragen haben, können Sie sich gerne an uns oder an unseren Betreuer, Herrn Doktor Beusch (Peter.Beusch@handels.gu.se), wenden.

Mit freundlichen Grüßen

Frida Nyström und Hanna Eliasson