

VHB – Wissenschaftliche Kommission Rechnungswesen  
Frühjahrstagung

---



06. Februar 2017 – Universität Hamburg

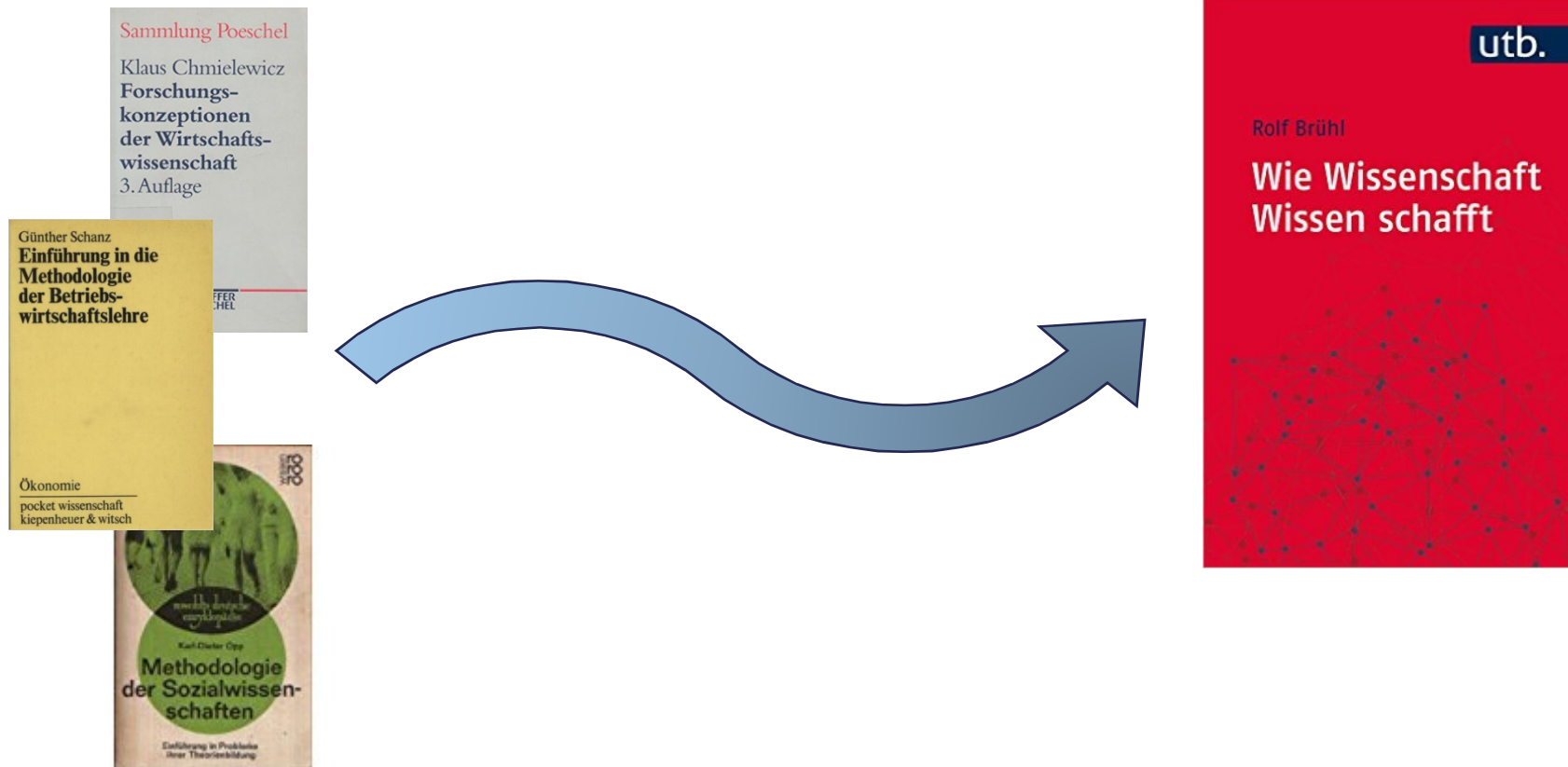
## **Nützt die Wissenschaftstheorie der Rechnungswesen- und Controlling-Forschung?**

Prof. Dr. Rolf Brühl  
Lehrstuhl für Unternehmensethik und Controlling  
ESCP Europe Wirtschaftshochschule Berlin

---

# Vorbemerkungen I

---



## Vorbemerkungen II

---

- Keine spezifische Strömung der Wissenschaftstheorie
  - minimales erkenntnistheoretisches Modell (Schurz, 2014)
- Pluralismus in Methoden, Theorien und Paradigmen
  - Perspektivismus (Brühl, 2010)
- Wissenschaft als System, in dem über Wahrheit kommuniziert wird (Luhmann, 1990) – kein post-faktisches (post-truth) Zeitalter in der Wissenschaft

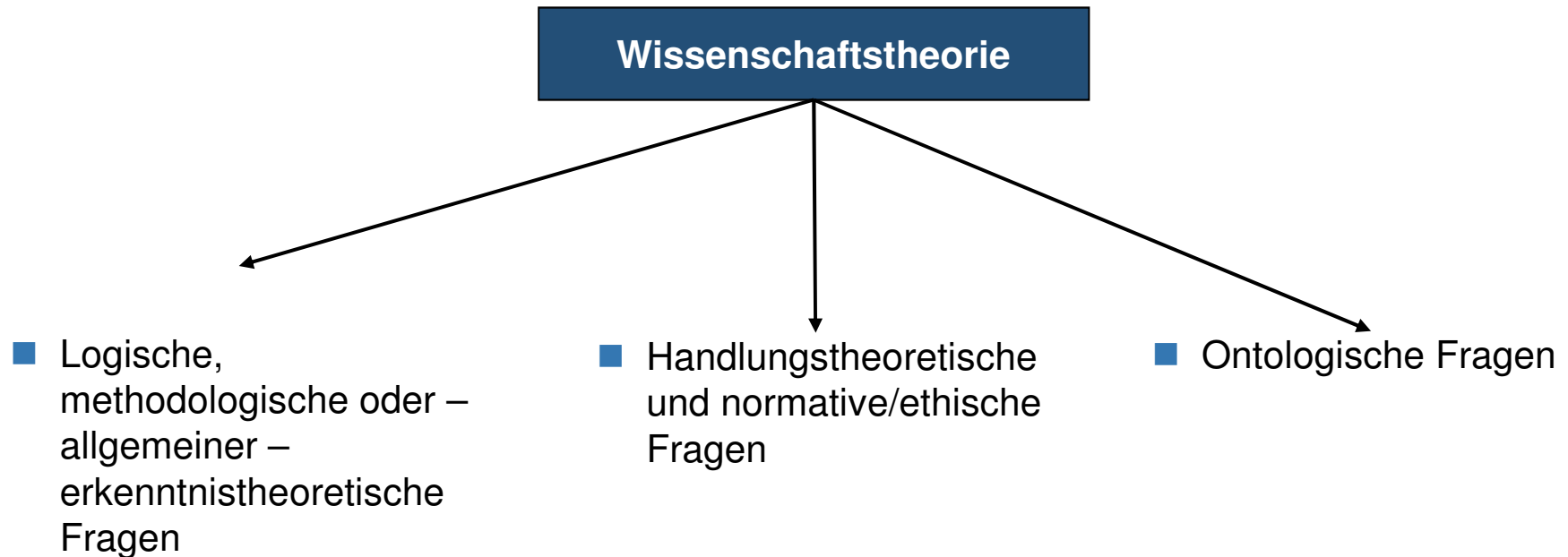
## Gliederung

---

1. Einleitung
2. Zur Lage der Rechnungswesenforschung
3. Theorie: Entwicklung und Begründung
4. Gestaltung und Praxis
5. Normative Forschung und Werturteile
6. Schlussbemerkungen

## Womit beschäftigt sich die Wissenschaftstheorie?

---



- Weite Fassung von Wissenschaftstheorie – Wissenschaftsphilosophie
- Philosophy of Social Sciences

## Vom Nutzen der Wissenschaftstheorie – Stimmen

---

**Chmielewicz (1979):** Wissenschaftler sollten die **methodologischen Spielregeln** kennen, weil sie als **methodische Leitlinien** des Forschungsprozesses benötigt werden. Weiterer Grund: Aufklärerische Komponente der Wissenschaftstheorie.

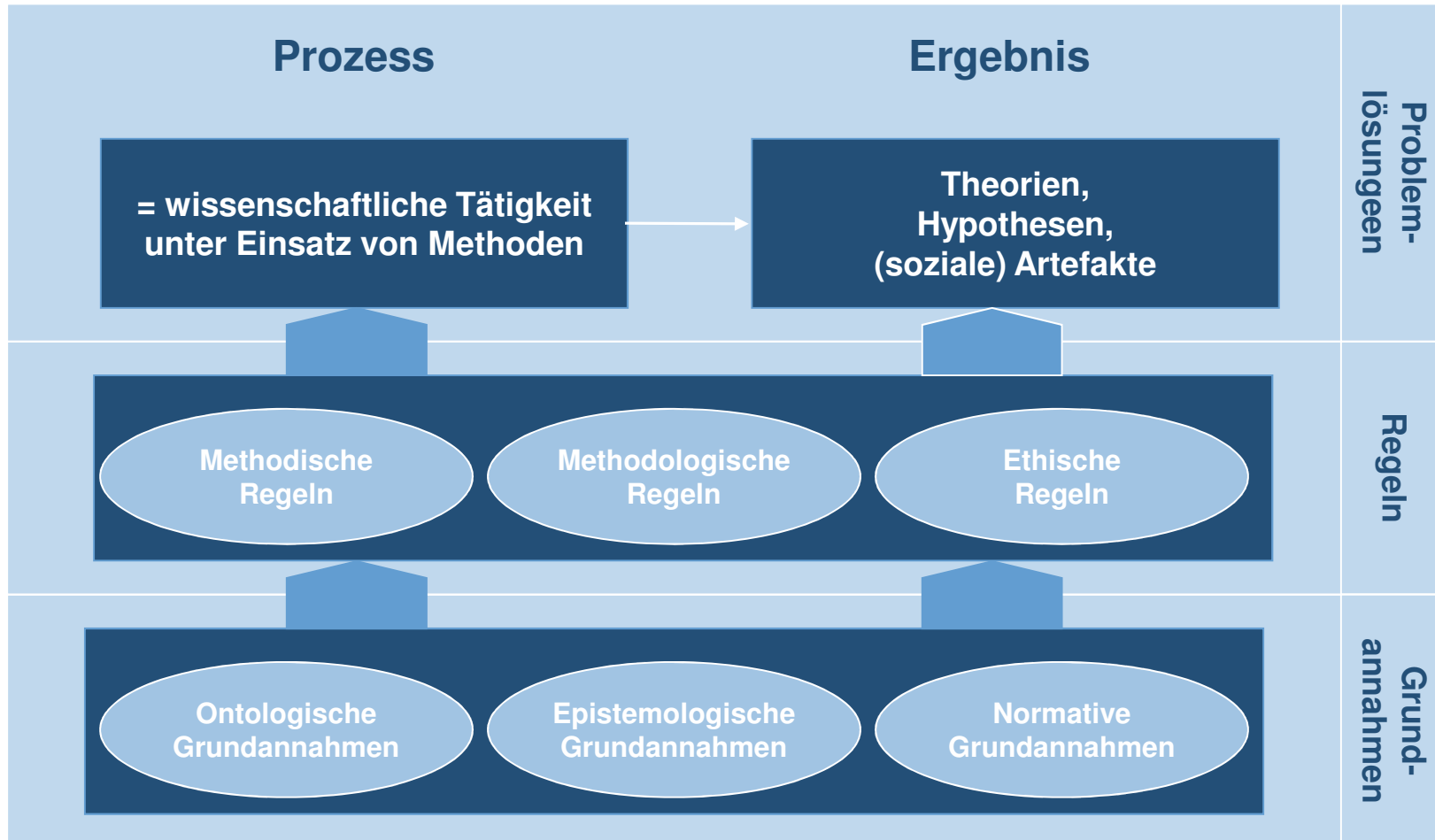
**Schanz (1975, 1988):** Wissenschaftstheorie ist eine **reflektierende Disziplin**. Zwischen Einzelwissenschaft und Wissenschaftstheorie besteht eine **symbiotische** Beziehung: Sachprobleme der Einzelwissenschaft sind nicht absolut vorrangig gegenüber wissenschaftstheoretischen Fragestellungen.

**Schurz (2014):** Lieferung von **Grundlagen- und Methodenwissen** als Entscheidungshilfe für kontroverse und neue einzelwissenschaftliche Fragen, Herausarbeitung **interdisziplinärer Gemeinsamkeiten** sowie Vermittlung **argumentativer Kompetenz** und **Kritikfähigkeit**.

Wissenschaftsexterne Anwendung: Es ist die **Aufklärung** hervorzuheben, um ideologischen Missbrauch von Wissenschaft entgegenzuwirken.

Intern: Reflektierende Funktion  
Argumentations- und Kritikfähigkeit  
Grundlagenwissen  
Methodenwissen (Spielregeln)  
Extern: Aufklärung

# Dimensionen von Forschungsprogrammen



## Gliederung

---

1. Einleitung
2. Zur Lage der Rechnungswesenforschung
3. Theorie: Entwicklung und Begründung
4. Gestaltung und Praxis
5. Normative Forschung und Werturteile
6. Schlussbemerkungen



## Methoden-Monismus?

	1980–1982		1990–1992		2000–2002		2010–2012		Total	Trend
Archival	0	(0,0%)	13	(15,9%)	24	(19,5%)	46	(26,9%)	83	***(+)
Survey	6	(24,0%)	27	(32,9%)	39	(31,7%)	38	(22,2%)	110	
Experimental	15	(60,0%)	23	(28,0%)	27	(22,0%)	50	(29,2%)	115	*(-)
Case study	2	(8,0%)	8	(9,8%)	10	(8,1%)	18	(10,5%)	38	
Field study	2	(8,0%)	11	(13,4%)	23	(18,7%)	19	(11,1%)	55	
Heterogeneity indices	0,57		0,76		0,77		0,77			

- Positivistische Management Accounting Forschung
- Stichprobe zeigt gleichbleibend hohe Diversität an
- Diversität spiegelt sich auch in inhaltlichen Kategorien (Cost planning, control, other)
- Artikel in europäischen Journals nicht diverser als in amerikanischen Journals

## Theorien-(Paradigmen-)Monismus?

	1980–1982	1990–1992	2000–2002	2010–2012	Total	Trend
Economics	4 (16,0%)	13 (15,9%)	20 (16,3%)	39 (22,8%)	76	
Psychology	12 (48,0%)	16 (19,5%)	19 (15,4%)	39 (22,8%)	86	
Sociology	2 (8,0%)	9 (11,0%)	18 (14,6%)	24 (14,0%)	53	
Organizational behaviour	0 (0,0%)	19 (23,2%)	36 (29,3%)	47 (27,5%)	102	**(+)
Production and operations management	0 (0,0%)	8 (9,8%)	4 (3,3%)	3 (1,8%)	15	*(+)
Multiple	2 (8,0%)	1 (1,2%)	3 (2,4%)	4 (2,3%)	10	
No theory	5 (20,0%)	16 (19,5%)	23 (18,7%)	15 (8,8%)	59	***(-)
Heterogeneity indices	0,69	0,82	0,81	0,79		

- Stichprobe zeigt gleichbleibend hohe Diversität an
- Artikel in europäischen Journals durchschnittlich weniger divers als in amerikanischen Journals (nur geringer Unterschied)

## Theorie-Defizit

---

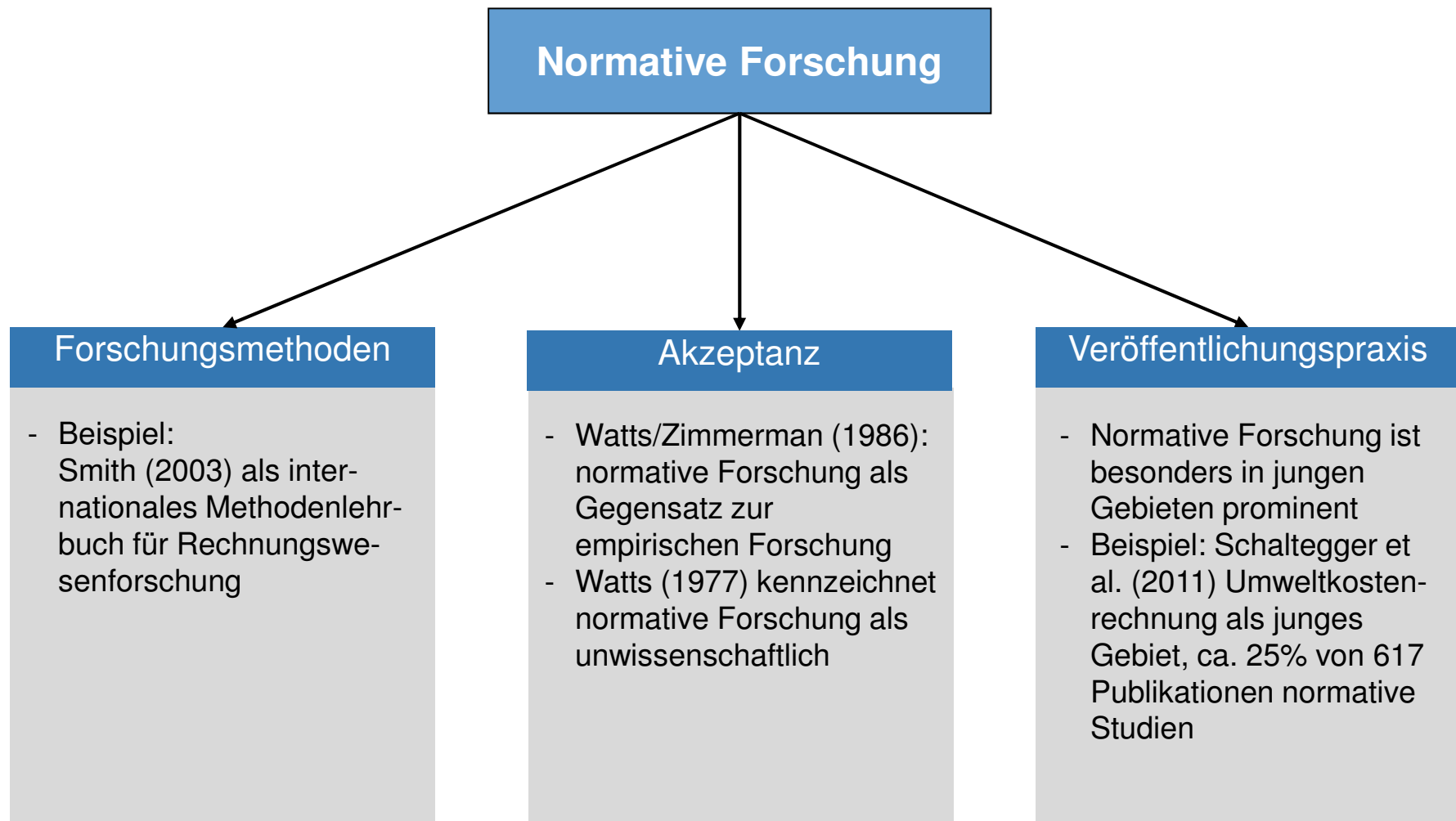
- ❑ Es fehlen allgemeine Gesetze, die auf Basis wissenschaftlicher Methoden entwickelt werden (Basu, 2015)
- ❑ Es fehlt Replikationskultur in der Forschung (Basu, 2012. Dyckmann, Zeff, 2014)
- ❑ Contra: Replikationsstudien sind vielleicht doch nicht so selten, wie es uns erscheint (Salterio, 2014)

Benchmark:  
Naturwissen-  
schaften

- Gesetzesbegriff in den Sozialwissenschaften deutlich abgeschwächt
- Replikationsstudien in den Sozialwissenschaften (exakte Wiederholung nicht möglich)

# Normative Forschung – Rückzug oder Renaissance?

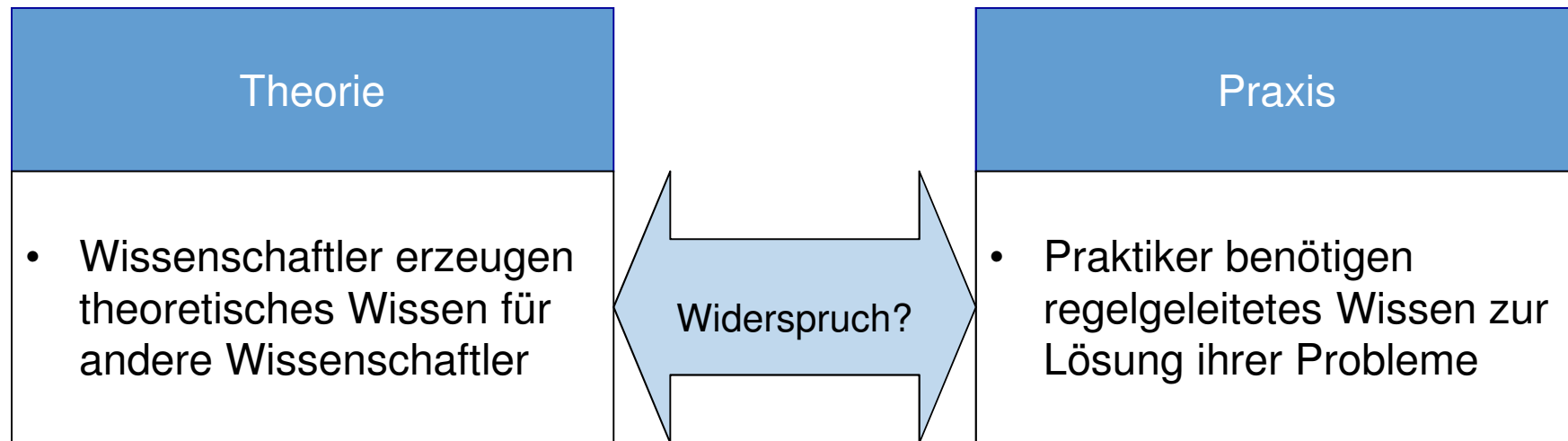
---



# Rigor-Relevance-Debatte

---

In der Debatte wird gefragt, ob es einen Widerspruch zwischen Theorie und Praxis gibt.



Gibt es neben theoretischen Wissen (Theorien) andere Wissenskategorien für die Gestaltung, mithin ein spezielles Gestaltungswissen?

## Gliederung

---

1. Einleitung
2. Zur Lage der Rechnungswesenforschung
3. Theorie: Entwicklung und Begründung
4. Gestaltung und Praxis
5. Normative Forschung und Werturteile
6. Schlussbemerkungen

## Sozialwissenschaften sind multiparadigmatisch

<b>Kuhn</b>	<b>Kornmesser/Schurz</b>
<p>(1) Naturwissenschaften sind reife Wissenschaften: Es gibt ein Paradigma. Sozialwissenschaften sind unwissenschaftlich, befinden sich im vorparadigmatischen Zustand.</p> <p>(2) Die jeweilige Situation in der Forschung wird durch ein Paradigma bestimmt.</p> <p>(3) Inkommensurabilität besteht nicht parallel, sondern nur in der Abfolge von Paradigmen.</p>	<p>(1) Auch Sozialwissenschaften sind paradigmatisch.</p> <p>(2) Zustand, in dem es mehrere, koexistierende Paradigmen gibt (multiparadigmatische Wissenschaften), die untereinander rivalisieren.</p> <p>(3) Inkommensurabilität als Phänomen, dass zwischen koexistierenden Paradigmen auftritt.</p> <p>(4) Divergenz und Komplementarität von Paradigmen</p> <p>(5) Superparadigmen (z.B. quant/qual-Methoden)</p>



Rechnungswesen als multiparadigmatische Wissenschaft  
(z.B. Riahi-Belkaoui, 1996, Lukka, 2010)

## Forschungszusammenhang (hier: theoretisch)

---

Entdeckungszusammenhang (context of discovery)	Rechtfertigungszusammenhang (context of justification)
Wie entwickle ich Theorien?	Wie rechtfertige ich Theorien?

Beachte: Die Einteilung beruht nicht primär auf einer zeitlichen Teilung, sondern ist vorwiegend sachlich motiviert, d.h., bei der Entwicklung einer Theorie spielen auch Fragen der Begründung eine Rolle.



# Theorie: Entwicklung

---

“An der Frage, wie es vor sich geht, daß jemandem etwas Neues einfällt, ..., hat wohl die empirische Psychologie Interesse, nicht aber die Erkenntnislogik. ... eine logische, rational nachkonstruierbare Methode, etwas Neues zu entdecken, ... gibt [es nicht]“  
(Popper, Logik der Forschung, S.7f.)

Albert (1978): Regeln lassen Spielräume, sind keine strengen Vorschriften  
– Unterscheidung: Methodologie und Heuristik

Logic of  
discovery  
or  
rules of  
discovery

- Start mit Problemen der Praxis / „Offen ins Feld gehen“
- Qualitative Untersuchung: Regeln – methodenabhängig
- Und wo bleibt die Wissenschaftstheorie?
- Hermeneutik und ihr Beitrag zum Verstehen/Interpretation
- Wissenschaftstheorie: Beschreibungen, z.B. Begriffe (theoretisch/empirisch) und Zusammenhänge

# Hierarchische Strukturen von Theorien

## Wissenschaftliche Theorien

- Theorien haben die Funktion, theoretische Begriffe einzuführen und miteinander zu verbinden.
- Beispiel Attributionstheorie: Attributionen als kognitive Prozesse, auf deren Basis Menschen Schlüsse über die Kausalität von Ereignissen ziehen (Weiner, 1986).

## Empirische Gesetze (empirische Regelmäßigkeiten)

- Sie werden aus Theorien abgeleitet und als gesetzesartige Aussagen formuliert.
- Auf der Basis der Attributionstheorie wird abgeleitet, dass Manager für negative Ereignisse die kausalen Ursachen in der Situation und nicht in ihrer Person sehen, hingegen bei positiven Ereignissen sich selbst dafür verantwortlich machen, die Situation aber vernachlässigen.

## Beobachtungsaussagen

- Beobachtungsaussagen zur Attributionstheorie: In einer Untersuchung wird beobachtet, dass Vorstände von Banken für die hohen Verluste die Finanzmarktkrise verantwortlich machen und sie nicht auf das mangelnde Risikomanagement-System, für dessen Funktionsfähigkeit sie verantwortlich sind, ihrer Bank zurückführen.

# Replikation

---

## **Begriff (enge Auffassung)**

- Replikationsstudien sind Studien, deren Ziel es ist, eine Untersuchung möglichst exakt zu wiederholen, um die Ergebnisse der Vorgängerstudie(n) zu validieren.

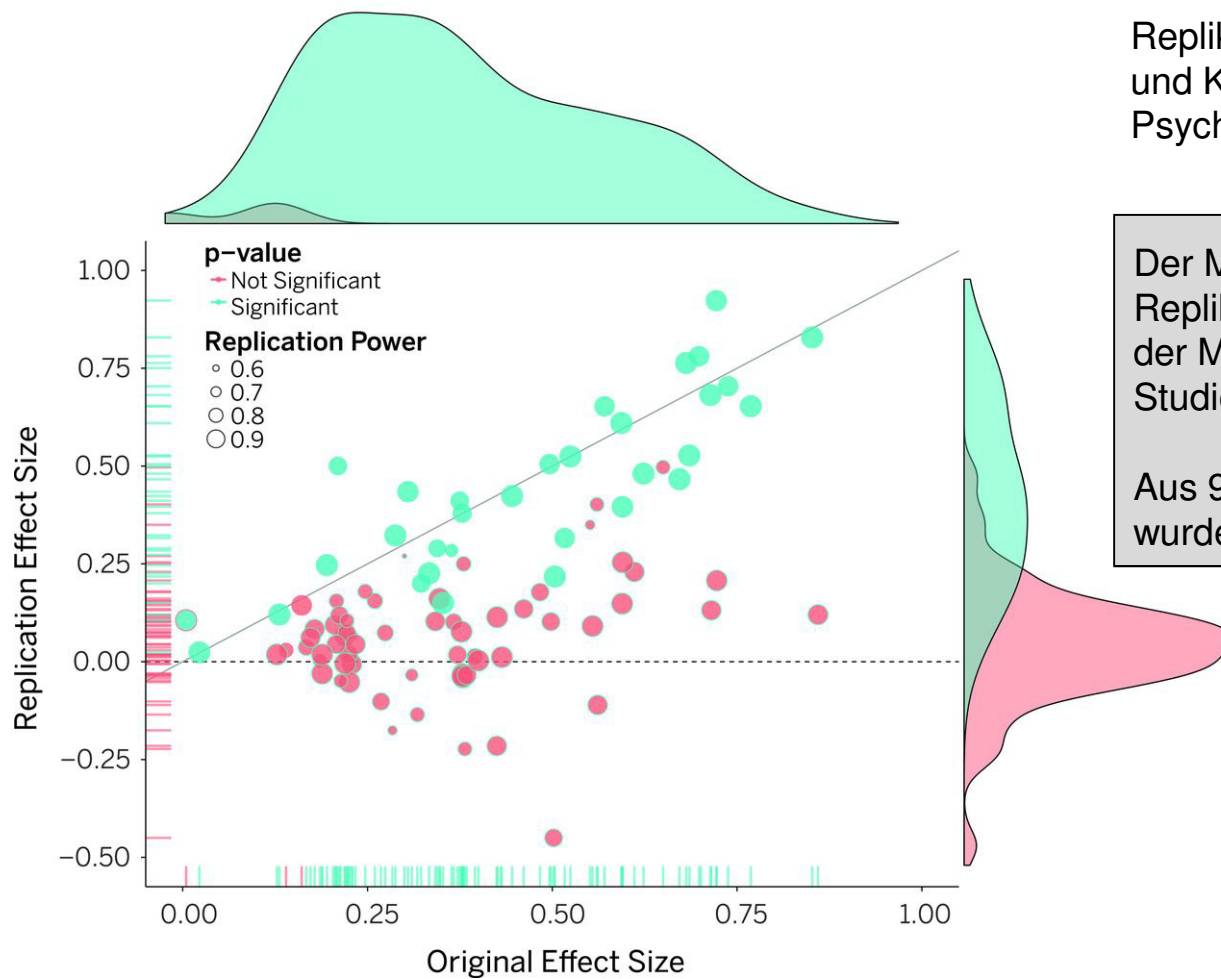
## **Erweiterungen**

- Variation von verschiedenen Elementen einer Untersuchung mit dem Ziel, die Ergebnisse der Vorgängerstudie(n) zu validieren.

## **Zweck für die Wissenschaft**

- Wissen als wahre, gerechtfertigte Aussagen (Theorien) steigt im Bewährungsgrad, wenn Replikationen erfolgreich sind.

# Replikation in der Psychologie

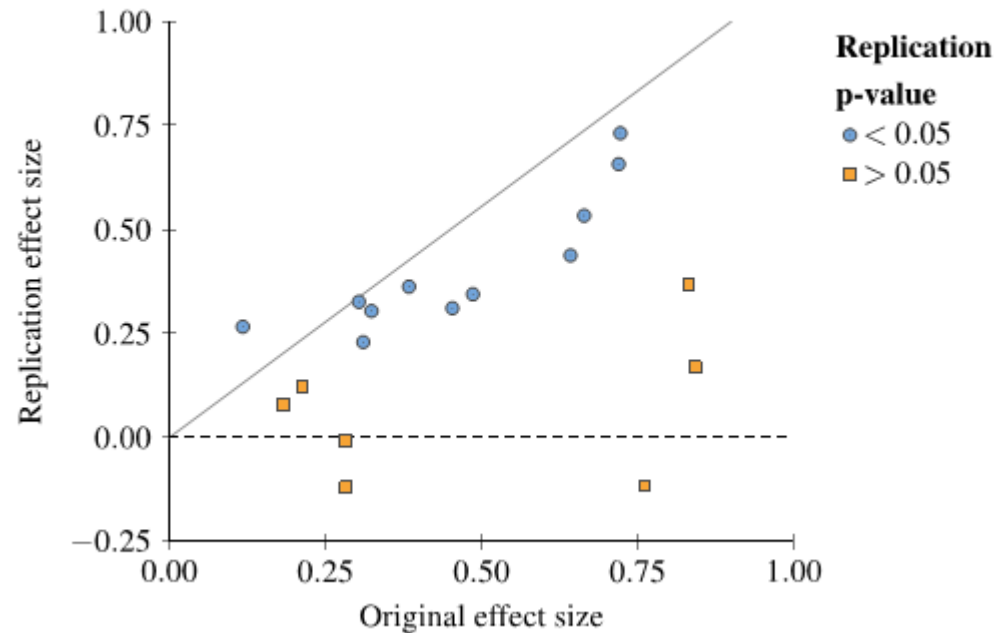


Replikation von 100 Experimenten und Korrelationsstudien aus drei Psychologie-Zeitschriften

Der Mittelwert der Effektgrößen der Replikationen war halb so hoch, wie der Mittelwert der ursprünglichen Studien.

Aus 97% positiven Signifikanzen wurden 36%.

# Replikation in der experimentellen Ökonomie



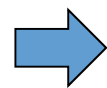
Replikation von 18 Experimenten  
aus zwei Ökonomie-Zeitschriften

Der Mittelwert der Effektgrößen der  
Replikationen beträgt 66% im  
Vergleich zum Mittelwert der  
ursprünglichen Studien.

Aus 100% positiven Signifikanzen  
wurden 61%.

# Bewährung und Replikation

		<i>Ergebnis der Replikation</i>	
		<i>Erfolgreich</i>	<i>Nicht-Erfolgreich</i>
<i>Variation der Replikation</i>	<i>Variation gering</i>	Bewährungsgrad steigt	Bewährungsgrad sinkt
	<i>Variation hoch</i>	Bewährungsgrad steigt, Generalisierung nimmt zu	Bewährungsgrad sinkt, Generalisierung nimmt ab



Replikation sind ein wesentliches Mittel zur Kumulation von Wissen innerhalb einer Disziplin

## Gliederung

---

1. Einleitung
2. Zur Lage der Rechnungswesenforschung
3. Theorie: Entwicklung und Begründung
4. Gestaltung und Praxis
5. Normative Forschung und Werturteile
6. Schlussbemerkungen

# Wissenschaftstheorie und Praxis

---

Gestaltung  
als Ziel-  
Mittel-  
Beziehung

- Ziele sind notwendig für die Gestaltung – sie beschreiben zukünftig angestrebte Sachverhalte
- Mittel werden als Möglichkeit angesehen, Ziele zu erreichen
- Verbunden mit Entscheidungen über Ziele und Mittel sind Werturteile (Opp, 2014)

- ❑ Wissenschaftstheorie konzentriert sich häufig auf die theoretischen Wissenschaftsziele, z.B. wird in einschlägigen Monographien nur am Rande auf die Praxis (Gestaltung) eingegangen (z.B. Schurz, 2014, Rosenberg, 2016)
- ❑ Hempel-Oppenheim-Schema als Bezugspunkt (tautologische Umformung; aus Ursache-Wirkung wird Mittel-Ziel) (Popper, 1949, Albert, 1971)
- ❑ Gestaltung sind abduktive Schlüsse (Zelewski, 1995) oder praktische Schlüsse (Poser, 2012)
- ❑ Diskussion um Primat der Theorie oder Primat der Praxis: Wissenschaft richtet sich nicht ausschließlich an Praktiker (Tucker, Parker, 2014)

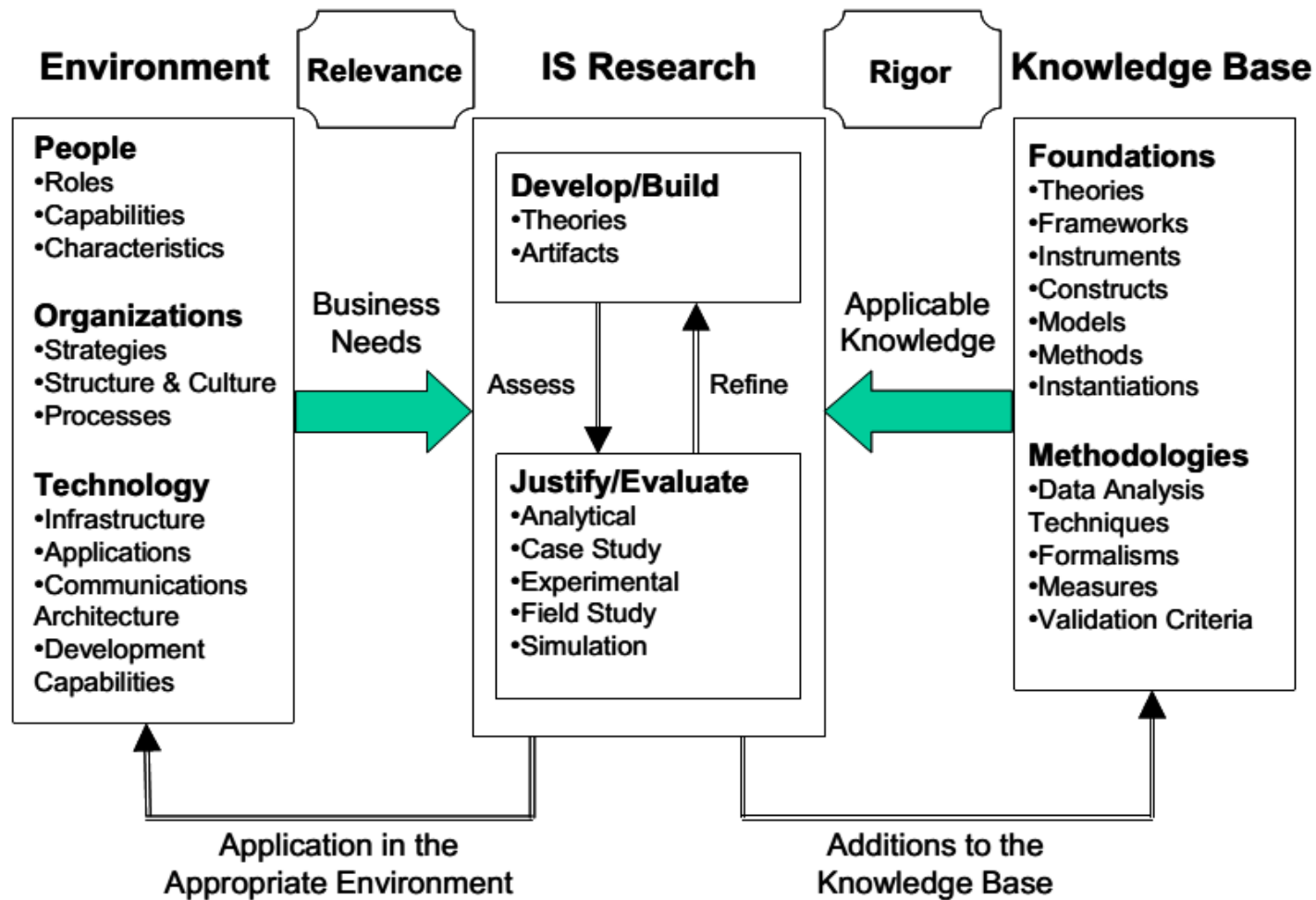


## Praktischer Schluss

Prämissen - Ziele	Akteur strebt Ziel an
- Überzeugungen (Gestaltungswissen)	Akteur ist überzeugt, dass Mittel (Handlung) zur Realisierung des Ziels geeignet
Konklusion	Akteur setzt Mittel ein

- Grundmodell (nach von Wright): Keine Subsumtion unter ein Gesetz oder gesetzesartige Aussage (von Wright, 1971)
- Gestaltungswissen als Erfahrungswissen (bewährte Regeln der Praxis)
- Gestaltungswissen wird nach pragmatischer Ansicht auf Basis der Nützlichkeit beurteilt (James, 1907, Poser, 2012)
- Weitere Kriterien Effektivität/Effizienz, Akzeptanz etc.

# Bezugsrahmen zur Gestaltung



## Gliederung

---

1. Einleitung
2. Zur Lage der Rechnungswesenforschung
3. Theorie: Entwicklung und Begründung
4. Gestaltung und Praxis
5. Normative Forschung und Werturteile
6. Schlussbemerkungen

# Normative Forschung

- ❑ Was ist normativ?
  - Es werden Handlungen vorgeschrieben (Präskription)
  - Keine Begründung von Normen aus der Beschreibung von sozialen Sachverhalten möglich (Hume, 1739)
- ❑ Wie lassen sich Normen begründen?
  - Normen lassen sich aus Normen begründen
  - Normative Theorien unterscheiden sich z.B. darin, wie dieser Zusammenhang hergestellt wird
- ❑ Ist der Wissenschaftsprozess normativ?
  - Wissenschaft als regelbasierter Prozess ist überwiegend normativ (Kirsch et al., 2007)
  - Regeln – Methoden, Methodologie, Ethik

Normative  
Forschung  
-  
unwissen-  
schaftlich?

- Urteil: Normative Forschung ist unwissenschaftlich – Wissenschaft benötigt für ihre Regeln unwissenschaftliche Begründungen?
- Normative Wissenschaften: Rechtswissenschaft, praktische Philosophie: Ethik, Unternehmensethik, Medizinethik etc.
- Normative Rechnungswesenforschung (Fülbier, Weller, 2008)

# Normative Forschung

---

Freeman berichtet über das Missfallen von Forschern an einer typischen US-amerikanischen Business School, zu Aspekten einer normativen Stakeholder-Theorie Stellung zu nehmen und konstatiert einen Widerwillen „of any of these management thinkers to talk about issues of values, ethics, or justice“ (Freeman, 2005, 419)

Werturteile sind im Zentrum der Debatte

- Es wird sich auf Weber berufen – Werturteile vom Katheder unzulässig (Weber, 1904, 1917)
- Werturteile gelten als nicht wahrheitsfähig, aber begründbar (Küpper, 2011)
- Werturteile sind für Albert im Aussagenbereich nicht zulässig, hingegen im Basis- und Objektbereich zulässig (Albert, 1971, 2000)

Werturteile  
-  
ihre  
Beurteilung  
heute?

- Zulässigkeit von Werturteilen – nach wie vor umstritten
- Werturteile sind wichtig innerhalb der Wissenschaft
- Werturteile werden auch im Aussagebereich zugelassen, mit Kennzeichnungspflicht
- Werturteile als Teil von Gestaltung kaum zu vermeiden

## Ethische (normative) Theorien liefern Orientierungswissen

---

### Zweck von normativen Theorien

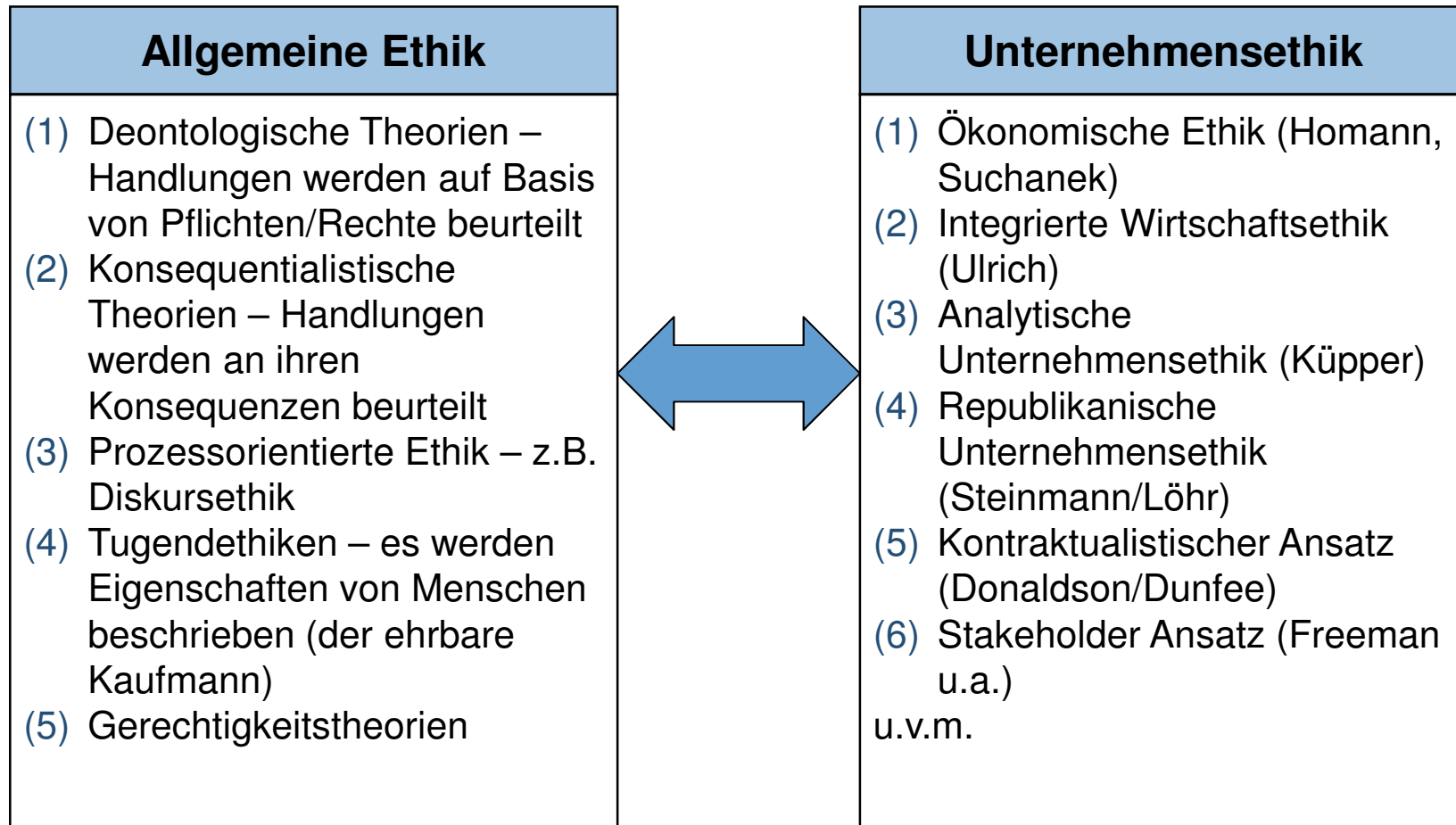
- Unterschiedliche Theorien liefern verschiedene Perspektiven
- Sie liefern Angebote für verschiedene normative Argumentationen, allerdings keine konkrete Handlungshilfe

- Sie können für individuelle Entscheidungen herangezogen werden.
- Schwieriger ist es jedoch, aus ihnen kollektive Verbindlichkeit abzuleiten. Daher werden meist Regeln formuliert, die nicht einem bestimmten Theorietyp eindeutig zugeordnet werden können.

Beispiele: wissenschaftsintern: Regeln guter Forschungspraxis;  
wissenschaftsextern: IESBA, Code of Ethics for Professional Accountants, 2014

# Normative (ethische) Ansätze

---



## Gliederung

---

1. Einleitung
2. Zur Lage der Rechnungswesenforschung
3. Theorie: Entwicklung und Begründung
4. Gestaltung und Praxis
5. Normative Forschung und Werturteile
6. Schlussbemerkungen



## Schlussbemerkungen

---

- Forschung ist komplexer Prozess
  - Verschiedene Perspektiven erhöhen Validität
  - Pluralismus in Theorien und Methoden
  - Multiparadigmen – Konkurrenz/Kooperation
  - Replikationen sind Mittel für Kumulation von Wissen
- Gestaltung und Praxis
  - Wissenschaftstheorie der Gestaltung
  - Impulse von der Technikphilosophie
- Werte sind unabdingbar in der Forschung
  - Kennzeichnungspflicht für Werturteile
  - Forschungs(-logik)-methoden für normative Aussagen
  - Ausbildung: Normative Forschung und ihre Begründung

---

**Vielen Dank  
für ihre Aufmerksamkeit!**

---

Prof. Dr. Rolf Brühl  
Lehrstuhl für Unternehmensethik und Controlling  
ESCP Europe Wirtschaftshochschule Berlin  
Heubnerweg 8-10  
14059 Berlin

Tel.: 030-32 007 150  
Email: [rbruehl@escpeurope.eu](mailto:rbruehl@escpeurope.eu)  
[www.escpeurope.eu/controlling](http://www.escpeurope.eu/controlling)