

Rechnungswesen und EDV

8. Saarbrücker Arbeitstagung 1987

Controlling · Anwenderberichte · Neue Konzepte
Controlling-Systeme · Systemerfahrungen

Herausgegeben von
A.-W. Scheer

Physica-Verlag Heidelberg

Inhaltsverzeichnis

A. Controlling: Neue Konzepte, CIM, Integration

| | |
|--|----|
| Controlling - Stand und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM-Konzeptes D. Hahn | 3 |
| Neue Möglichkeiten der Kostenstellenkontrolle durch EDV-gestützte Abweichungsanalyse H. Glaser | 40 |
| Neue Wege für das Controlling in einem hochintegrierten Anwendungssystem H. Plattner | 58 |
| Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht H.-U. Küpper | 82 |

B. Controlling-Systeme: Systemanforderungen, Systemarchitekturen, Implementierung, Finanzierung

| | |
|---|-----|
| Kostenorientierter Finanzierungsvergleich - Ein DV-gestützter Modellansatz K. Capeller | 119 |
| Personal-Controlling in der Matrixorganisation H. F. Gruber | 175 |
| Logistikkostenrechnung durch Ausnutzung neuer EDV-Systeme (BDE, CAM) J. Weber | 206 |
| Controlling in Unternehmen mit Sparten (Profitcenter)-Organisation W. Medicke | 233 |
| Vertriebserfolg - Ein Controlling-Thema K. Hagen | 261 |
| Logistik-Controlling als Teilsystem des Unternehmens-Gesamt-Controlling auf der Basis universeller Standard-Software F.K. Jaeger | 279 |

! bzgl. statistischer Abweichung ohne Systemverknüpfung bei Buchhaltung möglich

| | |
|---|-----|
| Integration Kostenrechnung mit Controlling in neuer Software-Architektur U. Fock | 318 |
| Produktions-Controlling: Führungsinstrument zur Erreichung der Unternehmensziele J. Kiesel | 341 |
| DV-gestützte Vor- und Nachkalkulation als Steuerungsinstrument für das Produktionscontrolling J. Pohl | 369 |
| EPSOS-D: ein DV-gestütztes Werkzeug für das Controlling bei der Softwareentwicklung J. Ahlers | 391 |
| Computergestütztes Anlagen- und Investitionscontrolling E. Weis | 411 |
| C. Systemerfahrungen, Anwenderberichte: Anwendungssoftware, Organisation | |
| Die Steuerungsfunktion des Controlling im dezentral organisierten Industriebetrieb M. Klis und B. Greubel | 431 |
| Organisatorische Probleme beim Aufbau von Controlling-Systemen K. Vikas | 458 |
| Anwendung von Standardsoftware im Controlling - Ein Erfahrungsbericht M. Krüger | 483 |
| Arbeitsplatzwandel im Controlling - Ein Erfahrungsbericht H. Reiß <i>ber. Aufbereitung</i> | 516 |
| Deckungsbeitragsrechnung als Artikelergebnisrechnung in Verbindung mit einer Spartenerfolgsrechnung in einem Unternehmen für Serienprodukte R. Simon | 535 |
| Kameralistik und Kostenrechnung - Verwendung privatwirtschaftlicher Standardsoftware für öffentliche Institutionen O. Tylkowski | 557 |
| Einsatz geschlossener Standardkostenrechnung auf dem System IBM 38 mit Schwerpunkt der Kostenträgerrechnung M. Grimm | 580 |
| Finanzanwendungen in der IBM G.J. Exner | 596 |
| Einsatz von Anwendungssystemen (APL), PC-Werkzeugen und Standard-Software-Paketen (SAP) im Controlling W. Griego | 616 |

Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht

Prof. Dr. H.-U. Küpper, Johann Wolfgang Goethe-Universität,
Frankfurt/M.

Inhaltsverzeichnis

1. Controlling als eigenständiger betriebswirtschaftlicher Bereich?
 - 1.1. Notwendigkeit einer konzeptionellen Fundierung des Controlling
 - 1.2. Anforderungen an eine Controlling-Konzeption
2. Alternative Konzeptionen für das Controlling
 - 2.1. Überblick über Vorschläge zur Konzeption des Controlling
 - 2.2. Gewinnzielorientierte Controlling-Konzeption
 - 2.3. Informationsorientierte Controlling-Konzeption
 - 2.4. Planungs- und kontrollorientierte Controlling-Konzeption
 - 2.5. Koordinationsorientierte Controlling-Konzeption
3. Begründung und Analyse der koordinationsorientierten Controlling-Konzeption
 - 3.1. Koordination des Führungssystems als zentrale Zwecksetzung des Controlling
 - 3.2. Abgeleitete Zwecksetzungen des Controlling
 - 3.2.1. Anpassungs- und Innovationsfunktion des Controlling
 - 3.2.2. Zielausrichtung des Controlling
 - 3.2.3. Servicefunktion des Controlling
 - 3.3. Beurteilung der koordinationsorientierten Controlling-Konzeption
4. Wichtige Koordinationsaufgaben und Koordinationsinstrumente des Controlling
 - 4.1. Aufgaben der Koordination des Führungssystems
 - 4.1.1. Koordination innerhalb einzelner Führungsteilsysteme
 - 4.1.2. Koordination zwischen den Führungsteilsystemen
 - 4.2. Wichtige Instrumente der Koordination
 - 4.2.1. Isolierte Koordinationsinstrumente
 - 4.2.2. Umfassende Koordinationsinstrumente
5. Zusammenfassung

1. Controlling als eigenständiger betriebswirtschaftlicher Bereich?

1.1. Notwendigkeit einer konzeptionellen Fundierung des Controlling

Der Bereich Controlling hat in den vergangenen Jahren auch in der Bundesrepublik Deutschland eine starke Verbreitung gefunden. Während bis in die 50er Jahre eine Zurückhaltung der Praxis gegenüber dieser neuen Funktion zu beobachten war, hat sie seit Mitte der 70er Jahre allgemeine Bedeutung erlangt ¹⁾. Dies ist nicht nur an der Einrichtung von Controlling-Abteilungen in vielen Unternehmen, sondern auch an der starken Nachfrage nach Mitarbeitern für diesen Bereich zu ersehen ²⁾. Oft gewinnt man sogar den Eindruck, daß die Erwartungen gegenüber dem Controlling äußerst hoch sind.

Dieser positiven Einstellung der Praxis steht ein gewisses Zögern der *Wissenschaft* gegenüber. In den grundlegenden Lehrbüchern zur Betriebswirtschaftslehre wird Controlling höchstens knapp erwähnt ³⁾. Es wird noch nicht als eigener Funktionsbereich behandelt. An deutschen Hochschulen sind erst wenige Lehrstühle für Controlling eingerichtet. In den wissenschaftlichen Zeitschriften findet man hin und wieder Beiträge zu diesem Gebiet. Sie behandeln vor allem seine Konzeption. Aus der Vielfalt der darin vertretenen Auffassungen wird deutlich, daß

1 Vgl. Horváth (Controlling 2) 65ff.

2 Dies wird an empirischen Untersuchungen und besonders an Stellenanzeigen zum Controlling deutlich. Vgl. Bramsemann (Controlling) 24; Horváth/Gaydoul (Bestandsaufnahme); Gege (Aufgabenstellung) 1294.

3 Vgl. z.B. Bea/Dichtl/Schweitzer (Führung) 53; Schierenbeck (Betriebswirtschaftslehre) 104; Wöhe (Einführung) 174.

bislang keine Einigkeit über die Aufgaben und die Abgrenzung des Controlling besteht.

Deshalb erscheint es berechtigt, den Fragen nachzugehen, ob Controlling eine eigenständige *Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre* bilden kann, ob es sich hierbei um einen neuen Bereich handelt und worin seine charakteristischen Merkmale liegen. Eine Gegenüberstellung möglicher Controlling-Konzeptionen und die Herausarbeitung einer klaren, systematischen Auffassung erscheinen für die Weiterentwicklung dieses Bereiches sowohl in der Praxis als auch in Hochschule und Wissenschaft notwendig. Die Konzeption des Controlling ist maßgeblich für die Abgrenzung seiner Aufgaben. Diese wiederum bildet die Grundlage für seine *organisatorische Einordnung und Gestaltung* innerhalb der Unternehmenshierarchie sowie für die Entwicklung geeigneter *Controllinginstrumente*. Zugleich ergeben sich aus der Controlling-Konzeption die Aufgabenschwerpunkte für die *Ausbildung* an den Hochschulen. Schließlich muß sie anzeigen, in welcher Richtung *Forschungsschwerpunkte* zu diesem Bereich liegen sollten.

1.2. Anforderungen an eine Controlling-Konzeption

Controlling wird nur dann zu einem *eigenständigen betriebswirtschaftlichen Bereich*, wenn die ihm zugrundeliegende Konzeption mehrere *Anforderungen* erfüllt. Sie sind in drei Richtungen zu suchen: (1) In der *Problemstellung* dieses Bereichs, (2) in seiner *wissenschaftlich-theoretischen Fundierung* und (3) in seiner *praktischen Bewährung*.

Ausgangspunkt muß die Forderung sein, daß die Controlling-Konzeption eine *eigenständige Problemstellung* deutlich werden läßt. Controlling kann nur dann zu einem eigenen betriebswirtschaftlichen Bereich werden, wenn die zu ihm gehörenden Fragen und Aufgaben einen zusammenhängenden Problembereich betreffen. Deshalb kann es kaum die bloße Zusammenfassung von verschiedenen Aufgaben aus mehreren Problembereichen beinhalten, die

wohl wichtig erscheinen, von anderen Funktionsbereichen aber zu wenig beachtet werden. Notwendig erscheint vielmehr, daß es auf eine eigenständige und einheitliche Problemstellung abzielt. Dabei wird das Controlling um so eher zu einer betriebswirtschaftlichen Teildisziplin, je einheitlicher diese Problemstellung und je geschlossener die darauf aufbauende Konzeption sind.

Für die Verwendung des Wortes Controlling zur Bezeichnung eines solchen Bereichs sollte es sich darüber hinaus um eine Problemstellung handeln, die von anderen betriebswirtschaftlichen Bereichen nicht oder zumindest nicht in ausreichendem Umfang abgedeckt werden kann. Wenn das Konzept lediglich Probleme von bekannten betriebswirtschaftlichen Teilbereichen umfaßt oder weiterführt, hat man nur eine neue Bezeichnung für bekannte Aufgaben eingeführt. Dies kann in manchen Fällen zweckmäßig sein, um die Notwendigkeit der Weiterentwicklung deutlich zu machen oder Motivationseffekte hervorzurufen. Für die Abgrenzung einer neuen betriebswirtschaftlichen Teildisziplin ist es sicher nicht ausreichend.

Stellt die Konzeption eine Zusammenfassung von eingeführten betriebswirtschaftlichen Teilbereichen dar, so sollten diese ein wichtiges *gemeinsames Merkmal* aufweisen, das die Integration zu einem neuen Bereich rechtfertigt. Die organisatorische Zweckmäßigkeit ihrer Zusammenfassung reicht allein nicht aus. Unter bestimmten Situationsbedingungen kann es sich in der Praxis sehr wohl als zweckmäßig erweisen, mehrere und ggf. verschiedenartige Aufgaben organisatorisch zu zentralisieren. Dies führt aber noch zu keinem selbständigen betriebswirtschaftlichen Teilbereich. Der Grad an Gemeinsamkeit sollte so groß sein, daß die Aufgaben unabhängig von den jeweiligen Randbedingungen eine eigenständige Problemstellung verbindet.

Die *zweite Anforderung* betrifft in erster Linie die wissenschaftliche Behandlung des Controlling. Damit es zu einer betriebswirtschaftlichen Teildisziplin wird, die im Kanon der betriebswirtschaftlichen Fächer (neben z.B. Produktion, Marketing, Logistik oder Organisation) eine selbständige Rolle

spielt, muß es eine *theoretische Fundierung* erhalten. Die Gegebenheiten in der Realität liefern wichtige Informationen für die Analyse des Controlling. Jedoch begründet die Beschreibung der dort unter Controlling behandelten Probleme, seiner organisatorischen Gestaltung und der angewandten Instrumente noch keine wissenschaftliche Teildisziplin. Vielmehr müssen in der Forschung theoretische Ansätze entwickelt werden, mit denen man wissenschaftlich begründete Hypothesen zur Lösung seiner Problemstellung und zur Bewertung seiner Instrumente ableiten kann. In dem frühen Stadium seines Entstehens sollten zumindest Ansätze für derartige Lösungsideen und *Strukturkerne von Theorien* erkennbar werden ⁴⁾. Von der Erfüllung dieser Aufgabe wird es in besonderem Maße abhängen, ob sich Controlling als betriebswirtschaftliche Teildisziplin erweisen kann.

Während diese zweite Anforderung die im Controlling tätigen Wissenschaftler anspricht, bezieht sich die dritte auf die *Praxis*. Letztlich muß sich in ihr erweisen, ob die Einrichtung eines Bereiches Controlling zweckmäßig ist und inwieweit ihm eigenständige, neue Aufgaben zukommen. Auch wenn die Konzeption des Controlling einerseits und die wissenschaftlichen Forschungsansätze andererseits seine Gestaltung beeinflussen, muß sich letztlich in der praktischen Durchführung zeigen, welche Konzeptionen sich bewähren.

4 Vgl. Schneider (Betriebswirtschaftslehre) 54ff.

2. Alternative Konzeptionen für das Controlling

2.1. Überblick über Vorschläge zur Konzeption des Controlling

Seit den 70er Jahren ist eine größere Zahl von Konzeptionen für das Controlling vorgeschlagen worden. In vielen wissenschaftlichen Arbeiten hat man vor allem anhand der Entwicklung in den USA und den Aufgabenstellungen des Controlling in der Praxis versucht, das Spezifische dieses Bereichs herauszuarbeiten. Trotzdem hat sich bis heute keine einheitliche Auffassung ergeben. Ein Vergleich der Vorschläge könnte hier weiterführen.

Zur *Kennzeichnung einer Controlling-Konzeption* scheinen zwei Aspekte maßgeblich. Einmal sind es die *Zwecksetzungen* oder *Funktionen*, die von diesem Bereich zu erfüllen sind. Sie geben den Grund für seine Einrichtung an und bilden die Basis für die Ableitung der von ihm zu erfüllenden Aufgaben. Zum anderen ist zu untersuchen, auf welche *Führungsbereiche* sich seine Tätigkeiten erstrecken sollen. Betreffen sie beispielsweise nur das Informationssystem oder auch Planung und Kontrolle, oder gehen sie noch darüber hinaus? Damit wird angegeben, in welchen Führungsbereichen eine Mitwirkung des Controlling als notwendig angesehen wird. Beide Aspekte, die Zwecksetzungen und die betroffenen Führungsbereiche, sind wichtig für die organisatorischen Gestaltungsmöglichkeiten des Controlling.

In Abb. 1 ist eine größere Zahl von *Vorschlägen zur Konzeption des Controlling* gegenübergestellt. Sie lassen erkennen, welche Zwecksetzungen dem Controlling von den genannten Autoren zugeschrieben werden und welche Führungsbereiche nach ihrer Auffassung jeweils betroffen sein sollten⁵⁾.

5 Vgl. Baumgartner (Controller-Konzeption) 51ff.; Bottler (Controlling-Konzept); Hahn (Stand) 269ff.; Harbert (Controlling-Begriffe) 226ff.; Horváth (Controlling 1) 124ff., insb. 161ff.; Horváth (Controlling 2) 120ff., insb. 152ff.; Krüger (Controlling); Link (Aspekte); Matschke/Kolf (Entwicklung); Müller (Koordination); Serfling (Controlling) 13ff.; Strobel (Controlling) 422ff.; Ziener (Controlling) 28ff.; Zünd (Begriff) 15ff.

Abb. 1: Übersicht über Konzeptionen zum Controlling

| | Baum - gartner 1980 | Bollter 1975 | Hahn 1986 | Herberl 1982 | Horvath 1979 1986 | Kröger 1979 | Link 1982 | Malschke Koll 1980 | Müller 1974 | Serfling 1989 | Strobel 1978 | Ziener 1985 | Zünd 1978 |
|---------------------------------------|---------------------------|-----------------|--------------|-----------------|-------------------------|----------------|--------------|--------------------------|----------------|------------------|-----------------|----------------|--------------|
| ZWECKSETZUNGEN DES CONTROLLING | | | | | | | | | | | | | |
| Zielorientierung | | | o (G) | o (G) | o | o (G) | o | o | | | | o (G) | |
| Koordination | o | o | o | o | o | | o | o | o | o | | o | o |
| Unterstützung | | | | o | o | | o | o | | o | o | o | |
| Anpassung | o | | | | o | | | | | o | | | o |
| Innovation | o | | | | | | | | | | | | o |
| Spezialisierung | | | | o | | | | | | | o | | |
| Rationalität | | | | o | | | | | | | | | |
| RELEVANTE FÜHRUNGSBEREICHE | | | | | | | | | | | | | |
| Operative Planung | x | x | x | | x | x | | | | | x | x | |
| Strategische Planung | x | | | | x | | | | | | | | |
| Steuerung | | | x | | (x) | x | | | | | x | | |
| Kontrolle | x | x | x | | x | x | | x | | | x | x | |
| Informationssystem | | x | x | | x | | x | x | x | x | x | x | x |

G = Gewinnzielorientierung

Als *Zwecksetzungen* werden die Ziel- oder die Gewinnorientierung, die Integration bzw. Koordination, die Unterstützung bzw. Entlastung der Unternehmensführung, die Anpassung oder Adaption, die Innovation, die Spezialisierung sowie die Sicherung rationaler Entscheidungen genannt.

Durch das erste Merkmal soll eine einheitliche *Zielausrichtung* der Unternehmung gesichert werden. Da viele Unternehmungen das *Gewinnstreben* als oberstes Ziel verfolgen, wird es häufig als Aufgabe des Controlling angesehen, auf die Erreichung des Erfolgsziels hinzuwirken. Durch die Zwecksetzung der *Integration* bzw. *Koordination* soll eine Abstimmung der Entscheidungen und Handlungen in der Unternehmung garantiert werden. Dabei bezeichnet Integration eher eine Abstimmung durch Festlegung längerfristiger Strukturen, während mit Koordination oftmals die laufende Abstimmung gemeint ist ⁶⁾. Zielausrichtung und Koordination gehören zu den Führungsaufgaben. Wenn sie von der Unternehmensleitung auf einen speziellen Controllingbereich übertragen werden, soll hierdurch die Unternehmensführung *entlastet* und *unterstützt* werden. Weiter sehen verschiedene Autoren eine wichtige Zwecksetzung in der *Anpassung* an Umweltänderungen. Da die Unternehmensführung durch ihre laufenden Tätigkeiten stark ausgelastet sei, könne mit dem Controlling ein Funktionsbereich geschaffen werden, der Umweltänderungen beobachten und Anpassungsnotwendigkeiten rechtzeitig erkennen könne. Diese Zwecksetzung geht noch weiter, wenn das Controlling für *Innovation* und *Frühwarnung* zu sorgen hat. Durch eine solche Übernahme gleichartiger Aufgaben kann eine *Spezialisierung* erfolgen. Schließlich wird betont, Controlling solle für eine *rationale Entscheidungsfindung* Sorge tragen. Durch seine Mitwirkung sollen die Entscheidungsprozesse in allen Bereichen und auf allen Ebenen bewußt und zielorientiert durchgeführt werden. Zugleich wird es als notwendig angesehen, ein entsprechendes Risikobewußtsein zu wecken.

Eine erste Analyse der Gegenüberstellung dieser Zielsetzungen macht deutlich, daß die *größte Übereinstimmung* unter den Auto-

6 Vgl. z.B. Bleicher/Meyer (Führung) 49ff.

ren bei der *Koordinationsfunktion* besteht. Häufig werden auch die *Zielorientierung* und die *Unterstützungs-* bzw. *Servicefunktion* betont. Demgegenüber nennen nur einzelne Autoren die *Spezialisierung* und die *Sicherung rationaler Entscheidungen*, während die *Anpassungs-* und die *Innovationsfunktion* etwas häufiger genannt werden.

Hinsichtlich der vom Controlling betroffenen *Führungsbereiche* ist die höchste Übereinstimmung beim *Informationssystem* erkennbar. Praktisch durchweg besteht die Auffassung, daß sich die Zwecksetzungen des Controlling gerade auf diesen Bereich erstrecken. Daneben sieht eine größere Zahl von Autoren seinen Wirkungskreis auch in den Bereichen *Planung* und *Kontrolle*. Unterschiedliche Auffassungen bestehen jedoch darüber, ob es auf den operativ-taktischen Bereich begrenzt werden oder auch den strategischen Bereich einschließen sollte.

Von den skizzierten Zwecksetzungen des Controlling erscheinen nur die *Gewinnzielorientierung* und die *Koordinationsfunktion* für die Begründung einer *eigenständigen* Controlling-Konzeption geeignet. Rationalität ist nämlich eine Anforderung, der letztlich jede betriebliche Entscheidungsfindung genügen sollte. Das Bemühen um eine Sicherung rationaler Entscheidungen gilt für alle Bereiche und Aktivitäten. Spezialisierung ist ein organisatorisches Merkmal, das man bei jeder Zusammenfassung gleichartiger Aufgaben zu nutzen sucht. Es wird stets angewandt, wenn man Controlling-Abteilungen bildet. Jedoch kann es keine Controlling-Konzeption begründen. Das Gemeinsame von Controlling-Aktivitäten muß in einem anderen Merkmal liegen. Eine Entlastung oder Unterstützung der Unternehmensleitung soll jede Ausgliederung und Übertragung von Führungsaufgaben auf Stellen und Abteilungen bewirken. Sie soll z.B. durch jede Abgrenzung von Stabsaufgaben erreicht werden. Rationalität, Spezialisierung und Unterstützung sind daher Funktionen, welche das Controlling ergänzend übernehmen kann. Sie beinhalten aber keine eigenständige sachliche Problemstellung, welche eine Begründung und Abgrenzung von Controllingaufgaben ermöglicht.

Auch die "allgemeine" Zielorientierung erscheint als grundlegende Zwecksetzung für das Controlling zu umfassend. Die Unternehmensführung wird stets darum bemüht sein, die Handlungen aller Bereiche auf die Unternehmensziele auszurichten. Ein eigenständiges Merkmal wird erst erkennbar, wenn man sich auf eine Zielgröße beschränkt. Entsprechend der Entwicklung des Controlling kann man insbesondere Erfolgs- und Liquiditätsaspekte trennen. Die grundlegende Zwecksetzung des Controlling besteht dann in der Sicherung der Gewinnerreichung. Hierin kann eine eigenständige Problemstellung gesehen werden, die zur Begründung einer Controlling-Konzeption geeignet erscheint.

Eine andere eigenständige Problemstellung bildet die *Koordination*. Sie ist notwendig durch die unumgängliche gedankliche und personelle Zerlegung der verschiedenen Handlungen in einer Unternehmung. Anpassung und Innovation stellen ebenfalls eigenständige Probleme dar. Sie lassen sich jedoch dem Koordinationsproblem unterordnen. Deshalb erscheint es zweckmäßig, sie in eine koordinationsorientierte Konzeption des Controlling einzubinden ⁷⁾.

Von den Zwecksetzungen her bieten sich deshalb zwei *grundlegende Problemstellungen* für die Konzeption des Controlling an: die *Gewinnziel-* und die *Koordinationsorientierung*. Weitere Alternativen zu einer konzeptionellen Gestaltung werden deutlich, wenn man die betroffenen *Führungsbereiche* mit einbezieht. Entsprechend den aus Abb. 1 erkennbaren Vorschlägen werden vor allem drei Ausprägungen diskutiert: Die Beschränkung auf das Informationssystem, die zusätzliche Ausweitung auf Planung und Kontrolle sowie eine umfassende Koordination innerhalb des Führungssystems. Da zwischen der gewählten Zwecksetzung und den betroffenen Führungsbereichen Beziehungen bestehen, lassen sich vier sinnvolle *Alternativen* herauschälen: die gewinnzielorientierte, die informationsorientierte, die planungs- und kontrollorientierte und die (umfassende) koordinationsorientierte Konzeption. Sie sind im folgenden näher zu charakterisieren und zu beurteilen.

⁷ Vgl. Abschnitt 3.2.1.

2.2. Gewinnzielorientierte Controlling-Konzeption

Die zentrale Problemstellung der gewinnzielorientierten Controlling-Konzeption besteht in der *Sicherung der Gewinnerreichung* bei allen Entscheidungen und Handlungen der Unternehmung. Dann hat das "Erfolgsziel als Führungsgröße der Ausgangspunkt aller Überlegungen zu sein. Das Erfolgsziel stellt die Deduktionsbasis dar, aus der sich die controllingrelevanten Aufgaben ableiten lassen" ⁸⁾. Diese Zwecksetzung erwächst aus der Erkenntnis, daß die Entscheidungsträger und die Unternehmensbereiche individuelle bzw. Bereichsziele verfolgen können. Deshalb kann es notwendig werden, durch spezielle Maßnahmen die Beachtung des Gesamterfolgs der Unternehmung als oberster Zielsetzung zu gewährleisten.

Der Gewinn oder Erfolg stellt in vielen Unternehmen die zentrale Zielgröße der Planung dar. Die eng mit der Planung verbundene Kontrolle ist ebenfalls auf ihn ausgerichtet. Für beide Bereiche benötigt man Informationen. Aus diesen Gründen folgt für die gewinnzielorientierte Konzeption, daß sich Controlling vor allem auf die Führungsbereiche *Planung* (Steuerung), *Kontrolle* und *Informationssystem* bezieht. Da der Gewinn als quantitative Größe definiert ist, wird das Controlling ferner auf den *operativen* und *taktischen* Bereich begrenzt. Seine Aufgaben erstrecken sich nicht auf strategische Maßnahmen, weil deren Ziele eher qualitativer Art sind ⁹⁾. Führungsgröße der strategischen Planung ist nämlich das Erfolgspotential. Die im strategischen Bereich vorzunehmenden Analysen von Stärken und Schwächen, Chancen und Risiken sowie die strategischen Erfolgsfaktoren, wie Technologie-Know-how, Image, Managementqualität usw. erfordern ein mehr qualitativ als quantitativ orientiertes Denken. Deshalb wird es als zweckmäßig angesehen, die Aufgaben des Controlling nach dieser Konzeption nicht auf den strategischen Bereich auszudehnen.

8 Pfohl/Zettelmeyer (Controlling) 149.

9 Vgl. Pfohl/Zettelmeyer (Controlling) 150ff.

Mit der Gewinnzielorientierung läßt sich eine in sich geschlossene Konzeption für das Controlling entwickeln. Gegen diesen Ansatz sprechen jedoch mehrere *Argumente*:

1. Eine Reihe von Unternehmen, besonders im Dienstleistungsbereich, verfolgt als oberstes Ziel nicht den Gewinn. Beispielsweise steht bei Krankenhäusern, Hochschulen und Nahverkehrsunternehmen das *Bedarfsdeckungs- oder Versorgungsziel im Vordergrund*. In ihnen könnte ein gewinnzielorientiertes Controlling höchstens eine untergeordnete Rolle spielen, sofern es überhaupt notwendig erscheint.

2. Unternehmen verfolgen in der Regel *mehrere Ziele*. Neben dem Gewinnziel muß zumindest das Liquiditätsziel beachtet werden. Daneben können andere Ziele wie Bedarfsdeckungs- oder Sozialziele bedeutsam werden. In unserem Wirtschaftssystem sind die Unternehmensziele zumindest in Grenzen frei wählbar. Deshalb erscheint es zweckmäßiger, die Ausrichtung der Unternehmenshandlungen auf ein Zielsystem und nicht auf ein einzelnes Ziel abzusichern.

3. Grenzt man die Gewinnzielorientierung als eigene Aufgabe aus, entstehen *zusätzliche Koordinationsprobleme*. So müssen die Konflikte zwischen dem Gewinnziel und anderen Unternehmenszielen gelöst werden. Es müssen also eine Koordination innerhalb des Zielsystems und eine Abstimmung zwischen den auf verschiedene Ziele ausgerichteten Bereichen erfolgen. Ferner müssen die strategischen Ziele und Handlungen mit denen des taktischen und operativen Bereichs verknüpft werden. Die qualitativen strategischen Größen müssen in quantitative des operativ-taktischen Bereichs umgesetzt werden.

4. Die Ausrichtung auf das Gewinnziel ist schon bislang für die operative sowie taktische Planung und Kontrolle sowie für die Kosten- und Investitionsrechnung in hohem Maße bestimmend. Deshalb stellt sich die Frage, ob sie die Abgrenzung eines neuen Funktionsbereichs erforderlich macht oder lediglich eine neue Bezeichnung für bekannte Führungsbereiche liefert.

2.3. Informationsorientierte Controlling-Konzeption

Die drei nachfolgenden Konzeptionen sehen die grundlegende Zwecksetzung des Controlling jeweils in der *Koordination*. Sie unterscheiden sich hinsichtlich der betroffenen Führungsbereiche. Die *engste* Konzeption ist die *informationsorientierte*. Bei ihr wird "das Controlling als eine zentrale Einrichtung der betrieblichen Informationswirtschaft" ¹⁰⁾ verstanden. Seine Zwecksetzung besteht in der Koordination von Informationsbedarf, Informationserzeugung und Informationsbereitstellung sowie der Gestaltung der Kosten- und Investitionsrechnung und des Berichtswesens. Da Informationen besonders für Planungs- und Kontrollzwecke benötigt werden, gehört die Schaffung einer entscheidungsorientierten Planungs- und Kontrollrechnung zu seinen zentralen Aufgaben. Durch ihre hohe Leistungsfähigkeit hat die EDV für die Lösung dieser Probleme ein großes Gewicht erlangt.

Die Abstimmung von *Informationsbedarf*, *Informationserzeugung* und *Informationsbereitstellung* ist sicher ein wichtiges Koordinationsproblem der Unternehmensführung. Für die Begründung eines eigenen betriebswirtschaftlichen Bereichs erscheint sie jedoch sehr eng. Diese Aufgabe ist von jedem entscheidungsorientierten Informationssystem zu leisten. Das betriebliche Rechnungswesen kann seine Aufgaben nur effizient erfüllen, wenn es auf den Informationsbedarf der Unternehmung ausgerichtet ist und seine Informationen in geeigneter Weise bereitstellt. Die informationsorientierte Konzeption kann daher als eine notwendige *Weiterentwicklung des traditionellen Rechnungswesens* verstanden werden. Folgt man dieser Auffassung, bringen die Bezeichnungen "entscheidungsorientiertes Rechnungswesen", "Unternehmensrechnung" und "Controlling" dieselbe Zwecksetzung und Aufgabenstellung zum Ausdruck.

10 Müller (Koordination) 683.

2.4. Planungs- und kontrollorientierte Controlling-Konzeption

Durch eine bloße Ausrichtung des Informationssystems auf Planung und Kontrolle wird noch keine Koordination der betrieblichen Handlungen sichergestellt. Deshalb wird es vielfach als notwendig angesehen, die Koordinationsaufgabe auf diese Bereiche auszudehnen. Dann wird die Funktion des Controlling "in der Koordination von Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung" ¹¹⁾ gesehen. Diese Konzeption schließt die Aufgaben der informationsorientierten ein. Darüber hinaus soll das Controlling die *Koordination innerhalb der Planung* sowie ihre *Abstimmung mit der Kontrolle* sichern. Dies geschieht einmal durch die "Schaffung einer Gebilde- und Prozeßstruktur, die zur Abstimmung von Aufgaben beiträgt" ¹²⁾. Diese *systembildende Koordination* schlägt sich beispielsweise in der Organisation der Planungs- und Kontrollprozesse oder der Festlegung von Planungs- und Kontrollrichtlinien bis hin zur Gestaltung von Planungsformularen nieder. Zum anderen soll das Controlling an den konkreten Planungs- und Kontrollprozessen mitwirken. Über die *systemkoppelnde* oder laufende *Koordination* soll es unmittelbar eine Abstimmung der Entscheidungen bewirken.

Diese Konzeption weist enge Beziehungen zu der gewinnzielorientierten auf, geht jedoch von einer anderen grundlegenden Zwecksetzung aus. Der Unterschied liegt in der Betonung des Koordinationsaspektes. In ihr werden die Aufgaben des Controlling nicht auf den operativ-taktischen Bereich eingeschränkt. Eine Koordination muß auch zwischen ihm und dem strategischen Bereich erfolgen. Deshalb betonen die Vertreter dieser Konzeption die Notwendigkeit eines *strategischen Controlling* ¹³⁾.

In dieser Konzeption wird das Koordinationsproblem weiter gefaßt. Damit stellt sich aber die Frage, warum die Problemstellung der Koordination auf einzelne Führungsbereiche beschränkt wird. Dies wird besonders deutlich an der strukturellen oder systembildenden Koordination. Sie beinhaltet nämlich vor allem

11 Horváth (Controlling 2) 152.

12 Horváth (Controlling 2) 134.

13 Vgl. Horváth (Entwicklungstendenzen).

organisatorische Maßnahmen. Planungs- und Kontrollsysteme, die ein hohes Maß an Koordination gewährleisten sollen, lassen sich vor allem durch entsprechende Organisationsstrukturen erreichen. Damit wird aber eine Abstimmung der Planung und Kontrolle mit der Organisation erforderlich. Ferner ist für das Erreichen von koordiniertem Handeln in der Unternehmung die Art der Verhaltensbeeinflussung wichtig. Wenn das Controlling ein koordiniertes Handeln bewirken soll, muß es auch auf die Schaffung entsprechender Anreizsysteme hinwirken. Damit wird aber seine Verbindung zu einem weiteren Führungssystem, der Personalführung, deutlich.

2.5. Koordinationsorientierte Controlling-Konzeption

Diese Gesichtspunkte sprechen dafür, eine Controlling-Konzeption zu entwickeln, die von der *Koordination des gesamten Führungssystems* als grundlegender Zwecksetzung ausgeht. Weil das Führungssystem in mehrere Teilsysteme, wie Planung, Organisation usw. aufgespalten wird, stellt sich die Aufgabe seiner Koordination. Sieht man in der Koordination den grundlegenden Baustein für eine Controlling-Konzeption, aus dem dessen Aufgaben abzuleiten sind, läßt sich ein Höchstmaß an Geschlossenheit erreichen. Deshalb wird im folgenden versucht, eine derartige Konzeption zu begründen und systematisch zu entwickeln.

3. Begründung und Analyse der koordinationsorientierten Controlling-Konzeption

3.1. Koordination des Führungssystems als zentrale Zwecksetzung des Controlling

In Unternehmungen werden Sachgüter oder Dienstleistungen erzeugt und verkauft. Mit den entsprechenden Realgüterprozessen zur Beschaffung, Herstellung, Lagerung oder zum Absatz von materiellen bzw. immateriellen Gütern sind Nominalgüterprozesse der Aufnahme, Bindung und Anlage finanzieller Mittel verbunden. Beide Bereiche, Güter- und Geldkreislauf, kann man zusammen als *Leistungssystem* der Unternehmung bezeichnen. In ihnen ist in der Regel eine größere Zahl von Mitarbeitern tätig, die durch ihre Entscheidungen den Vollzug der Leistungsprozesse bestimmen. Ihre Handlungen müssen auf das Zielsystem der Unternehmung ausgerichtet werden. Deshalb benötigt eine Unternehmung zusätzlich ein *Führungs- oder Managementsystem*. Es dient der Einflußnahme auf die Mitarbeiter, um eine dem Zielsystem der Unternehmung entsprechende Erfüllung der gemeinsamen Aufgaben zu erreichen ¹⁴⁾.

Die *Führung* wird in Unternehmungen nicht nur durch direkte persönliche Einflußnahme vorgenommen. Je größer die Zahl der Mitarbeiter im Leistungs- und Führungssystem wird, um so mehr benötigt man *institutionalisierte Führungsinstrumente*. Diese bilden zusammen mit den Führungspersonen und deren Handlungen das *Führungssystem* ¹⁵⁾.

Die Möglichkeiten zur Führung werden durchsichtiger, wenn man das Führungssystem systematisch gliedert. Die Vorschläge der Literatur zur *Einteilung des Führungssystems* ¹⁶⁾ erscheinen auf den ersten Blick recht unterschiedlich (vgl. Abb. 2).

14 Vgl. Wunderer/Grunwald (Führung 1) 52ff.

15 Vgl. Wild (Unternehmensplanung).

16 Vgl. Bleicher/Meyer (Führung); Wunderer/Grunwald (Führung 2) 106ff.; Wild (Unternehmensplanung).

Abb. 2: Vorschläge zur Gliederung des Führungssystems von Unternehmen

| Bleicher/Meyer [Führung] 92 ff. u. 194 ff. | Wunderer/Grunwald [Führung] 106 ff. | Wild | Wichtige gemischte Führungsteilsysteme |
|--|--|---|---|
| <p><i>Politiksystem</i></p> <ul style="list-style-type: none"> o Zielsetzungssystem <p><i>Managementsystem</i> - <i>Strukturkomponente</i></p> <ul style="list-style-type: none"> o Führungsrichtlinien <p>o Organisationssystem</p> <p>- <i>Ziel- und Feldkomponente</i></p> <ul style="list-style-type: none"> o Anreizsystem o Personalbeurteilungs- und -entscheidungssystem <p>o Planungssystem</p> <ul style="list-style-type: none"> o Willenssicherungssystem o Informationssystem | <p><i>Strukturelle Führung</i> z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> o Unternehmenspolitik o Unternehmensziele <p>o Unternehmensgrundsätze</p> <ul style="list-style-type: none"> o Führungs-/Kooperationsgrundsätze o Richtlinien o Organisationsnorm/-formen <p>o Personalmanagement (z. B. Lohn- und Gehaltsfestsetzung; Ver- setzung, Beförderung)</p> <p><i>Menschenführung</i></p> <ul style="list-style-type: none"> o Motivieren o Delegieren <ul style="list-style-type: none"> o Planen o Entwickeln o Koordinieren o Bewerten o Entscheiden <p>o Informieren</p> | <ul style="list-style-type: none"> o Zielsystem bzw. Zielbildungssystem <p>o Allgemeine Führungs- prinzipien</p> <ul style="list-style-type: none"> o Organisationssystem <p>o Motivationskonzept und Anreizsystem</p> <p>o Personalentwicklungssystem (Management Development)</p> <ul style="list-style-type: none"> o Planungssystem <ul style="list-style-type: none"> o Kontrollsystem o Informationssystem | <p>→ Zielsystem</p> <p>→ Führungsgrundsätze</p> <p>→ Organisation</p> <p>→ Personalführungssystem</p> <p>→ Planungssystem</p> <p>→ Kontrollsystem</p> <p>→ Informationssystem</p> |

Eine nähere Analyse läßt entsprechend Abb. 2 aber erkennen, daß sie sich weitgehend auf gemeinsame Kerne vereinheitlichen lassen. Wichtige Teile des Führungssystems sind durchweg die *Organisation*, die *Planung* und *Kontrolle* sowie das *Informationssystem*. Ferner werden fast immer das *Zielsystem*, *Führungsgrundsätze* und Komponenten eines *Personalführungssystems* als weitere Bestandteile hervorgehoben. Deshalb kann im folgenden von der in Abb. 3 wiedergegebenen Einteilung ausgegangen werden.

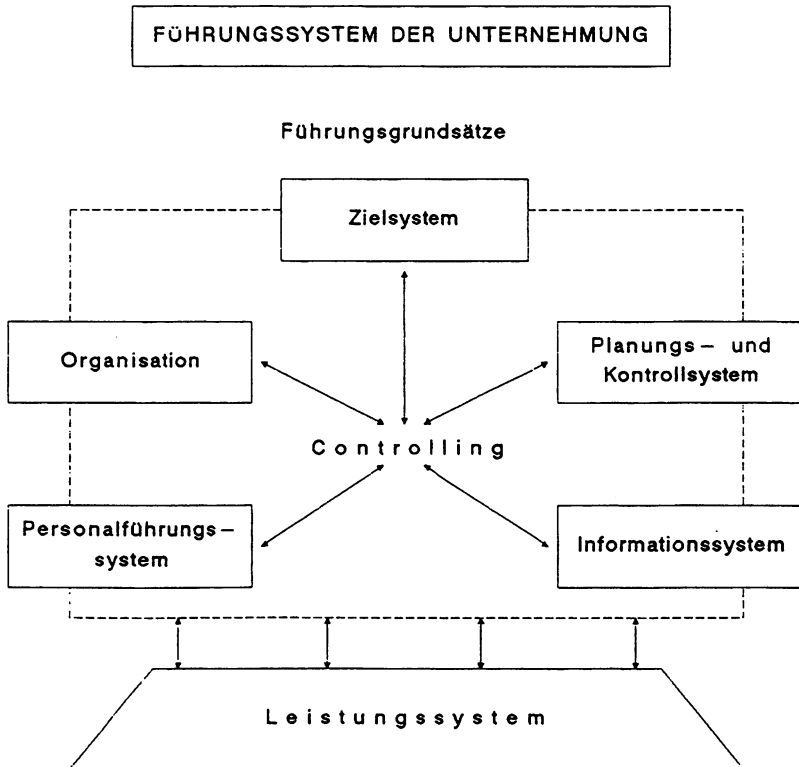


Abb. 3: Gliederung des Führungssystems der Unternehmung

Eine gedankliche *Gliederung der Führung* in Teilsysteme, die organisatorisch unterschiedlichen Abteilungen übertragen werden, erscheint wegen der Vielfalt von Führungsaufgaben häufig unumgänglich. Darüber hinaus ist sie zur Nutzung von *Spezialisierungsvorteilen* oft zweckmäßig. Jedoch bewirkt die Zerlegung, daß Beziehungen zwischen eng zusammenhängenden Tatbeständen

aufgespalten werden. So sind beispielsweise Planung und Kontrolle darauf angewiesen, vom Rechnungswesen die relevanten Informationen zu erhalten. Planungsmodelle lassen sich nur anwenden, wenn die zu ihrer Lösung erforderlichen Daten eingegeben werden können. Entsprechende Überlegungen gelten für die anderen Führungsteilsysteme. So benötigt man für aufbau- und ablauforganisatorische Entscheidungen Informationen über die Wirkungen der Organisationsalternativen. Personalführungsteilsysteme wie die Entlohnung oder das Management-Development müssen ebenfalls mit Informationen versorgt werden.

In der *Koordination des Führungssystems* wird eine *eigenständige Problemstellung* erkennbar, die durch andere Bereiche wie die Organisation oder die Planung nicht genügend abgedeckt wird. Von den in Abschnitt 2 untersuchten Alternativen zum Controlling erscheint sie daher für die Begründung einer eigenständigen Controlling-Konzeption am besten geeignet. Die Gewinnzielorientierung ist im Zielsystem verankert, das Informationssystem stellt ein (seit langem bekanntes) Führungsteilsystem dar. Planung und Kontrolle sind eingeführte Führungsteilbereiche, ihr enger Bezug zum Informationssystem wird seit langem gesehen. Wenn Controlling mehr als eine neue Bezeichnung für bekannte Aspekte oder Bereiche der Führung sein soll, ist dies m.E. nur in der Koordination des Führungssystems ersichtlich, weil diese Aufgabe erst durch die institutionalisierte und systematische Entwicklung eines gegliederten Führungssystems entsteht.

Folgt man dieser Konzeption konsequent, so gehört die *Abstimmung im Leistungssystem*, also beispielsweise zwischen Beschaffung, Fertigung und Absatz, nicht zu den unmittelbaren Controlling-Aufgaben. Sie ist vielmehr von dessen Entscheidungsträgern vorzunehmen und wird vor allem durch die Organisation und die Planung unterstützt. Jedoch sind die Beziehungen zwischen Leistungs- und Führungssystem so eng, daß das Controlling *indirekt* auch auf die Koordination des Leistungssystems einwirkt. Da die Leistungsprozesse mit Hilfe von Führungsinstrumenten koordiniert werden, sind die Koordinationsprobleme im Leistungssystem

für die Koordination des Führungssystems von Bedeutung, und beeinflusst die Koordination des Führungssystems gleichzeitig diejenige des Leistungssystems. Dieser Tatbestand führt immer mehr zur Einrichtung von Controlling-Abteilungen für einzelne Leistungsbereiche, beispielsweise von *Produktions-, Vertriebs-, Logistik- oder Personalcontrolling*¹⁷⁾. Nach der hier entwickelten Konzeption übernehmen diese die Koordination der Führungsaufgaben innerhalb des jeweiligen Leistungsbereiches. Hiermit wirken sie auch auf die Koordination der einzelnen Leistungsprozesse ein. Gleichzeitig stellen sie die Verbindung zum unternehmensbezogenen Controlling und zur Führung der anderen Bereiche her.

3.2. Abgeleitete Zwecksetzungen des Controlling

Auch wenn die Koordination des Führungssystems den Grundbaustein einer einheitlichen Controlling-Konzeption bildet, werden andere der oben genannten Zwecksetzungen nicht bedeutungslos. Sie lassen sich aus der Koordinationsfunktion herleiten oder als nähere Spezifikation interpretieren.

3.2.1. Anpassungs- und Innovationsfunktion des Controlling

Berücksichtigt man die Einbettung der Unternehmung in eine wirtschaftliche und gesellschaftliche Umwelt, so läßt sich die *Anpassungs- und Innovationsfunktion* als Koordination der Unternehmensführung mit ihrer Umwelt interpretieren¹⁸⁾. Koordinationsaufgaben ergeben sich nicht nur aus der internen Differenzierung in der Unternehmung. Sie entstehen auch, wenn auf den verschiedenen *Märkten* (Absatz-, Beschaffungs-, Arbeits-, Finanzmarkt) oder in der *Gesellschaft* (z.B. die Einstellung zu Umweltproblemen) Wandlungen eintreten, auf welche das bisherige Handeln der Unternehmung nicht mehr zielgerecht paßt. In der

17 Vgl. z.B. Reichmann (Controlling) 233ff.; Pfohl/Hoffmann (Logistik-Controlling); Potthoff/Trescher (Controlling).

18 Vgl. Zünd (Begriff).

Regel wird man es als Teilaufgabe eines jeden Leistungsbereiches ansehen, Änderungen der von ihm direkt bearbeiteten Märkte zu erkennen, Anpassungsmaßnahmen zu ergreifen und durch Innovationen auf Umweltänderungen aktiv hinzuwirken. Dennoch kann in der *Anpassungsfunktion* eine Zwecksetzung des Controlling gesehen werden. Es hat dafür zu sorgen, daß die Notwendigkeit einer Koordination mit Umweltentwicklungen genügend beachtet wird. Ferner muß es selbst umfassende Änderungen, welche die gesamte Unternehmensführung betreffen, frühzeitig erkennen und Möglichkeiten zur Reaktion entwickeln. Wenn die Unternehmensführung darüber hinaus die Umwelt aktiv zu beeinflussen sucht, wird daraus eine *Innovationsfunktion*.

3.2.2. Zielausrichtung des Controlling

Die Koordination der Unternehmensführung soll dazu dienen, die Unternehmensziele besser zu erreichen, als dies ohne Koordination möglich wäre. Das *Zielsystem* liefert die *Kriterien*, an denen sich die Koordination orientieren muß. Maßgeblich für die Koordination sind also die von dem Unternehmen verfolgten Ziele. Da sie in Marktwirtschaften frei wählbar sind, kann nach dieser Konzeption für das Controlling nicht ein einziges Ziel als allgemeingültig angenommen werden. Wenn Unternehmen mehrere Ziele verfolgen, ist die Koordination auf ein Zielsystem hin vorzunehmen, in dem diese Ziele geordnet sind. In einer marktwirtschaftlichen Ordnung spielen für die meisten Unternehmen Erfolgsziele eine bestimmende Rolle. Ohne ihre Sicherung ist ein Bestand selbständiger Unternehmen schwer möglich. Daher werden sie in der Regel zu den wichtigsten Unternehmenszielen gehören. Ihre besondere Bedeutung für das Controlling wird daraus verständlich.

3.2.3. Servicefunktion des Controlling

Da die zielorientierte Koordination zu den zentralen Aufgaben der Unternehmensführung gehört, *entlastet* ihre Ausgliederung

die Führungspersonen. Dennoch bleibt bei diesen die Verantwortung für das koordinierte Handeln der Unternehmung. Aus diesem Gesichtspunkt heraus erscheint es folgerichtig, Controlling als *Servicefunktion* zu verstehen. Die Entscheidungsträger der Bereiche behalten die grundlegenden Entscheidungskompetenzen. Das Controlling kann an ihren Entscheidungsprozessen lediglich mitwirken. Sonst würde es als umfassende zentrale Entscheidungsinstanz tätig werden, wodurch die Vorteile der Arbeitsgliederung verloren gingen. Durch das Controlling müssen die Notwendigkeit der Abstimmung und die für den jeweils nicht vertretenen Bereich wichtigen Aspekte in die Entscheidungsfindung eingebracht werden. Es hat damit eher dienenden und unterstützenden Charakter.

Für die Koordination von Entscheidungen lassen sich verschiedene Instrumente einsetzen. Ferner erfordert sie eine genaue Kenntnis der in den einzelnen Bereichen verwendbaren Methoden. Um beispielsweise den Informationsbedarf der Planung zu ermitteln, muß man die zur Planung verwendeten und einsetzbaren Verfahren kennen. Zur Servicefunktion des Controlling gehört daher eine *fundierte Methodenkenntnis*. Diese Zwecksetzung umfaßt auch die Aufgabe der Verwendung geeigneter Methoden, um die Koordination zu verbessern und den Bereichen Informationen über die für sie zweckmäßigen Verfahren zu liefern.

3.3. Beurteilung der koordinationsorientierten Controlling-Konzeption

Das charakteristische Merkmal der entwickelten Controlling-Konzeption liegt in der strengen Orientierung an der *Koordination des Führungssystems*. Damit wird das Controlling auf eine eigenständige Problemstellung ausgerichtet, die durch kein anderes Führungsteilsystem schon abgedeckt ist. Dann bildet es nicht nur die Weiterführung eines bekannten Bereiches, beispielsweise des Rechnungswesens, oder eine Zusammenfassung mehrerer Bereiche, beispielsweise von Planung und Kontrolle. Auf diesem Wege ist eine größere *konzeptionelle Geschlossenheit* er-

reichbar. Dies erscheint für seine organisatorische Umsetzung und Abgrenzung zweckmäßig.

Der Koordination des Führungssystems als Grundbaustein der Controlling-Konzeption entspricht für eine wissenschaftliche Fundierung die Analyse von *Interdependenzen*¹⁹⁾. Sie stellt einen zentralen Untersuchungsgegenstand der betriebswirtschaftlichen Forschung dar. Für die Schaffung einer theoretischen Grundlage des Controlling wird es notwendig, *Hypothesen* über die gegenseitigen Beziehungen innerhalb des Führungssystems zu entwickeln. Hierzu müssen beispielsweise die Beziehungen zwischen der Art vorliegender Interdependenzen, der Form einer Zerlegung in partielle Entscheidungsfelder und den anwendbaren Koordinationsinstrumenten erforscht werden. Weiter müssen die Beziehungen des Informationssystems zum Planungs- und Kontrollsystem theoretisch analysiert und verhaltenstheoretisch begründete Aussagen über die Wirkung von Informationen, Planvorgaben sowie Kontrollmaßnahmen aufgestellt und geprüft werden. Damit sind zumindest Strukturkerne einer Theorie des Controlling zu entwickeln.

Sofern auf diesem Wege neben der konzeptionellen Ausrichtung auf eine eigenständige Problemstellung eine theoretische Fundierung für das Controlling gelingt, kann es zu einer betriebswirtschaftlichen Teildisziplin werden. Die koordinationsorientierte Konzeption erscheint am ehesten fruchtbar für die Entwicklung und Abgrenzung des Controlling als eigenem betriebswirtschaftlichen Teilbereich. Letztlich muß sie sich aber in der *praktischen Umsetzung* bewähren. Ein Problem dieser Konzeption ist darin zu sehen, daß die Koordinationsaufgabe alle Führungsteilsysteme berührt und auch in die Leistungsprozesse hineinreicht. Damit tritt die Gefahr ein, daß die Controlling-Aufgaben zu umfassend werden und nicht immer problemlos von den Aufgaben der anderen Führungsteilsysteme abgrenzbar sind. Diese Gefahr erscheint nicht prinzipiell vermeidbar, weil Koordination wegen der Interdependenzen verschiedener Bereiche notwendig ist und immer mehrere Tatbestände betreffen muß. Controlling

19 Vgl. Küpper (Koordination).

hat danach den Charakter einer *Querschnittsfunktion*. Dies ist keine Frage der Konzeption, sondern durch das empirisch gegebene Problem der Koordination bedingt. In der praktischen Umsetzung kann es sich daher als zweckmäßig erweisen, die den Controllingstellen zu übertragenden Aufgaben einzuschränken. Die Controlling-Konzeption gibt nur den Rahmen für die jeweilige organisatorische Gestaltung.

Schließlich ist zu bedenken, ob die Koordination nicht zu den Führungsaufgaben gehört, die nur von der Unternehmensleitung selbst wahrgenommen werden können ²⁰⁾. Dieser Einwand erscheint nicht zwingend. Einmal läßt sich die Koordination als eigenständige Problemstellung unabhängig davon herausarbeiten, wem ihre Lösung übertragen ist. Zum anderen entstehen durch die Aufspaltung des Führungssystems derart viele Koordinationsprobleme, daß sie in vielen Fällen nicht allein von der Unternehmensleitung gelöst werden können. Ihre organisatorische Ausgliederung und die Übertragung auf Controllingstellen erweist sich dann als zweckmäßig. Die Servicefunktion bringt dabei zum Ausdruck, daß die letzte Verantwortlichkeit - wie bei anderen Führungsaufgaben - der Unternehmensleitung verbleibt.

20 Vgl. Ziener (Controlling) 32.

4. Wichtige Koordinationsaufgaben und Koordinationsinstrumente des Controlling

4.1. Aufgaben der Koordination des Führungssystems

Um die entwickelte Konzeption zu veranschaulichen, werden in einem letzten Abschnitt wichtige *Aufgaben und Instrumente der Koordination* beispielhaft beleuchtet. Die Koordinationsaufgaben im Führungssystem beziehen sich auf die Koordination sowohl innerhalb einzelner Führungsteilsysteme als auch zwischen diesen.

4.1.1. Koordination innerhalb einzelner Führungsteilsysteme

Zu den seit langem untersuchten Aufgaben der Koordination in einzelnen Führungsteilsystemen gehören die *Abstimmung der Planung* und die *Abstimmung zwischen Aufbau- und Ablauforganisation*.

Eine spezifische Controlling-Aufgabe ist in der Schaffung einer *integrierten Planungsrechnung* zu sehen. Sie betrifft die Abstimmung innerhalb des Informationssystems. Dabei sind vor allem zwei Richtungen zu verfolgen. *Zum einen* bietet die *Entwicklung der EDV* die Möglichkeit, zu einem integrierten Rechnungssystem zu gelangen. Über Daten- und Methodenbanken läßt sich ein Informationssystem schaffen, in dem eine Grundrechnung die einheitliche und effiziente Datenbasis für Auswertungsrechnungen liefert. Aus ihr können die verschiedenartigen Rechnungssysteme für jeweils relevante Rechnungszwecke abgeleitet werden. *Zum anderen* ist eine *theoretisch fundierte Konzeption* für eine in sich geschlossene Planungsrechnung zu schaffen ²¹⁾. Sie muß von einem *einheitlichen Erfolgsziel* ausgehen. Für die verschiedenen Planungsrechnungen, besonders für Kosten- und Investitionsrechnungen, muß letztlich dasselbe mehrperiodige Ziel oder Zielsystem maßgebend sein. Ferner müssen die Rechnungen von *denselben Basisgrößen* ausgehen. Da nur Zahlungen bzw. Ausgaben

21 Vgl. Küpper (Planungsrechnung).

und Einnahmen beobachtbar sind, stellen sie die Größen dar, von denen alle anderen - wie Kosten und Leistungen oder Aufwendungen und Erträge - unter Einhaltung exakter Regeln abzuleiten sind. Die Grundstruktur einer solchen integrierten Planungsrechnung ist durch die Verknüpfung der Kosten- mit der Investitionsrechnung in Ansätzen entwickelt worden ²²⁾ (vgl. Abb. 4). Sie muß in praktisch anwendbare Verfahren umgesetzt werden. Ferner muß das System mit der Liquiditäts- und Finanzrechnung sowie der Bilanzrechnung verbunden und gegebenenfalls um andere Rechnungen wie Sozialbilanzen erweitert werden.

| Grund- rechnungen | Ermittlungsmodelle Theorien und Prognosemodelle Entscheidungsmodelle | | |
|---------------------------|--|--------------------------------------|--|
| | | Erfolgszielorientierte Rechnungen | Finanzzielorientierte Rechnungen |
| Anwendungs- rechnungen | Kurzfristige Rechnungen | Kosten- und Leistungs- rechnungen | Liquiditätsplanungs- rechnung |
| | Mittel- und langfristige Rechnungen | Investitionsrechnung | Mittel- und langfristige Finanzplanungsrechnung |

Abb. 4: Kernbestandteile einer integrierten betrieblichen Planungsrechnung

4.1.2. Koordination zwischen den Führungsteilsystemen

Zu den wichtigsten Aufgaben der Koordination zwischen den Führungsteilsystemen gehört die *Abstimmung zwischen Informationsbedarf, Informationserzeugung und Informationsbereitstellung*. Die Informationsbedarfsanalysen und das Berichtswesen haben durch die Einrichtung EDV-gestützter Informationssysteme eine größere Bedeutung erlangt. Sie müssen auf eine fundierte Analyse der Planungs- und Kontrollprobleme sowie der angewandten Planungs- und Kontrollverfahren in den einzelnen Unternehmungen gegründet werden. Zugleich ist der Informationsbedarf der ande-

²² Vgl. Kloock (Investitionsrechnungen); Küpper (Fundierung).

ren Führungsbereiche, besonders der Organisation und der Personalführung, stärker zu berücksichtigen.

Die *Abstimmung zwischen Planung und Kontrolle* bildet ein häufig betontes weiteres Problemfeld. In sie ist das Zielsystem als Führungsinstrument einzubeziehen. Ferner sind die Wirkungen auf das Mitarbeiterverhalten und damit die Beziehungen zum Personalführungssystem bei der Gestaltung von Planung und Kontrolle zu beachten.

Schließlich bildet die *Abstimmung von Organisation, Personalführung und Führungsgrundsätzen* einerseits mit *Planung und Kontrolle* andererseits ein wichtiges Problemfeld des Controlling. Die Organisation der Planung und Kontrolle ist ein zentrales Instrument für eine strukturelle Koordination. Umgekehrt hängt die Differenzierung der Planung in starkem Maße von der Aufbau- und Ablauforganisation ab. Die Entscheidungen über Organisation, Planung und Kontrolle können daher nicht unabhängig voneinander getroffen werden.

4.2. Wichtige Instrumente der Koordination

Für die Arbeit des Controlling in der Praxis ist neben dem Erkennen seiner Problemfelder wichtig, welche *Instrumente* ihm für eine Koordination zur Verfügung stehen.

4.2.1. Isolierte Koordinationsinstrumente

Die Koordination von Entscheidungen und Handlungen kann über eine Vielzahl von Instrumenten gefördert werden. Wie Abb. 5 im Überblick verdeutlicht, stellt jedes Führungsteilsystem solche Instrumente bereit.

Dies ist offensichtlich bei *Organisations-* und *Planungsmaßnahmen*. So versucht man beispielsweise in der Organisation, die Aufgabenträger durch eine Vorgabe allgemeiner Instruktionen zu

Koordinationsinstrumente

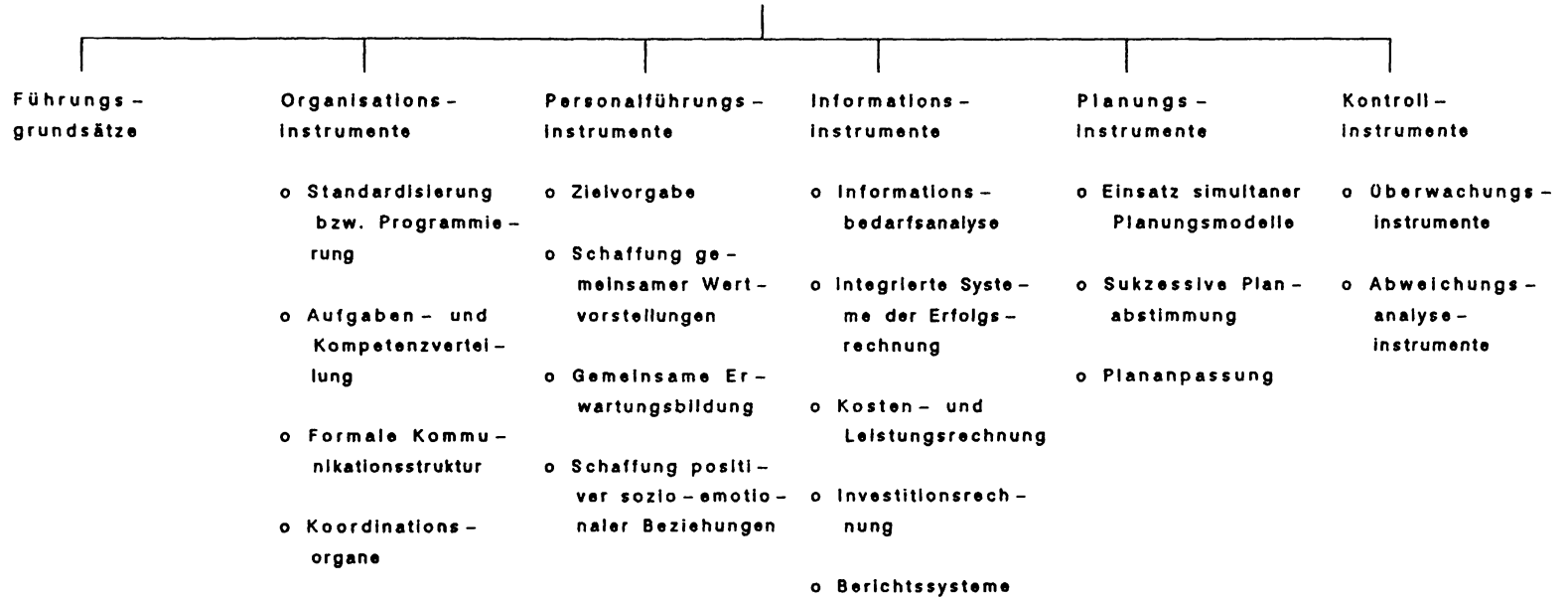


Abb. 5: Wichtige Koordinationsinstrumente des Controlling

steuern. Man entwickelt Verhaltensprogramme, die ein abgestimmtes Handeln bewirken sollen. Weiter beeinflußt die Art der Aufgaben- und der Kompetenzverteilung das Ausmaß, in dem ein abgestimmtes Handeln in der Unternehmung ohne zusätzliche Koordination erzielbar ist. Regelungen der Kommunikationsstruktur oder spezifische Organe wie Projektgruppen bzw. Projektleiter sind charakteristische organisatorische Koordinationsinstrumente. In der Planung sind der Einsatz simultaner Planungsmodelle, die sukzessive Planabstimmung oder Maßnahmen der Plananpassung typische Koordinationsinstrumente.

Jedoch können auch Instrumente der anderen Führungsteilsysteme für eine Abstimmung eingesetzt werden. So lassen sich *Führungsgrundsätze* entwickeln, durch welche ein abgestimmtes Verhalten im Unternehmen und eine Ausrichtung auf dieselben Werte angestrebt werden. Während diese eher ein allgemeines Beeinflussungsinstrument darstellen, zielt die Schaffung eines *Zielsystems* unmittelbar auf die Koordination ab.

Eine Reihe von *Personalführungsinstrumenten* kann ebenfalls der Koordination dienen. Wenn klare Ziele (z.B. wegen der Unsicherheit der Daten) schwer formulierbar sind oder unerwartete Situationen auftreten, ist ein mit den anderen Entscheidungen abgestimmtes Verhalten um so eher zu erwarten, je mehr die Wertvorstellungen der Entscheidungsträger einander entsprechen. Desweiteren hängen die Entscheidungen von den Annahmen über die künftige Entwicklung der relevanten Größen ab. Auch die gemeinsame Erwartungsbildung kann deshalb zu einer besseren Koordination beitragen. Die Übereinstimmung von Zielen, Wertvorstellungen und Erwartungen wird durch eine positive gefühlsmäßige Einstellung zwischen den betroffenen Personen gefördert.

An dieser Skizzierung einzelner Instrumente wird die *Querschnittsfunktion des Controlling* deutlich. Um seine Koordinationsaufgaben wahrzunehmen, muß es die von anderen Führungsteilsystemen bereitgestellten Instrumente einsetzen und deshalb mit diesen zusammenarbeiten. Dem Controlling stehen *keine originären Instrumente* zur Verfügung. Jedes der anderen Teilsysteme

erfaßt spezifische Führungsaspekte und bietet damit eigene Formen zur koordinierenden Beeinflussung der Mitarbeiter an.

4.2.2. Umfassende Koordinationsinstrumente

Neben den von einzelnen Führungsteilsystemen bereitgestellten gibt es eine Reihe *umfassender* Koordinationsinstrumente, die häufig als charakteristische Controllinginstrumente angesehen werden. Aber auch sie sind von anderen Führungsteilsystemen abgeleitet. Sie nehmen *Aspekte mehrerer Führungsteilsysteme* auf, in der Regel des Zielsystems, der Planung und Kontrolle, des Informationssystems und der Personalführung. Deshalb lassen sie sich keinem dieser Systeme eindeutig zuordnen. Zu ihnen gehören in erster Linie Kennzahlen-, Budgetierungs- und Lenkungspreissysteme.

Kennzahlensysteme ²³⁾ werden zu einem Koordinationsinstrument, wenn sie nicht nur der Informationsanalyse dienen, sondern zu einem Zielsystem ausgebaut werden. Bei der Auswahl relevanter Kennzahlen müssen hierzu die gegebenenfalls zwischen ihnen bestehenden Konflikte gelöst werden. Beispielsweise muß man für jedes Ziel ein Mindestmaß der Zielerreichung vorgeben. Wenn jeder Bereich sein Ziel mit dem vorgegebenen Ausmaß zu erreichen sucht, ist ein koordiniertes Handeln zu erwarten. Die weitere Forschung in diesem Controllingbereich muß vor allem Hypothesen über die *Beziehungen zwischen verschiedenen Kennzahlen* aufstellen und überprüfen. Sie hat herauszufinden, welche Größen für eine gute Zielerreichung sowie ein koordiniertes Handeln maßgeblich und daher als Kennzahlen auszuwählen sind. Über die Aufstellung und Analyse entsprechender *Entscheidungsmodelle* sind erste Forschungsansätze einer "modellgestützten Kennzahlenrechtfertigung" gemacht worden ²⁴⁾.

Budgetierungssysteme sind ein vielfältig anwendbares Instrument, das neben der Koordinierung eine Reihe weiterer Funktio-

23 Vgl. Kern (Kennzahlensysteme); Caduff (Kennzahlennetze); Reichmann (Controlling).

24 Vgl. Zwicker (Kennzahlen) 232ff.

nen, wie die Motivation, die Bewilligung, die Allokation u.a. erfüllt. Sie bilden in der Regel die Schnittstelle zwischen taktischer und operativer Planung. Durch die Vorgabe von Budgets als Wertgrößen eines abgegrenzten Verantwortungsbereichs in einem bestimmten Zeitraum behalten dessen Entscheidungsträger einen größeren Handlungsspielraum als bei einer Maßnahmenplanung. Für *produktbezogene Prozesse* steht mit der *Kosten- und Leistungsrechnung* ein gut ausgebautes output-orientiertes Budgetierungssystem zur Verfügung. Wesentlich schwieriger ist die Budgetvorgabe in *Verwaltungsprozessen*. Um auch in diesem Bereich zu einem günstigen Kosten-Nutzen-Verhältnis zu gelangen, ist eine größere Zahl von *Budgetierungsverfahren* entwickelt worden (vgl. Abb. 6).

Verfahren zur Budgetvorgabe bei Verwaltungsprozessen

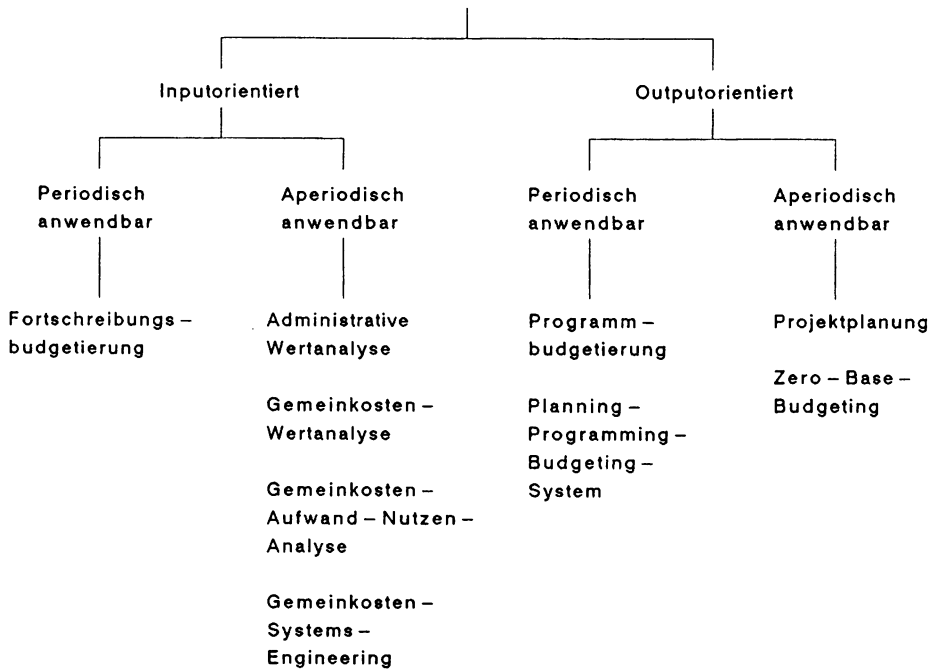


Abb. 6: Überblick über wichtige Verfahren der Budgetvorgabe bei Verwaltungsprozessen

Die *input-orientierten Verfahren* gehen von einer gegebenen Leistung (Output) aus und versuchen, Rationalisierungseffekte durch Kostensenkung zu erreichen. Eine bessere Zielerreichung

ist aber möglich, wenn auch die Verwaltungsleistungen als variable Planungstatbestände behandelt werden und man beispielsweise entsprechend der *Programmbudgetierung* oder dem *ZBB* eine Auswahl unter genau analysierten Leistungsprogrammen mit jeweils günstigem Faktoreinsatz vornimmt.

Verrechnungs- und Lenkungspreissysteme haben vor allem durch die Ausweitung und internationale Betätigung der Unternehmen eine zunehmende Bedeutung erlangt. Bei diesem Instrument ist ein gewisser Gegensatz zwischen den Ergebnissen der theoretischen Forschung und dem Vorgehen in der Praxis zu beobachten. Während durch die Erkenntnisse des Operations Research eine Orientierung der Verrechnungspreise an Knappheitssituationen und sogenannten Dualwerten notwendig erscheint, orientieren sich die meisten Unternehmen an Marktpreisen bzw. - soweit diese nicht verfügbar sind - an Vollkosten ²⁵⁾. Wegen seiner Bedeutung muß dieses Instrument weiter erforscht werden. Dabei sollten die *mittel- und längerfristigen Aspekte* und das *Unsicherheitsproblem* ²⁶⁾ stärker in die Betrachtung einbezogen werden. Hierdurch könnte es gelingen, die theoretischen Erkenntnisse und die praktische Handhabung einander mehr anzunähern.

5. Zusammenfassung

Für die Entwicklung des Controlling in Wissenschaft und Praxis erscheint es dringend geboten, ihm eine systematische Konzeption zugrunde zu legen. Sie ist Voraussetzung für seine Abgrenzung und Einordnung in der Unternehmung, eine fruchtbare Forschung auf diesem Gebiet und seine Eingliederung in die betriebswirtschaftliche Lehre. Die Koordination des Führungssystems stellt eine grundlegende Problemstellung dar, welche die Abgrenzung des Gebiets "Controlling" rechtfertigt, die über eine bloße Bezeichnungsänderung bekannter Bereiche hinausgeht.

25 Vgl. z.B. Drumm (Verrechnungspreisbildung) 95ff.

26 Vgl. Liermann (Lenkpreise); Winter (Lenkung).

Aus dieser Problemstellung lassen sich wichtige Einzelprobleme herleiten. Mit diesen muß sich einerseits die Forschung befassen, um dem Gebiet eine theoretische Basis zu vermitteln. Andererseits liefern sie zugleich die Ansatzpunkte für die organisatorische Gestaltung des Controlling in der Praxis. Erst die Entwicklungen in beiden Richtungen, der theoretischen Forschung und der praktischen Erfahrung, werden erweisen, ob mit dem Controlling ein neues und eigenständiges betriebswirtschaftliches Fach entsteht.

Literaturhinweise

Baumgartner, B.: (Controller-Konzeption) *Die Controller-Konzeption. Theoretische Darstellung und praktische Anwendung.* Bonn, Stuttgart 1980.

Bea, F. X., E. Dichtl und M. Schweitzer (Hrsg.): (Führung) *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Band 2: Führung.* 2. Auflage, Stuttgart, New York 1985.

Bleicher, K. und E. Meyer: (Führung) *Führung in der Unternehmung. Formen und Modelle.* Reinbek 1976.

Bottler, J.: (Controlling-Konzept) *Das Controlling-Konzept.* In: Controlling und automatisierte Datenverarbeitung. Hrsg. von P. Horváth, H. Kargl und H. Müller-Merbach. Wiesbaden 1975, S. 21 - 34.

Bramsemann, R.: (Controlling) *Controlling.* Wiesbaden 1978.

Caduff, T.: (Kennzahlennetze) *Zielerreichungsorientierte Kennzahlennetze industrieller Unternehmungen.* Frankfurt a.M. 1981.

Drumm, H. J.: (Verrechnungspreisbildung) *Zu Stand und Problematik der Verrechnungspreisbildung in deutschen Industrieunternehmen.* In: Verrechnungspreise. Hrsg. von G. Danert u.a. Opladen 1973, S. 91 - 107.

Hahn, D.: (Stand) *Stand und Entwicklungstendenzen des Controlling in der Industrie.* In: Zukunftsaspekte der anwendungsorientierten Betriebswirtschaftslehre. Hrsg. von E. Gaugler u.a. Stuttgart 1986, S. 267 - 287.

Harbert, L.: (Controlling-Begriffe) *Controlling-Begriffe und Controlling-Konzeptionen.* Bochum 1980.

Horváth, P.: (Controlling 1) *Controlling.* 1. Auflage, München 1979.

- Horváth, P.: (Controlling 2) *Controlling*. 2. Auflage, München 1986.
- Horváth, P.: (Entwicklungstendenzen) *Entwicklungstendenzen des Controlling: Strategisches Controlling*. In: Unternehmensführung aus finanz- und bankwirtschaftlicher Sicht. Hrsg. von E. Rühli und J.-P. Thommen. Stuttgart 1981, S. 397 - 415.
- Horváth, P. und P. Gaydoul: (Bestandsaufnahme) *Bestandsaufnahme zur Controllingpraxis in deutschen Unternehmen*. In: Der Betrieb (31) 1978, S. 1989 - 1999.
- Kern, W.: (Kennzahlensysteme) *Kennzahlensysteme als Niederschlag interdependenter Unternehmensplanung*. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (23) 1971, S. 701 - 718.
- Kloock, J.: (Investitionsrechnungen) *Mehrperiodige Investitionsrechnungen auf der Basis kalkulatorischer und handelsrechtlicher Erfolgsrechnungen*. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (33) 1981, S. 873 - 890.
- Krüger, W.: (Controlling) *Controlling: Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenspolitik*. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (31) 1979, S. 158 - 169.
- Küpper, H.-U.: (Fundierung) *Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung*. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (37) 1985, S. 26 - 46.
- Küpper, H.-U.: (Koordination) *Koordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling*. In: Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme. Hrsg. von W. Lücke. Erscheint demnächst.
- Küpper, H.-U.: (Planungsrechnung) *Investitionstheoretischer Ansatz einer integrierten betrieblichen Planungsrechnung*. In: Information und Wirtschaftlichkeit. Hrsg. von W. Ballwieser und K.-H. Berger. Wiesbaden 1985, S. 405 - 432.
- Liermann, F.: (Lenkpreise) *Lenkpreise bei unsicheren Erwartungen als Instrument zur Koordination von Entscheidungen*. In: Operations Research Proceedings 1986. Hrsg. von H. Isermann u.a. Berlin, Heidelberg 1987, S. 487 - 494.
- Link, J.: (Aspekte) *Die methodologischen, informationswirtschaftlichen und führungspolitischen Aspekte des Controlling*. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (52) 1982, S. 261 - 280.
- Matschke, J. und J. Kolf: (Entwicklung) *Historische Entwicklung, Begriff und organisatorische Probleme des Controlling*. In: Der Betrieb (33) 1980, S. 601 - 607.
- Müller, W.: (Koordination) *Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling*. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (26) 1974, S. 683 - 693.

- Pfohl, H.-C. und H. Hoffmann: (Logistik-Controlling) *Logistik-Controlling*. In: Unternehmensführung und Logistik. Schriftleitung H. Albach und H.-C. Pfohl. Wiesbaden 1984, S. 42 - 70.
- Pfohl, H.-C. und B. Zettelmeyer: (Controlling) *Strategisches Controlling?* In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (57) 1987, S. 145 - 175.
- Potthoff, E. und K. Trescher: (Controlling) *Controlling in der Personalwirtschaft*. Berlin, New York 1986.
- Reichmann, T.: (Controlling) *Controlling mit Kennzahlen*. München 1985.
- Schierenbeck, H.: (Betriebswirtschaftslehre) *Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre*. 8. Auflage, München, Wien 1986.
- Schneider, D.: (Betriebswirtschaftslehre) *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. 2. Auflage der "Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie". München, Wien 1985.
- Serfling, K.: (Controlling) *Controlling*. Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1983.
- Strobel, W.: (Controlling) *Begriff und System des Controlling*. In: Das Wirtschaftsstudium 1979, S. 421 - 427.
- Wild, J.: (Unternehmensplanung) *Grundlagen der Unternehmensplanung*. 4. Auflage, Opladen 1982.
- Winter, R.: (Lenkung) *Praktische Lenkung bei sicheren und unsicheren Erwartungen*. Dissertation Frankfurt 1986.
- Wöhe, G.: (Einführung) *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. 16. Auflage, München 1986.
- Wunderer, R. und W. Grunwald: (Führung 1) *Führungslehre, Band 1: Grundlagen der Führung*. Berlin, New York 1980.
- Wunderer, R. und W. Grunwald: (Führung 2) *Führungslehre, Band 2: Kooperative Führung*. Berlin, New York 1980.
- Ziener, M.: (Controlling) *Controlling im multinationalen Unternehmen*. Landsberg a.L. 1985.
- Zünd, A.: (Begriff) *Zum Begriff des Controlling. Ein umweltbezogener Erklärungsversuch*. In: Controlling - Integration von Planung und Kontrolle. Bericht von der 4. Kölner BFuP-Tagung 1978. Hrsg. von W. Goetzke und J. Sieben. Köln 1978, S. 15 - 26.
- Zwicker, E.: (Kennzahlen) *Möglichkeiten und Grenzen der betrieblichen Planung mit Hilfe von Kennzahlen*. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (46) 1976, S. 225 - 244.