

Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme

Herausgegeben von
Wolfgang Lücke

Wissenschaftliche Tagung
des Verbandes der Hochschullehrer
für Betriebswirtschaft e. V.
an der Universität Göttingen 1987

GABLER

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme:

wiss. Tagung d. Verb. d. Hochschullehrer für Betriebswirtschaft
e.V. an d. Univ. Göttingen /hrsg. von Wolfgang Lücke. –

Wiesbaden: Gabler, 1988

ISBN 3-409-13344-5

NE: Lücke, Wolfgang [Hrsg.]; Verband der Hochschullehrer für
Betriebswirtschaft

Universitäts-
Bibliothek
München

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen der Verlagsgruppe Bertelsmann

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden 1988

Lektorat: Dr. Reinhold Roski



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Satzstudio RESchulz, Dreieich-Buchsschlag

Druck: Wilhelm & Adam, Heusenstamm Lengerich

Printed in Germany

ISBN 3-409-13344-5

Inhalt

Vorwort	V
Donatorenverzeichnis	VII
Autorenverzeichnis	XI
<i>Günter Gabisch</i> Begrüßung	1
<i>Sönke Albers</i> Steuerung von Verkaufsaußendienstmitarbeitern mit Hilfe von Umsatzvorgaben	5
<i>Jörg Baetge, Michael Huß und Hans-Jürgen Niehaus</i> Die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens mit Hilfe der statistischen Jahresabschlußanalyse	19
<i>Knut Bleicher</i> Grenzen des Rechnungswesens für die Lenkung der Unternehmensentwicklung	33
<i>Günter Fandel</i> Auswirkungen der Lieferabrufsysteme in der Automobilindustrie auf die Serienstückkosten der Zulieferer	49
<i>Diether Gebert, Thomas Steinkamp und Erwin Wendler</i> Die Steuerung des Mitarbeiterverhaltens durch den Geschäftsstellenleiter in ihrer Bedeutung für den Absatzerfolg in Geschäftsstellen der Sparkasse	63
<i>Rudolf Gümbel</i> Haben die Vollkostenrechner wirklich unrecht? Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung	81
<i>Hans-Otto Günther</i> Planung und Steuerung der Produktion bei flexiblen Arbeitszeiten	91
<i>Péter Horváth</i> Wird die Kostenrechnung ihren Informations- und Steuerungsaufgaben beim Einsatz flexibel automatisierter Produktionssysteme noch gerecht?	113
<i>Harald Hruschka</i> Planungsmethoden der Künstlichen Intelligenz zur Lösung betriebswirtschaftlicher Steuerungsprobleme	135
<i>Hartmut Kreikebaum</i> Die Steuerung von Innovationsinitiativen am Beispiel des betrieblichen Umweltschutzes ..	153
<i>Hans-Ulrich Küpper</i> Koordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling	163
	IX

Klaus Macharzina

Unterrichtung der Arbeitnehmer nach § 110 i.V.m. § 43 BetrVG – Ökonomische und empirische Analyse der Kontrollfunktion unternehmensinterner Publizität 185

Peter Mertens und Peter Haun

Daten- und methodenbankorientiertes Rechnungswesen – eine 3. Generation der Computerunterstützung?
Erfahrungen mit einem Laborsystem an der Universität Erlangen-Nürnberg 211

Eberhard Müller

Controlling im internationalen Konzern
Praktische Probleme der Umsetzung 231

Paul Riebel

Sequentielle Entscheidungen in Planungs- und Kontrollrechnungen 257

Christoph Schneeweiß

Zur Bewältigung von Unsicherheiten in der Produktionsplanung und -steuerung 285

Hannes Streim

Die Erweiterung der kommunalen Rechnungslegung durch einen Lagebericht
Ein Beitrag zum Individual- und Funktionenschutz 303

Lothar Streitferdt und Jörn Kruse

Agency-Probleme und Mitbestimmung in öffentlichen Unternehmen in der Bundesrepublik 321

Eckart Zwicker

INZPLA – Ein Konzept der computergestützten Unternehmensgesamtplanung 341

Autorenverzeichnis

- Prof. Dr. Sönke Albers, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre insb. Marketing, Wiss. Hochschule Lüneburg, Postfach 2440, D-2120 Lüneburg
- Prof. Dr. Jörg Baetge, Institut für Revisionswesen, Universität Münster, Universitätsstr. 14-16, D-4400 Münster/W.
- Prof. Dr. Knut Bleicher, Institut für Betriebswirtschaft, Hochschule St. Gallen, Dufourstr. 50, Ch-9000 St. Gallen/Schweiz
- Prof. Dr. Günther Fandel, Lehrstuhl für Betriebswirtschaft, Roggenkamp 6, D-5800 Hagen
- Prof. Dr. Günther Gabisch, Volkswirtschaftliches Seminar, Universität Göttingen, Platz der Göttinger Sieben 3, D-3400 Göttingen
- Prof. Dr. Diether Gebert, Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Universität Bayreuth, Postfach 30 08, D-8580 Bayreuth
- Prof. Dr. Rudolf Gümbel, Seminar für Handelsbetriebslehre, Universität Frankfurt a.M. Mertonstr. 17-25, D-6000 Frankfurt a.M.
- Dr. Hans-Otto Günther, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensforschung, Universität Mannheim, Schloß, D-6800 Mannheim
- Dr. Peter Haun, Referent, Stabsabteilung Controlling, Friedr. Krupp GmbH, Altendorfer Str. 103, 4300 Essen 1
- Prof. Dr. Peter Horváth, Betriebswirtschaftliches Institut, Universität Stuttgart, Keplerstr. 17, D-7000 Stuttgart 1
- Univ. Doz. Dr. Harald Hruschka Fachbereich Betriebswirtschaft, Wirtschaftsuniversität Wien, Augasse 2-6, A-1090 Wien/Österreich
- Dipl.-Kfm. Michael Huß, Direktor, Bayerische Vereinsbank AG, Kardinal-Faulhaber-Str. 14, D-8000 München 2
- Prof. Dr. Hartmut Kreikebaum, Seminar für Industriegewirtschaft, Universität Frankfurt a.M., Mertonstr. 17 – 25, D-6000 Frankfurt a.M.
- Prof. Dr. Jörn Kruse, Seminar für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Arbeitsbereich Verwaltungsbetriebslehre, Universität Hamburg, Von-Melle-Park 5, D-2000 Hamburg 13
- Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper, Seminar für Controlling, Universität Frankfurt a.M., Mertonstr. 17-25, D-6000 Frankfurt a.M.
- Prof. Dr. Wolfgang Lücke, Institut für Betriebswirtschaftliche Produktions- und Investitionsforschung, Universität Göttingen, Platz der Göttinger Sieben 3, D-3400 Göttingen
- Prof. Dr. Klaus Macharzina, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Universität Hohenheim, Postfach 70 05 62, D-7000 Stuttgart 70
- Prof. Dr. Peter Mertens, Betriebswirtschaftliches Institut, Wirtschaftsinformatik, Universität Erlangen-Nürnberg, Lange Gasse 20, D-8500 Nürnberg
- Dr. Eberhard Müller, Vorstandsmitglied der SEAT SA Barcelona, Via de Sobrerroca 29, Urbanización Fontpineda, E-08780 Palleja/Spanien
- Dipl.-Kfm. Hans-Jürgen Niehaus, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Institut für Revisionswesen, Universität Münster, Universitätsstr. 14-16, D-4400 Münster/W.
- Prof. Dr. Paul Riebel, Seminar für Verkehrsbetriebslehre, Universität Frankfurt a.M., Postfach 11 19 32, D-6000 Frankfurt a.M.
- Prof. Dr. Christoph Schneeweiß, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensforschung, Universität Mannheim, Schloß, D-6800 Mannheim
- Dipl.-Psych. Thomas Steinkamp, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre (Personalwesen und Führungslehre), Universität Bayreuth, D-8580 Bayreuth

Koordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling

Von Hans-Ulrich Küpper

1. Ansätze zur Entwicklung einer Controlling-Konzeption

Die Gliederung der Betriebswirtschaftslehre in *Teildisziplinen* hat in den vergangenen Jahren mehrere Veränderungen erfahren. Einmal sind einzelne Bereiche stärker in den Vordergrund getreten¹. Zum anderen entstanden neue, wie die *Betriebsinformatik*, die *Logistik* und das *Controlling*, die vor wenigen Jahrzehnten noch weitgehend unbekannt waren. Gegenüber dem Controlling besteht in der Betriebswirtschaftslehre eine gewisse Zurückhaltung². Dagegen zeigt die Praxis immer stärker die Neigung, diese Bezeichnung für einen wichtigen Unternehmensbereich zu übernehmen³.

1.1. Anforderungen an die Abgrenzung einer eigenen Teildisziplin

Inzwischen gibt es eine größere Zahl von Arbeiten⁴, die sich mit den *Aufgaben* des Controlling in der amerikanischen sowie deutschen Praxis und seiner konzeptionellen Gestaltung befassen. Daher ist die Frage berechtigt, inwieweit sich aus ihnen eine einheitliche Auffassung über diesen Bereich herauschält. Vor allem gilt es zu ergründen, ob sich eine Konzeption ergibt oder entwickeln läßt, durch welche das Controlling zu einer Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre wird.

Notwendig hierfür erscheinen drei *Bedingungen*. *Erstens* muß die konzeptionelle Fundierung eine *eigenständige Problemstellung* deutlich werden lassen. Berücksichtigt das Konzept lediglich Problemstellungen, die von einer anderen Teildisziplin erfaßt werden oder diese Disziplin weiterführen, handelt es sich um eine bloße Bezeichnungsänderung. Beinhaltet es eine Zusammenfassung

1 Vgl. z. B. Schenk (Unternehmensführung).

2 In den grundlegenden betriebswirtschaftlichen Veröffentlichungen wird Controlling höchstens knapp erwähnt. Vgl. z. B. Bea/Dichtl/Schweitzer (Führung) 53; Schierenbeck (Betriebswirtschaftslehre) 104; Wöhe (Einführung) 174.

3 Vgl. Horváth (Controlling 2) 65 ff. Dies zeigt sich insbesondere auch in der zunehmenden Verwendung der Bezeichnung Controlling in Stellenanzeigen.

4 Vgl. die Angaben zu Abb. 2 in Fußnote 9 sowie Buchner (Controlling); Buchner (Überlegungen); Fertakis (Controllershship); Hoffmann (Controller); Horváth (Entwicklung); Kiener (Marketing-Controlling); Klinger (Controlling-Konzept); Knecht (Controllershship); Koch (Information); Reichmann (Controlling) 4 ff.; Schmidt (Controlling) 44 ff.; Winterhalter (Controlling).

von zwei oder mehr eingeführten Bereichen, so müßte ein wichtiges gemeinsames Merkmal vorliegen, das die Integration zu einer neuen Teildisziplin rechtfertigt. Denkbar ist schließlich, daß in der Praxis verschiedenartige Aufgaben zentralisiert werden, ohne daß sie eine eigenständige gemeinsame Problemstellung beinhalten. Damit können sie aber keine eigene wissenschaftliche Teildisziplin begründen. *Zweitens* müssen *theoretische Ansätze* entwickelt werden, mit denen man über die bloße Beschreibung von Problemen, empirischen Tatsachen und Instrumenten hinauskommt. Für die zugrundeliegende Problemstellung müssen Lösungsideen gefunden sowie Strukturkerne als „Sprachklärungen zwischen den Begriffen der Frage und der Lösungsidee“⁵, Musterbeispiele zur Anwendung des Strukturkerns auf empirische Tatbestände und Hypothesen entwickelt werden⁶. Schließlich muß sich *drittens* die Einführung eines eigenen Bereiches in der *Praxis bewähren*.

1.2. Aufgaben des Controlling in der Praxis

Der weitgehend positiven Einstellung und oft hohen Erwartung gegenüber dem Controlling in der Praxis steht eine wenig klare Abgrenzung seiner Aufgaben gegenüber. Empirische Untersuchungen ergeben kein einheitliches Bild⁷. Die Zusammenstellung von Abb. 1 zeigt dies beispielhaft⁸.

Als grobe Schwerpunkte kann man nach ihrem Gewicht Aufgaben der Kostenrechnung, der Planung und hierbei besonders der Budgetierung sowie des sonstigen Informations- bzw. Rechnungswesens erkennen.

1.3. Konzeptionelle Ansätze des Controlling

Von größerer Bedeutung für seine systematische Fundierung sind Vorschläge zur konzeptionellen Gestaltung des Controlling. Die Schaffung eines Controllingbereiches ist durch die von ihm zu erfüllenden *Zwecksetzungen* oder *Funktionen* zu begründen. Als solche werden die Ziel- oder Gewinnerorientierung, die Koordination, die Unterstützung der Unternehmensführung, die Anpassung, die Innovation sowie die Spezialisierung und die Sicherung rationaler Entscheidungen genannt.

Die in Abb. 2 vorgenommene Gegenüberstellung⁹ läßt erkennen, daß die größte Übereinstimmung in bezug auf die *Koordinationsfunktion* besteht. Ferner werden von den meisten Autoren die *Unterstützungs-* oder *Servicefunktion* und die *Zielorientierung* hervorgehoben.

5 Schneider (Betriebswirtschaftslehre) 55.

6 Vgl. Schneider (Betriebswirtschaftslehre) 54 ff.

7 Vgl. zum Überblick Horváth (Controlling 2) 44 ff. und 65 ff.

8 Vgl. RKW (Planung); Hahn (Konzept) 109; Bramsemann (Controlling); Horváth/Gaydoul (Bestandsaufnahme); Gaydoul (Controlling); Gege (Aufgabenstellung) 1294.

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

Quelle	Jahr der Veröffentlichung	Aufgabenschwerpunkte des Controlling
RKW	1962	Integrierte Problembehandlung Einheitlichkeit der Methodik
Institut für Unternehmensplanung, Gießen	1977	Beratung und Koordination bei Budgetierung (67), Strategischer Planung (48), Langfristplanung (46), Leitung der Kosten- und Erlösrechnung (34), des internen Berichtswesens (30), Beratung und Koordination bei Investitionsplanung (29), Erstellung betriebswirtschaftlicher Sonderuntersuchungen (27), Aufbau und Betreuung eines Frühwarnsystems (27), Geschäftsbuchhaltung (27) u. a.
Bramsemann	1978	Kostenrechnung (87 %), Planung und Budgetierung (89 %), Finanzbuchhaltung (65 %), Berichts- und Informationswesen (44 %), Finanzwesen (37 %), Organisation und Allgemeine Verwaltung (32 %), Spezielle EDV-Kenntnisse (28 %) u. a.
Horváth, Gaydoul	1978 und 1979	Verdichtung der Zahlen des Rechnungswesens, Koordination der Planung, Durchführung von Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen, Überwachung der Berichtsverteilung, Untersuchung der Kostenentwicklung der EDV, Durchführung der Zielplanung, Koordination von EDV-Projekten, Erarbeitung von Teilplänen, Erstellung des Jahresabschlusses u. a.
Gege	1981	Berichtswesen (Management-Informationssystem) (65), Planung und Controlling (53), EDV/Organisation (52), Analysen (47), Finanz-Rechnungswesen (44), Soll-Ist-Vergleiche (36), Betriebswirtschaftliche Beratung und Betreuung (35), Unternehmensplanung (34), Investitionsrechnungen/Wirtschaftlichkeitsrechnungen (28), Unternehmensplanung, Budgetierung und Budgetkontrolle (27), Mittel- und langfristige Planung (23), Rechnungswesen (21), Budgetierung (20), Kostenrechnung-Kontrolle (20) u. a.

Abb. 1: Übersicht über empirische Studien zu Aufgaben des Controlling in der Bundesrepublik Deutschland

Spezialisierung bzw. *Rationalität* sind Merkmale, die für jede Zentralisierung gleichartiger Aufgaben bzw. für jede Entscheidungsfindung charakteristisch sein sollten. Deshalb können sie keine eigenständige Problemstellung begründen. Auch die *Unterstützungsfunktion* gilt für jede von einem Stab übernommene Aufgabe und kennzeichnet kein eigenständiges Problem¹⁰. Dasselbe Argument ist für die Funktion der *Zielorientierung* relevant. Ist die Unternehmensführung um rationales Handeln bemüht, so wird sie die Aktivitäten aller Bereiche auf die Unternehmensziele ausrichten wollen. Zielorientierung ist damit in allen Führungsbereichen enthalten und liefert keine eigenständige Problemstellung. Ein spezieller Aspekt wird nur herausgeschält, wenn man eine von mehreren Zielsetzungen betrachtet. Insbesondere für eine Trennung von Erfolgs- und Liquiditätsorientierung lassen sich Argumente vorbringen. Beschränkt man dementsprechend das Controlling auf das *Erfolgsziel*, so gewinnt man eine eigenständige Ausrichtung¹¹. Gegen die Gewinnzielorientierung als zentrale Problemstellung einer Controllingkonzeption spricht aber, daß diese Zielsetzung nicht in allen Unternehmen im Mittelpunkt steht. Bildet sie hingegen das wichtigste Ziel, so ist sie in allen Führungsbereichen zu verankern. Damit liefert sie indessen keine zusätzliche Problemstellung für das Führungssystem.

Demgegenüber bildet die *Koordination* im Führungssystem eine *eigenständige*, durch andere Teilsysteme nicht entsprechend abgedeckte Führungsaufgabe. Ihre Bedeutung wird daher nachfolgend näher untersucht. *Anpassung* und *Innovation* können in so enger Verbindung zu ihr gesehen werden, daß sie in diesen Baustein einer Controllingkonzeption eingehen.

¹⁰ Vgl. Ziener (Controlling) 32.

¹¹ Vgl. Pfohl/Zettelmeyer (Controlling) 148 f.

Autor	Baumgartner 1980	Botter 1975	Hahn 1988	Herbert 1982	Horváth 1979 1986	Krüger 1979
Z W E C K S E T Z U N G E N D E S C O N T R O L L I N G						
ZIEL-ORIENTIERUNG			Ergebnisorientierung	Gewinnziel	Zielorientierung	Erfolgszielorientierung
KOORDINATION	Koordinationsfähigkeit	Leitende Koordination des Datenverarbeitungsprozesses	Koordinationsfunktion	Integration und Koordination	Koordinaton	
UNTERSTÜTZUNG			(Mittelscheidungsfunktion)	Entlastung der Unternehmensführung	Unterstützung der Führung	
ANPASSUNG	Reaktions- und Adaptionfähigkeit				Sicherung der Reaktions- und Adaptionfähigkeit	
INNOVATION	Antizipationsfähigkeit					
SPEZIALISIERUNG				Spezialisierung		
RATIONALITÄT				Sicherung rationaler Entscheidungen		
R E L E V A N T E F Ü H R U N G S B E R E I C H E						
OPERATIVE PLANUNG	x	Planungsrahmen, Motivation, Koordination	Sicherstellung der Planung, insb. Planungsrechnung		x	Erfolgsplanung, Plan-Koordination
STRATEGISCHE PLANUNG	x				x	
STEUERUNG			Sicherstellung der Steuerung		(x)	Überwachung: Vorgaben
KONTROLLE	x	Beobachtung, Kontrolle der Zielerreichung, Wirtschaftlichkeit der Informationsprozesse	Sicherstellung der Überwachung		x	Überwachung: Überprüfung
INFORMATIONSSYSTEM		Datenverarbeitungsprozeß	Rechnungswesen (Informationserstellung und -erstellung)		x	

Abb. 2: Übersicht über Konzeptionen zum Controlling

Link 1982	Matschke Koll 1980	Müller 1974	Serfling 1988	Strobel 1978	Ziener 1985	Zund 1979
--------------	--------------------------	----------------	------------------	-----------------	----------------	--------------

Entwicklung und Implementierung eines Zielsystems	Ausrichtung auf das Ziel der Unternehmung				Erfolgsziel-orientierung	
Integration der Informationswirtschaft	Integration und Koordination aller Teilsysteme	Koordination von Informationsbedarf und -beschaffung	Koordinierung		Beitrag zur Sicherung der Koordinationsfähigkeit	Koordinaton
Servicefunktion	Servicefunktion		Unterstützung der Unternehmensführung	Entstehende Verbesserung der Unternehmensführung	(ergänzend) Führungsunterstützung	
	(Unsicherheitsreduktion)		Anpassung			Adaption
						Innovation
				Organisatorische Verantwortigung		

				X	Administration der Planung	
				X		
				X		
	Abweichungsanalyse, Korrekturvorschläge			X	Administration der Kontrolle	
Informationswirtschaft	Erfassung, Aufbereitung, Bereitstellung führungsrelevanter Informationen	X	Informationsversorgendes System	X	Informationsversorgung	Informationsbeschaffung und -bereitstellung

Neben den Zwecksetzungen ist für die Konzeption des Controlling bedeutsam, auf welche *Führungsbereiche* es sich beziehen soll. Hierbei werden vor allem *drei Alternativen* aus Abb. 2 deutlich. *Erstens* kann man Controlling auf das *Informationssystem* begrenzen. Dann versteht man es im Prinzip als Weiterentwicklung des traditionellen Rechnungswesens. Neue Aspekte könnten in der besseren Abstimmung von Informationsbedarf und Informationsbereitstellung, der stärkeren Ausrichtung auf Planungsprobleme und den erweiterten Informationsmöglichkeiten durch die EDV gesehen werden. Mit den Bezeichnungen entscheidungsorientiertes Rechnungswesen, Unternehmensrechnung¹², Planungs- und Kontrollrechnung¹³ oder Controlling würden dann weitgehend übereinstimmende konzeptionelle Vorstellungen ausgedrückt. Bei der *zweiten* Alternative beziehen sich die Aufgaben des Controlling explizit auch auf die *Planung, Steuerung* und *Kontrolle*. Jedoch wird die Mitwirkung auf den *operativen* und *taktischen* Bereich begrenzt, weil deren Ziele und Informationen quantitativer Art sind¹⁴. Diesem Argument wird in der *dritten* Alternative nicht gefolgt, bei der die Zwecke des Controlling auch auf den *strategischen* Bereich bezogen werden.

Die das Controlling begründenden Zwecke sind maßgeblich für die von ihm berührten Führungsbereiche. Betont man die Orientierung am quantitativen Gewinnziel, erscheint es konsequent, seinen Handlungsbereich nicht auf den strategischen Bereich auszudehnen. Sieht man dagegen seine zentrale Zwecksetzung in der Koordination, so gilt diese Aufgabe auch im Hinblick auf strategische Fragen¹⁵. Wenn das Gewinnziel die zentrale Zwecksetzung bildet, ist Controlling als erfolgsorientierte Planungs- und Kontrollrechnung zu verstehen und auf das Informationssystem zu beschränken. Will man hingegen mit ihm eine Koordination sicherstellen, reicht die bloße Informationsbereitstellung kaum aus. Dann erscheint eine Mitwirkung an den Planungs- und Kontrollprozessen selbst notwendig. Mit der Betonung der Service- oder Unterstützungsfunktion wird aber deutlich, daß die Kompetenz für Planung, Steuerung und Kontrolle nicht auf das Controlling übergeht.

2. Die Koordinationsfunktion als Basis einer einheitlichen Controlling-Konzeption

2.1. Begründung und Komponenten einer koordinationsorientierten Controlling-Konzeption

2.1.1. Begründung der Koordination als zentraler Zwecksetzung des Controlling

In der Literatur besteht Einigkeit darüber, daß das Controlling Führungsaufgaben übernimmt. Für die Herausarbeitung einer Controlling-Konzeption ist es deshalb zweckmäßig, von der gedanklichen Trennung in ein Führungs- und ein Leistungssystem in der Unternehmung auszugehen. Das *Leistungs-* oder *Vollzugssystem* umfaßt die Realgüterprozesse zur Erstellung und Verwertung der Produkte sowie die damit verbundenen Nominalgüterprozesse. Zu ihnen gehören beispielsweise die Funktionsbereiche Beschaffung, Fertigung und Absatz sowie Investition und Finanzierung. Ihm ist das *Führungssystem* übergelagert. In Anlehnung an verschiedene Vorschläge¹⁶ kann

12 Vgl. Brink (Unternehmensrechnung) 565 ff.; Kloock (Aufgaben) 493 ff.

13 Vgl. Hahn (Planungsrechnung).

14 Vgl. Pfohl/Zettelmeyer (Controlling) 148 ff.

15 Vgl. Horváth (Entwicklungstendenzen).

16 Vgl. Bleicher/Meyer (Führung) 92 ff. und 194 ff.; Horváth (Controlling 1) 162; Wild (Unternehmensplanung) 32; Wunderer/Grunwald (Führung 2) 106 ff.; Schierenbeck (Betriebswirtschaftslehre) 89 ff.

man es z. B. in ein Ziel-, Planungs-, Kontroll-, Informations-, Organisations- sowie Personalführungssystem und in Führungsgrundsätze unterteilen (vgl. Abb. 3).

Durch die *Aufspaltung in Führungsteilsysteme* entsteht ein *Koordinationsbedarf*. Wenn auch einzelne Führungsteilsysteme wie die Organisation und die Planung spezielle Koordinationsaufgaben gegenüber dem Leistungssystem übernehmen, verbleibt die zusätzliche Aufgabe der Koordination innerhalb des Führungssystems. Sie folgt aus der unumgänglichen Aufspaltung der Führungsprozesse und kann damit als eigenständige Führungsaufgabe verstanden werden. Deshalb erscheint sie mehr als alle anderen genannten Zwecksetzungen zur Begründung des Controlling als eigener Teildisziplin geeignet.

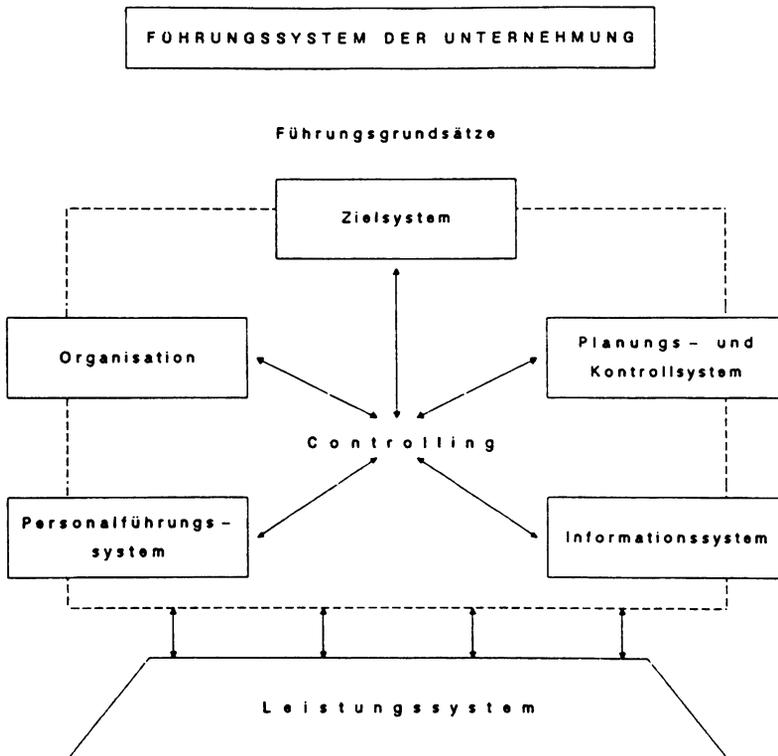


Abb. 3: Gliederung des Führungssystems der Unternehmung

Im folgenden sollen die wichtigsten Aspekte und Konsequenzen einer auf der Führungsordination als zentralem Zweck des Controlling basierenden Konzeption untersucht werden. Sie können Anhaltspunkte dafür liefern, ob auf diesem Wege eine eigenständige Problemstellung abgrenzbar wird, für die sich theoretische Ansätze und praktische Lösungstechniken entwickeln lassen. Dann könnte es gerechtfertigt erscheinen, Controlling als eigenständige betriebswirtschaftliche Teildisziplin aufzufassen.

2.1.2. Abgeleitete Zwecksetzungen des Controlling

Wählt man die Koordinationsfunktion als zentralen Baustein für eine einheitliche Controlling-Konzeption, werden andere der genannten Zwecksetzungen nicht bedeutungslos. Vielmehr kann man sie aus dieser Funktion herleiten oder als nähere Spezifikation interpretieren. Die *Anpassungsfunktion* bezieht sich auf eine bestimmte Art der Koordination, nämlich die Abstimmung der Unternehmensführung auf die Umweltentwicklungen. Aus den Veränderungen auf den für die Unternehmung relevanten Märkten und ihrer sonstigen Umwelt folgt die Notwendigkeit, die Führungsteilsysteme jeweils auf die neuen Bedingungen einzurichten. Daraus wird eine Innovationsfunktion, wenn die Unternehmensführung die Umwelt zu verändern sucht¹⁷.

Durch Koordination sollen die Ziele der Unternehmung (besser) erreicht werden. Das Zielsystem liefert also Kriterien, an denen die Koordination auszurichten ist. Wie für alle anderen Handlungen ist die *Zielausrichtung* auch für die Koordination bestimmend.

Koordination stellt generell eine zentrale Führungsaufgabe dar, die bei allen Handlungen der Unternehmensleitung beachtet werden muß¹⁸. Bildet man organisatorische Stellen oder Bereiche des Controlling, so verbleiben daher die Verantwortung und die letzte Entscheidung über die Art der Koordination bei der Unternehmensleitung. Das Controlling übernimmt folglich eine *Servicefunktion*. Die in ihm Tätigen treten nicht an die Stelle der Unternehmensleitung. Sie müssen vielmehr die Abstimmung durch eine Mitwirkung in den Führungsprozessen sichern. Die Wahrnehmung einer Servicefunktion schließt die Kenntnis und Bereitstellung geeigneter Methoden zur Durchführung und Koordination der Führungsaufgaben ein.

2.1.3. Vergleich der koordinationsorientierten Controlling-Konzeption mit anderen Ansätzen

Die Bedeutung der Koordinationsfunktion wird in vielen konzeptionellen Ansätzen zum Controlling betont. Sie ist vor allem von P. Horváth herausgestellt worden¹⁹. Die Besonderheit der hier vorgetragenen Überlegungen besteht in dem Versuch, sie als zentralen Grundbaustein einer Controlling-Konzeption aufzufassen. Hierdurch kann eine größere konzeptionelle Geschlossenheit erreicht werden. Damit unterscheiden sie sich von den Vorschlägen, in denen das Controlling von vornherein aus einer Kombination verschiedener Zwecksetzungen begründet wird.

Aus der Entscheidung für die Koordinationsfunktion im Führungssystem läßt sich keine Beschränkung auf das Informationssystem oder die operativ-taktische Planung und Kontrolle folgern. Eine Eingrenzung des Controlling auf die Koordination einzelner Führungsteilsysteme wäre daher aus anderen Gesichtspunkten heraus zu begründen. Zur konzeptionellen Fundierung erscheint jedoch ein relativ strenges Streben nach Einheitlichkeit und Systematik gerechtfertigt.

2.2. Bereiche und Gegenstände der Koordination

Um die Bedeutung der Koordination herauszuarbeiten, sind die wichtigsten Bereiche und Gegenstände zu untersuchen, zwischen denen eine Abstimmung erforderlich ist²⁰

17 Vgl. Zünd (Begriff) 22.

18 Vgl. Koontz/O'Donnell (Management) 73; Ziener (Controlling) 33.

19 Vgl. Horváth (Entwicklung); Horváth (Controlling 2) 127 ff.

20 Vgl. Horváth (Koordinationsaufgaben).

2.2.1. Koordination innerhalb einzelner Führungsteilsysteme

Zur Veranschaulichung der Koordinationsaufgabe innerhalb der einzelnen Führungsteilsystemen können einige Problemstellungen beispielhaft beleuchtet werden. Eine wichtige Aufgabe des Controlling zur Koordination innerhalb des *Informationssystems* ist in der Integration verschiedener Planungsrechnungen zu sehen. Während für die Kosten- und Leistungsrechnung sowie die Investitionsrechnung ausgebaute Systeme zur Verfügung stehen, fehlt es bislang an einem in sich geschlossenen System der Planungsrechnung. Wegen der engen Beziehungen zwischen kurz- und längerfristigen Tatbeständen scheint es für eine rationale Planung unumgänglich, zu einer *integrierten Planungsrechnung* zu kommen²¹. Sie muß von einem einheitlichen Zielsystem ausgehen. Insbesondere müssen die erfolgsorientierten Rechnungen miteinander verknüpft werden. Dies verlangt eine Verbindung der Kosten- und Leistungsrechnung mit der Investitionsrechnung, wie sie in ersten Ansätzen entwickelt worden ist²². Darüber hinaus sind die erfolgszielorientierten mit den finanzzielorientierten Rechnungen zu verbinden, um soweit als möglich dieselben Daten zu nutzen. Dieses Ziel ist erreichbar, wenn auch die Kosten- und Investitionsrechnungen von Zahlungsgrößen als Basisdaten ausgehen²³. Schließlich ist zu prüfen, in welchem Umfang die auf andere Ziele ausgerichteten Rechnungen – beispielsweise Sozialbilanzen – mit den erfolgszielorientierten Planungsrechnungen verbunden werden können. Die angestrebte Integration wird durch die Entwicklung der EDV in starkem Maße gefördert. Über Daten- und Methodenbanken erscheint ein Informationssystem realisierbar, in dem eine Grundrechnung die einheitliche Datenbasis liefert, um Auswertungsrechnungen für unterschiedliche Rechnungszwecke vorzunehmen²⁴. *Konzeptionelle Bemühungen* um die Struktur einer integrierten Planungsrechnung auf der einen Seite und das *Instrumentarium der Datenverarbeitung* auf der anderen können zu einer Lösung dieser Aufgabe des Controlling führen.

Die Koordination innerhalb des *Planungssystems* gehört zu den seit langem untersuchten Problemstellungen der Betriebswirtschaftslehre. Sie umfaßt die Abstimmung der sachlich und zeitlich zerlegten Teilplanungen. Während die Abstimmung zwischen den verschiedenen Planungstatbeständen im operativen und taktischen Bereich intensiv behandelt worden ist²⁵, liegen für die Verknüpfung der *strategischen* mit der *operativ-taktischen* Planung kaum Ansätze vor. Dieser Übergang ist herzustellen, weil sich die qualitativen strategischen Größen – z. B. Erfolgspotentiale, Stärken, Schwächen²⁶ – letztlich in den quantitativen Unternehmenszielen niederschlagen müssen.

Entsprechende Problemstellungen der Koordination lassen sich für die anderen Führungsteilsysteme aufzeigen. Sie betreffen beispielsweise im *Kontrollsystem* die Schaffung eines einheitlichen Kontrollkonzepts und einer integrierten Kontrollrechnung sowie in der *Organisation* die Abstimmung zwischen Aufbau- und Ablauforganisation.

21 Vgl. Küpper (Planungsrechnung).

22 Vgl. Kloock (Investitionsrechnungen); Kloock (Perspektiven) 294 ff.; Küpper (Fundierung).

23 Vgl. Riebel (Einzelkostenrechnung) 418 ff.

24 Vgl. Riebel (Einzelkostenrechnung) 149 ff. und 430 ff.; Mertens (Einflüsse); Mertens/Haun (Erfahrungen).

25 Vgl. zum Überblick z. B. Horváth (Controlling 2) 246 ff.

26 Vgl. Pfohl/Zettelmeier (Controlling) 150 ff.

2.2.2. Koordination zwischen verschiedenen Führungsteilsystemen

Bei der Koordination zwischen verschiedenen Führungsteilsystemen kann man drei zentrale *Problemfelder* herausstellen. Als erste Aufgabe wird in der Regel die Abstimmung von *Informationsbedarf*, *Informationserzeugung* und *Informationsbereitstellung* angesehen. Die Erzeugung von Informationen, insbesondere im Rechnungswesen, soll stärker entscheidungsorientiert erfolgen. Dies bedeutet eine Ausrichtung auf die Planung und Kontrolle. Ein Informationsbedarf fällt aber auch in den anderen Führungsteilsystemen an. Zur Entscheidung über Organisationsalternativen werden ebenso wie beispielsweise zur Personalentwicklung Informationen benötigt. Daher besteht das Problem der Koordination des Informationssystems grundsätzlich gegenüber allen Führungsteilsystemen.

Eine *zweite* Aufgabenstellung bildet die Koordination zwischen *Planungs-* und *Kontrollsystem*. In sie wird zweckmäßigerweise die Abstimmung mit dem *Zielsystem* eingeschlossen, da die Zielbildung einen wichtigen Ausgangspunkt jeder Planung darstellt.

Drittens besteht die Notwendigkeit, die *Organisation* mit dem *Planungs-* und *Kontrollsystem* zu koordinieren. So soll durch die Organisation eine strukturelle Koordination der Planung und Kontrolle erreicht werden. Umgekehrt hängt die Differenzierung der Planung von der Aufbauorganisation ab. Organisation, Planung und Kontrolle können daher nicht unabhängig voneinander gestaltet werden. Darüber hinaus müssen die *Führungsgrundsätze* und das *Personalführungssystem* mit ihnen abgestimmt sein. Aus diesem dritten Problemkreis werden also zusätzliche Fragestellungen erkennbar, die sich aus dem koordinationsorientierten Konzept ergeben.

2.2.3. Einfluß auf die Koordination des Leistungssystems

Auch wenn die eigentliche Problemstellung des Controlling in der Koordination des Führungssystems liegt, hat es Einfluß auf die Abstimmung im Leistungssystem. *Die Koordination des Leistungssystems* ist wohl primär von dessen Entscheidungsträgern wahrzunehmen. Jedoch bestehen enge Beziehungen zum Führungssystem, weil auch die Leistungsprozesse mit Hilfe von Führungsinstrumenten koordiniert werden. Beispielsweise dienen Maßnahmen der Aufbau- und der Ablauforganisation²⁷ oder der Planung zur Koordination von Handlungen. Deshalb sind die Koordinationsprobleme im Leistungssystem auch für die Koordination des Führungssystems maßgeblich und beeinflusst die Koordination im Führungssystem diejenige des Leistungssystems.

Besonders deutlich wird dieser Zusammenhang an dem Entstehen von leistungsbezogenen Controllingbereichen, wie z. B. ²⁸ *Produktions-, Vertriebs-, Logistik-*²⁹ oder *Personalcontrolling*. Diese übernehmen die Koordination der Führungsaufgaben innerhalb des jeweiligen Leistungsbezugsbereichs. Hierdurch beeinflussen sie auch die Koordination seiner Leistungsprozesse. Zugleich stellen sie die Verbindung zur unternehmensbezogenen Koordination und damit zur Führung der anderen Bereiche dar.

27 Vgl. Gaitanides (Prozeßorganisation) 159 ff.

28 Vgl. Reichmann (Controlling) 233 ff.

29 Vgl. Pfohl/Hoffmann (Logistik-Controlling).

3. Abbildung und Analyse von Interdependenzen als Aufgaben einer theoretischen Fundierung des Controlling

3.1. Interdependenzen und Handlungsfelderlegung als Ursachen der Koordinationsnotwendigkeit

Die bisherigen Überlegungen lassen in der Koordination des Führungssystems eine *eigenständige Problemstellung* für das Controlling sichtbar werden. Damit kann die erste Bedingung für seine Abgrenzung als betriebswirtschaftliche Teildisziplin erfüllt werden. Deshalb ist nun zu prüfen, ob sich auch die zweite Bedingung, die Entwicklung von Lösungsideen und Strukturkernen theoretischer Aussagensysteme, einlösen läßt.

Aus der *Koordination* als grundlegendem Baustein der Konzeption folgt m.E. für die Wissenschaft die Aufgabe der Abbildung und Analyse von Interdependenzen. Für eine theoretische Fundierung des Controlling müssen daher die in den Leistungs- und Führungssystemen der Unternehmung sowie zu ihrer Umwelt bestehenden *Interdependenzen* herausgearbeitet, Modelle zu deren Abbildung formuliert und Hypothesen über Art und Gewicht von Interdependenzen gefunden werden. Die Analyse von Interdependenzen kann damit als theoretische, die Entwicklung sowie Beurteilung von Koordinationsinstrumenten als Gestaltungsaufgabe einer Teildisziplin Controlling verstanden werden.

3.1.1. Kennzeichnung von Interdependenzen

Interdependenzen liegen vor, wenn mindestens zwei Tatbestände sich gegenseitig beeinflussen³⁰. Die wechselseitigen Beziehungen führen dazu, daß über sie in der Regel nicht unabhängig voneinander entschieden werden kann, ohne die Zielerreichung zu vermindern. Die Wirkungen auf den jeweils anderen Tatbestand und deren Rückwirkungen müssen bei der Einzelentscheidung berücksichtigt werden.

Zur näheren Kennzeichnung von Interdependenzen erscheint es zweckmäßig, zwischen *Verhaltens-* und *Sachinterdependenzen* zu trennen. Erstere treten auf, wenn das Verhalten einer Person Wirkungen auf das Verhalten einer anderen Person hat, aber zugleich von deren Verhalten bzw. den Erwartungen über deren Verhalten abhängig ist³¹. Diese Art von Interdependenzen ist nur schwer meß- und prognostizierbar³².

Sachinterdependenzen geben technische und wirtschaftliche Beziehungen wieder. Häufig sind sie relativ genau beschreibbar und lassen sich in quantitativen Modellen abbilden. Sie können als Ziel- oder als Mittelinterdependenz auftreten³³. Eine *Zielinterdependenz* liegt vor, wenn die Wirkung einer Handlung auf ein Ziel von der Ausprägung einer anderen Handlung unmittelbar abhängig ist. Die Variablen, welche die Handlungsmöglichkeiten wiedergeben, sind dann in einer Zielfunktion nicht-additiv miteinander verknüpft. Strebt man z. B. Gewinnmaximierung an und sind die

30 Vgl. Küpper (Interdependenzen) 38 ff.; Cordes (Interdependenzen) 18 ff.

31 Vgl. Kirsch (Entscheidungsprozesse III) 62; Cordes (Interdependenzen) 32 f.

32 Vgl. Kirsch (Entscheidungsprozesse III) 67.

33 Vgl. Adam (Planung) 52 ff.; Schulze (Seriengrößenplanung) 62 ff.

Absatzmenge x sowie der Preis p zumindest in Grenzen frei wählbar, besteht eine rein zielbedingte Interdependenz beider Variablen. Bei proportionalen Stückkosten k hängt der Grad der Zielerreichung

$$Z = p \cdot x - k \cdot x$$

bei jedem Preis von der gewählten Absatzmenge ab. Unabhängig davon, ob zusätzlich eine marktbedingte Beziehung zwischen dem erzielbaren Preis und der absetzbaren Menge existiert, sind beide Handlungsvariablen durch die Zielfunktion miteinander verknüpft. Derartige Interdependenzen führen beispielsweise in der Kontrollrechnung zum bekannten Phänomen der Abweichungen höheren Grades, die nicht eindeutig auf die sie bewirkenden Handlungsvariablen aufgespalten werden können.

Beanspruchen dagegen Handlungsvariablen denselben begrenzten Vorrat an Einsatzgütern, kommt es zu einer *Mittelinterdependenz*. Eine gegenseitige Abhängigkeit tritt aber erst auf, wenn beide Variablen darüber hinaus in einer Zielfunktion miteinander verbunden sind. In diesem Fall reicht jedoch eine additive und damit separable Verknüpfung in der Zielfunktion aus. Strebt man eine Zielextremierung an, so hat die Veränderung einer Variablen in der Regel Auswirkungen auf die Ausprägung der anderen. In welchem Umfang es zu gegenseitigen Wirkungen kommt, hängt aber davon ab, welche anderen isolierten Restriktionen die einzelnen Variablen begrenzen.

3.1.2. *Entstehen des Interdependenzproblems durch die Zerlegung von Handlungsfeldern*

Wegen den in der Realität gegebenen Ressourcenbeschränkungen und der Verbindung aller Zielwirkungen in einem Zielsystem gibt es in Unternehmungen eine Vielzahl von Interdependenzen. Ihre Handhabung wird zum Problem, weil das gesamte Handlungsfeld der Unternehmung in *partielle Entscheidungsfelder* aufgeteilt werden muß. Hierdurch zerschneidet man Interdependenzen. Die in einem Entscheidungsfeld nicht enthaltenen Variablen werden als Daten behandelt. Damit bleiben die Variationsmöglichkeiten ebenso wie die Rückwirkungen der Variablen des betrachteten Entscheidungsfelds auf die Zielerreichung des anderen unberücksichtigt. Man benötigt zusätzliche Mechanismen zur Abstimmung zwischen den separierten Entscheidungsfeldern, um zur angestrebten Gesamtzielerreichung zu gelangen. Die Existenz von Interdependenzen und die Aufspaltung in partielle Entscheidungsfelder begründen also einen *Koordinationsbedarf*.

Umfang und Intensität der Zerschneidung von Interdependenzen hängen davon ab, nach welchen Merkmalen und wie stark das Handlungsfeld zerlegt wird. Verschiedene *Stufen der Zerlegung* sind darin zu sehen, ob lediglich eine gedankliche oder auch eine personelle Verteilung vorgenommen wird.

Wichtige *Formen der Zerlegung* sind die verrichtungsmäßige, die objektmäßige, die zeitliche und die rangmäßige Aufteilung. Da sich die Handlungen der verschiedenen Produktionsbereiche bei *verrichtungsmäßiger* Zerlegung auf dieselben Produkte beziehen, wird hier die Zielinterdependenz besonders bedeutsam. Beispielsweise hängt die Höhe des bei einem Produkt erzielbaren Gewinns sowohl von der Absatzpreispolitik und der Fertigungsmenge als auch von den Herstellkosten ab, die durch Beschaffungs- sowie Fertigungsprozeßentscheidungen bestimmt werden. Die Absatzpreise und die Herstellkosten sind mit den Fertigungsmengen multiplikativ verknüpft. Hinzu kommen Mittelinterdependenzen, soweit Funktionsbereiche dieselben Ressourcen beanspruchen. Bei *objektmäßiger* Zerlegung steht die Mittelinterdependenz im Vordergrund. Die Partialbereiche für

verschiedenartige Produkte greifen auf begrenzt verfügbare Ressourcen an Kapital, Personal, Fertigungskapazität usw. zurück. Zielinterdependenzen können hier z. B. durch marktmäßige Verflechtungen entstehen.

Die *zeitliche* Zerlegung bedeutet eine Zerschneidung dynamischer Beziehungen. Durch gegenwärtige Handlungen werden zukünftige Handlungsmöglichkeiten eröffnet oder eingeengt. Zugleich sind Erwartungen über zukünftige Handlungsmöglichkeiten bestimmend für die Entscheidungen in der Gegenwart.

Die *rangmäßige* Zerlegung führt zu einer sachlich begründeten Unterscheidung von über- oder untergeordneten Handlungsbereichen. Das Kriterium für eine solche Zerlegung kann in der sachlichen und zeitlichen Wirkung sowie der Revidierbarkeit von Handlungen gesehen werden³⁴. Es zeigt sich an dem Umfang, in dem eine Entscheidung den Handlungsspielraum bei anderen Entscheidungstatbeständen ändert. Beispielsweise hat die Anschaffung einer Maschine eine größere Wirkung als die Festlegung der Auftragsfolge an ihr. Dieses Merkmal gestattet die Entwicklung von Problemhierarchien.

Eine zentrale Frage für das Controlling besteht darin, wie sich die Zerlegung des Handlungsfeldes auf die *Beherrschbarkeit von Interdependenzen* auswirkt. Hierzu müssen die Beziehungen zwischen der Art vorliegender Interdependenzen, der Form einer Zerlegung in partielle Entscheidungsfelder und den Koordinationsmöglichkeiten erforscht werden. Je stärker durch eine Zerlegung Interdependenzen zerschnitten werden und je mehr die Zielerreichung dadurch beeinträchtigt wird, desto notwendiger ist der Einsatz geeigneter Koordinationsinstrumente. Das Gewicht der Controllingaufgabe nimmt aus diesem Grund mit der Bedeutung der Interdependenzen und dem Ausmaß ihrer Zerschneidung zu.

3.2. Gegenstände und Ansätze einer theoretischen Analyse von Interdependenzen

3.2.1. Analyse von Interdependenzen im Leistungssystem der Unternehmung

Die theoretische Analyse von Interdependenzen muß sich nicht nur auf das Führungs-, sondern auch auf das Leistungssystem erstrecken. Die Kenntnis der Interdependenzen im Leistungssystem bildet nämlich die Grundlage für den Einsatz koordinierender Führungsinstrumente und die notwendige Voraussetzung für eine zielgerichtete Koordination im Führungssystem. Beispielsweise erscheint eine Koordination innerhalb der Planung oder zwischen Planung und Informationsbereitstellung ohne Berücksichtigung der betroffenen Leistungsprozesse wenig fruchtbar.

Die Interdependenzen im *Leistungsbereich* bilden seit langem einen wichtigen Forschungsgegenstand der Betriebswirtschaftslehre. Durch die Entwicklung von *Simultanmodellen* war man zuerst bemüht, Planungsinstrumente für eine Integration beispielsweise von Produktions-, Absatz- und Beschaffungsentscheidungen oder von Investitions- und Finanzierungsentscheidungen zu finden. Jedoch hat sich gezeigt, daß sie nur in wenigen Bereichen für die konkrete Planung einsetzbar sind. Ihre Bedeutung dürfte mehr in der Abbildung von Interdependenzen als in der Anwendung zur Planung liegen³⁵. Sie stellen in erster Linie *theoretische Aussagensysteme* dar, welche die Basis für eine Beschreibung und Analyse der jeweils abgebildeten Interdependenzen liefern können.

34 Vgl. Küpper (Interdependenzen) 269.

35 Vgl. Küpper (Ablauforganisation) 112 ff.; Küpper (Ansatz).

Durch die Untersuchung ihrer Modellstruktur und ihre beispielhafte numerische Berechnung lassen sich wichtige Erkenntnisse gewinnen. So kann man Schlüsse über die Bedeutung einzelner Interdependenzen und der Größen ziehen, welche bei einer Zerlegung die Partialmodelle verknüpfen. Ein Beispiel hierfür ist das simultane Investitions- und Finanzierungsmodell von H. Hax³⁶ mit vollständiger Berücksichtigung der Finanzierungsalternativen. Seine Struktur hat die Bedeutung von Kalkulationszinsfüßen im Falle einer Zerlegung der Investitions- und Finanzierungsentscheidungen klarer herausgearbeitet.

Parameter zur Verknüpfung der zerlegten Entscheidungsfelder können zum einen in die *Nebenbedingungen* der Partialmodelle als begrenzt verfügbare Real- oder Nominalgütermengen eingehen. So geben Güterbedarfsmengen in Beschaffungsmodellen, Kapitalbudgets in Investitionsmodellen oder Fertigungskapazitäten in Produktionsmodellen Entscheidungen aus jeweils anderen Funktionsbereichen wieder. Zum anderen kann es sich um Parameter der *Zielfunktion* handeln, die Zielwirkungen von außerhalb des erfaßten Entscheidungsfeldes zum Ausdruck bringen sollen³⁷. Neben dem Kalkulationszinsfuß in Investitions- oder Bestellmengenmodellen können beispielsweise nutzungsabhängige Abschreibungen die Funktion derartiger *Interdependenzparameter* übernehmen³⁸.

Für die Untersuchung von Interdependenzen bei einer *rangmäßigen* Zerlegung lassen sich verschiedene Ansätze heranziehen. Neben den Modellen einer *hierarchischen Produktionsplanung*³⁹ könnten der Vorschlag von H. Seelbach⁴⁰ zur integrierten Planung durch Kombination von *parametrischer Programmierung* und *Simulation* sowie das Verfahren zur Abstimmung von Ober- und Untermodellen mit Hilfe von *Lenkkostenparametern* nach Ch. Schneeweiß⁴¹ genutzt werden. Es erscheint notwendig und zweckmäßig, diese Ansätze in ihrer theoretischen Bedeutung für das Controlling auszuwerten.

3.2.2. Analyse von Interdependenzen im Führungssystem der Unternehmung

Während für die Analyse von Interdependenzen im Leistungssystem Lösungsideen und Strukturkerne theoretischer Aussagensysteme zumindest ansatzweise vorliegen, sind sie für Interdependenzen im *Führungssystem* noch nicht in gleichem Maße erkennbar. Besonders wichtig ist sicher die Untersuchung der Beziehungen zwischen *Informationssystem* und *Planungs-* sowie *Kontrollsystem*. Es müssen Hypothesen über den Einfluß der verfügbaren Informationen auf die Art und die Ergebnisse von Planung und Kontrolle entwickelt werden. Umgekehrt ist die Abhängigkeit des Informationssystems von der Struktur des Planungs- und des Kontrollsystems zu untersuchen.

Daneben ist den Interdependenzen zwischen *Informations-, Planungs-* sowie *Kontrollsystem* einerseits und dem Personalführungssystem andererseits eine besondere Bedeutung beizumessen. Sie ist grundlegend für die Wirkung von Informationen, Vorgaben und Kontrollen auf das menschliche Verhalten. Ihre Kenntnis ist notwendig, wenn das Controlling ein zielorientiertes Handeln der

36 Vgl. Hax (Investitionsplanung) 435 ff.; Hax (Investitionstheorie) 65 ff.

37 Vgl. Hax (Bewertungsprobleme) 751.

38 Vgl. Küpper (Ansatzpunkte) 798 ff. und 804 ff.; Küpper (Planungsrechnung) 418 ff.

39 Vgl. Hax/Meal (Integration); Meal (Study); Gabbay (Planning); Gelders/van Wassenhove (Integration); Axsäter/Jönsson (Aggregation); Rieper (Entscheidungsmodelle).

40 Vgl. Seelbach (Programmplanung); Seelbach (Ablaufplanung) 188 ff.

41 Vgl. Schneeweiß (Begriff); Schneeweiß (Problematik) 5 ff.

Mitarbeiter bewirken soll. Für diese Problemstellung lassen sich die Untersuchungen zum *Behavioral Accounting*⁴² und zur *verhaltenstheoretischen Analyse* von Planungs- und Kontrollsystemen⁴³ heranziehen. In ihnen werden einmal Hypothesen aus Führungs- und Motivationstheorien⁴⁴ hergeleitet⁴⁵. So sind u.a. Aussagen über den Einfluß der Höhe und Präzision von Vorgaben auf das Leistungsverhalten durch Erwartungs-Valenz-Modelle⁴⁶ sowie die Anspruchsniveau-theorie⁴⁷ untermauert worden. Ferner wurde eine Vielzahl von Einzelhypothesen, insbesondere in Labortests, empirisch überprüft⁴⁸. Über einzelne Verhaltenswirkungen von Kontrollen gibt es beispielsweise zahlreiche Erhebungen⁴⁹.

Bislang ist es aber nicht gelungen, diese Einzelhypothesen in systematische Ansätze zu integrieren. Dennoch lassen sich die vorliegenden verhaltenstheoretischen Aussagen als erste Bausteine für eine theoretische Fundierung dieser Problemstellung des Controlling betrachten. Durch ihre Weiterentwicklung erscheint es möglich, zu Strukturkernen für eine Theorie des Controlling zu gelangen.

4. Die Schaffung von Koordinationsinstrumenten als Gestaltungsaufgabe für das Controlling

Während die Notwendigkeit einer theoretischen Fundierung zum Controlling bisher kaum betont wird, sieht man in der Beschreibung und Schaffung von *Koordinationsinstrumenten* durchweg eine zentrale Aufgabe dieses Bereichs⁵⁰. Zu wenig beachtet wird dabei, daß wissenschaftlich begründete Aussagen über die Anwendbarkeit und Wirkung von Koordinationsinstrumenten theoretische Aussagen voraussetzen.

4.1. Isolierte Koordinationsinstrumente der verschiedenen Führungsteilsysteme

Für die Koordination von Entscheidungen und Handlungen läßt sich eine große Zahl von Instrumenten heranziehen. Sie umfassen u.a. Organisationsmaßnahmen, wie die Bildung von Koordinationsorganen, die Vorgabe von Zielen sowie Verfahren der Simultan- oder Sukzessivplanung. Durchweg lassen sie sich *anderen Führungsteilsystemen* zuordnen. So dienen viele Maßnahmen der Organisation, der Planung und der Kontrolle zur Koordination in der Unternehmung. Aber

42 Vgl. zum Überblick Swieringa/Weick (Assessment).

43 Vgl. insb. Grimmer (Budgets); Höller (Verhaltenswirkungen); Macharzina (Verhaltenswissenschaft); Thieme (Kontrolle).

44 Vgl. Wunderer/Grunwald (Führung 1) 75 ff.

45 Vgl. Libby (Accounting); Ashton (Accounting).

46 Vgl. Porter/Lawler (Attitudes); Grimmer (Budgets) 38 ff.

47 Vgl. Höller (Verhaltenswirkungen).

48 Vgl. zum Überblick u.a. Swieringa/Weick (Assessment); Macharzina (Verhaltenswissenschaft); Petersen/Patzke (Informationsverhalten).

49 Vgl. Siegart/Menzl (Kontrolle); Thieme (Kontrolle).

50 Vgl. z.B. Horváth (Controlling 2) 246 ff.; Serfling (Controlling) 116 ff., 166 ff. und 204 ff.

auch Führungsgrundsätze, Maßnahmen der Personalführung, wie die Schaffung gemeinsamer Wertvorstellungen, bestimmte Informationen u.a. können zur Koordination eingesetzt werden. An diesen Beispielen (vgl. Abb. 4) wird erkennbar, daß alle Führungsteilsysteme Instrumente zur Koordination des Leistungs- und Führungssystems bereitstellen.

Die Koordinationsinstrumente haben deshalb in bezug auf das Controlling *derivativen Charakter*. Auch darin kommt die Zwecksetzung des Controlling einer *Verknüpfung* zwischen den Führungsteilsystemen und zum Leistungssystem zum Ausdruck. Ihre Erfüllung erfordert ein Zusammenwirken des Controlling mit anderen Führungsteilsystemen. Jedes von diesen erfaßt spezifische Führungsaspekte und bietet damit eigene Formen zur koordinierenden Beeinflussung der Mitarbeiter an.

4.2. Umfassende Koordinationsinstrumente des Controlling

Eine Reihe von Koordinationsinstrumenten ist umfassender und enthält *Aspekte verschiedener Führungsteilsysteme*. In der Regel nehmen sie Komponenten des Zielsystems, der Planung und der Kontrolle, des Informationssystems und der Personalführung auf. Zu diesem Typ lassen sich vor allem Kennzahlensysteme, Systeme der Budgetvorgabe und Lenkungspreissysteme rechnen.

*Kennzahlensysteme*⁵¹ werden zu einem Koordinationsinstrument, wenn sie nicht nur der Informationsanalyse dienen, sondern zu einem Zielsystem und einem Planungsinstrument ausgebaut werden. Bei der Auswahl der relevanten Kennzahlen als Zielen müssen die ggf. bestehenden Konflikte z. B. durch die Festlegung von Anspruchsniveaus gelöst werden⁵². Wenn jeder Bereich sein Ziel in der vorgegebenen Weise anstrebt, ist ein koordiniertes Handeln zu erwarten. Für die Entwicklung derartiger Systeme erscheint eine *theoretische Fundierung* unabdingbar. Ansonsten besteht die Gefahr, daß nur eine Vielzahl von Kennzahlen aufgestellt wird, deren gegenseitige Beziehungen man nicht kennt. Man muß also Hypothesen über die Beziehungen zwischen den Kennzahlen⁵³ entwickeln und an der Realität überprüfen. Ferner sollte man herausfinden, welche Größen für eine gute Zielerreichung und ein koordiniertes Handeln maßgeblich und daher als Kennzahlen auszuwählen sind. Einen m.E. vielversprechenden Ansatzpunkt für dieses Problem hat E. Zwicker⁵⁴ aufgezeigt, der eine simulative Analyse verschiedener Parameter von Planungsmodellen zur Auswahl und *modellgestützten Rechtfertigung* relevanter Kennzahlen vorschlägt. Dieses Vorgehen weist enge Beziehungen zu den oben skizzierten Überlegungen zu Interdependenzparametern auf.

Systeme der *Budgetvorgabe* werden insbesondere zur zielorientierten Koordination von Verwaltungsbereichen eingesetzt. Man ist bestrebt, zu *outputorientierten Budgetierungssystemen* zu kommen, wie sie beispielsweise das PPBS und das ZBB darstellen. Neben diesen sind weitere Systeme der *Programmbudgetierung* zu entwickeln. Hierzu könnte man versuchen, Erkenntnisse und Instrumente der ebenfalls outputorientierten Kosten- und Leistungsplanung sowie der Analyse von Optimierungs- und Simulationsmodellen zur Programmplanung stärker zu nutzen. Eine Tendenz in dieser Richtung kann darin gesehen werden, daß Instrumente der Kosten- und Leistungsrechnung immer mehr für Dienstleistungsunternehmen konzipiert werden⁵⁵.

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

52 Vgl. Zwicker (Kennzahlen) 228.

53 Lachnit (Jahresabschlußanalyse) 22 ff.; Reichmann (Controlling) 19.

54 Vgl. Zwicker (Kennzahlen) 232 ff.

55 Vgl. z. B. Hentze (Kostenrechnung); Röhrig (Entwicklung); Detjen/Strohbach/Schmidt (Bundespost); Rahn/ Prah (Rechnungswesen); Budäus (Entwicklungstendenzen); Gornas (Grundzüge); Riebel (Verkehrsbetriebe); Schierenbeck (Bankmanagement) 30 ff.



Abb. 4: Wichtige isolierte Koordinationsinstrumente des Controlling

Die Möglichkeiten und Grenzen einer Bestimmung von *Lenkungspreisen*, die eine Optimierung des Unternehmensziels bei dezentraler Planung gewährleisten, sind in der Betriebswirtschaftslehre intensiv untersucht worden⁵⁹. Obwohl die Bestimmung exakter Lenkungspreise mit Hilfe von Dualwerten praktisch kaum möglich erscheint, haben die entsprechenden theoretischen Analysen wichtige Einsichten in die Struktur der Lenkungspreise geliefert.

In der Praxis sind besonders bei großen und international tätigen Unternehmungen *Verrechnungspreissysteme* bedeutsam. Auch wenn man sich bei ihrer Festlegung an Marktpreisen oder an Kosten und nicht an Dualwerten orientiert⁵⁷, dienen sie der Koordination und übernehmen damit die Funktion von Lenkungspreisen⁵⁸. Dieses Koordinationsinstrument bedarf aber weiterer intensiver Erforschung. Dabei könnte es zweckmäßig sein, in stärkerem Maße die Bedeutung von Verrechnungspreisen für *mittel- und längerfristige Planungsprobleme* sowie die *Unsicherheit der Daten* zu beachten. Das Festhalten an vollkostenorientierten Verrechnungspreisen wird in der Praxis unter anderem damit begründet, daß kurzfristige Produktionsanpassungen beispielsweise auf Grund sozialer und politischer Rahmenbedingungen nur begrenzt durchführbar sind⁵⁹. Anhaltspunkte für derartige Untersuchungen könnte man aus integrierten Systemen der Planungsrechnung⁶⁰ gewinnen, in denen kurz- und längerfristige Planungsbestände miteinander verknüpft werden. Mit diesen Ansätzen läßt sich möglicherweise herleiten, unter welchen Bedingungen Vollkostenansätze eine befriedigende Näherung exakter Lenkungspreise bei längerfristiger Betrachtung darstellen.

56 Vgl. insb. Hax (Koordination).

57 Vgl. Drumm (Verrechnungspreisbildung) 95 ff.

58 Vgl. Kellers/Ordelheide (Bereichsergebnisrechnung) 107 f.

59 Vgl. Josephi (Konzernverrechnungspreise) 42; Kilger (Aufgaben) 13.

60 Vgl. Küpper (Fundierung) 32, 35 und 41 ff.

5. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

Ausgangspunkt der Überlegungen war die Frage, ob Controlling als eigenständige betriebswirtschaftliche Teildisziplin entwickelt werden kann. Notwendige Voraussetzungen hierfür sind die Abgrenzung einer eigenständigen und einheitlichen Problemstellung sowie die Entwicklung von Lösungsideen, die Strukturkerne theoretischer Aussagensysteme zumindest ansatzweise erkennen lassen.

In der *Koordination* kann man eine Problemstellung sehen, die den *grundlegenden Baustein* für ein systematisches Controlling-Konzept liefert. Die erste Voraussetzung kann mit ihr erfüllt werden. Will man die Entwicklung des Controlling nicht nur der Praxis überlassen oder die Wissenschaft der unmittelbaren praktischen Verwendbarkeit unterordnen, muß es aber auch auf eine *theoretische* Basis gestellt werden. Mit der *Analyse von Interdependenzen* könnte eine solche Fundierung gelingen. Ansätze der Betriebswirtschaftslehre zu diesem Problem lassen sich als Strukturkerne einer künftigen Theorie deuten. Die Entwicklung des Controlling zu einer betriebswirtschaftlichen Teildisziplin erscheint daher möglich. Um dies zu erreichen, müssen wir uns aber besonders um seine theoretische Weiterentwicklung intensiv bemühen. Erst dann kann auch damit gerechnet werden, daß es sich in der Praxis als eigenständiger Bereich bewähren wird.

Eine offene Frage bleibt, ob das dargelegte Konzept nicht zu weit ist, da es in alle Bereiche der Betriebswirtschaftslehre hineinreicht. Sie zu entscheiden, muß der künftigen Entwicklung überlassen werden.

Literaturverzeichnis

- Adam, D.: (Planung) Kurzlehrbuch Planung. Mit Aufgaben und Lösungen. Wiesbaden 1980.
- Ashton, R. H.: (Accounting) Human Information Processing in Accounting. Sarasota 1982.
- Axsäter, S. und H. Jönsson: (Aggregation) Aggregation and Disaggregation in Hierarchical Production Planning. In: European Journal of Operational Research (17) 1984, S. 338 – 350.
- Baumgartner, B.: (Controllor-Konzeption) Die Controllor-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.
- Brink, H.-J.: (Unternehmensrechnung) Die Kosten- und Leistungsrechnung im System der Unternehmensrechnung. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (30) 1978, S. 565 – 576.
- Buchner, M.: (Controlling) Controlling – ein Schlagwort? Frankfurt a.M. 1981.
- Buchner, M.: (Überlegungen) Einige Überlegungen zur Controlling-Konzeption. In: Der Betrieb (35) 1982, S. 133 – 136.
- Budäus, D.: (Entwicklungstendenzen) Entwicklungstendenzen und Probleme der Kostenrechnung in öffentlichen Organisationen. In: Unternehmensführung aus finanz- und bankwirtschaftlicher Sicht. Hrsg. von E. Rühli und J.-P. Thommen. Stuttgart 1980, S. 417 – 430.
- Caduff, T.: (Kennzahlennetze) Zielerreichungsorientierte Kennzahlennetze industrieller Unternehmungen. Frankfurt a.M. 1981.
- Cordes, H.-P.: (Interdependenzen) Das Problem der Berücksichtigung von Interdependenzen in der Planung. Dissertation Münster 1976.
- Detjen, G., W. Strohbach und G. Schmidt: (Bundespost) Die Deutsche Bundespost auf dem Weg zu einer dezentralen Leistungs- und Kostenrechnung (DELKOS). Bad Windsheim 1986.

- Drumm, H. J.: (Verrechnungspreisbildung) Zu Stand und Problematik der Verrechnungspreisbildung in deutschen Industrieunternehmungen. In: Verrechnungspreise. Hrsg. von G. Danert u.a. Opladen 1973, S. 91 – 107.
- Fertakis, J. P.: (Controllershship) Toward a Systems-Oriented Concept of Controllershship. In: Management Accounting (50) 1968, H. 6, S. 5 – 10.
- Gabbay, H.: (Planning) Multi-Stage Production Planning. In: Management Science (25) 1979, S. 1138 – 1148.
- Gaitanides, M.: (Prozeßorganisation) Prozeßorganisation. München 1983.
- Gaydoul, P.: (Controlling) Controlling in der Unternehmenspraxis. Darmstadt 1979.
- Gege, M.: (Aufgabenstellung) Aufgabenstellung des Controlling in deutschen Unternehmen. In: Der Betrieb (34) 1981, S. 1293 – 1296.
- Gelders, L. F. und L. N. van Wassenhove: (Integration) Hierarchical Integration in Production Planning: Theory and Practice. In: Journal of Operations Management (3) 1982, November, S. 27 – 35.
- Gornas, J.: (Grundzüge) Grundzüge einer Verwaltungskostenrechnung. Baden-Baden 1976.
- Grimmer, H.: (Budgets) Budgets als Führungsinstrumente in der Unternehmung. Eine sach- und verhaltensorientierte Analyse. Frankfurt a.M. 1980.
- Hahn, D.: (Konzept) Hat sich das Konzept des Controllers in Unternehmungen der deutschen Industrie bewährt? In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Planung (30) 1978, S. 101 – 128.
- Hahn, D.: (Planungsrechnung) Planungs- und Kontrollrechnung. 3. Auflage, Wiesbaden 1985.
- 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.
- Hax, A. C. und H. C. Meal: (Integration) Hierarchical Integration of Production Planning and Scheduling. In: Logistics, TIMS Studies in the Management Sciences. Hrsg. von M. A. Geisler. North Holland 1975, S. 53 – 69.
- Hax, H.: (Bewertungsprobleme) Bewertungsprobleme bei der Formulierung von Zielfunktionen für Entscheidungsmodelle. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (19) 1967, S. 749 – 761.
- Hax, H.: (Investitionsplanung) Investitions- und Finanzplanung mit Hilfe der linearen Programmierung. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (16) 1964, S. 430 – 446.
- Hax, H.: (Investitionstheorie) Investitionstheorie. 4. Auflage, Würzburg, Wien 1979.
- Hax, H.: (Koordination) Die Koordination von Entscheidungen. Köln u.a. 1965.
- Hentze, J.: (Kostenrechnung) Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern. Systematische Einführung. Stuttgart u.a. 1979.
- Hoffmann, F.: (Controller) Der Controller im deutschen Industriebetrieb. In: Der Betrieb (21) 1968, S. 2181 – 2185.
- Höller, H.: (Verhaltenswirkungen) Verhaltenswirkungen betrieblicher Planungs- und Kontrollsysteme. München 1978.
- Horváth, P.: (Controlling 1) Controlling. 1. Auflage, München 1979.
- Horváth, P.: (Controlling 2) Controlling. 2. Auflage, München 1986.
- Horváth, P.: (Entwicklung) Controlling-Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (48) 1978, S. 194 – 208.
- 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.: (Koordinationsaufgaben) Die Koordinationsaufgaben des Controlling. In: Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 27. Hrsg. von H. Jacob. Wiesbaden 1980, S. 3 – 18.
- Horváth, P. und P. Gaydoul: (Bestandsaufnahme) Bestandsaufnahme zur Controllingpraxis in deutschen Unternehmen. In: Der Betrieb (31) 1978, S. 1989 – 1999.
- Joseph, M.: (Konzernverrechnungspreise) Konzernverrechnungspreise in der Automobilindustrie. In: Die Aufgaben von Konzernverrechnungspreisen in der Planung und im Rechnungswesen. Hrsg. von der Volkswagenwerk AG. Wolfsburg 1984, S. 34 – 48.
- Kellers, R. und D. Ordelheide: (Bereichsergebnisrechnung) Interne Bereichsergebnisrechnung. In: Planungs- und Kontrollrechnung im internationalen Konzern. Hrsg. von W. Busse von Colbe und E. Müller. Düsseldorf, Frankfurt 1984, S. 103 – 114.
- Kern, W.: (Kennzahlensysteme) Kennzahlensysteme als Niederschlag interdependenter Unternehmensplanung. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (23) 1971, S. 701 – 718.
- Kiener, J.: (Marketing-Controlling) Marketing-Controlling. Darmstadt 1980.

- Kilger, W.: (Aufgaben) Die Aufgaben von Konzernverrechnungspreisen in der Planung und im Rechnungswesen. In: Die Aufgaben von Konzernverrechnungspreisen in der Planung und im Rechnungswesen. Hrsg. von der Volkswagenwerk AG. Wolfsburg 1984, S. 3. – 33.
- Kirsch, W.: (Entscheidungsprozesse III) Entscheidungsprozesse. Dritter Band: Entscheidungen in Organisationen. Wiesbaden 1971.
- Klinger, W.: (Controlling-Konzept) Das Controlling-Konzept eines internationalen Konzerns. In: Der Schweizer Treuhänder 1977, H. 10, S. 28 – 32.
- Kloock, J.: (Aufgaben) Aufgaben und Systeme der Unternehmensrechnung. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (30) 1978, S. 493 – 510.
- Kloock, J.: (Investitionsrechnungen) Mehrperiodige Investitionsrechnungen auf der Basis kalkulatorischer und handelsrechtlicher Erfolgsrechnungen. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (33) 1981, S. 873 – 890.
- Kloock, J.: (Perspektiven) Perspektiven der Kostenrechnung aus investitionstheoretischer und anwendungsorientierter Sicht. In: Zukunftsaspekte der anwendungsorientierten Betriebswirtschaftslehre. Hrsg. von E. Gaugler u. a. Stuttgart 1986, S. 289 – 302.
- Knecht, H. W.: (Controllership) Controllership – Eine organisatorische Konzeption betrieblicher Informationszentralisation. In: Das Büro als Zentrum der Informationsverarbeitung. Hrsg. von E. Grochla. Wiesbaden 1971, S. 57 – 102.
- Koch, G.: (Information) Information und Koordination im Unternehmen. Göttingen 1980.
- Koontz, H. und C. O'Donnell: (Management) Management – A Systems and Contingency Analysis of Managerial Functions. 6. Auflage. New York u. a. 1976.
- 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.: (Ablauforganisation) Ablauforganisation. Stuttgart, New York 1981.
- Küpper, H.-U.: (Ansatz) Ansatz einer theoretischen Analyse von Interdependenzen zwischen Investitions-, Personal- und Produktionsplanung. In: Proceedings in Operations Research 9. Hrsg. von J. Schwarze u. a. Würzburg, Wien 1980, S. 66 – 72.
- Küpper, H.-U.: (Ansatzpunkte) Kosten- und entscheidungstheoretische Ansatzpunkte zur Behandlung des Fixkostenproblems in der Kostenrechnung. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (36) 1984, S. 794 – 811.
- Küpper, H.-U.: (Fundierung) Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (37) 1985, S. 26 – 46.
- Küpper, H.-U.: (Interdependenzen) Interdependenzen zwischen Produktionstheorie und der Organisation des Produktionsprozesses. Berlin 1980.
- 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.
- Lachnit, L.: (Jahresabschlußanalyse) Systemorientierte Jahresabschlußanalyse. Wiesbaden 1979.
- Libby, R.: (Accounting) Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications. Englewood Cliffs 1981.
- Link, J.: (Aspekte) Die methodologischen, informationswirtschaftlichen und führungspolitischen Aspekte des Controlling. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (52) 1982, S. 261 – 280.
- Macharzina, K.: (Verhaltenswissenschaft) Verhaltenswissenschaft und Rechnungswesen. In: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Auflage. Hrsg. von E. Kosiol, K. Chmielewicz und M. Schweitzer. Stuttgart 1981, Sp. 1635 – 1642.
- Matschke, J. und J. Kolf: (Entwicklung) Historische Entwicklung, Begriff und organisatorische Probleme des Controlling. In: Der Betrieb (33) 1980, S. 601 – 607.
- Meal, H. C.: (Study) A Study of Multi-Stage Production Planning. In: Studies in Operations Management. Hrsg. von A. C. Hax. Amsterdam 1978, S. 253 – 285.
- Mertens, P.: (Einflüsse) Einflüsse der EDV auf die Weiterentwicklung des betrieblichen Rechnungswesens. In: Kostenrechnungspraxis 1984, S. 87 – 93.
- Mertens, P. und P. Haun: (Erfahrungen) Erfahrungen mit einem Prototyp des daten- und methodenbankgestützten Rechnungswesens. In: Rechnungswesen und EDV. 7. Saarbrücker Arbeitstagung. Hrsg. von W. Kilger und A.-W. Scheer. Heidelberg 1986, S. 93 – 111.
- Müller, W.: (Koordination) Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (26) 1974, S. 683 – 693.

- Petersen, K. und H. Patzke: (Informationsverhalten) Individuelles Informationsverhalten als Gegenstand des „Behavioral Accounting“ – Eine Meta-Analyse der empirischen Forschung. Manuskript Nr. 127 des Instituts für Betriebswirtschaftslehre. Kiel 1986.
- 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.
- Porter, L. und E. Lawler: (Attitudes) Managerial Attitudes and Performance. Homewood 1968.
- Rahn, T. und J. Prahl: (Rechnungswesen) Das weiterentwickelte innerbetriebliche Rechnungswesen in der Planung. In: Die Bundesbahn 1986, S. 875 – 878.
- Reichmann, T.: (Controlling) Controlling mit Kennzahlen. München 1985.
- Riebel, P.: (Einzelkostenrechnung) Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. 4. Auflage. Wiesbaden 1982.
- Riebel, P.: (Verkehrsbetriebe) Verkehrsbetriebe, Rechnungswesen der. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, 4. Auflage. Hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann. Stuttgart 1976, Sp. 4162 – 4181.
- Rieper, B.: (Entscheidungsmodelle) Hierarchische Entscheidungsmodelle in der Produktionswirtschaft. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (55) 1985, S. 770 – 789.
- RKW: (Planung) Planung und Planungsrechnung in amerikanischen Unternehmen. Köln 1962.
- Röhrig, R.: (Entwicklung) Die Entwicklung eines Controllingsystems für ein Krankenhaus. Darmstadt 1983.
- Schenk, F. (Hrsg.): (Unternehmensführung) Marktorientierte Unternehmensführung. Wien 1983.
- Schierenbeck, H.: (Bankmanagement) Ertragsorientiertes Bankmanagement. Wiesbaden 1985.
- Schierenbeck, H.: (Betriebswirtschaftslehre) Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre. 8. Auflage, München, Wien 1986.
- Schmidt, A.: (Controlling) Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung. Frankfurt a. M., Bern, New York 1986.
- Schneeweiß, Ch.: (Begriff) Zum Begriff der wertmäßigen Kosten. In: Quantitative Ansätze in der Betriebswirtschaftslehre. Hrsg. von H. Müller-Merbach. München 1978, S. 147 – 158.
- Schneeweiß, Ch.: (Problematik) Zur Problematik der Kosten in Lagerhaltungsmodellen. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (49) 1979, S. 1 – 17.
- Schneider, D.: (Betriebswirtschaftslehre) Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 2. Auflage der „Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie“. München, Wien 1985.
- Schulze, K.-P.: (Seriengrößenplanung) Integrierte Produktionsprogramm- und Seriengrößenplanung bei Fertigung mehrteiliger Erzeugnisse und ihre EDV-gestützte Lösung. Ein praxisorientiertes Konzept. Dissertation FU Berlin 1982.
- Seelbach, H. u.a.: (Ablaufplanung) Ablaufplanung. Würzburg, Wien 1975.
- Seelbach, H.: (Programmplanung) Interdependente Programm- und Prozeßplanung. In: Zur Theorie des Absatzes. Hrsg. von H. Koch. Wiesbaden 1973, S. 447 – 474.
- Serfling, K.: (Controlling) Controlling. Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1983.
- Sieglwart, H. und I. Menzl: (Kontrolle) Kontrolle als Führungsaufgabe. Führung durch Kontrolle von Verhalten und Prozessen. Bern, Stuttgart 1978.
- Strobel, W.: (Controlling) Begriff und System des Controlling. In: Das Wirtschaftsstudium 1979, S. 421 – 427.
- Swieringa, R. J. und K. E. Weick: (Assessment) An Assessment of Laboratory Experiments in Accounting. In: Journal of Accounting Research, Supplement (20) 1982, S. 56 – 101.
- Thieme, H. R.: (Kontrolle) Verhaltensbeeinflussung durch Kontrolle. Wirkungen von Kontrollmaßnahmen und Folgerungen für die Kontrollpraxis. Darmstadt 1982.
- Wild, J.: (Unternehmensplanung) Grundlagen der Unternehmensplanung. 4. Auflage, Opladen 1982.
- Winterhalter, A.: (Controlling) Strategisches Controlling: Konzept zur Ergänzung der strategischen Führung. Dissertation St. Gallen 1981.
- 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.