

Rechnungswesen und EDV

12. Saarbrücker Arbeitstagung 1991

Kritische Erfolgsfaktoren in
Rechnungswesen und Controlling

Herausgegeben von
A.-W. Scheer

Physica-Verlag Heidelberg

Professor Dr. August-Wilhelm Scheer, Institut für Wirtschaftsinformatik,
Universität des Saarlandes, Im Stadtwald, D-6600 Saarbrücken 11, FRG

ISBN 3-7908-0565-3 Physica-Verlag Heidelberg

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Rechnungswesen und EDV: kritische Erfolgsfaktoren im
Rechnungswesen und Controlling / 12. Saarbrücker Arbeitstagung
1991. Hrsg. von A.-W. Scheer. – Heidelberg: Physica-Verl.,
1991

ISBN 3-7908-0565-3

NE: Scheer, August-Wilhelm [Hrsg.]; Saarbrücker Arbeitstagung <12, 1991>

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdruckes, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendungen, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland vom 9. September 1965 in der Fassung vom 24. Juni 1985 zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtsgesetzes.

© Physica-Verlag Heidelberg 1991
Printed in Germany

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen, usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, daß solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Druck: Weihert-Druck GmbH, Darmstadt
Bindearbeiten: J. Schäffer GmbH u. Co. KG., Grünstadt
7120 / 7130-543210

Inhaltsverzeichnis

A. Informationsmanagement	1
Architektur integrierter Informationssysteme (ARIS) - Neue Gestaltungsaufgaben im Controlling	3
Prof. Dr. A.-W. Scheer Institut für Wirtschaftsinformatik, Universität des Saarlandes, Saarbrücken	
Expertensysteme im Rechnungswesen und Controlling	22
Dipl.-Wirtsch.-Ing. W. Kraemer Institut für Wirtschaftsinformatik, Universität des Saarlandes, Saarbrücken	
Unterstützung von Controlling-Aufgaben mit Executive Information System-Generatoren und -Anwendungen	36
Dr. A. Back-Hock Abteilung Wirtschaftsinformatik, Universität Erlangen-Nürnberg	
EDI - Potential zur Kostensenkung und Verbesserung der Logistikeffizienz	60
Dipl.-Ing. H. Mehnen Gesellschaft für Logistik und Informationssysteme mbH, Aschheim	
Konzeption eines integrierten Informationsmodells für die Kostenrechnung des SAP-Systems	67
Dipl.-Kfm./Dipl.-Ing. (FH) G. Keller Institut für Wirtschaftsinformatik, Universität des Saarlandes, Saarbrücken Dipl.-Kfm. H.-J. Hechler SAP AG, Walldorf	
Konzeption eines Executive Information Systems	107
Dr. R. Neumann-Schäfer Braun AG, Kronberg	

Moderne Anwendungsarchitekturen für Rechnungswesen- und Controlling-Software	118
Dr. h.c. H. Plattner SAP AG, Walldorf	
Entscheidungsrelevante Kalkulationsmethoden unter Berücksichtigung neuer amerikanischer Erkenntnisse (CAM-I)	119
Dipl.-Kfm. E. Herzog Plaut Controlling Systems AG, Figino/Lugano	
EDV-gestützte Wirtschaftlichkeitsanalyse von flexibel automatisierten Produktionseinrichtungen	134
Dipl.-Ing./Dipl.-Wirt. Ing. M. Schönheit Ingenieurbüro für Fertigungsplanung, Wiegerhaus & Schönheit, Köln	
Kritische Erfolgsfaktoren beim Einsatz von Expertensystemen	155
Prof. Dr. H. Krcmar Lehrstuhl für Wirtschaftsinformatik, Universität Hohenheim	
B. Prozeßkostenrechnung	171
Prozeßkostenrechnung - Ein neuer Ansatz für die Produktkalkulation und Wirtschaftlichkeitskontrolle	173
Prof. Dr. K.-P. Franz Lehrstuhl für Rechnungswesen und Controlling, Universität Kaiserslautern	
Prozeßorientiertes Gemeinkosten-Management im Material- und Logistik-Bereich eines Maschinenbau-Unternehmens	190
Dipl.-Kfm. D. Wäscher W. Schlafhorst AG & Co., Mönchengladbach	
Prozeßkostenrechnung - Erste Anwender-Erfahrungen	201
Prof. Dr. K.-H. Rau Wirtschaftsinformatik II, Berufsakademie Stuttgart	

Prozeßkostenrechnung als Kontroll- und Entscheidungsinstrument	222
Prof. Dr. H. Glaser Lehrstuhl für Industriebetriebslehre, Universität des Saarlandes, Saarbrücken	
C. Kostenmanagement	241
Übersicht und Entwicklungstendenzen im Controlling	243
Prof. Dr. H.-U. Küpper Institut für Produktionswirtschaft und Controlling, Universität München	
Planung, Abrechnung und Controlling von Abfertigungsprozessen im Flugbetrieb	271
Dr. M. Schrader Deutsche Lufthansa AG, Köln	
Fertigungsintegrierte Kalkulation	287
Dr. R. Eberle Mercedes Benz AG, Sindelfingen	
Analysen zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit von CIM-Investitionen	311
Prof. Dr. M. Schumann Lehrstuhl für Wirtschaftsinformatik II, Universität Göttingen	
Konzept eines dezentralisierten Entwicklungs-Controlling	341
F.-W. Voss Volkswagen AG, Wolfsburg	
Betriebswirtschaftliche Aspekte der bilanziellen Abgrenzung des Anlagevermögens	342
Dipl.-Kfm. K. Fischer BASF AG, Ludwigshafen	

D. Bewältigung der Unsicherheit	357
Controlling unter Unsicherheit	359
Prof. Dr. H.-J. Lenz Institut für Wirtschaftsinformatik und Operations Research, Freie Universität Berlin	
Kostenplanung mit unscharfen Daten	365
Dr. R. A. Müller Daimler Benz AG, Forschung, Berlin	
Wissensbasierter Controlling-Leitstand: Zeitnahe Kostenanalysen zur Reduzierung der Unsicherheit	388
Dipl.-Wirtsch.-Ing. W. Kraemer Institut für Wirtschaftsinformatik, Universität des Saarlandes, Saarbrücken	
E. Neue Bundesländer	419
Einführungsstrategien für ein marktwirtschaftliches Controlling	421
Dipl.-Kfm. G. König BASF Schwarzheide GmbH, Schwarzheide	
Erfahrungen beim Aufbau eines Controlling-Systems in den neuen Bundesländern - dargestellt am VW-Projekt	443
Dr. H. Lederle Volkswagen Sachsen GmbH, Mosel	
Die Entwicklungsaussichten in den neuen Bundesländern - Konsequenzen für west- und ostdeutsche Unternehmen	458
Prof. Dr. B. Tietz Handelsinstitut, Universität des Saarlandes, Saarbrücken	

Übersicht und Entwicklungstendenzen im Controlling

Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper, Institut für Produktionswirtschaft und Controlling an der Ludwig-Maximilians-Universität München

Gliederung:

1. Controlling als neues betriebswirtschaftliches Teilgebiet

- 1.1. Beachtung des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre
- 1.2. Verbreitung des Controlling in der Praxis

2. Kennzeichnung und Abgrenzung des Controlling

- 2.1. Controlling als Koordination der Unternehmensführung
- 2.2. Abgrenzung des Controlling gegenüber anderen Teilsystemen der Unternehmensführung
- 2.3. Organisatorische Gestaltung des Controlling

3. Koordinationsaufgaben und Instrumente des Controlling

- 3.1. Spezifische Koordinationsaufgaben des Controlling
 - 3.1.1. Ausrichtung des Informationssystems auf die Unternehmensführung
 - 3.1.2. Nutzung der Integrationsmöglichkeiten in der Unternehmensrechnung
 - 3.1.3. Verknüpfung von Organisation und Personalführung mit den anderen Führungsteilsystemen
- 3.2. Übergreifende Instrumente des Controlling
 - 3.2.1. Budgetierungssysteme
 - 3.2.2. Kennzahlen- und Zielsysteme
 - 3.2.3. Verrechnungs- und Lenkungspreissysteme
 - 3.2.4. Einordnung in wirtschaftliche Steuerungssysteme

4. Entwicklung des Controlling in Praxis und Wissenschaft

- 4.1. Ausbau des dezentralen Controlling
- 4.2. Ansätze für eine Theorie des Controlling

5. Perspektiven für das Controlling aufgrund externer Einflüsse

- 5.1. Einfluß der Veränderungen in Europa auf das Controlling
 - 5.1.1. Richtungen der Öffnung in Europa
 - 5.1.2. Bedeutung der Veränderungen in Europa für die Unternehmensstruktur
 - 5.1.3. Auswirkungen der Veränderungen in Europa auf die Gestaltung des Controlling

5.2. Auswirkungen neuer Informationstechnologien auf das Controlling

5.2.1. Auswirkungen auf das Informationssystem

5.2.2. Auswirkungen auf die Organisation

5.2.3. Auswirkungen auf die Gestaltung des Controlling

6. Entwicklungsmöglichkeiten des Controlling

Literaturhinweise

1. Controlling als neues betriebswirtschaftliches Teilgebiet

1.1. Beachtung des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre

Controlling gehört zu den noch jungen Teilgebieten der Betriebswirtschaftslehre. In der wissenschaftlichen Diskussion besteht eine deutliche Zurückhaltung gegenüber diesem Bereich. Die bisher erschienenen Lehrbücher zum Controlling sind eher "praxisnah" ausgerichtet. Eine wesentliche Ursache für diese Zurückhaltung dürfte darin liegen, daß sein Aufgabenschwerpunkt trotz vieler Bemühungen bis heute nicht wirklich geklärt ist. Die zahlreichen Definitionen zum Controlling weisen nicht nur eine sehr große Vielfalt auf, sie klingen (zumindest für Wissenschaftler) oft unklar und schwammig [1]. Zudem drängt sich immer wieder der Eindruck auf, daß bekannte Aufgabenbereiche wie das entscheidungsorientierte Rechnungswesen, Planung und Kontrolle u.a. mit einer neuen Bezeichnung versehen werden.

1.2. Verbreitung des Controlling in der Praxis

Dieser begrenzten Akzeptanz des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre steht eine zunehmende Verbreitung in der Praxis gegenüber. Praxisorientierte Zeitschriften zum Controlling stoßen auf große Resonanz. Viele Vorträge, Aufsätze und Bücher verwenden das Wort im Titel. Seminare und Kongresse zu diesem Bereich sind stark besucht. Man erwartet viel von diesem Gebiet. In den Unternehmungen werden zunehmend Controlling-Abteilungen eingerichtet. Verschiedene Erhebungen zeigen dies deutlich. Die Ergebnisse einer Frankfurter Untersuchung von 1988 [2] in Abb. 1 lassen erkennen, daß diese Tendenz mit der Unternehmensgröße zunimmt. Dabei überwiegt entsprechend Abb. 2 das zentrale Controlling. Das bereichsbezogene Controlling wird auf praxisnahen Veranstaltungen intensiv diskutiert, ist jedoch bisher nur in begrenztem Umfang in Unternehmungen eingerichtet.

Der mangelnden Einigkeit bei der Abgrenzung des Controlling entspricht eine große Breite an Aufgaben, die in der Praxis von Controllern übernommen werden. Die Befragungsergebnisse von Reichmann, Kleinschnittger und Kemper [3] veranschaulichen dies. Am häufigsten werden neben der Zuständigkeit für das Controlling-Instrumentarium und -System die Aufgaben betriebswirtschaftliche Sonderuntersuchungen, Abweichungsanalyse, kumulierte Erfolgsplanung, Berichtswesen, Deckungsbeitrags- und Profit-Center-Rechnungen, Budgetierung, Managementberatung, operative Unternehmensplanung sowie Kosten- und Erfolgs-Kennzahlensystem genannt.

Beschäftigtensahl	Zahl der Unternehmen	Unternehmen mit Controlling-Stellen
bis 199	99	53 (53,5%)
200 - 499	88	64 (72,7%)
500 - 999	35	31 (88,6%)
1000 - 4999	43	36 (83,7%)
5000 - 9999	12	11 (91,7%)
10000 - 49999	17	16 (94,1%)
über 50000	6	6 (100,0%)
Alle Klassen	300	217 (72,3%)

Abb. 1: Verbreitung des Controlling

Organisatorische Eingliederung der Controlling - Stellen	Zahl der Unternehmen
Zentrale Controlling - Abteilung	176 (80,2%)
Controlling - Gruppen in den Funktionsbereichen	55 (25,3%)
Controlling - Gruppen in den Geschäftsbereichen	40 (18,4%)
Sonstige	16 (7,4%)
Summe	217 (100,0%)

Abb. 2: Zentrales und dezentrales Controlling

Problematisch erscheint bei diesem Aufgabenkatalog insbesondere zweierlei. Einmal ist nicht richtig erkennbar, worin das Gemeinsame dieser Aufgaben liegt. Ohne den Kern einer eigenständigen Aufgabe dürfte es kaum möglich sein, daß Controlling zu einem eigenständigen betriebswirtschaftlichen Gebiet neben Rechnungswesen, Planung u.a. wird. Zum anderen überschneiden sich die Nennungen stark mit bekannten Teilgebieten. Deshalb fragt man sich, ob Controlling als eine Art "Überfunktion" aus ihnen zusammengefaßt sein oder an ihre Stelle treten soll.

2. Kennzeichnung und Abgrenzung des Controlling

Für die Entwicklung des Controlling ist es aus diesen Gründen notwendig, daß sich eine weithin akzeptierte Konzeption herausbildet. Ansätze dazu sind in Wissenschaft und Praxis zu erkennen. Dabei muß man zwischen der Funktion des Controlling und seiner jeweiligen organisatorischen Umsetzung trennen.

2.1. Controlling als Koordination der Unternehmensführung

Durch den Ausbau der Führungsinstrumente und des gesamten Führungssystems neigen diese immer mehr zur Verselbständigung. Je mehr beispielsweise die Planung in Teilbereiche zerlegt und je stärker die Unternehmensrechnung ausgebaut wird, desto eher werden Beziehungen zwischen diesen Teilsystemen zerschnitten. Hieraus erwächst ein spezifischer Koordinationsbedarf, der insbesondere in größeren Unternehmungen auftritt.

In der Koordination des Führungsgesamtsystems liegt daher eine eigenständige Aufgabe [4], die von keinem anderen betriebswirtschaftlichen Teilgebiet bislang ausreichend abgedeckt ist. Ihre Bedeutung erschließt sich näher, wenn man entsprechend Abb. 3 das betriebliche Geschehen vereinfachend in einen Leistungs- oder Vollzugs- und einen Führungsbereich einteilt.

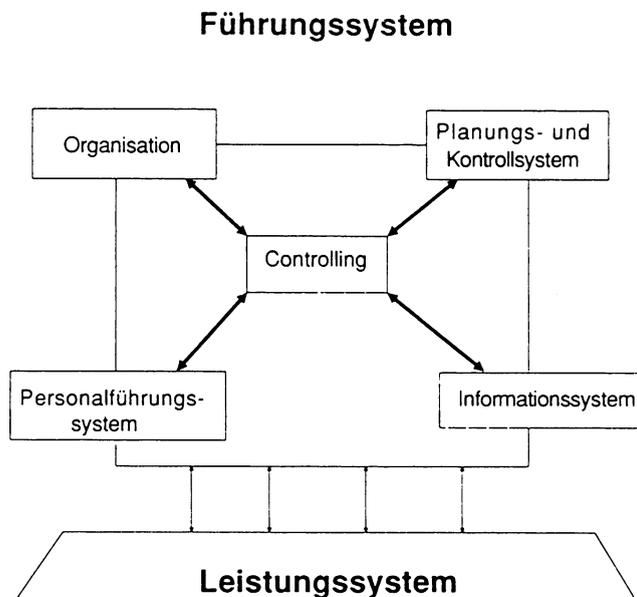


Abb. 3: Controlling als Koordinationsfunktion im Führungssystem

Das Controlling ist wie bzw. neben Planung und Kontrolle, Organisation und Personalführung ein Instrument zur Unternehmensführung. Es hat als zentrale Zwecksetzung die Koordination zwischen den anderen Führungsteilsystemen und wirkt über diese auf den konkreten Vollzug im Leistungssystem. Aus dieser zentralen Aufgabe lassen sich drei weitere Aufgaben ableiten, die Anpassungs- und Innovationsfunktion, die Zielausrichtungsfunktion und die Servi-

cefunktion. Erstere kann als Koordination der Unternehmensführung mit ihrer Umwelt interpretiert werden. Durch das Controlling sollen Änderungen frühzeitig erkannt und Reaktionen angeregt werden. Soweit hierdurch die Umwelt aktiv beeinflusst werden soll, kommt man zur Innovationsfunktion. Die Koordination des Führungsgesamtsystems 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. Damit wird die Ausrichtung auf das Zielsystem auch nach dieser Konzeption zu einer wichtigen Aufgabe des Controlling. Jedoch bildet sie nicht ihr Spezifikum. Sie ist für das Controlling in gleichem Maße wichtig wie für Planung, Kontrolle und die anderen Führungsteilsysteme. Zudem ist sie nicht auf ein einzelnes Ziel beschränkt, sondern auf das gesamte jeweilige Zielsystem gerichtet. Die Servicefunktion betrifft die Kenntnis und Bereitstellung von Methoden, die zur Lösung von Führungsaufgaben verwendet werden können. Dies bedeutet eine Unterstützung der verschiedenen Führungssysteme.

2.2. Abgrenzung des Controlling gegenüber anderen Teilsystemen der Unternehmensführung

Die grundlegenden Aufgaben des Controlling werden klarer, wenn man seine Stellung in der Unternehmensführung näher betrachtet. Obwohl die Management- oder Führungssysteme in der Literatur recht unterschiedlich dargestellt werden, zeigt sich bei einer genaueren Analyse ein hohes Maß an Übereinstimmung [5]. Entsprechend Abb. 3 können das Planungs- und Kontrollsystem (einschließlich Zielsystem), das Informationssystem die Organisation, und das Personalführungssystem (einschließlich Führungsgrundsätzen) als die wichtigsten Teilsysteme der Unternehmensführung angesehen werden.

Schon von seiner Herkunft her steht das Controlling in enger Beziehung zu Planung, Kontrolle und Informationssystem. In vielen Beiträgen und praktischen Aufgabenzuordnungen ist nicht mehr erkennbar, inwieweit es sich von diesen unterscheidet. Sofern das Controlling eine eigenständige Bedeutung gewinnen soll, erscheint eine grundsätzliche Abgrenzung gegenüber diesen unabdingbar.

Mit allen diesen Instrumenten soll eine zielorientierte Realisation der gemeinsamen Aufgaben gewährleistet werden. Die Planung beinhaltet eine gedankliche Vorwegnahme künftigen Geschehens, das Durchspielen von Alternativen und die Entscheidung für bestimmte Maßnahmen. Deren Prämissen, der Planfortschritt und die Planrealisation werden in der Kontrolle durch verschiedenartige Vergleiche und Abweichungsanalysen überprüft. Die wichtigsten Bestandteile des Informationssystems sind die Unternehmensrechnung mit Bilanzrechnung, Kosten- und Leistungs- sowie Investitionsrechnung und das Berichtswesen. Während Planung,

Kontrolle und Informationssystem jeweils auf spezifische und gegenseitig gut abgrenzbare Aufgaben gerichtet sind, übernimmt das Controlling mit ihrer Koordination eine Querschnittsfunktion. Damit soll dem Auseinanderstreben der Einzelsysteme entgegengewirkt und durch Nutzung ihrer Beziehungen ihre Effizienz erhöht werden. Indem man Controlling nicht einfach als Zusammenfassung dieser Teilsysteme oder bestimmter Teile von ihnen konzipiert, gewinnt es einen eigenständigen Aufgabeninhalt.

Die Organisation kann im Anschluß an Picot als "Inbegriff aller auf Aufgabenteilung und Koordination abzielender Regelungen" [6] verstanden werden. In der Aufbauorganisation werden vor allem Aufgaben sowie Weisungs- und Entscheidungsrechte verteilt und Kommunikations- sowie Machtbeziehungen bestimmt. Die Ablauforganisation befaßt sich mit der Gestaltung von räumlichen und zeitlichen Beziehungen zwischen Subjekten, Objekten, Arbeitsmitteln und Verrichtungen [7]. Somit ist die Organisation ein weiteres Instrument zur zielorientierten Beeinflussung des Verhaltens der Mitarbeiter.

Im Hinblick auf die Koordinationsaufgabe besteht offensichtlich ein enger Zusammenhang zwischen Organisation und Controlling, der bislang noch wenig angesprochen [8] und untersucht worden ist. Zudem liefert die Organisation wichtige Instrumente für das Controlling. Ein möglicher Ansatz für die Abgrenzung zwischen Organisation und Controlling könnte vor allem in zwei Punkten gesehen werden. Zum einen bezieht sich die Organisation primär auf Koordinationsaufgaben im Leistungs- bzw. Vollzugssystem, das Controlling dagegen auf die Koordination im Führungssystem [9]. Zum anderen stehen bei der Organisation generelle Regelungen im Vordergrund, während sich das Controlling mit jeder Form der Koordination im Führungssystem befaßt.

Während Organisation, Planung und Kontrolle sachbezogene Instrumente zur Verhaltensbeeinflussung bereitstellen, betrifft das Personalführungssystem die personenbezogene Beeinflussung der Mitarbeiter. Zu ihm gehören u.a. grundlegende Führungsprinzipien, Fragen des Führungsstils und der direkten Beziehungen zwischen Vorgesetzten und Untergebenen. Auch Motivations- und Anreizsysteme (z.B. Lohnsysteme), sowie die Personalentwicklung (Management Development) fallen in diesen Bereich. Diese Instrumente dienen der unmittelbaren Mitarbeitersteuerung. Die Verhaltensbeeinflussung hat für das Controlling eine wichtige Bedeutung, die vielfach noch zu wenig gesehen wird.

Die übliche enge Verknüpfung des Controlling mit dem Informationssystem sowie mit Planung und Kontrolle spricht ebenso wie die enge Verwandtschaft zu Organisation und Personalführung dafür, daß sich die Aufgaben des Controlling nicht nur aus einem oder einzelnen dieser Führungsteilsysteme ableiten lassen. Vielmehr zielt es auf die Beziehungen zwischen ihnen ab.

Dies kommt in seiner Funktion einer Koordination des Führungssystems zum Ausdruck. Es wird zu einem Instrument der Führung neben den anderen Teilsystemen. Zugleich läßt es sich von diesen abgrenzen. Seine Aufgabe der Koordination beinhaltet jedoch, daß es in enger Beziehung zu den anderen Systemen steht.

2.3. Organisatorische Gestaltung des Controlling

Die Aufgabe der Koordination des Führungsgesamtsystems verlangt nicht zwangsläufig eine organisatorische Verselbständigung. Aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten kann dies zur Entlastung der Unternehmensleitung zweckmäßig sein. Dann werden Controllingaufgaben an eigene Stellen und Abteilungen übertragen. Da hierbei die letzte Verantwortung für die Koordination (wie z.B. für die Planung oder die Organisation) bei der Unternehmensleitung verbleibt, übernimmt das Controlling eine Unterstützungsfunktion.

Bei einer organisatorischen Verselbständigung treten mehrere Gestaltungsprobleme auf. Sie betreffen vor allem (1) die Einordnung der Controller in die Hierarchie der Unternehmung, (2) die Übertragung von Aufgaben und Kompetenzen auf die Controller und (3) die Organisation innerhalb des Controllingbereichs.

Im ersten Problembereich ist zu klären, auf welcher Ebene der ranghöchste Controller angesiedelt wird. Häufig findet man die Eingliederung in der zweiten Ebene unter dem für das Finanz- und Rechnungswesen zuständigen Vorstandsmitglied. Für eine derart hohe Ansiedlung spricht die Notwendigkeit, dem Controlling als Querschnittsfunktion ausreichend Gewicht zu geben. Die Zuordnung zum Finanz- und Rechnungswesen läßt sich aus der großen Bedeutung erklären, welche das Informationssystem für das Controlling besitzt. Zudem deckt es ebenfalls alle Unternehmensbereiche ab.

Der zweite Komplex umfaßt die Frage, welche Aufgaben und Kompetenzen den Controllern übertragen werden. Wegen der Schwierigkeiten bei der Abgrenzung der Controllingfunktionen und ihrer Vielfalt in der Praxis, findet man dort ein breites Spektrum. Je klarer man sich auf die Koordinationsfunktion begrenzt, um so weniger Überschneidungen mit den traditionellen Aufgaben der Planung, der Kontrolle und der Unternehmensrechnung ergeben sich. Ein spezielles Problem besteht darin, inwieweit Controller Entscheidungskompetenzen erhalten. Damit wird festgelegt, ob ihre Stellen mehr Stabs- oder mehr Liniencharakter aufweisen. Da für beide Ausprägungen Gesichtspunkte sprechen, bietet sich eine Mischung an, bei der Controller einzelne, klar abgegrenzte Entscheidungsrechte besitzen. Eine solche Mischung entspricht dem Charakter einer Querschnittsfunktion.

Der dritte Problemkreis wird vor allem bedeutsam, wenn neben dem zentralen Unternehmens-Controlling ein Bereichs-Controlling eingerichtet wird. Dann ist zu regeln, in welchem Umfang die dezentralen Controller fachlich und/oder disziplinarisch dem zentralen Controlling oder den jeweiligen Bereichsleitern unterstellt werden.

3. Koordinationsaufgaben und Instrumente des Controlling

3.1. Spezifische Koordinationsaufgaben des Controlling

Ausgehend von den entwickelten Kernaufgaben sind einige wichtige Aufgaben des Controlling näher zu untersuchen. Hierzu gehören insbesondere die Ausrichtung des Informationssystem auf die Unternehmensführung, die Nutzung von Integrationsmöglichkeiten in der Unternehmensrechnung und die Verknüpfung von Planung, Kontrolle sowie Informationssystem mit Organisation und Personalführung.

3.1.1. Ausrichtung des Informationssystems auf die Unternehmensführung

Die stärkere Nutzung des Informationssystems für die Unternehmensführung ist durch zwei Entwicklungen besonders gefördert worden. Zum einen ist die Unternehmensrechnung durch die modernen Plankostenrechnungen stärker auf Entscheidungen ausgerichtet. Alle neueren Ansätze von der Grenzplan- und der Deckungsbeitrags- über die Periodenerfolgs- und die Prozeßkostenrechnung zielen darauf ab. Dabei erkennt man immer mehr, daß neben der Bereitstellung von Informationen für Planung und Kontrolle die Steuerung im Sinne der Entscheidungsdurchsetzung und Verhaltensbeeinflussung eigenständige Bedeutung gewinnt.

Beschäftigten- zahl	Zahl der Unternehmen	Einsatz der EDV für (Anteil je Größenklasse)						
		A	B	C	D	E	F	G
bis 199	99	71,7%	43,4%	34,3%	42,4%	55,5%	26,3%	20,2%
220 - 999	123	88,6%	64,2%	51,2%	59,3%	74,0%	36,6%	29,3%
über 999	78	88,5%	78,2%	76,9%	83,3%	83,3%	65,4%	43,6%
alle Klassen	300	83,0%	61,0%	53,0%	60,0%	70,3%	40,7%	30,0%

A = Registrierung und Speicherung von Daten
 B = Vor- und Nachkalkulation
 C = Aufstellung von Kostenbudgets
 D = Kostenkontrolle und Abweichungsanalyse
 E = Kurzfristige Erfolgsrechnung
 F = Aufstellen von Berichten
 G = Sonderrechnungen

Abb. 4: EDV-Einsatz in der Kostenrechnung

Zum anderen ist durch die EDV bewußt geworden, wie wichtig die Orientierung am Informationsbedarf ist. Ferner bietet sie die Möglichkeit, äußerst leistungsfähige Rechnungssysteme zu schaffen. Bisher liegt der Schwerpunkt der EDV-Unterstützung im Rechnungswesen gemäß Abb. 4 auf verwaltenden Tätigkeiten [10]. Jedoch ist damit zu rechnen, daß die EDV in Zukunft zunehmend für anspruchsvolle Sonderrechnungen der Planung, Steuerung und Kontrolle eingesetzt wird.

Um die angestrebte Koordination zu erreichen, muß man im Controlling die Bestimmungsgrößen des jeweiligen Informationsbedarfs untersuchen [11]. Im konkreten Fall sind Methoden einzusetzen, mit denen der Informationsbedarf induktiv und/oder deduktiv ermittelt werden kann.

Damit die bereitgestellten Daten genutzt werden, müssen sie dem Verwender in entsprechender Form präsentiert werden. Deshalb erlangt die Gestaltung des Berichtswesens zunehmende Bedeutung. Hierfür gibt es mehrere Gestaltungsalternativen in Form von generator- oder benutzeraktiven sowie von Dialogsystemen. Durch die Unterstützung mit zentraler und/oder dezentraler Datenverarbeitung werden diese sehr leistungsfähig und können auf die speziellen Bedürfnisse der jeweiligen Informationsverwender ausgerichtet werden.

3.1.2. Nutzung der Integrationsmöglichkeiten in der Unternehmensrechnung

Die Unternehmensrechnung besteht aus einer Reihe verschiedenartiger Rechensysteme, die relativ unverbunden nebeneinander stehen. Während Bilanz- und Kosten-/Leistungsrechnung über die Buchführung noch recht eng miteinander verknüpft sind, stellen die Investitionsrechnung und die Finanzplanungsrechnung i.d.R. weitgehend unabhängige Systeme dar. Die Theorie des Rechnungswesens macht wohl deutlich, daß unterschiedliche Zwecke nicht mit demselben Rechnungssystem erfüllt werden können. Andererseits ist es wirtschaftlich, Integrationsmöglichkeiten so weit wie möglich zu nutzen. Dies wird bei einer EDV-Unterstützung der Rechnungssysteme offensichtlich. Die Bedeutung der Kompatibilität zeigt sich z.B. an den verschiedenen Teilsystemen der Buchhaltung (Anlagen-, Material-, Lohnabrechnung, Finanzbuchhaltung usw.) und den Komponenten von PPS-Systemen.

Zugleich gibt es eine Reihe von konzeptionellen Integrationsansätzen, welche die Möglichkeiten der datentechnischen Integration in Daten-, Methoden- und Modellbanken unterstützen. Die Vielfalt an Teilsystemen der Unternehmensrechnung deutet eine Reihe von Verbindungen an, die zwischen Investitions-, Bilanz- und Kosten-/Leistungsrechnung bestehen.

3.1.3. Verknüpfung von Organisation und Personalführung mit den anderen Führungsteilsystemen

Die Aufgabe der Verknüpfung der anderen Führungsteilsysteme mit Organisation und Personalführung stellt ein Spezifikum der koordinationsorientierten Controllingkonzeption dar. Da auch die Organisation Koordinationsaufgaben wahrnimmt, können organisatorische Regelungen zur Koordination im Führungsgesamtsystem herangezogen werden. Eine Reihe typischer Koordinationsaufgaben wie die Abstimmung innerhalb der Planung oder des Informationssystems mit Planung und Kontrolle wird von ihr nicht oder zu wenig erfaßt. Ferner bedarf sie einer Abstimmung mit Planung, Kontrolle, Personalführung und Informationssystem.

Unternehmensführung kann nur umgesetzt werden, wenn es gelingt, das Verhalten der Mitarbeiter entsprechend zu beeinflussen. Die vom Controlling vorzunehmende Koordination ist um so erfolgreicher, je mehr sie die Beziehungen zum Personalführungssystem beachtet. Für das Controlling als Querschnittsfunktion erscheint die Berücksichtigung der Wirkungen auf das Verhalten sehr wichtig. Dies spricht dafür, daß Controller nicht allein an qualifizierten Erfolgsgrößen und Planwerten orientiert sein, sondern auch personale und soziale Komponenten in Betracht ziehen sollten. Zum Beispiel sollten sie die Anreizwirkungen von Informationen untersuchen und berücksichtigen. Der Bezug zur Personalführung ist besonders sichtbar an der Wirkung von Vorgaben und Kontrollen, wie sie z.B. im Rahmen des Behavioral Accounting untersucht werden. In diesem Zusammenhang erhält das Steuerungsziel der Unternehmensrechnung mehr Gewicht.

3.2. Übergreifende Instrumente des Controlling

Dem Controlling steht entsprechend Abb. 5 ein breites Instrumentarium zur Verfügung. Komponenten der verschiedenen Führungsteilsysteme enthalten Budgetierungs-, Kennzahlen- und Verrechnungspreissysteme. Sie sind daher übergreifend und bilden die charakteristischen Instrumente des Controlling.

3.2.1. Budgetierungssysteme

Budgetierungssysteme sind in der Regel an der Schnittstelle zwischen taktischem und operativem Bereich angesiedelt. In ihnen wird den Verantwortungsbereichen für jeden Planungszeitraum ein Budget in Form von Einnahmen und Ausgaben, Kosten und Leistungen (Umsätzen) oder Deckungsbeiträgen bzw. Gewinnen vorgegeben. Damit werden nicht konkrete Maßnahmen oder Pläne, sondern Handlungsspielräume festgelegt, in denen der jeweilige Verantwortungsbereich selbständig entscheiden kann. Sie beinhalten daher eine begrenzte

Delegation von Entscheidungsrechten und eine Aufspaltung der Planung in zentrale und dezentrale Aufgaben.

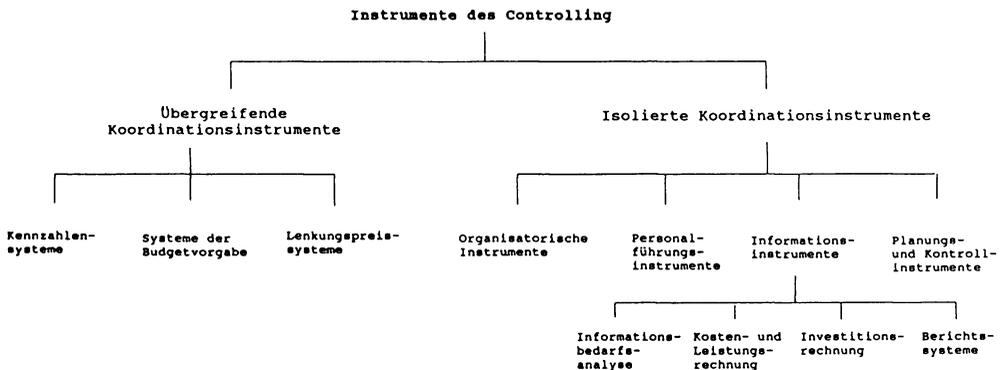


Abb. 5: Wichtige Instrumente des Controlling

Für die Herleitung der Budgets gibt es verschiedene Verfahren. In den produktbezogenen Bereichen orientiert man sich im allgemeinen an den Methoden der Plankostenrechnung und der Erlösplanung. Wesentlich schwieriger ist die Bestimmung von Budgets in Verwaltungsbereichen, weil deren Leistungen schwer meßbar sind. Inputorientierte Verfahren [12] wie die Fortschreibungsbudgetierung und die wertanalytischen Verfahren gehen von einer gegebenen Leistung aus. Letztere versuchen höchstens, Rationalisierungseffekte durch Kostensenkung ohne systematische Veränderung des Outputs zu erreichen. Eine größere Zielwirkung ist aber möglich, wenn man die erbrachten Leistungen in Frage stellt und beispielsweise entsprechend der Programmbudgetierung oder dem Zero-Base-Budgeting eine Auswahl unter genau analysierten Leistungsprogrammen mit jeweils günstigen Realisationsmaßnahmen vornimmt.

3.2.2. Kennzahlen- und Zielsysteme

Kennzahlensysteme können zur Informationsanalyse oder zur Steuerung eingesetzt werden. Im zweiten Fall setzt man ausgewählte Kennzahlen einzelnen Verantwortungsbereichen als Ziele. Dann benötigt man eine Hierarchie von Zielgrößen und Kennzahlen, an denen die Handlungen der Bereiche ausgerichtet und gemessen werden. Als Ziele können neben Wertgrößen wie Kosten und Leistungen auch Mengengrößen wie Fertigungszeiten, Kapazitäten und Durchlaufzeiten oder soziale Komponenten verwendet werden.

Das zentrale Problem liegt in der Entwicklung eines in sich konsistenten hierarchischen Systems aus Kennzahlen, die auf die jeweiligen Organisationseinheiten anwendbar sind. Hierzu bieten sich deduktiv-logische und empirische Methoden an [13]. Bei ersteren werden begriffliche und mathematische Zusammenhänge für die Ableitung von Kennzahlen genutzt. Empirische Methoden geben Zusammenhänge zwischen Kennzahlen wieder, wie sie aufgrund regelmäßiger Beziehungen in der Realität bestehen oder vermutet werden. Vielfach versucht man dabei auf induktive Weise, Wissen der jeweiligen Manager zu nutzen. Jedoch besteht die Gefahr, daß man eine größere Zahl von Kennzahlen aufnimmt, ohne genauer zu wissen, wie die vermuteten Beziehungen tatsächlich verlaufen und welches damit die wichtigen Bestimmungsgrößen sind.

Zielvorgabe- und Kennzahlensysteme sind in stärkerem Maße als Budgetierungssysteme auf die Schaffung relativ selbständiger organisatorischer Einheiten gerichtet. Mit der bloßen Vorgabe von Handlungszielen anstelle von Handlungsbeschränkungen entsteht vielfach ein größerer Entscheidungsspielraum.

3.2.3. Verrechnungs- und Lenkungspreissysteme

Verrechnungspreise haben durch die Ausweitung und internationale Betätigung der Unternehmen an Bedeutung gewonnen. Sie werden zu Lenkungspreisen, wenn man versucht, über ihre Festlegung weitgehend selbständige Einheiten auf das gemeinsame Ziel hin zu steuern.

Die theoretisch reizvolle und intensiv untersuchte Idee einer Übertragung des Marktes auf Unternehmensbereiche hat sich in ihrer Idealform nicht praktisch verwirklichen lassen. In abgeschwächter Form spielt sie besonders in Profit-Center-Organisationen eine wesentliche Rolle. Von den Preisen für die innerbetrieblich gelieferten Güter und das bereitgestellte Kapital ist der Erfolg des einzelnen Teilunternehmens oft maßgeblich abhängig. Zu den zentralen Aufgaben des Controlling gehören die Gestaltung des Verfahrens, nach dem diese Preise festgelegt werden, und die Mitwirkung an der konkreten Preisbestimmung.

3.2.4. Einordnung in wirtschaftliche Steuerungssysteme

Diese übergreifenden Controllinginstrumente lassen sich entsprechend Abb. 6 in ein umfassenderes Kontinuum von Systemen zur Steuerung wirtschaftlicher Handlungen einordnen [14]. Auf dessen einer Seite stehen zentralistische Führungssysteme. Bei ihnen sind die Aufgaben des Controlling stark reduziert. Sie beschränken sich weitgehend auf die Koordination der Planung. Mit der Dezentralisation und Delegation von Entscheidungen erhält die Koordination im Hinblick auf Organisation, Information und Personalführung an Gewicht. Je selbständiger die

Abb. 6: Entwicklungslinien betriebswirtschaftlicher Steuerungssysteme

		Zentralistische Führungssysteme	Budgetierungssysteme	Zielvorgabe- und Kennzahlensysteme	Profit-Center-Systeme	Lenkungspreissysteme	
Steuerungs- und Lenkungsinstrument:		Explizite Normen	Fixierte Ziele als Rahmenbedingungen	Ziele	Bereichserfolg (Indikatoren)	Verrechnungspreise	
Kooperationsform:	Hierarchisch						Gleichrangig
Delegationsgrad:	Niedrig						Hoch
Partizipationsgrad:	Niedrig						Hoch
Verflechtungsgrad:	Hoch						Niedrig
Planungsfolge:	Einseitig						Gegenseitig
Kontrollform:	Ergebnisorientiert						Verhaltensorientiert
Führungsstil:	Autoritär						Kooperativ

Bereiche werden, desto größer wird die Bedeutung formaler Koordinationsmechanismen. Damit nehmen die direkten Einwirkungsmöglichkeiten der Controller ab. So reduziert sich die Aufgabe des Controlling bei Lenkungspreissystemen auf die Bestimmung der Lenkungspreise. Geht man noch einen Schritt weiter, gelangt man zum echten Markt, bei dem das Controlling voll über den Lenkungsmechanismus des Preissystems erfolgt und dadurch ein eigenständiges Controlling überflüssig macht.

4. Entwicklung des Controlling in Praxis und Wissenschaft

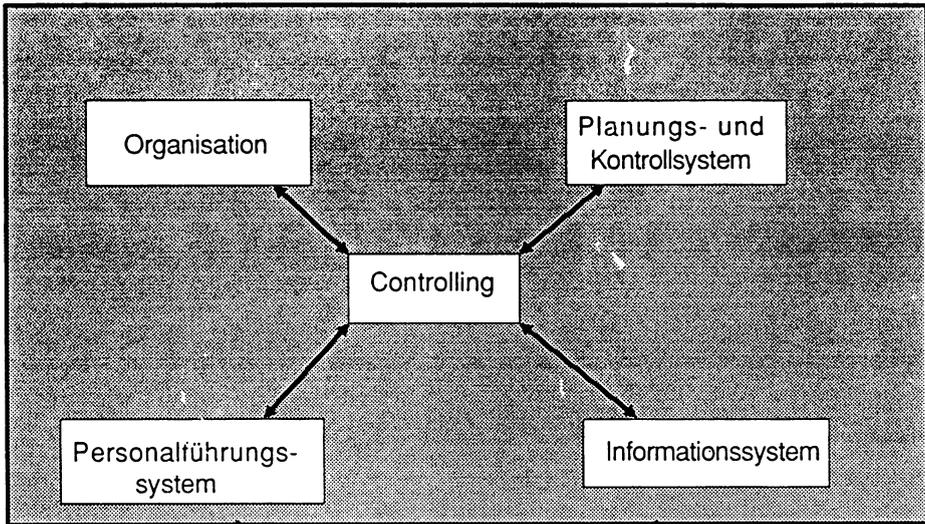
4.1. Ausbau des dezentralen Controlling

Die künftige Entwicklung des Controlling wird von seiner weiteren Akzeptanz und Ausgestaltung in der Praxis bestimmt sein. Jedoch ist auch maßgeblich, inwieweit es zu einem anerkannten Teilbereich der Betriebswirtschaftslehre in der Wissenschaft wird. In der Praxis ist neben der stärkeren Verbreitung des Unternehmens-Controlling eine intensive Beschäftigung mit der Frage einer Einrichtung dezentraler Controllingbereiche zu beobachten. Auf Kongressen und Seminaren werden wie in der praxisnahen Literatur [15] die Zweckmäßigkeit und die Gestaltungsmöglichkeiten beispielsweise des Marketing-, Logistik-, Forschungs- und Entwicklungs- oder Personal-Controlling analysiert. Dies erhöht mit der organisatorischen Umsetzung in einer Reihe von Unternehmungen das Gewicht des Controlling. Auf Sicht wird die Verankerung des Controlling als Führungsinstrument aber davon abhängen, inwieweit Unternehmens- und Bereichs-Controlling nicht nur Ressourcen binden und damit Kosten verursachen, sondern zu einer insgesamt besseren Zielerreichung führen.

Das bereichsbezogene Controlling muß von derselben Grundkonzeption wie das Unternehmens-Controlling her entwickelt werden. Überträgt man das koordinationsorientierte Controlling-Konzept auf einzelne Bereiche des Leistungssystems, so lassen sich die Aufgaben eines bereichsbezogenen Controlling klar herausarbeiten.

Wie die Gesamtunternehmung wird jeder ihrer Bereiche mit verschiedenen Instrumenten geführt. Beispielsweise können für jeden Bereich eine eigene Planung und spezielle Informationssysteme (z.B. Marketing-Erfolgsrechnung, Logistik-Kostenrechnung u.a.) bestehen. Innerhalb der Führung eines Bereichs stellt deren Koordination eine eigenständige Aufgabe dar. Sie bildet den Ausgangspunkt für die Herausarbeitung der bereichsbezogenen Controllingaufgaben. Entsprechend Abb. 7 wird somit die Grundkonzeption des Controlling auf die Einzelbereiche des Leistungsprozesses übertragen. Auf diese Weise kann man die Funktion eines Beschaffungs- [16], Fertigungs- [17] und Absatz-Controlling [18] ebenso wie des Logistik- [19], Personal- [20] und Investitions-Controlling [21] systematisch entwickeln.

F ü h r u n g s s y s t e m



Güter \ Phasen	Beschaffung	Fertigung	Absatz
Material			
Anlagen			
Personal			
Informationen			
Finanzgüter			

L e i s t u n g s s y s t e m

Abb. 7: Führungs- und Leistungssystem der Unternehmung

Einen speziellen Charakter besitzt das Projekt-Controlling. Es bezieht sich auf keine ständige Teilfunktion des Leistungsbereichs, sondern auf individuelle größere Aufgabenkomplexe. Bei diesen kommt der Koordination zwischen den Einzeltätigkeiten eine besondere Bedeutung zu. Deshalb ist die Abgrenzung zwischen Projektmanagement, Projektplanung und Projekt-Controlling besonders notwendig. Sie läßt sich am ehesten über die Unterscheidung zwischen gesamter Führung als Gegenstand des Management, Planung der Einzelaktivitäten und der Koordination zwischen Planung, Kontrolle, Organisation, Mitarbeitersteuerung und Informationssystem innerhalb des Projektmanagements vornehmen.

Bei der Abgrenzung eines bereichsbezogenen Controlling lassen sich stets drei typische Aufgabenbereiche erkennen:

- (1) Die Koordination der Führungsteilsysteme im jeweiligen Bereich. Im Vordergrund stehen dabei die Koordination der Planung sowie die Ausrichtung des jeweiligen Informationssystems auf die bereichsbezogene Planung, Kontrolle und Personalführung. Die zweite Aufgabe ist besonders bedeutsam, wenn bereichsbezogene Rechnungssysteme wie Logistik-, Projekt- und Personal-Kostenrechnungen vorliegen.
- (2) Die Koordination mit dem Controlling der Gesamtunternehmung. Sie beinhaltet vor allem die Abstimmung mit der Gesamtplanung sowie die Einbettung des bereichsbezogenen Rechnungssystems in die Unternehmensrechnung.
- (3) Die Koordination mit dem Controlling der anderen Bereiche.

Ausgehend von diesen grundsätzlichen Richtungen ergeben sich die spezifischen Koordinationsaufgaben und deren Ausprägungen aus den Einzelmerkmalen des jeweiligen Funktionsbereichs. Hierbei entsteht ein breites Spektrum an Controlling-Aufgaben und -instrumenten, wenn man beispielsweise an die sachlich bedingte Verschiedenartigkeit zwischen der quantitativ bestimmten Logistik und dem eher qualitativ orientierten Personalwesen denkt.

Die Herausarbeitung spezifischer Controllingaufgaben in den einzelnen Bereichen bedeutet nicht zugleich, daß ihre Übertragung auf eigene dezentrale Controllingstellen und -abteilungen zweckmäßig sein muß. Die Gefahr ist nicht von der Hand zu weisen, daß durch die Einrichtung dezentraler Controllerstellen eine Aufblähung für Aufgaben erfolgt, die von den Bereichsleitern oder dem zentralen Controlling ebenso durchgeführt werden könnten. Zusätzliche Controllerstellen können auch weitere Reibungsverluste mit dem Bereichsmanagement und dem Unternehmens-Controlling auslösen. Wegen der Querschnittsfunktion des Controlling besteht diese Gefahr insbesondere dann [22], wenn seine Verantwortlichkeit unklar ist.

Die Zweckmäßigkeit eines dezentralen Controlling hängt vor allem von der Unternehmensgröße und davon ab, inwieweit bereichsspezifische Führungsinstrumente z.B. in Form eigener Planungs-, Anreiz- und Rechnungssysteme vorliegen.

4.2. Ansätze für eine Theorie des Controlling

Die Impulse für das Controlling sind stark von der Praxis ausgegangen. Zu einer Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre wird es sich aber nur über eine theoretische Fundierung entwickeln [23].

Eine Theorie des Controlling existiert bisher nicht. Jedoch sind Bausteine erkennbar, aus denen sie entstehen könnte. Liegt der Kern des Controlling in der Koordination des Führungssystems, so bilden die Interdependenzen im Leistungs- und im Führungssystem den Ausgangspunkt für seine theoretische Fundierung [24]. Die Abbildung und Analyse von Interdependenzen gehört seit langem zu den Forschungsschwerpunkten der Betriebswirtschaftslehre. Dieser erste Baustein für eine Theorie des Controlling zeigt sich vor allem in den verschiedenen Simultanmodellen, die zur Erfassung von Interdependenzen beispielsweise zwischen Investition und Produktion bzw. Finanzierung sowie weiteren Funktionsbereichen formuliert worden sind [25]. Derartige Modelle lassen sich nur begrenzt für praktische Planungszwecke einsetzen, bilden aber ein zweckmäßiges Instrument zur Darstellung und Untersuchung von Interdependenzen [26]. Ihre Weiterführung berücksichtigt zusätzlich die verschiedenen Ziele und Beschränkungen sowie die unterschiedliche Informationsverteilung zwischen den Entscheidungsträgern [27]. Damit wird eine Beziehung von Handlungsvariablen des Leistungssystems zu Komponenten des Führungssystems hergestellt. Auf diesem Weg könnte es möglich werden, nicht nur die für die Koordination der Planung relevanten Interdependenzen im Leistungssystem, sondern auch Beziehungen zum und im Führungssystem modellmäßig abzubilden.

Ein zweiter theoretischer Schwerpunkt betrifft die Ausrichtung des Informationssystems auf die anderen Führungsteilsysteme und die Berücksichtigung der Beziehungen zwischen den verschiedenen Rechnungssystemen. Mit der investitionstheoretischen Kostenrechnung ist ein Konzept zur Verbindung von Kosten- und Investitionsrechnung entwickelt worden. Es ermöglicht die Schaffung einer erfolgszielorientierten Planungs- und Kontrollrechnung, die im kurz- und im längerfristigen Bereich von denselben Basisgrößen (Zahlungen) und mehrperiodigen Zielen (Kapital- oder Endwert) ausgeht [28]. Das hierbei verwendete kapitaltheoretische Konzept liegt auch den am ökonomischen Gewinn orientierten Planbilanzen [29] und dem ertragswertorientierten Ansatz der Humanvermögensrechnung [30] zugrunde. Deshalb erscheint es möglich, auf kapitaltheoretischer Basis die Struktur einer umfassenden Unternehmensrechnung zu erar-

beiten, in der nicht nur die Investitions- und die Kostenrechnung, sondern auch die zukunftsbezogene Finanz-, Bilanz- und Humanvermögensrechnung von einem einheitlichen Ansatz ausgehen. Zudem könnten in ihr die zwischen den Basisgrößen und den Rechnungszielen dieser Systeme bestehenden Übereinstimmungen genutzt werden.

Die Ansätze zur Fundierung der Unternehmensrechnung bilden ein theoretisches Gegenstück zur Integration von Informationssystemen in Daten-, Methoden- und Modellbanken. Mit ihnen könnte die Basis geschaffen werden, um die in der Informatik entwickelten Instrumente der Datenverarbeitung theoretisch fundiert einzusetzen.

Die Übertragung von Principal-Agent-Modellen auf Probleme des Controlling kann einen dritten Baustein für eine Theorie des Controlling liefern. Principal-Agent-Modelle befassen sich mit Anreizsystemen, durch die untergeordnete Entscheidungsträger zielorientiert beeinflusst werden können. Man sucht auf entscheidungslogischem Weg "dasjenige Belohnungssystem..., das unter verschiedenen Annahmen über die Risikoeinstellung von Entscheidungsträger und Instanz sowie über die Informationsmöglichkeiten der Instanz jeweils optimal ist" [31].

Dabei wird angenommen, daß der untergeordnete Entscheidungsträger als 'Agent' Aktivitäten ergreifen kann, mit denen eine günstige Wahrscheinlichkeitsverteilung über den Erfolg erreichbar wird. Er dürfte aber nur bei entsprechender Belohnung aktiv werden. Ferner wird üblicherweise unterstellt, daß die übergeordnete Instanz, der 'Principal', nur den realisierten Erfolg der Entscheidung, aber nicht die Aktivitäten des Entscheidungsträgers messen und kontrollieren kann. Unter diesen Annahmen bestimmt man Anreizsysteme, die den Nettoerfolg der Instanz maximieren. Die Belohnungsfunktion kann sich z.B. aus einem fixen und einem erfolgsproportionalen Anteil zusammensetzen. Ihre optimale Ausprägung wird für sichere und für unsichere Erwartungen von Instanz und Entscheidungsträger sowie für alternative Ausprägungen der wichtigsten Rahmenbedingungen wie ihrer Risikoeinstellung, der Informationsverteilung, der Struktur des Anreizsystems u.ä. analytisch hergeleitet.

Optimale Lösungen lassen sich nur für relativ enge Prämissen bestimmen. Auf praktische Probleme können diese Modelle nicht unmittelbar angewendet werden. Jedoch ermöglichen sie eine analytische Durchdringung von Problemen der zielorientierten Steuerung bei dezentralisierten Entscheidungen. Zugleich zeigen sie grundsätzliche Lösungsstrukturen für diese Steuerungsprobleme auf. Deshalb stellen sie ein erfolgversprechendes, bisher kaum genutztes theoretisches Instrumentarium für das Controlling bereit.

Aus anderer Sicht sind verhaltenswissenschaftliche Ansätze auf die Steuerung von Mitarbeitern gerichtet. Im Unterschied zu den entscheidungslogischen Principal-Agent-Ansätzen sind sie empirisch fundiert. Ihre Bedeutung für eine Theorie des Controlling liegt insbesondere in der Analyse der Wirkungen von Planungsvorgaben, Kontrollen und Informationen auf das menschliche Verhalten. Sie ermöglichen damit die Formulierung und Prüfung empirischer Hypothesen über die Beziehungen zwischen Komponenten des Planungs-, des Kontroll- sowie des Informationssystems und der Personalführung.

Eine Theorie des Controlling muß auch die Analyse und Beurteilung übergreifender Koordinationsinstrumente ermöglichen. Von diesen sind in der Betriebswirtschaftslehre bisher vor allem Verrechnungs- und Lenkungspreise intensiv theoretisch untersucht worden. Die Einordnung dieser Instrumente in den größeren Zusammenhang wirtschaftlicher Steuerungssysteme weist auf die Notwendigkeit einer Zusammenführung der verschiedenen skizzierten Theoriebausteine hin. Für eine umfassendere Analyse bietet sich das Konzept der Transaktionskosten an. Mit ihm können sich Hypothesen über Art und Ausmaß hierarchischer oder marktlicher Komponenten innerbetrieblicher Koordinationsmechanismen begründen lassen [32].

5. Perspektiven für das Controlling aufgrund externer Einflüsse

5.1. Einfluß der Veränderungen in Europa auf das Controlling

5.1.1. Richtungen der Öffnung in Europa

Die künftige Stellung des Controlling wird durch die Veränderungen in Europa maßgeblich beeinflusst. Dabei sind drei Entwicklungen zu trennen: die Schaffung des europäischen Binnenmarktes, die Vereinigung in Deutschland und die Öffnung im Osten Europas.

Das Ziel des Europäischen Binnenmarktes besteht im Abbau von Grenzkontrollen sowie in der Beseitigung technischer und steuerlicher Schranken. Hierdurch sollen wesentliche Kostenfaktoren in Verwaltung, Transport, Produktion sowie Forschung und Entwicklung abgebaut werden. Mit dem Binnenmarkt wird Europa noch mehr als bisher zu einem eigenständigen Wirtschaftsraum neben den USA und Japan. Die Internationalisierung wird zu einer Steigerung des Wettbewerbs führen. Das Umfeld der Unternehmen wird durch hohe Preisreagibilität und schnelle technologische Änderungen geprägt sein.

Durch die Vereinigung Deutschlands werden sich zahlreiche Unternehmungen in den neuen Bundesländern engagieren. Die Einschätzung der dortigen Entwicklung enthält eine Menge an Unsicherheitsfaktoren. Vor allem treffen innerhalb Deutschlands Menschen aufeinander, die über vierzig Jahre hinweg in unterschiedlichen Denkmustern gelebt haben. Der Abbau dieser

Differenzen wird Zeit benötigen. Dennoch läßt sich dieser Prozeß auf mittlere bis längere Sicht abschätzen. Hierfür spricht, daß innerhalb Deutschlands eine gemeinsame Basis in Kultur und Geschichte besteht.

Dies gilt nicht in gleichem Maß für die Entwicklung in Osteuropa. Während Ungarn, Polen und Slowenien wesentliche marktwirtschaftliche Reformen durchgeführt haben, sind in der CSFR, dem restlichen Jugoslawien, Bulgarien und der Sowjetunion derartige Reformen nur geplant oder vorsichtig in Angriff genommen. Ihre Realisierung hängt eng mit den politischen Veränderungen zusammen. Dabei dürfte die Entwicklung in der Sowjetunion einen bedeutsamen Einfluß haben. Wegen der hier bestehenden Ungewißheiten erscheinen Prognosen über die sich öffnenden Märkte in Osteuropa äußerst schwierig.

5.1.2. Bedeutung der Veränderungen in Europa für die Unternehmensstruktur

Für die Öffnung im Westen wie im Osten wird eine genaue Kenntnis der Verhältnisse vor Ort sehr wichtig. Daher muß die Organisation so gestaltet werden, daß sie die Nähe zu den Bedingungen des jeweiligen Landes fördert. Dies spricht dafür, daß der Binnenmarkt die Tendenz zur Dezentralisation verstärkt und teilweise flachere Hierarchien erfordert. Lokale Komponenten werden bedeutsamer und bedingen die Übertragung zusätzlicher Funktionen. Dem steht gegenüber, daß der Abbau von Grenzen eine direktere Belieferung aus zentralen Produktionsstandorten ermöglicht.

In den westlichen Ländern wird sich die Tendenz zu ausgeklügelten Matrixorganisationen verstärken [33]. Bei der Vorbereitung auf den Binnenmarkt spielen in großen Unternehmungen Profit-Center-Organisationen eine wichtige Rolle [34]. Die Tendenz zur Dezentralisation der Planung und zur Entscheidungsdelegation wird gestützt. Das Konzept einer zielorientierten Steuerung über Lenkungspreise bekommt neues Gewicht. Die Bedeutung der Koordination in der Führung von multinationalen Unternehmungen, die Zielausrichtung der zugehörigen Unternehmen und die schnelle Anpassung werden zunehmen. Dies erhöht das Gewicht des Controlling im Führungssystem.

Die Öffnung nach Osten wird nicht mit denselben Organisationsstrukturen zu vollziehen sein. Die völlig andersartigen Rahmenbedingungen werden dort zuerst in traditionelle Organisationsformen münden. Um die Organisation für die Mitarbeiter verständlich zu machen, wird man auf relativ einfache Strukturen zurückgreifen müssen. Diese sollten klar durchschaubar sein. Die Mitarbeiter müssen Entscheidungsfreiheit und eigenständiges Handeln erst lernen. Daher werden im Osten zentrale und funktional gegliederte Organisationsformen vorerst mehr im Vordergrund stehen.

5.1.3. Auswirkungen der Veränderungen in Europa auf die Gestaltung des Controlling

Die Öffnung gegenüber Westeuropa verlangt einen Ausbau der betrieblichen Führungsinstrumente. Für das Controlling erwächst hieraus die Aufgabe, Konzepte zur Koordination dezentraler Planungen einzuführen und für eine laufende Abstimmung der wichtigsten Planungsgrößen zu sorgen.

Eine besondere Bedeutung erlangt das Informationssystem. Die Öffnung gegenüber anderen Ländern erfordert einen intensiven Informationsaustausch. Dies gilt gleichermaßen nach Westen wie nach Osten. Ihre Bedeutung ist in den neuen Bundesländern eklatant deutlich geworden. Das Controlling muß als Basis für eine gegenseitige Anpassung und weitestmögliche Abstimmung der Rechnungswesensysteme sorgen. Dies kann sich auf die Abstimmung im Rahmen der Bilanzierung beziehen. Noch mehr betrifft das Controlling die Vereinheitlichung des internen Rechnungswesens. Eine hohe Transparenz erfordert weitgehende Übereinstimmung in der Kosten- und Leistungsrechnung [35]. Eine Mitwirkung des Controlling wird sich zuerst auf deren zweckmäßige Gestaltung beziehen. Die Aufgaben der laufenden Koordination werden erst danach an Bedeutung gewinnen. Die Integration im Informationssystem betrifft insbesondere die Verknüpfung der EDV-Systeme. Um die Daten und Ergebnisse zu gesamtunternehmensbezogenen Rechnungen zusammenspielen, ist ein hohes Maß an Kompatibilität erforderlich.

Bei der Öffnung nach Osten werden die traditionellen Aufgaben des Rechnungswesens im Vordergrund stehen. Zuerst müssen die grundlegenden Systeme der Buchhaltung, der Kostenrechnung sowie der Planung und Kontrolle eingeführt werden.

Mit einer zunehmenden Dezentralisierung steigt das Gewicht des bereichsbezogenen Controlling. Die relativ selbständigen Einheiten vor Ort benötigen eine unmittelbare Unterstützung durch ein dezentrales Controlling. Diesem kommt dann zugleich eine spezifische Aufgabe in der Abstimmung mit der Zentrale zu.

Die Veränderungen in Europa stellen hohe Anforderungen an die Personalführung. Durch den Binnenmarkt muß man Schritte zur Internationalisierung des Führungskaders vollziehen [36]. In verstärktem Maße sind europäische Managementgruppen aufzubauen. Erst damit können die Kenntnisse und Denkweisen verschiedener Länder für die Führung genutzt werden. In den neuen Bundesländern ist eine ausgeprägte Aus- und Weiterbildung notwendig. Dazu muß auch ein Führungskräfteaustausch erfolgen. Dieser und die internationale Integration bei der Aus- und Weiterbildung sind notwendig, um gegenseitig die Denkstrukturen kennenzulernen und

deren Differenzen abzubauen. Das Controlling sollte dafür Sorge tragen, daß diese Maßnahmen nicht isoliert von der vorgesehenen Entwicklung in Planung, Organisation und Informationswesen erfolgen.

5.2. Auswirkungen neuer Informationstechnologien auf das Controlling

5.2.1. Auswirkungen auf das Informationssystem

Die heute verfügbaren Informationstechnologien ermöglichen den Einsatz wesentlich leistungsfähigerer Rechnungssysteme und Modelle. Damit kann die Unternehmensrechnung zu einem echten Führungsinstrument ausgebaut werden. Ihr Schwerpunkt verlagert sich von vergangenheitsbezogenen Erfassungs- und Abrechnungssystemen zu Systemen der Planung und Kontrolle. Durch die Nutzung der Integrationsmöglichkeiten zwischen den verschiedenen Rechnungen können Rationalisierungseffekte erzielt werden. Mit den Mitteln der Informationstechnologie kann z.B. die Kostenrechnung eng mit anderen Teilrechnungen verbunden werden. Damit wird eine hohe Datenaktualität und -verfügbarkeit gewährleistet.

Die künftige Struktur der Unternehmensrechnung dürfte von einer Zweiteilung in Grund- und Auswertungsrechnungen geprägt sein. In der Grundrechnung werden die Datenerfassung und die laufend benötigten Rechnungen durchgeführt. Sie findet ihre Abbildung in Datenbanken, die eine effiziente Speicherung und Pflege der Daten sichern. Unter Verwendung von Methodenbanken können diese Daten für vielfältige Auswertungen genutzt werden. Deren Gestaltung hängt von den jeweils anstehenden Planungs-, Steuerungs- und Kontrollproblemen ab. Durch die hohe Leistungsfähigkeit der EDV läßt sich damit das alte Ziel realisieren, unterschiedliche Rechnungszwecke durch jeweils geeignete Rechnungen zu erfüllen, ohne an der Wirtschaftlichkeit des Rechnungssystems zu scheitern.

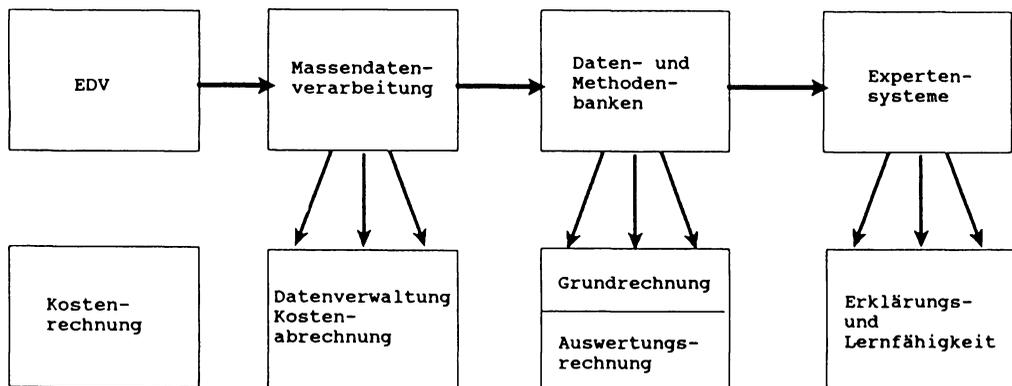


Abb. 8: Anstöße der EDV für die Unternehmensrechnung

In Umrissen wird mit der Schaffung erster Expertensysteme eine weitere Entwicklungsstufe erkennbar. In diesen wird das schwer formalisierbare Wissen genutzt. Sie zeichnen sich durch eine Erklärungs- und Lernfähigkeit aus. Die künftige Forschung muß zeigen, wie sie sich in der Unternehmensrechnung einsetzen lassen.

5.2.2. Auswirkungen auf die Organisation

Im Hinblick auf die Organisation werden vier Tendenzen der neuen Informationstechnologien erkennbar [37]:

- (1) Von den neuen Technologien gehen sowohl zentralisierende als auch dezentalisierende Wirkungen aus.
- (2) Durch die bessere Informationsversorgung und -verarbeitung vor Ort besteht die Möglichkeit einer stärkeren Dezentralisation und Delegation von Entscheidungen.
- (3) Die höhere Informationsintegration läßt eine stärkere Aufgabenintegration zu.
- (4) Die Integration der Datensysteme fördert das integrative Denken.

Die Schaffung einer einheitlichen Datenbasis und ihre Speicherung in Datenbanken ermöglichen ebenso wie umfassende Abrechnungsverfahren und Planungsmodelle eine zentrale Datenverarbeitung. Demgegenüber gestattet die hohe Leistungsfähigkeit von Mikrocomputern eine dezentrale Datenverarbeitung am Ort der Datenentstehung. Über eine Vernetzung ist es technisch möglich, beide Alternativen miteinander zu verbinden und den jeweils geeigneten Grat zwischen ihnen auszuwählen. Dies bedeutet vor allem, daß die Zentralisierung bzw. Dezentralisierung von Entscheidungen nicht von der Informationstechnologie determiniert wird.

Durch die neue Technologie können mehr Funktionen an einem Arbeitsplatz integriert werden. Damit können dem Stelleninhaber ganzheitliche, in sich geschlossene Aufgaben übertragen werden. Die Nutzung der Rationalisierungsmöglichkeiten in der Datenverarbeitung führt zu einer Integration der Teilsysteme, wie sie im CIM-Konzept am deutlichsten angestrebt wird. Da sie eine Berücksichtigung der gegenseitigen Datenbeziehungen verlangt, fördert sie zugleich die Kenntnis und das Verständnis der Zusammenhänge. Damit unterstützt sie das integrative Denken und die Orientierung an gemeinsamen Zielen.

5.2.3. Auswirkungen auf die Gestaltung des Controlling

Die skizzierten Tendenzen bedingen keine grundsätzlichen Änderungen in den Aufgaben und Instrumenten des Controlling. Vielmehr stellt die neue Informationstechnologie ein leistungsfähiges Instrumentarium bereit, mit dem die spezifischen Aufgaben des Controlling besser ge-

löst werden können. Der Einsatz der weitreichenden, aber auch kostspieligen Technologie verlangt eine noch genauere Abstimmung mit dem Informationsbedarf und der Informationsnutzung. Zudem verlagern sich die Aktivitäten von der Datenerfassung und -aufbereitung zur Dateninterpretation und -analyse. Innerhalb des Informationssystems wächst die Notwendigkeit der Integration beispielsweise verschiedener Datenbasen. Die zunehmende Übertragung mechanischer Aufgaben auf die maschinelle Verarbeitung schafft Freiraum für dispositive Tätigkeiten.

Mit der möglichen und vielfach zu erwartenden Dezentralisation und Delegation von Entscheidungen steigt die Notwendigkeit einer zielgerichteten Koordination. Die Veränderungen in der Organisation verlangen eine Anpassung der anderen Führungsteilsysteme. Damit wird die Entwicklung und Pflege umfassender Steuerungssysteme mithilfe von Budgets, Zielvorgaben, Profit Centern und/oder Lenkungspreisen noch mehr zu einer zentralen Aufgabe des Controlling.

6. Entwicklungsmöglichkeiten des Controlling

Die wichtigsten Ergebnisse zum Stand und zur Entwicklung des Controlling können abschließend in drei Thesen zusammengefaßt werden:

(1) Um die Anforderungen der sich öffnenden Märkte zu bewältigen und die neuen Technologien auszuschöpfen, benötigen die Unternehmen ausgebaute Führungsinstrumente. Sie müssen die Vorteile einer hohen Präsenz vor Ort und damit einer Dezentralisierung nutzen. Gleichzeitig wollen sie die Synergieeffekte der Zugehörigkeit zu einer Unternehmung wahrnehmen. Dies erfordert eine enge Koordination in der Führung zur Ausrichtung auf das gemeinsame Zielsystem und zur raschen Anpassung an Veränderungen der Umwelt. Daraus ist zu schließen, daß die Bedeutung des Controlling eher zunimmt.

(2) Für diese Herausforderung sind eine klare Abgrenzung des Controlling und die (Weiter-)Entwicklung spezifischer Koordinationsinstrumente geboten. In der Einordnung von Budgetierungs-, Kennzahlen- und Lenkungspreissystemen in den größeren Zusammenhang wirtschaftlicher Steuerungssysteme liegt ein wichtiger Ansatzpunkt hierfür.

(3) Eine Akzeptanz des Controlling als betriebswirtschaftlichem Teilbereich dürfte ohne theoretische Fundierung kaum erreichbar sein. Hierfür sollten Wissenschaft und Praxis erkennen, daß sie am besten gemeinsam zur Lösung einer zentralen Führungsaufgabe beitragen können.

Literaturhinweise

- [1] Schneider, D.: Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung, in: Der Betrieb 44 (1991), S. 765.
- [2] Küpper, H.-U., B. Winckler u. S. Zhang: Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling - Ergebnisse einer empirischen Erhebung über ihre Nutzung in der Industrie, in: Die Betriebswirtschaft 50 (1990), S. 435-458.
- [3] Reichmann, Th., Kleinschnittger, U. und W. Kemper: Empirische Untersuchung zur Funktionsbestimmung und Funktionsabgrenzung des Controlling, in: Controlling-Praxis. Erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, hrsg. v. Th. Reichmann, München 1988, S. 39 f.
- [4] Küpper, H.-U., J. Weber u. A. Zünd: Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 60 (1990), S. 281-293.
- [5] Küpper, H.-U.: Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: 8. Saarbrücker Arbeitstagung 1987, Rechnungswesen und EDV, hrsg. von A.-W. Scheer, Physica Verlag, Heidelberg 1987, S. 98.
- [6] Picot, A.: Organisation, in: Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Band 2, 2. Auflage, München 1990, S. 99-208.
- [7] Küpper, H.-U.: Ablauforganisation, Stuttgart, New York 1982, S. 2 ff.
- [8] Schneider, D.: a.a.O., S. 772.
- [9] Liedtke, U.: Controlling und Informationstechnologie, München 1991.
- [10] Küpper, H.-U., Winckler, B. und Zhang, S., a.a.O., S. 442.
- [11] Küpper, H.-U.: Industrielles Controlling, in: Industriebetriebslehre, hrsg. von M. Schweitzer, München 1990, S. 805 ff.
- [12] Küpper, H.-U.: Industrielles Controlling, a.a.O., S. 856 ff.
- [13] Reichmann, Th.: Controlling mit Kennzahlen, München 1985; Dellmann, K. unter Mitarbeit von P. Wilden: Operatives Controlling durch Erfolgsspaltung, in: Controlling 2 (1990), S. 4-11; Zwicker, E.: Möglichkeiten und Grenzen der betrieblichen Planung mit Hilfe von Kennzahlen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 46 (1976), S. 225-244.
- [14] Küpper, H.-U.: Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Lenkungsmechanismen organisationsinterner Kooperation, in: Kooperation. Gestaltungsprinzipien und Steuerung der Zusammenarbeit zwischen Organisationseinheiten, hrsg. von R. Wunderer, Stuttgart 1991, S. 184 ff.
- [15] Vgl. insb. die Zeitschriften "Controlling" und "Kostenrechnungspraxis".
- [16] Küpper, H.-U.: Controlling im Material-Management, in: Beschaffung aktuell 1989, Heft 4, S. 32-39 und Heft 5, S. 22-27.
- [17] Hoitsch, H.-J.: Aufgaben und Instrumente des Produktions-Controllings, in: WiSt-Wirtschaftswissenschaftliches Studium 19 (1990), S. 605-613.

- [18] Köhler, R.: Beiträge zum Marketing-Management. Planung, Organisation, Controlling, Stuttgart 1991.
- [19] Weber, J: Logistikkostenrechnung, Berlin u.a. 1987; Küpper, H.-U.: Logistik-Controlling, in: RKW-Handbuch Logistik, hrsg. in Zusammenarbeit mit dem RKW von H. Baumgarten u.a. Berlin 1991, Kennziffer 1520, S. 1-31.
- [20] Wunderer, R. u. M. Sailer: Personal-Controlling - eine vernachlässigte Aufgabe des Unternehmenscontrolling, in: Personalwirtschaft 1987, S. 321-327; Küpper, H.-U.: Personal-Controlling aus der Sicht des Controllers - Entwicklungschancen? In: Personalmanagement für die 90er Jahre, hrsg. v. K.-F. Ackermann und H. Scholz, Stuttgart 1991, S. 221-247.
- [21] Küpper, H.-U.: Gegenstand, theoretische Fundierung und Instrumente des Investitions-Controlling, in: ZfB-Ergänzungsheft 3/91, hrsg. von H. Albach und J. Weber, Wiesbaden 1991, S. 107-132.
- [22] Schneider, D.: a.a.O., S. 770 ff.
- [23] Küpper, H.-U.: Koordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling, in: Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme, hrsg. von Wolfgang Lücke, Wiesbaden 1988, S. 164.
- [24] Ebd., S.173.
- [25] Albach, H.: Investition und Liquidität. Die Planung des optimalen Investitionsbudgets, Wiesbaden 1962; Jacob, H.: Neuere Entwicklungen in der Investitionsrechnung, Wiesbaden 1974; Hax, H.: Investitions- und Finanzplanung mit Hilfe der Linearen Programmierung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 16 (1964), S. 430-466; Hax, H.: Investitionstheorie, 5. Auflage, Würzburg u.a. 1985; Swoboda, P.: Die simultane Planung von Rationalisierungs- und Erweiterungsinvestitionen und von Produktionsprogrammen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 35 (1964), S. 148-163.
- [26] Küpper, H.-U.: Interdependenzen zwischen Produktionstheorie und der Organisation des Produktionsprozesses, Berlin 1980.
- [27] Jensen, M. u. W. Meckling: Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Owner Ship Structure, in: Journal of Financial Economics 1976, S. 305-360; Schauenberg, B. u. R. H. Schmidt: Vorarbeiten zu einer Theorie der Unternehmung, in: Rekonstruktion der Betriebswirtschaftslehre als ökonomische Theorie, hrsg. v. E. Kappler, Spardorf 1983, S. 247-276; Swoboda, P.: Kapitalmarkt und Unternehmensfinanzierung - Zur Kapitalstruktur der Unternehmung, in: Kapitalmarkt und Finanzierung, hrsg. v. D. Schneider, Berlin 1987, S. 49-68; Krahen, J. P.: Sunk Costs und Unternehmensfinanzierung, Wiesbaden 1991.
- [28] Küpper, H.-U.: Investitionstheoretischer Ansatz einer integrierten Planungsrechnung, in: Information und Wirtschaftlichkeit, hrsg. v. W. Ballwieser u. K.-H. Berger, Wiesbaden 1985, S. 405-432.
- [29] Lücke, W. u. U. Hautz: Bilanzen aus Zukunftswerten, Wiesbaden 1973.
- [30] Flamholtz, E.: Human Resource Accounting, 2. Auflage, San Francisco, London 1989.
- [31] Laux, H.: Risiko, Anreiz und Kontrolle, Berlin u.a. 1990, S. 12.
- [32] Küpper, H.-U.: Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Lenkungsmechanismen, a.a.O., S. 192 ff.

[33] Rall , W.: Organisation für den Weltmarkt: Herausforderung und Chance. In: Unternehmensführung und Controlling, hrsg. v. H.-U. Küpper, W. Mellwig, A. Moxter und D. Ordelheide, Wiesbaden 1990, S. 149 ff.

[34] Dormann, J.: Europa 1992 - Betriebswirtschaftliche Fragen bei der Anpassung der Vertriebskonzeption, in: Unternehmensführung und Controlling, hrsg. v. H.-U. Küpper, W. Mellwig, A. Moxter und D. Ordelheide, Wiesbaden 1990, S. 45.

[35] Küpper, H.-U.: Kostenplanung und Kostensteuerung, in: Handwörterbuch Export und Internationale Unternehmung, hrsg. von Klaus Macharzina und Martin K. Welge, Stuttgart 1989, Sp. 1191-1200.

[36] Rall, W.: a.a.O., S. 162 ff.

[37] Vgl. zum folgenden Liedtke, a.a.O., S.160 ff..