

WHU-Forschungspapier Nr. 45 / Dezember 1997

## **Zur Abgrenzung von Führung und Controlling**

Von \*Jürgen Weber

Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung (WHU)  
- Otto-Beisheim-Hochschule -  
Burgplatz 2  
56179 Vallendar/Rhein

---

\* Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik, RWE-Stiftungslehrstuhl

# ZUR ABGRENZUNG VON FÜHRUNG UND CONTROLLING

Prof. Dr. Jürgen Weber

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik

RWE-Stiftungslehrstuhl

WHU Koblenz

## I. PROBLEMSTELLUNG

Dem Controlling wird zumeist in der einschlägigen Literatur konstatiert, ein unscharfes, „schillerndes“ Konstrukt zu sein. Diverse Controllingbegriffe konkurrieren<sup>1</sup>. Zunehmend scheinen sich diejenigen Ansätze durchzusetzen, die dem Controlling eine koordinierende Aufgabe in der Unternehmensführung zuweisen<sup>2</sup>. Sie fußen auf einer systembezogenen Sichtweise der Unternehmung. Postuliert wird das Vorhandensein mehrerer Subsysteme der Führung, die es zu koordinieren gilt. Eine bekannte Visualisierung dieser Auffassung findet sich bei KÜPPER, der Controlling als eigenständiges Subsystem dem Planungs-, Kontroll-, Informations-, Personalführungssystem sowie der Organisation gegenüberstellt (vgl. die *Abb. 1*)<sup>3</sup>. Während er das Führungssystem dabei *über* das Leistungssystem stellt, ordnet er das Controlling *innerhalb* des Führungssystems ein. Koordination der Ausführung (bzw. Leistung) durch Führung wird damit anders positioniert als Koordination der Führung durch Controlling. Hier sind Unschärfen der Abgrenzung sichtbar<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Vgl. beispielhaft die Ausführungen bei Eschenbach/Niedermayr (1996a), S. 49-64; Küpper (1995), S. 5-13; Schweizer/Friedl (1992), S. 141-167.

<sup>2</sup> Vgl. z.B. Pfaff (1997), S. 145. Diese Sichtweise geht auf HORVÁTH zurück (Horváth (1978)) und wurde später u.a. von SCHMIDT, KÜPPER und WEBER weiterentwickelt. Vgl. Schmidt (1986), Küpper (1987), Weber (1992).

<sup>3</sup> Vgl. Küpper (1995), S. 15.

<sup>4</sup> Vgl. gleichlautend Pfaff (1997), S. 147-149.

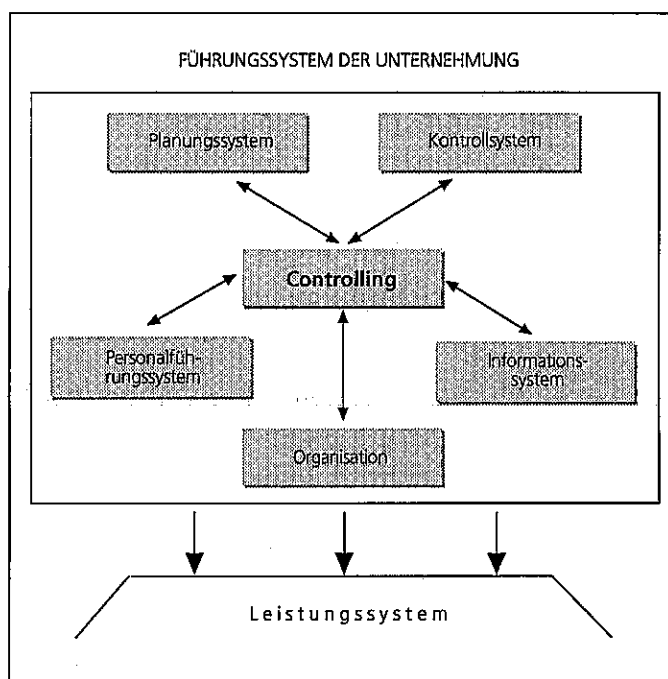


Abb. 1: Gliederung des Führungssystems nach Küpper

Weitere Abgrenzungsprobleme entstehen durch die Vermischung einer institutionalen und einer funktionalen Sichtweise. Führung bzw. Management kann sowohl Führungspersonen als auch Führungshandlungen bezeichnen. Das Controlling ist von dieser mangelnden begrifflichen Präzision wie folgt betroffen:

- Wer bei Führung an den Vorstand denkt, muß Probleme haben, die Koordination der Führung – und damit das Controlling – instanzbezogen zuzuordnen. Insofern verwundert es nicht, daß als gleichberechtigte<sup>5</sup> oder ausschließliche<sup>6</sup> Funktion des Controlling Führungsunterstützung aufgeführt wird.
- Die mangelnde Abgrenzung macht eine Unterscheidung von Con-

<sup>5</sup> Vgl. etwa explizit Eschenbach/Niedermayr (1996b), S. 69-71.

<sup>6</sup> Vgl. die entsprechende Diskussion bei Küpper (1995), S. 18f. Die zunächst eingenommene klare Position („Bei dieser Fassung der Servicefunktion werden Aspekte der Aufgabenkennzeichnung mit der organisatorischen Gestaltung vermischt“ (ebenda, S. 19)) wird allerdings durch die folgende Aussage unschärfer: „Die Koordination dient der besseren Erfüllung der isolierten Führungsaufgaben und hat in diesem Sinne einen *unterstützenden Charakter*“ [Hervorhebung im Original] (ebenda). Die intuitive Plausibilität der Aussage schwindet dann, wenn man „Führungsaufgaben“ durch „Ausführungsaufgaben“ ersetzt; es ist zumindest sehr ungewöhnlich, von Führung als Unterstützung der Ausführung zu sprechen.

trolling und Controller in der Unternehmenspraxis problematisch<sup>7</sup>. In vielen Organisationsdiagrammen finden sich die Control/erstellen zu Controllingabteilungen zusammengefaßt.

Die kurzen Ausführungen zeigen die Notwendigkeit einer intensiveren Auseinandersetzung mit der Abgrenzung von Controlling und Führung bzw. Management auf. Von beiden Abgrenzungsfeldern sei im folgenden das funktionale weiter betrachtet<sup>8</sup>. Es scheint für sich allein umfangreich und reizvoll genug zu sein. So sieht HORVÁTH für die koordinationsbezogene Controllingauffassung neuerer Prägung „eine Unterscheidbarkeit des Controlling von der allgemeinen Managementfunktion nicht mehr gegeben“<sup>9</sup> und erachtet die Auffassung folglich als „sich im Allgemein-Unverbindlichen verlierend“<sup>10</sup>.

Bei der folgenden Abgrenzung wird eine theoretische Sichtweise eingenommen, allerdings unter explizitem Bezug zur Praxis. Die Ableitung folgt einem systembezogenen Beschreibungsansatz der Unternehmung. Dies schafft die Verbindung zu allen Vertretern der koordinationsbezogenen Sicht des Controlling. Abgrenzungen zwischen Führung und Controlling im Rahmen anderer Begriffsfassungen des Controlling werden nicht vorgenommen.

## II. BILDUNG EINES FÜHRUNGS- UND AUSFÜHRUNGSSYSTEMS

Unternehmen wollen Gewinne erzielen. Hierzu bieten sie Produkte bzw. Leistungen zur Deckung von Marktbedarfen an. Dieses wiederum erfordert die Kombination unterschiedlicher Produktionsfaktoren. Damit die Faktorkombinationsprozesse ablaufen können, bedarf es vorgelagerter struktur-

---

<sup>7</sup> Angesichts dieser Problematik erscheint die kürzliche Argumentation des Begründers der koordinationsbezogenen Sichtweise des Controlling, P. HORVÁTH, wenig hilfreich. Vgl. Horváth (1996a), S. 203; die Entgegnung von Weber (1997), S. 180-182, und die Entgegnung der Entgegnung von Horváth (1997), S. 184. Der „Altmeister“ der Controller-Ausbildung in Deutschland, A. DEYHLE, trennt im Gegensatz dazu präzise. Vgl. Deyhle (1997), S. 183-184.

<sup>8</sup> Vgl. zu einer umfassenden Ableitung der Controlleraufgaben als Basis einer Differenzierung von Controlling und Controllershship Weber (1998), Abschnitt 8.

<sup>9</sup> Horváth, P. (1996b), S. 145.

<sup>10</sup> Ebenda.

und ablaufgestaltender Handlungen<sup>11</sup>, die bei der grundsätzlichen Marktfokussierung des Unternehmens beginnen und bei der täglichen Einwirkung auf die Leistungserstellung enden. Derartige Handlungen seien als *Führungshandlungen* bezeichnet. Die *Ausführungshandlungen* füllen den von der Führung gesteckten Rahmen konkret aus. Für sie bestehen idealtypisch keine relevanten Freiheitsgrade mehr. Sie sind durch die Führung in all ihren relevanten Merkmalen festgelegt.

In der Betriebswirtschaftslehre ist eine derartige Unterscheidung spätestens seit E. GUTENBERG bekannt<sup>12</sup>. Die von ihm beschriebene Kombination der Elementarfaktoren Werkstoffe, Betriebsmittel und ausführende Arbeit entspricht einer Ausführungshandlung, die Einwirkung des dispositiven Faktors auf diese Kombination einer Führungshandlung.

Die Brücke einer solchen funktionalen Sichtweise zur Systemsicht läßt sich dadurch schaffen, daß man Handlungen als Elemente begreift, deren Verknüpfung die Beziehungen darstellen. Ausgehend davon kann es dann zur Bildung von Subsystemen kommen, wenn Konnektivitätsgefälle zwischen Gruppen von Elementen bestehen<sup>13</sup>. Bezogen auf das System Unternehmung sei von drei gemeinsamen Voraussetzungen für derartige Konnektivitätsgefälle innerhalb der Menge an Handlungen ausgegangen<sup>14</sup>:

---

<sup>11</sup> Diese Aussage trifft nur dann zu, wenn man implizit davon ausgeht, daß eine bewußte Gestaltung der Ausführung effizienter ist als ihr Herausbilden durch Improvisation (trial and error). Ohne diese Hypothese gäbe es allerdings keine Betriebswirtschaftslehre. Voraussetzung für die Gültigkeit der Hypothese ist vorhandenes Wissen über die Ausführung. Sowohl in der Wissenschaft – man denke nur an die entsprechenden Bände der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre – als auch im empirischen Befund kann von einem hohen Bestand derartigen Wissens ausgegangen werden.

<sup>12</sup> Vgl. Gutenberg, E. (1983), S. 6ff. und S. 131ff. Auf einen detaillierten Vergleich der GUTENBERG'schen Auffassung von Führung und der systembezogenen Differenzierung zwischen Führung und Ausführung sei an dieser Stelle verzichtet. Er würde auch deutlich machen, daß trotz des zunächst vorgenommenen Handlungsbezugs bei GUTENBERG eine starke institutionale Prägung vorliegt.

<sup>13</sup> Vgl. zum Konstrukt der Konnektivität Grothe (1997), S. 140f. ULRICH formuliert ähnlich: „Ein System bzw. Subsystem liegt also dann vor, wenn innerhalb dieser Gesamtheit ein größeres Maß an Interaktionen oder Beziehungen besteht als von der Gesamtheit aus nach außen“ (Ulrich (1970), S. 108). Allerdings gilt es hier anzumerken, daß jede Bildung von Systemen beobachterabhängig ist. Auch Konnektivitätsgefälle sind damit beobachter- und daraus abgeleitet zweckgerichtet. Der hier eingenommene Zweck ist die Gewinnung von Aussagen zur ökonomischen Gestaltung des Systems Unternehmung durch Menschen.

<sup>14</sup> Die drei betrachteten Auslöser lassen sich auf die angesprochene eingenommene Zweckperspektive zurückführen. Für die Intention dieses Beitrags reicht ein solches

- Die einzelnen Handlungen unterscheiden sich in Ergebnis und/oder Prozeß und/oder Faktoren stark voneinander. Nur hier winken Spezialisierungsvorteile.
- Die jeweiligen Handlungen weisen von ihrer Art her eine genügende Stabilität bzw. Repetitivität auf. Gilt dieses Merkmal nicht, sind keine Spezialisierungsvorteile zu erwarten.
- Die einzelnen Handlungen sind in der Prozeßfolge genügend entkoppelt. Nur so kann die Konnektivität der Elemente innerhalb eines Subsystems größer sein als die zu Elementen in anderen Subsystemen.

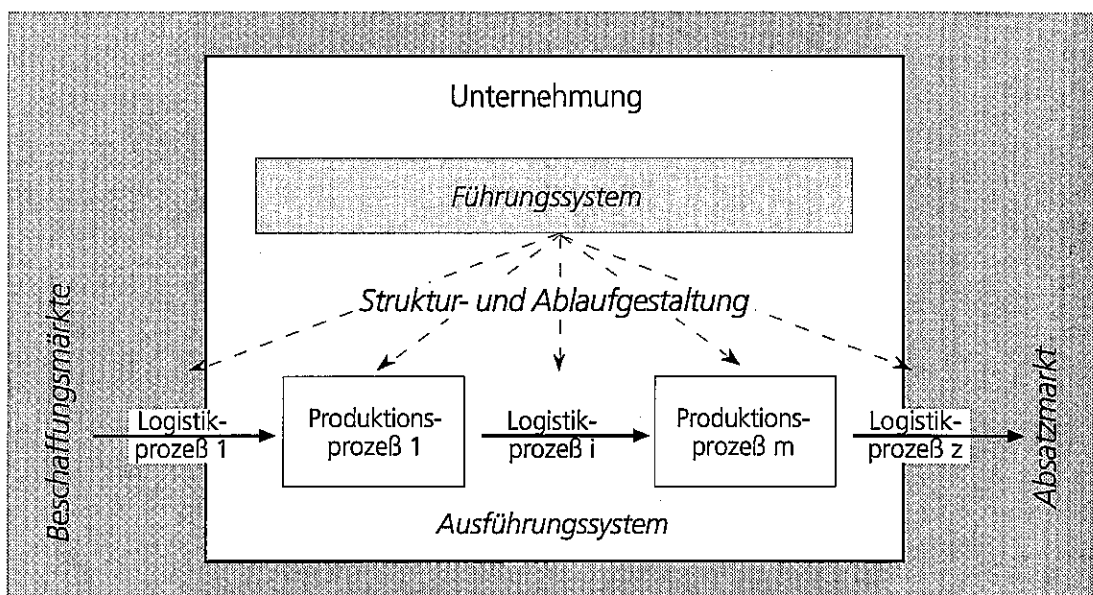


Abb. 2: Trennung von Führungs- und Ausführungssystem

Bezieht man diese Bedingungen auf die Unterscheidung eines Führungs- und eines Ausführungssystems, so wird man in den meisten Unternehmen<sup>15</sup> das Vorliegen beider Subsysteme konstatieren können. Unmittelbar sichtbarer Ausdruck für die ausgeprägte Trennung zwischen Führung und Ausführung ist die Aufbauorganisation mit ihrer Unterscheidung von Stellen und

Vorgehen aus. Ziel ist es, die von koordinationsorientierten Controlling-Ansätzen unterstellten Gliederungen des Systems Unternehmung nachzuzeichnen und zu beurteilen. Generelle Aussagen zur Systembildung sind nicht angestrebt.

<sup>15</sup> Ausnahmen sind am ehesten dann zu erwarten, wenn hohe Wissensdefizite eine weitgehende Vorwegbestimmung der Ausführung verhindern, Führung und Ausführung sich in einer Art von „Entdeckungsverfahren“ ständig abwechseln müssen. Vgl. zu einer derartigen Umgebung bezogen auf Selbstabstimmung Schäffer (1996).

Instanzen. Die Abb. 2 visualisiert – stark abstrahierend – die Subsystembildung. Das Führungssystem nimmt die Struktur- und Ablaufgestaltung der unmittelbar wertschöpfenden Produktions- und der diese verbindenden Logistikprozesse<sup>16</sup> wahr.

### III. BILDUNG VON SUBSYSTEMEN INNERHALB DES FÜHRUNGSSYSTEMS

#### 1. ANSATZPUNKTE ZUR SUBSYSTEMBILDUNG

Die Unterscheidung eines Führungs- und Ausführungssystems ist die Grundlage aller koordinationsbezogenen Controllingkonzepte<sup>17</sup>. Weitergehend unterstellen die Autoren das Vorhandensein von Führungssystemen. Basis für eine derartige zusätzliche Differenzierung sind unterschiedliche Typen von Führungshandlungen. Die einschlägige Literatur liefert hierfür vielfältige Ansatzpunkte. So findet sich etwa bei FAYOL die Unterscheidung von „prévoyance, organisation, commandement, coordination, contrôle“<sup>18</sup>. GUTENBERG differenziert in Planung, Organisation und Kontrolle<sup>19</sup>. Häufig trifft man auch auf die Trennung von Willensbildung, Willensdurchsetzung und Kontrolle<sup>20</sup>.

Heterogenität von Führungshandlungen ist aber nur eines der genannten Kriterien für Diskonnektivität und damit nicht hinreichend zur Bildung von Führungssystemen. Blickt man in die einschlägige Controlling-Literatur, findet man an hierzu wenig Hilfestellung. KÜPPER verweist kurz auf andere Ansätze und beläßt es bei der Aussage: „So lassen sich als grundlegende Teilsysteme der Führung ... die Organisation, das Planungssystem, das Kontrollsystem, das Informationssystem und das Personalführungssystem unterscheiden“<sup>21</sup>. HORVÁTH formuliert entsprechend: „In einer einfachen Differen-

---

<sup>16</sup> Hierunter sollen material- und warenflußbezogene Dienstleistungen verstanden werden wie lagern, transportieren und umschlagen.

<sup>17</sup> Vgl. explizit die Quellen in Fußnote 2.

<sup>18</sup> Vgl. Fayol (1916) und (1929), S. 34.

<sup>19</sup> Vgl. Gutenberg (1983), S. 132.

<sup>20</sup> Vgl. z.B. Hahn (1970), S. 161-164.

<sup>21</sup> Küpper (1995), S. 15.

zierung des Führungssystems für unsere Zwecke wollen wir deshalb unterscheiden:

- das Planungs- und Kontrollsystem („PK-System“),
- das Informationsversorgungssystem („IV-System“) sowie
- das Koordinationssystem zur ergebnisorientierten Abstimmung von Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung“<sup>22</sup>.

Derartige Aussagen sind letztlich normativ. So muß es auch nicht verwundern, daß dieselben Autoren an anderer Stelle andere Führungsteilsystemdifferenzierungen vorschlagen<sup>23</sup>. Der Verzicht auf Deduktion wäre nur in zwei Fällen unschädlich:

- Führungsteilsysteme entziehen sich einer bewußten Gestaltung; sie sind lediglich das Ergebnis von ungeplanten Interaktionen im Sinne einer spontanen Ordnung<sup>24</sup>. (Auch) Dann ließen sich Führungsteilsysteme jedoch als empirisches Phänomen (z.B. als Bestandteile der Aufbauorganisation) beobachten. Ein Rekurs auf derartige empirische Erkenntnisse findet sich jedoch in der einschlägigen Controlling-Literatur nicht.
- Führungsteilsysteme sind bewußt gestaltbar, die Gestaltungsaufgabe zählt jedoch nicht zum Aufgabenbereich des Controlling. Führungsteilsysteme haben dann für das Controlling Prämissencharakter. Diese Sichtweise wird jedoch von den Controlling-Autoren nicht eingenommen: Sie postulieren explizit Führungssystemgestaltungsaufgaben<sup>25</sup>. Zudem wäre ein solches Vorgehen dem Problem ausgesetzt, daß die Führungstheorie derzeit weder eine Standardgliederung noch ein gemeinsames Verständnis über mögliche Standardgliederungstypen aufweist, somit keine hinreichend akzeptierten Prämissen vorliegen.

---

<sup>22</sup> Horváth (1996b), S. 106. Letzteres Subsystem ist in seinem Konzept das Controlling.

<sup>23</sup> KÜPPER faßt 1987 das Planungs- und das Kontrollsystem zu einem gemeinsamen Subsystem zusammen, unterscheidet daneben jedoch noch ein Zielsystem. Vgl. Küpper (1987), S. 99. HORVÁTH weitet die Führungsteilsystemstruktur 1995 deutlich aus. Vgl. Horváth (1995), Sp. 213.

<sup>24</sup> Die Unterscheidung von bewußter und spontaner Ordnung geht wesentlich auf VON HAYEK zurück. Vgl. den kurzgefaßten Überblick über die einschlägigen Quellen bei Schäffer (1996), S. 66-68. Eine sehr tiefgehende Analyse des Phänomens der Ordnungsbildung findet sich bei Grothe (1997).

<sup>25</sup> HORVÁTH spricht hier, wie wir im Abschnitt III. 2. noch näher sehen werden, von „systembildende[r] Koordination“.



Wer Führung von Controlling trennscharf abgrenzen will, kommt deshalb nicht umhin, nähere Aussagen zur Subsystembildung im Führungssystem zu treffen. Ein kurzer Abriß sei im folgenden Abschnitt versucht.

## 2. ABLEITUNG VON SUBSYSTEMEN DER FÜHRUNG

### a) Ableitung des Planungs-, Kontroll- und Informationssystems

Ausgangspunkt der folgenden Ableitung ist die Differenzierung einzelner Führungshandlungen in Willensbildung, Willensdurchsetzung und Kontrolle (vgl. die Abb. 3).

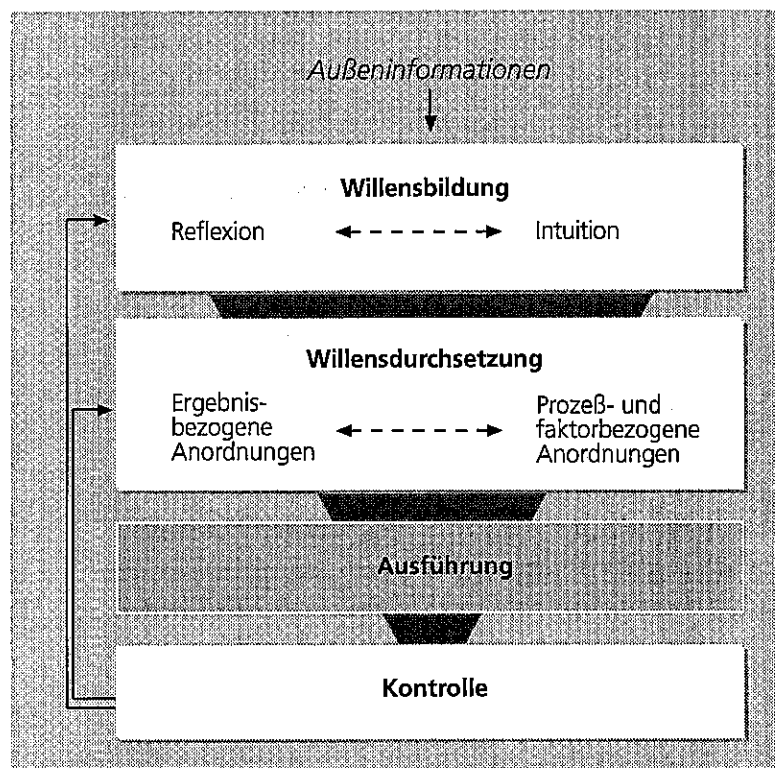


Abb. 3: Unterscheidbare Phasen des Führungsprozesses

Willensbildung vollzieht sich im Wechselspiel zwischen Intuition und Reflexion<sup>26</sup>. Damit der Wille in die Tat umgesetzt werden kann, muß er den aus-

<sup>26</sup> Vgl. ausführlich Weber/Brettel/Schäffer (1996) und Brettel (1997), S. 29-77.

führenden Stellen übermittelt werden. Diese Übermittlung sei Anordnung genannt. Anordnungen beziehen sich auf das Ergebnis der zu vollziehenden Ausführung und/oder den Ausführungsprozeß und/oder die im Prozeß einzusetzenden Produktionsfaktoren. Realtypisch erfolgt diese Willensdurchsetzung in mehreren, mit Willensbildungs[im Sinne von Willenskretisierungs-]prozessen verbundenen Stufen: Globalziele (wie z.B. eine Unternehmensrendite) werden in Teilziele heruntergebrochen (von einem Umsatzziel bis hin zu Servicegradzielen in einer Vertriebskostenstelle), generelle faktorbezogene Anordnungen (z.B. genereller Einstellungsstop) sind ebenso zu beobachten wie situative, nur in einem „Mikrobereich“ des Unternehmens getroffene Anordnungen („Produzieren Sie den Auftrag auf der Maschine B“). Erst eine ganze Kette von Willensbildungs- und -durchsetzungshandlungen führt letztlich dazu, daß das Ergebnis der ursprünglichen Willensbildung konkret in die Tat umgesetzt wird.

Diese Umsetzung erfolgt in der Phase der Ausführung. Für sie bestehen für den Aufgabenträger – idealtypisch – keine relevanten Freiheitsgrade. Es wird genau das ausgeführt, was vorher festgelegt wurde. An die Ausführung schließt sich als letzte Phase die Kontrolle an, die nach der Übereinstimmung zwischen Gewolltem und tatsächlich Erreichtem fragt. Das aus diesem Vergleich gewonnene Wissen fließt zum einen in die Phase der Willensbildung zurück; zum anderen können aber auch Änderungen in der Willensdurchsetzung angestoßen werden<sup>27</sup>.

Die soeben vorgestellten Führungsphasen legen eine bestimmte Unterscheidung von Führungsteilsystemen, die Differenzierung eines Willensbildungs-, eines Willensdurchsetzungs- und eines Kontrollsystems, nahe. Ein Rückgriff auf die genannten Konnektivitätsbedingungen führt zu einem anderen Ergebnis:

- Willensbildung, Willensdurchsetzung und Kontrolle unterscheiden sich in Ergebnis und/oder Prozeß genügend stark voneinander.
- Ob die jeweiligen Prozesse eine genügende Stabilität aufweisen, somit repetitiven Charakter besitzen, hängt sehr vom betrachteten Kontext ab. In einem Forschungsumfeld, in dem die Führung wesentlich durch Selbstabstimmungsprozesse erfolgt, trifft dies z.B. deutlich weniger zu

---

<sup>27</sup> Aufgrund dieser unterschiedlichen Rückkopplungsrichtung wollen wir den Begriff der Kontrolle dem der – häufig in Verbindung mit Willensbildung und Willensdurchsetzung verwendeten – Begriff der Willenssicherung vorziehen.

als im Kontext eines durch Pläne koordinierten Großunternehmens<sup>28</sup>.

- Die Frage, ob die Willensbildung, Willensdurchsetzung und Kontrolle von der Prozeßfolge her ausreichend entkoppelt sind, erfordert schließlich eine detailliertere Analyse. Redet man in einem plänekoordinierten Unternehmen von Planung, meint man stets die Willensbildung (Zielplanung, Alternativensuche, -bewertung und -auswahl) und Willensdurchsetzung (Verabschiedung und Kommunikation koordinierter Pläne) gleichermaßen. Planung und Plänebildung sind dort<sup>29</sup> so eng miteinander verknüpft, daß es zumeist nicht zu einer sprachlichen Differenzierung kommt. Für Kontrolle besteht dagegen ein derartiges Abgrenzungsproblem nicht.

Für ein durch Pläne koordiniertes Unternehmen lassen sich damit folgende Feststellungen treffen:

- Planung (als reflektierende Willensbildung) und Plänefestlegung sind prozessual und inhaltlich sehr eng miteinander verzahnt.
- Prozeß- und faktorbezogene Anordnungen besitzen eine wichtige, aber nur nachgeordnete Bedeutung.
- Kontrollen beziehen sich deshalb primär auf ergebnisbezogene Anordnungen (Pläne). Sie sind ausreichend von den anderen Führungsphasen trennbar.
- Reflexion, Plänebildung und Kontrolle sind immer wiederkehrende Führungsprozesse und haben einen hohen repetitiven Anteil (z.B. monatliche Abweichungsanalyse).

Aus diesen Überlegungen lassen sich – z.T. abweichend von der Phasenstruktur – zwei voneinander unterscheidbare Führungsteilsysteme ableiten: Einem Planungssystem, das den jeweiligen Schwerpunkt der Willensbildung und der Willensdurchsetzung im Unternehmen erfaßt (Reflexion und Pläne), steht ein Kontrollsystem gegenüber, das sich auf die in den Plänen enthaltenen ergebnisbezogenen Anordnungen richtet.

Allerdings kann man für diesen Kontext noch ein drittes Führungsteilsystem ableiten: Wiederkehrende, strukturierte Planung benötigt ebenso wiederkehrende, strukturierte Informationen wie eine repetitive Plankontrolle.

---

<sup>28</sup> Vgl. zu den im folgenden angesprochenen Koordinationsmechanismen ausführlich Kieser/Kubicek (1992), S. 104-117, und Schäffer (1996), S. 69-74.

<sup>29</sup> Für eine programmkoordinierte Bürokratie gilt diese enge Kopplung nicht. Willensbildung führt dort zu Regelungen; Pläne sind wesentlich auf die Bereitstellung von Finanzmitteln beschränkt.

Die in der *Abb. 3* durch Pfeile angedeuteten Prozesse des Wissensaufbaus erfüllen somit ebenfalls die anfangs genannten Anforderungen an eine Subsystembildung. An die Seite des Planungs- und des Kontrollsystems tritt somit noch ein Informations(versorgungs)system. Letzteres ist ein Beispiel dafür, daß die idealtypische Unterscheidung unterschiedlicher Führungsphasen nicht automatisch zu einer gleichartigen Unterscheidung von Führungsteilsystemen führt: Informationsversorgungsprozesse fehlen als eigenständige Führungsphasen völlig, sie verbinden Willensbildung, -durchsetzung und -kontrolle „nur“.

b) *Ableitung weiterer Führungssysteme*

Bedenkt man, daß mit der soeben getroffenen Unterscheidung eines Planungs-, eines Kontroll- und eines Informations(versorgungs)systems der gesamte Führungszyklus abgedeckt ist, können zusätzliche Differenzierungen nur daraus resultieren, daß sie spezielle Dimensionen der Führungsaufgabe betonen, die allen Teilphasen der *Abb. 3* innewohnen. Zwei derartige Dimensionen seien im folgenden unterschieden.

Die Differenzierung von Führungsphasen folgt einer rein funktionalen Sicht. Betrachtet werden unterschiedliche Führungshandlungen, die ein bestimmtes Führungsergebnis (z.B. eine zu realisierende Handlungsalternative) durch die Kombination bestimmter Produktionsfaktoren (z.B. Daten, PC, Entscheidungsträger) erzeugen. Die Betrachtungsrichtung geht vom Ergebnis über den Prozeß zu den einzusetzenden Produktionsfaktoren. Es wird implizit unterstellt, daß letztere in genügender Güte und in ausreichender Menge vorhanden sind.

Dieses ist allerdings nicht immer der Fall. Eignungsdifferenzen (z.B. mangelnde analytische Fähigkeiten eines Planers) und Quanteneffekte (z.B. Ganzzahligkeit einer benötigten Produktionsanlage) führen zu neuen, eigenständigen Problemstellungen. Quanteneffekte treten in der Realität ausgesprochen häufig auf; sie sind für viele Produktionsfaktorarten geradezu typisch. Zu diesen zählt auch der Faktor Mensch. Es verwundert deshalb nicht, daß sich die Betriebswirtschaftslehre mit dem besonderen Einfluß des Quantencharakters von menschlichen Arbeitsleistungen seit langem intensiv aus-

einandersetzt. Die Thematik wird dabei u.a.<sup>30</sup> als Teilproblem im Rahmen der Zuordnung von Aufgaben zu Aufgabenträgern beschrieben. Die betriebswirtschaftliche Teildisziplin, die sich mit dieser Fragestellung originär beschäftigt, ist die Organisationstheorie. Die Sicht, in der diese Fragestellung verankert ist, wird zumeist als institutional bezeichnet.

Wenn sich mit dem Problem von faktorbezogenen Eignungsdifferenzen und Quanteneffekten eine eigenständige Führungsdimension eröffnet, folgt daraus jedoch nicht zwangsläufig ein zusätzliches eigenständiges Führungsteilsystem:

- Die Berücksichtigung von Quanteneffekten ist nur ein Teil des allgemeinen Problems, bestimmten Aufgabenträgern zu erfüllende Aufgaben zuzuordnen. Zwar wäre dieses Problem bei beliebiger Teilbarkeit der Produktionsfaktoren (zumindest theoretisch) nahezu trivial; dennoch spricht einiges dafür, die gesamte Zuordnungsaufgabe gemeinsam zu betrachten.
- Ordnet man Aufgaben Aufgabenträgern zu, so erfolgt dies mit Hilfe von Anordnungen, die dem Angeordneten Freiheitsgrade nehmen. Einen Arbeiter auf Dauer einer bestimmten Produktionsstelle mit bestimmten Kompetenzen und Pflichten zuzuordnen, ist vom Prozeß her einer festgeschriebenen ausführungsbezogenen Verhaltensregel an den Arbeiter vergleichbar, z.B. des Inhalts, die Produktionsaufträge jeweils in der Reihenfolge ihres Eintreffens an der Maschine zu bearbeiten.

Beide Überlegungen weisen – in Verbindung mit der anfangs genannten Konnektivitätsdeterminanten – darauf hin, ein eigenständiges Organisationssystem anders auszubilden<sup>31</sup>:

- Gegenstand des Organisationssystems sind in dieser Ableitung sämtliche Prozesse der Zuordnung von Aufgaben zu Aufgabenträgern dann, wenn sie von ihrer Art her eine genügende Stabilität aufweisen und genügend von den Prozessen der bislang betrachteten Führungsteilsysteme abgrenzbar und entkoppelbar sind<sup>32</sup>. Führungsprozesse (z.B.

---

<sup>30</sup> Unter dem Stichwort „ganzzahlige Programmierung“ ist das Phänomen der Quanteneffekte allerdings auch der Planung keinesfalls unbekannt.

<sup>31</sup> Die folgende Abgrenzung ist dabei kompatibel mit Beschreibungen des Gegenstandsbereichs der Organisation in der einschlägigen Literatur. Vgl. im Überblick Kieser (1993), Sp. 2994-3000.

<sup>32</sup> Das Organisationssystem schlägt damit die Brücke zwischen der funktionalen und der institutionalen Sicht der Unternehmung. Gleiches wird für das noch vorzustellende Personalführungssystem gelten. Dies ändert allerdings nichts am funktionalen bzw. handlungsbezogenen Bildungsprinzip dieser beiden Führungsteilsysteme.

Planungshandlungen) zählen zum Objektbereich des Organisationssystems ebenso wie Ausführungsprozesse (z.B. Produktionshandlungen).

- Daneben beinhaltet das Organisationssystem den Teil der faktor- und prozeßbezogenen Anweisungen an Aufgabenträger (und damit einen Teil der Willensdurchsetzung), die ebenfalls den Bedingungen von Stabilität und Abgrenzbarkeit unterliegen.

Als letzten weiteren<sup>33</sup> Fokus auf die Führungsphasen sei die personale Dimension betrachtet. Menschen sind nach allgemeiner Auffassung ein Produktionsfaktor besonderer Art. Rein ökonomisch betrachtet läßt sich diese Aussage in mehrfacher Hinsicht konkretisieren:

- Die persönlichen Fähigkeiten und Eignungen lassen sich (deutlich) schwerer messen, als dies z.B. für eine Produktionsanlage der Fall ist. Je weniger standardisiert die wahrzunehmende Aufgabe ausfällt, desto gewichtiger wird dieses Problem.
- Der Leistungsgrad eines Menschen hängt stark von situativen Einflüssen ab. Der Motivationskomponente Vergleichbares ist bei anderen Produktionsfaktorarten nicht zu finden.
- Menschen verfolgen eigene Ziele, die sich interindividuell u.U. sehr voneinander unterscheiden (bspw. „freizeit- versus karriereorientiert“). Nicht in jedem Fall kann man davon ausgehen, daß diese Ziele mit den Zielen des Unternehmens übereinstimmen. Auch dieser Tatbestand hebt den Menschen von anderen Produktionsfaktorarten wesensmäßig ab.

Alle drei Aspekte begründen spezifische Führungsprobleme. Alle darauf gerichteten Führungshandlungen, die genügende Stabilität und Wiederholungshäufigkeit besitzen und von der Prozeßfolge von anderen Führungsprozessen genügend separiert werden können, bilden deshalb ein gesonder-tes Subsystem, das Personalführungssystem.

### 3. ERGEBNIS

Die vorangegangenen Ausführungen haben zweierlei gezeigt: Zum einen läßt sich der in neueren koordinationsorientierten Controllingarbeiten aufge-

---

<sup>33</sup> Die Dimension grundlegender Werte und Normen, die zu einem weiteren Führungsteilsystem führen könnte (Wertesystem), sei hier aus Platzgründen vernachlässigt. Vgl. zum Wertesystem Weber (1995), S. 61-68.

fürte Subsystemkatalog<sup>34</sup> ableiten; er muß nicht normativ gesetzt werden. Zum anderen hängt die Subsystembildung zentral vom verwendeten Mechanismus ab, mit dem das Führungssystem das Ausführungssystem koordiniert. Der hergeleitete Subsystemkatalog gilt in dieser Form nur für die in größeren Unternehmen typische Dominanz einer Koordination durch Pläne. Aus dieser Erkenntnis heraus wird nachvollziehbar, warum an anderer Stelle vorgeschlagen wurde, Controlling nicht für alle produktiven sozialen Systeme, sondern nur für solche zu konzeptualisieren, die dominant durch Pläne koordiniert sind<sup>35</sup>. Hierauf wird später noch im Detail Bezug genommen.

#### IV. CONTROLLING UND FÜHRUNG

##### 1. EINGRENZUNG DER ABGRENZUNG

An dieser Stelle besteht bezüglich des Vorhandenseins von Führungssystemen Klarheit. Darüber, deren „Betrieb“, d.h. die Durchführung der dort – wie beschrieben – zusammengefaßten Führungshandlungen, als Führung zu identifizieren, herrscht innerhalb der Controllingliteratur kein Dissens. Für die Unterscheidung von Controlling und Führung können dann nur zwei Felder abgrenzungsrelevant werden:

- die Herausbildung und Ausformung der einzelnen Führungssysteme und
- die Koordination der gebildeten Führungsteilsysteme.

Fragt man nach der Art des jeweiligen Prozesses, so kann man wiederum in geplante und spontane Ordnungsbildung unterscheiden. Die Kombinatorik führt zu vier idealtypischen Fällen<sup>36</sup>:

- Die Führungsteilsysteme wie die zwischen ihnen bestehenden Bezie-

---

<sup>34</sup> Die Sinnhaftigkeit einer Beschränkung der Subsystemdifferenzierung auf ein Planungs- und Kontrollsystem und ein Informationsversorgungssystem, wie sie HORVÁTH vornimmt, läßt sich den geäußerten Überlegungen jedoch nicht entnehmen.

<sup>35</sup> Vgl. Weber (1995), S. 45-47, und im Überblick Schäffer (1996), S. 28-32.

<sup>36</sup> Realtypisch werden zumeist beide Formen der Ordnungsbildung kombiniert. Wie bei der Unterstellung dominanter Koordinationsmechanismen wird hier vereinfachend von solchen Zwischenformen abstrahiert.

hungen bilden sich spontan, un gelenkt. Sowohl vor dem Hintergrund empirischer Erfahrung als auch angesichts der Breite und Tiefe des relevanten Führungswissens in der Theorie erweist sich dies als eine eher unwahrscheinliche Konstellation.

- Die Führungsteilsysteme werden geplant gebildet und ausgeformt<sup>37</sup>; eine bewußte Koordination findet aber ohne das Controlling nicht statt. Diese Ausgangssituation scheint in der Controllingliteratur implizit unterstellt zu werden. Controlling die Koordination zwischen Führungsteilsystemen zuzuweisen, geht von Koordinationsbedarfen bzw. -defiziten im Status Quo ante aus.
- Der umgekehrte Fall (spontane Ordnung der Führungsteilsysteme, geplante Ordnung der Koordination) ist grundsätzlich möglich, jedoch eher kontraintuitiv. Bewußt gestaltete Koordination läßt es erwarten, daß auch die den Koordinationsbedarf auslösenden Interdependenzen – zumindest in Grenzen – bewußt gestaltet werden.
- Es verbleibt als letztes der Fall einer bewußten Gestaltung sowohl der Führungssysteme als auch der zwischen diesen bestehenden Beziehungen. Er setzt umfassendes Wissen über Führung voraus<sup>38</sup>.

Um dieses am weitesten gehende Gestaltungsfeld genauer zu veranschaulichen, sei das Beispiel der *Abb. 2* fortgeführt. Das Führungssystem sei exemplarisch in zwei Teilsysteme differenziert, in denen spezialisierte Führungshandlungen vollzogen werden. Die Verbindung zwischen diesen wird durch Datenübertragungsprozesse hergestellt, die ein Analogon zu den Logistikprozessen im Ausführungssystem bilden. Ebenfalls aus der *Abb. 2* fortgeführt wird die Differenzierung der Gestaltungsaufgabe in Struktur- und Ablaufgestaltung<sup>39</sup>. Damit ergibt sich das Bild der *Abb. 4*.

---

<sup>37</sup> Träger dieser Handlungen kann z.B. ein Vorstand, aber auch ein Controller sein. Allerdings soll dieser institutionale Aspekt – wie bereits mehrfach angesprochen – in unserer Betrachtung vernachlässigt werden.

<sup>38</sup> Es sei an dieser Stelle nicht reflektiert, ob diese Voraussetzung eine „Anmaßung von Wissen und Können“ darstellt (Schneider (1994), S. 330). Solche Aussagen bedürfen wohl nicht nur verbaler Attraktivität, sondern auch tiefgreifender Analyse.

<sup>39</sup> Die Koordination erfolgt dabei sowohl durch die Ablaufgestaltung innerhalb der Führungsteilsysteme als auch durch die Struktur- und Ablaufgestaltung der die Teilsysteme verbindenden Datenübertragungsprozesse.



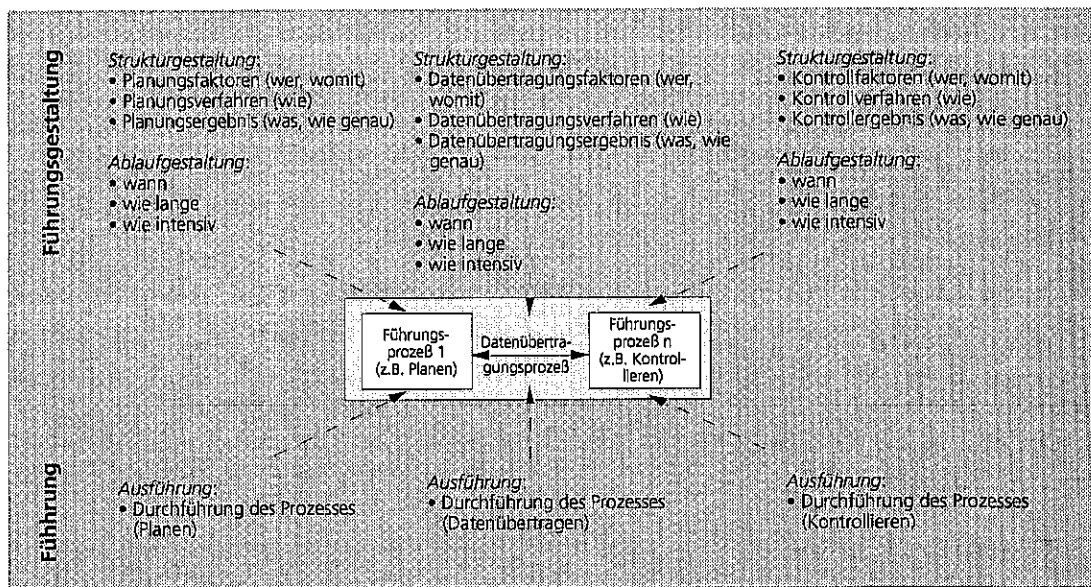


Abb. 4: Unterscheidung von Führungsgestaltung und Führung

Wir können an dieser Stelle folgendes festhalten:

- Bilden sich Führungsteilsysteme und die zwischen diesen bestehenden Beziehungen im Zeitablauf durch eine Vielzahl von Interaktionen gänzlich spontan, dann ist das System Unternehmung durch das Ausführungssystem und das gegliederte Führungssystem als dessen Hypersystem hinreichend beschrieben. Führungshandlungen bestimmen Ausführungshandlungen, werden aber selbst nicht bewußt gestaltet. In einem solchen Fall macht die Einführung eines koordinationsbezogenen Controllingbegriffs keinen Sinn; bewußte Gestaltungs- und Koordinationsaufgaben liegen nicht vor.
- Besteht genügend Wissen, um Führungsteilsysteme und/oder die zwischen diesen bestehenden Beziehungen gänzlich oder in Teilen bewußt zu gestalten, bildet sich systemlogisch ein Hypersystem zum gegliederten Führungssystem<sup>40</sup>, das diese Gestaltungsaktivitäten zusammenfaßt. (Erst) Für diesen Fall stellt sich das in diesem Beitrag behandelte Abgrenzungsproblem zwischen Führung und Controlling. Er sei deshalb als Basis des folgenden Abschnitts gewählt.

Nicht weiter diskutiert werden soll schließlich die weitergehende Frage, ob auch die bewußte Gestaltung der Führung ihrerseits bewußt gestaltet wer-

<sup>40</sup> Das auf das Ausführungssystem bezogene Hypersystem Führungssystem besitzt dann selbst ein Hypersystem.

den kann. Der sich andeutende infinite Regreß wird durch Wissensdefizite einerseits und abnehmenden Gestaltungsnutzen andererseits begrenzt.

## 2. ABGRENZUNG VON CONTROLLING UND FÜHRUNGSGESTALTUNG

### a) Ausgangssituation

Ausgangssituation der abschließenden Überlegungen ist das Nebeneinander dreier Systemebenen:

- Das Ausführungssystem vollzieht Ausführungsprozesse (z.B. drehen oder fräsen).
- Das Führungssystem gestaltet das Ausführungssystem in Struktur und Ablauf. Hierzu vollzieht es Führungsprozesse (z.B. planen oder kontrollieren).
- Ein Hypersystem des Führungssystems gestaltet das Führungssystem in Struktur und Ablauf. Hierzu vollzieht es Führungsgestaltungsprozesse (z.B. Struktur- und Ablaufgestaltung der operativen Planung).

Die traditionelle Begriffsfassung vor dem Aufkommen des koordinationsbezogenen Controllingbegriffs subsumierte Führungsgestaltung unter Führung<sup>41</sup>; Planungsdurchführung wie Planungsgestaltung z.B. wurde als Planung und diese als Teil der Führung gesehen. Die konsequente Trennung zwischen Führung und Führungsgestaltung ist jüngster Natur<sup>42</sup> und nicht unumstritten<sup>43</sup>. Wer systemtheoretisch argumentiert und einer bewußten Gestaltung von Koordinationsprozessen zwischen Führungsteilsystemen das Wort redet, kann sich jedoch der Ausbildung eines Hypersystems Führungsgestaltung nicht entziehen.

Führung und Führungsgestaltung können folglich präzise unterschieden werden. Stellt man beiden Controlling gegenüber, so besteht bezüglich der Führung in dem dann präzisierten Sinn kein Abgrenzungsbedarf – wir haben

---

<sup>41</sup> Hieran ändern auch die Quellen nichts, die die Notwendigkeit einer zusätzlichen Systemebene begrifflich durch den Zusatz „Meta-“ kenntlich machen. Vgl. etwa Metaplanung bei Hahn (1996), S. 79. Eine weitgehende Betrachtung des Metaführungsproblems findet sich in Form der „Reflexivitätsmatrix der Managementfunktionen“ bei Szyperski (1974), S. 14f.

<sup>42</sup> Vgl. Weber (1993), S. 291-293.

darauf bereits zu Beginn des Abschnitts III. verwiesen. Offen ist an dieser Stelle folglich noch die Beziehung zwischen Führungsgestaltung und Controlling. Als Controlling-originiären Bereich schlagen die koordinationsorientierten Controllingansätze – *nomen est omen* – die führungssystembezogene Koordination vor. Was darunter genau zu verstehen ist, divergiert jedoch von Autor zu Autor.

b) *Abgrenzung nach Horváth*

HORVÁTH unterscheidet zwei Formen der Koordination:

(1) „*Systembildende Koordination* bedeutet die Schaffung einer Gebilde- und Prozeßstruktur, die zur Abstimmung von Aufgaben beiträgt“<sup>44</sup>. Für das Controlling bedeutet dies in seinen Augen dreierlei:

- „Schaffung eines PK- und IV-Systems, d.h. funktionale Verkettung über Informationsaustausch,
- Schaffung besonderer Koordinationsorgane und/oder
- Regelungen zur Behandlung der im bestehenden Systemgefüge auftretenden Koordinationsprobleme“<sup>45</sup>.

Die Systembildung im HORVÁTH'schen Sinn erstreckt sich damit sowohl auf die Führungsteilsysteme<sup>46</sup> als auch auf die zwischen ihnen bestehenden Beziehungen. Der Koordinationsbegriff erscheint hier eher mißverständlich: Geht man vom Begriffspaar Spezialisierung - Koordination aus, ist erstere, nicht letztere gemeint.

(2) „*Unter systemkoppelnder Koordination* wollen wir in diesem Zusammenhang alle Koordinationsaktivitäten verstehen, die im Rahmen der gegebenen Systemstruktur zur Problemlösung sowie als Reaktion auf „Störungen“ stattfinden und in einer Aufrechterhaltung sowie Anpassung der Informationsverbindungen zwischen Teilsystemen bestehen“<sup>47</sup>. Unter Sy-

---

<sup>43</sup> Vgl. die Diskussion im Abschnitt I. dieses Beitrags.

<sup>44</sup> Horváth (1996b), S. 117 (Hervorhebung im Original).

<sup>45</sup> Ebenda, S. 118.

<sup>46</sup> Vgl. für das Beispiel des PK-Systems: „Die primäre Aufgabe des Controlling besteht im Entwurf, der Gestaltung und der Implementierung des PK-Systems (systembildende Koordination, „Metaplanung“).“ (Horváth (1996b), S. 187).

<sup>47</sup> Vgl. Horváth (1996b), S. 118.

stemkopplung faßt HORVÁTH die Durchführung der Koordination, die entweder vorgedacht oder anlaßgesteuert, situativ stattfindet<sup>48</sup>.

Bei HORVÁTH bleibt unklar, ob es neben dem Planungs- und Kontroll- sowie dem Informationsversorgungssystem weitere Führungsteilsysteme gibt; in einer zentralen Abbildung<sup>49</sup> sind sie nicht aufgeführt. Allerdings unterstellt er neben den von ihm unterschiedenen Führungsteilsystemen implizit eine „allgemeine Managementfunktion“<sup>50</sup>. Gerade für die Abgrenzung von Führungsgestaltung und Controlling wären präzisere und detailliertere Aussagen an dieser Stelle hilfreich, ja notwendig.

Als Begründung einer Abgrenzung zwischen allgemeiner Managementfunktion und Controlling – die allerdings von HORVÁTH nicht weiter beschrieben wird und mit seinen Ausführungen zur systembildenden Koordination im Widerspruch steht – verweist er auf zwei Aspekte:

- die mangelnde Abgrenzbarkeit zur Führung („Eine allgemeine Koordinationsfunktion würde die Aufgabe des Controlling sehr undeutlich und unbestimmbar machen!“<sup>51</sup>;
- die empirische Relevanz („Sie steht in Einklang mit der Controllingrealität“<sup>52</sup>).

Beide Aspekte werden von HORVÁTH normativ gesetzt, nicht begründet. Die Behauptung mangelnder Abgrenzbarkeit ist ein Anlaß dieses Beitrags; sie wird an dessen Ende besser zu beurteilen sein. Auch läßt sich die HORVÁTH'sche Behauptung schwerlich empirisch nachweisen, da sich die Mehrzahl der vorliegenden Untersuchungen auf die Controllershship und weniger auf das Controlling fokussiert.

---

<sup>48</sup> In der Struktur der *Abb. 4* entspricht dies der Ablaufgestaltung innerhalb wie zwischen den Führungsteilsystemen.

<sup>49</sup> Ebenda, S. 139.

<sup>50</sup> „Da dies bei den beiden Autoren [Küpper und Weber, Anmerkund d. Verf.] in Kombination mit einer alle Führungsteilsysteme umfassenden Koordinationsfunktion geschieht, ist u.E. eine Unterscheidbarkeit des Controlling von der allgemeinen Managementfunktion nicht mehr gegeben“ (Horváth (1996b), S. 145).

<sup>51</sup> Ebenda, S. 67.

<sup>52</sup> Ebenda, S. 143.

## b) Abgrenzung nach Küpper

Bei KÜPPER findet sich die Herleitung der Koordinationsfunktion des Controlling aus Defiziten anderer „Bereiche“<sup>53</sup> in der Wahrnehmung dieser Koordination. Beipielhaft hierfür steht folgende Aussage: „Jedoch wird eine Reihe von Koordinationsaufgaben, die typischerweise dem Controlling zugeordnet werden, wie die Abstimmung von Informationsbedarf sowie -bereitstellung und Informationserzeugung, die Koordination der Planung, die Budgetierung u.a. im allgemeinen nicht als Organisations- oder Personalführungsprobleme behandelt“<sup>54</sup>. An späterer Stelle wird die Koordinationsaufgabe präziser abgegrenzt: „Nach dem hier vertretenen Konzept umfaßt Controlling nicht alle Koordinationsaufgaben. Seine spezifische Problemstellung liegt in der Koordination des Führungssystems“<sup>55</sup>. Koordinationsaufgaben fallen dabei innerhalb der einzelnen Führungsteilsysteme (z.B. zwischen operativer und strategischer Planung oder zwischen Aufbau- und Ablauforganisation) sowie zwischen den Führungsteilsystemen an<sup>56</sup>.

Die von KÜPPER vertretene Auffassung geht somit zum einen über die von HORVÁTH hinaus. Nicht ein ausgewählter Teil der Koordination im Führungssystem, sondern dessen Gesamtheit wird dem Controlling zugeordnet. Auf der anderen Seite bezieht KÜPPER den Teil der Führungsgestaltung nicht mit ein, den HORVÁTH als systembildende Koordination bezeichnet. KÜPPER setzt implizit gegebene Führungsteilsysteme voraus<sup>57</sup>; ihre Strukturgestaltung obliegt diesen – neben ihrem Betrieb – selbst<sup>58</sup>. Eine Begründung für diese Aufteilung findet sich nicht. Zwei Gründe lassen sich m.E. gegen eine solche Abgrenzung vorbringen:

- Zum einen bleiben die – sehr engen – Interdependenzen zwischen Systembildung und Systemkopplung unberücksichtigt. Es ist nicht a priori

---

<sup>53</sup> Küpper (1995), S. 15. Der Zusatz „wie die Organisation oder die Planung“ (ebenda) läßt vermuten, daß damit die von ihm vorher genannten Führungsteilsysteme gemeint sind.

<sup>54</sup> Ebenda, S. 16.

<sup>55</sup> Ebenda, S. 21.

<sup>56</sup> Vgl. ebenda, S. 21-24.

<sup>57</sup> Vgl. z.B. die Ausführungen zu den Aufgaben des Controlling in bezug auf die Planung (ebenda, S. 65-67).

<sup>58</sup> Hiermit läßt sich auch der bereits zu Beginn dieses Beitrags angesprochene Verzicht auf eine Ebenentrennung von Führung und Controlling bei KÜPPER in Verbindung bringen. Ihr kann aus systemlogischen Gründen nicht gefolgt werden.

einsehbar, warum dies effizient sein soll. Eine die Systembildungsprozesse in den einzelnen Führungsteilsystemen verbindende Funktion neben dem Controlling thematisiert Küpper nicht.

- Der andere gewichtige Grund gegen einen solchen Abgrenzungsansatz des Controlling fällt dann ins Auge, wenn man die Gesamtgliederung der Betriebswirtschaftslehre betrachtet: Sollte es – in Form des Controlling – eine Spezialisierung auf Koordinationsaufgaben innerhalb der Führung geben („Sekundärkoordinationslehre“), müßte sie wohl eine Entsprechung auf der Ebene der – im Umfang mächtigeren – Koordination der Ausführung besitzen. Dieses ist aber nicht der Fall. Die Betriebswirtschaftslehre hält zwar Planung, Organisation, Kontrolle, Informationsversorgung und Personalführung als spezielle Führungslehren bereit; eine gesonderte Koordinationslehre fehlt aber. Die Primärkoordination wird stets im Zusammenhang mit den anderen Führungsfunktionen behandelt, nicht gebündelt gesondert. Wenn eine solche Koordinationslehre auf der Ebene der Führung der Ausführung fehlt, ist sie aber auf der Ebene der Führung der Führung erst recht nicht zu erwarten: Der geringere Umfang von (primären) Führungs- gegenüber Ausführungshandlungen läßt potentielle Spezialisierungsvorteile auf der sekundären Führungsebene noch kleiner ausfallen.

c) *Controlling als Führungsgestaltung bei dominanter Primärkoordination durch Pläne*

Eine dritte mögliche Abgrenzung des Controlling von Führungsgestaltung setzt beide Begriffe gleich. Controlling ist dann in einem umfassenden Sinn Führungsgestaltung, also Struktur- und Ablaufgestaltung aller Führungsteilsysteme. Eine solche Begriffsbildung vermeidet die Probleme der zuvor dargestellten Abgrenzungsversuche von HORVÁTH und KÜPPER. Es erscheint aus Sicht der betriebswirtschaftlichen Theorie insofern vertretbar, als dort die Differenzierung zwischen Führung und Führungsgestaltung noch wenig verankert ist, Führungsgestaltung damit keinen eingeführten Begriff darstellt. Allerdings ist mit einer solchen Begriffsbildung der Nachteil verbunden, alle vorliegenden gestaltungsgerichteten Aussagen führungsbezogener Spezialisierungen (Planung, Kontrolle, Informationsversorgung, Organisation, Personalführung) unter einen neuen Terminus zusammenzufassen.

Eine solche Weite der Begriffsextension wäre forschungsstrategisch dann unzweckmäßig, wenn sie keine neuen, noch ungelösten Probleme aufzeigte.

Die Ablaufgestaltung zwischen den und die Interdependenz der Strukturgestaltung der Führungsteilsysteme(n) sind allerdings zwei gewichtige Felder notwendiger weiterer betriebswirtschaftlicher Arbeit.

Begreift man Betriebswirtschaftslehre als angewandte Wissenschaft, so läge ein zweiter Grund für eine unzweckmäßige Begriffsbildung in einem fehlenden Fit zur Empirie. Fragt man deshalb nach der Übereinstimmung einer Gleichsetzung von Führungsgestaltung und Controlling mit dem Begriffsverständnis in der Unternehmenspraxis, so macht es Sinn, zunächst die empirischen Wurzeln des Controlling zu betrachten: Die Aufgaben der Funktion Controlling sind am besten dort zu erkennen, wo diese Funktion neu auftritt bzw. erstmals wahrgenommen und diskutiert wird. Dies führt zurück in die USA zu Beginn dieses Jahrhunderts<sup>59</sup>. Die Ursprünge sind dabei stark institutional geprägt (Controllership). Die Funktion wurde durch die Einrichtung von Controllerstellen begründet. Für diese Stellen findet sich ein Katalog von Normaufgaben<sup>60</sup>, der als Kernfunktionen Planung, Berichterstattung und Interpretation sowie Bewertung und Beratung differenziert.

- Wenn Controller dieser Auflistung zu Folge Planung, darauf ausgerichtete Kontrolle und hierfür erforderliche Informationsversorgung aufgebaut haben, bedeutet dies nichts anderes als umfängliche Führungsgestaltung. Ebenfalls in diese Kategorie (im Sinne einer potentiellen Umgestaltung) fällt der im Bereich Bewertung und Beratung aufgeführte Check der Effizienz und Effektivität organisatorischer Regelungen; mit Ausnahme der Personalführung sind damit alle wesentlichen (primären) Führungsfunktionen in der Aufgabenbeschreibung des FEI erfaßt.
- In der Koordination der Pläne und dem Verbinden von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung z.B. im Rahmen von Abweichungsanalysen (aufgeführt unter den Bereichen Planung sowie Berichterstattung und Interpretation) liegen Koordinationsaufgaben zwischen Führungsteilsystemen vor.

Die Sicht des Controlling als Führungsgestaltungsfunktion ist somit mit der Unternehmenspraxis vereinbar<sup>61</sup>. Probleme ergeben sich nur im „eingeschwungenen Zustand“, in Unternehmen, in denen die Einführung

---

<sup>59</sup> Vgl. ausführlich Horváth (1996b), S. 27-36.

<sup>60</sup> Dieser Aufgabenkatalog wurde 1949 vom Controller's Institute of America erarbeitet und 1962 – kaum verändert – vom Financial Executive Institute veröffentlicht. Vgl. Weber (1995), S. 4-6.

<sup>61</sup> Man könnte auch pointierter formulieren: Sie bildet sie weitreichend ab.

des Controlling schon Jahre und Jahrzehnte zurückliegt. Hierfür sind zwei Gründe maßgebend:

- Zum einen sind dort die Führungssysteme seit langem ausgebildet. Führungsgestaltungsaufgaben umfassen im wesentlichen „nur“ Systemüberprüfungen und geringfügige Systemanpassungen.
- Zum anderen hat sich eine feste Aufgabenteilung zwischen Führungsinstanzen und Controllern herausgebildet. Diese institutionelle, aufgabenträgerbezogene Dimension überlagert die funktionale: Wenn man bei Controlling immer auch an die Controlling-Abteilungen (Controller-ship) denkt, verwundert es nicht, daß – wie bereits angemerkt – in Beschreibungen von Controllingfunktionen häufig explizite Ausführungen zur Abgrenzung von Führung und Führungsunterstützung gemacht werden. Je länger die Rollen unverändert beibehalten werden, desto größer wird die Gefahr, Controlling als das zu sehen, was Controller tun. Umgekehrt treten die Controllingfunktionen dann wieder deutlich zutage, wenn sich Aufgabenschwerpunkte und Aufgabenverteilungen ändern.

Will man einen engen Bezug zur Unternehmenspraxis bei der Definition des Controlling gewährleisten, gilt es an dieser Stelle, nur noch ein einziges Problem zu lösen: Aus der praktischen Sicht des Controlling ist – unbeschadet der konkreten Ausprägung – ein Merkmal nicht wegzudenken: das der Zahlenorientierung<sup>62</sup>. Dieses Merkmal führt dazu, die völlige Gleichsetzung von Führungsgestaltung und Controlling in Frage zu stellen:

Weiter oben wurden unterschiedliche Koordinationsmechanismen angesprochen<sup>63</sup>, von denen einer die Koordination durch Pläne bildet. In Plänen werden die gewollten Zukunftszustände in Form von Zielen festgelegt. Damit diese Ziele befolg- und kontrollierbar sind, müssen sie eindeutig meßbar sein. Eindeutige Meßbarkeit gelingt am besten, wenn besonders informative Meßskalen vorliegen, also Verhältnisskalen, wie sie z.B. bei Messen in Mengen- oder Wertgrößen gegeben sind. Alle anderen Koordinationsmechanismen sind auf Zahlen nicht oder deutlich weniger angewiesen:

- Koordination durch Programme bezieht sich auf Handlungen, nicht auf Handlungsergebnisse. Ergebniszahlen werden durch detaillierte Be-

---

<sup>62</sup> Vgl. als ein prägnantes Zitat Deyhle (1984), S. 35: „Zusammengefaßt heißt Controlling: Rechnen und planen und Mitarbeiter überzeugen, daß sie dabei mitmachen“.

<sup>63</sup> Vgl. nochmals die Fußnote 27.



schreibungen auszuführender Prozeßschritte ersetzt.

- Koordination durch Selbstabstimmung baut auf informelle, häufig intuitive Entscheidungsfindungs- und -durchsetzungsprozesse. Zahlen spielen hier eine untergeordnete Bedeutung. Zumeist liegt ohnehin nicht genügend explizites Führungswissen vor, um zu konkreten Zahlen zu kommen.
- Koordination durch persönliche Weisungen erfolgt ebenfalls typischerweise nicht zahlengestützt, sondern primär über direkte Handlungsanweisungen.

Folgt man dieser Argumentation, muß die Führungsgestaltungsaufgabe des Controlling auf solche Führungssysteme beschränkt werden, die das Ausführungssystem primär durch Pläne koordinieren<sup>64</sup>. Zahlenorientierung so interpretiert, deckt sich exakt mit dem praktischen Bild des Controlling: Der Bezug zu Plänen und Planungssystemen ist in den Unternehmen ebenfalls fest mit dem Begriff des Controlling verbunden.

Problematisch mag es erscheinen, daß es wohl nie im Detail gelingen wird, den Tatbestand der Dominanz eines Primärkoordinationsmechanismus exakt festzulegen oder gar zu quantifizieren. Stets finden sich – mit unterschiedlicher Intensität – alle vier Koordinationsmechanismen auf der Ebene der Führung gleichzeitig in Anwendung. Allerdings bedeutet die Problematik der exakten, quasi „punktgenauen“ Festlegung nicht, auf objektive, d.h. intersubjektiv nachprüfbare Einschätzungen gänzlich verzichten zu müssen. Ohne Zögern wird man eine öffentliche Verwaltung als Bürokratie bezeichnen, auch wenn dort in Teilbereichen ergebnisbezogen geplant wird oder persönliche Weisungen Ermessensspielräume ausfüllen. Ebenso liegt weitgehend übereinstimmendes Wissen darüber vor, wie ein mittelständischer Unternehmer (durch persönliche Weisungen) führt, auch wenn er partiell auf Pläne oder generelle Regeln baut. Ähnliches gilt schließlich auch für den vierten Koordinationsmechanismus, wenngleich dort zumeist bezogen auf sich selbst abstimmende Organisationsinseln (z.B. Forschungs- und Entwicklungsbereiche), nicht auf ganze Unternehmen.

Im Ergebnis bedeutet die so eingeschränkte Gleichsetzung von Controlling und Führungsgestaltung einen definitorischen Ansatz, der sich so

---

<sup>64</sup> Vgl. erstmalig Weber (1992). Vgl. auch Schäffer (1996), S. 30-32, der darauf hinweist, daß auch andere Autoren diese Einschränkung vornehmen, allerdings nicht ex-, sondern lediglich implizit.

wohl durch theoretische Konsistenz als auch durch eine weitgehende Kompatibilität mit der Unternehmenspraxis kennzeichnet.

## V. FAZIT

Wer sich intensiver mit Führungsfragen beschäftigt, läuft leicht Gefahr, auf Tretminen zu stoßen. Funktionale und institutionale Sichtweisen treffen ebenso aufeinander wie (mikro-)ökonomische und verhaltensorientierte Auffassungen, Grenzen rationaler Gestaltung werden unterschiedlich eng bzw. weit gesetzt. Jeder Betriebswirt kann etwas zur Unternehmensführung beitragen; genau hier liegt der Kern der Betriebswirtschaftslehre.

Von allen neueren Entwicklungen in der Betriebswirtschaftslehre<sup>65</sup> hat sich das Controlling explizit am intensivsten mit Führungsfragen auseinandergesetzt und am stärksten versucht, strukturierend und ordnend zu arbeiten. Die den vorliegenden Ansätzen häufig harsch entgegengebrachte Kritik sollte dies nicht verdecken. Controlling ist Reflex bestehender führungsbezogener Wissensdefizite, nicht der Versuch, verteiltes Gebiet zu usurpieren.

Im vorliegenden Beitrag wurde versucht, Controlling und Führung begrifflich exakt voneinander abzugrenzen. Es zeigte sich, daß dieses Ansinnen dann leicht gelingt, wenn der Begriff der Führung in Durchführung der Führung (im Sinne einer Wahrnehmung der Führungsaufgaben) und Führungsgestaltung differenziert wird. Wer systemorientiert vorgeht, eine Trennung eines Führungs- und eines Ausführungssystems postuliert und dann Controlling Aufgaben der Bildung und/oder Kopplung von Führungsteilsystemen zuweist, muß die Trennung in Durchführung der Führung und Führungsgestaltung aus Konsistenzgründen m.E. zwingend vornehmen.

Wir haben im folgenden gesehen, daß die Differenzierung von Führungsteilsystemen in der einschlägigen Controllingliteratur (weitgehend) normativ erfolgt. Diesem Vorgehen wurde eine Ableitung von Führungsteilsystemen aus Führungshandlungen entgegengesetzt.

Damit war die Basis gelegt, um Controlling von Führungsgestaltung abzugrenzen (bezogen auf Führung besteht kein Abgrenzungsbedarf). Hier

---

<sup>65</sup> Vgl. im Überblick Weber (1996).

wurden drei Möglichkeiten diskutiert, die die *Abb. 5* zusammenfaßt<sup>66</sup>. Da es um terminologische Fragen geht, stellt sich die Frage nach richtig oder falsch nicht. Vielmehr stehen Zweckmäßigkeitsüberlegungen im Vordergrund. Es wurde versucht, hierfür entsprechende Argumente zu liefern. Für die weitere Etablierung des Controlling innerhalb des Gebäudes der Betriebswirtschaftslehre forschung würde es sehr hilfreich sein, eine herrschende Meinung herauszubilden. Gelingt dies nicht, besteht die Gefahr, daß das gesamte Gebäude auf Sand gebaut ist. Allerdings könnte dies dazu führen, die vernachlässigte Frage einer umfassenden Führungsgestaltung – ob mikroökonomisch oder systemtheoretisch motiviert, sei dahingestellt – intensiver zu diskutieren, als dies in der Vergangenheit geschehen ist.

Wenn abschließend die Denkweisen der vorgestellten Controlling-Auffassungen nachvollziehbar geworden sind und damit eine Basis für eigene Festlegungen geschaffen wurde, ist das Ziel des Beitrags erfüllt.

*Abb. 5: Zusammenfassender Überblick über die untersuchten Controlling-auffassungen*

---

<sup>66</sup> Die Zuordnung der Autoren KÜPPER und HORVATH erfolgt auf Basis der beiden mehrfach zitierten Hauptwerke. Dort fehlt eine explizite Begrenzung auf plänedominierte Primärkoordination. Eine Schwerpunktlegung des Controlling auf diesen Kontext läßt sich allerdings diesen – und anderen – Quellen beider Autoren durchaus entnehmen. Vgl. die Ausführungen bei Schäffer (1996), S. 30-32.

		Dominanter Mechanismus zur Koordination des Ausführungs- durch das Führungssystem			
		Pläne	Programme	Persönliche Weisungen	Selbstabstimmung
Ausgestaltung der einzelnen Führungsteilsysteme		<b>H, W</b>	<b>H</b>	<b>H</b>	<b>H</b>
Koordination innerhalb der einzelnen Führungsteilsysteme		<b>H, K, W</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>
Koordination zwischen den einzelnen Führungsteilsystemen		<b>H, K, W</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>
Führungsteilsysteme als Objektbereich des Controlling	Planungssystem	<b>H, K, W</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>
	Kontrollsystem	<b>H, K, W</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>
	Informations-(versorgungs)-system	<b>H, K, W</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>	<b>H, K</b>
	Organisations-system	<b>K, W</b>	<b>K</b>	<b>K</b>	<b>K</b>
	Personalführungs-system	<b>K, W</b>	<b>K</b>	<b>K</b>	<b>K</b>

Legende:

- H** Controlling-Auffassung von Horváth
- K** Controlling-Auffassung von Küpper
- W** Controlling-Auffassung von Weber

## LITERATURVERZEICHNIS

- Brettel, M. (1997): Gestaltung der Führung im Krankenhaus, Wiesbaden.
- Deyhle, A. (1984): Management & Controlling Brevier. Bd. I: Manager & Controller im Team, 3. Aufl., Gauting.
- Deyhle, A. (1997): A story to be finished in the next century, in: Controlling, 9. Jg., S. 183-184.
- Eschenbach, R., Niedermayr, R. (1996a): Controlling in der Literatur, in: Eschenbach, R. (Hrsg.): Controlling, 2. Aufl., Stuttgart, S. 49-64.
- Eschenbach, R., Niedermayr, R. (1996b): Die Konzeption des Controlling, in: Eschenbach, R. (Hrsg.): Controlling, 2. Aufl., Stuttgart, S. 65-93.
- Fayol, H. (1916): Administration industrielle et générale, Paris.
- Fayol, H. (1929): Allgemeine und industrielle Verwaltung, Oldenburg u.a.
- Grothe, M. (1997): Ordnung als betriebswirtschaftliches Phänomen. Die Bedeutung von Koordination und Komplexität, Wiesbaden.
- Gutenberg, E. (1983): Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre – Erster Band: Die Produktion, 24. Aufl., Berlin u.a.
- Hahn, D. (1970): Führung des Systems Unternehmung, in: ZfO, Jg. 1970, S. 161-169.
- Hahn, D. (1996): PuK. Planung und Kontrolle. Planungs- und Kontrollsysteme. Planungs- und Kontrollrechnung, 5. Aufl., Wiesbaden.
- Horváth, P. (1978): Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adoptions- und Koordinationsprobleme der Führung, in: ZfB, 48. Jg., S. 194-208.
- Horváth, P. (1995): Controlling und Führung, in: HWFüh, 2. Aufl., Stuttgart, Sp. 211-226.
- Horváth, P. (1996a): Controller-Leitbild der „Interessengemeinschaft Controlling“ (IGC), in: Controlling, 8. Jg., S. 203.
- Horváth, P. (1996b): Controlling, 6. Aufl., Stuttgart.
- Horváth, P. (1997): Erwiderung auf die Stellungnahme von Prof. Dr. Jürgen Weber, in: Controlling, 9. Jg., S. 184.
- Kieser, A., Kubicek, H. (1992): Organisation, Berlin, New York.
- Kieser, A. (1993): Organisation, in: HWB, 5. Aufl., Stuttgart, Sp. 2988-3006.
- Küpper, H.-U. (1987): Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 8. Saarbrücker Arbeitstagung, Heidelberg, S. 82-116.
- Küpper, H.-U. (1995): Controlling. Konzeption, Aufgaben und Instrumente, Stuttgart.

- Pfaff, D. (1997): Strategisches Controlling, in: Fickert, R., Meyer, C. (Hrsg.): Moderne Ansätze in Rechnungslegung und Controlling, Bern u.a., S. 143-163.
- Schäffer, U. (1996): Controlling für selbstabstimmende Gruppen?, Wiesbaden.
- Schmidt, A. (1986): Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung, Frankfurt u.a.
- Schneider, D. (1994): Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, München, Wien.
- Schweitzer, M., Friedl, B. (1992): Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption, in: Spremann, K., Zur, E. (Hrsg.): Controlling. Grundlagen – Informationssysteme – Anwendung, Wiesbaden, S. 141-167.
- Szyperski, N. (1974): Unternehmensführung als Objekt der Betriebswirtschaftslehre, in: Wild, J. (Hrsg.): Unternehmensführung. Festschrift für E. Kosiol zu seinem 75. Geburtstag, Berlin, S. 3-38.
- Ulrich, H. (1970): Die Unternehmung als produktives soziales System – Grundlagen der allgemeinen Unternehmungslehre, Bern und Stuttgart.
- Weber, J. (1992): Die Koordinationssicht des Controlling, in: Spremann, K., Zur, E. (Hrsg.): Controlling. Grundlagen – Informationssysteme – Anwendung, Wiesbaden, S. 169-183.
- Weber, J. (1993): Einführung in das Controlling, 4. Aufl., Stuttgart.
- Weber, J. (1995): Einführung in das Controlling, 6. Aufl., Stuttgart.
- Weber, J. (1996): Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren – Ein Beitrag zur Standortbestimmung und weiteren Entwicklung, in: DBW, 56. Jg., S. 63-84.
- Weber, J. (1997): A never-ending story?, in: Controlling, 9. Jg. (1997), S. 180-182.
- Weber, J. (1998): Einführung in das Controlling, 7. Aufl., Stuttgart.
- Weber, J., Brettel, M., Schäffer, U. (1996): Gedanken zur Unternehmensführung, WHU-Forschungspapier Nr. 35, Vallendar.

**Forschungspapiere**  
**der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung (WHU)**  
**- Otto-Beisheim-Hochschule -**

Lfd. Nr.	Autor	Titel
1	Weber, Jürgen	Theoretische Herleitung eines Controlling in Software-Unternehmen (Juni 1991)
2	Heinzl, Armin	Spinning off the Information Systems Support Function (Juni 1991)
3	Setzer, Ralf	Ergebnisse einer Befragung zur Beschaffungsplanung für zentrale Rechnersysteme (August 1991)
4.	Pfähler, Wilhelm Lambert, Peter	Die Messung von Progressionswirkungen (Oktober 1991)
5.	Pfähler, Wilhelm Lambert, Peter	Income Tax Progression and Redistributive Effect: The Influence of Changes in the Pre-Tax Income Distribution
6.	Pfähler, Wilhelm Leder, Thomas	Operative Synergie - von der Theorie zur Unternehmenspraxis (z.Zt. nicht erhältlich, wird überarbeitet)
7.	Wiese, Harald	Network Effects and Learning Effects in a Heterogeneous Dyopoly (Dezember 1991)
8.	Heinzl, Armin Stoffel, Karl	Formen, Motive und Risiken der Auslagerung der betrieblichen Datenverarbeitung (Januar 1992)
9.	Bungenstock, C. Holzwarth, J. Weber, Jürgen	Wegfallkosten als Informationsbasis strategischer Entscheidungen (Januar 1992)
10.	Lehner, Franz	Messung der Software-Dokumentationsqualität (August 1992)
11.	Heinzl, Armin Sinß, Michael	Zwischenbetriebliche Kooperationen zur kollektiven Entwicklung von Anwendungssystemen (August 1992)
12.	Heinzl, Armin	Die Ausgliederung der betrieblichen Datenverarbeitung
13.	Lehner, Franz	Expertensysteme zur Unterstützung der strukturorganisatorischen Gestaltung von Unternehmen
14.	Lehner, Franz	Brauchen wir eine Theorie der Wirtschaftsinformatik?
15.	Lehner, Franz, Setzer, Ralf Hofmann, Hubert	Wartung und Pflege von Wissensbanken
16.	Müller, Wolfgang Klein, Sebastian	Grundzüge einer verhaltensorientierten Preistheorie im Dienstleistungsmarketing
17.	Lehner, Franz	Considerations on Information System Strategies Based on an Empirical Study

18. Lehner, Franz  
Hofmann, Hubert  
Setzer, Ralf Maintenance of Knowledge Based Systems
19. Lehner, Franz  
Sikora, Hermann Wartung objektorientierter Softwaresysteme
20. Lehner, Franz  
Röckelein, Wolfg. Anwendung der Erfolgsfaktoren-Analyse zur Diagnose der betrieblichen Informationsverarbeitung
21. Lehner, Franz Gedanken und Notizen zur Entwicklung von Informatik-Strategien
22. Albach, Horst La Economia de la Empresa Como Ciencia
23. Müller, Wolfgang Konzeptionelle Grundlagen des Integrativen Dienstleistungsmarketing
24. Weber, Jürgen  
Hamprecht, Markus Stand und Anwendungsperspektiven des Controlling in Verbänden und ähnlichen Non-Profit-Organisationen (März 1994)
25. Weber Jürgen  
Kummer, Sebastian  
Großklaus, Armin  
Nippel, Harald  
Warnke, Dorothee Methodik zur Generierung von Logistik-Kennzahlen (Juni 1994)
26. Kummer, Sebastian Controlling Logistics in the German Automotive Industry (Juni 1994)
27. Weber, Jürgen Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren (August 1994)
28. Weber, Jürgen  
Kaminski, Arndt Zum Promotionsverhalten in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre (Oktober 1994)
29. Rösler, Frank Target Costing für komplexe Produkte  
Ein Diskussionsbeitrag zur Anwendungsproblematik des Zielkostenmanagements (März 1995)
30. Weber, Jürgen  
Brettel, Malte  
Großklaus, Armin  
Hamprecht, Markus  
Rösch, Barbara E.  
Schäffer, Utz Grundgedanken zur Entwicklung einer Theorie der Unternehmensführung (Mai 1995)
31. Weber, Jürgen Kostenrechnung-(s)-Dynamik - Einflüsse hoher unternehmensex- und -interner Veränderungen auf die Gestaltung der Kostenrechnung (Mai 1995)
32. Weber, Jürgen Selektives Rechnungswesen (Mai 1995)
33. Weber, Jürgen Controlling versus New Public Management als alternative oder sich ergänzende Konzepte der Umgestaltung öffentlicher Institutionen? (März 1996)



34. Weber, Jürgen  
Goedel, Hanns  
Schäffer, Utz Zur Gestaltung der strategischen und operativen Planung  
(April 1996)
35. Weber, Jürgen  
Brettel, Malte  
Schäffer, Utz Gedanken zur Unternehmensführung (April 1996)
36. Jost, Peter-J. Crime, Coordination, and Punishment: An Economic  
Analysis (Mai 1996)
37. Jost, Peter-J. A Positive Economic Analysis of Law Enforcement  
(September 1996)
38. Weber, Jürgen  
Weißberger, B. Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: A  
Critical Evaluation of Riebel's Approach (November  
1996)
39. Weber, Jürgen  
Weißberger, B. Rechnungslegungspolitik und Controlling: Zur Gestaltung  
der Kostenrechnung (November 1996)
40. Weißberger, B. Accounting as a Credence Good: An Attempt to Throw  
Some Light on the Recent Loss of Relevance of German  
Management Accounting (November 1996)
41. Weißberger, B. Kundenbindung und Vertrauen in der Beziehung zwischen  
Wirtschaftsprüfer und Mandant (November 1996)
42. Weber, Jürgen Kostenrechnung am Scheideweg? (November 1996)
43. Weber, Jürgen  
Aust, René  
Weißberger, B. Benchmarking des Controllerbereichs: Ein Erfahrungs-  
bericht
44. Weißberger, B. Die Regelung zum Prüferwechsel im Referentenentwurf  
zum KonTraG: Eine neo-institutionale Analyse
45. Weber, Jürgen Zur Abgrenzung von Führung und Controlling  
(Dezember 1997)