

# Integrierte betriebliche Kontrollsysteme

Dr. Michael Reiß, Freiburg

## INHALT

A. Entwicklungstendenzen betrieblicher Überwachung . . . . .	3	C. Der Integrationsbedarf . . . . .	29
I. Die Rekonstruktion betrieblicher Überwachungssysteme . . . . .	3	I. Integrationsdefizite und Desintegrationsvorteile . . . . .	29
1. Varianten betrieblicher Überwachung . . . . .	3	II. Der Integrationsbedarf in Gestaltungssystemen . . . . .	34
2. Emanzipation . . . . .	4	III. Der Integrationsbedarf in Überwachungssystemen . . . . .	35
3. Expansion . . . . .	5	D. Integrierte Konzeptionen . . . . .	38
II. Die Konstruktion betrieblicher Überwachungssysteme . . . . .	7	I. Die Integrationswirkungen . . . . .	38
1. Reduktion, Integration und Differenzierung . . . . .	7	II. Integrierte betriebliche Gestaltungssysteme . . . . .	39
2. Integrationsstrategien . . . . .	8	III. Integrierte betriebliche Überwachungssysteme . . . . .	44
3. Gang der Untersuchung . . . . .	14	IV. Integrierte betriebliche Kontrollsysteme . . . . .	46
B. Grundbausteine betrieblicher Überwachung . . . . .	15	1. Extern und intern integrierte Überwachung . . . . .	46
I. Überwachung als Handlung . . . . .	15	2. Die Effizienz integrierter Konzeptionen . . . . .	47
II. Ziele der Überwachung . . . . .	16	3. Kontrolle als lernendes, kooperatives Diagnosesystem . . . . .	50
III. Tätigkeiten der Überwachung . . . . .	17	V. Ausblick . . . . .	51
IV. Träger der Überwachung . . . . .	17	E. Literaturverzeichnis . . . . .	53
V. Bedingungen der Überwachung . . . . .	19		
VI. Objekte der Überwachung . . . . .	20		
VII. Mittel der Überwachung . . . . .	23		
VIII. Zeitaspekte der Überwachung . . . . .	24		
IX. Ausgestaltungsformen der Überwachung . . . . .	25		
X. Abgrenzung der Überwachung . . . . .	28		

## Integrierte betriebliche Kontrollsysteme

### A. Entwicklungstendenzen betrieblicher Überwachung

#### I. Die Rekonstruktion betrieblicher Überwachungssysteme

##### 1. Varianten betrieblicher Überwachung

Es gibt wohl kaum jemanden, der nicht als Subjekt oder Objekt mit betrieblichen Überwachungsprozessen in Berührung kommt. Dies gilt gleichermaßen für Managementpraktiker und Managementwissenschaftler. Ein Indiz für die Allgegenwart derartiger Phänomene ist die Fülle sprachlicher Ausdrücke, die sich zur Bezeichnung von Überwachungsvorgängen eingebürgert hat. Betriebliches Geschehen wird nicht einfach durch „die“ Überwachung bestimmt, sondern ist maßgeblich gekennzeichnet durch

- *Kontrolle* (z. B. Qualitätskontrolle, Anwesenheitskontrolle)
- *Prüfung* (z. B. Wirtschaftsprüfung, Management Audit, Betriebsprüfung)
- *Revision* (z. B. Kritikgespräche, Sanktionen)
- *Aufsicht* (z. B. Aufsichtsrat, Dienstaufsicht, Aufsichtsämter)
- *Beurteilung* (z. B. Personalbeurteilung, Lieferantenbeurteilung)
- *Rechenschaftslegung/Rechnungslegung* (z. B. Jahresabschluß)
- *Berichtswesen* (z. B. Erfolgsberichte, Lageberichte)
- *Willenssicherung* (z. B. Anpassungsmaßnahmen, korrigierende Eingriffe)
- *Abweichungs- und Erfolgsanalysen* (z. B. Auswertung von Abweichungen in der flexiblen Plankostenrechnung)
- *Checks/Tests* (z. B. internal check, internal administrative check)
- *Control/Controlling/Controller* (z. B. Kontrollspanne, Kontrolltheorie, internes Kontrollsystem).

Das Spektrum der Bedeutungsinhalte erweitert sich noch erheblich, wenn man sich mit *betrieblicher* Überwachung beschäftigt (Bild 1).

Die Variantenvielfalt ist nicht auf Einzelphänomene der Überwachung beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf ganze *Konzeptionen* und *Typologien* von Überwachungssystemen. Hier unterscheidet man beispielsweise *kooperative Prüfung, Planungs- und Kontrollsysteme, Controlling, prognostische Überwachung*, Systeme mit und ohne interne Revision, Kontrolle als Führungsfunktion, planungsinterne Kontrolle, automatisierte Kontrolle und dergl. mehr.

Eine diagnostische Untersuchung dieser Zusammenstellung von Überwachungsphänomenen ergibt folgendes Bild: Als ursächlich für die Vielfalt von Erscheinungsformen betrieblicher Überwachung ist die Emanzipation einer *eigenständigen Überwachungsfunktion* sowie die damit einhergehende Expansion derartiger Aktivitäten anzusehen. Diese grundsätzlich begrüßenswerte Ent-

wicklung zeichnet sich allerdings durch ein Defizit an integrativer Orientierung aus: Mit dem zunehmenden Reichtum an zusätzlichen Varianten, wie etwa verschiedener *Controlling-Konzeptionen* (Matschke/Kolf 1980) oder einer *expandierenden Innenrevision* (Schönfeld 1981), an Trägern wie etwa Vorgesetzte, Controller, Revisoren, Berater, an verfeinerten Techniken usw. häufen sich auch Widersprüche, Lücken und Überschneidungen im System. Durch diesen Mangel an Ordnung fällt die Beantwortung der Frage „Wer, was, wann, wozu, in welcher Intensität, anhand welcher Normen, mit welchem Ergebnis usw. überwachen soll“ immer schwerer.

		<u>Überwachungsobjekt</u>	
		betrieblich	außerbetrieblich
<u>Überwachungs-träger</u>	betrieblich	Kontrolle Innenrevision Internes Kontrollsystem Mitarbeiterbeurteilung Internes Beschwerdewesen Datenschutzbeauftragter Umweltschutzbeauftragter Betriebsrat	Kundenüberwachung (z.B. Mahnwesen, Kundendiebstähle) Lieferantenüberwachung (z.B. Qualitätskontrolle) Konkurrentenüberwachung
	außer- betrieblich	Aufsichtsrat Wirtschaftsprüfung Betriebsprüfung Externe Berater/Gutachter Externes Beschwerdewesen (Retouren usw.) Gerichte Gewerbeaufsicht Berufsgenossenschaft Technischer Überwachungs- verein Aufsichtsämter Gewerkschaften Berufsständische Aufsicht Wissenschaftliche Kritik	Mißbrauchsaufsicht (Kartellamt) Kreditwürdigkeitsprüfung (Auskunftei)

Bild 1: Beispiele betrieblicher Überwachungsphänomene

## 2. Emanzipation

Zweifellos steht der Bedeutungszuwachs der Überwachung in engem Zusammenhang mit der verstärkten Beachtung von betrieblicher Führung und Organi-

sation überhaupt. Innerhalb dieser Entwicklung schenkte man zwar auch der Kontrolle verstärkt Beachtung, die Hauptakzente lagen jedoch auf anderen Managementfunktionen, etwa auf der Konzeption von *Informationssystemen* (Rechnungswesen), der handlungsvorbereitenden *Planung* und der personenorientierten *Motivierung*. Die Bedeutung der Kontrolle wuchs nicht im Gleichschritt mit der von Handlungsvorbereitung und Personalführung. Erst mit der erworbenen Eigenständigkeit endete das Schattendasein der Überwachungsfunktion.

Die *deutsche Emanzipationsversion* bestand vornehmlich in der Entdeckung und Anerkennung der Überwachung als Managementfunktion. Dies bedeutete gleichzeitig eine Abkehr von der Interpretation der Kontrolle als disziplinierendes bürokratisches Ritual, welches einen formellen Schlußstrich unter eine „Episode“ des betrieblichen Geschehens zieht.

Die *amerikanische Emanzipationsversion* läßt sich als der Weg von „Control“ zu „Kontrolle“ beschreiben, d. h. als Herausbildung einer funktionsmäßig abgegrenzten Überwachungsfunktion innerhalb der umfassenderen Gestaltungsfunktion (Gigliani/Bedeian 1974).

### **3. Expansion**

Die Expansion der Überwachungsfunktion meint die mehr quantitativen *Wachstumserscheinungen* im Gefolge einer erworbenen qualitativen Eigenständigkeit. An dieser Stelle sollen lediglich die wichtigsten formalen Entwicklungslinien nachvollzogen werden. Sie haben ihren Ursprung zum einen in überwachungsfremden (exogenen), zum anderen in überwachungseigenen (endogenen) Sachverhalten.

#### *Überwachungsexogene Expansionsfaktoren:*

*Expansion des Management:* Innerbetrieblich betrachtet, ist die Überwachungsexpansion zunächst eine direkte Folgeerscheinung der Managementexpansion. Im Zuge dieser Entwicklung wurden zunächst immer mehr betriebliche Bereiche einer Steuerung unterzogen. Dies erfolgte unter Berücksichtigung der zunehmenden Abhängigkeiten (Dependenzen und Interdependenzen) zwischen den Teilprozessen. Eine weitere Expansionsdeterminante ist organisatorischer Natur und äußert sich in der Zunahme relativ selbständiger Akteure. Diese Arbeitsteilung ist nicht auf den operativen Bereich beschränkt. Im dispositiven Sektor gehen Delegationsvorgänge mikroorganisatorischer Art, etwa ein stellenbezogenes *Management by Exception*, und makroorganisatorischer Größenordnung, etwa die *Divisionalisierung*, mit einer Vermehrung der Überwachungsaktivitäten, etwa: Konzernrevision, einher.

*Intensivierung des Management:* Nicht nur die Ausweitung des Betätigungsfeldes, auch die differenziertere Ausübung von Managementfunktionen führt zu einer Überwachungsexpansion. Der hierin zum Ausdruck kommende Zuwachs

an Managementintensität äußert sich beispielsweise in der Herausbildung einer eigenständigen Problemerkennungs- und einer Implementierungsfunktion.

*Steuerungsform des Management:* Auch Entwicklungen der angewandten Steuerungsformen bleiben nicht ohne Konsequenzen für den Umfang des betrieblichen Überwachungsbereichs. Dies gilt etwa für eine Gewichtsverlagerung von der *Fremd-* zur *Selbstkontrolle*. Möglicherweise lassen sich auch überwachungsvermehrnde Wandlungen in der Wahl der Beeinflussungsmittel („Weniger Vertrauen, mehr Kontrolle“) feststellen.

*Veränderungen im betrieblichen Umsystem:* Schließlich beeinflussen auch ausserbetriebliche Entwicklungen das Volumen betriebsbezogener Überwachungstätigkeit. Gesellschaftliche Veränderungen schlagen sich beispielsweise in einer Vermehrung externer Unternehmensträger, etwa Verbraucher, Gläubiger, Öffentlichkeit usw. mit entsprechenden Aufsichtsrechten nieder (vgl. etwa Picot 1982; Scheibe-Lange 1983). Von rechtlichen Entwicklungen können ebenfalls Expansionseffekte ausgehen. Man denke in diesem Zusammenhang etwa an eine strikte *Produzentenhaftung*, welche u. a. die intensive Beschäftigung mit Entwicklungsrisiken und die Produktbeobachtungspflicht einschließt. Ganz allgemein macht die Dynamik der einzelnen rechtlichen, technologischen, marktlichen usw. Umsysteme eine intensivere Überwachung erforderlich.

*Überwachungsendogene Expansionsfaktoren:*

*Expansion der Überwachungskomponenten:* Einfache Etiketten wie „Kontrolle“, „Revision“, „Prüfung“ usw. werden der Differenzierung von Überwachungsvorgängen immer weniger gerecht. Lediglich eine Angabe des Überwachungsträgers oder -gegenstands reicht zur Identifikation des betreffenden Überwachungsprozesses nicht aus. Derartige Aktivitäten sind vielmehr auch hinsichtlich ihrer Adressaten, Ziele, Mittel und Techniken, Verrichtungen, Termine, Ergebnisse u. ä. spezifikationsbedürftig.

*Expansion der Überwachungsformen:* Zusätzlich zu den inhaltlichen Überwachungskomponenten vermehren sich auch die *formalen Gestaltungsvarianten*. Globale Kontrollen des gesamten Betriebsgeschehens (anhand von Kennziffern) werden durch detaillierte und individualisierte Überwachungsvorgänge (anhand von Kennziffern für Abteilungen, Center, Gruppen, einzelne Mitarbeiter usw.) ersetzt. Gleichermaßen nimmt in einigen Bereichen die Strenge der Überwachung, etwa in Gestalt verringerter Toleranzgrenzen, oder die Prüfungsintensität (z. B. bei Qualitätskontrollen) zu.

*Externe Expansion:* „Nach außen“ wächst der Überwachungsbereich beispielsweise durch die Einbeziehung neuartiger Kontrolltätigkeiten, etwa Analyse, Rückmeldung, Prognose und Beratung. Ähnliche Wirkungen gehen von der Dezentralisierung der Kontrollkompetenzen aus: Innerbetrieblich sind in diesem Zusammenhang die unmittelbaren Kontrollaspekte von *Delegations-* und *Partizipations-*

*pationsprozessen* zu nennen. Man denke etwa an das Management by Objectives, an Job Enrichment, an teilautonome Gruppen usw., innerhalb derer sich Selbst- bzw. Mitbestimmung auch in Selbstkontrolle bzw. gemeinsamer Kontrolle äußern.

*Interne Expansion*: Schließlich stellt auch das „Wachstum nach innen“ einen entscheidenden Expansionsfaktor dar. Hiermit ist die *formale Differenzierung* der Überwachungstätigkeit angesprochen: Sie resultiert aus der Erkenntnis, daß man die Überwachung selbst durch klar definierte Aufträge sowie eine detaillierte Prüfungsplanung und -organisation vorbereiten sowie durch kritische Beurteilung nachbereiten muß.

## II. Die Konstruktion betrieblicher Überwachungssysteme

### 1. Reduktion, Integration und Differenzierung

Die skizzierte Vielfalt von Überwachungsvorgängen garantiert keineswegs eine zufriedenstellende Erfüllung der Überwachungsfunktion. Solange die Einzelaktivitäten nicht geordnet sind, gefährdet ein derartiger Reichtum eher die Realisation von Überwachungszielen. Im Gefolge einer Kontrolle, die vornehmlich um ihrer selbst willen betrieben wird, ergibt sich eine ganze Reihe von Schwierigkeiten, von der Unbrauchbarkeit über die Unwirtschaftlichkeit bis hin zur Unverträglichkeit („Kontrolldilemma“). Um hier Abhilfe zu schaffen, kann man grundsätzlich auf drei Ordnungsstrategien zurückgreifen:

- Mit Hilfe einer *Reduktionsstrategie* eliminiert man „überflüssige“ Überwachungsvarianten und gelangt im Extremfall zu einer einzigen Standardform.
- Demgegenüber konzentriert sich die *Integrationsstrategie* auf die Gemeinsamkeiten, Abhängigkeiten usw. vorhandener Überwachungsaktivitäten. Der größtmögliche gemeinsame Nenner wäre hier eine Universalform betrieblicher Überwachung.
- Der ordnende Beitrag einer *Differenzierungsstrategie* besteht darin, Überwachungsvarianten als Differenzierungsformen eines gemeinsamen Rahmenkonzepts zu entwickeln.

Im folgenden wird mit einer Kombination dieser drei Strategien gearbeitet, in deren Mittelpunkt *Integrationsbemühungen* stehen. Hiermit wird kein völliges Neuland betreten. Überwachungswissenschaft und -praxis bemühen sich seit geraumer Zeit um eine Neuordnung. Im Zuge dieses „Integrationstrends“

- ist die traditionelle Auf- und Eingliederung des Überwachungsbereichs ins Wanken geraten, wie sich beispielsweise aus dem *Wandel der Revisionsaufgaben* ablesen läßt.
- hat es sich eingebürgert, nicht mehr isoliert von Planung oder von Kontrolle, sondern von „*Planungs- und Kontrollsystemen*“ (PuK) oder mitunter noch knapper von „*Controlling*“ zu sprechen.

- sind *Typologien* von Überwachungssystemen (Sieben/Bretzke 1973) entwickelt worden (Differenzierungsstrategie).
- wurde die bedarfsgerechte Ausgestaltung des betrieblichen Rechnungswesens gefordert und gefördert. Nur unter dem Primat der *Informationsfunktion*, nicht aber der Abrechnungsfunktion, läßt sich die Relevanz des Rechnungswesens zufriedenstellend definieren.
- hat man (meist kybernetisch ausgerichtete) *Integrations- und Kooperationsformen* für die traditionellen Teilbereiche der Überwachung, also Kontrolle (Rechnungswesen), interne Revision, Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfung, konzipiert (Lauth 1974; Goetzke 1976).
- wurden die Grundideen allgemeiner integrierter Managementkonzepte auf die Eingliederung der Überwachung angewandt. Hierzu zählen beispielsweise das Management by Objectives (kritisch hierzu Machin/Wilson 1979, S. 26 ff.) oder das *Kongruenzprinzip*, also die Forderung nach Übereinstimmung von Rechten und Pflichten (Reiß 1982).

Kritisch gegen diese grundsätzlich begrüßenswerten bisherigen Bestrebungen ist allerdings einzuwenden, daß das tatsächliche Kaliber des Integrationsproblems meist unterschätzt und daß mitunter dem Integrationsdruck zu weitgehend und unbedacht nachgegeben wurde.

## **2. Integrationsstrategien**

Integration als Ordnungsstrategie wird meist als Leerformel oder als Schlagwort gebraucht. Um ein komplexes Projekt „Integrierte Kontrollsysteme“ mit Aussicht auf Erfolg angehen zu können, kommt man jedoch ohne eine inhaltliche Konkretisierung nicht aus. Integration bzw. Koordination wird hier definiert als die Herstellung einer *zieladäquaten Verbundenheit zwischen zusammengehörigen (effektiv verbundenen) Objekten*. Als derartige Integrationsobjekte werden hier Handlungen, ggf. auch Komponenten oder Komplexe von Handlungen (Handlungssysteme) angesehen. Die Schwierigkeit einer so definierten Koordinationsaufgabe wird bestimmt durch das Zusammenspiel zweier Faktoren: den *Integrationsbedarf* einerseits und den verfügbaren *Integrationsinstrumenten* andererseits.

### *Der Integrationsbedarf:*

Die Komponenten des Integrationsbedarfs lassen sich unmittelbar aus der Definition von „Integration“ ablesen. Es sind dies die *Integrationsobjekte*, das *Integrationsziel* (erwünschte Verbundenheit) und die effektive Verbundenheit (*Verbundenheitskonstellation*).

Die qualitative und quantitative Größenordnung des Integrationsbedarfs wird nicht nur von formalen, sondern auch von *inhaltlichen* Aspekten des betrieblichen Überwachungssystems bestimmt:

	Integrationsobjekte	Integrationsziel	Verbundenheitskonstellation
qualitativ			
quantitativ			

Bild 2: Komponenten des Integrationsbedarfs

– Zum einen gilt dies für die einzelnen *betrieblichen Sachverhalte*, die der Überwachung unterliegen. Man denke hier beispielsweise an den Gesamterfolg, die Liquidität, die Finanzierungsstruktur oder an einzelne betriebliche Funktionsbereiche (Einkauf, Logistik, Forschung und Entwicklung, Fertigung, Verkauf, Verwaltung usw.) und Objektbereiche (Personalwesen, Materialwirtschaft, Anlagewirtschaft, Informationswesen usw.). Diese Sektoren werden häufig noch einer vertikalen Gliederung unterzogen. Sie schlägt sich etwa in einer Unterscheidung von strategischen, taktischen und operativen Aktivitäten nieder.

– Zum anderen sind hier die inhaltlich spezifizierten *Kontrollziele der verschiedenen Überwachungsträger* zu nennen. Würde man sich auf betriebliche Ziele als einzige Überwachungsstandards beschränken, führte das zu einer erheblichen Unterschätzung des tatsächlichen Integrationsbedarfs. Ein und dasselbe Objekt, etwa die Personalstruktur, die Umweltschutzaktivitäten, die Programmpolitik, die Arbeitsgestaltung u. ä. wird anhand der Soll/Norm-Größen verschiedener unternehmensinterner und -externer Kontrollträger beurteilt. Dies schlägt sich bekanntlich in inhaltlich abgegrenzten Überwachungssystemen, wie beispielsweise dem *internen* und *externen Beschwerdewesen*, der steuerlichen *Betriebsprüfung*, der Kontrolltätigkeit der Arbeitnehmervertreter im Betriebsrat, mitbestimmten Aufsichtsrat, durch Vertrauensleute usw., der *aktienrechtlichen Prüfung* usw. nieder. Das gesamte Spektrum objekt- und zielspezifischer betrieblicher Überwachungsaktivitäten für jeweils *einen* Zielträger läßt sich in einer Art *Überwachungsrahmen* erfassen, dessen Grobgliederung in der folgenden Abbildung (Bild 3) angedeutet ist (vgl. auch Hahn 1974, S. 18).

Die folgenden Integrationsbemühungen werden sich auch mit diesen inhaltlichen Integrationsobjekten befassen. Sie bilden allerdings nur den Hintergrund für die Erörterung inhaltsunabhängiger, also formaler Koordinationsprobleme, denen das Hauptinteresse gilt. Diese Schwerpunktsetzung rechtfertigt sich durch den Umstand, daß die Existenz verschiedener Überwachungsinhalte und -interessen *kein spezifisches Überwachungsphänomen* darstellt. Vielmehr hat man es hier lediglich mit dem Niederschlag der grundsätzlichen Vielschichtigkeit betrieblicher Führung und Organisation zu tun, wie aus der Existenz analog konstruierter *Planrahmen* (Bleicher 1975), *Kontenrahmen*, „*Problemerkennungs-*



rahmen“ u. ä. unmittelbar hervorgeht. Derartige Themenstellungen werden bereits durch andere Beiträge in diesem Handbuch abgedeckt.

Objekt-kategorien	Sachliche Gliederung	Zeitliche Gliederung		
Ziele	Umsätze, Liquidität, Marktanteile ...	kurzfristig	mittelfristig	langfristig
Funktionen	Beschaffung, F & E, Verkauf, Lagerung ...			
Träger	Externe/interne Träger, Stellen, Abteilungen ...			
Objekte	Produkte, Kunden, Regionen, Lieferanten, Projekte ...			
Mittel	Finanzen, Personal, Materialien, Rechte ...			
Zeit	Termine, Zeitabstände ...			
Raum	Standorte, Wege, Touren ...			

Bild 3: Überwachungsrahmen

#### Die Integrationsobjekte:

Der objektseitige Integrationsbedarf ist abhängig von den auftretenden formalen Kategorien von Überwachungsaktivitäten. In *qualitativer* Hinsicht wird er entscheidend bestimmt durch die jeweiligen Kontrollgegenstände, etwa Ergebnis-, Verhaltens- oder Systemüberwachung. Voraussetzung für diese Vielfältigkeit ist allerdings, daß sich ergebnis-, verhaltens- bzw. systembezogene Normen überhaupt formulieren lassen. In *quantitativer* Hinsicht wird der objektseitige Integrationsbedarf nicht zuletzt von der Prüfungsintensität (Einzelfallüberwachung, Umfang der Stichproben und dergl.) beeinflusst.

Um eine integrative Ausgestaltung betrieblicher Kontrollsysteme zu bewerkstelligen, reicht eine ausschließliche Beschäftigung mit verschiedenen Überwachungsformen nicht aus. Darüber hinaus – dies machten die externen Annexionstendenzen der Überwachung deutlich – muß der Überwachungsbereich mit den übrigen Managementfunktionen abgestimmt werden. Die überwachungsinterne Integration läßt sich erst bestimmen, wenn die Position der Überwachung innerhalb des übergreifenden Managementsystems geklärt ist. Die Menge der Integrationsobjekte ist deshalb zu erweitern um die bekannten Steuerungsfunktionen, also Zielbildung, Problemerkennung, Planung usw. „Integrierte Kontrolle“ bedarf mithin einer zweifachen Integration:

- Die *externe* Integration legt die Rolle der Überwachung innerhalb des Management fest.
- Die *interne* Integration klärt das Zusammenspiel verschiedener Überwachungsaktivitäten.

**Die Integrationsziele:**

Integration ist zielgerichtet. Eine genauere Untersuchung macht deutlich, daß sich die Integration auf ein ganzes Bündel von Anforderungen richtet. Diese erfassen zwei unterschiedliche Qualitätsaspekte:

– Zunächst muß man beachten, daß Koordination kein Selbstzweck ist, sondern Beiträge zur Erfüllung der *Qualitätsanforderungen an das Management* insgesamt liefert. Zu den Koordinationszielen zählen deshalb die Qualitätsziele des Management (vgl. etwa Reiß 1978):

- *Relevanz*
- *Wirtschaftlichkeit*
- *Aufklärung*
- *Beeinflussung.*

Merkmale	Bezeichnungen	Gegenbegriffe
Relevanz	pragmatischer Informationsgehalt, bedarfsgerechte Informationsversorgung	Irrelevanz, Fehler III. Art
Wirtschaftlichkeit	Kostenverringerung/ Kostenminimierung	Verschwendung von Managementressourcen
Aufklärung	Gültigkeit, Wahrheit, Einblick, "true and fair view"	Unkenntnis, Verschleierung
Beeinflussung	Steuerungserfolg, Motivierung, Flexibilität	Demotivierung, Leistungszurückhaltung

Bild 4: Qualitätsmerkmale des Management

– Integration wird nicht nur im Hinblick auf verschiedene Managementziele betrieben. Darüber hinaus unterscheiden sich integrative Bemühungen auch im *Integrationsanspruch*. Die Mehrdeutigkeit dieses angestrebten Koordinationsumfangs wird aus folgender Abbildung ersichtlich:

	Verbundenheit	harmonische Verbundenheit	gesamtoptimale Verbundenheit
Bezeichnungen	Obereinstimmung Austausch	Harmonie Kompatibilität Komplementarität	Gesamtoptimalität
Gegenbegriffe	Unverbundenheit Isolation Entkoppelung Trennung	Konflikt Dissens Substitutio- nalität	partikuläre Optimalität Suboptimalität

Bild 5: Integrationsansprüche

Ohne Zweifel erschwert diese Zielvielfalt die Integrationsaufgabe. Hierbei kann man drei unterschiedliche Schwierigkeitsgrade feststellen: Die Handhabung von (1) Zielbeziehungen überhaupt, von (2) Zielbeziehungen zwischen konfliktären Anforderungen und von (3) mehrdeutigen Zielbeziehungen:

– Erheblich belastet werden Integrationsbemühungen durch das Risiko von *Konflikten zwischen den Qualitätskriterien*. Das geht deutlich aus den folgenden Beispielen hervor: Bilanzen und qualifizierte Arbeitszeugnisse sind jeweils Bausteine von Überwachungsaktivitäten, die unter mehrfacher, auch konfliktärer Zielsetzung erstellt werden. Unverträglichkeiten bestehen insbesondere zwischen *Aufklärungs- und Beeinflussungsziel*. Sie können mitunter auch als Konflikt zwischen zwei unverträglichen Rollenverpflichtungen einer Person, etwa des Wirtschaftsprüfers als Überwacher und gleichzeitig als Berater, in Erscheinung treten. Unter Aufklärungsgesichtspunkten sollen beide Instrumente objektive Einblicke in die Vermögens- und Ertragslage bzw. in die Mitarbeiterleistung ermöglichen. Zugleich soll der Erfolgsausweis jedoch ein substanzgefährdendes Ausschüttungsverhalten verhindern, potentielle Darlehensgeber in ihrer Kreditvergabe positiv beeinflussen bzw. soll die Leistungsbeurteilung das Einstellverhalten zukünftiger Arbeitgeber zugunsten des Mitarbeiters gestalten und dergl. mehr.

Analog kommt eine intensive Informationsgewinnung zwar dem *Aufklärungsanliegen* zugute, gefährdet aber andererseits die Einhaltung von *Wirtschaftlichkeitsgeboten* (Treuz 1974, S. 133 ff.; Siegwart/Menzl 1978, S. 21 ff.).

Auch zwischen den Integrationsansprüchen können Konflikte auftreten: *Unharmonische Verbundenheit* kann in Form „begrenzter“ Konflikte sich über *innovatorische Beiträge* durchaus positiv auf die Gesamtoptimalität auswirken: Man denke hier etwa an produktive Meinungsverschiedenheiten bis hin zu Wettbewerbskonstellationen bei der Aufklärung bestimmter betrieblicher Vorfälle.

– Häufig ist allerdings *nicht (allgemein) entscheidbar*, ob zwischen zwei Güteeigenschaften Verträglichkeit oder Unverträglichkeit gegeben ist. Der jeweilige Zielzusammenhang hängt vielmehr von bestimmten Bedingungen ab, über deren Vorliegen keine allgemeingültigen Aussagen gemacht werden können. Dieser Schwierigkeitsgrad der Integrationsaufgabe sei stichwortartig (Bild 6) anhand der Qualitätsmerkmale „Aufklärung“ und „Beeinflussung“ erläutert (Frese 1968, S. 83; Treuz 1974, S. 120 ff.).

Welche Erfolgchancen haben Bemühungen um eine integrative Gestaltung des Überwachungsbereichs angesichts des aufgezeigten Schwierigkeitsgrades der Integrationsaufgabe? Gewisse Aussichten auf Erfolg kann man einem *kritischen Denken in Komplementaritäten* zusprechen. Diese Denkart läßt sich in Gestalt einer Stufenkonzeption praktizieren, innerhalb derer sich Qualitäten und Integrationsleistungen über die Stufen hinweg fortpflanzen (veranschaulicht durch die Pfeile in Bild 7).

Zielbeziehung	
Komplementarität	Konflikt
"gute Aufklärung - gute Beeinflussung"	"gute Beeinflussung - schlechte Aufklärung"
Lernen aus der Erfahrung Vor- und Rückkopplung	Manipulation Filterung window dressing intentionale Prognosen

Bild 6: Mehrdeutigkeit der Zielbeziehungen

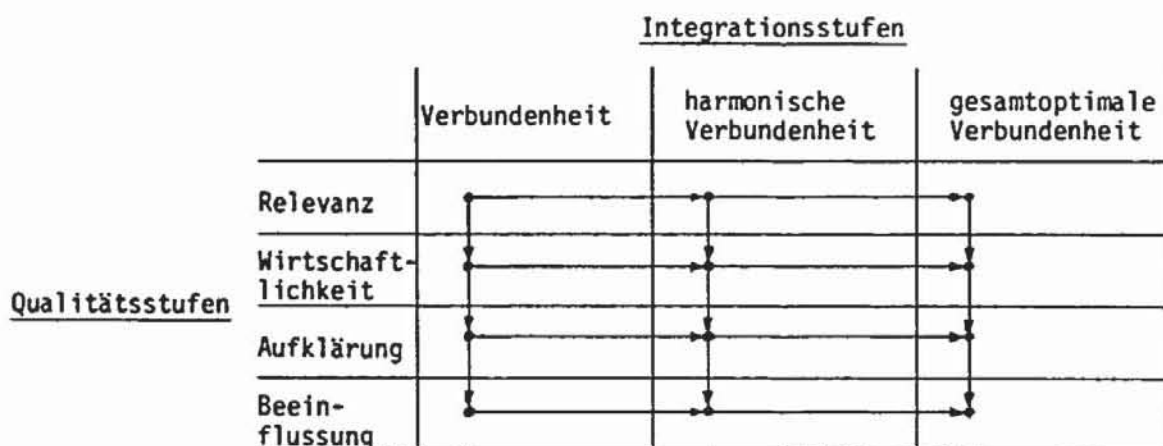


Bild 7: Stufenkonzeption der Integrationsziele

Gemäß dieser Stufenkonzeption sind die Zusammenhänge wie folgt zu interpretieren

- Verbundenheit, d. h. Gemeinsamkeit, Ähnlichkeit, Austauschbeziehungen u. ä. überwindet Isolation, sichert aber keine Konfliktfreiheit oder Gesamtoptimalität.
- Harmonische Verbundenheit setzt grundsätzliche Verbundenheit voraus, beseitigt Disharmonien, schafft also Konsens, Ausgleich, möglicherweise sogar partielle Optimalitäten, sichert aber keine Gesamtoptimalität.

Neben den Komplementaritäten werden innerhalb der kritischen Interpretation *auch die konfliktären Beziehungen* berücksichtigt. Bevor also innerhalb des Stufenkonzepts eine weitere Stufe in Angriff genommen wird, ist zunächst zu prüfen, ob dieser Schritt empfehlenswert ist oder ob sich eine Desintegration, d. h. ein Verzicht auf Integration, als vorteilhafter erweist, weil beispielsweise

- Unverbundenheit i. S. von Funktionstrennung eine objektivere Klärung gewährleistet: „Integration ist das Ende der Integrität der Überwachung“ oder weil
- unharmonische Verbundenheit bessere Innovationsbeiträge erwarten läßt.

*Die Verbundenheitskonstellation*

Als dritte *Bestimmungsgröße des Integrationsbedarfs* ist schließlich noch die effektive Verbundenheitskonstellation in die Betrachtung einzubeziehen. Sie gibt die tatsächlich realisierten Integrationsstufen wieder. Die Differenz zwischen *erwünschter* und *effektiver* Verbundenheit (Integrationsstufe) signalisiert das jeweilige *Koordinationsdefizit*. Zur Überwindung der Integrationsdefizite stehen Koordinationsinstrumente zur Verfügung, deren Funktionsweise in Bild 8 angedeutet ist.

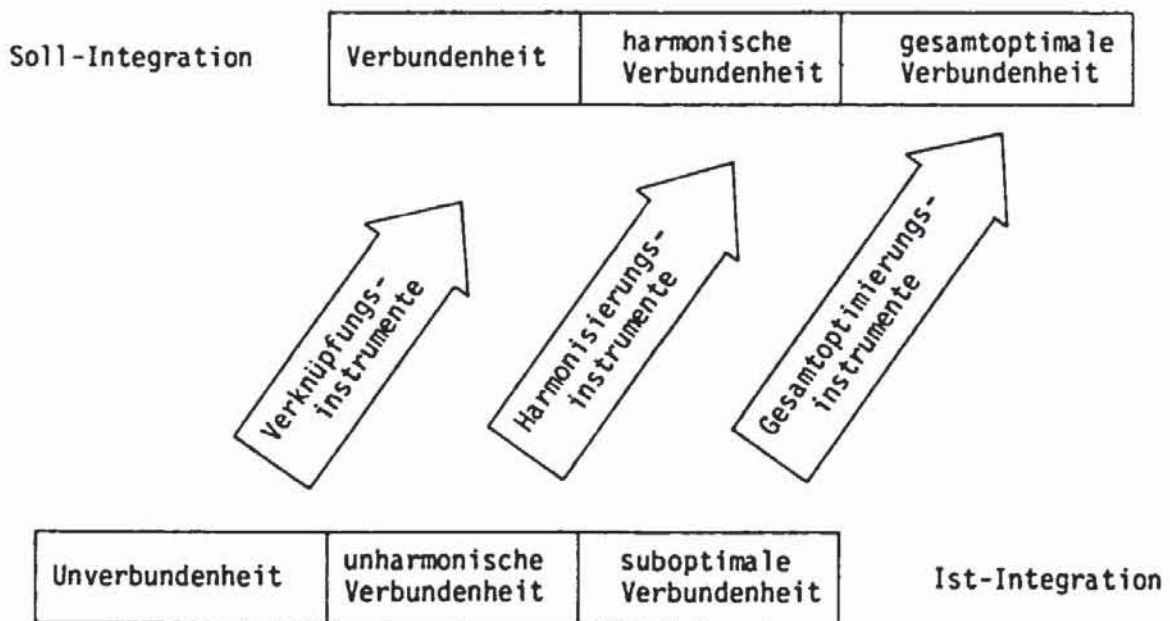


Bild 8: Integrationsdefizite und Integrationsinstrumente

**3. Gang der Untersuchung**

Die analysierten Konstruktionsstrategien müssen nun in einzelne Schritte auf dem Weg zu einem integrierten betrieblichen Kontrollsystem übersetzt werden. Verglichen mit dem eingangs rekonstruierten „Wildwuchs“ im Überwachungsbereich stellt der angestrebte Endzustand sozusagen eine „Baumschule“ dar.

Zunächst werden die *formalen Grundbausteine betrieblicher Überwachung* diskutiert. Ihre Kenntnis erlaubt eine Ausgrenzung überwachungsfremder Phänomene (Reduktionsstrategie, Abschnitt B).

Hierauf baut eine *Analyse des zu integrierenden Materials* auf. Mittels einer detaillierten Untersuchung betrieblicher Überwachungs- und Steuerungsaktivitäten wird der zu bewältigende Integrationsbedarf ermittelt (Differenzierungsstrategie, Abschnitt C). In einem letzten Schritt werden dann integrierte Lösungen entwickelt (Integrationsstrategie, Abschnitt D). Dies erfolgt in drei Teilschritten:

- Zunächst werden Konzeptionen für die Eingliederung der Überwachung in das betriebliche Gestaltungssystem entworfen (*externe Integration* der Überwachung).
- Hieran schließt sich eine Auseinandersetzung mit Ansätzen zur internen Abstimmung verschiedener Überwachungsvorgänge an (*interne Integration* der Überwachung).
- Abschließend werden beide Teillösungen zusammengeführt und zu einer Gesamtlösung vereinigt, die auf betriebliche Ziele ausgerichtet ist (*integriertes betriebliches Kontrollsystem*).

Die Ermittlung einer integrierten Lösung vollzieht sich keineswegs in Form einer zügigen und stetigen Annäherung an eine *Ideallösung* (Südostecke von Bild 7). Er ähnelt vielmehr einer vorsichtigen *Erkundungsfahrt*, auf welcher häufig geprüft werden muß, ob der nächste Schritt eine Verbesserung oder eine Verschlechterung der Gesamtlösung darstellt. Hierbei erweist es sich oft als schwierig, die *akzeptablen* und die *verwerflichen* Spielarten der Integration auseinander zu halten.

## **B. Grundbausteine betrieblicher Überwachung**

### **I. Überwachung als Handlung**

Trotz vielfältiger Unterschiede (vgl. etwa Eichhorn 1980, S. 19 ff.; Maune 1980, S. 46 ff.) weisen Überwachungsvorgänge wie etwa Qualitätskontrollen, interne Prüfungen, Wirtschaftsprüfungen, Verhaltenskontrollen, Systemüberwachungen usw. sehr weitreichende *Gemeinsamkeiten* auf. Im folgenden wird dieser gemeinsame Nenner inhaltlich konkretisiert. Hierzu wird auf eine umfassende Konzeption zurückgegriffen, die ein integratives Fundament für die nachfolgenden Erörterungen abgeben kann: der *Handlungsansatz*. Er interpretiert den Grundbaustein der Überwachung als Handlung (Aktion), die selbst wieder *Handlungen als Überwachungsobjekte* aufweist. Handlungen lassen sich allgemein kennzeichnen durch die Angabe von Handlungselementen sowie durch die Gestaltungsformen dieser Elemente. Aus *W-Fragelisten* ist grundsätzlich bekannt, worüber man etwas sagen muß, wenn man eine Handlung elementenseitig beschreiben will (Reiß 1981).

Handlungselemente	Beispiele
Ziel/Wirkung	Mitarbeiterleistung, Überwachungskosten, Fehlervermeidung
Tätigkeit	Aufschreiben, Begutachten, Planen, Verhandeln
Träger	Vorgesetzter, Controller, Wirtschaftsprüfer
Bedingungen	Persönlichkeitsrechte, Stand der Kontrolltechnik, Qualifikation der Revisoren
Objekte	Ergebnisse, Verhalten, Mitarbeiter, Bilanzen
Mittel	Formulare, Informationen, Programme
Zeit/Raum	Kontrollrhythmus, Bilanzstichtag, Prüfungsdauer

Bild 9: Elemente einer Überwachungshandlung

Dabei ist zu beachten, daß die einzelnen Elemente selbst mehrfach besetzt sein können, falls Überwachung nicht ein, sondern mehrere Ziele verfolgt, mehrere Wirkungen usw. besitzt bzw. falls Überwachung alternativ von verschiedenen Trägern mit verschiedenen Mitteln zu verschiedenen Zeitpunkten usw. wahrgenommen wird.

## II. Ziele der Überwachung

Mit der Überwachungstätigkeit werden bestimmte Ziele verfolgt, die man als erwünschte Wirkungen, mitunter auch als Endzustände, Güteeigenschaften, Ergebnisse, Folgen, Funktionen usw. der Überwachung bezeichnet. Für Überwachungshandlungen gelten grundsätzlich dieselben Qualitätsanforderungen wie für Gestaltungsaktivitäten im allgemeinen (vgl. Bild 4). Überwachungsspezifische Ausprägungen sind in Bild 10 aufgeführt.

Ziele beschreiben lediglich eine Teilklasse der *Wirkungen* von Überwachung (Höller 1978, S. 69 ff., 209 ff.; Holzer/Lück 1978; Siegwart/Menzel 1978, S. 221 ff.; Macharzina 1981; Thieme 1982). Häufig ist im Zusammenhang mit den übrigen Effekten von *Nebenwirkungen* die Rede. Stehen diese mit den gesetzten Überwachungszielen in Konflikt, spricht man auch von *dysfunktionalen Wirkungen*. Man denke hier an die Belastungswirkungen der Kontrolle beim Überwachungsobjekt (Streß, Ängstlichkeit usw.) sowie an die den Kontrollabsichten entgegengesetzten Entlastungsstrategien (Leistungszurückhaltung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht, Pufferung, Reservenbildung, Herausreden, Verdunkeln und dergl.). Die Existenz dysfunktionaler Folgen trägt entscheidend zur negativen Bewertung von Kontrolle (etwa als Mißtrauensvotum) insgesamt bei.

Ziele	Beispiele
Relevanz	Relevante Überwachungsinformationen (Vollständigkeit, Neutralität, Präzision, Detaillierung usw.)
Wirtschaftlichkeit	Minimierung/Limitierung der Überwachungskosten (Datenerfassung, Anfertigung von Berichten, Publikation von Jahresabschlüssen, Speicherung, Sanktionierung usw.)
Aufklärung	Objektivität, Zuverlässigkeit, Richtigkeit, Wahrheit, Einblick, Klärung von Verantwortung, Schuld und Haftung
Beeinflussung	Motivation, Gerechtigkeit, Zufriedenheit, Erfolg, Verhaltensmodifikation, Prävention (Fehlkostenvermeidung, Vermeidung von Rückrufaktionen usw.)

Bild 10. Ziele der Überwachung

### III. Tätigkeiten der Überwachung

Überwachung vollzieht sich in sehr vielfältigen und zugleich heterogenen Verrichtungen (Tätigkeiten). Die tätigkeitsorientierte Kennzeichnung als *Durchführung eines Soll-Ist-Vergleichs* deckt das Tätigkeitsspektrum bei weitem nicht ab (vgl. Wysocki 1977; Egner 1980, S. 28 ff.). Überwachung erstreckt sich nicht nur auf Prozesse einer (mehrstufigen) Hypothesengewinnung und -verarbeitung, sondern beinhaltet auch Kommunikationsvorgänge. Darüber hinaus werden häufig Aktivitäten zur Überwachung gerechnet, die – wie etwa die Sanktionierung – nicht in erster Linie informationsverarbeitenden Charakter haben. Die wichtigsten Tätigkeitsinhalte, also Etappen bzw. Schritte der Überwachung, sind stichwortartig in Bild 11 wiedergegeben.

Berücksichtigt man außerdem noch die bereits angesprochenen *formalen* Tätigkeitsbestandteile (vgl. Wysocki 1977, S. 144 ff.; Leffson 1980), wird das Verrichtungsspektrum noch umfangreicher, wie aus folgenden Beispielen einer formalen Verrichtungsgliederung hervorgeht (Bild 12).

### IV. Träger der Überwachung

Die Trägerschaft kann sich in sehr unterschiedlichen Bezügen von Personen – maschinelle Überwachungsträger seien hier vernachlässigt – zu Überwachungshandlungen äußern: Man denke hier beispielsweise an den Auftraggeber, Prüfungsplaner, die Kostenträgerschaft, Durchführungsträgerschaft, Prüfungsassistenz usw. Unter *aufbauorganisatorischen Aspekten* sind hauptsächlich die in Bild 13 zusammengestellten Erscheinungsformen der Trägerschaft bezüglich einer Überwachungshandlung von Interesse (vgl. Frese 1968, S. 107 ff.; Treuz 1974, S. 82 ff.).



Bezeichnung	Kurzbeschreibung	Beispiele
Soll/Norm-Ableitung	Aufstellung von Kontrollstandards	Kennziffernableitung, Formulierung von Grundsätzen, Definition von Soll-Objekten
Feststellung	Ermittlung der Ist-Ausprägungen	Beobachtung, Ist-Kostenrechnung, Aufschreibung, Abbildung(sfunktion)
Erklärung	Klärung von Verursachung/Verantwortung	Abweichungsanalyse (z.B. in der Plankostenrechnung, Treuz 1974, S. 63 ff.), Auswertung
Beurteilung	Formulierung eines Urteils	Soll-Ist-Vergleich, Gutachten, Bestätigungsvermerk
Mitteilung	Speicherung und Kommunikation der Kontrollergebnisse (Soll/Norm-Größen, Feststellungen, Erklärungen, Beurteilungen, Prognosen, Diagnosen)	Rückkopplung, Anregung, Impuls, Publizität
Sanktionierung	Personenbezogene Nachbereitung durch Einsatz von positiven und negativen Sanktionen	Beförderungen, Anerkennung, Prämien, Kritik, Strafen
Prognose	Vorhersage von zukünftigen Entwicklungen	Zukunftsbezogene Begutachtung, antizipierende Kontrolle, Alarmierung, Früherkennung
Steuerung	Planung, Entscheidung und Durchsetzung von Korrekturmaßnahmen	(kybernetische) Regelung, Empfehlungen, Beratung, Anweisungen

Bild 11 Inhaltliche Tätigkeiten der Überwachung

	Vorbereitung der Überwachung	Überwachung	Nachbereitung der Überwachung
Überwachungs-führung	Planung der Kontrollanlässe	Kontrollplanung	Planung der Revision des internen Kontrollsystems
Überwachungs-durchführung	Formulierung des Prüfungsauftrags	Kontrolle	Kontrolle der Kontrolle

Bild 12: Formale Tätigkeiten der Überwachung (Beispiele)

Von Bedeutung sind des weiteren relative Trägerkennzeichnungen, die man aus der Unterscheidung von *Fremd-, Selbst- und partizipativer Kontrolle* ablesen kann:

– *Innerbetrieblich* wird hierdurch festgelegt, ob Steuerung und/oder Durchführung einerseits und Überwachung andererseits von einer oder von verschiedenen Personen (ggf. partizipativ) wahrgenommen werden. Fremdüberwachung ist somit Ausdruck einer Gewaltenteilung (*Funktionstrennung*).

Kompetenzen-differenzierung	Linienlösung (z.B. Vorgesetzte)	Stab-Linien-Lösung (z.B. interne Revision und Geschäftsleitung)
Stellen-differenzierung	zentral (z.B. zentrales Controlling)	dezentral (z.B. Bereichscontrolling)
Stellenbesetzung	Eiipersonenstelle (z.B. Personalleiter)	Mehrpersonenstelle (z.B. Aufsichtsrat)
Spezialisierung	Oberwachung als Nebenfunktion (Vorgesetzte)	Oberwachung als Hauptfunktion (Oberwachungsorgane)

Bild 13: Aufbauorganisatorische Varianten der Trägerschaft

– Fremdüberwachung kann auch das Ergebnis einer Entscheidung über *Eigenerstellung oder Fremdbezug von Prüfungsleistungen* darstellen. Im Falle externer Berater – wie etwa beim externen Controlling für Mittelbetriebe (Goetzke/Knief 1982, S. 408 ff.) – ist diese Entscheidung freiwilliger Natur; beim Wirtschaftsprüfer, bei der steuerlichen Betriebsprüfung usw. ist sie weitgehend gesetzlich bedingt. Ob externe oder interne Träger zum Einsatz gelangen, ist nicht zuletzt abhängig von den unterschiedlich gelagerten *Koordinationsproblemen* (Picot 1982 a), die bei den beiden Bereitstellungswegen jeweils auftreten.

### V. Bedingungen der Überwachung

Der Bedingungs- bzw. *Datenkomplex* umfaßt alle unbeeinflußbaren, also hingenommenen bzw. hinzunehmenden Einflußfaktoren auf das Überwachungs-geschehen. In diesem Zusammenhang denkt man zunächst an das jeweilige *Umsystem als Quelle von Störgrößen*. *Rechtliche* Bedingungen lassen sich weitgehend durch die *Rechte und Pflichten* erfassen, welche das Zusammenwirken von Überwachungsträgern, Überwachungsobjekten und dritten Parteien regeln.

gegenüber

Rechte Pflichten	Überwachungsträger	Überwachungsobjekt	Drittparteien
Überwachungs-träger	_____	Fragerecht Gleich-behandlungspflicht	Auskunftsverweigerungs-recht Publizitätspflicht
von Überwachungs-objekt	Persönlichkeits-rechte Auskunfts-pflicht	_____	Entlastungsanspruch Produzenten-haftung
Drittparteien	Auskunfts-recht Beratungs-pflicht	Schadensersatz-ananspruch Schadens-minderungspflicht	_____

Bild 14: Rechtliche Bedingungen der Überwachung (Beispiele)

Darüber hinaus hat auch das verfügbare *Kontrollwissen* Bedingungscharakter. Dies gilt sowohl für die Überwachungs- und Beeinflussungstechnik als auch für das personifizierte Kontrollwissen in Form der Qualifikation der Überwachungs-träger (qualitative Kontrollkapazität).

Da die Überwachung die Ziele, die das zu überwachende Handlungssystem verfolgt, nicht selbst bestimmt, sondern nur aus diesen Zielen Kontrollstandards ableitet, stellen auch die bereits angesprochenen *inhaltlichen Ziele* in der Überwachung einen Bedingungskomplex dar.

Schließlich bildet auch das *Kontrollklima* (Pfohl 1981, S. 94), also die Einstellung der Beteiligten zum Überwachungsgeschehen, eine zentrale Einflußgröße. Hier reicht das Spektrum von den bekannten Interaktionsstereotypen von Richter und Angeklagtem bzw. Täter und Opfer bis hin zu einer Sichtweise der Überwachung als kooperativem Lernprozeß.

## VI. Objekte der Überwachung

An welchen Objekten, d. h. an welchen betrieblichen Aktivitäten, setzt die Überwachung an? In *inhaltlicher* Hinsicht läßt sich diese Frage anhand eines *Kontrollrahmens* (vgl. Bild 3) beantworten. Er gibt in seinem Objektteil Auskunft über die – nach Fristigkeiten geordneten – konkreten Gegenstände der Überwachung, wie etwa Umsatz, Liquidität, Personalwesen, Finanzbereich, EDV, Lagerhaltung, Einkauf usw.

Weniger leicht läßt sich klären, ob es auch *allgemein-formale* Kategorien von Überwachungsobjekten gibt. Hinweise auf deren Existenz kann man der praktischen Erfahrung entnehmen, daß sich die meisten Überwachungsobjekte nicht nur *direkt*, sondern auch *indirekt* kontrollieren lassen (vgl. Wysocki 1977, S. 32 ff.): Beabsichtigt man beispielsweise eine Überprüfung des Einkaufs, kommen als effektive Überwachungsgegenstände entweder direkt das Einkäuferverhalten, die Beschaffungskosten usw. oder indirekt Reklamationen des Fertigungsbereichs bezüglich Engpässen in quantitativer, qualitativer, zeitlicher oder örtlicher Hinsicht in Betracht. Derartige vorgeschaltete Kontrollgrößen werden meist als *Indikatoren* bezeichnet. Kündigen sie Fehlentwicklungen in anderen Bereichen an, ist häufig von „*Signalen*“ die Rede: Dies gilt bekanntlich für die Auftragsbestände/Lagerbestände als Warnsignale für Umsatzrückgänge/Versorgungsengpässe.

Übergänge von einem Überwachungsobjekt zum anderen setzen voraus, daß es tragfähige Verbindungswege bzw. Brücken gibt. Diese Überbrückungsleistung wird von erklärungsgeeigneten *Hypothesen* geliefert, welche einen Zusammenhang zwischen den jeweiligen Sachverhalten herstellen. Der Kontrolleur beschreitet also bestimmte *Erklärungswege*, deren *Stationen* von verschiedenen, verbundenen Kontrollobjekten gebildet werden. Gelänge es nun, etwa nach dem Vorbild programmierter Fehlerentdeckungsverfahren, allgemeingültige

Pfade dieser Art zu identifizieren, würden die Stationen auf diesen Wegen die gesuchten formalen Kategorien von Überwachungsobjekten darstellen.

Tatsächlich existieren mindestens zwei typische Wege und damit zwei Gruppen typischer Ansatzpunkte für betriebliche Überwachungsaktivitäten: Beabsichtigt man etwa eine Überwachung des Verkaufs, kommen für dieses intendierte Überwachungsobjekt folgende beiden Ketten effektiver Ansatzpunkte in Betracht:

**Verkaufsführung** ← → **Verkaufsdurchführung**  
 z. B. Planung von Sonderaktionen, z. B. Fakturierung, Vertreterbesuche  
 Vertretertouren und Rabattstaffeln

**Ergebnisse des Verkaufs** ← → **Verhalten des Verkaufs** ← → **Potentiale des Verkaufs**  
 z. B. Verkaufsmengen, z. B. Kundenbetreuung, z. B. Organisation des  
 Marktanteile, Produkt- Verkaufsförderung, Verkaufs, Qualifikation  
 deckungsbeiträge, Vertragsgestaltung der Verkäufer  
 Produktimage

Ist die Verkaufsführung tatsächlich *Endstation* des zweiten Erklärungspfades? Diese Frage ist zu verneinen: Auch ein Verkaufsleiter hat nicht nur Führungsverantwortung, sondern auch Handlungsverantwortung. Ein Teil seiner Tätigkeit besteht mit anderen Worten in der *Durchführung von Plänen höherer Ordnung* (Metaplänen, vgl. auch Knollmayer 1981). Streng genommen, handelt es sich hier offensichtlich um einen endlosen Erklärungspfad. Für viele Fragestellungen der betrieblichen Überwachung erscheint ein Abbruch dieses unendlichen Regresses gerechtfertigt und eine Beschränkung auf drei Erklärungsstationen auf *drei betrieblichen Ebenen* ausreichend.

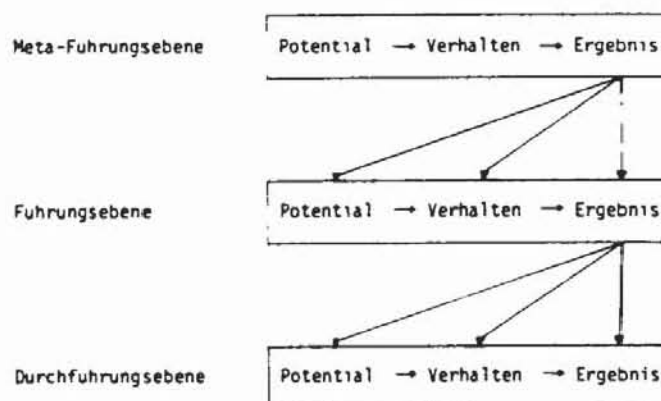


Bild 15: Stationen der Überwachung

In Bild 15 sind die Kontrollstränge zwischen den Ebenen eingezeichnet. Aus ihnen lassen sich typische *objektbezogene Varianten der Kontrolle* ablesen (Bild 16).

	Prozeßüberwachung		Potentialüberwachung
	Ergebnisüberwachung	Verhaltensüberwachung (Befolgungs- bzw. Einhaltungsüberwachung)	(System-Ressourcen)
Durchführungs- überwachung	Ziel-Ansatz, Ergebniskennziffern, Center-Konzepte, Budgetierung, Zielsetzung und -vereinbarung (Man- agement by Results/ Objectives), Termine	Anwesenheit, Sorgfalt, Sozial- verhalten, Reparatur- anfalligkeit, Zahlungsverhalten	Personalbeurteilung (Leistungsfähigkeit/ -bereitschaft), Finanzierungspotentiale, maschinelle Kapazitäten
Führungs- überwachung (Verfahrens- kontrolle, Management Auditing, Geschäftsfüh- rungsprüfung, Prüfung des internen Kontroll- systems)	Pläne, Disposi- tionen, Personal- auswahlentschei- dungen	Einweisungs- und Anweisungsverhalten, Schulungsaktivitäten	Systemprüfung (Wittmann 1981), Planungssystemkontrolle (Maune 1980, S. 75 ff.), Organisationssystem, EDV-Systemprüfung, (operational auditing)

Bild 16 Objektbezogene Varianten der Überwachung (Beispiele)

Der allgemeine Wegweiser durch die Welt der betrieblichen Überwachungsobjekte läßt sich noch in drei wichtigen Punkten konkretisieren:

- Da Überwachung selbst eine Führungsfunktion darstellt, bildet auch sie ein Überwachungsobjekt einer *Führungsüberwachung*. Bei dieser *Metaüberwachung* („Metaprüfung“, Munkert 1977) geht es also um die „Kontrolle der Kontrolleure“. Auf diese Überwachungsstufe trifft man etwa im betrieblichen Bereich in Form einer
  - Kontrolle der laufenden Kontrolle durch die interne Revision, etwa i. S. einer Prüfung der Kostenrechnung durch die „internal accounting control“ oder einer
  - Prüfung interner Rechnungslegung durch externe Prüfer.

Auch bei einer derartigen Nachbereitung der Nachbereitung handelt es sich um einen regreßbehafteten Vorgang. Dies wird besonders deutlich anhand der Wirtschaftsprüfung, für deren Prüfung u. a. folgende Alternativen bereitstehen:

- Interne Revision der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
- Berufsständische Kontrolle, etwa nach dem Vorbild des „peer review“
- Fremdüberwachung des Wirtschaftsprüfers als Lieferant von Prüfungsleistungen durch die geprüfte Gesellschaft (Aufgabe der Innenrevision)
- Fremdüberwachung durch staatliche Aufsichtsämter.

– Ungeachtet der Vielfalt von Führungsaktivitäten lassen sich auch auf dieser Ebene des betrieblichen Geschehens *universelle Überwachungsobjekte* identifizieren: Managementergebnisse werden letztlich als *Regelungen* formuliert. Man denke hier beispielsweise an Pläne i. S. von Handlungsempfehlungen (Brink/Reiß 1980). Bei genauerer Betrachtung wird erkennbar, daß derartige Regelungen explizit oder implizit stets *zwei Bausteine* enthalten:

- Aussagen über die Tauglichkeit von Instrumenten zur Erreichung von Zielen im Falle des Eintretens bestimmter Bedingungen (*Wirkungsaussagen*).
- Aussagen über das tatsächliche Vorliegen der betreffenden Ziele und Bedingungen sowie über die grundsätzliche Verfügbarkeit von Instrumenten (*Bedingungsansagen* bzw. „Prämissen“).

Wer einen Plan aufstellt, geht von der Gültigkeit beider Aussagenarten aus. Demnach muß derjenige, welcher im Rahmen einer Führungsüberwachung diesen Plan bzw. diese Planung kontrolliert, auch *beide Komponenten prüfen*. Eine typische Station in der Planungskontrolle ist deshalb die *Prämissenprüfung* (vgl. etwa Goetzke 1976, S. 161 ff.; Wild 1981, S. 67). Dabei ist es sinnvoll, die Prämissen, die den Anwendungsbereich betrieblicher Aktivitäten beschreiben, in *unternehmensinterne* und *-externe* Gegebenheiten zu unterteilen.

– Nicht bei allen Prämissen handelt es sich zwangsläufig um *realisierte* Tatbestände. Um möglichst realistisch überwachen zu können, muß man – so paradox dies auch zunächst erscheinen mag – häufig auf *gedachte (fiktive)* Größen zurückgreifen. Dies gilt nicht nur für die entgangenen Gewinn- bzw. vermiedenen Kostenwirkungen, welche im Rahmen eines „Denkens in *Opportunitäten*“ als fiktive Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Auch lediglich angenommene, möglicherweise sogar *irreale* Prämissen kommen u. U. als Erklärungsstationen in Betracht: Der Überwachungsträger benötigt derartige Erklärungshilfen vornehmlich dann, wenn er die Einflüsse *mehrerer* Ursachen auf das Kontrollobjekt getrennt voneinander erfassen möchte. Zur Lösung dieses *Zurechnungsproblems* kommt er meist ohne Überlegungen der Art „Angenommen, daß ...“ oder „Was wäre geschehen, wenn ...“ nicht aus. Zur getrennten und damit gerechten Beurteilung von Führungs- und Handlungsverantwortung muß man häufig prüfen („So tun, als ob“), wie der Mitarbeiter sich verhalten hätte, wäre beispielsweise eine Anweisung vom Vorgesetzten unmißverständlich formuliert worden.

## VII. Mittel der Überwachung

Welcher Mittel kann sich ein Überwachungsträger bedienen, um seine Überwachungsaufgaben zu erfüllen?

– Aus der Tätigkeitsbeschreibung der Überwachung geht hervor, daß er neben *Mitteln der Informationsverarbeitung* auch *Beeinflussungsmittel* heranziehen muß. Die Steuerung des Verhaltens der überwachten Personen einerseits sowie

der internen und externen Träger anderer Steuerungsfunktionen andererseits gelingt meist nur bei *kombiniertem* Einsatz von Information und Sanktion.

– Aus der bekannten Unterscheidung von Daten und Datenträgern wird ersichtlich, daß sich die Handhabung von Informationen sowohl in *abstrakt-immaterieller* als auch in *konkret-physischer* Form vollzieht. Analog gilt das auch für die Beeinflussungsmittel, die einmal als ursprüngliche Güter, zum anderen als abgeleitete Ansprüche, Pflichten usw. in Erscheinung treten. Folglich muß der Überwachungsträger über beide Erscheinungsformen von Mitteln verfügen.

Zusammenfassend ergibt sich folgendes Spektrum von Überwachungsmitteln:

		Mittel zur	
		Informationshandhabung	Verhaltensbeeinflussung
<u>Erscheinungsform</u>	abstrakt-gedanklich	Daten (z.B. Arbeitszeiten, Inventurergebnisse) Hypothesen (z.B. Verhaltensklärung, Fehlerentdeckung) Methoden (z.B. Check-Listen, EDV-Prüfprogramme, Stichprobenverfahren)	Anreize (Zusagen, Incentives), Androhungen, Rechte, Pflichten, Mitarbeiter Einstellungen
	konkret-physisch	Erfassung (z.B. Registrierkassen, Formulare) Speicherung (z.B. Kontrollzettel, Bücher) Verarbeitung (z.B. Computer, Alarmanlagen) Übermittlung (z.B. Kritikgespräch, Rundschreiben)	Sanktionen (z.B. Prämien, Beförderungen, Bestrafungen)

Bild 17. Mittel der Überwachung

### VIII. Zeitaspekte der Überwachung

Die zeitliche – weniger die räumliche Spezifikation – von Aktivitäten, die wie die Überwachung an der Nahtstelle von Vergangenheit und Zukunft angesiedelt sind, spielt eine zentrale Rolle (vgl. etwa Treuz 1974, S. 125 ff.). *Termine* und *Timing* entscheiden oft über Qualität und damit über Erfolg bzw. Mißerfolg einer Kontrolle. Aus den folgenden Beispielen wird unmittelbar erkennbar, daß es mit einer einzigen Zeitangabe meist nicht getan ist:

– Zunächst bedarf das *Überwachungsobjekt* einer zeitlichen Spezifikation durch Festlegung von *Realisationszeitpunkten*, etwa dem Bilanzstichtag, ggf. auch von Realisationszeiträumen („Überwachungshorizonte“).

– Vom Realisationszeitpunkt zu unterscheiden ist der *Durchführungszeitpunkt* bzw. -zeitraum der Überwachung, etwa der Bilanzerstellungstag, der Zeitbedarf

für die Durchführung einer kurzfristigen (etwa monatlichen) Erfolgsrechnung, der Publikation von Kontrollergebnissen usw.

– Der *Fundierungszeitpunkt* bzw. -zeitraum gibt die Zeitspezifikation der Belege, also der Datenbasis an, die im Rahmen der Überwachung herangezogen werden.

– Umstritten ist, ob der *Geltungszeitpunkt des Überwachungsurteils* in der Vergangenheit oder in der Zukunft liegt. Traditionell handelt es sich hier um *vergangenheitsbezogene* (retrospektive) Urteile im Rahmen einer nachträglichen (ex post) Beurteilung. Häufig – etwa im Rahmen der Prämissenkontrolle oder bei der Prüfung von Rückstellungsprognosen bzw. bei Vorhersagen von Nutzungsdauern im Jahresabschluß (vgl. etwa Schmalz 1978; Bretzke 1979; Rückle 1981) – ergibt sich jedoch die Notwendigkeit, *Prognosehandlungen* zu prüfen. Darüber hinaus werden auch vom Überwachungsträger oft *prognostische* (prospektive) Urteile erwartet. In diesem Sinne muß man etwa die Redepflicht des Wirtschaftsprüfers bezüglich unternehmensgefährdender Entwicklungen (§ 166 Abs. 2 AktG) interpretieren. Wieweit sich ein verantwortungsbewußter Überwachungsträger aufgrund seiner Kenntnisse über das Betriebsgeschehen in die Zukunft vorwagen darf, ist weniger eine persönliche Entscheidung, sondern hängt primär von der jeweiligen *Überwachungskonzeption* ab. Es handelt sich hierbei mit anderen Worten um Fragen, die erst beantwortet werden können, nachdem die jeweilige Integration der betrieblichen Überwachung geklärt ist.

– Bezeichnet man Überwachungsaktivitäten als „*rechtzeitig/frühzeitig*“ oder „*regelmäßig/rhythmisch/periodisch*“, wird eine *relativierte Zeitspezifikation* praktiziert: Auf diesem Wege erfaßt man die zeitliche Stellung einer Kontrollhandlung zu anderen Ausführungs-, Steuerungs- bzw. Kontrollaktivitäten. Die jeweilige Positionierung ist Niederschlag verschiedener Gestaltungsformen der Überwachung, welche abschließend behandelt werden sollen.

### IX. Ausgestaltungsformen der Überwachung

Anhand der Elemente einer Überwachungshandlung kann man nicht eindeutig klären, wie *streng, intensiv, fundiert, eingebunden* usw. die Kontrolle betrieben wird. Diese Klärung läßt sich unter Rückgriff auf die jeweiligen Ausgestaltungsformen bewerkstelligen. Zu diesem Zweck werden deshalb die zentralen Gestaltungsformen erläutert (Bild 18).

Bereits eine knappe Kennzeichnung dieser Formmerkmale macht deutlich, daß ihre Berücksichtigung keineswegs reine Formsache ist.

*Detaillierung*: Wie mit allen Spezifikationsformen wird auch mit der Detaillierung die Strenge einer Prüfung erfaßt. Mit diesem Formmerkmal kann man zwischen *globalen* und *detaillierten* Prüfungen unterscheiden. Globale Überwachungsvorgänge haben Aggregatgrößen zum Gegenstand, etwa Gesamterlöse, Gesamtpersonalbestand und dergl. Mitunter werden diese Aggregate als statistische



Massen aufgefaßt und durch statistische (Durchschnitts-)Kennzahlen – etwa bei der pauschalierten Bewertung von Beständen – beschrieben. Demgegenüber beziehen sich detaillierte Kontrollen auf Einzelgrößen, wie beispielsweise Produkterlöse, Bestände an einzelnen Werkstoffen, Leistungen einzelner Gruppen oder Mitarbeiter.

Spezifikations- formen	Detailierung
	Selektivität
	Bedingtheit
	Operationalität
Generalisierungsform	
Aufforderungsform	
Fundierungs- formen	qualitativ
	quantitativ
Interventionsform	
Einbindungsform	
Präsentations- formen	Sprachform
	Anordnungsform

Bild 18: Ausgestaltungsformen der Überwachung

**Selektivität:** Die Ausprägungen der Selektivität lassen sich anhand der Gegenüberstellung von *Schwerpunktkontrollen* (Loth 1970) und *flächendeckenden Kontrollen* veranschaulichen. Schwerpunktüberwachung beschäftigt sich selektiv mit den *kritischen betrieblichen* Sektoren bzw. mit *hochwertigen* Objekten – wie z. B. bei einer Kontrolle nach dem Ausnahmeprinzip (Management by Exception). Zeichnen sich in den *Minimumsektoren* keine Fehlentwicklungen ab, kann auch mit einem störungsfreien Ablauf in den restlichen Bereichen gerechnet werden. Auch *Filterungsprozesse*, die die Verbreitung ausgewählter Informationen, etwa Soll- oder Ist-Größen, verhindern sollen, sind Ausdruck einer Selektivität im Rahmen der Kontrolle.

**Bedingtheit:** Überwachungsbezogene Informationen können in *bedingter* (vorbehaltlicher) oder in *unbedingter* Weise formuliert werden. Die Sollkosten innerhalb der flexiblen Plankostenrechnung sind typische Beispiele für (beschäftigungs-)bedingte Kontrollstandards. Eine derartige Flexibilisierung kommt unmittelbar der Qualität der Überwachung zugute: Sie ermöglicht eine Beurteilung von *Bedingungs(Prämissen)-Ergebnispaketen* („Wenn Auslastung A, dann Sollkosten S“). Auf diesem Wege lassen sich – anders als bei reinen (unbedingten) Ergebniskontrollen – Einflüsse von Störgrößen und damit schwer vorhersehbare Veränderungen einer dynamischen Umwelt explizit berücksichtigen.

*Operationalität:* Soll- und Ist-Größen kann man bekanntlich auf unterschiedlichen Präzisionsstufen (Skalenniveaus) messen (Treuz 1974, S. 60 ff.; Wysocki 1977). Auf den höheren Meßskalen hängt die Strenge der Überwachung vornehmlich davon ab, ob Ausprägungsschwankungen – etwa bei Umsätzen – in bestimmten Bandbreiten (Toleranzgrenzen, Intervalle, Spielräume) zugelassen werden oder ob nur eine punktuelle Zielerreichung (eine fixierte Umsatzhöhe) als akzeptabel angesehen wird. Auch die Operationalität der Urteile ist skalierungsabhängig. Während man auf niedrigen Skalenniveaus lediglich zwischen einer einzigen positiven und einer einzigen negativen Beurteilung wählen kann, ist auf höheren Präzisionsstufen eine differenzierte Beurteilung nach *Abweichungsintensitäten* (etwa: „Alarmstufen“) möglich.

*Generalisierungsform:* Überwachung kann auf der Grundlage genereller oder mit Hilfe einzelfallbezogener Regelungen betrieben werden. Stellenbeschreibungen für Überwachungsorgane, *organisatorische Vorschriften* für die Zusammenarbeit verschiedener Überwachungsträger, allgemeine Richtlinien zur Festlegung des Kontrollrhythmus und dergl. kennzeichnen die generalisierende Ausgestaltungsform. Die dadurch verwirklichte Einheitlichkeit kommt der Koordination im Überwachungsbereich zugute.

*Aufforderungsform:* Ausgangsinformationen der Kontrolle, wie beispielsweise die abschließenden Beurteilungen, beinhalten Handlungsaufforderungen. *Positive* Urteile wirken meist *aktivierend*, *negative* Beurteilungen hingegen *passivierend*. Eine *ausgewogene* Gestaltung der Überwachung kennt beide Urteilsformen und ermöglicht deshalb sowohl die *Förderung* als auch die *Ausmerzung* von Verhaltensweisen. *Einseitige* Überwachungsformen arbeiten demgegenüber hauptsächlich mit negativen Beurteilungskategorien. Hierdurch erhält das Überwachungsobjekt zwar Kenntnis von den zu unterlassenden Verhaltensweisen; auf die richtigen Handlungsalternativen wird es hingegen nicht konstruktiv genug hingewiesen.

*Qualitative Fundierung:* Bei der qualitativen Fundierung ist zu klären, was die beste Garantie für eine gute Kontrolle abgibt: Hier wird entweder auf *Argumente* oder auf *Personen* als fundierende Belege – ggf. auch auf Kombinationen der beiden – zurückgegriffen. Häufig stellt der Rückgriff auf objektive, neutrale Personen – etwa den externen Wirtschaftsprüfer – eine intuitive Ersatzlösung dar: Diese wird insbesondere dann ergriffen, wenn die Gültigkeit von Argumenten nicht zufriedenstellend anhand objektiver Kriterien nachgeprüft werden kann (vgl. hierzu Reiß 1978; Löw 1982, S. 255 ff.).

*Quantitative Fundierung:* Bei diesem Formmerkmal geht es nicht um die Art, sondern um die *Menge* fundierender Belege. *Stichprobenprüfungen* und *vollständige (lückenlose) Prüfungen* – etwa im Rahmen der Inventur – unterscheiden sich nach eben diesem Qualitätskriterium. Das Prüfungsurteil besitzt jeweils einen belegseitig unterschiedlich weiten *Geltungsbereich*.

*Interventionsform:* Eingriffe in das betriebliche Geschehen können entweder in *reaktiver* oder in *präventiver (proaktiver)* Form vorgenommen werden. *Endkontrollen* erlauben lediglich eine reaktive (korrektive) Intervention. Hingegen sind im Falle einer *Fortschrittskontrolle* u. U. noch präventive Eingriffe zur Sicherung des Gesamtprojekterfolgs möglich. Dies gelingt dann, wenn die Teilergebnisse rechtzeitig/frühzeitig gemeldet werden.

*Einbindungsform:* Eine notwendige, wenn auch nicht hinreichende Voraussetzung für eine erfolgreiche Fortschrittskontrolle ist die *Prozeßeingebundenheit* („Prozeßabhängigkeit“) der Überwachung. Retrospektiv betrachtet, ermöglicht sie eine *gerechte und motivierende Sanktionierung*. In prospektiver Hinsicht schafft eine synchrone Einbindung *Korrekturmöglichkeiten* – zumindest in Form einer Vermeidung der Fehlerfortpflanzung – und vermeidet gleichzeitig, daß *Spuren verwischen* bzw. verwischt werden. Eine Verarbeitung von Kontrollinformationen im Echtzeitbetrieb erweist sich zudem als vorteilhaft. Nicht-prozeßbegleitende Überwachungsvorgänge, wie etwa die *interne Revision* oder die *jährliche Mitarbeiterbeurteilung*, können derartige Beiträge nicht liefern.

*Präsentationsformen:* Schließlich unterscheiden sich Überwachungsvorgänge auch dahingehend, in welcher Sprache und in welcher Anordnung ihre (Teil-)Ergebnisse dargeboten werden. Dies erschöpft sich nicht in einer Unterscheidung von *mündlicher* oder *schriftlicher Berichterstattung*. Bei der schriftlichen Präsentation können Darstellungsformen mit formal unterschiedlicher Symbolik (*mathematische, verbale, graphische* u. ä. Darstellung) zur Anwendung gelangen. Insbesondere bei der verbalen Präsentation lassen sich verschiedene *Sprachformen der Überwachung* unterscheiden. Zusätzlich zu den Umgangssprachen kommen hier *Fach- bzw. Fremdsprachen* in Betracht. Die „*natürlichen*“ Fremdsprachen bestimmen die Darbietungsform in multinationalen Unternehmungen, innerhalb derer für das Berichtswesen eine, ggf. auch mehrere Sprachformen (etwa: Stammhaussprache) gefunden werden müssen. Im Kontrollbereich trifft man auf „*künstliche*“ Fremdsprachen in Gestalt von Programmiersprachen, Kodierungen oder von Geheimsprachen. Auf diese kann aus sehr unterschiedlichen Beweggründen – man denke etwa an das Arbeitszeugnis – zur Sicherung einer Vertraulichkeit zurückgegriffen werden.

### **X. Abgrenzung der Überwachung**

Die Erörterung der Überwachungselemente und Ausgestaltungsformen gewährte zum einen einen Einblick in das umfangreiche Spektrum von Erscheinungsformen der Überwachung. Zugleich ermöglichen die dabei gewonnenen Kenntnisse aber auch eine *Grenzziehung* zwischen dem Überwachungsbereich und überwachungsfremden betrieblichen Tatbeständen. Diese Abgrenzung gegenüber fünf derartigen Phänomenen wird in der folgenden Abbildung vollzogen.

Phänomen	Beispiele	Oberwachungsbezug
Beobachtung und Aufzeichnung von Handlungsergebnissen	Berichte, Protokolle, Aufschreibung, Buchführung, Rechnungswesen, Jahresabschluß	Als Ist-Informationen für die Überwachung verwendbar
Norm-Setzung	Vorgabe von Kennziffern; Aufstellung von Statuten, Grundsätzen; Gesetzgebung; Treffen von Vereinbarungen	Grundlage für die Ableitung von Überwachungsstandards
Symmetrische Vergleiche	Ist-Ist-Vergleiche (Betriebsvergleich, Zeitvergleich); Soll-Soll-Vergleiche (z.B. Vereinbarkeit von Kennziffern als Koordinationsinstrumente); Wird-Ist-Vergleich (Prognosenprüfung) (Pfohl 1981, S. 59 ff.)	Bei asymmetrischer Ausgestaltung als Soll-Ist-Vergleich ein Bestandteil der Überwachung
Nicht-Handlungsbeurteilung	Pläne, Modelle, Produkte, Personen (Mitarbeiter, Lieferanten, Kunden, Bewerber usw.), Investitionsobjekte, Ziele, Institutionen	Bei Interpretation der Objekte als Handlungsergebnisse bzw. -determinanten als Überwachung interpretierbar (z.B. Planungsbeurteilung)
Analyse	Lage-Analyse; Wirkungsanalyse	Im Rahmen der Überwachung zu Erklärungszwecken verwendbar

Bild 19: Abgrenzung der Überwachung

## C. Der Integrationsbedarf

### I. Integrationsdefizite und Desintegrationsvorteile

In dem Bemühen um die Konstruktion eines integrierten betrieblichen Kontrollsystems muß man zunächst das zu integrierende Material sichten. Auf diesem Wege läßt sich der Integrationsbedarf ermitteln; er wird entscheidend von der gegebenen Verbundenheitskonstellation, also von dem effektiven Beziehungsgefüge, bestimmt. Dies gilt gleichermaßen für die Interdependenzen zwischen Überwachung und Steuerung wie zwischen den einzelnen Überwachungsprozessen.

*Integrationsdefizite und Desintegrationsvorteile* beeinflussen beide entscheidend die Qualität betriebsbezogener Gestaltung. Die negativen Wirkungen der Defekte sowie die wichtigsten Vorteile einer Unverbundenheit sind zusammenfassend in der nachfolgenden Abbildung 20 aufgeführt. Der darin aufgegliederte („Netto-“)Verknüpfungs-, Harmonisierungs- und Gesamtoptimierungsbedarf ist gleichzeitig eine Aufforderung zur Entwicklung von Koordinationsinstrumenten, mit deren Hilfe sich integrierte Kontrollsysteme verwirklichen lassen.

*Isolation:* Die Unverbundenheit verschiedener Gestaltungsfunktionen gefährdet deren Relevanz dadurch, daß in den betreffenden Bereichen aneinander vorbei gearbeitet wird. Weil jede Informationsverarbeitung als Selbstzweck betrieben wird, ist nicht gewährleistet, daß für die produzierten Informationen in anderen Managementbereichen überhaupt ein *Informationsbedarf* besteht (Trauma der

Zahlenfriedhöfe). Fehlende Übereinstimmung bzw. unzureichender Austausch führen möglicherweise dazu, daß Steuerungs- und Kontrollstandards und damit Aufgabe einerseits und Verantwortung andererseits nicht übereinstimmen: Betriebliche Vorgaben sind dann z. B. in pagatorischen Größen, die ermittelten Ist-Größen hingegen in kalkulatorischen Wertansätzen formuliert.

	Unverbundenheit	unharmonische Verbundenheit	suboptimale Verbundenheit
Relevanz	Isolation/ Ergänzung	Divergenz der Informationsinteressen	Unvollständigkeit
Wirtschaftlichkeit	Ressourcenverschwendung/ Spezialisierung	Kapazitätsausgleichsdefekte/ Prävention	Mehrfacharbeit
Aufklärung	partielle Fundierungsdefizite/ Objektivität	Meinungsverschiedenheiten/ Pluralismus	Gesamtfundierungsdefizit
Beeinflussung	Steuerungsdefizite/ Unvoreingenommenheit	Orientierungsschwierigkeiten	demotivierende Mehrlinieneffekte

Bild 20: Integrationsdefizite und Desintegrationsvorteile

**Ergänzung:** Die akzeptable und deshalb erhaltungswürdige Spielart der Isolation heißt Ergänzung. Sie kommt der Relevanz zugute: Man denke beispielsweise an folgendes Ergänzungsverhältnis zwischen Innenrevision und Kontrolle: Kontrolle konzentriert sich auf die Überwachung der Zweckmäßigkeit von Aktivitäten, während die Revision sich ergänzend mit der Überwachung der Ordnungsmäßigkeit beschäftigt.

**Ressourcenverschwendung:** Bereits aus der knappen Schilderung der Isolationsfolgen geht hervor, daß Unverbundenheit die Wirtschaftlichkeit durch Verschwendung von Managementressourcen beeinträchtigt. Fehlen Kontakte und Gemeinsamkeiten zwischen Planung und Kontrolle, resultiert dies häufig in einer „Ausschußproduktion“ auf der Führungsebene.

**Spezialisierung:** Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten besteht die Attraktivität der Unverbundenheit in der arbeitsteiligen Wahrnehmung von Führungsfunktionen. So fördert beispielsweise eine personelle Trennung von Durchführungsvorbereitung, also Problemerkennung, Planung, Implementierung einerseits und Kontrolle andererseits ein qualitativ höherwertiges Management der Spezialisten.

**Partielle Fundierungsdefizite:** Aufklärungsbemühungen werden bei Unverbundenheit dadurch behindert, daß sich die einzelnen Teilbereiche bei der Suche nach zutreffenden Feststellungen, Erklärungen, Empfehlungen, Urteilen und dergl. nicht wirksam unterstützen können. Die Erfahrungen im Kontrollbereich lassen sich für Revisionszwecke möglicherweise deshalb nicht nutzen, weil die Belege in einer anderen Sprache geschrieben sind. Dieser Fall tritt z. B. dann ein,

wenn der Kontrollbereich Vollkosteninformationen bereitstellt, der Prüfungsauftrag der Revision für einen Geschäftsbereich jedoch auf die Überwachung von Teilkosten und Deckungsbeiträgen ausgerichtet ist.

**Objektivität:** Nicht zu übersehen sind die positiven Aspekte entkoppelter Führungsaktivitäten im Hinblick auf das Aufklärungsanliegen des Management. Der positive Aufklärungsbeitrag unverbundener Gestaltungsfunktionen wird meist i. S. der erzielten *Objektivität* interpretiert, ein Resultat der *Neutralität* und *Unabhängigkeit* der beteiligten Parteien. Unverbundenheit soll hier durch strikte *Funktionsstrennung* (Dezentralisation) der betreffenden Gestaltungshandlungen realisiert werden. Dies betrifft die personelle Trennung von

- Steuerung und Durchführung auf der einen Seite und Überwachung auf der anderen Seite. Hiermit wird der *Fremdkontrolle* das Wort geredet, beispielsweise bei einer entsprechenden Trennung von Einkauf und Wareneingang, Kasse und Buchhaltung, Fakturierung und Warenausgang usw.
- verschiedenen Überwachungsfunktionen. Von einer solchen Macht- bzw. *Gewaltenteilung* kann man sich zum einen eine Unabhängigkeit der Prüfung erhoffen. Zum anderen läßt sich auf diesem Wege auch eine verbesserte Informationsversorgung („Vier Augen sehen mehr als zwei“) verwirklichen.

**Steuerungsdefizite:** Schließlich leidet der Erfolg von verhaltensbeeinflussenden Aktivitäten unter einer Unverbundenheit:

- Die Erwartung einer „unberechenbaren“, weil nicht mit der Steuerung abgestimmten Kontrolle, mindert die Motivation der Mitarbeiter.
- Ähnliche Wirkungen sind zu befürchten, wenn zwar Planungskompetenzen *delegiert* werden, aber streng am Prinzip der reinen *Fremdkontrolle* festgehalten wird.

Auch die umgekehrte Konstellation, also die Ausrüstung mit Kontrollrechten ohne entsprechende Steuerungsrechte („*Beseitigungsfunktionen*“) ist nicht befriedigend. Die Erfahrung einer derartigen Hilflosigkeit machen oft bestimmte externe Unternehmensträger, etwa die Aktionäre.

- Schließlich behindert das Fehlen von verbindenden *Informationskanälen*, auf denen sich die Vor- und die Rückkopplungen von Abweichungen (Anregungen, Impulsen, Problemen, Warnsignalen, Störgrößen) vollziehen könnten, sowohl die betrieblichen als auch die individuellen *Lernprozesse* in erheblichem Umfang.

**Unvoreingenommenheit:** Ein Defizit an Informationsaustausch und damit Transparenz des Überwachungssystems *verbessert* möglicherweise den Beeinflussungserfolg. Dieses Argument stellt auf die Unvoreingenommenheit der Kontrollobjekte ab, die nicht über

- *Art und Höhe* der Kontrollstandards,

- *Tatsache bzw. Zeitpunkt* der Kontrolle (Überraschungseffekt nicht angekündigter Prüfungen),
- *Funktionsweise* des Kontrollverfahrens sowie
- *Ausgang* der Kontrolle (Beurteilung)

informiert sind.

*Divergenz der Informationsinteressen:* Zunächst schlägt sich eine konfliktbehaftete Verbundenheit möglicherweise in einer Unvereinbarkeit der Informationsinteressen nieder: Während die Steuerung hauptsächlich an *zukunftsbezogenen* Informationen interessiert ist, versteht sich Kontrolle oft als *vergangenheitsbezogene* Abrechnung und beschränkt sich deshalb auf die Beschaffung entsprechender Daten. Offensichtlich geht dann eine verbesserte Informationsversorgung einer Führungsfunktion auf Kosten der Informationsversorgung einer anderen Führungsfunktion.

*Kapazitätsausgleichsdefekte:* Eng verbunden damit sind unausgeglichene Kapazitäten im Management. Die hieraus resultierenden *Engpaßsituationen* belasten die Wirtschaftlichkeit des Führungsbereichs durch Leerkosten. Führungsinterner Ressortegoismus, aber auch unausgewogene Rationalisierungswellen können dazu führen, daß etwa der Überwachungsbereich hinsichtlich seiner personellen und maschinellen Ausrüstung (Mitarbeiter der Revisionsabteilung, maschinelle Kontrollmittel usw.) auf Kosten der Durchführungsvorbereitung, etwa Arbeitsvorbereitung, ausgedehnt wird. Gefährlich ist hieran insbesondere, daß diese Strategie sich durch die wohl vermehrt auftretenden Soll-Ist-Abweichungen (allerdings zu Unrecht) selbst rechtfertigt.

*Prävention:* Eine unharmonische, aber erhaltungswürdige Unverbundenheit läßt sich darin sehen, daß die intensivere Wahrnehmung einer Führungsfunktion an die Stelle der Ausübung einer anderen treten kann. Dieser *Einsparungs- und damit Ökonomisierungseffekt* entspricht der *Grundidee der Prävention*.

Beim Zusammenspiel von Steuerung und Überwachung kommt eine derartige Substitutionalität in folgenden Phänomenen zum Ausdruck:

– *„Mehr Planung – weniger Kontrolle“:* Eine intensive Durchführungsvorbereitung erübrigt Kontrolle, weil bestimmte Fehlentwicklungen, Störgrößen und dergl. von vornherein verlässlicher ausgeschaltet werden. Dieser Strategie zuzuordnen ist etwa die Schaffung von zwar teuren, aber leistungsfähigen Beeinflussungspotentialen bei den Mitarbeitern, wie beispielsweise die *Identifikation* mit den Unternehmens- und Bereichszielen. Sind derartige positive MitarbeiterEinstellungen vorhanden, erscheint eine Zurücknahme der Überwachung („*Kontrolle ist gut, Vertrauen ist besser*“) vertretbar.

– *„Mehr Kontrolle – weniger Planung“:* Umgekehrt läßt sich möglicherweise auch Planung durch Kontrolle substituieren. Wer beispielsweise die Medienwahl in der Werbung nach Versuch und Irrtum betreibt, kompensiert das durch verstärkte Werbekontrolle. Häufig muß ein *Weniger an Fremdplanung* – etwa beim

Management by Exception oder bei der Gleizeit (Zeitsouveränität) – mit einem *Mehr an Fremdkontrolle* erkaufte werden.

Auch Überwachungsvorgänge müssen nicht zwangsläufig im Gleichschritt intensiviert werden:

– Offensichtlich gilt dies für den Zusammenhang zwischen *System-* und *Einzelfallüberwachung*: Hier geht man grundsätzlich von einem Ersetzungsverhältnis aus.

– Häufig – etwa beim Umweltschutz – gilt diese Relation auch für den Bereich „*Fremd- zu Selbstüberwachung*“. Hier tritt eine freiwillige Selbstkontrolle präventiv an die Stelle einer externen Fremdkontrolle.

*Meinungsverschiedenheiten*: Disharmonien in Form von Meinungsverschiedenheiten stehen im Widerspruch zum Aufklärungsanliegen des Management (vgl. auch Potthoff 1980). Derartige kognitive Konflikte über Tatsachenfragen (Was?) und Verursachungszusammenhänge (Warum?) sind oft das Resultat unterschiedlicher *Erklärungsmodelle*, die auf ein und denselben Vorgang angewandt werden. Verschärfend wirken hier bewußte Strategien zur Behinderung der Wahrheitsfindung, mit deren Hilfe Spuren verwischt und Unklarheiten geschaffen werden sollen.

*Pluralismus*: Meinungsverschiedenheiten als Ausdruck einer kritischen Unverbundenheit sind insofern nicht grundsätzlich negativ, als von ihnen *erkenntnisförderliche Wirkungen* ausgehen können. Dies gilt beispielsweise auch für die Pluralität von Erklärungsmodellen für betriebliche Fehlentwicklungen: Fehlende Deckungsgleichheit sowie Widersprüche zwischen den Erklärungsargumenten stellen *Anregungen* dar, die eigene Position zu überdenken, um auf diesem Wege zu einem besser fundierten Erklärungsansatz zu gelangen.

*Orientierungsschwierigkeiten*: In diesem Falle widersprechen sich die Steuerungsinformationen unterschiedlicher vorgesetzter Funktionsträger, was nicht ohne negative Folgen für die Motivation der Mitarbeiter bleibt. Der Beeinflussungserfolg wird hier beeinträchtigt durch Interessenkonflikte auf der Führungsebene. Man denke beispielsweise an widersprüchliche Beurteilungen durch den unmittelbaren Vorgesetzten, durch die interne Revision (via Geschäftsleitung) und durch den Controller.

Derartige Orientierungsschwierigkeiten treten nun leider nicht nur als Folgen fehlerhaften Führungsverhaltens auf, sondern sind möglicherweise *eingebaute* Integrationsschwächen *differenzierter* Überwachungssysteme. Mit einem solchen Systemdefekt in Gestalt eines „Dilemmas der Kontrolle“ wird man beispielsweise bei gleichzeitiger Planungs- und Realisationskontrolle (vgl. Bild 15) konfrontiert: Die Realisationskontrolle selbst wirkt weniger „zwingend“, wenn man auch die der Durchführung zugrunde liegende Planung im Rahmen einer Planungskontrolle in Frage stellt. Unter diesem Dilemma leidet die Gesamteffizienz des Kontrollsystems (Kirsch 1975, S. 45 ff.).



*Unvollständigkeit:* Selbst wenn die Versorgung mit Steuerungs- und Kontrollinformationen nicht isoliert und nicht im Interessenkonflikt betrieben wird, gewährleistet das noch nicht die optimale Erfüllung des gesamtbetriebsbezogenen Relevanzprinzips. Die Zusammenfassung der Einzelinformationen kann immer noch *Lücken* und *Überschneidungen* zutage bringen. Der Gesamtinformationsbedarf ist also keineswegs automatisch gedeckt.

*Mehrfacharbeit:* Überschneidungen bedeuten im allgemeinen Mehrfacharbeit und damit höhere *Gesamtkosten des Management*. Der Verdacht einer unwirtschaftlichen Redundanzzeugung entsteht nicht nur beim *Paralleleinsatz* mehrerer Prüfer, Gutachter, Beurteiler usw. Auch die Kontrolle der Kontrolle, wie etwa im Falle der Abschlußprüfung, provoziert die Frage, ob hierbei nicht ein und derselbe Prozeß zweimal durchlaufen wird.

*Gesamtfundierungsdefizit:* Auch nach der Beseitigung partieller Fundierungsdefizite und der Ausräumung von Meinungsverschiedenheiten kann noch ein Gesamtfundierungsdefizit auftreten. Es ist eine Folgeerscheinung fehlender Informationen, Daten also, deren Gewinnung weder durch Planungs- noch durch Kontrollaktivitäten angeregt wurde. Infolge ihres Fehlens in einem vereinigten „Managementinformationssystem“ wird eine anspruchsvolle Aufklärung mit dem Ziel der Wahrheitsfindung letztlich unmöglich gemacht.

*Demotivierende Linieneffekte:* Mißerfolge bei der Beeinflussung der Mitarbeiter können sich auch dann einstellen, wenn weder Steuerungsdefizite noch Orientierungsschwierigkeiten existieren. Sie lassen sich aus der Tatsache erklären, daß sich die Mitarbeiter als Objekte einer *Mehrfachüberwachung* sehen, die von verschiedenen Trägern (Vorgesetzte, Revision usw.) ausgeübt wird. Allein die Existenz mehrerer Kontrolleure wirkt demotivierend: Sie wird als *Mißtrauensbeweis* empfunden und unterstreicht die Negativfunktion der Überwachung als Suche nach Schuld nachweisen.

## II. Der Integrationsbedarf in Gestaltungssystemen

Der zu deckende Integrationsbedarf hängt nicht nur von der soeben diskutierten Verbundenheitskonstellation, sondern auch von der *Anzahl* und der *Beschaffenheit* der jeweiligen *Koordinationsobjekte* ab. Diese objektseitige Bedarfsspezifikation soll zunächst für die Eingliederung der Überwachungsfunktion in das gesamte betriebliche Gestaltungssystem erfolgen. Es geht mit anderen Worten um die Beantwortung der Frage, was Überwachung mit *Führung, Planung, Organisation, Implementierung* sowie mit der *Durchführung* verbindet. Die Managementfunktionen ohne Überwachungscharakter – hier zusammenfassend als „*Steuerungsfunktionen*“ bezeichnet – bilden selbst ein Konglomerat von Aktivitäten, dessen interne Koordination vorausgesetzt wird. Angesichts der Vielzahl vorhandener Systematiken erweist sich eine Identifikation einzelner Funktionen nicht als unproblematisch (Wild 1981, S. 36 ff.). Im folgenden wird von einer phasenorientierten Gliederung ausgegangen. Die einzelnen Funktionsbeiträge der

Phasen (Zielbildung, Problemerkennung, Planung/Entscheidung, Information und Überwachung) werden darüber hinaus danach differenziert, ob sie primär einen Beitrag zum Problem-Management oder zum System-Management liefern:

- *Problem-Management*: Es erbringt optimale Lösungen für Probleme (Analogie: für eine Krankheit), ohne auf die spezifischen Eigenschaften des Systems (in der Analogie: eines Patienten) einzugehen, in welches das jeweilige neuartige Verfahren, Aggregat, Modell usw. (die Therapie) „eingepflanzt“ werden soll.
- *System-Management*: „Systemlösungen“ sind so auf das System zugeschnitten, daß eine Akzeptanz gewährleistet ist.

Problemlösungen müssen nicht gleichzeitig Systemlösungen darstellen und umgekehrt. Im Falle einer grundsätzlichen *Verträglichkeit* geht die *Problemlösung in die Systemlösung ein*. *Unvereinbarkeiten* liegen hingegen dann vor, wenn die Problemlösung sich als nicht implementierbar herausstellt bzw. wenn eine Systemlösung quasi als *Placebo ohne echten Problemlösungskern* verabreicht wird. Parallelen zwischen dem Verhältnis dieser beiden Managementfunktionen und dem mehrdeutigen Beziehungsmuster zwischen dem Aufklärungs- und dem Beeinflussungsziel des Management sind erkennbar.

	Problem- management	System- management (Implementierung)
Zielbildung		
Problemerkennung		
Planung/Entscheidung		
Information		
Überwachung		

Bild 21: Managementfunktionen

### III. Der Integrationsbedarf in Überwachungssystemen

Die Charakteristika betrieblicher Überwachung wurden bisher lediglich anhand der Grundbausteine, d. h. der Elemente und Gestaltungsformen einer typischen Überwachungshandlung, erläutert. Tatsächlich vollzieht sich Überwachung über eine *Vielzahl abhängiger Aktionen*. Dazu zählen sowohl inhaltlich spezifizierte Vorgänge der Erfolgs-, Liquiditäts-, Qualitäts-, Terminüberwachung usw. als auch die hier im Vordergrund stehenden formal-allgemeinen Handlungskategorien (vgl. etwa Heigl 1978, S. 7). Dem betrieblichen Überwachungsbereich wird man also nur gerecht, wenn man ihn als *Handlungssystem* analysiert. Ihn jeweils lediglich als ein *Berichtswesen*, ein aufbauorganisatorisches *System von Kontrollträgern*, einen *Verbund von Kontrolltechniken* usw. zu interpretieren, hieße die Komplexität dieses betrieblichen Sektors erheblich unterschätzen.

Wie gelangt man nun zu den Komponenten eines betrieblichen Überwachungssystems, um so die objektseitige Spezifikation des Integrationsbedarfs vornehmen zu können? Man könnte auf gängige (formale) Bestandteile von Überwachungssystemen zurückgreifen. Hier assoziiert man gemeinhin ein System mit drei Komponenten (Sieben/Bretzke 1973): *Kontrolle*, *Innenrevision* und *externe Prüfung*. Deren Hauptaufgaben sind in den nachfolgenden rudimentären Stellenbeschreibungen („Steckbriefen“) aufgeführt (Hofmann, Kennzahl 2152; Treuz 1974, S. 39; Heigl 1978, S. 28 ff.; Horvath 1979, S. 703 ff.; Böhmer u. a. 1981, S. 19 ff.; Keller 1982, S. 124 ff.)

	Kontrolle	Interne Revision	Externe Revision (Wirtschaftsprüfung)
Objektumfang	partiell	gesamtheitlich	gesamtheitlich
Objekt	Durchführungsprozesse	Internes Kontrollsystem	Jahresabschluss
Ziel	Betriebliche Erfolgsziele	Schutz der Unternehmung	Schutz externer Trägerinteressen
Maßstab	Zweckmäßigkeit	Ordnungsmäßigkeit/ Zweckmäßigkeit	Ordnungsmäßigkeit
Abhängigkeit	prozeßabhängig	prozeßunabhängig, abhängig von der Geschäftsleitung	unabhängig
Einbindungsform	eingebunden	nicht-eingebunden	nicht-eingebunden
Eingliederung	dezentral/zentral	zentral	zentral
traditionelle Methoden	Ergebnis- und Verhaltenskontrolle	financial/operational auditing	financial auditing
Zusatzaufgaben		Beratung, Verbesserung des Management, Personalbeurteilung und -ausbildung, EDV-Prüfung, Verwaltung von Beteiligungen, Kooperation mit externen Prüfern	

Bild 22. Kontrolle, Interne und Externe Revision

Weder die *Trennschärfe* (Bretzke 1972) noch die *Tiefe* dieser Gliederung bieten eine tragfähige Basis für die Konstruktion integrierter Kontrollsysteme. Ausichtsreicher ist ein Rückgriff auf den Handlungsansatz (vgl. Abschnitt B), dessen *Handlungselemente* und *Ausgestaltungsformen* geeignete Gliederungsmerkmale abgeben. Konzentriert man sich auf die (besonders) trennscharfen Kriterien *Überwachungsobjekte*, *-träger* und *Einbindungsformen* der Überwachung, erhält man folgende Systematik von Komponenten des Überwachungssystems:

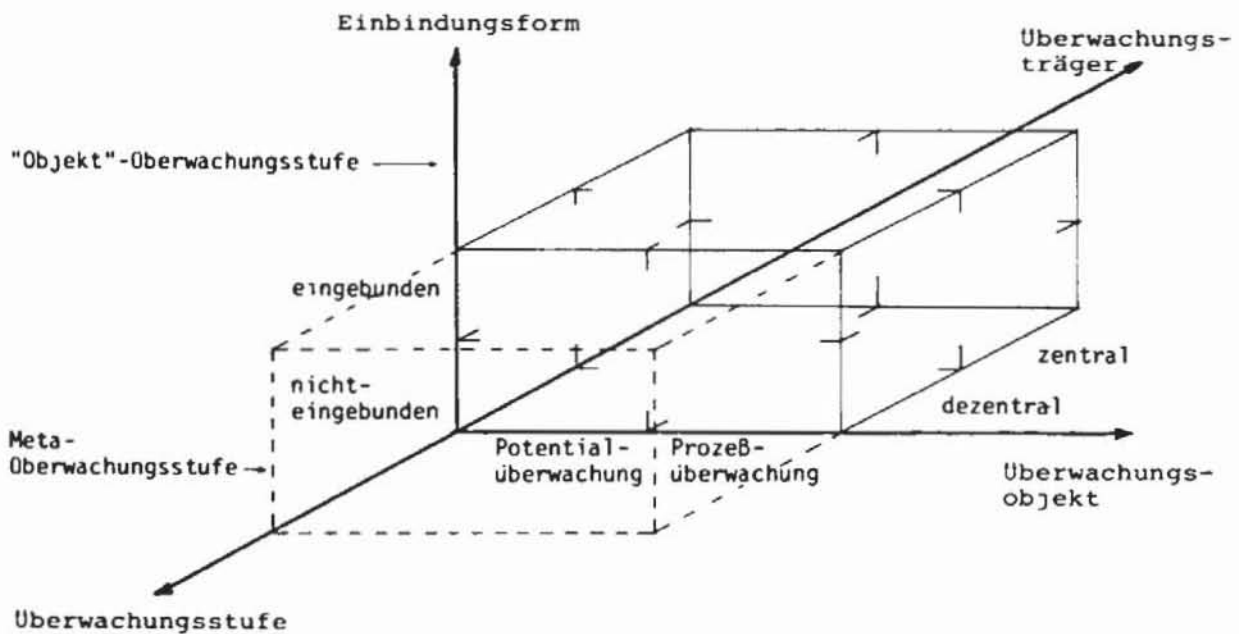


Bild 23. Mehrdimensionale Systematik der Überwachungsvarianten

Die Akzentverschiebung gegenüber den traditionellen Ansätzen ist unschwer erkennbar:

– Die *Fundierungsform* besitzt bei formaler Betrachtung einen geringeren Stellenwert als die *Einbindungsform*. Am Überwachungsträger interessiert z. B. weniger seine Herkunft (extern/intern) als vielmehr seine organisatorische Ausgestaltung (zentral/dezentral).

– Der *Parallelüberwachung*, also der unabhängigen Mehrfachüberwachung eines Objekts, und noch deutlicher dem Phänomen der *Metaüberwachung*, wird größere Bedeutung zuteil: Überwachung als besondere Spezies eines Überwachungsobjekts wird in einer gesonderten Dimension („Überwachungsstufe“) berücksichtigt.

– Darüber hinaus läßt sich diese Systematik *problemlos vertiefen*. Die Gliederung der Überwachungsobjekte kann man beispielsweise weiter differenzieren in die Durchführungs- und die Führungsebene. Die auf der Führungsebene formulierten Regelungen lassen sich in Bedingungskomponenten (Prämissen) und Wirkungskomponenten zerlegen, eine Unterscheidung, mit deren Hilfe die *Prämissenkontrolle* als zentraler Bestandteil eines Kontrollsystems in Erscheinung tritt.

*Nicht alle* morphologisch gewonnenen Kombinationen von Überwachungsvarianten haben gleich Relevanz: So fällt es beispielsweise schwer, sich eine funktionsfähige nicht-eingebundene Prozeßüberwachung vorzustellen. Sinnvoll erscheint hier eine Beschränkung auf bestimmte Typen von Überwachungsvarianten. Man denke z. B. an eine

- dezentrale, eingebundene *Prozeßüberwachung*, die Ähnlichkeiten mit der herkömmlichen Kontrolle besitzt, oder eine
- zentrale, nicht-eingebundene *Potentialüberwachung*, welche partielle Überschneidungen mit der *Revision* aufweist.

Derartige Überwachungsvarianten können *gleichzeitig* innerhalb eines Überwachungssystems vorkommen. Art, Anzahl und effektive Verbundenheit dieser Varianten bestimmen zusammen den jeweiligen Integrationsbedarf, den es im Überwachungssektor einer Unternehmung zu bewältigen gilt.

## D. Integrierte Konzeptionen

### I. Die Integrationswirkungen

Die Bewältigung des Integrationsbedarfs im betrieblichen Überwachungsbereich wird in folgenden *Etappen* bewerkstelligt:

- Zunächst werden die *integrativen Wirkungen der Koordinationsinstrumente* erläutert. Deren Aufgabe im Spannungsfeld zwischen akzeptabler und verwerflicher Integration ist es, die *Integrationsdefizite unter Wahrung der Integrationsvorteile abzubauen*.
- Darauf aufbauend, werden *Konzeptionen integrierter Gestaltungssysteme* vorgestellt. Für dieses Integrationsproblem existiert nicht eine, sondern eine ganze Reihe von Lösungsvarianten.
- Vor dem Hintergrund dieser Mehrdeutigkeit werden dann *Grundmerkmale integrierter Überwachungssysteme* erörtert. Auch hier kommen mehrere integrierte Konzeptionen als Lösungen in Betracht.
- Abschließend werden beide Lösungsspektren *zusammengeführt*. Auf diesem Wege läßt sich ein auf betriebliche Zwecke ausgerichtetes integratives Kontrollsystem konzipieren. Dies geschieht auf der Basis einer Beurteilung der integrierten Teillösungen. Hierbei zeichnet sich die Überlegenheit einer Variante ab. Ihre Leistungsfähigkeit wird abschließend einer kritischen Analyse unterzogen.

Art und Ausmaß akzeptabler Integration – hier verstanden als Wirkung verschiedener Integrationsinstrumente – kann man der folgenden Übersicht entnehmen:

	Verknüpfungsinstrumente	Harmonisierungsinstrumente	Gesamtoptimierungsinstrumente
Relevanz	Berührung	Arbeitsteilung	Vervollständigung
Wirtschaftlichkeit	Vereinfachung	Angleichung	Gesamtkostenverringerung
Aufklärung	Vereinigung	Einigung	Durchdringung
Beeinflussung	Kopplung	Vereinbarung	Verstärkung

Bild 24 Integrationswirkungen

Im einzelnen haben diese Integrationswirkungen folgendes zu bedeuten:

Integrationswirkung	Erläuterung
Berührung	Schaffung von Berührungspunkten (Gemeinsamkeiten und Austauschbeziehungen)
Vereinfachung	Vermeidung von Überschneidungen ohne Aufklärungseffekt
Vereinigung	Gegenseitiger Informationsaustausch (Vereinigung der Informationsbanken)
Kopplung	Vor- und Rückkopplung von Informationen
Arbeitsteilung	Aufteilung der Gesamtaufgabe in sich ergänzende Teilaufgaben
Angleichung	Vereinheitlichung von Regelungen (z.B. durch Maßgeblichkeitsprinzipien, universelle Normen usw.); Intensitäts- und Kapazitätsausgleich nach dem Grundsatz "Planung ohne Kontrolle ist ineffizient" (Siegwart/Menzl 1978, S. 85 ff.)
Einigung	Erzielung eines Konsens (kognitives Konfliktmanagement)
Vereinbarung	Partizipative Aufstellung von Kontrollstandards (etwa: Management by Objectives), Kontrollmethoden usw. (normatives Konfliktmanagement)
Vervollständigung	Ausrichtung an vollständigen Plan- und Kontrollrahmen
Gesamtkostenverringerung	Vermeidung von Mehrfacharbeit; optimale Ausrüstung der einzelnen Managementfunktionen
Durchdringung	Gewinnung wahrer Einsichten durch gegenseitige Anregung
Verstärkung	"Synergetisierung" von Beeinflussungsaktivitäten; Anwendung ausgewogener Aufforderungsformen; Einhaltung des Kongruenzprinzips

Bild 25. Erläuterung der Integrationswirkungen

## II. Integrierte betriebliche Gestaltungssysteme

Wie sieht eine in das Management eingegliederte (extern integrierte) Überwachung aus? Allein der Verweis auf die akzeptablen integrierten Beziehungen (vgl. D. I.) beantwortet diese Frage nicht konkret genug. Verknüpfungs-, Harmonisierungs- und Gesamtoptimierungsinstrumente erzielen ihre koordinierende Wirkung letztlich über die Gestaltung der konkreten Bestandteile der fraglichen Systeme. Die Beschaffenheit dieser Systemkomponenten gilt es im folgenden zu klären. Hierbei gelangt man allerdings nicht zu einer *eindeutigen*, sondern zu einer *Vielfalt* von Vorstellungen. Diese Lösungen unterscheiden sich danach, wie

eng die Überwachung mit einzelnen oder kombinierten Steuerungsfunktionen verknüpft ist.

Angesichts der Vielfalt und Konflikthaftigkeit von Anforderungen an ein abgestimmtes Management kann diese Mehrdeutigkeit kaum verwundern. Um das Lösungsspektrum überschaubar zu halten, kommt man nicht ohne eine *Beschränkung auf wesentliche Lösungsansätze* aus. In diesem Sinne wird im folgenden Aufklärung und Beeinflussungserfolg in den Vordergrund der Betrachtung gestellt. Zugleich wird vereinfachend davon ausgegangen, daß sich das Problem-Management vornehmlich um Aufklärung bemüht, während im Rahmen des System-Management das Beeinflussungsanliegen dominiert. Dann ergibt sich folgendes Spektrum gestaltungsintegrierter Konzeptionen der Überwachung:

Überwachung umfaßt:		
	Problem-Management (Dominanz der Aufklärung)	System-Management (Dominanz der Beeinflussung)
Erfolgsanalyse	I	I'
+ Information	II	II'
+ Problemerkennung	III	III'
+ Planung/Entscheidung	IV	IV'
+ Zielbildung	V	V'

Bild 26: Gestaltungsintegrierte Konzeptionen der Überwachung

Integrierte Konzeptionen decken unterschiedlich große Anteile des gesamten Management ab. Diese Anteile variieren zwischen zwei Extremen: Die Minimal-konzeption sieht Überwachung als *vergangenheitsorientierte Erfolgsanalyse*. Die Maximalkonzeption – mitunter mit dem Controlling schlechthin in Verbindung gebracht (vgl. Serfling 1983, S. 24 ff.) – beinhaltet hingegen das *gesamte reaktive Management*.

Von den insgesamt zehn Varianten integrierter Gestaltungssysteme interessieren hier vornehmlich die Versionen des Problem-Management (I.–V.). Ihre grundsätzlichen Kennzeichen kann man der folgenden Übersicht entnehmen:

Bezeichnung	Kurzbeschreibung	vorhandene Ansätze
Analyse-konzeption	Norm/Soll-Ableitung, Feststellung, Erklärung und Beurteilung von Handlungen	Berichtswesen, Rechnungslegung
Lern-konzeption	+ Rückmeldung	Kommunikationssysteme wie z.B. externes und internes Beschwerdewesen, feed back-Kontrolle usw.
Diagnose-konzeption	+ Prognostische Auswertung von vergangenheitlichen Analysen	Zukunftsbezogene Rechnungslegung und Prüfung, Problemerkennungs- bzw. Frühwarnsysteme, Krisenmanagement, prognostische Beurteilungssysteme, feed forward-Kontrolle (Koontz/O'Donnell/Weihrich 1980, S. 728 ff.)
Sicherungs-konzeption	+ Empfehlung (Entscheidung und Durchsetzung) von Korrekturmaßnahmen zur Willenssicherung	Planungs- und Kontrollsysteme (PuK), Controlling, Beratungsfunktion des Wirtschaftsprüfers
Reorientierungs-konzeption	+ Anpassung von Führungsgrößen (Zielen/Normen)	Erweiterte kybernetische Lernkonzeption

Bild 27: Integrierte Gestaltungssysteme

Eine Vernachlässigung der System-Managementvarianten erscheint insofern gerechtfertigt, als ein System-Management mit Aufklärungsanliegen – wie erläutert – letztlich nur eine *Erweiterung einer Problemlösung* darstellt. Diese bildet den harten – aber systembezogenen modifizierten – Kern. Durch diese Implementierungsvorgänge erhält die Überwachung den Charakter einer Personalführungsfunktion (vgl. Siegwart/Menzel 1978; Peemöller 1978 a, S. 237 ff.). Dies sei anhand der Nachbereitungskonzeption (II') erläutert: Sie beinhaltet nicht nur eine Mitteilung von Überwachungsinformationen i. S. der problemorientierten Lernkonzeption. Ihr Anliegen ist es vielmehr, eine Episode betrieblichen Geschehens sowohl in sachlicher als auch in personeller Hinsicht abzuschließen. Zu diesem Zweck werden nicht nur Informationen rückgekoppelt, sondern auch erfolgsabhängige *Sanktionen* ergriffen. Zentrale Bestandteile der Nachbereitungskonzeption bilden bestimmte Gesprächstechniken, wie beispielsweise das Kritikgespräch.

Besonderes Interesse gilt verständlicherweise den *hoch integrierten Ansätzen*, die ja die übrigen Konzeptionen jeweils beinhalten. Von diesen sollen im folgenden die Diagnose- und die Sicherungskonzeption eingehender behandelt werden.

### Diagnosekonzeption

Die integrative Leistung der Diagnosekonzeption besteht in einem speziellen *Brückenschlag von der Vergangenheit in die Zukunft*. Gemeinsames Betäti-



gungsfeld für das Gespann *Überwachung/Problemerkennung* ist die Auseinandersetzung mit *Diskrepanzen*. Das diagnostische Bemühen besteht darin, von *ex-post* festgestellten *Soll-Ist-Abweichungen* auf zukünftige *Soll-Wird-Diskrepanzen*, sprich Probleme, Chancen, Risiken usw. zu schließen. Hierbei handelt es sich keineswegs um einen einfachen Fortschreibungs- oder gar Gleichsetzungsvorgang. Personifiziert betrachtet, wird ein Prüfer auch nicht automatisch zum Diagnostiker. Im Rahmen einer Umsatzkontrolle beispielsweise dürfen beobachtete und zu erwartende Umsatzabweichungen nicht gleichgesetzt werden, insbesondere dann nicht, wenn der Umsatzverlauf des betreffenden Artikels dem Muster eines Produktlebenszyklus folgt.

Die Soll-Ist-Abweichungsanalyse liefert vielmehr lediglich *Problemvermutungen*. Auf analytischem und prognostischem Wege ist zu prüfen, ob diese so nachhaltiger Natur sind, daß man auch in Zukunft mit ihnen rechnen muß. Tatsächlich alarmierende Konstellationen sind also von bloßen *Fehlalarmen* zu trennen. Die unmittelbaren Anregungen, Impulse und Signale, die sich aus einer Auswertung der Vergangenheit ergeben, schlagen sich mithin in den Problemvermutungen nieder.

Zentrales Hilfsmittel zur Erfüllung der Überbrückungsfunktion sind Aussagen, die zeitraumübergreifende Zusammenhänge offenlegen und deshalb die erforderliche *retrospektive und prospektive Aufklärungskraft* besitzen. Ergebnisseitig hat eine diagnostisch konzipierte Überwachung *erfahrungsfundierte zukunftsbezogene Problemdefinitionen* zu bieten. Sie sind als maßnahmenspezifisch unpräzise Handlungsaufforderungen zu interpretieren. Durch wirtschaftliche Bereitstellung derart relevanter Informationen ermöglichen sie sozusagen eine „Prävention durch Aufklärung“.

Die Erfüllung dieser Aufgabe erfordert u. a. eine geeignete einbindungs- und objektseitige Gestaltung des Überwachungssystems:

- Für die Verwirklichung der Diagnosekonzeption sind *prozeßeingebundene* Kontrollen unabdingbar. Diese sollten als frühzeitige *Teilergebniskontrollen* ausgestaltet sein bzw. sich allgemein auf „vorausseilende“ Erfolgsindikatoren richten. Darüber hinaus muß eine prompte Weitergabe der gewonnenen Kontrollinformationen zur prognostischen Auswertung sichergestellt werden.
- Ausschlaggebend für die Qualität eines betrieblichen Diagnosesystems ist außerdem die Auswahl der *Diagnoseobjekte*. Durch die geläufige Unterscheidung zwischen Symptomen und Ursachen wird man auf die *Vielfältigkeit* der in Frage kommenden Objekte aufmerksam gemacht. Offen bleibt aber, auf welche Objekte bzw. Objektkombinationen sich eine Diagnose ausrichten sollte. Als einzige Orientierung fungiert die Anforderung, zu einer *Aufhellung von Vergangenheit und Zukunft* beitragen zu können, um damit eine gute Problemerkennung zu verwirklichen, die sich wiederum positiv auf die Wirtschaftlichkeit des nachfolgenden Problemlösungsprozesses auswirkt.

Zur Erreichung dieses Ziels muß man zunächst auf bestimmte *Einstiegsobjekte* zurückgreifen. Hierbei sollte es sich um eine *Prozeßüberwachung* anhand vorseilender Indikatoren handeln. Diese kann man dem Ergebnisindikatorensektor eines *Frühentdeckungssystems* entnehmen, welcher hier als „*Problemerkennungsrahmen*“ dient. Dieser Teil des gesamten Früherkennungssystems (Kühn/Walliser 1978; Rieser 1978, S. 63 ff.; Hahn 1979, S. 35 ff.; Müller-Merbach 1979 Willemann/Hoffmann, Kennzahl 5642) enthält interne Indikatoren, die man mit Einschränkungen als Wirkungen betrieblicher Maßnahmen interpretieren kann. Soweit sie Früherkennungskraft aufweisen, kommen betriebliche *Kennzahlen* wie Fluktuationsraten, Verwaltungskosten, F & E-Kosten usw. in Betracht.

Eine direkte *Extrapolation* dieser Größen liefert nur in den seltensten Fällen gut fundierte Prognosen: Hierbei werden nämlich nur *Wirkungsgrößen*, nicht aber deren *Prämissen* in die Zukunft übertragen. Die Aufklärungswege sollten deshalb von den Einstiegsobjekten hin zu den Prämissen führen. Dabei läuft man allerdings Gefahr, infolge der vielfältigen Abhängigkeiten die Orientierung zu verlieren. Es werden also Wegweiser benötigt. Mit ihrer Hilfe sollte man jene Stationen ausfindig machen, welche für hochwertige zukunftsbezogene Aufklärungsbeiträge (Prognosen, Problemerkennung usw.) garantieren.

Einen solchen Beitrag zur Verbesserung von Prognosen kann man sich von einer *Potentialüberwachung* versprechen: Über externe und interne Potentiale (Müller 1981), wie etwa Marktpotentiale, betriebliches Humanvermögen, Informationssysteme, strategische Risikoquellen, Flexibilität, akquisitorische Potentiale, Lernfähigkeit, Betriebsmittelbestände usw., lassen sich Aussagen formulieren, die eine zeitübergreifende Geltung beanspruchen. Als *relativ zeitstabile Überbrückungshilfen* sind sie von daher gesehen für diagnostische Zwecke geradezu prädestiniert. Hieraus wird unmittelbar erkennbar, daß in diagnostisch konzipierten Überwachungssystemen eine *Kombination aus Prozeß- und Potentialüberwachung* praktiziert werden muß. Eine derartige Aufklärung über mehrere „Aufklärungsstationen“ liefert gleichzeitig einen latenten Innovationsbeitrag: Unter diesen Erklärungsgrößen können sich *mögliche* Ansatzpunkte für korrigierende Eingriffe befinden.

### *Sicherungskonzeption*

Die Sicherungskonzeption enthält den Grundgedanken der Diagnosekonzeption, *geht aber in ihrer pragmatischen Gestaltungsorientierung noch einen Schritt weiter* (Frese 1968; Bleicher/Meyer 1976, S. 65 f., 75 f.; Siegwart/Menzl 1978; Horvath 1979, S. 189 ff.; Haase 1980; Pfohl 1981, S. 22): Einer integrierten Überwachung – sei es durch Kontrolleure, externe oder interne Revisoren als Berater, Controller oder dergl. – wird hier zusätzlich noch die *Entwicklung konkreter Korrekturmaßnahmen* zugerechnet. Die Brücke von der Vergangenheit in die Zukunft wird also noch weiter geschlagen: Aus der Überwachung leitet man in

diesem Absatz direkte Impulse für willenssichernde (gegensteuernde) Aktivitäten ab. Hierin besteht der konstruktive Beitrag einer intensiven Auseinandersetzung mit Erfahrungen. Diese schlagen sich nicht nur in *Status-Quo-Prognosen* nieder. Vielmehr werden *ex-post-Wirkungsaussagen* in zukunftsbezogene *Wirkungsprognosen* übersetzt. Auf ihrer Grundlage lassen sich Regelungen zur Intervention formulieren, vorausgesetzt, die Überwachung vollzieht sich als Prozeß eingebundener Kontrolle. Diese Prozeßüberwachung wird ggf. von einer Potentialüberwachung unterstützt.

### III. Integrierte betriebliche Überwachungssysteme

Integrierte Überwachung bedeutet nicht nur Eingliederung in das Management. Auch *überwachungsintern* ist eine Abstimmung der verschiedenen Spielarten untereinander erforderlich. Daß überhaupt mehrere derartiger Varianten – etwa Prozeß- und Potentialüberwachung – auch in integrierten Gestaltungssystemen vorkommen, machen die voranstehenden Ausführungen deutlich.

Wie sieht eine integrierte Ausgestaltung eines betrieblichen Überwachungssystems aus, in welchem – vereinfachend gesehen – zwei formale Überwachungsfunktionen enthalten sind? Auch für dieses Problem existiert keine eindeutige Lösung (vgl. etwa Blohm 1976). Die wichtigsten Elemente des vorhandenen Lösungsspektrums sind in der folgenden Übersicht (Bild 28) zusammengestellt. Die fünf aufgeführten Konzeptionen unterscheiden sich nach der jeweils *typischen Integrationsform*.

Wie unschwer erkennbar, überwiegen hier bescheidene Integrationsansprüche. Selbst die Unverbundenheit – allerdings bei gemeinsamem Überwachungsobjekt – wird als extreme Integrationsvarianten akzeptiert. Die Desintegrationsvorteile (Neutralität, Funktionstrennung) fallen offensichtlich im Überwachungsbe-  
reich *stärker ins Gewicht*, weshalb man mit Integrationsideen zurückhaltender umgehen muß. Drei Konzeptionen zur Schaffung eines zweifach integrierten Kontrollsystems sind von besonderem Interesse.

#### *Meta-Überwachungskonzeption*

Die spezifische Attraktivität dieser Konzeption resultiert aus der Tatsache, daß sich durch ihren Einsatz *lernende Kontrollsysteme* verwirklichen lassen: Kontrolle fördert dann nicht nur das Lernen im Ausführungsbereich, sondern ist selbst durch Lernprozesse verbesserungsfähig. Lerneffekte treten z. B. auf als

- verbesserte Auswahl der Überwachungsobjekte und -mittel,
- geeignetere Bestimmung der Spezifikationsformen, etwa Detaillierung und Operationalisierung,
- verminderte Prüfungszeiten („Lernkurven“).

Bezeichnung	Integrationsform	Kurzbeschreibung	Vorhandene Ansätze
Parallel-Überwachungskonzeption	Unverbundenheit	Parallele, unabhängige Mehrfachüberwachung eines Objekts	Nachrechnen, doppelte Buchführung, unabhängige Beurteiler (Gutachter, Prüfer), mehrfache Genehmigungspflicht, parallele Endkontrolle (Lieferant) und Eingangskontrolle (Abnehmer)
Meta-Überwachungskonzeption	Berührung	Ein Überwachungsvorgang ist Objekt eines anderen Überwachungsvorgangs	Revision als Überwachung der Kontrolle, Wirtschaftsprüfung als Überwachung der Rechnungslegung
Arbeitsteilungskonzeption	Ergänzung	Arbeitsteilige und überschneidungsfreie Aufteilung eines Gesamtüberwachungsvorgangs in sich ergänzende Teilüberwachungsvorgänge	Kontrolle als Prozeßüberwachung und Innenrevision als Potentialüberwachung, Fremd- und Selbstüberwachung beim Management by Exception
Kooperationskonzeption	Einigung	Angleichung von Überwachungsnormen, Vereinigung der Informationen und Konsens der Meinungen zwischen verschiedenen Überwachungsvorgängen	Kooperative Prüfung, gemeinsame Wahrnehmung von Überwachungskompetenzen, zweckneutrale Grundrechnung, allgemeine Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung
Universalüberwachungskonzeption	Gesamtoptimalität	Einheitliches Überwachungssystem mit einer übergeordneten Gesamtzielsetzung für alle Teilüberwachungsvorgänge	Universalrechnungslegung

Bild 28. Integrierte Überwachungssysteme

Lernende Kontrollsysteme setzen einen *Informationsaustausch* zwischen den Überwachungsvorgängen voraus, insbesondere die Rückkopplung der Meta-Überwachungsergebnisse.

### *Arbeitsteilungskonzeption*

Durch eine Arbeitsteilungskonzeption läßt sich auf wirtschaftliche Weise – etwa via Delegation – eine Überwachung verschiedener verbundener Objekte bewerkstelligen. Unter Integrationsgesichtspunkten betrifft dies insbesondere das *Verhältnis von Prozeß- und Potentialüberwachung*. Das Zusammenwirken der beiden kommt im Rahmen einer Diagnosekonzeption der Qualität der Prognosen zugute. Ausschlaggebend für diesen Unterstützungseffekt ist die *gegenseitige Nutzung von Kontrollinformationen*. Für die Prozeßüberwachung dienen Potentialmerkmale als erklärende Einflußgrößen bei der Prognose: Aus dem Systemmerkmal „Qualität der Geschäftsführung“ schließt man beispielsweise auf den zukünftigen Geschäftserfolg. Auf der anderen Seite benutzt die Potentialüberwachung verdichtete/aggregierte Prozeßinformationen zur Entdeckung von Potentialeigenschaften: Aus der Leistung eines Mitarbeiters lassen sich also

beispielsweise Rückschlüsse auf dessen Leistungspotential, also seine Leistungsfähigkeit und -bereitschaft, ziehen. Ergänzend hierzu sind allerdings noch exogen bedingte Veränderungen der Potentiale zu berücksichtigen, wie beispielsweise Fortbildungsaktivitäten des Mitarbeiters.

### *Kooperationskonzeption*

Der kooperative Austausch von Belegen und Erklärungsmodellen, die ein und dasselbe Überwachungsobjekt betreffen, wirkt sich als *Vereinigung der Instanzenmengen* positiv auf die Fundiertheit der Kontrolle aus. Voraussetzung hierfür ist allerdings

- ein *Basiskonsens bezüglich der Überwachungsnormen*, d. h. letztlich eine gemeinsame Sprache der verschiedenen Überwachungsträger sowie
- das Vorhandensein von Strategien eines *kognitiven Konfliktmanagements*, mit deren Hilfe man bei Meinungsverschiedenheiten eine Einigung herbeiführen kann. Als Bestandteile eines derartigen Konsensmanagements kommen beispielsweise dialogische/dialektische Gesprächstechniken, der Mehrheitsbeschluß oder das Drittparteienurteil in Betracht.

## **IV. Integrierte betriebliche Kontrollsysteme**

### **1. Extern und Intern integrierte Überwachung**

In einer letzten Etappe auf dem Weg zur Schaffung zielorientiert geordneter Verhältnisse im betrieblichen Überwachungswesen sind nun die beiden *Teillösungen für die externe und die interne Koordination zusammenzuführen*. Ein derart umfangreiches Projekt hat nur Aussichten auf Erfolg, wenn man *realistische Ansprüche und Prämissen* zugrunde legt. Dies geschieht hier zunächst durch folgende Akzentsetzung: Die Vereinigung der beiden Lösungsspektren soll nur eine Gesamtlösung für betriebliche Zwecke leisten. Es geht also um die Optimierung von Aktivitäten aufbau- und ablauforganisatorisch eingebundener interner, möglicherweise auch externer Träger *im Hinblick auf betriebliche Ziele*, die eben durch eine verbesserte Gestaltung des Überwachungsbereichs bewerkstelligt werden soll. Dieser präzisierte Geltungsbereich kommt in der Bezeichnung *„betriebliche Kontrollsysteme“* zum Ausdruck, welche an die Stelle des neutralen Oberbegriffs „Überwachung“ tritt. Das anspruchsvollere Vorhaben, in dieses Überwachungssystem auch *interessengeleitete Einflußmöglichkeiten externer Träger einzubeziehen*, wird zunächst zurückgestellt. Für die Ausklammerung außer- bzw. überbetrieblicher Überwachungsphänomene in Gestalt einer *Investitionskontrolle*, einer *Überwachung des betrieblichen Ausbildungswesens*, *branchenbezogener Betriebsvergleiche*, *regionalpolitischer Umweltschutzüberwachung* und dergl. mehr, sind zwei Gründe ausschlaggebend:

- Zunächst kann dieses Projekt erst in Angriff genommen werden, wenn man über ein *intern orientiertes* Überwachungskonzept verfügt.
- Zusätzlich müßte man zu seiner Realisierung Überlegungen zu einer *umfassenden Unternehmenskonzeption*, also zur Stellung der Unternehmung im Spannungsfeld der Trägerinteressen, anstellen, die den vorliegenden Rahmen allerdings sprengen würden.

Um eine zweifach integrierte, auf betriebliche Zwecke ausgerichtete Kontrollsystemlösung zu ermitteln, ist zunächst die *Leistungsfähigkeit der Teillösungen*, also der Gestaltungs- und Überwachungskonzeptionen, einer kritischen Beurteilung zu unterziehen. Hieran schließt sich eine zusammenfassende Darstellung und Würdigung der vereinigten Kontrollkonzeption an.

## **2. Die Effizienz integrierter Konzeptionen**

Zu einer Effizienzbeurteilung kann man sich auf jene Konzeptionen konzentrieren, welche einen möglichst *weitgehenden* Integrationsbeitrag liefern. Dies sind die Diagnose- und Sicherungskonzeption einerseits und die Kooperations- und Universalüberwachungskonzeption andererseits.

### *Diagnosekonzeption versus Sicherungskonzeption*

Zweifellos ist der *Gestaltungsbeitrag* der Sicherungskonzeption in Form von Maßnahmenentwürfen höher einzuschätzen als die Problementdeckungsbeiträge, also Aufklärungs-, Warn- und Alarmierungsinformationen der Diagnosekonzeption: Während die Diagnose – im *Stile eines Beschwerdewesens* – Lasten schafft, indem sie Initiativen für Lösungsaktivitäten fordert, formuliert die Sicherungskonzeption im *Stile eines Vorschlagwesens* bereits konstruktive Lösungshilfen. In dieser prompten Bereitstellung von Hilfen liegt zugleich die *Attraktivität eines Controlling* begründet (Horvath 1979, S. 161 ff.).

Andererseits weisen Problemerkennung und Kontrolle untereinander *größere Gemeinsamkeiten* auf als Planung und Kontrolle: Während sich Problemerkennung und Kontrolle gleichermaßen mit Abweichungen beschäftigen, enthält die Planung bekanntlich die *systematische Suche und Bewertung auch neuartiger Maßnahmen*, ein bewußt heuristisches Element also, für welches es im Kontrollbereich kein Pendant gibt. Für die Berücksichtigung dieses Einwands im Rahmen der Sicherungskonzeption bieten sich unmittelbar zwei Vorgehensweisen an:

- Verzichtet man auf mögliche neuartige Lösungen, fällt zwar die Zentralisation von Planung und Kontrolle leichter. Planung wird dadurch aber zu einer konservativen Heuristik abgewertet, die sich auf den Altbestand an betrieblichen Instrumenten beschränken muß. Ein Prüfer als Berater berät verständlicherweise auf der Grundlage dessen, was ihm aus seiner Prüfungstätigkeit zur Kenntnis

gekommen ist. Ein derartig *kontrollzentriertes* Controlling bildet aber nur ein *Steuerungsinstrument 2. Klasse*.

– Will man andererseits Innovationschancen nicht von vornherein ausklammern, muß man sich die Integration von Planung und Kontrolle mit einer Desintegration des gesamten Steuerungssystems (vgl. Link 1982, S. 272 ff.) erkaufen: Das Betriebsgeschehen wird dann von *zwei* getrennten Gestaltungszentren bestimmt, nämlich einer autonom-proaktiven Planung einerseits und einer anpassungsorientiert-reaktiven Planung/Kontrolle andererseits. Der Integrationsanspruch führt mithin (dysfunktional) zu einem Zweiliniensystem bzw. zu zwei Einliniensystemen – eine Gefahr, die in analoger Weise auch bei der Einrichtung Strategischer Geschäftseinheiten (SGE) oder der Zusammenstellung von Entscheidungspaketen innerhalb der Zero-Base-Budgetierung droht. Zwischen den Linien existiert insofern eine integrative Lücke, als die jeweiligen Maßnahmenplanungen nicht aufeinander abgestimmt sind.

Beide Rettungsversuche können nicht überzeugen: *Dem weiten Brückenschlag „Kontrolle – Planung“*, so konstruktiv er auch konzipiert sein mag, fehlt es an *Tragfähigkeit*. Vor diesem Hintergrund erscheint es ratsamer, einem bescheideneren, aber realistischeren Überbrückungsprojekt den Vorzug zu geben. Dieses bewältigt die Überbrückung von Vergangenheit und Zukunft allerdings nicht auf einmal, sondern in zwei Etappen, zwischen die ein Zwischenpfeiler eingefügt ist. Hierdurch wird die Lösung zwar weniger elegant, dafür aber tragfähiger:

– Die erste Etappe bildet die *Diagnosekonzeption*, innerhalb derer retrospektive Abweichungen in prospektive Probleme überführt werden.

– Die zweite Etappe bildet die *Planung von Maßnahmen*, mit deren Hilfe Lösungen für die ermittelten Probleme gefunden werden sollen. Diese Planung enthält eine eigenständige Suchphase, so daß nicht nur das bereits vorhandene Verhaltensrepertoire, sondern auch noch zu erprobende Handlungsalternativen in Betracht kommen. Auf diesem Wege wird keineswegs bereits eine Vorentscheidung zugunsten neuer Maßnahmen getroffen: Die zweistufige Lösung erzwingt keine Kursänderungen, sie schließt sie lediglich nicht von vornherein aus.

#### *Kooperations- und Universalüberwachungskonzeption*

Die besondere Leistungsfähigkeit einer Universalkonzeption unter dem Blickwinkel der Relevanz, Wirtschaftlichkeit, Aufklärungskraft und des Beeinflussungserfolgs bedarf keiner ausführlichen Begründung. Dennoch lassen sich gegen dieses Konzept schwerwiegende *Einwände* erheben:

Zum einen ist unter *Realisierbarkeitss Gesichtspunkten* fraglich, ob die Existenz eines *Gesamtziels der Überwachung*, ohne die man ja nicht von „Gesamtoptimalität“ sprechen kann, gegeben ist. Dies würde bedeuten, daß man etwa für Kontrolle und Revision, für externe und interne Prüfung, für strategische und operative Überwachung, für Potential- und Prozeßkontrolle usw. ein gemeinsames

Oberziel definieren kann, anhand dessen sich dann die Qualität des gesamten Systems messen ließe. Unrealistisch erscheinen hier folgende Punkte:

– Zur Verwirklichung einer vollständigen Informationsversorgung (Gesamtrelevanz) benötigt man die Spezifikation eines *Gesamtinformationsbedarfs*. Hierbei ist es nicht mit einer vollständigen Sammlung von Belegen getan. Viel entscheidender, weil grundlegender, ist die Vollständigkeit der Erklärungsgrößen. Zur Auffindung der relevanten Erklärungsstationen braucht man – wie ausführlich diskutiert – *Erklärungsmodelle*, anhand derer erst die Relevanz der zu ermittelnden Daten bestimmt werden kann. Die nicht behebbare Unvollkommenheit des Kontrollwissens schließt allerdings eine brauchbare Definition einer derart hypothesenbezogenen Vollständigkeit der Informationsbasis aus.

– Zur gezielten *Minimierung der gesamten Überwachungskosten* muß man letztlich im Rahmen einer Prüfungskostenplanung optimale *Budgets* für organisatorische Überwachungseinheiten, etwa Kontrolle einerseits und interne Revision andererseits, entwickeln. Das erfordert bekanntlich die Kenntnis der Interdependenzen (etwa: Lieferbeziehungen) zwischen den Kostenstellen, auch in intertemporaler Hinsicht, d. h. über die Überwachungsperioden hinweg. Angesichts des derzeitigen Entwicklungsstands der Informationskostenrechnung erscheint auch dieser Anspruch überzogen.

Eine optimale Durchdringung des betrieblichen Geschehens durch mehrere Überwachungsvorgänge wird von der Idee der *Wahrheitsfindung* geleitet. Die betriebliche Erfahrung einerseits und die Erkenntnistheorie andererseits lehren uns gleichermaßen die Grenzen dieser Leitidee. Gerade was die „Wahrheit“ der für die Überwachung unentbehrlichen Erklärungs- und ggf. auch Prognosemodelle anbetrifft, ist eine erhebliche Skepsis angebracht.

– Auch der Verwirklichung *gleichberechtigter Verhaltensbeeinflussung* durch abgestimmte Kontrollvorgänge sind Grenzen gesetzt. Das Wissen über mögliche *Synergiepotentiale* von Kontrolle und Revision, Überwachung in großen Abständen bzw. in dichter Folge, unregelmäßige und regelmäßige Leistungsbeurteilung und dergl. mehr liefert gegenwärtig keine tragfähige Basis für ein anspruchsvolles gesamtoptimales Überwachungssystem in Gestalt einer Universalkonzeption.

Zum anderen ist im Rahmen einer Universalkonzeption fraglich, ob der *Bedeutung der Desintegrationsvorteile* in ausreichendem Maße Rechnung getragen wird. Dies betrifft sowohl die grundsätzlich arbeitsteilige Dezentralisation als auch die Funktionstrennung durch *Fremdkontrolle der Kontrolleure*. Die Objektivität des gesamten Systems leidet möglicherweise unter einer sehr intensiven Kopplung der Überwachungselemente.

Vor diesem Hintergrund muß man sich mit einer geringeren Koordination im Überwachungsbereich zufrieden geben. Ein realisierbares Optimum an Integration gewährt die Kooperationskonzeption. Trotz kooperativer Integration stellt



dieser Ansatz die „Integrität“ der einzelnen Überwachungsvorgänge dadurch sicher, daß in Zweifelsfällen nach dem Grundsatz „personelle Trennung – argumentative Vereinigung“ verfahren wird. Abstimmung tritt hier auf in Gestalt einer *arbeitsteiligen Ergänzung*, einer *Meta-Überwachung* und eines *Konsens bezüglich Überwachungsnormen und Erklärungsmodellen*.

### **3. Kontrolle als lernendes, kooperatives Diagnosesystem**

Integrationsbemühungen führen zu einer Neupositionierung der Kontrolle innerhalb des Management:

– Dies geht mit einer neuen Sichtweise der geistigen Verwandtschaftsgrade zwischen Managementfunktionen einher: Eine Sicherungskonzeption mit dem direkten Gespann „*Planung/Kontrolle*“ (Hahn 1974; Töpfer 1976) ist weniger *zugkräftig* als die Kombination von „*Problemerkennung/Kontrolle*“ in einer Diagnosekonzeption. Die Sicherungskonzeption ist zwar *reaktionsschneller*, reagiert aber nur mit *einseitig vergangenheitsorientierten Anpassungsinstrumenten*. Ob die alten Instrumente weiter zur Anwendung kommen sollen oder ob auf neue Instrumente übergegangen werden soll, bleibt ungeklärt.

Diese *Koordinationslücke* zwischen Altbestand und Neuzugängen an Maßnahmen muß man auch bei der Ausgestaltung des Controlling bedenken: Diese integrierte Konzeption für ein Kontrollsystem ist eine Verknüpfung von *Analyse, Diagnose* und *Planung* (vgl. ähnlich Matschke/Kolf 1980, S. 606 ff.). Eine *gleiche Verknüpfungsintensität* zwischen den drei Bereichen erscheint allerdings nicht erstrebenswert. Die weitreichenden Gemeinsamkeiten von Analyse und Diagnose ermöglichen eine sehr intensive Integration. Zwischen Diagnose und Planung sind die Übergänge hingegen nicht so fließend. Neben der Diagnose braucht man – wie dargestellt – zur Planung auch *Heuristiken* (Alternativen-suche). Die Integration von Diagnose und Planung darf deshalb nie so *eng* sein (Krüger 1979, S. 165), daß kein Platz für Heuristiken mehr vorhanden ist.

– Neupositionierungen ziehen auch *Akzentverschiebungen in den Rollendefinitionen* nach sich. Der „*Berater als Prüfer*“, d. h. als kritischer Diagnostiker des vergangenen und zukünftigen betrieblichen Geschehens, gewinnt als zentrale Figur des Management an Bedeutung. Damit er auch die Rolle des „*Prüfers als Berater*“ erfolgreich spielen kann, muß er über zusätzliches Wissen verfügen, welches nicht aus unmittelbaren Überwachungserfahrungen gewonnen werden kann.

– Die Neuordnung schafft einen Rahmen zur *Vereinigung traditioneller Überwachungsfunktionen*, in welchen deren Beiträge ohne große Mühe eingebracht werden können. Dies gilt für Kontrolle, Revision und externe Prüfung (vgl. etwa Hahn 1976) ebenso wie für Ansätze eines Krisenmanagement, etwa zur präventiven Insolvenz bekämpfung.

Die *praktikable Variante integrierter Kontrolle*, dies haben die voranstehenden Ausführungen ergeben, konzipiert integrierte Kontrolle als *kooperatives, lernendes Diagnosesystem*. Es zeichnet sich durch folgende zentralen Merkmale aus:

Kennzeichen	Kurzbeschreibung	Stärken	Schwächen
Aufklärungsdominanz	Kritische und unabhängige Aufklärungsfunktion der Kontrolle	Vermindertes Risiko des Selbst- und Fremdbetrugs; Kontrolle prädestiniert für Schlichterfunktion (Konfliktmanagement durch Urteile von neutralen Drittparteien)	Geringerer manipulativer Beeinflussungserfolg
Diagnose	Zukunftsorientierte Auswertung von Erfahrungen	Problementdeckung als Frühaufklärung (mit latentem Innovationsbeitrag)	Keine direkten Korrekturmaßnahmen
Kooperation	Ergänzung und Angleichung von sowie Einigung über Steuerungs- und Kontrollinformationen	Konsens als verbesserte Aufklärungsbasis	Beeinträchtigung der Funktionstrennung
lernendes Kontrollsystem	Lernorientierte Überwachung der Kontrolle	Dynamische Verbesserung des Kontrollsystems (Treuz 1974, S. 51)	Hohe Kontrollkosten

Bild 29: Kontrolle als lernendes, kooperatives Diagnosesystem

Eine stichwortartig skizzierte Andeutung, wie sich der diagnostische Grundgedanke in den Handlungsmerkmalen und Gestaltungsformen niederschlägt, kann Bild 30 entnommen werden.

## V. Ausblick

Zu einer kritischen Beurteilung der Leistungsfähigkeit einer Konzeption gehört auch ein Hinweis auf noch *ungelöste Probleme*. Ein so verstandener Ausblick sieht in der erarbeiteten Konzeption einer Kontrolle als kooperatives, lernendes Diagnosesystem ein leistungsfähiges Rahmenkonzept, dessen Geltungsbereich und Geltungstiefe allerdings verbesserungsbedürftig sind:

– Die Einbeziehung von *Einflußmöglichkeiten externer Unternehmensträger* in die Überwachungskonzeption stellt eine erste Erweiterung des Geltungsbereichs dar. Es bietet sich an, zu diesem Zweck auf Projekte einer erweiterten (gesellschaftsbezogenen) Rechnungslegung zurückzugreifen (vgl. etwa Dreyer 1981; Kellenberg 1981; Küller 1982; Picot 1982).

– Die Leistungsfähigkeit betrieblicher Diagnosesysteme läßt sich durch *überbetriebliche Diagnosesysteme* verbessern. Hier kann man Erkenntnisse über überbetriebliche Kreditmeldesysteme, Frühwarnsysteme usw. (Hahn/Krystek 1979) heranziehen.

Handlungsbaustein	Ausprägung	Erläuterung anhand von Beispielen
Tätigkeit	Diagnose von Diskrepanzen	Erklärung und Prognose
Träger	Kooperatives Zusammenwirken von - zentralen und dezentralen Trägern - Fremd- und Selbstkontrolle  - kontroll-Stabs- und Linienstellen - Haupt- und Nebenfunktions- kontrollträgern - externen und internen Trägern	Koordination durch Ausschüsse (Thieme 1982, S. 151 ff.) Arbeitsteilung bzw. partizipative Wahrnehmung von Kontrollkompetenzen Fach- und Machtpromotoren der Kontrolle  Controller (Kontrollorgan) und Vorgesetzte Innen- und Außenrevision
Mittel	(insbes.) Modelle mit diagnosti- scher Aufklärungskraft	Retrospektiv und prospektiv verwendbare Hypothesen
Objekte	Prozesse und Potentiale	Ergebnisindikatoren und betriebliche Ressourcen
Terminierung	problembezogen (rhythmisch)	"Synchrone" Prozeß- und regelmäßige Potentialkontrolle
Bedingungen	Prozedurnormen Potentialnormen	Erwünschte Eigenschaften von Handlungsergebnissen bzw. Teil-Systemen
Einbindungsform	eingebunden nicht-eingebunden	(Frühzeitige) Einbindung der Prozeßkontrolle
Interventionsform	proaktiv	Ausgestaltung als Fortschrittskontrolle (mit eingebundenen rechtzeitigen Kontrollpunkten). Allerdings Rechtzeitigkeit gilt nur hinsichtlich der Wirkungsfristen bekannter Maßnahmen, nicht hinsichtlich der neuartiger Maßnahmen
Generalisierungsform	Organisatorische Regelungen	Richtlinien für die Durchführung der Kontrolle zur Sicherstellung der Einheitlichkeit (Integration)
Selektivität	Schwerpunkt- kontrolle (Flächendeckende Kontrolle)	Konzentration auf relevante "kritische" Indikatoren zur Sicherung einer rechtzeitigen Problemerkennung
Aufforderungsform	ausgewogen	Positive und negative Urteile bzw. Sanktionen
Bedingtheit	flexible Ausgestaltung	Berücksichtigung von Bedingungsvariationen durch flexible Normen
Quantitative Fundierung	Vereinigung von Informationen	Informationsaustausch zur Erweiterung des Geltungs- anspruchs von Kontrolleergebnissen
Qualitative Fundierung	Argumente und neutrale Personen	Besondere Bedeutung externer Träger (z.B. Berater) als neutrale Kontrollträger

Bild 30: Diagnostische Kontrolle als Handlungssystem

– Diagnosesysteme bedürfen einer inhaltlichen Konkretisierung, um „differentialdiagnostisch“ genutzt werden zu können. Die in Bild 30 zusammengefaßten Charakteristika geben beispielsweise lediglich die *Konturen* einer Diagnosekonzeption wieder. Die allgemeinen Überlegungen zur Funktionsweise eines Diagnosesystems müssen deshalb im Hinblick auf konkrete Indikatoren, betriebliche Potentiale, Rechtsformen, Fristigkeiten usw. spezifiziert werden. Hilfestellungen für eine derartige inhaltliche Koordination liefern die Untersuchungen zum *Aufbau von Frühaufklärungs- und Planungssystemen*. Innerhalb derartiger Systeme erfüllt der *Controller* meistens eine *Koordinationsfunktion*, worin seine besondere Leistungsfähigkeit zu sehen ist (Bardy, Kennzahl 5622; Horvath 1979; Buchner 1982; Harbert 1982, S. 248 ff.).

– Zweifellos bestehen für das vorgestellte Diagnosemodell vielfältige *methodische Verfeinerungsmöglichkeiten*. Beispielhaft sei hier auf die Ausgestaltung kooperativer Überwachung als *gegenseitige Kontrolle* verwiesen. Von derartigen symmetrischen Integrationsvarianten kann man sich eine zusätzliche Verbesserung der Kontrollqualität erwarten.

## E. Literaturverzeichnis

- Bleicher, K.*: Organisation der Unternehmensplanung, in: Wild, J. (Hrsg.): Unternehmensplanung, Reinbek 1975, S. 283–318.
- Bleicher, K./Meyer, E.*: Führung in der Unternehmung. Formen und Modelle, Reinbek 1976.
- Blohm, H.*: Zusammenarbeit von Interner und Externer Revision bei der Unternehmensanalyse, in: Aschfalk, B./Hellfors, S./Marettek, A. (Hrsg.): Unternehmensprüfung und -beratung, Freiburg 1976, S. 135–140.
- Böhmer, G.-A. u. a.*: Interne Revision. Ein Handbuch für die Praxis, Berlin 1981.
- Bramseman, R.*: Controlling, Wiesbaden 1978.
- Bretzke, W.-R.*: Zur Terminologie einer Theorie der Prüfung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 24 (1972), S. 253–265.
- Bretzke, W.-R.*: Inhalt und Prüfung des Lageberichtes: Anmerkungen zur gegenwärtigen und zukünftigen Praxis der Prognosepublizität, in: Die Wirtschaftsprüfung 32 (1979) 13, S. 337–349.
- Brink, H.-J./Reiß, M.*: Aufbau und Strukturierung der Unternehmensplanung, in: AGPLAN-Handbuch zur Unternehmensplanung, Kennzahl 1112.
- Buchner, M.*: Einige Überlegungen zur Controlling-Konzeption, in: Der Betrieb 35 (1982) 3, S. 133–136.
- Dreyer, A.*: Entwicklung und Stand gewerkschaftlicher Bewertung der Gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung durch Unternehmen, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 33 (1981) 4, S. 297–306.
- Egner, H.*: Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre. Eine Einführung, Berlin-New York 1980.
- Eichhorn, P.*: Terminologie und Typologie der Unternehmenskontrolle, in: Kontrolle öffentlicher Unternehmen, Baden-Baden 1980.
- Freiling, C.*: Systeme unternehmensorientierter Überwachung, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 7 (1978) 7, S. 297–301.
- Frese, E.*: Kontrolle und Unternehmensführung. Entscheidungs- und organisationstheoretische Grundfragen, Wiesbaden 1968.
- Frese, E.*: Prognose und Anpassung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 38 (1968 a) 1, S. 31–44.
- Gerberich, C.W.*: Ansatzpunkte zur Erweiterung der Controlling-Instrumente durch ein Frühwarnsystem, in: Kostenrechnungspraxis (1981) 4, S. 151–159.
- Gigliani, G.B./Bedeian, A.G.*: A Conspectus of Management Control Theory: 1900–1972, in: The Academy of Management Journal 17 (1974) 12, S. 292–305.
- Goetzke, W.*: Grundmodelle wirtschaftlicher Kontrolle und aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 28 (1976), S. 151–180.
- Goetzke, W./Knief, P.*: Externes Controlling – Ein Ansatz für die Existenzsicherung mittelständischer Betriebe, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 34 (1982) 5, S. 408–426.
- Goetzke, W./Sieben, G. (Hrsg.)*: Controlling. Integration von Planung und Kontrolle, Köln 1979.

- Haase, K.D.*: Zur Planungs- und Kontrollorganisation des Controlling, in: *Der Betrieb* 33 (1980) 7/8, S. 313–318, 364–367.
- Hahn, D.*: Planungs- und Kontrollrechnung. PuK, Wiesbaden 1974.
- Hahn, D.*: Zum Inhalt und Umfang der Unternehmensanalyse als bisheriges und zukünftiges Aufgabengebiet des Wirtschaftsprüfers, in: *Aschfalk, B./Hellfors, S./Marettek, A.* (Hrsg.): Unternehmensprüfung und -beratung, Freiburg 1976, S. 31–53.
- Hahn, D.*: Frühwarnsysteme, Krisenmanagement und Unternehmensplanung, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 49 (1979), 2. Ergänzungsheft.
- Hahn, D./Krystek, U.*: Betriebliche und überbetriebliche Frühwarnsysteme für die Industrie, in: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 31 (1979) 2, S. 76–88.
- Harbert, L.*: Controlling – Begriffe und Controlling-Konzeptionen, Bochum 1982.
- Heigl, A.*: Controlling – Interne Revision, Stuttgart-New York 1978
- Höller, H.*: Verhaltenswirkungen betrieblicher Planungs- und Kontrollsysteme, München 1978.
- Holzer, H.P./Lück, W.*: Verhaltenswissenschaft und Rechnungswesen, in: *Die Betriebswirtschaft* 38 (1978), S. 509–523.
- Horvath, P.*: Controlling, München 1979.
- Hunold, W.*: Mitarbeiterkontrolle, Erfassung betrieblicher Leistungsdaten und die Mitbestimmung des Betriebsrats, in: *Der Betrieb*, Beilage 18/82 zu 35 (1982) 36.
- Keller, D.*: Interne Revision und Kontrolle im Investitionsbereich, Bern-Stuttgart 1982.
- Kellinghusen, G.*: Rückstellungsprognosen. Zur Überprüfbarkeit und Objektivierbarkeit von Prognosen im aktienrechtlichen Jahresabschluß, München 1978.
- Kirsch, W.*: Planung. Kapitel einer Einführung, München 1975.
- Knollmayer, G.*: Die Beurteilung von Leistungen des dispositiven Faktors durch Prüfungen höherer Ordnung, in: *Seicht* 1981, S. 365–390.
- Köhler, R.*: Die Kontrolle strategischer Pläne als betriebswirtschaftliches Problem, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 46 (1976) 4/5, S. 301–318.
- Koontz, H./O'Donnel, C./Wehrich, H.*: Management, 7. Auflage., Auckland 1980.
- Korndörfer, W./Peez, L.*: Einführung in das Prüfungs- und Revisionswesen. Lehrbuch für Studium und Praxis, Wiesbaden 1981.
- Krüger, W.*: Controlling: Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenspolitik, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 31 (1979) 2, S. 158–169.
- Kühn, R./Walliser, M.*: Problementdeckungssystem mit Frühwarneigenschaften, in: *Die Unternehmung* 32 (1978) 3, S. 223–246.
- Küller, H.-D.*: Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung von gesellschaftsbezogenen Sachverhalten aus der Unternehmenspolitik, in: *Schmidt, H.* (Hrsg.): Humanvermögensrechnung, Berlin-New York 1982, S. 637–656.
- Lauth, B.F.*: Elemente und Beziehungen im System der betrieblichen Überwachung. Ein Beitrag zur integrativen Betrachtung des Überwachungssystems der Unternehmung, Diss. Köln 1974.

- Leffson, U.*: Wirtschaftsprüfung, 2. Aufl., Wiesbaden 1980.
- Link, J.*: Die methodischen, informationswirtschaftlichen und führungspolitischen Aspekte des Controlling, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 52 (1982) 3, S. 261–280.
- Löw, H.*: Informationsprozesse bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen, Diss. Saarbrücken 1982.
- Loth, H.-H.*: Unternehmenskontrolle mit Hilfe von Kontrollschwerpunkten, Diss. Regensburg 1970.
- Macharzina, K.*: Verhaltenswissenschaft und Rechnungswesen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., Stuttgart 1981, Sp. 1635–1642.
- Machin, J.L.J./Wilson, L.S.*: Closing the Gap between Planning and Control, in: Long Range Planning 12 (1979) 2, S. 16–32.
- Matschke, M.J.*: Prognosen im Rahmen der publizierten Rechnungslegung – Ein Bericht über die Prognosen der Pensionszahlungen gemäß § 159 AktG, in: Der Betrieb 34 (1981) 46, S. 2289–2293.
- Matschke, M.J./Kolf, J.*: Historische Entwicklung, Begriff und organisatorische Probleme des Controlling, in: Der Betrieb 33 (1980) 13, S. 601–607.
- Maune, R.*: Planungskontrolle. Die Kontrolle des Planungssystems der Unternehmung, Frankfurt 1980.
- Müller, G.*: Strategische Frühaufklärung, München 1981.
- Müller, W.*: Kontrolle, Organisation der, in: Handwörterbuch der Organisation, 2. Aufl., Stuttgart 1980, Sp. 1082–1091.
- Müller-Merbach, H.*: Datenursprungsbezogene Alarmsysteme, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 49 (1979) 2. Ergänzungsheft.
- Munkert, M.*: Metaprüfung. Rechtfertigung ihrer Notwendigkeit aus den formalen und materialen Zielen des Revisionsbetriebs, Frankfurt/M.-Bern-Las Vegas 1977.
- Niehus, R.J.*: Prüfung der Prüfer – „Peer Review“, in: Die Wirtschaftsprüfung 35 (1982) 22, S. 605–610.
- Ossberger, K.*: Betriebliche Kontrollen, ihre Voraussetzungen und Grenzen, Köln 1981.
- Peemöller, V.H.*: Management Auditing. Unternehmensführung und betriebliches Prüfungswesen, Berlin 1978.
- Peemöller, V.H.*: Praktisches Lehrbuch Controlling und betriebliche Prüfung, München 1978.
- Pfohl, H.-Ch.*: Planung und Kontrolle, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1981.
- Picot, A.*: Der Verbraucher in der sozialen Rechnungslegung, in: Hansen, U./Stauss, B./Riemer, M. (Hrsg.): Marketing und Verbraucherpolitik, Stuttgart 1982, S. 509–528.
- Picot, A.*: Der Transaktionskostenansatz in der Organisationstheorie: Stand der Diskussion und Aussagewert, in: Die Betriebswirtschaft 42 (1982 a), s. 267–285.
- Potthoff, E.*: Ist die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses auf Konflikt angelegt?, in: Die Wirtschaftsprüfung 33 (1980) 12, S. 322–325.
- Potthoff, E.*: Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung. Ein betriebswirtschaftlicher Kommentar, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1982.
- Reiß, M.*: Kriterienpluralismus als Problem erfolgsorientierter Planung, Frankfurt 1978.

- Reiß, M.:* Checkliste für aktionsorientierte Checklisten, in: *Der Betrieb* 34 (1981) 36, S. 1786–1792.
- Reiß, M.:* Das Kongruenzprinzip der Organisation, in: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* 11 (1982) 2, S. 75–78.
- Richter, M.:* Die Stellung des Abschlußprüfers im Entscheidungs- und Kontrollprozeß der Aktiengesellschaft, in: *Die Betriebswirtschaft* 38 (1978) 1, S. 21–38.
- Richter, M.:* Die Unterstützungsleistungen eines Unternehmers für eine gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlußprüfung – Ergebnisse einer Fallstudie, in: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 34 (1982) 8/9, S. 794–815.
- Remer, A.:* Kontrolle der betrieblichen Personalarbeit – Probleme und Ansätze, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 32 (1980) 5, S. 474–486.
- Rieser, I.:* Frühwarnsysteme, in: *Die Unternehmung* 32 (1978) 1, S. 51–68.
- Risak, J.:* Interne Revision – Ein Instrument zur Unternehmensentwicklung?, in: *Seicht* 1981, S. 219–233.
- Rückle, D.:* Gestaltung und Prüfung externer Prognosen, in: *Seicht* 1981, S. 431–468.
- Scheibe-Lange, I.:* Aktuelle Probleme der Rechnungslegung aus Arbeitersicht, in: *Die Wirtschaftsprüfung* 36 (1983) 3, S. 73–82.
- Schmalz, R.:* Die zukunftsorientierte Berichterstattung. Eine neue Perspektive der externen Rechnungslegung, Diessenhofen 1978.
- Schönfeld, H.M.W.:* Die Weiterentwicklung der Internen Revision, in: *Seicht* 1981, S. 235–254.
- Seicht, G. (Hrsg.):* Management und Kontrolle, Berlin 1981.
- Selchert, F.W.:* Betriebsinterne Überwachungssysteme und ihre Leistung, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 42 (1972) 3, S. 161–178.
- Serfling, K.:* Controlling, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1983.
- Sieben, G./Bretzke, W.-R.:* Zur Typologie betriebswirtschaftlicher Prüfungssysteme, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 25 (1973), S. 625–630.
- Siegwart, H./Menzi, I.:* Kontrolle als Führungsaufgabe. Führen durch Kontrolle von Verhalten und Prozessen, Bern-Stuttgart 1978.
- Stomberg, R.:* Organisation der Kontrolle aus entscheidungstheoretischer Sicht, Diss. Hamburg 1969.
- Thieme, H.-R.:* Verhaltensbeeinflussung durch Kontrolle. Wirkungen von Kontrollmaßnahmen und Folgerungen für die Kontrollpraxis, Berlin 1982.
- Töpfer, A.:* Planungs- und Kontrollsysteme industrieller Unternehmungen, Berlin 1976.
- Treuz, W.:* Betriebliche Kontroll-Systeme, Berlin 1974.
- Wild, J.:* Grundlagen der Unternehmensplanung, 3. Aufl., Opladen 1981.
- Wittmann, A.:* Systemprüfung und ergebnisorientierte Prüfung, Berlin 1981.
- Wohlgemuth, M.:* Aufbau und Einsatzmöglichkeiten einer Planungserfolgsrechnung als operationales Lenkungs- und Kontrollinstrument der Unternehmung, Berlin 1975.
- Wysocki, K. von:* Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 2. Aufl., München 1977.