

Zum Verhältnis von Unternehmensethik und Controlling*

UTZ SCHÄFFER**

Business Ethics and Management Control

The purpose of this paper is to analyze the relation between the concept of business ethics and management control. It is argued that business ethics define the limits of management control: the definition of overall ends and the selection of appropriate means both have to be ethically justified. Within this context management control has to impede ethical behavior, if it does not contribute to company profits, and promote the same behavior, if it does contribute to the company's objectives – profit-oriented or not. In both cases the use of management accounting systems can play a pivotal role.

Keywords: Business Ethics, Management Control, Management Accounting System, Environmental Accounting, Implementation

1. Einführung

Das Verhältnis von Ethik und Betriebswirtschaftslehre wird seit geraumer Zeit intensiv und zum Teil kontrovers diskutiert. Eigene Konferenzen und Zeitschriften sowie zahlreiche Buchpublikationen befassen sich mit der Schnittmenge der beiden Disziplinen. Auch wenn sich große Teile der „mainstream-Bwl“ weitgehend unbeeindruckt zeigen und darauf verweisen, dass das erwerbswirtschaftliche Prinzip durch die Einbettung in einen Marktmechanismus ethisch hinreichend legitimiert sei und es sich bei unternehmensethischen Publikationen allenfalls um eine wissenschaftliche Modeerscheinung handle, scheint die Unternehmensethik mittlerweile doch ein fester Bestandteil von betriebswirtschaftlicher Lehre und Forschung geworden zu sein. Um so überraschender ist es, dass die Begriffe Ethik und Controlling bislang selten gemeinsam diskutiert wurden. Dies mag daran liegen, dass die Kluft zwischen der Gewinn- und Unternehmenswertmaximierung unterstützenden Sozialtechnologie Controlling (vgl. Ulrich 2002: 486) und einer eher als reflexiv perzipierten Unternehmensethik als zu groß und ihre Überbrückung als intellektuell kaum lohnend erscheint.

Unter Ethik sei im Folgenden die Wissenschaft vom moralischen Handeln verstanden, die moralische Probleme erörtert und die Reflexion von handlungsleitenden Regeln

* Der Beitrag wurde eingereicht am 31.12.2003. Nach doppelt verdecktem Gutachterverfahren überarbeitete Fassung angenommen am 8.04.2004.

Der Autor dankt zwei anonymen Gutachtern sowie Dr. Matthias Meyer und Prof. Dr. Albrecht Becker für wertvolle Hinweise.

** Univ.-Prof. Dr. Utz Schäffer, EUROPEAN BUSINESS SCHOOL, Lehrstuhl für Controlling, Schloss Reichartshausen, D-65375 Oestrich-Winkel, Tel: ++49-(0)6723-69126; Fax: ++49-(0)6723-69162; E-mail: utz.schaeffer@ebs.de. Forschungsschwerpunkte: Controllinginstrumente, Controllingtheorie, Planung und Kontrolle.

zum Gegenstand hat (vgl. Pieper 1991: 17ff, Grabner-Kräuter 2000: 292f.). Die enger gefasste Unternehmensethik befasst sich mit ethischen Fragestellungen des wirtschaftlichen Handelns in Unternehmen. Sie zielt insbesondere auf die Klärung des Verhältnisses von Moral und ökonomischem Gewinnstreben (vgl. Küpper/Picot 1999: 136; Homann/Meyer/Waldkirch 2002: 495).

Folgt man der aktuellen Diskussion in der deutschsprachigen Controllingliteratur, ergeben sich neue Perspektiven und einige interessante Anknüpfungspunkte für das Verhältnis von Unternehmensethik und Controlling: Zum einen löst sich mit dem Konzept des rationalitätssicherungsorientierten Controlling zumindest ein Teil der Controllingtheorie von der Beschränkung auf den Zweck der Gewinn- oder Unternehmenswertmaximierung und lässt grundsätzlich unterschiedliche Zwecke als Bezugspunkt zu. Aufgabe des Controlling ist es danach, in einem durch wertrationale und damit insbesondere auch ethische Überlegungen festgelegten Rahmen die Effizienz und die Effektivität der Zweck-Mittel-Relationen sicherzustellen und nicht, den übergeordneten Zweck oder die Grenzen des ethisch erlaubten Handelns festzulegen. Somit sind der Zweckrationalität als Bezugspunkt des Controlling durch wertrationale Kalküle Grenzen gesetzt: sowohl die Festlegung des übergeordneten Zwecks als auch die Auswahl der geeigneten Mittel muss wertrational begründeten Anforderungen genügen.

Zum zweiten prägen Controllinginstrumente in einer kognitionswissenschaftlichen Perspektive das Handeln der Akteure im Unternehmen. Sie lenken als Teil der handlungsleitenden Ordnung die Wahrnehmung und präjudizieren in gewissem Umfang Entscheidungen. Moralisches Handeln im Unternehmen kann daher durch das Instrumentarium des Controlling sowohl behindert als auch befördert werden. Dieser Aspekt wurde bislang in der Diskussion um das Verhältnis von Unternehmensethik und Controlling vernachlässigt und soll im zweiten Teil des vorliegenden Beitrags näher betrachtet werden. Im Folgenden sei zunächst das Konzept des Controlling als Rationalitätssicherung der Führung skizziert. Darauf aufbauend werden die Beziehungen von Unternehmensethik und Controlling und der Einfluss von Controllinginstrumenten auf moralisches Handeln diskutiert.

2. Controlling als Rationalitätssicherung der Führung

Controlling ist ein in Industrieunternehmen seit langem eingeführtes Konzept. Zuweilen tragen mehr als ein Prozent der Beschäftigten die Stellenbezeichnung Controller. Auch der öffentliche Sektor und andere Dienstleistungsbereiche (z.B. der Handel) fragen seit geraumer Zeit verstärkt Controller nach. Dennoch (oder gerade deshalb) ist die einschlägige Literatur durch eine Vielzahl sehr unterschiedlicher Definitionsansätze gekennzeichnet (vgl. ausführlich Weber 2002: 20ff.). Frühe Definitionsversuche stellen zumeist auf Informationsversorgung als Kern des Controlling ab. Den Bezugspunkt bildet dabei in der Regel das Rechnungswesen (vgl. z.B. Hoffmann 1972 oder Heigl 1989). Der zweite Typus von frühen Definitionen stellt das Controlling als einen Teilbereich der Unternehmensführung heraus, der für die konsequente Zielausrichtung Sorge zu tragen hat. Sehr prägnant spricht etwa Mann vom Controlling als „Gewinnsteuerung“ (Mann 1973: 11; vgl. daneben z.B. Hahn 1987). Eine letzte Gruppe von Definitionen sieht die zentrale Aufgabe des Controlling in der Koordination von

unterschiedlichen Teilsystemen der Führung und wurde in den neunziger Jahren zur herrschenden Lehre in der deutschsprachigen Controllingliteratur (vgl. z.B. Horváth 1978 und 2002; Küpper 2001; Weber 1995).

Auf der Basis einer (zunehmend) kritischen Auseinandersetzung mit diesem Controllingverständnis in der Literatur (vgl. u.a. Schneider 1991; Schäffer 1996, Kappeler/Scheytt 1999; Weber/Schäffer 2000) wurde in den letzten Jahren der Ansatz des Controlling als Rationalitätssicherung der Führung entwickelt, der den konzeptionellen Ausgangspunkt für den vorliegenden Beitrag bildet (vgl. Weber/Schäffer 1999 und Schäffer/Weber 2002). Rationalität wird im Rahmen dieses Ansatzes als Zweckrationalität verstanden, die sich an einer effizienten Mittelverwendung bei gegebenen Zwecken bemisst und an ein internes Modell einer Akteursgemeinschaft gebunden ist. Der Zweck ist in aller Regel wiederum nur ein Mittel zur Erreichung eines übergeordneten Zwecks, so dass Zweckrationalität auf die Effizienz und auf die Effektivität des Handelns der Akteure zielt (vgl. Weber/Schäffer/Langenbach 2001: 46ff.; Schäffer/Weber 2002: 92f.).

Basis der Sicht des Controlling als Rationalitätssicherungsfunktion ist eine spezifische Führungsperspektive. Führung wird durch eigenständige Ziele verfolgende ökonomische Akteure (insbesondere Manager) vollzogen, die hierfür kognitive Fähigkeiten besitzen. Diese sind individuell begrenzt. Rationalitätsdefizite können somit durch Wollens- und Könnensbeschränkungen der Manager entstehen (vgl. Bach et al. 2001; Weber 2002: 33ff. und Schäffer 2001: 84ff.). Ausgehend von diesen Defiziten der Akteure konstituiert sich Rationalitätssicherung aus Handlungen zur Erhöhung der Wahrscheinlichkeit, dass die Realisierung der Führungshandlungen den antizipierten Zweck-Mittel-Beziehungen trotz der genannten Defizite entspricht. Die Funktion korrespondiert auch weitgehend mit dem herrschenden Verständnis von „management control“ in der englischsprachigen Literatur, z.B. in der „klassischen“ Definition von Anthony. Danach ist „management control ... the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives“ (Anthony 1965: 17; ähnlich auch Anthony/Govindarajan 2001: 6).

Controller unterstützen das Management dabei durch Entlastung, Ergänzung und Begrenzung:

- Indem sie eine effiziente Versorgung mit Inputdaten und den effizienten Betrieb von Führungshandlungen sicherstellen, schaffen Controller notwendige Voraussetzungen für rationales Handeln des Managements. Der gemeinsame Zweck wird mit geringerem Einsatz von Mitteln erreicht. Sie entlasten das Management und ermöglichen es ihm, seine knappe Kapazität auf Rationalitätsengpässe zu fokussieren.
- Auf der Basis von unterschiedlichem Fach- und Methodenwissen oder einer anderen Perspektive können Controller (reaktiv) überprüfen, ob Manager die richtigen Mittel einsetzen, um den gemeinsamen Zweck zu erreichen, oder (proaktiv) den Einsatz geeigneter Mittel anregen und durchsetzen. In dieser Funktion ergänzen sie das Management.

- Stellen Controller (reaktiv) die Handlungsergebnisse des potentiell opportunistischen Managements in Frage oder erreichen sie (proaktiv) eine Anpassung der gewünschten Zustände bzw. die Wahrnehmung einer ausreichend hohen Sanktionswahrscheinlichkeit beim Management, können sie dazu beitragen, dass Manager den Zweck des korporativen Akteurs verfolgen. Opportunistisches Handeln wird so begrenzt.

Allerdings sind nicht nur Controller Träger der Rationalitätssicherungsfunktion im Unternehmen, sondern auch Manager selbst und eine Vielzahl weiterer Akteursgruppen wie z.B. Berater oder Revisoren (vgl. Schäffer/Weber 2002: 94). Controlling ist damit nicht (nur) das, was Controller tun. Ein wirksames Controlling ergibt sich vielmehr aus der Interaktion von Controllern, Managern und anderen Akteursgruppen (vgl. etwa Deyhle 1993: 52 und Abbildung 1; Horváth 2002: 152; Weber 2002: 66).

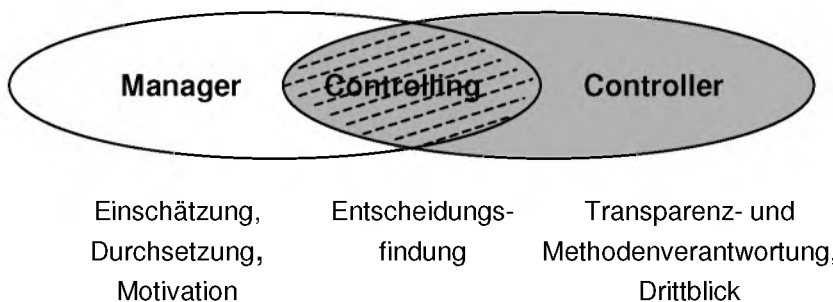


Abbildung 1: Controlling als Zusammenspiel von Managern und Controllern (in Anlehnung an Deyhle 1993: 52)

Dieser Sachverhalt und die im Ansatz von Weber und Schäffer eingenommene verhaltens- und kognitionswissenschaftliche Perspektive legen eine Modellierung von Akteuren nahe, die kognitive Aspekte betont. Daher kommt den internen Modellen eine zentrale Bedeutung zu: Der Umstand, dass Akteure aufgrund von Könnensbeschränkungen nicht in der Lage sein mögen, alle Einzelheiten ihres Kontextes zu verarbeiten, und die Tatsache, dass Akteure Umstände deshalb nicht immer wahrnehmen können, weil sie bezogen auf die Beobachtungsposition räumlich, zeitlich oder funktional zu fern liegen, induzieren die Bildung oder Aktivierung solcher subjektinterner Modelle. Ein internes Modell umfasst für die jeweils relevanten Handlungstypen zum einen als „Selbstbild“ Hypothesen über die eigenen Eigenschaftsausprägungen und deren Nebenbedingungen; zum anderen als handlungsrelevantes „Weltbild“ Hypothesen über die Eigenschaften der Umwelt. Diese Hypothesen umfassen neben Annahmen auch Einstellungen (als bewertete Annahmen) und Erwartungen (als Prognosen). Sie sind Abstraktionen von Einzelumständen und können mit handlungsleitenden generellen Regeln verknüpft sein, die Handlungsanweisungen für ganze Klassen von Ereignissen geben. Sie lassen sich daher als Ordnungsschemata bezeichnen, die auf ein Handlungsbündel bezogen Komplexitätsreduktion durch Selektion und Standardisierung erreichen (vgl. Weber/Grothe/Schäffer 2000). Im Ergebnis bilden sie gewissermaßen

die Brille, durch die Akteure blicken, und setzen so den Rahmen für ihr Denken und Handeln (vgl. Meyer 2003: 197ff. und Kim 1993: 39).

3. Zur Beziehung von Unternehmensethik und Controlling

Das dem Controlling zugrunde liegende Konzept der Zweck-Mittel-Rationalität ist das vorherrschende Rationalitätsverständnis in der Betriebswirtschaftslehre und geht auf Max Weber zurück: „Wie jedes Handeln kann auch das soziale Handeln bestimmt sein [...] *zweckrational*: durch Erwartungen des Verhaltens von Gegenständen der Außenwelt und von anderen Menschen und unter Benutzung dieser Erwartungen als ‚Bedingung‘ oder als ‚Mittel‘ für rational, als Erfolg, erstrebte und abgewogene eigene *Zwecke* [...] Zweckrational handelt, wer sein Handeln nach Zweck, Mitteln und Nebenfolgen orientiert und dabei sowohl die Mittel gegen die Zwecke, wie die Zwecke gegen die Nebenfolgen, wie endlich auch die verschiedenen möglichen Zwecke gegeneinander rational *abwägt*: also jedenfalls *weder* affektiv (und insbesondere nicht emotional), *noch* traditional handelt.“ (Weber 1980: 12f.; Hervorhebung im Original). Im Gegensatz dazu bezeichnet Max Weber eine Handlung als wertrational, die „durch bewussten Glauben an den [...] unbedingten *Eigenwert* eines bestimmten Sichverhaltens rein als solchen und unabhängig vom Erfolg“ (ebenda; Hervorhebung im Original) durchgeführt wird. Somit lässt sich der effektorientierten Zweckrationalität eine gesinnungsorientierte Wertrationalität gegenüberstellen (vgl. Acham 1984: 33f. und Ulrich 2001: 106), in die insbesondere auch ethische Überlegungen einfließen.

Zweck- und Wertrationalität werden aus einer Gemeinschaft handelnder Akteure heraus konstituiert und sind an das jeweilige interne Modell einer Akteursgemeinschaft gebunden. Somit ist Rationalität ex definitione relativ; absolute Rationalität gibt es nicht. Es wird vielmehr regelmäßig damit zu rechnen sein, dass in verschiedenen Branchen sowie in verschiedenen Teilen des Unternehmens unterschiedliche Rationalitäten aufeinander treffen (vgl. z.B. Brockhoff 2002: 455; Kappler 2002: 172f.; Schäffer/Weber 2002: 92). Diese können unterschiedliche Mittel, aber auch unterschiedliche Zwecke implizieren. Gerade mit Blick auf die Unternehmensethik stellt sich damit die Frage, ob das Erkenntnisobjekt des Controlling zweck- und mittelneutral ist, oder ob es auf bestimmte Zwecke oder Mittel begrenzt werden sollte. Ist moralisches Handeln nur ein mögliches Mittel zur Erreichung des übergeordneten Ergebnisziels oder können unternehmensethische Grundsätze wie Umweltschutz oder Nachhaltigkeit auch gleichberechtigtes Ziel neben einer ergebnisorientierten Unternehmensführung sein? Der Rationalitätssicherungsansatz ist grundsätzlich offen für beide Möglichkeiten – er definiert Controlling als Funktion zur Sicherstellung der Rationalität von Unternehmensführung und nimmt den Akteuren im Unternehmen diese grundlegende, wertrationalen Kalkülen unterworfenen Entscheidung nicht ab. Ethische Überlegungen und moralische Urteile („gut und böse“) sind somit das Ergebnis wertrationaler Überlegungen und Ausgangspunkt – nicht Gegenstand – des Controlling.

In weiten Teilen der betriebswirtschaftlichen Literatur wird für Unternehmen allerdings nur ein einziger Zweck postuliert, welcher selbst nicht auch Mittel ist, nämlich der übergeordnete Zweck der Nutzenmaximierung in Form von Gewinn- oder Unternehmenswertmaximierung. Die dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip der Betriebswirtschaftslehre immanente Festlegung der „obersten Maxime“ (Gutenberg 1983: 471)

auf ein solches Ergebnisziel ist eine (fast) durchgängige Prämisse von Controllingliteratur und -praxis, aber keinesfalls zwingend (vgl. auch Kappler 2002: 173 und Becker 2003: 42). Folgt man der Konvention, kann die zu maximierende Ergebnisgröße – und auch hier scheint weitgehender Konsens in der Controllingdiskussion zu bestehen – unterschiedlich ausgeprägt sein: „In einer marktwirtschaftlich orientierten Unternehmung werden i.d.R. Gewinn und Rentabilität (kurz- oder langfristig) die obersten Ergebnisziele sein. In einer öffentlichen Serviceeinrichtung könnte die Nichtüberschreitung eines bestimmten Ausgabenvolumens das oberste Ergebnisziel sein.“ (Horváth 2002: 145f.)

Unterstellt man Gewinn- oder Unternehmenswertmaximierung als übergeordneten Zweck des Unternehmens, lassen sich grob zwei Fälle unterscheiden. Im ersten Fall „rechnet sich“ moralisches Handeln: unternehmensethische Postulate und die Anforderungen des Controlling fallen zusammen. Unter Umständen wird moralisches Verhalten sogar zum operativen und/oder strategischen Erfolgsfaktor für die ergebnisorientierte Unternehmensführung: „Firmen müssen [dann] in Moral investieren, wenn sie ihr Verbleiben in der Gesellschaft und damit im Markt sicher stellen wollen“ (Wieland 1994: 228; zur Kritik Ulrich 2002, Lisowsky 1927). Damit ist auch moralisches Verhalten über Ursache-Wirkungs-Ketten mit dem Ergebnisziel verknüpfbar und unter Zuhilfenahme des Controllinginstrumentariums steuerbar (vgl. z.B. Hirsch 2003). Im zweiten Fall rechnet sich moralisches Handeln ökonomisch nicht: Unternehmensethische Postulate und die Anforderungen des Controlling fallen auseinander: In dominant gewinn- oder unternehmenswertorientiert gesteuerten Unternehmen sollte dann moralisches Handeln durch die Mechanismen des Controlling be- und/oder verhindert werden.

Diese grobe Kategorisierung bedarf allerdings zumindest zweier Relativierungen:

- (1) In betriebswirtschaftlichen Modellen ist die Zielvorschrift Gewinnmaximierung regelmäßig mit Bedingungen und Restriktionen verknüpft. Als Beispiel seien Absatz- und Produktionsfunktionen, rechtliche Mindeststandards oder Liquiditätsnebenbedingungen genannt (vgl. auch Schneider 1990: 870). Darüber hinaus steht es dem Management frei, generelle Regeln bezüglich ethisch orientierten Verhaltens zu definieren, die für die Akteure im Unternehmen als zusätzliche Restriktion zu beachten sind (vgl. z.B. Simons 1995: 42f.). Alternativ kann der Konflikt zwischen Gewinnprinzip und Moral auch fallweise geregelt werden (vgl. Steinmann/Oppenrieder 1985 und Steinmann/Löhr 1988). Auf diesen beiden Wegen fließen wertrationale Überlegungen auch in die Festlegung der Mittel mit ein.
- (2) Ob sich moralisches Verhalten rechnet, ist in hohem Maße von den Prämissen des zu Rate gezogenen Controllinginstruments abhängig. Wie am Beispiel des Umweltschutzes noch zu zeigen sein wird, gibt es keine objektiven, instrumenten- und akteursunabhängigen Ergebnisse des Controlling. Ob sich ethisch orientiertes rechnet, hängt also auch von den Annahmen des Instruments und seiner Ausgestaltung durch die Manager und Controller im Unternehmen ab. Liegen entsprechende Handlungsspielräume in ausreichendem Maße vor, ist das Verhältnis von Moral und Ökonomie im Unternehmen nicht unabhängig von den internen Modellen der Akteure, die die Auswahl und Gestaltung der Instrumente mitbestim-

men. Controller nehmen so – bewusst oder unbewusst – Einfluss auf die ethischen Orientierungen im Unternehmen.

Hebt man nun die Prämisse der Gewinn- oder Unternehmenswertmaximierung als übergeordneten Zweck des Unternehmens auf und setzt (als Ergebnis wertrationaler Überlegungen) ethische Prinzipien wie z.B. Umweltschutz oder Nachhaltigkeit an die Seite oder an die Stelle der Gewinnmaximierung (vgl. dazu auch Waxenberger 2001: 108ff.), wird es zur Aufgabe des Controlling, ethisch orientiertes Verhalten zu fördern, aber auch: ethische Intentionen auf ihre ethische Wirkung(en) hin zu überprüfen. Diese können auseinanderfallen: In dem Maße wie unmoralisches Verhalten von Individuen das Gemeinwohl fördert (vgl. Smith 1776/1978), kann eine Unternehmensethik, die dies nicht berücksichtigt, gesellschaftlich schädlich wirken. „Die Abkoppelung der Moral von unmittelbar moralischen Handlungsmotiven ist [deshalb] nicht als Verfall der Moral zu verstehen, sie bildet vielmehr die Voraussetzung dafür, die Solidaritätsmoral weit über Solidaritätsgefühle hinaus auf anonyme Kontexte moderner Großgesellschaften auszudehnen. Sie ist ein evolutionärer Fortschritt [...] Kommunikatives Handeln muss modern in strategisches Handeln transformiert werden, sonst bleibt es entweder auf den überschaubaren Kreis unmittelbarer Solidaritätsgefühle, also die kleine, unmittelbar kontrollierbare Gruppe beschränkt, oder es ruiniert die Wirtschaft, wenn es per Gesetz und Plan – statt durch Anreize – durchgesetzt werden soll“ (Homann 1994: 15, vgl. daneben auch Schneider 1990: 878ff.).

Im Ergebnis zeigt sich, dass die Beziehung von Unternehmensethik und Controlling vielschichtig ist. Einerseits können zweckrationales Denken und Controlling durch Unternehmensethik begrenzt werden: sowohl die Festlegung des übergeordneten Zwecks als auch die Auswahl der geeigneten Mittel muss wertrational begründeten Anforderungen genügen. Andererseits kann (und muss) Controlling im so gesetzten Rahmen moralisches Handeln begrenzen, wenn sich dieses nicht rechnet, und proaktiv unterstützen bzw. anregen, wenn es einen positiven Beitrag zum Unternehmensgewinn erwarten lässt oder wenn korrespondierende ethische Prinzipien zu den obersten Zielen des Unternehmens zählen, so dass moralisches Handeln unabhängig von seinem Beitrag zum Unternehmensgewinn die Erreichung übergeordneter Ziele des Unternehmens unterstützt. Im Folgenden soll nun gezeigt werden, wie durch die Nutzung von Controllinginstrumenten moralisches Verhalten positiv wie negativ beeinflusst werden kann.

4. Zum Einfluss von Controllinginstrumenten auf moralisches Handeln

Grabner-Kräuter hat in dieser Zeitschrift den handlungsleitenden Charakter der Unternehmenskultur im Hinblick auf die Unternehmensethik analysiert. Sie kam zum Schluss, dass die Kultur „die Wahrnehmungen, Entscheidungen und Handlungen der Führungskräfte und aller Mitarbeiter gleichsam unsichtbar und größtenteils unbewusst beeinflusst. Zweckrationale Bemühungen, die in einer Unternehmenskultur verkörpert Grund Einstellungen und Werte explizit und dadurch in weiterer Folge einer Steuerung zugänglich zu machen, gehen in der Praxis häufig Hand in Hand mit der Erarbeitung von Dokumentationen, die als ‚Unternehmensphilosophie‘, ‚Unternehmensleitbild‘, ‚Unternehmensgrundsätze‘ oder – vom Inhalt her am umfassendsten – als ‚Corporate-Identity-Konzept‘ bezeichnet werden. [...] Eine Integration von Unterneh-

mensethik und Unternehmenskultur kann durch Einbeziehung ethischer Dimensionen in das Leitbild oder in das Corporate-Identity-Konzept des Unternehmens angestrebt werden“ (Grabner-Kräuter 2000: 303f.). Sie weist aber zu Recht darauf hin, dass es daneben noch andere Regelwerke im Unternehmen gibt, „die oft viel unmittelbarer die Einstellungen, das Verhalten und das Handeln der Unternehmenszugehörigen beeinflussen, weil sie konkreter und teilweise auf spezifische Situationen bezogen sind.“ (Grabner-Kräuter 2000: 304; Brantl 1985: 59)

Hier sind in erster Linie auch die Instrumente des Controlling zu nennen, die das Rückgrat der Unternehmenssteuerung bilden. Beispielsweise kann ein Akteur bei der Vorteilhaftigkeitsbeurteilung einer Investition auf die Kapitalwertrechnung zurückgreifen oder zur Bestimmung der Selbstkosten eines (umweltfreundlichen?) Produktes Informationen der Kostenrechnung verwenden. Solche Controllinginstrumente bestehen aus einem Bündel genereller Regeln zur Transformation von Daten (Input) in Controllinginformationen (Output), das (in der Regel) von einem Dritten entwickelt wurde. Es stellt somit dem Nutzer ein entwickeltes Modell zur Verfügung, das seinen Lernprozess abkürzen kann (vgl. Schäffer/Steiners 2003). Dieser Transformationsvorgang muss nach Wild „definierte Regeln aufweisen, nachvollziehbar und in seinen Anwendungsvoraussetzungen, Teilschritten und Ergebnissen intersubjektiv nachprüfbar sein“ (Wild 1982: 146). Das dem Controllinginstrument zugrunde liegende Modell ist dann – anders als ein internes Modell – explizierbar und kann als externes Modell bezeichnet werden. Solche Modelle sind durch drei Merkmale gekennzeichnet - das Abbildungsmerkmal, das Verkürzungsmerkmal und das pragmatische Merkmal (vgl. Stachowiak 1973: 131f.):

- Durch Abbildungen werden Originalattribute den Modellattributen zugeordnet. So bildet die Plankostenrechnung beispielsweise die Struktur eines Unternehmens durch Kostenstellen ab und bewertet den betrieblichen Güterverzehr auf der Basis von (linearen) Kostenfunktionen.
- „Modelle erfassen im Allgemeinen nicht alle Attribute des durch sie repräsentierten Originals, sondern nur solche, die den jeweiligen Modellerschaffern und/oder Modellbenutzern relevant erscheinen.“ (Stachowiak 1973: 129). So reduziert die Plankostenrechnung Kosten auf sich innerhalb eines Jahres beschäftigungsproportional und nicht beschäftigungsproportional verhaltende Kosten. Aufgrund dieser Verkürzung lassen sich unterschiedliche Modelle des gleichen Originals konstruieren.
- Das pragmatische Merkmal bezeichnet die Beschränkung von Modellen „a) für bestimmte – erkennende und/oder handelnde, modellbenutzende – Subjekte, b) innerhalb bestimmter Zeitintervalle und c) unter Einschränkung auf bestimmte gedankliche oder tatsächliche Operationen“ (Stachowiak 1973: 132). Die Vielfalt der in der Literatur und Praxis zu findenden Kostenrechnungssysteme ist ein markantes Beispiel für dieses Modellcharakteristikum.

Vorteil der Verwendung externer Modelle ist eine Reduktion der Komplexität durch Standardisierung und Selektion. Zu beachten ist aber, dass sich der Kontext und die im Rahmen der Entwicklung unterstellte Zielfunktion ändern können, und/oder dass die selektierende Wirkung des Controllinginstrumentes und die Prämissen eines rationalen Modelleinsatzes dem Anwender nicht (mehr) bewusst sind. So wird z.B. der

Plankostenrechnung heute oft vorgeworfen, zu einer Vernachlässigung von Fixkosten (Fixkosten verändern sich nicht und bedürfen damit deutlich geringerer Aufmerksamkeit) und zu einer zu starken Kosten- und Innenorientierung von Controllern beigegeben zu haben (vgl. Weber 2002: 40). Bei der Anwendung eines Instruments ist daher zu berücksichtigen, dass „die bestehenden Instrumente, neben den Momenten, die eingebaut werden sollten, auch anderes enthalten, was jenseits des bewussten Einbaus liegt, und dass die Zusammenhänge, denen die Instrumente entsprechen sollten, sich ändern können. Was während ihrer Einführung sichtbar und zweckmäßig erschien, kann schon durch die Kreierung des Systems selbst verändert worden sein.“ (Kappeler/Scheytt 1999: 229f.)

Wie die Unternehmenskultur und die internen Modelle der Akteure wirken auch Controllinginstrumente als externe Modelle handlungsleitend. Sie lenken die Wahrnehmung der Akteure und präjudizieren in gewissem Umfang ihr Handeln (vgl. Schäffer/Steiners 2003). Dennoch wurde die Nutzung von Instrumenten und der durch sie generierten Informationen lange Zeit in der betriebswirtschaftlichen Literatur vergleichsweise selten diskutiert. Meist stand die Verwendung zur Informationsversorgung bzw. zur Fundierung von Entscheidungen im Mittelpunkt. Der Fokus auf die Entscheidungsfindung spiegelt jedoch nicht das tatsächliche Nutzungsverhalten in der Realität wieder. Diese Erkenntnis hat zu zahlreichen Forschungsarbeiten in den Sozialwissenschaften und der Betriebswirtschaftslehre geführt, die sich mit den verschiedenen Facetten der Informationsnutzung beschäftigen. Ergebnis ist eine ganze Reihe von Beiträgen, in denen verschiedene Nutzungsarten differenziert werden (vgl. Simon et al. 1954; Pelz 1978; Burchell et al. 1980; Ansari/Euske 1987; Menon/Varadarajan 1992; Hirst/Baxter 1993).

Beispielsweise unterscheidet Pelz (aufbauend auf Rich und Knorr) in einem Beitrag zur Nutzung von sozialwissenschaftlichen Forschungsergebnissen durch politische Entscheidungsträger zwischen instrumenteller, konzeptioneller und symbolischer Nutzung von Informationen (vgl. Pelz 1978: 349ff. sowie Rich 1977 und Knorr 1977). Instrumentelle Nutzung erfolgt dabei, wenn Informationen unmittelbar zur Entscheidungsfindung verwendet werden, während die konzeptionelle Nutzung sich auf Veränderungen hinsichtlich des Bewusstseins, des Denkens oder des Verständnisses für eine Situation bezieht. „'Instrumental' use refers to those cases where respondents cited and could document [...] the specific way in which the [...] information was being used for decision-making or problem-solving purposes. 'Conceptual' use refers to influencing a policymaker's thinking about an issue without putting information to any specific, documentable use. It also refers to planned uses of research 'in the future'.“ (Rich 1977: 200) Unter der symbolischen Nutzung von Informationen fasst Pelz die Verwendung von Informationen als Ersatz für Entscheidungen (vgl. Pelz 1978: 351 und Knorr 1977: 171): „By initiating, distributing, and publishing a research report, the government official in this case tries to signal to those concerned that something is being done about the problem, while proper decisions and measures that should be taken are postponed or neglected altogether.“ (Knorr 1977: 171) Symbolische Nutzung liegt auch vor, wenn Informationen zur Legitimation einer Entscheidung genutzt werden. „Here the social scientists' data and arguments are used selectively and often distortingly to publicly support a decision that has been taken on different grounds or

that simply represents an opinion the decisionmaker already holds.” (Knorr 1971: 171f.)

Die Unterscheidung zwischen instrumenteller, konzeptioneller und symbolischer Nutzung ist mittlerweile von einigen Autoren auf betriebswirtschaftliche Zusammenhänge übertragen worden (vgl. Moorman 1995; Souchon/Diamantopoulos 1996; Homburg et al. 1998; Karlshaus 2000; Cornelissen/Lock 2002). So weisen z.B. Homburg et al. in einer empirischen Untersuchung zur Nutzung von Kostenrechnungsinformationen nach, dass die häufig postulierte Entscheidungsorientierung der Kostenrechnung eher ein Produkt der Lehrbücher als praktischer Erfordernisse zu sein scheint. Die Ergebnisse ihrer Studie zeigen, dass Kostenrechnungsinformationen nicht nur zur Entscheidungsfindung (instrumentelle Nutzung), sondern auch in hohem Maße zur Beeinflussung der Denkprozesse und Handlungen der Akteure (konzeptionelle Nutzung) und zur ex post Legitimation von Entscheidungen und deren Durchsetzung (symbolische Nutzung) genutzt werden (vgl. Abbildung 2).

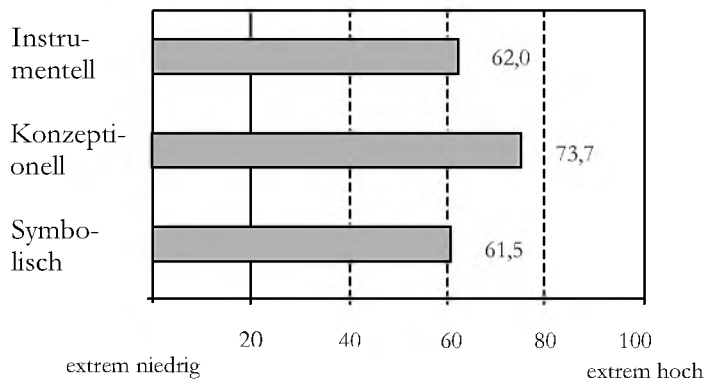


Abbildung 2: Nutzung von Kostenrechnungsinformationen (Quelle: Homburg et al. 1998: 37)

Am Beispiel des umweltgerechten Handelns in gewinnmaximierenden Unternehmen sei im Folgenden illustriert, wie die Nutzung von Controllinginformationen moralisches Handeln beeinflussen kann (vgl. Schäffer 2003). Zwar stehen Studien zur Nutzung von Controllinginformationen im Umweltmanagement noch aus, allerdings lassen sich auf der Basis von „anecdotal evidence“ leicht Beispiele für die drei Nutzungsarten generieren. Damit wird aber deutlich, dass die von den Instrumenten des so genannten Umweltcontrolling generierten Informationen mehr sind als notwendiges Material für Rechenübungen. Sie dienen nicht nur der Fundierung anstehender Entscheidungen, sondern können diese auch ex post legitimieren und (bewusst oder unbewusst) die Entwicklung interner Modelle im Managementteam beeinflussen. Eine Studie von Finger/Bürgin/Haldimann identifiziert denn auch Controllinginstrumente als wesentlichen Stimulus für ökologie- bzw. umweltorientierte Lernprozesse im Unternehmen (vgl. Finger/Bürgin/Haldimann 1996: 331). Im Rahmen der konzeptionellen Nutzung kann ihnen somit eine entscheidende Rolle dabei zukommen, den Umweltgedanken im Denken und Handeln der Akteure im Unternehmen zu verankern.

Während das operative Controlling als primären Bezugspunkt den Periodenerfolg (Gewinn) hat und damit hauptsächlich relativ klar definierte Probleme innerhalb eines kurzfristigen Planungszeitraums lösen muss, zielt das strategische Controlling auf die langfristigen Erfolgspotentiale des Unternehmens. In Literatur und Praxis wird unter der Anwendung des Umweltcontrolling vorwiegend die operative Geschäftsebene angesprochen, wo es häufig gilt, grundlegende Umweltinformationssysteme aufzubauen und operativ „zum Laufen zu bringen“ (Müller-Christ 2001: 255f.). Zunehmend wird aber die Ergänzung des operativen Umweltcontrolling um eine strategische Ebene gefordert (vgl. Dyllik 2000: 28; Ahn/Dillschneider/Dyckhoff 2001: 2). Allein Traditionelle Instrumente des operativen Controlling werden solchen Anforderungen nur eingeschränkt gerecht. Langfristig realisierbare Erfolgspotentiale zeigen sie ebenso wenig auf wie umweltbezogene Chancen und Risiken. Zudem führen sie oft zu gravierenden Fehlsteuerungen: So legt z.B. die traditionelle Vollkostenrechnung Umweltschutzkosten pauschal auf alle Kostenträger um. Erst eine verursachungsgerechte Zurechnung von Umweltschutzkosten auf die Produkte – z.B. im Rahmen einer Prozesskostenrechnung – kann die unfreiwillige (Quer-) Subventionierung der umweltschädlicheren Produkte zu Lasten der umweltfreundlicheren Kostenträger beenden.

Traditionelle Instrumente des operativen Controlling, die Umweltschutzaspekte ausblenden oder auf einen Kostenfaktor reduzieren, können so die Verankerung des Umweltgedankens in den internen Modellen des Managements blockieren. In dem Maße wie die Funktion eines strategischen Umweltcontrolling an Bedeutung gewinnt, bedarf es daher der Einführung neuer oder der Modifikation vorhandener Instrumente. Denkbar sind z.B. ökologieorientierte Portfolio- und Wertkettenanalysen, Früherkennungssysteme, Szenario-Analysen und Benchmarking-Studien. Solche strategischen Controllinginstrumente können aber nicht losgelöst von Unternehmenskultur, organisatorischen Regeln und internen Modellen der involvierten Akteure implementiert und genutzt werden. Die einzelnen Elemente der handlungsleitenden Ordnung sind interdependent und müssen hinreichend aufeinander abgestimmt sein. Dies impliziert auch, dass Controller und ihr Instrumentenkasten nicht neutral sein können: Die internen und externen Modelle des Controlling nehmen vielmehr Einfluss auf die moralischen Orientierungen im Unternehmen und werden ihrerseits von den anderen Elementen der handlungsleitenden Ordnung beeinflusst.

Wenn ein ausreichender Fit zwischen etablierter handlungsleitender Ordnung und den Instrumenten eines strategischen Umweltcontrolling nicht vorliegt, sind drei grundsätzliche Fälle denkbar:

- (1) Das Instrument wird an die etablierte handlungsleitende Ordnung angepasst. So lässt sich in der Praxis gelegentlich beobachten, dass Instrumente des strategischen Umweltcontrolling im Rahmen von Implementierung und Nutzung so adaptiert werden, dass sie zur vorherrschenden Management-Kultur und zu den Instrumenten des operativen Controlling passen. Zum Beispiel mag eine Balanced Scorecard mit eigenständiger Umweltperspektive nicht als strategisches Lerninstrument der dezentralen Einheiten, sondern top-down als Durchsetzungsinstrument der Zentrale genutzt werden.
- (2) Das Instrument des strategischen Umweltcontrolling wird nicht genutzt, d.h. es wird entweder vom Immunsystem der handlungsleitenden Ordnung rasch „abge-

stoßen“ und verschwindet wieder aus dem Unternehmen oder es vegetiert jahrelang vor sich hin, ohne zu stören, aber auch ohne jeden nachhaltigen Einfluss auf die Unternehmensführung zu nehmen. Auch dieser Fall lässt sich häufig beobachten, insbesondere dann, wenn die Instrumente des strategischen Umweltcontrolling nicht mit den etablierten Controllinginstrumenten im Unternehmen verknüpft sind.

- (3) Nicht das neu eingeführte Instrument, sondern die etablierte handlungsleitende Ordnung wird verändert. Es geht dann um einen grundlegenden Veränderungsprozess im Management – auch mit Blick auf die internen Modelle der Akteure und die organisatorischen Regeln des Unternehmens.

Dieser letztgenannte Weg ist schwer: Interne Modelle sind träge und nicht ohne weiteres zielgerichtet veränderbar („manipulierbar“). Da es die Funktion interner Modelle ist, eine Ordnung in der Menge der Wahrnehmungen zu erzeugen, weisen sie eine Tendenz zur Beharrung auf. Die sozialpsychologische Forschung hat zudem gezeigt, dass Menschen nur sehr eingeschränkt in der Lage sind, bereits in gewisser Weise eingesetzte Instrumente „umzuwidmen“, also ihr mit diesem Instrument verbundenes internes Modell zu ändern. Wer zum Beispiel operative Controllinginstrumente über lange Jahre hinweg als starres Instrumentarium zur kurzfristigen Kostenkontrolle kennen gelernt hat, wird sich schwer tun, diese Instrumente ab morgen mit Umweltorientierung“ bezeichnet (vgl. Arunachalam/Beck 2002: 3) und macht es den meisten Unternehmen schwer, das etablierte interne Modell zu überwinden. Auch an dieser Stelle

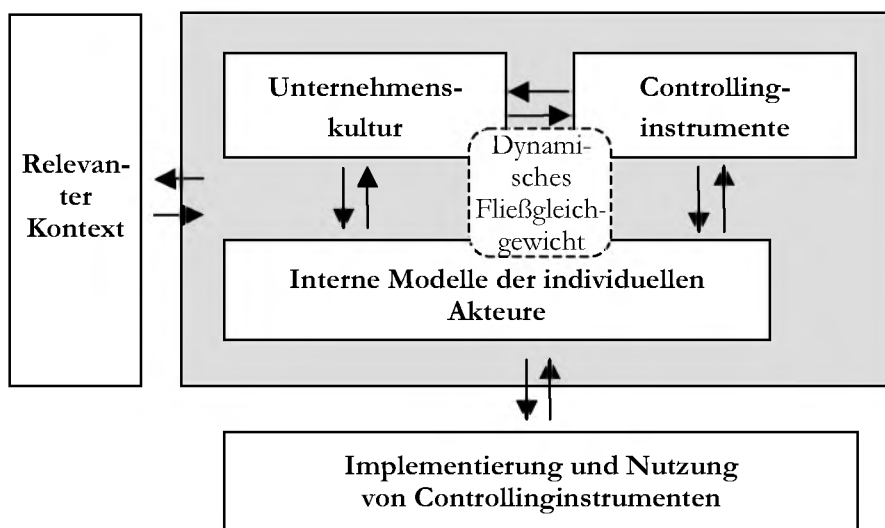


Abbildung 3: Controllinginstrumente als Teil der handlungsleitenden Ordnung (eigene Quelle)

wird deutlich: Das Einfügen neuer Instrumente des strategischen Umweltcontrolling kann nicht losgelöst von der handlungsleitenden Ordnung betrachtet werden. Unter-

nehmenskultur, organisatorische Regeln, die internen Modelle der beteiligten Akteure und Controllinginstrumente müssen – im Sinne eines dynamischen Fließgleichgewichts – aufeinander abgestimmt sein. Sie müssen über einen ausreichenden „Fit“ verfügen, wenn ein konsistentes – moralisches oder nicht moralisches – Verhalten der Akteure im Unternehmen erreicht werden soll.

5. Fazit

Auch wenn sich die Sozialtechnologie Controlling und Unternehmensethik traditionell wenig zu sagen haben, konnte im vorliegenden Beitrag gezeigt werden, dass die Beziehung der beiden Konzepte vielschichtig ist. Einerseits wird zweckrationales Denken und Controlling durch Unternehmensethik begrenzt: sowohl die Festlegung des übergeordneten Zwecks als auch die Auswahl der geeigneten Mittel muss wertrational begründeten Anforderungen genügen. Andererseits kann (und muss) Controlling im so gesetzten Rahmen moralisches Handeln begrenzen, wenn sich dieses nicht rechnet, und proaktiv unterstützen bzw. anregen, wenn es einen positiven Beitrag zum Unternehmensgewinn erwarten lässt oder wenn korrespondierende ethische Prinzipien zu den obersten Zielen des Unternehmens zählen, so dass moralisches Verhalten unabhängig von seinem Beitrag zum Unternehmensgewinn die Erreichung übergeordneter Ziele des Unternehmens unterstützt.

Als Teil der handlungsleitenden Ordnung lenken Controllinginstrumente die Wahrnehmung und präjudizieren in gewissem Umfang Entscheidungen. Ihnen kann daher eine entscheidende Rolle dabei zukommen, unternehmensethische Grundsätze im Denken und Handeln der Akteure im Unternehmen zu verankern. Dabei gilt es zu beachten, dass interne Modelle, Unternehmenskultur, organisatorische Regeln und Controllinginstrumente als Teile der handlungsleitenden Ordnung interdependent sind. Dies impliziert auch, dass Controller und ihr Instrumentenkasten nicht neutral sein können. Die internen und externen Modelle des Controlling nehmen vielmehr Einfluss auf die moralischen Orientierungen im Unternehmen und werden ihrerseits von den anderen Elementen der handlungsleitenden Ordnung beeinflusst.

Eine technokratische Sicht, die Controllinginstrumente ohne Berücksichtigung dieser Zusammenhänge implementiert und nutzt, ist naiv und greift genauso zu kurz, wie eine ethisch motivierte Handlungsweise, die unternehmensethische Grundsätze ohne Blick auf das Controlling im Unternehmen implementieren will.

Literaturverzeichnis

- Acham, K.* (1984): Über einige Rationalitätskonzeptionen in den Sozialwissenschaften, in: Schädelbach, H. (Hrsg.): Rationalität – Philosophische Beiträge, Frankfurt a.M. 1984: 32-69.
- Abn, H. / Dillschneider, S. / Dyckhoff, H.* (2001): Strategisches Umwelt-Controlling - Teil 1: Entwicklung eines Bezugsrahmens, Arbeitsbericht der RWTH Aachen, Nr. 01/16.
- Ansari, S. / Euske, K. J.* (1987): Rational, Rationalizing, and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations, in: Accounting, Organizations and Society, Volume 12, Issue 6: 549–570.
- Anthony, R. N.* (1965): Planning and Control Systems, Boston.

- Anthony, R. N. / Govindarajan, V.* (2001): Management Control Systems, 10. Auflage, New York et al.
- Arunachalam, V. / Beck, G.* (2002): Functional Fixation Revisited: the Effects of Feedback and a Repeated Measures design on Information Processing Changes in Response to an Accounting Change, in: Accounting, Organizations and Society, Volume 27, Issue 1-2: 1-25.
- Bach, S. / Brettel, M. / Grothe, M. / Schäffer, U. / Weber, J.* (2001): Grundmodell einer dynamischen Theorie ökonomischer Akteure, in: Weber, J. / Schäffer, U. (Hrsg.): Rationalitätssicherung der Führung – Beiträge zu einer Theorie des Controlling, Wiesbaden 2001: 95-104.
- Becker, A.* (2003): Controlling als reflexive Steuerung von Organisationen, Stuttgart.
- Brantl, S.* (1985): Management und Ethik, München.
- Brockhoff, K.* (2002): Aufgaben für die Controlling-Forschung – Versuch einer Außensicht, in: Weber, J. / Hirsch, B. (Hrsg.): Controlling als akademische Disziplin – Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden 2002: 449-465.
- Burbell, S. C. / Clubb, C. / Hopwood, A. G. / Hughes, J. / Nahapiet, J.* (1980): The Role of Accounting in Organizations and Society, in: Accounting, Organizations and Society, Volume 5, Issue 1: 5-27.
- Cornelissen, J. P. / Lock, A. R.* (2002): Advertising Research and Its Influence on Managerial Practice, in: Journal of Advertising Research, 42. Jahrgang, Heft 3: 50-55.
- Deyhle, A.* (1993): Management- & Controlling Brevier, 2 Bände, 6. Auflage, Gauting bei München.
- Dyllick, T.* (2000): Die vernachlässigte strategische Dimension, in: Ökologisches Wirtschaften, 8. Jahrgang, Heft 5: 28-33.
- Finger, M. / Bürgin, S. / Haldimann, U.* (1996): Umweltbezogene Lernprozesse in Unternehmen. Analyse der Personen, die diese Lernprozesse begleiten und fördern. in: Kaufmann-Hayoz, R. / Di Giulio, A. (Hrsg.): Umweltproblem Mensch. Humanwissenschaftliche Zugänge zu umweltverantwortlichem Handeln, Bern u.a. 1996: 325-350.
- Grabner-Kräuter, S.* (2000): Zum Verhältnis von Unternehmensethik und Unternehmenskultur, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik, 1. Jahrgang, Heft 3: 290-309.
- Gutenberg, E.* (1983): Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre – Erster Band: Die Produktion, 24. Auflage, Berlin et al.
- Hahn, D.* (1987): Controlling – Stand und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM-Konzepts, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 8. Saarbrücker Arbeitstagung, Heidelberg: 3-39.
- Heigl, A.* (1989): Controlling – Interne Revision, 2. Auflage, Stuttgart, New York.
- Hirsch, B.* (2003): Die Value Balanced Card, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik, 4. Jahrgang, Heft 1: 82-101.
- Hirst, M. K. / Baxter, J. A.* (1993): A Capital Budgeting Case Study – An Analysis of a Choice Process and Roles of Information, in: Behavioral Research in Accounting, Volume 5, Issue 1: 187-210.
- Hoffmann, F.* (1972): Merkmale der Führungsorganisation amerikanischer Unternehmen – Auszüge aus den Ergebnissen einer Forschungsreise 1970, in: Zeitschrift für Organisation ZfO, 41. Jahrgang: 3-8, 85-89 und 145-148.
- Homann, K.* (1994): Ethik und Ökonomik. Zur Theoriestrategie der Wirtschaftsethik, in: Homann, K. (Hrsg.): Wirtschaftsethische Perspektiven I. Theorie, Ordnungsfragen, Internationale Institutionen, Berlin: 9-13.

- Homann, K. / Meyer, M. / Waldkirch, R. (2002): Ethik und Unternehmensrechnung, in: Küpper, H.-U. / Wagenhofer, A. (Hrsg.): Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Auflage, Stuttgart, Sp. 495-505.
- Homburg, Chr. / Weber, J. / Aust, R. / Karlsbaus, J. T. (1998): Interne Kundenorientierung der Kostenrechnung – Ergebnisse der Koblenzer Studie, Schriftenreihe Advanced Controlling, Band 7, Vallendar.
- Horváth, P. (1978): Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 48. Jahrgang: 194-208.
- Horváth, P. (2002): Controlling, 8. Auflage, Stuttgart.
- Kappler, E. (2002): Controlling enthält keinen Kern, in: Weber, J. / Hirsch, B. (Hrsg.): Controlling als akademische Disziplin – Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden 2002: 161-189.
- Kappler, E. / Scheytt, T. (1999): Auf dem Weg nach Jenachdem: Controlling postmodern organisieren, in: Schreyögg, G. (Hrsg.): Organisation & Postmoderne, Wiesbaden 1999: 210-234.
- Karlsbaus, J. T. (2000): Die Nutzung von Kostenrechnungsinformationen im Marketing, Wiesbaden.
- Kim, D. H. (1993): The Link Between Individual Learning and Organizational Learning, in: Sloan Management Review 1993, 35. Jahrgang, Herbstausgabe (fall issue): 37-50.
- Knorr, K. D. (1977): Policymakers' Use of Social Science Knowledge – Symbolic or Instrumental?, in: Weiss, C. H. (Hrsg.): Using Social Research in Public Policy Making, Lexington: 165-182.
- Küpper, H.-U. (2001): Controlling, 3. Auflage, Stuttgart.
- Küpper, H.-U. / Picot, A. (1999): Gegenstand der Unternehmensethik, in: Korff, W. (Hrsg.): Handbuch der Wirtschaftsethik, Band 3: Ethik wirtschaftlichen Handelns, Gütersloh: 132-148.
- Lisowsky, A. (1927): Ethik und Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 4. Jahrgang: 253-258, 363-372, 429-442.
- Mann, R. (1973): Die Praxis des Controlling, München.
- Menon, A. / Varadarajan, P. R. (1992): A Model of Marketing Knowledge Use Within Firms, in: Journal of Marketing, Volume 56, Issue 4: 53-71.
- Meyer, M. (2003): F. A. von Hayek und die heuristische Dimension ökonomischer Modelle, in: Pies, I. / Leschke, M. (Hrsg.): F.A. von Hayeks konstitutioneller Liberalismus, Tübingen: 197-222.
- Moorman, C. (1995): Organizational Market Information Processes – Cultural Antecedents and New Product Outcomes, in: Journal of Marketing Research, Volume 32, Issue 8 (August): 318-328.
- Müller-Christ, G. (2001): Umweltmanagement, München.
- Pelz, D. C. (1978): Some Expanded Perspectives on Use of Social Science in Public Policy, in: Yinger, M. / Cutler, S. J. (Hrsg.): Major Social Issues – A Multidisciplinary View, New York: 346-357.
- Pieper, A. (1991): Einführung in die Ethik, Tübingen.
- Rich, R. F. (1977): Uses of Social Science Information by Federal Bureaucrats – Knowledge for Action vs Knowledge for Understanding, in: Weiss, C. H. (Hrsg.): Using Social Research in Public Policy Making, Lexington: 199-211.
- Schäffer, U. (1996): Controlling für selbstabstimmende Gruppen?, Wiesbaden.
- Schäffer, U. (2001): Kontrolle als Lernprozess, Wiesbaden.

- Schäffer, U.* (2003): Controlling-Instrumente im strategischen Umweltmanagement, in: Schmidt, M. / Schwegler, R. (Hrsg.): Umweltschutz und strategisches Handeln – Ansätze zur Integration in das betriebliche Management, Wiesbaden: 239-252.
- Schäffer, U. / Steiners, D.* (2003): Zum Begriff des Controllinginstruments, EUROPEAN BUSINESS SCHOOL Working Papers on Management Accounting & Control No. 6, Oestrich-Winkel, März.
- Schäffer, U. / Weber, J.* (2002): Thesen zum Controlling, in: Weber, J. / Hirsch, B. (Hrsg.): Controlling als akademische Disziplin – Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden: 91-98.
- Schneider, D.* (1990): Unternehmensethik und Gewinnprinzip in der Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 42. Jahrgang, Heft 10: 869-891.
- Schneider, D.* (1991): Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung, in: Der Betrieb, 44. Jahrgang, Heft 15/1991: 765-772.
- Simon, H. A. / Guetzkow, H. / Kozmetsky, G. / Tyndall, G.* (1954): Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department, Houston.
- Simons, R.* (1995): Levers of Control, Boston.
- Smith, A.* (1776/1978): Der Wohlstand der Nationen. Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen, München.
- Soubon, A. L. / Diamantopoulos, A.* (1996): A Conceptual Framework of Export Marketing Information Use: Key Issues and Research Propositions, in: Journal of International Marketing, Volume 4, Heft 3: 49-71.
- Stachowiak, H.* (1973): Allgemeine Modelltheorie, Wien und New York.
- Steinmann, H. / Löhr, A.* (1988): Unternehmensethik – eine „realistische Idee“ – Versuch einer Begriffsbestimmung anhand eines praktischen Falles, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 40. Jahrgang, Heft 4: 299-317.
- Steinmann, H. / Oppenrieder, B.* (1985): Brauchen wir eine Unternehmensethik? Ein thesenartiger Aufriss einzulösender Argumentationspflichten, in: Die Betriebswirtschaft, 45. Jahrgang, Heft 2: 170-183.
- Ulrich, P.* (2001): Integrative Wirtschaftsethik – Grundlagen einer lebensdienlichen Ökonomie, 3. Auflage, Bern et al.
- Ulrich, P.* (2002): Ethik und Unternehmensführung, in: Küpper, H.-U. / Wagenhofer, A. (Hrsg.): Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Auflage, Stuttgart, Sp. 485-494.
- Wasenberger, B.* (2001): Integritätsmanagement – Ein Gestaltungsmodell prinzipiengeleiteter Unternehmensführung, Bern et al.
- Weber, J.* (1995): Einführung in das Controlling, 6. Auflage, Stuttgart.
- Weber, J.* (2002): Einführung in das Controlling, 9. Auflage, Stuttgart.
- Weber, J. / Grothe, M. / Schäffer, U.* (2000): ZP-Stichwort: Mentale Modelle, in: Zeitschrift für Planung, 11. Jahrgang, Heft 2: 239-244.
- Weber, J. / Schäffer, U.* (1999): Sicherstellung der Rationalität von Führung als Funktion des Controlling, in: Die Betriebswirtschaft, 59. Jahrgang, Heft 6: 731-746.
- Weber, J. / Schäffer, U.* (2000): Controlling als Koordinationsfunktion?, in: krp Kostenrechnungspraxis – Zeitschrift für Controlling, Accounting & Systemanwendungen, 44. Jahrgang, Heft 2: 109-118.
- Weber, J. / Schäffer, U. / Langenbach, W.* (2001): Gedanken zur Rationalitätskonzeption des Controlling, in: Weber, J. / Schäffer, U. (Hrsg.): Rationalitätssicherung der Führung – Beiträge zu einer Theorie des Controlling, Wiesbaden 2001: 46-76.

- Weber, M.* (1980): *Wirtschaft und Gesellschaft. Grundriss der verstehenden Soziologie*, 5. Auflage, Tübingen.
- Wieland, J.* (1994): Warum Unternehmensethik?, in: *Forum für Philosophie Bad Homburg / Siegfried Blasche (Hrsg.): Markt und Moral. Die Diskussion um die Unternehmensethik*, Bern et al.: 215-239.
- Wild, J.* (1982): *Grundlagen der Unternehmensplanung*, 4. Auflage, Opladen.