

# **Die Theorie des „promise decision making“ von Mouritsen und Kreiner im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung**

Eckart Zwicker  
Technische Universität Berlin  
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling  
Berlin 2016 rev. 2023

In der Literatur zum Management Accounting wird oft darauf hingewiesen, dass den Entscheidungsträger in Unternehmen bestimmte Ziele vorgegeben werden, die sie zu erfüllen haben. In diesem Zusammenhang wird oft die Formulierung „*management bei objectives*“ verwendet. Vielmehr wird aber nicht dazu gesagt. Eine Theorie, die zeigt, dass ein solches „*management by objectives*“ als eine besondere Art von Entscheidungen interpretiert werden kann, wurde erst 2016 von Mouritsen und Kreiner für den Bereich des Rechnungswesens formuliert.<sup>1</sup> Das Konzept des „*management bei objectives*“ lässt sich im Sinne von Mouritsen und Kreiner als die Praktizierung eines Verhaltens erklären, dass von ihnen als „*promise decision making*“ bezeichnet wird.

Da die Integrierte Zielverpflichtungsplanung als die normative Präzisierung des Konzeptes des „*management by objectives*“ im Bereich der operativen Planung und Kontrolle angesehen werden kann, soll im Folgenden die von Mouritsen und Kreiner beschriebene Verhaltenstheorie eines „*promise decision making*“ speziell im Hinblick auf diese Planungs- und Kontrolltheorie betrachtet werden. Dabei wird sich zeigen, dass die Integrierte Zielverpflichtungsplanung als eine normative Theorie interpretiert werden kann, in welcher das „*promise decision making*“ als wesentliches Element der Zielerreichung fungiert, die mit dieser Theorie verbunden ist.

Betrachtet man die verschiedenen Ansätze zur Beschreibung des Entscheidungsverhaltens in Unternehmen, dann gehen diese Ansätze immer davon aus, dass sich die dort agierenden Entscheider sich nicht als Maximierer verhalten. Hierzu haben im Unternehmensbereich insbesondere die Beiträge der „*behavioral theory of the firm*“ von Cyert und March beigetragen, die den „Mythos der Maximierung“ ins rechte Licht gesetzt haben.<sup>1</sup>

Einer dieser Beiträge zur Beschreibung des Entscheidungsverhaltens in Unternehmen stammt von Mouritsen und Kreiner. Ihre Beschreibung des Entscheidungsverhaltens von Personen beruht auf der „*idea of decisions becoming promises*“. Diese „*promises*“ werden in einer ganz bestimmten Situation vorgenommen, nämlich in dem Fall, dass ein Entscheider eine „*Entscheidung*“, die er getroffen hat anderen mitteilt und diese Entscheidung mit dem Versprechen verbindet, sie realisieren zu wollen.

Solche Entscheidungen und ihre Bekanntmachungen werden von Mouritsen und Kreiner als „*decision as promises*“ bezeichnet. Der Fall einer „*promise decision*“ kommt in der normativen Entscheidungstheorie nicht vor, aber es ist kaum zu bestreiten, dass in vielen Lebensbereichen solche Formen einer Entscheidung zu beobachten sind.

Im Hinblick auf diese Art der Entscheidungen bemerken Mouritsen und Kreiner „*after the decision (in Form einer „promise decision“), only the promise remains which commits decision makers to further action*“.

Damit stellt sich die Frage, welche Aktionen und in welcher Form durchgeführt werden sollen, um diese „*promises*“ einzulösen.

Es gibt „*decision as promises*“, bei denen das angekündigte „*putting the decision into action*“ eindeutig ist. Wenn zum Beispiel jemand einen Tennisball in der Hand hält und den Anwesenden seine „*decision as promise*“ mitteilt, den Ball fallen zu lassen und diese Entscheidung unmittelbar danach umsetzt, indem er den Ball fallen lässt, dann folgt die Tat dem Versprechen auf dem Fuße.<sup>1</sup>

Dieser Fall einer „*promise decision*“ ist allerdings ein Grenzfall. Im Allgemeinen bleibt es offen wie und wann eine „*promise decision*“ umgesetzt wird. Es handelt sich wie Mouritsen und Kreiner betonen um Entscheidungen, „*whose fate is unknown*“. Im Einzelnen kennzeichnen sie dies so: „*Understanding decisions as promises makes it possible to move attention from the things that happen before the decision to the things that happen to the decision.*“ Und bezüglich der „*things that happen to the decision*“ stellt sich die Frage, in welcher Form eine „*promise decision*“ umgesetzt wird.

Ihre Umsetzung unterscheidet sich in drei Punkten von der Umsetzung, die in der normativen Entscheidungstheorie mit einer „Entscheidung“ verbunden ist.

Erstens. Die normative Entscheidungstheorie geht von der Annahme aus, dass jede Entscheidung mit einer Realisierung verbunden ist und die gefällte Entscheidung so eindeutig ist, dass es nur eine Form der Realisierung gibt, die klar identifizierbar ist. Diese Annahme würde bei einer „*promise decision*“ zwar im Tennisball-Beispiel zutreffen, aber im Falle der anstehenden operativen Planung eines Unternehmens, in der solche „*promise decisions*“ auftreten, ist dies fast nie der Fall.

Zweitens. Im Falle einer „*promise decision*“ können im Gegensatz zu den Annahmen der Entscheidungstheorie, unvorhergesehene Ereignisse auftreten können, die ganz andere als die ursprünglich vom „*promising agent*“ geplante Maßnahmen erfordern, um die „*promise decision*“ zu erfüllen. Mouritsen und Kreiner weisen auf die sich mit dem Auftreten solcher unvorhergesehener Ereignisse für den „*promising agent*“ ergebende Gefahr hin, wenn sie bemerken: „*The promising decision maker risks being held accountable to unanticipated and unfortunate effects.*“

Drittens. Die normative Entscheidungstheorie geht von der Annahme aus, dass ein mit einer Entscheidung festgelegtes Ziel stets so definiert ist, dass immer eindeutig beurteilt werden kann, ob es durch eine realisierte Maßnahme erfüllt ist oder nicht. Das ist aber bei „*promise decisions*“ nicht zwingend der Fall. Es können Maßnahmen realisiert werden, bei denen nicht eindeutig geklärt werden kann, ob die „*promise decision*“ zur Erreichung eines Ziels erfüllt ist oder nicht. Mouritsen und Kreiner kennzeichnen den Grund dafür als den „*fluid character*“ ... „*of objectives*“.

Die von Mouritsen und Kreiner beschriebenen Kennzeichen einer „*promise decision*“ werden von ihnen sodann für den Fall untersucht, dass ein „*promising decision maker*“ in einem Unternehmen seine Entscheidung auf der Grundlage eines „*accounting systems*“ vornimmt. Ziel ihrer Untersuchung ist es dabei, „*to revisit relations between accounting and decision making*“.

Ein reines „*accounting system*“ in Form eines Systems der doppelten Buchhaltung besteht bekanntlich nur aus einem System von Definitionsgleichungen.<sup>1</sup>

Ein solches System ist nicht sehr hilfreich, um allein auf seiner Grundlage Entscheidungen durchzuführen. Dieser Ansicht sind auch Mouritsen und Kreiner, wenn sie bemerken: „*Accounting produces answers only when causal relationships are known and goals shared*“. Dieses Erfordernis wird meiner Meinung nach durch ein „*Gleichungsmodell*“ erfüllt, das die Verknüpfungen zwischen den Größen eines Systems der doppelten Buchhaltung durch Hypothesengleichungen beschreibt und auch die Zielgröße einer anstehenden operativen Planung enthält.

Die sind genau die Bedingungen, die durch ein Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung erfüllt werden. Denn es verknüpft die Basisgrößen eines reinen doppelten Buchhaltungssystems durch Hypothesengleichungen bis hinab zum Mengengerüst eines Unternehmens. Diese Modellierung wird ermöglicht, weil in dem Modellkonfigurationssystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung das gesamte durch Hypothesen beschriebene Mengengerüst eines Unternehmens von den Einkaufs- bis zu den Absatzmengen zur Modellierung dieser Zusammenhänge in Form von Hyperstrukturbeziehungen zur Verfügung steht.

Mit ihrem Programm "*to revisit relations between accounting and decision making*" bewegen sich Mouritsen und Kreiner auf einer deskriptiven Ebene in dem Bereich, in dem sich die Integrierte Zielverpflichtungsplanung auf einer normativen Ebene bewegt. Sie ist deswegen normativ, weil ihr Ziel darin besteht, Vorschriften für die Durchführung einer operativen Planung und Kontrolle eines Unternehmens auf der Grundlage des Rechnungswesens dieses Unternehmens zu liefern. Und diese Planung findet in Form einer "Entscheidungsbildung" statt.

Im Hinblick auf das von mir praktizierte Vorgehen, die Zusammenhänge in Unternehmen mit Gleichungsmodellen zu beschreiben, wäre es folgerichtig gewesen, der Frage nachzugehen, ob es möglich ist, ein Modell zu entwickeln, welches die Zusammenhänge der von Mouritsen und Kreiner beschriebenen empirischen Theorie eines „*promise decision making*“ auf der Grundlage des Rechnungswesens in Form von Definitions- und Hypothesengleichungen beschreibt.

Ein solches Modell würde dem Modell von Charles Bonini entsprechen, der auch auf der Grundlage des Rechnungswesens eines Unternehmens ein dynamisches Erklärungsmodell in Form von Differenzengleichungen entwickelte, um das Verhalten von Entscheider in diesem Unternehmen entsprechend der „*behavioral theory of the firm*“ zu beschreiben. Dabei wird in Boninis Modell vor allem das Verhalten eines satisfizierenden Entscheiders im Sinne von Herbert Simons empirischer Theorie modelliert.<sup>1</sup>

Das Modell von Charles Bonini, einem Schüler von Herbert Simon, hat, maßgeblich dazu beigetragen, die ersten Ansätze des Planungskonzeptes der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu einer geschlossenen normativen Theorie weiter zu entwickeln.<sup>1</sup> So wird aber nicht vorgegangen. Es wird vielmehr die normative Theorie der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, welche wie das Bonini-Modell auf der Grundlage des Rechnungswesens eines Unternehmens basiert, darauf hin untersucht, ob sich auch in dieser normativen (und nicht deskriptiven) Theorie Elemente von Mouritsen und Kreiners deskriptiver Theorie eines „*promise decision making*“ in Unternehmen finden lassen. Dieser Frage soll nunmehr nachgegangen werden.

Modelle der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, die in der Praxis verwendet werden, enthalten sehr viele Gleichungen. Solche Modelle lassen sich zumindest gedanklich durch eine sogenannte reduzierte Gleichung in kompakter Form beschreiben. Diese reduzierte Gleichung des gesamten Modells beschreibt die funktionale Beziehung des Topziels, d.h. zumeist des Betriebsergebnisses, mit den verschiedenen Typen der Modellparameter, die in dem Modell auftreten. Mit einem solchen Ein-Gleichungsmodell könnte im Prinzip die gesamte Planung des Betriebsergebnisses durchgeführt werden. Eine schematische Beschreibung dieser reduzierten Gleichung ist in Abb. 1 angeführt.

Die Bestimmung der Werte der unbeeinflussbaren Basisgrößen  $UK_1 \dots UK_n$  wie zum Beispiel eines Wechselkurses oder eines aus technischen Gründen unveränderbaren Produktionskoeffizienten können auf keinen Fall als quantitative Formulierungen einer „*promise decision*“ interpretiert werden. Ganz anders sieht es dagegen bei den Basiszielen  $BZ_1, \dots, BZ_n$  aus. Meiner Ansicht nach repräsentieren sie im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung genau den Fall einer durch eine Zahl beschriebenen ausgehandelten Versprechens („*promise*“), dessen Mitteilung und Einhaltungsverpflichtung durch den „*promising agent*“ (Bereichsmanager) als „*promise decision*“ bezeichnet werden kann.<sup>1</sup>

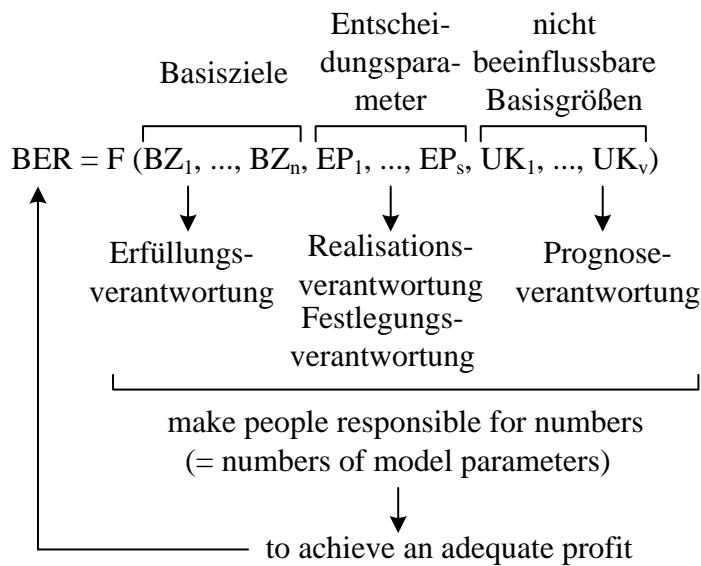


Abb 1: *Zusammenhänge zwischen den Basisgrößen und dem Betriebsergebnis als Top-Ziel im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung.*

Im Lichte von Mouritsen und Kreiners Terminologie wäre dies eine numerische "promise decision" eines "promising agent." Anstatt sie „Basiszielverpflichtungen der Bereichsleiter“ zu nennen, könnte man sie genauso gut im Sinne von Mouritsen und Kreiner als „*promise figures*“ der Bereichsleiter bezeichnen und die Integrierte Zielverpflichtungsplanung als ein Verfahren des „*promise decision making*“.

Mouritsen und Kreiner weisen darauf hin, dass es nicht immer klar ist, mit welchen Maßnahmen ein „*promising agent*“, also hier ein Bereichsleiter, als Zielverpflichteter seine quantitativen Zielvorgaben erfüllen soll. Das Ziel, zu dessen Erreichung er versprochen hat (oder er sich verpflichtet hat) ist von nicht vorhersehbaren Umständen abhängig und es ist ihm überlassen, zu entscheiden wie er seine „*promise figures*“ (die vereinbarten Werte seiner Basisziele) einhalten kann. Daher ist es angemessen wie Mouritsen und Kreiner betonen in Fällen einer solchen „*promise decision*“ davon zu sprechen, dass ein „*regime of hope*“ vorliegt. Auch dieses Merkmal gilt das Verfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung.

Zum epistemologischen Status einer „*promise decision*“ führen sie weiter aus: „*The economy under this spell is not a predetermined economy but a promissory economy.*“ Wenn man „economy“ durch „company planning“ ersetzt, dann trifft das genau auf die Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu. Das Ergebnis des „*promise decision making*“ führt wie Mouritsen

und Kreiner bemerken zu einer „*promised and desirable future*“.<sup>1</sup> Diese „*desirable future*“, die das Ergebnis aller „*promise decisions*“ durch die „*promising agents*“, d.h. die Bereichsleiter, bildet ist aus Sicht der Unternehmensleitung der geplante Wert des Betriebsergebnisses.

Mouritsen und Kreiner betonen, dass hier Versprechen oder „*promises*“ vorgenommen werden „*whose fate is unknown*“ und die Aktionen des „*decision makers*“ ... „*may be unfeasible or unfit for the purpose at hand*“. Auch das trifft auf den Bereichsleiter einer Zielverpflichtungsplanung zu. Weiter weisen sie darauf hin, dass das Versprechen eines „*promising agents*“ nicht immer eingehalten wird, weil sich die Umstände geändert haben. Wenn solche Fälle vorliegen, dann besteht wie Mouritsen und Kreiner betonen, the „*accounting's role in ... a practice of forgetting and forgiving...is... an important topic*“. Hinsichtlich des Umfangs einer solchen „*forgiveness*“ bemerken sie, „*but coercive systems refuse forgiveness and insists that the decision has to be restored*“.

Es fragt sich, wie das „*forgetting and forgiving (and their absence)*“ im Rahmen des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und Kontrolle geregelt ist. Die Überprüfung, ob die „*promise decisions*“ oder die Zielverpflichtungen eines Bereichsleiters eingehalten wurden, erfolgt nach Ablauf der Planperiode im Rahmen der anschließenden Soll-Ist-Kontrolle, wobei diese oft etwas euphemistischer als Rückschau (*reviewing*) bezeichnet wird.

Es ist nicht klar, ob Mouritsen und Kreiner bei der Verwendung des Begriffs „*promise decision making*“ auf Basis des Rechnungswesens davon ausgehen, dass die „*promise decisions*“ allein in einem Zahlenwert zum Ausdruck kommen. Wäre dies der Fall, dann würde das von ihnen beschriebene Merkmal nicht gelten, dass „*promise decisions*“ sich durch einen „*fluid character*“ auszeichnen, der es nicht immer zulässt, eindeutig zu entscheiden, ob eine „*promise decision*“ erfüllt wurde oder nicht. Im Rahmen der Soll-Ist-Kontrolle einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung besitzen die als „*promise decisions*“ dienende Sollwerte eines Basisziels keinen „*fluid character*“ sondern sind wohl definierte und messbare Größe.

In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass die Basisziele (oder „*promise figures*“) einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung sich darüber hinaus auch durch eine wohl definierte Belastungs- und Entlastungsrichtung des „*promising agent*“ oder Bereichsleiters auszeichnen. Sie spielen Rahmen des Planungsprozesses bei der Festlegung der Basisziele (oder „*promise figures*“) eine wichtige Rolle. Zudem kann mit Hilfe einer Abweichungsanalyse ermittelt werden, welche Plan-Ist-Abweichung des Betriebsergebnisses durch die Soll-Ist-Abweichung der Basisziele („*promise figures*“) eines Bereichsleiters voll- oder mitverantwortlich verursacht wurde.

Mouritsen und Kreiner weisen darauf hin, dass die „*promising agents*“ ... „*require conditions of forgiveness*“, falls sie ihr Ziel nicht erreicht haben. Auch solche „*conditions*“, die im Falle einer ungünstigen Soll-Ist-Abweichung bezüglich des Betriebsergebnisses erforderlich wären, werden im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung formuliert.

Wie beschrieben geht man zum Beispiel bei der Festlegung der Absatzmenge von bestimmten Geschäftsgrundlagegrößen aus, die vorliegen müssen, damit der Sollwert eines Basisziels nach dem Ablauf der Planperiode auch als Sollwert zu verwenden ist. Dazu zählen immer der vorgesehene Preis des abzusetzenden Produktes und manchmal auch die Höhe der Werbungs- und Verkaufsförderungskosten.<sup>1</sup>

Wird der als Geschäftsgrundlage angesehene Betrag dieser Größen nicht eingehalten, so ist eine erneute nachträgliche Aushandlung der Zielverpflichtung des Sollwertes der Absatzmenge vorzunehmen. In Mouritsen und Kreiners Terminologie wären solche nachträglichen Aushandlungen der „*promise figures*“ als „*ex post promise decisions*“ zu bezeichnen. Auch andere außergewöhnliche Umstände, die nicht explizit als Geschäftsgrundlageparameter in dem Planungsmodell auftreten, wie die Änderung der ursprünglich angenommenen Preise der Konkurrenz werden im Rahmen der Soll-Ist-Kontrolle behandelt und können zu einer Revision einer „*promise decision*“ führen.

Wenn es für die ungünstige Soll-Ist-Abweichung eines Bereichsleiters („*promising agent*“) keine Rechtfertigung gibt, dann sollte nach Mouritsen und Kreiner ein „*forgetting and forgiving*“ stattfinden.

Hierzu lässt sich sagen, dass solche „*Rückschau-Prozeduren*“ oder Soll-Ist-Analysen in Unternehmen nicht mit großem Verständnis und Mitgefühl einhergehen. Ich habe an einigen als Beobachter teilgenommen. Nicht umsonst zählen die Controller zur unbeliebtesten Berufsgruppe in einem Unternehmen. Ihr Status wird von der Unternehmensleitung oft explizit als der eines „*advocatus diaboli*“ definiert. Und wie Eliasson es treffend kennzeichnet sind Controller die Repräsentanten eines institutionalisierten „*stress systems*“.<sup>1</sup>

Wie erwähnt war ich zwanzig Jahre Mitglied des Arbeitskreises „*Integrierte Planung*“ der Schmalenbach Gesellschaft, dem außer Dietger Hahn und mir als Hochschullehrer nur die Planungschefs der größten deutschen Firmen angehörten. Dort wurde öfter über dieses Thema diskutiert.<sup>1</sup>

Ich erinnere mich daran, dass dort auch die Frage diskutiert wurde, unter welchen Umständen man sich von einem Profit-Center-Leiter trennen sollte. Dort vertrat der Planungschef eines des größten deutschen Unternehmens die Auffassung, wenn ein Profit-Center Leiter einmal oder zweimal einen Verlust mache, dessen Ursache ihm erkenntlich nicht zuzurechnen sei, dann könne man das noch akzeptieren. Beim dritten Mal jedoch müsse er abgelöst werden, gleichgültig, ob er den Verlust zu verantworten habe oder nicht. Das sei notwendig, um den anderen Profitcenterleitern gegenüber ein Zeichen zu setzen.

Noch drastischer äußerte sich Ferdinand Piëch, ehemaliger VW-Chef: „*Entweder es stimmen die Zahlen oder ich will neue Gesichter sehen.*“<sup>1</sup>. Einer Anekdote nach bemerkte Napoleon gegenüber einem General, der die widrigen Umstände für seine Niederlage geltend machen wollte: „*ich brauche Generäle mit Fortune*“. Das gilt wohl auch für die Bereichsleiter in Unternehmen.

In der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses (s. Abb.1) treten neben den unkontrollierbaren Basisgrößen ( $UK_1, \dots, UK_v$ ) und den Basiszielen ( $BZ_1, \dots, BZ_n$ ), d.h. den „*promising figures*“ auch Entscheidungsparameter ( $EP_1, \dots, EP_s$ ) auf. Diese Entscheidungsparameter gehören zu den sogenannten voll beeinflussbaren Modellparametern der Integrierten Zielverpflichtungsplanung. Es fragt sich, welchen Status sie im Lichte der Mouritsen-Kreinerschen (deskriptiven) „*promise decision theory*“ besitzen.

Mouritsen und Kreiner weisen darauf hin, dass eine „*promise decision*“, die das Versprechen beinhaltet, ein bestimmtes Ziel zu realisieren, nicht zwingend mit der Realisierung einer dazu klar zu bestimmenden Aktion verbunden sein muss. Bei den Entscheidungsparametern ist das

aber genau der Fall. Es handelt sich um zahlenmäßig genau festgelegte Größen, für die jemand verpflichtet wird, sie auf den Punkt genau zu realisieren. Beispiele sind der Absatzpreis oder die Werbeausgaben. Für sie gibt es immer jemanden der sich verpflichtet hat (*has promised*), sie zu realisieren. Der Erfolg ihrer Realisierungs-Verpflichtung (*of their promise*) wird durch einen Soll-Ist-Vergleich überprüft.

Die Entscheidungsparameter sind die voll beeinflussbaren Größen, deren Wert vor Beginn der Planungstriade einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung festgelegt wird. Es gibt aber auch voll beeinflussbare Modellparameter, die für sämtliche der in der Planungstriade einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung durchzurechnenden Planungsalternativen jeweils neu gewählt werden müssen. Das sind die sogenannten Entscheidungsvariablen.<sup>1</sup> Sie sind stets so zu wählen, dass das Betriebsergebnis maximiert wird. Ihre Bestimmung richtet sich daher nach den Normen der Entscheidungstheorie.

Damit zeigt sich, dass die modellbasierten Rekonstruktion der von Mouritsen und Kreiner entwickelten (erklärenden) „*promise decision theory*“ im Bereich des Management Accounting (Controlling) zu einer normativen Theorie führt, welche die Durchführung von „*promising decisions*“ in Form von „*promise figures*“ (oder Basiszielwerten) postuliert. Die Durchführung dieses Planungsverfahren einer solchen „*promise value planning*“ oder einer unter Verwendung von Zahlenwerten betriebenen Zielverpflichtungsplanung lässt sich wie gezeigt werden kann widerspruchsfrei mit einer zugleich betriebenen optimierenden Planung entsprechen den Normen der Entscheidungstheorie vereinbaren. <sup>1</sup>

Diese Verbindung einer Zielverpflichtungsplanung mit einer optimierenden Planung wird im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung durch die sogenannte „*gemischte Optimierungs-Zielverpflichtungsplanung*“ beschrieben. Allerdings dürfte dieser Fall einer Planung in der Praxis selten zur Anwendung kommen, weil die heute zur operativen Planung verwendeten Kosten-Leistungsmodelle keine Entscheidungsvariable besitzen und sich meiner Einschätzung nach auch nichts in Zukunft daran ändern dürfte. <sup>1</sup>

Die von Mouritsen und Kreiners beschriebene und für den Bereich des Rechnungswesens geltende „*promise decision theory*“, würde zumindest immer dann zutreffen, wenn ein Unternehmen das Verfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zur operativen Planung und Kontrolle seines Betriebsergebnisses verwendet. Da es Unternehmen gibt, die mehr oder minder explizit ihre operative Planung in Form einer Zielverpflichtungsplanung durchführen, liefern diese eindeutige Beobachtungsbefunde für die Bestätigung der von Mouritsen und Kreiner formulierten empirischen Theorie eines „*promise decision behaviours*“ auf der Grundlage des Rechnungswesens.