

WHU-Forschungspapier Nr. 31/Mai 1995

## **KOSTENRECHNUNG-(S)-DYNAMIK -**

### **Einflüsse hoher unternehmensex- und interner Veränderungen auf die Gestaltung der Kostenrechnung**

Von \*Jürgen Weber

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

---

\* Prof. Dr. Jürgen Weber ist Inhaber des Lehrstuhls für Controlling und Logistik an der WHU

# **Kostenrechnung-(s)-Dynamik -**

## **Einflüsse hoher unternehmensex- und -interner Veränderungen auf die Gestaltung der Kostenrechnung\***

Prof. Dr. Jürgen Weber

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik

Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung (WHU)

- Otto-Beisheim-Hochschule -

### **KURZFASSUNG**

Kostenrechnung und (unternehmensexterne wie -interne) Dynamik sind zwei in der betriebswirtschaftlichen Diskussion bislang kaum gemeinsam diskutierte Begriffe. Überlegungen zur Kostenrechnungsgestaltung sind lange Jahre primär vor dem Hintergrund der Frage nach dem "richtigen" System geführt worden. Verbesserte DV-Möglichkeiten erwiesen sich als hilfreich, den Weg in noch größere Detaillierung und Komplexität ohne große zusätzliche Kosten zu gehen. Komplexe Systeme lassen sich nur noch schwer verändern. Notwendige Veränderungen werden aktuell an die Kostenrechnung jedoch in hohem Maße herangetragen. Der folgende Beitrag versucht deshalb, systematisch die Beziehungen zwischen Dynamik und Gestaltung der Kostenrechnung herauszuarbeiten und will damit auch Empfehlungen für die Weiterentwicklung der Kostenrechnungssysteme geben.

### **1. PROBLEMSTELLUNG**

Unternehmen agieren in Märkten. Sie sind von der Entwicklung in den Märkten ebenso abhängig, wie sie die Möglichkeit haben, Märkte zu schaffen und zu beeinflussen. Märkte haben sich in den vergangenen Jahrzehnten erheblich verändert. Globalisierung, Differenzierung, Dynamik und Diskontinuitäten mögen als Schlagworte genügen. Unternehmen haben hierauf reagiert. Marketing, Logistik, Total Quality Management und Time ba-

---

\* Gedankt sei den Kollegen Dieter Pfaff und Alfred Wagenhofer und meinen wissenschaftlichen Mitarbeitern Markus Hamprecht, Barbara Roesch und Utz Schäffer für die kritischen Anmerkungen im Prozeß der Entstehung dieses Beitrags.

sed Management sind hierfür begriffliche Schlaglichter. Die Veränderungen haben fast alle Teilbereiche des Unternehmens erfaßt; nur wenige scheinen davon (weitgehend) ausgenommen. Zu diesen zählt das Rechnungswesen. Für die externe Rechnungslegung mag dies verständlich sein, unterliegt sie doch staatlicher Regulierung. In der Gestaltung der Kostenrechnung sind die Unternehmen jedoch frei. Wenn bis in die achtziger Jahre hinein ein konzeptioneller Stillstand zu konstatieren war, drängt sich die Vermutung auf, daß hier ein Versäumnis von Praxis und Theorie vorliegt. Dieser Eindruck wird durch die Tatsache bestätigt, daß seit kurzer Zeit erhebliche Bewegung in die Kostenrechnungsdiskussion gekommen ist. Für sie stehen Schlagworte wie ABC (Activity Based Costing), Prozeßkostenrechnung<sup>1</sup>, Target Costing oder Strategische Kostenrechnung, die Betonung von Kostenmanagement statt Kostenrechnung<sup>2</sup> sowie die Öffnung der Kostenrechnung für mikroökonomische Lösungsansätze<sup>3</sup>

Im folgenden soll es nicht darum gehen, den langen konzeptionellen Stillstand der Kostenrechnung vor dem Hintergrund der vollzogenen Unternehmensveränderungen zu reflektieren, also eine historische Analyse anzustellen, wie dies z.B. Johnson und Kaplan in ihrem bekannten Buch "Rise and Fall of Management Accounting" getan haben<sup>4</sup>. **Vielmehr sei untersucht, welche Einflüsse von der Erkenntnis dauernder und immer schneller werdender Veränderungen der Unternehmen auf die Kostenrechnung ausgehen.** Derartige Überlegungen fehlen bislang weitgehend. Neue Erkenntnisse können gewonnen werden. Vergewenwärtigt man sich z.B., daß die so weit verbreitete Grenzplankostenrechnung

- in ihrem Wertbemessungsgrundansatz vom going-concern-Prinzip ausgeht,
- Kapazitätsveränderungen ignoriert (Fixkosten),
- weitgehend festliegende Prozeßstrukturen voraussetzt (Gültigkeit von Kostenstellen und Arbeitsgangplänen),
- Konstanz auch für die Markbeziehungen unterstellt (etwa durch den nicht erfolgenden Ausweis von Kosten für Programmveränderungen, wie z.B. Markteinführungsprozesse),

so wird die Tragweite der Betrachtung deutlich. Neben einer reinen Problemanalyse und -strukturierung soll versucht werden, einige Empfehlungen zur Veränderung bzw. Neuausrichtung der Kostenrechnung zu geben.

---

1 Nach üblichem Verständnis unterscheidet sich die Prozeßkostenrechnung von ABC (zumindest) dadurch, daß sie explizit nur auf Gemeinkostenbereiche beschränkt ist.  
2 Vgl. exemplarisch Becker (1993), S. 10-17, Franz (1994) oder Homburg (1994)  
3 Vgl. hierzu insbesondere Ewert/Wagenhofer (1993).  
4 Johnson/Kaplan (1987).

## 2. DEFINITIONEN

Dynamik ist ein im Kontext wirtschaftswissenschaftlicher Publikationen häufig genannter, jedoch selten präzisierter Begriff. Sieht man die Unternehmung als soziales System mit einer Vielzahl von Elementen und Beziehungen zwischen diesen, so läßt sich Dynamik in drei Komponenten unterteilen<sup>5</sup>:

- Eine Dynamikkomponente betrifft den Veränderungsgrad von *Elementen* und/oder *Beziehungen*<sup>6</sup>.
- Eine zweite kennzeichnet die Geschwindigkeit derartiger Veränderungen.
- Die dritte Dynamikkomponente schließlich ist auf die Veränderung des *Systemzustands* (z.B. den Effizienzgrad) gerichtet. Hier können wiederum Grad und Geschwindigkeit der Zustandsveränderung unterschieden werden.

Derartige Veränderungen werden von der Umwelt des Unternehmens (Märkte, Staat, Gesellschaft) angestoßen und sind in Führungs- und Ausführungsprozessen zu bewältigen.

*Kostenrechnung* bezeichnet traditionell eine kalkulatorische, periodische und laufende Rechnung, die die Abbildung des betrieblichen Werteverzehrs und der betrieblichen Werteentstehung zur Aufgabe hat. Durch das Identifikationsmerkmal periodisch wurde sie strikt von der Investitionsrechnung abgegrenzt. Die Riebel'sche relative Einzelkostenrechnung löste sich als einziges laufendes Kostenrechnungskonzept vom Periodisierungspostulat. Diesem Weg wird in eher fallweisen Konzepten zunehmend gefolgt (Target Costing, Wegfallkostenrechnung<sup>7</sup>, Produktlebenszykluskostenrechnung). Auch in diesem Beitrag sei von Kostenrechnung (bereits) dann gesprochen, wenn für einen bestimmten Leistungserstellungskomplex sowie für einen bestimmten zeitlichen Horizont Werteverzehr und Werteentstehung unter definierten Wertbemessungshypothesen erfaßt werden<sup>8</sup>.

5 Vgl. zum folgenden *Weber* (1994a), S. 36.

6 In Abgrenzung zu der noch folgenden Zustandsveränderung könnte man präziser auch von Veränderungen der Elemente und oder Beziehungen als solche sprechen.

7 Vgl. zu diesem Konzept kurz *Weber* (1993a), S. 36.

8 Ähnlich allgemein *Schweitzer* (1983), S. 682: "Unter *Kostenrechnung* versteht man ein System von Rechnungsverfahren, mit deren Hilfe bestimmte Kosten unter spezifischer Zwecksetzung bestimmten Bezugsgrößen zugerechnet werden". Es sei nur am Rande angemerkt, daß damit auch die Informationsbereitstellung für Investitionsentscheidungen unter dem Terminus Kostenrechnung zu fassen ist. Auf eine nähere terminologische Diskussion sei an dieser Stelle verzichtet. Vgl. dazu - in ähnlicher Fragestellung - *Holzwarth* (1993), S. 228-245.

### 3. DER ANALYSESTRUKTUR ZUGRUNDEGELEGTES SYSTEMMODELL

Um das gestellte Thema zu strukturieren, sei - wie bereits begonnen - die Unternehmung als System betrachtet, das in Subsysteme differenziert ist<sup>9</sup>.

#### 3.1. TRENNUNG VON FÜHRUNGS- UND AUSFÜHRUNGS-SYSTEM

Der Ausgangspunkt der Subsystembildung liegt in der Trennung eines Ausführungs- und eines Führungssystems. Das *Ausführungssystem* umfaßt alle vorbestimmten<sup>10</sup> Handlungen, die unmittelbar (z.B. Endmontieren) oder diesen vorgelagert (z.B. Anlagen Instandhalten) der Erstellung von Marktleistungen dienen. Das Führungssystem hat die Aufgabe, die Handlungen im Ausführungssystem zu strukturieren und zu koordinieren.

#### 3.2. SUBSYSTEMBILDUNG INNERHALB DES FÜHRUNGS-SYSTEMS

Während für die Subsystembildung im Ausführungssystem keine dominerende Systematik vorliegt, kann man für das *Führungssystem* umfangreich auf Vorarbeiten zurückgreifen<sup>11</sup>. Unterschieden werden dabei Systeme der primären Führung, die sich unmittelbar auf Ausführungshandlungen beziehen, und die sekundäre Führung, die sich auf die primären Führungshandlungen richtet.

##### 3.2.1. SYSTEME DER PRIMÄREN FÜHRUNG

Das *Planungssystem* umfaßt alle Planungsprozesse, die zu Plänen führen, die sich unmittelbar auf die Handlungen im Ausführungssystem beziehen. Da Ziele einen nicht trennbaren Bestandteil von Planungsprozessen darstellen, umschließt das Planungs- das zumeist gesondert dargestellte Zielsystem. Alle Planungsaktivitäten, die sich auf Führungshandlungen beziehen (z.B. Planung der optimalen Leitungsspanne, Planung der Anreizgestaltung oder Planung der Kontrollverfahren), betreffen die sekundäre Führung und sind damit nicht Teil des Planungssystems.

---

9 Vgl. zum folgenden ausführlich *Weber* (1994a).

10 "Vorbestimmt" ist als Kurzbezeichnung für den Tatbestand zu sehen, daß für Ausführungshandlungen sämtliche relevanten Freiheitsgrade durch vorangegangene Führungshandlungen beseitigt wurden.

11 Vgl. zu entsprechenden Ansätzen *Wild* (1974), *Bleicher/Mayer* (1976), *Küpper* (1987), *Becker* (1990) und insbesondere *Weber* (1994a).

Unter Personalführung als weiterem Typus von Führungsfunktion kann man eine beabsichtigte Beeinflussung des Verhaltens von Personen (Mitarbeitern) durch andere Personen (Vorgesetzte) verstehen, wobei die Vorgesetzten zu einer solchen Beeinflussung (zumindest) durch ihre Position im Organisationsgefüge legitimiert sind. Das *Personalführungssystem* befaßt sich folglich mit allen Instrumenten, Prozessen und Beziehungen, die auf die Motivation von Mitarbeitern gerichtet sind und die zu deren Förderung spezielle Anreize ausüben. Hierzu zählen z.B. Entgeltsysteme, Elemente der Arbeitsgestaltung oder auch der Karriereentwicklung.

Im Führungsteilsystem *Organisation* geht es um die Bildung von abgegrenzten Komplexen von Ausführungshandlungen (Aufgaben bzw. Aufgabenbereichen) und deren Zuordnung zu Aufgabenträgern. Die Lösung dieses Problems führt zu bestimmten (z.B. hierarchischen) Beziehungsstrukturen, die eine Koordination der arbeitsteilig spezialisierten Aufgabenbereiche sicherstellen. Diese - zumeist gedanklich in Aufbau- und Ablauforganisation differenzierten - Strukturen besitzen dabei einen gewissen zeitlichen Gültigkeitsgrad. Anders als in der Organisationstheorie und -lehre behandelt, schließt ein derartiger Organisationsbegriff - analog wie bei den anderen Führungsteilsystemen - Organisationshandlungen, die Führungsfunktionen betreffen, aus.

Alle bisher skizzierten Führungsteilsysteme wirken unmittelbar auf Ausführungshandlungen ein. Die beiden folgenden Systeme besitzen einen nur indirekten Einfluß; sie wirken quasi durch die anderen hindurch:

Das *Kontrollsystem* läßt sich ganz analog zum Planungssystem definieren. Es umfaßt alle ausführungssystemgerichteten Kontrollen, wobei man Kontrolle kurz als Vergleich eines eingetretenen Ist mit einem vorgegebenen Soll beschreiben kann. Die jeweiligen Sollwerte stammen dabei nicht nur aus dem Planungssystem. So liefert z.B. die Organisation diverse Kompetenzregelungen, die es zu überprüfen gilt. Kontrollen anderer Führungsteilsysteme sind wiederum nicht Teil des Kontrollsystems.

Es verbleibt schließlich das *Informationssystem*. In der Logik des hier gewählten Strukturierungsansatzes läßt sich das Informationssystem als geordnete Menge von Informationselementen verstehen, die ausschließlich führungsrelevante Tatbestände, Merkmale und Ereignisse des Ausführungssystems betreffen. Die Aufgabe des so verstandenen Informationssystems besteht in der Beschaffung, Speicherung und Übermittlung der in dieser Weise eingegrenzten Informationen. Informationen über andere Führungsteilsysteme (z.B. über Eigenschaften des Planungssystems) sind - wie an dieser Stelle nicht mehr zu erläutern - nicht im Informationssystem enthalten. Umgekehrt gilt, daß nicht sämtliche Informationen, die das Ausführungssystem betreffen, Teil des Informationssystems sind. Auch das Planungssystem als Beispiel betreibt Informationsprozesse, nämlich die-

jenigen, die präskriptive Informationen betreffen. Dem Informationssystem kommt lediglich eine Abbildungsfunktion zu. Nur in diesem Verständnis läßt sich eine trennscharfe funktionale Abgrenzung erreichen.

### 3.2.2. SEKUNDÄRE FÜHRUNG

Alle Führungshandlungen, die sich auf primäre Führungshandlungen beziehen, sind Elemente des sekundären Führungssystems. Obwohl grundsätzlich analog differenzierbar, sei im folgenden für die in diesem Beitrag behandelte Fragestellung von einer weiteren Subsystembildung abgesehen<sup>12</sup>.

### 3.3. EINORDNUNG DER KOSTENRECHNUNG IN DAS FÜHRUNGSSYSTEM

Kostenrechnung traditionell als laufende, periodische und kalkulatorische Rechnung aufgefaßt, findet sich in unterschiedlichen Konzeptansätzen realisiert:

- Die Vollkostenrechnung, das Direct Costing und die Fixkostendeckungsrechnung zeichnen so, wie sie konzipiert wurden, Vergangenheitsdaten auf. Hiermit erfüllen sie ein notwendiges Kriterium für die Zuordnung zum Informationssystem. Da sie jedoch nicht nur die Kosten des Ausführungssystems, sondern alle im Unternehmen anfallenden Kosten abbilden, reicht ein Teil der betrachteten Konzeptansätze in die sekundäre Führung hinein<sup>13</sup>.
- Die flexible und die Grenzplankostenrechnung sind (überhaupt) nicht dem Informationssystem zuzuordnen. Die Generierung von Planwerten ist Gegenstand des Planungssystems. Die anschließende Gegenüberstellung von Plan- und Ist-Werten zählt zum Aufgabenbereich des Kontrollsystems<sup>14</sup>.
- Die Zuordnung zum Planungssystem gilt auch für die drei zuvor genannten Systemkonzepte dann, wenn sie nicht Vergangenheits-, sondern Planwerte ausweisen. Sie sind zwar als Ist-Kostenrechnungen "erfunden" worden; es besteht jedoch kein konzeptionelles Problem, sie auch als Planungsrechnungen zu gestalten.

Betrachtet man neu vorgeschlagene Konzeptansätze, so gibt sich bezüglich der Einordnung für Activity Based Costing und die Prozeßkostenrech-

12 Vgl. Weber (1994b), S. 298.

13 Allerdings werden die primäre Führungsprozesse betreffenden Informationen nur sehr rudimentär strukturiert ausgewiesen.

14 Nur die Bereitstellung von Ist-Werten ist Aufgabe des Informationssystems. Sie wird aber nicht durch die Plankostenrechnung im engeren Sinn des Wortes geleistet.

nung<sup>15</sup> zwar eine ähnliche Einschätzung wie für die Vollkostenrechnung, das Direct Costing oder die Fixkostendeckungsrechnung; beide neuen Konzepte bemühen sich aber explizit um eine bessere kostenmäßige Abbildung von Führungsprozessen, wenngleich ihr Schwergewicht auf - dem Ausführungssystem zuzurechnenden - administrativen Leistungen liegen. Gleiches gilt auch für Produktlebenszykluskostenrechnung, in der - neben anderen Phasen - auch die Planungsphase eines Produkts differenziert abgebildet wird. Das Target Costing schließlich läßt sich allein dem Planungssystem zurechnen.

#### 4. ANWENDUNG DES SYSTEMMODELLS

Nimmt man die drei gebildeten Systemebenen, das Ausführungssystem, das primäre und das sekundäre Führungssystem, als gegeben an, so kann die in diesem Beitrag gestellte Frage in drei - allerdings miteinander verbundene<sup>16</sup> - Fragensegmente differenziert werden:

- Wie sieht ein Ausführungssystem aus, das hohe Dynamik **unmittelbar**, ohne Anpassungen im Führungssystem, kompensieren kann und welche Bedeutung kommt in einer solchen Ausführungssystemausprägung der Kostenrechnung zu?
- Wie sind die einzelnen Teilsysteme der primären Führung zu gestalten, um hohe Dynamik zu bewältigen, und was bedeutet dies für die Kostenrechnung, die sowohl mittelbar (als Lieferant von Informationen für die anderen Teilsysteme der primären Führung) als auch unmittelbar davon betroffen ist (z.B. in der Frage der Veränderungsfähigkeit des vorhandenen Kostenrechnungssystems)?
- Wie schließlich muß die sekundäre Führung ausgestaltet werden, um hoher Dynamik zu genügen, und welcher Einfluß geht davon auf die Kostenrechnung aus?

Die damit gebildete Struktur ist auch der veranschaulichenden *Abbildung 1* zu entnehmen.

15 Vgl. als eine aus einer mittlerweile kaum noch überschaubaren Zahl von Quellen *Horváth et.al.* (1993).

16 Zu einer hohen Dynamik unmittelbaren kompensierenden Form des Ausführungssystems (vgl. den ersten Spiegelstrich der folgenden Strichliste) kommt selbiges nicht von allein, sondern es bedarf entsprechender primärer und sekundärer Führungshandlungen.

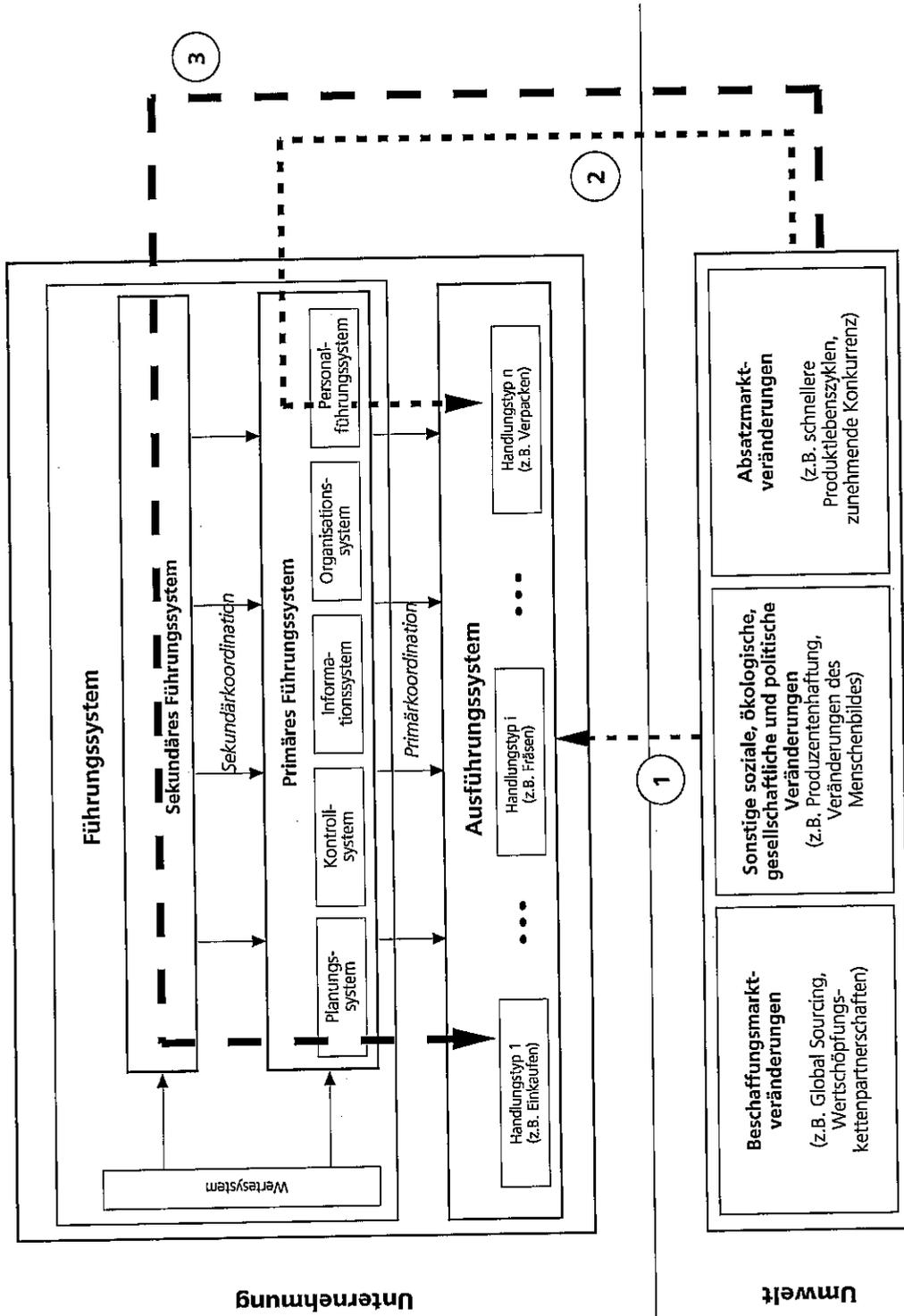


Abb. 1: Typisierung der Einflüsse umsystemischer Veränderungen auf das System Unternehmung

#### 4.1. KOMPENSATION DER DYNAMIK IM AUSFÜHRUNGSSYSTEM

Im in der Abbildung mit "1" gekennzeichneten Fall wird Umweltdynamik unmittelbar und ausschließlich auf der Ebene der Ausführungshandlungen aufgefangen. Die primäre und sekundäre Führung bleibt unberührt. Für kurzfristige Änderungen in der Zusammensetzung des Produktions- und Absatzprogramms heißt dies z.B., daß durch hohe Einsatzflexibilität der Potentiale Anlagen und Menschen sowie flexibilitäts erzeugende einfachste Steuerungsregeln weder Neuplanungen noch geänderte organisatorische Abläufe erforderlich sind, um Anpassungen vorzunehmen. In der Realität findet man solche Verhältnisse innerhalb von "schlanken Produktionskonzepten" verwirklicht<sup>17</sup>.

Fragt man nach der Notwendigkeit bzw. Sinnhaftigkeit von Kosteninformationen für die Funktionsfähigkeit dynamikkompensierender Ausführungssystemgestaltungen, so ergeben sich im Vergleich zum Status Quo klassischer funktionsspezialisierter Produktionskonzepte deutliche Veränderungen:

- Verfahrenswahl- und Ablaufplanungsentscheidungen müssen nicht getroffen werden. Sie sind entweder durch Verzicht auf Alternativen beseitigt oder durch feste Regeln substituiert (wie z.B. im Falle einer Kanban-Steuerung). Entsprechender Bedarf an Kostenrechnungsinformationen besteht nicht.
- Detaillierte Produktions- und Kostenfunktionen können nicht ermittelt werden, da keine Ablaufstabilität herrscht.
- Beeinträchtigungen der Funktionsfähigkeit des Produktionssystems müssen unmittelbar, zeitgleich erkannt werden. Der Umweg über Kostenabweichungen am Monatsende ist angesichts hoher Flexibilitätsanforderungen nicht gangbar. Mengen-, Zeit- und Qualitätsinformationen ersetzen Kosteninformationen.

Der Nutzen traditioneller Kostenrechnung ist in derartigen, in der Industrie zwar noch seltenen, aber zunehmend realisierten Umgebungen folglich sehr gering. Kosteninformationen für Entscheidungen im Rahmen der gegebenen Struktur werden nicht benötigt. Für Kostenkontrollen reichen globale Werte aus (z.B. Angabe der für einen Fertigungsbereich innerhalb eines Monats insgesamt angefallenen Kosten). Detaillierte Nachkalkulationen sind nicht möglich, da keine entsprechend genaue Auftragsverfolgung erfolgt. Eine laufende Kostenrechnung üblicher Form für derartige Leistungserstellungsumgebungen macht folglich wenig Sinn. Rückführung von Ge-

17 Vgl. die Merkmale von derartigen Ansätzen bei *Weber/Kummer* (1994), S. 247f.

naugigkeit und Differenzierung gilt es zu realisieren. Im Ergebnis kann dies die gänzliche Aufgabe der Kostenrechnung zugunsten einer etwas erweiterten "externen" Rechnungslegung bedeuten<sup>18</sup>. Auf diesen Aspekt wird im letzten Abschnitt noch genauer eingegangen.

## 4.2. KOMPENSATION DER DYNAMIK AUF DER EBENE DER PRIMÄREN FÜHRUNG

Ausgangspunkt ist nun die Fragestellung, wie primäre Führungssysteme ausgeprägt sind, die hohe Dynamik aufzufangen vermögen. Damit wird die Führungssystemumgebung betrachtet, die dynamikkompensierende Strukturen des Ausführungssystems ermöglicht bzw. kompatibel zu diesen ist.

### 4.2.1. PLANUNGSSYSTEM

Hohe Dynamik macht detaillierte, stark koordinierte Planungssysteme obsolet. Notwendige Anpassungsprozesse werden zu teuer oder zeitlich unmöglich. Das Planungssystem ist stark zu vereinfachen. Hierzu bestehen mehrere Möglichkeiten<sup>19</sup>.

- Planung wird gänzlich ersetzt, und zwar durch persönliche Weisungen ("intrapreneur") und/oder durch interne Märkte.
- Die Planungsschwerpunkte verlagern sich vom Strukturnutzungs- zum Strukturgestaltungsprozeß. Operative Planung wird durch taktische (z.B. Investitionsplanung) und insbesondere durch strategische Planung substituiert.
- Planungstiefe, Planungsdetailierung und der Grad der Planabstimmung wird reduziert.

Auf die Kostenrechnung nehmen diese Veränderungen in erheblichem Maße Einfluß:

- Der Ersatz einer Führung durch Pläne durch eine solche durch persönliche Weisungen<sup>20</sup> wirkt in Richtung einer Reduzierung des Bedarfs an durch eine laufende Kostenrechnung bereitgestellten Informationen. Die für die "intrapreneure" geschaffenen Umgebungen sind zumeist so überschaubar gestaltet, daß auch ohne standardmäßige Informationsbereitstellung Kostentransparenz herrscht. Die Situation gleicht der kleiner mittelständischer Unternehmen<sup>21</sup>.

---

18 Vgl. etwa die Bemühungen des Hauses Siemens (*Ziegler* (1994)).

19 Vgl. im Detail *Weber* (1994b), daneben globaler auch *Scherm* (1994).

20 Vgl. zu diesen beiden fundamentalen Koordinations- bzw. Führungsprinzipien *Kieser/Kubicek* (1992), S. 104-117.

21 Vgl. die empirischen Befunde bei *Kosmider* (1991).

- Für den Fall interner Märkte zeichnet sich ein differenziertes Bild. Erfolgt die Preisbildung maßgeblich unter Rekursion auf (externe) Marktpreise, wird eine Kostenrechnung nur zur Bestimmung der Preisauskömmlichkeit benötigt. Ob sich dieser Zweck auch durch fallweise Kostenstrukturanalysen erfüllen läßt, wird vom Einzelfall abhängen. Werden die internen Märkte im Sinne langfristiger Wertschöpfungspartnerschaften gestaltet, kommt der Kostenrechnung vertrauensbildende Funktion zu. Der Einblick in und die Diskussion von Kostenstrukturen des Leistungslieferanten läßt marktähnliche Prozesse auch dann zu, wenn die Spezifität der Güter und/oder der gewollte unternehmensinterne Leistungsverbund "reine" Marktbeziehungen verhindert. Diese vertrauensbildende Funktion ist vermutlich nur durch eine - wenn auch einfach aufgebaute - **laufende** Kostenrechnung zu erfüllen.
- Strategische Planung erfährt derzeit kaum Unterstützung durch die Kostenrechnung. Auch der Suffix "strategisch" der Prozeßkostenrechnung kann darüber nicht hinwegtäuschen. Strategische Planung ist - obwohl revolvierend - einzelobjektbezogener Natur. Sie bedarf zu ihrer Fundierung folglich fallweiser informationeller Unterstützung. Daten einer vergangenheitsbezogenen, periodischen Kostenrechnung zählen hierzu nur in Ausnahmefällen<sup>22</sup>. Nur die Methodik, nicht die Daten der Kostenrechnung sind heranziehbar. Zudem besitzen "Vorsteuergrößen des Gewinns"<sup>23</sup> deutlich höhere Relevanz als Zahlungen.
- Ähnliches gilt für die Unterstützung der traditionellen Investitionsplanung. Zwar kommt hier Erfahrungsdaten aus der Kostenrechnung im Rahmen von Ersatzinvestitionen komparativ größere Bedeutung zu. Hohe Veränderungsgrade reduzieren jedoch die Anwendungsvoraussetzungen klassischer Ersatzentscheidungen (z.B. Bestimmung des optimalen Ersatzzeitpunktes).
- Zusätzliche Bedeutung gewinnt die Erfassung von Kosten dagegen im Rahmen der Produktgestaltung, die sich auch der taktischen Planung zurechnen läßt. Sinkende Produktlebenszyklen machen hier eine Zusammenschau aller während des Lebenszyklus eines Produktes von ersten Konzeptstudien bis zum Ersatzteilgeschäft anfallenden Kosten immer sinnvoller. Produktlebenszykluskosten<sup>24</sup> bzw. cost of ownership<sup>25</sup> stehen begrifflich für diesen Informationsbedarf.

22 Vgl. zu einem solchen Ausnahmefall ausführlich *Holzwarth* (1993), S. 139-228.

23 Vgl. zu einem solchen Begriff *Gälweiler* (1990), S. 209f..

24 Vgl. hierzu z.B. *Back-Hock* (1988).

25 Dieses Konzept bezieht auch die beim Kunden während der Nutzung des Produkts anfallenden Kosten mit in die Betrachtung ein. Produkthaftpflicht- und Entsorgungsfragen werden dieser Betrachtungsweise in der Zukunft zu einer deutlich verstärkten Relevanz verhelfen.

- Reduktionen von Planungstiefe, -detaillierung und -häufigkeit bewirken jeweils einen geringeren Informationsbedarf aus der laufenden Kostenrechnung.

Veränderungen des Planungssystems als Reaktion auf gestiegene Dynamik führen zusammenfassend - von wenigen Ausnahmen abgesehen - zu einem deutlich geringeren Bedarf an laufenden, vergangenheitsbezogenen Kosteninformationen. Teils sind sie völlig verzichtbar, teils werden sie nur noch in deutlich weniger detaillierter Form benötigt.

#### 4.2.2. KONTROLLSYSTEM

Das Kontrollsystem eines Unternehmens zerfällt grob betrachtet in einen organisations- und einen planungsbezogenen Teil. Im ersteren geht es um den Nachweis der Einhaltung von Regeln (Durchführungskontrollen). Hier hat insbesondere die Revision ihren Platz. Kosteninformationen werden hierzu nicht benötigt. Plankontrolle dagegen ist auf die in Plänen festgelegten Ziele gerichtet ("keine Planung ohne Kontrolle"- Ergebniskontrollen). Reduktion von Planung bedeutet unmittelbar Reduktion von Kontrolle. Klassische Abweichungsanalysen finden in dynamischer Umgebung nicht statt. Ein wesentlicher Nutzen der in der Praxis dominant verbreiteten Grenzplankostenrechnung wird obsolet.

#### 4.2.3. ORGANISATIONSSYSTEM

Dynamikabsorbierende Organisationsstrukturen sind durch zwei zentrale Merkmale gekennzeichnet:

- Zum einen lassen sie schnelle Veränderungen zu ("Zelte statt Burgen").
- Zum anderen stellen sie Prozesse und Prozeßketten in den Mittelpunkt. Die Funktionsspezialisierung weicht mehr und mehr einer Prozeßspezialisierung<sup>26</sup>.

Beide Entwicklungen betreffen die traditionelle periodische Kostenrechnung in erheblichem Maße:

- Ein höherer Veränderungsgrad organisatorischer Strukturen bedeutet einen entsprechenden Veränderungsgrad der Kostenrechnung. Ständige Anpassungen kosten Geld. Je mehr sich das Verhältnis aus Anpassungszeit und Gültigkeitsdauer ("Standzeit") der angepaßten

---

26 Sowohl die Logistik als Startpunkt der Entwicklung als auch Total Quality Management, Time based Management, Prozeßkettenmanagement bis hin zum Systems Reengineering stellen Prozesse in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung. Das Nebeneinander unterschiedlicher Ansätze läßt sich als ein Indikator für die Bedeutung der Veränderung interpretieren.

Struktur erhöht, desto unwirtschaftlicher wird eine laufende Kostenrechnung.

- Eine geringere "Standzeit" realisierter Konzepte läßt den Wert der durch die Kostenrechnung gelieferten Informationen als Erfahrungsbasis sinken. Eine Vergangenheit genau zu kennen, die längst obsolet geworden ist, macht keinen Sinn.
- Einer Prozeßspezialisierung geht es weniger um Strukturen, als um das Leben innerhalb dieser Strukturen. Dessen Gestaltung hat Rückwirkungen auf die Strukturen selbst. Letztgenannte sind nicht Datum, sondern Objekt von Veränderungen. Prozesse hat die Kostenrechnung auch abgebildet, allerdings stets nur solche Teilprozesse, die innerhalb einzelner Kostenstellen ablaufen. Fragen des gesamten Prozeßsystems, d.h. kostenstellenübergreifende Aspekte, wurden nur beim Aufbau der Kostenträgerrechnung betrachtet, um die Kalkulationsaufgabe lösen zu können. Den neuen Organisationsansätzen geht es um Prozeßketten, um das Vermeiden unnötiger Prozeßschleifen, um die Verringerung der gesamten Prozeßzeit in einer Kette. An dieser Stelle versagt die traditionelle Kostenstellenrechnung. In schlanken Produktionsstrukturen mit hohem Grad an Funktionsintegration macht eine funktions spezialisiert aufgebaute Kostenstellenrechnung keinen Sinn.
- Hilfestellung hier kann das Konzept der Prozeßkostenrechnung bieten. Die Prozeßkostenrechnung wird dabei überwiegend als laufende Rechnung propagiert, die die bestehende Kostenrechnung für die Gemeinkostenbereiche verfeinert<sup>27</sup>. Ein solcher Ansatz wird hoher Dynamik nicht gerecht. Auch für die Prozeßkostenrechnung gelten die in den ersten beiden Spiegelstrichen angesprochenen Effekte. Prozeßkostenrechnung ist damit dynamikgerecht vermutlich allein als fallweise Rechnung zu gestalten<sup>28</sup>.

Zusammenfassend läßt sich damit festhalten, daß an hohe Dynamik angepaßte Organisationsstrukturen die traditionelle Kostenrechnung in Machbarkeit und Nutzen erheblich beeinträchtigen.

#### 4.2.4. PERSONALFÜHRUNGSSYSTEM

Die skizzierten Veränderungen im Planungs- und im Organisationssystem weisen bezüglich des Produktionsfaktors Personal jeweils in dieselbe Richtung: Die Bedeutung des einzelnen Mitarbeiters als eigenverantwortlicher Problemlöser steigt deutlich. Pläne und Regeln werden zum (erheblichen) Teil durch situative, individuelle oder gruppenbezogene Entscheidungen von Menschen ersetzt. Dieses bedeutet zum einen die Not-

27 Vgl. Horváth et.al. (1993), S. 614.

28 Vgl. Weber (1994c).

wendigkeit, Mitarbeiter hierzu fachlich zu befähigen. Zum anderen bekommen Personalführungsfragen eine neue Qualität: Je weniger verhaltenskanalisierende bzw. -reglementierende formale Systeme vorhanden sind, desto wichtiger wird die ständige Motivation des Einzelnen, um ihn zu einem zielkonformen Verhalten innerhalb der ihm zugestandenen Gestaltungsfreiheit zu veranlassen.

Anreize müssen gerecht, individuell und transparent sein<sup>29</sup>. Gegen diese Anforderungen verstößt die traditionelle Kostenrechnung bereits in den herkömmlichen Planungs- und Organisationsstrukturen. Sie hat zugunsten eines - letztlich kalkulationsbedingten - Vollständigkeitsstrebens schon von Beginn an darauf verzichtet, Verantwortlichen konsequent nur die von ihnen beeinfluß- und damit verantwortbaren Kosten auszuweisen. Mangelnde Transparenz kostenstellenbezogener Kostenberichte und mangelnde Akzeptanz einzelner Werte ("Umlagen") führen häufig dazu, die berichteten Zahlen als "notwendiges Übel" lediglich zu dulden. Die Anreizwirkung ist (sehr) beschränkt.

Dynamikkompensierende Planungs- und Organisationsstrukturen entfernen die Informationen der traditionellen Kostenrechnung noch weiter von der individuellen Entscheidungssituation des einzelnen Mitarbeiters:

- Schnelle Reaktionen sind gefragt. Es macht wenig Sinn, über gestiegene Qualitätskosten zehn Tage nach Monatsultimo im Kostenstellenbericht informiert zu werden, wenn kurzfristig wirksame Maßnahmen ergriffen werden können, die die Qualitätsprobleme gleich beim ihrem Entstehen beseitigen. Zu spät berichtete Kostenabweichungen wirken dann eher als Repressionsinstrument.
- Minderleistungen von Mitarbeitern lassen sich nicht mehr als Kostenüberschreitungen am Monatsende rekonstruieren. Die Kostenfunktion, die jedem einen festen Platz im Produktionsprozeß zuwies, wurde ersetzt durch globale, gruppenbezogene Zusammenhänge. Sie bilden das Geschehen innerhalb der Arbeitsgruppen nicht mehr ab. Anreize für rollenkonformes Verhalten innerhalb der Gruppenarbeit müssen folglich sehr prozeßnah sein. Wenn formalisiert, wird es sich bei ihnen um Mengen-, Zeit- und Qualitätsgrößen, nicht um Kosten handeln. Zudem nimmt die Bedeutung situativer Kommunikation als Ersatz formaler Information erheblich zu.

Folglich beschränkt sich die Eignung von laufend bereitgestellten Kosteninformationen auf wenig differenzierte Gesamtaussagen: Die Dokumentation der insgesamt von einer Gruppe verursachten Kosten macht als Beleg der Richtigkeit des Gruppenhandelns Sinn. Sie liefert die Bestätigung, daß die Gruppe nicht nur die in sie gesetzten Leistungs-, sondern auch die

---

29 Vgl. Schanz (1991), S. 22-27.

Kostenerwartungen (nicht) erfüllt hat. Im Vergleich zum Status Quo bedeutet dieser Verhaltensanreiz die Möglichkeit zu einer deutlichen Entfeinerung der traditionellen Kostenrechnung<sup>30</sup>.

#### 4.2.5. INFORMATIONSSYSTEM

Das Informationssystem hat - wie anfangs ausgeführt - allein das Ausführungssystem abbildenden, den anderen Führungsteilsystemen zuliefernden Charakter. An dieser Stelle sind deren Informationsbedarfe an die Kostenrechnung (als Teil des Informationssystems) bereits dargestellt. Hier interessiert somit nur noch ein zusätzlicher Aspekt, der auf die Veränderungsfähigkeit der Kostenrechnung gerichtet ist: Wenn verstärkte Unternehmensdynamik verstärkte Veränderungen der Informationsanforderungen an die Kostenrechnung zu Folge hat, bestehen zwei grundsätzliche Möglichkeiten, darauf zu reagieren:

- Die Kostenrechnung kann die notwendige Anpassungsfähigkeit durch den Versuch herstellen, beliebige Auswertbarkeit zu erreichen. Diesen Weg ist Riebel mit dem relationalen Datenbankideen folgenden Grundrechnungskonzept gegangen<sup>31</sup>.
- Die Kostenrechnung paßt sich durch Reduktion ihrer Komplexität an. Wenig komplexe Lösungen sind schnell veränderungsfähig.

Welche der beiden Möglichkeiten vorzuziehen ist, kann hier nicht abschließend entschieden werden. So wurde dem Riebel'schen Konzept zwar von Kritikern von Anfang an eine zu hohe Komplexität vorgeworfen, die die Rechnung für die praktische Anwendung unbrauchbar mache<sup>32</sup>. Entwicklungen der DV-Technik haben aber mittlerweile die Grundrechnungs-idee in den Bereich des Realisierbaren geführt. Der Verweis auf die konzeptionelle Nähe moderner Standardsoftware zum Riebel'schen Konzept<sup>33</sup> sollte aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß diese Standardsoftware den Beleg ihrer Anpaßbarkeit an dynamikkompensierende Führungs- und Ausführungsstrukturen noch lange nicht erbracht hat. Erste Anwendungsbeispiele tauchen auf, in denen das hochintegrierte und damit überaus komplexe Informationssystem Veränderungsprozesse im Unternehmen behindert<sup>34,35</sup>.

30 Vgl. zu Möglichkeiten der Entfeinerung der Kostenrechnung *Weber* (1992).

31 Vgl. im Überblick *Riebel* (1979).

32 Vgl. *Kilger* (1993), S. 86

33 Vgl. *Riebel et.al.* (1992).

34 Praxisbeispiele sind dem Autor bekannt. Für eine testbare empirische Aussage fehlt derzeit allerdings (noch) die Basis.

35 Schon von der Grundanlage der Riebel'schen Rechnung her sind Zweifel angebracht. Der Ansatz, eine Grundrechnung zu schaffen, bedeutet letztlich ein vollständiges Vordenken aller künftigen, möglicherweise relevanten Problemstellun-

### 4.3. KOMPENSATION DER DYNAMIK AUF DER EBENE DER SEKUNDÄREN FÜHRUNG

Derart tiefgreifende Veränderungen, wie sie unter 4.2 beschrieben wurden, laufen nicht automatisch ab, sondern bedürfen der Führung. Diese Führung ist Aufgabe des sekundären Führungssystems. Über dessen Gestaltung liegt derzeit noch wenig verlässliches Wissen vor. Unterteilt man die sekundären Führungsaufgaben in system(neu- bzw. um-)bildende (Ausformung und koordinationsgerechte Gestaltung der Führungsteilsysteme) und systemkoppelnde Funktionen (Befriedigung der Koordinationsbedarfe zwischen den Führungsteilsystemen)<sup>36</sup>, so lassen sich folgende Aussagen für den Fall hoher Unternehmensdynamik treffen:

- Häufiger Veränderungsbedarf einzelner Führungsteilsysteme läßt Systembildungs- und -kopplungsaktivitäten in eine ständige Abfolge treten<sup>37</sup>
- Ein derartiger schrittweiser Anpassungsprozeß ist - da nur in geringem Maße repetitiver Natur - nur sehr begrenzt durch feste Regeln oder umfassende Planung zu führen. Situative und nicht-technokratische Mechanismen (persönliche Weisungen bzw. Selbstabstimmung) dominieren.

Fragt man nach den Konsequenzen für die Gestaltung der Kostenrechnung, so muß zunächst festgestellt werden, daß die sekundäre Führung weder explizit noch implizit<sup>38</sup> als Adressat traditioneller Kostenrechnungssysteme angesehen wurde. Derartige Systembildungs- und -kopplungsaufgaben informatorisch zu untermauern, bedeutete, eine "Koordinationskostenrechnung"<sup>39</sup> zu gestalten. Aussagen über ein solches Konzept liegen bislang nur in ersten Ansätzen vor<sup>40</sup>. Sie weisen in Richtung einer fallweisen, mit erheblichen Erfassungsproblemen konfrontierten Rechnung, für die kaum Know-how der traditionellen Rechnung herangezogen werden kann. Erweist sie sich schon bei der Beurteilung grundlegender Führungssystemumgestaltungen als problematisch<sup>41</sup>, scheint sie bei der festgestellten ständigen Abfolge von Systembildungs- und -kopplungsprozessen gänzlich

---

gen. Dieses Ansinnen scheint eher einer statischen denn einer dynamischen Umwelt zu entstammen.

36 Die Unterscheidung zwischen systembildenden und systemkoppelnden Aufgaben bezüglich Führungsteilsystemen geht auf Horváth zurück. Vgl. Horváth(1978). Allerdings weicht seine Interpretation von der hier gewählten ab. Vgl. Weber (1994a), S. 38f.

37 Eine solche Abfolge findet sich exemplarisch beschrieben bei Weber (1994a), S. 322-325.

38 Vgl. nochmals die Ausführungen im Abschnitt 3.3. dieses Beitrags.

39 Vgl. zu dem Begriff Albach (1988), S. 1164-1167.

40 Vgl. Weber (1993b), S. 22f.

41 Etwa bei der Bewertung der Kostenunterschiede einer dominant funktionalen versus einer spartenbezogenen bzw. divisionalen Grundgliederung des Unternehmens.

unanwendbar<sup>42</sup>. Ähnlich wie für die primären Führungssysteme im Abschnitt 4.2 argumentiert, kommt hier unmittelbar prozeßbezogenen Größen eine ungleich größere Bedeutung zu. Damit erweist sich die sekundäre Führung im Falle hoher Unternehmensdynamik als nicht kostenrechnungsbestimmend.

## 5. KONSEQUENZEN FÜR DIE WEITERENTWICKLUNG DER KOSTENRECHNUNG

Hohe Unternehmensdynamik führt zu weitreichenden und ständigen Veränderungen der einzelnen Führungsteilsysteme. Ein hoher Veränderungsgrad wirkt sich in zweifacher Hinsicht negativ für die traditionelle Kostenrechnung aus: Zum einen gelingt es ihr immer weniger, eine tragfähige Erfahrungsbasis aufzubauen. Zum anderen steigen ihre Anpassungskosten an veränderte Informationsbedarfe. Hinzu kommt, daß mit der Anpassung der Informationen konsumierenden Führungsteilsysteme an hohe Dynamik eine Veränderung der Informationsinhalte einhergeht. Kosten werden in erheblichem Maße durch "Vorsteuergrößen" wie Mengen, Zeiten und Qualitäten ersetzt. Schließlich wandeln sich auch die Anforderungen an die Präsentationsform, was sich schlagwortartig mit dem Wandel von Information zu Kommunikation beschreiben läßt.

Angesichts dieser Erkenntnisse kann man zu dem weitreichenden Schluß kommen, daß die traditionelle Kostenrechnung obsolet geworden ist. Die von ihr unterstellten Strukturen kommen ebenso ins Wanken wie die von ihr unterstellten Massenentscheidungen, zu deren Fundierung sie gestaltet wurde. Sie ist nicht durch zusätzliche Rechnungen zu ergänzen, wie dies z.B. Vertreter der Prozeßkostenrechnung vorschlagen, sondern weitgehend umzugestalten. Ein möglicher "End"punkt einer solchen Umgestaltung sei abschließend skizziert:

Eine dynamikadäquate Kostenrechnung setzt sich zusammen aus einer relativ wenig differenzierten Basisrechnung, die ausreicht, bilanzielle Vorarbeiten zu erledigen, die Erfolgsentwicklung des Unternehmens und der wichtigsten Unternehmensbereiche abzubilden und zugleich das Gerüst für die Sicherstellung von Kostenbewußtsein zu bilden. Die ausgewiesenen Daten sind verständlich und in ihrem Entstehungsweg normiert. Die damit erreichte Nachvollziehbarkeit und fehlende Zugangsbarrieren schaffen hohe Akzeptanz der Zahlen. Diese verstärkt den Nutzungsgrad der bereitgestellten Informationen und verbessert damit unmittelbar die Effizienz der Kostenrechnung. Verwendet diese Basisrechnung dieselben Wertansätze wie

42 Es wäre schon viel gewonnen, wenn man - analog dem Vorgehen der Transaktionskostentheorie - in die Lage versetzt würde, bestimmte wenn-dann-Regeln als Standardheuristiken zu formulieren. Hier tut sich ein weites Forschungsfeld auf.

die externe Rechnungslegung (Verzicht auf kalkulatorische Kosten), so kann sie mit letzterer zusammenfallen bzw. aus letzterer durch die Einrichtung interner Buchungsobjekte (Kostenstellen) hervorgehen.

Ein Teil von laufend bzw. zumindest eine bestimmte Zeit hinweg unverändert auftretenden Informationsbedarfen wird durch mehrere parallele, unabhängig voneinander geführte "Teil"kostenrechnungen abgedeckt, die nur einen losen Verbund zur Basisrechnung aufweisen. Durch ihre Unabhängigkeit sind sie in der Lage, sich genau auf den jeweiligen Zweck auszurichten. Treten häufig dieselben Interaktionen zwischen einzelnen dieser Systeme auf, kann es auch - um Erfassungs- und Auswertungskosten zu reduzieren - zu einer partiellen Vernetzung kommen. Der verbleibende Teil der Rechnungszwecke - und hierzu werden viele Entscheidungsunterstützungsaufgaben zählen - wird das Objekt fallweiser Kostenanalysen und -allokationen sein, wobei von der Methodik der Datenverdichtung sowohl übliche Kostenrechnungs- als auch Investitionsrechnungsverfahren zum Einsatz kommen<sup>43</sup>.

---

43 Vgl. zu einem solchen Vorschlag auch *Pfaff* (1994), S. 1080f..

## Literaturverzeichnis

- Albach, H. (1988): Kosten, Transaktionen und externe Effekte im betrieblichen Rechnungswesen, in: ZfB, 58. Jg. (1988), S. 1143-1170.
- Back-Hock, A. (1988): Lebenszyklusorientiertes Produktcontrolling. Ansätze zu einer computergestützten Realisierung mit einer Rechnungswesen-Daten- und -Methodenbank, Berlin u.a. 1988.
- Becker, W. (1990): Funktionsprinzipien des Controlling, in: ZfB, 60. Jg. (1990), S. 295-318.
- Becker, W. (1993): Entwicklungslinien der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre, in: krp-Sonderheft 1/93, S. 5-18.
- Bleicher, K., Meyer, E. (1976): Führung im Unternehmen - Formen und Modelle, Reinbek bei Hamburg 1976.
- Ewert, R., Wagenhofer, A. (1993): Interne Unternehmensrechnung, Heidelberg.
- Franz, K.-P. (1994): Möglichkeiten eines systematischen Kostenmanagements, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 15. Saarbrücker Arbeitstagung, Heidelberg 1994, S. 59-71.
- Gälweiler, A. (1990): Determinanten des Zeithorizonts in der strategischen Planung, in: Hahn, D., Taylor, B. (Hrsg.): Strategische Unternehmensplanung, Strategische Unternehmensführung, Stand und Entwicklungsperspektiven, 5. Aufl., Heidelberg 1990, S. 203-220.
- Holzwarth, J. (1993): Strategische Kostenrechnung? Zum Bedarf an einer modifizierten Kostenrechnung für die Bewertung der Alternativen strategischer Entscheidungen, Stuttgart 1993.
- Homburg, Chr. (1994): Die Gefahren pauschaler Kostensenkung, in: Blick durch die Wirtschaft, Nr. 70, 12.04.1994, S. 7.
- Horváth, P. (1978): Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, in: ZfB, 48. Jg. (1978), S. 194-208.
- Horváth, P., Kieninger, M., Mayer, R., Schimank, Chr. (1993): Prozeßkostenrechnung - oder wie die Praxis die Theorie überholt, in: DBW, 53. Jg. (1993), S. 609-628.
- Johnson, H.Th., Kaplan, R.S. (1987): Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1987.
- Kieser, A., Kubicek, H. (1992): Organisation, 3. Aufl., Berlin, New York 1992.
- Kilger, W. (1993): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 10. Aufl., bearb. durch K. Vikas, Wiesbaden 1993.
- Kosmider, A. (1991): Stand und Einflußfaktoren der Kostenrechnung im Mittelstand, in: Weber, J. (Hrsg.): Kostenrechnung im Mittelstand, Stuttgart 1991, S. 21-38.
- Küpper, H.-U. (1987): Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 8. Saarbrücker Arbeitstagung, Heidelberg 1987, S. 82-116.
- Pfaff, D. (1994): Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung - Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens -, in: ZfbF, 46. Jg. (1994), S. 1065-1084.
- Riebel, P. (1979): Zum Konzept einer zweckneutralen Grundrechnung, in: ZfbF, 31. Jg. (1979), S. 785-798.

- Riebel, P., Sinzig, W., Heesch, M. (1992): Fortschritte bei der Realisierung der Einzelkostenrechnung mit dem SAP-System, in: Controlling, 4. Jg. (1992), S. 100-105.
- Schanz, G. (1991): Motivationale Grundlagen der Gestaltung von Anreizsystemen, in: Schanz, G. (Hrsg.): Handbuch Anreizsysteme in Wirtschaft und Verwaltung, Stuttgart 1991, S. 3-30.
- Schwerm, E. (1994): Konsequenzen eines Lean Management für die Planung und das Controlling in der Unternehmung, in: DBW, 54. Jg. (1994), S. 645-661.
- Schweitzer, M. (1983): Kostenrechnung, in: Management-Enzyklopädie, 2. Aufl., Bd. 5, Landsberg/Lech 1983, S. 682-699.
- Weber, J. (1992): Entfeinerung der Kostenrechnung?, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 13. Saarbrücker Arbeitstagung, Heidelberg 1992, S. 173-199.
- Weber, J. (1993a): Kostenrechnung im System der Unternehmensführung - Stand und Perspektiven der Kostenrechnung in den 90er Jahren, in: Weber, J. (Hrsg.): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung. Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre, Stuttgart 1993, S. 1-77.
- Weber, J. (1993b): Produktions-, Transaktions- und Koordinationskostenrechnung, in: krp-Sonderheft 1/93, S. 19-23.
- Weber, J. (1994a): Einführung in das Controlling, 5. Aufl., Stuttgart 1994.
- Weber, J. (1994b): "Schlanke Controller?" - Anmerkungen zur Neuausrichtung des Controllerbereichs in Großunternehmen, in: Der Betrieb,
- Weber, J. (1994c): Dynamik statt Strukturen, in: Männel, W. (Hrsg.): Prozeßkostenrechnung. Standpunkte, Branchen-Erfahrungen, Software-Lösungen, krp-Sonderheft 1/94, S. 6-8.
- Weber, J., Kummer, S. (1994): Logistikmanagement. Führungsaufgaben zur Umsetzung des Flußprinzips im Unternehmen, Stuttgart 1994.
- Wild, J. (1972): Grundlagen der Unternehmensplanung, Reinbek bei Hamburg 1974.
- Ziegler, H. (1994): Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens, in: ZfbF, 46. Jg. (1994), S. 175-188.

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

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

16. Müller, Wolfgang  
Klein, Sebastian Grundzüge einer verhaltensorientierten Preistheorie im Dienstleistungsmarketing
17. Lehner, Franz Considerations on Information System Strategies Based on an Empirical Study
18. Lehner, Franz  
Hofmann, Hubert  
Setzer, Ralf Maintenance of Knowledge Based Systems
19. Lehner, Franz  
Sikora, Hermann Wartung objektorientierter Softwaresysteme
20. Lehner, Franz  
Röckelein, Wolfg. Anwendung der Erfolgsfaktoren-Analyse zur Diagnose der betrieblichen Informationsverarbeitung
21. Lehner, Franz Gedanken und Notizen zur Entwicklung von Informatik-Strategien
22. Albach, Horst La Economia de la Empresa Como Ciencia
23. Müller, Wolfgang Konzeptionelle Grundlagen des Integrativen Dienstleistungsmarketing
24. Weber, Jürgen  
Hamprecht, Markus Stand und Anwendungsperspektiven des Controlling in Verbänden und ähnlichen Non-Profit-Organisationen (März 1994)
25. Weber Jürgen  
Kummer, Sebastian  
Großklaus, Armin  
Nippel, Harald  
Warnke, Dorothée Methodik zur Generierung von Logistik-Kennzahlen (Juni 1994)
26. Kummer, Sebastian Controlling Logistics in the German Automotive Industry (Juni 1994)
27. Weber, Jürgen Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren (August 1994)
28. Weber, Jürgen  
Kaminski, Arndt Zum Promotionsverhalten in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre (Oktober 1994)
29. Rösler, Frank Target Costing für komplexe Produkte Ein Diskussionsbeitrag zur Anwendungsproblematik des Zielkostenmanagements (März 1995)

30. Weber, Jürgen  
Brettel, Malte  
Großklaus, Armin  
Hampracht, Markus  
Rösch, Barbara E.  
Schäffer, Utz  
Grundgedanken zur Entwicklung einer Theorie der Unternehmensführung (Mai 1995)
31. Weber, Jürgen  
Kostenrechnung-(s)-Dynamik - Einflüsse hoher unternehmensex- und -interner Veränderungen auf die Gestaltung der Kostenrechnung

Rektorat / Mai 1995