

WHU-Forschungspapier Nr. 32/Mai 1995

SELEKTIVES RECHNUNGSWESEN

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

Selektives Rechnungswesen*

von Jürgen Weber**

Überblick

- Das interne Rechnungswesen ist seit geraumer Zeit Gegenstand kritischer Auseinandersetzung. Das Problemempfinden scheint dabei in den USA deutlich stärker ausgeprägt als in Deutschland zu sein.
- Standardsoftware (insbesondere SAP) unterstützt das weitere Fortbestehen der in den Unternehmen durchweg verbreiteten Plankostenrechnung, erweitert bzw. differenziert diese sogar noch.
- Die Kontextfaktoren, die zur Gestaltung der Plankostenrechnung geführt haben, sind in den letzten Jahren erheblichen Veränderungen unterworfen worden. Deutlich gestiegener Komplexität und Dynamik kommt als auslösenden Faktoren eine besondere Bedeutung zu.
- Geänderte Rahmenbedingungen machen die Kostenrechnung in ihrer durchweg realisierten Form - wie ausführlich begründet - obsolet.
- Die Forderung nach einer deutlichen und weitgehenden Entfeinerung der Kostenrechnung wirft die Frage nach Ersatzinstrumenten auf. Insbesondere für die traditionell in Deutschland betonte Funktion der Entscheidungsunterstützung wird diese in anderen Informationskonzepten gesehen.
- Mit dem Begriff "selektives Rechnungswesen" bezeichnet, wird eine Generierungsmethodik beschrieben, die bei der Unternehmensstrategie einerseits und bei potentiellen Engpässen im Ausführungssystem andererseits ansetzt.
- Bezogen auf den Unternehmensbereich Logistik wird versucht, die Methodik an einem Beispiel zu veranschaulichen.

* Der Autor dankt seinen Kollegen Dieter Pfaff und Alfred Wagenhofer für die kritischen Anmerkungen in der Entstehungsphase dieses Beitrags.

** Univ.-Prof. Dr. Jürgen Weber, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik, Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung (WHU), - Otto-Beisheim-Hochschule -, Burgplatz, 56179 Vallendar
Arbeitsgebiete: Kostenrechnung, Controlling, Logistik, Öffentliche Betriebswirtschaftslehre

A. PROBLEMSTELLUNG

Das betriebliche Rechnungswesen ist nach einer lang andauernden Phase relativen konzeptionellen Stillstands aktuell einem erheblichen Veränderungsdruck ausgesetzt. Für die externe Rechnungslegung konzentriert sich dieser auf die Frage, inwieweit eine Anpassung an internationale Accounting-Standards erfolgen soll bzw. muß¹. Im internen Rechnungswesen² wird eine intensive Diskussion über die fortbestehende Notwendigkeit der Kostenrechnung geführt³. Erste Beispiele aus der Unternehmenspraxis für eine Aufgabe dieses in Deutschland über Jahrzehnte fest etablierten Rechnungssystems liegen bereits vor⁴. Dies scheint eine Vision zu unterstützen, die in früheren Arbeiten⁵ des Autors unterbreitet wurde:

Die 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. 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 re-

-
- 1 Vgl. z.B. ORDELHEIDE, D.: Notwendigkeiten und Probleme der Weiterentwicklung der EG-Richtlinien und des deutschen Konzernabschlußrechts, in: Baetge, J. (Hrsg.): Die deutsche Rechnungslegung vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen, Düsseldorf 1994, S. 11-39, hier insbesondere S. 32; BUSSE VON COLBE, W.: Rechnungsziele und Ansätze zur internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung deutscher Unternehmen, in: Ballwieser, W. (Hrsg.): US-amerikanische Rechnungslegung, Stuttgart 1995, S. 221-238, hier insbesondere S. 235f.
 - 2 Vgl. zur Kritik der traditionellen Unterscheidung von externem und internem Rechnungswesen WEBER, H.K.: Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, Bd. 1: Bilanz und Erfolgsrechnung, 4. Aufl., München 1993, S. 22f.
 - 3 International wird als Auslöser der Diskussion zumeist auf das Buch von KAPLAN und JOHNSON (Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1987) verwiesen. Vgl. zur deutschen Diskussion z.B. WEBER, J.: 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, hier S. 1-3.
 - 4 Vgl. ZIEGLER, H. (1994): Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens, in: ZfbF, 46. Jg. (1994), S. 175-188, und die Kommentierung dieses Vorgehens durch PFAFF, D.: Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung - Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens -, in: ZfbF, 46. Jg. (1994), S. 1065-1084.
 - 5 Vgl. WEBER, J.: Kostenrechnung im System der Unternehmensführung, S. 69-71; WEBER, J.: Kostenrechnung zwischen Verhaltens- und Entscheidungsorientierung, in: Krp, Jg. 1994, S. 99-104, hier S. 104.

duzieren - 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.

Betrachtet man die deutsche Unternehmenspraxis ergibt sich allerdings eher der Eindruck einer "heilen Kostenrechnungswelt":

- Komplexe, die Grenzplankostenrechnung abbildende Standardsoftware hat aktuell einen hohen Markterfolg.
- Die Prozeßkostenrechnung füllt schon seit geraumer Zeit die Säle von Kongreßveranstaltern und die Taschen von Unternehmensberatern. Sie hat zudem - komplexitätserhöhend - Eingang in die Standardsoftware gefunden.
- Empirische Erkenntnisse zur Einschätzung der Kostenechnung durch die Kostenechnungsverantwortlichen⁶ zeigen einen Bedarf nach weiterem Ausbau, nicht nach Entfeinerung auf.

Von der Einschätzung der amerikanischen Praxis, wie sie in Deutschland vermittelt wird, und die im folgenden Zitat eines Controllers prägnant zum Ausdruck kommt, sind diese Beobachtungen signifikant divergent:

"Ein Controller resümierte: "Um die Problematik der verspäteten und hochaggregierten Informationen des Rechnungswesens zu begreifen, kann man sich anschaulich den Abteilungsleiter als einen Bowling-Spieler vorstellen, der innerhalb einer bestimmten Zeit eine bestimmte Anzahl von Kugeln schiebt. Wir lassen den Spieler jedoch nicht sehen, wieviele Kegel er mit jedem Wurf getroffen hat. Am Monatsende schließen wir die Bücher, addieren seine Treffer, vergleichen das Gesamtergebnis mit dem Planwert und informieren den Spieler über sein Ergebnis und die Abweichung. Wenn das Ergebnis unter dem Planwert liegt, bitten wir ihn um eine Erklärung und ermutigen ihn, es im nächsten Monat besser zu machen. Wir beginnen zu verstehen, daß wir mit dieser Art der Berichterstattung wohl nicht viele Spitzenspieler hervorbringen werden"⁷.

Verschlafen Unternehmen in Deutschland - pointiert gefragt - eine internationale Entwicklung? Oder lassen sich Gründe dafür finden, daß die traditionell detaillierte und komplexe Kostenrechnung in deutschen Unternehmen weiterhin hohen Nutzen stiftet, so daß Anpassungen nicht vorgenommen werden müssen?

6 Vgl. WEBER, J.: Stand der Kostenrechnung in deutschen Großunternehmen - Ergebnisse einer empirischen Erhebung, in: Weber, J. (Hrsg.): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung. Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre, Stuttgart 1993, S. 257-278.

7 KAPLAN, R.S.: Das neue Rollenverständnis für den Controller, in: Controlling, 7. Jg. (1995), S. 60-70, hier S. 61.

Von den beiden unterschiedlichen, in den Fragen zu Ausdruck kommenden Ansatzpunkten der Analyse sei in diesem Beitrag - ganz in Fortsetzung der oben zitierten Vision - der erste gewählt. Ein Ziel besteht folglich darin, einen Rückgang der Wirtschaftlichkeit⁸ der traditionellen, plankostenrechnungsgeprägten Kostenrechnung in Deutschland zu belegen. Sollte eine hinreichend valide Ableitung gelingen, stellt sich automatisch die Anschlußfrage dahingehend, womit die dann sichtbar werdende Lücke geschlossen werden könnte. Ein zweites Ziel besteht deshalb darin, hierfür Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen. Vorgestellt wird eine Generierungsmethodik, deren Tragfähigkeit an einem Anwendungsfeld veranschaulicht wird.

B. ZUM RÜCKGANG DER WIRTSCHAFTLICHKEIT DER TRADITIONELLEN KOSTENECHNUNG

I. ANSATZ ZUR ABLEITUNG DES RÜCKGANGS DER WIRTSCHAFTLICHKEIT

Die konzeptionellen Wurzeln der heute in Unternehmen vofindbaren Kostenechnungssysteme reichen zum Beginn des Jahrhunderts zurück. Wesentliche Veränderung erfuhr die Rechnung durch die Arbeiten von Plaut und Kilger⁹. Sie wurde durch die kostenstellenbezogene Kostenspaltung zugleich komplexer und aussagefähiger. An den Grundmerkmalen (Periodenbezug, laufende Rechnung, enge Anbindung an die Finanzbuchhaltung, Produkt- und Kostenstellendominanz) änderte sich allerdings nichts. Ein erster Grund hierfür mag in der Parallelität zur gesetzesbedingt weitgehend konstanten externen Rechnungslegung zu sehen sein¹⁰. Akzeptiert man die stets formulierte Grundaussage¹¹, Kostenrechnung ziehe als fakultative Rechnung ihre Daseinsberechtigung aus der Erfüllung von Rechnungszwecken, so läßt sich als zweiter und zentraler Grund für die konzeptionelle Konstanz eine Konstanz von Art und Bedeutung der Rechnungszwecke vermuten. Empirische Belege stützen diese Vermutung¹². Allerdings beziehen sich diese Belege auf Aussagen

8 Als Nutzen-Kosten-Relation des Informationsinstruments.

9 Die Argumentation bezieht sich auf die Realisierung der Kostenrechnung in Unternehmen. Der für die Kostenrechnungstheorie wichtige konzeptionelle Beitrag von Riebel hat keinen wesentlichen Einfluß auf die Kostenrechnungspaxis genommen.

10 Veränderungen der Kostenrechnung bei Konstanz der externen Rechnungslegung führt zu Informationsverlusten in allen Auswertungsbereichen, in denen Vergleiche zwischen beiden Rechenkreisen Informationen generieren (z.B. Vergleich des Bilanz- mit dem Betriebsergebnis).

11 Sie fehlt in keinem Kostenechnungslehrbuch.

12 Vgl. etwa die Angaben bei WEBER, J.: Stand der Kostenrechnung, S. 266f. Alle traditionellen, den Grundaufbau der Kostenrechnung maßgeblich bestimmt habenden Rechnungszwecke werden weiterhin als relevant - und zudem als noch nicht ausreichend erfüllt - erachtet. Das Aufkommen neuer Rechnungszwecke (z.B. Unterstützung der strategischen Planung) ist nicht mit dem Fortfall bestehender Zwecke verbunden. Deren Gestaltungseinfluß besteht somit unverändert fort.

von Kostenrechnungsverantwortlichen. Es ist nicht auszuschließen, daß - wie für externe Kunden-Lieferanten-Beziehungen mehrfach festgestellt¹³ - der Produzentensicht eine nur bedingte Gültigkeit zuerkannt werden kann.

Der Versuch einer Aufklärung der Vermutung muß grundlegend ansetzen. Die Kostenrechnung ist Teil des Informationssystems. Dieses dient der Lieferung von Informationen für die anderen Führungsteilsysteme¹⁴. Unter diesen kommt als Informationsempfänger traditionell dem Planungs- und dem Kontrollsystem eine besondere Bedeutung zu¹⁵. Die Ausrichtung auf die Personalführung wurde vernachlässigt, gewinnt aktuell aber stark an Bedeutung¹⁶. Ähnliches gilt für das Führungsteilsystem Organisation¹⁷.

Veränderungsbedarfe der Kostenrechnung werden zum einen durch Veränderungen der Informationsbedarfe der anderen Führungsteilsysteme ausgelöst. Zum anderen sind neue in der Kostenrechnung erworbene Fähigkeiten Quelle von Veränderungen, die zu verbesserten Lösungen für bekannte Informationsaufgaben führen können. Zu letzterer Gruppe zählt die DV-Unterstützung bzw. -Führung der Kostenrechnung¹⁸, die eine höhere Detaillierung, Zeitnähe und Auswertungsflexibilität ermöglichte¹⁹. Die neuen Datenverarbeitungsfähigkeiten hatten jedoch keine neuen konzeptionellen Instrumente zur Folge.

Veränderungen der Informationsbedarfe der anderen Führungsteilsysteme resultieren analog aus zwei Quellen: Zum einen stellen Veränderungen in der Unternehmensumwelt neue Anforderungen an die Planung, Kontrolle, Personalführung und Organisation. Zum anderen wird Veränderungsbedarf durch die Entwicklung des jeweiligen Führungsfähigkeitenpotentials ausgelöst, wobei es auch zu Wechselwirkungen zwischen beiden Ursachen kommt. Im folgenden werden primär die extern induzierten Veränderungsbedarfe betrachtet. Sie reichen zur Begründung der Vermutung zurückgehender Wirtschaftlichkeit aufgrund in ihrer Bedeutung veränderter Rechnungszwecke bereits aus.

-
- 13 Vgl. als jüngsten Beleg die Studie von HOMBURG, CHR.: Kundennähe von Industrie-
güterunternehmen: Konzeptualisierung, Erfolgsauswirkungen und organisationale Deter-
minanten, Wiesbaden 1995.
- 14 Vgl. zur Differenzierung des Führungssystems z.B. SCHMIDT, A.: Das Controlling als In-
strument zur Koordination der Unternehmensführung, Frankfurt u.a. 1986, S. 56f.,
und WEBER, J.: Einführung in das Controlling, 6. Aufl., Stuttgart 1995, S. 33f.
- 15 Dies ist bei der Plankostenrechnung besonders evident.
- 16 Vgl. z.B. EWERT, R., A. WAGENHOFER: Interne Unternehmensrechnung, 2. Aufl., Ber-
lin u.a. 1995, PFAFF, D.: Anmerkungen; WEBER, J.: Verhaltens- und Entscheidungsori-
entierung; WIESE, H.: Das Theorie-Praxis-Paradoxon der Kostenrechnung aus verhand-
lungstheoretischer Sicht, in: ZfbF, 46. Jg. (1994), S. 525-537.
- 17 Vgl. z.B. ALBACH, H.: Kosten, Transaktionen und externe Effekte im betrieblichen
Rechnungswesen, in: ZfB, 58. Jg. (1988), S. 1143-1170, hier S. 1163-1168; WEBER, J.:
Produktions-, Transaktions- und Koordinationskostenrechnung, in: Krp, Sonderheft
1/93, S. 19-23.
- 18 Entsprechend bezog sich die letzte grundlegende, "unternehmerische" Entscheidung
zur Kostenrechnung in den meisten Unternehmen auf die DV-Unterstützung bzw.
-Realisierung. Vgl. WEBER, J.: Stand der Kostenrechnung, S. 275.
- 19 Vgl. ebenda, S. 262-264.

II. ABLEITUNG ZURÜCKGEHENDER WIRTSCHAFTLICHKEIT EINER LAUFENDEN KOSTENRECHNUNG TRADITIONELLER AUSPRÄGUNG

Ziel der folgenden Ableitung ist es, auf der Basis bestimmter Hypothesen Aussagen über Nutzen und Kosten einer Kostenrechnung zu machen, die den oben genannten grundsätzlichen konzeptionellen Merkmalen folgt und im folgenden - wie bereits angemerkt - als "traditionell" bezeichnet werden soll²⁰. Der Hypothesenbildung liegen allgemein konstatierte Entwicklungen in der Unternehmenspraxis zugrunde. Sie gelten nicht für jedes Unternehmen. Dem zu erzielenden Argumentationsergebnis kommt somit keine Allgemeingültigkeit zu²¹.

Ein Ausgangspunkt der Argumentation ist die Hypothese deutlich **gestiegener Wettbewerbsintensität**. Auf diese haben die Unternehmen zum Zweck der Abgrenzung von Wettbewerbern mit Produktdifferenzierung reagiert, die zu einer hohen Programmkomplexität führt²². Als weitere Konsequenz ist in vielen Märkten eine Veränderung der Erfolgsfaktoren zu beobachten, indem etwa direkte Produktmerkmale (wie Preis oder Qualität) durch Service oder Kundennähe ergänzt oder ersetzt werden. Als letzte hier aufzuführende Konsequenz sei die Verkürzung der Produktlebenszyklen genannt, die in den meisten Märkten zu beobachten ist.

Neben der steigenden Wettbewerbsintensität und mit dieser eng verbunden hat sich - so die zweite grundlegende Hypothese - gegenüber der Zeit der Gestaltung der traditionellen Kostenrechnung die **Dynamik der Umwelt** erheblich erhöht. Zusätzlich zum Wandel der Erfolgsfaktoren und der Verkürzung der Produktlebenszyklen bedeutet diese auch einen steigenden Wandel der technischen Prozesse, mithin eine Verkürzung der Prozeßlebenszyklen.

Betrachtet man die Konsequenzen dieser Effekte, so lassen sich drei Feststellungen treffen:

- Steigende Programmkomplexität führt zu einer steigenden Detaillierung der Produktplanung und -kontrolle. Diese wiederum wirkt unmittelbar auf die Kostenrechnung ein. Man trifft mittlerweile auf Unternehmen, die eine sechsstellige (!) Zahl an Produkten kalkulieren²³.

20 Unter die traditionelle Kostenechnung fallen damit auch alle - häufig als "modern" bezeichneten - Teilkostenrechnungen (mit Ausnahme der Riebel'schen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung).

21 Ein beobachtbarer Ausbau von Kostenechnung in solchen Institutionen, die bislang keine oder nur wenig Kostenrechnungserfahrung besitzen (wie z.B. öffentliche Institutionen), läßt sich folglich auch nicht als Falsifikation der folgenden Ausführungen verwenden.

22 Auf einen Beleg dieser Aussage sei hier platzbedingt verzichtet. Gleiches gilt für die folgenden Feststellungen. Ein Beleg wäre jedoch in jedem Fall leicht möglich.

23 In der bereits mehrfach zitierten empirischen Erhebung zum Stand der Kostenrechnung in Großunternehmen gab ein Unternehmen an, 200.000 Produkte zu kalkulieren. Die Zahl ist in der angegebenen Quelle nicht explizit aufgeführt.

- Der Wandel der Erfolgsfaktoren führt²⁴ zu einer Veränderung der Informationsschwerpunkte. Galt es in den 50er und 60er Jahren, Kostenreduzierungen in der Produktion zu realisieren, was die Fokussierung auf eine (Produktions-)kostenstellenbezogene Kostenplanung und -kontrolle rechtfertigte, stehen heute z.T. nicht-monetäre Größen (wie z.B. Kundennähe) oder Kosten von Dienstleistungsprozessen im Vordergrund (z.B. Logistik- und Serviceleistungen). Auf diese sind Planung und Kontrolle auszurichten. Dies bedeutet für die Kostenrechnung im ersten Fall eine Reduktion des Bedarfs an Kosteninformationen, im zweiten Fall eine Veränderung.
- Zu einer solchen Veränderung kommt es auch durch sinkende Produkt- und sinkende Prozeßlebenszyklen dann, wenn die nachfolgenden Produkte bzw. Prozesse von ihrer kostenrechnerischen Abbildung nicht völlig deckungsgleich sind (etwa abweichende Arbeitsgangpläne, geänderte Stücklistenstrukturen u.a.m.). Hiervon ist - so eine weitere Annahme - in der Unternehmenspraxis zumeist auszugehen.

Faßt man diese Effekte in Bezug auf ihre direkten Wirkungen auf die Kostenrechnung zusammen, so kommt man zu einem insgesamt sehr problematischen Befund: Auf der einen Seite steigt die Anforderung an die Komplexität der Rechnung, um die differenzierteren Informationsbedarfe zu befriedigen. Auf der anderen Seite wächst der Änderungsbedarf der abgebildeten Strukturen, Elemente und Beziehungen, wobei die Komplexität diesen Effekt noch stark unterstützt.

Will die Kostenrechnung diesen Entwicklungen folgen, so bedeutet dies - bei zunächst unterstellter unveränderter Technologie - eine Erhöhung der mit ihr verbundenen Kosten. Über die Höhe dieser Beträge liegt keine empirische Erfahrung vor²⁵, ebensowenig wie darüber, ob die Unternehmen diese Beträge in voller Höhe investiert oder eine Kombination zusätzlicher Informationskosten und reduzierter Informationsnutzen realisiert haben. Derartige Nutzenverluste können aus unterschiedlichen Gründen heraus entstehen:

- Zusätzliche Informationsbedarfe aufgrund gestiegener Komplexität werden bewußt nicht abgedeckt (z.B. Verzicht auf eine laufende Nachkalkulation von Produktvarianten).
- Anpassungsprozesse nehmen Zeit in Anspruch. In dieser Zeit besteht die Gefahr von Informationsdefekten (z.B. Inkonsistenzen). Je höher die Komplexität der Kostenrechnung ausfällt, desto höher ist die Gefahr derartiger Defekte.
- Bezieht man die Adressaten der Kostenrechnungsinformationen in die Betrachtung mit ein, so können zusätzliche Informationsverluste durch Kommunikationsprobleme an der Schnittstelle zwischen Ko-

24 Genauer gesagt: müßte führen.

25 Schon die Gesamtkosten der Kostenechnung sind in den Unternehmen kaum bekannt. Vgl. die Angaben bei WEBER, J.: Stand der Kostenrechnung, S. 272-274.

stenrechnungsverantwortlichen und Kostenrechnungsnutzer entstehen, indem veränderte Bedarfe zu spät erkannt und/oder artikuliert werden²⁶. Dieser Aspekt gewinnt noch dadurch an Bedeutung, daß es in Folge der Diskussion um "Lean Management" durchgängig in den Unternehmen zu einer Rückführung der Trennung zwischen Führung und Ausführung kommt, bislang "nur" ausführende Kräfte mit Führungsaufgaben betraut werden. Damit steigt die Zahl der Informationsadressaten und damit der Umfang der Kommunikationsaufgabe.

Ein weiterer Nutzenverlust entsteht unabhängig davon, ob die Kostenrechnung den hergeleiteten Veränderungen vollständig folgen will oder nicht: Ein wesentlicher Nutzen der laufenden Kostenerfassung wurde seit Beginn der Kostenechnung an im Aufbau von Erfahrungswissen gesehen. Steigende Veränderungen führen jedoch zu einem sinkenden Erfahrungsaufbau; Kostenentwicklungen in einem Fertigungsabschnitt z.B. können nicht mehr über mehrere Perioden hinweg dann verfolgt werden, wenn laufend Neustrukturierungen (z.B. Fertigungssegmentierungen) erfolgen.

Als letzter Nutzenverlust sei schließlich derjenige angesprochen, der aus einer beschränkten Informationsverarbeitungsfähigkeit der Kostenrechnungsadressaten in einer bestimmten Verwendungsrichtung der Kosteninformationen entsteht: Sollen Kosteninformationen zur Motivation von Mitarbeitern eingesetzt werden (Ausrichtung der Kostenrechnung auf das Personalführungssystem), so müssen sie plausibel und nachvollziehbar sein²⁷. Detaillierung und Komplexität wirken diesen Anforderungen entgegen.

Sinkende Aussagefähigkeit und steigende Qualitätsmängel reduzieren die Akzeptanz der traditionellen Kostenechnung beim Nutzer der Kostenrechnungsdaten. Diese vermindert den Nutzen des Informationsinstruments ebenso wie eine zurückgehende Eignung für Motivationszwecke. Diesem Nutzenrückgang stehen - teils parallel, teils in einer substitutiven Beziehung - zusätzliche Kosten der Kostenrechnung gegenüber.

III. EINFLUSS DER DV AUF DIE WIRTSCHAFTLICHKEIT DER TRADITIONELLEN KOSTENRECHNUNG

In der bisherigen Argumentation wurde explizit von Veränderungen der technologischen Basis der Kostenrechnung abgesehen. Diese Abstraktion sei abschließend aufgegeben.

Die Entwicklung der DV hat sich nach der Phase einer reinen Abprogrammierung manueller Lösungen²⁸ zu einer treibenden Kraft in der Gestaltung der Kostenrechnung entwickelt. So führte etwa die durch CIM-Bemühungen

26 Dynamik läßt die Koordinationskosten vollzogener Spezialisierung steigen.

27 Vgl. WEBER, J.: Verhaltens- und Entscheidungsorientierung, S. 101 f.

28 Vgl. z.B. MERTENS, P.: Einflüsse der EDV auf die Weiterentwicklung des betrieblichen Rechnungswesens, in: Krp, Jg. 1984, S. 87-93, hier S. 88.

signifikant verbesserte Datensituation im Maschinenbereich dazu, die Forderung nach stark erhöhter Aktualität und Detaillierung der Kalkulation zu erheben ("schritt haltende Kalkulation")²⁹. Auch komplexe Rechnungskonzepte wie die Riebel'sche Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung erscheinen zunehmend technisch und wirtschaftlich realisierungsfähig³⁰.

Die vollzogene Entwicklung der DV erhöht somit die Komplexitätsbewältigungsfähigkeit der traditionellen Kostenrechnung. Sie läßt schnellere Anpassungen an veränderte Informationsbedarfe ebenso zu, wie sie moderierenden Einfluß auf die Steigerung der Kosten nimmt, die mit der Ausweitung von Detaillierung und Aktualität verbunden sind. Darüber, wie stark beide Effekte ausgeprägt sind, liegen jedoch keine Erkenntnisse vor. Auf die anderen skizzierten Konsequenzen gestiegener Wettbewerbsintensität und Umweltdynamik vermag sie keine Antwort zu geben³¹. Insgesamt läßt sich damit keine einheitliche Aussage zur Wirkung der DV auf die Wirtschaftlichkeit der traditionellen Kostenrechnung im heutigen Kontext treffen.

Für die weitere Diskussion ist abschließend noch ein Entwicklungstrend der betrieblichen DV bedeutsam: Es zeichnet sich eine starke Zunahme dezentraler DV-Anwendungen bei Rückgang zentraler DV ab³². Technologische Entwicklungen (in Folge der Mikroelektronik) und gestiegene Anwenderfähigkeiten begründen diesen Trend. Übertragen auf die Kostenrechnung bedeutet dies zum einen die zunehmende Machbarkeit dezentraler Lösungen. Zum anderen läßt sich die Entwicklung als ein vager Hinweis für die Beantwortung der Frage nach der Wirkung der DV auf die Wirtschaftlichkeit der traditionellen Kostenrechnung ansehen (im Sinne einer Präferenz für die effizienzbedingte Ablösung zentraler Konzepte).

29 Vgl. als zwei beispielhafte Quellen KNOOP, J.: Online-Kostenrechnung für die CIM-Planung. Prozeßorientierte Kostenrechnung zur Ablaufplanung flexibler Fertigungssysteme, Berlin 1986, und LACKES, R.: EDV-orientiertes Kosteninformationssystem. Flexible Plankostenrechnung und neue Technologien, Wiesbaden 1989.

30 Vgl. RIEBEL, P., W. SINZIG, M. HEESCH: Fortschritte bei der Realisierung der Einzelkostenrechnung mit dem SAP-System, in: Controlling, 4. Jg. (1992), S. 100-105.

31 Verbesserte Auswertungsmöglichkeiten können z.B. nicht einen Rückgang der Bedeutung traditioneller Rechnungszwecke aufhalten. Vgl. als kritische Kommentierung der beiden in der Fußnote 28 genannten Quellen WEBER, J.: Rezension zu J. Knoop: Online-Kostenrechnung für die CIM-Planung. Prozeßorientierte Kostenrechnung zur Ablaufplanung flexibler Fertigungssysteme, Berlin 1986, in: ZfB, 41. Jg. (1989), S. 75-78; BUNGENSTOCK, CHR., J. WEBER: Rezension zu Lackes, R.: EDV-Orientiertes Kosteninformationssystem. Flexible Plankostenrechnung und neue Technologien, Wiesbaden 1989, in: ZfB, 60. Jg. (1990), S. 1109-1111. Vgl. daneben ausführlich DAUBE, K.: CIM-orientierte Kostenrechnung. Gestaltung der Kostenrechnung für die computerintegrierte Produktion, Berlin 1993.

32 Vgl. ausführlich und tiefgreifend HEINZL, A.: Zur Entwicklung der betrieblichen Datenverarbeitung, Habilitationsschrift, Vallendar 1995; HEINZL, A., R. SRIKANTH: Entwicklung der betrieblichen Informationsverarbeitung, in: Wirtschaftsinformatik, 37. Jg. (1995), S. 10-17.

IV. FAZIT

Betrachtet man die vorausgegangenen Ausführungen in der Gesamtschau, wie dies die *Abbildung 1* ermöglicht, so wird die anfangs wiedergegebene Vision plausibel. Unterstellt man die Gültigkeit der genannten Hypothesen, so läßt sich ein wesentlicher Rückgang der Wirtschaftlichkeit der traditionellen Kostenrechnung ableiten. Dieser fordert deutliche Veränderungen, insbesondere Vereinfachungen (Entfeinerungen). Gegenläufig könnten nur die gestiegenen Systemfähigkeiten der DV wirken. Eindeutige Aussagen sind zum jetzigen Stand des empirischen Wissens nicht möglich³³.

Nimmt man an, daß der gegenläufige Einfluß der DV nicht ausreicht, den Wirtschaftlichkeitsverlust aufzufangen, folgt die Notwendigkeit, diejenigen Informationsbedarfe zu analysieren und abzudecken, die im alten Kontext von der traditionellen Kostenrechnung abgedeckt wurden. Hiermit beschäftigen sich die nächsten beiden Abschnitte dieses Beitrags.

C. ANFORDERUNGEN AN NACHFOLGESYSTEME DER TRADITIONELLEN KOSTENRECHNUNG

Die traditionelle Kostenrechnung dient der Unterstützung³⁴ und Beeinflussung³⁵ von Entscheidungen. Beschränkt man die Sicht auf unternehmensinterne Problemstellungen³⁶, so läßt sich der Unterschied zwischen Unterstützung und Beeinflussung auch als Hierarchieproblem beschreiben: Fundierung bezieht sich auf die Planungs- und Kontrollbedarfe innerhalb bzw. auf einer Hierarchieebene, Beeinflussung auf solche zwischen unterschiedlichen Ebenen³⁷. Beide Zwecke führen potentiell zu divergenten Informationsbedarfen. Sie sollen deshalb getrennt diskutiert werden.

33 Hier zeigt sich ein Forschungsbedarf erheblicher Priorität.

34 Vgl. zu dieser traditionell verbreiteten Auffassung z.B. HUMMEL, S., W. MÄNNEL: Kostenrechnung, Bd. 1: Grundlagen, Aufbau und Anwendung, Wiesbaden 1986, S. 26-35.

35 Die Beeinflussung von Entscheidungen Unternehmensinterner wird in neuerer Zeit zunehmend betont. Vgl. SCHNEIDER, D. Theorien zur Entwicklung des Rechnungswesens, in: ZfbF, 44. Jg. (1992), S. 3-31, hier u.a. S. 26 f., und EWERT, R., A. WAGENHOFER: Interne Unternehmensrechnung, S. 3f.

36 Die Kostenrechnung dient darüber hinaus auch zur Beeinflussung von Entscheidungen Unternehmensexterner, etwa im Rahmen von Entwicklungspartnerschaften zwischen Unternehmen. Vgl. WEBER, J.: Einführung in das Rechnungswesen II: Kostenrechnung, 4. Aufl., Stuttgart 1995, S. 52-55.

37 Im Sinne einer möglichst weitgehenden Vermeidung von Opportunismuseffekten.

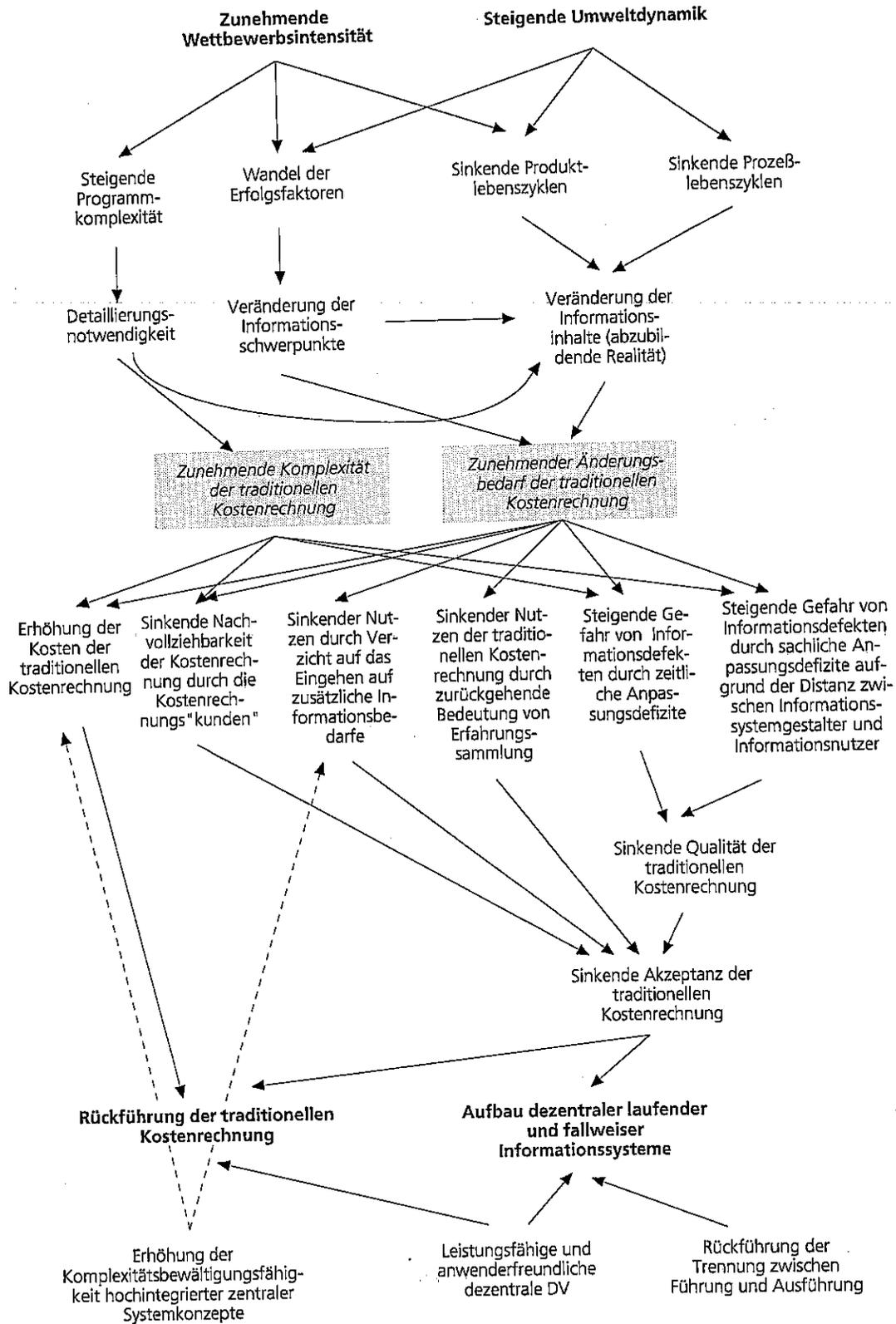


Abb. 1: Ableitung zurückgehender Wirtschaftlichkeit einer laufenden Kostenrechnung traditioneller Ausprägung

I. ANFORDERUNGEN AUS SICHT DER UNTERSTÜTZUNG VON ENTSCHEIDUNGEN

Dient die Informationsbereitstellung allein und ausschließlich³⁸ einzelnen Entscheidungsträgern, so ist sie zum einen auf die vom Entscheidungsträger zu lösenden Führungsprobleme, zum anderen auf seine Informationsverarbeitungsfähigkeit auszurichten.

Ausrichtung auf die vom Entscheidungsträger **zu lösenden Führungsprobleme** bedeutet im aktuellen Kontext stark gestiegener Komplexität und Dynamik zweierlei:

- Einerseits gilt es, flexibel den sich ständig ändernden Fragestellungen zu folgen. Hieraus resultiert die Konsequenz eines ständigen Wechsels benötigter Informationsinstrumente, die dominant fallweiser Natur sind und dem Postulat leichter Erstell- und Änderbarkeit genügen müssen. Dezentrale DV-Fähigkeiten und -Instrumente und mögliche Client-Server-Konzepte wirken hierfür unterstützend.
- Andererseits muß der Komplexität durch Konzentration auf Fragenschwerpunkte begegnet werden. Für diese Konzentration bieten sich unterschiedliche Möglichkeiten an³⁹. Zwei grundlegende davon seien aufgegriffen und später (im Abschnitt IV) umgesetzt. Eine Möglichkeit besteht in der Konzentration auf führungsbezogene Engpässe des Entscheidungsträgers, die in der Faktorbereitstellung, der Leistungserstellung und der Leistungsverwertung liegen können⁴⁰. Die zweite Möglichkeit folgt einem Grundgedanken der strategischen Planung und fragt u.a. nach den strategischen Erfolgsfaktoren der betreffenden zu führenden Organisationseinheit⁴¹. In etwas plakativer Sprache kann man die erste Fokussierung als solche auf das "doing the things right" und die zweite als solche auf das "doing the right things" bezeichnen.

Betrachtet man die Ausrichtung der Informationsbereitstellung auf die **Informationsverarbeitungsfähigkeit des Entscheidungsträgers**, so werden andere Anforderungen sichtbar:

-
- 38 Diese Formulierung schließt z.B. solche Investitionsrechnungen aus, die nicht nur zur Evaluation von Investitionsalternativen verwendet werden, sondern zugleich der Begründung eines Investitionsbedarfs gegenüber höheren Hierarchieebenen dienen.
- 39 Vgl. etwa auch den von Kaplan unterbreiteten, aus seinen Praxiserfahrungen, jedoch nicht theoretisch abgeleiteten Vorschlag (KAPLAN, R.S.: Rollenverständnis, S. 62-69).
- 40 Ein solches Vorgehen entspricht dem von Gutenberg so bezeichneten "Ausgleichsgesetz der Planung". Vgl. GUTENBERG, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Die Produktion, 24. Aufl., Berlin u.a. 1983, S.
- 41 Vgl. zu einem solchen Ansatz z.B. die Forderung von LAUK, K.: Strategisches Controlling und Organizational-Leverage, in: Horváth, P. (Hrsg.): Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?, Stuttgart 1990, S. 75-89, hier S. 77f., und die Ausführungen bei WEBER, J.: Logistik-Controlling, 3. Aufl., Stuttgart 1993, S. 251-253.

- Die Informationen müssen sowohl das Entscheidungsfeld des Führenden repräsentieren, als auch auf sein Führungsverhalten ausgerichtet sein. Ein Beispiel für solche Informationen sind Durchlaufzeiten in der Produktion. Wie viele empirische Belege zeigen, erhöht deren Reduzierung sowohl die Effizienz eines Fertigungsabschnitts, wie sie auch unmittelbar von den Meistern "im täglichen Geschäft" gesteuert und kontrolliert werden können. Kostenwerte sind dagegen - wie schon im pointierten, anfangs wiedergegebenen Controllerzitat deutlich wurde - aufgrund der gestiegenen Dynamik und Komplexität kaum noch für unmittelbare Steuerungen geeignet⁴².
- Die Informationsbereitstellung sollte nach Möglichkeit den wesentlichen Teil der zu berichtenden⁴³ Führungsinformationen beinhalten. Nur so kann ein Auseinanderfallen eines "offiziellen" und eines "inoffiziellen"⁴⁴ Informationssystems mit den Gefahren einer nur begrenzten Akzeptanz des ersteren vermieden werden. Hieraus läßt sich eine starke Ausrichtung auf Zeit-, Leistungs- und Qualitätsgrößen als Informationsinhalte ableiten.
- Verständlichkeit und leichte Zugänglichkeit (Vermeidung von Zugangsbarrieren⁴⁵ oder von zu hohen Informationskosten⁴⁶) kommt für die Akzeptanz erhebliche Bedeutung zu. Eine solche Nutzer-nähe erfordert eine enge Einbindung der Führungskraft in die Gestaltung "seines" Informationssystems.
- Schließlich kann die individuelle Informationsverarbeitungsfähigkeit nicht in jedem Fall akzeptiert werden. Weicht der objektive⁴⁷ vom subjektiven Informationsbedarf zu stark ab, so ist der Informationsbereitstellung eine Schulung voran bzw. an die Seite zu stellen. Hierfür steht angesichts der schnellen Veränderungen kaum Zeit zur Verfügung. Auch hieraus resultiert die Notwendig-

42 Gestiegene Überstundenlöhne können z.B. nicht mehr oder nur noch sehr schwer und zeitaufwendig auf konkrete Turbulenzen im Auftragsablauf zurückgeführt werden. Kostenüberschreitungen im Kostenstellenbericht zeigen nur die Folgen von Problemen, bieten aber nicht den Zugang zu deren Beseitigung (Erhöhung der Planungsgüte der Aufträge? Ablehnung von Eilaufträgen? Begrenzung von Auftragsänderungsterminen? usw.).

43 Im Gegensatz zu den "zu besichtigenden", durch unmittelbare Informationssuche und -verarbeitung aufzunehmenden Informationen (wie z.B. das Arbeitsklima). Die Unterscheidung zwischen zu berichtenden und zu besichtigenden Informationen geht auf Illetschko zurück. Vgl. ILLETCHKO, L.L.: Dokumentations- und Instrumentalcharakter des betrieblichen Rechnungswesens, in: Illetschko, L.L.: Management und Betriebswirtschaft, Vorträge und Aufsätze, Wien 1955, S. 25-35, hier S. 31.

44 Etwa in Form der sog. "Meisterkladden".

45 Etwa erzeugt durch ein nur durch Spezialisten bedienbares DV-Informationssystem.

46 Ein typisches Beispiel hierfür sind endlose Computerlisten, die zwar eine Vielzahl wichtiger Informationen enthalten, sich allerdings aufgrund ihrer Mächtigkeit einer laufenden Auswertung entziehen.

47 Objektivität sei hier im Sinne intersubjektiver Nachprüfbarkeit verstanden, wobei die Rolle der Fachleute erfahrene Führungskräfte einnehmen würden.

keit, den Informationsnutzer eng in die Erstellung des Informationssystems einzubinden.

II. ANFORDERUNGEN AUS SICHT DER BEEINFLUSSUNG VON ENTSCHEIDUNGEN

Die Führungskompetenz ist in Unternehmen Größenbedingt in aller Regel auf mehrere, hierarchisch angeordnete Entscheidungsträger aufgeteilt. Durch individuelle Präferenzen kann die Erreichung gleicher Ziele behindert werden. Transparenz von Zielbildung und Zielerreichung ist ein gangbarer Weg, ein konsistentes Zielsystem des Unternehmens zu gewährleisten und Opportunismus der einzelnen Führungskraft zu begrenzen oder ganz zu verhindern. Diese Transparenz wird durch Informationen erreicht.

Informationen, die den hierarchischen Zielbildungs-, -durchsetzungs- und -kontrollprozeß unterstützen sollen, müssen unterschiedlichen Anforderungen genügen. Zwei davon seien als m.E. besonders bedeutsam herausgehoben: Zum einen gilt es, Dokumentationsfähigkeit zu gewährleisten⁴⁸. Dies beinhaltet Richtigkeit, Objektivität und Ordnungsmäßigkeit⁴⁹. Zum anderen haben die Informationen der Anforderung der Adäquanz zu genügen; hiermit ist die Übereinstimmung der quantifizierten Zielgröße(n) mit den zu verfolgenden Zielen angesprochen.

Gestiegene Komplexität und Dynamik verringert - wie hergeleitet - die Adäquanz von Kosten als Maßstab der Zielerreichung. Bewertungs- und Verrechnungsspielräume (z.B. im Bereich der Sekundärkostenverrechnung) reduzieren die Dokumentationsfähigkeit. Dem steht der unmittelbare Bezug zum periodischen Gewinnziel des Unternehmens und die Einheitlichkeit des Zielmaßstabes über alle Unternehmenseinheiten hinweg entgegen.

Spezifische entscheidungsfeldbezogene Informationen erfüllen einerseits die Anforderung der Adäquanz hinreichend. Andererseits sind sie mit den Nachteilen mangelnder bzw. nicht möglicher gesamtunternehmensbezogener Amalgamation und der Gefahr hoher Informationsasymmetrie zwischen Führungskräften unterschiedlicher Hierarchieebenen verbunden: Die Formulierung spezifischer, ständig wechselnder Zielgrößen, wie sie weiter oben beschrieben wurde, setzt sehr genaue und detaillierte Kenntnis der Führungsaufgabe voraus. Der Zielbildungs- und -vereinbarungsprozeß muß folglich durch eine sehr hohe ebenenübergreifende Kommunikationsdichte gekennzeichnet sein, um der Opportunismusgefahr hinreichend zu begegnen.

48 Der Begriff der Dokumentationsfähigkeit rekuriert auf den der Dokumentationsfunktion der Rechnungslegung, die die "rechtlich gesicherte Ermittlung von Ergebnissen [beinhaltet - Anm. d.V.], an die sich Ansprüche unbestreitbar knüpfen können" (IL-LETSCHKO, L.L.: Theorie und Praxis einer betrieblichen Verrechnungslehre, in: Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftspraxis, Festschrift für K. Mellerowicz, Berlin 1961, S. 183-199, hier S. 195).

49 Vgl. zu diesen Anforderungen allgemein HUMMEL, S.: Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung. Neue Erkenntnisse für eine eindeutige Kostenermittlung, Berlin 1970, S. 73-113.

D. UMSETZUNG DER ANFORDERUNGEN AN NACHFOLGESYSTEME DER TRADITIONELLEN KOSTENRECHNUNG AN EINEM BEISPIEL

I. PROBLEMSTELLUNG

Die Ausführungen im vorangegangenen Abschnitt haben zusammenfassend die folgenden Anforderungen an die Informationsbereitstellung für Führungsbereiche im Unternehmen angesichts der unterstellten Kontextsituation herausgearbeitet:

- leichte und schnelle Erstellungs- und Änderungsfähigkeit;
- Konzentration auf die Kern-Führungsprobleme;
- Überwindung der Akzeptanz- und Informationsbarrieren zwischen dem Informationssystemersteller und dem Nutzer des Informationsangebots;
- Dokumentationsfähigkeit und Adäquanz.

Im folgenden sei an einem Beispiel dargestellt, wie sich diese Anforderungen konkret umsetzen lassen. Naturgemäß kann damit nur ein Ausschnitt des Aufgabenfeldes der traditionellen Kostenrechnung abgedeckt werden. Ausgewählt sei die Unterstützung der kostenstellen- bzw. organisationsbereichsbezogene Führung⁵⁰.

50 Wenn damit in üblicher Terminologie die Kostenstellenrechnung angesprochen ist, stellt sich die Frage, wie kostenträgerbezogene Aufgaben der traditionellen Kostenrechnung in dem skizzierten Kontext hoher Komplexität und Dynamik abgedeckt werden. Diese Frage bedarf noch intensiver Untersuchung. Als realistische Möglichkeit zeichnet sich folgendes Szenario ab:

Die traditionelle Kalkulationsaufgabe wird durch differenzierte, bereits bei der Produktkonstruktion einsetzende Vorkalkulationen ("kostengünstiges Konstruieren", "Target Costing") weitgehend abgedeckt. Nachkalkulationen erfolgen unspezifisch durch die laufende Erfassung von Gesamtkostenniveauänderungen, spezifisch fallweise, auf konkrete Produkte bezogen, für die - z.B. aus Wettbewerbsgründen - ein höherer Informationsbedarf besteht.

Die traditionelle Kalkulationsaufgabe wird ergänzt durch unperiodische Wertrechnungen, die auf den gesamten Lebenszyklus marktbezogener Gestaltungsobjekte gerichtet sind. Diese beschränken sich nicht auf Produkte ("Produktlebenszykluskostenrechnung"), sondern richten sich z.B. auch auf Kunden und bestimmte Absatzkanäle. Sie erfassen Erlöse und Kosten über das gesamte Objektleben hinweg. Insbesondere für die Entstehungsphase sind hierzu Informationen in einem Detaillierungsgrad erforderlich, die die traditionelle Kostenrechnung nicht gewährleistet. Marktbezogene Objektrechnungen können fallweise oder - bei entsprechender Bedeutung für ein Unternehmen - als neuer Typus laufender Rechnung gestaltet werden (im diesem Sinne betreibt z.B. die BMW AG standardmäßig parallel zur periodischen Erfolgsrechnung eine unperiodische, auf die Lebenszyklen der unterschiedlichen Produktbaureihen gerichtete Modellrenditenrechnung).

Hintergrund des Beispiels ist eine zweijährige Zusammenarbeit von Unternehmen in einem von der WHU initiierten und geleiteten Arbeitskreis⁵¹, der sich mit der Gewinnung von Kennzahlen für die Logistikbereiche von Industrie-, Handels- und Dienstleistungsunternehmen befaßt.

Betrachtet wird der Logistikbereich eines Industrieunternehmens. Die Aufgabe der Logistik besteht in der Sicherstellung eines möglichst effizienten, reibungslosen und turbulenzarmen Material- und Warenflusses⁵². In der Verantwortung des untersuchten Logistikbereichs⁵³ als organisatorischer Einheit liegen die Durchführung aller physischen material- und warenflußbezogenen Dienstleistungen⁵⁴, deren Führung sowie die Koordination der Material- und Warenflüsse über Bereichs- und Unternehmensgrenzen hinweg⁵⁵.

II. ABLEITUNG VON INFORMATIONSBEDARFEN AUS STRATEGISCHEN ANFORDERUNGEN

Die Beherrschung eines effizienten, reibungslosen und turbulenzarmen Material- und Warenflusses läßt sich als eine strategisch relevante Fähigkeit⁵⁶ eines Unternehmens bezeichnen. Sie trägt dazu bei, produkt- und kundenbezogene Strategien entwickeln und realisieren zu können und ist - als Funktional- bzw. Ressourcenstrategie - selbst Gegenstand einer strategischen Planung⁵⁷.

Betrachtet man sukzessiv die typischen Schritte der strategischen Planung⁵⁸, so lassen sich die folgenden Implikationen für die Generierung laufend zu erfassender, bereichsführungsrelevanter Informationen ableiten.

-
- 51 Vgl. zur Dokumentation der Ergebnisse des Arbeitskreises WEBER, J. (Hrsg.): Kennzahlen für die Logistik, Stuttgart 1995; speziell zum im folgenden wiedergegebenen Ansatz WEBER, J., A. GROSSKLAUS, S. KUMMER, H. NIPPEL, D. WARNKE: Methodik zur Generierung von Logistik-Kennzahlen, in: Weber, J. (Hrsg.): Kennzahlen für die Logistik, Stuttgart 1995, S. 9-45.
 - 52 Vgl. zur Definition des Logistikbegriffs im Überblick WEBER, J.: Logistik, in: HWProd, 2. Aufl. (erscheint 1996).
 - 53 Der gewählte Typus findet sich in der Industrie häufig.
 - 54 Hierzu zählen Transporte, Lagerungen, Umschlags- und Handhabungsvorgänge. Vgl. WEBER, J., KUMMER, S.: Logistikmanagement. Führungsaufgaben zur Umsetzung des Flußprinzips im Unternehmen. Stuttgart 1994, S. 27-41.
 - 55 Zu dieser Koordination zählt z.B. die Abstimmung von Bereitstellungs- und Produktionsplanung oder die Einbeziehung von flußbezogenen Aspekten in das Produktdesign.
 - 56 Gleichlautend zum Begriff der Fähigkeit werden auch andere Termini verwendet. Vgl. im Überblick RASCHE, CHR., WOLFRUM, B.: Ressourcenorientierte Unternehmensführung, in: DBW, 54. Jg. (1994), S. 501-517, hier S. 511.
 - 57 Vgl. zum Prozeß des Abgleichs von Geschäftsfeld- und Funktionalstrategien ausführlich LEHMANN, F.O.: Strategische Budgetierung. Entwurf und Fundierung eines Instruments des strategischen Controllings, Frankfurt u.a. 1993.
 - 58 Vgl. im Überblick ZAHN, E.: Strategische Planung, in: HWPlan, Stuttgart 1989, Sp. 1903-1916.

Die **strategische Bestandsaufnahme** liefert Stärken und Schwächen des Unternehmens in seinen relevanten Märkten ebenso wie die für diese bestimmenden strategischen Erfolgsfaktoren. Stärken und Schwächen können sich auf logistikrelevante Merkmale beziehen (z.B. Lieferfähigkeit), müssen dies aber nicht. Ein unmittelbarer Einfluß der strategischen Bestandsaufnahme auf das laufende Führungsgeschäft des Logistikbereichs ist nicht zu erkennen. Ein solcher läßt sich aber für logistikbezogene Erfolgsfaktoren festhalten: Ist die Realisierung einer bestimmten logistischen Fähigkeit für das Unternehmen erfolgskritisch, kommt ihr eine herausgehobene Bedeutung in der operativen Führung zu. Dies hat für die laufende Informationsbereitstellung folgende Konsequenzen:

- Einer laufenden Information über die Beherrschung des(r) logistikrelevanten strategischen Erfolgsfaktors(ren) kommt hohe Bedeutung zu.
- Träger der strategischen Bestandsaufnahme für den Logistikbereich ist dessen Bereichsleitung. Diese trägt auch für die operative Führung Verantwortung. Der Informationsbedarf wird folglich von den Nutzern der Informationen formuliert. Der hohe bereichsübergreifende Interaktionsgrad im strategischen Analyseprozeß wirkt möglichem Bereichsopportunismus entgegen⁵⁹.
- Die Generierung des Informationsbedarfs liefert ein konkretes Ergebnis (z.B. einen einzuhaltenden Lieferservicegrad). Definitionsprobleme sind damit ausgeschlossen. Lediglich Meßprobleme können für die laufende Informationserfassung verbleiben.

In der **Ziel- und Strategieformulierung** werden für Geschäftsfelder, Funktionen und das Unternehmen insgesamt die strategischen Stoßrichtungen (z.B. Erzielung eines 24-Stunden-Lieferservices in einem commodity-Geschäftsfeld) festgelegt. Dieser Prozeß beinhaltet auch die Formulierung der jeweils gesetzten Prämissen (z.B. fortdauernde wochenweise Belieferung als Leistungsstandard der wichtigsten Konkurrenten). Änderungen dieser Prämissen im Realisationszeitraum der auf Basis der strategischen Ziele formulierten Programme führen zur Notwendigkeit, die weitere Tragfähigkeit des eingeschlagenen strategischen Weges zu überprüfen⁶⁰. Für die laufende Informationsbereitstellung sind folgende Konsequenzen festzuhalten:

- Strategische Ziele bestimmen die laufende Führung des Logistikbereichs nicht direkt, sondern "nur" über die Verbindung der strategischen mit der operativen Planung. Folglich resultiert kein unmittelbarer laufender Informationsbedarf.

59 Angesichts der spezifischen Aufgabe der Logistik (bereichsübergreifende Koordination des Material- und Warenflusses) ist Opportunismus für diesen Unternehmensbereich ohnehin nur schwer vorstellbar.

60 Vgl. zur Prämissenkontrolle als Bestandteil der strategischen Kontrolle u.a. SCHREY-ÖGG, G., STEINMANN, H.: Strategische Kontrolle, in: ZfbF, 37. Jg. (1985), S. 391-410.

- Für die strategischen Prämissen gilt das für strategische Erfolgsfaktoren Ausgesagte analog. Im Unterschied zu letzteren werden die Informationsquellen hier allerdings wesentlich externer Natur sein (z.B. Beobachtung des Verhaltens der Wettbewerber).

Die Phase der Formulierung **strategischer Programme** setzt die Geschäftsfeld- und Funktionalstrategien schließlich in realisierbare Handlungspakete um. Strategische Programme bilden die Schnittstelle zur taktischen und operativen Planung. Damit sind die in ihnen formulierten Vorgaben für die laufende Informationsbereitstellung unmittelbar relevant:

- Operative Ziele sind "natürliche" Bezugspunkte einer laufenden Informationsbereitstellung. Ihre Herleitung aus den strategischen Programmen sichert die Umsetzung der Strategien. Ihre laufende Abbildung ermöglicht es der Logistikbereichsleitung, sie zu erfüllen. Der Abbildung kommt damit hohe Bedeutung zu.
- Die Aussagen für die Abbildung der strategischen Erfolgsfaktoren gelten analog.

Die kurzen Ausführungen sind in der *Abbildung 2* anhand konkreter Beispiele veranschaulicht. Zu den dort ausgewiesenen Angaben zählen auch Kosten. Ein derartiger Informationsbedarf setzt nicht zwangsläufig eine laufende und für Material- und Warenflußprozesse sogar detaillierte und vertiefte Kostenrechnung⁶¹ voraus. Vielmehr ist auch eine als gesonderte "Teil"Rechnung⁶² geführte Informationserfassung möglich; unter Umständen reichen auch fallweise Informationen aus⁶³. Hierauf wird an späterer Stelle des Beitrags nochmals Bezug genommen.

61 Etwa unter den Begriffen Logistik- oder Prozeßkostenrechnung (an dieser Stelle sei auf eine genaue Abgrenzung zwischen beiden Begriffen aus Platzgründen verzichtet).

62 Vgl. die entsprechenden Ausführungen im Abschnitt I. dieses Beitrags.

63 Vgl. WEBER, J.: Prozeßkostenrechnung und Veränderung von Organisationsstrukturen, in: Männel, W. (Hrsg.): Prozeßkostenrechnung. Bedeutung, Methoden, Branchenerfahrungen, Softwarelösungen, Wiesbaden 1995, S. 27-30.

Ausgangspunkt des Informationsbedarfs	Informationsempfänger	Gestalter der Informationen	Beispiele
Strategische Erfolgsfaktoren	Bereichsleitung	Bereichsleitung	<ul style="list-style-type: none"> • Lieferfähigkeit komplexer Produktprogramme <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Servicegrad für unterschiedliche Varianten-Basisprodukt-Verhältnisse</i> • Reaktionsschnelle kundenindividuelle Produktion <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Auftragszeiten für unterschiedliche Klassen von Kundenindividualität</i>
Strategische Prämissen	Bereichsleitung	Bereichsleitung	<ul style="list-style-type: none"> • Zahlungsbereitschaft der Kunden für höhere und schnellere Lieferfähigkeit <i>Zu berichtende Informationen:</i> <i>Entwicklung des Preis-Leistungsverhältnis bei Konkurrenten</i> <i>Entwicklung der Kundenpräferenzen</i>
Strategische Programme	Bereichsleitung	Bereichsleitung, Meister	<ul style="list-style-type: none"> • Lieferfähigkeit komplexer Produktprogramme <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Grad der Einhaltung von vorgegebenen Mindestservicegrade für unterschiedliche Varianten-Basisprodukt-Verhältnisse</i> • Reaktionsschnelle kundenindividuelle Produktion <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Grad der Einhaltung von Höchstlieferzeiten für unterschiedliche Klassen von Kundenindividualität</i> • Konkurrenzfähige Kostensituation <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Logistikkosten pro Kundenauftrag</i> <i>Einhaltung einer maximalen prozentualen Überschreitung der Logistikkosten eines Standardprodukts bei kundenindividuellen Produkten</i>

Abb. 2: Beispiele für laufend bereitzustellende Informationen für den beispielhaft betrachteten Logistikbereich (Teil 1)

Faßt man die vorangegangenen Überlegungen kurz zusammen, kommt man zu folgenden Aussagen:

- Die strategische Positionierung des Logistikbereichs liefert vielfältige Ansatzpunkte für eine laufende Informationsbereitstellung. Eine Konzentration auf Kern-Führungsprobleme ist definitionsgemäß gegeben.
- Die Informationsbedarfe werden - quasi als Abfallprodukt - im Prozeß der strategischen Planung mit erzeugt. Da dieser Prozeß perio-

disch abläuft, ist auch eine unmittelbare Änderungsfähigkeit gegeben.

- Akzeptanz- und Informationsbarrieren zwischen dem Informationssystemersteller und dem Nutzer des Informationsangebots können nicht auftreten, da beide - bis auf den technischen Realisierungsaspekt - zusammenfallen.
- Der Generierungsprozeß der Informationen sichert ihre Adäquanz.
- Schließlich ergibt sich die Dokumentationsfähigkeit der Informationen durch ihre Einbindung in den strategischen Planungsprozeß⁶⁴.

III. ABLEITUNG VON INFORMATIONSBEDARFEN AUS OPERATIVEN ENGPÄSSEN

Der Logistikbereich hat für einen effizienten, reibungslosen und turbulenzarmen Material- und Warenfluß Sorge zu tragen. Innerhalb der durch die strategische Planung festgelegten Strukturen kann diese Anforderung durch Fehlfunktionen und Begrenzungen⁶⁵ gefährdet werden. Bedenkt man, daß ein Teil der ersteren durch letztere ausgelöst werden (z.B. Transportschäden durch kapazitätsmangelbedingt zu hohe Transportgeschwindigkeiten), ist es vordringliche Aufgabe der Bereichsführung, Begrenzungen zu erkennen, zu analysieren und - wenn möglich - zu beseitigen. Ein solches Vorgehen weicht deutlich von dem der üblichen operativen Planung ab. Entsprechend fehlen auch Informationen, die Hinweise auf Begrenzungen und deren Gestaltung geben können.

Derartige Informationen zu generieren, setzt eine detaillierte Analyse aller Logistikprozesse und -potentiale voraus⁶⁶. Diese wiederum bedingt die Einbeziehung des Fach-Know-hows der Prozeß- und Potentialverantwortlichen. Damit ist eine Trennung von Informationsgestalter und Informationsnutzer ineffizient. Kommunikations- und Akzeptanzprobleme entfallen folglich.

Die Konzentration auf Begrenzungen schränkt die Informationsproduktion auf operative Kern-Führungsprobleme ein. Die Adäquanz der Informationen ist ebenso sichergestellt⁶⁷ wie ihre ständige Anpassung an Veränderungen, da

64 Vgl. zu Formalisierung des strategischen Planungsprozesses z.B. WEBER, J.: Strategisches Controlling: Koordinationsaufgaben innerhalb der strategischen Führung, in: Riekhof, H-Chr. (Hrsg.): Praxis der Strategieentwicklung. Konzepte - Erfahrungen - Fallstudien, 2. Aufl., Stuttgart 1994, S. 323-336, hier S. 333f.

65 Als Begrenzungen seien solche Teilbereiche des logistischen Produktionssystems bezeichnet, die die Leistungsfähigkeit bzw. den Output der Logistik limitieren. Die Leistungsfähigkeit bzw. der Output der Logistik läßt sich ausdrücken in Form von realisierbaren bzw. realisierten Merkmalen des Material- und Warenflusses. Neben dem Stromvolumen (Mengen) sind hier die Größen Komplexität und Dynamik zu nennen.

66 Vgl. im Detail WEBER, J. et.al.: Methodik, S. 27-33.

67 Diese Aussage gilt für die Führungskräfte der einzelnen logistischen Teilbereiche dann, wenn die Bereichsleitung die Beherrschung der Engpässe als Zielsetzungen vor-

per se nicht von einer Konstanz der Begrenzungen auszugehen ist⁶⁸, somit die Analyse periodisch⁶⁹ wiederkehrenden Charakter besitzen muß.

Opportunistuseffekte schließlich sind nur dann zu erwarten, wenn Begrenzungs-orientierte Informationen direkt für Anreizzwecke verwendet werden (z.B. Prämien-gestaltung in Abhängigkeit von der Auslastung eines Material-flußengpasses). Logistikbereichsintern läßt sich dieser Gefahr dadurch begegnen, daß die Bereichsleitung in den periodischen Analyseprozeß mit einbezogen wird. Bereichsübergreifend dürfte - anders als im vorangegangenen Abschnitt für die strategische Planung dargestellt - eine derart intensive und detaillierte Kommunikation eher die Ausnahme darstellen, so daß - bei bestimmtem Führungsklima⁷⁰ - eine Verwendung der Informationen für Anreizzwecke unterbleiben muß.

Auch hier diene eine abschließende Abbildung (*Abbildung 3*) der Veranschaulichung.

IV. WEITERE INFORMATIONSBEDARFE

Resümiert man die im Abschnitt III. dieses Beitrags genannten Anforderungen an Nachfolgesysteme der traditionellen Kostenrechnung, so sind an der jetzigen Stelle der Diskussion des Beispiels wesentliche Aspekte bereits abgedeckt. Allerdings fehlt ein wichtiger Baustein, der der periodischen Planung des Logistikbereichs und insbesondere deren Integration in die Unternehmensgesamtplanung dient: Trotz der anfangs hergeleiteten Obsoleszenz der traditionellen (Plan- und Ist-)Kostenrechnung erscheint derzeit⁷¹ die Vorstellung undenkbar, ein Unternehmen würde auf eine periodische wertmäßige Planung für Organisationseinheiten gänzlich verzichten. Diese zieht jedoch einen entsprechenden Kontrollbedarf nach sich, der wiederum periodenbezogener Informationen bedarf. Derartige Informationen werden darüber hinaus auch für Zwecke der externen Rechnungslegung benötigt.

gegeben hat. Adäquanz für die Ziele des Logistikbereichs insgesamt kommt den begrenzungsbezogenen Informationen nicht zu.

- 68 Es ist eher als Normalfall zu erwarten, daß sich die Begrenzungen im Zeitablauf durch entsprechende Führungsmaßnahmen verändern werden.
- 69 Stellen sich unerwartete Begrenzungs"überraschungen" ein, wird der Analyseprozeß auch situativ ausgelöst.
- 70 Herrscht hohes gegenseitiges Vertrauen zwischen den Führungskräften, gilt die folgende Aussage nicht.
- 71 Ob das "derzeit" zu Recht formuliert ist, muß weitergehende Forschung zeigen. Nur eines sei an dieser Stelle angemerkt: Je stärker das typische Geschäft eines Unternehmens periodenübergreifenden, projektbezogenen Charakter gewinnt, desto weniger macht eine übliche periodische Planung und Kontrolle Sinn.

Ausgangspunkt des Informationsbedarfs	Informationsempfänger	Gestalter der Informationen	Beispiele
Merkmale der Material- und Warenflußprozesse	Bereichsleitung, Meister, Mitarbeiter	Bereichsleitung, Meister	<ul style="list-style-type: none"> • Auftragskomplexität in der Fertigungssteuerung <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Zahl der eingehenden Fertigungsaufträge pro Schicht</i> • Kommissionierungszeiten in der Warenannahme <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Kommissionierungsvolumen (gemessen in Kommissioniereinheiten)</i> • Prognosestabilität im Feinterminierungsbereich <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Stornoraten eingetakteter Aufträge</i>
Potentialbezogene Merkmale	Bereichsleitung, Meister, Mitarbeiter	Bereichsleitung, Meister	<ul style="list-style-type: none"> • Personalbezogene Fehlzeiten <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Krankenstand der Transportmitarbeiter</i> • Kapazität eines Pufferlagers <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Durchschnitts- und Spitzenauslastung des Lagers</i> • Mangelnde Qualifikation der Kommissionierkräfte <i>Zu berichtende Information:</i> <i>Anlemzeiten pro Quartal</i>

Abb. 3: Beispiele für laufend bereitzustellende Informationen für den beispielhaft betrachteten Logistikbereich (Teil 2)

Koordinationsbedarfe⁷² und Verhaltensaspekte⁷³ führen zur Sinnhaftigkeit wertmäßiger Pläne und wertmäßiger Informationserfassung. Verhaltensaspekte legen - wie ausgeführt - einfache, adäquate und dokumentationsfähige Informationen nahe. Die ersten beiden dieser Anforderungen⁷⁴ gelten auch für den Koordinationsaspekt, da angesichts der unterstellten hohen Komplexität und Dynamik eine hohe Detaillierung kontraproduktiv wäre.

Folglich läßt sich als dritter Informationsbaustein für den beispielhaft betrachteten Logistikbereich eine wenig differenzierte wertmäßige Erfassung des Ressourcenverzehrns nach transparenten und intersubjektiv nachprüfbareren Prinzipien festhalten. Diese Informationen lassen sich auch als Informati-

72 Vgl. zum Koordinationszweck der Budgetierung kurz WEBER, J.: Einführung in das Controlling, S. 133-137.

73 Vgl. zu den anreizbezogenen Aspekten der Budgetierung ebenda, S. 277-285.

74 Dokumentationsfähigkeit ist für die Koordination nicht ungedingt erforderlich, erleichtert diese jedoch.

onsquelle für die oben angesprochene Ermittlung material- und warenflußbezogener Kosten heranziehen: Entweder bilden sie die Basis für eine laufende Verfeinerung unter Nutzung zusätzlich erfaßter Daten⁷⁵, oder man kann sie - wenngleich eingeschränkt - zur Kalibrierung von fallweise erfaßten Werten benutzen⁷⁶.

Ob diese Rechnung aus einer deutlichen Vereinfachung der traditionellen Kostenrechnung heraus entsteht, oder der umgekehrte Weg der Ausbreitung des externen Rechnungswesen auf interne Organisationseinheiten erfolgt, sei an dieser Stelle nicht weiter betrachtet⁷⁷.

E. ZUSAMMENFASSUNG

Kostenrechnung gehört zu den Basisbausteinen, die ein Student der Wirtschaftswissenschaften im Laufe seines Studiums vermittelt bekommt. Die kritische Reflektion der Notwendigkeit einer solchen Rechnung beschränkt sich auf das allgemeine Postulat, der fakultative Charakter der Rechnung erfordere bei ihrer Gestaltung stets Kosten-Nutzen-Überlegungen. Daß sie auch zu einem Verzicht führen können, erfährt der Student zumeist nicht. In der Unternehmenspraxis trifft er dann nach abgeschlossener Ausbildung just auf diejenige Ausgestaltung der Kostenrechnung, die er im Studium gelernt hat. Die praktische Bestätigung seiner theoretischen Erfahrung läßt Anstöße zur grundlegenden Veränderung bzw. Infragestellung eher unwahrscheinlich werden.

Die traditionelle Kostenrechnung geht konzeptionell auf den Beginn dieses Jahrhunderts zurück. Ihre Grundmerkmale (z.B. der Periodenbezug und die Abspiegelung einer funktionalen Gliederung der Unternehmen) haben in den vergangenen Jahrzehnten keine Veränderung erfahren. Diese Statik findet in der Umwelt der Unternehmen allerdings keine Entsprechung.

Im vorliegenden Beitrag wurde versucht, die Veränderungen der Unternehmensumwelt aus Ausgangspunkt für ein neues Konzept interner Rechnungslegung zu betrachten. Die Überlegungen führen zur weitgehenden Obsoleszenz traditioneller Kostenrechnung. An ihre Stelle tritt ein flexibleres und fokussierteres Konzept, für das als Kurzbezeichnung "selektives Rechnungswesen" vorgeschlagen wird⁷⁸. Es ersetzt die Geschlossenheit des Infor-

75 Z.B. im Sinne einer Kostenspaltung auf Basis von Leistungsinformationen. Vgl. hierzu ausführlich WEBER, J.: Logistikkostenrechnung, Berlin u.a. 1987, S. 189-252.

76 Hat man z.B. fallweise die Logistikkosten eines Standardauftrags in einem bestimmten Jahr ermittelt, so kann dieser Wert für Kalkulationszwecke mit dem Verhältnis aus aktuellem Niveau der logistischen Gesamtkosten und demjenigen zum Zeitpunkt der fallweisen Erhebung korrigiert werden.

77 Vgl. zu einer ausführlichen Diskussion dieser Themenstellung PFAFF, D.: Notwendigkeit, S. 1070-1080. Er kommt zum Ergebnis einer fortdauernden Notwendigkeit einer Kostenrechnung.

78 Die Begriffsbildung bezieht sich auf die Tatsache, daß komplexitäts- und dynamikbedingt a priori nur ein Teil des gesamten führungsrelevanten Informationsbedarfs abgedeckt wird. Vergleicht man diesen Ansatz in der unterstellten Kontextsituation von sei-

mationsinstruments Kostenrechnung durch die Geschlossenheit des Generierungsweges fallweiser und laufender Informationssegmente.

Die ausgebreiteten Überlegungen sind explizit als Aufforderung für eine intensive Diskussion zu verstehen. Diese sollte sich sowohl auf die im Abschnitt B. dargestellte Argumentationskette beziehen, als auch zu schärferen Konturen der Situation ex ante detaillierter Kostenrechnung führen. Forschungsbedarf besteht sowohl in empirischer als auch theoretischer Sicht. Unabhängig von ihrem konkreten Ausgang hätte eine solche Diskussion den Vorteil, die Kritikfähigkeit gegenüber dem in der betriebswirtschaftlichen Forschung und Lehre so selbstverständlichen Instrument Kostenrechnung deutlich zu erhöhen. Die Hochschulen sollten nicht der Gefahr obliegen, ihre Studenten mit anscheinend richtigen, praxistauglichen Konzepten in die Unternehmen zu entlassen, die dort - obwohl praktiziert - bereits längst nicht mehr tragen.

ner Aussagefähigkeit her mit der traditionellen Kostenrechnung, so könnte man allerdings eher letzteres als ausschnitthaft bezeichnen. Vom Anspruch und der Grundkonstruktion her ist die Kostenrechnung jedoch ein Totalkonzept.

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 Economía 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 Grundgedanken zur Entwicklung einer Theorie der
Brettel, Malte Unternehmensführung (Mai 1995)
Großklaus, Armin
Hamprecht, Markus
Rösch, Barbara E.
Schäffer, Utz
31. Weber, Jürgen Kostenrechnung-(s)-Dynamik - Einflüsse hoher unter-
nehmens- und -interner Veränderungen auf die
Gestaltung der Kostenrechnung (Mai 1995)
32. Weber, Jürgen Selektives Rechnungswesen (Mai 1995)

Rektorat / Mai 1995