

WHU-Forschungspapier Nr. 39 / November 1996

**Rechnungslegungspolitik und
Controlling: Zur Gestaltung der
Kostenrechnung**

Von *Jürgen Weber und Barbara E. Weißenberger

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

* beide Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik

Inhaltsverzeichnis

1. Gestaltung der Kostenrechnung als Controlling-Aufgabe.....	3
1.1 Kostenrechnung im Brennpunkt divergenter Entwicklungen.....	3
1.2 Das Konzept der koordinationsorientierten Controlling-Theorie.....	6
2. Sachbezogene Spezialisierung: Notwendigkeit der Gestaltung eines Selektiven Rechnungswesens	10
2.1 Zum Rückgang der Wirtschaftlichkeit traditioneller Kostenrechnungssysteme	11
2.1.1 Komplexität und Dynamik als marktbezogene Einflußgrößen auf die Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung	11
2.1.2 Entwicklung der DV als technologische Einflußgröße auf die Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung	13
2.2 Selektives Rechnungswesen als Nachfolgesystem der traditionellen Kostenrechnung	16
2.2.1 Gestaltungsaspekte aufgrund von funktionaler Spezialisierung.....	16
2.2.2 Gestaltungsaspekte aufgrund von objektbezogener Spezialisierung.....	19
2.2.3 Gestaltungsaspekte aufgrund von zeitbezogener Spezialisierung	21
3. Institutionale Spezialisierung: Notwendigkeit der Entwicklung vertrauensbildender Strukturen	23
3.1 Zielkonflikte und Wissensdefizite als Grundprobleme innerhalb der institutionalen Spezialisierung der Kostenrechnung	25
3.1.1 Zielkonflikte zwischen Kostenrechner und Management....	25
3.1.2 Wissensdefizite des Managements bezüglich der Kostenrechnung	26
3.2 Kontrolle als Ansatz zur Vertrauensbildung?	29
3.2.1 Ein Prinzipal-Agenten-Modell der institutionalen Spezialisierung: Gefahr des Delegationsversagens.....	29
3.2.2 Bedeutung und Umsetzung von Indikatorcontrollen bei institutionaler Spezialisierung der Kostenrechnung.....	32
4. Fazit: Kostenrechnung am Scheideweg	34
Literaturverzeichnis.....	37

1. Gestaltung der Kostenrechnung als Controlling-Aufgabe

1.1 Kostenrechnung im Brennpunkt divergenter Entwicklungen

Kostenrechnung in Deutschland befindet sich heute im Brennpunkt divergenter Entwicklungen. Dies stellt das Ende einer vergleichsweise langandauernden Phase einheitlicher Weiterentwicklung zu einem ausgefeilten Instrument interner Entscheidungsunterstützung dar, die seit 1950 beobachtet werden konnte. Die Zielsetzung bestand dabei darin, eine möglichst große Zahl von kurzfristigen Entscheidungsklassen mit den notwendigen Kosteninformationen zu fundieren¹.

Eine zentrale Rolle im Rahmen dieser Entwicklung spielt die Grenzplankostenrechnung von *Plaut* und *Kilger*, die über die Vorgabe detaillierter Sollkostenfunktionen vor allem auf die kostenstellenbezogene Planung und Kontrolle abzielt². Die - zumindest methodische - Krönung erfährt das Postulat der Entscheidungsorientierung durch die *Riebel'sche* Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Durch das Grundrechnungskonzept können Kosten- und Erlösdaten universell auswertbar "auf beliebige Bezugsobjekte"³ zugerechnet und so jegliche Formen kurzfristiger Entscheidung innerhalb der Unternehmung fundiert werden.

Die damit unweigerlich verbundene Komplexität der Kostenrechnungssysteme spiegelt sich auch in angebotener Standardsoftware wider⁴, die jedoch einen hohen Markterfolg verzeichnen kann. Die mit *Johnson* und *Kaplan* angestoßene Welle der Prozeßkostenrechnung⁵ hat dabei den Komplexitätsgrad der Rechnungen nicht gesenkt, sondern sogar erhöht⁶. Empirische Erkenntnisse ergeben zudem, daß viele Kostenrechnungsverantwortliche die Zukunft der Kostenrechnung in einer noch weitergehenden Verfeinerung sehen⁷.

¹ Zu einer Darstellung der Entwicklung entscheidungsorientierter Kostenrechnungssysteme vgl. sehr ausführlich die Analyse von *Bungenstock* 1995.

² *Plaut* formuliert bereits 1953, "daß gegenüber der Vollkostenrechnung diese Grenzplankostenrechnung den Vorteil bietet, mit unbedingter Sicherheit den richtigen Weg für die Dispositionen der Geschäftsleitung zu zeigen" (*Plaut* 1953, S. 410).

³ *Riebel* 1987, S. 1160.

⁴ Vgl. hierzu z.B. die Darstellung von SAP R/2 bzw. R/3 bei *Sinzig* 1994.

⁵ Vgl. *Johnson/Kaplan* 1987.

⁶ Symptomatisch hierfür beschreiben *Horváth et al.* 1993, S. 614, die Prozeßkostenrechnung als laufende Rechnung, die die bestehende Kostenrechnung für die Gemeinkostenbereiche verfeinert.

⁷ Vgl. *Weber, J.* 1993b, S. 257-278, hier insbesondere S. 269, sowie neuer die Stellungnahmen innerhalb des BFuP-Meinungsspiegels 1995 zur Weiterentwicklung der Kostenrechnung.

Forderungen nach einer Entfeinerung der Kostenrechnung⁸ schienen in diesem Zusammenhang - trotz der seit Ende der achtziger Jahre diskutierten lean production-Ansätze, die schnell auch traditionelle Gemeinkostenbereiche erreichten⁹ - zunächst kein Gehör zu finden. Erst mit der wachsenden Bedeutung neuer Ansätze der Unternehmenssteuerung, wie beispielsweise dem Shareholder-Value-Konzept¹⁰, wird ein grundlegender Wandel der Kostenrechnung diskutiert. Pointiertes Beispiel ist hierbei die Umstrukturierung des Rechnungswesens bei der Siemens AG, die sich vor allem in einer Abkehr von kalkulatorischen Ansätzen innerhalb der Kostenrechnung äußert. Interne Steuerung erfolgt nach einem zahlungsorientiert ermittelten operativen Ergebnis der externen Rechnungslegung, von dem lediglich kalkulatorische Zinsen abgesetzt werden¹¹.

Diese Entwicklung, die sich an die Tradition amerikanischer Rechnungslegung anlehnt, führte zu einer umfangreichen Diskussion im deutschen Raum¹², die weitgehend zu dem Schluß kam, daß eine interne Entscheidungsunterstützung, die auf den Werten der externen Rechnungslegung beruht, in vielen Fällen nicht zu einer optimalen Entscheidung führt, von einer Obsoleszenz kalkulatorischer Werte somit nicht gesprochen werden kann. Zwei Argumente scheinen dies besonders zu stützen: Zum einen belegt *Demski's* Unmöglichkeitstheorem, daß kein allgemeines Informationssystem konstruierbar ist, das unabhängig von den individuellen Präferenzen des Entscheiders oder den spezifischen Parametern der Entscheidungssituation in einem Alternativenbündel jeweils die erwartungsnutzenmaximale Alternative identifiziert¹³.

Zum anderen - und dies erscheint gerade aus der im Rahmen von Shareholder-Value-Ansätzen angesprochenen Steuerungsperspektive relevant - erfolgt die Bewertung im Rahmen der externen Rechnungslegung aus einer kontinuierlich angelegten Perspektive heraus, bei der es wesentlich um die der Unternehmung entziehbaren Zahlungsmittel geht. Die damit verbundene vorsichtige Vorgehensweise, die beispielsweise unsichere zukünftige Erträge erst dann abbildet, wenn sie realisiert worden sind, widerspricht dem Informationsbedarf eines Entscheiders: Er muß in seiner Bewertung sämtliche zukünftigen - also auch risikobehaftete - Aufwendungen und Erträge einbe-

⁸ Vgl. hierzu Weber, J., 1992, S. 173-199, Weber, J. 1993a, S. 65, Weber, J. 1994a, S. 103, sowie Weber, J. 1995b, S. 579f.

⁹ Vgl. z.B. für den Controllerebereich die Beiträge von Horváth 1992, Scherm 1994, sowie Weber, J. 1994b.

¹⁰ Vgl. z.B. Rappaport 1986 oder Copeland/Koller/Murrin 1990.

¹¹ Vgl. die Darstellung von Ziegler 1994, S. 177ff. .

¹² Vgl. die Antwort von Pfaff 1994 auf Ziegler, sowie den Beitrag von Coenenberg 1995, das von Schildbach/Wagner 1995 herausgegebene zfbf-Sonderheft Nr. 34 sowie Weißberger 1996b.

¹³ Vgl. Demski 1973, insbesondere S. 720. Der Beweis beruht auf der Unmöglichkeit, beliebige Paare von Informationssystemen in jedem Fall allgemein zu ordnen.

ziehen, um die zur Auswahl stehenden Handlungsalternativen auf ihre langfristige Vorziehenswürdigkeit hin beurteilen zu können¹⁴. Ob die interne Steuerung basierend auf Größen der externen Rechnungslegung quasi automatisch zu langfristig unternehmenswertsteigernden Entscheidungen beiträgt, ist damit fraglich. Denkbar wäre in diesem Zusammenhang alternativ ein bewußtes Festhalten an kalkulatorischen Ansätzen, deren Bestimmung dann allerdings unternehmenswertbezogen erfolgen müßte.

Für eine Anpassung der internen an die externe Rechnungslegung spricht andererseits jedoch, daß sie Kosten einspart und zudem die häufig fehlende Kompatibilität beider Rechenwerke wiederherstellt. Im Zuge eines solchen 'downsizing' der Kostenrechnung gewinnen dann wieder Entfeinerungsvorschläge an Bedeutung, die sich auch auf die weiterhin bestehenbleibenden internen Buchungsobjekte beziehen: Dazu gehört beispielsweise ein Abbau von Verrechnungsbeziehungen genauso wie eine vereinfachte Gestaltung von Sollkostenfunktionen, um eine Anpassung an sich rasch wandelnde Prozeß- und Programmstrukturen zu ermöglichen¹⁵.

Parallel zu diesen eher konzeptionell ausgerichteten Entwicklungen kann mit steigenden Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung der Unternehmensführung - Unzufriedenheit bei Entscheidungsträgern mit der informationalen Unterstützung durch die Kostenrechnung beobachtet werden. So kritisieren beispielsweise Führungskräfte in einer empirischen Untersuchung von Witt mehrheitlich, die Kostenrechnung sei "zu genau und bürokratisch", stelle "zu komplizierte Daten bereit", wolle "angesprochen werden" bzw. "sei selbst passiv" und habe "nur falsche/ unbrauchbare Informationen"¹⁶. Auch in diesem Zusammenhang wird zwar eine Entfeinerung der Berichterstellung gefordert¹⁷. Allerdings existieren keine empirischen Antworten auf die Frage, ob bzw. welche Art der Entfeinerung tatsächlich eine Verbesserung der Nutzerzufriedenheit bewirkt.

Eine Rechnungslegungspolitik, die sich eine problem- und nutzeradäquate Gestaltung der Kostenrechnung als Instrument interner Entscheidungsunterstützung¹⁸ innerhalb der Unternehmensführung als Ziel setzt, ist in dieser Si-

¹⁴ Vgl. zu der Problematik der kontinuierlichen versus der entscheidungsbezogenen Bewertung ausführlich den Beitrag von *Ordelt/Leuz* 1996.

¹⁵ Vgl. *Weber, J.* 1995b, S. 577-580.

¹⁶ *Witt* 1988, S. 161. Zu den genannten Punkten wurden Zustimmungsraten zwischen 51% und 93% erzielt. Ähnliche Kritikpunkte werden auch bei *Landsberg/Mayer* 1988, S. 106, *Krystek/Zumbroek* 1993, S. 96ff. i.V.m. S. 158-170 oder *Horváth* 1994, S. 622, genannt. Zu einer Übersicht vgl. *Weißberger* 1996a, S. 53ff.

¹⁷ Vgl. *Reiß/Höge* 1995, S. 1723.

¹⁸ Der hier angesprochene Rechnungszweck der Entscheidungsunterstützung beinhaltet in einem weit gefaßten Verständnis auch die Verhaltenssteuerung, das heißt die Beeinflussung von Entscheidungen Dritter. Vgl. hierzu *Ewert/Wagenhofer* 1995, S. 3f.

tuation mit vielfältigen Herausforderungen konfrontiert: Eindeutige Vorgaben über Art und Richtung der Weiterentwicklung können nur schwerlich abgeleitet werden - eine "heile Kostenrechnungswelt"¹⁹ gibt es nicht mehr. Leitlinien sind notwendig, die unter Berücksichtigung spezifischer Kontingenzen Anhaltspunkte für die Gestaltung der Kostenrechnung geben.

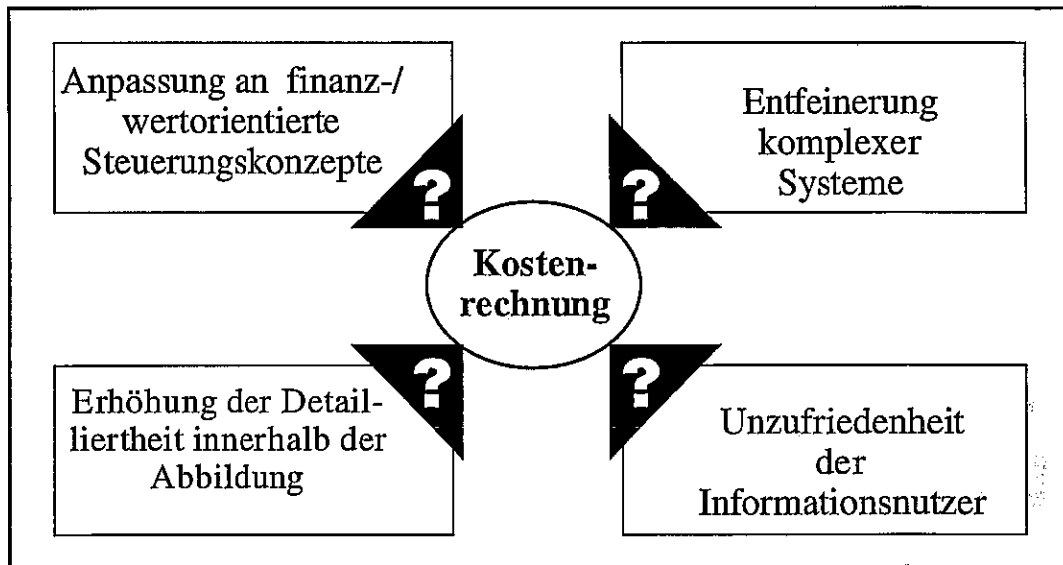


Abb. 1: Kostenrechnung im Brennpunkt divergenter Entwicklungen

Folgt man der koordinationsorientierten Controlling-Theorie, dann stellt die Bereitstellung dieser Leitlinien eine Form der Koordination und damit auch eine Controlling-Aufgabe dar. Im folgenden wird in Abschnitt 1.2 zunächst eine kurze Einführung in die Kerngedanken der koordinationsorientierten Controlling-Theorie gegeben. In diesem Zusammenhang wird auch auf die verschiedenen Formen der Spezialisierung innerhalb der Unternehmensführung eingegangen. Dies bildet die methodische Grundlage, um in den Abschnitten 2 und 3 Anhaltspunkte für die Koordination der Kostenrechnung mit anderen Teilbereichen der Unternehmensführung herauszuarbeiten. Abschnitt 4 schließt die Untersuchung mit einem zusammenfassenden Ausblick ab.

1.2 Das Konzept der koordinationsorientierten Controlling-Theorie

Ein koordinationsorientierter Controlling-Ansatz wird erstmals von Horváth vorgestellt²⁰. Ältere Ansätze ordnen dem Controlling primär eine Infor-

¹⁹ Weber, J. 1996a, S. 926.

²⁰ Vgl. Horváth 1978. Der Gedanke einer Koordinationsfunktion des Controlling findet sich zwar schon in älteren Aufsätzen (vgl. z.B. Beyer 1971, S. 207). Vor Horváth

mations- bzw. Führungsunterstützungsaufgabe zu, können damit jedoch keine eigenständige Konzeption begründen²¹. Die Gedanken von *Horváth* wurden vor allem von *Küpper* und *Weber* aufgegriffen und teils gemeinsam, teils getrennt weiterentwickelt²².

Die koordinationsorientierte Controlling-Theorie befaßt sich mit der Aufdeckung von Koordinationsbedarfen zwischen spezialisierten Teilbereichen innerhalb der Unternehmensführung und der Entwicklung von Maßnahmen zu ihrer Deckung. Spezialisierung und Koordination können dabei als gegenläufige organisatorische Prinzipien interpretiert werden²³.

Spezialisierung innerhalb der Unternehmensführung wird dann notwendig, wenn die zur Lösung anstehenden Führungsprobleme insgesamt durch die Unternehmensleitung nicht mehr handhabbar sind²⁴. Gründe hierfür können fehlendes Wissen über relevante Entscheidungsparameter oder fehlende Fähigkeiten der Daten- und Informationsverarbeitung sein²⁵. Es wird dann notwendig, Gesamtprobleme in mehrere isolierte Teilprobleme zu zerlegen. Dort werden nur noch teilprobleminterne Entscheidungsparameter berücksichtigt. Die Parameter anderer Teilprobleme werden als gegeben angenommen.

Letztlich steht dahinter die Idee, daß die Rekombination der spezialisierten Teilproblemlösung einer nicht spezialisierten Gesamtproblemlösung überlegen ist. Dies ist jedoch nicht grundsätzlich der Fall. Da durch die Spezialisierung Interdependenzen, d.h. Abhängigkeiten zwischen den Teilproblemlösungen vernachlässigt werden, kann es zu Abweichungen vom Gesamtoptimum kommen, die in der Praxis als Friktionen oder Unstimmigkeiten zwischen den spezialisierten Teilbereichen wahrgenommen werden.

Eine Reduktion dieser Abweichungen kann erreicht werden, indem ausgewählte Interdependenzen wieder in die spezialisierten Teilprobleme integriert werden. Diese Form der Abstimmung wird als Koordination bezeichnet. Koordination wirkt damit bezogen auf die zu lösenden Teilprobleme als komplexitätserhöhend, so daß ein optimaler trade-off zwischen Spezialisierungs- und Koordinationsaspekten erreicht werden muß: Zielsetzung ist insgesamt eine Erhöhung der Effizienz der Unternehmensführung²⁶.

wurde jedoch kein geschlossener koordinationsorientierter Controlling-Ansatz entwickelt.

21 Vgl. zur Kritik an anderen Controlling-Ansätzen *Küpper* 1995, S. 5-12, *Weber, J.* 1995a, S. 24-29.

22 Vgl. *Küpper/Weber, J./Zünd* 1990, *Küpper* 1995, *Weber, J.* 1995a.

23 Vgl. *Kieser/Kubicek* 1992, S. 74.

24 Dies wird auch als "Flaschenhalshypothese" (*Weißberger* 1996a, S. 24f.) bezeichnet.

25 Vgl. *Weber, J. et al.* 1995, S. 11.

26 Vgl. *Weber, J.* 1995a, S. 50.

Da Koordination nach dieser Argumentation als 'Gegenreaktion' auf Spezialisierung verstanden werden kann, ist sowohl für die Aufdeckung von Koordinationsbedarfen als auch zur Entwicklung von Maßnahmen zu ihrer Deckung im Rahmen des Controlling eine Analyse der zugrundeliegenden Spezialisierungen notwendig.

Zur Herausbildung von Teilproblemen aus einer Gesamtproblemstellung kann zunächst zwischen sachbezogener und institutionaler, d.h. personenbezogener Spezialisierung unterschieden werden. Die sachbezogene Spezialisierung läßt sich noch weiter differenzieren, nämlich in funktionale, objektbezogene und zeitbezogene Spezialisierung²⁷ (Abb. 2).

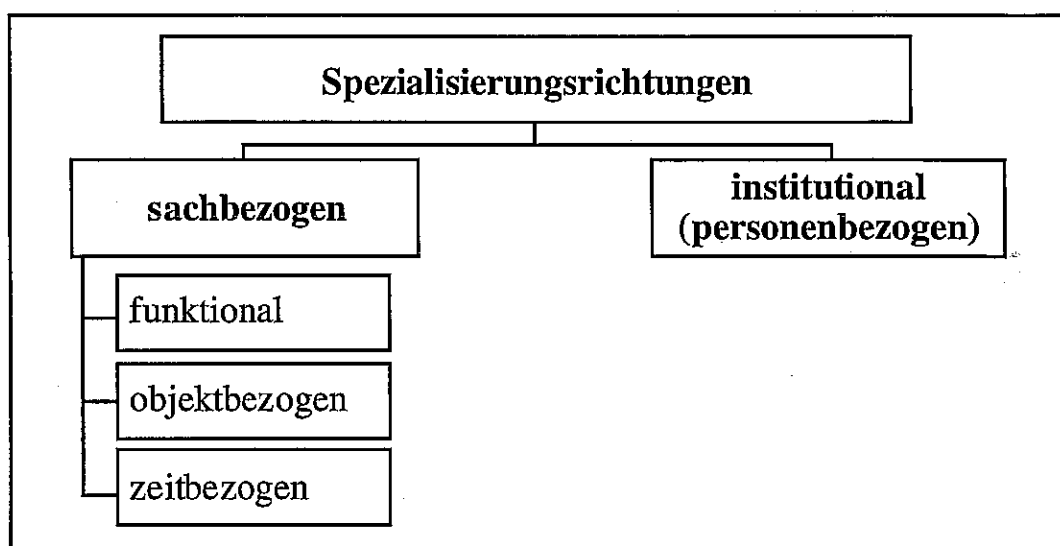


Abb. 2: Systematik möglicher Spezialisierungsrichtungen²⁸

Im Rahmen der funktionalen Spezialisierung wird eine Gesamtproblemstellung in logisch abgrenzbare Teilaufgaben getrennt. Beispiel für eine funktionale Spezialisierung innerhalb der Unternehmensführung ist die Trennung von Planungs-, Kontroll- und Informationsfunktion. Kostenrechnung ist dabei ein Bestandteil der Informationsfunktion.

Bei der objektbezogenen Spezialisierung werden dagegen Leistungen an einem Gesamtobjekt in separate Leistungen an Teilobjekten aufgeteilt. Dazu gehört unter anderem die Differenzierung in produkt-, regionen- oder kundenspezifische Profit Center im Rahmen von Divisionalisierungsstrategien. Bezogen auf die Kostenrechnung wirkt sich diese Form der Spezialisierung in

²⁷ Die Diskussion von Spezialisierungsrichtungen findet in der Literatur häufig unter den Stichworten 'Interdependenzarten' bzw. 'Koordinationsformen' statt. Vgl. z.B. *Laux/Liermann* 1993, S. 7-10, *Ewert/Wagenhofer* 1995, S. 404-412, *Küpper* 1995, S. 37-55.

²⁸ Entnommen aus *Weißenberger* 1996a, S. 59.

einem Nebeneinander zentraler wie dezentraler (divisionsbezogener) Kostenrechnungssysteme aus.

Innerhalb der zeitbezogenen Spezialisierung geht es schließlich darum, die Gesamtdauer der Problemlösung in einzelne Teilabschnitte zu untergliedern. Dies ist beispielsweise bei Lebenszyklusbetrachtungen der Fall. Eine zeitbezogene Spezialisierung der Kostenrechnung bedeutet in diesem Zusammenhang eine Anpassung der Kostenrechnung an die jeweils relevanten Phasen eines Lebenszyklus.

Die Formen der sachbezogenen Spezialisierung setzen nicht notwendigerweise ein Zusammenarbeiten mehrerer Aufgabenträger voraus. Dieser Aspekt wird unter dem Begriff der institutionalen Spezialisierung behandelt. Dabei wird die Bearbeitung einer Gesamtproblemstellung mehreren Aufgabenträgern zugeordnet. Kostenrechnung bezeichnet in diesem Zusammenhang die Aufgabenträger innerhalb der Unternehmensführung, die Kosten- und Erlösinformationen zur Bewertung einzelner Handlungsalternativen bereitstellen.

Zur Unterscheidung der sachbezogenen von der institutionalen Begriffsverwendung der Kostenrechnung im Rahmen dieses Beitrags werden die Aufgabenträger im folgenden als 'Kostenrechner' bezeichnet. Die übrigen Aufgabenträger innerhalb der Unternehmensführung, die mit der inhaltlichen Entwicklung und Durchsetzung dieser Handlungsalternativen betraut sind, werden vereinfachend als 'Management' bezeichnet.

Die Koordinationsinstrumente, die zur Abstimmung spezialisierter Teilbereiche eingesetzt werden können, unterscheiden sich vor allem darin, ob eine sachbezogene oder eine institutionale Spezialisierung zugrundeliegt. Im Bereich der sachbezogenen Spezialisierung geht es um die inhaltliche Abstimmung und Gestaltung von Kostenrechnungssystemen mit den durch die jeweilige Spezialisierung induzierten Informationsbedarfen. Hier kann beispielsweise mit Simulations- und Optimierungsmodellen gearbeitet werden, die bei zeitbezogener Spezialisierung dynamischen Charakter besitzen²⁹.

Bei Koordination institutionaler Spezialisierungen geht es dagegen um die Abstimmung des Leistungsaustauschs einzelner Aufgabenträger mit Hilfe von Verträgen, die auch als Kooperationsdesigns bezeichnet werden können. Dieser Leistungsaustausch kann als Delegationsbeziehung abgebildet werden, so daß die Entwicklung effizienter Kooperationsdesigns methodisch u.a. durch die Prinzipal-Agenten-Theorie fundiert werden kann. Bezogen auf die Kostenrechnung nimmt in einer solchen Betrachtung das Management als Auftraggeber die Rolle des Prinzipalen ein, der Kostenrechner als Auftragnehmer die des Agenten.

²⁹ Vgl. Küpper 1995, S 39-44.

Ein alternativer Ansatz zur Gestaltung von Kooperationsdesigns besteht jedoch auch in der Anwendung verhaltensorientierter Konzepte³⁰. Sie werden im folgenden jedoch nicht weiter betrachtet.

2. *Sachbezogene Spezialisierung: Notwendigkeit der Gestaltung eines Selektiven Rechnungswesens*

Im Rahmen der Gestaltung von Kostenrechnung als Konsequenz sachbezogener Spezialisierung wird untersucht, welche Anpassungen bei geänderten Informationsbedarfen innerhalb der funktionalen, objekt- oder zeitbezogenen Spezialisierung notwendig werden. Damit geht es um die inhaltliche Gestaltung der Kostenrechnung als Teil der innerbetrieblichen Informationsversorgung, deren Aufgabe in der "quantitativen wertmäßigen Abbildung von Wirtschaftsgütern zum Zwecke der Wertelenkung von Güterbeständen und -bewegungen"³¹ besteht.

Zwei Aspekte sind in diesem Verständnis von Bedeutung: Zum einen geht es in der Kostenrechnung um die Abbildung innerbetrieblicher Tatbestände. Informationen, die sich auf unternehmensexterne Tatbestände beziehen, werden von anderen Teilbereichen der Informationsversorgung, z.B. der Marktforschung, bereitgestellt. Zum anderen ist die Bewertung ein wesentliches Leistungsmerkmal: Mengen-, Zeit- und andere Größen gehen zwar als Basisgerüst in die Kalküle der Kostenrechnung ein, werden jedoch von anderen Informationsquellen, z.B. der Betriebsdatenerfassung (BDE), bereitgestellt.

Gestaltungsbedarfe der Kostenrechnung resultieren aktuell zum einen aus Veränderungen in der Unternehmensumwelt, aber auch aus internen Veränderungen des Führungsfähigkeitenpotentials. Zu letzterem zählen vor allem neue DV-Technologien, die eine höhere Detaillierung, Zeitnähe und Auswertungsflexibilität ermöglichen³². Sie hatten zwar keine eigenständigen konzeptionellen Instrumente zur Folge, spielen jedoch eine Rolle bei der Möglichkeit zur Deckung veränderter Anforderungen aus unternehmensexternen Entwicklungen.

Im folgenden wird die Hypothese entwickelt, daß traditionelle Kostenrechnungssysteme zur Deckung von Informationsbedarfen, die aus einer sachbezogenen Spezialisierung herrühren, in ihrer Wirtschaftlichkeit abnehmen. Eine

³⁰ Vgl. *Küpper* 1995, S. 45-57. Ein wesentlicher Unterschied zwischen der Prinzipal-Agenten-Theorie und verhaltensorientierten Ansätzen besteht darin, daß erstere von exogen gegebenen Nutzenfunktionen ausgeht, die über ein mikroökonomisches Argumentationsschema in ein Optimierungskalkül eingehen, während bei letzteren gerade die Beeinflussung der Nutzenfunktion im Vordergrund steht. Vgl. als typischen Beitrag im Rahmen verhaltensorientierter Ansätze *Coenenberg* 1970.

³¹ *Chmielewicz* 1982, S. 13. Ähnlich auch *Weber* 1995a, S. 175.

³² Vgl. *Weber, J.* 1993b, S. 262-264.

inhaltliche Anpassung an geänderte Informationsbedarfe ist notwendig. Als Generierungsmethodik für diese Anpassungsmaßnahmen wird ein 'Selektives Rechnungswesen' vorgeschlagen.

2.1 *Zum Rückgang der Wirtschaftlichkeit traditioneller Kostenrechnungssysteme*

Über Kosten und Nutzen von Kostenrechnungsinformationen gibt es kaum verwertbare empirische Aussagen³³. Aussagen hierüber müssen deshalb auf der Basis von Hypothesen abgeleitet werden³⁴. Unter den im folgenden betrachteten 'traditionellen' Kostenrechnungssystemen werden dabei solche Rechnungen verstanden, die die folgenden Merkmale erfüllen³⁵:

- * Periodenbezug,
- * laufende Rechnung,
- * Anbindung an die Finanzbuchhaltung,
- * Verwendung kalkulatorischer Kosten- und Erlösarten sowie
- * Produkt- und Kostenstellendominanz.

2.1.1 *Komplexität und Dynamik als marktbezogene Einflußgrößen auf die Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung*

Ein erster Ausgangspunkt der Herleitung einer zurückgehenden Wirtschaftlichkeit traditioneller Kostenrechnungssysteme ist die Hypothese deutlich gestiegener Wettbewerbsintensität. Sie hat in vielen Unternehmen zum Zweck der Abgrenzung von Wettbewerbern zu Produktdifferenzierungen geführt³⁶, die eine hohe Programmkomplexität induzieren. Als weitere Konsequenz ist in vielen Märkten eine Veränderung der Erfolgsfaktoren³⁷ zu beob-

³³ Schon die Gesamtkosten der Kostenrechnung sind in den Unternehmen kaum bekannt. Vgl. die Angaben bei Weber, J. 1993b, S. 272-274.

³⁴ Dieser Hypothesenbildung liegen allgemein konstatierte Entwicklungen in der Unternehmenspraxis zugrunde. Die aus den Hypothesen abgeleiteten Ergebnisse gelten jedoch für im Einzelfall betrachtete Unternehmen nur insoweit, als auch die Entwicklungen für diese Unternehmen relevant sind.

³⁵ Unter die traditionelle Kostenrechnung fallen damit neben der Vollkostenrechnung klassischer Ausprägung auch die Grenzplankostenrechnung sowie Deckungsbeitragsrechnungen, mit Ausnahme der Riebel'schen Relativen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung.

³⁶ Porter 1985, S. 14f., beschreibt Differenzierungsstrategien neben dem Streben nach Kostenführerschaft als Handlungsmöglichkeiten zur Schaffung von Wettbewerbsvorteilen.

³⁷ Vgl. zum Konzept der strategischen Erfolgsfaktoren allgemein die Überblicke bei Dellmann 1991, S. 419-442 sowie Welge/Al-Laham 1992, S. 362-384.

achten, indem etwa direkte Produktmerkmale durch Service oder Kunden-
nähe ergänzt bzw. ersetzt werden. Eine dritte Konsequenz ist die Verkürzung
der Produktlebenszyklen, die in vielen Märkten zu beobachten ist.

Neben der steigenden Wettbewerbsintensität und mit dieser eng verbun-
den hat sich - so die zweite Hypothese - gegenüber der Zeit der Gestaltung
traditioneller Kostenrechnungssysteme die Umweltdynamik erheblich erhöht.
Zusätzlich zu den genannten Aspekten bedeutet dies auch einen steigenden
Wandel der technischen Prozesse, mithin eine Verkürzung der Prozeßlebens-
zyklen.

Betrachtet man die Konsequenzen dieser Effekte, dann ergeben sich drei
Schlußfolgerungen:

- (1) Steigende Programmkomplexität führt zu einer steigenden Detaillierung
der Produktplanung und -kontrolle. Diese wiederum wirkt unmittelbar auf
die Kostenrechnung ein, so beispielsweise über die Zahl der zu kalkulie-
renden Produkte.
- (2) Ein Wandel der Erfolgsfaktoren führt in aller Regel zu einer Veränderung
der Informationsschwerpunkte. Während in den 50er und 60er Jahren
Kostenreduzierungen im Produktionsbereich im Vordergrund standen,
was die Fokussierung auf eine (produktions-)kostenstellenbezogene Ko-
stenplanung und -kontrolle rechtfertigte, stehen heute zum Teil nicht-mo-
netäre Größen, so z.B. Kundennähe, oder Kosten von Dienstleistungspro-
zessen, wie Logistik- oder andere Serviceleistungen, im Vordergrund.
- (3) Zu einer Veränderung der Informationsschwerpunkte kommt es bei sin-
kenden Produkt- und Prozeßlebenszyklen weiterhin dann, wenn die
nachfolgenden Produkte bzw. Prozesse von ihrer kostenrechnerischen
Abbildung her nicht deckungsgleich sind, so etwa bei abweichenden Ar-
beitsgangplänen oder geänderten Stücklistenstrukturen.

Für die Kostenrechnung führen diese Schlußfolgerungen zu einem diffe-
renzierten Befund: Einerseits steigen die Anforderungen an die Komplexität
der Rechnung, um sehr problemspezifische Informationsbedarfe zu befriedi-
gen. Auf der anderen Seite wächst der Änderungsbedarf der abgebildeten
Strukturen, Elemente und Beziehungen. Will die Kostenrechnung diesen
Entwicklungen folgen, so bedeutet dies - bei zunächst unterstellt unveränder-
ter Technologie - eine Erhöhung der mit ihr verbundenen Kosten.

Über die Höhe dieser Kosten liegt keine empirische Erfahrung vor, eben-
sowenig wie darüber, ob die Unternehmen diese Beträge in voller Höhe inve-
stieren oder statt dessen Qualitätsverluste innerhalb der Informationsbereit-
stellung in Kauf genommen werden. Dazu gehört u.a. der bewußte Verzicht
auf die Informationsbereitstellung, z.B. bei der fehlenden Nachkalkulation

von Produktvarianten. Beide Strategien führen jedoch c.p. zu sinkender Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung.

Ein weiterer Wirtschaftlichkeitsverlust entsteht unabhängig davon, ob die Kostenrechnung an die hergeleiteten Veränderungen angepaßt wird oder nicht. Durch zunehmende Umweltdynamik wird die Möglichkeit des Aufbaus von Erfahrungswissen durch die Kostenrechnung verringert: Kostenentwicklungen in einem Fertigungsabschnitt können dann beispielsweise nicht mehr über mehrere Perioden hinweg verfolgt werden, wenn laufend Neustrukturierungen, z.B. über Fertigungssegmentierungen, erfolgen.

Auch die Anpassungsprozesse, die durch die Änderungsbedarfe der traditionellen Kostenrechnung induziert werden, können über Informationsdefekte zu Wirtschaftlichkeitsverlusten führen. Hier existieren zum einen sachliche Anpassungsdefizite, die bei der kostenrechnerischen Abbildung neuer Sachverhalte, wie z.B. geänderter Produktionstechnologien, Produktprogramme oder Erfolgsfaktoren, auftreten können. Je komplexer diese Änderungen sich darstellen, um so aufwendiger ist die Bereitstellung der notwendigen Kostenrechnungssysteme, und um so größer ist daneben auch die Gefahr von Abbildungsfehlern³⁸.

Zum anderen besteht die Gefahr zeitlicher Anpassungsdefizite. Sie können auftreten, wenn die Kostenrechnung noch nicht an die geänderten Informationsbedarfe angepaßt ist, z.B. bei organisatorischen Umstrukturierungen oder im Rahmen von Technologieänderungen, die Sollkostenfunktionen oder Gemeinkostenzuordnungen beeinflussen.

2.1.2 Entwicklung der DV als technologische Einflußgröße auf die Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung

Der bis hierher skizzierte Nutzenverlust der Kostenrechnung abstrahiert von Veränderungen der technologischen Basis der Kostenrechnung. Gibt man diese Abstraktion auf, so zeigt sich, daß die DV-Entwicklung der letzten Jahrzehnte die Fähigkeit der traditionellen Kostenrechnung zur Bewältigung von Komplexität und Dynamik erhöht hat.

Stand am Anfang noch das reine Abprogrammieren manueller Lösungen³⁹ im Vordergrund, wurden bald darauf DV-technische Neuerungen zu einer treibenden Kraft in der Weiterentwicklung der Kostenrechnung.

So führte etwa die durch CIM-Bemühungen signifikant verbesserte Datensituation im Maschinenbereich zu Forderungen nach höherer Aktualität

³⁸ Die Problematik sachlicher Anpassungsdefizite ist nicht unerheblich. Vgl. zu einer Analyse von Anpassungsdefiziten im Bereich der Planung *Hamprecht* 1996, S. 266ff.

³⁹ Vgl. z.B. *Mertens* 1984, S. 88.

und Detaillierung der Kalkulation, beispielsweise im Rahmen einer schritthal tenden Kalkulation⁴⁰. Auch komplexe Rechnungslegungskonzepte wie die *Riebel'sche* Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung erscheinen zunehmend technisch und wirtschaftlich realisierungsfähig⁴¹.

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 gesteigener Wettbewerbsintensität und Umweltdynamik vermag sie keine Antwort zu geben⁴². Insgesamt läßt sich damit keine endgültige 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 ab⁴³.

Technologische Entwicklungen 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, nämlich im Sinne einer Präferenz für die effizienzbedingte Ablösung zentraler Konzepte.

Betrachtet man die Ausführungen des Abschnitts 2.1 in der Gesamtschau (Abb. 3), so läßt sich ein wesentlicher Rückgang der Wirtschaftlichkeit der traditionellen Kostenrechnung ableiten. Dies fordert deutliche Veränderungen. Gegenläufig könnten nur die gestiegenen Systemfähigkeiten der DV wirken. Eindeutige Aussagen sind auch hier zum jetzigen Stand des empirischen Wissens nicht möglich.

40 Vgl. *Knoop* 1986 oder *Lackes* 1989.

41 Vgl. neben *Sinzig* 1994 auch *Riebel/Sinzig* 1981 und *Sinzig* 1984.

42 Verbesserte Auswertungsmöglichkeiten können z.B. nicht einen Rückgang der Bedeutung traditioneller Rechnungszwecke aufhalten. Vgl. hierzu ausführlich die Arbeit von *Daube* 1993.

43 Vgl. *Heinzl* 1995 sowie *Heinzl/Srikanth* 1995.

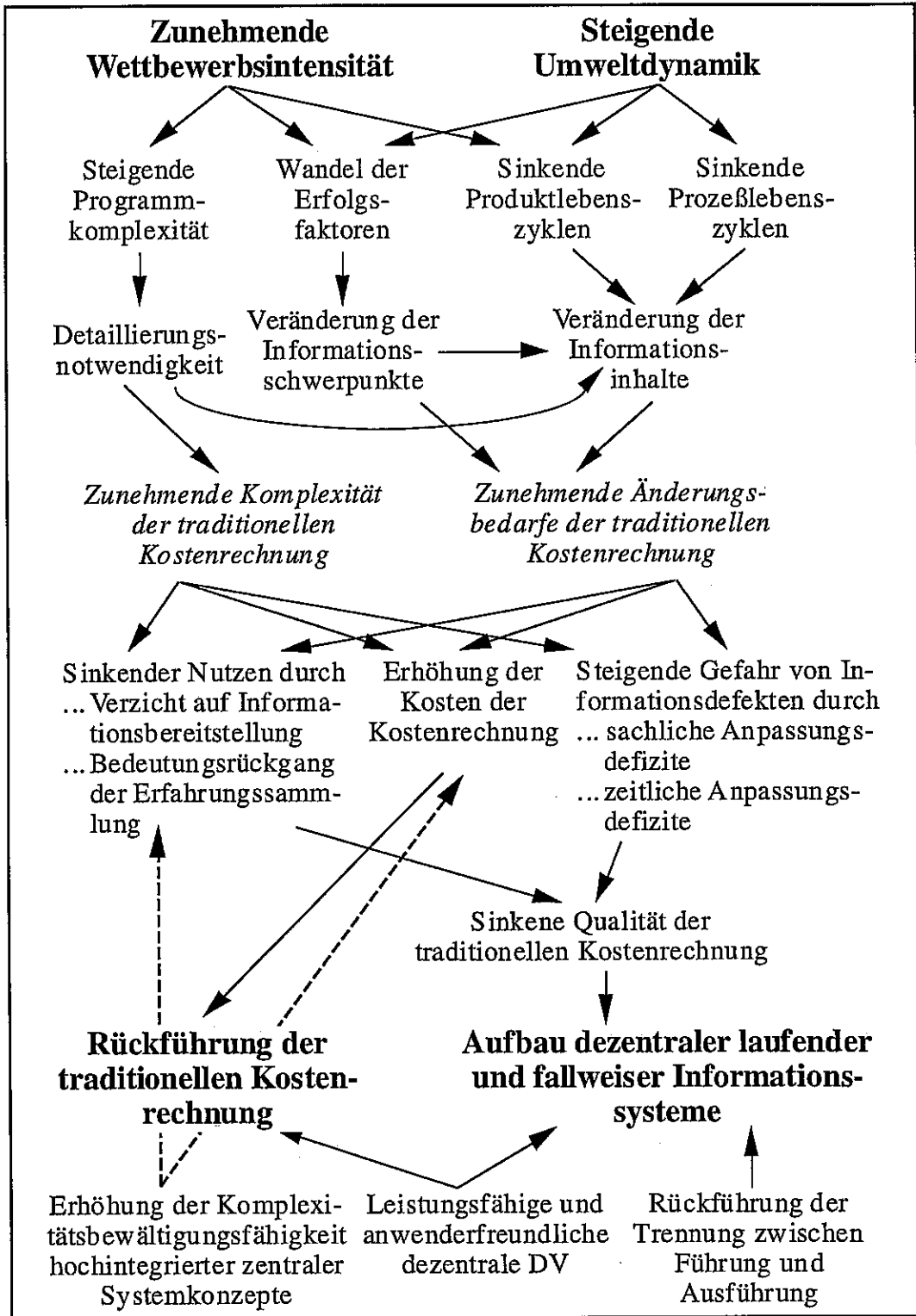


Abb. 3: Ableitung zurückgehender Wirtschaftlichkeit einer laufenden Kostenrechnung traditioneller Ausprägung⁴⁴

⁴⁴ Leicht modifiziert entnommen aus Weber, J. 1996a, S. 931.

2.2 *Selektives Rechnungswesen als Nachfolgesystem der traditionellen Kostenrechnung*

Nimmt man an, daß der möglicherweise gegenläufige Einfluß der DV nicht ausreicht, den Wirtschaftlichkeitsverlust traditioneller Kostenrechnung aufzufangen, folgt die Notwendigkeit, aktuell bestehende inhaltliche Defizite in der Informationsbereitstellung zu analysieren und auf Anpassungsmaßnahmen zu ihrer Deckung hin zu prüfen. Eine Generierungsmethodik zur Entwicklung solcher Anpassungsmaßnahmen bietet das 'Selektive Rechnungswesen'. Diese Vorgehensweise setzt im ersten Schritt bei der Unternehmensstrategie, im zweiten Schritt bei potentiellen Engpässen innerhalb der operativen Umsetzung an⁴⁵.

Die Begriffswahl 'Selektives Rechnungswesen' deutet darauf hin, daß im Kontext der beschriebenen Entwicklungen eine grundsätzlich laufende wie auch eine unternehmenseinheitliche Ausgestaltung der Kostenrechnung nicht mehr zwangsläufig sinnvoll ist: Von tradierten Merkmalen der Kostenrechnung muß so möglicherweise Abschied genommen werden.

Im folgenden werden für jede der drei Spezialisierungsrichtungen innerhalb der sachbezogenen Spezialisierung wesentliche Gestaltungsaspekte für die Kostenrechnung abgeleitet.

2.2.1 *Gestaltungsaspekte aufgrund von funktionaler Spezialisierung*

Bei der Analyse funktionaler Spezialisierungen innerhalb der Unternehmensführung legt die koordinationsorientierte Controlling-Theorie grundsätzlich eine systembezogene Sicht zugrunde. Die Führungsgesamtfunktion wird als Führungssystem interpretiert, das wiederum in einzelne Führungsteilsysteme zerlegt werden kann. Damit werden an den Schnittstellen teilsystemübergreifende Koordinations- oder Abstimmungsbedarfe sichtbar. Eine weitere Zerlegung der Teilsysteme deckt teilsysteminterne Koordinationsbedarfe auf.

Frühe Ansätze schränken diese Betrachtung noch auf die Planungs- und Kontrollfunktion, die Informationsversorgungsfunktion und die Controllingfunktion ein⁴⁶. Später wurde sie jedoch u.a. um die Funktionen Personalführung, Organisation und Gestaltung des Wertesystems erweitert⁴⁷ (vgl. Abb. 4).

⁴⁵ Zu einem praktischen Beispiel für diese Generierungsmethodik, allerdings am Beispiel der Entwicklung eines Logistik-Informationssystems, siehe Weber, J. 1996a, S. 934-940.

⁴⁶ Vgl. Horváth 1978, S. 202. Bis heute stellt dieser Ansatz den Kern der Horváth'schen Controlling-Konzeption dar (vgl. Horváth 1994).

⁴⁷ Vgl. Weber, J. 1995a, S. 62 in Verbindung mit S. 300.

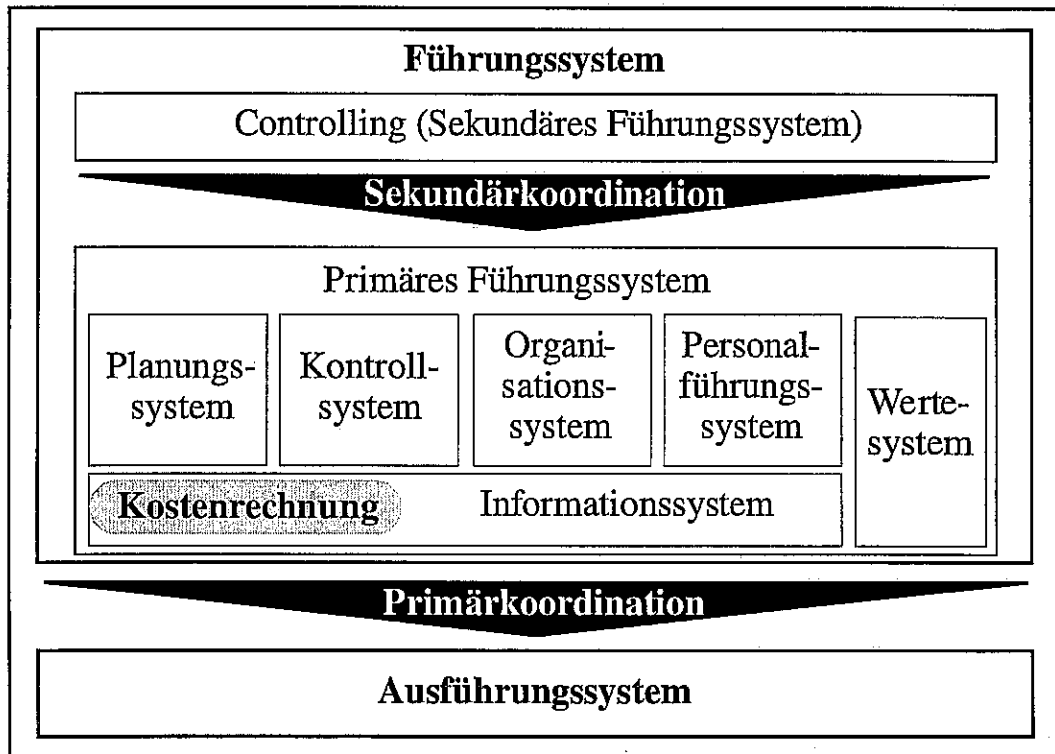


Abb. 4: Kostenrechnung innerhalb der funktionalen Spezialisierung der Unternehmensführung⁴⁸

Die Aufgabe der Kostenrechnung als Bestandteil des Informationssystems besteht darin, führungsrelevante Tatbestände derart mit Kosten und Erlösen zu versehen, daß die Grundlage für ein abgestimmtes Einwirken der übrigen Führungsteilsysteme auf die Ausführung geschaffen wird. Controlling bedeutet in diesem Zusammenhang, die Abbildungsfunktion der Kostenrechnung an die Informationsbedarfe der übrigen Führungsteilsysteme anzupassen. Dabei ergeben sich u.a. das Planungs- und das Kontrollsystem als wichtige Informationsempfänger⁴⁹.

Die operative Planung besitzt insbesondere in Großunternehmen eine zentrale Bedeutung für die Führung komplexer Strukturen, wie sie durch die oben dargestellten Entwicklungen der Wettbewerbsintensität und Umweltdynamik induziert werden. In aufwendigen, mehrere Monate umfassenden Planungs- und Budgetierungsprozessen werden Zielvorstellungen der obersten Instanz mit Möglichkeiten der leistenden Einheiten abgeglichen. Dabei erweist sich die angestrebte Verbindung von Überblickswissen der Unternehmensleitung und Detailwissen der ausführenden Einheiten ohne eine allgemein akzeptierte Zahlenbasis als undurchführbar.

⁴⁸ In Anlehnung an Weber 1995a, S. 300.

⁴⁹ Dies ist z.B. bei der Plankostenrechnung besonders evident.

Kostenstellenbezogene Kostenwerte dienen vor allem dazu, die Realisierbarkeit der von der Unternehmensleitung gewünschten Ziele zu belegen bzw. notwendige Anpassungsbedarfe aufzuzeigen. Geringe Differenzen signalisieren die Realisierbarkeit innerhalb der gegebenen Strukturen; große Differenzen erfordern Umstrukturierungen. Für solche bedarf es jedoch gesonderter Planungen, die traditionelle Form der Grenzplankostenrechnung ist von ihrer Ausrichtung und Detaillierung her nicht geeignet⁵⁰. Sie besitzt in diesem Zusammenhang vor allem den Charakter einer Planungssprache⁵¹. Hierfür wird eine laufende Rechnung mit hoher Erwartungssicherheit benötigt, die durch Objektivität und Überprüfbarkeit gekennzeichnet ist⁵².

Für die Gestaltung der Kostenrechnung bedeutet dies, daß z.B. für Strukturentscheidungen tendenziell wenig komplexe, aber dafür einzelfallbezogene Kostenrechnungsmodule bereitgestellt werden, die den Spezifika der jeweiligen Entscheidungssituation angepaßt werden können.

Ergänzend hierzu werden wichtige Anstöße für die Gestaltung von Kostenrechnung auch aus dem Personalführungssystem gegeben. Es geht dabei vor allem um die Steuerung dezentraler Entscheidungsträger durch die Bereitstellung entsprechend angepaßter Kostenrechnungsinformationen.

Ein solches Steuerungsinstrument stellt im traditionellen Kontext die Abweichungsanalyse innerhalb der Grenzplankostenrechnung dar⁵³. Zielsetzung war die Motivation von Kostenstellenleitern zu möglichst wirtschaftlichem Verhalten im Ressourceneinsatz über die Vorgabe von Sollkostenfunktionen und den Abgleich mit den tatsächlich angefallenen Ist-Kosten. Für die Effizienz dieser Form der Steuerung sind jedoch verschiedene Bedingungen maßgeblich: Zum einen muß die Sollkostenfunktion tatsächlich die Realität innerhalb der Produktionsstrukturen widerspiegeln, zum anderen muß die Verbrauchsabweichung einen Rückschluß auf das tatsächliche Verhalten des Kostenstellenleiters zulassen. Schließlich müssen Kosten als Wertgrößen auch die tatsächlich relevanten Steuerungsgrößen sein.

Betrachtet man die oben skizzierten Entwicklungen, dann scheinen diese Bedingungen in vielen Fällen nicht mehr gegeben zu sein. Bei sich schnell wandelnden und komplexen Produktionsstrukturen besteht die Gefahr zeitlicher und sachlicher Anpassungsdefizite bei der Bereitstellung der Sollkostenfunktion. Damit ist jedoch die Aussagekraft der Abweichungsanalyse mehr als fraglich. Zudem gewinnen mit zunehmend prozeßorientierter Ablauforganisation und in diesem Zusammenhang realisierten TQM-, Lean Production-,

⁵⁰ Vgl. hierzu auch die Ausführungen von *Bungenstock* 1995, S. 170-190.

⁵¹ Vgl. *Weber, J.* 1996b, S. 687.

⁵² Vgl. *Weber, J.* 1996c, S. 11.

⁵³ Vgl. hierzu auch *Weber, J.* 1996c S. 8ff.

Systems Reengineering- oder TBM-Ansätzen⁵⁴ andere Steuerungsgrößen, wie Zeit- und Qualitätsinformationen an Bedeutung⁵⁵.

In diesem Zusammenhang scheint eine stark vereinfachte Kostenrechnung sinnvoll, die den gewünschten Zweck der Steuerung von Entscheidungen einzelner Aufgabenträger nicht durch zu komplexe, faktisch undurchschaubare Systeme konterkariert: Dies wird auch in Vorschlägen zur praktischen Umsetzung verhaltensorientierter Kostenrechnung deutlich: Sie enthalten einfache, vom Aufgabenträger leicht nachvollziehbare Algorithmen, wie beispielsweise das 'Bepreisen' von Ressourcen⁵⁶.

Die Notwendigkeit einer intensiven Weiterentwicklung der Kostenrechnung besteht aus Steuerungsgesichtspunkten allerdings im Rahmen der wertorientierten Unternehmensführung. Hier geht es beispielsweise um die Integration von Shareholder Value-Aspekten in die Kostenrechnung, d.h. eine systematische Verbindung von marktbezogenem Wissen und unternehmensinternem Wissen. Ein einfacher Rückgriff auf Wertansätze der externen Rechnungslegung muß dieser Notwendigkeit nicht unbedingt Rechnung tragen⁵⁷. Hier besteht erheblicher Forschungsbedarf.

2.2.2 Gestaltungsaspekte aufgrund von objektbezogener Spezialisierung

Kostenrechnung als Begriff wird meist innerhalb der in Abschnitt 2.2.1 dargestellten funktionalen Sichtweise verwendet. Dem entspricht eine aufbauorganisatorische Einordnung als Zentralfunktion, bei der allerdings zunehmend Dezentralisierungstendenzen zu beobachten sind⁵⁸.

Dies ist die Konsequenz objektbezogener Spezialisierungen innerhalb der Unternehmensführung, die als Reaktion auf wachsende Komplexität von Führungsproblemen verstanden werden kann⁵⁹: Aufgrund der Vielzahl und Unterschiedlichkeit der betroffenen Entscheidungsobjekte werden Führungshandlungen, die sich auf möglichst gleichartige Entscheidungsobjekte

⁵⁴ Vgl. zu den unterschiedlichen Merkmalen dieser Konzepte Weber, J. 1996d, S. 75-78.

⁵⁵ 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? etc.).

⁵⁶ So ist u.a. die Verwendung überhöhter Gemeinkostenzuschläge auf Personalkosten denkbar, um eine stärkere Investition in Anlagen zur flexiblen Fertigung zu ermöglichen (vgl. Wagenhofer 1995, S. 127f.)

⁵⁷ Vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt 1.

⁵⁸ Vgl. Horváth 1994, S. 439.

⁵⁹ Vgl. hierzu auch Laux/Liermann 1993, S. 318.

beziehen, gebündelt. Eine dadurch induzierte divisionale Struktur der Aufbauorganisation führt dann auch zum Ausbau divisionsbezogener Kostenrechnungen, deren Art und Ausprägung dann abhängig von den jeweils divisionsbezogenen Informationsbedarfen, also den Spezifika der betroffenen Entscheidungsobjekte, ist (Abb. 5).

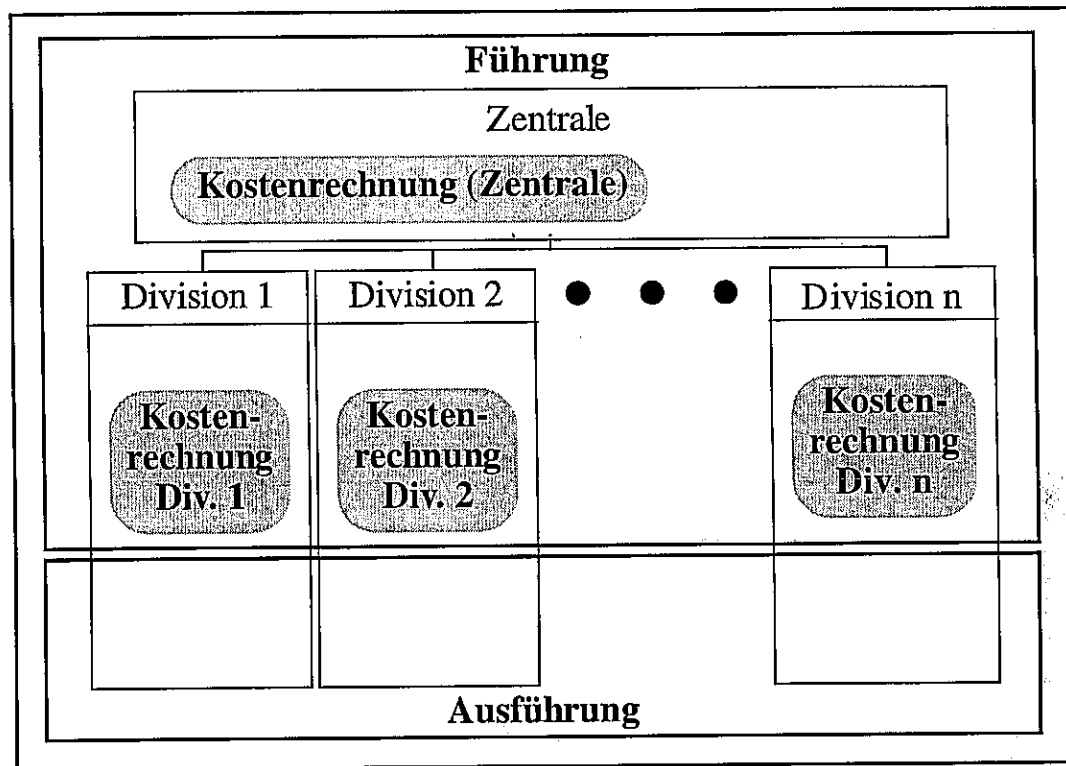


Abb. 5: Kostenrechnung innerhalb der objektbezogenen Spezialisierung der Unternehmensführung

Für das Controlling der objektbezogenen Spezialisierung der Kostenrechnung ist damit zunächst zu prüfen, welche Informationsbedarfe aus dezentraler Sicht und welche aus zentraler Sicht gedeckt werden müssen. Bei einer dezentralen Sichtweise geht es um die Gestaltung der Kostenrechnung anhand divisionsinterner Informationsbedarfe, so daß die jeweiligen divisionsbezogenen Kostenrechnungen in Art und Inhalt ihrer Ausgestaltung auch voneinander abweichen können. Wird beispielsweise in einer Division eine Kostenstrategie verfolgt, dann ist eine sehr viel detailliertere Kostenerfassung notwendig als bei einer Qualitätsstrategie.

Aus zentraler Sicht kann es jedoch sinnvoll sein, divisionsbezogene Kostenrechnungen insbesondere auch zu Steuerungszwecken anzupassen: Bei Zielkonflikten zwischen der Zentrale und den Divisionen sollen Kosteninformationen gezielt dazu beitragen, die Divisionsleiter zu Entscheidungen im Sinne der Gesamtunternehmung zu motivieren. Dies kann beispielsweise über

die Festlegung von Kostenhöhen, Allokationsverfahren oder spezifische Prämienfunktionen geschehen.

Ein Beispiel für ersteres sind kalkulatorische Kostenarten, insbesondere kalkulatorische Zinsen und Abschreibungen. Durch die Adjustierung der Zinsen am Kapitalmarktrisiko aus der Investitionsrechnung in die Kostenrechnung kann etwa erreicht werden, daß auch untergeordnete Entscheidungsträger die Interessen der Kapitalgeber berücksichtigen⁶⁰. Beispielhaft für Allokationsverfahren ist die bewußte Schlüsselung von Gemeinkosten für die zentrale Ressourcenbereitstellung, um einen Anreiz zur wirtschaftlichen Verwendung dieser Ressourcen zu geben⁶¹. Ein Beispiel für spezifische Prämienfunktionen sind schließlich sogenannte Groves-Schemata, die zu einer realistischeren Planung dezentraler Entscheidungsträger führen⁶².

Soll eine divisionsbezogene Kostenrechnung derart an die Bedarfe der Zentrale angepaßt werden, impliziert dies wiederum eine vergleichsweise einfache, leicht überschaubare und wenig differenzierte Rechnung. Kriterien wie Verständlichkeit, Durchschaubarkeit und Nachprüfbarkeit der Datengenerierung stehen im Vordergrund.

2.2.3 Gestaltungsaspekte aufgrund von zeitbezogener Spezialisierung

Funktionale und objektbezogene Spezialisierung implizieren eine statische Sicht der Unternehmensführung. Ergänzt man dies um eine dynamische Perspektive, dann wird auch die zeitbezogene Spezialisierung der Unternehmensführung relevant. Sie gewinnt vor allem dann an Bedeutung, wenn die zur Lösung anstehenden Führungsprobleme einer hohen Dynamik ausgesetzt sind. Es ist dann nicht mehr möglich, für den gesamten Lebenszyklus eines Führungsproblems, wie beispielsweise Entwicklung und Absatz einer Produktvariante, eine Gesamtlösung bereitzustellen, sondern die einzelnen Phasen müssen separat betrachtet werden.

Als Abbildung für einen Problemlbenszyklus kann die Entwicklung von Produktdeckungsbeiträgen, wie sie im Rahmen von Produktlebenszyklusbetrachtungen häufig angenommen wird⁶³, gewählt werden. In diesem Zusammenhang können phasenbezogene Kostenrechnungen identifiziert werden (Abb. 6).

⁶⁰ Vgl. die Modelle von *Antle/Eppen* 1985 oder *Ewert* 1992.

⁶¹ Vgl. z.B. die Arbeit von *Pfaff* 1993.

⁶² Vgl. *Groves/Loeb* 1979 sowie alternative Ansätze bei *Heckerman* 1975 oder *Weitzman* 1976. Neuer siehe auch *Kah* 1994.

⁶³ Vgl. hierzu grundlegend *Bass* 1969.

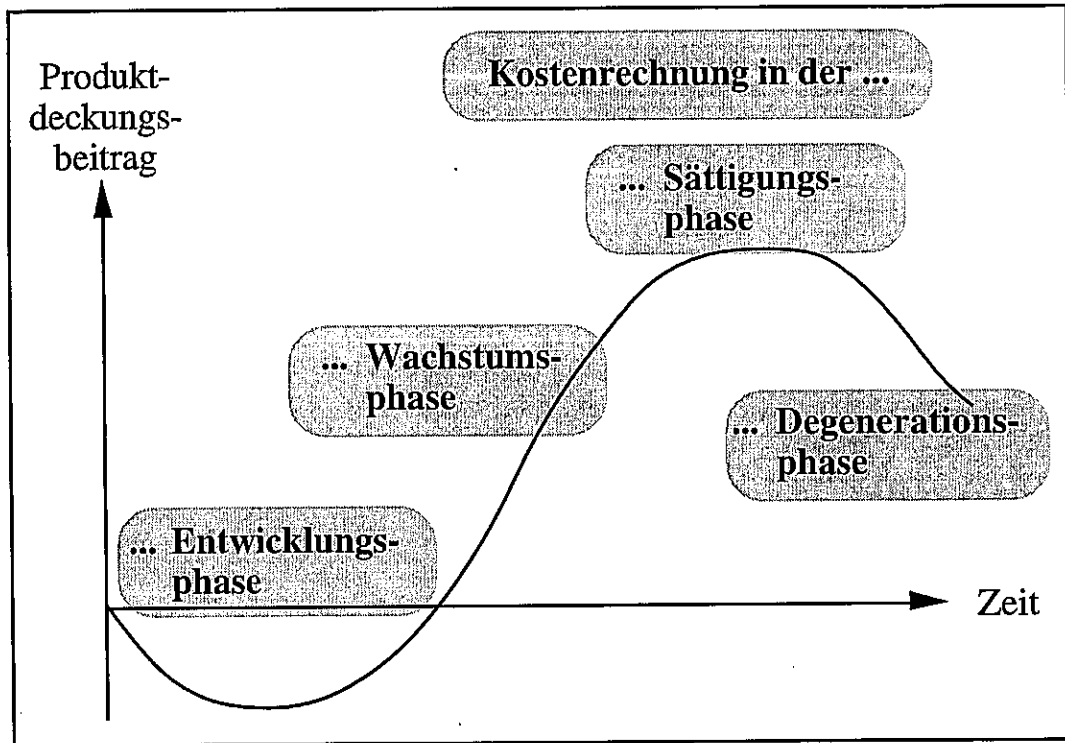


Abb. 6: Kostenrechnung innerhalb der zeitbezogenen Spezialisierung der Unternehmensführung

Für das Controlling bedeutet dies, daß die Informationsbereitstellung durch die Kostenrechnung mit den Abbildungsbedarfen der jeweils relevanten Phase im Lebenszyklus von Führungsproblemen abgestimmt werden müssen. Die Konsequenzen von zunehmender Wettbewerbsintensität und wachsender Umweltdynamik als Einflußfaktoren auf die Gestaltung von Kostenrechnung scheinen aus dieser Perspektive heraus auf eine Entfeinerung hinzudeuten. Dies ist jedoch nicht grundsätzlich der Fall. Zwei Beispiele sollen die Problematik verdeutlichen.

Betrachtet man die Kostenstrukturen in vielen Unternehmen, so zeigt sich eine wachsende Fixkostenintensität⁶⁴. Dies entspricht einer Verlängerung der Bindungsdauer strukturbezogener Entscheidungen: Ein zunehmender Teil der Kosten, die während eines Produktlebenszyklus oder auch der Laufzeit einer Anlage anfallen, werden bereits in der Entwicklungs- bzw. Anschaffungsphase determiniert. Dies erfordert gerade in diesen Phasen eine detaillierte Bereitstellung von Kosteninformationen, die allerdings an die einzelfallbezogenen Problemaspekte angepaßt werden müssen und wohl kaum standardmäßig erzeugt werden können.

⁶⁴ Dies äußert sich auch in einem zunehmenden Anteil von Fixkostenblöcken (vgl. Backhaus/Funke 1996, S. 108ff.).

Die Gestaltung der Kostenrechnung in den einzelnen Phasen eines Produktlebenszyklus ist weiterhin auch von der verfolgten Strategie auf dem Absatzmarkt abhängig. Wird beispielsweise eine Preisstrategie des 'riding down the experience curve' verfolgt, bei der Kosteneinsparungen durch den Erfahrungskurveneffekt an den Abnehmer weitergegeben werden, spielt eine detaillierte Kostenerfassung nicht nur in der Entwicklungs-, sondern auch in der Wachstums- und Sättigungsphase eine zentrale Rolle. Beim 'skimming', also einer Hochpreisstrategie über den Lebenszyklus hinweg, genügt in aller Regel eine einfache Kostenrechnung, die beispielsweise gegen Ist-Umsatzerlöse Standardkosten ohne differenzierte Erfassung laufen läßt.

3. *Institutionale Spezialisierung: Notwendigkeit der Entwicklung vertrauensbildender Strukturen*

Wie in Abschnitt 1.2 dargestellt, kann Kostenrechnung nicht nur als sachbezogen, sondern auch als institutional spezialisierter Leistungserstellungsprozeß innerhalb der Unternehmensführung betrachtet werden. Im folgenden geht es um den letzteren Aspekt. Im Vordergrund steht dabei die Überwindung von Akzeptanzbarrieren zwischen dem Kostenrechner als Informationsersteller und dem Management als Informationsnutzer, die nicht so sehr auf inhaltliche oder rein kommunikationsbezogene Probleme abzielt⁶⁵, sondern vielmehr auf Mißtrauen des Managements aufgrund vorhandener oder vermuteter Zielkonflikte.

Vereinfacht kann die institutionale Spezialisierung der Kostenrechnung durch das Argumentationsraster der Prinzipal-Agenten-Theorie als Delegationsbeziehung zwischen 'Management' (Prinzipal) und 'Kostenrechner' (Agent) dargestellt werden: Das Management beauftragt den Kostenrechner mit der Bereitstellung eines Kostenrechnungssystems, das die zur Bewertung alternativer Führungshandlungen notwendigen Kosten und Erlöse bereitstellt. Im Gegenzug verspricht es dem Kostenrechner eine Entlohnung (Abb. 7). Dies kann als Vertrag oder Kooperationsdesign interpretiert werden.

Für die Gestaltung eines Kooperationsdesigns wird die Zielsetzung des Managements als koordinationsrelevante Gesamtzielsetzung verstanden⁶⁶. Im Rahmen des Controlling geht es dann darum, Vorgaben und Vergütungsbe-

⁶⁵ Ginge es nur um Kommunikationsprobleme zwischen institutional spezialisierten Aufgabenträgern, könnten diese bereits durch die teamtheoretische Festlegung von Kommunikations- und Entscheidungsregeln gelöst werden (vgl. Marschak und Radner 1972, S. 123-126).

⁶⁶ Diese Annahme stellt eine Vereinfachung dar, da sie von Zielkonflikten zwischen dem Management und externen Kapitalgebern abstrahiert. Sie erscheint jedoch nicht zu realitätsfern, wenn man davon ausgeht, daß über entsprechende Anreizmechanismen, z.B. bestimmte Prämiensysteme, diese Form der Zielkonflikte bereits aufgefangen ist.

standteile derart in das Kooperationsdesign zu integrieren, daß das Management aus der Aufgabendelegation einen möglichst hohen Nutzen zieht.

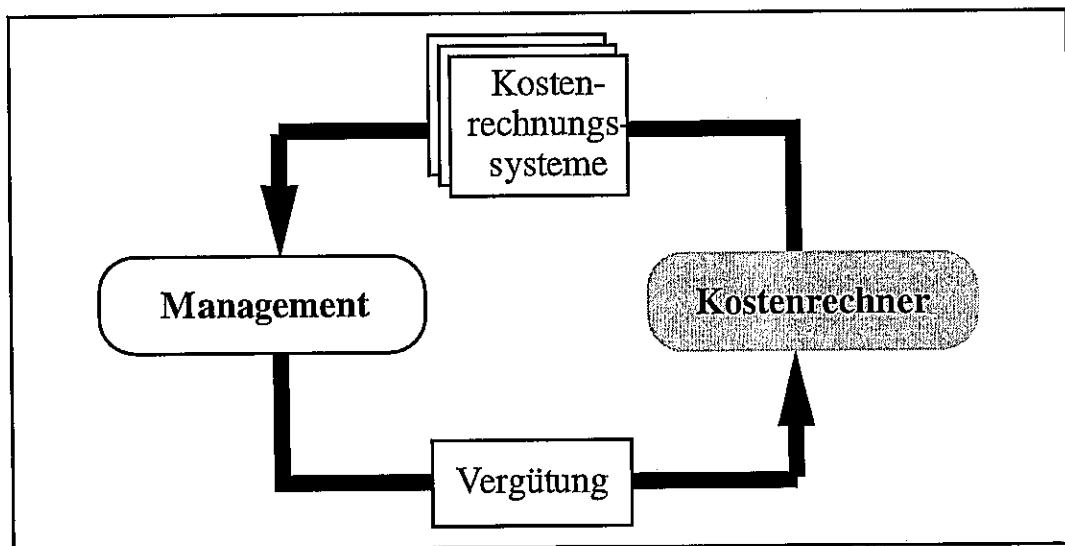


Abb. 7: Kostenrechnung innerhalb der institutionellen Spezialisierung der Unternehmensführung

Damit innerhalb der institutionellen Spezialisierung Friktionen auftreten, die zu einer Minderung dieses Nutzens führen, müssen zwei Bedingungen gegeben sein:

- * Zum einen müssen Konflikte zwischen den Zielen der Aufgabenträger und der koordinationsrelevanten Gesamtzielsetzung auftreten, die die Leistungserstellung beeinflussen⁶⁷.
- * Zum anderen müssen Wissensdefizite aus Sicht des Auftraggebers, also hier des Managements, bezüglich der Leistungserstellung bestehen. Ist dies nicht der Fall, dann können Zielkonflikte vergleichsweise einfach durch die Vorgabe expliziter Normen⁶⁸ gelöst werden.

Diese Nutzenminderung wird über agency-Kosten gemessen und äußert sich in Vertrauensverlust und mangelnder Akzeptanz der Kostenrechnung. Das Management verzichtet möglicherweise sogar ganz auf die Inanspruchnahme der Kostenrechnung. Eine koordinationsorientierte Gestaltung der Kooperationsdesigns zwischen Management und Kostenrechner soll die agency-Kosten so weit wie möglich verringern. Dabei spielt die Art der Ziel-

⁶⁷ Mit dieser Betrachtung werden in die Informationsbereitstellung Aspekte strategischer Spiele einbezogen.

⁶⁸ Dies sind nach Hax 1965, S. 74, "bindende Weisungen, wie in allen denkbaren Fällen zu verfahren ist".

konflikte wie auch die Ausprägung der bestehenden Wissensdefizite eine wichtige Rolle.

3.1 Zielkonflikte und Wissensdefizite als Grundprobleme innerhalb der institutionalen Spezialisierung der Kostenrechnung

3.1.1 Zielkonflikte zwischen Kostenrechner und Management

Die Zielsetzung des Managements als Prinzipal bezüglich der bereitgestellten Kosten- und Erlösinformationen manifestiert sich im Wunsch nach möglichst hoher Informationsqualität⁶⁹. Die Zielsetzung des mit der Informationsbereitstellung beauftragten Kostenrechners manifestiert sich dagegen im Wunsch nach möglichst hohem individuellen Wohlbefinden. Ist in dieser Situation aus Sicht des Kostenrechners ein anderes Verhalten optimal als aus Sicht des Managements, dann kommt es zu Zielkonflikten. Hierfür ist eine Vielzahl von Beispielen denkbar.

So kann u.a. davon ausgegangen werden, daß das Management für eine gegebene Entlohnung des Kostenrechners einen möglichst hohen Arbeitseinsatz wünscht. Dies impliziert Sorgfalt und aktiven Einsatz bei der Beschaffung notwendiger Inputdaten, z.B. aus dem Vertriebsbereich, wie Schätzungen über Retouren oder über Ausfallwahrscheinlichkeiten einzelner Schuldner. Weiterhin müssen subjektive Bedürfnisse des Managements, wie dessen individuelle Risikoneigung, bei der Bewertung von Entscheidungen bzw. Entscheidungsklassen berücksichtigt werden: Dies bedeutet, daß innerhalb der Kostenrechnung möglichst viel Wissen über die individuellen Präferenzen des Managements bei der Auswahl von Handlungsalternativen anzusammeln ist.

Gleichzeitig muß auch auf Kosteneffizienz geachtet werden: Ein Zuwachs an Informationsnutzen darf nicht durch einen überproportional hohen Zuwachs an Informationskosten erkaufte werden. In der langfristigen Betrachtung erfordert dies auch eine effektive Gestaltung der DV-Kapazitäten und -Prozesse. Weiterhin müssen Verständlichkeit und leichte Zugänglichkeit der bereitgestellten Informationen gewährleistet sein, ohne wichtige Informationsinhalte zu vernachlässigen, um die Kosten der Informationsverarbeitung beim Management gering zu halten.

Diese Zielvorstellungen des Managements können jedoch bei abweichenden Zielen des Kostenrechners konterkariert werden. So besteht z.B. die Möglichkeit, daß für eine gegebene Entlohnung ein niedrigerer Arbeitseinsatz optimal erscheint, als aus Sicht des Managements wünschenswert. Dies kann

⁶⁹ Zur Informationsqualität der Kostenrechnung vgl. Weißberger 1996a, S. 33ff. sowie die dort angegebene Literatur.

u.a. verminderte Sorgfalt und Passivität bei der Datenbeschaffung und Durchführung der einzelnen Kalküle zur Bewertung von Handlungsalternativen implizieren.

Das Ziel einer hohen Kosteneffizienz, das vom Management vertreten wird, kann in Konflikt treten mit individuellen Vorstellungen des Rechnungswesens von seiner Arbeit, z.B. einem bestimmten Mindestmaß an Genauigkeit, das jedoch zu Lasten der Aktualität geht.

Ein weiterer Zielkonflikt kann dann auftreten, wenn der Kostenrechner vor allem am Aufbau von Human Capital interessiert ist, nicht aber an optimaler Qualität in der Informationsbereitstellung. So propagiert möglicherweise der Kostenrechner die Einführung spektakulärer DV oder neuer Methoden, wie beispielsweise der Prozeßkostenrechnung, deren Kenntnis zwar seine Chancen auf dem Arbeitsmarkt verbessert, nicht aber die Güte der bereitgestellten Informationen⁷⁰.

Daß die Zielvorstellungen des Managements vom Kostenrechner nicht mit gleicher Intensität mitgetragen werden, kann auch empirisch belegt werden. So bemerkt beispielsweise *Witt* im Rahmen einer Untersuchung zur Prozeßkostenrechnung, die auch mit Rechnungslegungsaufgaben betrauten Controller hätten ein vergleichsweise geringes Interesse an der Umsetzung der Prozeßkostenrechnung, da sie "die detaillierte Umsetzung ... in ihr Tagesgeschäft vor Augen haben und dabei ... nicht selten aber auch eigene Arbeitsmehrbelastungen sehen"⁷¹.

3.1.2 Wissensdefizite des Managements bezüglich der Kostenrechnung

Wissensdefizite des Managements bezüglich der Kostenrechnung können auf zwei Ebenen vorliegen: Zum einen auf der Ebene der Leistungserstellung, zum anderen auf der Ebene der Beurteilung der bereitgestellten Leistung.

Wissensdefizite auf der Ebene der Leistungserstellung werden auch als Informationsasymmetrien bezeichnet, da das Wissen lediglich beim Prinzipalen fehlt, nicht aber beim Agenten. Zwei Typen werden dabei unterschieden: Hidden action und hidden information⁷². Hidden action, auch moral hazard genannt, liegt vor, wenn der Einsatz des Agenten nach Vertragsabschluß für

⁷⁰ Vgl. zu dieser Problematik auch *Lacity/Willcocks/Feeny* (1995), S. 95.

⁷¹ *Witt* (1991), S. 33. Zu einem ähnlichen Ergebnis kommen auch *Stauss/Friege* (1996), S. 23, bezogen auf die Umsetzung von Total-Quality-Konzepten.

⁷² Vgl. *Arrow* 1986, S. 1184ff. Beide Formen der Informationsasymmetrie sind dadurch gekennzeichnet, daß sie (auch) bei unbeschränkter Rationalität der Vertragsparteien und der daraus resultierenden Möglichkeit, vollständige Verträge abzuschließen, auftreten können. Hidden intention als eine dritte Form asymmetrischer Information, die zu hold up-Situationen führen kann, wird vor allem im Zusammenhang mit der Annahme beschränkter Rationalität innerhalb der Transaktionskostentheorie (vgl. *Williamson* 1985, S. 44-47) diskutiert.

die Ziele des Prinzipalen aus dessen Sicht nicht das gewünschte Niveau erreicht. Hidden information, auch als adverse selection bezeichnet, bedeutet, daß der Agent Wissen, das er vor Vertragsabschluß, z.B. über sein Fähigkeitspotential, besitzt, nicht preisgibt. Im folgenden wird zur Untersuchung der Problematik institutionaler Koordination auf Basis der hidden action-Problematik argumentiert. Eine ähnliche Argumentation wäre jedoch auch bezogen auf hidden information-Probleme möglich.

Der Entstehung von asymmetrischer Information innerhalb der Unternehmensführung ist eine zunächst erwünschte Konsequenz, die sich aus der Überlagerung von sachbezogener und institutionaler Spezialisierung ergibt: Der Kostenrechner sammelt Expertenwissen im Bereich der kostenrechnerischen Abbildung von Führungshandlungen, während das Management Expertenwissen innerhalb der inhaltlichen Ausgestaltung von Führungshandlungen aufbaut. Werden die einzelnen Komponenten des spezialisierten Expertenwissens zusammengefügt, können komplexere Gesamtprobleme gelöst und die Effizienz der Unternehmensführung erhöht werden.

Aufgrund der Herausbildung des Expertenwissens ist das Management jedoch nicht mehr in der Lage, das Verhalten des Kostenrechners im Einsatz für die koordinationsrelevante Gesamtzielsetzung zu beurteilen. Bestehen Zielkonflikte, dann kann der Kostenrechner im Schutz dieser Informationsbarriere eigene Zielsetzungen durchsetzen, die zu Abweichungen von der Gesamtzielsetzung und damit zu agency-Kosten führen.

Die zweite Form von Wissensdefiziten bezieht sich auf die Fähigkeit des Managements als Prinzipalen, den Wert der vom Kostenrechner bereitgestellten Leistung als zentrales Qualitätsmerkmal zu beurteilen. Hier kann zwischen Erfahrungs- und Vertrauensleistungen unterschieden werden. Diese Begriffskategorien gehen auf *Nelson* (1970) und *Darby/Karni* (1973) zurück⁷³. Es geht dabei um die Frage, ob der Käufer einer Leistung zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der Geschäftsbeziehung mit dem Verkäufer in der Lage ist, die wesentlichen Qualitätsmerkmale der Leistung zu bestimmen. Bei Erfahrungsleistungen ist dies der Fall, bei Vertrauensleistungen dagegen nicht.

Ein typisches Beispiel für Erfahrungsleistungen ist der Erwerb von Konfektionskleidung von einem alteingesessenen Händler: Wesentliche Eigenschaften wie beispielsweise Farbe, Schnitt oder Waschbarkeit eines Kleidungsstücks können vor oder nach dem Kaufakt überprüft werden. Entsprechen die Eigenschaften nicht den Angaben des Händlers, dann kann der Kunde auf den Kauf verzichten bzw. nachträglich Regreß fordern.

⁷³ *Nelson* und *Darby/Karni* sprechen ursprünglich von Such-, Erfahrungs- und Vertrauensleistungen. Für die Analyse institutionaler Beziehungen ist es jedoch sinnvoll, diese Dreiteilung zu einer Dichotomie von Erfahrungs- und Vertrauensleistungen innerhalb einer erweiterten Begriffsverwendung zusammenzufassen. Vgl. zur Herleitung *Weissenberger* 1996a, S. 153-160.

Dies ist bei Vertrauensleistungen nicht möglich. Ein typisches Beispiel hierfür sind Bio-Reinigungsmittel, deren tatsächliche ökologische Unbedenklichkeit vom Käufer grundsätzlich nicht überprüft werden kann. Auch der Erwerb eines technischen Geräts von einem fliegenden Händler stellt meist eine Vertrauensleistung dar: Zwar kann der Käufer im Gebrauch die Zuverlässigkeit überprüfen, bei Mängeln in der Regel jedoch keinen Regreß mehr verlangen, da der Händler nicht mehr aufzufinden ist.

Der Charakter einer Leistung als Erfahrungs- oder Vertrauensleistung hat wesentlichen Einfluß auf die strategische Unsicherheit, mit der der Käufer konfrontiert ist: Bei Erfahrungsleistungen ist ein Abbau dieser Unsicherheit zumindest teilweise möglich, indem das Entgelt des Verkäufers ganz oder teilweise an wesentliche Eigenschaften der bereitgestellten Leistung geknüpft wird. Dies kann beispielsweise in Form von vereinbarten Garantien oder Prämien geschehen.

Bei Vertrauensleistungen ist eine solche Vorgehensweise nicht mehr möglich, da die Ausprägung eben dieser wesentlichen Eigenschaften nicht mehr bekannt ist. Der Käufer muß dann fürchten, daß der Verkäufer bestehende Spielräume zu eigenen Gunsten ausnutzt und möglicherweise eine Leistung bereitstellt, die die gewünschten Qualitätsmerkmale - beispielsweise die ökologische Unbedenklichkeit der Reinigungskraft eines Waschmittels - in Wirklichkeit gar nicht besitzt.

Betrachtet man die vom Kostenrechner bereitgestellte Kosten- und Erlösinformationen, dann kann man davon ausgehen, daß deren Wert in vielen Fällen eine Vertrauensleistung darstellt⁷⁴. Zwei Gründe sind hierfür maßgeblich: Zum einen werden gerade in einer komplexen und dynamischen Umwelt die Konsequenzen einzelner Entscheidungen nicht bekannt, sondern nur größerer Entscheidungsbündel. So wird beispielsweise das Betriebsergebnis meist lediglich monats- oder quartalsweise ermittelt, so daß ein Rückschluß nur auf die Gesamtheit aller Entscheidungen möglich ist, die im Laufe dieses Zeitraums realisiert worden sind. Ein Bezug zu einzelnen realisierten Alternativen, z.B. der einmaligen Erzeugung einer Spezialvariante für einen Kunden, oder gar ein Hinweis über das Ergebnis, das nicht realisierte Handlungsalternativen erreicht hätten, z.B. den Verzicht auf die Erzeugung der Spezialvariante, ist in aller Regel nicht vorhanden. Damit wird jedoch der Rückschluß auf die Güte einzelentscheidungsbezogener Informationsleistungen schwer, wenn nicht unmöglich.

Zum anderen ist der Prozeß der Erstellung der Kosten- und Erlösinformationen durch den Kostenrechner häufig so komplex, daß ein Rückschluß auf

⁷⁴ Zu einem formalen Konzept der Bewertung von Kosten- und Erlösinformationen vgl. *Weißberger* 1996a, S. 73-132. Dabei wird auch gezeigt, daß der Wert dieser Informationen durchaus negativ werden kann.

deren Informationsqualität anhand der Struktur der bereitgestellten Informationen, also beispielsweise über die Ausgestaltung von Sollkostenfunktionen oder Prozeßkostentreiber, kaum noch möglich ist. Auch dies ist letztlich wieder eine unerwünschte Konsequenz der Herausbildung von Expertenwissen beim Kostenrechner.

3.2 Kontrolle als Ansatz zur Vertrauensbildung?

3.2.1 Ein Prinzipal-Agenten-Modell der institutionalen Spezialisierung: Gefahr des Delegationsversagens

Mit dem bis hierher geschilderten situativen Kontext läßt sich ein einfaches Prinzipal-Agenten-Modell des hidden action-Problems in der Delegationsbeziehung zwischen Management und Kostenrechner formulieren. Bei der Aufstellung eines solchen Modells muß jedoch differenziert werden, ob die Informationsleistung des Kostenrechners eine Erfahrungs- oder eine Vertrauensleistung darstellt, da sich unterschiedliche Konsequenzen auf die Ausgestaltung von Kooperationsdesigns als Instrumente institutionaler Koordination ergeben⁷⁵.

Im Kern geht das Modell folgendermaßen vor: Der Zielkonflikt zwischen Management und Kostenrechner wird über eine Variable e modelliert. Das Management ist an einer möglichst hohen Ausprägung e^* von e interessiert, was eine qualitativ hochwertige Informationsleistung des Kostenrechners erwarten läßt. e verursacht beim Kostenrechner jedoch Disnutzen, so daß er selbst an einer möglichst niedrigen Ausprägung e_{\min} von e interessiert ist. Dies führt mit hoher Wahrscheinlichkeit jedoch zu einer qualitativ geringwertigen Informationsleistung des Kostenrechners.

Aufgrund der asymmetrischen Information (hidden action) kann das Management die Ausprägung von e nicht überprüfen. Es muß deshalb davon ausgehen, daß der Kostenrechner ohne Einsatz institutionaler Koordinationsmechanismen die für ihn günstige Ausprägung e_{\min} wählt. Dies kann als Mißtrauenssituation interpretiert werden, im Gegensatz zur Vertrauenssituation, in der das Management, ohne daß e beobachtbar ist, davon ausgehen kann, daß der Kostenrechner aus freien Stücken e^* wählt.

Die Mißtrauenssituation führt zu den oben bereits angesprochenen agency-Kosten als der Minderung im Erwartungsnutzen des Managements aus der Informationsleistung. Die - allerdings nur modelltheoretisch mögliche - Berechnung der agency-Kosten erfolgt durch eine Art 'Trick': Der erwartete Nutzen aus der Delegationsbeziehung ohne asymmetrische Information ('first best-Lösung') wird mit dem erwarteten Nutzen bei Bestehen asymmetrischer

⁷⁵ Vgl. zu dieser Modellierung Weißberger 1996a, S. 133-218.

Information ('second best-Lösung') verglichen. Die Differenz ergibt die agency-Kosten.

Ist die vom Kostenrechner bereitgestellte Leistung eine Erfahrungsleistung, ihr Wert also beobachtbar, dann läßt sich zeigen, daß durch ergebnisabhängige Kooperationsdesigns insbesondere in einer langfristigen Betrachtung vergleichsweise leicht institutionale Koordination erreichbar ist.

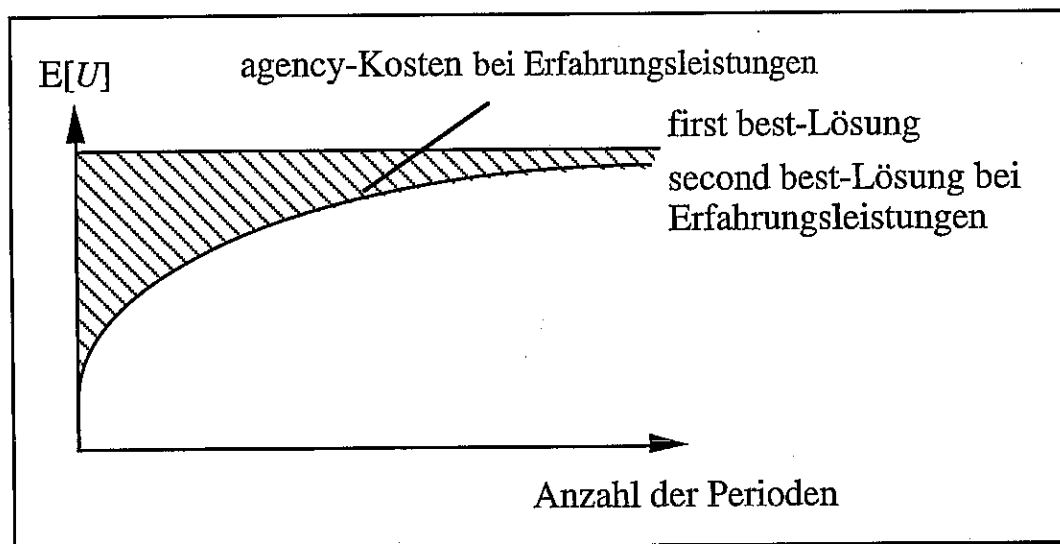


Abb. 8: Verlauf der agency-Kosten bei Erfahrungsleistungen

Je mehr Perioden, d.h. Informationsbereitstellungsvorgänge, die Delegationsbeziehung zwischen Management und Kostenrechner und entsprechend auch das Kooperationsdesign in der ex ante getroffenen Vereinbarung der Zusammenarbeit umfaßt, um so stärker läßt sich der Kostenrechner dann motivieren, ein hohes Aktivitätsniveau einzunehmen⁷⁶: Die Mißtrauenssituation wandelt sich zu einer Vertrauenssituation⁷⁷ (Abb. 8).

Die first best-Funktion verläuft parallel zur Abszisse. Sie stellt ein Benchmark dar, nämlich den Erwartungsnutzen, der bei symmetrischer Information, also bei Abwesenheit des hidden action-Problems, erreichbar ist. Die second best-Funktion weicht bei kurzfristigen Beziehungen vergleichsweise stark von diesem Benchmark ab, nähert sich aber langfristigen Beziehungen an die first best-Funktion an: Die agency-Kosten nehmen langfristig ab.

⁷⁶ Dieser Ansatz basiert auf den dynamischen Prinzipal-Agenten-Modellen, wie sie von Rubinstein 1979, Radner 1981 oder Lambert 1983 vorgestellt wurden.

⁷⁷ Das hier dargestellte Vertrauensverständnis wird als ökonomisch interpretierter Vertrauensbegriff verstanden. Vertrauen bedeutet dabei, daß die Partei, auf die vertraut wird, auch etwas zu verlieren hat (vgl. Zündorf 1986/87, S. 310). Wählt der Agent ein niedriges Aktivitätsniveau e_{\min} , d.h. enttäuscht er das Vertrauen des Prinzipalen, dann kann er durch das zu erwartende niedrigere Leistungsergebnis auch nur eine niedrige leistungsabhängige Entlohnung erwarten. Damit wird die Partei, auf die vertraut wird, zum stakeholder.

Inhaltlich wird der Abbau der agency-Kosten dadurch begründet, daß exogene Risikokomponenten, die einem risikoaversen Agenten zu Anreizzwecken mit einer ergebnisabhängigen Entlohnung übertragen werden, mit wachsender Zahl der Perioden, über die ex ante kontrahiert wird, immer stärker diversifiziert werden. Der trade-off zwischen optimaler Risikoteilung und Anreizwirkung wird dadurch immer geringer. Bei unendlich hoher Anzahl an Perioden fällt er schließlich ganz weg⁷⁸.

Ist die vom Kostenrechner bereitgestellte Leistung dagegen eine Vertrauensleistung i.w.S., d.h. ihr Wert ist nicht beobachtbar, dann ist eine solche - quasi kostenlose - institutionale Koordination nicht mehr möglich: Die agency-Kosten bleiben auch langfristig in gleicher Höhe bestehen (Abb. 9).

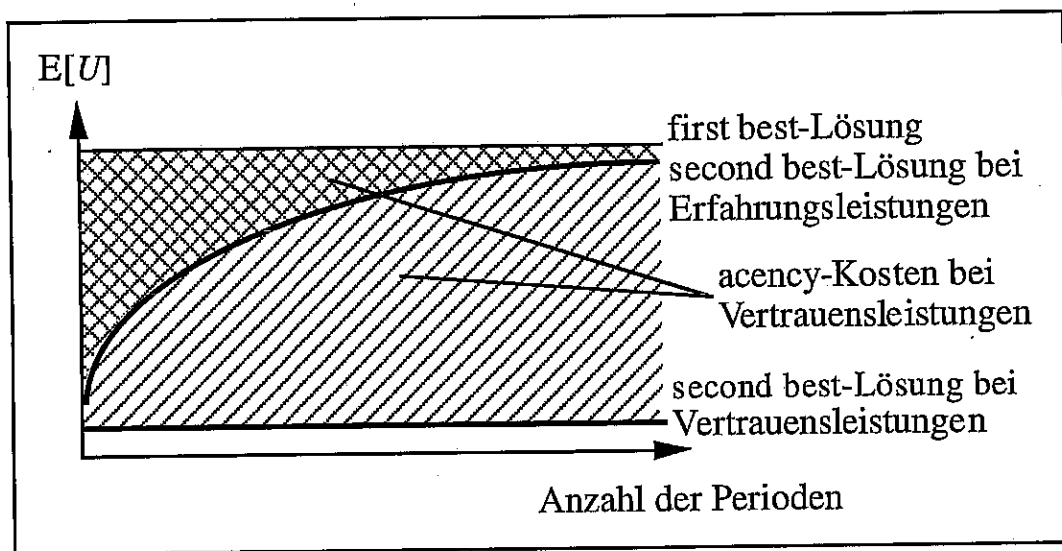


Abb. 9: Verlauf der agency-Kosten bei Vertrauens- versus Erfahrungsleistungen

Abbildung 9 macht zwei Effekte deutlich. Zum einen - dies deutet die second best-Funktion für Vertrauensleistungen an - kommt es im Gegensatz zur second best-Funktion für Erfahrungsleistungen nicht zu einer Reduktion der agency-Kosten in der langfristigen Betrachtung. Zum anderen öffnet sich - dies wird durch die fett gedruckten Linien deutlich - eine 'Schere' der agency-Kosten im Vergleich von Erfahrungs- und Vertrauensleistungen

Damit bleibt die Mißtrauenssituation im Fall der Vertrauensleistung zunächst bestehen. Sie kann - bei genügend hohen agency-Kosten - sogar zum Verzicht des Managements auf die vom Kostenrechner bereitgestellte Entscheidungsunterstützung führen, wenn nämlich die second best-Funktion

⁷⁸ Die Annahmen unendlich vieler Perioden ist nur scheinbar realitätsfern: Sie ist jedoch das mathematische Abbild eines unbefristeten Vertrags, bei dem die Parteien kein Ende absehen (vgl. Rubinstein 1979, S. 409).

für Vertrauensleistungen ex ante lediglich zu einem negativen Erwartungsnutzen führt, also unterhalb der Abszisse verläuft. Liegt der relevante second best-Wert für Erfahrungsleistungen im Vergleich dazu über der Abszisse, dann wird diese Situation auch als Delegationsversagen bezeichnet⁷⁹: Lediglich aufgrund des Vertrauenscharakters der Kostenrechnungsinformationen verzichtet das Management auf deren Einbeziehung.

3.2.2 Bedeutung und Umsetzung von Indikatorkontrollen bei institutioneller Spezialisierung der Kostenrechnung

Zielsetzung ist es, in einer Mißtrauenssituation zwischen Management und Kostenrechner Kooperationsdesigns zu entwickeln, die auch für den Fall der Vertrauensleistungen langfristig zu einer Reduktion der agency-Kosten führen. Eine Basis solcher Kooperationsdesigns stellen Indikatorkontrollen dar. In Form von Verhaltenskontrollen erlauben sie einen unvollkommenen Rückschluß auf das Aktivitätsniveau des Kostenrechners, in Form von Ergebniskontrollen entsprechend auf den Wert der bereitgestellten Entscheidungsunterstützung.

Da die Durchführung von Indikatorkontrollen in aller Regel mit Kosten behaftet ist, spielen sie bei Erfahrungsleistungen in langfristigen Beziehungen nur eine untergeordnete Rolle: Die agency-Kosten sind dann ohnehin schon so gering, daß es unwahrscheinlich wird, daß der maximale Kontrollertrag, d.h. die überhaupt noch mögliche Reduktion der agency-Kosten die Kontrollkosten deckt. Anders für den Fall der Vertrauensleistungen: Hier ist der effiziente Einsatz von kostenbehafteten Indikatorkontrollen auch langfristig eine wichtige Grundlage für die Gestaltung von Kooperationsdesigns zur institutionellen Koordination⁸⁰.

Grafisch gesprochen gelingt es durch die Formulierung von Kooperationsdesigns in Abhängigkeit von Indikatorkontrollen, die second best-Funktion in Abb. 9 auch für den Fall der Vertrauensleistung langfristig an die first best-Funktion anzunähern⁸¹. Damit tragen Kontrollen dazu bei, eine Mißtrauenssituation in eine Vertrauenssituation umzuwandeln: Beim Management wird

⁷⁹ Vgl. zur Problematik des Delegationsversagens und zu seinem offenen bzw. auch verdeckten Auftreten innerhalb der Kostenrechnung Weißberger 1996a, S. 191-196.

⁸⁰ Bei der Untersuchung der formalen Bedingungen für die Effizienz von Indikatorkontrollen ist von besonderer Bedeutung, daß sie auch bei Risikoneutralität zum Abbau von agency-Kosten beitragen. Dies ist ein wichtiger Unterschied zum Einsatz von Indikatorkontrollen im bekannten hidden action-Modell für Erfahrungsleistungen (vgl. Holmström 1979, S. 82).

⁸¹ Zu einem formalen Beleg vgl. Weißberger 1996a, S. 197-218.

Vertrauen in die Güte der Leistungserstellung durch den Kostenrechner erzeugt⁸².

Damit dieser Effekt erreicht wird, müssen Indikatorkontrollen als Grundlage eines institutionalen Kooperationsdesigns die Kriterien Objektivität, Reliabilität und Validität erfüllen.

- * Objektivität bedeutet in diesem Zusammenhang, daß das Kontrollergebnis intersubjektiv eindeutig und nachvollziehbar ist. Eine rechtliche Einklagbarkeit ist damit jedoch nicht zwangsläufig verbunden: Es genügt, wenn allein die beteiligten Vertragspartner, also Management und Kostenrechner das Kontrollergebnis beobachten können.
- * Reliabilität eines Meßkonzepts impliziert dessen Zuverlässigkeit, d.h. bei gleichen Kontextfaktoren wird auch das gleiche Meßresultat erzielt. Je reliabler eine Indikatorkontrolle ist, um so geringer ist auch das Kontrollrisiko.
- * Validität liegt schließlich dann vor, wenn das Meßkonzept auch tatsächlich das mißt, was zu messen beabsichtigt ist, also tatsächlich ein informativer Zusammenhang zwischen dem Kontrollergebnis und der zu kontrollierenden Aktivität bzw. Leistung existiert. Dies bedeutet u.a., daß Indikatorkontrollen zur institutionalen Koordination nicht als Selbstkontrollen des Kostenrechners durchgeführt werden können, da dieser immer ein für sich günstiges Kontrollergebnis berichten würde. Lediglich bei Kontrollen, die sich auf sachbezogene Spezialisierungen beziehen, ist eine Selbstkontrolle sinnvoll.

In vielen Prinzipal-Agenten-Modellen werden Kooperationsdesigns vorgeschlagen, die auf die Entwicklung des Unternehmensgewinns als Leistungsindikator zurückgreifen. Gerade bei der Entwicklung institutionaler Kooperationsdesigns zur Gestaltung der Delegationsbeziehung zwischen Management und Kostenrechnern scheidet ein solches Konzept jedoch aus.

Vor allem zwei Gründe sind hierfür maßgeblich. Zum einen besteht die Gefahr eines Konflikts zwischen Entscheidungsunterstützungs- und Dokumentationsfunktion der Kostenrechnung. Zum anderen trägt nicht nur die bewertende Leistung des Kostenrechners, sondern auch die inhaltliche Ausgestaltung der Unternehmensführung durch das Management zum Unternehmensgewinn bei. Beide Leistungskomponenten sind in der Praxis kaum separ-

⁸² Das in dieser Aussage anscheinend enthaltene Paradoxon löst sich auf, wenn man bedenkt, daß der Kostenrechner als Agent sich freiwillig dem Kooperationsdesign, das auf Indikatorkontrollen basiert, unterwirft, wenn er einen bestimmten Mindestnutzen (Reservationsnutzen) erwarten kann. Die Akzeptanz eines solchen Kooperationsdesigns kann dann als 'Vertrauensbeweis' gegenüber dem Management verstanden werden.

rierbar, so daß eine Zurechnung von Teilen des Unternehmensgewinns auf Einzelleistungen allenfalls zufällig deren tatsächlichen Beitrag repräsentiert.

Ein dritter Grund kann ergänzend in der Manipulationsgefahr der Entscheidungsgrundlage bei abweichenden Zeit-, Höhen- oder Risikopräferenzen zwischen Management und Kostenrechner gesehen werden.⁸³

Für die praktische Gestaltung der Kooperationsdesigns müssen deshalb alternative Kontrollkonzepte entwickelt werden. Hierzu gehört im Bereich der Verhaltenskontrolle beispielsweise die Erhebung quantitativer Prozeßkennzahlen, die Zeit-, Kosten- oder Qualitätsmerkmale der Leistungserstellung durch den Kostenrechner abbildet. Gerade bei einzelfallbezogenen oder komplexen Bewertungsvorgängen, z.B. im Rahmen der Neuausrichtung der Kostenrechnung nach einer Umstrukturierung der Aufbauorganisation, muß jedoch eine reliable Indikatorkontrolle des Kostenrechners an den problemspezifischen Leistungsumfang angepaßt werden. Aus diesem Grund scheiden quantitative Kontrollkonzepte, wie z.B. die Messung von Prozeßkennzahlen zugunsten verstärkt qualitativ ausgerichteter Prozeßaudits aus.

Ergebniskontrollen als zweite Möglichkeit zur praktischen Umsetzung von Indikatorkontrolle können vor allem durch Ansätze zur Messung der Kundenzufriedenheit⁸⁴ durchgeführt werden. Dabei können beispielsweise sowohl explizite Methoden eingesetzt werden, die - wie z.B. das SERVQUAL-Konzept⁸⁵ - über Befragungen direkt die Ergebnisqualität messen, als auch implizite Methoden, die über geeignete Indikatoren - z.B. eine Analyse des Beschwerdeverhaltens aus dem Management - einen indirekten Rückschluß auf die Ergebnisqualität zulassen.

Ein Abbau von Kontrollrisiken, die die Effizienz von Indikatorkontrollen mindern können, ist schließlich durch die Gewinnung relativer Kontrollergebnisse, zum Beispiel über Benchmarking-Projekte, möglich. Solche Projekte dienen dann nicht nur der Gewinnung von funktionalen Erkenntnissen zur Prozeßverbesserung, sondern auch zur vergleichenden Bewertung einzelner Aufgabenträger innerhalb der Kostenrechnung.

4. Fazit: Kostenrechnung am Scheideweg

Kostenrechnung gehört zu den Basisbausteinen betriebswirtschaftlichen Wissens. Die kritische Reflexion der Notwendigkeit einer solchen Rechnung wie auch die Gestaltung der Informationsbereitstellung beschränkt sich je-

⁸³ Vgl. Weißberger 1996a, S. 242.

⁸⁴ Zu Bedeutung und Messung von Kundenzufriedenheit vgl. Simon/Homburg 1995 sowie Homburg/Rudolph 1995.

⁸⁵ Vgl. grundlegend Parasuraman/Zeithaml/Berry 1988 sowie zu einer kritischen Würdigung Hentschel 1990.

doch häufig auf das allgemeine Postulat, der fakultative Charakter der Rechnung erfordere bei ihrer Gestaltung stets Kosten-Nutzen-Überlegungen. Leitlinien zur Gestaltung solcher Kosten-Nutzen-Überlegungen im Rahmen der Rechnungslegungspolitik fehlen jedoch.

Im vorliegenden Beitrag wurde versucht, mit Hilfe des Argumentationsrasters der koordinationsorientierten Controlling-Theorie solche Leitlinien zu geben. Dabei wird auf die Analyse der zugrundeliegenden Spezialisierung zurückgegriffen. Für die sachbezogene Spezialisierung läßt sich - aufbauend auf Veränderungen der Unternehmensumwelt - das flexiblere und fokussierte Konzept des Selektiven Rechnungswesens ableiten. Es ersetzt die Geschlossenheit des Informationsinstruments Kostenrechnung durch die Geschlossenheit des Generierungswegs fallweiser und laufender Rechnungen.

Mit wachsender Komplexität und Dynamik der Unternehmensumwelt steigt jedoch auch die Intensität der Herausbildung von Expertenwissen, so daß sich agency-Probleme im Rahmen der institutionalen Koordination verstärken. Gerade die Diskussion um eine Zusammenführung von internem und externem Rechnungswesen könnte auch als Indiz für einen Wandel der Kostenrechnung von einer Erfahrungs- zu einer Vertrauensleistung dienen⁸⁶. Es genügt deshalb nicht, die inhaltliche Ausgestaltung der Kostenrechnung in den Blickpunkt des Interesses zu stellen. Die Flankierung durch institutionale Kooperationsdesigns, die Vertrauen in die Güte der bereitgestellten Informationen erzeugen, ist notwendig.

Wenn in den vergangenen Jahren und Jahrzehnten der Weg der Kostenrechnung - bildlich gesprochen - stetig an Breite zunahm und Nebenwege integrieren konnte, steht dieses Informationssystem heute am Scheideweg: Unternehmen müssen sich entscheiden, welche Funktionen die Kostenrechnung ausfüllen soll. Die Idee der universellen Auswertbarkeit hoch differenzierter Kostenelemente wie auch die Bereitschaft der Nutzer, solche Systeme zu akzeptieren, scheitert.

Die Freiheitsgrade des Informationsinstruments Kostenrechnung zu erkennen und auf die spezifische Kontextsituation des Unternehmens hin festzulegen, erfordert breites Führungswissen⁸⁷. Tradierte Denkmuster sind strikt zu überwinden. Hierfür sind externe Anstöße, etwa im Rahmen von Benchmarking-Projekten⁸⁸, ebenso hilfreich wie systematische Analysen der Informationsanforderungen und Zufriedenheit der Informationsverwender im Management, etwa im Rahmen von internen Qualitätsprojekten.

⁸⁶ Vgl. hierzu ausführlich den Beitrag von *Weißberger* 1996b.

⁸⁷ Vgl. hierzu auch die Ausführungen bei *Weber, J.* 1993a, S. 1-78.

⁸⁸ Ein solches Benchmarking-Projekt wird seit knapp drei Jahren vom Lehrstuhl Controlling und Logistik der WHU Koblenz betreut. Die kostenrechnungsbezogenen Ergebnisse werden Ende 1996 publiziert.

Die ausgebreiteten Überlegungen sind explizit als Aufforderung für eine intensive Diskussion zu verstehen. Diese sollte sich sowohl auf die dargestellten Argumentationsketten beziehen als auch zu schärferen Konturen der Situation ex ante detaillierter Kostenrechnung. Forschungsbedarf besteht sowohl in empirischer als auch theoretischer Sicht. Unabhängig von ihrem konkreten Ausgang hätte eine solche Diskussion den Vorteil, die konstruktive Kritikfähigkeit gegenüber dem in der betriebswirtschaftlichen Theorie so selbstverständlichen Instrument Kostenrechnung deutlich zu erhöhen.

Literaturverzeichnis

- Antle, R./Eppen, G. D.: Capital Rationing and Organizational Slack in Capital Budgeting, *Management Science*, Vol. 31 (1985), S. 163-174.
- Arrow, K. J.: Agency and the Market, Arrow, K. J./Intriligator, M. D. (Hrsg.): *Handbook of Mathematical Economics*, Vol. III, Amsterdam 1986, S. 1186-1195.
- Backhaus, K./Funke S.: Auf dem Weg zur fixkostenintensiven Unternehmung?, *zfbf*, 48. Jahrgang (1994), S. 124-129.
- Bass, F. M.: An New Product Growth for Model [sic!] Consumer Durables, *Management Science*, Vol. 15 (1969), S. 215-227.
- Beyer, H.-T.: Die finanzwirtschaftliche Organisation der Unternehmung, Hahn, O.: *Handbuch der Unternehmensfinanzierung*, München 1971, S. 199-212.
- BFuP-Meinungsspiegel: Aktuelle Überlegungen zur Gestaltung von Kostenrechnungssystemen, *BFuP*, 47. Jg. (1995), S. 626-648.
- Bungenstock, C.: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme. Eine entwicklungsgeschichtliche Analyse, Wiesbaden 1995.
- Chmielewicz, K.: *Betriebliches Rechnungswesen 1. Finanzrechnung und Bilanz*, 3. Auflage, Opladen 1982.
- Coenenberg, A. G.: Zur Bedeutung der Anspruchsniveau-Theorie für die Ermittlung von Vorgabekosten, *DB*, 23. Jg. (1970), S. 1137-1141.
- Coenenberg, A. G.: Einheitlichkeit oder Differenzierung von internem und externem Rechnungswesen: Die Anforderungen der internen Steuerung, *DB*, 48. Jg. (1995), S. 2077-2083.
- Copeland, T./Koller, T./Murrin, J.: *Valuation. Measuring and Managing the Value of Companies*, New York 1990.
- Darby, M. R./Karni, E.: Free Competition and the Optimal Amount of Fraud, *Journal of Law and Economics*, Vol. 16 (1973), Issue: October, S. 67-88.
- Daube, K.: *CIM-orientierte Kostenrechnung. Gestaltung der Kostenrechnung für die computerintegrierte Produktion*, Berlin 1993.
- Dellmann, K.: Einflußgrößen der Erfolgsgleichgewichte, Kistner, K.-P./Schmidt, R. H. (Hrsg.): *Unternehmensdynamik. Horst Albach zum 60. Geburtstag*, Wiesbaden 1991, S. 419-442.
- Demski, J. S.: The General Impossibility of Normative Accounting Standards, *Accounting Review*, Vol. 48 (1973), S. 718-723.
- Ewert, R.: Controlling, Interessenkonflikte und asymmetrische Information, *BFuP*, 44. Jg. (1992), S. 277-303.
- Ewert, R./Wagenhofer, A.: *Interne Unternehmensrechnung*, 2., überarbeitete Auflage, Berlin u.a. 1995.
- Groves, T./Loeb, M.: Incentives in a Divisionalized Firm, *Management Science*, Vol. 25 (1979), S. 221-230.

- Hamprecht, M.: Controlling von Konzernplanungssystemen, Wiesbaden 1996.
- Hax, H.: Die Koordination von Entscheidungen, Köln u.a. 1965.
- Heckerman, D. G.: Motivating Managers to Make Investment Decisions, *Journal of Financial Economics*, Vol. 2 (1975), S. 273-292.
- Heinzl, A.: Zur Entwicklung der betrieblichen Datenverarbeitung, Habilitationsschrift, Vallendar 1995.
- Heinzl, A./Srikanth, R.: Entwicklung der betrieblichen Informationsverarbeitung, *WI*, 37. Jg. (1995), S. 10-17.
- Hentschel, B.: Die Messung wahrgenommener Dienstleistungsqualität mit SERVQUAL, *Marketing ZFP*, 12. Jg. (1990), S. 230-240.
- Holmström, B.: Moral Hazard and Observability, *Bell Journal of Economics*, Vol. 10 (1979), S. 74-91.
- Homburg, C./Rudolph, B.: Theoretische Perspektiven zur Kundenzufriedenheit, Simon, H./Homburg, C. (Hrsg.): Kundenzufriedenheit. Konzepte - Methoden - Erfahrungen, Wiesbaden 1995, S. 29-52.
- Horváth, P.: Controlling. Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, *ZfB*, 48. Jahrgang (1978), S. 194-208.
- Horváth, P.: Effektives und schlankes Controlling - Herausforderungen an den Controller, Horváth, P. (Hrsg.): Effektives und schlankes Controlling, Stuttgart 1992, S. 1-9.
- Horváth, P.: Controlling, 5., überarbeitete Auflage, München 1994.
- Horváth, P./Kieninger, M./Mayer, R./Schimank, C.: Prozeßkostenrechnung - oder wie die Praxis die Theorie überholt, *DBW*, 53. Jg. (1993), S. 609-628.
- Johnson, T. H./Kaplan, R. S.: *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston 1987.
- Kah, A.: Profitcenter-Steuerung, Stuttgart 1994.
- Kieser, A./Kubicek, H.: *Organisation*, 3. Auflage, Berlin u.a. 1992.
- Knoop, J.: Online-Kostenrechnung für die CIM-Planung. Prozeßorientierte Kostenrechnung zur Ablaufplanung flexibler Fertigungssysteme, Berlin 1986.
- Krystek, U./Zumbrock, S.: Planung und Vertrauen. Die Bedeutung von Vertrauen und Mißtrauen für die Qualität von Planungs- und Kontrollsystemen, Stuttgart 1993.
- Küpper, H.-U.: Controlling. Konzeption, Aufgaben und Instrumente, Stuttgart 1995.
- Küpper, H.-U./Weber, J./Zünd, A.: Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling, *ZfB*, 60. Jg. (1990), S. 281-293.
- Lackes, R.: EDV-orientiertes Kosteninformationssystem. Flexible Plankostenrechnung und neue Technologien, Wiesbaden 1989.

- Lacity, M. C./Willcocks, L. P./Feeny, D. F.: IT-Systeme: Auslagern oder nicht?, Harvard Business Manager, 1995, Heft 4, S. 87-96.
- Lambert, R. A.: Long-Term Contracts and Moral Hazard, Bell Journal of Economics, Vol. 14 (1983), S. 441-452.
- Landsberg, G. v./Mayer, E.: Berufsbild des Controllerns, Stuttgart 1988.
- Laux, H./Liermann, F.: Grundlagen der Organisation. Die Steuerung von Entscheidungen als Grundproblem der Betriebswirtschaftslehre, 3., verbesserte und erweiterte Auflage, Berlin u.a. 1993.
- Marschak, J./Radner, R.: The Economic Theory of Teams, New Haven u.a. 1972.
- Mertens, P.: Einflüsse der EDV auf die Weiterentwicklung des betrieblichen Rechnungswesens, krp, 28. Jg. (1984), S. 87-93.
- Nelson, P.: Information and Consumer Behavior, Journal of Political Economy, Vol. 78 (1970), S. 311-329.
- Ordelleide, D./Leuz, C.: Asset valuation, Warner, M. et al. (Hrsg.): International Encyclopaedia of Business and Management, London 1996 (im Erscheinungsvorgang).
- Parasuraman, A./Zeithaml, V. A./Berry, L. L.: SERVQUAL: A Multi Item Scale for Measuring Consumer Perception of Service Quality, Journal of Retailing, Vol. 64 (1988), S. 12-40.
- Pfaff, D.: Kostenrechnung, Unsicherheit und Organisation, Heidelberg 1993.
- Pfaff, D.: Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung. Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens, zfbf, 46. Jg. (1994b), S. 1065-1084.
- Plaut, H. G.: Die Grenz-Plankostenrechnung. Zweiter Teil. Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, ZfB, 23. Jg. (1953), S. 402-413.
- Porter, M. E.: Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance, New York u.a. 1985.
- Radner, R.: Monitoring Cooperative Agreements in a Repeated Principal-Agent Relationship, Econometrica, Vol. 49 (1981), S. 1127-1148.
- Rappaport, A.: Creating Shareholder Value. The New Standard for Business Performance, New York 1986.
- Reiß, M./Höge, R.: Controlling-Unterstützung für Center-Organisationen und Marktkoordination, DB, 48. Jg. (1995), S. 1721-1725.
- Riebel, P.: Integration und Dynamisierung des Rechnungswesens. Überlegungen zur Integration von Unternehmensplanung und Unternehmensrechnung, ZfB, 57. Jg. (1987), S. 1154-1168.
- Riebel, P./Sinzig, W.: Zur Realisierung der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung mit einer relationalen Datenbank, zfbf, 33. Jg. (1981), S. 457-489.
- Rubinstein, A.: An Optimal Conviction Policy for Offenses that May Have Been Committed by Accident. An Optimal Policy of Retribution, Brams, S.

- J./Shotter, A./Schwödiauer, G. (Hrsg.): Applied Games Theory, Würzburg 1979, S. 406-413.
- Scherm, E.: Konsequenzen eines Lean Management für die Planung und das Controlling in der Unternehmung. Sechs Thesen, DBW, 54. Jg. (1994), S. 645-661.
- Schildbach, T./Wagner, F. W. (Hrsg.): Unternehmensrechnung als Instrument der internen Steuerung. Tagung des Ausschusses Unternehmensrechnung im Verein für Socialpolitik am 31.3. und 1.4.1995 in Halle/Saale, zfbf-Sonderheft 34/1995.
- Simon, H./Homburg, C.: Kundenzufriedenheit als strategischer Erfolgsfaktor - Einführende Überlegungen, Simon, H./Homburg, C.(Hrsg.): Kundenzufriedenheit. Konzepte - Methoden - Erfahrungen, Wiesbaden 1995, S. 15-28.
- Sinzig, W.: Relative Identifiable Cost/Contribution Accounting: Basic Principles and Methods of Implementation, International Journal of Production Economics, Vol. 36 (1984), S. 65-73.
- Sinzig, W.: Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, krp, 38. Jg. (1994), S. 52-56.
- Staas, B./Friege, C.: Zehn Lektionen in TQM, HBM, 1996, Heft 2, S. 20-35.
- Wagenhofer, A.: Unterstützung des strategischen Controlling durch die Kostenrechnung, Wagenhofer, A./Gutschelhofer, A. (Hrsg.): Unternehmensführung und Controlling. Aktuelle Entwicklungen in Theorie und Praxis, Wien 1995, S. 117-144.
- Weber, J.: Entfeinerung der Kostenrechnung?, Scheer, A.-W. (Hrsg.): 13. Saarbrücker Arbeitstagung. Rechnungswesen und EDV, Heidelberg 1992, S. 173-199.
- Weber, J.: Kostenrechnung im System der Unternehmensführung. Stand und Perspektiven der Kostenrechnung in den 90er Jahren, Weber, J. (Hrsg.): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung, Stuttgart 1993a, S. 1-78.
- Weber, J.: Stand der Kostenrechnung in deutschen Großunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Erhebung, Weber, J. (Hrsg.): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung, Stuttgart 1993b, S. 257-278.
- Weber, J.: Kostenrechnung zwischen Entscheidungs- und Verhaltensorientierung, krp, 38. Jg. (1994a), S. 99-104.
- Weber, J.: Schlanke Controller? - Anmerkungen zur Neuausrichtung des Controllerbereichs in Großunternehmen, DB, 47. Jg. (1994b), S. 1785-1791.
- Weber, J.: Einführung in das Controlling, 6. Auflage, Stuttgart 1995a.
- Weber, J.: Kostenrechnung-(s)-Dynamik. Einflüsse hoher unternehmensex- und -interner Veränderungen auf die Gestaltung der Kostenrechnung, BFuP, 47. Jg. (1995b), S. 565-581.
- Weber, J.: Selektives Rechnungswesen, ZfB 66. Jg. (1996a), S. 925-946.

- Weber, J.: Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung - vom Datenfriedhof zum selektiven Rechnungswesen, BBK, 1996b, S. 687-692.
- Weber, J.: Kostenrechnung am Scheideweg?, Manuskript, Vallendar 1996c.
- Weber, J.: Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren. Ein Beitrag zur Standortbestimmung und weiteren Entwicklung, DBW, 56. Jg. (1996d), S. 63-84.
- Weber, J./Brettel, M./Großklaus, A./Hamprecht, M./Rösch, B. E./Schäffer, U.: Grundgedanken zur Entwicklung einer Theorie der Unternehmensführung. WHU-Forschungspapier Nr. 30, Vallendar 1995.
- Weißenberger, B.: Zur institutionalen Koordination der Informationsbeziehung zwischen Management und Rechnungswesen, Dissertation, Vallendar 1996a.
- Weißenberger, B.: Accounting as a Credence Good: An Attempt to Throw Some Light on the Recent Loss of Relevance of German Management Accounting, WHU-Forschungspapier Nr. 40/November 1996.
- Weitzman, M. L.: The New Soviet Incentive Model, Bell Journal of Economics Vol. 7 (1976), S. 251-257.
- Welge, M. K./Al-Laham, A.: Planung. Prozesse - Strategien - Maßnahmen, Wiesbaden 1992.
- Williamson, O. E.: The Economic Institutions of Capitalism, New York 1985.
- Witt, F.-J.: Mehr Markt für das innerbetriebliche Rechnungswesen, Controller Magazin, 1988, S. 160-164.
- Witt, F.-J.: Das Konzept des Prozeßmanagement, Witt, F.-J. (Hrsg.): Aktivitätscontrolling und Prozeßkostenmanagement, Stuttgart 1991, S. 3-38.
- Ziegler, H.: Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens, zfbf, 46. Jg. (1994), S. 175-188.
- Zündorf, L.: Macht, Einfluß und Vertrauen - Elemente einer soziologischen Theorie des Managements, Angewandte Sozialforschung, 14. Jg. (1986/87), S. 303-311.



**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, Dorothee 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
Hamprecht, 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 (Mai 1995)
32. Weber, Jürgen Selektives Rechnungswesen (Mai 1995)
33. Weber, Jürgen Controlling versus New Public Management als alternative oder sich ergänzende Konzepte der Umgestaltung öffentlicher Institutionen? (März 1996)
34. Weber, Jürgen
Goedel, Hanns
Schäffer, Utz Zur Gestaltung der strategischen und operativen Planung (April 1996)
35. Weber, Jürgen
Brettel, Malte
Schäffer, Utz Gedanken zur Unternehmensführung (April 1996)
36. Jost, Peter-J. Crime, Coordination, and Punishment: An Economic Analysis (Mai 1996)
37. Jost, Peter-J. A Positive Economic Analysis of Law Enforcement (September 1996)
38. Weber, Jürgen
Weißberger, B. Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: A Critical Evaluation of Riebel's Approach (November 1996)
39. Weber, Jürgen
Weißberger, B. Rechnungslegungspolitik und Controlling: Zur Gestaltung der Kostenrechnung (November 1996)
40. Weißberger, B. Accounting as a Credence Good: An Attempt to Throw Some Light on the Recent Loss of Relevance of German Management Accounting (November 1996)
41. Weißberger, B. Kundenbindung und Vertrauen in der Beziehung zwischen Wirtschaftsprüfer und Mandant (November 1996)
42. Weber, Jürgen Kostenrechnung am Scheideweg? (November 1996)