

822
202
408

WHU-Forschungspapier Nr. 42 / November 1996

Kostenrechnung am Scheideweg?

Von *Jürgen Weber

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



* 655/97 *

* Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik

Zusammenfassung

Kostenrechnung blickt auf eine erfolgreiche Vergangenheit zurück. Trotz vielfacher und beständiger Bekenntnisse („Die Kostenrechnung ist für unser Unternehmen unverzichtbar“) sind in jüngerer Zeit diverse schwache Signale zu vernehmen, die zu einem Überdenken des Status Quo anhalten. Die stärkere Prozeßorientierung der Unternehmen, „Verschlankungen“ auf allen Ebenen und zunehmende kritische Stimmen aus Theorie und Praxis reißen manch einen Kostenrechnungsvertreter - sei es in der Praxis oder an den Hochschulen - aus dem Schlaf der Gerechten.

Der folgende Beitrag widmet sich der Frage, ob die ganze Aufregung berechtigt ist. Hierzu wird zunächst der Entwicklungsweg der Kostenrechnung unter dem Blickwinkel von Informations- und Weisungsbeziehungen nachgezeichnet. Diese für Kostenrechner eher ungewöhnliche Sicht führt zu der Erkenntnis, daß die Kostenrechnung stets auf wesentliche Zwecke hin gestaltet wurde, die sich anfangs gut ergänzten. Hierdurch wurde der Eindruck genährt, Kostenrechnung sei nicht weit von der sprichwörtlichen „eierlegenden Wollmilchsau“ entfernt. Die Analyse aktueller Veränderungen der Umfelds der Unternehmen führt dann zur Erkenntnis, daß diese Multizweckkompatibilität der Kostenrechnung heute nicht weiter Bestand haben kann. Erforderlich ist eine bewußte, gut reflektierte Ausrichtung auf einen Hauptzweck.

Inhalt

- I. Einführung
- II. Entwicklungsphasen der Kostenrechnung im Lichte von Weisungs- und Informationsbeziehungen
 1. Kostenrechnung als Instrument zur Verringerung einer Informationsasymmetrie zwischen Anbieter und Nachfrager
 2. Kostenrechnung als Instrument zur Willensdurchsetzung der Instanz
 3. Kostenrechnung als Instrument zur Koordination dezentraler Entscheidungsträger
- III. Neue Aufgabenfelder für die Kostenrechnung
 1. Entwicklung der Unternehmen und Märkte als Bezugsbasis
 2. Konsequenzen für die Kostenrechnung
 - a) Kostenrechnung als Instrument zur Beeinflussung dezentraler Entscheidungsträger

b) Kostenrechnung als Instrument zur Gestaltung relationaler Beziehungen

IV. Kostenrechnung am Scheideweg?

I. EINFÜHRUNG

Das betriebliche Rechnungswesen ist nach einer lang andauernden Phase relativen konzeptionellen Stillstands aktuell einem erheblichen Veränderungsdruck ausgesetzt. Für die externe Rechnungslegung konzentriert sich dieser auf die Frage, inwieweit eine Anpassung an internationale Accounting-Standards erfolgen soll bzw. muß¹. Im internen Rechnungswesen wird eine intensive Diskussion über die fortbestehende Notwendigkeit der Kostenrechnung geführt². Erste Beispiele aus der Unternehmenspraxis für eine Aufgabe dieses in Deutschland über Jahrzehnte fest etablierten Rechnungssystems liegen ebenso bereits vor³ wie kritische Arbeiten in der Theorie⁴.

Betrachtet man die deutsche Unternehmenspraxis, ergibt sich allerdings eher der Eindruck einer „heilen Kostenrechnungswelt“:

- Komplexe, die Grenzplankostenrechnung abbildende Standardsoftware hat aktuell einen hohen Markterfolg.

-
- 1 Vgl. z.B. Ordelheide, D.: Notwendigkeiten und Probleme der Weiterentwicklung der EG-Richtlinien und des deutschen Konzernabschlußrechts, in: Baetge, J. (Hrsg.): Die deutsche Rechnungslegung vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen, Düsseldorf 1994, S. 11-39, hier insbesondere S. 32; Busse von Colbe, W.: Rechnungsziele und Ansätze zur internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung deutscher Unternehmen, in: Ballwieser, W. (Hrsg.): US-amerikanische Rechnungslegung, Stuttgart 1995, S. 221-238, hier insbesondere S. 235f.
 - 2 International wird als Auslöser der Diskussion zumeist auf das Buch von Kaplan und Johnson (Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1987) verwiesen. Vgl. zur deutschen Diskussion z.B. Weber, J.: Kostenrechnung im System der Unternehmensführung. Stand und Perspektiven der Kostenrechnung in den 90er Jahren, in: Weber, J. (Hrsg.): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung. Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre, Stuttgart 1993, S. 1-77, hier S. 1-3.
 - 3 Vgl. Ziegler, H. (1994): Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens, in: ZfbF, 46. Jg. (1994), S. 175-188, und die Kommentierung dieses Vorgehens durch Pfaff, D.: Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung - Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens -, in: ZfbF, 46. Jg. (1994), S. 1065-1084.
 - 4 Vgl. Weber, J.: Kostenrechnung im System der Unternehmensführung, S. 69-71; Weber, J.: Kostenrechnung zwischen Verhaltens- und Entscheidungsorientierung, in: Krp, Jg. 1994, S. 99-104, hier S. 104.

- Die Prozeßkostenrechnung füllt schon seit geraumer Zeit die Säle von Kongreßveranstaltern und die Taschen von Unternehmensberatern. Sie hat zudem - komplexitätserhöhend - Eingang in die Standardsoftware gefunden.
- Empirische Erkenntnisse zur Einschätzung der Kostenechnung durch die Kostenrechnungsverantwortlichen⁵ zeigen einen Bedarf nach weiterem Ausbau, nicht nach Entfeinerung auf.

Die amerikanische Praxis, so, wie sie in Deutschland vermittelt wird, sieht dies anscheinend prägnant anders, wie folgendes Zitat zeigt:

„Ein Controller resümierte: „Um die Problematik der verspäteten und hochaggregierten Informationen des Rechnungswesens zu begreifen, kann man sich anschaulich den Abteilungsleiter als einen Bowling-Spieler vorstellen, der innerhalb einer bestimmten Zeit eine bestimmte Anzahl von Kugeln schiebt. Wir lassen den Spieler jedoch nicht sehen, wieviele Kegel er mit jedem Wurf getroffen hat. Am Monatsende schließen wir die Bücher, addieren seine Treffer, vergleichen das Gesamtergebnis mit dem Planwert und informieren den Spieler über sein Ergebnis und die Abweichung. Wenn das Ergebnis unter dem Planwert liegt, bitten wir ihn um eine Erklärung und ermutigen ihn, es im nächsten Monat besser zu machen. Wir beginnen zu verstehen, daß wir mit dieser Art der Berichterstattung wohl nicht viele Spitzenspieler hervorbringen werden““⁶.

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

Um diese Fragen zu beantworten, sei im folgenden zunächst zu den Wurzeln der Kostenrechnung zurückgegangen. Unterschiedliche Zwecksetzungen werden mit den unterschiedlichen Grundmerkmalen der „üblichen“ Kostenrechnung konfrontiert. Hieraus leiten sich dann im dritten Schritt konkrete Antworten auf die gestellten Fragen ab.

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

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

II. ENTWICKLUNGSPHASEN DER KOSTENRECHNUNG IM LICHT VON WEISUNGS- UND INFORMATIONSBZIEHUNGEN

Der Zugang zum Themengebiet Kostenrechnung erfolgt in der einschlägigen Literatur zumeist über die Darstellung von Kostenrechnungssystemen und Kostenrechnungszwecken. Der Weg führt dabei von der Vollkostenrechnung als „Urform“ mit einem sehr begrenzten Zweckspektrum und c.p. einfachen Aufbau bis hin zu so komplexen Formen wie der multifunktionalen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung nach Paul RIEBEL. Über dieses sinnvolle didaktische Konzept wird schnell der Eindruck vermittelt, auch die Unternehmenspraxis habe über die Jahrzehnte hinweg stets dazu gelernt; sie sei einerseits heute mit einer einfachen Vollkostenrechnung längst nicht mehr zufrieden, andererseits unproblematisch in der Lage, ambitionierte relationale Grundrechnungskonzepte umzusetzen und produktiv zu verwenden.

Vor dem Hintergrund der anfangs angesprochenen zunehmend sichtbaren Unzufriedenheit mit der Kostenrechnung sind einer solchen Sichtweise gegenüber zumindest Zweifel angebracht. Im folgenden sei deshalb der Versuch unternommen, den Zusammenhang zwischen Rechnungszwecken und Rechnungsgestaltung in der Entwicklungsgeschichte der Kostenrechnung in Deutschland genauer nachzuzeichnen. Die hierzu verwendete Sichtweise benutzt Denkfiguren der Informationsökonomie, indem sie auf Weisungs- und Informationsbeziehungen zwischen unterschiedlichen Entscheidungsträgern rekurriert. Ausdrücklich sei darauf hingewiesen, daß die vorgenommene Klassifizierung notwendigerweise eine starke Vereinfachung bedeutet. Es gibt weder „die“ Kostenrechnung noch „das“ Unternehmen im Kontext „der“ Umfeldsituation. Ein Informationsverlust ist jedoch Preis jeder Abstraktion.

1. KOSTENRECHNUNG ALS INSTRUMENT ZUR VERRINGERUNG EINER INFORMATIONASASYMMETRIE ZWISCHEN ANBIETER UND NACHFRAGER

In der „Gründerzeit“ der Kostenrechnung wird dieser dominant der Zweck der Preiskalkulation zugewiesen⁷. Die Kostenrechnung sollte dazu dienen, Selbstkosten von Produkten als Basis für die Preisfindung zu kalkulieren. Getrieben wurde die Entwicklung zunächst anbieterseitig als Preisrechtfertigung: Das Unbehagen des Kunden ob der geforderten Preishöhe ließ sich durch die Ablei-

7 Vgl. im Detail Bungenstock, Chr.: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme. Eine entwicklungsgeschichtliche Analyse, Wiesbaden 1995, S. 114-128.

tung des Preises aus den Kosten des Anbieters reduzieren⁸. Später griff die Anbieterseite diese Entwicklung auf und führte sie weiter: Ein wesentlicher Teil der Standardprozeduren der - heute so bezeichneten - Vollkostenrechnung wurde im Zuge der Zentralverwaltungswirtschaft des „3. Reiches“ präzisiert und formalisiert. Ziel der Bemühungen war es,

1. eine möglichst plausible, allgemein akzeptierbare Basis für die Preisfindung zu erarbeiten,
2. den Weg der Kostenermittlung prozessual und instrumentell zu vereinheitlichen,
3. die Kostenermittlung damit zu objektivieren und überprüfbar zu gestalten.

Alle drei Ziele rekurren - wie auch die *Abbildung 1* veranschaulichen will - auf die Ausgangssituation erheblicher Informationsasymmetrie zwischen Lieferant und Kunde: Ersterer besitzt das vollständige Wissen bezüglich der Leistungserstellung, letzterer kann nur über Vergleichswerte bei anderen Lieferanten Wissen aufbauen. Je marktloser die Leistungen sind, desto weniger ergiebig ist dieser Weg. Vor diesem Hintergrund läßt sich die Vollkostenrechnung als ein Instrument kennzeichnen, das darauf gerichtet ist, die Wissensposition des Kunden erheblich zu verbessern, um seine sonst mögliche Ausbeutung durch den Produzenten zu verhindern⁹.

Ohne Zweifel führen Einführung und Betrieb der Kostenrechnung auch zu einer (erheblichen) Erhöhung des Wissens des Produzenten. Dieser wäre - wie das Beispiel vieler mittelständischer Unternehmen zeigt¹⁰ - in überschaubaren Produktionsumgebungen jedoch nicht auf eine detaillierte Kostenzuordnung angewiesen; die GuV-Daten liefern ihm zusätzlich zur unmittelbaren „technischen“ Produktions- und Produktkenntnis genügend Informationen zur Entscheidung über Fortsetzung bzw. Veränderung von Leistungserstellung und -verwertung. Zudem könnte die Notwendigkeit der produzentenbezogenen Wissenserhöhung

-
- 8 In diesem Sinne sind Industrieverbände wesentliche Promotoren der Kostenrechnungsentwicklung. Vgl. Bungenstock, Chr.: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme, S. 127 f.
 - 9 Dabei ist jedoch nicht auszuschließen, daß zumindest zu Anfang der Vollkostenrechnung die Verringerung des Informationsasymmetrie durch den Produzenten alles andere als uneigennützig war: Wer einem Kunden einen hohen Preis schlüssig aus eigenen hohen Kosten ableiten kann, hat die besten Voraussetzungen geschaffen, daß der Kunde den hohen Preis auch tatsächlich akzeptiert.
 - 10 Vgl. exemplarisch Henning, M.: Rahmenbedingungen für die Kostenrechnung im Mittelstand, in: Weber, J. (Hrsg.): Kostenrechnung im Mittelstand, Stuttgart 1992, S. 7-19; Weber, J.: Kostenrechnung im Mittelstand, in: DStR, 30. Jg. (1992), S. 958-963.

nicht die starken Normierungsbestrebungen erklären, denen die Kostenrechnung im ersten Drittel unseres Jahrhunderts ausgesetzt war.

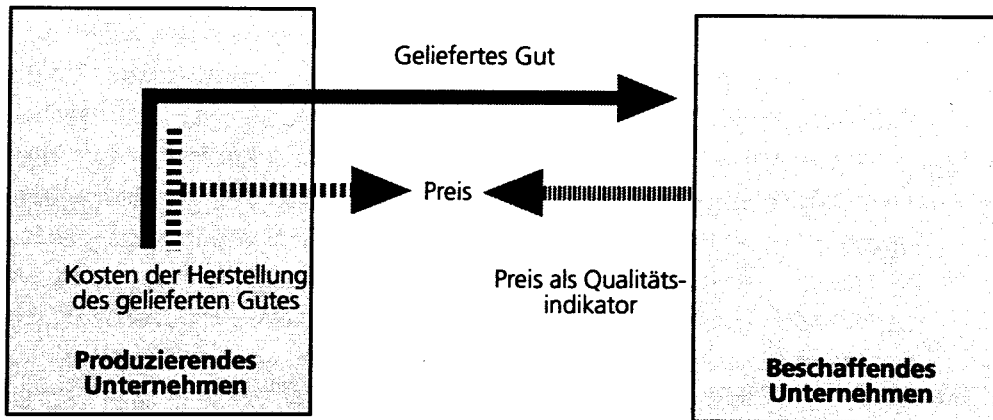


Abb. 1: Kostenrechnung als Instrument zur Reduktion von Informationsasymmetrien zwischen Lieferant und Kunde

Betrachtet man vor diesem Hintergrund die grundsätzlichen Merkmale bzw. Prämissen der Vollkostenrechnung, so kommt man zu einem sehr stimmigen Bild:

- **Periodenbezug:** Die Vollkostenrechnung ist eine Periodenrechnung. Sie übernimmt damit die grundsätzliche Gewinnkonzeption der externen Rechnungslegung. Offensichtliche „technische“ Vorteile¹¹ begründen diesen Schritt ebenso wie die damit verbundene leichtere Verständlichkeit der neuen Erfolgsgrößen¹². Allerdings verbirgt sich hinter dem Periodenbezug noch ein weiterer, zentraler Vorteil für den Basiszweck der Vollkostenrechnung: Periodisierung bedeutet Unabhängigkeit der Kostenzuordnung von unterschiedlichen Zeithorizonten der Faktordispositionen. Die Einflüsse von Investitionsentscheidungen auf den Erfolg werden durch Abschreibungsbildung mit denen von Entscheidungen über den Einsatz von Repetierfaktoren gleichgestellt. Dies begegnet der

11 Diese Anlehnung macht eine weitgehende Übernahme von Basisdaten aus der externen Rechnungslegung möglich.

12 Die Einführung eines neuen Instruments fällt dann leichter, wenn der erforderliche konzeptionelle Lernaufwand gering ist: Wer gewohnt ist, in Periodenerfolgen zu denken, wird eine Kostenrechnung, die ebenso periodisiert, leichter verstehen als eine solche, die ein anderes Erfolgskonzept verwendet. Die Probleme der Durchsetzung der Riebel'schen Grundrechnungsidee legen hierfür Zeugnis ab.

Gefahr, einzelne Aufträge mit den Kosten von Investitionen zu belasten, die für eine Mehrheit von Aufträgen getätigt wurden. Für Ausnahmefälle tatsächlich erfolgter spezifischer Investitionen wird die Position „Sondereinzelkosten der Fertigung“ gebildet.

- *Unabhängigkeit der Kostenanlastung vom individuellen Einzelfall:* Der in der Periodisierung sichtbare Grundgedanke setzt sich im Verrechnungsprinzip der Vollkostenrechnung fort: Das Verursachungsprinzip rechnet Kosten gemäß der anteiligen Inanspruchnahme von Leistungserstellungskapazitäten zu. Dies bedeutet, Aufträge bei gleichen prozeßbestimmenden Merkmalen (z.B. notwendige Maschinenzeiten) gleich zu behandeln. Andere Auftragsmerkmale (z.B. Beschaffungsalternativen des Kunden oder Spezifitätsgrad des Auftrags beim Produzenten¹³) werden nicht berücksichtigt. Die Präzisierung dieses Grundprinzips war Gegenstand erheblicher Anstrengungen. Es besteht Konsens über Umfang und Ausgestaltung von Verrechnungsverfahren ebenso wie über die Bedingungen ihres Einsatzes. Damit wurde u.a. die Situation erreicht, daß Preisprüfer bei dem öffentlichen Preisrecht unterliegenden Aufträgen ohne zusätzliche, auftragspezifische Kalkulationsbedingungen die Rechtmäßigkeit der Preishöhe kontrollieren können. Kalkulationsspielräume sind auf ein Mindestmaß begrenzt¹⁴.
- *Laufende Rechnung:* Das Merkmal „laufende Rechnung“ wird durchweg als ein Identifikationsmerkmal der Kostenrechnung betrachtet¹⁵. Fallweise Kostenallokationen sind als Zusatzrechnungen anzusehen, nicht als Bestandteil „der“ Kostenrechnung. Wenn solche fallweisen Rechnungen zeigen, wie wenig die laufende Kostenrechnung im Einzelfall in der Lage ist, passende Daten zu liefern¹⁶, wird deutlich, daß die potentielle Ungenauigkeit durch andere Faktoren „geheilt“ werden muß. Als solche Faktoren kommen insbesondere zwei in Frage: Läßt sich die Preiskalkulation zum einen als hoch repetitive Aufgabe einschätzen, so senkt eine laufende Kostenrechnung Informationskosten. Soll zum

-
- 13 Diese Vernachlässigung führt z.B. dazu, Standardaufträge mit zu hohen, Sonderaufträge mit zu niedrigen Gemeinkosten zu belasten.
- 14 Nicht auszuschließen ist z.B. die Handlungsweise eines Anbieters, vor Auftragsvergabe die Zuordnungsbeziehungen und Verrechnungssätze so festzulegen, daß nach Auftragserteilung auf den Auftrag höhere Kosten entfallen, als ohne die sachverhaltsgestaltende Veränderung entfallen wären.
- 15 Z.B. Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1: Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Aufl., Wiesbaden 1986, S. 11f.
- 16 Vgl. im Detail z.B. Holzwarth, J.: Strategische Kostenrechnung? Zum Bedarf an einer modifizierten Kostenrechnung für die Bewertung strategischer Entscheidungen, Stuttgart 1993.

anderen der Spielraum für „strategische Fehlkalkulationen“ (im Sinne einer bewußten Übervorteilung) begrenzt werden, bieten die für eine laufende Rechnung unabdingbaren Standardisierungen des Vorgehens erhebliche Vorteile¹⁷.

Die Informationsbeziehung zwischen kostenrechnendem Unternehmen und seinen Abnehmern hat - so zeigen die kurzen Ausführungen - zentralen Einfluß auf die Gestaltung der Kostenrechnung in Deutschland genommen. Die Spezifität dieses Einflusses wird etwa im Vergleich zu den USA¹⁸ deutlich. Aufgrund der evolutorischen Entwicklung der Kostenrechnung prägt das Anfangskonzept auch die folgenden Entwicklungsstufen.

2. KOSTENRECHNUNG ALS INSTRUMENT ZUR WILLENSDURCHSETZUNG DER INSTANZ

Nach dem zweiten Weltkrieg tritt die Kostenrechnung in Deutschland in eine neue Phase. Sie ist verbunden mit den Namen PLAUT und KILGER. Die Grenzplan-kostenrechnung beginnt, die Unternehmen zu penetrieren. Der dieser Rechnung zugrundeliegende Planungsgedanke ist grundsätzlich alles andere als neu¹⁹, wird aber von PLAUT fokussiert: Es geht ihm nicht primär um die Ermittlung von Plankosten für das gesamte Unternehmen, sondern um solche für einzelne „produktive“ Kostenstellen. Ziel ist es, einen „möglichst wirksamen Wirtschaftlichkeitsmaßstab für die einzelnen Kostenstellen“²⁰ zu gewinnen. Motivation dieses Ziels ist ein Kontrollbedürfnis: In der Kostenrechnung wird ein Instrument gesehen,

17 Eine laufende Kostenrechnung verträgt keine laufenden Veränderungen von Bewertungsansätzen und Verrechnungsprozeduren.

18 Die in Deutschland übliche Trennung in interne und externe Rechnungslegung ist in amerikanischen Unternehmen ebenso nicht verbreitet wie die standardmäßige Bildung kalkulatorischer Kosten. Zudem weist eine „typische deutsche Kostenrechnung“ einen deutlich höheren Detaillierungsgrad auf.

19 Der Planungsgedanke war auch der Vollkostenrechnung nicht gänzlich fremd (vgl. Bungenstock, Chr.: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme, S. 121), wurde aber für ihren dargestellten Hauptzweck nicht benötigt.

20 Plaut, H.G.: Wo steht die Plankostenrechnung in der Praxis?, in: ZbH NF, 4. Jg. (1952), S. 396-407, hier S. 399. Daneben stellt er schon früh auf die Kontrolle der Rentabilität der Kostenträger ab, bezieht diese allerdings ebenfalls dominant auf die Prozesse in einzelnen Kostenstellen. Vgl. Bungenstock, Chr.: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme, S. 129.

eine wirtschaftliche Leistungserstellung zu ermöglichen²¹. Der Kontrollmaßstab wird durch detaillierte Sollkostenfunktionen geliefert, die auf Produktionsfunktionen aufbauen.

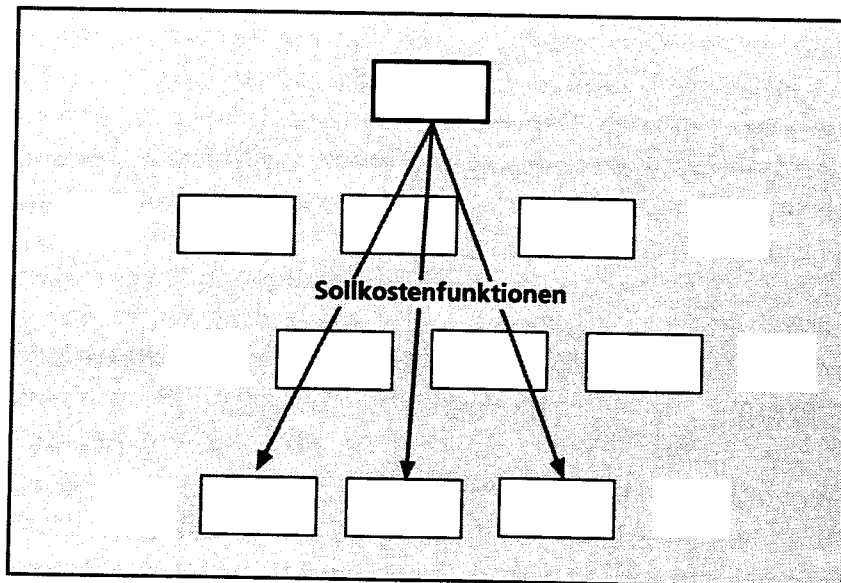


Abb. 2: Kostenrechnung als Instrument zur Willensdurchsetzung der Instanz

Betrachtet man diesen Ansatz vor dem Hintergrund von Weisungs- und Informationsbeziehungen, so wird der gänzlich andere Charakter der Grenzplankostenrechnung gegenüber der Vollkostenrechnung deutlich:

- Die Grenzplankostenrechnung ist von ihrer Intention her ausschließlich auf unternehmensinterne Adressaten ausgerichtet.
- Sie ist - wie auch die *Abbildung 2* zu veranschaulichen versucht - ein Reflex auf Delegationsbeziehungen zwischen Unternehmensleitung und Kostenstellenverantwortlichen.
- Sie hat zum Ziel, eine zuvor bestehende Informationsasymmetrie auf Seiten der Unternehmensleitung zu beseitigen und damit moral hazard der Kostenstellenleiter zu verhindern. Träger der Sollkostenfunktionser-

21 Vgl. im Detail Bungenstock, Chr.: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme, S. 155.

mittlung sind folglich nicht die Kostenstellenleiter, sondern spezielle Kosteningenieure oder externe Berater (wie etwa die Organisation Plaut).

Die Erfüllung der Intention erfordert neben der Kostenplanung eine entsprechende Kostenkontrolle, die wiederum eine laufende Erfassung von Istkosten voraussetzt. Hierfür bot sich die in den Unternehmen vorhandene Vollkostenrechnung an:

- Sie erfaßte laufend und nach akzeptierten, objektivierten Prozeduren die Kosten für einzelne Kostenstellen. Aufgrund der funktionalen Organisation der Unternehmen bestand ein ausreichender Fit zwischen Verantwortung und Produktionsfunktion²².
- Die Wirtschaftlichkeitskontrolle war auf Kostenstellenleiter gerichtet. Deren Entscheidungskompetenz bezog sich (allein) auf die Nutzung vorhandener Kapazitäten. Kapazitätsveränderungen wurden von der Unternehmensleitung entschieden. Folglich störte die in der Vollkostenrechnung vorgenommene Periodisierung der Fixkosten nicht.

Die Implementierungslösung der Grenzplankostenrechnung bestand folglich in der Integration in die bestehende Vollkostenrechnung im Bereich der Kostenstellenrechnung. Eine Veränderung der Kostenträgerrechnung - etwa in Form einer Parallelkalkulation - erfolgte zunächst nicht. Sie wurde für den Zweck der Wirtschaftlichkeitskontrolle von Kostenstellenleitern nicht benötigt. Sie hätte ein erhebliches Umdenken bei der für die Produktpolitik zuständigen Unternehmensspitze erfordert, das von den Märkten her noch nicht gefordert war.

Betrachtet man die Grenzplankostenrechnung in dieser Zeit, so kommen zu den Grundmerkmalen der Vollkostenrechnung - deren Kompatibilität soeben skizziert wurde - zwei weitere hinzu:

- *Gewinnbarkeit von Sollkostenfunktionen*: Die Grenzplankostenrechnung geht davon aus, daß Kosten mit hinreichender Sicherheit geplant werden können. Dies ist nur dann möglich, wenn Kostenfunktionen zu ermitteln sind. Dieses wiederum setzt hohe Standardisierung und Repetitivität der Produktionshandlungen voraus. Diese Bedingungen sind am ehesten bei hoher Maschinenbedingtheit der Produktion und hoher Umweltstabilität zu erwarten.
- *Hierarchische Delegationsbeziehungen*: Die Grenzplankostenrechnung geht implizit von einer Delegationsbeziehung zwischen „der“ Unternehmensleitung und den einzelnen Kostenstellenleitern aus, wobei es

22 Dies schloß allerdings notwendige Verfeinerungen (z.B. durch die Bildung von Kostenplätzen) nicht aus.

der Instanz gelingt, hinreichend vollständiges Wissen über das delegierte Aufgabenfeld zu gewinnen.

Für die Grenzplankostenrechnung ist damit nicht die Informationsbeziehung zwischen Unternehmen und Markt, sondern eine Weisungsbeziehung zwischen Unternehmensleitung und Kostenstellenleitungen konstituierend. Letztere stört erstere nicht. Dies erklärt den Penetrationsweg der Grenzplankostenrechnung als (in die Kostenstellenrechnung) integrierter Bestandteil der Vollkostenrechnung.

3. KOSTENRECHNUNG ALS INSTRUMENT ZUR KOORDINATION DEZENTRALER ENTSCHEIDUNGSTRÄGER

In den 60er und 70er Jahren wandeln sich Verkäufer- zu Käufermärkten; Wettbewerb fördert Skaleneffekte. Unternehmen wachsen in immer stärker konkurrenzierenden Märkten. Risikoüberlegungen führen zu Diversifizierungsanstrengungen. Komplexität und Dynamik steigen.

Die Kostenrechnung wird diesen Tendenzen zum einen durch eine zunehmende Verfeinerung (z.B. durch Kostenplatzbildung) und Detaillierung (etwa im Bereich der Bezugsgrößen) gerecht. Zum anderen greift sie die im aufblühenden Operations Research entwickelten Programmoptimierungskalküle auf. Diese setzen eine Trennung von variablen und fixen Kosten voraus. Eine solche beinhaltet die Vollkostenrechnung nicht. Der Mangel wird jedoch durch die kostenstellenbezogen realisierte Grenzplankostenrechnung geheilt. Die für Zwecke der Wirtschaftlichkeitskontrolle entwickelte Kostenspaltung liefert - im Zusammenwirken mit der Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten - die notwendigen Ausgangsinformationen²³. Mit diesen Erweiterungen ist die Kostenrechnung in der Lage, die wesentlichen Ausgangsdaten zur operativen Planung der Unternehmen bereitzustellen.

Die operative Planung erlangt in Großunternehmen eine zentrale Bedeutung für die Führung der komplexen Strukturen. In aufwendigen, mehrere Monate umfassenden Planungs- und Budgetierungsprozessen werden Zielvorstellungen der obersten Instanz mit Möglichkeiten der leistenden Einheiten abgeglichen. Unabhängig von der vorherrschenden Richtung (top-down, bottom-up, Gegen-

23 Konsequenterweise wandelt sich der Titel des Kilger'schen Standardwerks zur Plankostenrechnung zur „Flexiblen Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung“.

strom²⁴) erweist sich die angestrebte Verbindung des Überblickswissens der Unternehmensleitung und des Detailwissens der ausführenden Einheiten ohne eine allgemein akzeptierte, durch positive Erfahrung legitimierte Zahlenbasis als undurchführbar. Die Kosten- und Deckungsbeitragswerte der Kostenrechnung gewinnen in den Planungsprozessen den Charakter einer Planungssprache²⁵, dessen Pflege Controllern übertragen wird²⁶. Sie müssen dazu folgende Bedingungen erfüllen:

- *Bezug auf den Planungshorizont:* Aufgrund des Periodenerfolgskonzepts der Kostenrechnung und des Zeithorizonts der Sollkostenfunktionen (1 Jahr und kürzer) wird diese Bedingung erfüllt.
- *Hohe Erwartungssicherheit:* Große Unternehmen mit einer Vielzahl miteinander verbundener Leistungserstellungsprozesse lassen sich nur dann integriert „beplanen“, wenn die einzelnen Planungsansätze mit hoher Sicherheit eintreffen. Hohen Varianzen wohnt bei gewolltem hohem Integrationsgrad die Tendenz inne, sich nicht auszugleichen, sondern zu erheblichen Koordinationsdefekten zu führen. Die Kostenrechnung wird der Bedingung hoher Erwartungssicherheit implizit durch die Unterstellung der Gültigkeit der Sollkostenfunktionen und der durch Preisindizierung erfolgenden Fortschreibung der Gemeinkosten gerecht.
- *Objektivität und Überprüfbarkeit:* Informationsasymmetrien zwischen Unternehmensleitung und dezentralen Instanzen (Überblicks- versus Detailwissen) erfordern für einen effizienten Planungsprozeß eine objektive und überprüfbare Datenbasis. Die Kostenrechnung ist hierzu in hohem Maße geeignet: Ihre Prozeduren sind vielfach beschrieben und erprobt. Es besteht erhebliche Erfahrung ihrer Anwendung. Sie wird dem Wunsch nach Überprüfbarkeit der Planansätze u.a. durch die systematische Abweichungsanalyse gerecht.

Die Intergration der Kostenrechnung in den Planungsprozeß - den auch die *Abbildung 3* veranschaulicht - verlagert ihre Schwerpunkte. Produktbezogene Kostenwerte liefern in Deckungsbeitragsform Hinweise für anstehende, in gesonderten Strukturplanungen zu vollziehende Veränderungen des Produktprogramms. Kostenstellenbezogene Kostenwerte dienen dazu, die Realisierbarkeit

24 Vgl. hierzu kurz Hamprecht, M.: Controlling von Konzernplanungssystemen. Theoretische Ableitung und betriebliche Realität führungsstrukturabhängiger Ausprägungsmuster, Wiesbaden 1996, S. 127-130.

25 Vgl. Weber, J.: Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung - vom Datenfriedhof zum selektiven Rechnungswesen, in: Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (BBK), 14/1996, S. 687-692, hier S. 687.

26 Vgl. zur Rolle von Controllern in der Planung im Überblick Weber, J.: Einführung in das Controlling, 6. Aufl., Stuttgart 1995, S. 316-318.

der von der Unternehmensleitung gewünschten Ziele zu belegen bzw. notwendige Anpassungsbedarfe aufzuzeigen. Geringe Differenzen signalisieren die Realisierbarkeit innerhalb der gegebenen Strukturen (Kostenfunktionen); große Differenzen erfordern Umstrukturierungen. Für solche bedarf es wiederum gesonderter Planungen; die operative Planung ist hierfür von ihrer Ausrichtung und Detaillierung her nicht geeignet.

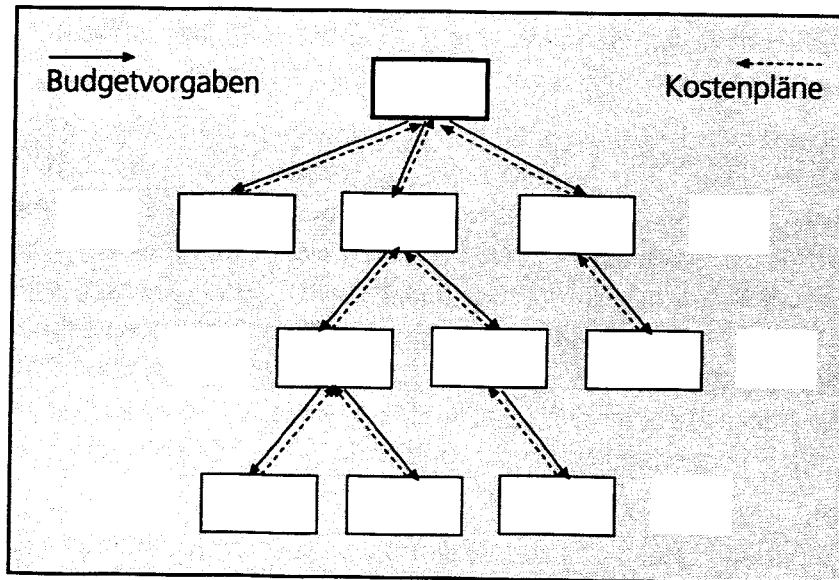


Abb. 3: Kostenrechnung als Planungsinstrument

Die Kostenrechnung richtet sich damit an den Bedürfnissen der Planung aus: Zunehmende Dynamik schleift den Wissensvorsprung der Instanz, wie er noch für die Ursprünge der Grenzplankostenrechnung gegeben war. Zunehmende Komplexität verlagert den Charakter der Planung von Optimierung zu Koordination; zunehmende Dynamik unterstützt diese Entwicklung²⁷. Die für die Kostenrechnung in dieser Zeit in der Theorie konstatierte dominante Entscheidungsorientierung weicht von diesem Bild stark ab. Pointiert ließe sich fragen, ob die Entscheidungsorientierung nicht nur eine Erfindung von Hochschullehrern ist²⁸.

27 Zum Zusammenhang von Strukturen als Koordinationsinstrumente in Abhängigkeit von Systembedingungen vgl. umfassend Grothe, M.: Ordnung als betriebswirtschaftliches Phänomen. Die Bedeutung von Koordination und Komplexität, Diss. Vallendar 1996.

28 Diese - sicher nicht wenig provozierende - These bedarf sicher weiterer Diskussion. Eine Vielzahl von Argumenten findet sich in der Arbeit von Bungenstock, Chr.: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme.

III. NEUE AUFGABENFELDER FÜR DIE KOSTENRECHNUNG

Die vorangegangenen kurzen Ausführungen haben deutlich gemacht, daß die Kostenrechnung ihre Gestaltung aus konkreten Aufgabenstellungen der Unternehmenspraxis abgeleitet hat. Instrumentelle und konzeptionelle Überlegungen aus der Theorie - etwa bezogen auf das Verursachungsprinzip oder geeignete Allokationsverfahren - haben zwar ohne Zweifel Einfluß genommen; von ihnen ging allerdings kein entscheidender Impuls aus²⁹. Extrapoliert man diese Erkenntnis auf die Zukunft, so muß man zur Ableitung neuer Aufgabenfelder der Kostenrechnung nach Veränderungen der Märkte und Unternehmen fragen. Dies sei im folgenden skizzen- und ausschnitthaft geschehen.

1. ENTWICKLUNG DER UNTERNEHMEN UND MÄRKTE ALS BEZUGSBASIS

Betrachtet man die Absatz- und Beschaffungsmärkte in ihrer aktuellen Entwicklung, so drängt sich als dominanter Einflußfaktor die Globalisierung auf. Sie erhöht sowohl die Komplexität, in der unternehmerisches Handeln stattfindet, wie sie die Dynamik desselben steigert. Die Informationstechnologie stützt diese Entwicklung, indem sie die Informationskosten senkt. Sinkende Informationskosten sichern schnelleren Ausgleich von Disparitäten und erhöhen die Effizienz von Markt- oder marktähnlichen Lösungen. Sie betreffen unmittelbar auch den Kapitalmarkt als speziellen Beschaffungsmarkt. Die Beweglichkeit des Eigenkapitals ist aufgrund verbesserter Informationssituation so weit gestiegen, daß Unternehmen Fremd- und Eigenkapitalgeber ständig umwerben müssen (investor relations). Das Shareholder-Value-Konzept ist eine konkrete Folge dieses Erfordernis.

Auf diese Veränderungen haben die Unternehmen mit unterschiedlichen Maßnahmen reagiert:

- Eine Beschränkung auf Kerngeschäftstätigkeiten bedeutet nicht nur die traditionelle „Verlängerung der Werkbank“, sondern auch eine starke Ausweitung relationaler Kunden-Lieferanten-Beziehungen³⁰ als Zwischenformen zwischen Hierarchie und Markt.

29 Die Kostenrechnungsforscher muß dies nicht übermäßig stören. Kaum eine wesentliche Managementinnovation kam aus der Theorie. Warum sollte es bei der Kostenrechnung anders sein?

30 Vgl. hierzu im Überblick und empirisch aktuell Werner, H.: Relationales Beschaffungsverhalten. Ausprägungen und Determinanten, Diss Vallendar 1996.

- Die Intensivierung relationaler Beziehungen zusammen mit einer stärkeren Betrachtung ganzer Wertschöpfungsketten führt zum Herausbilden von Netzbeziehungen und neuen Sichten der Rolle von Unternehmen in Netzwerken („virtuelle Unternehmen“³¹).
- Unternehmensintern sind ganz unterschiedliche Ansätze (Lean Production, Logistik, Total Quality Management, Systems Reengineering und Time Based Management³²) Ausdruck einer dominant ablauforganisatorischen Sichtweise des Unternehmens (Prozeßorientierung).
- TQM, Benchmarking und Shareholder Value Analyse kennzeichnen einen Sichtwechsel der Führung: Wissen der Märkte ergänzt systematisch unternehmensinternes Wissen.
- Steigende Komplexität und Dynamik führen zu einer erhöhten Anforderung an das Problemlösungsvermögen des einzelnen Mitarbeiters. Dieses wird durch Reduktion von Hierarchien, erhöhte Delegation, die Betonung von Teamkonzepten und durch spezielle Empowerment-Maßnahmen ermöglicht bzw. gestärkt.

Grad und Schnelligkeit der Veränderungen in der jüngsten Vergangenheit sind erheblich. Oftmals wird die Metapher der Revolution im Gegensatz zur zuvor erfolgten Evolution bemüht.

2. KONSEQUENZEN FÜR DIE KOSTENRECHNUNG

Anders als in Abschnitt II. sind die folgenden Ausführungen nicht als Abstraktion von empirisch Beobachtbarem, sondern als skizzenhaft abgeleitete Sollaussagen zu interpretieren. Die empirische Relevanz der Ausführungen wird die Zukunft zeigen. Es geht darüber hinaus nicht um einen umfassenden Überblick. Die Diskussion sei vielmehr auf zwei neue mögliche Rollen der Kostenrechnung konzentriert. Da an anderer Stelle ausführlich hergeleitet³³, sei auf die Begrün-

31 Vgl. hierzu das aktuelle Buch von Picot, A., R. Reichwald, R.T. Wigand: Die grenzenlose Unternehmung. Information, Organisation und Management, Wiesbaden 1996.

32 Vgl. zu den unterschiedlichen Merkmalen dieser Konzepte Weber, J.: Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren. Ein Beitrag zur Standortbestimmung und weiteren Entwicklung, in: DBW, 56. Jg. (1996), S. 63-84, hier S. 75-78.

33 Vgl. im Detail Weber, J.: Kostenrechnung-(s)-Dynamik - Einflüsse hoher unternehmens- und -interner Veränderungen auf die Gestaltung der Kostenrechnung, in:

dung des Bedeutungsverlustes einer entscheidungsbezogenen Ausrichtung der Kostenrechnung verzichtet. Er wird allerdings im abschließenden Abschnitt IV. wieder aufgegriffen.

a) KOSTENRECHNUNG ALS INSTRUMENT ZUR BEEINFLUSSUNG DEZENTRALER ENTSCHEIDUNGSTRÄGER

Die aktuellen Entwicklungen bedingen - wie angesprochen - eine neue Rolle der Instanz. Von ihr ist keine Kenntnis der Einzelumstände zu verlangen. Sie hat sich auf die Gestaltung der Kontextbedingungen für eine stark dezentrale Führung zu konzentrieren³⁴. Aufgrund der informationsasymmetriebedingt geringen Kontrollmöglichkeit kommt der institutionalen Koordination³⁵, d.h. der Abstimmung der Ziele von Entscheidungsträgern auf den (wenigen) unterschiedlichen Ebenen erhebliche Bedeutung zu.

Kostenrechnung gewinnt in diesem Zusammenhang eine neue Rolle. Hatte sie in den drei im Abschnitt II skizzierten Entwicklungsstadien stets die Aufgabe, eine objektive, möglichst unverzerrte, „richtige“ Abbildung und Antizipation der Realität zu leisten³⁶, kommt ihr nun die Bedeutung der Entscheidungsbeeinflussung zu³⁷. Diese Sichtweise ist für Deutschland weitgehend neu³⁸, international seit geraumer Zeit diskutiert³⁹.

BFuP, 47. Jg. (1995), S. 565-581; Weber, J.: Selektives Rechnungswesen, in: ZfB, 66. Jg. (1996), S. 925-946.

- 34 Vgl. zum Konzept der Kontextsteuerung allgemein Schäffer, U.: Controlling für selbstabstimmende Gruppen?, Wiesbaden 1996, S. 204-217, und Hamprecht, M.: Controlling, S. 140-149.
- 35 Vgl. Weißenberger, B.: Zur institutionalen Koordination der Informationsbeziehung zwischen Management und Rechnungswesen, Diss. Vallendar 1996, S. 68-72.
- 36 Diese Aufgabe durchzieht auch die gesamte traditionelle Kostenrechnungsliteratur. Auf Belege sei hier aus Platzgründen verzichtet.
- 37 Vgl. zur Gegenüberstellung beider Sichten im Überblick Weber, J.: Verhaltens- und Entscheidungsorientierung, S. 99-104.
- 38 Erst seit kurzem finden sich einschlägige Arbeiten, insbesondere von Ewert, Pfaff und Wagenhofer. Vgl. anstelle näherer Literaturangaben die entsprechenden Beiträge dieser Autoren im vorliegenden Buch.
- 39 Vgl. etwa die Arbeiten von Zimmerman und Demski. Z.B. Zimmerman, J.L.: The Costs and Benefits of Cost Allocation, in: Accounting Review, Vol. 54 (1979), S. 504-521; Demski, J.S., Feltham, G.A.: Economic Incentives in Budgetary Control Systems, in: Accounting Review, Vol. 53 (1978), S. 336-359.

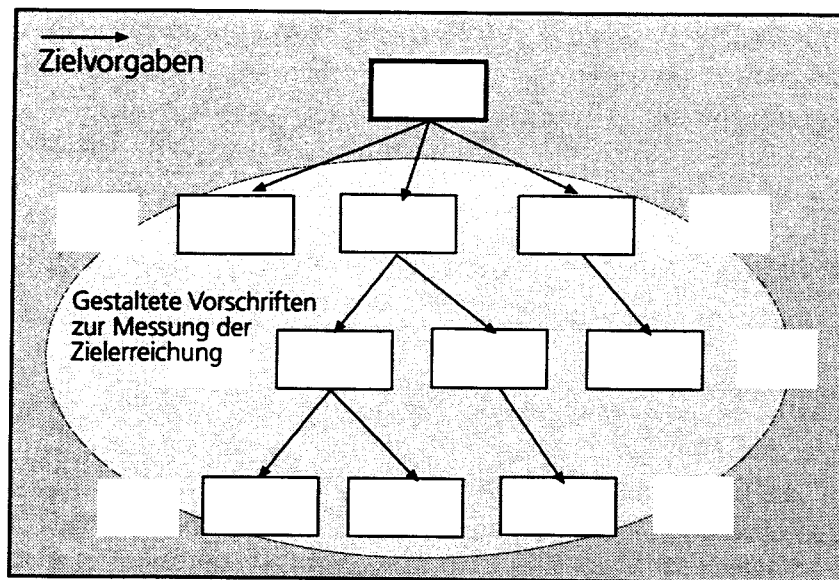


Abb. 4: Kostenrechnung als Instrument zur Beeinflussung dezentraler Entscheidungsträger

Wie die *Abbildung 4* zu veranschaulichen versucht, wird die Kostenrechnung dieser Aufgabe durch eine gezielte Festlegung von Kostenhöhen, Allokationsverfahren und Verrechnungsvorschriften gerecht:

- Beispiel für ersteres sind kalkulatorische Kostenarten, insbesondere kalkulatorische Zinsen und Abschreibungen. Durch die Adjustierung der Zinsen am (allgemeinen und spezifischen) Kapitalmarktrisiko im Rahmen einer Übertragung des Shareholder-Value-Ansatzes aus der Investitionsrechnungssphäre in die Kostenrechnung etwa kann erreicht werden, daß auch untergeordnete Entscheidungsträger stets an die Interessen der Kapitalgeber denken, die für die Bestellung der obersten Instanz zuständig sind.
- Ein Beispiel im Bereich der Allokationsverfahren ist etwa der Übergang von einer per Zuschlagskalkulation erfolgenden Anlastung von Gemeinkosten zugunsten einer Verrechnungssatzkalkulation („Prozeßkostenrechnung“), die zu einem Druck auf Gemeinkostenpotentiale führt und deren opportunistische Ausbeutung verhindert.
- Das bekannteste Beispiel aus dem Bereich der Verrechnungsvorschriften ist die Erkenntnis, daß eine Anlastung von geschlüsselten Gemeinkosten unter realistischen Delegationsbedingungen gegenüber der bei Ver-

nachlässigung von Zielkonflikten „richtigen“ Zuordnung relevanter Kosten Effizienzvorteile bringt.⁴⁰

Kostenrechnung so zu verstehen bedeutet, eine vergleichsweise einfache, leicht überschaubare, wenig differenzierte Rechnung zu gestalten. Kriterien wie Verständlichkeit, Durchschaubarkeit und Nachprüfbarkeit der Datengenerierung stehen im Vordergrund. Eine geringe Komplexität fördert die Transparenz. Klarheit der Datenentstehung ist die Voraussetzung dafür, Kosten als gerecht zu akzeptieren. Die aus den Anfangsjahren der Kostenrechnung tradierte Bemühung um feste, akzeptierte, prüfbare Vorgehensweisen, der Normcharakter der Strukturdimensionen⁴¹ und Verrechnungsprozeduren unterstützen den neuen Rechnungszweck.

Grenzen entstehen dann, wenn die einzelnen dezentralen Entscheidungsträger in sehr unterschiedlicher Weise durch Kosten beeinflusst werden müssen. Individualität des Anreizes führt schnell zum Verlust von Vertrauen in die Objektivität und Richtigkeit der Zahlen. Manipulationsverdacht wirkt dysfunktional. Ein Verzicht auf Anreizindividualität wäre die Konsequenz.

Sollen Kosten primär der Beeinflussung dezentraler Entscheidungsträger dienen, muß auch die Frage gestellt werden, ob nicht die in Deutschland seit den Anfängen der Kostenrechnung übliche Trennung von externer und interner Rechnungslegung aufgehoben werden sollte (Verzicht auf jeglichen Ansatz kalkulatorischer Kosten). Einer solchen Rückführungstendenz der Kostenrechnung ständen keine gegenteiligen Einflüsse aus anderen Feldern der unternehmensinternen Umgestaltung entgegen: Die Prozeßorientierung führt zur Bedeutungsaufwertung nicht-finanzieller Steuerungsgrößen⁴², das Bestreben, mehr unternehmensexternes Wissen in die interne Führung einzubeziehen (z.B. über Benchmarks), reduziert komparativ den Wert eigener Zahlen.

b) KOSTENRECHNUNG ALS INSTRUMENT ZUR GESTALTUNG RELATIONALER BEZIEHUNGEN

Als eine Facette der geänderten Kontextsituation wurde das Entstehen neuer Formen der Interaktion zwischen Unternehmen innerhalb einer Wertschöp-

40 Vgl. die Habilitationsschrift von Pfaff, D.: Kostenrechnung, Unsicherheit und Organisation, Heidelberg 1993.

41 Z.B. die strikte inhaltliche Abfolge von Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.

42 Vgl. ausführlich Weber, J.: Selektives Rechnungswesen.

fungskette angesprochen. Es kommt - in der Sprache der Transaktionskostentheorie - verstärkt zur Herausbildung hybrider Strukturen. Empirische Erfahrung liegt z.B. in der Automobilindustrie in Form des Aufkommens von Systemlieferanten vor.

Systemlieferant und Kunde sind durch enge wechselseitige Informationsbeziehungen gekennzeichnet. Der Lieferant wird zumeist in die Entstehungsphase des Lieferbedarfs, d.h. in die Produktgestaltung des Kunden, mit einbezogen. Ziel dieser Integration ist das beiderseitige Nutzen des jeweiligen spezifischen Know hows. Jeweils liegt die Erwartung zugrunde, daß die damit verbundenen Vorteile die Risiken aus gegenseitiger Abhängigkeit überkompensieren.

Für in Interaktion zwischen Lieferant und Kunde entstehende Produkte liegen keine Marktpreise vor. Sie sind aus den Kosten des Lieferanten abzuleiten. Insofern scheint eine analoge Ausgangssituation gegeben zu sein, wie sie für die Entstehung der Vollkostenrechnung begründend war. Wie die *Abbildung 5* im Vergleich zur *Abbildung 1* zeigt, ergibt sich jedoch ein zentraler Unterschied: Für die relationale Beziehung liegt keine derart ausgeprägte Informationsasymmetrie vor; Partner in relationalen Beziehungen nehmen vielmehr im Prozeß der Leistungsgestaltung einen weitgehenden Ausgleich zuvor vorhandener Wissensdifferenzen vor. Die Interaktion bezieht sich dabei nicht nur auf das zu liefernde Produkt selbst, sondern explizit auch auf die Strukturen und Prozesse, die beim Lieferanten zur Deckung des Lieferbedarfs erforderlich sind. Damit ergeben sich für die Erfassung des Werteverzehrs beim Lieferanten folgende abweichenden Bedingungen:

- Die Analyse des Werteverzehrs bezieht sich auf die voraussichtliche Dauer der relationalen Beziehung, im Falle einer Systemkomponente eines Automobils z.B. auf die Dauer des Laufzeits eines Modells. Ein Periodisierungsansatz, wie er für die Vollkostenrechnung unvermeidlich war, wäre hier unpassend.
- Die Analyse des Werteverzehrs bezieht sich exakt und ausschließlich auf die zu realisierende relationale Beziehung. Dies ist der für die Vollkostenrechnung anfangs konstatierte Unabhängigkeit der Kostenanlastung vom individuellen Einzelfall genau konträr. Ging es dort darum, die einzelnen Aufträge nach exakt gleichen Prozeduren (z.B. Gemeinkostenzuschlägen) zu belasten, geht es in einer relationalen Beziehung um die Ermittlung der individuellen Kosten über die Laufzeit der Beziehung. Anfangs erwartete bzw. kalkulierte Werte sind so etwa durch gemeinsame Rationalisierungsüberlegungen vorab und/oder im Zeitablauf (Erfahrungskurve) zu beeinflussen, nicht als scheinbar exakt und unveränderbar zu akzeptieren.

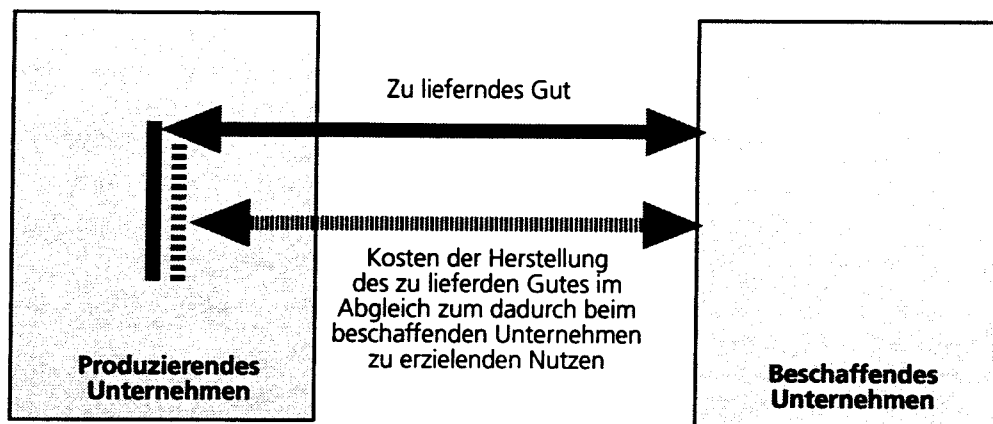
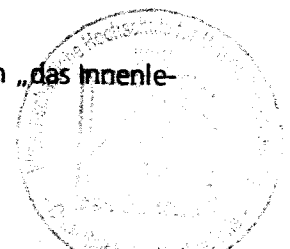


Abb. 5: Kostenrechnung als Instrument zum Aufbau und zur Sicherung relationaler Beziehungen

- Sind entsprechende längerfristige Lieferverträge mit den erarbeiteten Konditionen geschlossen, bedürfte es eigentlich keiner laufenden Erfassung der tatsächlich anfallenden Kosten. Dennoch werden die Partner in einer relationalen Beziehung kaum darauf verzichten. Die Kostenerfassung fungiert dann als Instrument zur Vertrauenssicherung, indem ein - wenn auch im Vergleich zur Planung ggf. weniger differenzierter - laufender Nachweis über die kostenmäßige Entwicklung der Lieferbeziehung geleistet wird. An dieser Stelle gewinnt eine vorhandene laufende Kostenrechnung an Bedeutung. Der Rückgriff auf ohnehin erfaßte Daten erhöht die Glaubwürdigkeit der für den Nachweis gelieferten Zahlen und hilft, das stets potentiell konflikträchtige Aufteilen von Effizienzgewinnen in der Relation im Zeitablauf auf eine objektive Zahlenbasis zu stellen⁴³.

Hierbei handelt es sich schließlich nicht um den einzigen Vorteil einer „normalen“, laufenden Kostenrechnung für eine relationale Lieferbeziehung. Das Vorhandensein einer solchen Rechnung hat zum einen eine Signallingfunktion in Bezug auf Kostenmanagementfähigkeiten. Zum anderen besitzt Kostenrechnung die Eigenschaft einer Sprache: Sie erleichtert Kommunikationsprozesse. Wenn sich ein Unternehmen noch nie mit Fragen der Bewertung einzelner Faktorverbräuche (z.B. in Form von Abschreibungsbildung) und noch nie mit der Abgrenzung von Entscheidungsfeldern (z.B. in Fragen der Kostenzurechnung) beschäftigt hat, fällt auch die Diskussion über zusätzliche Kosten einer Lieferbeziehung schwerer als ohne dieses Wissen.

43 Allerdings setzt dies voraus, daß der Kunde unmittelbaren Einblick in „das Innenleben“ der Kostenrechnung nehmen kann.



IV. KOSTENRECHNUNG AM SCHEDEWEG?

Kostenrechnung erscheint als ausgereiftes Standard-Informationsinstrument jedes (größeren) Unternehmens, das vielen Zwecken dienen kann. Dieser Multizweckbezug findet sich in der einschlägigen Literatur, in den Prospekten der Software-Anbieter und in den Köpfen der Kostenrechnungsverantwortlichen⁴⁴. „Moderne“ entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme sind - so die herrschende Meinung - hierzu ohne Probleme in der Lage.

Die voranstehenden Ausführungen haben zunächst gezeigt, wie stark spezielle Zwecke das Aussehen der Kostenrechnung in der Vergangenheit geprägt haben. Die Notwendigkeit des Kostennachweises gegenüber Kunden führte zu einer periodischen, normierten Vollkostenrechnung. In diese ließ sich die ebenfalls periodische, kostenstellenbezogene Kostenplanung und -kontrolle integrieren, die als Instrument zur Durchsetzung des Willens der Instanz gegenüber dezentralen Stellen diente. Die kostenstellenbezogene Kostenplanung wiederum schaffte die Möglichkeit zu einer gesamtunternehmensbezogenen Ergebnisplanung, die die Koordination komplexer, tief gegliederter Unternehmen ermöglichte.

Über diese harmonische, integrative Entwicklung verliert man leicht die Tatsache aus dem Blick, daß sich Rechnungszwecke nicht nur ergänzen, sondern durchaus auch um Gestaltungsparameter der Kostenrechnung konkurrieren können. Drei Beispiele hoher praktischer Aktualität seien genannt:

- Die Integration der Shareholder-Interessen in die operative Erfolgsplanung bedeutet eine stärkere Zahlungsorientierung der Rechengrößen; diese ist konträr zum tradierten Periodenerfolgskonzept der Kostenrechnung.
- Relationale Kunden-Lieferanten-Beziehungen führen zur Notwendigkeit einer anderen Abgrenzung des Entscheidungsfeldes, als sie der traditionellen Gemeinkostenallokation in der Vollkostenrechnung, aber auch in Deckungsbeitragsrechnungen entspricht.
- Die Gestaltung von Delegationsbeziehungen zur institutionalen Koordination setzt andere Anforderungen an die zugewiesenen Kosten, als dies eine möglichst „wirklichkeitsnahe“ Abbildung des Kostenanfalls forderte.

Wenn in den vergangenen Jahren und Jahrzehnten der Weg der Kostenrechnung - bildlich gesprochen - stetig an Breite zunahm und Nebenwege integrierte

⁴⁴ Vgl. z.B. den empirischen Beleg bei Weber, J.: Stand der Kostenrechnung, S. 265-269.

ren konnte, steht dieses Informationssystem heute am Scheideweg: Unternehmen müssen sich entscheiden, welche (wenigen) Funktionen die Kostenrechnung ausfüllen soll. Die Idee der universellen Auswertbarkeit hoch differenzierter Kostenelemente, wie sie wohl am deutlichsten im Grundrechnungskonzept von Paul RIEBEL zum Ausdruck kam, scheitert an der starken Veränderungsintensität des Umfelds der Kostenrechnung⁴⁵: Gilt in der Organisation der plakative Satz „Zelte statt Burgen“, so sollte die Kostenrechnung das notwendige Nomadentum nicht durch zu allzu schweres Gepäck verhindern.

Der lange Zeit vorherrschende konzeptionelle Stillstand der Kostenrechnung ist vorbei. Die Freiheitsgrade dieses Informationsinstruments zu erkennen und auf die spezielle Kontextsituation des Unternehmens hin festzulegen, erfordert breites Führungswissen⁴⁶. Tradierte Denkmuster sind strikt zu überwinden (z.B. daß jeder Kostenstellenleiter „selbstverständlich“ die im gelieferten Kostendaten in Entstehung und Aussage versteht). Es ist an der Zeit, die „Seins-Frage“ neu zu stellen. Hierzu bedarf es Problembewußtsein. Hierfür sind externe Anstöße (etwa im Rahmen von Benchmarking-Projekten⁴⁷) ebenso hilfreich wie systematische Analysen der Informationsanforderungen und Zufriedenheit der Kostenrechnungs-„kunden“, etwa im Rahmen von TQM-Projekten.

Geht man den Weg zu einer Neuausrichtung der Kostenrechnung, so muß man um die Zukunft dieses Informationssystems nicht bange sein. Neue Aufgabenfelder stehen ebenso zur Bewältigung an, wie sich eine Situation in Unternehmen nur schwer vorstellen läßt, daß die Führungsverantwortlichen die „Sprache Kostenrechnung“ nicht mehr verstehen. Wer jedoch meint, die Position der Kostenrechnung sei ungefährdet und Veränderungsbedarf eine Erfindung von Unternehmensberatern, darf sich über einen dann doch erfolgenden „Sturz der Kostenrechnung“ nicht wundern.

Wendet sich dieser Appell an die Kostenrechner in den Unternehmen, seien abschließend kurz „die Theoretiker“ betrachtet. Auch Hochschullehrer tragen eine nicht unerhebliche Verantwortung für das Instrument Kostenrechnung. Wenn man in den Hörsälen weiter Abweichungen 3. und höheren Grades nachsinnt, noch feinere Zurechnungsverfahren erfindet und Studenten den Eindruck vermittelt, die Herausforderung in der Praxis liege nur darin, möglichst viel der brillanten theoretischen Ideen in die tägliche Arbeit hinüberzuretten, hilft man

45 Vgl. kurz Weber, J.: Deckungsbeitragsrechnung als Innovation, in: Krp, Jg. 1994, S. 37-39.

46 Vgl. zu einem solchen Ansatz Weber, J.: Kostenrechnung im System der Unternehmensführung.

47 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.

der Kostenrechnung nicht viel weiter, behindert vielmehr die notwendige Veränderung. Praktische Hilfestellung setzt Einsicht in und Kenntnis der praktische(n) Situation voraus. Diese liegt wohl nicht bei allen Hochschullehrern vor. Sporadische Gespräche mit Finanzvorständen oder den Leitern der Kostenrechnungsabteilungen helfen hierfür kaum weiter. Erforderlich ist ein „tiefes Eintauchen“ in die tatsächlichen Probleme, sonst sitzt man schnell einem Zerrbild auf. Wer die praktische Erfahrung nicht leisten kann, sollte schließlich wenigstens darauf verzichten, praktische Empfehlungen abzugeben!

Literatur

- Bungenstock, Chr.: Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme. Eine entwicklungsgeschichtliche Analyse, Wiesbaden 1995
- Busse von Colbe, W.: Rechnungsziele und Ansätze zur internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung deutscher Unternehmen, in: Ballwieser, W. (Hrsg.): US-amerikanische Rechnungslegung, Stuttgart 1995, S. 221-238.
- Demski, J.S., Feltham, G.A.: Economic Incentives in Budgetary Control Systems, in: Accounting Review, Vol. 53 (1978), S. 336-359.
- Grothe, M.: Ordnung als betriebswirtschaftliches Phänomen. Die Bedeutung von Koordination und Komplexität, Diss. Vallendar 1996.
- Hamprecht, M.: Controlling von Konzernplanungssystemen. Theoretische Ableitung und betriebliche Realität führungsstrukturabhängiger Ausprägungsmuster, Wiesbaden 1996.
- Henning, M.: Rahmenbedingungen für die Kostenrechnung im Mittelstand, in: Weber, J. (Hrsg.): Kostenrechnung im Mittelstand, Stuttgart 1992, S. 7-19.
- Holzwarth, J.: Strategische Kostenrechnung? Zum Bedarf an einer modifizierten Kostenrechnung für die Bewertung strategischer Entscheidungen, Stuttgart 1993.
- Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1: Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Aufl., Wiesbaden 1986.
- Johnson, H.T., R.S. Kaplan: Relevance lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1987.
- Kaplan, R.S.: Das neue Rollenverständnis für den Controller, in: Controlling, 7. Jg. (1995), S. 60-70.
- Ordelheide, D.: Notwendigkeiten und Probleme der Weiterentwicklung der EG-Richtlinien und des deutschen Konzernabschlußrechts, in: Baetge, J. (Hrsg.): Die deutsche Rechnungslegung vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen, Düsseldorf 1994, S. 11-39.
- Pfaff, D.: Kostenrechnung, Unsicherheit und Organisation, Heidelberg 1993.
- Pfaff, D.: Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung - Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens -, in: ZfbF, 46. Jg. (1994), S. 1065-1084.

- Picot, A., R. Reichwald, R.T. Wigand: Die grenzenlose Unternehmung. Information, Organisation und Management, Wiesbaden 1996.
- Plaut, H.G.: Wo steht die Plankostenrechnung in der Praxis?, in: ZbH NF, 4. Jg. (1952), S. 396-407.
- Schäffer, U.: Controlling für selbstabstimmende Gruppen?, Wiesbaden 1996.
- Weber, J.: Kostenrechnung im Mittelstand, in: DStR, 30. Jg. (1992), S. 958-963.
- Weber, J.: Kostenrechnung im System der Unternehmensführung. Stand und Perspektiven der Kostenrechnung in den 90er Jahren, in: Weber, J. (Hrsg.): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung. Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre, Stuttgart 1993, S. 1-77.
- Weber, J.: Deckungsbeitragsrechnung als Innovation, in: Krp, Jg. 1994, S. 37-39.
- Weber, J.: Kostenrechnung zwischen Verhaltens- und Entscheidungsorientierung, in: Krp, Jg. 1994, S. 99-104.
- Weber, J.: Einführung in das Controlling, 6. Aufl., Stuttgart 1995.
- Weber, J.: Kostenrechnung-(s)-Dynamik - Einflüsse hoher unternehmensex- und -interner Veränderungen auf die Gestaltung der Kostenrechnung, in: BFuP, 47. Jg. (1995), S. 565-581.
- Weber, J.: Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren. Ein Beitrag zur Standortbestimmung und weiteren Entwicklung, in: DBW, 56. Jg. (1996), S. 63-84.
- Weber, J.: Selektives Rechnungswesen, in: ZfB, 66. Jg. (1996), S. 925-946.
- Weber, J.: Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung - vom Datenfriedhof zum selektiven Rechnungswesen, in: Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (BBK), 14/1996, S. 687-692.
- Weißberger, B.: Zur institutionalen Koordination der Informationsbeziehung zwischen Management und Rechnungswesen, Diss. Vallendar 1996.
- Werner, H.: Relationales Beschaffungsverhalten. Ausprägungen und Determinanten, Diss Vallendar 1996.
- Ziegler, H. (1994): Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens, in: ZfbF, 46. Jg. (1994), S. 175-188.
- Zimmerman, J.L.: The Costs and Benefits of Cost Allocation, in: Accounting Review, Vol. 54 (1979), S. 504-521.

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

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

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

30. Weber, Jürgen
Brettel, Malte
Großklaus, Armin
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)