

**BAMBERGER
BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE BEITRÄGE
ISBN 3-931810-16-X**

Nr. 123

**Gestaltungsdeterminanten von
Funktionskostenrechnungen**

Professor Dr. Wolfgang Becker und
Dipl.-Phys. Frank Brinkmann

Bamberg, im Dezember 1999

Copyright © 1999 by Professor Dr. Wolfgang Becker und Dipl.-Phys. Frank Brinkmann
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Unternehmensführung & Controlling,
Universität Bamberg, Feldkirchenstraße 21, D-96045 Bamberg,
Telefon 0951/863-2507, Telefax 0951/39705,
E-Mail: wolfgang.becker@sowi.uni-bamberg.de
E-Mail: frank.brinkmann@sowi.uni-bamberg.de

OTTO-FRIEDRICH-UNIVERSITÄT BAMBERG

Inhaltsverzeichnis

1 Problemstellung	5
2 Entwicklung eines Bezugsrahmens für die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung	9
2.1 Zwecke und Eigenschaften der funktionalen Betrachtungsweise	9
2.2 Gestaltung der Kostenrechnung als Prozeß.....	11
2.3 Situativer Ansatz zur Gestaltung der Kostenrechnung	12
2.4 Relevante Gruppen von Einflußfaktoren als genereller Bezugsrahmen einer Funktionsrechnungsgestaltung.....	15
3 Einflußfaktoren auf die Ausgestaltung einer Funktionskostenrechnung	21
3.1 Kontextfaktoren einer Funktionskostenrechnung	21
3.1.1 Leistungssphären von Funktionen.....	22
3.1.2 Funktionsexterne Einflüsse auf die Rechnungsgestaltung	30
3.1.2.1 Systematisierung funktionsexterner Einflüsse	30
3.1.2.2 Diskussion der funktionsexternen Kontextfaktoren.....	36
3.1.3 Bedeutung der Kostentheorie und Kostenrechnungstheorie für die Rechnungsgestaltung	48
3.2 Rechnungsziele einer Funktionskostenrechnung	56
3.2.1 Rechnungsziele und Zielkategorien in der wissenschaftlichen Diskussion.....	58
3.2.2 Einordnung der Funktionskostenrechnungsziele in die Zielkonzeption der Unternehmung	62
3.2.3 Aspekte funktionspezifischer Konkretisierung von Rechnungszielen	66
3.3 Ansätze empirischer Einflußfaktorenforschung für eine Funktionskostenrechnung	68
3.3.1 Ansatzpunkte empirischer Kontextfaktorenforschung	69
3.3.2 Ansatzpunkte empirischer Zielforschung.....	70
4 Zusammenfassung	73
5 Literaturverzeichnis	75

1 Problemstellung

Die Kostenrechnung¹ stellt ein bedeutendes betriebliches Informationsinstrument dar und ist als solches heutzutage in praktisch allen größeren Unternehmen zu finden.² Hinsichtlich der Eignung einer Kostenrechnung als betriebliches Führungsinstrument sind jedoch nicht erst in jüngster Zeit sowohl seitens der Wissenschaft als auch seitens der Unternehmenspraxis Zweifel vorgebracht worden. Dabei wird weniger die grundsätzliche Existenz eines monetären Informationsinstruments bezüglich der betrieblichen Leistungssphäre in Frage gestellt als vielmehr die konzeptionelle Ausrichtung und methodisch-instrumentelle Ausprägung der Kostenrechnung.³ Methodisch-instrumentell wird beispielsweise bemängelt, daß die Kostenrechnung den Anforderungen, die sich durch ein zunehmend dynamisches Umfeld bei gleichzeitig steigender betrieblicher Leistungskomplexität ergeben, nicht ausreichend Rechnung trägt.⁴ Hinsichtlich ihrer konzeptionellen Ausrichtungen kann den heutigen Kostenrechnungen vorgehalten werden, bedeutende Strukturverschiebungen wichtiger Rahmenparameter⁵ sowie der betrieblichen Leistungssphäre bisher nicht ausreichend nachvollzogen zu haben.⁶ Zu nennen sind hier beispielsweise die zunehmende Substitution des Einsatzfaktors Personal durch Anlagen und die damit einhergehende relative leistungswirtschaftliche Bedeutungsver-schiebung von überwiegend variablen Repetierfaktoren zu kapital- und fixkostenintensiven Potentialfaktoren.⁷ Weiterhin ist die Grundstruktur der Kostenrechnung zwar ge-

¹ Der Begriff Kostenrechnung soll hier im weiteren Sinne verstanden werden (vgl. Weber H.K., 1992, S.5), umfaßt also auch Erlös- und Ergebnisrechnung.

² Die überaus weite Verbreitung von Kostenrechnungssystemen in der Unternehmenspraxis wird durch empirische Erhebungen gestützt. Vgl. beispielsweise Becker H.P., 1985, S.601ff; Weber, 1993, S.257ff sowie Küpper, 1993, S.601ff und Währisch, 1998, S.78f.

³ Stellvertretend zu nennen sind hier kritische Publikationen von Riebel, 1959, S.213ff; Johnson/Kaplan, 1987, S.5f; Kaplan, 1988, S.61ff; Schneider, 1991, S.765; Pfaff/Weber, 1997, S.459ff sowie Pfaff/Weber, 1998, S.151ff; Weber/Aust, 1998a, S.133ff sowie Weber/Aust, 1998b, S.174ff. Kritik an und Probleme mit der Kostenrechnung in der Unternehmenspraxis manifestieren sich beispielsweise in Resultaten empirischer Untersuchungen. Vgl. hierzu Küpper, 1983, S.172ff sowie 1993, S.605f; Becker H.P., 1985, S.611 und 616; Weber, 1993, S.267f.

⁴ Im Zusammenhang mit der Dynamisierung der betrieblichen Leistungssphäre wird den vorherrschenden Kostenrechnungssystemen eine relative Strukturstarre, Überkomplexität, Unübersichtlichkeit und Inflexibilität vorgehalten. Vgl. beispielsweise Weber/Aust, 1998a, S.134 und Weber/Aust, 1998b, S.174ff sowie Weber, 1998, S.181.

⁵ Zu nennen ist hier z.B. die zunehmende Internationalisierung des Rechnungswesens und die damit verbundenen Zwänge zur Neuausrichtung auch der Kostenrechnung (vgl. beispielsweise Schweitzer/Zielkowski, 1999, S.2ff).

⁶ Zu bedeutsamen Veränderungen innerhalb der betrieblichen Leistungssphäre, die auch zu Gestaltungs-konsequenzen in der Kostenrechnung führen sollten vgl. stellvertretend Becker, 1996, S.211ff.

⁷ Auf diese durch zunehmende Technisierung ausgelöste generelle Bedeutungsver-schiebung innerhalb der betrieblichen Leistungssphäre und die damit einhergehende Bedeutungszunahme der betrieblichen Anlagewirtschaft weist insbesondere Männel hin. Vgl. Männel, 1997, S.175ff.

samtunternehmensbezogen konzipiert, jedoch in ihrer Schwerpunktsetzung nach wie vor auf den in seiner relativen Bedeutung oftmals schwindenden direkten Produktionsbereich und dort auf die Produktkalkulation fokussiert.⁸ Schließlich ergeben sich durch die oftmals enge Anbindung der Kostenrechnung an das externe Rechnungswesen und durch die Fokussierung auf die Kostenträgerrechnung gewisse Probleme bei der Bereitstellung aussagefähiger kostenbezogener Führungsinformationen für betriebliche Potentialfaktoren und indirekte Funktionen.⁹

Aus diesen Gründen ist die Kostenrechnung in ihrer bisherigen konzeptionellen und strukturellen Ausprägung als Instrument der Führung und Steuerung insbesondere indirekter betrieblicher Funktionen und Leistungsprozesse oftmals ungeeignet.¹⁰ Ein möglicher Weg zur Reduzierung dieser konzeptionellen, strukturellen und instrumentellen Problemfelder könnte ein modular aufgebautes Kostenrechnungskonzept sein,¹¹ das aus einer sehr schlanken, flexiblen und offen gestalteten Unternehmensrechnung besteht, in die, entsprechend dem unternehmensspezifischen Bedarf, funktions- oder faktorbezogene Detailrechnungen zur spezifischen Führungsunterstützung bedeutender Teilbereiche integriert werden.¹² Ein dergestalt verstandenes Kostenrechnungskonzept vollzieht dabei einerseits die in anderen Aspekten der Betriebswirtschaftslehre schon weit fortgeschrittene modulare, teilweise sogar fraktale Sicht¹³ betrieblicher Leistungserstellung nach und erfüllt andererseits durch die Möglichkeit der selektiven Schwerpunktsetzung - z.B. durch spezielle modulare Funktionskostenrechnungen für betrieblich bedeutende Funk-

⁸ Einige Autoren stellen in diesem Zusammenhang sogar seit der „Gründerzeit“ der Kostenrechnung mit ihrem dominanten Rechnungsziel der Preiskalkulation (vgl. Pfaff/Weber, 1998, S.153) einen gewissen konzeptionellen Stillstand (vgl. Pfaff/Weber, 1997, S.459) fest.

⁹ Auf die Defizite in der Praxis implementierter Kostenrechnungen insbesondere im Bereich der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und den hieraus erwachsenden negativen Folgen für eine ergebnis- und verantwortungsorientierte Steuerung, die bis zum „Versagen“ des Controlling führt, weist insbesondere Schneider hin. Vgl. Schneider, 1991, S.767f.

¹⁰ Diese Feststellung wird auch nicht durch die in den letzten Jahren relativ intensiv diskutierte Prozeßkostenrechnung verändert, da diese im Kern eine Verbesserung der Gemeinkostenverrechnung auf Vollkostenbasis insbesondere administrativer Bereiche anstrebt (vgl. Horváth/Mayer, 1989, S.216 sowie Franz, 1996, S.632) und für bedeutende Aufgaben der laufenden operativen Kontrolle und der Wirtschaftlichkeitsüberwachung eher ungeeignet ist. Vgl. Becker/Sahl, 1997, S.20.

¹¹ Auf die Gefahr, durch ein einziges gesamtübergreifendes Kostenrechnungskonzept letztlich keinem der spezifischen Informationsbedürfnisse von betrieblichen Ausschnittbereichen gerecht zu werden, haben insbesondere amerikanische Autoren verschiedentlich aufmerksam gemacht. Vgl. Kaplan, 1988, S.61ff; Cooper/Kaplan, 1998, S.109ff sowie 1999, S.76ff. Sie erheben die Forderung, es nicht bei einem Kostenrechnungssystem zu belassen und möglicherweise verschiedene parallel zu implementieren. Vgl. Kaplan, 1988, S.61.

¹² Ähnlich in Weber, 1998, S.181f.

¹³ Vgl. insbesondere Warnecke, 1996, S.165ff.

tionen – wichtige vom externen Rechnungswesen nicht erfüllbare Rechnungszwecke.¹⁴ Die jeweilige Funktionskostenrechnung stellt dann ein zentrales Informationsinstrument für das entsprechende funktionsverantwortliche Management dar, indem es die leistungswirtschaftlichen Geschehnisse der betreffenden Funktion bedarfsbezogen und funktionsgerecht wertmäßig abbildet. Zur Entwicklung eines solchen funktionsgerechten Informationsinstruments bieten sich prinzipiell zwei Wege an:

1. Die Erfüllung dieser Informationsaufgaben mit den Mitteln des in der Regel im Unternehmen schon etablierten Kostenrechnungssystems, gegebenenfalls durch dessen Erweiterung, Modifikation und Adaption im Hinblick auf Eigenschaften und Situationen der betrieblichen Funktion und ihrer speziellen Informationsbedürfnisse.
2. Der Aufbau einer eigenen Funktionsrechnung zur gezielten Erfüllung der Informationsanforderungen, wobei diese schon in ihrer Grundkonzeption auf die funktions-spezifischen Rechnungsziele und situativen Gegebenheiten der jeweiligen Funktion ausgerichtet ist und sich an deren leistungswirtschaftliche Grundstruktur anlehnt.

Die Beurteilung, welcher der beiden Wege wann eingeschlagen werden sollte sowie die Beantwortung der sich anschließenden Frage nach der konkreten Modifikation des Rechnungssystems respektive der Ausgestaltung der eigenständigen Funktionsrechnung, kann sinnvoll jedoch erst nach einer Analyse der Determinanten bzw. Einflußfaktoren einer Funktionskostenrechnung stehen. Eine solche Analyse – theoretisch wie praktisch – bedarf eines wissenschaftlich gesicherten formalen Bezugsrahmens, den es für die Problematik der Funktionskostenrechnungen erst zu entwickeln gilt.¹⁵

Dementsprechend gliedert sich die vorliegende Arbeit in zwei Teile:

- In einem ersten Teil wird, ausgehend von allgemeinen handlungs- und entscheidungsorientierten Überlegungen zur Kostenrechnungsgestaltung und unter Rückgriff auf situative Ansätze, ein allgemeiner Bezugsrahmen zur Beschreibung und Analyse der Gestaltungs determinanten einer Funktionskostenrechnung entwickelt.

¹⁴ Diesbezüglich kann die vorliegende Arbeit auch als Diskussionsbeitrag zu potentiellen Entwicklungsmöglichkeiten der (internen) Kostenrechnung in der aktuellen Debatte um die Berechtigungsgrundlagen der Kostenrechnung überhaupt und ihrer Abgrenzung zum externen Rechnungswesen verstanden werden. Vgl. dazu Schweitzer/Zielkowski, 1999, S.2ff.

¹⁵ Einen Überblick möglicher formaler Ansätze zur Problemstrukturierung in Zusammenhang mit der (gesamtunternehmensbezogenen) Kostenrechnungsgestaltung bietet Brink. Vgl. Brink, 1992, S.168ff.

- Gegenstand des zweiten Teils ist die Entwicklung, Systematisierung und Analyse der Einflußfaktoren einer Funktionskostenrechnung, die dann als Fundament gestaltungstechnischer Überlegungen herangezogen werden können.

2 Entwicklung eines Bezugsrahmens für die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung

Die Kostenrechnung steht auf verschiedene Arten mit dem Managementzyklus in Verbindung. In ihrer Eigenschaft als Informationssystem ist die Kostenrechnung bedeutendes Instrument im Managementzyklus, bezogen auf ihre eigene Ausgestaltung und (Struktur)Betreuung ist sie hingegen ein Gegenstand des Managementzyklus. Diese duale Beziehung gilt gleichermaßen für gesamtunternehmensbezogene Kostenrechnungen wie für Funktionskostenrechnungen.

Die Kostenrechnung als Gestaltungsobjekt im Managementprozeß ist Ausgangspunkt zur Entwicklung eines Bezugsrahmens der funktionsbezogenen Rechnungsgestaltung.

2.1 Zwecke und Eigenschaften der funktionalen Betrachtungsweise

Sowohl in der Wissenschaft als auch in der Unternehmenspraxis haben sich Vorgehensweisen zur Bildung betriebswirtschaftlicher Partialbetrachtungen und Aussagesysteme herausgebildet. Drei bedeutende Dimensionen zur Gliederung solcher betriebswirtschaftlicher Ausschnittbetrachtungen sind die Gliederung nach Funktionen, nach Institutionen (Branchen) und nach Methoden.¹⁶ Ein in jüngster Zeit öfters diskutierter, jedoch in seiner Grundstruktur eng mit der - nicht institutional verstandenen - Funktionalgliederung in Verbindung stehender Systematisierungsansatz, ist die Prozeßsicht.¹⁷

Während für die Kostenrechnung branchenbezogene Analysen und Gestaltungsempfehlungen im Schrifttum zu finden sind,¹⁸ hat die funktionale Sichtweise in der Gestaltung von Kostenrechnungssystemen bisher kaum Beachtung gefunden. Dies ist um so verwunderlicher, als die funktionale Betrachtungsweise in der Betriebswirtschaft eine lange und große Tradition aufweist.¹⁹ Sie ist ein in Wissenschaft²⁰ und Praxis weitverbreiteter

¹⁶ Zu solchen Gliederungsprinzipien der Betriebswirtschaftslehre vgl. stellvertretend Heinen, 1991, S.7f sowie Schweitzer, 1994, S.4ff und Ahlert/Franz/Kaefer, 1991, S.5.

¹⁷ Der einzelne Prozeß ist dabei ein gedanklicher Teilausschnitt des funktionalen Subsystems, das sich vom real existierenden strukturellen Subsystem der Unternehmung unterscheidet (vgl. Ahlert/Franz/Kaefer, 1991, S.133). Zu Begriff, Wesen und Bedeutung der Prozeßbetrachtung vgl. insbesondere Hammer/Champy, 1993, S.3ff sowie Hammer/Stanton, 1999, S.108ff.

¹⁸ Vgl. hierzu beispielsweise Budäus, 1989, S.811ff; Vikas, 1992, S.1043ff; Schierenbeck, 1992, S.1057ff; Farny, 1992, S.1085ff; Müller, 1992, S.1125ff; Gornas, 1992, S.1143 und Männel/Warnick, 1993, S.1ff.

¹⁹ Vgl. hierzu etwa Henzel, 1932, S.193ff; Schmalenbach, 1948, S.3ff; Gutenberg, 1958, S.21ff; Bratschitsch, 1957, S.85ff; Hasenack, 1968, S.2095ff; Kupsch, 1989, S.237.

²⁰ Zur Bedeutung der funktionalen Betrachtungsweise für die Betriebswirtschaftslehre vgl. beispielsweise Schmalenbach, 1948, S.3; Gutenberg, 1958, S.21ff sowie Heinen, 1991, S.7f. Die Bedeutung dieser Be-

Ansatz zur wissenschaftlichen Systematisierung und praktischen Bewältigung der betrieblichen Gesamtaufgabe.

Zur Bildung funktionaler Betrachtungseinheiten können zwei Ausgangspunkte unterschieden werden.²¹ Einerseits wird an die gesamtwirtschaftliche Aufgabe der Unternehmung angeknüpft, um daraus durch die Unternehmung zu erfüllende Funktionen abzuleiten,²² andererseits bildet das mit der betrieblichen Leistungserstellung verbundene Verrichtungs- und Aufgabengefüge den Ausgangspunkt für die Funktionsgliederung.²³ Dieser zweite Ansatz stellt eine Innensicht auf die Leistungserstellung der Unternehmung dar und ist somit geeigneter Ausgangspunkt kostenrechnerischer Überlegungen.

Als ein formales Ordnungsprinzip bezweckt die funktionale Betrachtungsweise eine Komplexitätsreduktion der betrieblichen Gesamtaufgabe, indem sie diese in ein Gefüge von Teilaufgaben bzw. Aufgabenkomplexe²⁴ oder Obliegenheiten²⁵ untergliedert, die dann als betriebliche Funktionen bezeichnet werden. Solche betrieblichen Funktionen bilden dabei den Ausgangspunkt für die Entwicklung von Partialmodellen zur Erklärung und Gestaltung betrieblicher Teilstrukturen und stellen gleichzeitig einen Bezugsrahmen für die Strukturierung von Planungs- und Kontrollproblemen dar.²⁶ Insofern läßt sich die funktionale Betrachtungsweise auch zur Systematisierung kostenrechnerischer Gestaltungsüberlegungen heranziehen und insbesondere auch vor dem Hintergrund der zunehmend erhobenen Forderung nach selektiver Schwerpunktbildung in der Kostenrechnung nützlich einsetzen.²⁷

Im folgenden seien als Bezugsrahmen der kostenrechnerischen Partialanalysen die betrieblichen Funktionen im Sinne dieser verrichtungsbezogenen Funktionalgliederung²⁸ verstanden. Die einzelnen Funktionen sind demnach als zweckbetonte Zusammenfas-

trachtungsweise läßt sich auch an der Vielzahl funktionsbezogener Publikationen und Lehrbücher erkennen. Die Zusammensetzung des Lehrkörpers sowie der Aufbau der universitären Lehrveranstaltungen ist zumindest in Deutschland überwiegend funktional ausgerichtet; vgl. Wittmann, 1977, S.588. Zu einer vertiefenden Diskussion der Bedeutung der funktionalen Sichtweise für die Wissenschaft und Lehre vgl. Hasenack, 1968, S.2102ff.

²¹ Ausführlich hierzu Bratschitsch, 1965, S.37ff.

²² Zu dieser integralen und eher makroskopisch verstandenen Funktionsgliederung, die eine betriebliche Gesamtaufgabe der „Bedürfnisbefriedigung“ in mehrere Teilfunktionen aufteilt, vgl. insbesondere Oberparleiter, 1955, S.1ff.

²³ Vgl. beispielsweise Kupsch, 1989, S.239f.

²⁴ Vgl. Ulrich, 1970, S.46 sowie Kupsch, 1989, S.237.

²⁵ Vgl. Hasenack, 1968, S.2096.

²⁶ Ähnlich in Hasenack, 1968, S.2096 und Kupsch, 1989, S.237f.

²⁷ Zur Forderung nach selektiver Schwerpunktsetzung und Ausgestaltung der Kostenrechnung vgl. Weber, 1998, S.181.

sungen wirtschaftlicher Obliegenheiten bzw. Aufgaben gleichen Verrichtungs- und Leistungspräges zu charakterisieren.²⁹

2.2 Gestaltung der Kostenrechnung als Prozeß

Die prozessuale Betrachtung der Rechnungsgestaltung im Sinne des Managementzyklus verknüpft die einzelnen Elemente der Problemerkennung und Problemlösung nach der logischen und der zeitlichen Dimension.³⁰ In diesem Sinne erscheint die Rechnungsgestaltung als Prozeß, der seinen Auslöser in einer die Rechnungs(neu)gestaltung begründenden Situationsbewertung hat und über verschiedene Diagnose- und Entscheidungsstufen als Prozeßergebnis das konkrete Kostenrechnungssystem liefert, um abschließend entsprechend dem dynamischen Zyklusgedanken wiederum als Kontrolle der Realisation in eine Situationsbewertung zu münden.³¹ Da dies gleichermaßen für gesamtunternehmensbezogene Kostenrechnungen wie auch für Funktionskostenrechnungen gilt, kann zur Beschreibung des Gestaltungsprozesses einer Funktionskostenrechnung auf die in der Literatur zu findenden prinzipiellen Überlegungen zur ablauforientierten Rechnungsgestaltung zurückgegriffen werden.³² Die ablauforientierte Sicht der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung läßt sich dann in Anlehnung an Brink³³ derart darstellen, wie dies (**Abb.1**) zeigt.

In diesem Gestaltungsprozeß sind zwei wesentliche Stufen betrieblichen Entscheidungshandelns zu finden (in *Abb.1* grau hinterlegt): Das Festlegen der mit einer Instandhaltungskostenrechnung zu verfolgenden Ziele und die konkrete Rechnungsausgestaltung. Während die der Gestaltung sachlogisch vorgelagerte Rechenzielfestlegung im Sinne einer Zielsetzungsentscheidung eine weitgehend autonome Wahlhandlung darstellt,³⁴ sind die kostenrechnerischen Gestaltungsentscheidungen als Zielerreichungs- bzw. Mittelentscheidungen entsprechend einer Mittel-Zweck-Relation nicht mehr unabhängig.³⁵ Hierbei wird als bedeutende Grundannahme des Bezugsrahmens rationales

²⁸ Vgl. Kupsch, 1989, S.240.

²⁹ Vgl. Hasenack, 1968, S.2096.

³⁰ Vgl. Brink, 1992, S.168.

³¹ Diese gleichzeitig einen neuen Zyklus anstoßende kontrollierende Situationsbewertung (Vgl. Becker, 1996, S.272f.) beinhaltet dabei sowohl Effizienz- als auch Effektivitätskontrollen.

³² Vgl. Brink, 1992, S.168.

³³ Vgl. Brink, 1992, S.170.

³⁴ Vgl. hierzu die Entscheidungstypologisierung nach Heinen, 1976, S.18.

³⁵ Zur Bedeutung der Ziele im Entscheidungsprozeß und insbesondere zur Differenzierung von Ziel- und Mittelentscheidungen, vgl. Heinen, 1976, S.18ff. Bezogen auf die Kostenrechnung siehe auch: Heinen, 1983, S.25ff.

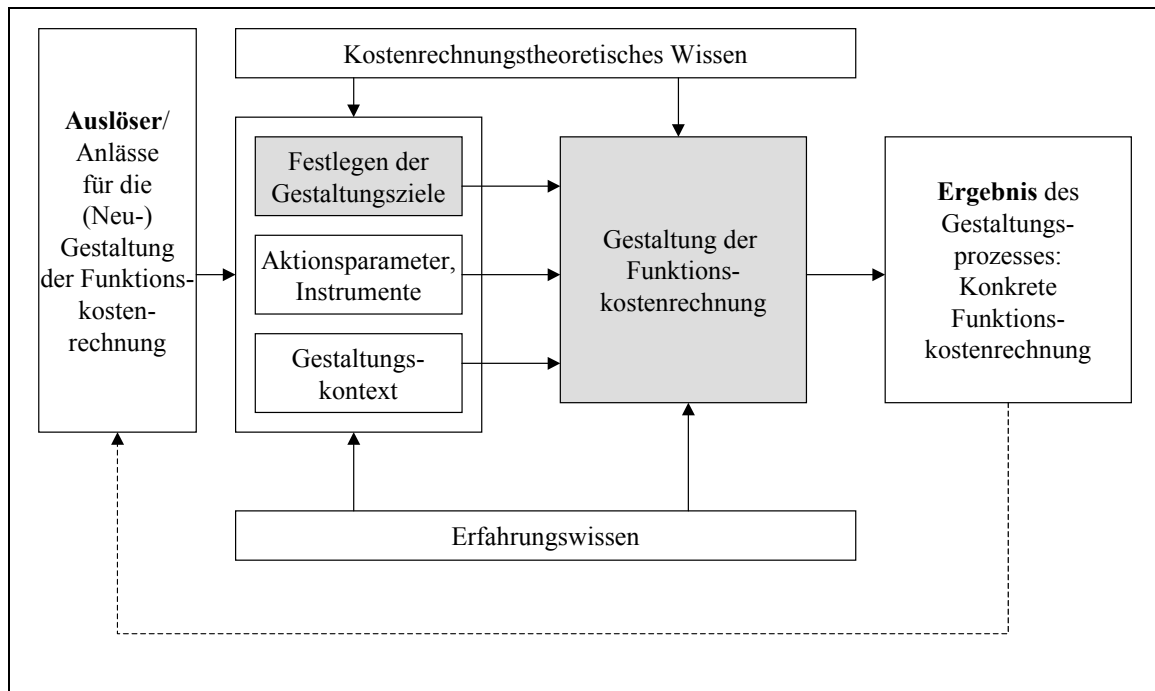


Abb.1: Ablauforientierte Sicht der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung³⁶

Gestaltungshandeln unterstellt; individuumsbezogene Aspekte der Gestaltungsträger finden also keine direkte Berücksichtigung.³⁷ Damit wird der Entscheidungsspielraum der Mittelentscheidungen im wesentlichen bestimmt durch die Ausrichtung auf die normativ wirkenden Ziele und die Bedingungen, unter denen diese Ziele umzusetzen sind.³⁸ Sowohl die Zielplanung als auch die Rechnungsgestaltung vollziehen sich dabei vor dem Hintergrund des Entwicklungsstands der Kostenrechnungstheorie und des praktischen Erfahrungswissens der internen und externen Gestaltungsträger und Informationsverwender.³⁹ Die kostenrechnerischen Gestaltungsentscheidungen sind in diesem Sinne als auf die verfolgten Rechnungsziele ausgerichtete Mittel- bzw. Zielerreichungsentscheidungen anzusehen, die unter Berücksichtigung des jeweils gegebenen Kontextes und Wissens zu fällen sind.⁴⁰

2.3 Situativer Ansatz zur Gestaltung der Kostenrechnung

Nachdem im vorangegangenen Abschnitt dargestellt wurde, welche grundsätzlichen Arten von Gestaltungseinflüssen bei einer Kostenrechnungsgestaltung wirken, stellt sich

³⁶ In Anlehnung an Brink, 1992, S.170.

³⁷ Diese „Variablen der Individualebene“ (vgl. Brink, 1992, S.171), z.B. Ansprüche, Verhaltensweisen und Einstellungen der Gestaltungsträger, werden hier nicht explizit berücksichtigt, da sachbezogene Gestaltungsprobleme der Funktionskostenrechnung im Mittelpunkt der Betrachtungen stehen sollen.

³⁸ Ähnlich in Heinen, 1976, S.19f.

³⁹ Vgl. Brink, 1992, S.168.

⁴⁰ Vgl. Brink, 1992, S.171.

nun die Frage, wie diese generell in Zusammenhang stehen. Dieses prinzipielle Zusammenspiel der Gestaltungseinflüsse soll im Folgenden unter Rückgriff auf das Gedankengut des situativen Ansatzes analysiert werden.

Als Arbeitshypothese soll im folgenden die zwar stets vor dem Hintergrund einer konkreten Realsituation ablaufende, aber letztlich unter dem Entscheidungsaspekt autonome Zielbildung als unabhängiger Handlungsschritt aufgefaßt werden.⁴¹ Damit werden auch die Ergebnisse dieses Handlungsschritts - die Rechnungsziele selbst - zu unabhängigen Variablen der Rechnungsgestaltung. Es ergibt sich dann die Frage nach dem Wirkungszusammenhang zwischen den grundsätzlichen Kategorien Rechnungsziele, Gestaltungskontext und Funktionskostenrechnungssystem. Einen formalen Rahmen liefert der ursprünglich aus der Organisationsforschung stammende situative Ansatz.⁴² Dieser Forschungsansatz wurde auch auf andere Bereiche betriebswirtschaftlichen Erkenntnisstrebens übertragen und hat sich als eine Methodik zur Entwicklung von Bezugsrahmen etabliert.⁴³ Die zentrale These lautet: Es gibt keine generell gültige, optimale Handlungs- bzw. Gestaltungsalternative, sondern mehrere situationsbezogen angemessene.⁴⁴ Das Hauptanliegen eines auf dem situativen Ansatz beruhenden Bezugsrahmens ist, das vom wissenschaftstheoretischen wie praxeologischen Standpunkt unbefriedigende Allgemeingültigkeitspostulat von Aussagen – hier bezüglich der Kostenrechnungsstruktur - zugunsten situationsadäquater Bezüge aufzugeben.⁴⁵

In der wissenschaftlichen Literatur sind zwei Varianten des situativen Ansatzes zu finden, die jedoch unterschiedlichen wissenschaftlichen Zwecksetzungen dienen.⁴⁶ Während das analytische Grundmodell des situativen Ansatzes auf das theoretische Wissenschaftsziel ausgerichtet ist, entspricht das pragmatische bzw. handlungsorientierte Grundmodell dem technologischen Wissenschaftsziel.⁴⁷ Nach dem handlungsorientierten Grundmodell des situativen Ansatzes kann der Zusammenhang zwischen den grund-

⁴¹ In Anlehnung an Heinen. Vgl. Heinen, 1983, S.27 sowie Heinen, 1976, S.19f.

⁴² Zur ursprünglichen Begründung und Verwendung des situativen Ansatzes in der Organisationsforschung vgl. Staehle, 1973 sowie Staehle, 1976, S.218ff. Unter dem Synonym „Kontingenzansatz“ siehe Schreyögg, 1978. Zu einer neueren Darstellung des situativen Ansatzes als methodische Forschungsgrundlage vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.45ff sowie S.410ff

⁴³ Beispielsweise in der Controllingforschung durch Niedermayr (vgl. Niedermayr, 1994). Vorschläge der Anwendung des situativen Ansatzes für das interne Rechnungswesen stammen von Brink (vgl. Brink, 1992, S.171ff.) sowie Krieger (vgl. Krieger, 1995, S.99) und Selke (vgl. Selke, 1997, 102ff.).

⁴⁴ Vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.VIIIff.

⁴⁵ Vgl. Niedermayr, 1994, S.33.

⁴⁶ Vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.54.

⁴⁷ Zu einer Differenzierung zwischen dem analytischen und dem handlungsorientierten Grundmodell als Varianten des situativen Ansatzes vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.55ff.

sätzlichen Kategorien Rechnungsziele, situative Bedingungen und Rechnungsstruktur in Anlehnung an Kieser/Kubicek⁴⁸ für die Problemstellung der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung wie folgt übertragen werden (**Abb.2**):

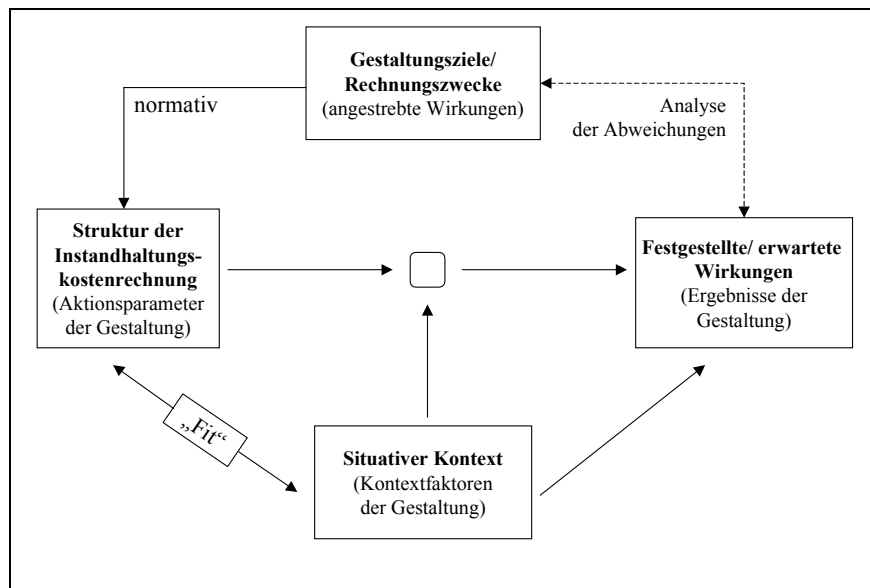


Abb.2: Die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung im pragmatischen oder handlungsorientierten Grundmodell des situativen Ansatzes⁴⁹

Charakteristisch für den situativen Ansatz als Bezugsrahmen ist, daß die erwarteten bzw. eingetretenen Wirkungen als Kombination von der (zu gestaltenden) Struktur und der Situation begriffen werden. Die Ziele besitzen dabei im Hinblick auf die angestrebte Wirkung normativen Charakter.⁵⁰ Im Falle der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung kommt es darauf an, die Kostenrechnungsstruktur so auszugestalten, daß deren Instrumentalcharakter zu den durch situative Bedingungen geprägten Handlungsanforderungen passt.⁵¹ Der Maßstab der Rechnungsgestaltung im Sinne einer Struktureffizienz der Funktionskostenrechnung ist der Grad der Rechenzweck- bzw. Zielerfüllung.⁵² Ergebnis Abweichungen, so sind diese entsprechend dem Modell auf eine nicht situationsgerechte Kostenrechnungsstruktur - einem mangelnden „Fit“⁵³ - zwischen Rechnungsgestalt und situativem Kontext zurückzuführen.

Die analytische Konkretisierung des Wirkungsmechanismus sowie die Präzisierung der einzelnen Wirkungsträger stehen in dem hier zugrunde gelegten pragmatischen Modell

⁴⁸ Vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.60.

⁴⁹ In Anlehnung an Kieser/Kubicek, 1992, S.60.

⁵⁰ Vgl. Brink, 1992, S.169.

⁵¹ In Analogie zu Kieser/Kubicek, 1992, S.61.

⁵² Vgl. Brink, 1992, S.174.

⁵³ Vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.61.

des situativen Ansatzes zunächst nicht im Vordergrund. Die Beantwortung dieser Frage entspricht eher dem theoretischen bzw. explikatorischen Wissenschaftsziel⁵⁴ und kann Untersuchungsgegenstand mittels der analytischen Variante des situativen Ansatzes sein.⁵⁵ Die hier im Mittelpunkt stehende Frage ist der makroskopische Zusammenhang zwischen angestrebten Wirkungen (Rechnungszielen), situativem Kontext und der Kostenrechnungsstruktur als Dispositivum - und zwar ohne die mikroskopischen Wirkungsmechanismen im einzelnen zu analysieren. Hieraus ergibt sich die Möglichkeit entsprechend dem technologischen Wissenschaftsziel, Handlungsempfehlungen für die Unternehmenspraxis zu generieren.⁵⁶ Der situative Ansatz ist dabei lediglich ein formales Modell, das inhaltlich durch konkrete Ziele, relevante Situationsfaktoren und empirisch gehaltvolle Hypothesen gefüllt werden muß.⁵⁷ Nachfolgend soll ein solches formales Modell für das spezielle Problemfeld der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung konkretisiert werden.

2.4 Relevante Gruppen von Einflußfaktoren als genereller Bezugsrahmen einer Funktionsrechnungsgestaltung

Gemäß des oben skizzierten situativen Ansatzes⁵⁸ wirken zwei Typen von Einflußfaktoren auf die Auswahl bzw. die Gestaltung des zu implementierenden Kostenrechnungssystems ein: Die konkreten *Rechnungsziele* und die *Kontextfaktoren*.⁵⁹

Vor dem Hintergrund der hier verfolgten funktionsbezogenen Rechnungsgestaltung ist es zweckmäßig, die Kontextfaktoren weitergehend in drei Kategorien zu unterteilen:

- Zum einen soll das *Urbild*, auf das sich die rechentechnische Modellbildung bezieht – die funktionale Leistungssphäre mit all ihren möglichen Realausprägungen - in dem hier zugrundegelegten erweiterten Sinn als eigener Kontextfaktor der funktionsbe-

⁵⁴ Vgl. stellvertretend Heinen, 1991, S.5f.

⁵⁵ Vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.56f.

⁵⁶ Vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.56. Oft wird in diesem Zusammenhang auch von der Gestaltungsaufgabe der Betriebswirtschaft gesprochen. Vgl. beispielsweise Heinen, 1991, S.4 und S.6.

⁵⁷ Vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.62.

⁵⁸ Weiterhin ist in der Literatur im Zusammenhang mit Strukturfragen des internen Rechnungswesens auch ein synthetischer Ansatz vorgeschlagen worden (vgl. Hoitsch/Schmitz, 1998, S.179ff), der von fünf gestaltungsbezogenen Merkmalen von Kostenrechnungssystemen ausgeht und diese im Hinblick auf softwaretechnische Realisierung zu konkretisieren sucht. Vgl. Hoitsch/Schmitz, 1998, S.186.

⁵⁹ Vgl. hierzu Brink, 1992, S.171f. Andere sprechen in diesem Zusammenhang bei vergleichbarem Inhalt von Determinanten der Rechnungsgestaltung (vgl. Bertsch, 1990, S.22ff.) und von Funktionen/Rechnungszwecken der Kostenrechnung, vgl. Bertsch, 1990, S.30ff.

zogenen Rechnungsgestaltung aufgefaßt werden.⁶⁰ Dieser urbildbezogene Einfluß auf die Funktionskostenrechnung erstreckt sich dabei sowohl auf den unmittelbaren Modellinhalt⁶¹ - z.B. die Abbildung der einzelnen Leistungen und Leistungseinheiten - als auch indirekt auf die Wahl eines geeigneten Modelltyps und der Modellrelation.⁶²

- Zum anderen unterliegt die Gestaltung der Funktionskostenrechnung auch Einflüssen, die nicht den direkten leistungswirtschaftlichen Gegebenheiten der Funktion selbst entstammen. Diese Kategorie von Kontextfaktoren, die im Sinne von *Rahmenbedingungen* die Modellgestaltung beeinflussen, sollen hier als *funktionsexterne* Einflüsse der Rechnungsgestaltung bezeichnet werden. Als Begriffspräzisierung dieser Kategorie sollen dabei unter funktionsexternen Einflußfaktoren der Rechnungsgestaltung alle durch die wirtschaftliche, technische und soziale Realsituation bedingten Einflüsse verstanden werden, die nicht direkt mit dem leistungswirtschaftlichen Geschehen innerhalb der betrachteten Funktion im Zusammenhang stehen, wohl aber auf deren kostenrechnerische Abbildung unmittelbar oder mittelbar einwirken. Obwohl zu erwarten ist, daß sich dieser funktionsexterne Kontext - zumindest langfristig – auch in der leistungswirtschaftlichen Struktur der betrachteten Funktion niederschlägt, sollen die beiden Gruppen der funktionsbezogenen und der funktionsexternen Einflußfaktoren⁶³ in dem hier betrachteten Rahmen als separat wirkend aufgefaßt werden, da sie zum einen untereinander keine eindeutige Kopplung im Sinne einer Isomorphie aufweisen⁶⁴ und zum anderen kurzfristig⁶⁵ gesehen in jedem Fall als unabhängig angenommen werden können.

⁶⁰ Ähnlich sieht es auch Weber für die Logistikkostenrechnung. Er stellt seinen Überlegungen eine verichtungs- und objektorientierte Präzisierung der kostenrechnerisch abzubildenden Querschnittsfunktion Logistik voran (vgl. Weber, 1987, S.9ff); oder geht von Leistungsüberlegungen aus (vgl. Weber, 1992, S.881ff).

⁶¹ Das Modell ist in diesem Sinn die (abstrakte) Replikation eines leistungswirtschaftlichen Realitätsausschnitts. Ähnlich in Stier, 1996, S.3.

⁶² Die Wahl der Modellrelation, d.h. die Beziehung zwischen Urbild und Modell, kann ebenfalls durch die Ausprägung des Urbildes beeinflusst werden, beispielsweise wenn eine bestimmte leistungswirtschaftliche Realstruktur eine ansonsten zentrale Differenzierungsdimension sinnlos erscheinen läßt oder eine zusätzliche hinzukommt. So ist z.B. die ansonsten kostenrechnerisch sehr zentrale Produktdifferenzierung und Kostenträgerrechnung im Falle eines Einproduktunternehmens wie etwa einer Ölplattform möglicherweise überflüssig.

⁶³ Dieser Ansatz wird im Rahmen von Einflußfaktorenforschungen öfter gewählt, wobei dabei meist die Unternehmenssicht und dementsprechend unternehmensinterne und unternehmensexterne Einflußfaktoren im Vordergrund stehen. So beispielsweise in der Organisationsforschung (vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.207ff), in der Controllingforschung (vgl. Niedermayr, 1994, S.139ff) und in der (Unternehmens-) Kostenrechnung (vgl. Brink, 1992, S.172ff).

⁶⁴ Allgemein können beim Vorliegen bestimmter funktionsexterner Rahmenbedingungen gewisse Rückschlüsse auf die leistungswirtschaftliche Struktur der Funktion gezogen werden. Jedoch ist die tatsächlich

- Des Weiteren bilden die empirisch und theoretisch gewonnenen Erkenntnisse der *Kostentheorie*⁶⁶ – etwa in Form von quantitativen Kenntnissen über Input-Output-Relationen als Kostenfunktion – eine wichtige Rolle. Die Rechnungsgestaltung selbst findet auch vor dem Hintergrund der Erkenntnisse der *Kostenrechnungstheorie*⁶⁷ statt, wobei hier insbesondere das Wissen um die Zielwirksamkeit kostenrechnerischer Gestaltungsvarianten im Vordergrund steht.⁶⁸ Die Kostentheorie und die Kostenrechnungstheorie bilden zusammen die eigentliche, objektivierbare *Wissensbasis* des Gestaltungsfeldes.⁶⁹ Sie sind prinzipiell unabhängig von der konkreten Gestaltungssituation zu sehen, unterliegen jedoch durch wissenschaftlichen Fortschritt ebenfalls einem Wandel und stellen somit eine eigene Kategorie von Einflußfaktoren dar.

Die Kontextfaktoren der Rechnungsgestaltung setzen sich demnach aus den leistungswirtschaftlichen Grundelementen der jeweiligen Funktion als eigentlicher rechentechnischer Projektionsgegenstand, den funktionsexternen Kontextfaktoren sowie der Wissensbasis der Kosten- und Kostenrechnungstheorie zusammen.

Die wesentlichen Kategorien von Einflußfaktoren auf die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung nach dem hier zugrunde gelegten Modell sind in (*Abb.3*) – inklusive der normativ wirkenden Rechnungsziele – dargestellt. Die auf subjektiven Faktoren beruhenden Einflüsse durch die mit der Rechnungsgestaltung befaßten Personen – zu nennen sind hier beispielsweise das kostenrechnerische Know-how, die Motivation oder die persönliche Einstellung – sind in *Abb.3* nicht explizit aufgeführt. Sie sollen hier unter allgemeinen Kontextfaktoren subsumiert werden (gestricheltes Feld). Obwohl diese handlungssubjektbezogenen Einflüsse über Erfolg bzw. Mißerfolg einer Kostenrechnungsgestaltung entscheiden können, werden diese Einflußfaktoren hier nicht explizit

vorliegende Situation der Leistungssphäre schon allein wegen der in diesem Zusammenhang unabhängigen Funktionsziele nicht als eindeutige Funktion externer Bedingungen darstellbar. Insofern besteht hier keine Isomorphie.

⁶⁵ Als kurzfristig wird in diesem Zusammenhang die Zeitspanne des Gestaltungsprozesses – also vom Auslöser der Rechnungsgestaltung bis zur abgeschlossenen Implementierung gemäß *Abb.1* – verstanden.

⁶⁶ Im Sinne von Einflußparametern des Gestaltungsprozesses sieht Brink das kostenrechnungstheoretische Wissen und das Erfahrungswissen als jeweils eigene Inputgrößen für die Rechnungsgestaltung an. Vgl. Brink, 1992, S.170.

⁶⁷ Mitunter wird in diesem Zusammenhang auch von Kostenrechnungstechnologie gesprochen, wobei damit die primär anwendungsnahen, „technologischen“ Aspekte der Kostenrechnungstheorie verstanden werden. Vgl. Turner, 1980, S.9ff.

⁶⁸ Vgl. hierzu Turner, 1980, S.6f. sowie S.150ff.

⁶⁹ Ähnlich auch in Küpper, 1992, S.40ff sowie bei Schweitzer, 1992, S.200f.

als eigene Kategorie behandelt, da sie im Sinne des hier angenommenen rationalen Gestaltungshandelns nicht objektivierbar sind.⁷⁰

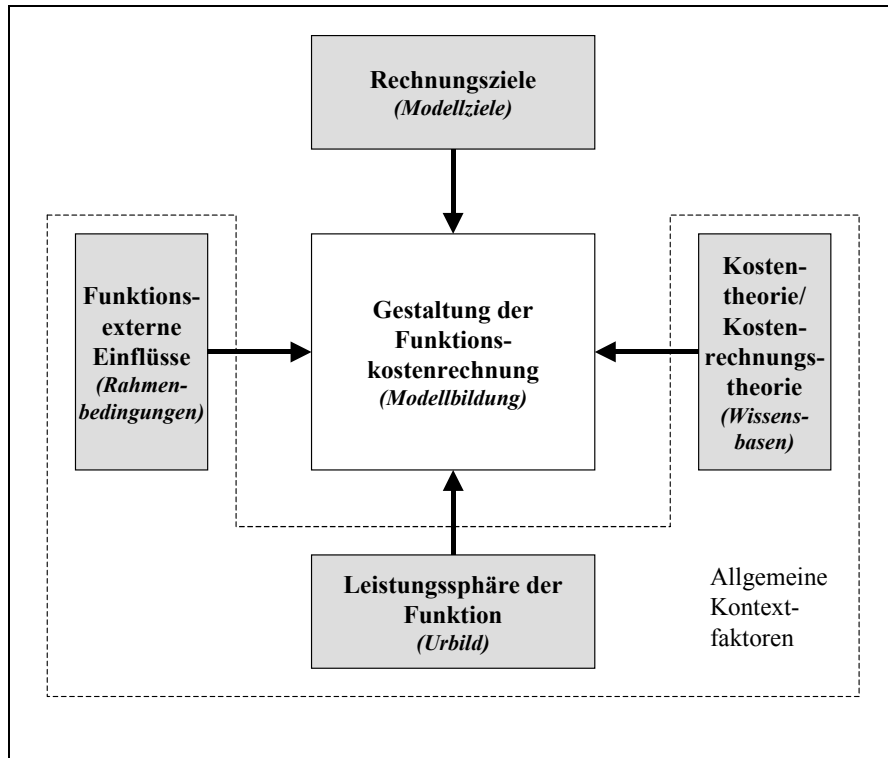


Abb.3: Kategorien von Einflußfaktoren auf die Gestaltung einer Funktionsrechnung

Zwischen den in *Abb.3* dargestellten Kategorien von Einflußfaktoren bestehen gewisse Interdependenzen. Beispielsweise findet die Zielformulierung – obwohl prinzipiell unabhängig - i.d.R. vor dem Hintergrund einer bestimmten Realsituation, beschrieben durch Leistungsphäre und Rahmenbedingungen, statt. Auch ist eine exakte Trennung zwischen den funktionsinternen Kontextfaktoren und den im wesentlichen funktionsexterne Realatbestände umfassenden Rahmenbedingungen der Rechnungsgestaltung manchmal nur schwer und unter Kompromissen möglich.⁷¹ Diese potentiellen Interdependenzen und möglichen Überschneidungen sollen jedoch im Sinne eines approximativen Vorgehens zunächst bewußt außer Acht gelassen werden, um in einem späteren Iterationsschritt wieder aufgegriffen zu werden. Die in *Abb.3* dargestellten Kategorien von Einflußfaktoren werden also fortan als unabhängige Variablen der Rechnungsgestaltung betrachtet.

⁷⁰ Der verhaltenswissenschaftliche Ansatz wird wegen der sachbezogenen Fokussierung in dieser Arbeit nicht explizit berücksichtigt. Diesbezügliche Argumentationen fließen jedoch an den entsprechenden Stellen mit in den Text ein.

⁷¹ Auf ähnliche Schwierigkeiten der trennscharfen Abgrenzung von (unternehmens)externen und internen Einflußfaktoren weist auch Krieger hin. Vgl. Krieger, 1995, S.110.

Im folgenden Kapitel werden die hier als zentral erachteten Kategorien von Einflußfaktoren (in *Abb.3* grau hinterlegt) erörtert und im Hinblick auf ihren Gestaltungseinfluß weiter konkretisiert und analysiert. Dabei werden, ausgehend von Grundüberlegungen zum Leistungssystem von Funktionen, zuerst die Einflußkategorien der Kontextfaktoren näher analysiert. Die Entwicklung und Diskussion der Rechnungsziele, deren konkrete Formulierung durch ein Verständnis der inhaltlichen und strukturellen Beschaffenheit der Kontextfaktoren erleichtert wird,⁷² stehen im Anschluß. Abgeschlossen wird das Kapitel durch einen Ausblick auf die methodischen Möglichkeiten und die Nützlichkeit empirischer Einflußfaktorenforschung im Hinblick auf eine situationsadäquate rechen-technische Modellgenerierung.

⁷² Die Rechnungsziele sind zwar als unabhängige Determinante einer Rechnungsgestaltung anzusehen (vgl. beispielsweise Brink, 1992, S.171), jedoch werden sich auch die Rechnungszwecke im Sinne einer auf der Realität operierenden Zielbildung an dieser letztendlich durch die Kontextvariablen beschreibbaren Realität orientieren.

3 Einflußfaktoren auf die Ausgestaltung einer Funktionskostenrechnung

Wie in Kapitel 2 dargestellt, setzt die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung einerseits Klarheit über die mit dieser Aufgabe verfolgten Rechnungsziele und andererseits ausreichende Kenntnis des Kontextes voraus. Die Grundlagen einer zweckgerichteten und situationsadäquaten Modellgenerierung sollen in diesem Kapitel für den generalisierten Fall der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung gelegt werden.

Der erste Abschnitt des Kapitels befaßt sich mit den Kontextfaktoren einer Funktionskostenrechnung, die aus argumentationslogischen Gründen vor den Rechnungszielen erörtert werden sollen.⁷³ Die Ableitung, Systematisierung und Diskussion der Rechnungsziele einer Funktionskostenrechnung ist Gegenstand des zweiten Abschnitts. Im dritten Abschnitt wird schließlich ein Ausblick auf die Möglichkeiten empirischer Einflußfaktorenforschung gegeben.

3.1 Kontextfaktoren einer Funktionskostenrechnung

Während Systematisierungen von Rechnungszielen in vielen Lehrbüchern der Kostenrechnung zu finden sind,⁷⁴ hat die Systematisierung von Kontextfaktoren der Rechnungsgestaltung in der Literatur bisher weniger Beachtung gefunden.⁷⁵ Systematische Untersuchungen zu den Kontextfaktoren der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung sind noch seltener zu finden und beschäftigen sich jeweils nur mit einer konkreten Funktion.⁷⁶ Aus diesem Grund sollen nachfolgend die Kontextfaktoren einer Funktionsrechnungsgestaltung jeweils zuerst allgemein definiert und anschließend der Mechanismus und Umfang ihrer Einwirkung diskutiert werden. Die Ebene der funktions- oder sogar fallspezifischen Konkretisierung der Kontextfaktoren ist nicht mehr Gegenstand der nachfolgenden Erörterungen.

Wie in Kapitel 2 aufgezeigt, lassen sich die relevanten Kontextfaktoren der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung in drei Kategorien unterteilen: In die Kategorie der

⁷³ Die Kenntnis der Struktur und inhaltlichen Vielfalt der Kontextfaktoren erleichtert die Ableitung und Konkretisierung von Rechnungszielen.

⁷⁴ Vgl. stellvertretend Hummel/Männel, 1986, S.22ff; Kilger, 1988, S.15ff; Riebel, 1994, S.11ff; Steger, 1996, S.65ff; Schweitzer/Küpper, 1998, S.38ff; Becker, 1998, S.31.

⁷⁵ Zu nennen sind hier Brink, 1992, S.167ff; Krieger, 1995, S. 104ff; Bertsch, 1991, S.22ff.

⁷⁶ Spezielle Funktionen, für die solche Betrachtungen vorliegen, sind beispielsweise die betriebliche Logistik (vgl. Weber, 1987, S.9ff) oder der Vertrieb (vgl. Köhler, 1993, S.7ff).

funktionsinternen Einflüsse („Urbild“)⁷⁷, der funktionsexternen Einflüsse (Rahmenbedingungen) und der Wissensbasis (Kostentheorie, Kostenrechnungstheorie). Diese drei Kategorien sollen im folgenden näher beleuchtet werden, wobei mit dem Leistungssystem betrieblicher Funktionen als Urbild kostenrechnerischer Modellentwicklung begonnen wird. Anschließend steht die Erörterung der funktionsexternen Rahmenbedingungen der Rechnungsgestaltung und schließlich im dritten Teilabschnitt der Wissensbasen der Kostenrechnungsgestaltung und hier insbesondere der Kostentheorie und Kostenrechnungstheorie.

3.1.1 Leistungssphären von Funktionen

Eine Funktionskostenrechnung bezieht sich als Teilrechnung auf die Leistungssphäre der jeweiligen Funktion und sucht diese wertmäßig abzubilden. Bei der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung stellt sich damit analog der natur- und ingenieurwissenschaftlichen Modellgenerierung zuerst die Aufgabe, das Urbild - hier das komplexe reale Leistungssystem der jeweiligen Funktion - in Form eines abstrakten Leistungssphärenmodells so zu strukturieren und reduzieren, daß es sinnvoll in eine Wertsphäre transformiert werden kann. Der Zusammenhang zwischen Leistungssystem, Leistungssphärenmodell, Kostenrechnung und Wertsphäre ist in (**Abb.4**) schematisch dargestellt.

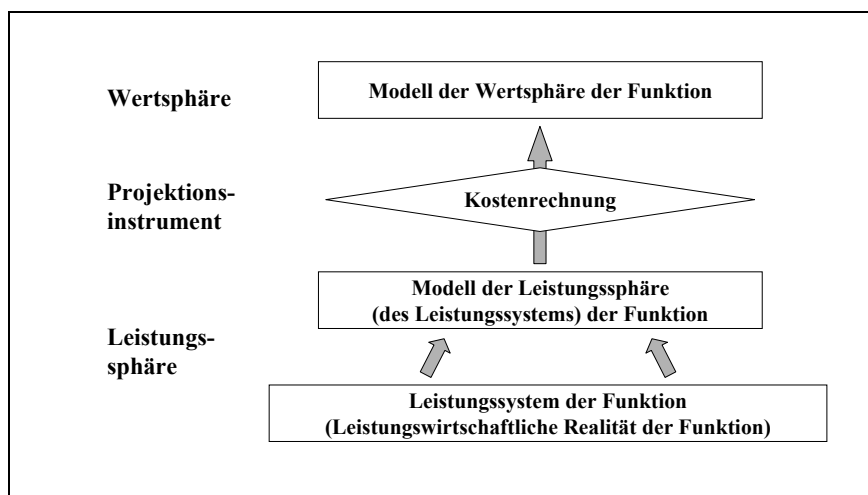


Abb.4: Die Kostenrechnung als Instrument zur Projektion eines funktionsbezogenen Leistungssphärenmodells auf eine Wertsphäre

Die Entwicklung eines solchen Leistungssphärenmodells ist jedoch nur auf einer relativ hohen Abstraktionsebene möglich, da die Mannigfaltigkeit leistungswirtschaftlicher Realitäten in den unterschiedlichen Funktionen einer detaillierten und dennoch allge-

⁷⁷ Krieger spricht in ähnlichem Zusammenhang ebenfalls vom Urbildeinfluß auf die Kostenrechnung. Vgl. Krieger, 1995, S.117 sowie S.162ff.

meingültigen Strukturierung entgegensteht. Es wird hier jedoch die Ansicht vertreten, daß sich alle existierenden Leistungssysteme von Funktionen auf ein generisches Grundmuster leistungswirtschaftlicher Verflechtungen reduzieren lassen, welches dann - als generisches Leistungssphärenmodell für Funktionen – sinnvoller Ausgangspunkt für funktions- und fallspezifische Konkretisierung und anschließende Rechnungsgestaltung sein kann.⁷⁸

Im folgenden wird der Versuch unternommen, ein solches generisches Leistungssphärenmodell für Funktionen aufzustellen. Die hierfür notwendige Präzisierung des Leistungsbegriffs, verbunden mit der Relativierung⁷⁹ der Begriffe Absatzleistung und Innenleistung, ist Gegenstand des folgenden Teilabschnitts, bevor anschließend das Grundmodell der funktionsbezogenen Leistungssphäre erörtert wird.

• **Leistungserstellung betrieblicher Funktionen**

Versteht man mit Schmalenbach⁸⁰ unter Leistung jedes Werteschaffen, das durch betriebliche Güterkombination aus dem eigentlichen Betriebszweck resultiert,⁸¹ so lassen sich diese Leistungen⁸² nach ihrer Zweckbeziehung zur marktlichen Endaufgabe in für den Markt bestimmte Absatzleistungen und innerbetriebliche Leistungen unterteilen.⁸³ Die Kategorie der innerbetrieblichen Leistungen differenziert sich hiernach über ihren Verwendungszweck, der im Gegensatz zur marktlichen Verwertung der Absatzleistungen in der innerbetrieblichen Nutzung bzw. im Wiedereinsatz liegt; sie gehen als Einsatzgüter in nachgeordnete Güterkombinationen ein.⁸⁴ Solche innerbetrieblichen Leis-

⁷⁸ Der Umstand betriebswirtschaftlicher Funktionenbildung beruht gerade auf der auch branchenübergreifend feststellbaren Gemeinsamkeit. So wird der aufgabenorientierte Schnitt durch die Unternehmung in Form von Funktionsbetrachtungen oft als Bezugsrahmen für die Entwicklung von Partialmodellen herangezogen. Vgl. beispielweise Heinen, 1991, S.7f oder Kupsch, 1989, S.3.

⁷⁹ Als Relativierung sei hier die Bezugssystemabhängigkeit der Betrachtung verstanden. Im vorliegenden Fall sind dies die konkreten System- bzw. Funktionsgrenzen.

⁸⁰ Vgl. Schmalenbach, 1963, S.10.

⁸¹ Zu vergleichbaren Leistungsdefinitionen vgl. stellvertretend Wenz, 1992, S.486; Schierenbeck, 1981, S.1147 sowie Hummel/Männel, 1986, S.86 und Schweitzer/Küpper, 1998, S.165.

⁸² Der hier zugrunde gelegte Leistungsbegriff verbleibt in der Mengenebene. Leistungen werden in diesem Sinne als mengenmäßige Ausbringung eines betriebszweckgebundenen Gütertransformationsprozesses verstanden (vgl. Becker, 1998, S.192). Die monetäre Bewertung dieser Leistungen und der dadurch entstehende Gegenbegriff zu den Kosten soll hier mit Erlös bezeichnet werden (vgl. Becker, 1998, S.98 und S.180 sowie Hummel/Männel, 1986, S.384). Zu einer vertiefenden Diskussion über diese Terminologien vgl. Hummel/Männel, 1986, S.83ff.

⁸³ Vgl. beispielweise Lissmann, 1997, S.282 und Schierenbeck, 1993, S.910.

⁸⁴ Ähnlich in Schierenbeck, 1981, S.1147 sowie Wenz, 1992, S.486f.

tungen - hier fortan als *Innenleistungen*⁸⁵ oder *Binnenleistungen* bezeichnet - werden in der Literatur deshalb oft auch als (Wieder-)Einsatzleistungen⁸⁶ oder in der Terminologie der Produktionstheorie als derivative bzw. sekundäre Produktionsfaktoren⁸⁷ bezeichnet. Die den leistungsbeziehenden Stellen durch die Inanspruchnahme solcher Innenleistungen entstehenden bzw. zugewiesenen Kosten werden dementsprechend auch unter den sog. sekundären Kostenarten zusammengefaßt.⁸⁸

Die oben beschriebene Kategorisierung von Leistungen läßt sich auf die funktionale Sicht übertragen, indem die Leistungen nicht nach ihrer Zweckbeziehung zur marktlichen Endaufgabe des Unternehmens, sondern nach ihrer Zweckbeziehung zur Funktionsaufgabe systematisiert werden. Während für die zuvor beschriebenen innerbetrieblichen Leistungen die formalrechtliche Unternehmensgrenze maßgeblich ist, läßt sich der Begriff der Innenleistungen verallgemeinern und als bezugsrahmenabhängige Kategorie von Güterkombinationen charakterisieren. Die *Innenleistungen einer Betrachtungseinheit* sind dann all diejenigen Leistungen, die innerhalb der Betrachtungseinheit durch zweckbezogene Güterkombination erstellt und auch innerhalb derselben Betrachtungseinheit – ebenfalls betriebszweckbezogen – eingesetzt bzw. verwertet werden. Das verallgemeinerte Komplementär zu den Innenleistungen – hier mit *Absatzleistungen oder Außenleistungen einer Betrachtungseinheit* bezeichnet – umfaßt entsprechend alle Leistungen, deren Erstellung zwar innerhalb, deren Verwertung bzw. Nutzung jedoch außerhalb der Grenzen der Betrachtungseinheit stattfinden. Diese bezugsrahmenabhängige Relativität von Innen- und Außen- bzw. Absatzleistungen erleichtert es, unterhalb der Ebene der Gesamtunternehmung auch betriebliche Teilausschnitte⁸⁹ unter leistungswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu analysieren und zu strukturieren. Für solche Betrachtungseinheiten läßt sich dann eine eigene Leistungssphäre skizzieren, die als Grundlage für eine Partialkostenrechnung des jeweiligen Teilausschnitts dienen kann.⁹⁰

⁸⁵ Der Begriff der Innenleistung geht im wesentlichen auf Mellerowicz zurück; vgl. Mellerowicz, 1966, S. 480ff. Dieser Nomenklatur soll wegen ihrer Universalität und flexiblen Übertragbarkeit auf betriebliche Teilausschnitte im weiteren gefolgt werden.

⁸⁶ Vgl. insbesondere Kosiol, 1972, S.141ff.

⁸⁷ Vgl. hierzu insbesondere Heinen, 1983, S.286.

⁸⁸ Vgl. stellvertretend Heinen, 1983, S.286 sowie Hummel/Männel, 1986, S.132ff.

⁸⁹ Obwohl in diesem Zusammenhang nur die funktionale Ausschnittbetrachtung eingehender erörtert wird, sind grundsätzlich beliebige Partialbetrachtungen, beispielsweise nach Faktoren in Form von Faktorrechnungen, denkbar.

⁹⁰ Die Leistungssphäre stellt dabei das leistungswirtschaftliche Urbild dar, das es mittels einer konstantadäquat gestalteten Kostenrechnung wertmäßig abzubilden gilt.

Die Möglichkeiten, nach denen sich solche Betrachtungseinheiten bzw. Teilausschnitte bilden lassen, sind zunächst nicht festgelegt.⁹¹ Die zu wählende Vorgehensweise sollte sich jedoch am jeweils verfolgten Zweck einerseits und an den situativen Rahmengenheiten andererseits orientieren. Der hier verfolgte Zweck ist die leistungswirtschaftliche Durchdringung der betrieblichen Gesamtaufgabe⁹² zum Zwecke der Entwicklung eines partiellen Informationsinstruments, das die Erklärung, Gestaltung und wertschöpfungsorientierte Lenkung betrieblicher Teilaufgaben bzw. Funktionen ermöglicht.⁹³ Zur konkreten funktionalen Gliederungsstruktur der Unternehmung soll an dieser Stelle keine Festlegung getroffen werden,⁹⁴ da sie einerseits nur unter Kenntnis der jeweiligen situativen Erfordernisse sinnvoll ist und andererseits die hier entwickelte allgemeingültige Vorgehensweise von der einzelnen Funktion unabhängig sein soll.⁹⁵

• **Generische Struktur einer Funktions-Leistungssphäre**

Nach den vorangegangenen Überlegungen läßt sich für eine beliebige, auch unter leistungswirtschaftlichen Gesichtspunkten separierbare Funktion ein allgemeines Grundmodell ihrer Leistungssphäre aufstellen. Ein solches generisches Grundmodell einer funktionsbezogenen Leistungssphäre ist in (*Abb.5*) dargestellt. Obwohl in *Abb.5* die klassische Darstellungsform des von links nach rechts verlaufenden Leistungsflusses gewählt wurde ist zu betonen, daß der gedankliche Ansatz zur funktionspezifischen Rechnungsgestaltung bei den Absatzleistungen, also auf der rechten Seite zu suchen ist.

⁹¹ Bedeutsame in Wissenschaft und Unternehmenspraxis oft anzutreffende betriebliche Ausschnittbetrachtungen unterteilen nach betrieblichen Teilaufgaben in Funktionen (vgl. Hasenack, 1968, S.2096 sowie Heinen, 1991, S.7), nach betrieblichen Abläufen in Prozesse (vgl. Hammer/Champy, 1993; Eversheim, 1995; Striening, 1996, S.633ff; Gaitanides 1983, S.3ff) und nach der Vorgehensweise in Methoden (vgl. Heinen, 1991, S.7 sowie Ahlback, 1997, S.1ff).

⁹² Grundsätzlich könnte die oben herausgearbeitete allgemeingültige Segmentierung in Innen- und Absatzleistungen nach dem Modellansatz der „Fraktalen Fabrik“ (vgl. Warnecke, 1992, S.142ff) wegen des dann geltenden grundlegenden Merkmals der Selbstähnlichkeit auf jede ökonomische Teilmenge der Unternehmung bezogen werden. Diese extreme Verallgemeinerung ist jedoch wegen der - im Gegensatz zu den ursprünglich mathematisch-/naturwissenschaftlichen Modellen (vgl. Mandelbrot, 1987, S.1ff) - endlichen Gesamtheit der Unternehmung nur bedingt anwendbar und vor dem hier verfolgten Zweck der Funktionalbetrachtung nicht weiter zielführend.

⁹³ Ähnlich bei Kupsch, 1989, S.237.

⁹⁴ Während in der historischen Literatur einige Autoren nur von vier (Schäfer, 1980, S.131ff) bis fünf (vgl. Gutenberg, 1958, S.22f) Basisfunktionen ausgingen, haben andere durchaus feinere Differenzierungen entworfen (vgl. etwa 11 Funktionen bei Schmalenbach, 1948, S.3ff). Bis heute ist jedoch keine einheitliche Sichtweise einer detaillierten universellen Funktionalgliederung erkennbar. Funktionen werden in der Regel problem- und zweckbezogen definiert. So spricht man beispielsweise außer bei den klassischen Funktionen wie Beschaffung, Produktion oder Absatz/Vertrieb unter bestimmten Umständen auch von der Logistik-, der Lagerwirtschafts- und der Instandhaltungsfunktion.

⁹⁵ Für die Anwendbarkeit der hier entwickelten Aussagen ist jedoch darauf zu achten, daß die konkret gewählte Funktionsabgrenzung auch unter leistungswirtschaftlichen Gesichtspunkten sinnvoll ist.

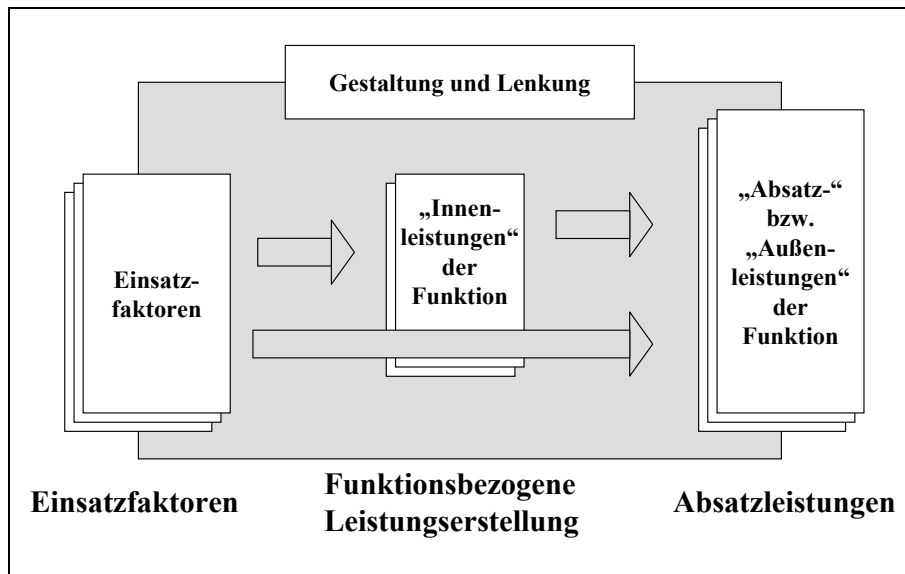


Abb.5: Generische Darstellung der Leistungssphäre einer Funktion

Die Absatz- bzw. Außenleistungen einer (inner-)betrieblichen Funktion ergeben sich entsprechend den obigen Definitionen aus der Erfüllung des funktionskonstituierenden Aufgabenkomplexes; sie umfassen die unmittelbar funktionszweckbezogenen Güterkombinationen. Die Absatz- bzw. Außenleistungen werden funktionsextern verwertet und entstehen im Rahmen funktionaler Güterkombinationen unter Einsatz von Innenleistungen wie auch unter – aus Funktionssicht - primären Einsatzfaktoren.

Die Innenleistungen einer Funktion stehen dagegen zu den funktionscharakterisierenden Primäraufgaben nur in einem indirekten Verhältnis. Ihre Erstellung wird zwar mittelbar durch die Existenz der Primäraufgaben bzw. der Erstellung der Absatzleistungen ausgelöst, ihre Wirkung bzw. ihre Verwertung wird jedoch außerhalb der Funktionsgrenzen nicht direkt sichtbar. Die Innenleistungen ergeben sich durch Güterkombination aus den Einsatzfaktoren und möglicherweise anderen Innenleistungen. Die aus Konsistenzgründen nicht triviale Abgrenzung von Absatzleistungen und Innenleistungen im konkreten Praxisfall⁹⁶ soll hier nicht weiter vertieft werden. Als Differenzierungskriterium sollen hier vereinfacht alle innerhalb der Funktion erstellten Leistungen, für die eindeutig funktionsexterne Abnehmer bestehen, als Absatz- bzw. Außenleistungen angesehen werden. Alle anderen funktionsintern erstellten Leistungen verbleiben als Innenleistungen.

⁹⁶ Zu einer Diskussion hierzu anhand von Beispielen (allerdings gesamtunternehmensbezogen) vgl. Wenz, 1992, S.487.

Die Einsatzfaktoren sind in diesem Leistungsbild funktionsexternen Ursprungs. Sie werden im Zuge der funktionsbezogenen Leistungserstellung verbraucht.⁹⁷

Losgelöst von diesen unmittelbaren leistungswirtschaftlichen Verflechtungen ist die Gestaltung und Lenkung – oft als dispositiver Faktor bezeichnet⁹⁸ - zu sehen. Sie ist zwar einerseits dem Funktionszweck verpflichtet, beinhaltet jedoch andererseits auch darüber hinausgehende, funktionsübergreifende und integrierende Aspekte und ist einer Leistungsmessung und Leistungsbewertung nur schwer bis überhaupt nicht zugänglich.⁹⁹

Die stufenartige Verknüpfung leistungswirtschaftlicher Transformationsprozesse, wie sie in *Abb.5* dargestellt sind, wird durch eine kausal verknüpfte Kette von Bedürfnissen nach Einsatzfaktoren bzw. Zwischenleistungen hervorgerufen. Im funktionalen Leistungssystem setzt diese Kausalkette an den funktionskonstituierenden¹⁰⁰ Absatzleistungen an und verläuft entgegen dem Wertschöpfungsfluß über die mittelbar funktionszweckbezogenen Innenleistungen bis hin zu den hierfür notwendigen Einsatzfaktoren. Der effektiven und effizienten Befriedigung dieser Einsatzgüterbedürfnisse ist insbesondere die für die Funktionserreichung verantwortliche Gestaltung und Lenkung verpflichtet. Entsprechend ist diese an den Absatzleistungen bzw. verallgemeinert am Marktgeschehen ansetzende kausal verknüpfte Kette von Einsatzgüterbedürfnissen, die grundsätzlich auch den Motor der funktionalen Leistungstransformation darstellt, als Perspektive bei der Gestaltung der Funktionskostenrechnung zu berücksichtigen.¹⁰¹

• **Einflüsse der Leistungssphäre auf die Rechnungsgestaltung**

Wie oben erläutert, dient als Ausgangspunkt und Urbild kostenrechnerischer Gestaltungsüberlegungen ein auf seine wesentlichen Aspekte reduziertes Modell des Leistungssystems der zu betrachtenden betrieblichen Funktion. Entsprechend dem in *Abb.5* dargestellten Schema sind dann für die dort aufgeführten drei grundsätzlichen Kategorien von Leistungen – Absatzleistungen, Innenleistungen und Einsatzfaktoren (Einsatzleistungen) – alle bedeutenden leistungswirtschaftlichen Vorgänge abzubilden. Dies

⁹⁷ Der hier angesprochene Verbrauch umfaßt sowohl den physischen Verzehr von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, wie auch die Inanspruchnahme von Arbeits- und Dienstleistungen sowie die Nutzung von Betriebsmitteln und Rechten, vgl. beispielsweise Hummel/Männel, 1986, S.73f.

⁹⁸ Vgl. Gutenberg, 1976, S.131ff.

⁹⁹ Zur Kategorisierung von Leistungen nach ihrer Meßbarkeit vgl. beispielsweise Becker, 1998, S.128.

¹⁰⁰ Die Funktion wird hier als Aufgabenkomplex verstanden, dessen Erfüllung dann auch als Absatzleistung(en) derselben Funktion bezeichnet werden kann.

¹⁰¹ Stark ausgeprägt ist dieses retrograde Vorgehen insbesondere bei Ansätzen des Target Costing. Zu einem Überblick vgl. Seidenschwarz, 1996, S.752ff.

umfaßt neben einer sinnvollen weiteren Segmentierung dieser Leistungen insbesondere die Abbildung ihrer Entstehung, Vorhaltung/Bindung und Verwertung in sowohl mengenmäßiger wie auch monetär bewerteter Form. Hierzu zählt auch die funktionspezifische Produktionsfunktion, die als zentraler, unmittelbar der Leistungssphäre entstammender Kontextfaktor großen Einfluß auf die rechentechnische Gestaltung besitzt.

Eine vor dem Hintergrund der Nutzungs- bzw. Verwertungseigenschaften zweckmäßige weitergehende Untergliederung obiger drei Leistungskategorien ist die Einteilung in Potentialleistungen¹⁰² und Verbrauchsleistungen bzw. Repetierfaktoren.¹⁰³ Dies ist rechentechnisch schon alleine deshalb von Bedeutung, da die Nachverfolgung des Lebenszyklus von Potentialleistungen über mehrere Perioden hinweg andere gestaltungstechnische Realisierungselemente erfordert als einperiodische Repetierfaktoren.¹⁰⁴

Die oben skizzierten Eigenschaften der Leistungen und Leistungstransformationen stellen bedeutende, in der funktionalen Leistungssphäre begründete Kontextfaktoren einer Funktionskostenrechnung dar und wirken sich unmittelbar auf die Gestaltung der Funktionskostenrechnung aus. Die Intensität des Einflusses ist dabei im Sinne von Detaillierungsansprüchen rechenzielabhängig.

Neben diesen eindeutig Einfluß nehmenden Kontextfaktoren bestehen weiterhin Randbereiche des Leistungssystems, die mögliche, jedoch in ihrem Umfang stark rechenzielabhängige Einflüsse darstellen.

Diese sind beispielsweise die Verbrauchseigenschaften der funktionserstellten Absatzleistungen, die bei rechentechnischer Abbildung auch des Verbrauchs bzw. Wiedereinsatzes solcher Leistungen Bedeutung erlangen können. Obwohl dieser Güterverbrauch eigentlich außerhalb der betreffenden funktionalen Ausschnittbetrachtung stattfindet und damit in der Regel nicht mehr unmittelbarer Fokus der funktionsbezogenen Kostenrechnung ist, sind Konstellationen denkbar, bei welchen gerade aus den Absatz- bzw. Verbrauchsbetrachtungen bedeutende Rückwirkungen auf die Wahl der kostenrechnerischen Gestaltungsalternative erwachsen.¹⁰⁵ Dies ist zu erwarten, wenn eine umfassende

¹⁰² Als Potentialleistungen seien hier alle betrieblichen Leistungen verstanden, die dem Aufbau von betrieblichen Potentialen dienen. Oft werden diese Leistungen nach ihrer Bilanzwirksamkeit auch als aktivierungspflichtige Leistungen bezeichnet. Vgl. Schierenbeck, 1993, S.911.

¹⁰³ Vgl. stellvertretend Schierenbeck, 1993, S.911 sowie ähnlich in Hummel/Männel, 1986, S.211.

¹⁰⁴ Vgl. Männel, 1996, S.43f.

¹⁰⁵ Beispielsweise kann das Design logistischer Informationssysteme z.B. bezüglich Lager- und Transportleistungen gerade im Hinblick auf den Nutzenaspekt angrenzender Funktionen - z.B. Vertrieb oder Produktion - ausgerichtet werden (Vgl. Pfohl, 1997, S.646). Auch der Einsatz von Instandhaltungsleis-

und integrierte Sicht der unternehmerischen Leistungs- und Wertkette¹⁰⁶ zugrunde gelegt wird und eine horizontale und vertikale Vernetzung der Informationssysteme sowie eine Informationskongruenz angestrebt werden.¹⁰⁷ In solchen Fällen sollten Kosteninformationen zur Entscheidungsfindung auch übergreifend zur Verfügung gestellt werden.¹⁰⁸

Eine vergleichbare Situation ergibt sich für die Erstellungseigenschaften der Einsatzfaktoren, die ebenfalls i.d.R. bei der Rechnungsgestaltung keine Rolle spielen. Jedoch gilt auch hier prinzipiell die Anmerkung, daß - anders als in einer Unternehmenskostenrechnungen üblich¹⁰⁹ - die funktionsexternen, leistungswirtschaftlich vor- und nachgelagerten Funktionsbereiche bei entsprechend vorliegenden Rechnungszielen durchaus mit in die Rechnungsgestaltung einbezogen werden können. Zur Bewertung dieser Integrations- und Schnittstellenproblematik bedarf es allerdings einer Untersuchung sowohl der funktionsexternen Kontextfaktoren bzw. Rahmenbedingungen wie auch der Rechnungsziele. Dies ist Gegenstand der nächsten Kapitel.

Insgesamt bleibt festzustellen, daß sich aus dem Leistungssystem der Funktion unmittelbar zentrale Einflüsse auf die Rechnungsgestaltung ergeben. Diese oft sehr speziellen leistungswirtschaftlichen Gegebenheiten werden allerdings bei der Konzeption einer gesamtunternehmensbezogenen Kostenrechnung mitunter (notgedrungen) vernachlässigt, was neben einem teilweise schlechten Image der Kostenrechnung in betroffenen Funktionsbereichen auch zu nicht ausschöpfbaren Rationalisierungspotentialen für die Unternehmen führen kann.

tungen etwa als zeit- oder laufleistungsabhängige Wartung an Produktionsanlagen kann für die Gestaltung einer Instandhaltungskostenrechnung von Bedeutung sein.

¹⁰⁶ Zur Konzeption einer integrierten Leistungs- und Wertkette vgl. Becker, 1996, S.88ff.

¹⁰⁷ Vgl. Becker, 1990, S.309ff.

¹⁰⁸ Beispielsweise können Kosteninformationen zur Querschnittsfunktion Logistik auch über die Funktion Logistik hinaus entscheidungsrelevant und Bestandteil von Managementunterstützungsinstrumenten sein (vgl. Diruf, 1998, S.337ff). Ebenso ist es denkbar, daß ein Produktionsbereich die Fragestellung, in welchem Umfang er Wartungsvereinbarungen abschließen soll, auch mit Unterstützung von Informationen aus einer Instandhaltungskostenrechnung beantwortet. (Zum Versuch einer Nutzenbewertung von IH-Leistungen vgl. beispielsweise Wolfbauer/Biedermann, 1992, S.745ff).

¹⁰⁹ Unternehmensbezogene Kostenrechnungen und Kostenbetrachtungen beschränken sich üblicherweise auf die unternehmensinterne Diagnose im Sinne eines ‚Out of Company-Costing‘ (vgl. Becker, 1997b, S.41 sowie Becker, 1999, S.9). Es ist jedoch denkbar, mitunter sogar wünschenswert, auch unternehmensexterne Aspekte in die Kostenbetrachtungen und möglicherweise Kostenrechnung etwa in Form eines ‚Out of Supplier-Costing‘ oder ‚Out of Consumer-Costing‘ mit einzubeziehen (vgl. Becker, 1997b, S.42 sowie Becker, 1999, S.11).

3.1.2 Funktionsexterne Einflüsse auf die Rechnungsgestaltung

Wie in Kapitel 2 dargestellt, unterliegt die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung auch Einflüssen, die nicht unmittelbar in der Leistungssphäre der Funktion begründet liegen. Zur Konkretisierung dieser funktionsexternen Kontextfaktoren einer Funktionskostenrechnung sind in Anlehnung an die Ausführungen in Kapitel 2 alle durch die wirtschaftliche, technische und soziale Realsituation bedingten Einflüsse zu untersuchen, die nicht direkt mit dem leistungswirtschaftlichen Geschehen innerhalb der betrachteten Funktion im Zusammenhang stehen, wohl aber auf deren kostenrechnerische Abbildung unmittelbar oder mittelbar einwirken können. Dieser relativ umfassenden Aufgabe soll im folgenden nachgegangen werden.

Da im situativen Ansatz die Situation - beschrieben durch die gestaltungsbezogenen Kontextfaktoren - originär gegeben ist¹¹⁰ und insofern auch nicht formaltheoretisch ableitbar, sondern nur empirisch ermittelbar ist, können die folgenden Ausführungen nur im Sinne einer zu entwickelnden Arbeitshypothese verstanden werden. Während sich die funktionsinternen Kontextfaktoren in Form eines leistungswirtschaftlichen Grundmodells abstrahieren ließen, kann für den Bereich der funktionsexternen Einflußfaktoren an dieser Stelle nur eine heuristische Zusammenstellung und Systematisierung der Einflußfaktoren als Arbeitshypothese generiert werden. Das ganze Spektrum der möglichen Realausprägungen sowie insbesondere ihre statistische Häufung und die damit verbundene gestaltungstechnische Relevanz einzelner Ausprägungsvarianten läßt sich aufgrund der Vielfältigkeit erst funktionspezifisch festmachen und auch dort letztendlich erst im Rahmen explorativer, empirischer Untersuchungen eindeutig klären.

Im folgenden soll zunächst ein geeigneter Systematisierungsansatz gewählt werden, der dann als Rahmenstruktur für die hypothetisch zu entwickelnden funktionsexternen Einflußfaktoren dient. Die Diskussion der einzelnen Einflußfaktoren sowie ihrer potentiellen Einzelausprägungen steht im Anschluß.

3.1.2.1 Systematisierung funktionsexterner Einflüsse

Die funktionsexterne Einflußsphäre einer Funktionskostenrechnung läßt sich unter verschiedenen Perspektiven betrachten und mittels geeigneter Merkmale den Perspektiven entsprechend strukturieren. Die Beurteilung, welche Merkmale im einzelnen als sinn-

¹¹⁰ Sie ist in diesem Zusammenhang als Ausgangspunkt der Theoriebildung zu verstehen (vgl. Kieser/Kubicek, 1992, S.199ff) und damit a priori gegeben.

volle Systematisierungskriterien zu verwenden sind, hängt von der mit der Segmentierung verfolgten Intention ab. Die hier anzustrebenden Systematisierungskriterien sollten entsprechend die hier im Vordergrund stehende Transparenz der Einflußsprünge, der Einflußwirkung sowie der Einflußmechanismen unterstützen. Zudem sollen sie eine geeignete Ausgangsbasis für spätere Gestaltungserörterungen schaffen. Vor diesem Hintergrund soll nun, ausgehend von einer Analyse der im Schrifttum vorgeschlagenen allgemeinen Systematisierungskriterien von Einflußfaktoren, eine Systematik für die funktionsexternen Einflußfaktoren einer Funktionskostenrechnung entwickelt werden.

Gemessen an der Anzahl von Diskussionsbeiträgen zu Rechnungszielen finden sich, wie bereits erwähnt, in der Literatur vergleichsweise wenig Ansätze zur Systematisierung und Analyse von Einflußfaktoren auf die (unternehmensweite) Kostenrechnungsgestaltung.¹¹¹ Bei den Beiträgen handelt es sich zum Teil um Versuche ganzheitlicher Kategorisierungsansätze,¹¹² teilweise werden nicht näher begründete Aufzählungen von Einflußfaktorgruppen vorgeschlagen,¹¹³ teilweise werden aber auch abstrakte Ordnungskriterien angeboten,¹¹⁴ die zwar einen formalen Systemisierungsrahmen schaffen, jedoch hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit im einzelnen überprüft werden müssen. Dies soll im folgenden geschehen:

Eine auf die unternehmensweite Kostenrechnung von Dienstleistungsunternehmen abzielende Kategorisierung der Einflußfaktoren stammt von Bertsch.¹¹⁵ Er unterteilt sehr allgemein die Einflußfaktoren auf die Kostenrechnungsgestaltung in vier Gruppen: Die umfeldbedingten, die strukturbedingten, die leistungsbedingten und die kulturbedingten Faktoren.¹¹⁶ Die Problematik dieser Einteilung liegt einerseits im Mangel einheitlicher Unterscheidungskriterien¹¹⁷, die eine eindeutige Zuordnung einzelner Faktoren zu einer bestimmten Gruppe ermöglichen, andererseits ist die Unterteilung nicht überschnei-

¹¹¹ Beiträge, die in ihrer Ausführlichkeit zum Teil große Unterschiede aufweisen, stammen von Turner, 1980, S.135; Weber, 1989, S.36; Bertsch, 1991, S.24; Brink, 1992, S.172f und S.177; Männel, 1992a, S.86; Krieger, 1995, S.104. Eine Untersuchung zu den Einflüssen der formalen Organisationsstruktur auf die Kostenrechnungsgestaltung stammt von Selke, 1997, S.136ff.

¹¹² Vgl. Weber, 1989, S.36ff oder Bertsch, 1991, S.22ff.

¹¹³ Vgl. Männel, 1992a, S.86.

¹¹⁴ Vgl. beispielsweise Brink, 1992, S.177ff und Krieger, 1995, S.104ff.

¹¹⁵ Vgl. Bertsch, 1991, S.22ff.

¹¹⁶ Vgl. Bertsch, 1991, S.24.

¹¹⁷ Beispielsweise ist durch die Hinzunahme der „Unternehmensziele“ und „Wettbewerbsstrategien“ in die ansonsten extern ausgerichtete „Umfeldkategorie“ eine Abgrenzung zur „Leistungskategorie“, in der sich die „Produktvielfalt“ als Einflußfaktor befindet, schwer möglich.

dungsfrei.¹¹⁸ Zudem bezieht sich die Betrachtung auf eine globale Unternehmensrechnung, grenzt also nicht - wie hier notwendig - einen Funktionsbezug ab. Des Weiteren sind diese Kategorien bei der Erörterung der Einflußmechanismen auf die konkrete Kostenrechnungsgestaltung kaum operationalisierbar.

Eine weitere, ebenfalls auf Allgemeingültigkeit ausgerichtete Systematisierung von kostenrechnerischen Gestaltungsfaktoren findet sich bei Weber.¹¹⁹ Er bildet unter Zugrundelegen von Wirtschaftlichkeitsaspekten der Kostenrechnung drei Merkmalsklassen: Nutzenbestimmende, kostenbestimmende und nutzen- und kostenbestimmende Faktoren.¹²⁰ Dieser Einteilungsansatz soll wegen der Gefahr der Begriffsunschärfe und der praktisch nicht lösbaren Effizienzmessung der Kostenrechnung hier nicht weiter verfolgt werden.

Ein von Brink¹²¹ vorgeschlagenes und auch in anderem Zusammenhang häufig anzutreffendes Systematisierungsprinzip kostenrechnerischer Einflußfaktoren ist die Einteilung der Kontextfaktoren nach den Merkmalsdimensionen Herkunft und Verbindlichkeitscharakter.¹²²

Für die *Herkunft* bzw. den Ursprung der Kontextfaktoren sieht er dabei eine Unterteilung in unternehmensexterne und interne Einflußfaktoren vor.¹²³ Das Problem dieses allgemeinen Systematisierungsmerkmals ist einerseits die beim Konkretisierungsversuch auftretende Abgrenzungsunschärfe¹²⁴ und andererseits die vor dem Hintergrund einer Funktionsrechnungsgestaltung geringe Aussagekraft einer Differenzierung zwischen unternehmensexternen und unternehmensinternen Einflüssen. Dem zugrundeliegenden, ursprungsbezogenen Systematisierungsprinzip ist jedoch hier insofern entsprochen worden, als die Untergliederung der Kontextfaktoren in funktionsinterne und funktionsexterne Kontextfaktoren dieser Systematik grundsätzlich entspricht und lediglich - durch die funktionale Betrachtungsweise - eine andere Grenze gewählt wurde.

¹¹⁸ Z.B. ist die unter „Strukturfaktoren“ angesiedelte „Unternehmensorganisation“ auch unter „Kulturfaktoren“ oder „Leistungsbedingten Faktoren“ denkbar.

¹¹⁹ Vgl. Weber, 1989, S.36ff.

¹²⁰ Vgl. Weber, 1989, S.37.

¹²¹ Vgl. Brink, 1992, S.172ff. Ähnlich auch in Krieger, 1995, S.104ff.

¹²² Vgl. Brink, 1992, S.173.

¹²³ Zur Systematisierung vgl. Brink, 1992, S.173 und in konkreter Ausprägung S.178.

¹²⁴ Zum Beispiel sind einige zwar als betriebsintern angesehenen Faktoren wie Betriebstyp, Branche, Leistungsprogramm und Organisation selbst in erheblichem Maß durch externe Kontextfaktoren wie Marktsituation, Technologie und Rechtsnormen beeinflusst.

Hinsichtlich des *Verbindlichkeitscharakters* unterteilt Brink in „deskriptive“ (nicht abdingbare bzw. nicht revidierbare) und „präskriptive“ (abdingbare bzw. revidierbare) Einflußfaktoren.¹²⁵ Bei dieser im Grunde an der Gestaltungswirkung ansetzenden Einteilung interferiert die Dimension der Kontextfaktoren mit der Dimension der Rechnungsziele. D.h. die Einflußfaktoren werden unterteilt in solche, die schon kraft ihrer Eigenschaften unmittelbar Einfluß auf die Gestaltung ausüben und solche, die erst in Verbindung mit Zielentscheidungen Wirkung entfalten. Als Kritik an einer solchen Unterteilung sollte auch hier die allgemeine Problematik mangelnder Trennschärfe zwischen abdingbaren/revidierbaren auf der einen und unabdingbaren/nicht revidierbaren Kontextfaktoren auf der anderen Seite erwähnt werden und zwar sowohl in inhaltlicher als auch in zeitlicher Hinsicht.¹²⁶ Vor dem Hintergrund der konkreten modelltechnischen Gestaltungsaufgabe einer Funktionskostenrechnung ist jedoch die Frage nach der Wirkungsweise und hier insbesondere der Mittelbarkeit bzw. Unmittelbarkeit des Kontextfaktoreinflusses von großem Interesse. Insofern ist der Systematisierungsansatz nach der Verbindlichkeit des Kontextfaktors oder besser der Unmittelbarkeit seiner Einflußwirkung als nützliches Kriterium für den hier angestrebten Zweck zu bewerten.

Nach den obigen Analysen der im Schrifttum zu findenden allgemeinen Systematisierungsansätze von Einflußfaktoren soll nun ein formaler und zugleich zweckdienlicher Ordnungsrahmen für die funktionsexternen Kontextfaktoren der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung gewählt werden. Der im folgenden präsentierte Vorschlag basiert in Anlehnung an Brink auf einem mehrdimensionalen, merkmalsbezogenen Systematisierungsansatz, der unter Berücksichtigung funktionaler Besonderheiten ausgestaltet wurde:

Als erste Systematisierungsdimension wird aus den oben diskutierten Ansätzen vor dem Hintergrund der Funktionsrechnungsproblematik ein leicht modifiziertes Verbindlichkeitskriterium – im folgenden als Unmittelbarkeitskriterium bezeichnet – ausgewählt. Als zweite Systematisierungsdimension soll eine bisher in der Literatur noch nicht diskutierte Einflußsphärensicht herangezogen werden, die auf einer herkunftsbezogenen

¹²⁵ Vgl. Brink, 1992, S.173.

¹²⁶ Zur operationalen Verwendung dieses Unterteilungskriteriums bedarf es noch einer Präzisierung, an welcher Stelle inhaltlich genau der Schnitt zwischen revidierbar und nicht revidierbar gelegt werden soll und welcher Zeithorizont für die Revidierbarkeit zugrunde gelegt wird.

Zuordnung der Kontextfaktoren zu einer von drei Einflußsphären aufbaut: Einer technologischen, einer sozio-kulturellen und einer ökonomischen Einflußsphäre.

Der *technischen Einflußsphäre* sollen dabei alle Einflüsse zugeordnet werden, die ihren Ursprung primär in den technischen und technologischen Realitätbeständen der Funktions- und Betriebsumwelt haben. Dies beinhaltet sowohl die im Einsatz befindlichen technischen Anlagen selbst, inklusive dem technologischen Umfeld der Branche als auch die verwendeten Produktionsverfahren und -methoden. Alle Hardware- und Softwareaspekte der über Instrumentalbeziehungen eng mit der Kostenrechnung verknüpften Informations- und Steuerungssysteme zählen ebenfalls hierzu.

Der *sozio-kulturellen* Einflußsphäre sind zum einen alle dem gesellschaftlichen Normensystem entstammende und sich in Rechtsverbindlichkeiten niederschlagende Handlungsimperative der Kostenrechnungsgestaltung zuzuordnen.¹²⁷ Hierzu zählen auch die freiwillig eingegangenen, vertraglich begründeten Rechtsverbindlichkeiten. Zum anderen umfaßt die sozio-kulturelle Einflußsphäre der Rechnungsgestaltung auch alle Aspekte des inneren Normen- und Wertesystems der Unternehmung, wie es sich etwa in der Unternehmens- und Führungskultur des Betriebs ausdrücken. Des Weiteren sind auch alle Verhaltenseigenschaften der Informationsadressaten der Kostenrechnung dieser Sphäre zuzurechnen.

Zur *ökonomischen Einflußsphäre* gehören alle Einflußfaktoren, deren Ursprung primär in ökonomisch begründeten, betriebsinternen und betriebsexternen Sachzusammenhängen liegen. Dies sind einerseits die ökonomischen Rahmenbedingungen des Marktumfeldes und der Branche. Andererseits zählen hierzu die betriebliche Gestaltungsantwort in Form von Wettbewerbs- und Unternehmensstrategien sowie die interne und externe Organisationsstruktur und die ablauftechnische Prozeßgestaltung.

In (*Abb. 6*) sind nach diesem Strukturierungsmuster die funktionsexternen Einflußfaktoren einer Funktionskostenrechnung systematisiert dargestellt. Die Zusammenstellung ist dabei als Heuristik zu begreifen; eine weitergehende Fundierung kann erst funktionspezifisch und sinnvoll auch nur mit empirischer Unterstützung erfolgen.

¹²⁷ Zu nennen sind hier beispielsweise die bis in die Kostenrechnung hinein wirkenden Anforderungen des HGB sowie spezielle sicherheitsrechtliche oder arbeitsrechtliche Anforderungen allgemeiner oder funktionspezifischer Natur.

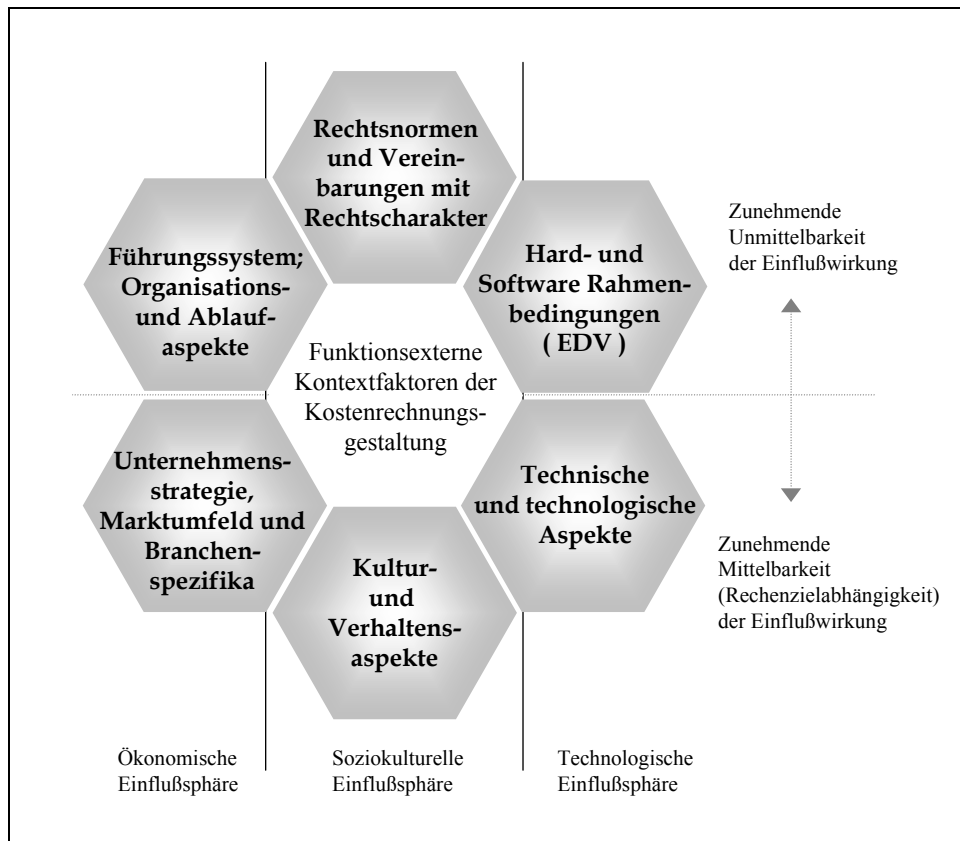


Abb.6: Systematisierung funktionsexterner Kontextfaktoren für die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung

Für die dargestellten Kontextfaktoren gilt dabei die Hypothese weitestgehender lateraler Unabhängigkeit, d.h. die Kontextfaktoren bedingen sich nicht gegenseitig und können in einer ersten Näherung zumindest in dem hier betrachteten Rahmen als unabhängige Einflüßfaktoren der Rechnungsgestaltung aufgefaßt werden. Mögliche Interdependenzen¹²⁸ und ihre Auswirkungen für die Rechnungsgestaltung sind in anschließenden Schritten nach dem Prinzip einer iterativen Approximation zu erörtern.¹²⁹

Mit Hilfe eines solchen Ordnungsmusters für die funktionsexternen Kontextfaktoren der Rechnungsgestaltung lassen sich nun die konkreten Ausprägungen einzelner Kontextfaktoren spezifischer Funktionen systematisieren und auf ihren speziellen Gestaltungseinflüß hin untersuchen.

¹²⁸ Zu nennen sind hier beispielsweise der Einflüß der Kulturasspekte auf Führungssystem und Strategien oder umgekehrt der Einflüß von Marktumfeld und Strategien auf das Führungssystem und die technischen Anlagen.

¹²⁹ Die Berücksichtigung der wechselseitigen Einflüsse soll in diesem Beitrag nicht weiter verfolgt werden, da nach Meinung des Autors eine substanzielle Erkenntniserweiterung erst in Zusammenhang mit empirischen Untersuchungen zu erwarten ist.

3.1.2.2 Diskussion der funktionsexternen Kontextfaktoren

Ziel dieses Abschnitts ist die Erörterung der in *Abb.6* dargestellten funktionsexternen Kontextfaktoren einer Funktionskostenrechnung, wobei weniger auf die konkreten Realisierungen der dargestellten Einflußfaktoren eingegangen wird, sondern versucht werden soll, die jeweilige Einflußwirkung auf die Rechnungsgestaltung zu beleuchten.

- **Rechtsnormen und Vereinbarungen mit Rechtscharakter**

Während für die Gestaltung des externen Rechnungswesens primär gesetzliche Bestimmungen ausschlaggebend sind,¹³⁰ besitzen Rechtsnormen für die Ausgestaltung des kalkulatorischen und im Grunde dispositiven Rechnungssystems einer Unternehmung eher geringe Bedeutung.¹³¹ Es existieren zwar einige gesetzliche Vorschriften für handels- und steuerrechtliche Abschlüsse, die bis auf die Gestaltung der Kostenrechnung ausstrahlen,¹³² jedoch bestehen hinsichtlich Kostenerfassung, Struktur der Bezugsobjekte, Kostengliederung und Verrechnungsmechanismen - abgesehen von einigen Ausnahmen¹³³ mit allerdings gravierender Auswirkung¹³⁴ - keine zwingenden Vorschriften.

Für einige betriebliche Funktionen wie beispielsweise die Instandhaltung bestehen zusätzlich eine Vielzahl insbesondere aus der Sicherheitstechnik und dem Umweltschutz herrührender, regulatorischer Besonderheiten, die insbesondere über Dokumentationserfordernisse auch Rückwirkung auf die rechentechnische Abbildung der Funktion haben können.

Weitere Bestandteile möglicher Rechtsquellen für die Kostenrechnungsgestaltung sind arbeitsrechtliche oder privatrechtliche Vereinbarungen etwa über die maximale Gliederungstiefe von Personalkosten¹³⁵ oder das Aufdecken bestimmter Kostenarten

¹³⁰ Vgl. stellvertretend Coenberg, 1993, S.15ff sowie Wöhe/Kußmaul, 1991, S.21ff.

¹³¹ Für eine kurze Darstellung der Rechtsgrundlagen für die Kosten- und Leistungsrechnung: Vgl. Steger, 1996, S.72f.

¹³² Zu nennen sind hier insbesondere die handels- und steuerrechtlichen Artikel für die Ermittlung der Wertansätze von Fertig- und Unfertigerzeugnissen sowie von aktivierungspflichtigen Eigenleistungen. Vgl. §§ 253, 255 HGB sowie § 6 EStG und § 33 EStR.

¹³³ Als Ausnahme zu nennen sind insbesondere die Leitsätze zur Preisermittlung bei öffentlichen Aufträgen (LSP). Zu einer ausführlichen Diskussion der Einzelrichtlinien der LSP-Verordnung vgl. Coenberg, 1999, S.131ff.

¹³⁴ Die ordnungspolitischen Richtlinien der LSP-Verordnung sowie ihrer Vorgängerordnungen LSÖ (1938) und KRG (1939) haben jedoch weit über ihren eigentlichen Geltungsbereich hinaus zu einer Prägung der internen Rechnungssysteme in Deutschland geführt, die noch bis heute anhält. Vgl. hierzu insbesondere Dorn, 1993, S.726f.

¹³⁵ Oft bestehen mit dem Betriebs- oder Personalrat rechtsgültige Vereinbarungen, die den Ausweis personenbezogener Daten untersagen und für den Ausweis von Personalkosten eine maximale Detaillierung sowie eine Abteilungsmindestgröße vorschreiben.

im Zusammenhang mit Versicherungen. Auch Verbandsrichtlinien z.B. zur Kostenartengliederung und zum Berichtswesen können einen deutlichen, jedoch nicht imperativen Einfluß auf die Rechnungsgestaltung ausüben.

- **Führungssystem, Organisations- und Prozeßaspekte**

Der Begriff „Organisation“ wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur in unterschiedlichen Begriffsausprägungen verwendet.¹³⁶ Neben dem instrumentellen Organisationsbegriff findet der Begriff der Organisation auch in institutioneller Hinsicht Berücksichtigung.¹³⁷ Den folgenden Erörterungen liegt das in diesem Zusammenhang besser operationalisierbare instrumentelle Organisationsverständnis zugrunde. Die so verstandene Organisation - oder besser Organisationsstruktur - ist ein zentraler Gestaltungsparameter betriebswirtschaftlichen Handelns und in instrumenteller Hinsicht ein Führungsinstrument zur unternehmerischen Zielerreichung.¹³⁸ Als solches wird ihr auch eine deutliche Einflußwirkung bei der betriebsindividuellen Gestaltung der Kostenrechnung zugesprochen.¹³⁹ Die Einflüsse sind dabei sowohl unmittelbarer als auch mittelbarer Natur.

Der unmittelbare Einfluß ergibt sich durch die Notwendigkeit, in der Kostenrechnung auch die verursachungs- und verantwortungsbezogene Sicht auf das Leistungssystem abzubilden. Hierzu wird meist die Aufbauorganisation des Betriebs in Form von Kostenstellenhierarchien abgebildet.¹⁴⁰ Die formale Organisationsstruktur der Unternehmung ist also in rechenzieladäquater und situationsentsprechender Detaillierung als Bezugsobjekthierarchie innerhalb einer Kostenrechnung nachzuvollziehen.¹⁴¹ Die Frage nach der Detailtiefe, in welcher die Formalorganisation abzubil-

¹³⁶ Vgl. Bühner, 1996, S.1ff.

¹³⁷ Organisation als Institution bezeichnet ein zielgerichtetes, offenes soziotechnisches System mit formaler Struktur (vgl. Bühner, 1996, S.4). In diesem Sinn **ist** das Unternehmen eine Organisation (vgl. Krüger, 1994, S.13). Organisation in instrumenteller Hinsicht ist dagegen ein Mittel zur unternehmerischen Zielerreichung. Das Unternehmen **hat** in diesem Sinne eine Organisation (vgl. Krüger, 1994, S.13 sowie Bühner, 1996, S.2f).

¹³⁸ In diesem Sinne kann die Organisationsstruktur auch dem Führungssystem der Unternehmung zugeordnet werden. Ähnlich in Krüger, 1994, S.14f.

¹³⁹ Die Organisation wird in nahezu allen Beiträgen, die sich mit Kontextfaktoren von Kostenrechnungen befassen, erwähnt. Vgl. beispielsweise Turner, 1980, S.135; Weber, 1993a, S.41ff; Bertsch, 1991, S.24; Brink, 1992, S.172f und S.177; Männel, 1992a, S.86; Küpper, 1993, S.615; Krieger, 1995, S.104; Selke, 1997, 136ff.

¹⁴⁰ Die Empfehlung die Kostenstellenstruktur an die formale Organisationsstruktur anzulehnen, findet sich in vielen Lehrbüchern zur Kostenrechnung.

¹⁴¹ Die Einflüsse insbesondere der formalen Organisationsstruktur auf die Gestaltung einer Unternehmenskostenrechnung untersuchte Selke, 1997, S.136ff.

den ist, kann nicht generell beantwortet werden und ist letztlich Gegenstand von Zielentscheidungen.

Ein mittelbarer Einflußaspekt ergibt sich aus der prinzipiellen Grundstruktur der Unternehmung, die je nach Ausprägung möglicherweise unterschiedliche Grundmodelle der Kostenrechnung sinnvoll erscheinen läßt. So ergeben sich z.B. durch das Vorliegen einer Profitcenter-Organisation prinzipiell andere Anforderungen an die Kostenrechnung als beispielsweise bei spartenintegrierten Strukturen.¹⁴² Analog wirkt sich die formale organisatorische Eingliederung der zu betrachtenden Funktion in die Unternehmensorganisation auch stark auf die Gestaltung der Funktionskostenrechnung aus.

Weiterhin sind insbesondere strukturelle Veränderungen wie beispielsweise die zunehmende Automatisierung und Verkettung der Produktionsprozesse oder die Reduktion der Produktions- und Dienstleistungstiefe entscheidend für die kontextadäquate kostenrechnerische Abbildung des Unternehmensgeschehens.¹⁴³ Einen weiteren zentralen Einflußaspekt stellt auch die relative Bedeutung der betrachteten Funktion innerhalb der unternehmerischen Leistungserstellung dar. Hiermit verbunden ist die grundlegende Entscheidung über den Aufbau einer speziellen Funktionskostenrechnung oder die (einfache) Abdeckung der Funktion mit den Mitteln der Unternehmensrechnung.

Die Einflüsse des Prozeßumfelds auf die Funktionsrechnungsgestaltung ergeben sich größtenteils aus den oben beschriebenen allgemeinen Strukturaspekten sowie den Einflußaspekten der funktionalen Leistungssphäre. Rechenzielabhängig kann jedoch eine Betonung der Prozeßsicht erwünscht sein.¹⁴⁴

Das betriebliche Führungssystem und hier insbesondere das Subsystem des Controlling haben ganz zentralen Einfluß auf die Gestaltung des internen Rechnungssystems inklusive aller seiner Teilsysteme.¹⁴⁵ Da die Kostenrechnung mit dem Control-

¹⁴² Insbesondere der Aspekt der unabhängigen Leistungsbewertung und der Ergebnisrechnung erhält in diesem Zusammenhang eine erhöhte Bedeutung. Vgl. Friedrich, 1996, S.1003f.

¹⁴³ Eine ausführliche Diskussion des Anpassungsbedarfs der Kostenrechnung an moderne Unternehmensstrukturen findet sich bei Männel, 1992c, S.105ff.

¹⁴⁴ Zu den Grundprinzipien und Einsatzmöglichkeiten der Prozeßkostenrechnung vgl. stellvertretend Horváth/Mayer, 1989, S.214ff sowie Horváth/Mayer, 1993, S.15ff. Speziell zur Anwendung der Prozeßkostenrechnung im Bereich Instandhaltung vgl. Rieg, 1999, S.39ff.

¹⁴⁵ Diese Meinung wird einhellig in der Literatur geteilt. Vgl. stellvertretend Becker, 1990a, S.89f; Schneider, 1991, S.765ff; Küpper, 1992a, S.138ff; Coenenberg, 1996, S.456ff sowie Hahn, 1992, S.157 und S.162f.

ling überwiegend in einer instrumentalen Beziehung steht,¹⁴⁶ oft sogar in diesem Zusammenhang als zentrales Controllinginstrument bezeichnet wird,¹⁴⁷ wirkt die im Unternehmen implementierte Controllingkonzeption unter idealtypischen Voraussetzungen normativ auf die Rechnungsgestaltung.¹⁴⁸ Aufgrund dieser Zweck-Mittel-Relation zwischen Controlling und Kostenrechnung soll der Einfluß des Controlling auf die Rechnungsgestaltung auch weniger unter dem Aspekt eines (passiven) Kontextfaktors, sondern primär unter dem Gesichtspunkt der aktiv wirkenden, normativen Zielkonzeption betrachtet werden.¹⁴⁹

- **Unternehmensstrategie, Marktumfeld und Branchenbesonderheiten**

Während die exogenen Parameter Marktumfeld, relative Marktposition sowie Branchenbesonderheiten zentrale ökonomische Rahmenbedingungen des Gesamtunternehmens darstellen, bildet die strategische Ausrichtung des Unternehmens in Form von Wettbewerbs- oder anderen Unternehmensstrategien die zentralen endogenen Rahmenparameter unternehmensbezogenen Führungs- und Ausführungshandelns.

Als solche zentrale, rahmensetzende und richtungsweisende Kontextfaktoren¹⁵⁰ haben die Strategien bedeutenden Einfluß auf die Kostenrechnungsgestaltung, indem von dieser zu fordern ist, sich an der Geschäftsstrategie zu orientieren¹⁵¹ und Hilfestellung beim Brückenschlag zwischen strategischer und operativer Sphäre zu leisten.

Aus kostenrechnerischer Sicht wirkt sich die verfolgte *Wettbewerbsstrategie* insbesondere auf den Informationsbedarf interner Kostenrechnungsadressaten aus.¹⁵² Insofern ist die Einflußwirkung der Wettbewerbsstrategien auf die Rechnungsgestaltung nicht unmittelbar, sondern erst in Verbindung mit den Rechnungszielen der Informationsversorgung zu sehen. Greift man von den zahlreichen, in der Literatur offerier-

¹⁴⁶ Die Kostenrechnung ist in diesem Sinn primärer Erfüllungsträger der derivativen Controllingfunktion der Informationsversorgung (vgl. Becker, 1996, S.274) bzw. der Informationssicherungsfunktion des Controlling (vgl. Hahn, 1992, S.155).

¹⁴⁷ Vgl. stellvertretend Küpper, 1992a, S.143 und Coenenberg, 1996, S.457.

¹⁴⁸ Dies gilt insbesondere dann, wenn konzeptionelle Gestaltung und Betreuung des internen Rechnungswesens bzw. des Management Accountings mit zu den Aufgabenfeldern des Controllings gezählt wird. Vgl. Becker, 1998a, S.I-11.

¹⁴⁹ Zur Diskussion der Rechnungsziele vgl. Kapitel 3.2 dieser Ausführungen.

¹⁵⁰ Strategisches Handeln wird in diesem Sinne hier als Handeln verstanden, das für den Bestand und die zukünftige Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit rahmensetzend und richtungsweisend ist. Vgl. Becker, 1995, S.14.

¹⁵¹ Vgl. Zehbold, 1995, S.7.

¹⁵² Auf den Zusammenhang zwischen Wettbewerbsstrategie und Kostenrechnungsgestaltung weist beispielsweise Albach hin. Vgl. Albach, 1988, S.1155f. Ebenso vgl. Weber, 1990, S.121f.

ten Wettbewerbsstrategien die von Porter als alternative Basisstrategien generisch formulierte Wettbewerbsstrategie der Kostenführerschaft einerseits und der (Produkt)Differenzierung¹⁵³ andererseits heraus, so resultiert hieraus jeweils eine eindeutig unterschiedliche Einflußwirkung auf die Rechnungsgestaltung.

Die nach umfassendem Kostenvorsprung strebende *Strategie der Kostenführerschaft* sucht beständig Kostenvorteile in allen Bereichen der eigenen Leistungssphäre vom Einkauf bis zur Vertriebslogistik zu realisieren. Die Realisationsprinzipien richten sich dabei auf skalenbedingte, lernbedingte, verfahrens- und programmbedingte sowie koordinationsbedingte Grenzkostendegression.¹⁵⁴ Unternehmen, die eine Kostenführerschaft anstreben, benötigen damit sehr detaillierte, genaue und zudem noch zeitnahe Kosteninformationen zu ihren Produkten¹⁵⁵ sowohl hinsichtlich kurzfristiger Preisuntergrenzen für Preiskampfszwecke als auch in langfristiger Hinsicht zur Gewährleistung der unternehmerischen Existenz.¹⁵⁶ Eine solche Strategie wirkt sich auch bis zur Ebene einer Funktionskostenrechnung aus. Hier könnten etwa eine höhere Detaillierung zur Aufdeckung von Kostennachteilen die Folge sein. Außerdem können aus einer solchen Wettbewerbsstrategie weitere Anforderungen an die Kostentransparenz hinsichtlich Kostenbestimmungsfaktoren und ihrer Beeinflußbarkeit erwachsen, sei es unter dem Gesichtspunkt einer Kostenflexibilisierung z.B. durch Outsourcing¹⁵⁷ oder sei es zu Zwecken der gezielten Eindämmung von Kostentreibern. Zusätzlich sind bei einer solchen Wettbewerbsstrategie die sich unter Umständen ungünstig entwickelnden, koordinationsbedingten Komplexitätskosten¹⁵⁸ zu berücksichtigen. Die Wettbewerbsstrategie der Kostenführerschaft kann jedoch unter anderen Rahmenbedingungen auch zu einer Reduzierung des Detaillierungsgrades der Kostenrechnung führen, um auf diesem Wege die Kosten der Kostenrechnung selbst zu reduzieren.¹⁵⁹

¹⁵³ Vgl. Porter, 1992, S.62ff.

¹⁵⁴ Vgl. Becker, 1996, S.153.

¹⁵⁵ Zur Gestaltung eines Kostenrechnungs-Informationssystems auf der Grundlage der Kostenführerschaftsstrategie vgl. Guthunz, 1994, S.163ff.

¹⁵⁶ Zur Sicherung der Existenz als zentrale Zielsetzung unternehmerischen Handelns vgl. Becker, 1996, S.31ff.

¹⁵⁷ Zur Problematik des Outsourcing vgl. insbesondere Männel, 1990, S.10ff.

¹⁵⁸ Auf die Gefahr steigender Komplexitätskosten und möglicher Komplexitätskostenfallen bei der Realisierung massiver Stückkostendegression weist Becker hin. Vgl. Becker, 1992, S.172 sowie 1996, S.226f.

¹⁵⁹ Diese Forderung wird wiederholt von Weber erhoben (vgl. stellvertretend Weber, 1998, S.181), obwohl in der Praxis die genauen Kosten der eigenen Kostenrechnung weitestgehend unbekannt sind. Vgl. Weber, 1993, S.273f.

Die primär auf die Befriedigung von Kundenwünschen fokussierte und damit mehr auf die Marktsphäre ausgerichtete *Strategie der Produktdifferenzierung* hat weniger direkte Einflußwirkung auf die Kostenrechnungsgestaltung. Hier spielt die exakte und differenzierte Kenntnis der Produktionskosten und Kostenstrukturen in der Regel eine geringere Rolle als die erlösseitigen Gesichtspunkte. Die mit einer Differenzierungsstrategie einhergehende Leistungskomplexität und Produktdynamik bedeutet für die Kostenrechnung eine Vervielfachung der Kalkulationsobjekte bei gleichzeitiger Dynamik in den abzubildenden Leistungsstrukturen. Vor diesem Hintergrund ist zur Vermeidung überproportionaler Rechnerkomplexität und Rechnerkosten als Folge einer solchen Strategie eine deutliche Reduzierung des Detaillierungsgrads der (allgemeinen) Kostenrechnung und eine Beschränkung auf wesentliche Bereiche zu empfehlen.¹⁶⁰ Hieraus können - im Sinne einer selektiven Spezialisierung - Sonderanforderungen an eine Funktionskostenrechnung erwachsen, die eine Daseinsberechtigung konstituieren.

Weitere strategische Gestaltungseinflüsse können sich über das langfristig ausgerichtete Management von *Erfolgspotentialen*¹⁶¹ ergeben. Im Zusammenhang mit dem Ausbau, der Erhaltung und der Verwertung solcher strategischen Zielgrößen kann beispielsweise die Notwendigkeit einer periodenübergreifenden Lebenszykluskostenbetrachtung¹⁶² oder aber zumindest die stärkere Integration von Investitionsrechnung und Kostenrechnung erwachsen.¹⁶³

Die *exogenen ökonomischen Einflüsse* wie beispielsweise Marktstabilität, Flexibilitätserfordernisse, Dauer von Innovationszyklen oder relative Strukturbeständigkeit geben unabhängig von der verfolgten Wettbewerbsstrategie schon für sich Anlaß für rechentechnische Gestaltungsüberlegungen. So weist schon Schmalenbach explizit darauf hin, daß dem internen Rechnungswesen eine zentrale Rolle bei der überlebensnotwendigen Beobachtung von Strukturwandlungen in dynamischen Zeiten zuzumessen ist.¹⁶⁴

¹⁶⁰ Vor dem Hintergrund einer Differenzierungsstrategie sieht Weber die Notwendigkeit für eine deutliche Reduzierung des Detaillierungsgrads einer fortlaufenden Kostenrechnung im Sinne einer schlanken Basisrechnung. Vgl. Weber, 1998, S.181.

¹⁶¹ Zu Erfolgspotentialen als einer bestimmenden strategischen Zielgröße der Unternehmung vgl. stellvertretend Gälweiler, 1977, S.67ff sowie Becker, 1995, S.7f.

¹⁶² Vgl. Zehbold, 1995, S.9ff.

¹⁶³ Zu dieser Forderung und dem daraus folgenden investitionstheoretischen Ansatz als Konzept einer planungsorientierten Kostenrechnung vgl. Küpper, 1992, S.48ff.

¹⁶⁴ Vgl. Schmalenbach, 1963, S.18f.

- **Kultur- und Verhaltensaspekte**

Allgemein wird Kulturaspekten eine hohe Erfolgsrelevanz in Zusammenhang mit der Implementierung von betriebswirtschaftlichen Führungs- und Ausführungsstrukturen beigemessen.¹⁶⁵ Alle zu entwickelnden Ansätze müssen notwendigerweise den kulturellen Hintergrund berücksichtigen.¹⁶⁶ Speziell die Führungs- und Unternehmenskultur wird dabei stark durch einen gesellschaftlichen Werteimpetus geprägt, der sich beispielsweise im Umgang mit Transparenz und Risiko oder der Bereitschaft zu umfassender Delegation von Verantwortung an dezentrale Einheiten ausdrücken kann. Die sich allgemein abzeichnende Tendenz verstärkter Verantwortungsverlagerung an dezentrale Führungskräfte bei gleichzeitiger Verringerung von Führungsebenen,¹⁶⁷ sollte sich auch in einem führungsunterstützenden Informationsinstrument wie der Kostenrechnung widerspiegeln.¹⁶⁸ Kultur- und Verhaltensaspekte erlangen insbesondere in Verbindung mit dem an späterer Stelle noch zu erörternden Rechnungsziel der Verhaltensbeeinflussung einen hohen Stellenwert. Die Umsetzung des Rechnungsziels der Verhaltenssteuerung ist dabei ohne die entsprechende situative Berücksichtigung der konkreten Kulturaspekte und der Verhaltenseigenschaften der jeweils betroffenen Mitarbeiter nicht effektiv realisierbar.¹⁶⁹ Zur Behandlung dieser Problematik der Verhaltenssteuerung werden in der Literatur im wesentlichen informationsökonomische Ansätze¹⁷⁰ und verhaltenswissenschaftliche Ansätze¹⁷¹ - auch als Behavioral Accounting¹⁷² bezeichnet - unterschieden. Verhaltenswissenschaftliche Ansätze basieren auf psychologischen und soziologischen Erkenntnissen. Dabei wird von der Rationalitätsannahme abgewichen, die den informationsökonomischen Ansatz prägt¹⁷³ und dort auch für die Ableitung von Hypothesen zur theoretisch optimalen Informationsversorgung verwendet wird. Aufgrund dieser nicht gegebenen deterministischen Zusammenhänge stehen auch Verhaltenswirkung bzw. Verhaltenshypothesen im Mittelpunkt des Behavioral Accounting und

¹⁶⁵ Vgl. stellvertretend Warnecke, 1996, S.86ff.

¹⁶⁶ Vgl. Warnecke, 1996, S.89.

¹⁶⁷ Vgl. beispielsweise Wildemann, 1996, S.360ff.

¹⁶⁸ Vgl. Männel, 1992c, S.105ff. Speziell zur Diskussion der Kultur- und Verhaltensaspekte vgl. Ewert/Wagenhofer, 1997, S.8ff sowie Schweitzer/Küpper, 1998, S.549ff.

¹⁶⁹ Vgl. Schweitzer/Küpper, 1998, S. 549.

¹⁷⁰ Vgl. Ewert/Wagenhofer, 1997, S.12.

¹⁷¹ Vgl. Schweitzer/Küpper, 1998, S.550ff.

¹⁷² Vgl. Siegel/Ramanauskas-Marconi, 1989, S.69ff.

¹⁷³ Vgl. Ewert/Wagenhofer, 1997, S.10.

nicht die Entwicklung konkreter Systemkomponenten einer Kostenrechnung.¹⁷⁴ In diesem Sinn wirken nach dem hier zugrundegelegten praxeologischen Grundmodell des situativen Ansatzes die verfolgten Ziele zusammen mit den konkreten Verhaltenseigenschaften unter Berücksichtigung verhaltenspsychologischer und -soziologischer Hypothesen (Behavioral Accounting) auf die situationsadäquate Rechnungsgestaltung ein.

Generell ergeben sich durch die Ausrichtung auf eine Funktionskostenrechnung keine prinzipiell neuen Gesichtspunkte. Lediglich stark ausgeprägte Verhaltensmuster funktionsbezogen eingesetzter Mitarbeiter sind als gesonderte Umstände bei der Gestaltung zu berücksichtigen.¹⁷⁵ Da verhaltens- und kulturbedingte Faktoren maßgeblich zur Ablehnung der Rechnungskonzeption¹⁷⁶ und damit letztlich zum Scheitern einer ganzen Kostenrechnungseinführung beitragen können, ist diesen Faktoren schon während der Konzeptionsphase erhebliche Bedeutung beizumessen.¹⁷⁷

- **Technische und technologische Rahmenbedingungen**

Zu den technischen und technologischen Kontextfaktoren einer Funktionskostenrechnung sollen alle Rahmenparameter der funktionalen Leistungserstellung zählen, die technisch-sachlichen Ursprungs sind. Hierzu zählen sowohl die technischen Hilfsmittel der funktionalen Leistungserstellung selbst als auch alle auf die Leistungserstellung mittelbar einwirkenden, dem technisch-sachlichen Bereich zurechenbaren Umgebungsfaktoren. Beispielsweise stellen die geographischen Vertriebsbedingungen und die Transportwege sowie die Transportmittel solche Einflüsse für die Funktion Logistik dar; ähnliches gilt für die konstruktiv-technische Beschaffenheit der instandzuhaltenden Produktionsanlagen im Falle der Funktion Instandhaltung.

Der Einfluß der technologischen Kontextfaktoren auf die Funktionskostenrechnung ist zweifach: Die technischen Rahmenbedingungen fungieren einerseits als eine Ausgangsbasis für die organisatorische und prozessuale Ausgestaltung der Funktion selbst,¹⁷⁸ prägen somit also auch deren Leistungssystem und wirken dadurch auch

¹⁷⁴ Vgl. Schweitzer/Küpper, 1998, S.550 sowie im Detail S.578f.

¹⁷⁵ Insbesondere Aspekte der Informationsaufarbeitung und des Berichtssystems erlangen hier herausragende Bedeutung.

¹⁷⁶ Vgl. beispielsweise Weber, 1990, S.124f.

¹⁷⁷ Hierin liegt möglicherweise ein Grund für das relative Beharrungsvermögen unterschiedlicher Rechnungsansätze für ein und dieselbe Problemstellung in verschiedenen Ländern und Kulturkreisen.

¹⁷⁸ Vgl. Hasenack, 1968, S.2095ff.

mittelbar auf die Gestaltung der Funktionskostenrechnung ein.¹⁷⁹ Andererseits wirkt die technische Realsituation jedoch auch unabhängig von der konkreten inneren Ausgestaltung der Funktion unmittelbar auf die Gestaltung der Funktionskostenrechnung ein, indem sie möglicherweise kostenrechnerische Bezugsobjekte konstituieren.¹⁸⁰

Die Bedeutung technologischer Rahmenbedingungen für die funktionale Rechnungsgestaltung ist stark funktionsabhängig und korreliert mit der ‘Technik-Nähe‘ der zu betrachtenden Funktion. Während für technik-nahe Funktionen wie die betriebliche Instandhaltung technische Rahmenparameter eine zentrale Rolle für die Rechnungsgestaltung spielen sollten, ist bei technik-ferneren Funktionen wie beispielsweise dem Marketing ein deutlich geringerer Einfluß dieser Parameter auf die Rechnungsgestaltung zu erwarten.

- **Hard- und Software-Rahmenbedingungen (EDV)**

Rechnungskonzepte für periodische oder fortlaufende Kostenrechnungen werden heutzutage nahezu ausschließlich auf EDV-Basis implementiert.

Der Einsatz von EDV in Betrieben hat sich in den letzten Jahren sehr gewandelt, wobei ihre Bedeutung sowohl für das Führungssystem als auch für das Ausführungssystem entsprechend einem allgemein zu beobachtenden Trend rasant zugenommen hat.¹⁸¹ Die Gründe hierfür liegen zum einen bei den enorm gestiegenen Möglichkeiten auf Hardware- und Softwareseite, zum anderen resultieren sie auch aus den deutlich angestiegenen Informationsbedürfnissen einer zusehends vernetzten und automatisierten Produktion und Dienstleistungserstellung.¹⁸² Dieser rasante technische Fortschritt hat den Charakter betrieblicher Informationssysteme, zu denen die Kosten- und Leistungsrechnung zu zählen ist, deutlich verändert.¹⁸³

¹⁷⁹ Dieser Einfluß steht hier jedoch nicht im Vordergrund, da die reale Ausprägung des funktionalen Leistungssystems bereits als eigene Kontextkategorie berücksichtigt wurde. Vgl. Kap.3.1.

¹⁸⁰ Bei einer Instandhaltungskostenrechnung kann es beispielsweise sehr sinnvoll sein, die technischen Anlagen als Zurechnungsobjekte für Kosten zu etablieren. Ähnliches gilt für Transportmittel, Transportwege und Lagerorte bei einer Logistikkostenrechnung. Vgl. Weber, 1987, S.141ff.

¹⁸¹ Vgl. stellvertretend Hoch/Schirra, 1993, S.8ff.

¹⁸² Warnecke konstatiert in diesem Zusammenhang, daß in modernen betrieblichen Strukturansätzen der Kommunikation und Information und infolgedessen auch den unterstützenden Instrumenten der Informationsverarbeitung eine neue und ganz zentrale Rolle zukommt. Vgl. Warnecke, 1996, S.159ff.

¹⁸³ Waren früher papierbasierte monatliche Kostenberichte die primäre Informationsquelle, so treten heute zusehends interaktive, graphisch unterstützte Online-Abfragen an ihre Stelle.

Generell können betriebliche Informationssysteme aus zwei unterschiedlichen Zwecksetzungen zum Einsatz kommen¹⁸⁴: Erstens im Rahmen der Lenkung betrieblicher Leistungserstellung, also als Instrument des Führungssystems einer Unternehmung¹⁸⁵ und zweitens im Rahmen der Leistungserstellung selbst, also als Instrument des Ausführungssystems.¹⁸⁶

Bezüglich der DV-technischen Implementierung von Kostenrechnungssystemen ist festzustellen, daß die enorm gestiegenen Möglichkeiten der modernen EDV kaum noch eine Limitierung für die Umsetzbarkeit von Rechnungskonzepten darstellen. So sind in jüngerer Zeit selbst EDV-technisch sehr anspruchsvolle Konzepte wie die Relative Einzelkostenrechnung von Paul Riebel¹⁸⁷ prinzipiell umsetzbar geworden. Der grundsätzlichen Implementierbarkeit fast aller, auch höchst individueller Gestaltungskonzepte steht jedoch der erhebliche programmiertechnische Entwicklungsaufwand gegenüber. Dieser Aufwand, verbunden mit dem nicht unerheblichen programmiertechnischen Realisierungsrisiko, hat zur Ausbildung eines eigenen Marktes für Standardsoftware für betriebliche Transaktions- und Informationssysteme geführt.¹⁸⁸ Betriebsindividuelle Konzeptentscheidungen zur Gestaltung der Kostenrechnung lassen sich daher nicht unabhängig von softwarestrategischen Entscheidungen treffen.

In diesem Sinne wirkt der Kontextfaktor EDV-Systeme und Softwarestrategie insbesondere über die Umsetzungsaspekte einer wirtschaftlichen Realisierung schon auf die Konzeptphase der Rechnungsgestaltung. Diese Interdependenz kann von zwei Seiten gesehen werden:

- Einerseits ergibt sich durch die Wahl eines Standard-Softwareprodukts möglicherweise eine Rückwirkung auf die rechentechnische Gestaltungsfreiheit. Einzelne Konzeptbestandteile können sich hierbei als inkompatibel zu einer be-

¹⁸⁴ Zu einer Kategorisierung der Aufgaben betrieblicher Informationssysteme vgl. Ferstl/Sinz, 1998, S.1f.

¹⁸⁵ Hierzu zählt auch die betriebsinterne Kostenrechnung.

¹⁸⁶ Solche Systeme sind beispielsweise zunehmend in der Finanzwirtschaft zu finden, wo Informationssysteme z.B. in Form von elektronischen Marktplätzen oder Beratungs- und Diagnosesystemen direkt in die Dienstleistungserstellung eingebunden sind. Vgl. Buhl/Weinhardt, 1999, S.103 sowie Buhl/Visser/Will, 1999, S.116ff.

¹⁸⁷ Zum Konzept der Relativen Einzelkostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung vgl. Riebel, 1994.

¹⁸⁸ Auf dem Markt für Kostenrechnungs-Software ist ein deutlicher Konzentrationsprozeß bemerkbar. Die zunehmende Marktdominanz weniger Standardsoftwareanbieter für den Bereich „Enterprise Systems“ konstatiert beispielsweise Davenport, 1998, S.126. Gleiches belegt auch eine europaweite Studie zur Verbreitung der betrieblichen Standardsoftware R/3 des Softwarehauses SAP. Vgl. Buxmann/Koenig, 1997, S.331ff.

stimmten Standardsoftware herausstellen. Die Tatsache, daß zur Realisierung interner Rechnungssysteme in jüngster Zeit aus Kostengründen vermehrt auf Standardprodukte zurückgegriffen wird, bedeutet in zunehmendem Maße eine Einschränkung unternehmerischer Gestaltungsfreiheit und damit einhergehend auch den möglichen Verlust wettbewerbsrelevanter Differenzierungsmerkmale.¹⁸⁹ Darüber hinaus limitiert es die unternehmerische Flexibilität insbesondere hinsichtlich des Gestaltungsfreiraums des eigenen Führungssystems, was im Hinblick auf langfristige unternehmerische Existenzsicherung kritisch zu bewerten ist.¹⁹⁰ Diesem Dilemma versuchen dominante Anbieter von Unternehmenssoftware wie beispielsweise die deutsche SAP AG durch den Einbau zunehmender Produktfunktionalität und Optionalität¹⁹¹ in ihre Softwarepakete zu begegnen, was jedoch meist erhöhte Komplexität, beschränkte Handhabbarkeit und umständliche Bedienung zur Folge hat.¹⁹²

- Andererseits schränkt das Vorliegen eines bestimmten Rechnungskonzepts oft schon die Möglichkeiten der softwaretechnischen Realisierung ein, da häufig entweder die Systemauswahl limitiert ist oder die Wirtschaftlichkeit bei umfangreicher Eigenentwicklung leidet.¹⁹³ Dies gilt insbesondere für Funktionskostenrechnungen, da diese neben der Erfüllung der jeweiligen funktionalen Anforderungen zur Einbindung in die restliche Systemumwelt noch zusätzliche DV-technische Integrationsanforderungen erfüllen müssen.

Weiter existieren noch verschiedene Einzelaspekte, die sich auf die Gestaltung des Rechnungskonzeptes auswirken können, sich jedoch teilweise nur schwer quantifizieren lassen. Hierzu zählt insbesondere der zunehmende Trend zur integrierten In-

¹⁸⁹ Davenport drückt dies pointiert aus: „The business often must be modified to fit the system“ Vgl. Davenport, 1998, S.125.

¹⁹⁰ Becker hebt in ähnlichem Zusammenhang die Notwendigkeit des Bewahrens einer „strategischen Flexibilität“ als wichtige Voraussetzung für stabilitätsorientierte Unternehmenssicherung hervor. Vgl. Becker, 1996, S.130f.

¹⁹¹ Hier ist insbesondere das kundenspezifische „Customizing“ einer Standardsoftware zu nennen, das sich von der Modifikation (programmiertechnische Quellcodeänderung) unterscheidet.

¹⁹² Beispielsweise wird die „betriebsindividuelle Anpassung“ der Standardsoftware R/3 des Marktführers SAP durch über 3000 Tabellen gesteuert, was bei starker Abweichung von den mit ausgelieferten Standardeinstellungen zu einem teilweise kaum überschaubaren Implementierungsunterfangen werden kann. Vgl. Davenport, 1998, S.125.

¹⁹³ Der in diesem Zusammenhang zu stellenden Frage „Paßt das Unternehmen zur Software?“ (vgl. Davenport, 1999, S.89) kommt insbesondere hinsichtlich der Kongruenz von System und Strategie hohe Bedeutung zu. Vgl. Davenport, 1999, S.91ff.

formationsverarbeitung,¹⁹⁴ der sich speziell auf Konzepte für Partialrechnungen auswirkt. Obwohl integrierte Informationssysteme unbestrittene Vorteile insbesondere hinsichtlich Datenkongruenz, Datenredundanz und Schnittstellen aufweisen,¹⁹⁵ sind hierdurch, wie oben beschrieben, die Möglichkeiten zur Ausbildung eigener, selektiver Funktionskostenrechnungen eingeschränkt und es besteht überdies durch die einheitliche Kostenbewertung in allen Teilsystemen die Gefahr von Fehlinterpretationen und Fehlentscheidungen.¹⁹⁶ Ein in diesem Sinn zu forderndes offenes und modulares Grundkonzept des internen Rechnungswesens, das etwa aus einer möglichst einfachen und klar strukturierten Unternehmensrechnung besteht, die bedarfsbezogen durch detailliertere Funktionskostenrechnungen ergänzt wird,¹⁹⁷ stehen in Konzept und EDV-technischer Umsetzung noch aus.

Für Funktionskostenrechnungen besteht darüber hinaus möglicherweise der Bedarf zur Anbindung zusätzlicher, oft technisch ausgerichteter Systeme, die dann ebenfalls einen Einfluß auf die Rechnungskonzeption der der jeweiligen Funktionskostenrechnung ausüben können.¹⁹⁸ Solche Systeme können dabei sowohl als Datenlieferant als auch als Datenabnehmer fungieren. Diese integrierte Informationsverarbeitung für betriebswirtschaftliche und technische Aufgaben eines Industriebetriebs wird aus EDV-technischer Sicht durch die CIM-Konzeption beschrieben, deren Informationsverarbeitung und Datenmodelle im wesentlichen durch die Verarbeitungszusammenhänge und Fertigungsabläufe bestimmt werden.¹⁹⁹ Solche Integrationsaspekte der zunehmend verbreiteten CIM-Konzeptionen und CIM-Instrumente wirken sich auch auf die Gestaltung der Kostenrechnung²⁰⁰ und hier speziell auf funktionsbezogene Partialrechnungen aus.

¹⁹⁴ Solche Konzepte integrierter Informationssysteme setzen mit dem Ziel einer horizontalen und vertikalen Datenintegration auf einem unternehmensweiten Datenmodell auf (vgl. Scheer, 1989, S.4ff), verlieren dadurch jedoch u.U. Flexibilität hinsichtlich der Abbildung funktionaler Sonderanforderungen.

¹⁹⁵ Vgl. hierzu stellvertretend Kagermann, 1990, S.126ff sowie Kagermann, 1997, S.300 und Cooper/Kaplan, 1999, S.76ff.

¹⁹⁶ Cooper und Kaplan zeigen dies beispielhaft an Prozeßkostenbetrachtungen. Vgl. Cooper/Kaplan, 1999, S.78ff.

¹⁹⁷ Dies entspräche auch Tendenzen, wie sie in anderen Bereichen betriebswirtschaftlicher Strukturgestaltungen gegangen werden, so etwa beim Aufbau modularer bzw. fraktaler Unternehmensstrukturen. Vgl. beispielsweise Warnecke, 1996, S.141ff.

¹⁹⁸ Zu nennen sind hier beispielsweise Produktionsplanungs- und Steuerungssysteme, technische Sicherheitssysteme, Materialwirtschaftssysteme oder CAD-Systeme. Auch Schnittstellen zu Herstellersystemen sind hier denkbar.

¹⁹⁹ Vgl. Scheer, 1996, S.117f.

²⁰⁰ Zu einer Diskussion der Auswirkungen von CIM-Konzepten auf die Kostenrechnung vgl. Hahn, 1992, S.162ff.

Summarisch läßt sich zu den Ausführungen dieses Kapitelabschnitts feststellen, daß außerhalb des unmittelbaren Leistungssystems der Funktion noch eine Vielzahl bedeutender Einflußfaktoren aus der technischen, ökonomischen und soziokulturellen Einflußsphäre bestehen, die im Sinne der kontextadäquaten Gestaltung einer Funktionskostenrechnung schon in der Konzeptionsphase zu berücksichtigen sind.

3.1.3 Bedeutung der Kostentheorie und Kostenrechnungstheorie für die Rechnungsgestaltung

Die Modellgenerierung im Rahmen des kostenrechnerischen Gestaltungsprozesses sollte nach Maßgabe der in Kapitel 2 aufgestellten Grundannahmen rational²⁰¹ und nicht zuletzt aus Wirtschaftlichkeitsaspekten²⁰² unter Nutzung schon vorhandener Erkenntnisse erfolgen.²⁰³ Solche nutzbaren Wissensquellen können persönlich-subjektiver oder sachlich-objektiver Natur sein.

Zur Kategorie der persönlich-subjektiven Wissensquellen zählt das individuell vorhandene Erfahrungswissen der Entscheidungs- und Gestaltungsträger.²⁰⁴ Obwohl dieser Komponente generell hohe Erfolgsrelevanz hinsichtlich zielkonformer und kontextadäquater Rechnungsgestaltung beizumessen ist,²⁰⁵ hat das Erfahrungswissen durch seinen charakteristischen Subjektbezug eine nur im konkreten Einzelfall beschreibbare Einwirkung auf die Rechnungsgestaltung. Es hängt mit der individuellen Vorgeschichte der mit der Rechnungsgestaltung betrauten Personen zusammen und entzieht sich damit weitgehend einer allgemeingültigen Systematisierung und Quantifizierung. Zudem ist eine befriedigende Trennung von objektivierbarem Erfahrungswissen und verhaltensbezogenen Aspekten der involvierten Individuen kaum realisierbar. Aus diesem Grund soll der Einfluß des Erfahrungswissen auf die Rechnungsgestaltung wie alle sonstigen

²⁰¹ Diese Grundannahme bzw. Forderung rationalen Gestaltungshandelns wurde schon in Kapitel 2.3 als Prämisse weiterer Überlegungen aufgestellt.

²⁰² Der Wirtschaftlichkeitsaspekt ist beispielsweise für Krieger der zentrale Grund zur Einbeziehung von Kostentheorie und Kostenrechnungstheorie in den Gestaltungs- bzw. Auswahlprozeß. Vgl. Krieger, 1995, S.131.

²⁰³ Ähnlich auch in Küpper, 1992, S.38ff.

²⁰⁴ Brink sieht dies als eigene Einflußkomponente. Vgl. Brink, 1992, S.170. Siehe hierzu auch Abb.1 dieses Dokuments.

²⁰⁵ Hieraus resultiert unter anderem die hohe Bereitschaft für Beratereinsatz bei Vorhaben der Kostenrechnungsgestaltung. Einige Beratungshäuser wie z.B. die PLAUT-Gruppe sind sogar hierauf spezialisiert.

subjektiven Einflußgrößen hier nicht als eigene Einflußkategorie der Rechnungsgestaltung betrachtet werden.²⁰⁶

Den zweiten Bereich vorhandener Erkenntnisse, die im Sinne eines rationalen und effizienten Gestaltungshandelns zu nutzen sind, ist der Entwicklungsstand wissenschaftlicher Theorien in relevanten Forschungsbereichen. Hierzu zählen insbesondere die Kostentheorie und die Kostenrechnungstheorie.²⁰⁷ Die Bedeutung dieser betriebswirtschaftlichen Theorien²⁰⁸ für die konkrete Rechnungsgestaltung einer Funktionskostenrechnung sollen im folgenden betrachtet werden.

• Die Bedeutung der Kostentheorie für die Rechnungsgestaltung

Die Kostentheorie stellt mit den ihr zugeordneten Erklärungs- und Prognosefunktionen die betriebswirtschaftliche Grundlage für sämtliche Kostenaussagesysteme dar.²⁰⁹ Im Kern stellt sich die Kostentheorie die Aufgabe, die Mengen- und Wertbewegungen des betrieblichen Kombinationsprozesses zu erforschen²¹⁰ und mit Hilfe von theoretischen Modellen darzustellen.²¹¹ Von zentralem Interesse ist dabei, die auf die Kostenhöhe des Betriebes wirkenden Einflußgrößen zu erklären²¹² und Bedingungen einer optimalen Kostengestaltung aufzuzeigen.²¹³ Die hierfür notwendige Bestimmung der grundlegenden Kosteneinflußgrößen und deren zweckgerechte Systematisierung bilden ebenfalls eine wichtige Aufgabe der Kostentheorie.²¹⁴ Die dabei innerhalb der Kostentheorie ent-

²⁰⁶ Dies entspricht dem Konstrukt der bedingten Rationalität des Gestaltungshandelns, wie es auch schon in Kapitel 2.3 zugrunde gelegt wurde. Dort wurde aus ähnlichen Erwägungen auf die explizite Aufnahme verhaltensbedingter Aspekte als eigene Einflußfaktorgruppe der Rechnungsgestaltung verzichtet. Vgl. hierzu die Argumentation in Kapitel 2.3.

²⁰⁷ Auch die Kostenpolitik (vgl. Becker, 1997b, S.27ff) als gestaltungsbezogener Aspekt der Kostenlehre kann, insofern es sich um rational-objektivierbare, gesicherte Theoriebestandteile mit situativem 'Wenn-Dann'-Bezug handelt, einen Kontextfaktor der Rechnungsgestaltung darstellen. Ansonsten findet dieser Teilaspekt der Kostenlehre als Gestaltungslehre Eingang in die Zielbildung und wirkt somit normativ und nicht situativ auf die Rechnungsgestaltung ein.

²⁰⁸ Daß die Erkenntnisse dieser Theorien Eingang in die Rechnungsgestaltung finden sollten und damit umgekehrt auch als Einflußfaktoren auf die Rechnungsgestaltung wirken, ist in der Literatur unumstritten. Vgl. hierzu beispielsweise Brink, 1992, S.170; Krieger, 1995, S.93ff und S.131f; Hoitsch/Schmitz, 1998, S.179f sowie Becker, 1997b, S.31 und Becker, 1998, S.28.

²⁰⁹ Vgl. Becker, 1997a, S.3.

²¹⁰ Vgl. Heinen, 1983, S.31.

²¹¹ Vgl. Kilger, 1958, S.553f.

²¹² Vgl. Gutenberg, 1958, S.66 sowie Freidank, 1980, S.19.

²¹³ Vgl. Heinen, 1983, S.141f.

²¹⁴ Eine in weiten Teilen bis heute geeignete Systematisierung der Haupteinflußgrößen des Kostenniveaus im Realgüterbereich stammt von Gutenberg. Er unterscheidet Beschäftigung, Faktorqualität, Einsatzgüterpreise, Betriebsgröße und Fertigungsprogramm als unabhängige Bestimmungsvariablen der Kostenhöhe. Vgl. Gutenberg, 1958, S.65ff.

wickelten Aussagen zeichnen sich durch einen allgemeingültigen Charakter aus²¹⁵ und sollen den Modellbenutzern ein generelles Bild über die Struktur und das Verhalten der Kosten in Abhängigkeit ausgewählter Kosteneinflußgrößen vermitteln.²¹⁶

Ein zentraler Beitrag der Kostentheorie für die Gestaltung der Kostenrechnung sind die innerhalb der Kostentheorie entwickelten Kostenfunktionen.²¹⁷ Die in ihnen abgebildete Abhängigkeit der Höhe der Kosten von der Ausprägung der Kosteneinflußgrößen stellt eine zentrale Säule rechentechnischer Modellüberlegungen dar, da sie modellhaft eine Beziehung zwischen Kosten und Leistungen quantifiziert. Zu einer operationalisierbaren Verwendung solcher Aussagen sind jedoch vereinfachende Annahmen notwendig. Beispielsweise sind die Grundbausteine des heute sehr verbreiteten Kostenrechnungsmodells der flexiblen Plankostenrechnung zwei kostentheoretische Grundannahmen: Erstens die Annahme, daß sich alle wesentlichen Produktionsprozesse durch lineare Kostenfunktionen beschreiben lassen²¹⁸ und zweitens die noch gewagtere Annahme einer weitgehend homogenen Kostenverursachung in den einzelnen Leistungseinheiten (Kostenstellen).²¹⁹ Die Bedeutung der Kostenfunktion und damit der Kostentheorie für die Rechnungsgestaltung steigt in dem Maße, in dem die zu gestaltende Rechnung Aufgaben einer (analytischen) Planungsrechnung und Abweichanalyse erfüllen soll.²²⁰ In diesem Sinne ist die Bedeutung der Kostentheorie als Einflußfaktor der Rechnungsgestaltung rechenzielabhängig.

Zur Aufstellung von Kostenfunktionen bedient sich die Kostentheorie ihrerseits güterwirtschaftlicher Realtheorien, wobei - in Ermangelung einer allgemeinen Leistungstheorie²²¹ - insbesondere auf die Produktionstheorie zurückgegriffen wird.²²² Der Ansatz-

²¹⁵ Freidank weist darauf hin, daß den kostentheoretischen Modellaussagen wegen ihrer vereinfachenden Grundannahmen eigentlich immer der Beisatz „unter sonst gleichen Bedingungen (ceteris paribus)“ zur Unterstreichung des (immer reduzierten) Modellcharakters hinzuzufügen ist. Vgl. Freidank, 1980, S.19f.

²¹⁶ Vgl. Meffert, 1964, S.76.

²¹⁷ Kostenfunktionen stellen generelle Aussagen dar, die als nomologische Hypothesen die quantitativen Beziehungen zwischen der Kostenhöhe und ihren Einflußgrößen wiedergeben und somit der Erklärung und der Prognose der Kosten dienen. Vgl. Hettich, 1993, S.1220f.

²¹⁸ Laut Kilger gilt für die meisten industriellen Betriebe eine lineare Kostenfunktion als sehr gute Näherung. Vgl. Kilger, 1988, S.150.

²¹⁹ Vgl. Plaut, 1953, S.353 und Plaut, 1955, S.29ff sowie Kilger, 1988, S.148ff.

²²⁰ Die Kostenfunktion bildet die Grundlage der Ermittlung von Sollkosten und Kostenprognosen im Rahmen der analytischen Kostenplanung und der Abweichanalyse (vgl. Küpper, 1992, S.40f). Aus diesem Grunde wird sie mitunter auch als Sollkostenfunktion bezeichnet (vgl. Kilger, 1988, S.148ff).

²²¹ Prinzipiell sollte die Kostentheorie auf einer allgemeinen, in der Mengenebene verbleibenden Leistungstheorie aufbauen. In Ermangelung einer solchen (vgl. beispielsweise Weber, 1998 S.186 und Schweitzer/Küpper, 1998, S.691) und aus historischen Gründen (Bungenstock, 1995 S.75f) lehnt sie sich jedoch stark an die Produktionstheorie - einem funktionalen Spezialfall einer solchen allgemeinen Leis-

punkt ist hierbei der funktionale Zusammenhang zwischen Input- und Output-Größen der jeweils interessierenden Betrachtungseinheit. Die Betrachtungseinheit kann dabei zum einen der klassische Produktionsprozeß als Ganzes sein mit der entsprechenden Produktionsfunktion als quantitativem Beschreibungsmodell der mengenmäßigen Input-Output-Relationen.²²³ Zum anderen kann die Betrachtungseinheit jedoch jede andere betriebliche Leistungstransformation sein, so auch beispielsweise die betrieblichen Funktionen Logistik, Marketing oder Instandhaltung.²²⁴ Die leistungswirtschaftlich relevanten Teile von vorwiegend technischen, in der Mengenebene verbleibenden Modelltheorien werden dann im Zuge kostentheoretischer Betrachtungen unter Einbeziehung von Bewertungsüberlegungen als funktionsbezogene Kostenfunktion in die Wertebene transponiert.

Der über die Bewertungsproblematik eng mit der Kostentheorie verbundene Kostenbegriff²²⁵ ist jedoch aus Sicht der Rechnungsgestaltung eher als Gestaltungsparameter der kostenrechnerischen Modellgenerierung anzusehen,²²⁶ da seine Festlegung erst innerhalb der rechentechnischen Mittelentscheidungen erfolgt, er also in bezug auf die Rechnungsgestaltung weder situativ gegeben noch normativ vorgegeben ist, sondern dispositiv zur Rechenzielerfüllung eingesetzt werden kann. Die Wahl des Kostenbegriffs spielt dementsprechend eine zentrale Rolle für die Umsetzung von Rechnungszielen.²²⁷ Insbesondere bei Zielsetzungen der Verhaltensbeeinflussung oder Betriebslenkung durch die Kostenrechnung erlangt er eine hohe Bedeutung.²²⁸ Die Wahl des Kostenbegriffs findet

tungstheorie - an. Zur Verbindung zwischen Produktionstheorie und Kostentheorie vgl. beispielsweise Gutenberg 1976, S.338ff; Kilger, 1958, S.553ff sowie Corsten, 1998, S.91 und S.103ff.

²²² Aufgrund einer historisch bedingten Anlehnung der Kostentheorie an die Produktionstheorie konzentriert sich auch das innerbetriebliche Rechnungswesen - zumindest in seinen ursprünglichen Ansätzen - auf den eigentlichen Produktionsprozeß. Vgl. Albach, 1988, S.1153f.

²²³ Die im Rahmen produktionstheoretischer Überlegungen entwickelte Produktionsfunktion drückt in mathematischer Formelsprache die angenommene Gesetzmäßigkeit in den mengenmäßigen Beziehungen zwischen Gütereinsatz und Güterausbringung eines betrachteten Produktionsprozesses aus. Vgl. Troßmann, 1993, S.1709ff.

²²⁴ Im Falle der Gestaltung einer Instandhaltungskostenrechnung stünde als ein Ausgangspunkt kostentheoretischer Überlegungen die Betrachtung mengenmäßiger Abhängigkeiten beispielsweise zwischen Instandhaltungsbedarf und Nutzungsparameter der Anlagen.

²²⁵ Oft wird der Kostenbegriff als assoziierter Bestandteil der Kostentheorie aufgefaßt. Vgl hierzu Heinen, 1983, S.57ff sowie Becker, 1998, S.28.

²²⁶ Hoitsch und Schmitz stellen sogar den Kostenbegriff ins Zentrum ihres „synthetischen Gestaltungsansatzes“ einer Rechnungsgestaltung. Vgl. Hoitsch/Schmitz, 1998, S.179.

²²⁷ Vgl. Heinen/Dietel, 1991, S.1171.

²²⁸ Auf die Notwendigkeit des Rechenzielbezugs des Kostenbegriffs wurde in der Literatur schon mehrfach hingewiesen. Vgl. stellvertretend Männel, 1992b, S.416 und Heinen/Dietel, 1991, S.1168f. sowie sehr früh schon Schmalenbach, 1908/1909, S.165ff.

dabei unter Abwägung der jeweiligen (aus der Kostentheorie her bekannten) prinzipiellen Wirkungen der einzelnen Begriffsvarianten statt.

Da es sich bei der Kostenfunktion prinzipiell um eine Werttransposition anderer, vorgelagerter Theorien handelt und der Kostenbegriff als Bewertungskomponente seinerseits dem Bereich der Gestaltungsvariablen zugerechnet werden sollte, ist der Einfluß der Kostentheorie auf die Rechnungsgestaltung im wesentlichen prinzipieller und systematisierender Natur.²²⁹ Hieraus ergibt sich jedoch auch, daß andere technische oder betriebswirtschaftliche (Mengen-)Theorien wie etwa die Produktionstheorie oder eine Leistungstheorie der zu betrachtenden Funktion mittelbar erheblichen Einfluß auf die Rechnungskonzeption, respektive die Gestaltung der Funktionskostenrechnung haben.

Die Kostentheorie sowie die ihr vorgelagerten Theorien sind in (Abb. 7) als Elemente einer Kausalkette von Einflüssen auf die Kostenrechnungsgestaltung dargestellt:

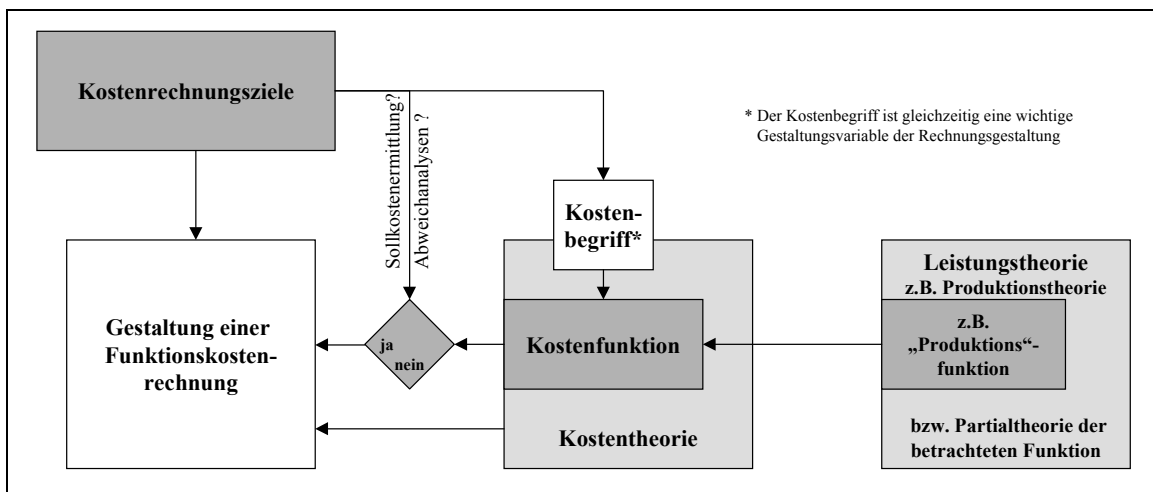


Abb.7: Stellung der Kostentheorie sowie ihr vorgelagerter Theorien als Einflußfaktoren innerhalb einer Kausalkette von Gestaltungsdeterminanten einer Funktionskostenrechnung

• Die Bedeutung der Kostenrechnungstheorie für die Rechnungsgestaltung

Die zweite bedeutende Theorie-Säule konkreter Kostenrechnungsgestaltung ist die Kostenrechnungstheorie.²³⁰ Die Meinungen, was im einzelnen genau unter Kostenrechnungstheorie zu verstehen ist und wo insbesondere die Grenzen einerseits zur Kostentheorie und andererseits zu rein technologischen Implementierungsaspekten zu ziehen

²²⁹ Die Kostentheorie transponiert Teile anderer Realtheorien in die Wertsphäre und verschafft diesen hierdurch mittelbaren Einfluß auf die Rechnungsgestaltung.

²³⁰ Zur Forderung nach einer ausgebauten Kostenrechnungstheorie als Fundierung der Rechnungsgestaltung vgl. stellvertretend Schweitzer, 1992, S.201.

sind, gehen in der Literatur auseinander.²³¹ Zudem ist selbst der Theoriecharakter der Kostenrechnungstheorie in der Betriebswirtschaftslehre zumindest teilweise umstritten.²³²

Unter Kostenrechnungstheorie soll hier der betriebswirtschaftliche Forschungsbereich verstanden werden, in welchem sowohl ein theoretisches als auch technologisch gerichtetes, praktisch-normatives Wissenschaftsziel verfolgt wird,²³³ indem unter Rückgriff auf realtheoretische Erkenntnisse der Kostentheorie und anderer Forschungsbereiche versucht wird, eigene realtheoretische Aussagen insbesondere in instrumenteller Hinsicht abzuleiten und technologische Gestaltungsempfehlungen für die Praxis zu entwickeln.²³⁴ Gegenstand einer solchen Kostenrechnungstheorie ist dabei die Entwicklung und die komparative Analyse von in sich schlüssigen rechentechnischen Modellalternativen, die zum einen Isomorphien zu den betrieblichen Leistungsflüssen und Leistungstransformationen darstellen²³⁵ und zum anderen die jeweils geforderten Ziele umsetzen. Es handelt sich also schwerpunktmäßig um eine Theorie des methodischen Instrumentariums zur zielkonformen Abbildung der betrieblichen Leistungssphäre.²³⁶ Auch die zum Teil aus empirischen Untersuchungen herrührenden Erkenntnisse um die situative Zweckmäßigkeit bestimmter Instrumentenausprägungen kann der Kostenrechnungstheorie zugeordnet werden. In diesem Sinn kann die Kostenrechnungstheorie auch als Theorie zur praktischen Rechnungsgenerierung verstanden werden.²³⁷ Sie operiert dabei durch ihren unmittelbaren Anwendungsbezug auf einem wesentlich niedrigeren Abstraktionsniveau als beispielsweise die Kostentheorie.²³⁸

Obwohl die Kostenrechnungstheorie als bedeutsame Wissensquelle einer zielkonformen, situationsadäquaten Rechnungsgestaltung anzusehen ist und damit prinzipiell hohe Praxisrelevanz aufweist, wird ihr wissenschaftlicher Stand durchweg als niedrig beur-

²³¹ Die Positionen reichen von einer eher technologischen Sicht, die soweit geht, in diesem Zusammenhang sogar nur von Kostenrechnungstechnologie zu sprechen (vgl. Turner, 1980, S.9ff) bis hin zur Forderung nach einer allumfassenden Kostenrechnungstheorie (vgl. Schweitzer, 1992, S.200f).

²³² Zu einer ausführlichen Diskussion dieser Problematik siehe Meffert, 1964, S.9ff.

²³³ Ähnlich auch in Krieger, 1995, S.96.

²³⁴ Kosiol spricht in diesem Zusammenhang von der „Entwicklungsaufgabe geeigneter Modellkonstruktionen“, die er als Bestandteil einer „Theorie des Rechnungswesens“ sieht. Vgl. Kosiol, 1973, S.699.

²³⁵ Vgl. Kosiol, 1973, S.699.

²³⁶ Ähnlich in Becker, 1997b, S.29.

²³⁷ Dabei befaßt sich die Kostenrechnungstheorie schwerpunktmäßig mit den Abbildungs- und Verrechnungsproblemen, die bei der Frage nach dem Inhalt und dem Umfang der Rechnung sowie der Wahl der zweckmäßigsten Rechenformen und –verfahren auftreten, nicht dagegen mit rein organisatorischen und arbeitstechnischen Problemen. Vgl. Kosiol, 1972, S.13.

²³⁸ Vgl. Krieger, 1995, S.94.

teilt.²³⁹ Ein Grund für dieses allgemein konstatierte Theoriedefizit wird in dem ausgeprägten Denken in Kostenrechnungsschulen gesehen,²⁴⁰ wobei den wesentlichen Kostenrechnungsschulen durchaus die Entwicklung partieller „Rumpf-Theoriegebäude“²⁴¹ zur Untermauerung der jeweiligen Kostenrechnungskonzeptionen attestiert wird. Dieses Theoriedefizit ist um so problematischer, als auf der einen Seite die Kostenrechnung „eines der wichtigsten Informationssysteme fast jeden Betriebes darstellt und auch in Zukunft die Managementaufgaben der operativen Planung, Steuerung und Kontrolle ohne eine Kosten- und Leistungsrechnung nicht erfolgsorientiert lösbar sind“²⁴², sie also einerseits nicht substituierbar ist und andererseits die unternehmensspezifische Instrumentengestaltung jedoch weitgehend ohne theoretische Fundierung und Absicherung durch eine wissenschaftlich übergreifende Kostenrechnungstheorie vollzogen wird.²⁴³ Es liegt die Vermutung nahe, daß hierin einer der Gründe für die oft zu beobachtende Unzufriedenheit²⁴⁴ mit der Kostenrechnung zu suchen ist.

Innerhalb der Ansätze in der Kostenrechnungstheorie stehen gesamtunternehmensbezogene Kostenrechnungssysteme im Vordergrund. Eine übergreifende Theoriediskussion über die Sinnhaftigkeit und die möglichen Gestaltungsformen von Partialrechnungen – etwa als Funktions- oder Objektrechnungen²⁴⁵ – wird kaum geführt. Die diesbezüglichen Literaturbeiträge konzentrieren sich schwerpunktmäßig auf methodisch-instrumentelle Gestaltungsempfehlungen von konkreten Partialrechnungen.²⁴⁶ Eine übergreifende konzeptionelle Theorie der Partialrechnungen steht hingegen aus. Dies limitiert deutlich die

²³⁹ Stellvertretend hierzu siehe Dellmann, 1979, S.332 sowie Becker, 1997b, S.28. Schweitzer sieht die Formulierung einer Theorie der Kostenrechnung als eine noch offene Frage der Kostenlehre (vgl. Schweitzer, 1992, S.200). Bungenstock bezeichnet sie gar als „weißen Fleck auf der Karte betriebswirtschaftlicher Forschungsgebiete“ (vgl. Bungenstock, 1995, S.73).

²⁴⁰ Vgl. Bungenstock, 1995, S.77f.

²⁴¹ Vgl. Bungenstock, 1995, S.78.

²⁴² Vgl. Klook/Schiller, 1999, S.137.

²⁴³ Kilger beobachtet beispielsweise, daß die Kostenrechnung zu den Bereichen zu zählen ist, in denen Anwendungsgesichtspunkte gegenüber der theoretischen Schlüssigkeit überwiegen. Vgl. Kilger, 1988, S.701.

²⁴⁴ In der jüngsten Zeit wurden insbesondere von Pfaff und Weber (vgl. Pfaff/Weber, 1997, S.459ff sowie 1998, S.151ff und 1999, S.138) als auch von Weber und Aust (vgl. Weber/Aust, 1998a, S.133 sowie 1998b, S.174ff) diese Unzufriedenheit konstatiert.

²⁴⁵ Weber skizziert in diesem Zusammenhang ein vernetztes System von entweder funktions(verrichtungs)bezogenen oder objekt(faktor)bezogenen Teilrechnungen, die in hierarchischer Weise alternierend anzuordnen sind. Vgl. Weber, 1987, S.16f.

²⁴⁶ Beispiele für Partialrechnungen sind die Logistikkostenrechnung (vgl. Weber, 1987), die Anlagenkostenrechnung (vgl. Männel, 1988, S.26ff) sowie die Personalkostenrechnung (vgl. Mann/Pugell, 1985, S.657). Beispiele für problembezogene Spezialrechnungen sind die Umweltkostenrechnung (vgl. Piro, 1994) und die Reststoffkostenrechnung (Vgl. Fischer, 1998, S.140ff).

praktische Verwendungsmöglichkeit von bisherigen Aussagen der Kostenrechnungstheorie für die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung.

Festzuhalten bleibt, daß die Kostenrechnungstheorie prinzipiell bedeutende Beiträge zur Kostenrechnungsgestaltung liefern kann, konkret für die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung von ihr jedoch wegen ihrer anderen Schwerpunktsetzung und eher geringen wissenschaftlichen Reife kaum substanzielle Hilfestellung zu erwarten ist.

Als Fazit dieses Kapitelabschnitts läßt sich festhalten, daß unmittelbar sowohl die Kostentheorie als auch die Kostenrechnungstheorie und mittelbar auch andere realwirtschaftliche Theorien als bedeutende Einflußquellen einer zielorientierten, situationsadäquaten und wirtschaftlichen Kostenrechnungsgestaltung anzusehen sind und somit als eigene Einflußfaktorengruppe auf die Rechnungsgestaltung wirken. Damit sind alle hier als wesentlich erachteten Gruppen von situativ wirkenden Kontextfaktoren der Gestaltung einer Funktionskostenrechnung erörtert worden. Die sich nun stellende Frage nach den normativ wirkenden Rechnungszielen ist Gegenstand des folgenden Kapitels.

3.2 Rechnungsziele einer Funktionskostenrechnung

Nachdem im vorangegangenen Abschnitt die Einflußwirkung der Situation - beschrieben durch Kontextfaktoren - auf die Gestaltung der Funktionskostenrechnung untersucht wurde, sollen nun die normativ wirkenden Rechnungsziele einer Funktionskostenrechnung erörtert werden.

Ein Ziel stellt eine erwünschte, zu erreichende Situation dar und ist damit zugleich auch eine Handlungsaufforderung.²⁴⁷ Menschliches Handeln und insbesondere Gestaltungshandeln ist zielgerichtet und wegen dieser Eigenschaft instrumental in bezug auf die angestrebten Ziele.²⁴⁸ Diese Prämisse zielgerichteten und rationalen Gestaltungshandelns geht als eine Grundvoraussetzung in die folgenden Zieldiskussionen und rechen-technischen Modellüberlegungen ein.

Die Gestaltung einer Kostenrechnung setzt nach einer Ableitung bzw. Entwicklung von Zielideen eine Analyse und anschließende Entscheidung über die mit der Gestaltung der Kostenrechnung konkret zu verfolgenden Ziele voraus.²⁴⁹ Dies gilt in gleichem Maße auch bei der Gestaltung von Partialrechnungen für betriebliche Ausschnittbereiche, sei es als produktionsfaktorbezogene Rechnung wie beispielsweise im Falle einer Personalkostenrechnung²⁵⁰ und Anlagenkostenrechnung²⁵¹ oder sei es als funktionsbezogene Rechnung wie etwa bei der Logistikkostenrechnung²⁵² oder einer Instandhaltungskostenrechnung. Die Rechnungsziele²⁵³ als eigentliche Begründung rechentechnischer Modellbildung haben dabei normativen Charakter. Entsprechend gilt auch umgekehrt für die Bewertung von schon implementierten Kostenrechnungen, daß diese primär im Hinblick auf den Grad ihrer jeweiligen Zielerfüllung beurteilt werden sollten. Die Effi-

²⁴⁷ Vgl. Schmidt, 1993, S.4794; ähnlich auch Kupsch, 1979, S.15ff sowie Heinen, 1976, S.49ff und Ulrich, 1970, S.187.

²⁴⁸ Vgl. Kupsch, 1979, S.1f.

²⁴⁹ Vgl. stellvertretend Brink, 1992, S.171 sowie Schweitzer/Küpper, 1998, S.69f.

²⁵⁰ Vgl. Mann/Pugell, 1985, S.657ff.

²⁵¹ Vgl. insbesondere Männel, 1988, S.28ff oder als Anlagenrechnung vgl. Küpper W., 1993, S.66ff.

²⁵² Vgl. Weber, 1987, S.16f sowie Weber, 1992, S.878ff.

²⁵³ Oft wird in diesem Zusammenhang auch von Rechnungszwecken gesprochen. Rechnungsziele und Rechnungszwecke werden dabei überwiegend als Synonym verstanden. Vgl. Schweitzer/Küpper, 1998, S.15. Rechnungsziele können aber auch als Konkretisierung allgemeiner Rechnungszwecke verstanden werden, die man im System Unternehmung dem Sub-System Kostenrechnung zumißt. Zu einer allgemeinen Abgrenzung zwischen Zielen und Zwecken vgl. insbesondere Ulrich, 1970, S.114f sowie S.161f.

zienz²⁵⁴ der Kostenrechnung wird in diesem Sinne als Grad ihrer Rechnungszielerfüllung verstanden.²⁵⁵

Als Zugang zu den Rechnungszielen einer Funktionskostenrechnung bieten sich zwei prinzipiell unterschiedliche Wege an, die in ihrem wissenschaftlichen Ansatz zwar gegenläufig sind, jedoch in Kombination eine umso gefestigtere Grundlage rechentechnischer Gestaltungsüberlegungen darstellen:

- **Ableitung/Bildung von sachlogischen Zielhypothesen (deduktive Methode)**

Im Rahmen theoretischer Zielforschungen kann man einerseits versuchen, aus theoretischen Überlegungen zur Zielkonzeption²⁵⁶ der Unternehmung Rechnungsziele der Funktionskostenrechnung abzuleiten. Die Rechnungsziele ergeben sich dann unter Annahme von Instrumentalbeziehungen aus den jeweiligen Oberzielen.²⁵⁷ Zum anderen kann man versuchen, partielle Rechnungsziele aus Überlegungen zur leistungswirtschaftlichen Struktur und anderer Charaktermerkmale der betrachteten Funktion zu deduzieren. Eine dritte Quelle theoretischer Zielableitung stellen die in der Literatur recht zahlreich zu findenden Diskussionsbeiträge zu Rechnungszielen und Zielkonzeptionen dar.²⁵⁸

- **Empirische Zielforschung (induktive Methode)**

Mittels empirischer Zielforschungen besteht die Möglichkeit, über direkte oder indirekte Methoden der Zielanalyse Aufschluß über die in der Wirklichkeit vorherrschenden Ziele zu gewinnen.²⁵⁹ Hierbei sind jedoch Vorüberlegungen und Systematisierungen unter Zuhilfenahme kostenrechnungstheoretischen Wissens sehr hilfreich. Empirisch ermittelte Zielvorstellungen entsprechen im Gegensatz zu theoretischen

²⁵⁴ Ohne näher auf die Problematik des Effizienzbegriffs einzugehen, sollen hier unter Effizienz im weiteren Sinne sowohl alle das Unterziel (Mittel) betreffende Aspekte des „doing things right“ (Effizienz im engeren Sinn) als auch die bezüglich einer weiteren Zielabstufung auftretenden Wahlentscheidungen der richtigen Mittel - oft mit Effektivität („doing the right things“) bezeichnet – verstanden werden. Vgl. hierzu auch Scholz, 1992, S.533ff.

²⁵⁵ Vgl. Brink, 1992, S.173f. Siehe hierzu auch die Ausführungen in Kapitel 2.2.

²⁵⁶ Die Zielkonzeption bzw. das Zielsystem der Unternehmung wird hier als weitgehend selbst gewählte Zukunftsbestimmung des (weitgehend) autonomen Systems Unternehmung verstanden (Ulrich, 1970, S.187). Die Unternehmensziele sind eindeutig abzugrenzen von dem eher volkswirtschaftlich geprägten Unternehmenszweck, welcher die Funktion beschreibt, die das Unternehmen in seiner Umgebung (z.B. der Volkswirtschaft) ausübt. Vgl. Ulrich, 1970, S.114f sowie S.161f.

²⁵⁷ Zu Instrumentalbeziehungen als asymmetrische, rangbildende Ordnungsrelation zwischen zwei oder mehreren Zielen vgl. Kupsch, 1979, S.33ff.

²⁵⁸ Solche sind in fast jedem Kostenrechnungslehrbuch sowie den einschlägigen Zeitschriften zu finden. Stellvertretend vgl. Hummel/Männel, 1986, S.22ff.

²⁵⁹ Vgl. Heinen, 1976, S.31.

tisch hergeleiteten prinzipiell immer der Realität. Ihnen haften jedoch möglicherweise erhebliche logische Brüche und Inkonsistenzen an, die sich bei einer theoretisch geschlossenen Zielkonzeption vermeiden lassen.

Im folgenden stehen zieltheoretische Überlegungen im Mittelpunkt, wobei zunächst ein genereller Überblick über den Stand der allgemeinen kostenrechnerischen Zieldiskussion und insbesondere ihrer Systematisierungsansätze gegeben wird. Anschließend wird - ausgehend von diesen generellen Systematisierungsansätzen und unter Zuhilfenahme der Zielkonzeption der Unternehmung - ein spezieller Systematisierungsrahmen für die Rechnungsziele der Funktionskostenrechnung aufgestellt. Die inhaltliche Konkretisierung und operationalisierbare Formulierung dieser so strukturierten Rechnungsziele kann erst bei Auswahl einer konkreten Funktion sinnvoll vorgenommen werden.

Der oben dargestellte empirische Ansatz in der Zielforschung wird später im Rahmen prinzipieller Methodenerörterungen zur empirischen Einflußfaktorenforschung in Kapitel 3.3 wieder aufgegriffen und dort vor dem Hintergrund von Methodenanalysen tiefergehend diskutiert. Insbesondere soll dort aufgezeigt werden, wie sich eine solche Untersuchung in den hier skizzierten Gesamtzusammenhang eingliedern läßt.

3.2.1 Rechnungsziele und Zielkategorien in der wissenschaftlichen Diskussion

Mit dem Instrument Kostenrechnung können sehr unterschiedliche Rechnungsziele verfolgt werden, die sich dann auch in zum Teil sehr unterschiedlichen Gestaltungskonzeptionen der Rechnung niederschlagen.²⁶⁰ So werden Rechnungsziele in der betriebswirtschaftlichen Literatur schon sehr lange und zeitweise auch sehr heftig und kontrovers diskutiert.²⁶¹ Dabei weisen sowohl die jeweiligen Zielinhalte als auch die jeweiligen Kategorisierungs- und Systematisierungsansätze zur Ordnung der Ziele z.T. erhebliche Unterschiede auf. Ohne auf die historische Diskussion im einzelnen einzugehen, läßt sich in jüngster Zeit eine zunehmende Annäherung bezüglich der Hauptziele einer Kostenrechnung beobachten, wobei sich dieser Konsens nur auf die grundsätzliche Zielanerkennung, nicht jedoch auf die relative Gewichtung der einzelnen Zielkategorien

²⁶⁰ Vgl. Schweitzer/Küpper, 1998, S.69.

²⁶¹ Beispiele solcher Kontroversen sind die ersten Veröffentlichungen von Schmalenbach, 1899 und Riebel, 1959, S.213ff. Weitere Beispiele sind der Wissenschaftsstreit zwischen Plaut, Weber und Horváth, 1987, S.71ff sowie zwischen Pfaff/Weber, Wagenhofer und Klook, 1999, S.133ff.

bezieht.²⁶² Entsprechend werden mittlerweile über die ursprünglichen Rechnungsziele der Kalkulation, Kontrolle und Dokumentation hinausgehend auch die Entscheidungsunterstützung und die Verhaltenssteuerung als zentrale Zielkategorien einer Kostenrechnung anerkannt.²⁶³

In (*Abb. 8*) sind in verdichteter Form zentrale Rechnungsziele bedeutender Kostenrechnungsschulen sowie Schülermeinungen im deutschsprachigen Raum zusammengefaßt. Die Reihenfolge entspricht – soweit differenzierbar – der zeitlichen Abfolge der entsprechenden Erstpublikationen. In der oberen Zeile sind dabei die als ‘klassisch‘ zu bezeichnenden Kostenrechnungsschulen aufgeführt; die untere Zeile enthält eine Auswahl anerkannter Schülermeinungen und Industrieverbände. Die untere Zeile kann dabei als aktuelle Variation und Erweiterung von Grundaussagen der oberen Zeile betrachtet werden. Die Aufzählungsreihenfolge der einzelnen Rechnungsziele innerhalb einer Spalte ist dabei nicht notwendigerweise als relative Wertung der einzelnen Ziele zu interpretieren.

Obwohl in den grundlegenden Kernzielen der Kostenrechnung in der Literatur mittlerweile zusehends Übereinstimmung besteht, fällt die Bewertung der verschiedenen Rechnungskonzeptionen im Hinblick auf diese Kernziele noch sehr unterschiedlich aus.²⁶⁴ Dieser Umstand ist möglicherweise auch auf das quantitativ kaum lösbare Effizienzproblem in Zusammenhang mit der Zieleffizienz von Rechnungssystemen²⁶⁵ zurückzuführen, da die kaum gegebene empirische Überprüfbarkeit weitestgehend Raum für den Fortbestand verschiedener Meinungen zuläßt.

Bei der Beurteilung der Ziele und Zielkategorien ist die Betrachtung der Zielbeziehungen und hier insbesondere der Zielverträglichkeit innerhalb des jeweiligen Zielgefüges von entscheidender Bedeutung. Während Zielneutralität und Zielkomplementarität gestaltungstechnisch kein prinzipielles Problem darstellen, ergibt sich im Fall von Ziel-

²⁶² Beispielsweise ist der relative Stellenwert der Kalkulation, Verhaltensbeeinflussung und Entscheidungsunterstützung umstritten. Vgl. Wagenhofer, 1999, S.133f.

²⁶³ Vgl. Bungenstock, 1995, S.105ff sowie Weber, 1998, S.167.

²⁶⁴ Beispielsweise vertreten einige Autoren die Vorstellung, die Prozeßkostenrechnung sei - ob in ihrer ursprünglichen Form oder in erweiterter Differenzierung - ein Mittel der Führungs- und Entscheidungsunterstützung (vgl. Horváth, 1997, S.242). Andere Autoren bezweifeln dies dagegen sehr (vgl. Riebel, 1994, S.706f).

²⁶⁵ Küpper weist beispielsweise auf das Defizit und die prinzipiellen Schwierigkeiten der empirischen Bestimmung der Wirkung des Rechnungswesens hin. Vgl. Küpper, 1993, S.616f sowie S.621f.

Schmalenbach ²⁶⁶	Mellerowicz ²⁶⁷	Kilger/Plaut ²⁶⁸	Kosiol ²⁶⁹	Riebel ²⁷⁰	Heinen ²⁷¹
1) Kontrolle der Betriebsgebarung 2) Preiskalkulation 3) Betriebslenkung 4) Beobachtung von Strukturwandlungen 5) Sonstige Zwecke	1) Hauptzwecke: a) Preisstellung b) Betriebskontrolle c) Betriebsdisposition 2) Sonderzwecke: (Versicherungs-, Bilanz-, Schadensersatzdokumentation, Technische Werte)	1) Kostenkontrolle (in den Kostenstellen) 2) Erfolgskontrolle (der Produkte) 3) (teilweise Entscheidungsorientierung)	1) Ermittlungsziele: a) Erfassung b) Verteilung 2) Auswertungsziele: a) Erfolgsrechnung b) Kontrolle der Wirtschaftlichk. c) Betriebskalkulation d) Preiskalkulat. e) Kostenanalysen	Entscheidungsorientierte Führungsrechnung 1) Wirklichkeitsnahe Abbildung 2) Prognose (Vorkalkulation der Entscheidungsalternativen) 3) Kontrolle (Nachkalkulation der getroffenen Entscheidungen)	1) Ermittlungs- und Dokumentationsfunktion 2) Prognosefunktion 3) Vorgabenfunktion 4) Kontrollfunktion

Hummel/Männel ²⁷²	Schweitzer/Küpper ²⁷³	Weber ²⁷⁴	Ewert/Wagenhofer ²⁷⁵	Becker ²⁷⁶	BDI-Empfehlungen ²⁷⁷
1) Preiskalkulation und Preisbeurteilung 2) Kontrolle der Wirtschaftlichkeit 3) Bereitstellung von Unterlagen für Entscheidungsrechnung 4) Erfolgsermittlung und Bestandsbewertung 5) Nebenzwecke	1) Abbildung und Dokumentation 2) Prognose und Planung 3) Steuerung und Kontrolle 4) Verhaltenssteuerung	Info-Bereitstellung f. Unt.-Externe: a) Preisaufsicht (LSP) b) Bestandsbewertung Info-Bereitstellung f. Unt.-Interne: a) Erfolgsermittlung und Wirtschaftlichkeitskontrolle b) Fundierung und Kontrolle von Entscheidungen	Hauptfunktionen: 1) Entscheidungsfunktion (Beeinflussung eigener Entscheidungen) 2) Verhaltenssteuerungsfunktion (Beeinflussung fremder Entscheidungen) Versch. Nebenfunktionen	1) Abbildung/Dokumentation 2) Kalkulation 3) Wirtschaftlichkeitsüberwachung 4) Erfolgsanalyse 5) Entscheidungsfundierung 6) Verhaltensbeeinflussung 7) Externe Zwecke	Orientierungshilfe für Entscheidungs- und Führungsaufgaben der Unternehmensführung 1) Selbstkostenermittlung und Preiskalkulation 2) Planungsrechnung 3) Kontrollrechnung; Abweichungsdifferenzierung

Abb.8 : Bedeutsame Rechnungsziele verschiedener Kostenrechnungsschulen und Praxisverbände

²⁶⁶ Vgl. Schmalenbach, 1963, S.15ff. (1.Aufl. 1899).

²⁶⁷ Vgl. Mellerowicz, 1974, II.1, S.64ff. (1.Aufl. 1957).

²⁶⁸ Vgl. Kilger, 1988, S.15ff sowie Plaut, 1984, S.20ff und S.67ff (erste Konzeptbeschreibungen: Kilger, 1952 und Plaut, 1953). Kilger hat auf gewisse Kritik reagierend gegen Ende seiner Schaffensperiode ein Konzept einer entscheidungsorientierten Kostenrechnung vorgeschlagen, das er dynamische Grenzplankostenrechnung nannte. Vgl. Kilger ab 1981.

²⁶⁹ Vgl. Kosiol, 1979, S.66ff. (1.Aufl. 1964; erste Konzepte Anfang 50'er Jahre).

²⁷⁰ Vgl. Riebel, 1994, S.81ff, sowie 1992, S.247ff. (Erste geschlossenere Konzeptbeschreibungen: Riebel, 1959).

²⁷¹ Vgl. Heinen/Dietel, 1991, S.1162ff. (1. Aufl. 1972).

²⁷² Vgl. Hummel/Männel, 1986, S.26ff. (1. Aufl. 1978).

²⁷³ Vgl. Schweitzer/Küpper, 1998, S.38ff und S.69ff. (1.Aufl. 1975).

²⁷⁴ Vgl. Weber, 1998, S.166ff. (1.Aufl. 1988).

²⁷⁵ Vgl. Ewert/Wagenhofer, 1997, S.6ff. (1.Aufl. 1993).

²⁷⁶ Vgl. Becker, 1998, S.31.

²⁷⁷ BDI-Empfehlungen zur Kosten- und Leistungsrechnung. Vgl. Oebel, 1992, S.958f.

konkurrenz oder gar Zielantinomie vor dem Hintergrund der Rechnungsgestaltung die Notwendigkeit eindeutiger Priorisierung oder Alternativauswahl.²⁷⁸ Innerhalb der in *Abb.8* dargestellten Zielkonzeptionen bestehen teilweise sowohl Zielsynergien als auch teilweise erhebliche Zielkonflikte. So steht beispielsweise das Rechnungsziel der (Vollkosten-)Kalkulation im speziellen Umfeld der LSP-Gültigkeit²⁷⁹ in Konkurrenz zu dem Ziel der (kurzfristigen) Entscheidungsorientierung. Die LSP-getriebene Kalkulation verlangt ein vollständiges Überwälzen aller Kosten auf die Kostenträger nach festgeschriebenen Schlüsselungs- und Stufungsrichtlinien,²⁸⁰ während eine strikte Entscheidungsrechnung nur die entscheidungsrelevanten²⁸¹, d.h. durch die jeweilige Entscheidung beeinflussten Kosten betrachtet. Ähnliche Situationen ergeben sich zwischen dem Rechnungsziel der (Vollkosten-)Kalkulation und der Verhaltensteuerung und Kostenverantwortung insbesondere indirekter Bereiche. Die Vollkostenkalkulation verlangt das Überwälzen sämtlicher Kosten; die Kostenverantwortung verlangt zumindest eine Kostensicht nach dem Kriterium Beeinflussbarkeit. In dieser, in der Praxis und Konzeption oft nicht aufgelösten widersprüchlichen Zielsetzung sieht Schneider einen Grund für das teilweise Versagen der Kostenrechnung und in seiner Folge auch des Controllings.²⁸²

Ein prinzipieller Zielkonflikt ergibt sich zwischen den in *Abb.8* dargestellten Rechnungszielen und dem nicht explizit aufgeführten, jedoch von allen Autoren grundsätzlich bejahten Ziel der Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung. Dieser Zielkonflikt ist nicht generell, sondern nur unter Abwägung der konkreten Einzelfallsituation lösbar.

Die in *Abb.8* dargestellten, zum Teil recht heterogenen Ansichten zu Inhalt und Systematisierung der mit einer Kostenrechnung zu verfolgenden Ziele machen eine universelle Ableitung und Einordnung der Rechnungsziele einer Funktionskostenrechnung kaum möglich; eine detaillierte Erörterung sollte aus Konsistenzgründen und zur Vermeidung von Begriffsunschärfen jeweils nur im Lichte einer bestimmten Kostenrechnungsschule vorgenommen werden. Im folgenden werden diesbezügliche Betrachtungen wegen sei-

²⁷⁸ Die Beziehungsarten zwischen den Zielen wie beispielsweise die der Zielkonkurrenz haften den Zielen nicht per se an, sondern sind Folge von Zielerreichungsaktivitäten. Vgl. Berthel, 1995, S.1075.

²⁷⁹ Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten (LSP), Verordnung vom 21. November 1953.

²⁸⁰ Zu einer tiefgehenden Diskussion der Kalkulation auf der Basis der LSP-Verordnung vgl. insbesondere Coenenberg, 1999, S.131ff.

²⁸¹ Zu einer präzisen Abgrenzung des Begriffs der relevanten Kosten vgl. Hummel, 1993, S.1714ff.

²⁸² In dieser widersprüchlichen Zielsetzung der (Vollkosten-)Kalkulation einerseits und der Kostentransparenz und Kostenverantwortung andererseits sieht Schneider einen Grund für das teilweise Versagen der Kostenrechnung. Vgl. Schneider, 1991, S.767f.

ner Aktualität und geeigneten Gliederungstiefe überwiegend vor dem Hintergrund des Systematisierungsansatzes von Becker²⁸³ vorgenommen.

3.2.2 Einordnung der Funktionskostenrechnungsziele in die Zielkonzeption der Unternehmung

Wie eingangs erwähnt, beschreiben Ziele zukunftsorientiert Endpunkte bzw. Ergebnisse prospektiven Handelns;²⁸⁴ sie sind insofern der wählbare Fluchtpunkt zielorientierter Handlungsketten und damit prinzipiell autonom. Um sie jedoch operationalisierbar und insbesondere realisierbar²⁸⁵ zu machen, bedarf es einer konkreten Bezugnahme auf und Verankerung in die betriebliche und außerbetriebliche Realsituation. Dieser Realitätsbezug ist notwendige Realisierbarkeitsvoraussetzung und sowohl im Unternehmenskontext wie auch im Funktionskontext zu sehen. Die sich hieraus ergebende dreistufige Präzisierung der Rechnungsziele einer Funktionskostenrechnung ist in (**Abb. 9**) schematisch dargestellt.

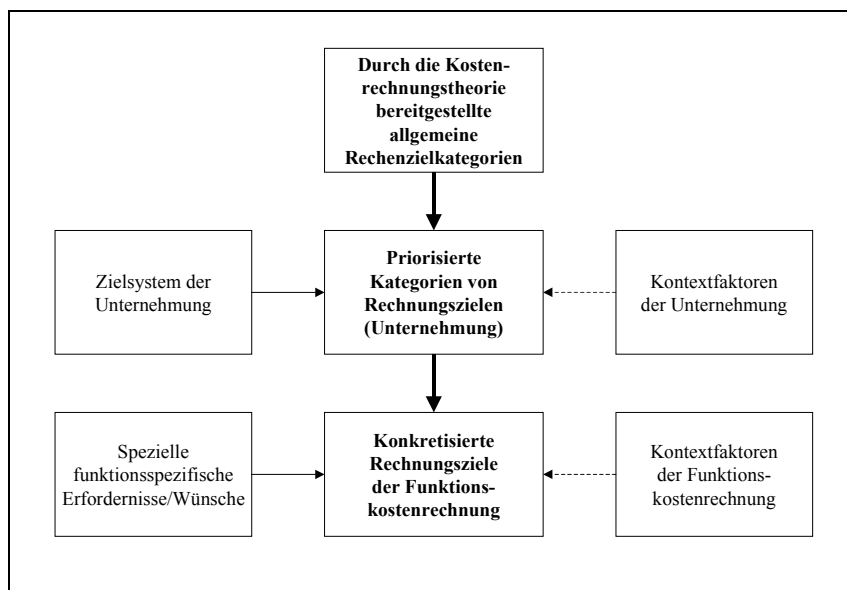


Abb. 9: Sukzessive Entwicklung der Rechnungsziele einer Funktionskostenrechnung nach dem hier zugrunde gelegten Stufenmodell

Zur Einordnung der Rechnungsziele einer Funktionskostenrechnung in die unternehmerischen Ziele ist es notwendig, sich zunächst Klarheit darüber zu verschaffen, welche typischen Zielkategorien in Unternehmen verfolgt werden. Als typische und bedeutsame

²⁸³ Vgl. Becker, 1998, S.31.

²⁸⁴ Vgl. Berthel, 1995, S.1072f.

²⁸⁵ Die an ein Ziel zu stellende Eigenschaft operational zu sein (hinsichtlich den Dimensionen Qualität, Zeit, Raum), ist eine notwendige, jedoch noch keine hinreichende Voraussetzung für die Realisierbarkeit eines solchen Ziels. Vgl. Ulrich, 1970, S.187.

Kategorien unternehmerischer Ziele lassen sich insbesondere Formalziele (Geldziele), Sachziele (Leistungsziele) und Sozialziele (Personalziele) unterscheiden.²⁸⁶

Formalziele – oft auch als Geldziele bezeichnet – beschäftigen sich mit den angestrebten monetären Konsequenzen unternehmerischen Handelns. Sachziele beziehen sich dagegen auf die sachliche Aufgabenerfüllung von Unternehmen wie etwa Festlegung von Art und Umfang des Absatzprogramms und beinhalten vornehmlich technische Aspekte.²⁸⁷ Sie betreffen eher das *Was* des Wirtschaftens, während sich Formalziele eher auf das *Wie* des Wirtschaftens beziehen.²⁸⁸ Daneben sind noch Sozialziele Bestandteil der unternehmerischen Zielkonzeption. Sie beinhalten die psychosozialen Aspekte des unternehmerischen Handelns.²⁸⁹

Die Funktionskostenrechnung stellt als monetär bewertende Informationsquelle zur funktionalen Leistungserstellung vornehmlich ein Umsetzungsinstrument ökonomischer Zielkomponenten im funktionalen Rahmen dar.²⁹⁰ Obwohl eine primäre Zuordnung zu den ökonomisch ausgerichteten Formalzielen dem Grundcharakter der Kostenrechnung entspricht, bestehen auch mögliche Beziehungen zu den anderen Zielkategorien. Beispielsweise kann die Kostenrechnung wesentliche Unterstützung bei der Führung durch Zielvereinbarungen oder bei zielorientierten Leistungsbewertungen²⁹¹ gewähren und damit Umsetzungsinstrument auch von Sozialzielen sein. Ebenso besteht bei Partialrechnungen für Funktionen, die unmittelbarer Bestandteil der unternehmensbezogenen Leistungserstellung sind oder die einen stark technischen Charakter aufweisen und quantitativ - etwa in Form einer Produktionsfunktion - operational sind, auch eine Beziehung zu der Kategorie der unternehmerischen und funktionalen Sachziele.

Eine vollständige Ableitung der Rechenziele einer Funktionskostenrechnung aus übergeordneten Unternehmenszielen kraft theoretischer Überlegungen stößt jedoch aus vielen Gründen schnell an Grenzen. Erstens kann die Zieldeduktion funktionsbezogener Rechnungsziele oft nur Wenn-dann-Aussagen machen, da die übergeordneten Ziele

²⁸⁶ Zu dieser „klassischen“ Kategorisierung siehe etwa Heinen, 1976, S.89ff; Hahn, 1985, S.8ff; Becker, 1995a, S.64ff.

²⁸⁷ Vgl. Becker, 1995a, S.64.

²⁸⁸ Vgl. Berthel, 1995, S.1072.

²⁸⁹ Vgl. Becker, 1995a, S.64.

²⁹⁰ Die Kostenrechnung wird allgemein als wichtiger Bestandteil zielbezogener Berichtssysteme angesehen und hat damit bezüglich des Ziels Instrumentalcharakter. Vgl. Schmidt, 1993, S.4799.

²⁹¹ Vgl. Gaugler/Mungenast, 1995, S.1426.

nicht bekannt oder nicht ausreichend präzisiert sind.²⁹² Zweitens gibt es keinen generellen Kausalzusammenhang zwischen Ober- und Unterzielen, der eine gesicherte Zielableitung ermöglicht; hier kann oft nur von situativen Bezügen ausgegangen werden.²⁹³ Drittens stehen nicht alle Ziele einer nachgelagerten Rangordnung in unmittelbarem Zusammenhang mit übergeordneten Zielebenen, sondern es können sich durchaus entsprechend dem Flexibilitäts- und Kreativitätsprinzip auf jeder Ebene eigene Akzente etablieren.²⁹⁴

Unter diesen Voraussetzungen soll hier nicht der Versuch einer stringent deduktiven Rechenzielentwicklung unternommen werden, sondern es soll vielmehr anhand von bedeutsamen Unternehmenszielen und Teilzielen ein allgemeiner Einordnungsrahmen für die Rechenziele der Funktionskostenrechnung aufgezeigt werden. Die einzelnen Rechnungsziele stehen dabei in einer hier nicht weiter spezifizierten Instrumentalbeziehung zu einem oder mehreren der relevanten Elemente der unternehmerischen Zielkonzeption. Sie sind – wenn auch zum Teil nur im Verbund mit anderen Maßnahmen – ein Mittel zur Realisierung der übergeordneten Zielelemente²⁹⁵ und damit selbst Bestandteil des Zielsystems.²⁹⁶

In (*Abb.10*) sind bedeutsame Kategorien von Rechnungszielen einer Funktionskostenrechnung im Zusammenhang mit einer schematischen Strukturierung des unternehmerischen und funktionalen Zielsystems dargestellt, wobei nur die als relevant erachteten Bestandteile des unternehmerischen Zielsystems aufgeführt sind. Die Ebene der funktionalen Einzelziele ist dabei nur strukturell angedeutet worden, da die konkrete inhaltliche Ausprägung letztlich nur im betriebs- und funktionsspezifischen Einzelfall vorgenommen werden kann.

²⁹²Dieses Dilemma ergibt sich bei allen Untersuchungen, die sich – vom bekannten Einzelfall abstrahierend – mit der Zielsituation betrieblicher Bereiche oder Teilausschnitte befassen. Vgl. auch Schmidt, 1993, S.4799.

²⁹³ Hier gelten prinzipiell die gleichen Überlegungen zu Ziel- und Mittelentscheidungen, wie sie bereits in Kap.2.2 (Situativer Ansatz) dargelegt wurden.

²⁹⁴ An der als „konstruktivistisch-technomorph“ (vgl. Berthel, 1995, S.1078) empfundenen Auffassung der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre und der dort anzutreffenden zentralen Stellung von Zielen sind auch Einwände grundsätzlicherer Art vorgebracht worden, die vor einer Überbetonung der rationalen Gestaltung und Lenkung von Institutionen warnen. Vgl. Berthel, 1995, S.1072ff.

²⁹⁵ Vgl. Kupsch, 1979, S.37 sowie Dellmann, 1993, S.2246.

²⁹⁶ Vgl. Heinen, 1976, S.102ff.

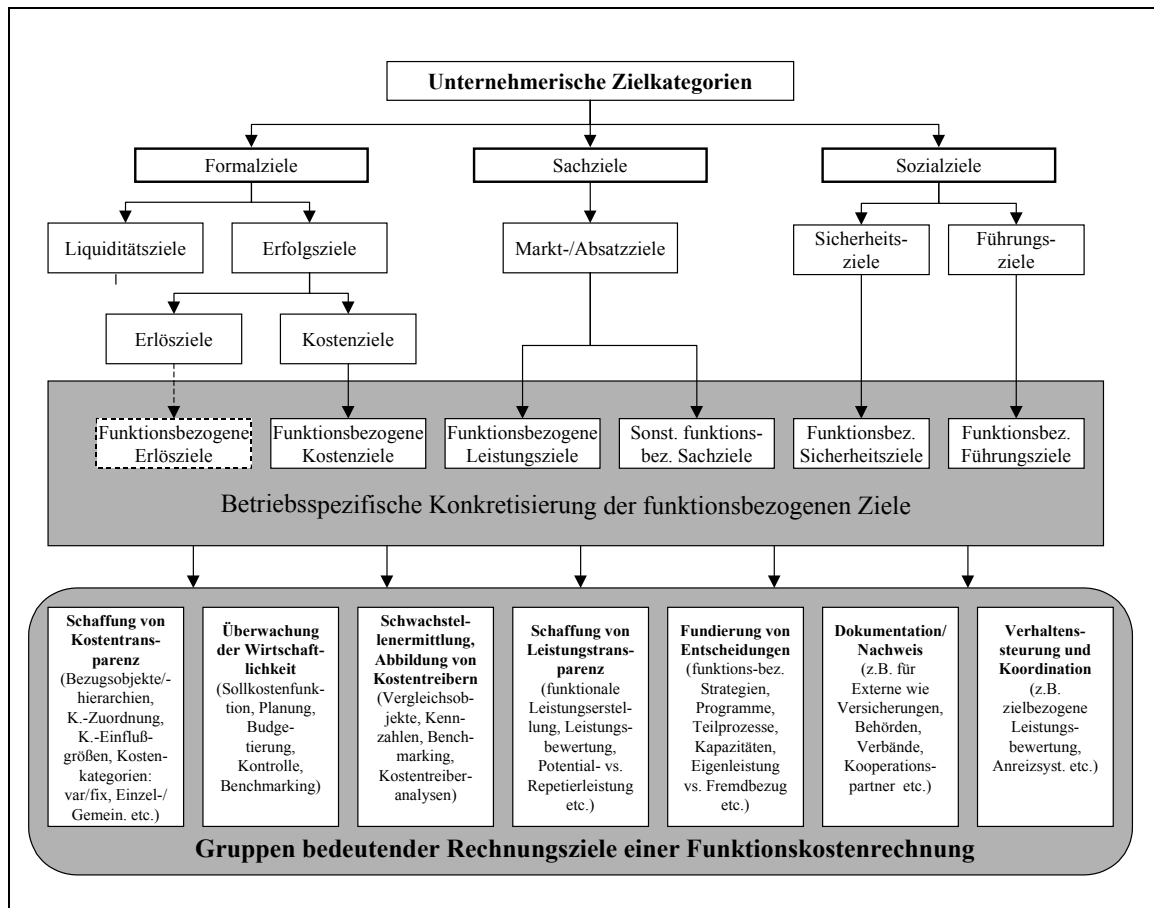


Abb.10: Bedeutsame Rechnungsziele einer Funktionskostenrechnung innerhalb des unternehmerischen und funktionspezifischen Zielsystems

Es ist anzumerken, daß durchaus auch Rechnungsziele existieren, die weder einen direkten Kausalzusammenhang zum unternehmerischen Zielsystem aufweisen, noch dem freien Spielraum rein funktionsbezogener Zielentscheidungen zuzurechnen sind, sondern sich aus externen Kontextfaktoren bzw. Rahmenbedingungen zwangsweise ergeben, also eher als ‘unfreiwillige‘ Rechnungsziele bezeichnet werden können. Dies sind beispielsweise Rechnungsziele bestimmter Kalkulationsverfahren, die sich aus der gesetzlichen Vorschrift zur Preiskalkulation auf der Basis von Selbstkosten (LSP)²⁹⁷ für öffentliche Aufträge ergeben²⁹⁸ und möglicherweise in massivem Widerspruch zu anderen unternehmerischen Zielen und Rechnungszielen stehen.²⁹⁹ Es können aber auch – und dies ist im Falle technischer Servicefunktionen oft von besonderer Bedeutung – spezielle Dokumentationsanforderungen unternehmensexterner Interessenten wie Versicherungen und Aufsichtsbehörden an die Unternehmung und an ihre funktionsbezogene

²⁹⁷ Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten (LSP), Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen vom 21. November 1953.

²⁹⁸ Zu einer ausführlichen Erörterung der Einzelrichtlinien der LSP-Bestimmung sowie der Diskussion von Branchenbesonderheiten siehe Coenenberg, 1999, S.131ff.

Kostenaufschreibung gestellt werden. Des Weiteren können Verbänderichtlinien oder die Vereinbarung mit Kooperationspartnern über bestimmte Formen der Kostensystematisierung und -transparenz³⁰⁰ möglicherweise auch zu solchen ‘unfreiwilligen‘ Rechnungszielen führen.³⁰¹

3.2.3 Aspekte funktionspezifischer Konkretisierung von Rechnungszielen

Die in *Abb.10* skizzierten Gruppen von Rechnungszielen stellen noch keine operationale Formulierung der Rechnungsziele im Sinne konkreter Gestaltungsanforderungen an eine Funktionskostenrechnung dar, sondern repräsentieren eine heuristische Aufzählung und Systematisierung von Zielkategorien im funktionalen Kontext. Der Realitätsbezug der Rechnungsziele als notwendige Realisierbarkeitsvoraussetzung kann auf der Funktionsebene einerseits über limitierende Randbedingungen z.B. in Form von unmittelbaren Kontextfaktoren hergestellt werden. Andererseits können sich jedoch aus der detaillierten Betrachtung der konkreten Funktionsproblematik nützliche Konkretisierungs- und Präzisierungshilfen für die Rechnungsziele ergeben.

Die funktionsausgerichteten, gleichwohl in die Zielkonzeption der Unternehmung einzubettenden Rechenzielkategorien in *Abb.10* dienen dabei als Ordnungsrahmen für die in *Abb.9* aufgezeigte sukzessive funktions- und betriebspezifische Detailformulierung der konkreten Rechnungsziele. Zur Sicherung von Konsistenz, Operationalität und Adäquanz der generierten Rechnungsziele sollten vor den rechentechnischen Realisierungsüberlegungen folgende prinzipielle Aspekte beachtet werden:

- Bei der konkreten Zielformulierung sollten Überlegungen zu den Interdependenzen zwischen den Teilzielen und hier insbesondere zu Zielkonkurrenz bzw. Zielunverträglichkeiten einen hohen Stellenwert einnehmen, um so instrumentell nicht zu überbrückende Umsetzungslücken bei der Zielrealisierung zu vermeiden.³⁰²

²⁹⁹ Vgl. stellvertretend Hummel/Männel, 1986, S.293 sowie S.299ff.

³⁰⁰ Solche Rahmenbedingungen können beispielsweise durch die Mitgliedschaft in einem Verkehrsverband mit satzungsmäßig festgelegten Erlös- und Kostenschlüsselungen gegeben sein.

³⁰¹ Vgl. hierzu auch die Ausführungen zu dem Kontextfaktor ‘Rechtsnormen und Vereinbarungen mit Rechtscharakter‘ in Kap.3.1.2.2.

³⁰² Unvermögen von Kostenrechnungskonzepten in der Praxis im Hinblick auf angestrebte Rechnungsziele sind oft auf nicht ausreichend durchdachte Unvereinbarkeit von Rechnungszielen zurückzuführen. Vgl. beispielsweise Schneider, 1991, S.768.

- Obwohl ihrem konstitutiven³⁰³ Charakter nach nicht unmittelbar kontextabhängig, sollten die Rechnungsziele nicht komplett losgelöst von den situativen Gegebenheiten formuliert werden, da auch hieraus ein durch Instrumentengestaltung (Kostenrechnung) nicht überbrückbarer „Gap“ im Sinne des situativen Ansatzes entstehen kann.
- Bei der funktionsbezogenen Rechenzielkonkretisierung sollten idealerweise nach dem ‘Gegenstromprinzip’ sowohl funktionstheoretische Überlegungen als auch unmittelbar empirisch-praktische Gestaltungswünsche und Erfahrungen mit einbezogen werden.
- Aus Sicht kostenrechnerischer Gestaltungsentscheidungen haben die Rechnungsziele nur dann konkreten Wert, wenn sie bezüglich der Gestaltungsebene und Gestaltungsparameter operational, d.h. handhabbar sind und ihre Zielerreichung zumindest in Ansätzen gemessen werden kann.³⁰⁴ Dies bedingt zumindest teilweise eine Transposition und Umgruppierung der Rechnungsziele im Hinblick auf die kostenrechnungstechnologische Gestaltungsebene. Diese Transformation unter dem Blickwinkel der rechentechnischen Gestaltungsparameter ist jedoch Gegenstand der konkreten Ausgestaltungüberlegungen, denen in dieser Abhandlung nicht mehr nachgegangen wird.

Damit sind die notwendigsten Aspekte der funktionspezifischen Konkretisierung von Rechnungszielen umrissen. Die zur Weiterführung der Gedanken unabdingbare empirische Verankerung der Einflußfaktoren sowie die sich hier grundsätzlich anbietenden Ansätze empirischer Kontext- und Zielforschung sind Bestandteil des nachfolgenden Kapitels.

³⁰³ Zum konstitutiven Charakter von Zielen vgl. Hamel, 1992, S.2634f.

³⁰⁴ Vgl. Kupsch, 1979, S.72f.

3.3 Ansätze empirischer Einflußfaktorenforschung für eine Funktionskostenrechnung

Die empirische Forschung zum internen Rechnungswesen ist relativ begrenzt.³⁰⁵ Dieser Umstand führt zu Validierungs- und Begründungslücken in der wissenschaftlichen Diskussion³⁰⁶ und ist möglicherweise auch eine der Ursachen für das anhaltende Denken in Kostenrechnungsschulen³⁰⁷, da letztlich oft das allgemein anerkannte empirische Korrektiv fehlt.

Zu den Bestimmungsgrößen für die Gestaltung der Kostenrechnung sind in der Literatur wenig empirische Untersuchungen zu finden.³⁰⁸ Dies mag einerseits an dem von einigen Vertretern ausgemachten konzeptionellen Stillstand³⁰⁹ und einem damit einhergehenden geringen Interesse an der Kostenrechnung liegen, andererseits können jedoch auch die mit solchen Untersuchungen verbundenen prinzipiellen Schwierigkeiten ein Grund sein.³¹⁰ Speziell für Funktionskostenrechnungen liegen praktisch kaum empirische Untersuchungen über kostenrechnerische Bestimmungsfaktoren vor.³¹¹ Aus diesem Grunde und wegen der hohen Bedeutung empirischer Validierung kostenrechnerischer Gestaltungstreiber soll in den folgenden beiden Teilabschnitten das prinzipielle Vorgehen zur Gewinnung solcher empirischen Erkenntnisse erörtert werden.

³⁰⁵ Diese Meinung wird weitestgehend auch in der Literatur vertreten. Vgl. stellvertretend Kloock, 1999, S.136; Pfaff/Weber, 1999, S.143 sowie Küpper, 1993, S.603f.

³⁰⁶ Stellvertretend sei hier die in jüngster Zeit stattfindende Diskussion um die Zwecke der Kostenrechnung genannt, die letztlich aufgrund eines Empiriedefizits teilweise ungeklärt bleibt. Vgl. Pfaff/Weber, 1998, S.151ff; Wagenhofer, 1999, S.133ff; Kloock/Schiller 1999, S.135ff und Pfaff/Weber, 1999, S.138ff.

³⁰⁷ Diese Verhaftung in Kostenrechnungsschulen konstatiert Bungenstock auf der Basis entwicklungsgeschichtlicher Untersuchungen. Vgl. Bungenstock, 1995, S.352.

³⁰⁸ Untersuchungen bei Industrieunternehmen/Großunternehmen wurden durchgeführt von Frost/Meyer, 1981, S.15ff; Küpper, 1983, S.169ff; Weber, 1993, S.267f. Für den Bereich der mittelständischen Industrie in Süddeutschland vgl. Becker H.P., 1985, S.601ff. Eine Untersuchung zu Einsatzzwecken einer Kostenrechnung bei Handwerksbetrieben stammt von Krauß/Eifert, 1990, S.231ff. Für Elektrizitätsunternehmen wurde eine solche Untersuchung von Spitzer, 1993, S.10ff durchgeführt. Weiterhin zu erwähnen sind Untersuchungen von Amshoff, 1993, S.325ff sowie Währisch, 1998, S.203ff.

³⁰⁹ Vgl. Pfaff/Weber, 1997, S.459 und S.469f sowie Weber, 1998, S.180.

³¹⁰ Diese Schwierigkeiten sind dabei in der problematischen Systematisierbarkeit, Quantifizierbarkeit und Objektivierbarkeit des Untersuchungsgegenstands sowie in der erfahrungsgemäß durchweg geringen Rücklaufquote (vgl. Küpper, 1993, S.606f) zu suchen.

³¹¹ Weber führte eine empirische Untersuchung zum Thema „Behandlung von Logistikkosten in der deutschen Unternehmenspraxis“ durch (vgl. Weber, 1987, S.35ff). In diesem Zusammenhang wurden auch Bestimmungsfaktoren abgefragt.

3.3.1 Ansatzpunkte empirischer Kontextfaktorenforschung

Im Rahmen empirischer Untersuchungen zu den gestaltungsbezogenen Kontextfaktoren für eine Funktionskostenrechnung sind pro betrachteter Funktion insbesondere zwei Fragestellungen von Interesse:

- 1) Wirkt sich ein vermuteter Kontextfaktor tatsächlich auf rechentechnische Gestaltungsentscheidungen in der Praxis aus ?
 - 2) In welchen Ausprägungen ist dieser vermutete Kontextfaktor in der Unternehmenspraxis überhaupt anzutreffen und ist er ein Differenzierungsmerkmal zwischen Unternehmen ?
- Die erste Fragestellung kann zeitlich entweder vor dem Prozeß der Theoriebildung zu den Einflußmechanismen im Rahmen sog. datenorientierter Analysen³¹² angegangen werden; oder aber diese Frage wird im Anschluß an die Entwicklung von situationsadäquaten Gestaltungstheorien empirisch untersucht. Während die erste Vorgehensweise mangels konsistenter Theorien insbesondere im volkswirtschaftlichen Umfeld etwa in Form von Faktorenanalysen³¹³ eingesetzt wird, verspricht sie hier in Bezug auf die konkreten rechentechnischen Gestaltungsüberlegungen aufgrund ihrer geringen Zielgerichtetheit keinen im Verhältnis zum Aufwand stehenden Erkenntnisgewinn. Die zweite, auf die Stützung bzw. Falsifizierung von Hypothesen ausgerichtete Vorgehensweise hat dagegen den Vorteil einer fokussierten und damit effektiveren Empirie, kann jedoch zeitlich erst nach einer zumindest rudimentären Theoriebildung stehen.

Als grundsätzliche Kritik an einer solchen Fragestellung ist jedoch unabhängig von der Vorgehensweise anzumerken, daß zwischen Kontextfaktor und Rechnungsgehalt eine oft nicht unter „optimalen“ Wissensvoraussetzungen stattfindende und eventuell auch nicht als „rational“ charakterisierbare Gestaltungshandlung liegt. Die Gefahr bei einer solchen Vorgehensweise liegt dann darin, durch Korrelationsrückchlüsse möglicherweise eine strukturell bedingte Gestaltungsschieflage zur empirisch nachgewiesenen „wissenschaftlichen“ Gesetzmäßigkeit zu erheben.³¹⁴ Aus die-

³¹² Zu den Ansätzen und Vorgehensweisen der datenorientierten Analyse ökonomischer Systeme vgl. Knepel, 1995, S.624ff.

³¹³ Vgl. Knepel, 1995, S.635ff.

³¹⁴ Beispielsweise könnte eine Korrelation zwischen relativer Anlagenintensität und der Anzahl von Instandhaltungskostenarten nur deshalb zustande kommen, weil den Gestaltungsträgern schlicht die Kenntnisse anderer wirkungsvoller Methoden der Kostendifferenzierung fehlen. In einem solchen Fall ist die

sem Grund ist in Zusammenhang mit den Kontextfaktoren einer Funktionskostenrechnung von einer empirischen Analyse dieser ersten Fragestellung abzuraten.

- Die zweite Fragestellung ist insbesondere vor gestaltungstheoretischen Überlegungen sinnvoll, da sie wertvolle Hilfestellung für ihre Fokussierung liefern kann. In diesem Sinne kann die Frage als eine Art Bestandsaufnahme oder explorative Feldstudie angelegt sein, um zu sondieren, welche Konstellationen von Kontextfaktoren besonders häufig anzutreffen sind und darum in rechentechnischen Gestaltungsüberlegungen besonders berücksichtigt werden sollten. Eine solche empirische Untersuchung gibt damit wesentliche Aufschlüsse über die relative Relevanz von Kontextfaktoren und ihren jeweiligen Ausprägungen. Dieser Fragestellung sollte daher - ausgehend von den in Kapitel 3.1 geleisteten Vorarbeiten zur empirischen Fundierung von Kontextfaktoren - vor der Entwicklung gestaltungstechnischer Rechnungsmodelle explorativ nachgegangen werden.

Über die Einzelproblematik hinaus ist aus erkenntnistheoretischer Sicht zu bedenken, daß die beiden oben aufgeführten Fragestellungen - sollten sie Grundlage empirischer Erhebungen sein - nicht im Rahmen einer gemeinsamen Stichprobe untersucht werden können, sondern in getrennten Stichproben abgeprüft werden sollten, da es sonst durch die verkettete Logik dieser Fragen zu einer statistischen Unterbestimmtheit kommt.

3.3.2 Ansatzpunkte empirischer Zielforschung

Die empirische Zielforschung untersucht die Art, das Ausmaß und die relative Bedeutung der in der Unternehmenspraxis angestrebten Ziele.³¹⁵ Methodisch bestehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten, über die in der Wirklichkeit vorherrschenden Unternehmensziele bzw. Rechnungsziele Aufschluß zu gewinnen:

- 1) Die erste, indirekte Methode der Zielanalyse untersucht Mittelentscheidungen bzw. deren Konsequenzen und versucht, daraus Rückschlüsse auf die zugrunde liegenden Ziele zu ziehen.³¹⁶ Dieses Vorgehen kommt jedoch nicht ohne Hypothesen über die Wirkungszusammenhänge zwischen beobachteter Erscheinung und den zugrundeliegenden Zielen aus. Hierin liegt die zentrale Schwäche der auf indirekten Beobachtungen basierenden Methode empirischer Zielforschung, die besonders

hier verwendete modelltheoretische Grundannahme des rationalen Gestaltungshandelns unter optimalen Wissensvoraussetzungen eindeutig nicht erfüllt und es kommt somit zu krassen Fehlinterpretationen.

³¹⁵ Zu generellen Ansätzen empirischer Zielforschung vgl. Heinen, 1976, S.30ff.

³¹⁶ Vgl. Heinen, 1976, S.31.

dann deutlich wird, wenn noch keine gesicherten Erkenntnisse über die Zielwirkungen vorliegen.³¹⁷ Die Gefahr der Annahme falscher Hypothesen zu Wirkungszusammenhängen ist im Fall der Rechnungsziele in besonderem Maße gegeben, da hier erstens – nicht zuletzt durch kostenrechnungstheoretische Unsicherheit der entscheidungshandelnden Personen – tendenziell nur eine schwache, teilweise sogar nicht erkennbare Korrelation zwischen Rechnungsziel und Rechnungsgestalt zu beobachten ist³¹⁸ und zweitens die Zielwirkung einer konkreten Rechnungsgestalt nur im Zusammenhang mit den Kontextfaktoren gesehen werden kann.³¹⁹ Aus dem Vorliegen einer bestimmten Rechnungsgestalt bei einem Unternehmen kann daher kein verlässlicher Rückschluß auf die originären Rechnungsziele gezogen werden. Aus diesem Grund soll der indirekte Ansatz empirischer Rechenzielermittlung auch hier nicht weiter verfolgt werden.

- 2) Die zweite, direkte Methode der Zielanalyse zielt darauf ab, die Zielsetzungen mittels Befragungen, psychologischer Tests oder Auswertungen einschlägigen Materials unmittelbar zu erkennen.³²⁰ Solche Untersuchungen existieren allerdings nur in sehr begrenztem Umfang und sind zudem meist nur auf die Unternehmensrechnung, nicht aber auf Funktionsrechnungen bezogen.³²¹ Da jedoch zu den Rechnungszielen sowohl konkreter funktionsbezogener Rechenkreise als auch allgemein zur Bildung von Funktionskostenrechnungen keine direkt auswertbaren Befunde empirischer Untersuchungen vorliegen,³²² kann sich der Ansatz der Material- bzw. Literaturlauswertung nur auf sehr spärlich vorhandene Einzelstellungen in der Literatur beschränken. Diese Quellen genügen jedoch keineswegs den Anforderungen an Repräsentativität und Stichprobenumfang, die an eine empirische Fundierung zu stellen sind.

³¹⁷ Aus ähnlichem Grund wird die indirekte Zielforschung auch in der allgemeinen Unternehmenszielforschung kritisch gesehen (vgl. Heinen, 1976, S.32ff.). Wegen der Sensibilität konkreter Ziele und der damit verbundenen geringen Auskunftsbereitschaft seitens der Unternehmenspraxis ist sie jedoch manchmal die einzige Möglichkeit empirischen Vorgehens.

³¹⁸ Dies wird unter anderem in einer empirischen Untersuchung von Weber zum Stand der Kostenrechnungen in deutschen Unternehmen (vgl. Weber, 1993, S.257ff) sowie bei Untersuchungen zur Logistikkostenrechnung (vgl. Weber, 1987, S.47f) deutlich.

³¹⁹ Vgl. Kapitel 2.3 (situative Kostenrechnungsgestaltung).

³²⁰ Vgl. Heinen, 1976, S.31.

³²¹ Vgl. Küpper, 1993, S.605 sowie S.608f.

³²² Abgesehen von verschiedensten Praxisuntersuchungen zur Gemeinkostenproblematik und Prozeßkostenrechnung in administrativen Bereichen fand lediglich für die Querschnittsfunktion der betrieblichen Logistik eine solche Untersuchung – wenn auch mit geringem Stichprobenumfang – statt. Vgl. Weber, 1988, S.36ff.

Resümierend bleibt festzustellen, daß zu einer aussagefähigen empirischen Analyse der in der Unternehmenspraxis vorherrschenden Rechnungsziele betrieblicher Funktionskostenrechnungen nur der Weg einer direkten Befragung gegangen werden kann, auch wenn aufgrund der Sensibilität der Fragen teilweise mit Problemen bei der Auskunftsbereitschaft der Unternehmen zu rechnen sein muß. Wie eine solche Befragung inhaltlich zu gestalten ist und in welcher Form welche Adressaten in welchem Stichprobenumfang und in welchem Detaillierungsgrad zu befragen sind, soll an dieser Stelle nicht weiter spezifiziert werden, da es erst nach der Konkretisierung der zu betrachtenden Funktion und nur im direkten Zusammenhang mit der Untersuchung selbst sinnvoll zu klären ist.

Damit sind die bedeutenden Möglichkeiten einer empirischen Fundierung der Einflußfaktoren einer Funktionskostenrechnung beschrieben. Weiterführende Erkenntnisse sind an dieser Stelle erst durch die Fokussierung auf eine spezielle Funktion möglich.

4 Zusammenfassung

Ausgehend von in jüngster Zeit vermehrt geäußerten Zweifeln am Nutzen traditioneller Kostenrechnungen für Unternehmungen verfolgte der vorliegende Beitrag einen Grundgedanken, der auf einem modularen, offen gestalteten Kostenrechnungskonzept beruht. Die wesentlichen Bausteine einer so konzipierten, flexibel-selektiven Kostenrechnung sind dabei Funktions- und Objektrechnungen. Der vorliegende Beitrag konzentrierte sich auf den Bereich der Funktionskostenrechnungen und suchte hier die wesentlichen Gestaltungsdeterminanten einer ziel- und situationsgerechten Konzeptionierung aufzuzeigen.

Dazu wurde in der vorliegenden Arbeit ein auf situativen Überlegungen basierender Modellansatz entwickelt, mittels dessen sich die konkreten Einflußfaktoren auf die Gestaltung einer Funktionskostenrechnung ableiten, systematisieren und im Hinblick auf ihre Gestaltungswirkung analysieren lassen. Der Modellansatz legt dabei vier Kategorien von Einflußfaktoren zugrunde, die im einzelnen erörtert wurden: Die Rechnungsziele einerseits sowie die funktionale Leistungssphäre, die funktionsexternen Rahmenbedingungen und der Stand wissenschaftlicher Theorien als Kontextfaktoren andererseits.

Dieses aus theoretischen Überlegungen heraus entstandene Modell ist in seiner Modellstruktur schlüssig, verbleibt jedoch wegen der hier noch nicht vorgenommenen Einschränkung auf eine spezielle Funktion auf abstrakter, generischer Ebene. Erst die Fokussierung auf eine konkrete Funktion und die empirisch-explorative Einbeziehung der üblicherweise in der Praxis vorherrschenden Rechenzielvorstellungen sowie der tatsächlich vorliegenden leistungswirtschaftlichen Gegebenheiten und Rahmenbedingungen schafft eine solide Basis für konkrete rechentechnische Gestaltungsüberlegungen. Die hierfür wesentlichen Ansätze sowohl zur funktionspezifischen Konkretisierung als auch zur empirisch-explorativen Einflußfaktorenforschung wurden in der Arbeit ebenfalls aufgezeigt.

Zusammen mit funktionspezifischen Partialtheorien und empirisch gestützten Erkenntnissen über die tatsächliche Verbreitung von Rechenzielvorstellungen und Kontextfaktoren bildet das hier entwickelte Modell die Grundlage für zielkonforme und situationsadäquate Gestaltungsüberlegungen konkreter Funktionskostenrechnungen.

5 Literaturverzeichnis

Ahlert, Dieter/ Franz, Klaus-Peter/ Kaefer, Wolfgang (1991):

Grundlagen und Grundbegriffe der Betriebswirtschaftslehre; 6.Aufl., Düsseldorf 1991.

Albach, Horst (1988):

Kosten, Transaktionen und externe Effekte im betrieblichen Rechnungswesen; In: ZfB, 11/1988, S.1143-1170.

Albach, Horst (1997):

Zur koordinationsorientierten Theorie der Unternehmung; In: Koch (Hrsg.): Entwicklung und Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Theorie – Zum 100. Geburtstag von Erich Gutenberg, Wiesbaden 1997, S.1-25.

Amshoff, Bernhard (1993):

Controlling in deutschen Unternehmungen – Realtypen, Kontext und Effizienz; Wiesbaden 1993.

Becker, Hans Paul (1985):

Einsatz der Kostenrechnung in mittelgroßen Industrieunternehmen; In: ZfbF, 7/1985, S.601-617.

Becker, Wolfgang (1990):

Funktionsprinzipien des Controlling; In: ZfB, 3/1990, S.295-318.

Becker, Wolfgang (1990a):

Entwicklungslinien einer controllingorientierten Kostenrechnung; In: Wirtschaftsinformatik, 1/1990, S.89-90.

Becker, Wolfgang (1992):

Komplexitätskosten; In: krp, 3/1992, S.171-173.

Becker, Wolfgang (1995):

Begriffe und Funktionen des Controlling; Bamberg 1995.

Becker, Wolfgang (1995a):

Planung, Entscheidung und Kontrolle; Bamberg 1995.

Becker, Wolfgang (1995b):

Strategisches Management; 2. Aufl., Bamberg 1995.

Becker, Wolfgang (1996):

Stabilitätspolitik für Unternehmen; Wiesbaden 1996.

Becker, Wolfgang (1997a):

Dimensionen der Kostenpolitik; In: Becker/Weber (Hrsg.): Kostenrechnung – Stand und Entwicklungsperspektiven, Wiesbaden 1997, S.1-26.

Becker, Wolfgang (1997b):

Kostenrechnung und Kostenpolitik; In: Freidank/Götze/Huch/Weber (Hrsg.): Kostenmanagement – Neue Konzepte und Anwendungen, Berlin 1997, S.25-55.

Becker, Wolfgang (1998):

Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung; Bamberg 1998.

Becker, Wolfgang (1998a):

Funktionen und Konzepte des Controlling; Unveröffentlichte Lehrmaterialien, Bamberg 1998.

Becker, Wolfgang (1999):

Kostenrechnung und Kostenpolitik; Unveröffentlichte Lehrmaterialien, Bamberg 1999.

Becker, Wolfgang/ Sahl, Niels (1997):

Erfüllbarkeit bedeutsamer Rechenzwecke durch die Prozeßkostenrechnung – dargestellt am Beispiel der Wirtschaftlichkeitskontrolle in administrativen Leistungsbereichen; Bamberger betriebswirtschaftliche Beiträge, Nr.117, Bamberg 1997.

Berthel, Jürgen (1995):

Ziele; In: Corsten (Hrsg.): Lexikon der Betriebswirtschaftslehre, 3.Aufl., München 1995, S.1072-1078.

Bertsch, Ludwig (1991):

Expertensystemgestützte Dienstleistungsrechnung; Stuttgart 1991.

Bratschitsch, Rolf (1957):

Funktionalbetrachtung und betrieblicher Gliederbau der Wirtschaft – Ein Beitrag zum Problem der Gesamtsystematik der Betriebswirtschaftslehre; In: ÖB, 1957, S.85-101.

Bratschitsch, Rolf (1965):

Das betriebswirtschaftliche Funktionen- und Leistungsdenken im Stufenbau der Wirtschaft; Wien 1965.

Brink, Hans-Josef (1992):

Einflußfaktoren auf die Gestaltung der Kostenrechnungssysteme; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.167-181.

Budäus, Dietrich (1989):

Kostenrechnung öffentlicher Unternehmen; In: Handwörterbuch der öffentlichen Betriebswirtschaft, Stuttgart 1989, S.811-825.

Buhl, Hans Ulrich/ Visser, Volker/ Will, Andreas (1999):

Virtualisierung des Bankgeschäfts; In: Wirtschaftsinformatik, 2/1999, S.116-123.

Buhl, Hans Ulrich/ Weinhardt, Christof (1999):

Informationssysteme in der Finanzwirtschaft; In: Wirtschaftsinformatik, 2/1999, S.103-104.

Bühner, Rolf (1996):

Betriebswirtschaftliche Organisationslehre; 8. Aufl., München 1996.

Bungenstock, Christian (1995):

Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme - Eine entwicklungsgeschichtliche Analyse; Wiesbaden 1995.

Buxmann, Peter/ Koenig, Wolfgang (1997):

Empirische Ergebnisse zum Einsatz der betrieblichen Standardsoftware SAP R/3; In: Wirtschaftsinformatik, 4/1997, S.331-338.

Coenenberg, Adolf (1993):

Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse; 14. Aufl., Landsberg 1993.

Coenenberg, Adolf (1996):

Kostenrechnung und Controlling; In: Schulte (Hrsg.): Lexikon des Controlling, München 1996, S.456-460.

Coenenberg, Adolf (1997):

Kostenrechnung und Kostenanalyse; 3.Aufl., Landsberg/Lech 1997.

Cooper, Robin / Kaplan, Robert (1998):

The promise – and peril – of integrated cost systems; In: Harvard Business Review, 7/1998, S.109-119.

Cooper, Robin/ Kaplan, Robert (1999):

Integrierte Kostensysteme – Verheißung und Gefahr zugleich; In: Harvard Business Manager, 1/1999, S.76-86.

Corsten, Hans (1998):

Produktionswirtschaft; 7.Aufl., München 1998.

Davenport, Thomas (1998):

Putting the Enterprise into the Enterprise System; In: Harvard Business Review, 7/1998, S.121-132.

Davenport, Thomas (1999):

Paßt Ihr Unternehmen zur Software ?; In: Harvard Business Manager, 1/1999, S.89-100.

Dellmann, Klaus (1993):

Ziele der Unternehmung; In: HWR, 3.Aufl., Stuttgart 1993, S.2245-2252.

Diruf, Günther (1998):

Managementunterstützungssysteme; In: Klaus/Krieger (Hrsg.): Gabler Logistik Lexikon, Wiesbaden 1998, S.337-342.

Dorn, Gehard (1993):

Geschichte der Kostenrechnung ; In: HWR, 3.Aufl., Stuttgart 1993, S.722-729.

Eversheim, Walter (1995):

Prozeßorientierte Unternehmensorganisation; Heidelberg 1995.

Ewert, Ralf/ Wagenhofer, Alfred (1997):

Interne Unternehmensrechnung; 3. Aufl., Berlin 1997.

Farny, Dieter (1992):

Kosten-, Leistungs- und Erfolgsrechnung in Versicherungsbetrieben; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.1085-1100.

Fischer, Hartmut (1998):

Reststoffkostenrechnung; In: krp, 3/1998, S.140-144.

Franz, Klaus-Peter (1996):

Prozeßkostenrechnung; In: Schulte (Hrsg.), Lexikon des Controlling, München 1996, S.630-633.

Franz, Klaus-Peter/ Kajüter, Peter (1997):

Kostenmanagement in Deutschland - Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in deutschen Großunternehmen; In: Franz/Kajüter (Hrsg.): Kostenmanagement, Stuttgart 1997, S.481-502.

Freidank, Carl-Christian (1980):

Grundlagen der industriellen Kostenlehre; Passau 1980.

Frese, Erich (1995):

Grundlagen der Organisation; 6.Aufl., Wiesbaden 1995.

Friedrich, Rainer (1996):

Der Centeransatz zur Führung und Steuerung dezentraler Einheiten; In: Bullinger/Warnecke (Hrsg.): Neue Organisationsformen im Unternehmen; Berlin 1996, S.984-1014.

Frost, A./ Meyer, P. (1981):

Ausgestaltungsformen der Kostenrechnungssysteme in deutschen Großunternehmen – eine empirische Untersuchung; Kiel 1981.

Gaitanides, Johannes (1983):

Prozeßorganisation; Hamburg 1983.

Gaugler, Eduard/ Mungenast, Matthias (1995):

Leistungsbewertung als Führungsinstrument; In: HWFü, 2.Aufl., Stuttgart 1995, S.1423-1431.

Gornas, Jürgen (1992):

Kostenrechnung für die öffentliche Verwaltung; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.1143-1159.

Gutenberg, Erich (1958):

Einführung in die Betriebswirtschaftslehre; Wiesbaden 1958.

Gutenberg, Erich (1976):

Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre: Bd.1, Die Produktion; 22.Aufl., Berlin 1976.

Guthunz, Ulrich (1994):

Informationssysteme für das strategische Management; Wiesbaden 1994.

Hahn, Dietger (1985):

Planungs- und Kontrollrechnung; 3. Aufl., Wiesbaden 1985.

Hahn, Dietger (1992):

Kostenrechnung und Controlling; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.154-166.

Hamel, Winfried (1992):

Zielsysteme; In: HWO, 3.Aufl., Stuttgart 1992, S.2634-2653.

Hammer, Michael / Champy, James (1993):

Reengineering the corporation – a manifesto for business revolution; New York 1993.

Hammer, Michael/ Stanton, Steven (1999):

How Process Enterprises Really Work; In: Harvard Business Review, 6/99, S.108-118.

Hasenack, Wilhelm (1968):

Funktionenlehre, betriebswirtschaftliche; In: HdB, Bd.II, 3.Aufl., Stuttgart 1968, S.2095-2105.

Heinen, Edmund (1976):

Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen – das Zielsystem der Unternehmung; 3.Aufl., Wiesbaden 1976.

Heinen, Edmund (1983):

Betriebswirtschaftliche Kostenlehre; 6.Aufl., Wiesbaden 1983.

Heinen, Edmund (1991):

Industriebetriebslehre als entscheidungsorientierte Unternehmensführung; In: Heinen (Hrsg.): Industriebetriebslehre, 9.Aufl., Wiesbaden 1991, S.1-72.

Heinen, Edmund/ Dietel, Bernhard (1991):

Kostenrechnung; In: Heinen (Hrsg.): Industriebetriebslehre, 9.Aufl., Wiesbaden 1991, S.1157-1315.

Henzel, Fritz (1932):

Die Funktionsteilung in der Unternehmung; ZfB, 1932, S.193-209.

Hettich, Günter (1993):

Kostenfunktion; In: Vahlens großes Wirtschaftslexikon, 2.Aufl., Bd.1, München 1993, S.1220-1222.

Hoch, Detlev/ Schirra, Wolfgang (1993):

Entwicklung der Informationstechnologie – Management des Wandels in einer Zeit des Paradigmenwechsels; In: Scheer (Hrsg.): Handbuch Informationsmanagement, Wiesbaden 1993, S.3-48.

Höfken, Ernst (1993):

Vertriebskosten; In: HWR, 3.Aufl., Stuttgart 1993, S.2076-2084.

Hoitsch, Hans-Jörg/ Schmitz, Hans (1998):

Betriebswirtschaftlich fundierte und praxismgerechte Kostenrechnungsgestaltung; In: JFB, 4/1998, S.176-188.

Horváth, Péter (1987):

Deckungsbeitragsrechnung – eine Erwiderung zu H.G.Plaut; In: KRP, 3/1987, S.74-75

Horváth, Péter (1997):

Perspektiven der Prozeßkostenrechnung; In: Becker/ Weber (Hrsg.): Kostenrechnung – Stand und Entwicklungsperspektiven, Wiesbaden 1997, S.234-245.

Horváth, Péter/ Mayer, Reinhold (1989):

Prozeßkostenrechnung: Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien; In: Controlling, 4/1989, S.214-219.

Horváth, Péter/ Mayer, Reinhold (1993):

Prozeßkostenrechnung – Konzeption und Entwicklung; In: krp, Sonderheft 2/1993, S.15-28.

Hummel, Siegfried (1970):

Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung; Berlin 1970.

Hummel, Siegfried (1993):

Relevante Kosten; In: HWR, 3.Aufl., Stuttgart 1993, S. 1714-1718.

Hummel, Siegfried/ Männel, Wolfgang (1983):

Kostenrechnung Band 2 – Moderne Verfahren und Systeme; 3. Aufl., Wiesbaden 1983.

Hummel, Siegfried/ Männel, Wolfgang (1986):

Kostenrechnung Band 1 – Grundlagen, Aufbau und Anwendungen; 4. Aufl., Wiesbaden 1986.

Johnson, H.T. / Kaplan, Robert (1987):

Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting; Boston, Mass. 1987.

Kagermann, Henning (1990):

Softwaretechnische Lösungen für zukunftsweisende Betriebswirtschafts-Konzepte; In: Seicht/ Müller/ Kagermann (Hrsg.): Die Zukunft des Rechnungswesens, Wien 1990, S.107-142.

Kagermann, Henning (1992):

Gesamtintegration der Kostenrechnung mit anderen DV-Systemen; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.1234-1252.

Kagermann, Henning (1997):

Technik integrierter Standard-Software (R/3-System CO-PA der SAP AG) zur Realisierung einer Erlösrechnung; In: Becker/ Weber (Hrsg.): Kostenrechnung – Stand und Entwicklungsperspektiven, Wiesbaden 1997, S.297-316.

Kaplan, Robert (1988):

One Cost System isn't enough; In: Harvard Business Review, 1/1988, S.61-66.

Kieser, Alfred/ Kubicek, Herbert (1992):

Organisation; 3. Aufl., Berlin 1992.

Kilger, Wolfgang (1952):

Die Verteilung der Abweichungen auf die Kostenträger innerhalb der Plankostenrechnung; In: ZfB, 9/1952, S.503-513.

Kilger, Wolfgang (1958):

Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der Kostenrechnung; In: ZfhF, 11/1958, S.553-564.

Kilger, Wolfgang (1988):

Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung; 9. Aufl., Wiesbaden 1988.

Kloock, Josef (1998):

Internes Rechnungswesen im Spiegel der wissenschaftlichen Erkenntnisse von Eugen Schmalenbach; In: BfuP, 2/1998, S.204 – 221.

Kloock, Josef/ Schiller, Ulf (1999):

Zwecke der Kostenrechnung; In: DBW, 1/1999, S.135-137.

Knepel, Helmut (1995):

Datenorientierte Analyse ökonomischer Systeme; In: Roth (Hrsg.): Sozialwissenschaftliche Methoden, 4.Aufl., München 1995, S.624-641.

Köhler, Richard (1993):

Absatzsegmentrechnung; In: HWR, 3.Aufl., Stuttgart 1993, S.7-15.

Kosiol, Erich (1958):

Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffs; In: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung – Rudolf Seyffert zum 65. Geburtstag, Köln 1958, S.7-37.

Kosiol, Erich (1972):

Kostenrechnung und Kalkulation; 2. Aufl., Berlin 1972.

Kosiol, Erich (1973):

Zur Theorie und Systematik des Rechnungswesens; In: Kosiol (Hrsg.): Bausteine der Betriebswirtschaftslehre, 2.Band: Rechnungswesen, Berlin 1973, S.699-713.

Kosiol, Erich (1979):

Kostenrechnung der Unternehmung; 2. Aufl., Wiesbaden 1979.

Krauß, W./ Eifert, M. (1990):

Kostenrechnung im Handwerk – eine empirische Untersuchung; In: krp, 1990, S.231-235.

Krieger, Ralf (1995):

Betriebsindividuelle Gestaltung der Kostenrechnung; Mannheim, Berlin 1995.

Krüger, Wilfried (1994):

Organisation der Unternehmung; 3. Aufl., Stuttgart 1994.

Küpper, Hans-Ulrich (1983):

Der Bedarf an Kosten- und Leistungsinformationen in Industrieunternehmen – Ergebnisse einer empirischen Erhebung; In: krp, 4/1983, S.169-181.

Küpper, Hans-Ulrich (1992):

Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.38-53.

Küpper, Hans-Ulrich (1992a):

Anforderungen an die Kostenrechnung aus Sicht des Controlling; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.138-153.

Küpper, Hans-Ulrich (1993):

Internes Rechnungswesen – Ergebnisse empirischer betriebswirtschaftlicher Forschung; In: Hauschildt/Grün (Hrsg.): Ergebnisse betriebswirtschaftlicher Forschung, Stuttgart 1993, S.601-631.

Küpper, Willi (1993):

Anlagenrechnung; In: HWR, 3.Aufl., 1993, S.65-76.

Kupsch, Peter (1979):

Unternehmensziele; Stuttgart 1979.

Kupsch, Peter (1989):

Betriebswirtschaftliche Funktionsanalyse und ihre Bedeutung für die Ermittlung von Herstellungskosten im Jahresabschluß; In: Kirsch/Picot (Hrsg.): Die Betriebswirtschaftslehre im Spannungsfeld zwischen Generalisierung und Spezialisierung, Wiesbaden 1989, S.235-260.

Lahno, Ewald (1988):

Betriebsunterbrechungsversicherung; In: Handwörterbuch der Versicherungswirtschaft, Karlsruhe 1988, S.85-90.

Lissmann, Konrad (1997):

Gabler Lexikon Controlling und Kostenrechnung; Wiesbaden 1997.

Mandelbrot, Benoit (1987):

Die fraktale Geometrie der Natur; Basel 1987.

Mann, Gerhard/ Pugell, Bernd (1985):

Die Problematik der traditionellen Personalkostenrechnung; In: DBW, 6/1985, S.657-665.

Männel, Wolfgang (1983):

Grundkonzeption einer entscheidungsorientierten Erlösrechnung; In: krp, 2/1983, S.55-70.

Männel, Wolfgang (1988):

Integrierte Anlagenwirtschaft; In: Männel (Hrsg.): Integrierte Anlagenwirtschaft, Köln 1988, S.1-52.

Männel, Wolfgang (1990):

Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug; 2.Aufl., Lauf a.d. Pegnitz 1990.

Männel, Wolfgang (1992a):

Aufgaben, Zwecke und Grundkonzepte der Kostenrechnung; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.85-86.

Männel, Wolfgang (1992b):

Kostenwertansätze in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung; In: Männel (Hrsg.), Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.416-422.

Männel, Wolfgang (1992c):

Anpassung der Kostenrechnung an moderne Unternehmensstrukturen; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.105-137.

Männel, Wolfgang (1996):

Anlagencontrolling; In: Schulte (Hrsg.): Lexikon des Controlling, München 1996, S.40-46.

Männel, Wolfgang (1997):

Entwicklungsperspektiven der Kostenrechnung; 3. Aufl., Lauf a.d. Pegnitz 1997.

Männel, Wolfgang (1999a):

Bedeutung und Aufgaben des Anlagencontrolling; In: krp, Sonderheft 1/99, S.5-13.

Männel, Wolfgang (1999b):

Integration des Rechnungswesens für ein durchgängiges Ergebniscontrolling; In: krp, 1/1999, S.11-21.

Männel, Wolfgang/ Warnick, Bernd (1993):

Kosten- und Leistungsrechnung Druckindustrie; Wiesbaden 1993

Meffert, Heribert (1964):

Beziehung zwischen der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie und der Kostenrechnung; Diss., München 1964.

Mellerowicz, Konrad (1974):

Kosten und Kostenrechnung, Band II: Erster Teil: Allgemeine Fragen der Kostenrechnung; 5.Aufl., Berlin 1974.

Müller, Heinrich (1992):

Kosten- und Leistungsrechnung für Transportbetriebe; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.1025-1142.

Niedermayr, Rita (1994):

Entwicklungsstand des Controlling; Wiesbaden 1994.

Oberparleiter, Karl (1955):

Funktionen und Risiken des Warenhandels; 2.Aufl., Wien 1955.

Oebel, Christoph (1992):

BDI-Empfehlungen zur Kosten- und Leistungsrechnung; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.957-975.

Pentzek, Dieter (1996):

Kostenplanung und Kostenkontrolle; München 1996.

Pfaff, Dieter (1993):

Kostenrechnung, Unsicherheit und Organisation; Heidelberg 1993.

Pfaff, Dieter/ Weber, Jürgen (1997):

In der Kostenrechnung nichts Neues?; In: Die Unternehmung, 6/1997, S.459-472.

Pfaff, Dieter/ Weber, Jürgen (1998):

Zweck der Kostenrechnung ?; In: DBW, 2/1998, S.151-165.

Pfaff/ Weber/ Weißenberger (1999):

Relevance Lost and Found: Kostenrechnung als Steuerungsinstrument und Sprache; In: DBW, 1/1999, S.138-143.

Pfohl, Hans-Christian (1997):

Logistikwürfel; In: Bloech/Ihde (Hrsg.): Vahlens Großes Logistik Lexikon, München 1997, S.645-646.

Piro, Andrea (1994):

Betriebswirtschaftliche Umweltkostenrechnung; Heidelberg 1994.

Plaut, Hans Georg (1953a):

Die Grenz-Plankostenrechnung 1. Teil; In: ZfB, 6/1953, S.347-363.

Plaut, Hans Georg (1953b):

Die Grenz-Plankostenrechnung 2. Teil; In: ZfB, 7/1953, S.402-413.

Plaut, Hans Georg (1955):

Die Grenzplankostenrechnung; In: ZfB, 1955, S.25-39.

Plaut, Hans Georg (1984):

Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung als modernes Kostenrechnungssystem; In: KRP, 1984, S. 20-26 und S. 67-72.

Plaut, Hans Georg (1987):

Deckungsbeitragsrechnung – eine Erwiderung zu J. Weber und P. Horvath; In: KRP, 3/1987, S.71-73.

Porter, Michael (1992):

Wettbewerbsstrategie (Competitive Strategy); 7. Aufl., Frankfurt 1992.

Riebel, Paul (1959):

Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen; In: ZfhF, 1959, S.213-238.

Riebel, Paul (1992):

Einzelers-, Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung als Kern einer ganzheitlichen Führungsrechnung; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.247-299.

Riebel, Paul (1994):

Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung; 7.Aufl., Wiesbaden 1994.

Rieg, Robert (1999):

Prozeßkostenrechnung und prozeßorientiertes Benchmarking in der Instandhaltung; In: krp, Sonderheft 1/99, S.39-46.

Röder, Ulrich (1988):

Maschinenversicherung; In: HdV, Karlsruhe 1988, S.457-458.

Schäfer, Erich (1980):

Die Unternehmung; 10.Aufl., Wiesbaden 1980.

Scheer, August-Wilhelm (1989):

Unternehmensdatenmodell – Voraussetzung integrierter Informationsverarbeitung; In: Scheer (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, Heidelberg 1989, S.3-29.

Scheer, August-Wilhelm (1996):

CIM-Controlling; In: Schulte (Hrsg.): Lexikon des Controlling, München 1996, S.117-122.

Schierenbeck, Henner (1981):

Leistungsverrechnung, innerbetriebliche; In: HWR, 2.Aufl., Stuttgart 1981, S.1147-1156.

Schierenbeck, Henner (1992):

Geschäftsstellen-, Produkt- und Kundenkalkulation im Kreditgewerbe; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.1057-1084.

Schierenbeck, Henner (1993):

Innerbetriebliche Leistungen; In: HWR, 3.Aufl., Stuttgart 1993, S.910-921.

Schmalenbach, Eugen (1908):

Über Verrechnungspreise; In: ZfhF, 1908/1909, S.165-185.

Schmalenbach, Eugen (1948):

Neue Aufgaben der Betriebswirtschaftslehre; In: Betriebswirtschaftliche Beiträge, 1948, S.3-9.

Schmalenbach, Eugen (1963):

Kostenrechnung und Preispolitik; 8. Aufl., Köln 1963.

Schmidt, Ralf-Bodo (1993):

Zielsysteme der Unternehmung; In: HWB, 5.Aufl., Stuttgart 1993, S.4794-4806.

Schneider, Dieter (1991):

Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung; In: Der Betrieb, 15/1991, S.765-772.

Scholz, Christian (1992):

Effektivität und Effizienz, organisatorische; In: HWO, 3.Aufl., Stuttgart 1992, S.533-552.

Schreyögg, Georg (1978):

Umwelt, Technologie und Organisationsstruktur – Eine Analyse des kontingenztheoretischen Ansatzes; Bern und Stuttgart 1978.

Schweitzer, Marcell (1992):

Systematik von Konzepten der Kosten- und Leistungsrechnung; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.185-202.

Schweitzer, Marcell (1994):

Industriebetriebslehre; 2.Aufl., München 1994.

Schweitzer, Marcell / Küpper, Hans-Ulrich (1998):

Systeme der Kosten- und Erlösrechnung; 7. Aufl., München 1998.

Schweitzer, Marcell/ Zielkowski, Ulrich (1999):

Interne Unternehmungsrechnung: aufwandsorientiert oder kalkulatorisch?; In: zfbf, Sonderheft Nr.42, 1999, S.2-19.

Seidenschwarz, Werner (1996):

Target Costing; In: Schulte (Hrsg.): Lexikon des Controlling, München 1996, S.752-757.

Selke, Stephan (1997):

Die Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung unter besonderer Berücksichtigung formaler Organisationsstrukturen; Frankfurt 1997.

Siegel, Gary/ Ramanauskas-Marconi, Helene (1989):

Behavioral Accounting; Cincinnati, Ohio 1989.

Spitzer, Heiko (1993):

EDV-gestütztes Rechnungswesen in Elektrizitätsunternehmen; In: Arbeitspapiere des Instituts für Betriebswirtschaftslehre, Hildesheim 1993.

Staehe, Wolfgang (1976):

Der situative Ansatz in der Betriebswirtschaftslehre; In: Ulrich (Hrsg.): Zum Praxisbezug der Betriebswirtschaftslehre, Bern 1976, S.218-223.

Steger, Johann (1996):

Kosten- und Leistungsrechnung; München 1996.

Steger, Ulrich (1994):

Umweltbilanzen; In: Busse von Colbe (Hrsg.): Lexikon des Rechnungswesens, 3. Aufl., München 1994, S.625-627.

Stier, Winfried (1996):

Empirische Forschungsmethoden; Berlin/Heidelberg 1996.

Striening, Hans-Dieter (1996):

Prozeßmanagement; In: Schulte (Hrsg.): Lexikon des Controlling, München 1996, S.633-638.

Troßmann, Ernst (1993):

Produktionsfunktion; In: Vahlens großes Wirtschaftslexikon, Bd.2, 2.Aufl., München 1993, S.1709-1712.

Turner, Gerhard (1980):

Entscheidungsorientierte Kostenrechnungsdifferenzierung; Frankfurt 1980.

Ulrich, Hans (1970):

Die Unternehmung als produktives soziales System; 2. Aufl., Bern 1970.

Vikas, Kurt (1992):

Besonderheiten der Kosten-, Leistungs-, Erlös und Ergebnisrechnung in Dienstleistungsbetrieben; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.1043-1056.

Wagenhofer, Alfred (1999):

Zwecke der Kostenrechnung; In: DBW, 1/1999, S.133-135.

Währisch, Michael (1998):

Kostenrechnungspraxis in der deutschen Industrie; Wiesbaden 1998.

Warnecke, Hans-Jürgen (1996):

Die Fraktale Fabrik – Revolution der Unternehmenskultur; Hamburg 1996.

Weber, Helmut Kurt (1992):

Grundbegriffe der Kostenrechnung; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.5-18.

Weber, Jürgen (1987):

Logistikkostenrechnung; Berlin/Heidelberg 1987.

Weber, Jürgen (1989):

Change Management für die Kostenrechnung – Zur Notwendigkeit des beständigen Wandels der Kostenrechnung; In: Scheer (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, Heidelberg 1989, S.30-47.

Weber, Jürgen (1990):

Change Management für die Kostenrechnung; In: Controlling, 3/1990, S.120-126.

Weber, Jürgen (1992):

Logistikkostenrechnung; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.878-897.

Weber, Jürgen (1993):

Stand der Kostenrechnung in deutschen Großunternehmen – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung; In: Weber (Hrsg.): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung – Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre, Stuttgart 1993, S.257-278.

Weber, Jürgen (1993a):

Kostenrechnung im System der Unternehmensführung – Stand und Perspektiven der Kostenrechnung in den 90er Jahren; In: Weber (Hrsg.): Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung – Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre, Stuttgart 1993, S.1-78.

Weber, Jürgen (1998):

Einführung in das Controlling; 7. Aufl., Stuttgart 1998.

Weber, Jürgen / Aust, Rene (1998a):

Reengineering der Kostenrechnung – vom komplexen Rechensystem zur internen Dienstleistung; In: krp, 3/1998, S.133-139.

Weber, Jürgen/ Aust, Rene (1998b):

Reengineering Kostenrechnung (Teil 1) – Veränderungsdruck und Handlungsbedarf; In: Bilanz & Buchhaltung, 5/98, S.174-178.

Wenz, Edgar (1992):

Ermittlung und Verrechnung der Kosten innerbetrieblicher Leistungen; In: Männel (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S.486-501.

Wildemann, Horst (1996):

Dezentralisation von Kompetenz und Verantwortung; In: Bullinger/Warnecke (Hrsg.): Neue Organisationsformen im Unternehmen, Berlin 1996, S.360-378.

Wittmann, Waldemar (1977):

Betriebswirtschaftslehre; In: HdWW, Bd.1, Stuttgart 1977, S.585-609.

Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz (1991):

Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik; München 1991.

Wolfbauer, Jürgen/ Biedermann, Hubert (1992):

Wirtschaftlichkeitsfragen der Instandhaltung; In: Warnecke (Hrsg.): Handbuch Instandhaltung, Band 1, Instandhaltungsmanagement, 2.Aufl., Köln 1992, S.741-770.