

Wolfgang Männel
(Herausgeber)

Handbuch Kostenrechnung

GABLER

Inhaltsverzeichnis

Erster Teil

Grundlagen, Aufgaben und Konzepte der Kostenrechnung

Erstes Kapitel

Grundbegriffe, Teilgebiete und Theorie der Kostenrechnung

Helmut Kurt Weber

Grundbegriffe der Kostenrechnung 5

Karl Vodrazka

Pagatorischer und wertmäßiger Kostenbegriff 19

Edgar Krökel

Kalkulatorische Vermögens- und Kapitalrechnung 31

Hans-Ulrich Küpper

Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung 38

Peter Meyer

Stellung der Kosten- und Leistungsrechnung im Rechnungswesen 54

Wolfgang Männel

Gesamtzusammenhang der Teilgebiete der Kosten-, Leistungs-,
Erlös- und Ergebnisrechnung 67

Siegfried Hummel

Die Forderung nach entscheidungsrelevanten Kosteninformationen 76

Zweites Kapitel

Aufgaben, Zwecke und Grundkonzepte der Kostenrechnung

Dieter Schneider

Entwicklungsschwerpunkte zur heutigen Kostenrechnung 87

Gerhard Dorn

Geschichtliche Entwicklung der Kostenrechnung 97

<i>Wolfgang Männel</i>	
Anpassung der Kostenrechnung an moderne Unternehmensstrukturen .	105
<i>Hans-Ulrich Küpper</i>	
Anforderungen an die Kostenrechnung aus Sicht des Controlling	138
<i>Dietger Hahn</i>	
Kostenrechnung und Controlling	154
<i>Hans-Josef Brink</i>	
Einflußfaktoren auf die Gestaltung der Kostenrechnungssysteme	167

Drittes Kapitel

Moderne Konzepte der Kostenrechnung

<i>Marcell Schweitzer</i>	
Systematik von Konzepten der Kosten- und Leistungsrechnung	185
<i>Hans Georg Plaut</i>	
Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung als modernes Kostenrechnungssystem	203
<i>Ernst Troßmann</i>	
Flexible Plankostenrechnung nach Kilger	226
<i>Paul Riebel</i>	
Einzelerslös-, Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung als Kern einer ganzheitlichen Führungsrechnung	247
<i>Gert Laßmann</i>	
Betriebsplankosten- und Betriebsplanerfolgsrechnung	300
<i>Lothar Becker</i>	
Kostenrechnung auf Basis von Pichler-Modellen	320
<i>Ernst Herzog</i>	
Neuere Entwicklungen der Kostenrechnung in den USA	338
<i>Hanns-Martin W. Schoenfeld</i>	
Entwicklung des Management Accounting in den USA	348
<i>Robin Cooper</i>	
Activity-Based Costing	360
<i>Oliver Fröhling und Herbert Krause</i>	
DV-gestützte Prozeßkostenrechnung – Integrationsaspekte und Umsetzung auf Standard-Softwarebasis	384

Zweiter Teil

Teilgebiete der Kostenrechnung

Viertes Kapitel

Kostenarten- und Kostenstellenrechnung

Rainer Niethammer

Grundsätze und Beispiele zur Systematisierung von Kostenarten
und Kostenstellen 399

Wolfgang Männel

Erfassung von Kosten und Leistungen 409

Wolfgang Männel

Kostenwertansätze in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung ... 416

Klaus-Peter Franz

Ansatz kalkulatorischer Kosten 423

Jürgen Schmidberger

Soziale und volkswirtschaftliche Kosten 436

Wolfgang Männel

Methoden und Grundprinzipien der Kostenspaltung 446

Burkhard Huch

Plankostenrechnung als Instrument des Kostenstellencontrolling 461

Horst Glaser

Kostenkontrolle durch Abweichungsanalyse 476

Edgar Wenz

Ermittlung und Verrechnung der Kosten innerbetrieblicher Leistungen . 486

Wolfgang Männel und Clemens Bloß

Planung, Erfassung, Verrechnung und Kontrolle
von Instandhaltungskosten 502

Günter Loos

Ermittlung von Verrechnungs- und Zuschlagssätzen 523

Fünftes Kapitel

Kostenträgerrechnung, insbesondere Kalkulation

Herbert Vormbaum und Hartmut Ornau

Kalkulationsverfahren im Überblick 533

<i>Jörg Becker</i>	
Konstruktionsbegleitende Kalkulation als CIM-Baustein	552
<i>Albert Christmann und William Jórasz</i>	
Kalkulation von Fertigungsgemeinkosten bei Verwendung mehrerer Bezugsgrößen	563
<i>Wolfgang Becker</i>	
Besonderheiten der Exportkalkulation	575
<i>Günter Wöhe</i>	
Korrektur der Herstellungskosten für die Handels- und Steuerbilanz ...	591
<i>Eberhard Zur</i>	
Kalkulation im öffentlichen Auftragswesen	605
<i>Rainer Müller</i>	
Preisprüfungen bei öffentlichen Aufträgen	618

Sechstes Kapitel

Erlös- und Ergebnisrechnung

<i>Wolfgang Männel</i>	
Bedeutung der Erlösrechnung für die Ergebnisrechnung	631
<i>Werner Hans Engelhardt</i>	
Erlösplanung und Erlöskontrolle	656
<i>Karl Friedrich Helm</i>	
Konzepte der Ergebnisrechnung	671
<i>Werner Medicke</i>	
Die geschlossene Kostenträgerrechnung im System der Grenzplankostenrechnung	689
<i>Andrea Back-Hock</i>	
Produktlebenszyklusorientierte Ergebnisrechnung	703
<i>Klaus Hagen</i>	
Methoden und Instrumente der Ergebnisplanung und Ergebnisanalyse .	715
<i>Rudolf Fiedler</i>	
Wissensbasiertes Ergebniscontrolling	733
<i>Bernd Warnick</i>	
PC-gestützte Ergebnisrechnungen für kleine und mittelgroße Unternehmen	744

Dritter Teil

Besonderheiten der Kostenrechnung

Siebttes Kapitel

Kostenrechnung für funktionale Unternehmensbereiche

Adolf Gerhard Coenenberg, Thomas Fischer und Andreas Raffel
Abweichungsanalyse bei Projekten im F&E-Bereich 767

Peter Eberle und Hans-Günter Heil
Relativkosten-Informationen für die Konstruktion 782

Hans Siegart
Anpassung der Kosten- und Leistungsrechnung
an moderne Fertigungstechnologien 791

Paul Weilenmann
Management Accounting und neue Technologien 799

Jochen Pampel
Erfassung und Kalkulation der Beschaffungskosten 810

Christoph Weigand
Vertriebskostenrechnung 820

Richard Köhler
Kosteninformationen für Marketing-Entscheidungen
(Marketing-Accounting) 837

Achtes Kapitel

Kostenrechnung für Querschnittsbereiche

Werner Pfeiffer, Ulrich Dörrie, Anja Gerharz und Sonja von Goetze
Variantenkostenrechnung 861

Jürgen Weber
Logistikkostenrechnung 878

Walter Weidner
Kosten der Qualitätssicherung 898

Dirk Standop
Kosten von Produktrückrufen 907

Gerd Rainer Wagner
Kosten der Umwelterhaltung in ihrer Bedeutung
für die Unternehmenspolitik 917

<i>Josef Kloock</i>	
Kostenrechnung mit integrierter Umweltschutzpolitik als Umweltkostenrechnung	929

<i>Manfred Schreiner</i>	
Auswirkungen einer umweltorientierten Unternehmensführung auf die Kosten- und Leistungsrechnung	941

Neuntes Kapitel

Kostenrechnung in einzelnen Industriezweigen und im Handwerk

<i>Christoph Oebel</i>	
BDI-Empfehlungen zur Kosten- und Leistungsrechnung	957

<i>Karlheinz Haberlandt</i>	
Kostenrechnung im Maschinenbau	967

<i>Wolfgang Weiße</i>	
Controllingorientierte Kostensteuerung in einem Unternehmen der Automobilindustrie	984

<i>Hans-Martin Siepert</i>	
Projektcontrolling im Großanlagenbau	995

<i>Gerhard Scherrer</i>	
Erfassung und Kalkulation der Zinskosten bei langfristiger Fertigung von Produkten und Anlagen	1008

<i>Rainer Hübers-Kemink</i>	
Formen der Preiskalkulation in der Bauwirtschaft	1017

<i>Kurt W. Koeder und Egid Egerer</i>	
Kostenrechnung im Handwerk	1029

Zehntes Kapitel

Kostenrechnung in Dienstleistungsbetrieben und in der öffentlichen Wirtschaft

<i>Kurt Vikas</i>	
Besonderheiten der Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung in Dienstleistungsbetrieben	1043

<i>Henner Schierenbeck</i>	
Geschäftsstellen-, Produkt- und Kundenkalkulation im Kreditgewerbe .	1057

<i>Dieter Farny</i>	
Kosten-, Leistungs- und Erfolgsrechnung in Versicherungsbetrieben ...	1085
<i>Peter Albrecht</i>	
Gestaltung der Deckungsbeitragsrechnung in der Personen- und der Schadenversicherung	1101
<i>Heinrich Müller</i>	
Kosten- und Leistungsrechnung für Transportbetriebe	1125
<i>Jürgen Gornas</i>	
Kostenrechnung für die öffentliche Verwaltung	1143
<i>Dietrich Budäus</i>	
Kostenrechnung in öffentlichen Unternehmen – Bedingungen und Probleme der Kostenerfassung und Kostenbewertung	1160
<i>Klaus Besier</i>	
Kostenrechnung für kommunale Einrichtungen	1171
<i>Barbara Schmidt-Rettig und Klaus Westphely</i>	
Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus	1181

Vierter Teil

DV-gestützte Kostenrechnung

Elftes Kapitel

DV-gestützte Kostenrechnung – Anforderungen und Konzepte

<i>Peter Mertens</i>	
DV-Unterstützung der Kostenrechnung	1199
<i>Reiner Steffen</i>	
Kostenrechnung und CIM	1215
<i>Erhard Reblin</i>	
Alternative Formen der Informationsverarbeitung für die Kostenrechnung	1224
<i>Henning Kagermann</i>	
Gesamtintegration der Kostenrechnung mit anderen DV-Systemen	1234

<i>Werner Sinzig</i>	
Die Bedeutung relationaler Datenbanken zur DV-Unterstützung der entscheidungsorientierten Kostenrechnung ..	1251
<i>Siegmar Stöppler</i>	
Kosteneinflußgrößen und Kostenabhängigkeiten sowie deren Abbildung in einer Daten- und Funktionenbank	1265
<i>Peter Haun</i>	
Einsatz von Planungssprachen und Tabellenkalkulationssystemen in Rechnungswesen und Controlling	1279

Zwölftes Kapitel

DV-gestützte Kostenrechnung – Praxislösungen

<i>Bernd Warnick</i>	
Typische Funktionsumfänge von Standardsoftware zur Kosten- und Leistungsrechnung	1295
<i>Günter Kolibius</i>	
DV-Realisierung von Konzepten der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung	1308
<i>Theo Schnaidt</i>	
Gesamtkonzeption einer Kostenrechnungs-Software für mittelständische Unternehmen	1318
<i>Gerhard Wendt</i>	
Funktionsumfänge der Kostenstellenrechnung einer mittelstandsorientierten Kostenrechnungssoftware	1328
<i>Ekart Weis</i>	
Leistungsumfang einer mit Systemen der Fertigungsplanung und -steuerung integrierten Kostenträgerrechnung	1341
<i>Dieter Schäfer</i>	
Flexibles Berichtswesen in einem PC-gestützten Standardsoftwaresystem für das Controlling	1354
<i>Thomas Schindler</i>	
Das DATEV-Konzept zur Unterstützung der Kostenrechnung in Klein- und Mittelbetrieben	1359
<i>Freimut Bodendorf und Wolfgang Männel</i>	
Computer Based Training für Kostenrechner	1368

Fünfter Teil

Kostenrechnung und Unternehmensführung

Dreizehntes Kapitel

Kostenrechnung als Instrument der Unternehmensführung

Dietger Hahn

Integrierte Planungs- und Kontrollrechnung 1385

Karl-Heinz Groll

Kennzahlen zur Erfolgsanalyse für die Unternehmensführung 1403

Gebhard Zimmermann

Kostenrechnung und Unternehmenserhaltung 1414

Ulrich Krystek

Beitrag der Kostenrechnung zur Krisen-Früherkennung 1429

Herbert Westermann

Kosten als Beurteilungsmaßstab bei Portfolio-Analysen 1447

Vierzehntes Kapitel

Kostenpolitik und Kostenmanagement

Horst Steinmann, Ulrich Guthunz und Frank Hasselberg

Kostenführerschaft und Kostenrechnung 1459

Michael Reiß und Hans Corsten

Gestaltungsdomänen des Kostenmanagements 1478

Klaus-Peter Franz

Moderne Methoden der Kostenbeeinflussung 1492

Egon Jehle

Gemeinkostenmanagement 1506

Stichwortverzeichnis 1525

Anforderungen an die Kostenrechnung aus Sicht des Controlling

Von Hans-Ulrich Küpper

A Entwicklung der Kostenrechnung von der Dokumentations- zur Entscheidungsrechnung

Die Kostenrechnung scheint auf den ersten Blick einen relativ gesicherten Stand erreicht zu haben. Ihre Einteilung in *Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträger- und Erfolgsrechnung* wird fast durchweg akzeptiert. Auch die *Leistungs- oder Erlösrechnung* ist inzwischen stärker ausgebaut worden. Neben der üblichen Leistungsträgerrechnung kann man eine Leistungsarten- und eine Leistungsstellenrechnung entwickeln. Erst auf diesem Weg gelangt man zu einer echten Kosten- und Leistungs- bzw. Erlösrechnung.

Relativ folgerichtig erscheint die Entwicklung von der Ist- über die Normal- zur Plankostenrechnung. Mit ihr wurden vielfältige *Rechnungsziele* erfüllbar. Neben die Dokumentation der tatsächlich entstandenen Kosten traten die Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebslenkung. Die Normalkostenrechnung war eine Übergangsform, da sie als Durchschnittsrechnung diese Ziele höchstens schwach erfüllen konnte. Äußere Anstöße wie das Aufkommen des *Operations Research* und die Entwicklung der *Entscheidungstheorie* förderten die Plankostenrechnung. Die von Gutenberg weitergeführte Produktions- und Kostentheorie erwies sich als leistungsfähige Grundlage (Kilger 1988). Als zentrale Rechnungsziele schälten sich die Gewinnung von Informationen für die *Planung*, die *Steuerung* und die *Kontrolle* heraus. Mit der *Plankostenrechnung* verstärkte sich die Entwicklung konkurrierender Systeme. Eine Streitfrage war, ob sich die Planwerte an den jeweils günstigsten oder den erwarteten wahrscheinlichsten Werten orientieren sollten. *Standard- und Prognoserechnungen* wurden in der Wissenschaft als gegensätzliche Konzepte herausgearbeitet, während die Praxis mehr zu einem einheitlichen System neigte.

Noch schärfer wurden die Auseinandersetzungen um die Einführung von *Teilkostenrechnungen*. Die Vollkostenrechnung verletzt mit ihrer Verteilung aller Kosten bis auf die einzelnen Produkteinheiten das Verursachungsprinzip. Deshalb wurde gefordert, jede Schlüsselung von Kosten zu vermeiden und nicht weiter zerlegbare Kostenanteile als Blöcke zu belassen. *Einstufige* und *Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung*, *Grenzplankostenrechnung* und *Relative Einzelkostenrechnung* sind die wichtigsten Varianten.

In der Wissenschaft wurden Teilkostenrechnungen als entscheidungsorientierte Systeme eher bevorzugt. Dagegen haben viele Unternehmungen an der Vollkostenrechnung festgehalten. Praxis und Beratung haben schließlich unter Nutzung der EDV den Weg zu einer *kombinierten Rechnung* beschritten. In ihr können sowohl Teilkosten- als auch Vollkosteninformationen ermittelt werden.

Heute ist eine Vielzahl von Kostenrechnungssystemen einsetzbar. Mit EDV-Unterstützung bereitet die gleichzeitige Verwendung mehrerer Varianten keine übermäßigen Probleme. Diese Vielfalt wird auch aus empirischen Erhebungen deutlich. Von den neueren Systemen hat sich das Instrumentarium der *Deckungsbeitragsrechnung* besonders durchgesetzt. Da der Anteil der Fixkosten an den Gesamtkosten relativ hoch ist, werden diese in verfeinerten Systemen einer mehrstufigen und ggf. mehrdimensionalen Deckungsbeitragsrechnung weiter aufgespalten. Dies bestätigt eine 1988 durch das Seminar für Controlling der Universität Frankfurt durchgeführte empirische Erhebung (vgl. Abbildung 1).

Viele Unternehmungen sehen im *Fixkostenproblem* und in der Verwendung der Kostenrechnung als *Führungsinstrument* wichtige ungelöste Aufgaben. Offensichtlich bieten weder der Verzicht auf eine Fixkostenschlüsselung noch deren Aufspaltung in mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnungen eine ausreichende Lösung für die Berücksichtigung und Beeinflussung der Fixkosten. Damit stellt sich die Frage nach der Anwendung von Kosteninformationen für *längerfristige Entscheidungen*. Weiter wird die *Umsetzung der Theorie* in die Praxis als ungenügend empfunden. Die Praxis erwartet offensichtlich klarere Antworten von der Theorie. Ferner hofft sie auf Unterstützung bei der *Auswahl geeigneter Software*. Dringend notwendig erscheint auch die stärkere Ausrichtung auf *Dienstleistungen und Gemeinkostenbereiche*. So werden Kostenrechnungen für Teilbereiche der Unternehmung wie z. B. die Logistik und für Dienstleistungszweige wie Banken, Krankenhäuser, Hochschulen ausgebaut.

Programmtyp	Anzahl der Nennungen	Aufspaltung in Fixkosten der (Prozentanteil je Klasse)			
		Produkte	Abteilungen	Fertigungsbereiche	Unternehmung
Einzelfertigung	130	20,8 %	30,8 %	23,8 %	24,6 %
Serienfertigung	187	21,4 %	28,3 %	27,8 %	22,5 %
Sortenfertigung	85	22,4 %	27,0 %	29,4 %	21,2 %
Massenfertigung	128	20,3 %	28,1 %	25,8 %	25,8 %
Alle Klassen	530	21,6 %	28,7 %	26,6 %	23,6 %

Abbildung 1: Aufspaltung der Fixkosten

B Anforderungen an die Kostenrechnung als Controllinginstrument

1. Die Kostenrechnung als eine Wurzel des Controlling

Die Kosten- und Leistungsrechnung gehörte von Anfang an zu den Kernaufgaben des Controlling und bildet eine seiner Wurzeln. Vielfach gewinnt man sogar den Eindruck, daß unter Controlling ein entscheidungsorientiertes Rechnungswesen verstanden wird. Damit würde aber nur eine bisherige Fachbezeichnung durch eine neuere, modern klingende ersetzt. Controlling umfaßt in seinem Grundverständnis, seinen Aufgaben und den von ihm einzusetzenden Instrumenten mehr. Die Kostenrechnung ist lediglich eines seiner Instrumente.

2. Konzeption des Controlling

In einer großen Zahl an Arbeiten hat sich die Wissenschaft bemüht, geschlossene Konzeptionen zum Controlling zu entwickeln. Die Ergebnisse sind auf den ersten Blick eher verwirrend (Küpper 1987, S. 87 ff.). Betrachtet man die Aufgabenbereiche des Controllers in der Praxis, wird das Bild noch vielfältiger. Dennoch scheint sich in den vergangenen Jahren zumindest der *Kern einer einheitlichen Controllingkonzeption* herauszuschälen. Controlling ist eine Komponente der Führung sozialer Systeme. Seine maßgebliche Funktion besteht in der *Koordination des Führungsgesamtsystems* zur Sicherstellung einer zielgerichteten Lenkung (Küpper/Weber/Zünd 1990).

Die Aufgabe des *Führungssystems* von Unternehmungen besteht in der Steuerung des Leistungs- oder Vollzugssystems, d. h. insbesondere der Prozesse im Beschaffungs-, Fertigungs- und Absatzbereich (vgl. Abbildung 2). Wichtige Bestandteile der Führung sind das Zielsystem, die Planung und Kontrolle, die Organisation, das Informations- sowie das Personalführungssystem. Diese Teilsysteme sind immer stärker ausgebaut worden. Damit haben sie sich in gewissem Umfang verselbständigt. Um so dringlicher wird daher ihre Koordination. Besonders deutlich zeigt sich dies an der Abstimmung zwischen Planungs-, Kontroll- und Informationssystem. Jedoch besteht auch ein Koordinationsbedarf zur Organisation und zur Personalführung.

In der Koordination des Führungsgesamtsystems wird eine originäre und von keinem anderen Führungsinstrument umfassend wahrgenommene Aufgabe für das Controlling erkennbar. Aus der Koordinationsfunktion ergeben sich die Anpassungs- und Innovationsfunktion, die Zielausrichtungs- und die Servicefunktion als abgeleitete Zwecksetzungen. Die *Anpassungs- und Innovationsfunk-*

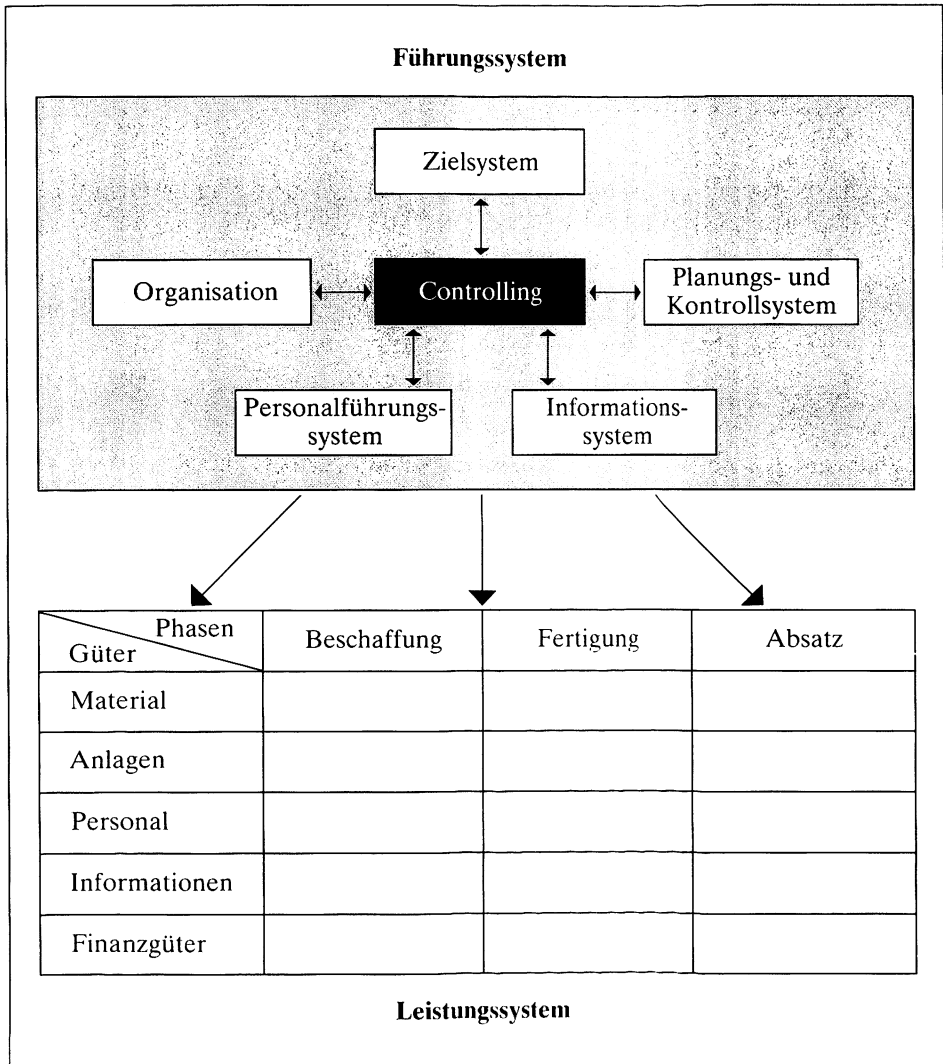


Abbildung 2: Kennzeichnung des Controlling

tion besagt, daß die Unternehmung auf Umweltentwicklungen reagieren und sie selbst beeinflussen muß. Die *Zielausrichtungsfunktion* unterstreicht, daß die Koordination zur besseren Erfüllung des Zielsystems der Unternehmung dient. Die *Servicefunktion* macht deutlich, daß die letzte Verantwortung für die Koordination – wie für alle Führungsaufgaben – bei der Unternehmensleitung verbleibt.

3. Instrumente des Controlling

In Wissenschaft und Praxis zeigt sich eine gewisse Unsicherheit, welche Instrumente speziell dem Controlling dienen und worin ihr *charakteristisches Merkmal* liegt. Wenig zweckmäßig erscheint es, alle Planungs-, Kontroll- und Informationsinstrumente dem Controlling zuzurechnen. Sein Instrumentarium muß auf die Koordination gerichtet sein (Küpper 1987, S. 108 ff.).

Besonders deutlich wird die Ausrichtung auf Koordinationsaufgaben an *Kennzahlen-, Budgetierungs- und Lenkungspreissystemen* (vgl. Abbildung 3). Sie werden stets als charakteristische Controllinginstrumente bezeichnet. Da sie Komponenten aller Führungsteilsysteme aufnehmen, sind sie übergreifende Koordinationsinstrumente.

Daneben lassen sich *isolierte Instrumente* aus jedem der Führungsteilsysteme zur Koordination heranziehen. Beispiele hierzu sind Projektausschüsse als organisatorische Instrumente, die Schaffung guter persönlicher Beziehungen als Perso-

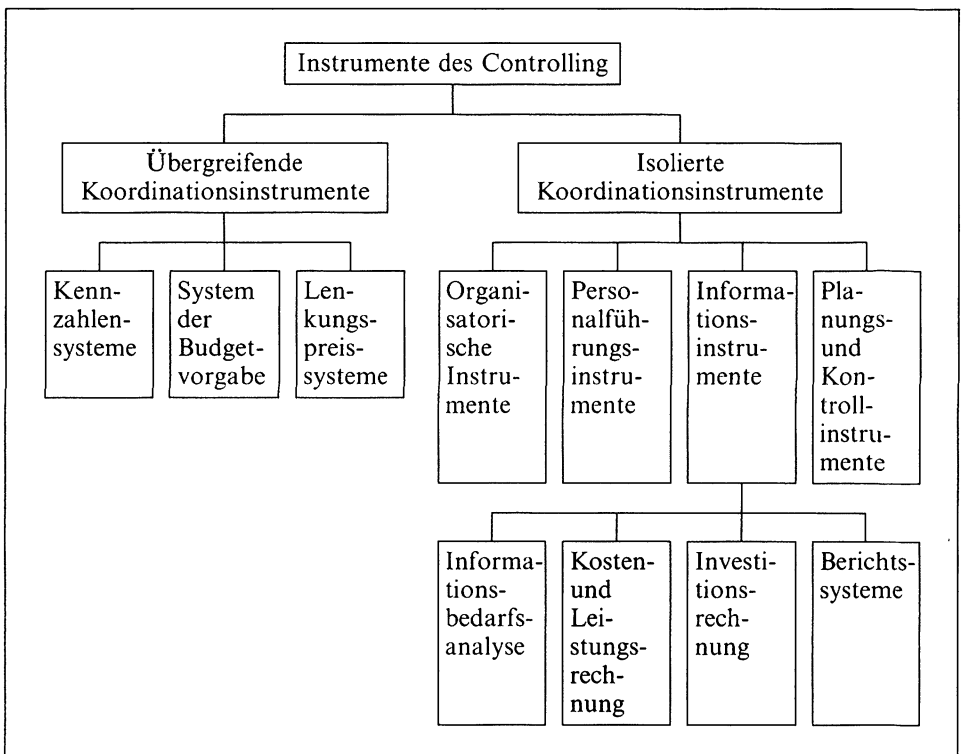


Abbildung 3: Wichtige Controllinginstrumente

nalführungsinstrument oder Simultanmodelle als Planungsinstrumente. Die Kosten- und Leistungsrechnung läßt sich in die Klasse der isolierten Controllinginstrumente einordnen. Sie stellt neben den Verfahren der Informationsbedarfsanalyse, der Investitionsrechnung und des Berichtswesens ein spezielles Informationsinstrument dar. Ihre Ergebnisse werden in den Leistungs- und den Führungsbereichen zur Erfüllung der jeweiligen Aufgaben benötigt. Damit tragen sie direkt oder indirekt zur Koordination bei.

4. Ableitung von Anforderungen an die Kostenrechnung

Als Controllinginstrument muß die Kostenrechnung vier wichtige Anforderungen erfüllen:

- Führungsorientierung,
- Bedarfsorientierung,
- Entscheidungsorientierung und
- Verhaltensorientierung.

Führungsorientierung bedeutet, daß die primären Aufgaben der Kostenrechnung nicht mehr in der Dokumentation und der Abrechnung liegen. Vielmehr soll sie Informationen bereitstellen, mit denen sich das Unternehmen koordiniert führen läßt. Diese allgemeine Anforderung konkretisiert sich in der Bedarfs-, Entscheidungs- und Verhaltensorientierung.

Bedarfsorientierung bedeutet die Ausrichtung auf den Informationsbedarf der einzelnen Führungsteilsysteme, insbesondere also auf Planung und Kontrolle, aber auch auf Organisation und Personalführung in der Gesamtunternehmung sowie in den einzelnen Funktionsbereichen.

Das Handeln in der Unternehmung wird durch Entscheidungen bestimmt. Die Kostenrechnung ist deshalb als *entscheidungsorientiertes Informationssystem* zu gestalten. Diese Forderung hat ihre Entwicklung in den vergangenen Jahrzehnten maßgeblich beeinflußt. Mit den neueren Systemen der Grenzplan- und der Relativen Einzelkostenrechnung sowie der Periodenerfolgsrechnung ist dieser Forderung im Hinblick auf kurzfristige Entscheidungen sehr stark Rechnung getragen worden.

Entscheidungsfindung allein sichert nicht die Zielerreichung. Man muß auch gewährleisten, daß die Entscheidungen durchgesetzt werden. Damit gewinnt die *Verhaltensorientierung* eine wesentliche Bedeutung. Informationen haben einen Einfluß auf das menschliche Verhalten. Deshalb sollte man Kenntnisse darüber besitzen, durch welche Form der Informationsbereitstellung das Verhalten am besten zielgemäß beeinflußt werden kann. Während die Entscheidungsorientierung der Kostenrechnung durch die Anwendung analytischer Methoden der

Entscheidungstheorie und des Operations Research untermauert werden kann, sind im Hinblick auf die Verhaltensorientierung Kenntnisse der Soziologie und Organisationspsychologie zu nutzen. Daran wird sichtbar, daß die Kosten- und Leistungsrechnung als Controllinginstrument einer Fundierung durch ganz verschiedene Wissenschaftsbereiche bedarf.

C Ausrichtung der Kostenrechnung auf das Controlling

1. Integration in das Führungssystem

Aus der Einordnung der Kosten- und Leistungsrechnung in das Controlling und den abgeleiteten Anforderungen sind konkrete Schlüsse für ihre Gestaltung zu ziehen. Ihr Ausgangspunkt liegt in der Integration in das Führungssystem. *Informationsbedarfsanalysen* werden zu einem wichtigen Instrument für die Sicherstellung der Anforderung „Bedarfsorientierung“. Zu ihrer Erfüllung können induktive und deduktive Analyseverfahren eingesetzt werden. Hierzu gehören u. a. Dokumenten- und Organisationsanalysen, Befragungen sowie Modellanalysen.

Ferner wird die Integration in eine *umfassende Planungs- und Kontrollrechnung* erforderlich. Die Kostenrechnung ist auf kurzfristige Entscheidungsprobleme ausgerichtet. Für mittel- und längerfristige Entscheidungen sind in der Investitionsrechnung leistungsfähigere Verfahren verfügbar. Die Abgrenzung zwischen dem kurz- und dem längerfristigen Bereich kann nur pragmatisch getroffen werden, da diese Bereiche fließend ineinander übergehen und sich gegenseitig beeinflussen. Zudem sollten sie auf dieselben Unternehmensziele ausgerichtet sein.

Kosten- und Investitionsrechnungen gehen (letztlich) von Zahlungsgrößen aus und stehen damit in enger Beziehung zum Bilanz- und Finanzbereich. Bisher besteht die *Unternehmensrechnung* aus einer Reihe isolierter Systeme – beispielsweise Finanzplanung, Kapitalflußrechnung, Bilanz und GuV, Kosten- und Leistungsrechnung sowie Investitionsrechnung. Durch deren stärkere Integration lassen sich Rationalisierungseffekte erzielen. Zum einen müssen die entsprechenden Programme in der Datenverarbeitung verknüpft werden. Zum andern sind die Rechnungen auch konzeptionell aufeinander abzustimmen. Hierfür gibt es erste Ansätze, z. B. die Verbindung der Kosten- mit der Investitionsrechnung oder die Kombination der bilanziellen mit der ertragswertorientierten Betrachtungsweise. Auf diesem Weg muß weitergearbeitet werden, um die Basis für praktisch anwendbare übergreifende Systeme zu schaffen, an denen sich die Gestaltung von Softwaresystemen des Controlling orientieren kann.

2. Ausrichtung auf Planungs- und Kontrollprozesse

Eine Kernaufgabe des Controlling im Hinblick auf die Kosten- und Leistungsrechnung besteht in ihrer *Ausrichtung auf die Planungs- und Kontrollprozesse* der Unternehmung. Im Beschaffungs-, Fertigungs- und Absatzbereich wird eine Vielzahl von Kosten- und Leistungskoeffizienten verarbeitet. Sie orientieren sich an den Modellen, die zur Entscheidungsfindung herangezogen werden.

Auffallend ist die verbreitete Verwendung von Kosten- und Leistungsinformationen für die *Beurteilung von Investitionen*. Empirische Erhebungen zeigen recht klar, daß vorwiegend statische Verfahren eingesetzt werden (Küpper/Winkler/Zhang 1990, S. 448f.). Die von der Wissenschaft empfohlenen dynamischen Verfahren der Investitionsrechnung findet man insgesamt noch relativ wenig und eher in großen Unternehmungen. Verbreitet ist besonders die Kombination der statischen Amortisations- mit der Rentabilitäts- bzw. der Kostenvergleichsrechnung.

Damit kommt der Kosten- und Leistungsrechnung in der Praxis auch für die mittel- und längerfristige Planung sowie Kontrolle eine wichtige Bedeutung zu. Ihre Daten werden wohl als Näherungswerte für die genaueren Ergebnisse dynamischer Verfahren interpretiert, deren Ausgangsdaten schwieriger zu prognostizieren sind. Es muß sich zeigen, inwieweit die Praxis bereit ist, auf die anspruchsvolleren dynamischen Verfahren überzugehen. Eine Lösung des zu beobachtenden Gegensatzes zwischen den Empfehlungen der Wissenschaft und dem Beharren der Praxis könnte in der stärkeren Verbindung von Kosten- und Investitionsrechnung liegen.

Die ähnliche Diskrepanz in bezug auf *Voll- oder Teilkostenrechnung* scheint durch deren Kombination weitgehend beigelegt zu werden. Diese Lösung verlangt jedoch eine genaue Kenntnis ihrer jeweiligen Verwendungsmöglichkeiten. Sonst besteht die Gefahr von Fehlentscheidungen, wie sie von den Verfechtern der Teilkostenrechnung eindrücklich herausgearbeitet worden sind.

Die aus Abbildung 4 ersichtlichen Ergebnisse der Frankfurter Erhebung deuten an, daß bei manchen Unternehmungen keine ausreichende Sicherheit über die zweckgerechte Verwendung von Voll- oder Teilkosten besteht. Kurzfristige Preisuntergrenzen enthalten die variablen Kosten, während fixe Kosten auf kurze Sicht nicht veränderbar sind. Langfristige Preisuntergrenzen sollten umgekehrt auch (anteilige) Fixkosten umfassen. Bei dieser weitgehend einheitlich vertretenen Auffassung erstaunt es, wenn ein relativ großer Anteil der Unternehmungen kurzfristige Preisuntergrenzen auf Vollkostenbasis ermittelt. Noch mehr verwundert, daß relativ viele Unternehmungen langfristige Preisuntergrenzen nur zu variablen Kosten ansetzen. An diesem Phänomen wird erkennbar, daß es nicht genügt, wichtige Kostenrechnungssysteme miteinander zu kombinieren und eine Vielzahl von Auswertungsmöglichkeiten anzubieten. Be-

Untergrenzen enthalten	Typ von Preisuntergrenzen (Anzahl Nennungen)			Summe
	Kurz- fristige	Lang- fristige	Kurz- und langfristige	
Nur variable Kosten	89	20	7	116
Vollkosten	50	23	2	75
Beide	9	1	2	12
Summe	148	44	11	203

Abbildung 4: Unsicherheit der Praxis in der Verwendung von Preisuntergrenzen

sitzt der Anwender keine ausreichende Kenntnis über die Verwendbarkeit und Zweckmäßigkeit der jeweiligen Systeme, nutzt er möglicherweise ihre Informationen zu wenig oder falsch.

Die Ausrichtung auf die Planungs- und Kontrollprozesse beinhaltet eine genaue *Analyse der verschiedenen Kostenrechnungssysteme*. Das Controlling muß untersuchen, welche Implikationen sie enthalten und für welche Zwecke, Planungsgebiete und Wirtschaftszweige sie geeignet sind. Bei der Vielfalt an Systemen und Instrumenten der Kostenrechnung lohnt sich die Analyse, welches System für die eigenen Bedingungen am besten einzusetzen ist.

3. Ausrichtung auf die Personalführung

Mit der Ausrichtung auf die Personalführung tritt der *Steuerungsaspekt* in den Vordergrund. Die Forschungen zur Wirkung von Vorgaben und Kontrollen auf das *menschliche Verhalten* haben bisher erste Anhaltspunkte für die Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung gebracht. So sind quantitative Größen wie Kosten und Leistungen für die Vorgabe besser geeignet als qualitative. Die *Präzision der Vorgaben* erhöht deren motivierende Wirkung. Diese hängt auch von der *Beeinflußbarkeit* durch den Ausführenden ab. Bei der Festlegung des Anspruchsniveaus sind die eigenen Vorstellungen des Aufgabenträgers von Gewicht. Die Leistungsanreize scheinen in der Regel am größten, wenn die Vorgaben einen mittleren Schwierigkeitsgrad und die eigene Einschätzung leicht übersteigen. Ferner beeinflußt die *Mitwirkung* an der Festlegung der Vorgabewerte deren Akzeptanz.

Kontrollen sollen die Plandurchführung sicherstellen. Jedoch können sie dysfunktionale Wirkungen auslösen, da im Prinzip jeder eine Abneigung gegen Kontrollen verspürt. Deshalb ist ein zweckmäßiges Verhältnis zwischen *Eigen-*

und *Fremdkontrolle* zu suchen. Die Kontrollwirkungen hängen von einer Vielzahl von *Einflußgrößen* ab. Zu ihnen gehören insbesondere die jeweilige *Aufgabe*, die *Arbeitssituation* sowie die *individuellen Eigenschaften* des Kontrollierten und des Kontrollierenden. Beispielsweise reagieren extrinsisch Motivierte, also Personen, die auf externe Anreize angewiesen sind, stärker auf Kontrollen als intrinsisch Motivierte. Bei mißerfolgsmeidenden Typen kann man durch häufige Kontrollinformationen das übervorsichtige Verhalten steigern, was ihre Leistung möglicherweise weiter senkt.

Die angedeuteten Aspekte sind zu beachten, wenn man die Kostenrechnung als Steuerungsinstrument einsetzen will. Sie nimmt dann Erkenntnisse auf, wie sie im Rahmen des „*Behavioral Accounting*“ in ersten Schritten entwickelt worden sind (Ashton 1982, Libby 1981, Petersen/Patzke 1986).

4. Ausrichtung auf übergreifende Controllinginstrumente

Kennzahlen und Budgets können für ganz verschiedene Erfolgs-, Finanz-, Mengen- und Zeitgrößen formuliert werden. Wegen der Bedeutung des Gewinns innerhalb des Zielsystems gehören Kosten und Leistungen zu ihren wichtigsten Komponenten. Beispielsweise werden als Logistik-Kennzahlen neben Lager- und Transportkostenkennzahlen insbesondere Umschlagshäufigkeiten im Beschaffungs- und Fertigungslager verwendet (Küpper/Hoffmann 1988, S. 595 ff.). Um sie zu bestimmen, benötigt man jeweils die Umsatz- und die Bestandswerte. Diese muß die Kosten- und Leistungsrechnung bereitstellen. Dieses Beispiel läßt sich auf alle Unternehmensbereiche übertragen. Der effiziente Einsatz eines Kennzahlensystems hängt davon ab, daß seine Größen aus dem vorhandenen Informationssystem laufend bereitgestellt werden können. Die Kosten- und Leistungsrechnung muß daher auf die in einer Unternehmung eingesetzten Kennzahlensysteme abgestimmt sein.

Entsprechende Überlegungen gelten für die *Budgetvorgabe*. Im *produktbezogenen Bereich*, also insbesondere in Fertigung, Absatz und Beschaffung gibt man vor allem Kosten-, Leistungs-, Umsatz-, Gewinn- oder Deckungsbeitragsbudgets vor. Sie müssen wie die entsprechenden Kontrollwerte von der Kosten- und Leistungsrechnung bestimmt werden. Die outputorientierte Budgetvorgabe basiert vor allem auf der Kosten- und Leistungsrechnung. Schwieriger ist die Budgetierung im *Verwaltungsbereich*. Dort sucht man nach geeigneten Methoden zur Beeinflussung der Gemeinkosten. Inputorientierte Verfahren wie die Gemeinkostenwertanalyse wollen bei gleichbleibender Leistung eine Senkung der Gemeinkosten erreichen. Dies ist nur möglich auf Basis einer Analyse der Zusammenhänge zwischen Aktivitäten und erforderlichen Gütereinsätzen sowie Kosten. Damit ist wieder der Aufgabenbereich der Kosten- und Leistungs-

rechnung angesprochen. In der verstärkten Durchdringung des Gemeinkosten- und Verwaltungsbereichs hat sie eine wichtige Aufgabe. Neuerdings versucht man, ihrer Lösung durch Ansätze der Prozeßkostenrechnung bzw. des Activity Accounting näher zu kommen. Dabei zeigt sich, daß eine problemgerechte Anwendung bekannter Verfahren der Kostenrechnung in den indirekten Leistungsbereichen weiterführen kann.

Zumindest für große und international tätige Unternehmungen stellt sich das Problem von *Verrechnungs- und Lenkungspreisen*. Die Idee einer zieloptimalen Steuerung über Lenkungspreise bei dezentraler Planung gehört zu den alten Forschungskonzepten der Kostenrechnung. Der Ansatz von *Markt-, Voll-, Teil- oder Opportunitätskostenpreisen* ist intensiv diskutiert worden (Drumm 1973, Weilenmann 1989). Durch die stärkere Berücksichtigung der *längerfristigen Planung* sowie der *Datenunsicherheit* deuten sich in der Forschung neue Aspekte an (Winter 1986, Liermann 1987). Als Controllinginstrument muß sich die Kostenrechnung jedenfalls erneut und intensiv damit befassen, welche Konzepte und Daten zur Festlegung zielorientierter Verrechnungs- und Lenkungspreise geeignet sind.

5. Ausrichtung auf den Bedarf des bereichsbezogenen Controlling

Obwohl über die Abgrenzung des Controlling noch keine einheitliche Auffassung besteht, wird es in Praxis und Wissenschaft bereits auf einzelne Funktionsbereiche übertragen. Besondere Rationalisierungseffekte werden vom *Logistik-Controlling* erwartet (Küpper/Hoffmann 1988). Zur Unterstützung der Führung des Absatzbereichs wird das *Marketing-Controlling* ausgebaut (Goetzke/Sieben 1982, Kiener 1980, Köhler 1982). Produktions-, F&E-Controlling sowie Projekt-Controlling werden eingerichtet. Auch die Notwendigkeit des *Personal-Controlling* wird intensiv und teilweise kontrovers diskutiert (Wunderer 1989).

Der Kostenrechnung als Controllinginstrument erwachsen daraus zusätzliche Aufgaben. Sie wird zu einem wichtigen Informationslieferanten für die dezentralen Controllingbereiche. Diese Entwicklung kann an drei Beispielen veranschaulicht werden, der Logistik-Kostenrechnung, der Personalkostenrechnung und der Marketing-Erfolgsrechnung.

Die Einbeziehung der Kosten für Lagerung, Transport, Warenumschlag und Verpackung in umfassende Gemeinkostensätze reicht für eine zielorientierte Steuerung der logistischen Prozesse nicht aus. In einer *Logistik-Kostenrechnung* (Weber 1987, Küpper 1989b) sind die *Personal-, Anlagen-, Material-,*

Energie- und sonstigen Kostenarten speziell für logistische Prozesse zu erfassen. Man muß mehr eigenständige *Logistikkostenstellen* einrichten und die Problematik von *Mischkostenstellen* beachten. Durch die genauere Kostenarten- und -stelleneinteilung gelangt man zu *Kalkulationen* mit speziellen Zuschlägen für die Logistikkosten. Sie erlauben eine bessere Analyse und Beeinflussung dieses Kostenblocks.

Die Personalkosten haben einen wesentlichen und in vielen Zweigen zunehmenden Anteil an den Gesamtkosten. Ihre Erfassung und Analyse bildet daher eine zentrale Aufgabe jeder Kostenrechnung. *Personalkostenrechnungen* haben aber weitergehende Aufgaben, vor allem die Planung und Kontrolle der *Kosten personalwirtschaftlicher Aktivitäten*. Der Personalbereich bedarf mit dem Ausbau des Personal-Controlling der wirtschaftlichen Durchdringung. Analog zur Logistik sind die Kosten einzelner Maßnahmen der *Personalbedarfsplanung und -beschaffung*, des *Personaleinsatzes*, der *Aus- und Weiterbildung* u.ä. zu bestimmen. Neben einer tiefgehenden Gliederung der für die Personalarbeit eingesetzten Kosten ist eine Aufteilung in Kostenstellen für die verschiedenartigen personalwirtschaftlichen Aufgabenbereiche bedeutsam. Ferner muß man geeignete *Maßgrößen* für diese Aktivitäten suchen, die als Kostenträger des Personalbereichs definierbar sind.

Weiter fortgeschritten sind die Ansätze auf der *Marketingseite*. In der Vertriebskostenrechnung haben sie eine lange Tradition. Mit der Deckungsbeitragsrechnung steht ein besonders leistungsfähiges und praxisnahes Instrumentarium zur Verfügung. *Mehrstufige und mehrdimensionale Deckungsbeitragsrechnungen* erlauben eine vielfältige Analyse der Zusammenhänge im Absatz. Mit ihnen kann man die Erfolgsentstehung aus verschiedenen Blickwinkeln „durchleuchten“. Durch die Analyse des Fixkostenblocks z. B. nach Absatzgebieten, Produktgruppen und Kundengruppen lassen sich Ursachen und Orte unzureichender Erfolgserzielung aufspüren. Mit Hilfe der Datenverarbeitung können derartige Analysen effizient vorgenommen werden.

D Schwerpunkte beim Ausbau der Kostenrechnung zu einem leistungsfähigen Controllinginstrument

1. Impulse durch die Elektronische Datenverarbeitung

Die Elektronische Datenverarbeitung hat die Kostenrechnung in den vergangenen Jahren maßgeblich beeinflusst. Durch die Massendatenverarbeitung ermög-

Beschäftigtenzahl	Zahl der Unternehmen	Einsatz der EDV für (Anteil je Größenklasse):						
		Erfassung und Speicherung von Daten	Vor- und Nachkalkulation	Aufstellung von Kostenbudgets	Kostenkontrolle und Abweichungsanalyse	Kurzfristige Erfolgsrechnung	Aufstellen von Berichten	Sonderrechnungen
bis 199	99	71,7 %	43,4 %	34,3 %	42,4 %	55,5 %	26,3 %	20,2 %
220–999	123	88,6 %	64,2 %	51,2 %	59,3 %	74,0 %	36,6 %	29,3 %
über 999	78	88,5 %	78,2 %	76,9 %	83,3 %	83,3 %	65,4 %	43,6 %
Alle Klassen	300	83,0 %	61,0 %	53,0 %	60,0 %	70,3 %	40,7 %	30,0 %

Abbildung 5: Unternehmungen mit EDV-Einsatz für die Kostenrechnung

licht sie eine rationellere sowie umfassendere *Datenverwaltung und Kostenabrechnung*. Die EDV wird für die traditionellen Aufgaben der Kostenrechnung – Datenerfassung, Kalkulation, Kostenplanung und -kontrolle sowie kurzfristige Erfolgsrechnung – zumindest in größeren Unternehmungen durchweg eingesetzt (vgl. Abbildung 5).

Mit der Entwicklung von *Daten- und Methodenbanken* eröffnen sich weitere Perspektiven. Dabei erlangt die Trennung von *Grund- und Auswertungsrechnungen* neue Bedeutung. Grundrechnungen nehmen die Daten auf und führen die laufend benötigten Abrechnungen durch. Bei den vielfältigen Verknüpfungsmöglichkeiten der Informationen in den Datenbanken werden sie zu einer hervorragenden Basis für Auswertungen. Über die dialogmäßige Nutzung der Daten- und Methodenbanken kann der Controller relevante Informationen für die jeweils zu lösenden spezifischen Planungs-, Steuerungs- und Kontrollprobleme ableiten. Eine weitere, erst in Umrissen erkennbare Stufe deutet sich mit der Entwicklung von *Expertensystemen* an. In ihnen wird das schwer formalisierbare Wissen genutzt. Sie zeichnen sich durch eine *Erklärungs- und Lernfähigkeit* aus. Die künftige Forschung muß zeigen, wie sie sich im Bereich der Kosten- und Leistungsrechnung einsetzen lassen. Im Hinblick auf die stürmische Entwicklung der EDV ist ein Gesichtspunkt besonders im Auge zu behalten. Durch die verfügbaren Softwareprogramme werden die in der Praxis anwendbaren Systeme und Verfahren der Kosten- und Leistungsrechnung weitgehend festgelegt. Sie lassen sich aber nur dann für die verschiedenen Aufgaben des Controlling zweckgerecht nutzen, wenn sie auf *zuverlässigen Konzepten* beruhen. Deshalb muß die Weiterführung der EDV-Unterstützung mit einer theoretischen Fundierung der Kostenrechnung einhergehen.

2. Theoretische Fundierung der Kostenrechnung

Durch die *Verknüpfung* mit der *Investitionstheorie* wird die *Kostenrechnung* auf eine theoretische Basis gestellt. Zentrale Elemente sind dabei die Ausrichtung auf ein einheitliches mehrperiodiges Erfolgsziel und die Anknüpfung an Zahlungen als den unmittelbar beobachtbaren Basisgrößen des Rechnungswesens. Besonders klar zeigt sich die Leistungsfähigkeit dieses Weges an der Bestimmung von variablen Abschreibungen und von Preisuntergrenzen (Küpper 1985a, 1985b, 1989a).

Mit der *investitionstheoretischen Kostenrechnung* wird es möglich, die für kurzfristige Entscheidungen relevanten *Abschreibungsanteile* theoretisch zuverlässig zu isolieren. Die nutzungsabhängigen Abschreibungen hängen davon ab, welche Auswirkungen der kurzfristige Einsatz von Anlagen auf ihre künftigen Zahlungen für Betriebsstoffe, Wartung, Reparaturen sowie Liquidationswert u.ä. haben. Unter Kenntnis der entsprechenden Zahlungsgrößen und deren Entwicklung lassen sich die Abschreibungen systematisch herleiten.

Am Beispiel von *Preisuntergrenzen* wird der Bezug zwischen kurz- und längerfristiger sowie voll- und teilkostenorientierter Betrachtung erkennbar. Die investitionstheoretische Preisuntergrenze ist erreicht, wenn der Kapitalwert der künftigen Ein- und Auszahlungen gleich Null wird. Berücksichtigt man hierbei lediglich einen Lebenszyklus für ein Produkt, beispielsweise einen PKW-Typ, so sinkt die Preisuntergrenze von den ersten Auszahlungen für Forschung und Entwicklung über die Investition des Maschinenparks während der Produktionszeit bis auf die *variablen Kosten*. Diese bilden bekanntermaßen die absolute Preisuntergrenze, wenn keine Fixkosten mehr anfallen. Geht man jedoch davon aus, daß diesem Typ ein weiterer nachfolgt, fallen erneut Auszahlungen für Forschung und Entwicklung, für neue Maschinen u.ä. an. Dann geht die Preisuntergrenze nicht mehr auf die variablen Kosten herunter. Sie schwankt vielmehr um die *durchschnittlichen Gesamtkosten*. Je kontinuierlicher die Zahlungen für die fixen Güter anfallen, desto mehr nähert sich die Preisuntergrenze den vollen Kosten.

3. Konzept eines umfassenden Controlling-Informationssystems

Wenn die Kostenrechnung zu einem echten Controllinginstrument werden soll, muß sie in ein umfassendes Informationssystem integriert werden. Dies besteht zum einen aus einer *Planungs- und Kontrollrechnung*, die für lang-, mittel- und kurzfristige Entscheidungen die relevanten Informationen liefern muß (Abbildung 6). Das geeignete Instrument der quantitativen Erfolgsbeurteilung im längerfristigen Bereich ist die *Investitionsrechnung*. Ihr steht die *perioden-*

Planungs- und Kontrollrechnung		
Investitionsrechnung	Anlagenbezogene Kostenrechnung	Periodenbezogene Kosten- und Leistungsrechnung
Kennzahlensysteme		
Planungsaktivitäten	Planungsaktivitäten	Kostenkennzahlen
Nutzwertanalysen	Planungszuverlässigkeit	Umsatzkennzahlen
Erfolgsindikatoren	Erfolgswirksamkeit	Erfolgskennzahlen

Abbildung 6: Grundaufbau eines Controlling-Informationssystems

bezogene Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument des kurzfristigen und einperiodigen Bereichs gegenüber.

Wenn die mit Investitionsrechnungen ausgewählten Anlagen nicht vom Markt bezogen werden können, muß der Prozeß ihrer Erstellung ebenfalls geplant und kontrolliert werden. Da er sich oft über einen längeren Zeitraum erstreckt, wird er von der periodenbezogenen Kosten- und Leistungsrechnung nicht genügend erfaßt. Dann erweist es sich als notwendig, eine *anlagenbezogene Kostenrechnung* des *Investitionscontrolling* als drittes Rechnungssystem einzufügen. Seine Aufgabe liegt in der Planung, Erfassung und Kontrolle des mittel- bis längerfristigen Anlagenbaus.

In vielen Dienstleistungsbereichen sind die Beziehungen zwischen Kosten und Erlösen so komplex, daß eine genauere Erfolgsrechnung und -analyse nur schwer durchführbar ist. Beispielsweise lassen sich die Erfolgswirkungen von Planungs- und Kontrollprozessen kaum zuverlässig erfassen. Die Bestimmungsgrößen der Erlöse sind oft so vielfältig und interdependent, daß sie nicht mehr einzelnen Aktivitäten oder Produkten zurechenbar sind. Um die Erfolgswirksamkeit in solchen Fällen zumindest näherungsweise zu durchleuchten, greift man auf *Kennzahlensysteme* zurück. Sie werden zum zweiten Teil eines umfassenden Controlling-Informationssystems. Mit ihnen lassen sich wichtige Bestimmungsgrößen des Erfolgs wie z. B. die *Planungsaktivitäten* und die *Planungszuverlässigkeit* analysieren. Das Herausfinden aussagefähiger Kennzahlen, ihre systematische Ordnung zu einem hierarchischen System und ihr Einsatz als Führungsinstrument sind ebenfalls eine wichtige Aufgabe für das Controlling. Die Entwicklung eines leistungsfähigen Controlling-Informationssystems geht damit über die Weiterführung der Kosten- und Leistungsrechnung hinaus. Insgesamt zeigt sich: Auch wenn die Kostenrechnung einen ausgebauten Stand erreicht hat und zu den intensiv genutzten Instrumenten der Praxis gehört, muß sie in viele Richtungen weiterentwickelt werden. Erst dann wird sie zu einem echten Controllinginstrument.

Literaturhinweise

ASHTON, ROBERT H.: Human Information Processing in Accounting, Sarasota 1982; DRUMM, HANS JÜRGEN: Zu Stand und Problematik der Verrechnungspreisbildung in deutschen Industrieunternehmen, in: Verrechnungspreise. Zwecke und Bedeutung für die Spartenorganisation in der Kostenrechnung, hrsg. von Danert, Günter u. a., Opladen 1973, S. 91–107; GOETZKE, WOLFGANG – GÜNTER SIEBEN (HRSG.): Marketing-Controlling, Köln 1982; KIENER, JOACHIM: Marketing-Controlling, Darmstadt 1980; KILGER, WOLFGANG: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Aufl., Wiesbaden 1988; KÖHLER, RICHARD: Marketing-Controlling. Funktionale und institutionale Gesichtspunkte der marktorientierten Unternehmenssteuerung, in: Die Betriebswirtschaft (42) 1982, S. 197–215; KÜPPER, HANS-ULRICH: Investitionstheoretischer Ansatz einer integrierten betrieblichen Planungsrechnung, in: Information und Wirtschaftlichkeit, hrsg. von Ballwieser, Wolfgang – Karl-Heinz Berger, Wiesbaden 1985 a, S. 405–432; KÜPPER, HANS-ULRICH: Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (37) 1985 b, S. 397–415; KÜPPER, HANS-ULRICH: Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Rechnungswesen und EDV, 8. Saarbrücker Arbeitstagung 1987, hrsg. von Scheer, August-Wilhelm, Heidelberg 1987, S. 82–116; KÜPPER, HANS-ULRICH: Gegenstand und Ansätze einer dynamischen Theorie der Kostenrechnung, in: Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, hrsg. von Hax, Herbert u. a., Stuttgart 1989 a, S. 43–59; KÜPPER, HANS-ULRICH: Grundzüge der logistikorientierten Kosten- und Leistungsrechnung, in: Logistik Spektrum 1989 b, S. 56–59; KÜPPER, HANS-ULRICH – HEINZ HOFFMANN: Ansätze und Entwicklungstendenzen des Logistik-Controlling in Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland – Ergebnisse einer empirischen Erhebung, in: Die Betriebswirtschaft (48) 1988, S. 587–601; KÜPPER, HANS-ULRICH – JÜRGEN WEBER – ANDRÉ ZÜND: Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling – Thesen zur Konsensbildung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (60) 1990, S. 281–293; KÜPPER, HANS-ULRICH – BARBARA WINKLER – SUIXIN ZHANG: Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling – Ergebnisse einer empirischen Erhebung über ihre Nutzung in der Industrie, in: Die Betriebswirtschaft (50) 1990, S. 435–447; LIBBY, ROBERT: Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications, Englewood Cliffs N. J. 1981; LIERMANN, FELIX: Lenkpreise bei unsicheren Erwartungen als Instrument zur Koordination von Entscheidungen, in: OR-Proceedings 1986, hrsg. von Isermann, Heinz u. a., Berlin 1987, S. 487–494; PETERSEN, KNUT – HENNING PATZKE: Individuelles Informationsverhalten als Gegenstand des „Behavioral Accounting“ – Eine Meta-Analyse der empirischen Forschung, Arbeitsbericht Nr. 177 des Instituts für Betriebswirtschaftslehre, Kiel 1986; WEBER, JÜRGEN: Logistik-Kostenrechnung, Berlin u. a. 1987; WEILENMANN, PAUL: Dezentrale Führung: Leistungsbeurteilung und Verrechnungspreise, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (59) 1989, S. 932–956; WINTER, RICHARD: Pretiale Lenkung bei sicheren und unsicheren Erwartungen, Frankfurt/M. u. a. 1986; WUNDERER, ROLF: Personal-Controlling, in: Organisation, Evolutionäre Interdependenzen von Kultur und Struktur der Unternehmung, hrsg. von Sailer, Martin – Dieter Wagner, Wiesbaden 1989, S. 243–257.