

DIE THEORETISCHE FUNDIERUNG DER KOSTENRECHNUNG IM WIDERSTREIT DER ANSÄTZE

(FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTES A LA LUZ DE PLANTEAMIENTOS CONTRADICTORIOS)

Marcell Schweitzer

RESUMEN

Desde hace algunos años se viene sosteniendo en Alemania una discusión acerca de la fundamentación teórica de la contabilidad de costes, así como de la necesidad de mantener un sistema de costes independiente. El abanico de planteamientos posibles abarca desde la total integración de la contabilidad de costes en la contabilidad externa hasta el de una separación lo más completa posible de ambos sistemas contables. Esta aportación pretende presentar, desde el punto de vista alemán, cómo se ha desarrollado la discusión y cuál es la situación actual. Como conclusión del trabajo se aboga por una separación, sustentada teóricamente, entre ambos sistemas de contabilidad.

El trabajo persigue varios objetivos:

- (a) identificación de las raíces históricas de las bases teóricas de la contabilidad de costes,
- (b) presentación de la problemática de la empresa y de su estructuración,
- (c) definición de los planteamientos de separación y de sus teoremas,
- (d) análisis de las perspectivas de investigación y de su fundamentación teórica,
- (e) orientación metodológica de la contabilidad de costes dentro del sistema de planificación y dirección,
- (f) presentación y evaluación de las recientes contribuciones acerca de los fundamentos teóricos,
- (g) fundamento teórico de un sistema independiente de contabilidad de costes.

ABSTRACT

In Deutschland wird seit einigen Jahren eine Diskussion über die theoretische Fundierung und über die Notwendigkeit einer selbstständigen Kostenrechnung geführt. Das Spektrum der Auffassungen reicht von einer vollständigen Integration der Kostenrechnung in die externe Erfolgsrechnung bis zu einer weitestgehenden Separation beider Rechnungen. In diesem Beitrag wird aus deutscher Sicht nachvollzogen, wie die Diskussion sich entwickelt hat und wie ihr gegenwärtiger Stand ist. Im Ergebnis ist dieser Beitrag ein Plädoyer für eine theoretisch fundierte Separation beider Erfolgsrechnungen.

Der Beitrag verfolgt im Einzelnen mehrere Zwecke:

- (a) Kennzeichnung der historischen Wurzeln des theoretischen Fundaments der Kostenrechnung,
- (b) Darstellung des Problemfeldes des Unternehmens und seiner Strukturen,
- (c) Standortbestimmung von Separationen und Separationstheoremen,
- (d) Analyse von Untersuchungsperspektiven der theoretischen Fundierung,
- (e) Methodische Orientierung der Kostenrechnung am Planungs- und Steuerungs-system,
- (f) Darstellung und Würdigung neuerer Beiträge zur theoretischen Fundierung,
- (g) Theoretische Begründung einer selbstständigen Kostenrechnung.

PALABRAS CLAVE:

Contabilidad de costes, fundamentación teórica, independencia de la contabilidad externa, Alemania.

KEY WORDS:

Cost accounting, theoretical substantiation, independent cost accounting system, Germany.

1. Einführung

In der Fachliteratur sind die Beiträge zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung durch methodische Unterschiede gekennzeichnet. Diese liegen vor allem in der Orientierung an unterschiedlichen übergeordneten Aussagenszusammenhängen, in der Hervorhebung unterschiedlicher Rechnungsziele und in der Wahl unterschiedlicher genereller Hypothesen als Basiselemente der Rechnung. Daher überrascht es nicht, dass die Beiträge zu unterschiedlichen und teilweise gegensätzlichen Erkenntnissen bzw. Aussagen zur theoretischen Fundierung und zur Selbstständigkeit der Kostenrechnung gelangen.

Die Diskussion zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung wird weitestgehend in Deutschland geführt. Daher werden in diesem Beitrag aus deutscher Sicht zunächst kurz historische Wurzeln des theoretischen Fundaments der Kostenrechnung erörtert. Danach wird auf Strukturen des Problemfeldes des Unternehmens und auf Separationsprobleme der Rechnung eingegangen. Besondere Aufmerksamkeit wird den Separationstheoremen von Lücke (1955) und Kloock (1981) gewidmet.

Da die Kostenrechnung neben der Ermittlung und Dokumentation von Daten traditionell der Unterstützung operativer sachzielbezogener Planungs- und Steuerungsentscheidungen dient, wird das Planungs- und Steuerungssystem des Unternehmens als Bezugssystem für alle Informationen gewählt, die in der Kostenrechnung generiert werden. Im Bezugssystem wird die operative Planungsebene um die taktische und strategische Ebene erweitert. Schließlich werden kalkül-, entscheidungs- und realtheoretische Module eines theoretischen Fundaments der Kostenrechnung erarbeitet. Diese Module werden herangezogen, um neuere Beiträge zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung zu analysieren und zu würdigen. In die Analyse und Würdigung werden exemplarisch ein agencytheoretischer, ein kapitalmarkttheoretischer und ein entscheidungsorientierter Beitrag einbezogen.

2. Kurzer historischer Abriss der Kostenrechnung

Für die theoretische Fundierung der Kostenrechnung sind ältere Wurzeln der Kostenrechnung, die bis in das 14. Jahrhundert reichen (Dorn, 1993: 722), wenig ergiebig, weil sie überwiegend kalkulationstechnischer und preispolitischer Natur sind. Eine erste theoretische Komponente der Kostenrechnung findet sich 1877 bei Ballewski (1877), der eine Abhängigkeit der Kosten von Beschäftigungsänderungen, d.h. eine kostentheoretische Beziehung, als Grundlage der Kostenkalkulation erkannt hat. Etwas weiter geht die Erkenntnis 1894 bei Tolkmitt (1894), der in der Kostenkalkulation neben der technischen eine dispositive und planungsbezogene Aufgabe sieht. Ein theoretischer Quantensprung gelingt schließlich 1899 Schmalenbach (1894) durch die Einführung von Grenzkosten in die Kostenkalkulation.

Im 20. Jahrhundert nimmt die Kostenrechnung eine geradezu stürmische Entwicklung, die durch fortschreitende Industrialisierung, durch zahlreiche Vereinheitlichungsbemühungen sowie Systematisierungen und durch Kriegereignisse getragen wird. An der Spitze dieser

Entwicklung stehen ohne Zweifel die Standardkostenrechnung und die Grenzkostenrechnung, deren theoretische Komponenten auf den verdienstvollen Ideen Schmalenbachs beruhen.

Nach dem 2. Weltkrieg kommen neue Anstöße aus den USA hinzu. Diese führen zur Weiterentwicklung der theoretischen Komponenten der Standardkostenrechnung, des Direct Costings, der Grenzplankostenrechnung, der Deckungsbeitragsrechnung und der Prognosekostenrechnung. Teilweise parallel dazu werden die Lebenszyklusrechnung, das Behavioural Accounting, die Prozesskostenrechnung, die Zielkostenrechnung u.a. entwickelt. Den vorerst letzten Schritt stellt die theoretische Orientierung der Kostenrechnung an übergeordneten Systemen der betrieblichen Investitionsrechnung und des überbetrieblichen Kapitalmarkts dar. Wesentliche Merkmale der neueren Ansätze der Kostenrechnung sind: die Berücksichtigung produktions- und kostentheoretischer sowie entscheidungs- und agencytheoretischer Elemente, die Differenzierung nach Rechnungszielen, die Zukunftsorientierung und Orientierung an übergeordneten Systemen. Hier liegen die neueren Wurzeln der theoretischen Fundierung der Kostenrechnung, welchen in diesem Beitrag ausführlicher nachgegangen werden soll.

3. Anknüpfungspunkte der theoretischen Fundierung der Kostenrechnung

3.1. Problemfeld als empirische Basis

Als Basiselemente der theoretischen Fundierung der Kostenrechnung werden nachfolgend das betriebliche Problemfeld, seine Modellierung durch das Planungs- und Steuerungssystem, unterschiedliche Determinationsarten als Untersuchungs-perspektiven und die Rechnungsziele als Differenzierungskriterien der Kostenrechnung verstanden.

Eine zentrale Aufgabe der Kostenrechnung ist es, für Manager entscheidungsrelevante Rechnungsinformationen zur Lösung sachzielbezogener Planungs- und Steuerungsprobleme bereitzustellen. Insbesondere auf der mittleren und unteren Leitungsebene eines Unternehmens treten fortlaufend sachzielbezogene Entscheidungsprobleme auf, die durch arbeitsteilige Entscheidungsprozesse gelöst werden müssen. Die strukturierte Gesamtheit der Entscheidungsprobleme und der Problemlösungen wird hier als *Problemfeld* bezeichnet. Ein Problemfeld wird in *Probleme* und *Teilprobleme* unterteilt. Da jedes Problem eine ungelöste *Sachfrage(-aufgabe)* und eine oder mehrere *Zielfunktionen* umfasst, bedeutet eine Teilung des Problemfeldes sowohl die Teilung des Fragenbereichs als auch die Teilung der Zielfunktion(en). Jede Teilung des Problemfeldes in Probleme und Teilprobleme wird als *Separation* bezeichnet.

Zur Lösung eines Problems muss dieses aus dem Problemfeld als ungelöste Sachfrage herausgelöst werden. Dieses führt zu einer sachlichen Separation. Sachliche Separationen können sowohl auf der Realgüterebene (Produktionsbereich) als auch auf der Nominalgüterebene (Finanzbereich) vorgenommen werden. Sollen einerseits intern orientierte Investitions-, Beschaffungs- und Produktionsprobleme (interner Fragenkreis) sowie andererseits extern orientierte Gewinnausschüttungs-, Finanzierungs- und Liquiditätsprobleme (externer Fragenkreis) separiert werden, muss in einem ersten Schritt auf der Objektebene eine sachliche Separation in einen intern orientierten und in einen extern orientierten Fragenkreis getroffen werden.

Bei einer sachlichen Separation des Problemfeldes in einen internen und externen Fragenkreis ist auch die Zielfunktion mit ihrem Rechnungsmaß für beide Fragenkreise zu

separieren, wodurch zwei Rechnungskreise entstehen. Zu dieser formalen Separation können verschiedene Wege beschritten werden:

- (a) Die Struktur der übergeordneten Zielfunktion kann implizieren, dass ihre Separation bei gleichem Rechnungsmaß nach ihren Variablen möglich ist. D.h., die übergeordnete Zielfunktion wird formal nach den Variablen der beiden Fragenkreise so in zwei Teilzielfunktionen separiert, dass beide Rechnungskreise bei unterschiedlichen Variablen dasselbe, einheitliche Rechnungsmaß (z.B. Zahlungen) behalten.
- (b) Die Struktur der übergeordneten Zielfunktion kann implizieren, dass ihre Separation sowohl nach ihren Variablen als auch nach ihrem Rechnungsmaß möglich ist. D.h., die übergeordnete Zielfunktion wird formal so in zwei Teilzielfunktionen separiert, dass jeder Rechnungskreis bei unterschiedlichen Variablen sein eigenes Rechnungsmaß verwendet (z.B. die interne Rechnung Erlöse und Kosten, die externe Rechnung Ertrag und Aufwand). Hier ergibt sich die Frage, in welcher formalen Beziehung diese Rechnungsmaße zueinander stehen. Die für beide Rechnungskreise verwendeten (hier: monetären) Rechnungsmaße sollten der Anforderung nach einer wechselseitigen Überführbarkeit (Transformierbarkeit) genügen. Unter welchen Bedingungen dies möglich ist, muss durch ein Theorem erklärt werden.
- (c) Wendet man den Blick von den Rechnungskreisen auf ein einzelnes Problem, für dessen Lösung die theoretischen Grundlagen mehrere Teilzielfunktionen zulassen, dürfen unterschiedliche Rechnungsmaße verwendet werden. Dieser Fall tritt beispielsweise bei der Bewertung von Investitionsalternativen auf. Die Berechnung der Vorteilhaftigkeit einer Alternative kann entweder mittels Kosten/Erlösen bzw. Deckungsbeiträgen oder Ausgaben/Einnahmen erfolgen. Auch hier ergibt sich die Frage, in welcher Beziehung diese Rechnungsmaße zueinander stehen. Um unabhängig vom Rechnungsmaß zu derselben eindeutigen Vorteilsaussage zu gelangen, muss durch ein Theorem erklärt werden, welche formalen Beziehungen zwischen den zugelassenen Rechnungsmaßen bestehen, insbesondere, unter welchen Bedingungen zwischen den Rechnungsmaßen Äquivalenz (Gleichwertigkeit, Entsprechung) vorliegt. Nur unter diesen formalen Bedingungen liefern die unterschiedlichen Rechnungsmaße dasselbe Vorteilsergebnis.

3.2. Planungs- und Steuerungssystem als Bezugssystem

Zur Modellierung des Problemfeldes können sowohl einfache als auch komplexere Planungsansätze herangezogen werden. Der gewählte Planungsansatz bestimmt die Grundstruktur des resultierenden Planungssystems. Als einfacher Planungsansatz ist beispielsweise das Kapitalwertmodell der Investitionsrechnung wählbar. Entscheidet man sich für diesen Planungsansatz, betrachtet man das gesamte Problemfeld des Unternehmens als (vereinfachtes) Investitionsproblem. Mit der Entscheidung für diesen einfachen Planungsansatz nimmt man für die Planung alle Abstraktionen und Implikationen in Kauf, die diesen Ansatz kennzeichnen.

Gelangt man dagegen zur Erkenntnis, dass das Problemfeld ein komplexes dynamisches Gefüge mit Interdependenzen zwischen zahlreichen Investitions-, Finanzierungs- und Produktionsproblemen darstellt, das möglichst präzise abgebildet werden soll, muss die Wahl auf ein dynamisches simultanes Investitions-, Finanzierungs- und Produktionsmodell fallen, das auf deutlich weniger Abstraktionen aufbaut und daher das komplexe Problemfeld rea-

litätsnäher abbildet als das Kapitalwertmodell. Dieser Planungsansatz stellt jedoch an die erforderliche Datenmenge, an die Modellformulierung und an die Lösungsalgorithmen wesentlich höhere Anforderungen als ein Kapitalwertmodell.

Sollte sich schließlich erweisen, dass das Problemfeld so komplex ist, dass es durch keinen der genannten Planungsansätze strukturähnlich abgebildet werden kann, ist ein (stochastisches) Simulationsmodell in Erwägung zu ziehen, das im Zweifel neu formuliert werden muss. Für alle drei Planungsansätze gilt jedoch die Vermutung, dass ein Rechnungssystem, das sich an einem Planungsansatz orientiert, keine präziseren Informationen generieren kann, als dieser Planungsansatz bzw. das Planungssystem es vorgibt bzw. zulässt.

Die Modellierung des Problemfeldes auf der Grundlage eines der genannten Planungsansätze führt zum *Planungs- und Steuerungssystem* des Unternehmens, das alle Probleme und Problemlösungen einfängt. Das Planungs- und Steuerungssystem ist das Abbild des Problemfeldes des Unternehmens, an dem sich die Informationen der Kostenrechnung orientieren müssen. Umgekehrt wird der Bedarf an entscheidungsrelevanten Informationen aus dem Planungs- und Steuerungssystem hergeleitet. Das Planungs- und Steuerungssystem wird aufgrund dieser Beziehung zum *Bezugssystem* der Kostenrechnung. In diesem Sinne müssen alle generierten Informationen entscheidungsrelevant (planungs- und steuerungsrelevant) sein.

Aus entscheidungstheoretischer Sicht ist die formale Grundlage aller Planungs- und Steuerungsprozesse das Entscheidungsfeld mit den Komponenten „mehrperiodiger, beeinflussbarer Aktionsraum“ (z.B. alle realisierbaren Beschaffungs- und Absatzprogramme), „mehrperiodiger, nicht beeinflussbarer Zustandsraum“ (z.B. die Lieferantenstruktur, Inflationsrate oder Zinssätze) und „mehrperiodige Ergebnisfunktion(en)“ (z.B. Zahlungs-, Kosten-, oder Zufriedenheitsfunktion). Die Ergebnisfunktion bewertet alle alternativen Aktions-Zustands-Kombinationen mit einem Ergebnis (Wirkung). Das Entscheidungsfeld informiert allerdings nur über formale Komponenten einer Entscheidungslogik, die erklärt, wie eine rationale Wahl getroffen wird. Untersuchungen aus dieser formalen Perspektive stellen entscheidungstheoretische Analysen dar (Ewert et al., 2005: 30 f.). Das Planungs- und Steuerungssystem beruht dagegen auf realen Planungs- und Steuerungsentscheidungen zur Lösung realer Probleme bzw. zum Schließen realer Problemlücken, die formal den Charakter einer rationalen Wahl haben.

Der Zusammenhang zwischen dem Planungs- und Steuerungssystem und der Kostenrechnung besteht darin, dass aus ihm der sachzielbezogene Informationsbedarf hergeleitet wird, der durch die Kostenrechnung gedeckt werden muss. Folgerichtig geht es in dem hier behandelten Zusammenhang um die Bereitstellung von Kosten- und Erlösinformationen zur Unterstützung von Planungs- und Steuerungsentscheidungen, differenziert nach Planungsebenen (strategisch, taktisch, operativ), nach Wertschöpfungsphasen (Beschaffung, Produktion, Absatz), nach Planperioden (Quartale, Jahre) und nach Steuerungsphasen (Durchsetzung, Kontrolle, Sicherung). Kosten- und Erlösinformationen werden sowohl für die Problembeschreibung, für die Bewertung alternativer Problemlösungen im Prozess der Planerstellung als auch für die Erfassung der Problemlösungen in Plänen benötigt. Neben der Unterstützung der Planung sind Kosten- und Erlösinformationen auch zur Unterstützung laufender Steuerungsentscheidungen der Planrealisation erforderlich. Die generierten Kosten- und Erlösinformationen orientieren sich am Planungs- und Steuerungssystem und damit implizite an dessen Planungsansatz. Für die unterste Ausführungsebene des Unternehmens werden diese wertmäßigen Informationen jedoch nicht benötigt, weil hier meist mit Mengen-, Zeit- und Qualitätsgrößen gesteuert wird (Schweitzer et al., 1999: 116 ff).

3.3. Determinationsarten als Untersuchungsperspektiven

Für die Analyse der Kostenrechnung eröffnen sich drei Untersuchungsperspektiven: die Perspektive des Rechnungsapparates, die Perspektive der Entscheidungsorientierung und die Perspektive der empirischen Basis. Jede dieser Perspektiven wirft wiederum deskriptive, theoretische und instrumentale Fragen auf. Unter dem hier gestellten Thema der theoretischen Fundierung werden die theoretischen Fragen der drei Perspektiven zum Gegenstand gewählt. In die Untersuchung der theoretischen Fragen ist insbesondere der Sachverhalt einzubeziehen, dass die Kostenrechnung ein Informationsgenerator ist, der in engster Beziehung zum übergeordneten Planungs- und Steuerungssystem steht. Aus theoretischer Sicht lassen sich die drei genannten Perspektiven als kalkültheoretische, entscheidungstheoretische und realtheoretische Perspektive präziser kennzeichnen. Gelingt es, aus diesen drei Perspektiven Hypothesen zu formulieren und diese zweckmäßig zu verknüpfen, kann von einer umfassenden theoretischen Fundierung der Kostenrechnung und der abgeleiteten Rechnungsinformationen gesprochen werden. Als Hypothesen werden in diesem Zusammenhang singuläre und generelle Aussagen mit Wahrheitswert und Wahrheitsanspruch bezeichnet.

Zu den kalkültheoretischen Hypothesen zählen alle formalen (mathematischen) *Aussagen* des Rechnungsapparates (z.B. Axiome und Regeln des Matrizenkalküls). Diese Hypothesen bestimmen die formale Struktur des Rechnungsapparates. Sie haben die Eigenschaft, dass ihr Wahrheitswert nur nach logischen Kriterien überprüft werden kann. Daher können sie nur logisch wahr oder falsch sein. Durch sie wird der Rechnungsapparat logisch determiniert. Um unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten einen funktionsfähigen Rechnungsapparat zu ergeben, werden diese Hypothesen durch Gliederungs-, Abgrenzungs-, Aggregationsregeln u.a. ergänzt (Schweitzer, 2002: 2017 ff 9).

Neben der logischen Determination des Rechnungsapparates wird für die Informationen, die der Rechnungsapparat generiert, eine empirische Determination verlangt. Diese erfolgt durch realtheoretische Hypothesen, für die eine empirische Bestätigung angestrebt werden muss (Schweitzer, 2001: 185 ff). Werden beispielsweise im Planungs- und Steuerungssystem für die Betriebsergebnisplanung monatliche Prognosekosten und Prognoseerlöse benötigt, sind für deren Vorausberechnung generelle Hypothesen in der Gestalt operativer (kurzfristiger) Kosten- und Erlöshypothesen (-funktionen) bereitzustellen. Entsprechendes gilt für die Bereitstellung taktischer (mittelfristiger) Kostenhypothesen (beispielsweise für eine Projektkostenrechnung) und strategischer (langfristiger) Kostenhypothesen (beispielsweise für eine Lebenszykluskostenrechnung). Diese Funktionen sind im Bereich der Kostenrechnung zu formulieren, zu testen und als Prognoseinstrumente einzusetzen (Müller, 1996: 127 ff, 217 ff; Kilger et al., 2002: 101 ff 11). Der empirische Bestätigungsgrad dieser Funktionen bestimmt die Qualität (Verlässlichkeit) der Kostenprognosen. Je höher der empirische Bestätigungsgrad dieser Funktionen ist, umso verlässlicher sind die Informationen aus der Kostenrechnung und umso besser ist die Kostenrechnung realtheoretisch fundiert. Damit ist die Kostenrechnung empirisch determiniert.

Für die Herleitung entscheidungsrelevanter Kosten- und Erlösinformationen, die im Planungs- und Steuerungssystem benötigt werden, müssen die realtheoretischen Hypothesen in den dispositiven Aussagenzusammenhang eines Entscheidungs- bzw. Planungsmodells integriert werden. Mit diesem Schritt wird die Kosten- und Erlösrechnung entscheidungstheoretisch determiniert, d.h., die hergeleiteten Informationen erhalten einen Bezug auf die Ziel-funktion(en) sowie auf die Bedingungen des gewählten Planungsmodells (Küpper, 1985: 26

ff; Kloock, 1997: 64 ff; Schiller/Lengsfeld, 1998: 528 ff; Schweitzer, 2001: 186 f). Werden im Planungs- und Steuerungssystem für eine Alternativenbewertung ziel- und restriktion-sabhängige Opportunitätskosten benötigt, sind diese in einer separaten Auswertungsrechnung (Entscheidungsmodell) der Kostenrechnung oder im Planungs- und Steuerungssystem selbst zu berechnen. Je präziser das Entscheidungsmodell die spezifische Entscheidungssituation abbildet, umso aussagekräftiger sind die hergeleiteten Opportunitätskosten und umso besser ist die Kosten- und Erlösrechnung entscheidungstheoretisch fundiert.

Eine Kostenrechnung wird nach diesen Überlegungen als theoretisch fundiert betrachtet,

- (a) wenn der Rechnungsapparat aus kalkültheoretischer Perspektive logisch determiniert ist (widerspruchsfrei ist),
- (b) wenn die generierten Rechnungsinformationen aus entscheidungstheoretischer Perspektive entscheidungstheoretisch determiniert sind (auf Zielfunktionen und Bedingungen der Entscheidungssituation eines Planungs- und Steuerungssystems bezogen sind) und
- (c) wenn die generierten Rechnungsinformationen aus realtheoretischer Perspektive realtheoretisch determiniert sind (aufgrund empirisch gut bestätigter Verbrauchs-, Kosten-, Erlös- oder Kapitalwerthypothesen verlässlich sind).

3.4. Rechnungsziele als Differenzierungskriterien

Die Kostenrechnung soll in der Lage sein, verschiedene Rechnungsziele zu verfolgen. Für die Steuerung der Planrealisation soll sie über realisierte Sachverhalte als Istkostenrechnung faktische Informationen liefern (z.B. die tatsächlich angefallene Fertigungslohnsumme des abgelaufenen Monats). Für die Erfolgsplanung soll sie als Prognosekostenrechnung prognostische Informationen über (empirisch) erwartete Sachverhalte bereitstellen (z.B. die tatsächlich erwarteten Materialkosten des kommenden Monats). Für die Wirtschaftlichkeitskontrolle der Stellen bzw. die Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern soll sie als Standardkostenrechnung präskriptive Informationen über normierende Sachverhalte liefern (z.B. minimale Sollkosten bei Planbeschäftigung je Kostenstelle). Während für die Ermittlung singulärer Kosteninformationen (Beobachtungsaussagen) in einer Istkostenrechnung generelle Kostenhypothesen nur indirekt erkennbar sind, treten diese Hypothesen als Prognoseinstrumente von Kostenwerten in beiden angesprochenen Plankostenrechnungen direkt in Erscheinung. Diese Aussage gilt auch für alle übrigen Formen der Plankostenrechnung.

Um mehrere Rechnungsziele verfolgen zu können, müssen die Kostenrechnungen in ihren Komponenten bzw. Modulen differenziert und flexibel strukturiert werden. Ob die Anforderung der Mehrzielorientierung durch eine einzige Rechnung überhaupt erfüllt werden kann, hängt davon ab, welche Eigenschaften die verwendeten Rechnungsdaten haben, welche Rechnungsziele verfolgt werden sollen und welche Beziehungen zwischen einzelnen Rechnungszielen bestehen. Für die Gestaltung der Rechnungssysteme stellen daher Rechnungsziele die wichtigsten Determinanten und Differenzierungskriterien dar. Die Rechnungsziele selbst werden wiederum von den Entscheidungszielen der Informationsadressaten bestimmt. Herkömmlich werden einer internen Erfolgsrechnung die Rechnungsziele zugeschrieben (Schweitzer et al., 2003: 26 ff): Abbildung und Dokumentation des Unternehmensprozesses, Prognose zukünftiger Kosten und Erlöse, Planung und Steuerung von Prozessen, Steuerung des Mitarbeiterverhaltens, sonstige Ziele.

4. Kennzeichnung und Interpretation von Separationstheoremen

4.1 Leitidee des Separationstheorems nach Wolfgang Lücke (1955)

In einigen Beiträgen zur Analyse der Kostenrechnung wird die Auffassung vertreten, dass Separationstheoreme den Kern einer theoretischen Fundierung darstellen. Diese Auffassung ist nicht zutreffend. Sie wird daher in den nachfolgenden Ausführungen relativiert. Zum besseren Verständnis dieses Problems wird aber zunächst ein Überblick über die Separationstheoreme nach Lücke und Kloock gegeben.

Der bekannteste formale Beitrag zur Separationsproblematik im Rechnungswesen ist das Separationstheorem von W. Lücke, das im Theorem von G.A.D. Preinreich (1937: 209 ff) einen Vorgänger hat. Als „Lücke-Theorem“ wird eine Aussage (Satz) bezeichnet, die dieser im Zusammenhang mit der Bewertung von Investitionsalternativen (z.B. Anlagen) zu Kapitalwerten nach dem Kapitalwertmodell der Investitionsrechnung formuliert hat (Lücke, 1955: 310 ff). Dieses Theorem ist als Aussage zu verstehen, die durch logische Ableitung aus den Grundaussagen des Kapitalwertmodells gewonnen wird. Auf die Frage, ob diese Bewertung zahlungsbasiert (pagatorisch) oder erfolgsbasiert (kalkulatorisch) erfolgen soll, weist Lücke formal (mathematisch) nach, dass unter bestimmten Bedingungen (Annahmen) der Kapitalwert der kalkulatorischen Teilerfolge (Erlöse minus Kosten) einer Planperiode dem Kapitalwert der pagatorischen Zahlungsüberschüsse (erfolgswirksame Einzahlungen minus Auszahlungen) äquivalent ist. Soweit diese Bedingungen zutreffen, ist es nach diesem Theorem gleichwertig, ob die Investitionsalternativen mit Erfolgsgrößen oder mit Zahlungsgrößen bewertet werden. Unter diesen Bedingungen wird die Vorzugswürdigkeit (Präferenz) der Alternativen durch den unterschiedlichen Wertansatz nicht beeinträchtigt. Die Bedingungen, unter welchen diese Aussage gilt, lauten:

- (a) Allen internen Teilerfolgen müssen Zinsen auf der Basis der Buchwerte der Anlagen zum Beginn der jeweiligen Teilperiode und des maßgeblichen Kapitalkostensatzes (Zinssatzes) zugerechnet werden.
- (b) Die Summe der in den Teilerfolgen verrechneten Kosten muss so hoch sein wie die Summe der erfolgswirksamen Auszahlungen, und die Summe der in den Teilerfolgen verrechneten Erlöse muss der Summe der erfolgswirksamen Einzahlungen entsprechen.
- (c) Die Differenz zwischen der Anschaffungsauszahlung (Anschaffungswert) und dem Restverkaufserlös einer Anlage muss gleich der Summe der vorgenommenen Abschreibungen sein, wobei das Abschreibungsverfahren individuell gewählt werden kann. Der Abschreibungsplan kann daher in beiden Ansätzen verschieden sein.

Bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass das für Investitionsrechnungen auf der Grundlage des Kapitalwertmodells formulierte Lücke-Theorem nur formal ableitet, wann Wertäquivalenz zwischen den Rechnungsmaßen (Erfolgen und Zahlungen) vorliegt. Das heißt: nur unter den genannten Bedingungen des Kapitalwertmodells sind beide Rechnungsmaße äquivalent. Das Lücke-Theorem sagt also als formales Separationstheorem nichts darüber aus, wie das Investitionsproblem sachlich aus dem Problemfeld separiert und von welchen sachlichen Interdependenzen bei der Modellierung abstrahiert werden soll. Vielmehr geht es davon aus, dass das betrachtete Investitionsproblem bereits sachlich separiert wurde und durch das gewählte Kapitalwertmodell angemessen abgebildet wird. Ebenso informiert es nicht über die

Vorteilhaftigkeit eines Alternativprojektes (Ewert et al. 2005: 69 ff). Das Lücke-Theorem sagt auch nichts darüber, ob neben der externen G&V-Rechnung eine interne Kostenrechnung eingerichtet werden soll. Es setzt aber voraus, dass für alle zu bewertenden Investitionsalternativen entscheidungsrelevante Erfolge und Zahlungen mit angemessener Präzision berechnet (prognostiziert, geschätzt) werden können. Zur Beantwortung der Frage nach einer selbstständigen Kostenrechnung muss vielmehr geklärt werden, ob sachliche Anforderungen der Entscheidungsprozesse eine entsprechende Separation des Problemfeldes erforderlich machen. Wird diese Frage unter Berücksichtigung der organisatorischen Arbeitsteilung, der Ressortkapazität, der Besonderheiten der Entscheidungsprobleme und der Komplexität des Problemfeldes bejaht, ist das sachliche Fundament für das Einrichten einer Kostenrechnung neben einer externen Erfolgsrechnung gelegt. Bei dieser Argumentation wird davon ausgegangen, dass die externe Erfolgsrechnung mit ihrer rechtlichen Determination diesen sachlichen Anforderungen nicht entsprechen kann bzw. dass sie nicht anforderungsgerecht restrukturiert werden kann. Um es nochmals hervorzuheben: über die Fruchtbarkeit bzw. Notwendigkeit des Einrichtens zweier Erfolgsrechnungen macht das Lücke-Theorem keine Aussage, es deckt als formale Implikation des Kapitalwertmodells lediglich auf, unter welchen Bedingungen Äquivalenz zwischen den Rechnungsmaßen „Erfolge“ und „Zahlungen“ gegeben ist.

4.2. Erweiterungen des Lücke-Theorems nach Josef Kloock (1981)

Im Mittelpunkt der Untersuchung der Rechnungsgrößen der Kostenrechnung steht bei J. Kloock das Lücke-Theorem. Kloock zeigt aus investitionstheoretischer Sicht (Kloock, 1997: 68 ff),

- (a) welche formalen Anforderungen nach dem Lücke-Theorem an die Abgrenzung der internen und der externen Erfolgsrechnung zu stellen sind,
- (b) welche Einsichten dieses Theorem in die Erfassung von Ertrags- und Aufwandsgrößen bei der Unternehmensbewertung liefert,
- (c) wie nach diesem Theorem Unsicherheiten bzw. Risiken der Zahlungsrechnung mit Unsicherheiten bzw. Risiken der Erfolgsrechnung verknüpft sind und
- (d) welche Probleme bei der Disaggregation (Separation) der Rechnungsgrößen von der taktischen auf die operative Planungsebene durch dieses Theorem aufgedeckt werden.

Zu weiteren Interpretationen des Lücke-Theorems sei auf Kloock (1981: 878 ff; 1997: 68) verwiesen, insbesondere auf den formalen Nachweis, dass auch die handelsrechtliche Erfolgsrechnung (G&V-Rechnung) (unter Einbeziehung einer internen Zinsermittlungsrechnung) für Investitionsrechnungen geeignete Aufwands- und Ertragsinformationen liefern kann (Kloock, 1981: 883 ff).

Die Abgrenzung zwischen der Kostenrechnung und der G&V-Rechnung stellt sich bei Kloock aus investitionstheoretischer Sicht wie folgt dar (Kloock, 1997: 68 ff):

- Zunächst räumt Kloock den Irrtum aus, das Lücke-Theorem verfolge das Anliegen, „die Investitionsrechnung statt mit einer Zahlungsrechnung mit einem anderen monetären Basisrechnungssystem durchzuführen“ (Kloock, 1997: 70). Vielmehr liege der Hauptzweck dieses Theorems darin, zu erklären, unter welchen Bedingungen die internen Rechnungsgrößen (Kosten, Erlöse) in widerspruchsfreier Beziehung zu den externen

Rechnungsgrößen (Einzahlungen, Auszahlungen) stehen, wobei der verwendete Erfolgsbegriff auf dem Kapitalwert basiert und damit das Kapitalwertmodell der Investitionsrechnung als Grundlage beider Rechnungen verwendet wird (Kloock, 1981: 873 ff).

- Für eine Kostenrechnung wird durch das Lücke-Theorem derjenige Wertmaßstab abgeleitet, der durch Entscheidungen auf der operativen Ebene formal das Erreichen eines in der (taktischen) Investitionsrechnung geplanten positiven Kapitalwertes zulässt.
- Das Lücke-Theorem begründet rein formal den Ansatz interner Zinskosten in der Kostenrechnung (unter Berücksichtigung des Abzugskapitals). Außerdem folgt aus diesem Theorem für besondere Auswertungsrechnungen verschiedener Einzelentscheidungen der Ansatz weiterer (kalkulatorischer) Kosten unter Berücksichtigung von Restverkaufserlösen (Kloock, 1997: 68/69).
- Umgekehrt liefert eine Planerfolgsrechnung auf der Basis des Lücke-Theorems entscheidungsrelevante Informationen für bereits im Voraus getätigte Investitionsentscheidungen.
- Auch für das Controlling von Investitionen, die bereits vor dem Planungszeitpunkt $t=0$ durchgeführt wurden, liefert das Lücke-Theorem formal die theoretische Basis, sofern sich der verwendete Soll-Erfolg und der Ist-Erfolg der Investition am Kapitalwert der Investitionsrechnung orientieren.

Es ist festzuhalten, dass Kloock mit seiner Untersuchung rein formal auf der Wertebene des Problemfeldes argumentiert. Danach deckt das Lücke-Theorem im investitionstheoretischen Ansatz eine Implikation zur formalen Transformation externer Zahlungen in interne Erfolgsgrößen auf. Verallgemeinernd zeigen Kloock und Feltham/Ohlsen, dass dieses Theorem nicht nur für die Rechnungsmaße der internen Erfolgsrechnung, sondern auch für die Rechnungsmaße anderer monetärer Basis-Rechnungssysteme und Wertansätze sowie deren Varianten (z.B: für Bewertungen ganzer Unternehmen, Investitionskontrollen, strategische Entscheidungen, Marktwertanalysen u.a.) gültig ist (Kloock, 1997: 69 f, 90, 104, 108; Feltham et al, 1995: 693 ff, 701 ff und 709 ff. Zur Kritik am Lücke-Theorem vgl. Kloock, 1997: 69 ff). Das gemeinsame Merkmal dieser Rechnungen ist jedoch ihr Bezug zum Kapitalwertmodell der Investitionsrechnung. Aus der Argumentation Kloocks wird deutlich, dass jede seiner Anwendungen (Investitionsentscheidungen) zunächst eine sachliche Separation des jeweiligen Entscheidungsproblems (Investitionsproblems) verlangt. Ebenso verlangt jede sachliche Separation des Problemfeldes nach einer formalen Separation der Zielfunktion bzw. ihres Rechnungsmaßes, wozu für zahlreiche Entscheidungen mit Investitionscharakter, die durch ein Kapitalwertmodell abgebildet werden, das Lücke-Theorem herangezogen werden kann.

5. Darstellung und Würdigung ausgewählter Beiträge zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung

5.1. Theoretische Fundierung in einem kapitalmarktorientierten Beitrag

5.1.1. Darstellung des Ansatzes von Küpper (1985)

Ein erster Beitrag zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung ist der kapitalmarktorientierte Ansatz von H.-U. Küpper (1985: 26 ff; 1990: 253 ff; 1995: 19 ff). Grundgedanke dieses Ansatzes ist die Orientierung der Rechnungssysteme an der Planung des Unternehmens. Zu diesem Zweck werden die beiden Planungsebenen „strategisch-taktische Planung“ und „operative Planung“ unterschieden. Der „strategisch-taktischen Planung“ werden Erfolgspotenzialrechnungen sowie Projektplanungs- und Kontrollrechnungen zugeordnet, der „operativen Planung“ dagegen Planungs- und Entscheidungsrechnungen. Jedes Rechnungssystem verfolgt eine Informationsversorgung der ihm zugeordneten Planungsebene, wobei eine enge vertikale Anbindung der operativen Rechnungen an das Erfolgsziel der strategisch-taktischen Planung und an die strategisch-taktischen Rechnungen verlangt wird.

Für die Orientierung der strategischen Planung wird der Kapitalmarkt gewählt, aus welchem als oberstes Erfolgsziel eine Marktwertsteigerung des Unternehmens hergeleitet wird. Dieses Ziel ist folgerichtig auch für die strategisch-taktischen Rechnungssysteme verbindlich. Die kapitaltheoretische Marktwertorientierung bedeutet eine Ausrichtung am Shareholder Value (Marktwert des Eigenkapitals = Marktwert des Unternehmens – Marktwert des Fremdkapitals = Shareholder Value). Aus dieser Perspektive wird die gesamte Unternehmensrechnung zum Instrument einer kapitalmarktabhängigen Beurteilung der Manager. Gestaltungsprobleme liegen dann darin, die operativen Rechnungen auf die gegenwärtigen und zukünftigen Interessen und Ziele der Manager und der Eigenkapitalgeber zuzuschneiden und die (einperiodige) operative Kostenrechnung (Kosten- und Erlösrechnung) so zu gestalten, dass sie für die Bewertung mehrperiodiger Erfolgswirkungen längerfristiger Entscheidungen relevante Informationen liefert. Verfahren, welche diese Aufgabe formal bewältigen, sind dynamische Investitionsrechnungen. Diese Rechnungen haben den Vorteil, dass sie sich in der Gestalt von Kapital- oder Endwertrechnungen am Marktwert als Zielgröße orientieren. In einer Verknüpfung von Kosten- und Erlösrechnung und dynamischer Investitionsrechnung sieht Küpper die Lösung des Gesamtproblems (1990: 253 ff). Außerdem lässt sich durch diese Verknüpfung eine investitionstheoretische Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung erreichen.

Das Ergebnis der Verknüpfung von Kosten- und Investitionsrechnung ist die „*Investitionstheoretische Kostenrechnung*“, für deren Einrichten mehrere Prinzipien zu befolgen sind (Schweitzer et al., 2003: 237 f):

- (a) Verbindung der kurz- und langfristigen Planung zu einer einheitlichen Planung,
- (b) Ausrichtung aller Teilplanungen auf dasselbe langfristige Erfolgsziel,
- (c) Verbindung der Kosten- und Erlösrechnung mit der Investitionsrechnung auf der Basis der Investitionstheorie,
- (d) Wahl von Zahlungen als gemeinsames Grundrechnungsmaß einschl. Formulierung von Regeln zur Transformation von Zahlungen in Erfolge,
- (e) theoretische Fundierung der Rechnung über Aussagen der Investitionstheorie,

- (f) Einrichten der Rechnung als Teilsystem der erfolgszielorientierten Rechnung des Unternehmens,
- (g) Generieren relevanter Informationen für kurzfristige Entscheidungen.

Streng genommen wird nach den genannten Prinzipien die operative Kosten- und Erlösrechnung als eine unter den Bedingungen der operativen einperiodigen Planung vereinfachte Investitionsrechnung betrachtet (Schweitzer, 2003: 236). Sie ist kein praktisch ausgerichtetes Rechnungssystem, sondern eher ein theoretischer Gestaltungsrahmen bzw. Experimentierrahmen, in welchem praktikable Verfahren und Techniken der Kostenrechnung entwickelt, präzisiert und analysiert werden können. Diese Rechnung soll in ihrer letzten Ausbaustufe für alle sachzielbezogenen Planungsentscheidungen relevante Informationen bereitstellen. Das dominierende Rechnungsziel der investitionstheoretischen Kostenrechnung liegt im Bereitstellen von Informationen für die kurzfristige Planung. Dokumentation und Verhaltenssteuerung werden als Rechnungsziele ausgeklammert.

Um eine strategische Orientierung der gesamten Unternehmensrechnung am Marktwert des Eigenkapitals zu erreichen, werden Verfahren benötigt, nach welchen dieser Wert berechnet (prognostiziert) werden kann. Ein möglicher Anknüpfungspunkt ist die Cashflow-Rechnung. Zur Berechnung des Marktwertes des Eigenkapitals, der Maßausdruck des gesamten Erfolgspotenzials des Unternehmens sein soll, werden beispielsweise in einem ersten Ansatz für ein divisionalisiertes Unternehmen eine Zentrale, ein Finanzbereich und diverse Geschäftsbereiche separiert (Braid, 1994: 26). Der Netto Cashflow dieser drei Bereiche bestimmt den Marktwert des Unternehmens. Zentrale Steuerungsgröße für das Informations- und Steuerungsverhalten dieser Bereiche ist ein risikoloser Kalkulationszins, der um bereichsspezifische Zuschläge bzw. Abschläge modifiziert wird. Eine weitere Differenzierung dieser Zuschläge kann strategieabhängig vorgenommen werden, wodurch strategisch eine optimale Zuteilung finanzieller Mittel auf die Bereiche erreicht werden soll.

Als Begründung für die Wahl seines Rechnungsansatzes gibt Küpper an, dass dieser Ansatz explizit von Zahlungen ausgeht und eine einfache Unterordnung der Rechnungen unter eine mehrperiodige Zielgröße zulässt. Insbesondere vermeide dieser Ansatz in der operativen Rechnung komplizierte Periodisierungen von Güterverbräuchen, deren Potenziale langfristig im Unternehmen gebunden sind (z.B. Abschreibungen). Auf diese Weise soll dem Manager eine laufende Orientierung seiner Entscheidungen am Shareholder Value ermöglicht werden.

5.1.2. Analyse und Würdigung des Ansatzes

Nach der Vorstellung Küppers stellt das Problemfeld des Unternehmens ein komplexes Investitionsproblem dar. Er wählt als Bezugssystem eine vereinheitlichte Planung des Unternehmens. Aus der kapitaltheoretischen Marktwertorientierung des Ansatzes folgt als oberstes Erfolgsziel der Planung eine Marktwertsteigerung des Eigenkapitals. Als Planungsansatz wird das Kapitalwertmodell der dynamischen Investitionsrechnung gewählt, die als Vorteilsmaß einen Kapitalwert ausweist. Das dominierende Rechnungsziel der investitionstheoretischen Kostenrechnung ist die kurzfristige Planung (Schweitzer, 2003: 252 ff). Im Einzelnen führt die Würdigung des Ansatzes von Küpper zu folgendem Ergebnis:

- Grundlage der verwendeten Kapitalwertrechnung sind zeitlich differenzierte, erfolgswirksame Ein- und Auszahlungsreihen. Sie enthalten Zahlungswerte, die subjektiv für vorab geplante Potenziale, Programme und Prozesse geschätzt werden müssen.
- Die Wahl einer vereinheitlichten Planung als Bezugssystem klammert Probleme der Prozesssteuerung (Steuerung der Planrealisation) und der Verhaltenssteuerung aus dem Ansatz aus. Ebenso schließt die Festlegung auf das einheitliche Erfolgsziel der Marktwertsteigerung die Wahl eines multikriteriellen Zielsystems aus.
- Eine Beziehung zwischen dem Lücke-Theorem und der investitionstheoretischen Kostenrechnung besteht lediglich darin, dass beide am Kapitalwert ausgerichtet sind. Ansonsten bezweckt das Lücke-Theorem rein formale Rechnungsmaßtransformationen, die in der investitionstheoretischen Kostenrechnung (in einer praktikablen Ausführung) allenfalls auf der operativen Ebene beim Übergang von Zahlungen auf Erfolge auftreten.
- Wegen der durchgehenden Shareholder-Value-Orientierung wird die operative Kostenrechnung als kurzfristiges Instrument zum Erreichen der strategisch/taktisch definierten Marktwertsteigerung verstanden. Nach diesem Ansatz ist nicht zu vermeiden, dass sich Spekulationsmotive des Kapitalmarktes sowie persönliche Einkommensziele und Interessen der Manager auf operative Einzelentscheidungen auswirken.
- Strategische Maßnahmen können verschiedene Wirkungen nach sich ziehen. Nur ein Teil dieser Wirkungen kann durch Ein- und Auszahlungen angemessen abgebildet werden. Die übrigen Wirkungen, insbesondere qualitative Wirkungen, werden durch quantitative Zahlungen nicht erfasst (z.B. Lernwirkungen, Flexibilitätswirkungen, kulturelle Wirkungen einer Globalisierung). Auch wenn die Erfolgspotenzialrechnung wegen ihrer Annahmen und Separationen als Instrument zur Unterstützung der strategischen Planung noch Entwicklungsbedarf hat (Schweitzer, 2001: 165), liegt ihre Fruchtbarkeit im Erzeugen eines Strategiebewusstseins der Manager und in der Strategieorientierung der übrigen Planungsrechnungen.
- Der Gestaltungsrahmen der investitionstheoretischen Kostenrechnung berücksichtigt für die konkrete Ausführung der Kosten- und Erlösrechnung hinreichende Flexibilität, um diese Rechnung auch bei unvollständiger strategisch/taktischer Planung nur für einzelne Bereiche, Projekte oder Prozesse einzurichten. Zudem kann sie auf dieser Basis zu einer „dynamischen Theorie der Kosten- und Erlösrechnung“ weiterentwickelt werden (Seicht, 1962: 703 ff; Kilger et al, 2002: 82 ff).
- Sobald die Kosten- und Erlösrechnung auf der operativen Ebene konkrete Strukturen annimmt, sind auch Wert- und Bewertungsprobleme zu erwarten. Insbesondere ergeben sich für die Formulierung periodenbezogener Zielgrößen Ableitungsprobleme aus dem übergeordneten kapitalmarktorientierten Erfolgsziel.
- Durch die Definition des gesamten Problemfeldes des Unternehmens als einheitliches „Investitionsproblem“, durch die Verknüpfung der Planungsebenen zu einer vereinheitlichten Planung, durch die Wahl der Kapitalwertrechnung als Planungsansatz und durch das Festlegen auf ein einheitliches kapitalmarktorientiertes Erfolgsziel mit dem Rechnungsmaß „Zahlungen“ werden alle Separationen erheblich vereinfacht: sachliche Separationen von Einzelproblemen führen stets zu „Teil-Investitionsproblemen“; formale Separationen führen stets zum Rechnungsmaß „Zahlungen“ mit unterschiedlichen Bestimmungsgrößen. In der Regel kann nach diesem Ansatz das übergeordnete strategische Erfolgsziel nur näherungsweise erreicht werden.

- Die investitionstheoretische Kostenrechnung kann als theoretisch fundiert angesehen werden. Ihre entscheidungstheoretische Fundierung ergibt sich aus dem Planungsansatz nach dem Kapitalwertmodell der Investitionstheorie und aus dem Entscheidungscharakter der Auswertungsrechnungen. Die realtheoretische Fundierung folgt aus den problemabhängigen Kapitalwertfunktionen, die allerdings noch einer Differenzierung und empirischen Bestätigung bedürfen. Folgerichtig wird die operative Kosten- und Erlösrechnung als eine theoretisch fundierte, reduzierte Investitionsrechnung interpretiert. In ihrer gegenwärtigen Ausbaustufe ist sie noch kein praktikables Rechnungssystem, sondern ein heuristischer Gestaltungsrahmen mit den Eckpfeilern „Kapitalmarkt-orientierte Zielsetzung“, „Hierarchisch vereinheitlichte Planung“ und „Investitionstheoretischer Planungsansatz“.

5.2. Theoretische Fundierung in einem agencyorientierten Beitrag

5.2.1. Darstellung des Ansatzes von Pfaff (1994)

Als zweiter Beitrag zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung wird der agencyorientierte Ansatz von D. Pfaff diskutiert. Danach ist davon auszugehen, dass die Kostenrechnung (Kosten- und Erlösrechnung) die Rechnungsziele:

- (a) Abbildung und Dokumentation des Unternehmensprozesses,
- (b) Planung und Steuerung des Unternehmensprozesses sowie
- (c) Verhaltenssteuerung der Mitarbeiter verfolgt (Pfaff, 1994: 1068 ff).

Von diesen Rechnungszielen weckt die Verhaltenssteuerung der Mitarbeiter das besondere Interesse Pfaffs (1994:1070 ff, 1076 ff). Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass intern zwischen einzelnen Adressaten Interessen- und Zielkonflikte sowie asymmetrische Informationsverteilungen (Informationsstände) möglich sind (Beaver, 1998: 28 ff; Schweitzer, 2002: 2026). Das gilt auch für die externen Adressaten des Rechnungswesens. Zur Lösung der Zielkonflikte zwischen den externen Adressaten trägt die Bilanzrechnung durch Informationen bei, deren Ermittlung gesetzlichen Vorschriften oder besonderen vertraglichen Vereinbarungen folgt. Es liegt daher nahe zu fragen, ob die Bilanzrechnung als rechtlich normiertes Rechnungssystem in der Lage ist, auch für die Lösung der internen Zielkonflikte geeignete Informationen bereitzustellen.

Intern sind nach Pfaff von den Managern zahlreiche Einzelentscheidungen über Potenziale, Programme und Prozesse zu treffen, die durch problemspezifische und entscheidungsrelevante Informationen unterstützt werden müssen. Da die externe Erfolgsrechnung nicht in der Lage ist, diese Rechnungsinformationen bereitzustellen, bedarf es einer Kostenrechnung. Insbesondere die Herleitung von *Opportunitätskosten* zur Bewertung von Entscheidungsalternativen sei eine wichtige Aufgabe der Kostenrechnung (Pfaff, 1994: 1065 ff). Opportunitätskosten können (in einer weiten Abgrenzung) entgangene Gewinne oder Differenzen zwischen Anschaffungskosten und anderen Werten sein, die zielabhängig zugeordnet werden. Bei der Berechnung von Opportunitätskosten könne man sich allerdings mit approximierten Werten begnügen. In jedem Fall wird für diese Rechnung ein wertmäßiger Kostenbegriff verwendet. Außerdem sei es für das Treffen interner Entscheidungen wichtig, Produktionsprozesse präzise und detailliert abzubilden. Da eine externe Erfolgsrechnung weder

in der Lage sei, eine detaillierte Modellierung der Produktionsprozesse zu liefern, noch ziel- und situationsabhängige Opportunitätskosten zu berechnen, sei eine interne Erfolgsrechnung, welche gerade diese Aufgaben erfüllen kann, zur Unterstützung von Planungs- und Steuerungsentscheidungen der Manager notwendig. Vergleichbare Argumente werden von Pfaff für das Rechnungsziel der Verhaltenssteuerung am Beispiel des Rechnungskonzepts der *Siemens AG* vorgetragen (Schweitzer et al, 1999: 11 f).

Nach dem Abwägen aller Argumente, die für eine Separation beider Erfolgsrechnungen sprechen (Erfolgs-, Risiko- oder Bewertungsverbund, Verbunde zwischen einzelnen Bereichen und Interdependenzbeziehungen), und Argumenten, die gegen eine Separation sprechen (Kostensparnisse, Anwendbarkeit des Residualgewinn-Konzepts), gelangt Pfaff letztlich zu der Empfehlung, eine selbstständige Kostenrechnung neben der externen G&V-Rechnung beizubehalten. Als zusätzliche Begründung für diese Empfehlung führt er eine Untersuchung möglicher Konsequenzen von Verbundeffekten durch (Pfaff, 1994: 1079 f), welche sich im Einzelnen auf kostenrechnerische Probleme der Fix- und Gemeinkostenzuordnung beziehen. Eine Zurechnung derartiger „Verbundkosten“ sei ein probates Mittel für eine zielführende Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern. Auch flexible Verrechnungspreise für zwischenbetriebliche Leistungen könnten nur von einer ausgebauten Kostenrechnung bereitgestellt werden. Eine vergleichbare Argumentation wird für die Berechnung unterschiedlicher Transferpreise vorgetragen. Als Mindestausführung einer Kostenrechnung stellt sich Pfaff letztlich eine Rechnung mit zwei Segmenten vor. Das erste Segment ist eine stark vereinfachte Teilrechnung zur Bereitstellung von Kosten mit Anreizfunktion zu wirtschaftlichem Handeln (zur Verhaltensbeeinflussung). Das zweite Segment umfasst eine Reihe von noch zu erforschenden Sonderrechnungen zur Bereitstellung entscheidungsrelevanter Kosten für Entscheidungszwecke (Pfaff, 1994: 1081/82).

5.2.2. Analyse und Würdigung des Ansatzes

Pfaff orientiert sich bei der theoretischen Fundierung der Kostenrechnung an einem Bezugssystem, das aus Hypothesen der Agencytheorie besteht. Sein Planungsansatz hat den Charakter einer operativen Planungs- und Steuerungsrechnung. Als oberste Zielsetzung dominiert die Nutzenmaximierung, und seine wichtigsten Rechnungsziele liegen in der Abbildung von Produktionsprozessen sowie in der Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern. Die Würdigung des Ansatzes von Pfaff führt zu folgendem Ergebnis:

- Die externe Erfolgsrechnung ist nicht in der Lage, problemspezifische und entscheidungsrelevante Informationen für die Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern zu liefern.
- Strategische und taktische Differenzierungen der Separationsidee sind nicht Gegenstand der Untersuchung. Ebenso wird kein geschlossenes Planungs- und Steuerungssystem als Bezugssystem der internen Erfolgsrechnung eingeführt. Implizite wird vielmehr auf einzelne Hypothesen der Agencytheorie zurückgegriffen.
- Im Vordergrund der Untersuchung stehen Fragen nach der Notwendigkeit einer separaten Kosten- und Erlösrechnung und nach der Bedeutung dieser Rechnung für die Herleitung von Informationen zur operativen Verhaltensbeeinflussung von Mitarbeitern.

- Bedingungen der formalen Äquivalenz zwischen verschiedenen Rechnungsmaßen werden nicht analysiert. Andererseits wird herausgearbeitet, welche grundsätzliche Bedeutung präzise Abbildungen von Produktionsprozessen und ziel- sowie restriktionsabhängige Opportunitätskosten (bzw. deren Approximationen), die auf sachlichen Separationen beruhen, für das Einrichten einer selbstständigen Kostenrechnung haben.
- In allen Auswertungs- bzw. Entscheidungsrechnungen (Sonderrechnungen), in denen Opportunitätskosten auftreten, gelangt zwangsläufig der wertmäßige Kostenbegriff zur Anwendung.
- Besondere Beachtung wird auftretenden Verbundkosten geschenkt, weil ihnen für die Verhaltenssteuerung einiges Gewicht zugeschrieben wird. Das Gleiche gilt für die Berechnung flexibler Verrechnungspreise zwischenbetrieblicher Leistungen und für die Berechnung verschiedener Transferpreise.
- Letztlich erfolgt ein Abwägen der Argumente für und gegen eine selbstständige interne Erfolgsrechnung. Das Ergebnis fällt zu Gunsten der Separation der internen von der externen Erfolgsrechnung und damit zu Gunsten einer selbstständigen Kosten- und Erlösrechnung aus.
- Pfaffs Ansatz ist durch den Bezug auf das Nutzenmaximierungsmodell und durch den Entscheidungscharakter der Sonderrechnungen entscheidungstheoretisch fundiert. Die realtheoretische Fundierung leidet dagegen unter der geringen empirischen Geltung der agencytheoretischen Prämissen (Arbeitsleiidhypothese, asymmetrische Informationsannahmen, enges Rationalitätsverständnis) (Schweitzer et al, 2003: 616 ff, 654 ff). Pfaffs Empfehlung zum Einrichten bzw. Beibehalten einer Kostenrechnung mit dem Rechnungsziel der Verhaltenssteuerung ist daher unter dem Vorbehalt einer Erhöhung der empirischen Geltung der agencytheoretischen Prämissen positiv zu bewerten.

5.3. Theoretische Fundierung in einem entscheidungsorientierten Beitrag

5.3.1. Darstellung des Ansatzes von Hax (2002)

Als dritter Beitrag zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung wird der entscheidungstheoretische Ansatz von H. Hax diskutiert. Nach diesem Ansatz wirft die Rechnungstheorie die Frage auf, ob eine Erfolgsmessung auf der Grundlage des wertmäßigen Kosten- und Erlösbegriffs entscheidungstheoretisch durch ein Separationstheorem begründet werden kann (Hax, 2002: 758). Damit wird aus entscheidungstheoretischer Perspektive die Frage nach der Existenzberechtigung einer Kostenrechnung auf wertmäßiger Basis gestellt.

Hax räumt ein, dass es einerseits zwei Argumente gibt, die interne und die externe Erfolgsrechnung zu separieren:

- (a) Es kann operativ wünschenswert sein, den engeren sachzielbezogenen Erfolg des Kernbereichs (Leistungserstellung und –verwertung) eines Unternehmens getrennt vom sachzielneutralen Erfolg des übrigen Bereichs zu erfassen (sachliches Argument).
- (b) Ebenso sei es verständlich, Informationsverzerrungen der externen Erfolgsrechnung, die beispielsweise durch steuerliche oder andere Bewertungsmanipulationen entstehen, nicht in die Kostenrechnung einfließen zu lassen (bilanzpolitisches Argument).

Andererseits wiegt es nach Hax schwer, dass eine Separation der Kostenrechnung eine Loslösung von den Zahlungen der externen Erfolgsrechnung verlangt und die Verwendung des „wertmäßigen“ Kosten- und Erlösbegriffs zulässt. Damit würden zahlungsneutrale Elemente in der Gestalt „kalkulatorischer Kosten“ (Anderskosten und Zusatzkosten) in die Rechnung eingeführt, womit man die Zahlungsbasis der externen Erfolgsrechnung verlasse. Die Einführung eines „pagatorischen Kostenbegriffs“ nach H. Koch sei auch nicht die Lösung des Problems. Solange nicht Klarheit darüber gefunden werde, nach welchen Regeln die sachzielbezogenen Güterverbräuche und Güterentstehungen zu bewerten sind, bliebe der wertmäßige Kosten- und Erlösbegriff inhaltsleer. Ohne die Ableitung situationsbedingter Wertansätze aus einer theoretischen Konzeption münde die Bewertung in eine völlige Unbestimmtheit (Bewertungsbeliebigkeit) (Hax, 2002: 761).

Nach Hax ist es die zentrale theoretische Frage der Kostenrechnung, unter welchen Voraussetzungen es zulässig ist, Entscheidungen im Unternehmen auf der Basis von Kosten und Leistungen [Erlösen] zu treffen (Hax, 2002: 761). Anders gefragt: gibt es Bedingungen, unter welchen aus dem Problemfeld eines Unternehmens Probleme und Teilprobleme so separiert werden können, dass ein Manager in seinem Kompetenzbereich auf der Basis entscheidungsrelevanter Kosten und Erlöse Entscheidungen im Sinne einer optimalen Gesamtentscheidung treffen kann (Schweitzer et al, 1999: 80 ff). Als Antwort auf diese Frage muss ein entsprechend leistungsfähiges Separationstheorem formuliert werden. Hax greift zur Beantwortung dieser Frage auf das Separationstheorem der Investitions- und Finanzierungstheorie zurück, das angibt, unter welchen Bedingungen (Voraussetzungen) „die Optimierung des Zahlungsstroms aus dem Zusammenhang subjektiver Präferenzen herausgelöst und über die Maximierung einer monetären Repräsentanzgröße, des als Marktwert verstandenen Kapitalwertes, erreicht werden kann“ (Hax, 2002: 762). Dieses erste Separationstheorem reiche aber nicht aus. Zur theoretischen Begründung einer selbstständigen Kostenrechnung bedürfe es noch eines zweiten Separationstheorems. Dieses müsse angeben, unter welchen Bedingungen die Entscheidung (Bewertung mit Kosten und Erlösen) über ein separiertes Problem (z.B. für die Programmplanung) genau zum Erreichen des übergeordneten Zieles „Maximierung des Marktwertes“ und damit im Ergebnis zugleich zur Optimierung des übergeordneten Zahlungsstroms führt.

Das zweite Separationstheorem, das Hax in seine Analyse einführt, hat bereits Schmalenbach bei der Formulierung seiner „Kalkulationswerte“ und später bei der Formulierung seiner „optimalen Geltungszahl“ (Schmalenbach, 1947; 1948) untersucht (Hax, 2002: 762 f) und als betriebliches „*Verrechnungspreistheorem*“ formuliert. Schmalenbach beabsichtigte sogar, dieses Theorem von betrieblichen auf volkswirtschaftliche Prozesse zu übertragen, wozu er jedoch aus Altersgründen nicht mehr kam. Jedenfalls ist dieses Theorem später durch das „Dualitätstheorem (Preistheorem)“ der linearen und nichtlinearen Programmierung voll bestätigt und präzisiert worden. Allerdings kann die Berechnung der Duale (Verrechnungspreise) nur simultan mit der Mengenzahl des Entscheidungsproblems erfolgen. Planerisch muss daher die zentrale Mengenzahl für eine dezentrale Anwendung der Verrechnungspreise als bekannt vorausgesetzt werden. Damit geht nach Hax eine Separation und Dezentralisation von Entscheidungen in größerem Umfang ins Leere. Nur für wenige kleinere Sonderfälle ist es bisher gelungen, diese Dekomposition unter erheblichem Rechenaufwand in die Nähe praktischer Anwendungen zu bringen. Umso erstaunlicher ist es für Hax, dass der wertmäßige Kosten- und Leistungsbegriff, der auf derselben theoretischen Grundlage wie das

Preistheorem beruht, so erfolgreich in die praktische Anwendung gegangen ist, obwohl er theoretisch kaum hinterfragt wurde. Berücksichtige man zusätzlich die Forderung der Praxis, Rechnungskomplexität möglichst zu vermeiden, wird die Tendenz verständlich, „...die Kosten- und Leistungsrechnung wieder der pagatorischen Basis zu nähern und sie damit enger in ein Gesamtsystem des Rechnungswesens zu integrieren...“ (Hax, 2002: 764).

Hax sieht jedoch eine Ausnahme zu seiner Kritik: Als Instrument der Erfolgskontrolle in Investment Centern räumt er der Kostenrechnung einige Bedeutung ein, weil hier bei gegebenem Zinssatz die erforderliche Separation ohne Schwierigkeit möglich ist. Da in Investment Centern Investitionen (Kapitaleinsätze) wirtschaftlich eine besondere Rolle spielen, können die dezentralen Investitionsentscheidungen dieser Teilbereiche des Unternehmens mittels Verrechnungspreis (vorgegebener Zinssatz für das beanspruchte Kapital) gesteuert werden. Außerdem lässt sich zeigen, dass die zugehörige Erfolgskontrolle durch ein kostenbasiertes Erfolgscontrolling effektiv realisiert werden kann, und zwar unter Hinzuziehen des Lücke-Theorems. Für die Kostenrechnung ergibt sich daraus die Konsequenz, dass sie mit Ausnahme der internen Zinsen, denen er jedoch große Bedeutung beimisst, „...streng pagatorisch orientiert bleiben muss. Dies gilt vor allem auch für die Abschreibungen“ (Hax, 2002: 765). Das eingangs erwähnte sachliche und das bilanzpolitische Argument bleiben aber Gründe für die Separation beider Erfolgsrechnungen (Hax, 2002: 766).

5.3.2. Analyse und Würdigung des Ansatzes

Hax knüpft bei seiner Untersuchung der theoretischen Fundierung der wertmäßigen Kosten und Leistungen nicht am Planungs- und Steuerungssystem des Unternehmens als Bezugssystem an, sondern an Grundaussagen der Entscheidungstheorie und der Investitionstheorie. Sein Planungsansatz ist das Kapitalwertmodell der dynamischen Investitionsrechnung, und seine oberste Zielsetzung ist die Maximierung des Marktwertes. Die Rechnungsziele seines Ansatzes können als die Abbildung sowie die Planung und Steuerung des Unternehmensprozesses gekennzeichnet werden.

Im Einzelnen führt die Würdigung des Ansatzes von Hax zu folgendem Ergebnis:

- Hax orientiert seinen Ansatz taktisch an der Investitions- und Finanzierungstheorie. Eine strategische Orientierung wird nicht diskutiert.
- Einerseits erfolgt eine berechtigte Erweiterung der Separationsidee, indem zur theoretischen Fundierung einer Kostenrechnung auf drei Separationstheoreme zurückgegriffen wird (Theorem der Investitions- und Finanzierungstheorie, Theorem der Zahlungsstromoptimierung, Lücke-Theorem). Andererseits wird das Lücke-Theorem auf die Werttransformation von Erfolgen und Zahlungen im Investitionscontrolling für Investment Center eingeengt. Diese Einengung ist zwar zulässig, sie klammert aber Anwendungsmöglichkeiten des Theorems auf vergleichbare formale Transformationen von Rechnungsmaßen aus, wie sie von Kloock dargestellt werden (vgl. Abschnitt 3.2).
- Der Kostenrechnung werden von Hax in erster Linie Sonder- bzw. Auswertungsrechnungen zugewiesen (z.B. pretiale Lenkung). Diese erfordern bei Güterknappheit bzw. Kapazitätsengpässen die Bewertung von Alternativen mit Opportunitätskosten. In einer rein ermittelnden Kostenrechnung existieren keine Opportunitätskosten, dagegen in jeder Auswertungsrechnung (Entscheidungsrechnung) mit Engpassbedingungen. Wenn

also Auswertungsrechnungen (Entscheidungs-rechnungen) zum Aufgabenbereich der Kosten- und Erlösrechnung gezählt werden, treten bei Engpasssituationen zwangsläufig Opportunitätskosten auf (auch wenn sie nur approximativ berechnet werden).

- Die von Hax formulierte Forderung nach einer weitgehenden Integration (Angleichung) der Kostenrechnung an die externe Erfolgsrechnung wird von ihm selbst wegen mehrerer Ausnahmen (Ermittlung des sachzielbezogenen Periodenerfolges, Vermeiden steuerlicher Verzerrungen, Pretiale Lenkung von Prozessen, Erfolgskontrolle in Investment Centern, Bedeutung interner Zinsen) zu Gunsten einer separaten Kosten- und Erlösrechnung relativiert. Nimmt man den Bedarf an durchschnittlichen (kalkulatorischen) Wertansätzen (z.B. im Anlagenbau die Bewertung halbfertiger Anlagen nach der „percentage-of-completion-Methode“) und den Bedarf an mehreren Periodisierungserfordernissen (z.B. die gleichmäßige Verteilung stoßweise anfallender Wagniskosten auf mehrere Perioden) (Schweitzer, 2001: 188 f) hinzu, ist das Verwenden kalkulatorischer Kosten in der Form von Anderskosten kaum zu umgehen. Opportunitätskosten und kalkulatorische Kosten machen aber den Sachinhalt der wertmäßigen Kosten aus.
- Soll die Kostenrechnung tatsächlich streng pagatorisch orientiert werden, ergibt sich die Frage, an welchem pagatorischen Wert sie sich ausrichten soll: am Anschaffungswert oder an den Herstellungskosten nach HGB (mit gesetzlich erlaubten Wahlrechten einschl. der Wirkung des Maßgeblichkeitsprinzips) oder am beizulegenden Wert (fair value) nach IFRS (mit einer Fülle unbestimmter Rechtsbegriffe, mit einer Vielzahl faktischer Wahlrechte und Ermessensspielräume sowie mit subjektiven Erwartungen und Einschätzungen bei der Wertermittlung). In gemilderter Form ist diese Frage auch bei einer Bindung an internationale Bilanzierungs- und Bewertungsregeln nach IAS und US-GAP zu stellen. Außerdem hat auch die strengste pagatorische Variante bei Zahlungsprognosen das Problem, dass Zahlungen, je weiter sie in der Zukunft liegen, umso mehr als Durchschnittsgrößen geschätzt werden müssen. Mit dieser Loslösung von später tatsächlich eintretenden Zahlungen ist der erste Schritt zu kalkulatorischen Wertkategorien getan (Schweitzer, 2001: 188 f).
- Die entscheidungstheoretische Fundierung der wertmäßigen Kosten ergibt sich aus dem Entscheidungscharakter der Auswertungsrechnungen und aus dem Planungsansatz nach dem Kapitalwertmodell der Investitionstheorie, während die realtheoretische Fundierung aus den Hypothesen der Kosten- und Erfolgsrechnung folgt (die von Hax aber nicht diskutiert werden). Damit erweisen sich Erfolgsmessungen auf der Grundlage wertmäßiger Kosten und Erlöse in Auswertungsrechnungen einer separaten „Kosten- und Erlösrechnung“ zumindest als entscheidungstheoretisch gerechtfertigt. Einer Integration beider Erfolgsrechnungen, die über die Möglichkeiten nach IAS und US-GAAP hinausgeht, stehen gegenwärtig noch das sachliche und das bilanzpolitische Argument entgegen.

6. Folgerungen für die theoretische Fundierung der Kostenrechnung

Aus den Analysen und Würdigungen lassen sich mehrere Folgerungen zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung ziehen:

- Die theoretische Fundierung einer Kostenrechnung kann nicht eindimensional durchgeführt werden. Sie verlangt vielmehr wegen ihrer Komplexität nach drei

Analyseperspektiven des Problems. *Folgerung:* Um die methodologischen Anforderungen an eine theoretische Fundierung der Kostenrechnung hinreichend präzise zu erfüllen, ist eine kalkültheoretische, entscheidungstheoretische und realtheoretische Untermauerung erforderlich, wobei die kalkültheoretische Fundierung in der Regel plausibel ist.

- Keiner der analysierten drei Ansätze kann den Anspruch auf eine präzise realtheoretische Fundierung der Rechnung erheben, dagegen alle drei auf eine (unterschiedlich präzise) entscheidungstheoretische Fundierung. *Folgerung:* Die realtheoretische Fundierung der Kostenrechnung im Sinne einer Vervollständigung und empirischen Bestätigung der verwendeten generellen Hypothesen muss vorangetrieben werden.
- Die Orientierung an einem geschlossenen Bezugssystem (Planungs- und Steuerungssystem) ist explizite (mit der Planung) nur im Ansatz Küppers gegeben. *Folgerung:* Das Bezugssystem sollte ein realitätskonformes Abbild des realen Problemfeldes sein. In ihm dürfen keine wesentlichen Vereinfachungen und Vereinheitlichungen mit dem Ziel vorgenommen werden, die Verwendung eines bestimmten (einfachen) Planungsansatzes zu rechtfertigen.
- Die Einbindung in die Planungshierarchie ist in den drei Ansätzen unterschiedlich: während Hax seinen Ansatz operativ und taktisch einbindet, tut dies Küpper strategisch/taktisch sowie operativ und Pfaff operativ. *Folgerung:* Die Einbindung der Kostenrechnung sollte sich mit der erforderlichen Differenzierung über alle drei Ebenen der Planungshierarchie erstrecken, um letztlich durch das Unterstützen operativer, taktischer und strategischer Entscheidungen das Erreichen des strategisch gesetzten Oberzieles (Zielsystems) möglichst umfassend zu sichern.
- Separationstheoreme spielen in der Untersuchung von Hax eine hervorragende Rolle, bei Küpper allenfalls eine Nebenrolle und bei Pfaff gar keine Rolle. *Folgerung:* Fragen der sachlichen und formalen Separation des Problemfeldes einschl. der Formulierung von Separationstheoremen müssen systematisch erforscht werden, um zumindest zu einer systemkonformen Transformation unterschiedlicher Rechnungsmaße zu gelangen.
- Auch in den Rechnungszielen sind Unterschiede feststellbar. Während bei Hax die Rechnungsziele Abbildung sowie die Planung und Steuerung dominieren, gilt dies bei Küpper für die Planung und bei Pfaff für die Verhaltenssteuerung. *Folgerung:* Wenn für die Kostenrechnung bestimmte Rechnungsziele definiert werden, muss das Rechnungssystem auch in der Lage sein, für alle Rechnungsziele relevante Informationen bereitzustellen. Für die Herleitung planungsrelevanter Informationen werden beispielsweise andere Modelle und Hypothesen benötigt als für die Herleitung von Informationen zur Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern. Die Differenzierung der Informationen nach Rechnungszielen kann durch unterschiedliche problembezogene Auswertungsrechnungen erreicht werden. Allgemein ist als Kern einer Rechnungstheorie umfassend zu erforschen, wie Rechnungsziele die Struktur und Funktion der Kostenrechnung determinieren.
- Die Empfehlungen zur Separation/Integration der Kostenrechnung gehen ebenso auseinander: Hax empfiehlt eine weitestgehende Annäherung (Integration) von interner und externer Erfolgsrechnung auf Zahlungsbasis, Küpper dagegen eine Separation auf Zahlungsbasis mit Regeln für Übergänge auf Kosten/Erlöse. Am konsequentesten empfiehlt Pfaff eine (weiterentwickelte) separate Kostenrechnung auf der Basis wertmäßiger Kosten und Erlöse. Außerdem vermuten Ewert/Wagenhofer, dass für

Entscheidungsfunktionen tendenziell eher eine Separation (Trennung) und für Verhaltenssteuerungsfunktionen eher eine Integration (Angleichung) beider Erfolgsrechnungen sinnvoll sein wird (Ewert et al, 2005: 64 f). *Folgerung:* Eine separate Kostenrechnung ist beizubehalten. Die Weiterentwicklung der Rechnung sollte jedoch unter Beachtung ihrer Orientierung am Planungs- und Steuerungssystem, der Trennung von Grundrechnung und Auswertungsrechnung und der Verwendung neuerer Datenbankkonzepte betrieben werden. Dann kann auch präzise begründet werden, ob und in welchem Umfang beide Erfolgsrechnungen in Abhängigkeit von ihren Rechnungszielen separiert bzw. integriert werden müssen.

- Es darf nicht übersehen werden, dass eine Integration von interner und externer Erfolgsrechnung zu einer grundlegenden Umgestaltung der externen Erfolgsrechnung führen müsste, denn der sachzielbezogene Informationsbedarf bleibt auch im Falle einer Integration mit allen Differenzierungen weitestgehend bestehen. Allerdings liegt ein Hindernis für die Umgestaltung darin, dass die externe Erfolgsrechnung rechtlich normiert ist und nur einen geringen Anpassungsspielraum besitzt. *Folgerung:* Sollte die Integration so gelöst werden, dass die externe Erfolgsrechnung mit ihrer heutigen Struktur erhalten bleibt und durch mehrere Hilfs-, Ergänzungs- oder Sonderrechnungen „vervollständigt“ wird, wäre dies ein Etikettenschwindel. Sollte dagegen den Befürwortern der Integration der Nachweis gelingen, dass für das Planungs- und Steuerungssystem überhaupt kein begründeter Bedarf an sachzielbezogenen Informationen (Kosten- und Erlösinformationen) besteht, war die langjährige Weiterentwicklung der Kosten- und Erlösrechnung in der Geschichte des betrieblichen Rechnungswesens eine Episode.
- Die Frage nach der Integration/Separation der Erfolgsrechnungen bekommt einen anderen Akzent, wenn man sie unter dem Blickwinkel des Controllings internationaler Unternehmen stellt. So bedeutet die Umstellung der HGB-Rechnungslegung auf US-GAAP oder IAS zwar eine verbesserte Zahlungsorientierung (weniger offene Ansatz- und Bewertungswahlrechte), keineswegs aber eine manipulationsfreie externe Erfolgsrechnung (mehr Interpretationsspielräume bei Ansatz- und Bewertungsvoraussetzungen). Vielmehr sprechen praktische Controlling-Argumente dafür, die Integrationsfrage neu zu stellen. Zu diesen zählen ein unterentwickeltes Rechnungswesen der ausländischen Tochtergesellschaften, fehlende Erfahrungen der ausländischen Manager mit der Kostenrechnung, fehlende Vergleichbarkeit der Rechnungsdaten, Beherrschungsgesichtspunkte, Reduzierung der Rechnerkomplexität und Senkung der Kosten des Rechnungswesens. *Folgerung:* Sicherlich sprechen die Controlling-Argumente für eine Angleichung der Erfolgsrechnungen und damit für eine Erleichterung des internationalen Controllings. Die theoretische Fundierung der Kostenrechnung wird durch diese Argumente aber nur peripher tangiert. Wichtig ist es daher, umfassend zu erforschen, welchen Einfluss alternative Angleichungsformen der Erfolgsrechnungen auf die Planungs- und Steuerungsrelevanz der hergeleiteten Informationen und letztlich auf die Qualität der Planungs- und Steuerungsentscheidungen der Manager haben. Dabei wird der Internationalisierungsgrad wahrscheinlich nur eine von mehreren Einflussgrößen sein.

7. Anregungen zur Gestaltung der Kostenrechnung

Nachfolgend seien noch einige Anregungen formuliert, welche die Gestaltung des Bezugssystems (Planungs- und Steuerungssystems) und der Kostenrechnung betreffen:

Zur Entwicklung eines umfassenden Bezugssystems der Kostenrechnung können Anregungen aus empirischen Befunden zu leitungshierarchisch und planungshierarchisch differenzierten Informationsbedarfen (Schweitzer et al, 1999: 116 ff; Schweitzer, 2002: 2028) und aus Problemseparationen in neueren Planungs- und Steuerungssystemen, beispielsweise in APS-Modellen (Advanced Planning and Scheduling Models) (Stadtler et al, 2005), gewonnen werden. APS-Modelle stellen modulare Planungs- und Steuerungsansätze dar, die sich praktisch zunehmend bewähren und für die Gestaltung der Kostenrechnung eine heuristische Funktion wahrnehmen können. Das gilt insbesondere für ihre Anwendung zur Gestaltung internationaler Versorgungsnetzwerke. Umgekehrt können die Ansätze zur Kostenrechnung Anregungen für eine Weiterentwicklung der APS-Modelle geben. Zu denken ist dabei an deren theoretische Fundierung und ihren Anwendungsumfang (Schweitzer, 2005: 133 f).

- Der Bedarf an entscheidungsrelevanten Informationen, der durch die Kostenrechnung zu decken ist, muss aus einem Bezugssystem hergeleitet werden. Bei einer Änderung der Unternehmensstrategie(n) und des Zielsystems sowie bei veränderten Marktstrukturen und Globalisierungsetappen können sich das Bezugssystem und der Informationsbedarf ändern. Damit die Kostenrechnung diesen Änderungen bzw. Entwicklungen angemessen entsprechen kann, muss sie flexibel gestaltet werden. Sie muss andererseits auch der Verschiedenheit von Unternehmensgröße und Branchenzugehörigkeit durch das Formulieren von Rechnungstypen genügen.
In einer Marktwirtschaft sind Unternehmen in der Wahl ihrer Strategien, Planungsverfahren und Ziele weitestgehend frei. Das hat Konsequenzen für die Formulierung des Bezugssystems und für die Gestaltung der Kostenrechnung. Die Praxis des Wirtschaftens zeigt insbesondere, dass zahlreiche Unternehmen
- einzelne Ziele ihres multikriteriellen Zielsystems mit wechselnden Prioritäten simultan oder sequenziell verfolgen (z.B. wirtschaftliche, technische, ökologische, soziale Ziele) und für einzelne Bereiche ein und desselben Unternehmens völlig verschiedene Bereichsziele wählen (z.B. im F&E-Bereich Innovations- und Qualitätsziele, im Absatzbereich Servicegrad- und Marktanteilsziele sowie für das ganze Unternehmen ein Gewinnziel), deren Rechnungsmaße durch kein Separationstheorem theoretisch fundiert werden,
- zum größten Teil keine Teilnehmer am Kapitalmarkt sind und daher nicht die Maximierung des Marktwertes ihres Eigenkapitals als Zielfunktion wählen, sondern ganz andere Ziele (z.B. Umsatz-, Deckungsbeitrags-, Wertschöpfungs- oder Bedarfsdeckungsziele). Fraglich ist auch, ob Unternehmen ihr Erfolgsziel überhaupt maximieren (können). Die theoretische Fundierung einer Unternehmensrechnung auf der Basis einer exakten Extremierung (Maximierung, Minimierung) eines Zieles macht nur dann Sinn, wenn diese extremale Ausprägung des Zieles tatsächlich gewählt und faktisch auch erreichbar ist. Eine heuristische Funktion kann Modellanalysen auf der Basis eines Extremierungskriteriums allerdings nicht abgesprochen werden. Damit ist jedoch der Schritt zu empirisch-theoretisch fundierten und praktisch anwendbaren Rechnungssystemen noch keineswegs getan.
- als Non-Profit-Betriebe, wie staatliche Landeskrankenhäuser, Universitäten, Forstdirektionen, wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden u.a. mit multikriteriellen Zielsystemen, andere Ziele als die Maximierung des Marktwertes des Eigenkapitals (des

Shareholder Values) verfolgen. Ihre Kostenrechnungen verlangen nach spezifischen Bezugssystemen (Planungs- und Budgetsystemen) und nach einer spezifischen theoretischen Fundierung. Daher ist die Kostenrechnung dieser Betriebe anders zu gestalten als die eines global agierenden Industriekonzerns mit Börsennotierung seiner Aktien. Für sie kann die Marktwertmaximierung weder eine exakte noch eine angenäherte Lösung ihres Zielproblems sein.

8. Abschließende Bemerkungen

Abschließend kann nach der Analyse und Würdigung widerstreitender Ansätze zur theoretischen Fundierung der Kostenrechnung festgehalten werden: für die Unterstützung von Entscheidungsprozessen zur Lösung sachzielbezogener Planungs- und Steuerungsprobleme kann eine Kostenrechnung (Kosten- und Erlösrechnung) mit hinreichender theoretischer Fundierung eingerichtet werden. Die *theoretische Fundierung* der Kostenrechnung wird konstituiert durch die realtheoretische Fundierung der verwendeten generellen Hypothesen, durch die entscheidungstheoretische Fundierung der hergeleiteten Informationen und durch die kalkültheoretische Fundierung des Rechnungsapparates. Der Beitrag der *formalen Separationstheoreme* zur theoretischen Fundierung liegt lediglich in der Sicherstellung der Transformierbarkeit bzw. Äquivalenz unterschiedlicher Rechnungsmaße.

LITERATURVERZEICHNIS

- Ballewski, A.** (1877): *Die Calculation von Maschinenfabriken*, Magdeburg.
- Beaver, W.H.** (1998): *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, 3rd Edition, Englewood Cliffs / N. J.
- Breid, V.** (1994): *Erfolgspotentialrechnung – Konzeption im System einer finanztheoretisch fundierten, strategischen Erfolgsrechnung*, Stuttgart.
- Dorn, G.** (1993): “Geschichte der Kostenrechnung“, *HWR*, hrsg. v. K. Chmielewicz und M. Schweitzer, 3. Aufl., Stuttgart, Sp.722-729.
- Ewert, R. und Wagenhofer, A.** (2005): *Interne Unternehmensrechnung*, 6. Aufl., Berlin, Heidelberg.
- Feltham, G. A. und Ohlson, J. A.** (1995): “Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities“, *Contemporary Accounting Research*, 11, S. 689-731.
- Hax, H.** (2002): “Integration externer und interner Unternehmensrechnung“, in: *HWU*, hrsg. v. H.-U. Küpper und A. Wagenhofer, 4. Aufl., Stuttgart, Sp. 758-767.
- Kilger, W., Pampel, J. und Vikas, K.** (2002): *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 11. Aufl., Wiesbaden.
- Kloock, J.** (1981): “Mehrperiodige Investitionsrechnungen auf der Basis kalkulatorischer und handelsrechtlicher Erfolgsrechnungen“, *zfbf*, S. 873-890.
- Kloock, J.** (1997): *Betriebliches Rechnungswesen*, 2. Aufl., Köln.

- Küpper, H.-U.** (1985): "Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung", *zfbf*, S. 26-48.
- Küpper, H.-U.** (1990): "Verknüpfung von Investitions- und Kostenrechnung als Kern einer umfassenden Planungs- und Kontrollrechnung", *BfuP*, S. 253-267.
- Küpper, H.-U.** (1995): "Unternehmensplanung und -steuerung mit pagatorischen oder kalkulatorischen Erfolgsrechnungen", *zfbf*, Sonderheft 34, S. 19-50.
- Lücke, W.** (1955): "Investitionsrechnungen auf der Grundlage von Ausgaben oder Kosten?", *ZfhF*, S. 310-324.
- Müller, H.** (1996): *Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung. Stand-Nutzenanwendungen-Tendenzen*, 2. Aufl., Wiesbaden.
- Pfaff, D.** (1994): "Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung", *zfbf*, S. 1065-1084.
- Preinreich, G. A. D.** (1937): "Valuation and Amortization", *The Accounting Review*, 12, pp. 209-226.
- Schiller, U. und Lengsfeld, S.** (1998): "Strategische und operative Planung mit der Prozeßkostenrechnung", *ZfB*, S.525-547.
- Schmalenbach, E.** (1899): "Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft", *Deutsche Metallindustriezeitung*, Jg. 15, Remscheid.
- Schmalenbach, E.** (1947): *Pretiale Wirtschaftslenkung*, Band 1: *Die optimale Geltungszahl*, Bremen-Horn.
- Schmalenbach, E.** (1948): *Pretiale Wirtschaftslenkung*, Band 2: *Pretiale Lenkung des Betriebes*, Bremen-Horn.
- Schweitzer, M.** (2001): "Die Kosten- und Erlösrechnung zwischen theoretischen Anforderungen und Rechnungswirklichkeit (Offene Fragen der Kostenrechnung)", *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2001*, hrsg. v. G. Seicht, Wien, S. 159-200.
- Schweitzer, M.** (2002): "Unternehmensrechnung, Gestaltung und Wirkungen", *HWU*, hrsg. v. H.-U. Küpper und A. Wagenhofer, 4. Aufl., Stuttgart, Sp. 2017-2030.
- Schweitzer, M.** (2005): "Planung und Steuerung", *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, hrsg. v. F. X. Bea, B. Friedl und M. Schweitzer, Bd. 2, 9. Aufl., Stuttgart, S. 16-139.
- Schweitzer, M. und Küpper, H.-U.** (2003): *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 8. Aufl., München.
- Schweitzer, M. und Ziolkowski, U.** (1999): "Interne Unternehmensrechnung: aufwands-orientiert oder kalkulatorisch?", Sonderheft 42 der *zfbf*, hrsg. v. M. Schweitzer und U. Ziolkowski, Düsseldorf, Frankfurt/M.
- Seicht, G.** (1963): "Die stufenweise Grenzkostenrechnung. Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung", *ZfB*, S. 693-709.
- Stadler, H. / Kilger, C.** (ed.) (2005): *Supply Chain Management and Advanced Planning*, 3rd Edition, Berlin / Heidelberg.
- Tolkmitt, H.** (1894): *Grundriß der Fabrik-Geschäftsführung*, Leipzig 1894.
-

El doctor Marcell Schweitzer es profesor de la Facultad de Ciencias Económicas de la Eberhard-Karls-Universität de Tübingen, Alemania. Su e-mail es: marcell.schweitzer@uni-tuebingen.de
Prof. Dr. Marcell Schweitzer ist tätig an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät, Eberhard-Karls-Universität Tübingen, Deutschland, e-mail: marcell.schweitzer@uni-tuebingen.de