

# Entwicklungslinien der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre

In der Wirtschaftspraxis zeichnet sich ein zunehmender Bedarf der Unternehmen dafür ab, die eigene Kostenposition im Wertschöpfungsprozeß der Märkte wirksam beeinflussen zu können. Als Voraussetzung scheint es erforderlich zu sein,

- die aus Kostenrechnung und Kostentheorie gebildeten Fundamente der Kostenlehre in ihrer Funktion zu überdenken;
- die Kostenlehre durch Aufnahme kostenpolitischer Funktionen systematisch auszubauen und somit durch das eigenständige Teilgebiet der Kostenpolitik zu ergänzen;
- die Kostenpolitik als ein der Unternehmensführung, speziell dem Controlling dienendes Instrument zur strategischen und operativen Kostenbeeinflussung aufzufassen;
- die Kostenpolitik als ein mehrdimensionales Gebilde zu definieren, das durch Zusammenwirken unterschiedlicher Aufgaben, Objekte und Ebenen der Kostenbeeinflussung gekennzeichnet, und im Rahmen einer fokussierten Kostenpolitik durch holistische Strategien der Kostenbeeinflussung zu bearbeiten ist.



Prof. Dr. rer. pol. Wolfgang Becker ist derzeit Vertreter des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Unternehmensführung & Controlling an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg. Dort befaßt er sich speziell mit Fragen des Strategischen Managements, so vor allem mit der betriebswirtschaftlichen Stabilitäts- und Wachstumspolitik, mit dem Technologie-Management sowie mit den Themengebieten des Controlling und der Kostenlehre. Darüber hinaus gilt sein Interesse auch der Konzernrechnungslegung, zu dem er nicht nur einige Aufsätze, sondern auch ein Lehrbuch publiziert hat.

Universität Bamberg, Feldkirchenstraße 21, W-8600 Bamberg.

Wolfgang Becker

## Kostenrechnung und Kostentheorie als Fundamente der Kostenlehre

Die Entwicklung der Kostenrechnung nahm ihren Ausgangspunkt zunächst innerhalb der kaufmännischen Praxis (vgl. Schneider 1987, S. 93 ff. und S. 380 f.), die mit pragmatisch-instrumenteller Orientierung kostenrechnerische Instrumente gestaltete und nutzte. Die Anfänge der heute in nahezu allen Unternehmen vertretenen *Kostenrechnung als ein in sich geschlossenes System des unternehmensinternen Rechnungswesens*, das zwischen Ausgaben, Aufwendungen und Kosten zu trennen vermag, sind auf die grundlegenden Arbeiten von Eugen Schmalenbach zur Selbstkostenrechnung zurückzuführen (vgl. Schmalenbach 1919) und fallen mit der Entstehung der modernen Betriebswirtschaftslehre zu Beginn dieses Jahrhunderts zusammen.

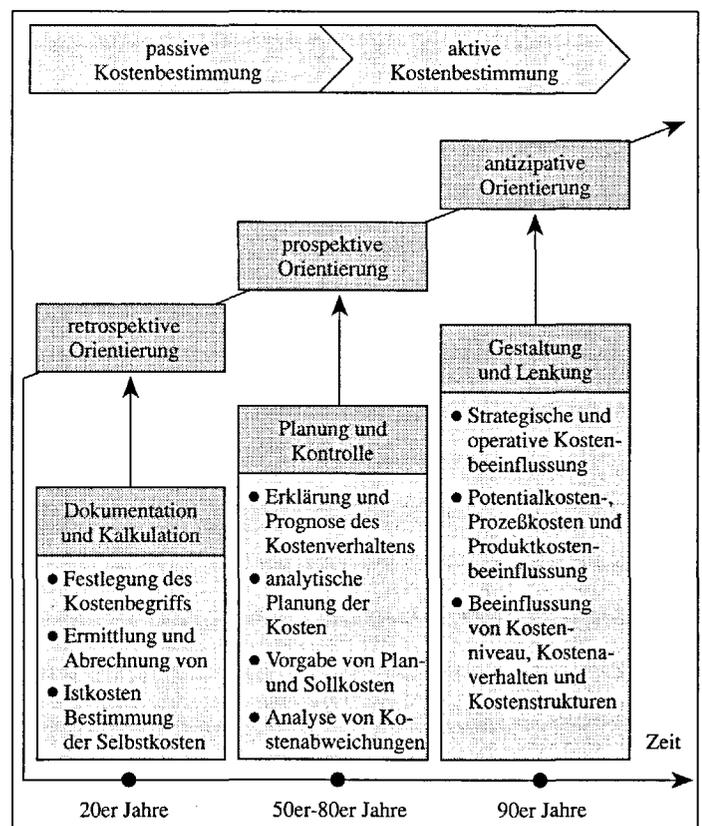


Abb. 1: Meilensteine in der Entwicklung der Kostenlehre im 20. Jahrhundert

Darauf aufbauend rückten Kostenbetrachtungen zunehmend auch in das Interesse der betriebswirtschaftlichen Theorie, um die Fundierung der Kostenrechnung auf der Grundlage der in die *Theorie der Unternehmung* eingebetteten *Kostentheorie* zu erreichen. Geprägt von den theoriebildenden Arbeiten seines akademischen Lehrers Erich Gutenberg, weist etwa insbesondere Wolfgang Kilger bereits früh darauf hin, daß „es eine der wichtigsten Aufgaben der Produktions- und Kostentheorie sein muß, zum theoretischen Grundgerüst der Kostenrechnung zu werden“ (Kilger 1958, S. 10). Bis heute ist allerdings festzustellen, daß „eine auf breiter Basis anerkannte Lösung der Grundprobleme einer Theorie der Kostenrechnung ... aus(steht)“ (Dellmann 1979, S. 332). Einen Beleg dafür, daß dies noch immer gilt, liefern die allseits bestehenden Schwierigkeiten einer gesicherten *Einordnung moderner Kostenrechnungsinstrumente*. So wird beispielsweise jüngst mit Recht beklagt, daß die „systematische Einordnung der Grundgedanken der Prozeßkostenrechnung“ (Pfohl/Stölzle 1991, S. 1282) schwierig ist.

Insofern erscheint es zweckmäßig, einige besonders bedeutsam erscheinende *Meilensteine in der Genese der Kostenlehre*, wie sie in *Abbildung 1* im Überblick dargestellt sind, nachfolgend zu skizzieren. In diesem Zusammenhang ist es erforderlich, die darzustellenden *Entwicklungsschwerpunkte der Kostenrechnung* durch die parallele Kennzeichnung einiger besonders bedeutsamer *Entwicklungsschwerpunkte der Kostentheorie* zu ergänzen, um wenigstens ansatzweise den derzeitigen Entwicklungsstand der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre insgesamt zu charakterisieren. Der Begriff der *Kostenlehre* wird dabei als übergeordneter Gattungsbegriff für die Teilgebiete der *Kostentheorie* und *Kostenrechnung*, sowie auch der später noch aufzugreifenden *Kostenpolitik* genutzt (vgl. auch Heinen 1983, S. 19).

---

## Entwicklung einer geschlossenen Kostenrechnung sowie einer synthetischen Kostentheorie

---

Der *Beginn der modernen Kostenlehre* ist – trotz der Existenz von Vorläufern (vgl. Dorn 1961, S. 21 ff.) – untrennbar mit *Eugen Schmalenbach* (vgl. zu seinen besonders wesentlichen Aussagen vor allem Kilger 1973) verbunden. Dessen Erkenntnisinteresse war gleichermaßen auf theoretische als auch auf instrumentelle Aspekte der Kostenlehre gerichtet.

Im Vorfeld von Kostentheorie und Kostenrechnung steht das Bemühen Schmalenbachs um eine eindeutige *Definition des Kostenbegriffs*. Die durch terminologische Sorgfalt gekennzeichnete Abgrenzung der Begriffe Ausgaben, Aufwand und Kosten sowie die zugleich vorgenommene Differenzierung der Begriffe Aufwand und Kosten (vgl. dazu auch Männel 1975) führt zur konsequenten sowie verdienstvollen *Herausbildung des wertmäßigen Kostenbegriffs*, der die Grundlage für die späteren terminologischen Arbeiten von Ernst Walb, Fritz Schmidt, Konrad Mellerowicz, Erich Kosiol, Max Rudolf Lehmann und Martin Lohmann bildet (vgl. Moews 1981, Sp. 1120). *Kosten* werden demgemäß als *bewerteter, leistungsbezogener Güterverzehr* definiert. Mit der Anwendung dieses allgemeinen und zudem überaus flexiblen Kostenbegriffs wird die Kostenrechnung in ihrem Wesenskern zu ei-

ner *kalkulatorischen Rechnung*, die vorrangig auf die Abbildung der Realgüterströme im Leistungsprozeß abstellt.

Ausgehend von dieser kalkulatorischen Prägung der Kostenrechnung lassen sich Schmalenbachs Arbeiten zum Ausbau des Kostenrechnungsinstrumentariums sowie seine Überlegungen zur *synthetischen Kostentheorie*, die sich gegenüber der analytischen Variante durch gesamtunternehmensbezogene Aussagen auszeichnet, kaum trennen. Bezüglich der eher instrumentell orientierten Weiterentwicklung der Kostenrechnung ist vor allem die Formulierung spezieller *Aufgaben der Kostenrechnung* hervorzuheben. Diesbezüglich dominiert die Auffassung, daß die *Kontrolle der Kostenwirtschaftlichkeit* den „wichtigsten Zweck nicht nur der Selbstkostenrechnung, sondern des fabrikatorischen Rechnungswesens überhaupt“ (Schmalenbach 1984, S. 120) darstellt. Darüber hinaus greift Schmalenbach auch die *Aufgabe der Preiskalkulation* sowie die *Bereitstellung von Kosteninformationen für die kurzfristige Erfolgsrechnung* auf.

Der deutlich auf *führungsunterstützende Funktionen der Kostenrechnung* abstellende und insofern sehr modern anmutende Aufgabenkatalog basiert wesentlich auf der frühzeitig erkannten *Notwendigkeit zur Relativierung des Begriffs der Einzelkosten* (vgl. Schmalenbach 1899, S. 107). Explizit greift vor allem Paul Riebel später diesen Gedanken auf und schlägt den Aufbau entsprechend gestalteter Bezugsgrößenhierarchien vor (vgl. Riebel 1956, S. 280 f. sowie besonders deutlich Riebel 1959, S. 215). Ausgehend davon wurde nicht nur der *Grenzkostenbegriff* in die betriebswirtschaftliche Literatur eingeführt, sondern – basierend auf einem deutlich erkennbaren Denken in Bruttoerfolgsgrößen – auch die *Grundlage für das Rechnen mit Deckungsbeiträgen* gelegt (vgl. Kilger 1973, S. 537 und Riebel 1990, S. 386 sowie demgegenüber abweichend, aber nicht überzeugend Seicht 1991, S. 33 ff.). Insbesondere aber erkennt Schmalenbach frühzeitig die hohe *Bedeutung der Fixkosten für die erfolgsorientierte Unternehmensführung* (vgl. vor allem Schmalenbach 1928) und legt damit den Grundstein für allerdings erst wesentlich später erfolgende instrumentelle Umsetzungen. Wolfgang Kilger erkennt darin zu Recht die „wohl hervorragendste Leistung Schmalenbachs auf dem Gebiet der Kostenlehre“ und bemerkt weiter, daß „er das Fixkostenproblem unbeirrt zum Zentralproblem seiner Kostenlehre gemacht und folgerichtig daraus seine Vorschläge zur Gestaltung der Kostenrechnung abgeleitet (hat)“ (Kilger 1973, S. 525).

---

## Konsequenzen für die Kostenrechnung in der Praxis

---

Die Analyse der *Entwicklung der Kostenrechnung* in der Praxis (vgl. Kilger 1988, S. 27 ff.) verdeutlicht, daß in den Unternehmen die bereits tiefgreifenden kostentheoretischen Erkenntnisse und kostenrechnerischen Empfehlungen Schmalenbachs zunächst nahezu überhaupt nicht antizipiert werden. Die anfangs dargebotene und an sich recht weit reichende Auffassung vom *Zweck der Kostenrechnung* wurde vielmehr zunächst sehr eng interpretiert. In diesem Sinne war die Kostenrechnung in ihren Ursprüngen in starkem Maße auf die abrechnende *Nachkalkulation* der Auskömmlichkeit der tatsächlich erzielten Marktpreise für die erstellten Produkte bzw. Leistungen eines Unternehmens reduziert. Traditionelle *Vollkostenrechnungen* sollten vorrangig

diesen Rechenzweck bedienen und wurden daher hinsichtlich ihres Instrumenten-Designs auf die retrospektiv vorzunehmende, möglichst vollständige Abrechnung der effektiv angefallenen Istkosten des Betriebsgeschehens ausgerichtet.

Vorrangig abrechnungstechnische Gründe führten zwar in der Folgezeit zum Rechnen mit Normalkosten, das eine laufende Kostenkontrolle der Gemeinkosten zuläßt. Auch setzte sich nach dem ersten Weltkrieg allmählich das bereits im Jahre 1802 in der Eisenhütten-Industrie bekannte (vgl. Schneider 1987, S. 385) Rechnen mit Plankosten wieder durch. Wesentlich erscheint in diesem Zusammenhang der sich damit andeutende „Wandel in der Kostenauffassung ... indem die geplanten Kosten zur normativen Forderung erhoben werden.“ (Kilger 1988, S. 41). Neben den bisher im Vordergrund stehenden retrospektiven Erfassungs- und Abrechnungsfunktionen wird insofern erstmals auch in der Praxis eine prospektive Lenkungs- und Kontrollfunktion der Kostenrechnung erkannt.

Gleichwohl verharrte die unternehmerische Praxis nach wie vor im traditionellen Vollkostendenken. Die einseitige, vorrangig auf eine Abbildungsfunktion ausgerichtete und zudem deutlich operative Fokussierung der Kostenrechnung ließ von vornherein kaum Raum für die Schaffung von geeigneten Möglichkeiten, zwangsläufig zukunftsorientierte Management-Aufgaben zu unterstützen. Zwar ist zu konzedieren, daß sich in jener Zeit noch nicht derart systematische und ausgefeilte Kritiken an der traditionellen Vollkostenrechnung publiziert fanden, wie dies in modernen Lehrbüchern der Kostenrechnung der Fall ist. Insbesondere hatte man sich auch noch nicht intensiv mit der „Fragwürdigkeit des Verursachungsprinzips“ (Riebel 1990, S. 49 ff.) auseinandergesetzt, so daß die vollkostenrechnerischen Denken inhärenten Probleme der letztlich auf Willkür beruhenden Gemeinkostenschlüsselung innerhalb der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung noch nicht deutlich waren. Gleichwohl bestand in Theorie und Praxis schon frühzeitig darüber Konsens, daß den einzelnen Erzeugnissen eines Unternehmens nur deren Einzelkosten zuzurechnen sind (vgl. auch Dorn 1961, S. 57). Auch wurde der besonders schwerwiegende Mangel der aus dem Verzicht auf Kostenspaltung resultierenden, durchgängigen Proportionalisierung von Fixkosten bereits frühzeitig durch Schmalenbach aufgezeigt und in der Folgezeit vertieft.

Die dominante Anwendung der Vollkostenrechnung blieb jedoch trotzdem bis in die 50er Jahre erhalten. Gefördert wurde dies wohl vor allem durch kriegsbedingte Veränderungen der Wirtschaftsstruktur. Die damit zwangsläufig einhergehende Aufhebung der marktwirtschaftlichen Freiheit bewirkte die Einschränkung der Entscheidungsspielräume, so daß mangels wählbarer Alternativen auch kaum Bedarf für entscheidungsorientierte Kosteninformationen bestand.

Darüber hinaus resultierte aus dem mit der Kriegswirtschaft forcierten Wachstum der Staatsaufträge das Erfordernis, auf der Grundlage der Selbstkosten zu kalkulieren. Die dafür binden 718 Regeln aufstellenden „Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber“ (LSÖ) vom 15. 11. 1938 zwang die Unternehmen zwar nicht explizit zur Ausgestaltung des innerbetrieblichen Rechnungswesens in Form einer Vollkostenrechnung, basierte jedoch implizit auf einer konsequenten Vollkostenkalkulation. Demgemäß wurde auch der gesamte Aufbau der Kostenrechnung innerhalb der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung geprägt, deren vollkostenrechnerische Struktur sich in entsprechend ausge-

legten Nettoergebnisrechnungen fortsetzte, die eine marktorientierte Gewinnplanung von vornherein behinderten.

Die soeben angeführte Zielsetzung gilt grundsätzlich auch für die nach dem 2. Weltkrieg erlassenen und mit Modifikationen heute noch gültigen „Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten“ (LSP) vom 31. 12. 1953, die ebenfalls „dabei unausgesprochen von einer Vollkostenrechnung aus(gehen)“ (Diedrich 1981, Sp 859). Dieser Tatbestand dürfte auch heute noch in vielen Unternehmen eine nicht unerhebliche Ursache für das immer noch vorfindbare Verharren der Praxis im mangelbehafteten vollkostenrechnerischen Denken darstellen, das aufgrund der derzeit beobachtbaren und zum Teil unkritischen Übernahme des Gedankenguts des Activity-based Costing aus dem US-amerikanischen Sprachraum zudem eine nicht ungefährlche Renaissance erlebt.

## Entwicklung einer produktions-theoretisch fundierten, analytischen Kostentheorie

In der deutschen Betriebswirtschaftslehre sind die 50er Jahre durch tiefgreifende Veränderungen der Kostenlehre gekennzeichnet. Nahezu parallel findet sowohl eine gründliche Ausdifferenzierung der theoretischen Erkenntnisse zu einer nunmehr analytischen Kostentheorie als auch eine nicht nur in der literarischen Auseinandersetzung, sondern auch in der unternehmerischen Praxis einsetzende Weiterentwicklung der Kostenrechnung statt. Besondere Bedeutung ist in diesem Zusammenhang den Arbeiten von Erich Gutenberg beizumessen, in denen eine die Theorie der Unternehmung weiterentwickelnde Produktions- und Kostentheorie begründet wird (vgl. Gutenberg 1951 sowie die eindrucksvolle Ergänzung durch Gutenbergs's Schüler: Kilger 1958). Als neue Erkenntnisse innerhalb der von Gutenberg begründeten Produktionstheorie anerkennt Dieter Schneider das „Aufarbeiten der mikroökonomischen, insbesondere angelsächsischen Literatur zur Produktionstheorie“ sowie den „Rückgriff auf ingenieurtechnische Erkenntnisse“, durch die Gutenberg „in ‚Verbrauchsfunktionen‘ einen empirischen Bezug herstellt“ (Schneider 1987, S. 153).

Die insgesamt von Gutenberg aufgestellten produktionstheoretischen Aussagensysteme stellen allerdings keineswegs den alleinigen Schwerpunkt der Betrachtung industrieller Leistungserstellungsprozesse dar. Sie werden vielmehr unmittelbar und zudem integrativ ergänzt um kosten-theoretische Analysen des Produktionsprozesses. Insofern folgt Gutenberg hier konsequent seiner schon frühzeitig in der Habilitationsschrift bekundeten Auffassung, daß „nur für die Kostensphäre der Unternehmung „in diesen Reaktionen, Verschiebungen und Verlagerungen der Gütermengen der Unternehmung unschwer der *eigenliche Gegenstand der betriebswirtschaftlichen Theorie* zu erkennen“ sei“ (Gutenberg 1929, S. 54, zitiert nach Schneider 1987, S. 153).

Die damit geschaffene analytische Kostentheorie, die aufgrund des naheliegenden Ziels der Bewertung der Faktoreinsatzmengen innerhalb der Produktionsfunktion zwingend resultiert, baut insofern erstmals auf einem produktionstheoretischen Fundament auf. Die zuvor erarbeiteten (synthetischen) Kostentheorien von Schmalenbach und auch von Mellerowicz (vgl. Meller-

owicz 1973) verfügen demgegenüber noch nicht über eine derartige Fundierung (vgl. dazu Adam 1990, S. 2). Im einzelnen werden – wiederum mit beeindruckender Systematik – die mit der Veränderung der Faktorqualitäten, der Beschäftigung, der Faktorpreise, der Betriebsgröße sowie des Fertigungsprogramms einhergehenden kostenmäßigen Konsequenzen aufgezeigt, die als *Haupt-Kosteneinflußgrößen* identifiziert werden. Damit entwickelt sich insgesamt die zuvor noch deutlich normativ geprägte Kostenlehre zu einer nunmehr erklärenden Kostentheorie.

Innerhalb der von Gutenberg begründeten Produktions- und Kostentheorie ist vor allem dem *Stellenwert des dispositiven Faktors* besondere Beachtung zu schenken. Durch dessen Aufnahme in die Systematik der Produktionsfaktoren wird die systematische Analyse unterschiedlicher Verhaltensweisen des Managements im leistungswirtschaftlichen Kombinationsprozeß ermöglicht und damit – innerhalb der Kostentheorie – die Wirkungsanalyse der durch den dispositiven Faktor beeinflussbaren Kosteneinflußfaktoren. Insofern wird hier nicht nur eine erklärende *Kostentheorie* vorgelegt, sondern zugleich eine zumindest ansatzweise auf die Lenkung der Kostensphäre eines Unternehmens zielende *Kostenpolitik* angedacht. Dies gilt zwar grundsätzlich auch bereits für die Arbeiten von Eugen Schmalenbach, der ebenfalls die Notwendigkeit einer *Wertorientierung der Unternehmensführung* hervorhebt (vgl. insbesondere Schmalenbach 1947/1948). Allerdings fehlt den anwendungsorientierten Gestaltungsempfehlungen Schmalenbach's noch die Grundlage einer erklärenden analytischen Kostentheorie.

Grundlegende Bestätigung finden die von Gutenberg publizierten Überlegungen zur Produktions- und Kostentheorie in der wenig später von Henrik Virkkunen angestellten Analyse der *Aufgaben des Rechnungswesens*. Virkkunen nimmt die besondere Bedeutung des dispositiven Faktors auf und weist gleich zu Beginn seiner Ausführungen darauf hin, daß die vom Rechnungswesen erfüllte Funktion der Abbildung des unternehmerischen Handelns „vom Standpunkt der Unternehmung aus unnötig ist. Erst die *Auswertung* des Rechnungswesens – die Verwendung des gesammelten Materials als Hilfsmittel der Leitungsfunktion – gibt ihm seinen eigentlichen Inhalt und teilt ihm ... seine Position zu“ (Virkkunen 1956, S. 9). Die damit in den Vordergrund gerückten *Leitungsfunktionen*, die ihre sachlogische Konkretisierung in *Planungs- und Kontrollaufgaben* sowie in *Informationsaufgaben* finden (Virkkunen 1956, S. 58 ff.), haben nicht nur bis heute Bestand, sondern finden heute gar als moderne Grundfunktionen des Controlling breite Zustimmung (vgl. vor allem Horváth 1990: Controlling, S. 144 ff.).

## Ausrichtung und Verfeinerung der Kostenrechnung zur Erfüllung entscheidungsorientierter Aufgaben

Die grundlegenden Arbeiten speziell von Schmalenbach, Gutenberg und Kilger sowie auch von Virkkunen stellen zweifelsohne bedeutsame *Meilensteine in der Entwicklung der Kostenrechnung* in der ersten Hälfte dieses Jahrhunderts dar. Gutenberg selbst stellt gar anlässlich der Gründungsfeier der Universität zu Köln am 22. Mai 1957 fest, daß es sich insbesondere bei der *Erklärung der Produktionskosten industrieller Unternehmen* um

einen Problembereich handelt, der „für die Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft von ... besonders großer Wichtigkeit war.“ (Gutenberg 1957, S. 608). Auf der Grundlage dieser besonderen Bedeutung der Kostenrechnung konnte in der Folgezeit der konsequente *Ausbau der Kostenrechnung zu einem leistungsfähigen Instrument der Unternehmensführung* erfolgen.

Auf die weithin bekannten Details der in den 50er Jahren begonnenen und bis in die 90er Jahre reichenden *Vervollständigung und Verfeinerung der instrumentellen Grundlagen der Kostenrechnung* muß hier nicht ausführlich eingegangen werden (vgl. auch Männel 1977 sowie Layer 1984). Die prinzipielle Ausrichtung dieser Entwicklung folgt der zunehmenden *Entscheidungsorientierung der gesamten Betriebswirtschaftslehre* (vgl. Heinen 1969) und somit der daraus resultierenden *Notwendigkeit des Rechnens mit entscheidungsrelevanten Kosten*. Dies bedeutet, „daß nur die Kostenänderungen, die durch bestimmte Entscheidungen gegenüber dem Unterlassen oder durch Änderung bestimmter Einflußgrößen ausgelöst werden, für eine rationale Entscheidung benötigt werden“ (Dellmann 1979, S. 321). Auf dieser Grundlage entstehen insbesondere zwei, ihrem Wesen nach unterschiedliche *Kostenrechnungssysteme*:

- Zum einen die in ihrer theoretischen Grundlegung vor allem von Wolfgang Kilger entwickelte *Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung* (vgl. Kilger 1988 und Albach 1988: Unternehmenstheorie), deren praxisgerechte Orientierung sowie deren breite Umsetzung in der Praxis insbesondere dem Engagement von Hans Georg Plaut zu verdanken ist (vgl. Plaut 1992 und Männel 1992: Plaut).
- Zum anderen die *Einzelkosten-, Einzelerlös- und Deckungsbeitragsrechnung*, die von Paul Riebel konzipiert und theoretisch fundiert wurde (vgl. Riebel 1990) und die insbesondere in Form der von Gerd Lassmann entwickelten *Periodenerfolgsrechnung* (vgl. Lassmann 1968) eine wesentliche Variante aufweist.

Beide zuvor genannten Ausprägungen sind zwar als *entscheidungsorientierte Teilkosten- und Bruttoergebnisrechnung* konzipiert, weisen jedoch nicht unerhebliche konzeptionelle Unterschiede auf.

Die in der produktionsorientierten Tradition der *„Kölner Schule“* stehende *Grenzplankostenrechnung* orientiert sich „primär am Rechnungszweck der kostenstellenbezogenen Wirtschaftlichkeitskontrolle“ (Männel 1990, S. 15) der unternehmerischen Leistungserstellung. Sie ist in ihrem Aufbau durch ein umfangreiches und differenziertes *System von direkten und indirekten Bezugsgrößen* gekennzeichnet, das nicht nur die Messung der Beschäftigung in den einzelnen Kostenstellen ermöglicht, sondern darüber hinaus dazu beiträgt, dem gesamten Instrument zugleich eine „klare produktions- und kostentheoretische Basis“ (Küpper 1989, S. 219) zu vermitteln. Ausgehend von der kostenstellenbezogenen Ermittlung der Beschäftigung erfolgt eine *planmäßig-analytische Kostenspaltung* (vgl. Männel 1972), die die Verrechnung allein der beschäftigungsproportionalen Kosten ermöglicht. Die den Kostenträgern zugerechneten „Stückkosten bestehen damit aus Einzelkosten und proportionalen Gemeinkosten. Die Differenz zum konstant angenommenen Verkaufspreis wird als Deckungsbeitrag bezeichnet“ (Dellmann 1979, S. 322). Die kostenstellenbezogene *Gegenüberstellung von Plan-, Soll- und Istkosten* ermöglicht zudem differenzierte Abweichungsanalysen und erfüllt dadurch den Zweck der nach Kostenwirtschaftlichkeit strebenden Lenkung der Kostenstellen.

Die Einzelkosten-, Einzelerlös- und Deckungsbeitragsrechnung zeichnet sich vor allem durch eine von einzelnen Rechenzwecken abstrahierende Grundkonzeption aus (vgl. auch Weber 1991: Pflichtübung, S. 7) und ist wesentlich durch den völligen Verzicht auf Schlüsselungen und Verrechnungen von Gemeinkosten gekennzeichnet. Die Grundlage dafür bietet das für Kosten und Erlöse geltende Identitätsprinzip: „Demnach sind zwei Größen dann und immer nur dann einander (eindeutig und logisch zwingend) zurechenbar, wenn sie durch dieselbe Entscheidung (Einflußgröße) oder durch dasselbe Bündel von Entscheidungen (Einflußgrößen) ausgelöst werden oder ausgelöst worden sind“ (Riebel 1990, S. 100). Die Vorgabe eines derart strengen Zurechnungsprinzips bedingt nicht nur ein konsequentes Rechnen mit Einzelkosten, sondern ein – innerhalb einer entscheidungsorientierten Erlösrechnung (vgl. Männel 1983) erfolgendes – Rechnen mit Einzelerlösen. Voraussetzung dafür bilden rechenzweckneutrale Grundrechnungen, auf deren Basis fallweise Auswertungsrechnungen für spezifische Rechenzwecke in ebenfalls spezifischen Entscheidungssituationen ermöglicht werden. Die demgemäß besonders strengen Maßstäben unterliegende Abrechnung der Erlöse und Kosten steht in der Tradition der ‚Nürnberger Schule‘ und ist daher durch eine konsequente retrograde, vom Nettoerlös ausgehende Bruttoerfolgsermittlung gekennzeichnet.

Die auf der Grundlage der zuvor skizzierten Konzeptionen ausgehende Weiterentwicklung der Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung als Führungsinstrument ist nicht nur durch das Streben nach Verfeinerung der geschaffenen Aussagensysteme gekennzeichnet. Vielmehr erfolgt einerseits ein konsequentes Bemühen um die DV-gestützte Umsetzung praxisgerechter Standardsoftwarekonzepte zur Kostenrechnung, die allerdings trotz ihrer mittlerweile hohen Leistungsfähigkeit (vgl. dazu Warnick 1991, S. 58 ff.) nicht nur Vorteile bieten, sondern dadurch, daß zunehmend DV-technische Restriktionen zur Determinante konzeptioneller Kostenrechnungslösungen werden, auch Gefahren beinhalten (vgl. Männel 1985, S. 21). Andererseits ist – damit einhergehend – das Bemühen zugleich darauf gerichtet, die konzeptionellen Unterschiede zwischen der Grenzplankostenrechnung und der Einzelkostenrechnung zu überwinden und „Elemente beider Rechensysteme sinnvoll zu einem Gesamtkonzept (zu) integrieren, das dann sowohl eine ausgebaute Leistungsrechnung der Kostenstellen als auch eine differenzierte und die Komplexität der Ergebnisentstehung treffend widerspiegelnde Kostenträgerrechnung umfaßt“ (Männel 1990, S. 15).

Insgesamt gesehen läßt sich gleichwohl feststellen, daß die Kostenrechnung heute „kein in sich fest geschlossenes, konzeptionell vollständig ausdiskutiertes, in Umfang und Detaillierung festliegendes Informationssystem“ (Weber 1990, S. 125) darstellt, sondern äußerst „vielfältige Gestaltungsoptionen“ (ebenda, S. 126) bereithält. Diese beziehen sich zum einen darauf, daß unterschiedlichste Systemkonzepte nebeneinander bestehen. Zum anderen erstrecken sich derartige Gestaltungsoptionen aber auch bis in die Details der jeweiligen methodischen Merkmale der einzelnen Systeme. Zwar ist eine varietenreiche Produktion tendenziell eher in der Lage bedarfsgerechte Produkte bereitzustellen. Dies gilt durchaus auch im Bereich der Know-How-Erstellung der Wissenschaft für die Praxis. Gleichwohl scheint die soeben angeführte Vielfalt im Instrumentendesign der Kostenrechnung in der Praxis eher Verwirrung zu stiften. Dies ist wohl auch als Ursache der – gleichermaßen markigen wie auch

provokanten – Feststellung von Jürgen Weber, daß man angesichts des aktuellen Standes der Kostenrechnung, der durch „konzeptionelle Erstarrung und latente Unzufriedenheit in den Unternehmen“ (Weber 1991: Pflichtübung, S. 7) gekennzeichnet werde, zu der Auffassung kommen könnte, daß die im zuvor gekennzeichneten Zusammenhang nicht unwesentliche „Streitereien um das ‚richtige‘ Kostenrechnungssystem ... nur akademischer Theaterdonner“ (ebenda) waren.

In einer die historische Entwicklung der Kostenrechnung widerspiegelnden Klassifikation lassen sich derzeit die folgenden Systemkonzepte unterscheiden:

- erfassungs-, abrechnungs- und kalkulationsorientierte Konzepte der traditionellen Vollkostenrechnung,
- planungs- und kontrollorientierte Konzepte der Grenzkostenrechnung,
- entscheidungsorientierte Konzepte der Einzelkostenrechnung und
- neuere, in ihrer Zielsetzung uneinheitliche, tendenziell aber lenkungsorientierte Konzepte der Kostenrechnung.

Die aus einer diesbezüglich kritischen Betrachtung ableitbare Forderung nach einer Neuorientierung der Kostenrechnung, wie sie in den letzten Jahren vor allem in den USA besonders markant formuliert wird (vgl. stellvertretend für viele Publikationen vor allem Johnson/Kaplan 1987), die aber auch in Deutschland zunehmend auftritt, ist allerdings mit der erforderlichen Vorsicht zu betrachten. Schon Erich Schäfer wies zurecht auf damit verbundene Gefahren hin: „Wem die Geduld fehlt ..., die Forschungsarbeit reifen zu lassen, der wird immer wieder nach ‚Neuausrichtung‘ des Faches rufen, sich an neuen Schlagworten berauschen und nach allen Seiten blicken, um besondere ‚Erfolgschancen‘ ausfindig zu machen“ (Schäfer 1952, S. 611). Andererseits darf man allerdings auch nicht unberücksichtigt lassen, daß Wissenschaftler „meistens sehr zäh an bestimmten Grundmustern ihres Denkens festhalten“ (Schneider 1987, S. 62) und dadurch die grundsätzlich für den wissenschaftlichen Fortschritt erforderliche Forschungsdynamik behindern. Insofern sind betriebswirtschaftlich zweckmäßige und dementsprechend sorgfältig fundierte Erweiterungen und Ergänzungen der Kostenrechnung, wie sie in den letzten Jahren immer öfter angeregt werden (vgl. dazu aus der Vielzahl entsprechender Publikationen Albach 1988: Rechnungswesen; Horváth 1990: Kostenmanagement; Küpper 1990; Männel 1985; Männel 1988; Männel 1992: Anpassung sowie Weber 1991: Controlling-Objekt), notwendig, um ein Verharren in tradierten Forschungs-, Lehr- und Anwendungsmustern der Kostenlehre zu vermeiden.

## Ausbau der Kostenlehre durch funktionale Erweiterung kostenpolitischer Aufgaben

Trotz der nicht nur frühzeitig, sondern auch überzeugend durch Henrik Virkkunen geleisteten *Herausarbeitung der führungsunterstützenden Funktionen der Kostenrechnung* sehen sich auch in der zweiten Hälfte dieses Jahrhunderts viele Wissenschaftler veranlaßt, zu diesem für die Konkretisierung des Instrumentes bedeutsamen Thema Stellung zu nehmen. Die diesbezüglich vorfindbaren Auffassungen sind zwar nicht durch übertriebene Vielfalt geprägt, präsentieren aber gleichwohl nuancierte Sichtweisen.

## Traditionelle Teilgebiete und Funktionen der Kostenlehre

Die Kostenrechnung wird von Erich Kosiol als ein Instrument bezeichnet, das „eine zahlenmäßige Abbildung des Wirtschaftsgeschehens, das sich innerhalb der Unternehmung vollzieht oder diese mit dem umgreifenden Markt verbindet“ (Kosiol 1979, S. 1) leisten soll. Diese *Funktion der Abbildung des in der Leistungssphäre stattfindenden wirtschaftlichen Handelns von Unternehmen durch die Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung* kann allerdings nicht uneingeschränkt erfüllt werden. So kann sie aus modelltheoretischen und wirtschaftlichen Gründen stets nur ein „vereinfachtes Abbild der Realität“ (Kloock/Sieben/Schildbach 1987, S. 9) darstellen. Speziell ist zu bedenken, daß sie „nur ein partielles Abbild der Entscheidungsfelder der Unternehmung (liefert), als in sachlicher Hinsicht beispielsweise die sachzielneutralen Vorgänge nicht erfaßt werden und in zeitlicher Hinsicht eine Beschränkung auf die kurzfristigen Konsequenzen der Unternehmungsprozesse erfolgt“ (Reiß/Ganz 1985, S. 593). Gleichwohl lassen sich durch eine wirklichkeitsgetreue beziehungsweise zumindest *wirklichkeitsnahe Erfassung der Kosten* – dies hat Siegfried Hummel präzise belegt (vgl. Hummel 1970) – wesentliche Verbesserungen der Abbildungsfunktion erreichen.

Erich Kosiol verankert die Kostenrechnung in einer der *explinatorischen Theorie* der Kostenabhängigkeiten gegenüberstehenden und somit wissenschaftlich eigenständigen, jedoch eben nicht auf Erklärungs Bemühungen ausgerichteten *komputatorischen Theorie*, „deren Gegenstand die abstrakt-generelle rechnerische Ermittlung isomorpher Zahlenausdrücke ist“ (Kosiol 1981, S. 4). Weiterhin wird darauf verwiesen, daß als *Hauptaufgaben der Kostenrechnung*

- die „Sammlung und Aufbereitung von Informationen über die Situation der Unternehmungsprozesse als Unterlagen für die Lösung weitreichender Entscheidungsaufgaben und für laufende Dispositionen“ sowie
- die „Bestimmung und Vorgabe von Richtwerten (Steuerungs- oder Lenkungsgrößen) für leitende und ausführende Stellen“ (Kosiol 1981, S. 6).

anzusehen sind. Die zuletzt aufgeführten Zwecke der Kostenrechnung sind allerdings nicht in die eher mathematisch-formal interpretierte, komputatorische Kalkültheorie zu integrieren, sondern – eher im Sinne einer finalen Beziehung – einer *instru-*

*mental-pragmatisch* geprägten Informationsfunktion der Kostenrechnung selbst zuzuordnen.

Eine ähnliche Sicht findet sich in der von Klaus Dellmann getroffenen Aussage, die Kostenrechnung sei ein „Instrument der quantitativen wertmäßigen Abbildung von produktionssystembezogenen mengenmäßigen Güterverbräuchen zum Zwecke einer ziel(system)bezogenen Wertlenkung von Güterverbrauch und Güterentstehung“ (Dellmann 1979, S. 321). Auch hier steht die *Abbildungsfunktion* der Kostenrechnung im Vordergrund und wird um *eine über die Wertsphäre zu vollziehende Lenkungs-funktion* ergänzt.

Eine Modifikation der soeben angeführten Sicht vertreten Marcell Schweitzer und Hans-Ulrich Küpper, indem sie dem innerbetrieblichen Rechnungswesen die Funktion zuordnen, die „Abbildung des Unternehmungsprozesses durch Geldrechnungen“ (Schweitzer/Küpper 1986, S. 22) zu leisten sowie als „Informationsinstrument der Unternehmung(sführung)“ (ebenda, S. 25) zumindest indirekt – eben über die Abbildungsfunktion – Planungs-, Steuerungs- und Kontrollzwecke der Unternehmung zu unterstützen. Diese Auffassung wird besonders deutlich in einem Beitrag von Hans-Ulrich Küpper, in dem dieser – ausgehend von einer zuvor dezidiert abgeleiteten Abbildungs- und Informationsfunktion – perspektivisch darauf verweist, daß der „Charakter (des Rechnungswesens) als unterstützendes Instrument der Unternehmensführung im Laufe der Zeit immer deutlicher geworden“ (Küpper 1989, S. 231) sei.

Ähnlich weitreichend sehen Siegfried Hummel und Wolfgang Männel die „Aufgabenschwerpunkte“ des internen Rechnungswesens in der „Abbildung des wirtschaftlich bedeutsamen Geschehens im Betrieb“ sowie der „Planung, Steuerung und Kontrolle des Betriebsgeschehens“ (Hummel/Männel 1986, S. 6, speziell Abbildung 1–2). Hier erfolgt mithin eine *gleichberechtigte Ergänzung der Abbildungsfunktion um bedeutsame Führungsfunktionen* der Kostenrechnung.

## Kostenpolitische Funktionen und deren Stellung innerhalb der Kostenlehre

Die *Kostenrechnung* läßt sich insofern als ein auf die Belange der unternehmerischen Praxis abstellendes betriebswirtschaftliches Instrument zur *wertmäßigen Abbildung* der in der Leistungssphäre von Unternehmen stattfindenden Handlungen verstehen, das als solches einen eigenständigen (kalkül)-theoretischen Stellenwert aufweist. Da sie im Zuge dieser Abbildungsfunktion allerdings zwangsläufig auch Kosten auf bestimmte Bezugsgrößen zu verrechnen hat, ist die *Kenntnis von Gesetzmäßigkeiten zwischen Kostenhöhe und Kostenbestimmungsfaktoren* eine unabdingbare Voraussetzung für ein zweckgerechtes Instrumentendesign. Hinzu kommt, daß insbesondere das Arbeiten mit Plankosten *prognostische Aussagen* erforderlich macht (vgl. ähnlich Schweitzer/Küpper 1986, S. 81). Beide Aspekte führen dazu, daß die Kostenrechnung nicht allein auf der Grundlage einer (komputatorischen) *Theorie der Kostenrechnung* fußen kann, sondern auch auf der *Erklärungs- und Prognosefunktionen* beinhaltenden *Kostentheorie* basieren muß.

Insoweit besteht offenbar nicht nur eine für die Praxis bedeutsame Klarheit, sondern auch eine weitreichende Übereinstim-

mung zwischen den verschiedenen Auffassungen. Gleichwohl sind bereits auf dieser sehr grundsätzlichen Ebene des Erkenntnisinteresses einige für die *Struktur der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre* bedeutsame Fragen zu stellen. Fraglich ist insbesondere, ob es zweckmäßig war, ist und bleibt, die *Kostenlehre* allein auf die Module der *Kostentheorie und Kostenrechnung* zu beschränken. Anders ausgedrückt stellt sich die Frage, ob die bereits mehrfach angesprochenen *Informations- und Führungsunterstützungsfunktionen* tatsächlich als gleichrangige Funktionen dem *Instrument der Kostenrechnung* zuzuordnen sind. Zu fragen ist darüber hinaus, welches denn überhaupt wesentliche Aufgaben der Führungsunterstützung sind. Bislang werden diese Aufgaben in einschlägigen Lehrbüchern der Kostenrechnung – dies zeigten die vorherigen Ausführungen – äußerstenfalls auf die *Planung, Steuerung und Kontrolle* des Betriebsgeschehens beschränkt. Diese Kennzeichnung scheint allerdings aus funktionaler Sicht in mehrfacher Weise zu eng zu sein.

Zum einen basiert die in diesem Zusammenhang im Mittelpunkt stehende Planung und Kontrolle der Kosten regelmäßig auf einer aus den jeweiligen *situativen Bedingungskonstellationen* eines Unternehmens resultierenden *Leistungsplanung*. Hinzu kommt, daß die Kostenplanung innerhalb des unternehmerischen Wertschöpfungsprozesses meist erst recht spät einsetzt und daher kaum noch zu einer grundlegenden *Revision der Leistungsplanung* führen kann. Zwar sind gewisse *Modifikationen der Leistungsplanung* realisierbar, die allerdings in Ermangelung der Möglichkeit eines frühzeitigen Eingriffs ihrerseits häufig besonders hohe zusätzliche Kosten verursachen. Die Planung der Kosten ist insofern stets nur eine *abgeleitete Planung*, die vor allem *prospektive Informationsbedarfe* befriedigt.

Die Übernahme einer *Kontrollfunktion* im Zuge der Gegenüberstellung von Plan-, Soll- und Istkosten kann darüber hinaus allenfalls äußerst kurzfristige und zudem nur operative Lenkungsaufgaben des Controlling im Sinne einer *Gegensteuerung aus Abweichungen* erfüllen. Die Unterstützung antizipativer Steuerungs- und Regelungsinteressen, wie sie innerhalb der Erfüllung von *Controllingfunktionen* erforderlich scheint (Becker 1990, S. 306 ff. sowie Thom/Cantin 1992, S. 189) ist dagegen mit Hilfe der Kostenrechnung bisher kaum möglich. Es mangelt insofern an einer unter sachlichen und zeitlichen Aspekten *im Gegenstrom verzahnten Kosten- und Leistungs politik* (vgl. Becker 1992: Stabilität), die nicht nur im Sinne ihrer Wirksamkeit frühzeitig ansetzt, sondern auch Rückwirkungen auf die strategische Planung und Kontrolle zuläßt.

Zum anderen müßte sich eine umfassende und insofern wirksame Führungsunterstützung auf sämtliche *Führungsfunktionen* erstrecken. Die *Planung und Kontrolle* des Betriebsgeschehens sowie auch das *Controlling* des unternehmerischen Handelns stellen jedoch nur einen Ausschnitt der gesamten, um *Organisation und Leitung* zu ergänzenden Führungsinhalte dar. Die Unternehmensführung hat die Aufgabe, die *Erfüllung der unternehmensbezogenen Leistungs- und Wertziele* zu sichern. Übergeordneten *Führungsfunktionen* bestehen demgemäß in der *verhaltensbezogenen Gestaltung und Lenkung des wirtschaftlichen Handelns* (vgl. Wild 1974, S. 158), das sich in der Leistungs- und Wertsphäre von Unternehmen vollzieht. Eine die Führung wirksam unterstützende Kostenrechnung muß folglich ihre Wirksamkeit auch in Richtung der *Erfüllung derartiger Gestaltungs- und Lenkungsfunktionen* orientieren (können).

Gemäß der hier vertretenen Auffassung sollten – unabhängig von der Frage, ob dies durch die derzeit verfügbaren Instrumente gewährleistet wird – derartige *Gestaltungs- und Lenkungsfunktionen* allerdings nicht der Kostenrechnung selbst, sondern einer davon (nur formal!) zu separierenden *Kostenpolitik* zugeordnet werden (vgl. mit ähnlicher Intention bereits Schoenfeld 1970, Sp. 934). Diese Sichtweise scheint sich auch im jüngeren Schrifttum vermehrt durchzusetzen (vgl. insbesondere Franz 1992, S. 1492 f. sowie Horváth 1990: Kostenmanagement, Reiß/Corsten 1990 und Streitferdt 1990). Allerdings wird dort mehrheitlich statt des Begriffs der Kostenpolitik regelmäßig der Begriff des Kostenmanagements verwendet. Diese *Terminologie* scheint jedoch wenig zweckmäßig zu sein, da Management als Synonym für Führung verstanden werden kann. Diesbezüglich gilt jedoch: Betriebswirtschaftliche „Sachverhalte ... bilden so lange keine Führungsprobleme (besser: werden nicht als Führungsprobleme betrachtet), als von Verhaltensaspekten abstrahiert wird, also die materielle Sicht (Sachaspekt) im Vordergrund steht“ (Wild 1974, S. 148). Insofern sollte nicht der Begriff des Kostenmanagements, sondern besser der Begriff Kostenpolitik verwendet werden.

Insgesamt resultiert aus den zuvor erläuterten Zusammenhängen das in *Abbildung 2* dargestellte *System der Kostenlehre*, das sich aus den miteinander vernetzten Modulen der Kostenrechnung, der Kostentheorie und der Kostenpolitik zusammensetzt.

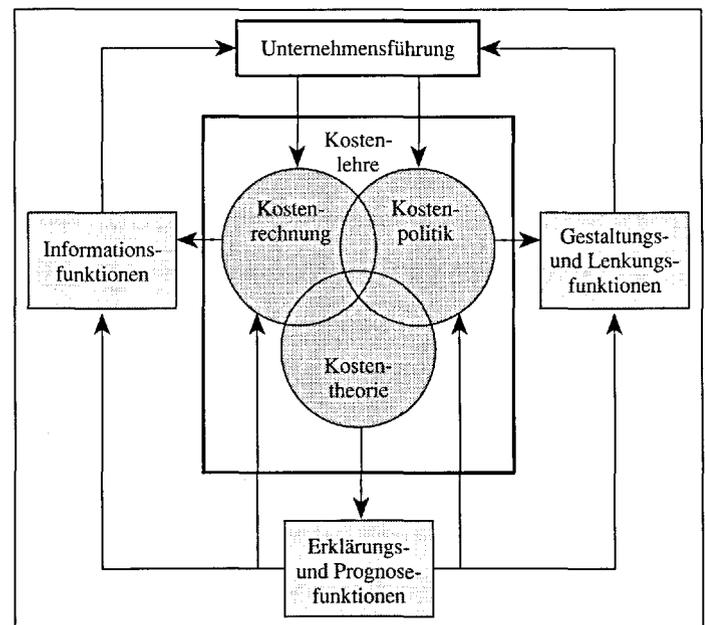


Abb. 2: Module der Kostenlehre und deren funktionale Stellung zur Unternehmensführung

Die gesamte Kostenlehre erfüllt keinen Selbstzweck, sondern hat mit ihren jeweiligen Funktionen eine *Servicefunktion* für die *Unternehmensführung* sicherzustellen. Innerhalb der Kostenlehre stellt die *Kostentheorie*, die in engem Zusammenhang mit der *Produktionstheorie*, bzw. noch allgemeiner betrachtet, mit einer (noch immer fehlenden) *Leistungstheorie* steht, mit den ihr zuzuordnenden *Erklärungs- und Prognosefunktionen* die betriebswirtschaftlich fundierte Grundlage für sämtliche Kostenaus-

gen(systeme) dar. Die *Kostenrechnung* erfüllt demgegenüber *Informationsfunktionen*, die durch eine dementsprechende methodische Gestaltung des Instrumentes sicherzustellen sind. Die *Kostenpolitik* übernimmt *Gestaltungs- und Lenkungsfunktionen* und dient somit der Unternehmensführung – speziell insbesondere auch dem als Träger kostenpolitischer Impulse auffaßbaren Controlling – im Rahmen der *Beeinflussung der Kosten unternehmerischen Handelns*. Die *Kostenpolitik* hat mithin dazu beizutragen, daß Unternehmen ihre Möglichkeiten als ‚Disponenten ihrer Kosten‘ (vgl. Henzel 1936) nicht nur erkennen, sondern auch problemorientiert analysieren und ausschöpfen können.

## Funktionen, Dimensionen und Strategien der Kostenpolitik

Die zuvor angeregte, formale *Verselbständigung der Kostenpolitik zu einem eigenständigen Teilgebiet der Kostenlehre* stiftet im Rahmen der praktischen Bewältigung von Kostenproblemen allein noch keinen Nutzen. Vielmehr ist es erforderlich, auch einen materiellen Entwurf für die *Struktur der Kostenpolitik* zumindest zu skizzieren, der einerseits die systematische Einordnung des bereits vorhandenen kostenpolitischen Gedankenguts zuläßt und andererseits optionale Entwicklungsspielräume für den weiteren Ausbau der *Kostenpolitik* offeriert. Im Rahmen der nachfolgenden Skizze eines derartigen Strukturkerns sollen vorrangig die problembezogenen *Funktionen der Kostenpolitik*, die unterschiedlichen *Dimensionen der Kostenbeeinflussung* sowie grundlegende *Optionen kostenpolitischer Strategien* erörtert werden.

## Funktionen der Kostenpolitik

Die zuvor bereits getroffene Feststellung, daß die *Kostenpolitik* eine *dienende Funktion* im Rahmen der Gestaltung und Lenkung unternehmerischen Handelns durch die Führung zu erfüllen hat, die sich insbesondere in einer *zweckentsprechenden Kostenbeeinflussung* ausprägt, bedarf der weiteren Konkretisierung. Dazu empfiehlt es sich, zunächst eine *Problemlandkarte der Kostenpolitik* zu entwickeln, die nachfolgend freilich nur in generalisierter Form aufgestellt werden kann.

Als besonders bedeutsame Problemfelder der *Kostenpolitik* lassen sich vor allem

- (1) Verschiebungen der Kostenverursachung,
- (2) Verlagerungen der Kostenentstehung,
- (3) Veränderungen der Kosteneinflußgrößen,
- (4) Verminderungen der Kostenelastizität sowie
- (5) Verschärfungen der Kostenintensität anführen.

Innerhalb der *Kostensphäre* (insbesondere von Industrieunternehmen) lassen sich derzeit die folgenden, kostenpolitisch bedeutsamen *Veränderungen* feststellen:

### (1) Verschiebungen in der Kostenverursachung

Verschiebungen in der Verursachung der Kosten resultieren insbesondere aus der stark zunehmenden *Vorverlagerung der Bestimmungsfaktoren der Kostenentstehung in sehr frühe Phasen des Lebenszyklus*, speziell in die Phasen der Forschung, Entwicklung und Konstruktion von Produkten. Man schätzt, daß heute 60 bis 70 % der *Herstellkosten eines Produktes bereits in der Konstruktion* determiniert sind (vgl. Opitz 1970, S. 525). US-amerikanische Publikationen gehen zum Teil sogar davon aus, daß zu Beginn der Produktion bereits bis zu 95 % der Kosten festgelegt sind (vgl. Berliner/Brimson 1988, S. 140). Dies hat erhebliche Konsequenzen für die *Ausgestaltung der laufenden Kostenrechnung* (vgl. dazu Männel 1992: *Kostenrechnung*, S. 117) und bewirkt insbesondere, daß die *Möglichkeiten zur Kostenbeeinflussung* mit der zunehmenden Konkretisierung eines Produktes stark schwinden.

### (2) Verlagerungen der Kostenentstehung

Eine zweite Gruppe von Problemen in der *Kostensphäre* betrifft die zunehmende *Verlagerung der Kostenentstehung*. Diesbezüglich sind vor allem Veränderungen innerhalb der *Struktur der Herstellkosten der Produkte* zu verzeichnen, die sich speziell auf die absolute Höhe sowie auf die untereinander bestehenden Relationen der *Materialkosten*, der *Personalkosten* sowie der *Anlagenkosten* auswirken (vgl. Männel 1992: *Kostenrechnung*, S. 111 ff.). Den Zusammenhang derartiger Entwicklungen mit der *Einführung moderner Produktionstechnologien* belegt einprägsam eine von Horst Wildemann in großen Maschinenbauunternehmen durchgeführte Studie (vgl. Wildemann 1987, S. 133 ff.).

Die Betrachtung der unternehmerischen *Funktionalbereiche* läßt weitere wesentliche Verlagerungen der *Kostenentstehung* deutlich werden, nämlich die im Zuge der Reduzierung von *Rüstkosten* zu verzeichnende *Substitution laufender Kosten durch einmalige Kosten*, die deutliche *Zunahme der Kosten indirekter Leistungen* sowie die zukünftig wohl noch stark zunehmende *Bedeutung der Entsorgungskosten*.

### (3) Veränderungen der Kosteneinflußgrößen

Eng verbunden mit den beiden zuvor skizzierten Problemfeldern sind *Veränderungen der relevanten Kosteneinflußgrößen*. Die *Kostentheorie* und mit ihr auch die konventionellen *Kostenrechnungssysteme* rücken noch immer die *Beschäftigung* als bedeutsamste *Kosteneinflußgröße* in den Vordergrund. Demgegenüber zeigen jüngere Entwicklungen erneut die hohe Bedeutung auf, die vor allem die sogenannten *Kostentreiber in den indirekten Bereichen* aufweisen. Mit der teilweise bereits vollzogenen Verlagerung einer Vielzahl unternehmerischer Aktivitäten von den direkten Produktionsbereichen in die indirekten Bereiche ist auch ein *Wechsel in der Bedeutung der Kosteneinflußgrößen*

verbunden. In jüngerer Zeit haben vor allem US-amerikanische Publikationen auf diesen Aspekt aufmerksam gemacht: „If ... transactions are responsible for most overhead costs in the hidden factory, than the key to managing overheads is to control the transaction that drive them“ (Miller/Vollmann 1985, S. 146).

#### (4) Verminderung der Kostenelastizität

Aus den angeführten Verlagerungen der Kostenentstehung resultieren zudem Konsequenzen für die Kostenelastizität. Unternehmen sind heute mehr denn je mit absolut und relativ steigenden *Fixkostenkostenbelastungen* konfrontiert. Diese Entwicklung hat bereits Schmalenbach in seiner berühmten ‚Wiener Rede‘ konstatiert, indem er auf die Gefährlichkeit der „*Verschiebung der Produktionskosten innerhalb eines Betriebes*“ hinwies, die sich in dem Tatbestand äußert, „daß der Anteil der proportionalen Kosten am Produktionsprozeß kleiner und der Anteil der fixen Kosten immer größer geworden ist, und zwar so sehr, daß schließlich der Anteil der fixen Kosten für die Produktionsgestaltung bestimmend wurde“ (Schmalenbach 1928, S. 243).

Gerade die Kategorie der Fixkosten entzieht sich aber innerhalb konventioneller Kostenrechnungssysteme einer wirksamen Steuerung. Zwar lassen sich die Fixkosten eines Unternehmens „über einen *Aufbau oder Abbau der Kapazität oder der Betriebsbereitschaft* durchaus beeinflussen, wenn auch meist *nur sprunghaft, nur in bestimmten Intervallen und nur zu bestimmten Terminen*“ (Hummel/Männel 1986, S. 102). Einhergehend mit dieser eingeschränkten Disponierbarkeit ist mit der absoluten und relativen Zunahme dieser Kostenkategorie insgesamt eine deutliche *Reduzierung der Flexibilität der Kosten* zu verzeichnen. Damit sinkt auch die für eine wirksame Existenzsicherung erforderliche *Flexibilität der gesamten Unternehmenspolitik*, da die Fähigkeit zur Risikoabwehr und zur Wahrnehmung von Chancen zumindest kurz- bis mittelfristig, in zunehmendem Maße aber auch längerfristig limitiert wird.

#### (5) Verschärfung der Kostenintensität

Der hier als Verschärfung der Kostenintensität bezeichnete Effekt betrifft nicht allein die *Erhöhung des Kostenniveaus* bestimmter Kostenkategorien und Kostenarten, sondern darüber hinaus auch die *Veränderung des Kostenverhaltens*, die insbesondere in zunehmend *progressiven Stückkostenverläufen* deutlich wird. Derartige Effekte werden in jüngster Zeit zunehmend mit dem Begriff der *Komplexitätskosten* in Verbindung gebracht (vgl. Becker 1992: Komplexitätskosten). Diese resultieren vorrangig aus leistungswirtschaftlicher Vielfalt, so speziell aus

- der zunehmenden Komplexität der *Leistungsprogramme* (Breite und Tiefe), der technischen, personellen und immateriellen *Leistungspotentiale* und der *Leistungsprozesse* sowie aus
- der einhergehenden Komplexität der *Lieferanten- und Kundenstrukturen*.

und bewirken, daß die nach herrschender Auffassung im Zuge eines Beschäftigungszuwachses potentiell erreichbaren „*Economies of Scale*“ sich durch eine Erhöhung der innerbetrieblichen Komplexität in „*Diseconomies of Large Scale*“ bzw. „*Diseconomies of Complexity*“ (Gingrich/Metz 1990) umwandeln können.

Die angeführten Schwerpunktprobleme eines effizienten Kosten-Controlling verdeutlichen zugleich, welche wesentlichen *Funktionen einer leistungsfähigen Kostenpolitik* zuzuordnen sind. Diese setzen nämlich unmittelbar an den genannten Problemfeldern an und lassen demzufolge vor allem folgende, auf die *unternehmenspolitische Kostenbeeinflussung* zielenden Aspekte erkennen:

- *Verbesserung von Kostentransparenz und Kostenbewußtsein* zur Aufdeckung bedeutsamer Kostentreiber und zur systematischen Ausschöpfung von Kostensenkungspotentialen;
- *Verbesserung der Kostendisponierbarkeit* durch Schaffung frühzeitiger Kosteneingriffsmöglichkeiten und Sicherung einer hinreichenden Kostenflexibilität;
- *Verbesserung der relativen Kostenpositionierung* von Unternehmen im Vergleich zu ihren Mitwettbewerbern.

Erst die möglichst umfassende Erfüllung dieser Funktionen bietet Gewähr dafür, daß die *Kostenpolitik* sich als *wirksames Instrument der Gestaltung und Lenkung unternehmerischen Handelns* präsentieren kann.

Wesentliche Funktionen einer leistungsfähigen Kostenpolitik, die der Unternehmensführung im Rahmen der Gestaltung und Lenkung unternehmerischen Handelns zu dienen hat, bestehen in der Verbesserung der Kostentransparenz, des Kostenbewußtseins, der Kostendisponierbarkeit sowie der relativen Kostenpositionierung.

#### Dimensionen der Kostenpolitik

Das Bemühen, eine systematische und umfassende *Explikation des Begriffs der Kostenpolitik* zu offerieren, läßt erkennen, daß ein dafür geeigneter Bezugsrahmen bislang in der einschlägigen Literatur nur ansatzweise entwickelt ist. Ein diesbezüglich geeignet erscheinendes Konzept, das auch hier genutzt werden soll, lassen vor allem die Ausführungen von Aloys Gälweiler zur Kostensteuerung (vgl. Gälweiler 1977) erkennen.

Darauf rekurrieren auch die Vorschläge zur *Gestaltung des Kostenmanagements*, die jüngst von Michael Reiß und Hans Corsten entwickelt wurden. Hier dienen als „Ansatzpunkte für ein Kostenmanagement“ (Reiß/Corsten 1990, S. 390) das *Kostenniveau*, der *Kostenverlauf* sowie die *Kostenstruktur*. Innerhalb dieses Bezugsfeldes wird ein *fokussiertes Kostenmanagement*, das jeweils „an den Wurzeln der Kostenverursachung“ (ebenda, S. 395) ansetzt, empfohlen, um die *Gestaltungsfunktionen* „der Diagnose, der Planung und der Implementierung“ (Reiß/Corsten 1992, S. 1479) kostensenkender Maßnahmen erfüllen zu können.

In dem Bemühen um den systematischen *Auf- und Ausbau der Kostenpolitik* werden diese konzeptionellen Strukturierungsvorschläge nachfolgend aufgegriffen und zu einem dreidimensiona-

len Mehrebenenkonzept der Kostenpolitik aufgespannt, um den zuvor bereits zugrunde gelegten Funktionen der Kostenbeeinflussung im Sinne der gesetzten Leistungs- und Wertziele eines Unternehmens gerecht werden zu können. Der damit offerierte Strukturkern der Kostenpolitik umfaßt, wie dies auch Abbildung 3 verdeutlicht, als wesentliche Dimensionen Gestaltungsaufgaben, Gestaltungsebenen sowie Gestaltungsobjekte der Kostenpolitik.

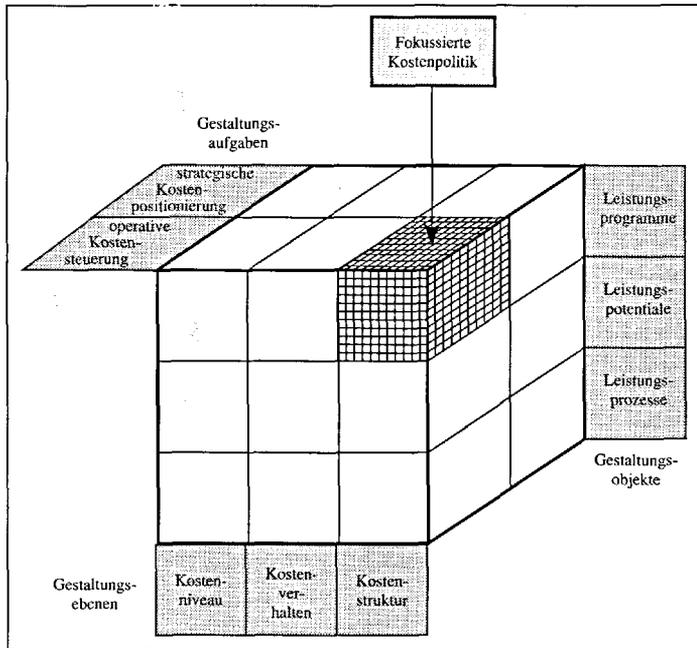


Abb. 3: Dimensionen der Kostenpolitik

**(1) Kostenpolitische Gestaltungsaufgaben**

Die Aufgabenfelder der Kostenpolitik sind in der Literatur hinsichtlich ihres Zweckbezugs stets auf *Kostensenkung* ausgerichtet und werden regelmäßig vorrangig mit eher operativen Aktivitäten der laufenden Kostensteuerung in Verbindung gebracht. Dazu zählen speziell die *Phasen der Planung, der Budgetierung, der Erfassung und Dokumentation sowie der Kontrolle* der laufenden Kosten. Demgegenüber hat Aloys Gälweiler bereits frühzeitig auf die äußerst bedeutsamen Zusammenhänge hingewiesen, die diesbezüglich zur *strategischen Führung* bestehen. Eine demgemäß *strategische Kostenpositionierung*, die auf eine langfristig orientierte Vorsteuerung der Kosten zielt, basiert auf der Erkenntnis, daß die Kostensphäre „in ihren Gestaltungsspielräumen letztlich vor allem durch die strategischen Entscheidungen über Art und Ausmaß der Unternehmensaktivitäten vorbestimmt“ (Gälweiler 1977, S. 70) wird. Wesentlich scheint in diesem Zusammenhang insbesondere zu sein, die durch *MarktLeistungs-Denken* geprägten Inhalte der strategischen Führung auch auf ein *bewußtes und zudem systematisches Markt-Kosten-Denken* auszuweiten und dadurch für eine antizipativ wirksame Kostenpolitik zu nutzen.

Darüber hinaus ist die Abkehr von einer allzu einseitigen Ausrichtung kostenpolitischer Aktivitäten auf das *Streben nach Kostensenkung* erforderlich. Zwar sind derartige Bemühungen

gerade auch im Sinne der *Aufdeckung von strategischen Rationalisierungsoptionen* keineswegs überflüssig. Gleichwohl bedürfen sie der dringenden Ergänzung um ein *Streben nach Kostenflexibilisierung*, das an den Determinanten der Disponierbarkeit beschäftigungsunabhängiger Fixkosten anzusetzen hat (vgl. Becker 1992; Stabilität). Obwohl die diesbezüglichen Erfordernisse hinsichtlich ihrer wesentlichen Inhalte längst bekannt sind (vgl. Bergner 1967; Süverkrüp 1968), werden sie bislang nur unzureichend in strategische Überlegungen zur Gestaltung der Struktur unternehmerischen Handelns einbezogen. Die konsequente Verfolgung dieser Zwecksetzung, die u. a. zur Anwendung des jüngst intensiv diskutierten Gedankens einer *Lean-Production* führen kann und zudem zur *Sicherung der erfolgswirtschaftlichen Stabilität von Unternehmen* beiträgt, kann letztlich vor allem solchen Unternehmen, die grundsätzlich auf eine intensive Nutzung personeller und technischer Kapazitäten angewiesen sind, *strategische Wettbewerbsvorteile sowie operative Aktivitätenspielflächen* verschaffen.

Kostenpolitik präsentiert sich als ein mehrdimensional strukturiertes Gebilde, das unterschiedliche Aufgaben, Objekte und Ebenen der Kostengestaltung umfaßt, um den Funktionen der Kostenbeeinflussung im Sinne der gesetzten Leistungs- und Wertziele der Unternehmenspolitik entsprechen zu können.

**(2) Kostenpolitische Gestaltungsobjekte**

Die *Gestaltungsobjekte der strategischen und operativen Kostenpolitik* finden sich in der Leistungssphäre von Unternehmen. Deren systematische Erschließung kann auf die Differenzierung der *Leistungsprogramme, Leistungspotentiale und Leistungsprozesse* von Unternehmen zurückgreifen.

Die Betrachtung der *Leistungsprogramme* ermöglicht zum einen ein eher ganzheitliches Aufspannen des unternehmerischen Handelns in die *Dimensionen der Breite und Tiefe der Leistungssphäre*, die vor allem im Zuge der unternehmenspolitischen Gestaltung zweckmäßig erscheint. Zum anderen besteht aber auch die Möglichkeit des Zugriffs auf die – aus güterwirtschaftlicher Sicht – einzelnen *Leistungskategorien* (Einsatzleistungen, Wiedereinsatzleistungen, Absatzleistungen), die aus dem Zusammenwirken von Leistungspotentialen und Leistungsprozessen resultieren und der Erfüllung der Leistungsprogramme dienen.

Die Differenzierung der vor allem die Kapazität des unternehmerischen Handelns beschreibenden *Leistungspotentiale* sollte die für strategisches Denken und Handeln erforderliche Überwindung der im gesamtwirtschaftlichen Gefüge eher formalen Unternehmensgrenzen ermöglichen. Insofern sind konsequent auch Marktkapazitäten, mit denen für den Erfolg wesentliche und insofern zwangsläufig besonders enge und partnerschaftliche Kooperationen eingegangen werden, in den Analyserahmen auf-

zunehmen. In diesem Kontext lassen sich zum einen *unternehmensexterne Leistungspotentiale* (Lieferanten- und Kundenpotentiale) sowie zum anderen *unternehmensinterne Leistungspotentiale* (personelle, technische sowie immaterielle Potentiale) differenzieren.

Die *Leistungsprozesse* sind in einer ersten Differenzierungsebene in *wertschöpfende und wertneutrale Leistungsprozesse* zu unterteilen. Weiterführende Analysen entziehen sich regelmäßig einer generalisierenden Differenzierung. Sie können sich allerdings an einzelnen *Prozeßmerkmalen von unternehmerischen Handlungen* orientieren. Innerhalb eines von Wilfried Krüger zur Komplexitätsreduzierung vorgeschlagenen „gedanklichen Vorstellungsmodells für die Gesamtheit aller Elemente und Beziehungen, die zur Durchführung einzelner Handlungen erforderlich sind“ (Krüger 1984, S. 14) zählen dazu speziell die *Arten, Objekte, Träger, Mittel, Zeiten und Orte von Handlungsfeldern*, deren Analyse auch aus kostenpolitischem Blickwinkel wertvolle Aufschlüsse vermitteln.

Sämtliche angeführten Differenzierungen der Leistungssphäre sind insbesondere als *Diagnosehilfen für das Auffinden kostenpolitischer Problemfelder* wertvoll, sollten jedoch keinesfalls zu einem separatistischen Denken und Handeln führen. Insofern werden daneben auch eher ganzheitliche unternehmenspolitische Modelle benötigt, um *kosten- und leistungspolitische Problemlösungen* aufzufinden und abzustimmen. Besondere Beachtung verdient in diesem Zusammenhang das *Modell der integrierten Leistungs- und Wertkette*, das – zweckmäßige Gestaltung vorausgesetzt – vor allem im Zuge einer strategischen Stabilitäts- und Wachstumspolitik wertvolle Unterstützung leisten kann (vgl. Becker 1992: Stabilität).

### (3) Kostenpolitische Gestaltungsebenen

Als *Gestaltungsebenen der Kostenpolitik* resultieren *Kostenniveau, Kostenverhalten sowie Kostenstrukturen* aus einer „für Analysezwecke äußerst nützlich(n), letztlich aber künstliche(n)“ (Reiß/Corsten 1990, S. 390) und insofern nur formalen *Aufspaltung der Kostensphäre*. Die Kostenpolitik kann diese Differenzierung speziell für Analysezwecke zwar nutzen, muß aber stets die bedeutsamen *Wechselwirkungen zwischen den drei Gestaltungsebenen* berücksichtigen. Darauf hat bereits Gälweiler mit dem Tatbestand: „Niedrigere Stückkosten sind häufig nur mit höheren Fixkosten erreichbar, höhere Fixkosten bedeuten verminderte Kostenanpassungsfähigkeit im Falle eines Beschäftigungsrückgangs“ (Gälweiler 1977, S. 70) exemplarisch hingewiesen und zugleich ein wesentliches Kernproblem kostenpolitischer Optimierung aufgezeigt.

Das *Kostenniveau* beschreibt die „punktuelle Kostenhöhe“ (Reiß/Corsten 1990, S. 390) und beinhaltet, da Kosten als *bewerteter, leistungsbezogener Güterverzehr* definiert sind, die aus den Leistungsprozessen ableitbaren *Mengen- und/oder Zeitkomponenten* sowie die *Wertkomponenten* als wesentliche kostenpolitische Beeinflussungsparameter. Als zu beeinflussende Größen der Kostenniveau-Politik kommen sämtliche, zur Aufspaltung des allgemeinen Gattungsbegriffs Kosten heranziehbaren *speziellen Kostenkategorien* (vgl. dazu Hummel/Männel 1986, S. 96 ff.) in Betracht, also insbesondere die Gesamt- und Stückkosten, die Einzel- und Gemeinkosten, die variablen und fixen Kosten, die Grenz- und Residualkosten, die Ziel-, Plan-, Soll-, Ist- und Normalkosten sowie die relevanten und irrelevanten Kosten.

Das *Kostenverhalten* kennzeichnet den jeweiligen Kostenverlauf und somit „die mehr oder weniger stark ausgeprägte Reagibilität der Kosten gegenüber bestimmten Kosteneinflußgrößen“ (Reiß/Corsten 1992, S. 1479). Deren Wirksamkeit verursacht die grundsätzlich zu unterscheidenden Grundformen eines *progressiven, proportionalen oder degressiven Kostenverlaufs*. Eine auf das Kostenverhalten ausgerichtete Kostenpolitik stellt im Falle eines kostenorientierten Risikomanagements die *Handhabung progressiver Kostenverläufe* und im Falle eines kostenorientierten Chancenmanagements regelmäßig das *Streben nach degressiven Kostenverläufe* in den Vordergrund (Reiß/Corsten 1990, S. 391).

Die *Kostenstruktur* kennzeichnet „die Zusammensetzung der Kosten aus unterschiedlichen Kostenblöcken“, -kategorien bzw. -arten.“ (Reiß/Corsten 1992, S. 1479). Während die *Unterscheidung zwischen variablen und fixen Kosten* die die Abhängigkeit der Kosten von Kosteneinflußgrößen, speziell meist von der Beschäftigung widerspiegelt, zielt die *Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten* auf die Kennzeichnung der Zurechenbarkeit der Kosten auf Kalkulationsobjekte. Die kostenpolitische *Optimierung der Kostenstrukturen* ist im Zuge der im Vordergrund stehenden Fokussierung auf die Betrachtung der Fixkosten einerseits sowie der Gemeinkosten andererseits vor allem durch ein *Bemühen um Ausgewogenheit* gekennzeichnet. Insofern ist keineswegs der möglichst vollständige Abbau dieser Kostenkategorien anzustreben. Vielmehr stehen die *Sicherstellung einer angemessenen Kostenflexibilität* (vgl. Becker 1992: Stabilität) sowie die *Erhaltung einer pretialen Lenkbarkeit der indirekten Handlungsbereiche von Unternehmen* (vgl. bereits Schmalenbach 1947/1948) im Mittelpunkt der diesbezüglichen kostenpolitischen Abstimmung.

### Strategien einer fokussierten Kostenpolitik

Die zuvor erörterte Differenzierung der unterschiedlichen Dimensionen der Kostenpolitik zielt auf eine *analytische Durchdringung des gesamten Strukturkerns der Kostenpolitik*. Die damit erreichbare Systematik bietet vor allem im Hinblick auf die *Erkennbarkeit der vielfältigen und in ihrer Bedeutung zunehmenden Koordinationsbedarfe der Kostensphäre* (vgl. dazu Weber 1991: Controlling-Objekt) Vorteile. Andererseits ist mit diesem analytischen Vorgehen stets auch der Nachteil der *Zersplitterung wesentlicher Verbundbeziehungen und bedeutsamer Wechselwirkungen* verknüpft. Dem kann jedoch durch die problemadäquate Abgrenzung mehrdimensional verknüpfter Problemräume im Sinne einer *fokussierten Kostenpolitik* (vgl. zum Grundgedanken Reiß/Corsten 1990, S. 395 f.) entgegengewirkt werden.

Besondere Bedeutung erlangt ein derartiges Vorgehen insbesondere für das zukünftig steigende Bedeutung aufweisende *Aufgabenfeld der strategischen Kostenpolitik*. So wird etwa auch innerhalb der auf Michael E. Porter zurückgehenden Formulierung der *Wettbewerbsstrategie der Kostenführerschaft* (vgl. Porter 1986, S. 93 ff.) ein zumindest ansatzweise ähnlich differenziertes Modell der strategischen Kostenbeeinflussung entwickelt. Das Erreichen eines Kostenvorsprungs ist demgemäß damit verbun-

den, daß in einem betrachteten Unternehmen die „Gesamtkosten für die Durchführung aller Wertaktivitäten niedriger als die der Konkurrenten sind“ (Porter 1986, S. 137). Die relative *Kostenposition eines Unternehmens* wird zum einen auf die aus der jeweiligen Zusammensetzung der Wertkette resultierende *Kostenstruktur* zurückgeführt. Zum anderen ist den unterschiedlichen Kosteneinflussfaktoren, besondere Bedeutung beizumessen, die das *Kostenverhalten* der Prozesse innerhalb der Wertkette determinieren. Ein als Kostenvorsprung bezeichnbares Kostenniveau ist folglich vor allem durch die „Kontrolle der Kostenantriebskräfte“ sowie die „Umstrukturierung der Wertkette“ (Porter 1986, S. 139) erreichbar. Innerhalb der hier zugrunde gelegten Struktur lassen sich diese Vorgehensweisen einer wertschöpfungsorientierten Gestaltung und Lenkung der Kosten als *Strategien einer fokussierten Kostenpolitik* interpretieren.

Im Sinne der *Weiterentwicklung der Konzepte zum dynamischen Wettbewerbs-Management* scheint es allerdings besonders dringend erforderlich zu sein, die ebenfalls von Porter apostrophierte Unmöglichkeit des Vereinbarens einer Strategie der Dif-

ferenzierung mit der Strategie der Kostenführerschaft zu überwinden. Erst dadurch wird der Weg zu einer *integrierten Kosten- und Leistungsführerschaft* geebnet, die dauerhafte Wettbewerbsvorteile in äußerst dynamischen Weltmärkten sicherstellen kann (vgl. ähnlich Albach 1989).

Als Voraussetzung dafür scheint es zweckmäßig zu sein, betriebswirtschaftliche Denkmodelle, die zur analytischen Zerlegung bedeutsamer Verbundbeziehungen führen, im Rahmen eines eher *synthetischen Modellansatzes* zu reintegrieren, um eine für strategische Aussagen hinreichend holistische Betrachtung unternehmerischen Handelns sicherzustellen. Den Ausgangspunkt dafür bildet das in Abbildung 4 dargelegte *Modell des Handelns im Strategischen Viereck* (vgl. Becker 1992; Stabilität), in dem das unternehmerische Handeln – komplexitätsreduzierend beschränkt auf die Beziehungen zwischen einem betrachteten Unternehmen, seinen Lieferanten und Kunden sowie den Konkurrenten – in einem zwar situativ geprägten, aber letztlich interaktionsorientierten Ansatz (vgl. Macharzina 1977) betrachtet wird.

Innerhalb dieses Bezugsrahmens, in dem sich *analytisches und synthetisches Denken im Gegenstrom* kompatibel ergänzen, werden insbesondere die grundlegenden *Vernetzungen zwischen der Leistungs- und Erfolgssphäre* des betrachteten Unternehmens abgebildet. Das Modell-Design rekurriert in diesem Zusammenhang implizit auf das aus der Industrieökonomie stammende „Structure Conduct Performance“-Paradigma (vgl. Scherer 1980), das konsequent in die Leistungs- und Wertkette einbezogen wird.

Die *Kostenpolitik* hat innerhalb dieses Modells die *Aufgabe der situativ beeinflussten Kostenpositionierung im Strategischen Viereck*. Die dazu erforderliche Koordination des Kosten- und Leistungsdenkens steht in der funktionalen und institutionalen Trägerschaft des Controlling und setzt insbesondere die zweckgerichtete *Durchführung strategischer Kostenanalysen* voraus. In diesem Zusammenhang kann sowohl auf bereits klassische als auch auf moderne *Instrumente der Kostenrechnung* zurückgegriffen werden. Aus dem hier gewählten Blickwinkel einer das Handeln im Strategischen Viereck unterstützenden, mehrdimensionalen Kostenpolitik, lassen sich die folgenden *Pfade strategischer Kostenanalysen* (vgl. ähnlich Seidenschwarz 1991, S. 199 f.) unterscheiden:

- *„Out of Company“-Analysen*, die sich weitgehend auf die unternehmensinterne Diagnose der Kostensituation beschränken und in methodisch verschiedenartigen Varianten auftreten: Dazu zählen erstens *„Out of Production“-Analysen*, die in der Tradition des methodischen Vorgehens der Instrumente des Management Accounting (speziell der Grenzplankostenrechnung bzw. des Standard Costing) stehen und sich insofern vorrangig auf das Bezugsobjekt der unternehmerischen Leistungsprozesse (Produktion) konzentrieren. Zweitens lassen sich *„Out of Product“-Analysen* anführen, die – wie dies idealtypisch durch die Einzelkosten-, Einzelerlös- und Deckungsbeitragsrechnung gewährleistet wird – durch einen vom Leistungsergebnis (Produkt) ausgehenden retrograden Analysepfad gekennzeichnet sind. Drittens ist die *„Out of Resource Consumption“-Analyse* anzuführen, die sich – unter Bezugnahme auf die unternehmerischen Leistungspotentiale – vorrangig um einen effektiven Ressourceneinsatz sowie um die Steuerung der Kapazitätsauslastung bemüht und vor allem durch die instrumentellen

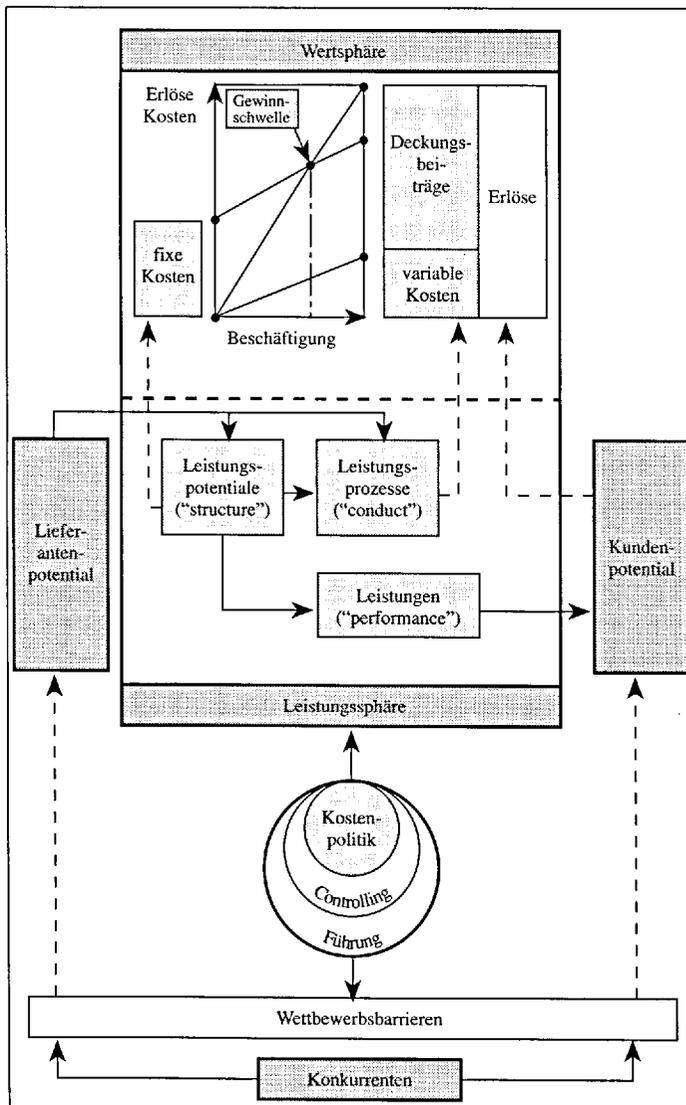


Abb. 4: Situative Kostenpolitik im Strategischen Viereck

Konzepte des Activity-based Costing (bzw. der Prozeßkostenrechnung) unterstützt wird.

Viertens läßt sich schließlich der Pfad einer ‚Out of Value Chain‘-Analyse nennen, der – im Sinne einer übergreifenden Vorgehensweise – zu einer querschnittsbildenden Betrachtung sämtlicher Bezugsobjekte führt und sich um eine frühzeitige und integrative Beeinflussung der Kosten bemüht, wie dies – zumindest ansatzweise – im Rahmen des Instrumentes der konstruktionsbegleitenden Kalkulation und Bruttoergebnisrechnung deutlich wird.

- ‚Out of Competitor into Company‘-Analysen, die den bereits von Schmalenbach geprägten Gedanken des Betriebsvergleichs aufgreifen (vgl. Schmalenbach 1919, S. 350) und in dem Bemühen stehen, durch Einsatz geeigneter Instrumente – so etwa des Benchmark Costing (vgl. dazu Horváth/Herter 1992) – ein Avancement zum „Best in Class“-Unternehmen sicherzustellen.
- ‚Out of Market into Company‘-Analysen, die eine konsequente Ausrichtung auf Produkt-Markt-Bündel beinhalten und durch Einsatz geeigneter Instrumente – so insbesondere etwa des Target Costing (vgl. dazu Seidenschwarz 1991) – eine antizipative Kostengestaltung durch frühzeitige, bereits auf die Entwicklungsphase von Produkt- und Prozeßtechnologien einwirkende Vorgabe von Erlös-, Ergebnis-, Kosten- und Leistungszielen (in dieser Reihenfolge!) anstreben.

**Die kostenpolitische Diagnose kann unterschiedliche strategische Pfade beschreiten, um durch ‚Out of Company‘-, ‚Out of Competitor‘- und/oder ‚Out of Market into Company‘-Analysen unternehmenspolitisch bedeutsame Schwerpunktprobleme in der Kostensphäre aufzudecken und zu bearbeiten.**

Eine *fokussierte Kostenpolitik* muß sich auf den durchaus auch parallel zu beschreitenden Analysepfaden analytischer Methoden bedienen, um zu einer systematischen und detaillierten *Problem-analyse der Kostensituation* zu gelangen. Der sich anschließende Einsatz geeignet erscheinender Mittel zur *Problemlösung einer relativen Kostenpositionierung im Strategischen Viereck* sollte demgegenüber im Sinne einer holistischen Unternehmenspolitik eher auf synthetische Denkansätze zurückgreifen, um die zwischen der Leistungs- und Wertsphäre bestehenden Interdependenzen im unternehmerischen Handeln bedeutungsadäquat berücksichtigen zu können.

## Literaturhinweise

Adam, D.: Produktionspolitik, 6. Auflage, Wiesbaden 1990;  
 Albach, H.: Kosten, Transaktionen und externe Effekte im betrieblichen Rechnungswesen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1988, S. 1143–1170;

- Albach, H.: Praxisorientierte Unternehmenstheorie und theoriegeleitete Unternehmenspraxis, Zum Gedenken an Wolfgang Kilger, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1988, S. 630–647;  
 Albach, H.: Innovationsstrategien zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1989, S. 1338–1352;  
 Becker, W.: Funktionsprinzipien des Controlling, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1990, S. 295–318;  
 Becker, W.: Komplexitätskosten, in: Kostenrechnungspraxis 1992, S. 171–175;  
 Becker, W.: Betriebswirtschaftliche Konzepte zur Sicherung der erfolgswirtschaftlichen Stabilität von Unternehmen, Manuskript der Habilitationsschrift, Nürnberg 1992;  
 Bergner, H.: Der Ersatz fixer Kosten durch variable Kosten, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1967, S. 141–162;  
 Berliner, C. und J. A. Brimson (Hrsg.): Cost Management for Today's Advanced Manufacturing – The CAM-I Conceptual Design, Boston 1988;  
 Dellmann, K.: Zum Stand der betriebswirtschaftlichen Theorie der Kostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1979, S. 319–332;  
 Diederich, H.: Kalkulation öffentlicher Aufträge, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Auflage, hrsg. von E. Kosiol, K. Chmielewicz und M. Schweitzer, Stuttgart 1981, Sp. 856–865;  
 Dorn, G.: Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland, Berlin 1961;  
 Franz, K.-P.: Moderne Methoden der Kostenbeeinflussung, in: Handbuch Kostenrechnung, hrsg. von W. Männel, Wiesbaden 1992, S. 1492–1505;  
 Gälweiler, A.: Steuerung der Kostenhöhe und der Kostenstruktur durch strategische Planung, in: Die Betriebswirtschaft 1977, S. 67–75;  
 Gingrich, J. A. und H. J. Metz: Conquering the Cost of Complexity, in: Business Horizons, May–June 1990, S. 64–71;  
 Gutenberg, E.: Die Unternehmung als Gegenstand betriebswirtschaftlicher Theorie, Berlin und Wien 1929;  
 Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Band: Die Produktion, 1. Auflage, Berlin und Heidelberg 1951;  
 Gutenberg, E.: Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1957, S. 606–612 (zitiert nach dem Nachdruck dieses Beitrags in: Meilensteine der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1991, S. 1–7);  
 Heinen, E.: Zum Wissenschaftsprogramm der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1969, S. 207–220;  
 Heinen, E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Kostentheorie und Kostenentscheidungen, 6. Auflage, Wiesbaden 1983;  
 Henzel, F.: Der Unternehmer als Disponent seiner Kosten, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1936, S. 139–167 (wiederabgedruckt in: Meilensteine der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1991, S. 17–45);  
 Horváth, P.: Controlling, 3. Auflage, München 1990;  
 Horváth, P.: Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement, in: Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?, hrsg. von P. Horváth, Stuttgart 1990, S. 175–193;  
 Horváth, P. und R. N. Herter: Benchmarking, Vergleich mit den Besten der Besten, in: Controlling 1992, S. 4–11;  
 Hummel, S.: Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung, Neue Erkenntnisse für eine eindeutige Kostenermittlung, Berlin 1970;  
 Hummel, S. und W. Männel: Kostenrechnung 1, Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Auflage, Wiesbaden 1986;  
 Johnson, H. T. und R. S. Kaplan: Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting, Boston, Mass. 1987;  
 Kilger, W.: Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958 (unveränderter Nachdruck 1972);  
 Kilger, W.: Schmalenbachs Beitrag zur Kostenlehre, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1973, S. 522–540;  
 Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Auflage, Wiesbaden 1988;  
 Kloock, J., G. Sieben und Th. Schildbach: Kosten- und Leistungsrechnung, 4. Auflage, Düsseldorf 1987;  
 Kosiol, E.: Kosten- und Leistungsrechnung, Grundlagen, Verfahren, Anwendungen, Berlin und New York 1979;  
 Kosiol, E.: Kostenrechnung, Theorie der, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Auflage hrsg. von E. Kosiol, K. Chmielewicz und M. Schweitzer, Stuttgart 1981, Sp. 1073–1078;  
 Krüger, W.: Organisation der Unternehmung, Stuttgart u. a. 1984;  
 Küpper, H.-U.: Rechnungswesen und Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, in:

- Die Betriebswirtschaftslehre im Spannungsfeld zwischen Generalisierung und Spezialisierung, hrsg. von W. Kirsch und A. Picot, Wiesbaden 1989, S. 215–233;
- Küpper, H.-U.: Entwicklungslinien der Kostenrechnung als Controllinginstrument, in: *Kostenrechnungspraxis* 1990, S. 11–16 (Teil 1) und S. 83–91 (Teil 2);
- Lassmann, G.: Die Kosten- und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle in Industriebetrieben, Düsseldorf 1968;
- Layer, M.: Der Entwicklungsstand der Leistungs- und Kostenrechnung, in: *Die Betriebswirtschaft* 1984, S. 109–130;
- Macharzina, K.: Neuere Entwicklungen in der Führungsforschung, in: *Zeitschrift für Organisation* 1977, S. 3–19;
- Männel, W.: Grundzüge einer aussagefähigen Kostenspaltung, in: *Kostenrechnungspraxis* 1972, S. 111–119;
- Männel, W.: Bemerkungen zu den Begriffsreihen „Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen, Kosten“ und „Einzahlungen, Einnahmen, Erträge, Leistungen“, in: *Kostenrechnungspraxis* 1975, S. 215–221;
- Männel, W.: Neuere Entwicklungslinien auf dem Gebiet der Kosten-, Leistungs- und Erfolgsrechnung, in: *Die Betriebswirtschaft* 1977, S. 627–646;
- Männel, W.: Grundkonzeption einer entscheidungsorientierten Erlösrechnung, in: *Kostenrechnungspraxis* 1983, S. 55–70;
- Männel, W.: Zukünftige Herausforderungen des Internationalen Wettbewerbs an Management, Rechnungswesen und Informationstechnologie, in: *Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1/1985*, S. 5–21;
- Männel, W.: Entwicklung der Kostenrechnung zum Controlling-Instrument, in: *Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1/1988*, S. 4–18;
- Männel, W.: Kostenrechnung als effizientes Führungsinstrument mittelständischer Unternehmen, in: *Kostenrechnungs-Standardsoftware für mittelständische Unternehmen*, hrsg. von W. Männel, Wiesbaden 1990, S. 11–26;
- Männel, W.: Anpassung der Kostenrechnung an moderne Unternehmensstrukturen, in: *Handbuch Kostenrechnung*, hrsg. von W. Männel, Wiesbaden 1992, S. 105–137;
- Männel, W.: Die Grenzplankostenrechnung als Lebenswerk von Hans Georg Plaut – Ein Nachruf, in: *Kostenrechnungspraxis* 1992, S. 117–118;
- Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Band I: Theorie der Kosten, 5. Auflage, Berlin 1973;
- Miller, J. G. und T. E. Vollmann: The hidden factory, in: *Harvard Business Review* 1985, September/October, S. 142–150;
- Moews, D.: Kosten und Leistung, in: *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, 2. Auflage, hrsg. von E. Kosiol, K. Chmielewicz und M. Schweitzer, Stuttgart 1981, Sp. 1114–1125;
- Opitz, H.: *Moderne Produktionstechnik*, Essen 1970;
- Pfohl, H.-Ch. und W. Stölzle: Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 1991, S. 1281–1305;
- Plaut, H. G.: Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung als modernes Kostenrechnungssystem, in: *Handbuch Kostenrechnung*, hrsg. von W. Männel, Wiesbaden 1992, S. 203–225;
- Porter, M. E.: Wettbewerbsvorteile (Competitive Advantage), Spitzenleistungen erreichen und behaupten, Frankfurt/Main 1986 (amerikanische Erstveröffentlichung New York und London 1985);
- Reiß, M. und H. Corsten: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Kostenmanagements, in: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* 1990, S. 390–396;
- Reiß, M. und H. Corsten: Gestaltungsdomänen des Kostenmanagements, in: *Handbuch Kostenrechnung*, hrsg. von W. Männel, Wiesbaden 1992, S. 1478–1491;
- Reiß, M. und Ch. Gans: Die Kosten- und Leistungsrechnung als diagnostisches Informationssystem, in: *Das Wirtschaftsstudium* 1985, S. 593–599;
- Riebel, P.: Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 1956, S. 278–289 (Wiederabdruck in Riebel 1990: *Deckungsbeitragsrechnung*, S. 11–21);
- Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge* 1959, S. 213–238 (Wiederabdruck in Riebel 1990: *Deckungsbeitragsrechnung*, S. 35–57);
- Riebel, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 6. Auflage, Wiesbaden 1990 (1. Auflage 1971);
- Schäfer, E.: Selbstliquidation der Betriebswirtschaftslehre?, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 1952, S. 605–615;
- Scherer, F. M.: *Industrial Market Structure and Economic Performance*, 2. Auflage, Chicago 1980;
- Schmalenbach, E.: Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, in: *Deutsche Metallindustriezeitung* 1899 (Nachdruck Leipzig 1928);
- Schmalenbach, E.: Selbstkostenrechnung, in: *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung* 1919, S. 257–299 und S. 321–356;
- Schmalenbach, E.: Die Betriebswirtschaftslehre an der Schwelle der neuen Wirtschaftsverfassung, in: *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung* 1928, S. 241–251;
- Schmalenbach, E.: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Auflage, Leipzig 1934;
- Schmalenbach, E.: *Preziale Wirtschaftslenkung*, 2 Bände. Bremen–Horn 1947 und 1948;
- Schneider, D.: *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 3. Auflage, München 1987;
- Schoenfeld, H. M.: Kostenbeeinflussung und Kostenpolitik, in: *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, 1. Auflage, hrsg. von E. Kosiol, Stuttgart 1970, Sp. 934–942;
- Schweitzer, M. und H.-U. Küpper: *Systeme der Kostenrechnung*, 4. Auflage, München 1986;
- Seicht, G.: Die Entwicklung der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in: *Grenzplankostenrechnung, Stand und aktuelle Probleme*, hrsg. von A.-W. Scheer, 2. Auflage, Wiesbaden 1991, S. 31–51;
- Seidenschwarz, W.: Target Costing, Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement, in: *Controlling* 1991, S. 198–203;
- Streitferdt, L.: Cost Management, in: *Handbook of German Business Management*, hrsg. von E. Grochla u. a., Stuttgart 1990, Sp. 641–652;
- Süverkrüp, F.: Die Abbaufähigkeit fixer Kosten, Unternehmenspolitische Möglichkeiten ihrer Beherrschung, Berlin 1968;
- Thom, N. und F. Cantin: Controlling und Auditing, in: *Controlling, Grundlagen – Informationssysteme – Anwendungen*, hrsg. von K. Spremann und E. Zur, Wiesbaden 1992;
- Virkkunen, H.: Das Rechnungswesen im Dienste der Leitung, Systematische theoretische Untersuchung der Bereiche, Zweige und Aufgaben des Rechnungswesens unter besonderer Beachtung der Leitungsfunktion, Helsinki 1956;
- Warnick, B.: Dezentrale Datenverarbeitung für Kostenrechnung und Controlling, Wiesbaden 1991;
- Weber, J.: Change Management für die Kostenrechnung, Zum Veränderungsbedarf der Kostenrechnung, in: *Controlling* 1990, S. 120–126;
- Weber, J.: *Kostenrechnung – mehr als nur eine Pflichtübung, Erneuerung durch Rückbesinnung auf Planung und Steuerung*, in: *Blick durch die Wirtschaft* 1991, Nr. 175, S. 7;
- Weber, J.: *Kostenrechnung als Controlling-Objekt: Zur Neuausrichtung und Weiterentwicklung der Kostenrechnung*, in: *Unternehmensdynamik*, hrsg. von K.-P. Kistner und R. Schmidt, Wiesbaden 1991, S. 443–479.
- Wild, J.: Betriebswirtschaftliche Führungslehre und Führungsmodelle, in: *Unternehmensführung*, hrsg. von J. Wild, Berlin 1974, S. 141–179;
- Wildemann, H.: Investitionsplanung und Wirtschaftlichkeitsrechnung für flexible Fertigungssysteme (FFS), Stuttgart 1987.

Sie suchen den leistungsfähigen SAP-Berater für das gesamte Rechnungswesen?

Wir sind ein Unternehmen der FAG-Gruppe und beraten/unterstützen Sie bei der Analyse, Konzeption, Implementierung und dem Betrieb der SAP-Anwendungen

- RF Finanzbuchhaltung
- RK internes Rechnungswesen
- RA Anlagenbuchhaltung

Für ein persönliches Gespräch oder einen Präsentationstermin in Ihrem oder unserem Hause stehen wir gerne und für Sie unverbindlich zur Verfügung.

FIS Informationssysteme und Consulting GmbH  
 Bodelschwingstr. 3 Tel.: 09721/91-4622,  
 8720 Schweinfurt Fax: 09721/91-4234