

Vahlens Handbücher

Schweitzer / Küpper
Friedl / Hofmann / Pedell

Systeme der Kosten- und Erlösrechnung

Vahlen

11. Auflage

Zum Inhalt

Dieses Standardwerk liefert Ihnen einen umfassenden Überblick über die Aufgaben, Techniken und Systeme der Kosten- und Erlösrechnung. Zunächst führt es in die Grundlagen ermittlungsorientierter Systeme ein. Dazu gehören die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung; ein Spektrum, das in jeder Vorlesung zur Kostenrechnung gelehrt wird.

Daran schließt sich die Darstellung planungs- und verhaltenssteuerungsorientierter Systeme an. Dabei handelt es sich um Methoden wie Prozesskosten-, Grenzplankosten- oder Deckungsbeitragsrechnungen und Target Costing, die im Alltag von höchster praktischer Relevanz sind.

Abgeschlossen wird das Buch durch die Behandlung aktueller Weiterentwicklungen auf dem Gebiet der Kostenrechnung. Hierbei spielen insbesondere die Herausforderungen der Preisregulierung bei den Strom-, Gas- und Telekommunikationsmärkten eine große Rolle.

Rezension:

„Das Werk bietet Studierenden und Praktikern den State of the Art einer praxisorientierten Theorie der Kosten- und Erlösrechnung... Diese Neuauflage zählt zu den Spitzentiteln der Kostenrechnung.“

Zeitschrift Controller Magazin zur 9. Auflage

Zu den Autoren

Prof. Dr. Marcell Schweitzer lehrte Betriebswirtschaftslehre an der Universität Tübingen.

Prof. Dr. Dr. h.c. Hans-Ulrich Küpper lehrte Produktionswirtschaft und Controlling an der Ludwig-Maximilians-Universität München. Seit 2013 ist er Akademischer Leiter der Bayerischen EliteAkademie.

Prof. Dr. Gunther Friedl ist Inhaber des Lehrstuhls für Controlling an der Technischen Universität München.

Prof. Dr. Christian Hofmann ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

Prof. Dr. Burkhard Pedell ist Inhaber des Lehrstuhls für ABWL und Controlling an der Universität Stuttgart.

Systeme der Kosten- und Erlösrechnung

von

Prof. Dr. Marcell Schweitzer

Prof. Dr. Dr. h.c. Hans-Ulrich Küpper

Prof. Dr. Gunther Friedl

Prof. Dr. Christian Hofmann

Prof. Dr. Burkhard Pedell

11., überarbeitete und erweiterte Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Dem
Wissenschaftler und Menschen
Erich Kosiol
in Verehrung und Dankbarkeit
gewidmet

Vorwort zur 11. Auflage

Die 11. Auflage unseres Lehrbuchs zur Kosten- und Erlösrechnung ist ein willkommener Anlass, seine Fortführung einer jüngeren Autorengeneration zu übertragen. Mit Gunther Friedl, Christian Hofmann und Burkhard Pedell haben wir hierfür drei Kollegen gewonnen, die in den Bereichen Controlling und Unternehmensrechnung lehren und die aktuelle internationale Forschung zum Management Accounting mitgestalten. Sie wirken außerdem seit vielen Jahren an dem Übungsbuch mit, welches das Lehrbuch begleitet. Künftig werden sie beide Bücher voll verantwortlich fortführen, seiner bisherigen Struktur jedoch in Vielem verbunden bleiben. Dafür haben wir maßgebliche Orientierungsprinzipien in einem neuen ersten Kapitel niedergelegt.

Wie bisher wird das Lehrbuch auch zukünftig an die dynamischen Entwicklungen in privaten und öffentlichen Unternehmungen, in Produktions- sowie insb. Informationstechnik und der Wissenschaft zeitnahe angepasst werden. Dieses Prinzip war für uns über die bisherigen Auflagen hinweg eine wichtige Richtschnur, wobei sich die grundlegenden Strukturmerkmale dieses zentralen betrieblichen Informationsinstruments bewährt haben. In diesem Sinne haben die neuen Autoren bereits eine Reihe von Anpassungen vorgenommen.

Um die Verwendung im Bachelorstudium und in unterschiedlich angelegten Masterstudiengängen zu unterstützen, findet der Leser im Anschluss an die Inhaltsübersicht zwei Vorschläge für eine knappe und eine weite Version der Kosten- und Erlösrechnung für Bachelorstudiengänge sowie sieben problembezogene Vorschläge für den Einbau vertiefender Teile in ein Masterprogramm. Über diese Vorschläge hinaus macht der Verlag allen Dozenten das Angebot, zusätzliche Materialien in Form von Präsentationsfolien zu beziehen, die in den Lehrveranstaltungen zur Veranschaulichung herangezogen und zudem als Kopien an die Studierenden verteilt werden können.

Das bereits vorliegende Textbuch bietet den Lesern zusammen mit den begleitenden Folien und den Rechenaufgaben des Übungsbuches die Möglichkeit, sich auf allen Ebenen das Instrumentarium der Kosten- und Erlösrechnung anzueignen. Herrn Dr. Jonathan Beck und dem Verlag danken wir für das Interesse an der Weiterführung unseres Lehrbuchs, Herrn Brunotte für die wiederum unkomplizierte Zusammenarbeit. Den neuen Mitautoren wünschen wir bei der Fortführung des Lehrbuchs viel Erfolg.

Basierend auf dem Konzept und den Erfahrungen aus 10 Auflagen in 40 Jahren hoffen wir, dass unser Lehrbuch auch in den kommenden Jahren in der Lehre und in der praktischen Anwendung hilfreiche Unterstützung bieten wird. Zu unserer Freude hat unsere Kosten- und Erlösrechnung auch international auf sich aufmerksam gemacht. So dürfen wir auf Übersetzungen ins Japanische und Indonesische verweisen.

Vorschläge zur Anwendung in Bachelor- und Masterstudiengängen

Dieses Lehrbuch ist so umfassend angelegt, dass es alle wichtigen Fragestellungen und Bereiche der Kosten- und Erlösrechnung abdeckt. Daher lässt es sich sowohl im Diplom- als auch im Bachelor- und Masterstudium an Fachhochschulen wie Universitäten verwenden. Nachfolgend werden mehrere Nutzungsmöglichkeiten als Vorschläge beispielhaft aufgezeigt, die in vielfältiger Hinsicht erweitert und geändert werden können:

Bachelorstudiengänge:

Einführung in die Kosten- und Erlösrechnung (knappe Version):

Komponenten von Kosten- und Erlösrechnung	1.C.I.
Kosten- und Erlösartenrechnung	2.A.
Kosten- und Erlösstellenrechnung	2.B.
Kosten- und Erlösträgerstückrechnung	2.C.
Kalkulatorische Erfolgsrechnung	2.D.
Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	1.C.III.

Kosten- und Erlösrechnung (weite Version):

Gegenstände und Grundbegriffe der Kosten- und Erlösrechnung	1.B.II.
Rechnungsziele der Kosten- und Erlösrechnung	1.B.III.
Kostenrechnung und Kostenmanagement	1.B.IV.
Beziehungen zu anderen Teilsystemen der Unternehmungsrechnung	1.B.V.
Komponenten von Kosten- und Erlösrechnung	1.C.I.
Kosten- und Erlösartenrechnung	2.A.
Kosten- und Erlösstellenrechnung	2.B.
Kosten- und Erlösträgerstückrechnung	2.C.
Kalkulatorische Erfolgsrechnung	2.D.

Kostenplanung

– Grundlagen der Kostenplanung	3.B.I.2.
– Kostenkontrolle und Abweichungsanalyse in der Prognosekostenrechnung	3.B.I.4.
– Abweichungsanalyse in der Standardkostenrechnung	4.C.III.
Deckungsbeitragsrechnungen	3.D.I.5.

Masterstudiengänge:

In den Masterstudiengängen kann eine Vielzahl unterschiedlicher Themen der Kosten- und Erlösrechnung behandelt werden. Dazu bietet das vorliegende Lehrbuch eine hervorragende Grundlage, da sich mit ihm zahlreiche Fragestellungen fundieren lassen. Dazu gehören beispielhaft folgende Möglichkeiten:

Kosten- und Erlösrechnungssysteme

Planungsorientierte Systeme der Kosten- und Erlösrechnung

- Systeme auf Vollkostenbasis
 - Prognosekostenrechnung 3.B.I.
 - Prozesskostenrechnungen 3.B.III.
- Systeme auf Teilkostenbasis
 - Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung 3.D.I.
 - Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung 3.D.III.
- Kombinierte Systeme 3.E.
- Verhaltenssteuerungsorientierte Systeme
 - Target Costing 4.D.

Plankosten- und Planerlösrechnungen

- Prognosekostenrechnung auf Vollkostenbasis 3.B.I.
- Prozesskostenrechnungen auf Vollkostenbasis 3.B.III.
- Plankosten- und -erlösrechnung auf Einflussgrößenbasis 3.C.
- Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung 3.D.I.
- Investitionstheoretische Kostenrechnung 3.A.IV.

Grenzplan-, Relative Einzel- und Prozesskostenrechnungen

- Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung 3.D.I.
- Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung 3.D.III.
- Prozesskostenrechnungen auf Vollkostenbasis 3.B.III.
- Prozessorientierte Kostenrechnungen auf Teilkostenbasis 3.B.II.
- Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung 3.B.III.

Kostenmanagement und Kostenrechnung

- Kostenrechnung und Kostenmanagement 1.B.IV.
- Konstruktionsbegleitende Kostenrechnung 3.B.II.
- Flexible Standardkostenrechnung 4.C.
- Target Costing 4.D.
- Principal-Agent-Ansätze 4.B.

Theorie der Kosten- und Erlösrechnung

Aufgaben und Struktur der Unternehmungsrechnung	1.B.I.
Rechnungsziele der Kosten- und Erlösrechnung	1.B.III.
Zielorientierung und Ebenen der Planungsrechnung	3.A.I.
Ansätze zur Verknüpfung der Kosten- und Erlösrechnung mit der Investitionsrechnung	3.A.III.
Investitionstheoretische Kostenrechnung	3.A.IV.
Grundlagen der Kostenplanung	3.B.I.2.
Konzeption der Gemeinkostenplanung in der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung	3.D.I.3.a)
Planung und Kontrolle von Erlösen in der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung	3.D.I.2.c)
Verhaltenswissenschaftliche Ansätze einer verhaltenssteuerungs- orientierten Kosten- und Erlösrechnung	4.A.
Institutionenorientierte Ansätze einer verhaltenssteuerungs- orientierten Kosten- und Erlösrechnung	4.B.
Einbindung der Kosten- und Erlösrechnung in die Unternehmungs- rechnung	5.A.

Managerial Accounting

Systeme der Prozesskostenrechnung	3.B.III.
Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung	3.D.I.
Investitionstheoretische Kostenrechnung	3.A.IV.
Principal-Agent-Ansätze	4.B.

Langfristige Ausrichtung der Kosten- und Erlösrechnung

Zielorientierung und Ebenen der Planungsrechnung	3.A.I.
Ansätze der strategisch-taktischen Planungsrechnung	3.A.II.
Ansätze zur Verknüpfung der Kosten- und Erlösrechnung mit der Investitionsrechnung	3.A.III.
Investitionstheoretische Kostenrechnung	3.A.IV.
Prozess- bzw. Aktivitätskostenrechnungen	3.B.III.
Target Costing	4.D.

Inhaltsübersicht

Vorwort zur 11. Auflage	VII
Vorschläge zur Anwendung in Bachelor- und Masterstudiengängen	IX
1. Kapitel: Funktion und Grundbausteine der Kosten- und Erlösrechnungen	1
A. Wissenschaftliche Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung	4
I. Einleitung	4
II. Entwicklung eines Bezugsrahmens für Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	5
B. Stellung der Kosten- und Erlösrechnung in der Unternehmensrechnung ...	24
I. Aufgaben und Struktur der Unternehmensrechnung	24
II. Gegenstände und Grundbegriffe der Kosten- und Erlösrechnung	34
III. Rechnungsziele der Kosten- und Erlösrechnung	49
IV. Kostenrechnung und Kostenmanagement	58
V. Beziehungen der Kosten- und Erlösrechnung zu anderen Teilsystemen der Unternehmensrechnung	62
C. Struktur und Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	67
I. Komponenten von Kosten- und Erlösrechnungen	67
II. Prinzipien der Kosten- und Erlösrechnung	74
III. Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	79
2. Kapitel: Darstellung und Analyse ermittlungsorientierter Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	95
A. Kosten- und Erlösartenrechnung	97
I. Zwecke der Kosten- und Erlösartenrechnung	97
II. Begriff und Systematik der Kostenarten	98
III. Begriff und Systematik der Erlösarten	101
IV. Erfassung der Kostenarten	107
V. Erfassung von Erlösarten	136
B. Kosten- und Erlösstellenrechnung	139
I. Zwecke der Kosten- und Erlösstellenrechnung	139
II. Begriff und Arten der Kosten- und Erlösstellen	141
III. Erfassung und Verteilung von Kosten und Erlösen in der Stellenrechnung	147

- C. Kosten- und Erlösträgerstückrechnung (Kalkulation) 174
 - I. Zwecke der Kosten- und Erlösträgerstückrechnung 174
 - II. Begriff und Arten von Kosten- und Erlösträgern 176
 - III. Verfahren der Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)..... 179
 - IV. Probleme und Verfahren der Erlösträgerstückrechnung..... 204
- D. Kalkulatorische Erfolgsrechnung 205
 - I. Verfahren der kalkulatorischen Stückerfolgsrechnung 206
 - II. Verfahren der kalkulatorischen Periodenerfolgsrechnung 207
- E. Aussagefähigkeit ermittlungsorientierter Istkosten- und -erlösrechnungen .. 219
- 3. Kapitel: Darstellung und Analyse planungsorientierter Systeme der Kosten- und Erlösrechnung 223**
- A. Kapitaltheoretische Ansätze und Systeme der Kosten- und Erlösrechnung ... 229
 - I. Zielorientierung und Ebenen der Planungsrechnung 229
 - II. Ansätze der strategisch-taktischen Planungsrechnung 233
 - III. Ansätze zur Verknüpfung der Kosten- und Erlösrechnung mit der Investitionsrechnung 251
 - IV. Investitionstheoretische Kostenrechnung 260
- B. Systeme der Plankosten- und -erlösrechnung auf Vollkostenbasis 292
 - I. System der Prognosekostenrechnung 292
 - II. Konstruktionsbegleitende Kostenrechnung als Konzept zur Planung und Steuerung von Produktkosten in Produktentstehungsprozessen 346
 - III. Systeme der Prozesskostenrechnung (Aktivitätskostenrechnung) 366
- C. Plankosten- und -erlösrechnung auf Einflussgrößenbasis 401
 - I. Merkmale der periodischen Planerfolgsrechnung 401
 - II. Komponenten der periodischen Planerfolgsrechnungsmodelle 402
 - III. Einsatz der periodischen Planerfolgsrechnung 408
 - IV. Aussagefähigkeit der periodischen Planerfolgsrechnung 409
- D. Systeme der Plankosten- und -erlösrechnung auf Teilkostenbasis 413
 - I. Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung 413
 - II. Prozessorientierte Kostenrechnung 523
 - III. Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung 533
 - IV. Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung..... 538
- E. Systeme der Plankosten- und -erlösrechnung auf der Basis von Teil- und Vollkosten 568
 - I. Kombination isolierter Systeme auf Teil- und Vollkostenbasis..... 569
 - II. Integration von prozessorientierter Teilkostenrechnung und Fixkostenstufung 583

F.	Würdigung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung	594
I.	Kriterien zur Würdigung der Beiträge von Ingenieuren zur Kostenrechnung	595
II.	Würdigung einzelner Beiträge	598
III.	Folgerungen für die Weiterentwicklung der Kostenrechnung	606
4. Kapitel:	Darstellung und Analyse verhaltenssteuerungsorientierter Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	609
A.	Verhaltenswissenschaftliche Ansätze einer verhaltenssteuerungsorientierten Kosten- und Erlösrechnung (Behavioral Accounting)	612
I.	Gegenstand und Zwecksetzungen des Behavioral Accounting	612
II.	Verhaltenswissenschaftliche Grundlagen und wichtige Untersuchungsbereiche des Behavioral Accounting	614
III.	Verhaltenswirkungen von Steuerungsinformationen der Kosten- und Erlösrechnung	621
IV.	Aussagefähigkeit des Behavioral Accounting für die Gestal- tung verhaltenssteuerungsorientierter Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	638
B.	Institutionenorientierte Ansätze einer verhaltenssteuerungsorientierten Kosten- und Erlösrechnung (Principal-Agent-Ansätze)	640
I.	Zwecksetzungen und Struktur von Principal-Agent-Modellen	640
II.	Anwendung von Principal-Agent-Modellen auf wichtige Verhaltenssteuerungsprobleme der Kosten- und Erlösrechnung	647
III.	Aussagefähigkeit agencytheoretischer Ansätze für die Kosten- und Erlösrechnung	677
C.	Flexible Standardkostenrechnung als traditionelles System einer verhaltens- steuerungsorientierten Kosten- und Erlösrechnung	679
I.	Zwecksetzungen der flexiblen Standardkostenrechnung	679
II.	Struktur und Funktion der flexiblen Standardkostenrechnung	683
III.	Abweichungsanalysen in der Standardkostenrechnung	693
IV.	Aussagefähigkeit der Standardkostenrechnung für die Verhaltenssteuerung	713
D.	Target Costing als Ansatz zur erfolgsorientierten Planung und Steuerung von Produktkosten	718
I.	Grundlagen des Target Costing	718
II.	Planung von Kostenobergrenzen im Target Costing	722
III.	Steuerung der Kosten im Target Costing	728
IV.	Aussagefähigkeit des Target Costing	730

5. Kapitel: Weiterentwicklung der Kosten- und Erlösrechnung	733
A. Einbindung der Kosten- und Erlösrechnung in die Unternehmungsrechnung	735
I. Entwicklungsperspektiven der Unternehmungsrechnung	735
II. Theoretische Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung	737
III. Angleichung von externem und internem Rechnungswesen	745
B. Ausbau der Kosten- und Erlösrechnung für Dienstleistungsbereiche	754
I. Besonderheiten dienstleistungsbezogener Kosten- und Erlösrechnungen	754
II. Grundzüge einer Kosten- und Erlösrechnung für das Krankenhaus	757
III. Struktur einer Kosten- und Leistungsrechnung für Hochschulen	764
C. Spezifische Anforderungen und Konzepte der Kosten- und Erlösrechnung bei öffentlicher Preisregulierung	784
I. Bedeutung kostenrechnerischer Konzepte bei der Preisregulierung	784
II. Determinanten der Preisregulierung	785
III. Rechtliche Vorgaben für die Bestimmung kostenorientierter Preise	791
IV. Wichtige Problemfelder einer kostenorientierten Preisregulierung	794
Betriebswirtschaftliches Kurzlexikon	821
Literaturverzeichnis	843
Stichwortverzeichnis	891

Funktion und Grundbausteine der Kosten- und Erlösrechnungen

Kapitelverzeichnis

A. Wissenschaftliche Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung	4
I. Einleitung	4
II. Entwicklung eines Bezugsrahmens für Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	5
1. Formulierung eines modularisierten Bezugsrahmens	5
2. Aufgaben des Bezugsrahmens	7
a) Modulbezogene Fundierungsaufgaben des Bezugsrahmens	7
aa) Aufgaben des deskriptiven Moduls	7
bb) Aufgaben des theoretischen Moduls	8
cc) Aufgaben des pragmatischen Moduls	10
dd) Aufgaben des normierenden Moduls	13
b) Aussagenbezogene Kennzeichnungsaufgaben des Bezugsrahmens	15
c) Modulübergreifende Integrationsaufgaben des Bezugsrahmens ...	16
aa) Orientierung der Kosten- und Erlösrechnung an einem Bezugsobjekt	16
bb) Gliederung des Aussagensystems der Kosten- und Erlös- rechnung	17
cc) Orientierung der Kosten- und Erlösrechnung an einem Integrationsmodell	19
dd) Gestaltung der Schnittstellen zwischen den Modulen der Kosten- und Erlösrechnung	20
ee) Ableitung der Rechnungsziele für die Kosten- und Erlös- rechnung	21
ff) Gestaltung des Datenbanksystems	22
gg) Kooperation zwischen Wissenschaft und Praxis	23
hh) Dynamisierung der Kosten- und Erlösrechnung	23
B. Stellung der Kosten- und Erlösrechnung in der Unternehmensrechnung ...	24
I. Aufgaben und Struktur der Unternehmensrechnung	24
1. Die Unternehmensrechnung als Informationsgenerator	24
2. Bedeutung der Unternehmensrechnung für die Planung und Steuerung des Unternehmensprozesses	25
3. Abbildungsgegenstände und Rechnungsgrößen der Unternehmensrechnung	28
a) Kennzeichnung des Unternehmensprozesses	28
b) Zahlenmäßige Abbildung des Unternehmensprozesses	29
4. Teilsysteme der Unternehmensrechnung	30

II. Gegenstände und Grundbegriffe der Kosten- und Erlösrechnung	34
1. Kennzeichnung der Kosten- und Erlösrechnung	34
2. Gegenstand und Grundbegriffe der Kostenrechnung	35
a) Kennzeichnung des Kostenbegriffs	35
b) Abgrenzung von Auszahlungen, Aufwand und Kosten	39
3. Gegenstand und Grundbegriffe der Erlösrechnung	42
a) Kennzeichnung des Erlösbegriffs	42
b) Abgrenzung von Einzahlungen, Erträgen und Erlösen	46
III. Rechnungsziele der Kosten- und Erlösrechnung	49
1. Abbildung und Dokumentation	49
2. Planung und Steuerung	50
a) Prognose zukünftiger Kosten und Erlöse	50
b) Verwendung von Prognoseinformationen zur Planung und Steuerung von Unternehmensprozessen	52
3. Verhaltenssteuerung	53
4. Kontrolle	56
5. Weitere Rechnungsziele	57
IV. Kostenrechnung und Kostenmanagement	58
1. Beachtung der Perspektive des Kosten- und Erlösmanagements	58
2. Aufgaben und Instrumente des Kosten- und Erlösmanagements	59
V. Beziehungen der Kosten- und Erlösrechnung zu anderen Teilsystemen der Unternehmensrechnung	62
1. Vergleich der Kosten- und Erlösrechnung mit der Bilanzrechnung	62
2. Vergleich der Kosten- und Erlösrechnung mit der Finanzrechnung	63
3. Vergleich der Kosten- und Erlösrechnung mit der Investitions- rechnung	65
C. Struktur und Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	67
I. Komponenten von Kosten- und Erlösrechnungen	67
1. Kosten-, Erlös- und Erfolgsrechnungen	67
2. Arten-, Stellen-, Prozess- und Trägerrechnungen	70
3. Grund- und Auswertungsrechnungen	73
II. Prinzipien der Kosten- und Erlösrechnung	74
1. Prinzipien der Kosten- und Erlöserfassung	74
2. Prinzipien der Kosten- und Erlösverteilung	75
a) Ursachenorientierte Prinzipien der Kosten- und Erlösverteilung	75
aa) Verursachungsprinzip	75
bb) Identitätsprinzip	76
cc) Proportionalitätsprinzip	77
dd) Leistungsentsprechungsprinzip	78
b) Durchschnittsprinzip	79
c) Tragfähigkeitsprinzip	79
III. Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	79
1. Begriff des Kosten- und Erlösrechnungssystems	79
2. Gliederung von Systemen der Kosten- und Erlösrechnung	80
a) Kriterien zur Kennzeichnung von Systemen der Kosten- und Erlösrechnung	80
aa) Rechnungszielorientierung	80
bb) Zeitbezug der Rechnungen	82
cc) Umfang und Art der Verrechnung	83

dd) Bezugnahme auf die Planungs- und Steuerungshierarchie	85
ee) Weitere Gliederungskriterien für Kosten- und Erlösrechnungssysteme	86
b) Gliederung von Systemen der Kosten- und Erlösrechnung	87
3. Kriterien zur Beurteilung von Systemen der Kosten- und Erlösrechnung	91
a) Real- und entscheidungstheoretische Fundierung der Rechnung . .	91
b) Verwendbarkeit der Informationen	93
c) Aktualitätsgrad der Daten	93
d) Anpassungsfähigkeit des Rechnungssystems	94
e) Wirtschaftlichkeit des Rechnungssystems	94

A. Wissenschaftliche Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung

*„Lernen ist wie Rudern gegen den Strom,
hört man damit auf, treibt man zurück“.
(Laotse, 6. Jahrhundert v. Chr.)*

I. Einleitung

Nachdem sich die Leser/innen in der **Inhaltsübersicht** einen ersten Überblick zum Aufbau und Inhalt des Lehrbuchs verschaffen konnten, wird in Abschnitt A. die wissenschaftliche Basis der betriebswirtschaftlichen Kosten- und Erlösrechnung dargestellt. Im Unterschied zu anderen Lehrbüchern stellen sich die Autoren die Aufgabe, die Leser/innen nicht ohne eine methodische Vorbereitung mit dem umfangreichen und komplexen Wissen zur Kosten- und Erlösrechnung vertraut zu machen, sondern zunächst zu erklären und zu begründen,

- warum der Stoff der Kosten- und Erlösrechnung so und nicht anders gegliedert wird,
- warum die fachliche Sprachregelung so und nicht anders zweckmäßig getroffen wird,
- warum eine Theorie und eine Politik der Kosten- und Erlösrechnung erforderlich sind,
- warum und unter welchen Bedingungen unterschiedliche Kosten- und Erlösrechnungen entwickelt werden müssen,
- warum eine Kosten- und Erlösrechnung „schlank“ gestaltet werden soll und
- warum die Kosten- und Erlösrechnung in ein übergeordnetes System der Unternehmensführung integriert wird.

Die Antworten auf diese und weitere Fragen werden gegeben, indem vorab ein wissenschaftliches Fundament entwickelt wird, das eine widerspruchsfreie und empirisch begründete Beantwortung dieser Fragen zulässt. D.h., das Aussagensystem der Kosten- und Erlösrechnung wird zunächst **wissenschaftlich fundiert**.

Auch der Entwicklungsstand der Kosten- und Erlösrechnung gibt Anlass, diese Rechnung wissenschaftlich zu fundieren. Obwohl die Kosten- und Erlösrechnung in der Betriebswirtschaftslehre eines der ältesten Gebiete des Rechnungswesens ist und zu ihrer Entwicklung im Laufe der Zeit zahlreiche Beiträge sowohl von Praktikern als auch von Wissenschaftlern geleistet wurden, lässt ein kritischer Blick auf diese Beiträge – sie werden auch als Rechnungssysteme bezeichnet – Zweifel an ihrem Systemcharakter aufkommen. In der Realität blickt der Betrachter auf eine **Vielzahl von Rechnungen**, für die ein gemeinsames, wissenschaftliches Fundament nicht zu erkennen ist. Aus wissenschaftlicher Sicht ist dieser Befund Ausdruck einer **schwachen wissenschaftlichen Fundierung** der Kosten- und Erlös-

rechnung. Daher sprechen alle Befunde dafür, vor der Vermittlung des Wissens das wissenschaftliche Fundament der Kosten- und Erlösrechnung zu klären.

Die wissenschaftliche Fundierung bezieht sich auch auf die **akademische Lehre** und damit auch auf dieses Lehrbuch. Für seine Gestaltung gibt die wissenschaftliche Fundierung mehrere didaktische Hinweise:

- Sie grenzt den Lehrgegenstand ab (**was** wird als Kosten- und Erlösrechnung gelehrt?).
- Sie klärt die empirische Relevanz kosten- und erlösrechnerischer Aussagen (**welchen** Wahrheitswert haben die Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung?).
- Sie unterstützt die Lehrmethodik (**wie** werden die Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung vermittelt?).
- Sie fördert die Studienmethodik (**wie** werden die Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung erlernt?).

Von der wissenschaftlichen Fundierung wird außerdem erwartet, dass sie den **Unternehmungen** die praktische Relevanz der entwickelten Rechnungssysteme sichert sowie der **Forschung** methodologisch und methodisch gesicherte Vorgehensweisen (Strategien) zum Gewinnen neuer Erkenntnisse anbietet.

Um dem Anspruch des Lehrbuchs auf ein didaktisches und wissenschaftliches Niveau zu genügen, werden seine **Struktur** und **Funktion** nachfolgend aus der Perspektive der wissenschaftlichen Fundierung analysiert. Diese Aufgabe wird gelöst, indem ein **konzeptioneller Bezugsrahmen** als Darstellungsform entwickelt wird.

II. Entwicklung eines Bezugsrahmens für Systeme der Kosten- und Erlösrechnung

1. Formulierung eines modularisierten Bezugsrahmens

Wenn es um die Analyse methodischer Fragen geht, ist es für den Betriebswirt hilfreich, über den Rand seiner Disziplin hinauszuschauen. Er kann dann erkennen, dass in anderen Disziplinen zum Thema „Wissenschaftliche Fundierung“ bereits strukturierte Vorgehensweisen unter der Bezeichnung „**Bezugsrahmen**“ (engl.: frame of reference) erfolgreich herangezogen werden¹. Diese Einsicht ist der Grund dafür, dass auch zur wissenschaftlichen Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung ein Bezugsrahmen in modularer Form unter den besonderen Bedingungen dieser Rechnung entwickelt wird. **Modularisierung** bedeutet in diesem Zusammenhang das Bilden abgegrenzter Aussagenblöcke nach wissenschaftlichen Kriterien. Das Ergebnis ist ein aufeinander aufbauendes System von **Modulen**, wobei der Begriff „Modul“ wie folgt definiert:

¹ Bezugsrahmen werden z. B. in der Psychologie, Physik, Astronomie, Linguistik, Unternehmungsethik und Organisation erfolgreich angewendet.

„Ein **Modul der Kosten- und Erlösrechnung** ist ein Aussagenblock, dessen kosten- und erlösrechnerische Aussagen mittels eines Wissenschaftsziels abgegrenzt werden.“

Entsprechend wird für den Begriff „Bezugsrahmen der Kosten- und Erlösrechnung“ folgende Definition formuliert:

„Ein **Bezugsrahmen der Kosten- und Erlösrechnung** ist ein System kosten- und erlösrechnerischer Module, das der wissenschaftlichen Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung dient.“

Bisher sind zwei Arten von Bezugsrahmen entwickelt worden, nämlich konzeptionelle und heuristische Bezugsrahmen. Ein **konzeptioneller Bezugsrahmen** soll zu einer Konzeption, d.h. zu einem geordneten und gegliederten Entwurf des Aussagensystems einer Disziplin führen. Er soll außerdem hinreichend flexibel sein und zukünftige innovative Forschungsergebnisse anregen und aufnehmen können. Mit den genannten Eigenschaften geht der konzeptionelle Bezugsrahmen über einen allgemeinen wissenschaftlichen Diskurs zu Fragen der Kosten- und Erlösrechnung deutlich hinaus und gibt Hinweise und Anregungen, wie die wissenschaftliche Fundierung der Disziplin erreicht werden kann.

Neben konzeptionellen sind auch heuristische Bezugsrahmen in mehreren Spielarten entwickelt worden². Ein **heuristischer Bezugsrahmen** beschreibt ein schrittweises Such- und Näherungsverfahren, das bei unvollkommener Information nach einer guten Lösung des jeweils formulierten Problems sucht. Dabei bedient sich dieses Instrument der Aufgaben: Gliederung, Komplexitätserweiterung, Veränderung von Elementen und Beziehungen, Schwerpunktwechsel u. a. Da sich ein **konzeptioneller Bezugsrahmen** nach seiner Struktur und Funktion für die wissenschaftliche Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung als der zweckmäßige erweist, wird er nachfolgend als Grundlage dieses Vorhabens gewählt.

Ein **konzeptioneller Bezugsrahmen** erfüllt für die wissenschaftliche Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung folgende Aufgaben:

- modulbezogene Fundierungsaufgaben,
- aussagenbezogene Kennzeichnungsaufgaben und
- modulübergreifende Integrationsaufgaben.

Nachfolgend wird ein konzeptioneller Bezugsrahmen der Kosten- und Erlösrechnung entwickelt, bei dessen Gestaltung auf das **System der Forschungskonzeptionen der Betriebswirtschaftslehre** zurückgegriffen wird, das mit seiner konzeptionellen Struktur die geforderte Fundierungsaufgabe unterstützt. Dieses System erlaubt es, bei aufeinander aufbauenden Aussagen kosten- und erlösrechnerische Module zu einem geschlossenen Aussagensystem der Kosten- und Erlösrechnung zu integrieren. Damit gibt das System der Forschungskonzeptionen mit seiner Orientierung an Wissenschaftszielen die Struktur vor, nach der die Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung gegliedert werden³. Auf diese Weise kann das Aussagensystem der Kosten- und Erlösrechnung wissenschaftstheoretisch fundiert

² KUBICEK, H. (Bezugsrahmen), S. 17 ff.

³ SCHWEITZER, M. (Bezugsrahmen), S. 426.

und zugleich konzeptionell gestaltet werden. Bei der Wahl der Wissenschaftsziele des Bezugsrahmens wird dem System der Forschungskonzeptionen nach Chmielewicz⁴ gefolgt.

Abbildung 1-1 zeigt in Tabellenform den Aufbau eines konzeptionellen, modular strukturierten Bezugsrahmens für die Kosten- und Erlösrechnung, dessen Module nach Wissenschaftszielen gegliedert sind. Die Struktur und Funktion dieses Bezugsrahmens werden in den folgenden Abschnitten analysiert.

	1	2	3	4	
0	Gestaltung der Kosten- und Erlösrechnung durch Praxis				
1					Deskriptives Modul der Kosten- und Erlösrechnung (mit deskriptivem Wissen- schaftsziel)
2					Theoretisches Modul der Kosten- und Erlösrechnung (mit theoretischem Wissenschaftsziel)
3					Pragmatisches Modul der Kosten- und Erlösrechnung (mit pragmatischem Wissenschaftsziel)
4					Normierendes Modul der Kosten- und Erlösrechnung (mit normierendem Wissenschaftsziel)

Abb. 1-1: Struktur und Funktion eines konzeptionellen, modular strukturierten Bezugsrahmens für Systeme der Kosten- und Erlösrechnung

2. Aufgaben des Bezugsrahmens

a) Modulbezogene Fundierungsaufgaben des Bezugsrahmens

aa) Aufgaben des deskriptiven Moduls

Im **deskriptiven Modul** des Bezugsrahmens werden beschreibende Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung analysiert (vgl. Abbildung 1-1, Zeile 1). Dieses Modul umfasst die Regulierung der Fachsprache einschl. der Erfassung der Kosten und Erlöse mit ihren Mengen- und Preiskomponenten. Das deskriptive Wissenschaftsziel der Kosten- und Erlösrechnung bezweckt mit diesen Begriffen eine **präzise Beschreibung ihres Gegenstands**. Dabei werden auch organisatorische und technische Fragen aufgeworfen⁵. **Organisatorische Fragen** der Kosten- und Erlösrechnung

⁴ CHMIELEWICZ, K. (Forschungskonzeptionen), S. 8 ff.

⁵ KOSIOL, E. (Theorie), Sp. 1074 ff.; LECHNER, K. (Rechnungstheorie), Sp. 1409; SCHWEITZER, M. (Theorie), S. 134 ff.

beziehen sich auf die Darstellungsform, die Bildung von Abrechnungskreisen, die Abgrenzung von Segmenten, die Gestaltung von Berichten usw. **Technische Fragen** der Kosten- und Erlösrechnung beziehen sich auf die Gliederung von Rechnungsgrößen, auf die Festlegung von Rechnungsregeln, auf die Art und Zulässigkeit von Aggregationsschritten, auf die Wahl von Hilfs- bzw. Ersatzgrößen usw. Im Einzelnen werden im deskriptiven Modul Arten und Mengen von Einsatzgütern, Preise, Erfassungs-, Verteilungs-, Abgrenzungs-, Transformations- und Aggregationsregeln dargestellt. Aufbauend auf diesen Größen werden später nach festgelegten Grundsätzen und Regeln Auswertungsrechnungen formuliert, die als problembezogene (Ermittlungs- und) Entscheidungsrechnungen für konkrete, unterschiedliche Planungs- bzw. Steuerungsentscheidungen des Managements entscheidungsrelevante Größen herleiten.

Die **präzise Beschreibung** des Rechnungsgegenstands dient neben der Sprachregulierung zwischen Forschern sowie zwischen diesen und den Anwendern auch der Ermittlung von Anhaltspunkten, welche empirischen Tatbestände sich auf spätere Aussagen, z. B. auf theoretische Aussagen, beziehen. Mit der Erfüllung der präzisen Beschreibung des Rechnungsgegenstands wird ein **erster Schritt** zur wissenschaftlichen Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung getan.

Im **deskriptiven Modul** gibt der Bezugsrahmen der Kosten- und Erlösrechnung Hinweise dafür, wie zweckmäßige, wissenschaftlich fundierte, beschreibende Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung formuliert werden können.

bb) Aufgaben des theoretischen Moduls

Im **theoretischen Modul** des Bezugsrahmens (vgl. Abb. 1-1, Zeile 2) werden Aussagen der Kosten- und Erlösrechnungstheorie analysiert. So wird beispielsweise festgelegt, dass unter **Kosten- und Erlösrechnungstheorie** ein Aussagensystem (Satzsystem) zu verstehen ist, das eine Beschreibungs-, Erklärungs- und Prognosefunktion zum Gebiet der Kosten- und Erlösrechnung erfüllen soll. Diese Theorie umfasst singuläre und generelle kosten- und erlösrechnerische Aussagen, die sich bereits empirisch bewährt haben sollen. In ihr wird untersucht, welche Determinanten (Ursachen) die Struktur und Funktion einer Kosten- und Erlösrechnung bestimmen und welche Konsequenzen (Wirkungen) der Einsatz des Rechnungssystems nach sich zieht. Da davon auszugehen ist, dass eine Kosten- und Erlösrechnung durch mehrere Determinanten bestimmt wird und gleichzeitig mehrere Wirkungen hervorruft, sind generelle Aussagen (Hypothesen) über den Ursache-Wirkungs-Zusammenhang einer Kosten- und Erlösrechnung relativ komplex. Derartige Hypothesen werden jedoch benötigt, wenn mit ihrer Hilfe in einem nächsten Schritt ein pragmatisches (instrumentales) Aussagensystem über den Mittel-Ziel-Zusammenhang bzw. über die zweckmäßige oder „optimale“ Gestalt eines Rechnungssystems formuliert werden soll. Dieser nächste Schritt ist von Bedeutung, da auch ein Rechnungssystem der ökonomischen Rationalität, d. h. der Wirtschaftlichkeit, genügen soll.

Eine **Kosten- und Erlösrechnungstheorie** ist ein mehrschichtiges Aussagensystem. Sie wirft semiotische Probleme auf mehreren Ebenen auf⁶.

⁶ Vgl. dazu die ähnliche Differenzierung bei KOSIOL, E. (Theorie), Sp. 1074 ff.

Auf der **ersten Ebene** stellen sich theoretische Fragen des Rechnungssystems selbst. Wird auf dieser Ebene ein Rechnungssystem zunächst als Rechnungskalkül begriffen, sind **kalkültheoretische Fragen** zu analysieren. Der **Rechnungskalkül** der Kosten- und Erlösrechnung wirft formale Fragen des Erfassens, Verteilens, Schlüsselns, Saldierens und Aggregierens von Daten auf. Obwohl es sich dabei um einen sehr einfachen Rechnungskalkül handelt, der im Regelfall in Konto-, Listen- oder Tabellenform dargestellt wird, ist es durchaus möglich, ihn auch in Vektoren-, Matrizen-, Tensoren- und Graphen- bzw. Netzwerkform zu formulieren. Bereits diese **alternativen Kalkülformen** führen, unabhängig von den jeweils abgebildeten Rechnungsgrößen, zu unterschiedlichen Wirkungen, von welchen zu nennen sind: Präzision der Abbildung, Einfachheit der Rechnung, Grad der Informationsverzerrungen sowie Handhabbarkeit durch Computer und Mitarbeiter. Werden diese Kalkülformen als Ursachen definiert, lassen sich bereits auf der Kalkülebene einfache Hypothesen über den Zusammenhang zwischen diesen Ursachen und den genannten Wirkungen formulieren sowie nach logischen und plausiblen Kriterien auf ihre **Zweckmäßigkeit** überprüfen. Auf der kalkültheoretischen Ebene der Kosten- und Erlösrechnungstheorie können mittels der formulierten Hypothesen nur **formale Zusammenhänge** erklärt werden. Empirische Sachverhalte der Kosten- und Erlösrechnung können dagegen auf dieser Ebene weder erklärt noch prognostiziert werden.

Auf der **zweiten Ebene** der Kosten- und Erlösrechnungstheorie wird ein gegebenener, formaler Rechnungskalkül unterstellt, der inhaltlich (semantisch) nach Abbildungsumfang, Abbildungszeitraum, Bewertungsregeln, Periodisierungsregeln, Ermessensspielräumen, Adressatenorientierung, Rechnungszielen, Orientierung an übergeordneten Systemen und Entscheidungs- und Planungszielen, Kombination von Ermittlungs- und Verwendungsproblemen u. a. interpretiert wird. Auch für diese zweite rechnungstheoretische Ebene, auf welcher der interpretierte Rechnungskalkül allgemein als **Ermittlungsrechnung** (Ermittlungsmodell) mit einer Messfunktion verstanden wird, lassen sich Aussagen über Ursachen (Determinanten) und (betriebliche) Wirkungen systematisch analysieren und in einen Beziehungszusammenhang bringen. Auf dieser zweiten Ebene werden auch Aussagen über die Orientierung der Kosten- und Erlösrechnung an einem Integrationsmodell des realen Planungs- und Steuerungssystems formuliert. Im Mittelpunkt der Betrachtung stehen hier Strukturen der konkreten, internen Planungs- und Steuerungsentscheidungsprozesse und deren Bedarf an entscheidungsrelevanten Kosteninformationen. In der **Planung** bildet den Schwerpunkt der Analyse das jeweils eingesetzte **Integrationsmodell**, das sicherstellt, wie die Einzelpläne bzw. -entscheidungen koordiniert und integriert werden. In der **Kosten- und Erlösrechnungstheorie** wird an diese Analyse angeknüpft, und es werden Rechnungshypothesen über die Abhängigkeit der Kosten- und Erlösinformationen vom Informationsbedarf der Entscheidungen im Integrationsmodell formuliert. Das Ergebnis sind generelle Rechnungshypothesen, welche die Grundlage der anschließenden Rechnungspolitik (Rechnungsgestaltung) bilden. Diese zweite Ebene der Kosten- und Erlösrechnungstheorie wird als realtheoretische Ebene bezeichnet. Auf dieser Ebene können mittels der formulierten Hypothesen **empirische Sachverhalte** der Kosten- und Erlösrechnung erklärt und prognostiziert werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im theoretischen Modul die **Kosten- und Erlösrechnungstheorie** kalkültheoretisch und realtheoretisch fundiert wird:

- Die **kalkültheoretische Fundierung** des Rechnungsapparates der Kosten- und Erlösrechnung wird durch dessen formal widerspruchsfreien Aufbau und den Bezug auf wohldefinierte Rechnungsziele erreicht, die aus der obersten Ziel-funktion (Erfolgsziel) des Planungs- und Steuerungssystems abgeleitet werden.
- Die **realtheoretische Fundierung** der Kosten- und Erlösrechnung wird durch die Formulierung genereller Rechnungshypothesen erreicht, die
 - über die Abhängigkeit der Kosten- und Erlösinformationen vom Informationsbedarf der realen Entscheidungen im Integrationsmodell des Planungs- und Steuerungssystems sprechen und
 - erklären, welche Determinanten die Struktur der Kosten- und Erlösrechnung bestimmen sowie welche beobachtbaren Konsequenzen (Wirkungen) der Einsatz der Kosten- und Erlösrechnung nach sich zieht.

Mit der Formulierung der Aussagen der Kosten- und Erlösrechnungstheorie wird ein **zweiter Schritt** zur wissenschaftlichen Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung getan. Gelingt die Formulierung genereller Aussagen nach dem beschriebenen Muster, kann die resultierende **Kosten- und Erlösrechnungstheorie** eine Beschreibungs-, Erklärungs- und Prognosefunktion wahrnehmen. Mit ihrer Prognosefunktion liefert die Kosten- und Erlösrechnungstheorie die wissenschaftliche Grundlage für das Aussagensystem der Kosten- und Erlösrechnungspolitik im pragmatischen Modul.

Im **theoretischen Modul** gibt der Bezugsrahmen der Kosten- und Erlösrechnung Hinweise dafür, wie wissenschaftlich fundierte Aussagen einer Realtheorie der Kosten- und Erlösrechnung formuliert werden können.

cc) Aufgaben des pragmatischen Moduls

Im **pragmatischen Modul** des Bezugsrahmens (vgl. Abb. 1-1, Zeile 3) werden instrumentale Aussagen der Kosten- und Erlösrechnungspolitik analysiert. Da die Kosten- und Erlösrechnung eine angewandte Disziplin ist, bezwecken wissenschaftstheoretische Analysen neben der Formulierung der Kosten- und Erlösrechnungstheorie auch die Formulierung instrumentaler Aussagen der **Kosten- und Erlösrechnungspolitik**. Diese instrumentalen Aussagen zielen auf eine „optimale“ Gestaltung der Kosten- und Erlösrechnung. Damit wird in diesem Modul die betriebswirtschaftlich naheliegende Frage nach ihrer **Wirtschaftlichkeit** gestellt.

Im Zusammenhang mit den Gestaltungsproblemen von Rechnungssystemen ist das „Optimum“ in der Regel nicht als „Extremum unter Nebenbedingungen“, sondern als „**satisfizierende Lösung**“ zu verstehen. Satisfizierende Problemlösungen werden auch als „begrenzt rational“ (bounded rational) bezeichnet.

Im pragmatischen Modul der Kosten- und Erlösrechnung wird bei der Formulierung der Aussagen der Kosten- und Erlösrechnungspolitik auf die Aussagen der Kosten- und Erlösrechnungstheorie zurückgegriffen, wodurch die **theoretische Fundierung** der Kosten- und Erlösrechnungspolitik erreicht wird.

Das zentrale Instrument der Kosten- und Erlösrechnungspolitik ist ein **satisfizierendes Entscheidungsmodell**, das eine ökonomische Zielfunktion und problemrelevante Restriktionen umfasst. Dieses Modell unterstützt die Suche nach der „optimalen“ Struktur der Kosten- und Erlösrechnung. Formal bedeutet diese Suche, die Strukturelemente der Kosten- und Erlösrechnung im Sinne der gewählten Zielfunktion optimal zu kombinieren. Zur Veranschaulichung wird in Frageform auf einige dieser **Strukturelemente** hingewiesen.

Soll die Kosten- und Erlösrechnung:

- auf Planungs- und/oder auf Steuerungsaufgaben zugeschnitten werden?
- sich an das im Planungs- und Steuerungssystem verwendete Integrationsmodell fein oder nur grob anpassen?
- in strategische, taktische und operative Ebenen gegliedert werden?
- als Voll- oder Teilkosten- und Erlösrechnung konzipiert werden?
- als Teilkostenrechnung weiter differenziert werden?
- Kosten auf Stellen- oder Prozessbasis verrechnen?
- nur fallweise oder fortlaufend durchgeführt werden?
- in eine Grundrechnung (Plattform, Datenbank, Gedächtnis relevanter Basis-Daten) und problembezogene Auswertungsrechnungen (Entscheidungsrechnungen) gegliedert werden?
- als Ist-, Standard- oder Prognosekosten- und Erlösrechnung formuliert werden?
- isoliert oder simultan mit dem jeweiligen Entscheidungsproblem entwickelt werden?
- auf eine oder mehrere Bezugsgrößen (Einflussgrößen) zurückgreifen?
- primär kalkulatorischen Zwecken, der Prozesssteuerung oder der Verhaltenssteuerung dienen?
- als statische oder dynamische Rechnung eingerichtet werden?
- in die externe Rechnungslegung integriert werden?
- Grundlage für die externe Segmentberichterstattung sein?
- als reines Kennzahlensystem formuliert werden?
- exakte, optimierende Lenkungs- bzw. Verrechnungspreise generieren? Oder genügen approximierte, satisfizierende Verrechnungspreise?

Im Gegensatz zu der beschriebenen Vorgehensweise der wissenschaftlichen Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung suchen neuere Beiträge in den USA einen betont **praxisorientierten Zugang** zur Gestaltung der Kosten- und Erlösrechnung – allerdings ohne eine hinreichende theoretische Fundierung – unter den Bezeichnungen „**Lean Costing**“ bzw. „**Lean Cost Accounting**“⁷ oder „**Cost Engineering**“. Diese Diskussion knüpft an Konzepte einer schlanken Gestaltung der **industriellen Produktion** (Lean Manufacturing⁸) an und überträgt diesen Gestaltungsansatz auf die **ganze Unternehmung** (Lean Enterprise⁹), auf das Führungssystem (Lean Management¹⁰), auf das **Rechnungswesen** (Lean Accounting¹¹) und auf den Informa-

⁷ KENNEDY, F./WIDENER, S. (Control Framework), pp. 301; MASKELL, B./KENNEDY, F. (Lean Accounting), pp. 59.

⁸ WOMACK, J./JONES, D./ROOS, D. (Lean Production); KENNEDY, F./WIDENER, S. (Control Framework), pp. 301.

⁹ KENNEDY, F./BREWER, P. (Lean Enterprise), pp. 63 ff.

¹⁰ ADAM, D. (Produktionsmanagement), pp. 95; COCHRAN, D./EVERSHEIM, W./KUBIN, G./SESTERHENN, M. (Application), pp. 1377.

¹¹ KENNEDY, F./WIDENER, S. (Control Framework); Stenzel (2007).

tionsgenerator **Kosten- und Erlösrechnung** (Lean Costing¹²). Als Ergebnis wird eine **satisfizierende, integrierte Verschlankeung der ganzen Unternehmung** gefordert.

Kennzeichnend für die integrierte Verschlankeung der Kosten- und Erlösrechnung sind der Bezug der Rechnung auf planende und steuernde Entscheidungen sowie die Forderung nach Verschlankeung aller Kosteninformationen und des Kosten- und Erlösrechnungssystems. Bei der Vielzahl der oben genannten Strukturelemente erweist sich auch die **schlanke Gestaltung der Kosten- und Erlösrechnung** als ein sehr komplexes Problem. Diese Komplexität stützt die Aussage, dass der Begriff des „Optimums“ im Zusammenhang mit der Gestaltung der Kosten- und Erlösrechnung als „satisfizierende Lösung“ zu interpretieren ist. Tatsächlich sind die in den bisherigen Konzeptionen verfolgten **Zielvorstellungen** (Kostensenkung, Produktivitätssteigerung, Erhöhung der Flexibilität, Erfolgssteigerung, Erhöhung des Kundennutzens) typische **satisfizierende Gestaltungsziele**.

Zur Verbesserung der Übersicht werden nachfolgend die Anforderungen zur Verschlankeungsdiskussion in zwei Basis-Anforderungen zusammengefasst:

- (1) Die **erste Verschlankeungsanforderung** (Struktur-Anforderung) der Kosten- und Erlösrechnungspolitik bezieht sich auf die Struktur des Kosten- und Erlösrechnungssystems. Als **strukturbezogene Anforderung** wird verlangt, die Struktur dieses Systems möglichst gut an die jeweils gegebene Struktur des Planungs- und Steuerungssystems anzupassen. Dabei wird für das Planungs- und Steuerungssystem unterstellt, dass dieses selbst bereits verschlankt wurde. Sollte das nicht zutreffen, ist mit der Verschlankeung des Planungs- und Steuerungssystems zu beginnen. Außerdem wird gefordert, für das Kosten- und Erlösrechnungssystem eine angemessene Wirtschaftlichkeit, Flexibilität, Schnelligkeit und Handhabbarkeit sicherzustellen. Eine zentrale Komponente der strukturbezogenen Verschlankeungsanforderung ist somit die Frage, ob das Rechnungssystem im Zuge der integrierten Verschlankeung in eine **Grundrechnung** und in verschiedene **Auswertungsrechnungen** gegliedert werden soll (vgl. Abschnitt IV.6). Im Ergebnis führt die erste Verschlankeungsanforderung zu einer **Kosten- und Erlösrechnung mit Satisfizierungscharakter**.
- (2) Die **zweite Verschlankeungsanforderung** (Relevanz-Anforderung) der Kosten- und Erlösrechnungspolitik bezieht sich auf die Qualität der bereitgestellten Kosteninformationen. Als **relevanzbezogene Anforderung** wird bei der Verschlankeung postuliert, alle mit dem Kosten- und Erlösrechnungssystem generierten Informationen strikt auf das jeweils zu lösende Entscheidungsproblem und die darin auftretenden Entscheidungsvariablen, Restriktionen sowie Zielvorstellungen zu beziehen. Das bedeutet, dass die generierten Kosten- und Erlösinformationen den Anforderungen genügen müssen, die sich aus den unterschiedlichen Entscheidungsproblemen der Entscheidungsträger in den jeweiligen Planungs- und Steuerungsphasen ergeben. Unter **Verschlankeungs Gesichtspunkten** gelten Kosten- und Erlösinformationen als **entscheidungsrelevant**, wenn sie nicht auf die beste, sondern auf eine zufriedenstellende Problemlösung zielen. **Satisfizierende Kosteninformationen** werden dann in allen Planungs- und Steuerungsphasen für die Problembebeschreibung, für die Bewertung alternativer Problemlösungen sowie für die

¹² HUNTZINGER, J. (Lean Cost Management), pp. 175 and pp. 269.

Berechnung der „optimalen“ Problemlösung herangezogen. Im Ergebnis führt die zweite Verschlankeungsanforderung zu **Kosten- und Erlösinformationen mit Satisfizierungscharakter**.

Parallel zu der überwiegend in den USA diskutierten Verschlankeung von Informationssystemen wurde in Deutschland von A.-W. Scheer vor über 20 Jahren ARIS, eine Fünf-Sichten-Architektur zur **Prozessoptimierung und Integration von Informationssystemen**, entwickelt¹³. Zur Reduktion der Komplexität umfasst das **ARIS-Haus** eine Organisations-, Daten-, Leistungs-, Funktions- und Steuerungssicht der Prozesse. ARIS stellt die Basis für zahlreiche Software-Produkte dar, die auch Modelle zur „Optimierung“ von Kostenstrukturen enthalten.

Mit der Formulierung der instrumentalen Aussagen der Kosten- und Erlösrechnungspolitik wird im pragmatischen Modul ein **dritter Schritt** zur wissenschaftlichen Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung getan. Der wissenschaftliche Charakter dieser Fundierung leitet sich zum einen aus seinem Bezug zur wissenschaftlich fundierten Kosten- und Erlösrechnungstheorie und zum anderen aus seinem Bezug zur wissenschaftlich fundierten **Entscheidungstheorie** ab, welche die Grundlage des verwendeten Entscheidungsmodells bildet. Die Gestaltungsaussagen des pragmatischen Moduls werden damit aus zwei Quellen wissenschaftlich fundiert.

Im **pragmatischen Modul** gibt der Bezugsrahmen der Kosten- und Erlösrechnung Hinweise dafür, wie wissenschaftlich fundierte Aussagen einer Kosten- und Erlösrechnungspolitik formuliert werden können.

dd) Aufgaben des normierenden Moduls

Im **normierenden Modul**¹⁴ des Bezugsrahmens (vgl. Abb. 1-1, Zeile 4) werden praktische Anwendungsprobleme der Kosten- und Erlösrechnung analysiert. Hier stehen **Kosten- und Erlösnormen** im Mittelpunkt der Betrachtung, worunter präskriptive Ziel-Vorgaben (Soll-Größen) verstanden werden, die auf eine wirtschaftliche Gestaltung (Verbesserung) von Kosten- und Erlösstrukturen zielen. Diese Vorgaben sollen dem Entscheidungsträger helfen, seine unternehmerische Denkform zu schärfen und seine praktischen Planungs- und Steuerungsentscheidungen wirtschaftlich hinreichend gut und verantwortlich zu treffen. Insoweit bestehen enge Beziehungen der Kostennormen zu den Gestaltungsanalysen in Abschnitt cc).

Im normierenden Modul wird unterschieden, ob Kosten- und Erlösrechnungen mit Normcharakter von Unternehmungen freiwillig gewählt oder vom Gesetzgeber durch Gesetz bzw. Verordnung vorgeschrieben (reguliert) werden. Von Unternehmungen **freiwillig gewählte Kosten- und Erlösrechnungen mit Normcharakter** sind beispielsweise Konzepte des Kostenmanagements (Prozesskostenmanagement, Zielkostenmanagement, Lebenszyklusrechnungen und das Cost-Benchmarking). Daneben treten vom **Gesetzgeber regulierte Kosten- und Erlösrechnungen mit Normcharakter**, zu denen in Deutschland beispielsweise Kosten- und Erlösrech-

¹³ SCHEER, A.-W. (Architektur); SCHEER, A.-W. (ARIS).

¹⁴ Im Zusammenhang mit der Kosten- und Erlösrechnung wird im Unterschied zur Wissenschaftstheorie und zur Ethik nicht von einem normativen, sondern von einem *normierenden* Modul und Wissenschaftsziel gesprochen.

nungen bei öffentlicher Preisregulierung (z. B. für Telekommunikationsleistungen, geregelt in: Telekommunikationsgesetz, Telekommunikations-Entgeltregulierungsverordnung) und Kosten- und Erlösrechnungen für Krankenhäuser (geregelt in: Krankenhausfinanzierungsgesetz, Bundespflegesatzverordnung, Fallpauschalengesetz u. a.). Während die **Normierung der Kosten- und Erlösrechnung in Unternehmungen** der Sicherung bzw. der Verbesserung der Wirtschaftlichkeit dient, bezweckt die **Normierung der Kosten- und Erlösrechnung in öffentlichen Institutionen** die Bestimmung angemessener (kostenbasierter) Preise für die vom Staat bzw. von seinen Körperschaften angebotenen bzw. nachgefragten Güter. Im Mittelpunkt steht dabei nicht die Wirtschaftlichkeit, sondern die Kontrolle von Marktmacht, die Sicherung der Güterversorgung der Nation und die Erfüllung gesellschaftlicher Ziele¹⁵.

Des Weiteren ist im normierenden Modul zu beachten, dass es zum praktischen Erreichen der Normen erforderlich ist, verschiedene Soll-Ist-Abweichungen zu ermitteln und zu analysieren sowie das Einhalten der vorgegebenen Normen zu veranlassen. D. h., es müssen **Verfahren der Kontrolle bzw. Steuerung** entwickelt und eingesetzt werden. Dazu müssen häufig sachliche und persönliche Widerstände überwunden und Anreize zur Sicherung von Anpassungsschritten erwogen werden.

Mit zunehmender Größe, Komplexität und zeitlicher Reichweite von Programmen und Projekten steigen in der Regel bei der praktischen Anwendung der Kosten- und Erlösrechnung auch die Risiken des Verfehlens vorgegebener Normen. In diesen Fällen reichen einfache Ergebniskontrollen (Soll-Ist-Vergleiche) zur Steuerung nicht mehr aus, vielmehr müssen komplexe Verfahren des **mitlaufenden Risikocontrollings** entwickelt und eingesetzt werden, die – begleitend über einzelne Phasen des Projekts – neben der Kostensteuerung und neben der Steuerung des Finanzbudgets ein Erkennen, Bewerten und Steuern der **Projektrisiken** gewährleisten¹⁶. Diese notwendige Verfahrensergänzung leistet eine **Planfortschrittskontrolle**. Zu erwägen ist zusätzlich die Entwicklung einer **Zielkontrolle**, einer **Prämissenkontrolle** und einer **Prognosekontrolle**, die relativ einfach zu realisieren sind, da für ihre Formulierung die Informationssynergien der bereits bekannten Planungs- und Steuerungskomponenten genutzt werden können¹⁷.

Mit der Analyse praktischer Anwendungsprobleme der Kosten- und Erlösrechnung wird im normierenden Modul ein vierter **Schritt** zur wissenschaftlichen Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung getan.

Im **normierenden Modul** gibt der Bezugsrahmen der Kosten- und Erlösrechnung Hinweise dafür, wie freiwillig normierte und rechtlich regulierte Kosten- und Erlösrechnungssysteme angewendet und durchgesetzt werden können.

¹⁵ SCHWEITZER, M./KÜPPER, H.-U. (Systeme), S. 795.

¹⁶ HÖFFKEN, E./SCHWEITZER, M. (Beiträge), S. 143 ff.

¹⁷ SCHWEITZER, M. (Controlling), S. 528.

b) Aussagenbezogene Kennzeichnungsaufgaben des Bezugsrahmens

Zur wissenschaftlichen Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung zählen neben den in Abschnitt a) analysierten modulbezogenen Fundierungsaufgaben die in diesem Abschnitt analysierten aussagenbezogenen Kennzeichnungsaufgaben. Ihr Gegenstand sind die **wissenschaftlichen Eigenschaften** kosten- und erlösrechnerischer Aussagen, deren Analyse darauf zielt, Erkenntnisse über die **wissenschaftliche Qualität** der Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung zu gewinnen. Diese Erkenntnisse tragen dazu bei, die Aussagekraft bzw. Leistungsfähigkeit der Kosten- und Erlösrechnung nach wissenschaftlichen Kriterien zu beurteilen.

Abbildung 1-2 beschreibt in Tabellenform die Aufgaben zur Kennzeichnung der wissenschaftlichen Eigenschaften kosten- und erlösrechnerischer Aussagen. In den Spalteneingängen (1–4) werden die vier Module des Bezugsrahmens ausgewiesen. Ihnen werden in den Zeilen (1–3) Aufgaben zugeordnet, welche die wissenschaftliche Qualität ihrer Aussagen näher kennzeichnen. Soll beispielsweise eine **Realtheorie der Kosten- und Erlösrechnung** formuliert werden, sind nach Spalte 2 folgende Aufgaben zu erfüllen:

- Als Standort der Realtheorie ist das theoretische Modul zu wählen.
- Die Realtheorie soll theoretische Aussagen umfassen.
- Die theoretischen Aussagen müssen wahrheitsfähig, insbesondere faktisch wahr (F-wahr) sein.
- Die theoretischen Aussagen müssen empirischen Informationsgehalt besitzen.

	1	2	3	4	5	
	Deskriptives Modul der Kosten- und Erlösrechnung	Theoretisches Modul der Kosten- und Erlösrechnung	Pragmatisches Modul der Kosten- und Erlösrechnung	Normierendes Modul der Kosten- und Erlösrechnung		
1	Formulierung individueller (singulärer) Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung	Formulierung genereller (universeller) Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung			Formulierung spezieller (singulärer) Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung	
	Formulierung eines zweckmäßigen Begriffsapparats	Formulierung theoretischer Aussagen (Ursache/Wirkung)	Formulierung technologischer/ pragmatischer Aussagen (Mittel/Ziel)	Formulierung normierender Aussagen (Zielvorgaben, rechtliche Normierung)	(deskriptive oder normierende Aussagen)	
2	Nicht wahrheitsfähig	Wahrheitsfähig (F-wahr oder F-falsch)			Nicht wahrheitsfähig	–
3	Ohne Gehalt	Empirischer Informationsgehalt (Allgemeinheit und Bestimmtheit)			Normierender Durchsetzungs- und Anweisungsgehalt	–

Abb. 1-2: Aufgaben zur Kennzeichnung der wissenschaftlichen Eigenschaften von Aussagen der Kosten- und Erlösrechnung

Aufgaben zur Kennzeichnung von kosten- und erlösrechnerischen Aussagen geben Hinweise dafür, wie Kenntnisse über die **wissenschaftliche Qualität** dieser Aussagen erlangt werden können und wie mit diesen Kenntnissen die Aussagekraft bzw. Leistungsfähigkeit der Kosten- und Erlösrechnung nach wissenschaftlichen Kriterien beurteilt werden kann.

c) Modulübergreifende Integrationsaufgaben des Bezugsrahmens

aa) Orientierung der Kosten- und Erlösrechnung an einem Bezugsobjekt

Zur wissenschaftlichen Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung zählen neben den in Abschnitt a) analysierten modulbezogenen Fundierungsaufgaben und den in Abschnitt b) analysierten aussagenbezogenen Kennzeichnungsaufgaben auch die in diesem Abschnitt analysierten **modulübergreifenden Integrationsaufgaben**. Sie sind Gestaltungsaufgaben und stellen den **organisatorischen** Teil der wissenschaftlichen Fundierung dar. Diese Aufgaben betreffen

- die Beziehungen zwischen einzelnen Modulen,
- die Beziehungen aller Module zum Planungs- und Steuerungssystem,
- die Einbettung der Kosten- und Erlösrechnung in das System der Unternehmensrechnung und
- den Standort der Kosten- und Erlösrechnung im Instrumentarium der Unternehmenspolitik.

Eine zentrale Integrationsaufgabe ist es, Hinweise dafür zu geben, an welchem **Bezugsobjekt** (Gegenstand) sich die Kosten- und Erlösrechnung orientieren soll¹⁸. Da jede Kosten- und Erlösrechnung ein **Informationssystem** (Informationsgenerator) darstellt, muss festgelegt werden, für welches Bezugsobjekt dieses Informationssystem objekt-relevante Informationen generieren und bereitstellen soll¹⁹. In der **entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre** liegt es auf der Hand, als zentrales Bezugsobjekt das System der Entscheidungen zu wählen, das sich konkret in der **Planung und Steuerung** der Unternehmung sowie in deren Prozessen in der Gestalt von Planungsentscheidungen und Steuerungsentscheidungen niederschlägt²⁰. Kosten- und Erlösinformationen sind für das gewählte Bezugsobjekt (**entscheidungs**)**relevant**, wenn sie eine sachliche Beziehung zu den Entscheidungen besitzen, die in Planung und Steuerung getroffen werden²¹. Sie werden nicht nur für die Problembeschreibung und für die Bewertung alternativer Problemlösungen im Prozess der **Planung**, sondern auch für die Erfassung der Problemlösungen in einzelnen Plänen benötigt. Ebenso wie für die Unterstützung der Planung sind Kosteninformationen zur Unterstützung der laufenden **Steuerung** der Planrealisation sowie der Verhaltenssteuerung erforderlich²². Eine

¹⁸ SCHWEITZER, M./SCHWEITZER, M. (Kostenrechnung), S.318 ff. (zu den Aufgaben des Bezugsrahmens vgl. die Kriterien zur Würdigung von Kosten- und Erlösrechnungssystemen); SCHWEITZER, M. (Bezugsrahmen), S. 418 ff.

¹⁹ SCHWEITZER, M./KÜPPER, H.-U. (Systeme), S. 2.

²⁰ SCHWEITZER, M./KÜPPER, H.-U. (Systeme), S. 2 ff.

²¹ Zur unterschiedlichen Modellierung der Kosten- und Erlösrechnung für die Bezugsobjekte „Planung“ und „Steuerung“ wird auf SCHWEITZER, M./SCHWEITZER, M. (Kostenrechnung), S. 315 ff. und S. 325 ff. verwiesen.

²² SCHWEITZER, M. (Fundierung), S. 47.

Kosten- und Erlösrechnung, die Kosten- und Erlösinformationen ohne eine Orientierung an einem Bezugsobjekt generiert, stellt irrelevante Informationen bereit und ist unwirtschaftlich.

Da der **Prozess der Planung** arbeitsteilig auf unterschiedlichen **Leitungsebenen** (oberste, mittlere untere Ebene) und in unterschiedlichen **Planungsphasen** (strategische, taktische, operative Phase) vollzogen wird, sind Kosten- und Erlösinformationen entsprechend zu differenzieren. Eine entsprechende Differenzierung ist auch für die **Steuerungsphasen** (Durchsetzung, Kontrolle und Sicherung) zu treffen. Die generierten Kosten- und Erlösinformationen sollen daher allgemein den unterschiedlichen Anforderungen genügen, die sich aus der Differenzierung der Planungs- und Steuerungsphasen ergeben²³. Die Kosten- und Erlösrechnung soll diese Orientierung und Differenzierung bestmöglich abbilden.

Eine **Integrationsaufgabe** für die Kosten- und Erlösrechnung ist es, Hinweise zu geben, an welchem **Bezugsobjekt** sich diese Rechnung im konkreten Anwendungsfall orientieren kann.

bb) Gliederung des Aussagensystems der Kosten- und Erlösrechnung

Eine weitere grundlegende Integrationsaufgabe liegt in der **Gliederung der kosten- und erlösrechnerischen Aussagen**. Da das Aussagensystem der Kosten- und Erlösrechnung sehr komplex ist, erweist es sich für die durchzuführenden Analysen als zweckmäßig, seine Komplexität durch **Gliederung** (Zerlegung, Dekomposition) zu reduzieren. Erfahrungsgemäß erhöht die systematische Gliederung von Aussagen die Übersicht, das Erkennen von Ursachen und Wirkungen, die Planbarkeit und Integrationsfähigkeit des Aussagensystems²⁴.

Je nachdem, auf welches Forschungsprojekt und auf welches Gestaltungsziel sich die Integrationsaufgabe bezieht, kann das Aussagensystem der Kosten- und Erlösrechnung nach unterschiedlichen Kriterien gegliedert werden, wobei als Gliederungskriterien sowohl organisatorische Prinzipien (z. B. Verrichtungs- oder Objektprinzip) als auch Wissenschaftsziele und Eigenschaften der kosten- und erlösrechnerischen Aussagen (z. B. Universalität, Wahrheitsfähigkeit, empirischer Gehalt) in Frage kommen. Da die Gliederung nach **Wissenschaftszielen** für die wissenschaftliche Fundierung der Kosten- und Erlösrechnung eine besondere Rolle spielt, werden diese Ziele nachfolgend kurz dargestellt.

Von einer Gliederung der kosten- und erlösrechnerischen Aussagen nach **Wissenschaftszielen** wird gesprochen, wenn deskriptive, theoretische, instrumentale und normierende Teilaussagen (Aussagenblöcke, Module) unterschieden werden (vgl. Abb. 1-1). Unter einem **Wissenschaftsziel** wird dabei ein Gestaltungsoll bzw. eine Handlungsvorgabe (z. B. Deskription von Fakten oder Explikation von Zusammenhängen) verstanden, das eine Wissenschaft zu erfüllen hat. Bei einem Wissenschaftsziel handelt es sich daher um die Festsetzung eines gewünschten, zukünftigen Ergebnisses, die normativ getroffen wird²⁵. Prinzipiell ist der **Wissenschaftler** frei in der Wahl seiner Wissenschaftsziele. Zu fordern ist jedoch, dass

²³ SCHWEITZER, M. (Fundierung), S. 47.

²⁴ WOLF, J. (Organisation), S. 37.

²⁵ CHMIELEWICZ, D. (Forschungskonzeptionen), S. 18.

die von ihm gewählten Wissenschaftsziele die wissenschaftliche Erkenntnis und den wissenschaftlichen Fortschritt fördern. Die Wissenschaftsziele sollen zudem politisch, rechtlich oder ideologisch möglichst unbelastet sein und auf einer formalen Ebene festgelegt werden, auf die praktische Wissenschaftsziele zurückgeführt werden können. Dabei spricht die Erfahrung dafür, dass formal festgelegte Wissenschaftsziele durchaus zur Erfüllung praktischer Wissenschaftsziele führen²⁶. Der **Praktiker** erwartet dagegen von Wissenschaftszielen mehr: Sie sollen ihm unter Anwendungsgesichtspunkten helfen, seine Gestaltungs- und Handlungsziele wissenschaftlich abgesichert zu formulieren. Mit der Gliederung kosten- und erlösrechnerischer Aussagen nach **Wissenschaftszielen** kann der Praktiker darauf bauen, dass er einem **wissenschaftstheoretischen Prinzip** folgt, das sich bei der Gliederung der Forschungskonzeptionen einer angewandten Wissenschaft bereits als fruchtbar erwiesen hat.

Von der Gliederung der kosten- und erlösrechnerischen Aussagen nach ihrer **Universalität** wird gesprochen, wenn Individualaussagen (singuläre Aussagen) und allgemeine Aussagen (generelle Aussagen) unterschieden werden. Beide Formen der Aussagen kommen z. B. im Aussagensystem der Kosten- und Erlösrechnungstheorie vor, in welcher sie in erster Linie eine Erklärungs- und Prognoseaufgabe erfüllen²⁷. Hier sprechen **singuläre Aussagen** über konkrete kosten- und erlösrechnerische Einzeltatbestände (Mengen, Preise, Schlüssel u. a.), während **generelle Aussagen** über allgemeingültige Beziehungen zwischen kosten- und erlösrechnerischen Größen (Gleichartigkeiten, Regelmäßigkeiten, Gesetze) informieren. Sofern zwischen einzelnen Größen generelle Gleichartigkeiten entdeckt werden, können diese durch die Aussageform einer generellen Implikation (Wenn-Dann-Satz) erfasst werden.

Von der Gliederung der kosten- und erlösrechnerischen Aussagen nach ihrer **Wahrheitsfähigkeit** wird gesprochen, wenn bei der Feststellung bzw. Überprüfung ihres Wahrheitswertes von einer logischen und von einer empirischen Wahrheit der Aussagen ausgegangen wird. Eine kosten- und erlösrechnerische Aussage ist **logisch wahr** (L-wahr), wenn sie nach den gültigen Gesetzen und Regeln der Logik fehlerfrei abgeleitet wird. Sie ist **logisch falsch** (L-falsch), wenn sie fehlerhaft abgeleitet wird. In diesem Fall ist die **Logik die Schiedsinstanz** über den Wahrheitswert der kosten- und erlösrechnerischen Aussagen. Dagegen ist eine kosten- und erlösrechnerische Aussage **faktisch/empirisch wahr** (F-wahr), wenn sie Befunden der Empirie (Realität) gegenübergestellt wird und sich als wahr (richtig) bewährt. Eine kosten- und erlösrechnerische Aussage ist andererseits **faktisch/empirisch falsch** (F-falsch), wenn sie in der genannten Gegenüberstellung widerlegt wird. Bei dieser Feststellung des Wahrheitswertes der Aussagen ist die **Empirie die Schiedsinstanz** über den Wahrheitswert der kosten- und erlösrechnerischen Aussagen.

Die Antwort auf die Frage, nach welchem der dargestellten Kriterien das Aussagensystem der Kosten- und Erlösrechnung gegliedert werden soll, ist ein „Sowohl-als-auch“: Auf der ersten Gliederungsebene ist es zweckmäßig, das Aussagensys-

²⁶ CHMIELEWICZ, D. (Forschungskonzeptionen), S. 18.

²⁷ Frühe Ansätze zu einer Theorie der Kosten- und Erlösrechnung finden sich bei ILLETSCHKO, L. (Theorie), Sp. 957 ff.; DELLMANN, K. (Theorie), S. 319 ff.; KOSIOL, E. (Theorie), Sp. 1073 ff.; LECHNER, K. (Rechnungstheorie), Sp. 1407 ff.; SCHWEITZER, M. (Theorie), S. 134 ff.