

Littkemann, Jörn

Working Paper — Digitized Version

Erfolgreiche Gestaltung unternehmensinterner Abrechnungssysteme

Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 436

Provided in Cooperation with:

Christian-Albrechts-University of Kiel, Institute of Business Administration

Suggested Citation: Littkemann, Jörn (1997) : Erfolgreiche Gestaltung unternehmensinterner Abrechnungssysteme, Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 436, Universität Kiel, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Kiel

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/168616>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Nr. 436

Jörn Littkemann

**Erfolgreiche Gestaltung
unternehmensinterner
Abrechnungssysteme**

Erfolgreiche Gestaltung unternehmensinterner Abrechnungssysteme

Theoretische Analyse des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting

Abrechnungssystem; Behavioral Accounting; Controlling; Kontingenzansatz; Organisationstheorie; Rechnungswesen, internes.

In diesem Beitrag wird die theoretische Basis und der Stand der empirischen Forschung des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting zur Gestaltung unternehmensinterner Abrechnungssysteme ausgewertet. Als wichtigstes Ergebnis bleibt festzuhalten, daß über die Auswahl bestimmter Abrechnungstechniken des Rechnungswesens hinaus die Akteure der Abrechnungssysteme und die Art der Informationsbeschaffung und -auswertung als relevante Gestaltungsparameter eines Abrechnungssystems zu berücksichtigen sind.

Ferner ergibt sich, daß die Gestaltung eines Abrechnungssystems abhängig ist von folgenden Kontextfaktoren: Unternehmensgröße, Umweltsituation, Technologie, Organisation, Zielsystem, Einbindung des Abrechnungssystems in betriebliche Entscheidungsprozesse und Einstellungen zum Abrechnungssystem. Es zeigt sich zudem, daß die Gestaltung eines Abrechnungssystems im Zusammenhang mit dem Unternehmenserfolg steht.

1. Problemstellung

Hinsichtlich der Gestaltung unternehmensinterner Abrechnungssysteme hat die Entwicklung unterschiedlicher Abrechnungstechniken des internen Rechnungswesens in der deutschen Betriebswirtschaftslehre große Tradition. Ziel ist es, durch die Anwendung bestimmter Abrechnungstechniken die Unternehmensleitung bei der erfolgreichen Steuerung des betrieblichen Transformationsprozesses zu unterstützen. Zwar hat sich dabei die Kosten- und Leistungsrechnung durch die Lieferung zahlreicher Gestaltungsvorschläge in Form unterschiedlich aufgebauter Deckungsbeitragsrechnungen¹ als wichtigstes Bestandteil eines internen Abrechnungssystems bewährt, jedoch sind noch viele Problemfelder in diesem Bereich ungeklärt:

(1) Gestaltungsdimensionen des Abrechnungssystems

Welche Gestaltungsdimensionen sind beim Aufbau unternehmensinterner Abrechnungssysteme zu berücksichtigen? Anhand welcher Kriterien kann man durch die gewählten Abrechnungstechniken den betrieblichen Transformationsprozeß abbilden? Zur Gestaltung des Abrechnungssystems gehört jedoch mehr als nur die Anwendung bestimmter Abrechnungstechniken des internen Rechnungswesens. Es sind zudem aufbau- und ablauforganisatorische Aspekte des Abrechnungssystems betreffend zu bedenken.² Welche Parameter spielen hierbei eine Rolle?

(2) Einflußfaktoren der Abrechnungssystemgestaltung

Sind bestimmte unternehmensinterne und/ oder -externe Faktoren organisatorischer oder betriebswirtschaftlicher Art hinsichtlich der Gestaltung von Abrechnungssystemen zu berücksichtigen? Hinter dieser Frage steht der Gedanke, daß der Aufbau interner Abrechnungssysteme nicht losgelöst von betriebsbedingten Gegebenheiten oder externen Umwelteinflüssen zu sehen ist. Haben sich relevante Faktoren als gestaltungserklärend herauskristallisiert, haben wir zu fragen, wie sie wirken. Haben sie einen positiven oder negativen Einfluß auf die Gestaltung der Abrechnungssysteme?

(3) Erfolg der Abrechnungssystemgestaltung

Steht die Gestaltung interner Abrechnungssysteme im Zusammenhang mit der Entwicklung des Unternehmenserfolgs? Kann durch einen effektiven Aufbau des Abrechnungssystems der Erfolg gesteigert werden? Gibt es sogar mehrere Ausgestaltungen von Abrechnungssystemen, die erfolgreich eingesetzt werden können?

Warum haben diese Fragestellungen in der deutschen Betriebswirtschaftslehre bislang keine große Beachtung gefunden? Zum einen, weil eine fachübergreifende Verbindung zwischen Rechnungswesen und Organisation fehlt. Das Rechnungswesen ist zwar bemüht, laufend Abrechnungstechniken zur adäquaten Abbildung des Unternehmensgeschehens zu entwickeln, die Lösung der aufbau- und ablauforganisatorischen Gestaltungsprobleme des Abrechnungssystems überläßt man jedoch dem Fach Organisation. Zum anderen, weil zumeist die verhaltenswissenschaftliche Perspektive hinsichtlich einer erfolgreichen Unternehmenssteuerung durch das interne Abrechnungssystem vernachlässigt wird. Erfolgreich steuern bedeutet, daß die Unternehmensleitung das Verhalten der am Transformationsprozeß beteiligten Mitarbeiter in ihrem Sinne beeinflussen kann. In diesem Zusammenhang ist es wichtig zu wissen, welche Verhaltenswirkungen durch die Gestaltung der Abrechnungssysteme hervorgerufen werden (können).

Um Antworten auf die aufgeworfenen Problemfelder geben zu können, haben wir in diesem Beitrag die theoretische Literatur und den Stand der empirischen Forschung des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting ausgewertet. Dieser Ansatz beschäftigt sich mit der verhaltensorientierten Steuerung der Mitarbeiter durch entsprechend gestaltete Abrechnungssysteme,³ wobei organisatorische Aspekte eine große Rolle spielen.

2. Entwicklung des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting

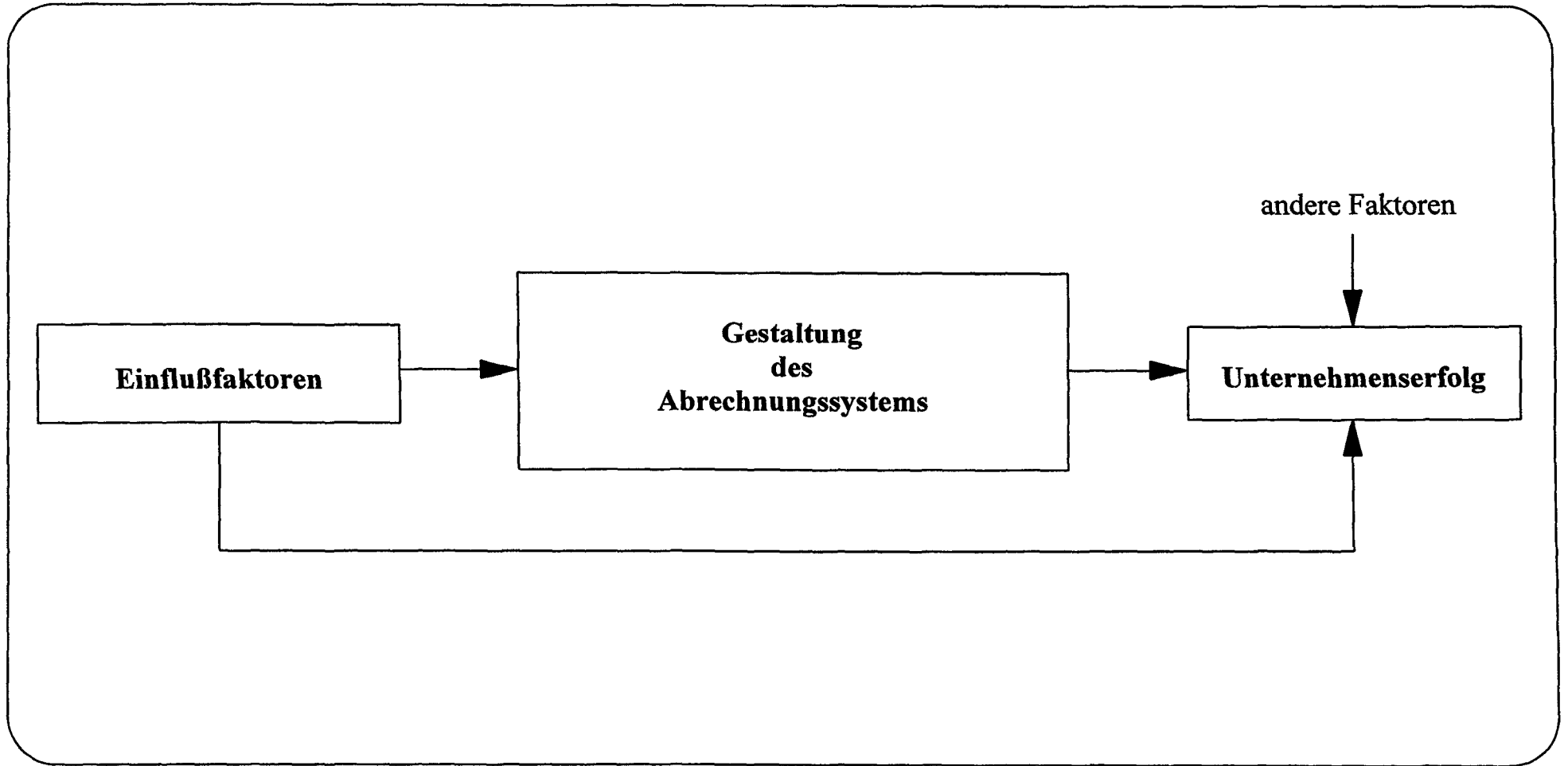
Die Forschungsrichtung des Behavioral Accounting stammt aus dem angelsächsischen Sprachraum und geht zurück auf Carl Thomas Devine, der in der amerikanischen Betriebswirtschaftslehre Anfang der sechziger Jahre auf die Existenz hervorgerufener psychologischer Reaktionen betroffener Mitarbeiter durch die unterschiedliche Gestaltung von Abrechnungssystemen aufmerksam machte.⁴ Wie wichtig es ist, bei der Gestaltung von Abrechnungssystemen deren Verhaltensfolgen auf die Mitarbeiter zu überprüfen, um dysfunktionale Einflüsse auszuschließen, wies bereits Hopwood 1972 empirisch nach.⁴ In den Folgejahren wurden mehrere analytische Modelle entwickelt sowie zahlreiche empirische Untersuchungen durchgeführt, die sich einer Vielzahl unterschiedlicher Problembereiche hinsichtlich einer erfolgreichen Mitarbeitersteuerung im Interesse der Zielsetzungen des Unternehmens durch die entsprechende Ausgestaltung der internen Abrechnungssysteme widmeten. Im Laufe der Zeit entstanden im angelsächsischen Sprachraum mehrere Teilforschungsrichtungen, die nicht immer vollständig überschneidungsfrei voneinander zu sehen sind. Belkaoui unterscheidet in seiner Systematik folgende sieben Forschungsgebiete:⁶

- Contingency Approach to the Design of Accounting Systems,
- Functional and Data Fixation,
- The Practice of Slack: A Review,
- Accounting and Language,
- Goal Setting, Participative Budgeting and Performance,
- Human Resource Considerations in Public Accounting Firms,
- Cultural Determinism in Accounting.

Zur Beantwortung der aufgeworfenen Gestaltungsproblematik interner Abrechnungssysteme ist insbesondere der Kontingenzansatz des Behavioral Accounting von Interesse. Er entspricht insofern der Denkweise, daß die erfolgreiche Steuerung des Transformationsprozesses durch die Gestaltung eines Abrechnungssystems von unterschiedlich ausgeprägten unternehmensinternen und -externen Einflußfaktoren abhängt.

3. Aufbau analytischer Kontingenzmodelle des Behavioral Accounting

Im folgenden wollen wir einzelne analytische Modelle, die auf dem Kontingenzansatz des Behavioral Accounting beruhen, auswerten, um zu relevanten Einfluß- und Erfolgsfaktoren der Gestaltung von Abrechnungssystemen zu gelangen. Nach der Literaturstudie von Otley hat das Grundmodell des Kontingenzansatzes zur Gestaltungsproblematik von Abrechnungssystemen folgende Grobstruktur:⁷



hier Abb. 1:

Die Grundmodellstruktur des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting zur Gestaltung unternehmensinterner Abrechnungssysteme

Die Gestaltung der Abrechnungssysteme hängt demnach von einer Reihe unterschiedlicher Faktoren ab, die sich in externe, nicht oder nur sehr schwer von dem Unternehmen beeinflussbare, und interne, von dem Unternehmen (leichter) beeinflussbare Variablen unterteilen lassen. Die Abrechnungssysteme haben ihrerseits einen Einfluß auf die Effektivität des Unternehmens. Das Grundmodell läßt zudem die direkten Wirkungen der Einflußfaktoren sowie die Einflüsse zahlreicher anderer betriebswirtschaftlicher Faktoren auf den Unternehmenserfolg nicht unberücksichtigt. Die folgenden in Tabelle 1 nach ihrer historischen Entstehung dargestellten Kontingenzmodelle basieren auf dem Grundmodell und stellen Variationen des selbigen dar.

hier Tab. 1:

Analytische Modelle des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting zur Gestaltung unternehmensinterner Abrechnungssysteme

Faßt man die Ergebnisse der Modelltheorie zusammen, lassen sich hinsichtlich des Aufbaus unternehmensinterner Abrechnungssysteme eine Vielzahl relevanter Gestaltungsdimensionen, Einflußfaktoren und Erfolgsvariablen herausarbeiten, die im folgenden näher beleuchtet werden.

3.1 Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme

Die in Tabelle 1 genannten Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme gehen über den in der deutschen Betriebswirtschaftslehre verwendeten Begriff des Rechnungswesens hinaus. Aus angelsächsischer Perspektive gehört zum Abrechnungssystem mehr als das bloße Rechnen mit Kosten und Leistungen oder das Erstellen von Betriebsergebnisrechnungen. Das Abrechnungssystem wird als Teil des gesamten Informationssystems zur Steuerung des Unternehmens gesehen.⁸ Dadurch werden die Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme um eine verhaltensorientierte Sichtweise erweitert. Der Bezug zum Forschungsgebiet des Informationsverhaltens wird geschaffen.⁹ Die einzelnen Kontingenzmodelle machen auf unterschiedliche Aspekte des Informationsverhaltens aufmerksam:¹⁰

(1) Aktoren der Abrechnungssysteme

Damit ein Abrechnungssystem seiner verhaltenssteuernden Wirkung nachkommen kann, muß es von den zu steuernden Personen wahrgenommen werden.¹¹ Die bloße Installation eines Abrechnungssystems ist wirkungslos, wenn nicht darauf geachtet wird, daß die zu steuernden Personen ihr Verhalten nach diesem System ausrichten. Dies ist jedoch nur eine Seite der Medaille. Das Verhalten des Leiters Rechnungswesen ist ebenfalls eine wichtige Variable, die hinsichtlich der

Autoren	Unternehmensexterne Einflußfaktoren	Unternehmensinterne Einflußfaktoren	Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme des Rechnungswesens	Effektivität/ Effizienz der Abrechnungssysteme des Rechnungswesens
Bruns/ Waterhouse (1975)	<ul style="list-style-type: none"> - Art der Gründung - Unternehmensgröße - Angewandte Technologie - Konzernabhängigkeit 	<ul style="list-style-type: none"> - Aufgabenstruktur - Konzentration der Entscheidungsautorität <ul style="list-style-type: none"> • zentral • dezentral 	<ul style="list-style-type: none"> - Beschreibung/ Komplexität des Abrechnungssystems - Wahrnehmung der Steuerungsmechanismen durch die Mitarbeiter 	—
Gordon/ Miller (1976)	<ul style="list-style-type: none"> - Umwelt <ul style="list-style-type: none"> • dynamisch • heterogen • feindlich 	<ul style="list-style-type: none"> - Organisationsstruktur <ul style="list-style-type: none"> • Dezentralisierung • Spezialisierung • Koordination • Formalisierung • Pufferung/ Flexibilität - Zielbildungsprozeß <ul style="list-style-type: none"> • Analyse der Situation • Zeithorizont • Strategieorientierung • Umweltanpassung • Wettbewerbsoffensive 	<ul style="list-style-type: none"> - Abrechnungsmethoden <ul style="list-style-type: none"> • materiell • formell - Häufigkeit der Abrechnungen - Zeitpunkte der Abrechnungen - Empfänger der Abrechnungen 	—

- wird fortgesetzt -

- Fortsetzung -

Autoren	Unternehmensexterne Einflußfaktoren	Unternehmensinterne Einflußfaktoren	Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme des Rechnungswesens	Effektivität/ Effizienz der Abrechnungssysteme des Rechnungswesens
Hayes (1977)	<ul style="list-style-type: none"> - Umwelt <ul style="list-style-type: none"> • Planungsfähigkeit • Marktanteil • Image • Stabilität • Vielfalt 	<ul style="list-style-type: none"> - Abteilungsinterne Faktoren <ul style="list-style-type: none"> • Produktivität • Kostenverläufe • Beziehungen • Humankapital • Gruppenzusammenhalt - Abhängigkeiten zwischen den Abteilungen <ul style="list-style-type: none"> • Zuverlässigkeit • Kooperation • Flexibilität 	<ul style="list-style-type: none"> - Unterschiedlich gestaltete Abrechnungssysteme für unterschiedliche Funktionsabteilungen 	<ul style="list-style-type: none"> - Effektivität der einzelnen Abteilungen
Waterhouse/ Tiessen (1978)	<ul style="list-style-type: none"> - Umwelt <ul style="list-style-type: none"> • vorausschaubar • nicht vorausschaubar - Technologie <ul style="list-style-type: none"> • Routinetätigkeiten • Nicht Routinetätigkeiten 	<ul style="list-style-type: none"> - Konzentration der Entscheidungsautorität <ul style="list-style-type: none"> • zentral • dezentral 	<ul style="list-style-type: none"> - Planung - Ressourcenallokation - Abrechnungsmethoden der Leistungsmessung 	—

- wird fortgesetzt -

- Fortsetzung -

Autoren	Unternehmensexterne Einflußfaktoren	Unternehmensinterne Einflußfaktoren	Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme des Rechnungswesens	Effektivität/ Effizienz der Abrechnungssysteme des Rechnungswesens
MacIntosh (1981)	<ul style="list-style-type: none"> - Technologie <ul style="list-style-type: none"> • Routinetätigkeiten mit niedriger Aufgabenvariation • Routinetätigkeiten mit höherer Aufgabenvariation • Nicht Routinetätigkeiten mit niedriger Aufgabenvariation • Nicht Routinetätigkeiten mit höherer Aufgabenvariation 	<ul style="list-style-type: none"> - Organisationsstruktur <ul style="list-style-type: none"> • mechanisch • zentralisiert • dezentralisiert • organisch - Entscheidungsprozeß <ul style="list-style-type: none"> • individuell • hierarchisch • flexibel • integrativ 	<ul style="list-style-type: none"> - Datenqualität - Datenvieldeutigkeit 	—
Merchant (1981)	<ul style="list-style-type: none"> - Unternehmensgröße - Umwelt <ul style="list-style-type: none"> • Vielfalt 	<ul style="list-style-type: none"> - Organisationsstruktur <ul style="list-style-type: none"> • Dezentralisierung 	<ul style="list-style-type: none"> - Abrechnungseigenschaften <ul style="list-style-type: none"> • Häufigkeit der Abrechnungen • Zeitpunkte der Abrechnungen - Unterstützungssysteme <ul style="list-style-type: none"> • Planung • Formalisierung - Wahrnehmung der Steuerungsmechanismen durch die Mitarbeiter 	<ul style="list-style-type: none"> - Mitarbeitermotivation - Wirtschaftlicher Erfolg der einzelnen Abteilungen

- wird fortgesetzt -

- Fortsetzung -

Autoren	Unternehmensexterne Einflußfaktoren	Unternehmensinterne Einflußfaktoren	Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme des Rechnungswesens	Effektivität/ Effizienz der Abrechnungssysteme des Rechnungswesens
Flamholtz/ Das/ Tsui (1985)	<ul style="list-style-type: none"> - Umwelt - Unternehmenskultur 	<ul style="list-style-type: none"> - Organisationsstruktur 	<ul style="list-style-type: none"> - Planung und Zielsetzung - Abrechnung nach Abteilungen - Art der Erfolgsbewertung - Art der Tätigkeitserfassung - Kontrollabrechnungen - Entlohnungssystem 	—
Das (1986)	<ul style="list-style-type: none"> - Umwelt - Technologie 	<ul style="list-style-type: none"> - Wahrnehmung der Eigenschaften der Organisationsstruktur durch den Leiter Controlling - Wahrnehmung der Art der zu tätigen Aufgaben durch den Leiter Controlling - Persönlichkeitsstruktur des Leiters Controlling 	<ul style="list-style-type: none"> - Auswahl der Steuerungsalternativen durch den Leiter Controlling 	—

Gestaltung eines Abrechnungssystems zu berücksichtigen ist.¹² Liegen mehrere Abrechnungsalternativen vor, kann der Leiter Rechnungswesen durch die bewußte Auswahl einer Abrechnungstechnik verhaltenssteuernde Wirkungen erzielen, die unter Umständen nicht von der Unternehmensleitung beabsichtigt sind. In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, welchen Personen man Informationen zukommen läßt.¹³ Die Tatsache, daß jedermann über die Erfolge bestimmter Abteilungen informiert ist, kann Neid und Mißgunst auslösen. Zudem ist fraglich, ob jeder Mitarbeiter in einer Abteilung Einblick in die Erfolgsrechnung haben muß. Es kann möglicherweise ausreichen, lediglich den jeweiligen Abteilungsleiter zu informieren.

(2) Informationsbeschaffung und -auswertung für das Abrechnungssystem

Die Art der Informationsbeschaffung und -auswertung ist ein wichtiger Gestaltungsfaktor von Abrechnungssystemen. Dabei steht jedoch weniger der physische Datenverarbeitungsprozeß im Mittelpunkt des Interesses. Sondern man fragt vielmehr danach, wer für die Erstellung von Planzahlen verantwortlich ist und wer die Kontrollfunktion übernimmt.¹⁴ Die Tatsache, daß bestimmte Abteilungen oder Funktionsbereiche von der Planung und/ oder Kontrolle wichtiger betrieblicher Zielsetzungen ausgeschlossen sind, kann dazu führen, daß das Abrechnungssystem keine Akzeptanz findet. Auf der anderen Seite muß man darauf achten, daß bei der Informationsbeschaffung keine allzu große Datenmanipulation möglich ist, damit die Steuerungsfunktion des Abrechnungssystems nicht unterlaufen werden kann. Hinsichtlich der Datenauswertung ist zu bedenken, zu welchem Zeitpunkt und wie oft abgerechnet wird.¹⁵ So mag eine stichtagbezogene, regelmäßig für die Dauer eines Monats erstellte Abrechnung für operative Tätigkeiten sinnvoll sein, für strategisch ausgerichtete Tätigkeiten hingegen muß dies nicht unbedingt der Fall sein.

(3) Konkrete Ausgestaltung der Abrechnungstechniken

Hinsichtlich einer konkreten Ausgestaltung der anzuwendenden Abrechnungstechniken halten sich die meisten Kontingenzmodelle des Behavioral Accounting bedeckt. Es wird zwar erwähnt, daß materielle und formelle Merkmale¹⁶ sowie die Tatsache, daß unterschiedliche betriebliche Funktionsbereiche unterschiedlich ausgeprägte Abrechnungstechniken benötigen,¹⁷ wichtige Gestaltungsparameter sind, detaillierte Vorschläge finden sich hingegen kaum. Eine Analyse auf einer unteren Abrechnungsebene, wie z.B. der Kostenarten-, Kostenstellen- oder Kostenträgerrechnung, ist nicht Gegenstand der Betrachtung - eine Folge des weiter gefaßten Begriffsverständnisses der angelsächsischen Betriebswirtschaftslehre.¹⁸

3.2 Einflußfaktoren der Abrechnungssysteme

Bei der Auswahl der für die Gestaltung eines Abrechnungssystems relevanten Einflußfaktoren lehnt sich der Kontingenzansatz des Behavioral Accounting vornehmlich an die Maße der Aston-Gruppe¹⁹ oder anderer klassischer Organisationstheoretiker²⁰ an. Als Haupteinflußfaktor für die

Gestaltung des Abrechnungssystems eines Unternehmens wird dabei die jeweilige Organisationsstruktur gesehen. Daneben existieren noch eine Reihe weiterer interner und externer Faktoren, die einen Einfluß auf die Gestaltung von Abrechnungssystemen haben. Faßt man die in Tabelle 1 präsentierten Ergebnisse zusammen, lassen sich sechs unterschiedliche Dimensionen von Einflußfaktoren ermitteln:

(1) Rahmendaten

Als Rahmendaten bezeichnet man die beiden unternehmensexternen Faktoren Umwelt und Unternehmensgröße, die einen Einfluß auf die Gestaltung der Abrechnungssysteme haben. Der Faktor Umwelt wird in Tabelle 1 am häufigsten genannt. Dabei ist jedoch festzuhalten, daß dieser Faktor in den Kontingenzmodellen des Behavioral Accounting durch unterschiedliche Meßkonzepte aus der Organisationstheorie abgebildet wird. Die Umwelt wird beispielsweise durch Begriffs-paare wie dynamisch/ statisch, heterogen/ homogen, friedlich/ feindlich²¹ oder vorhersehbar/ nicht vorhersehbar²² dargestellt. Die meisten der Autoren haben dabei zwei entgegengesätzliche Umweltsituationen im Blickfeld, die jeweils am Ende eines Kontinuums liegen. Trotz der unterschiedlichen Begriffsbezeichnungen steckt hinter der Berücksichtigung des Umweltaspekts hinsichtlich der Gestaltung von Abrechnungssystemen zumeist der gleiche Gedanke: Unternehmen, die sich in stark verändernden, durch hohen Wettbewerbsdruck gekennzeichneten Umwelten leben, weisen andere Abrechnungssysteme auf als Unternehmen, die sich in keiner allzu stark ausgeprägten Wettbewerbssituation befinden.

Der Faktor Unternehmensgröße wird in den Modellen ausnahmslos durch die Anzahl der Mitarbeiter abgebildet.²³ Dieses Maß hat sich in zahlreichen empirischen Untersuchungen der Organisationsforschung als verlässlicher Meßwert für die Abbildung der Unternehmensgröße gezeigt.²⁴

(2) Technologie

Der Faktor Technologie stellt die zweite wichtige Gruppe von Einflußfaktoren der Gestaltung von Abrechnungssystemen dar. Wie die Umwelt und die Unternehmensgröße zählt die Technologie zu den unternehmensexternen Einflußfaktoren. Unter dem Begriff der Technologie sind die in einem Unternehmen auftretenden Tätigkeiten zu verstehen.²⁵ Dabei wird im allgemeinen zwischen Routine- und Nicht Routinetätigkeiten differenziert.²⁶ Zu den Nicht Routinetätigkeiten sind aus heutiger Sicht auch die sogenannten innovativen Aufgaben eines Unternehmens zu subsumieren.

Weitere in Tabelle 1 aufgeführte unternehmensexterne Einflußfaktoren, wie z.B. Art der Gründung, Unternehmenskultur etc., werden aufgrund zu geringer Relevanz hinsichtlich der Gestaltung von Abrechnungssystemen von uns nicht weiter untersucht.

(3) Organisation

Der Faktor Organisation beinhaltet die erste große Gruppe von Einflüssen aus dem unternehmensinternen Bereich auf die Gestaltung von Abrechnungssystemen. Hinter diesem Faktor ver-

bergen sich eine Vielzahl unterschiedlicher Variablen, die die Aufbauorganisation eines Unternehmens beschreiben. Dazu zählen beispielsweise Meßkonzepte der Organisationsstruktur,²⁷ die Abbildung abteilungsinterner Faktoren und das Erkennen von Abhängigkeiten zwischen den Abteilungen.²⁸ Die Feststellung der zentralen oder dezentralen Konzentration der Entscheidungsautoritäten in den Unternehmen gehört üblicherweise ebenfalls zum Faktor Organisation. In einigen Modellen wird er allerdings als alleiniger Erklärungsfaktor aus dem Bereich Organisation für die Gestaltung von Abrechnungssystemen herangezogen.²⁹

(4) Unternehmenszielsystem

Der Faktor Unternehmenszielsystem bezieht sich auf die Relevanz einzelner Zielsetzungen in einem Unternehmen. Das Verfolgen unterschiedlicher Ziele oder aber die Tatsache, daß gleichen Zielen eine unterschiedlich hohe Bedeutung beigemessen wird, kann dazu führen, daß sich in Unternehmen unterschiedlich gestaltete Abrechnungssysteme vorfinden.³⁰ Zudem ist zu bedenken, daß es sich bei der Zielbildung um einen Prozeß handelt, in dessen Verlauf sich durchaus Änderungen gegenüber den ursprünglichen Zielsetzungen ergeben können. Dies ist insbesondere bei innovativen Zielbildungsprozessen der Fall.³¹

(5) Einbindung des Abrechnungssystems

Der Faktor Einbindung des Abrechnungssystems berücksichtigt die Tatsache, daß Mitarbeiter des Rechnungswesens in die Entscheidungsprozesse der operativen Betriebsbereiche einbezogen werden. Durch diese Einbeziehung können eventuell auftretende Mißverständnisse hinsichtlich der Interpretation der gelieferten Abrechnungen zwischen technischen und kaufmännischen Bereichen bereits im Vorfeld aus dem Weg geräumt werden. Insbesondere bei innovativen Entscheidungsprozessen ist diese Integration des Abrechnungssystems sinnvoll.³²

(6) Einstellungen gegenüber dem Abrechnungssystem

Der sechste und letzte Einflußfaktor fragt nach den Einstellungen der am Steuerungsprozeß mit Abrechnungen Beteiligten oder durch den Steuerungsprozeß mit Abrechnungen Betroffenen. Aus einer positiven Einstellung der Akteure läßt sich folgern, daß das Abrechnungssystem akzeptiert wird und sich somit systemadäquat verhalten wird. Die Messung der Einstellungen sollte nicht nur auf die durch die Abrechnungen zu steuernden Mitarbeiter der betrieblichen Teilbereiche beschränkt sein, sondern auch die Gestalter der Abrechnungssysteme umfassen.³³

Wie wir sehen, gibt es eine Menge von Kontextfaktoren, die einen Einfluß auf die Gestaltung der Abrechnungssysteme ausüben können. Die Analyse erschwerend tritt hinzu, daß die Einflüsse nicht auf direkte Wirkungen beschränkt sind. So können sich die einzelnen Faktoren auch untereinander beeinflussen, wodurch indirekte Wirkungen auf die Abrechnungssysteme entstehen können. Wir wollen uns diesem Punkt näher zuwenden, wenn wir uns mit dem Stand der empirischen Forschung des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting beschäftigen.

3.3 Erfolg der Abrechnung

In den meisten der in Tabelle 1 genannten Kontingenzmodellen fehlt die Überprüfung der Tatsache, ob der Einsatz bestimmter Abrechnungssysteme in den Unternehmen erfolgreich ist. Man begnügt sich damit, die Gestaltungsparameter und die die Gestaltung der Abrechnungssysteme beeinflussenden Kontextfaktoren herauszuarbeiten. Die fehlende Einbeziehung von Erfolgsmessungen in den Kontingenzansatz des Behavioral Accounting ist im wesentlichen auf zwei Gründe zurückzuführen. Zum einen wird das Abrechnungssystem eines Unternehmens nicht als Erfolgsfaktor gesehen. Erfolg wird durch die primären betrieblichen Funktionsbereiche, wie z.B. Produktion, FuE und Absatz erwirtschaftet, nicht durch die sogenannten Sekundärbereiche, wie z.B. Rechnungswesen und Finanzen, deren zu bearbeitende Aufgaben oft nur als lästige Pflichterfüllungen angesehen werden. Doch selbst wenn das Abrechnungssystem als Erfolgsfaktor erkannt wird, tritt ein großes Meßproblem hinzu. Welche Effektivitäts- und Effizienzmaße bilden den Erfolg eines Abrechnungssystems adäquat ab? Die beiden folgenden Erfolgsmaße liefert uns der Kontingenzansatz:

(1) Wirtschaftlicher Erfolg

Die Messung des wirtschaftlichen Erfolgs dient in erster Linie als Effektivitätsnachweis der Abrechnungssysteme.³⁴ Dabei wird nach der Effektivität einzelner betrieblicher Funktionsbereiche oder der Gesamtunternehmung gefragt. Obwohl noch weitere Meßinstrumente des Erfolgs, auch qualitativer Art, existieren, ist die Frage nach dem wirtschaftlichen Erfolg für die Lebensfähigkeit eines Unternehmens unverzichtbar. Denn für ein Unternehmen sind auf Dauer nur diejenigen Tätigkeiten interessant, die am Markt erfolgreich sind. Insofern kommt der wirtschaftliche Erfolg einem "overall success" recht nahe.

(2) Mitarbeitermotivation

Als zweites Maß für die Effektivität der Abrechnungssysteme wird die Mitarbeitermotivation herangezogen.³⁵ Auch bei dieser Meßgröße wird die Motivation der Mitarbeiter einzelner Funktionsbereiche oder der Gesamtunternehmung verglichen. Ohne Zweifel kommt dem Erfolg der Verhaltenssteuerung der Mitarbeiter mit den Abrechnungstechniken des Rechnungswesens ein hoher Stellenwert zu. Ob zur Evaluierung Zufriedenheitsmaße mit dem Abrechnungssystem seitens der zu steuernden Mitarbeiter die richtigen Erfolgsmaße sind, scheint jedoch nicht ganz unbedenklich. Denn es werden oft diejenigen Abrechnungstechniken präferiert, die den Mitarbeitern Gelegenheit geben, Schwachstellen zu verschleiern.

Die Erfolgsmessung der Wirkungen der Abrechnungssysteme erscheint uns insgesamt noch nicht differenziert genug. Zwar halten wir das Maß eines wirtschaftlichen Erfolgs als sehr geeignet im Sinne eines überdimensionalen Gesamtmaßes für den Abrechnungserfolg. Allerdings sind - insbesondere hinsichtlich der Bewertung dynamischer Transformationsprozesse - auch strategische Maße der Erfolgsevaluierung heranzuziehen.

4. Stand der empirischen Kontingenzforschung des Behavioral Accounting

Wir wollen uns im folgenden mit den empirischen Ergebnissen der Kontingenzforschung des Behavioral Accounting auseinandersetzen. Uns interessieren dabei im wesentlichen zwei Fragestellungen: Welche theoretisch angesprochenen Variablen spielen eine Rolle in der Realität? Und: Wie sind die Beziehungen zwischen diesen Variablen ausgeprägt?

Eine Literaturstudie bis Mitte der neunziger Jahre erbrachte 17 empirische Studien, die auf der Grundlage der von uns vorgestellten analytischen Kontingenzmodelle beruhen. Dabei ist es jedoch nicht immer möglich, eindeutig festzustellen, welche der vorgestellten Modelle zur Hypothesenbildung herangezogen wurden, da die Hypothesenbildung vielfach auf Grund der Auswertung der bis zu diesem Zeitpunkt bekannten Modelle und empirischen Befunden erfolgte. Bevor wir die Befunde der einzelnen Studien darstellen, befassen wir uns zunächst mit der Operationalisierung der erhobenen Variablen und der angewandten Methodik.

4.1 Operationalisierung der erhobenen Variablen

In Tabelle 2 ist die Variablenoperationalisierung der untersuchten empirischen Studien des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting zusammengefaßt.

hier Tab. 2:

Empirische Studien des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting zur Gestaltung von Abrechnungssystemen des Rechnungswesens - Die Operationalisierung der Variablen

4.11 Operationalisierung der Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme

Die Operationalisierung der erhobenen Variablen, die die Gestaltung der unternehmensinternen Abrechnungssysteme messen, ist vielschichtig. Der Grund liegt darin, daß sich ein Teil der Forschung nur auf bestimmte Aspekte des Abrechnungssystems konzentriert, andere Studien hingegen eine vollständige Abbildung des betrieblichen Abrechnungssystems anstreben. Betrachtet man die Spalte der Gestaltungsdimensionen in Tabelle 2, läßt sich die Messung der Abrechnungssysteme in zwei Kategorien einteilen.

Der eine Teil der empirischen Studien der Kontingenzforschung des Behavioral Accounting versucht, das Abrechnungssystem eines Unternehmens anhand der verwendeten Abrechnungstechniken zu messen. Eine kurze Auswahl der erhobenen Variablen verdeutlicht diesen Meßansatz:

Autoren	Untersuchungsziel	Gestaltungsdimensionen	Einflußfaktoren	Erfolgsvariablen
Hopwood (1972)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Verhalten der zu steuernden Mitarbeiter	Abrechnungsstile der Unternehmensleitung <ul style="list-style-type: none"> • kostenorientiert • erfolgsorientiert • nicht abrechnungsorientiert - jeweils Selbsteinschätzungen auf 5'er Skalen (O)	—	Abrechnungserfolg <ul style="list-style-type: none"> - 15 Items zum Verhältnis Vorgesetzte/ Untergebene durch Selbsteinschätzung auf 5'er Skalen (O)
Khandwalla (1972)	Einfluß des Wettbewerbsdrucks auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Charakteristika des Abrechnungssystems <ul style="list-style-type: none"> - 9 Items zur Charakterisierung des Abrechnungssystems, hauptsächlich zu angewandten Abrechnungstechniken, durch Selbsteinschätzung auf 7'er Skalen (O) 	Umwelt <ul style="list-style-type: none"> • Preis-, Vertriebs- und Produktwettbewerb - Selbsteinschätzung der Wichtigkeit und der Intensität auf 7'er Skalen (O) 	—
Klammer (1973)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Charakteristika des Abrechnungssystems <ul style="list-style-type: none"> - Benutzung diverser Abrechnungstechniken (N) 	Umwelt <ul style="list-style-type: none"> • Risiko - operativer Betriebserfolg relativiert am Umlaufvermögen im Zeitvergleich (K) • Kapitalintensität - Abschreibungen relativiert am Umlaufvermögen im Zeitvergleich (K) Größe <ul style="list-style-type: none"> - Umlaufvermögen im Zeitvergleich (K) 	Unternehmenserfolg <ul style="list-style-type: none"> - Branchenbereinigter Betriebserfolg im Zeitvergleich (K)

- wird fortgesetzt -

Autoren	Untersuchungsziel	Gestaltungsdimensionen	Einflußfaktoren	Erfolgsvariablen
Bruns/ Waterhouse (1975)	Einfluß der Größe, der Technologie und der Organisation auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Charakteristika des Abrechnungssystems <ul style="list-style-type: none"> • Beschreibung und Zufriedenheit - 44 Items, die die Häufigkeit und die Wichtigkeit einzelner Abrechnungstechniken durch Mitarbeiter einschätzung messen (O) nach Swieringa/ Moncur (1975) • Komplexität - Leitungsspanne (K) - Art des Systems (N) • Wahrnehmung der Steuerungsmechanismen - Selbsteinschätzung (O) auf 5'er Skalen nach Tannenbaum (1968) 	Größe <ul style="list-style-type: none"> - Mitarbeiter (K) Unternehmensabhängigkeit <ul style="list-style-type: none"> - Selbsteinschätzung auf 9'er Skalen (O) Technologie <ul style="list-style-type: none"> • Integration der Arbeitsprozesse - Selbsteinschätzung auf 12'er Skalen (O) Organisation <ul style="list-style-type: none"> • Spezialisierung - Anzahl und Art der Spezialisten (K, O) • Dezentralisierung - Grad der Entscheidungstreffung auf hierarchischen Ebenen (O) • Formalisierung - Grad der niedergeschriebenen Programme und Pläne (K) 	—
Hayes (1977)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Charakteristika des Abrechnungssystems <ul style="list-style-type: none"> - Selbsteinschätzung zahlreicher Charakteristika von Abrechnungssystemen (O) 	Umwelt <ul style="list-style-type: none"> • Spezialisierung • Koordination • Abhängigkeiten zwischen Funktionsbereichen - Selbsteinschätzung zahlreicher Charakteristika von Kontextfaktoren (O) 	Erfolg von Funktionsbereichen <ul style="list-style-type: none"> - Selbsteinschätzung (O)

Autoren	Untersuchungsziel	Gestaltungsdimensionen	Einflußfaktoren	Erfolgsvariablen
Belkaoui (1981)	Zusammenhang zwischen den Einstellungen der zu steuernden Mitarbeiter und der Akzeptanz von Abrechnungssystemen	Abrechnung nach Verantwortung - Verbuchung von durch Mitarbeiter verursachten Konventionalstrafen (K) nach einem Experiment von Horngren (1974)	Einstellungen der Mitarbeiter - 32 Items über Selbstenthüllungen (O) auf 7'er Skalen nach Wheelless/ Grotz (1976)	—
Merchant (1981)	Zusammenhang zwischen der Größe, der Organisation, der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Charakteristika des Abrechnungssystems • Häufigkeit und Neuigkeit • Vernetzung des Abrechnungssystems mit anderen Systemen • Beschreibung und Zufriedenheit - jeweils zahlreiche Items zur Charakterisierung des Abrechnungssystems, entweder durch Selbsteinschätzung auf 4'er bzw. 5'er Skalen (O) oder durch Benutzung (N) erhoben	Größe - Mitarbeiter (K) Organisation • Diversifizierung - Selbsteinschätzung auf 4'er Skalen (O) • Dezentralisierung - Grad der Entscheidungstreffung auf hierarchischen Ebenen (O)	Abrechnungserfolg • Intrinsische Motivation der Mitarbeiter - 3 Items zur persönlichen Zufriedenheit durch Selbsteinschätzung auf 5'er Skalen (O) Abteilungserfolg - Selbsteinschätzung auf 5'er Skalen (O)
Gordon/ Narayanan (1984)	Zusammenhang zwischen der Umwelt, der Organisation und der Gestaltung des Abrechnungssystems	Charakteristika des Abrechnungssystems • externe/ interne Informationsabgabe • zahlen-/ nicht zahlenorientiert • ex ante/ ex post Information - Selbsteinschätzungen spezieller Kombinationen auf 7'er Skalen (O)	Umwelt - 7 Items auf 7'er Skalen (O) Organisation - 5 Items auf 7'er Skalen (O)	—

- Fortsetzung -

Autoren	Untersuchungsziel	Gestaltungsdimensionen	Einflußfaktoren	Erfolgsvariablen
Govindarajan (1984)	Zusammenhang zwischen der Umwelt, der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Art der Leistungsmessung - zahlen-/ nicht zahlenorientiert (N) - variabler Anteil (K)	Umwelt - 8 Items über Vorhersagbarkeit bestimmter Kontextfaktoren durch Selbsteinschätzung auf 5'er Skalen (O)	Effektivität • 12 Items der Erfassung wirtschaftlicher und strategischer Erfolgskriterien - Selbsteinschätzung der Wichtigkeit und der Zielerreichung der einzelnen Kriterien auf 5'er Skalen (O)
Merchant (1984)	Zusammenhang zwischen den Rahmendaten, der Organisation, der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Charakteristika des Abrechnungssystems • Beschreibung und Zufriedenheit - 44 Items, die die Häufigkeit und die Wichtigkeit einzelner Abrechnungstechniken durch Mitarbeitereinschätzung messen (O) nach Swieringa/ Moncur (1975)	Umwelt • Stärke der Marktposition • Stand der Produktlebenszyklen - jeweils Selbsteinschätzung auf 4'er Skalen (O) Größe - Mitarbeiter (K) Technologie • Grad der Automatisierung • Grad der Produktstandardisierung - jeweils Selbsteinschätzung (O) Organisation • Spezialisierung - Anzahl und Art der Spezialisten (K, O)	Abteilungserfolg - Selbsteinschätzung auf 5'er Skalen (O)

- wird fortgesetzt -

Autoren	Untersuchungsziel	Gestaltungsdimensionen	Einflußfaktoren	Erfolgsvariablen
Eisenhardt (1985)	Einfluß der Umwelt, der Größe, der Technologie und der Organisation auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Art der Leistungsmessung - kosten-/ erfolgsorientiert (N)	Umwelt - Anzahl der Wettbewerber (K) - Anzahl der Betriebsaufgaben (K) Größe - Anzahl der Verkaufsläden (K) Art der Gründung - Familien-/ Publikumsgesellschaft (N) - 4 Items zur Tätigkeitsbeschreibung der anfallenden Aufgaben (K) Organisation - Leitungsspanne (K)	—
Merchant (1985)	Zusammenhang zwischen den Unternehmenszielen und der Gestaltung des Abrechnungssystems	Steuerung von Abteilungsleitern durch das Abrechnungssystem • Ergebnisorientierte Ziele • Kostenorientierte Ziele • Konzernweisungen • Sitzungen/ Treffen - jeweils bis zu 5 Items zur Steuerung durch das Abrechnungssystem auf 5'er Skalen	Organisation • Verhältnis Vorgesetzter/ Untergebener - 10 Items zur Beziehung auf 5'er Skalen (O) Ziele • strategisch - Selbsteinschätzung auf 4'er Skalen (O) Einstellungen der Mitarbeiter • Einfluß der Unternehmensleitung • Interne Aktivierung spezieller Ausgaben - Selbsteinschätzung auf 5'er Skalen (O) mit Fallbeispielen	—

Autoren	Untersuchungsziel	Gestaltungsdimensionen	Einflußfaktoren	Erfolgsvariablen
Das (1986)	Einfluß der Organisation und der Einstellungen des Controllers auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Auswahl der Steuerungsalternativen durch den Leiter Controlling - intrinsische/ extrinsische Steuerung anhand 18 simulierter Entscheidungssituationen, Scorebildung (O)	Technologie - Bedeutung der Entscheidungssituation durch Selbsteinschätzung (N) Organisation - mechanistisch/ organisch durch Selbsteinschätzung auf 5'er Skalen Einstellungen des Controllers - 16 Items zur Persönlichkeitsstruktur des Controllers durch Selbsteinschätzung auf 7'er Skalen (O)	—
Haka (1987)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Charakteristika des Abrechnungssystems • Informationssystem • Leistungsmessungssystem - Selbsteinschätzung zahlreicher Charakteristika von Abrechnungssystemen, hauptsächlich kosten- und leistungsorientierter Art, auf 7'er Skalen (O)	Umwelt • vorhersehbar/ nicht vorhersehbar Organisation • Zentralisierung/ Dezentralisierung Ziele • strategisch: offensive/ defensive Wettbewerbsstrategie - jeweils Selbsteinschätzung zahlreicher Charakteristika der Kontextfaktoren auf 7'er Skalen (O)	Unternehmenserfolg - Diskontierter Cash Flow im Zeitvergleich (K)

Autoren	Untersuchungsziel	Gestaltungsdimensionen	Einflußfaktoren	Erfolgsvariablen
MacIntosh/ Daft (1987)	Einfluß der Abhängigkeiten zwischen organisatorischen Teilbereichen auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Charakteristika des Abrechnungssystems <ul style="list-style-type: none"> • Standardisierte Prozeduren • Budgetierungsprozeß • Statistische Abrechnungstechniken - jeweils 6 Items zur Häufigkeit der Nutzung durch Selbsteinschätzung auf 9'er Skalen (O) oder durch physische Meßwerte (K)	Organisation <ul style="list-style-type: none"> • Abhängigkeiten zwischen organisatorischen Teilbereichen - Selbsteinschätzung gepoolter, sequentieller oder reziproker Abhängigkeit auf 9'er Skalen (O)	—
Simons (1987)	Zusammenhang zwischen den Unternehmenszielen und der Gestaltung des Abrechnungssystems	Charakteristika des Abrechnungssystems <ul style="list-style-type: none"> - 33 Items zur Charakterisierung des Abrechnungssystems auf 7'er Skalen (O) 	Umwelt <ul style="list-style-type: none"> • statisch/ dynamisch • vorhersehbar/ nicht vorhersehbar - jeweils Selbsteinschätzung auf 7'er Skalen (O) Größe <ul style="list-style-type: none"> - Mitarbeiter (K) Ziele <ul style="list-style-type: none"> • strategisch - offensive/ defensive Wettbewerbsstrategie (N) 	Unternehmenserfolg <ul style="list-style-type: none"> - ROI, Mittelwert aus drei Jahren (K)

- Fortsetzung -

Autoren	Untersuchungsziel	Gestaltungsdimensionen	Einflußfaktoren	Erfolgsvariablen
Elmore (1990)	Einfluß der Größe auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Charakteristika des Abrechnungssystems - Selbsteinschätzung zahlreicher Charakteristika von Abrechnungssystemen aus der Rechnungswesenliteratur (O)	Größe - Mitarbeiter (K) - Umsatz (K) - Betriebsvermögen (K)	—

N = nominal
O = ordinal
K = kardinal

- Einsatz Cash Flow orientierter Abrechnungen,³⁶
- Einsatz kosten- vs. erfolgsorientierter Abrechnungen,³⁷
- Einsatz zahlen- vs. nicht zahlenorientierter Abrechnungen.³⁸

Die erstgenannte Variable hat die konkrete Ausgestaltung einer einzelnen Abrechnungstechnik zum Inhalt. Die beiden letzten Variablen fragen nach dem Einsatz einer bestimmten Art der Abrechnung bei mehreren vorgenommenen Abrechnungstechniken. Bei beiden Operationalisierungsvarianten wird sowohl die materielle, als auch die formelle Ausrichtung der eingesetzten Abrechnungstechniken berücksichtigt. Unter materieller Ausrichtung versteht man den inhaltlichen Aufbau der Abrechnungen. Beispielsweise wird danach gefragt, ob bei der Erstellung von an Cash Flow orientierten Abrechnungen diskontierte Zahlungen verwendet werden.³⁹ Formelle Aspekte beziehen sich z.B. auf die Zeitpunkte der Erstellung der Abrechnungen⁴⁰ oder aber auf die Zahl der Empfänger der Abrechnungen.⁴¹

Der andere Teil der ausgewerteten empirischen Studien operationalisiert die Gestaltung unternehmensinterner Abrechnungssysteme durch die Messung von Verhaltensweisen oder Aussagen von Beteiligten oder Betroffenen zu den Zielen der Abrechnung. Beispiele für diese Operationalisierungstechnik sind:

- Verbuchung von durch Mitarbeiter verursachten Konventionalstrafen,⁴²
- Wahl der eingesetzten Abrechnungstechniken durch den Leiter Rechnungswesen,⁴³
- Einschätzung des Abrechnungsstils der Unternehmensleitung.⁴⁴

In dem ersten Fall müssen Mitarbeiter anhand eines fiktiven Beispiels entscheiden, wie durch andere Mitarbeiter verursachte Konventionalstrafen in den unternehmensinternen Abrechnungen zu verbuchen sind. Anhand dieser Entscheidungen wird auf ihre Akzeptanz oder Ablehnung eines verantwortungsbewußten Abrechnungssystems geschlossen. Im zweiten Fall wird gemessen, unter welchen Bedingungen sich der Leiter Rechnungswesen für eine intrinsisch oder extrinsisch motivierte Abrechnung entscheidet. Der letzte Fall schließt von dem Ausmaß der Befugnis für Abteilungsleiter, über die Höhe bestimmter Kostenarten selbst entscheiden zu können, auf den Abrechnungsstil der Unternehmensleitung.

Die Gestaltungsdimensionen wurden nahezu ausschließlich ordinal gemessen. Dabei wird auf die Komplexität der Ausgestaltung des Abrechnungssystems, welche wir fortan mit dem Begriff des Abrechnungsgrads belegen wollen, Bezug genommen. Die Komplexität wird in den einzelnen Studien zum einen anhand der Art der eingesetzten Abrechnungstechniken, zum anderen anhand der Zahl der eingesetzten Abrechnungstechniken abgebildet. Unabhängig von der Art der gewählten Operationalisierungstechnik gilt jedoch: **Je komplexer ein Abrechnungssystem gestaltet ist, desto höher ist sein Abrechnungsgrad.**

4.12 Operationalisierung der Einflußfaktoren der Abrechnungssysteme

(1) Operationalisierung der Rahmendaten

Hinsichtlich der Messung des Faktors Unternehmensgröße bestätigen sich die Annahmen der Modelltheorie des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting. Fünf von sieben Studien, die die Größe als Einflußfaktor erfaßt haben, haben die Mitarbeiterzahl als Operationalisierungsmaß verwendet.⁴⁵ Zudem wurde in der Studie von Elmore die Unternehmensgröße durch Umsatz und Betriebsvermögen gemessen.⁴⁶ In den beiden restlichen Forschungsarbeiten wurde die Unternehmensgröße durch die Anzahl der Verkaufsläden eines shopping centers⁴⁷ und durch die Messung der Veränderung des Umlaufvermögens im Zeitvergleich⁴⁸ abgebildet.

Wesentlich heterogener präsentiert sich die Messung zum zweiten, relevanten Einflußfaktor der Rahmendaten, dem der Umwelt. Aus den neun Studien, die den Faktor Umwelt erhoben haben, seien die drei folgenden Meßwerte herausgegriffen, um die Tendenz der Operationalisierung dieser Variable aufzuzeigen: Anzahl der Wettbewerber,⁴⁹ Vorhersehbarkeit zukünftiger Umweltzustände⁵⁰ und Preis-, Vertriebs- sowie Produktwettbewerb in dem tätigen Industriefeld.⁵¹ Der Faktor Umwelt wird überwiegend durch die Intensität des Wettbewerbs, in denen sich die jeweiligen Unternehmen bewegen, abgebildet. Dabei ist jedoch darauf zu achten, daß sich der Blick nicht nur auf die derzeitigen Wettbewerber, sondern auch auf potentielle Wettbewerber richten muß. Positiv hervorzuheben ist, daß ein Maß zur Wettbewerbsintensität geeigneter ist, den Faktor Umwelt zu operationalisieren, als das in Deutschland oft in empirischen Studien verwendete Maß der Branche. Insbesondere in Zeiten einer zunehmenden Globalisierung der Märkte läßt sich "eine" Branche immer schwieriger abgrenzen. Negativ steht dem gegenüber, daß sich - im Gegensatz zur Messung der Unternehmensgröße durch die Anzahl der Mitarbeiter - noch kein einheitliches Maß zum Faktor Umwelt etabliert hat.

(2) Operationalisierung der Technologie

Vier der 17 analysierten Studien haben die Technologie als Einflußfaktor zur Gestaltung von Abrechnungssystemen erfaßt. Wie in den theoretischen Modellen postuliert, wird zwischen Routine- und Innovationstätigkeiten unterschieden. Der Innovationsaspekt wird dabei durch die Ausprägungen der folgenden Meßwerte berücksichtigt: Sequentielle Vernetzung der Arbeitsprozesse,⁵² Wahrnehmung einer hohen Bedeutung der anfallenden Aufgaben,⁵³ wenig Struktur in den zu bearbeitenden Aufgaben⁵⁴ und niedriger Grad der Automatisierung im Produktionsprozeß sowie niedriger Grad der Produktstandardisierung.⁵⁵ Liegen die jeweils untersuchten Ausprägungen nicht vor, wird der Routinefall angenommen.

(3) Operationalisierung der Organisation

Die Operationalisierung des Einflußfaktors Organisation gehört sicherlich zu den komplexesten Meßproblemen der empirischen Organisationsforschung. Kubicek/ Welter haben 113 Studien aus den Jahren 1960 bis 1980 ausgewertet, die sich mit unterschiedlichen Dimensionen der Messung der Organisationsstruktur befaßt haben.⁵⁶ Dabei sei erwähnt, daß hauptsächlich Teile der Auf-

bauorganisation, weniger ablauforganisatorische Prozesse gemessen wurden. 10 empirische Studien der Forschungsrichtung des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting haben einen Einfluß des Faktors Organisation auf das Abrechnungssystem unterstellt. Die Messung des Faktors Organisation orientierte sich dabei fast ausnahmslos an Variablen der fünf von der Aston-Gruppe zur Beschreibung von Organisationsstrukturen ermittelten Dimensionen Spezialisierung, Standardisierung, Formalisierung, Zentralisation und Konfiguration.⁵⁷ Zu den verwendeten Operationalisierungsmaßen im einzelnen sei auf die Tabelle 2 verwiesen.

(4) Operationalisierung der Unternehmensziele

Nur drei der von uns ausgewerteten empirischen Arbeiten haben die Ausrichtung der Unternehmensziele als Einflußfaktor auf die Gestaltung betrieblicher Abrechnungssysteme untersucht. Dabei wurde ausnahmslos auf die Messung der strategischen Zielsetzungen abgestellt. Haka⁵⁸ und Simons⁵⁹ fragten nach einer eher offensiv bzw. eher defensiv ausgerichteten Wettbewerbsstrategie; Merchant⁶⁰ hingegen machte die Operationalisierung der Unternehmensstrategie an mehreren Wachstumsmaßen fest.

(5) Operationalisierung der Einstellungen der Mitarbeiter⁶¹

Die Beziehung zwischen den Einstellungen der Mitarbeiter und der Gestaltung des Abrechnungssystems wurde ebenfalls in drei der betrachteten 17 empirischen Studien untersucht. Belkaoui⁶² fragte nach den Einstellungen der durch die Abrechnungssysteme zu steuernden Mitarbeiter. Die Einstellungsmessung erfolgte anhand von 32 Items, die verschiedene Persönlichkeitsmerkmale der Betroffenen erfaßten. Einstellungen, die sich speziell auf die Ausgestaltung des Abrechnungssystems beziehen, wurden nicht erhoben. Die Forschungsarbeit von Das befaßte sich hingegen mit den Einstellungen der die Abrechnungssysteme gestaltenden und anwendbaren Personen.⁶³ Ein weiterer Unterschied zur Studie von Belkaoui besteht darin, daß die Einstellungen nicht nur durch allgemeine Persönlichkeitscharakteristika gemessen wurden, sondern anhand von 18 fiktiven Entscheidungssituationen, die sich speziell mit Problemen der Abrechnung beschäftigen, operationalisiert wurden. Ein Beispiel dafür ist, ob und wenn ja, wie die Leiter Rechnungswesen die Tatsache, daß bestimmte Mitarbeiter über mehrere Wochen hinweg zu spät zum Dienstbeginn erscheinen, im Abrechnungssystem berücksichtigen. Die Leiter Rechnungswesen als Untersuchungsobjekte stehen ebenfalls im Mittelpunkt der Forschungsarbeit von Merchant.⁶⁴ Die Einstellungsmessung fand in der Weise statt, daß den Leitern Rechnungswesen eine Liste mit Ausgaben zu speziellen Kostenarten vorgelegt wurde, anhand derer entschieden werden mußte, ob diese unterschiedlichen Ausgabearten intern aktiviert und über mehrere Perioden abgeschrieben werden sollen oder sofort in der Periode ihres Entstehens gewinnmindernd zu verrechnen sind. Zudem prüfte Merchant den Einfluß der Unternehmensleitung auf das Abrechnungssystem. Die Frage war hierbei, ob ein starkes Interesse seitens der Unternehmensleitung an bestimmten Themen zu einer besonderen Berücksichtigung im Abrechnungssystem führt. Dies wird beispielsweise durch vermehrte Sitzungen oder Treffen zu relevanten Themenbereichen dokumentiert. Dadurch wird deutlich, daß nicht nur die Einstellungen der zu steuern-

den Mitarbeiter und der Leiter Rechnungswesen, sondern auch die der Unternehmensleitung hinsichtlich der Gestaltung der Abrechnungssysteme zu berücksichtigen sind.

4.13 Operationalisierung der Erfolgsvariablen der Abrechnungssysteme

Die Messung der Erfolgswirkung von Gestaltungsmaßnahmen in der empirischen Kontingenzforschung ist mit vielen Schwierigkeiten behaftet.⁶⁵ Dies findet seinen Niederschlag auch in den von uns ausgewerteten 17 Studien der Forschungsrichtung des Behavioral Accounting. Nur acht Studien haben Erfolgsmaße erhoben. In den theoretischen Modellen wurden zwei Erfolgsvariablen genannt: Wirtschaftlicher Erfolg und Mitarbeitermotivation. Die Mehrzahl der acht empirischen Studien sind dem ersten Meßansatz gefolgt und haben den Erfolg der eingesetzten Abrechnungssysteme anhand wirtschaftlich orientierter Variablen operationalisiert.⁶⁶ Die beiden Ausnahmen: Merchant verwendete in seinem Beitrag sowohl Variablen der Erreichung wirtschaftlicher Zielsetzungen als auch der Mitarbeiterzufriedenheit als Erfolgsmaße zur Evaluierung der Gestaltung der Abrechnungssysteme.⁶⁷ Und Hopwood setzte zur Erfolgsmessung der unternehmensinternen Abrechnungssysteme 15 Items der Mitarbeitermotivation ein.⁶⁸

4.2 Methodik

In Tabelle 3 ist die Methodik der Datenanalyse der untersuchten empirischen Studien des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting zusammengefaßt.

hier Tab. 3:

Empirische Studien des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting zur Gestaltung von Abrechnungssystemen des Rechnungswesens - Methodik der Datenanalyse

4.21 Sample

Betrachtet man die Zusammensetzung der Stichproben in Tabelle 3, so läßt sich festhalten, daß die Strategie einer homogenen Stichprobenwahl vorherrschend ist.⁶⁹ In der Regel werden dabei überwiegend Großunternehmen oder Unternehmen bestimmter Industrie- bzw. Handelszweige als Untersuchungseinheiten herangezogen.

Die Studie von Gordon/ Narayanan weist mit der persönlichen Befragung von 34 Leiter Rechnungswesen den kleinsten Stichprobenumfang,⁷⁰ die Studie von Bruns/ Waterhouse mit der schriftlichen Befragung von 284 Mitarbeitern aus 26 unterschiedlichen Unternehmen den größten Stichprobenumfang aus.⁷¹ Der Median über alle 17 Studien liegt bei 76 Untersuchungseinheiten.

Autoren	Untersuchungsziel	Stichprobe	Erhebungstechnik	Mathematisch-statistische Verfahren
Hopwood (1972)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Verhalten der zu steuernden Mitarbeiter	167 Mitarbeiter und 20 Abteilungsleiter einer großen amerikanischen Industrieunternehmung mit mehr als 20.000 Mitarbeitern aus Chicago	<ul style="list-style-type: none"> - schriftlicher Fragebogen an die Mitarbeiter - persönliche Interviews mit den Abteilungsleitern 	- Korrelationsanalysen und U' Tests zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Gestaltungsdimensionen und Abrechnungserfolg
Khandwalla (1972)	Einfluß des Wettbewerbsdrucks auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	92 Vorstände amerikanischer Multi-Produktunternehmen unterschiedlicher Größe	- schriftlicher Fragebogen	- Korrelationsanalysen zur Überprüfung des Zusammenhangs zwischen Wettbewerb und den Gestaltungsdimensionen
Klammer (1973)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	184 Mitarbeiter amerikanischer Industrieunternehmen unterschiedlicher Branche und Größe	- schriftlicher Fragebogen	- Multiple Regressionsanalysen zur Überprüfung der Abhängigkeit des Unternehmenserfolgs von den angewandten Abrechnungstechniken und firmenspezifischen Einflußfaktoren
Bruns/ Waterhouse (1975)	Einfluß der Größe, der Technologie und der Organisation auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	284 Mitarbeiter aus 26 amerikanischen Industrieunternehmen unterschiedlicher Branche und Größe	- schriftlicher Fragebogen	<ul style="list-style-type: none"> - Faktorenanalyse zur Reduzierung der Gestaltungsdimensionen - Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Einflußfaktoren und Gestaltungsdimensionen

- wird fortgesetzt -

Autoren	Untersuchungsziel	Stichprobe	Erhebungstechnik	Mathematisch-statistische Verfahren
Hayes (1977)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	55 Leiter Produktion, 65 Leiter Marketing, 70 Leiter F+E und 84 Leiter Rechnungswesen von 109 amerikanischen Industrieunternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern aus Ohio	- schriftliche Fragebögen an die jeweiligen Leiter, speziell auf deren unterschiedliche Bereiche zugeschnitten; Erfolgsevaluierung durch die Leiter Rechnungswesen	- Faktorenanalysen zur Reduzierung der Einflußfaktoren - Pfadanalysen zur Überprüfung des Einflusses der Einflußfaktoren und der Gestaltungsdimensionen auf den Erfolg der einzelnen Funktionsbereiche
Belkaoui (1981)	Zusammenhang zwischen den Einstellungen der zu steuernden Mitarbeiter und der Akzeptanz von Abrechnungssystemen	55 Verkäufer aus Dienstleistungs- und Versorgungsabteilungen der kanadischen Regierung	- Wochenseminar zur Erhebung verschiedener Abrechnungstechniken - Experiment zur Einstellungsmessung gegenüber der Abrechnung nach Verantwortung - schriftlicher Fragebogen zur Selbstenthüllung	- Faktorenanalyse zur Reduzierung der Einstellungssitem - Multiple Regressionsanalyse zur Überprüfung der Abhängigkeit der Einstellung gegenüber dem Abrechnungssystem von den Selbstenthüllungen
Merchant (1981)	Zusammenhang zwischen der Größe, der Organisation, der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	170 Abteilungsleiter und 19 Leiter Rechnungswesen von 19 unterschiedlich großen, amerikanischen Industrieunternehmen der Elektrobranche	- persönliches Interview mit den Leitern Rechnungswesen - schriftlicher Fragebogen an die Abteilungsleiter	- Faktorenanalysen zur Reduzierung der Beschreibungs- und Zufriedenheitsvariablen des Abrechnungssystems - Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Einflußfaktoren und Gestaltungsdimensionen einerseits sowie zwischen Gestaltungsdimensionen und Erfolgsvariablen andererseits

Autoren	Untersuchungsziel	Stichprobe	Erhebungstechnik	Mathematisch-statistische Verfahren
Gordon/ Narayanan (1984)	Zusammenhang zwischen der Umwelt, der Organisation und der Gestaltung des Abrechnungssystems	34 Leiter Rechnungswesen aus 34 amerikanischen Industrieunternehmen unterschiedlicher Branche und Größe	- persönliches Interview	- Faktorenanalysen zur Reduzierung der Einflußfaktoren - Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Einflußfaktoren und Gestaltungsdimensionen
Govindarajan (1984)	Zusammenhang zwischen der Umwelt, der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	58 Abteilungsleiter aus 8 amerikanischen Multi-Industrieunternehmen	- persönliches Interview mit dem Vorstand strategische Planung - Weitergabe eines schriftlichen Fragebogens an die Abteilungsleiter	- Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen der Umwelt, den Gestaltungsdimensionen und dem Unternehmenserfolg
Merchant (1984)	Zusammenhang zwischen den Rahmendaten, der Organisation, der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	170 Abteilungsleiter und 19 Leiter Rechnungswesen von 19 unterschiedlich großen, amerikanischen Industrieunternehmen der Elektrobranche	- persönliches Interview mit dem Leiter Rechnungswesen - schriftlicher Fragebogen an die Abteilungsleiter	- Faktorenanalysen zur Reduzierung der Gestaltungsdimensionen - Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Einflußfaktoren und Gestaltungsdimensionen einerseits sowie zwischen Gestaltungsdimensionen und Erfolgsvariablen andererseits

- Fortsetzung -

Autoren	Untersuchungsziel	Stichprobe	Erhebungstechnik	Mathematisch-statistische Verfahren
Haka (1987)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	35 Führungskräfte aus dem Finanz- und Rechnungswesenbereich unterschiedlich großer amerikanischer Handelsunternehmen	<ul style="list-style-type: none"> - persönliches Interview zur Erhebung der Gestaltungsdimensionen - schriftlicher Fragebogen zur Erhebung der Einflußfaktoren 	<ul style="list-style-type: none"> - Faktorenanalysen zur Reduzierung der Einflußfaktoren - Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Einflußfaktoren und Unternehmenserfolg bei unterschiedlich ausgeprägten Gestaltungsdimensionen
MacIntosh/ Daft (1987)	Einfluß der Abhängigkeiten zwischen organisatorischen Teilbereichen auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	90 Abteilungsleiter von 20 amerikanischen Industrie- und Handelsunternehmen unterschiedlicher Branche und Größe	<ul style="list-style-type: none"> - persönliches Interview mit den Abteilungsleitern 	<ul style="list-style-type: none"> - Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Teilbereichsabhängigkeiten und Gestaltungsdimensionen

- wird fortgesetzt -

- Fortsetzung -

Autoren	Untersuchungsziel	Stichprobe	Erhebungstechnik	Mathematisch-statistische Verfahren
Eisenhardt (1985)	Einfluß der Umwelt, der Größe, der Technologie und der Organisation auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	54 Verkaufsleiter aus amerikanischen Verkaufsläden großer Einkaufszentren	- schriftlicher Fragebogen	- Korrelationsanalysen zur Überprüfung von Zusammenhängen zwischen den Einflußfaktoren - Diskriminanzanalyse zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Einflußfaktoren und Gestaltungsdimensionen
Merchant (1985)	Zusammenhang zwischen den Unternehmenszielen und der Gestaltung des Abrechnungssystems	54 Abteilungsleiter eines amerikanischen Industrieunternehmens	- persönliches Interview mit einem Vorstand - schriftlicher Fragebogen an die Abteilungsleiter	- Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Einflußfaktoren und Gestaltungsdimensionen
Das (1986)	Einfluß der Organisation und der Einstellungen des Controllers auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	180 kanadische Studenten	- Experimente - schriftliche Befragung - Pretest - Reliabilitätsüberprüfung	- Varianzanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Einflußfaktoren und Gestaltungsdimensionen

- wird fortgesetzt -

Autoren	Untersuchungsziel	Stichprobe	Erhebungstechnik	Mathematisch-statistische Verfahren
Simons (1987)	Zusammenhang zwischen den Unternehmenszielen und der Gestaltung des Abrechnungssystems	76 Manager aus kanadischen Industrieunternehmen unterschiedlicher Branche und Größe	<ul style="list-style-type: none">- persönliches Interview mit 12 Vorständen zur Ermittlung von Kriterien für die Art von Wettbewerbsstrategien aus Nicht Sample Firmen- schriftlicher Fragebogen an die Manager	<ul style="list-style-type: none">- Faktorenanalyse zur Reduzierung der Gestaltungsdimensionen- Logitanalyse zur Überprüfung des Zusammenhangs zwischen Wettbewerbsstrategien und Gestaltungsdimensionen- Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Zusammenhänge zwischen Gestaltungsdimensionen und Unternehmenserfolg
Elmore (1990)	Einfluß der Größe auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	98 Leiter Rechnungswesen aus 98 amerikanischen Industrieunternehmen unterschiedlicher Branche und Größe	<ul style="list-style-type: none">- schriftlicher Fragebogen	<ul style="list-style-type: none">- Faktorenanalyse zur Reduzierung der Gestaltungsdimensionen- Regressionsanalysen zur Überprüfung des Einflusses der Größe auf die Gestaltungsdimensionen

4.22 Erhebungstechnik

Ein Blick in die Spalte vier der Tabelle 3 zeigt, daß es sich bei den empirischen Studien des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting überwiegend um vergleichende Feldstudien handelt.⁷² Die Datenerhebung findet fast ausnahmslos in real existierenden Unternehmen statt.⁷³ Alle 17 aufgeführten Studien haben den Charakter von Querschnittsanalysen, d.h. es findet lediglich eine Messung zu einem bestimmten Untersuchungszeitpunkt statt. Dynamische Veränderungen der erhobenen Daten im Zeitablauf werden nicht untersucht.

Hinsichtlich der Datenerhebung wurde ausschließlich die Methode der Befragung in allen betrachteten Studien verwendet. Acht Studien gewannen ihre Daten anhand eines schriftlichen Fragebogens,⁷⁴ zwei Studien führten zur Datenerhebung mündliche Interviews durch⁷⁵ und die restlichen sieben Studien erhoben die Daten anhand einer Kombination aus schriftlicher und mündlicher Befragung.⁷⁶

Innerhalb der empirischen Studien sind zur Thematik der Gestaltung von Abrechnungssystemen unterschiedliche Funktionsträger in den einzelnen Unternehmen befragt worden. Der Großteil der Untersuchungen hat sich dabei der Befragung der Gestalter der Abrechnungssysteme angenommen. Acht Studien erhoben ihre Daten direkt bei der Unternehmensleitung oder bei anderen Führungskräften, wie z.B. Abteilungsleitern,⁷⁷ drei Studien widmeten sich der Befragung der Leiter Rechnungswesen⁷⁸ und nur drei Studien befragten die durch die unterschiedliche Gestaltung der Abrechnungssysteme betroffenen Mitarbeiter.⁷⁹ Drei Studien gewannen ihre Daten sowohl durch Befragung von Führungskräften, als auch von Mitarbeitern.⁸⁰

Die meisten der empirischen Studien führten Pretests oder Pilot-Studien in Nicht Sample Unternehmen durch, um die Validität der gestellten Fragen zu gewährleisten.⁸¹ Im Gegensatz zur Validitätsüberprüfung finden Reliabilitätstests wesentlich seltener statt. Lediglich Das führte eine Wiederholung seiner Untersuchung in einem Abstand von drei Wochen durch und kam zu annähernd den gleichen Ergebnissen.⁸² Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, daß er nicht im empirischen Feld, sondern mit Studenten als Versuchspersonen arbeitete.

4.23 Statistische Auswertungsverfahren

Bivariate Verfahren wurden in den 17 von uns ausgewerteten empirischen Studien im wesentlichen zur Untersuchung der beiden folgenden Fragestellungen eingesetzt: Überprüfung der Beziehungen zwischen den Einflußfaktoren und den Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme einerseits und zwischen den Gestaltungsdimensionen und dem daraus resultierenden Erfolg andererseits. Vordergründige Analyseinstrumente zur Beantwortung dieser beiden Forschungsfragen sind, wie unter den angewandten statistischen Verfahren in Tabelle 3 aufgeführt, die Varianten der Korrelationstechnik. Elf der zwölf Studien, die sich mit der Analyse bivariater Beziehungen im Rahmen der Gestaltung von Abrechnungssystemen beschäftigten, verwendeten Korrelationskoeffizienten als Testmaße.⁸³ Hopwood verwendete darüber hinaus noch den U-Test

als Analyseinstrument.⁸⁴ Elmore setzte hingegen ausschließlich auf das Instrument der einfachen Regressionsanalyse zur Überprüfung bivariater Beziehungen.⁸⁵

Hinsichtlich der Auswahl multivariater Verfahren zeigen sich folgende Präferenzen: Aus der Gruppe der struktur-entdeckenden Verfahren wurde ausnahmslos auf das Analyseinstrument der Faktorenanalyse zur Aufdeckung möglicher Beziehungszusammenhänge zwischen mehr als zwei Variablen zurückgegriffen. Fünf Studien konzentrierten sich dabei auf eine Reduzierung der Einflußvariablen auf wenige relevante Realfaktoren,⁸⁶ vier Studien nahmen sich hingegen der faktoranalytischen Reduzierung der Gestaltungsdimensionen an.⁸⁷

Hinsichtlich der Anwendung struktur-prüfender multivariater Verfahren lassen sich die untersuchten empirischen Studien in zwei unterschiedliche Analyserichtungen unterteilen. Der erste Analyseansatz besteht aus Studien, die die Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme als abhängige Variable und die Einflußfaktoren als unabhängige Variablen in ihrer multivariaten Datenauswertung untersuchen. Das sind vier Studien, die alle ein anderes multivariates Verfahren zur Aufdeckung von Zusammenhängen zwischen den betrachteten Variablen einsetzten. Anwendung fanden im einzelnen die einstufige Regressionsanalyse,⁸⁸ die Varianzanalyse,⁸⁹ die Diskriminanzanalyse⁹⁰ und die Logit-Analyse.⁹¹ Zu der zweiten Analyserichtung zählen wir diejenigen Studien, die den Erfolg der eingesetzten Abrechnungssysteme als abhängige Variable und die Gestaltungsdimensionen sowie die Einflußfaktoren als unabhängige Variablen in ihren Untersuchungsmodellen benutzen. Dies sind lediglich zwei Studien, die allerdings beide die Regressionsanalyse als Analyseinstrument verwendeten. Während Klammer jedoch auf die einfache Variante der einstufigen Regressionsanalyse setzte,⁹² entwickelte Hayes Pfadanalysen, die auf der Basis mehrstufiger Regressionsanalysen beruhen,⁹³ zur Aufdeckung multivariater Beziehungen zwischen den Variablen.

4.3 Befunde

Die Befunde der untersuchten empirischen Studien sind in Tabelle 4 aufgeführt. Aufgenommen wurden nur Befunde, die einem Signifikanzniveau von mindestens 5% unterliegen.

hier Tab. 4:

Empirische Studien des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting zur Gestaltung von Abrechnungssystemen des Rechnungswesens - Die Befunde

Zunächst analysieren wir die Beziehungen zwischen Einflußfaktoren und Gestaltungsdimensionen, wobei wir auch auf die Beziehungen der Einflußfaktoren untereinander, soweit sie Einfluß auf die Gestaltung der Abrechnungssysteme haben, eingehen. Anschließend betrachten wir die Zusammenhänge zwischen den Gestaltungsdimensionen und dem daraus resultierenden Erfolg der Gestaltung.

Autoren	Untersuchungsziel	Befunde
Hopwood (1972)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Verhalten der zu steuernden Mitarbeiter	Kosten- und kurzfristig orientierte Abrechnungssysteme wirken demotivierter als erfolgs- und langfristig orientierte Abrechnungssysteme oder Abrechnungssysteme, auf deren Bedeutung zur Leistungsmessung wenig Wert gelegt wird.
Khandwalla (1972)	Einfluß des Wettbewerbsdrucks auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Unternehmen, die einem starken Wettbewerbsdruck ausgesetzt sind, weisen Abrechnungssysteme mit einem höheren Abrechnungsgrad auf.
Klammer (1973)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Ein direkter Zusammenhang zwischen der Nutzung investitionsorientierter Abrechnungssysteme, die auf Cash Flow Techniken basieren, und dem Unternehmenserfolg läßt sich nicht nachweisen. Andere untersuchte Faktoren haben eine größere Erklärungskraft.
Bruns/ Waterhouse (1975)	Einfluß der Größe, der Technologie und der Organisation auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Abrechnungssysteme mit einem hohen Abrechnungsgrad finden sich überwiegend in größeren Unternehmen mit stark spezialisierten Aufgaben; Abrechnungssysteme mit einem niedrigen Abrechnungsgrad dagegen dominieren in kleineren Unternehmen mit zentralisierter Entscheidungsfindung.
Hayes (1977)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Unterschiedliche betriebliche Funktionsbereiche benötigen unterschiedlich gestaltete Abrechnungssysteme, da ihr Erfolg auf unterschiedlichen Einflußfaktoren beruht.

Autoren	Untersuchungsziel	Befunde
Belkaoui (1981)	Zusammenhang zwischen den Einstellungen der zu steuernden Mitarbeiter und der Akzeptanz von Abrechnungssystemen	Mitarbeiter, die offener über sich und ihre Einstellungen reden können, akzeptieren eher ein Abrechnungssystem nach Verantwortungsbereichen. Allerdings macht zu starke Offenheit und Vertrautheit das System anfällig für Fehlsteuerungen.
Merchant (1981)	Zusammenhang zwischen der Größe, der Organisation, der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Große Unternehmen besitzen Abrechnungssysteme mit einem hohen Abrechnungsgrad, kleine Unternehmen dagegen Abrechnungssysteme mit einem niedrigen Abrechnungsgrad. Gelingt der "fit" zwischen Unternehmensgröße und der Installation des entsprechenden Abrechnungssystems, ist der Unternehmenserfolg höher.
Gordon/ Narayanan (1984)	Zusammenhang zwischen der Umwelt, der Organisation und der Gestaltung des Abrechnungssystems	Das Abrechnungssystem eines Unternehmens ist eine negative Funktion der beiden Variablen Umwelt und Organisationsstruktur. In der partialen Analyse läßt sich jedoch ein signifikanter Einfluß der Organisationsstruktur auf das Abrechnungssystem im Gegensatz zum Faktor Umwelt nicht nachweisen.
Govindarajan (1984)	Zusammenhang zwischen der Umwelt, der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Geschäftseinheiten, die mit unsicheren Umwelten konfrontiert sind, besitzen Abrechnungssysteme mit einem hohen Abrechnungsgrad; Geschäftseinheiten, die sich in sicheren Umwelten bewegen, zeichnen sich dagegen durch Abrechnungssysteme mit einem niedrigen Abrechnungsgrad aus. Gelingt der "fit" zwischen der richtigen Wahrnehmung der Umweltsituation und der Installation des entsprechenden Abrechnungssystems, sind die Geschäftseinheiten erfolgreicher.

Autoren	Untersuchungsziel	Befunde
Merchant (1984)	Zusammenhang zwischen den Rahmen- daten, der Organisation, der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Unternehmensgröße und Diversifizierung haben einen positiven Einfluß auf die Höhe des Abrechnungsgrads von Abrechnungssystemen, Marketingfaktoren sind dagegen ohne Einfluß. Gelingt der "fit" zwischen den Ausprägungen der relevanten Kosten- faktoren und der Installation des entsprechenden Abrechnungssystems, ist der Unternehmenserfolg höher.
Eisenhardt (1985)	Einfluß der Umwelt, der Größe, der Technologie und der Organisation auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Stark strukturierte Aufgaben verlangen ein fixes kostenorientiertes Abrechnungs- system, schwach strukturierte Aufgaben dagegen ein variables erfolgsorientiertes Abrechnungssystem. Hinsichtlich der Gestaltung ist zudem eine integrative Perspek- tive notwendig.
Merchant (1985)	Zusammenhang zwischen den Unter- nehmenszielen und der Gestaltung der Abrechnungssysteme	Wirtschaftliche Zielsetzungen, die anhand verschiedener Abrechnungen aus dem Rechnungswesen überprüft werden, haben eine große Bedeutung im Entscheidungs- prozeß der Unternehmensführung. Zudem hat der Führungsstil der Unternehmens- leitung einen Einfluß auf die Gestaltung des Abrechnungssystems.
Das (1986)	Einfluß der Organisation und der Einstellung des Controllers auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Controller in Unternehmen mit einer dynamischen Umwelt steuern eher mit intrinsisch motivierenden Abrechnungssystemen, Controller in Unternehmen mit einer statischen Umwelt dagegen eher mit extrinsisch motivierenden Abrechnungssystemen.

Autoren	Untersuchungsziel	Befunde
Haka (1987)	Zusammenhang zwischen der Gestaltung des Abrechnungssystems und dem Unternehmenserfolg	Investitionsorientierte Abrechnungssysteme, die auf diskontierten Cash Flow Techniken basieren und zur Leistungsbewertung der Mitarbeiter eingesetzt werden, korreliert positiv mit dem Unternehmenserfolg.
MacIntosh/ Daft (1987)	Einfluß der Abhängigkeiten zwischen organisatorischen Teilbereichen auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Steigen die organisatorischen Abhängigkeiten zwischen betrieblichen Teilbereichen, sinkt der Abrechnungsgrad der benutzten Abrechnungssysteme.
Simons (1987)	Zusammenhang zwischen den Unternehmenszielen und der Gestaltung des Abrechnungssystems	Die Relevanz strategischer Zielsetzungen in Verbindung mit der Unternehmensgröße korreliert positiv mit dem Abrechnungsgrad des Abrechnungssystems.
Elmore (1990)	Einfluß der Größe auf die Gestaltung des Abrechnungssystems	Große Unternehmen besitzen Abrechnungssysteme mit einem hohen Abrechnungsgrad und haben besser ausgebildete Controller mit einem hohen Erfahrungsschatz.

p ≤ 5 % für zitierte Befunde

4.31 Beziehungen zwischen Einflußfaktoren und Abrechnungsgrad

(1) Einfluß der Rahmendaten auf den Abrechnungsgrad

Am deutlichsten sind die Befunde zum Einfluß der Unternehmensgröße auf den Abrechnungsgrad. Hier läßt sich ein positiver Zusammenhang zwischen diesen beiden Variablen in zahlreichen Untersuchungen konstatieren.⁹⁴ Mit zunehmender Größe steigt tendenziell der Koordinationsbedarf. Dies schlägt sich in erster Linie in einem wachsenden Formalisierungsgrad nieder, wodurch auch ein höherer Abrechnungsgrad erreicht wird. Durch diese Wirkungskette wird deutlich, daß der Faktor Größe nicht losgelöst von anderen Einflüssen zu sehen ist. Insbesondere die Nähe zum Faktor Organisation ist zu berücksichtigen.

Zu dem Einflußfaktor Umwelt kristallisieren sich jedoch keine eindeutigen Befunde heraus.⁹⁵ Einerseits führt ein hoher Wettbewerbsdruck dazu, daß einem die Zeit fehlt, alle betriebsnotwendigen Tätigkeiten sorgfältig zu planen und durchzuführen. Zudem fehlt das Vertrauen in die eher quantitativ orientierten Abrechnungen in einer starken Ungewißheitssituation.⁹⁶ Andererseits ist es aber gerade jene Ungewißheitssituation, die dazu führt, daß man "genau" durchrechnet und sogar mehrere Alternativberechnungen erstellt, um auf die verschiedenartigen Entwicklungen in der Zukunft möglichst schnell reagieren zu können.⁹⁷

(2) Einfluß der Technologie auf den Abrechnungsgrad

In den organisationstheoretischen Modellen steht weniger die Frage im Vordergrund, wieviele Abrechnungstechniken für primäre betriebliche Tätigkeiten verwendet werden, sondern es interessiert vielmehr, welche Arten von Abrechnungstechniken benutzt werden. Dabei wird für Routinetätigkeiten ein eher kostenorientiertes, eindeutig zu interpretierendes Abrechnungssystem, für innovative Tätigkeiten dagegen ein eher ergebnisorientiertes, mehrere Abrechnungsvorschläge lieferndes Abrechnungssystem vorgeschlagen.⁹⁸ Diese theoretischen Überlegungen wurden durch Eisenhardts Befunde empirisch bestätigt.⁹⁹ Allerdings wiesen Bruns/ Waterhouse nach, daß stark strukturierte Aufgaben ein wesentlich komplexeres Abrechnungssystem verlangen.¹⁰⁰ Dem steht jedoch der Gedanke gegenüber, daß die Steuerung mit einem ergebnisorientierten Abrechnungssystem in einem hohen Maß mit Kreativität verbunden ist, welches tendenziell komplexitätsfördernde Wirkung hat, infolgedessen ein höherer Abrechnungsgrad zu vermuten ist.

(3) Einfluß der Organisation auf den Abrechnungsgrad

Zahlreiche Untersuchungen aus der Organisationstheorie haben einen positiven Einfluß der Unternehmensgröße auf die Organisationsstruktur nachgewiesen.¹⁰¹ Zudem ließ sich ebenfalls ein positiver Zusammenhang zwischen Größe und Abrechnungsgrad feststellen. Hingegen bleibt die Wirkungsrichtung zwischen der innerbetrieblichen Organisation und der Gestaltung des Abrechnungssystems unbestimmt. Ursächlich dafür ist die Tatsache, daß der Faktor Organisation durch zahlreiche Meßinstrumente abgebildet werden kann. Will man die einzelnen Einflüsse analysieren, genügt es nicht, den Faktor Organisation durch ein einziges Maß abzubilden. Eine differenziertere Betrachtung ist notwendig. Festzuhalten bleiben folgende Ergebnisse: Je stärker die

Entscheidungsgewalt zentriert ist, desto niedriger ist der Abrechnungsgrad.¹⁰² Dadurch wird deutlich, daß das Abrechnungssystem eines Unternehmens als ein alternatives Steuerungssystem benutzt wird. Trifft die Unternehmensleitung die Mehrzahl der Entscheidungen selbst und ist somit der Delegationsgrad niedrig, ist das Abrechnungssystem lediglich rudimentär ausgestaltet.¹⁰³ In Unternehmen, deren Entscheidungsprozesse dezentral organisiert sind, wird das Abrechnungssystem vermehrt als Steuerungsinstrument eingesetzt. Ein weiterer Befund ist, daß steigende Abhängigkeiten zwischen Unternehmensteilbereichen zu einem niedrigeren Abrechnungsgrad führen.¹⁰⁴ Der Grund liegt darin, daß man bei hohen Abhängigkeiten eher auf persönlich orientierte Steuerungstechniken setzt. Verrechnungspreise - insbesondere bei extremer Umweltunsicherheit - sind hier kein geeignetes Instrument, da sie nicht flexibel genug einsetzbar sind. Ein positiver Zusammenhang zwischen Organisation und Abrechnungssystem hingegen läßt sich hinsichtlich des funktionalen Spezialisierungsgrads ermitteln.¹⁰⁵ Eine hohe Anzahl aus unterschiedlichen Fachbereichen stammender Spezialisten läßt den formellen Planungs- und Kontrollprozeß steigen.

(4) Einfluß der Unternehmensziele auf den Abrechnungsgrad

Unternehmen, die eine aktive Wettbewerbspolitik betreiben, nutzen ihr Abrechnungssystem wesentlich intensiver als Unternehmen, die sich eher passiv im Wettbewerb verhalten.¹⁰⁶ Ferner ist ihr Abrechnungssystem nach anderen Kriterien aufgebaut. Eine zukunftsorientiertes, flexibel gestaltetes Abrechnungssystem steht im Vordergrund der Informationslieferung. Demgegenüber zeichnen sich wettbewerbspassive Unternehmen durch ein eher bürokratisch aufgebautes Abrechnungssystem aus, welches stark standardisiert und nur selten Änderungen unterworfen ist. Neben der Ausrichtung des Abrechnungssystems an strategischen Unternehmenszielen ist zudem eine Abhängigkeit von wirtschaftlichen Zielsetzungen festzustellen. Dies läßt sich an der Tatsache festmachen, daß schnell wachsende Unternehmen ihr Abrechnungssystem auf die Erreichung kurzfristig, stark wirtschaftlich orientierter Zielsetzungen abstimmen.¹⁰⁷

(5) Einfluß der Einstellungen auf den Abrechnungsgrad

Die Befunde dieses Forschungsgebiets lauten: Mitarbeiter, die sich in ihren Verhaltensweisen durch eine offene Lebenseinstellung auszeichnen, sind eher bereit, ein Abrechnungssystem nach Verantwortungsbereichen zu akzeptieren, als verschlossene Mitarbeiter.¹⁰⁸ Hinsichtlich des Einflusses der Leiter der Abrechnungssysteme auf deren Gestaltung läßt sich festhalten, daß diejenigen Leiter, deren Unternehmen in stark dynamischen Umwelten tätig sind, eher mit intrinsischen Abrechnungstechniken steuern. Auf der anderen Seite gebrauchen die Leiter der Abrechnungssysteme, deren Unternehmen in statisch geprägten Umwelten tätig sind, eher extrinsisch ausgerichtete Abrechnungstechniken.¹⁰⁹ Zudem besitzen große Unternehmen besser ausgebildete Leiter ihrer Abrechnungssysteme, die auf einen größeren Erfahrungsschatz zurückgreifen können, als die kleiner Unternehmen.¹¹⁰ Tendenziell läßt sich folgendes feststellen: Wenn die zu steuernden Mitarbeiter und die jeweiligen Leiter der Abrechnungssysteme eine positive Grundeinstellung

gegenüber der Gestaltung des Abrechnungssystems haben, kommt es eher zu dem Aufbau eines ergebnisorientierten Abrechnungssystems, das einen höheren Abrechnungsgrad aufweist.

(6) Multivariater Einfluß auf den Abrechnungsgrad

Eine bivariate Beziehung zwischen den Einflußfaktoren und dem Abrechnungsgrad reicht zur Erklärung nicht aus. Oftmals sind es gerade multivariate Verbindungen zwischen unterschiedlichen Ausprägungen verschiedener Einflußfaktoren, die die größere Erklärungskraft für die Gestaltung der Abrechnungssysteme besitzen. Im Rahmen der vorliegenden Forschungsergebnisse lassen sich folgende multivariate Verknüpfungen zwischen Einflußfaktoren hinsichtlich der Gestaltung der Abrechnungssysteme festhalten:

- Die Unternehmensgröße nimmt in der multivariaten Betrachtung eine wichtige Stellung ein. Sie hat einen positiven Einfluß auf den Organisationsgrad. Ferner beeinflusst sie die Zielsetzungen eines Unternehmens. So verfolgen große Unternehmen - insbesondere im strategischen Bereich - aufgrund ihrer starken Markt- und Wettbewerbsstellung andere Ziele als kleine Unternehmen.
- Die Technologie und die Organisation eines Unternehmens stehen in einer starken Beziehung zueinander. Ohne auf Einzelheiten eingehen zu wollen, sind in der Routinesituation ganz andere Managementtechniken anzuwenden, als in einer innovativen Situation.
- Die Einstellungen der Leiter der Abrechnungssysteme, ev. auch die der Unternehmensleitung, haben ebenfalls einen Einfluß auf den Organisationsgrad. Bevorzugt man eine persönliche Steuerung durch Treffen oder Sitzungen in Gremien, wird weniger auf den Steuerungsmechanismus des Abrechnungssystems gesetzt. Verzichtet man auf den Einsatz diverser organisatorischer Koordinationsinstrumente, kann das Abrechnungssystem vermehrt als Steuerungsinstrument zum Einsatz kommen.
- Inwieweit das Rechnungswesen in betriebliche Entscheidungsprozesse eingebunden wird, hängt nicht zuletzt von der Organisationsstruktur des Unternehmens ab. Sind die Entscheidungswege zentral organisiert, dient das Rechnungswesen vornehmlich als Kontrollsystem. In dezentralen Organisationen kann es dagegen als entscheidungsbeeinflussender Faktor eingesetzt werden.

Wie wir sehen, gibt es eine Vielzahl multivariater Wirkungen auf die Gestaltung des Abrechnungssystems. Dabei wird deutlich, daß der Faktor Organisation eine Schlüsselstellung einnimmt. Damit werden die zentralen Aussagen der Kontingenztheorie des Behavioral Accounting bestätigt. Hinsichtlich der Gestaltung der Abrechnungssysteme ist zu beachten, daß man einen "fit" zwischen Organisation und Abrechnungssystem schafft, wobei externe Einflußfaktoren zu berücksichtigen sind.

4.32 Beziehungen zwischen Abrechnungsgrad und dem Erfolg der Abrechnung

Im Gegensatz zur Kontingenzforschung im Bereich der die Gestaltung der Abrechnungssysteme beeinflussbaren Faktoren sind die Beziehungen zwischen Abrechnungsgrad und dem Erfolg der Abrechnung weniger oft untersucht worden. Ein Blick in die Befunde der Tabelle 4 verdeutlicht diese Aussage. Nicht einmal die Hälfte der empirischen Untersuchungen überprüfen den Zusammenhang zwischen Abrechnungsgrad und Abrechnungserfolg. Dabei kommt man zu folgenden Ergebnissen:

(1) Einfluß des Abrechnungsgrads auf den wirtschaftlichen Erfolg

Die empirischen Befunde bestätigen die kontingenztheoretischen Aussagen. Gelingt der "fit" zwischen der Organisation, dem Abrechnungssystem und externen Einflußfaktoren, ist das Unternehmen erfolgreicher.¹¹¹ Damit wird deutlich, daß hinsichtlich eines potentiellen Einflusses des Abrechnungsgrads auf den wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens eine multivariate Betrachtung notwendig ist. Bivariate Untersuchungen in diesem Bereich kommen zu keinen eindeutigen Aussagen. Haka konnte zwar feststellen, daß der Einsatz investitionsorientierter Cash Flow-Abrechnungen positiv mit dem Unternehmenserfolg korreliert ist.¹¹² Klammer hingegen konnte diesen bivariaten Zusammenhang nicht herausfinden.¹¹³ Hayes machte darauf aufmerksam, daß für unterschiedliche betriebliche Funktionsbereiche unterschiedlich gestaltete Abrechnungssysteme aufzubauen sind, da der Erfolg der einzelnen Funktionsbereiche auf unterschiedlichen Einflußfaktoren beruht.¹¹⁴ Dahinter steckt der Gedanke, daß der Technologiegrad einen maßgeblichen Einfluß auf die Gestaltung eines Abrechnungssystems hat. Erfolgreich ist man, wenn man traditionelle Abrechnungstechniken für Routinetätigkeiten einsetzt und neue - die jeweiligen innovativen Aufgaben berücksichtigende - Abrechnungsverfahren für Nicht Routinetätigkeiten verwendet.

(2) Einfluß des Abrechnungsgrads auf die Mitarbeitermotivation

Hopwood konnte feststellen, daß Abrechnungstechniken, die kostenorientiert sind und eine kurzfristige Sichtweise haben, demotivierender wirken, als Abrechnungstechniken, die ergebnisorientiert sind und eine langfristige Perspektive aufweisen.¹¹⁵ Bevor man ein ausschließlich kostenorientiertes Abrechnungssystem installiert, sollte man jedoch besser auf ein Abrechnungssystem ganz verzichten. Weiterhin konnte Merchant zeigen, daß Partizipation und Kommunikation hinsichtlich der Abrechnungstechniken erfolversprechende Parameter der Mitarbeitersteuerung darstellen.¹¹⁶

5. Diskussion der Ergebnisse

Die Auswertung der theoretischen Literatur und der empirischen Forschung des Kontingenzansatzes des Behavioral Accounting hat hervorgebracht, daß die effektive Gestaltung unternehmensinterner Abrechnungssysteme nicht nur von der Auswahl bestimmter Abrechnungstechniken aus dem Rechnungswesen abhängig ist. Hinsichtlich der Gestaltungsproblematik sind eine Vielzahl unterschiedlicher unternehmensinterner und -externer Einflußfaktoren zu berücksichtigen. Der Faktor Organisation nimmt in diesem Zusammenhang eine wichtige Schlüsselrolle ein. Gelingt der "fit" zwischen den Gestaltungsdimensionen und den relevanten Kontextfaktoren, läßt sich der Unternehmenserfolg steigern.

Allerdings sind die Aussagen der aufgeworfenen Ergebnisse in ihrer Gültigkeit einzuschränken. So sind folgende Kritikpunkte anzumerken:¹¹⁷

- (1) Zur Operationalisierung: Wichtige Gestaltungsdimensionen, Einflußfaktoren und Erfolgsvariablen werden nicht erfaßt oder sind nicht eindeutig definiert.**

Die Frage ist, ob alle relevanten Variablen der Gestaltung eines Abrechnungssystems in den Modellen bzw. empirischen Untersuchungen erfaßt sind. Insbesondere der Bereich der zu berücksichtigen Einflußfaktoren ist sehr vielschichtig. Eine Menge unterschiedlicher Kontextfaktoren sind bei der Gestaltung zu bedenken. Zudem ist zu fragen, ob alle Kontextfaktoren für jedes Unternehmen, das vor dem Gestaltungsproblem steht, gleich wichtig sind. Und sind ihre Wirkungsrichtungen wirklich eindeutig so, wie von der Kontingenztheorie postuliert?

Daß die Gestaltung des Abrechnungssystems einen Einfluß auf den Unternehmenserfolg hat, scheint unbestritten. Aber wie groß ist er, insbesondere im Vergleich zum Erfolgsanteil der primären Unternehmensbereiche? Die Untersuchungsergebnisse haben ferner gezeigt, daß die Erfolgsmessung noch zu wenig differenziert ist. Bestätigt sich der Zusammenhang zwischen Abrechnungssystemgestaltung und Erfolg auch, wenn die Erfolgsvariablen strategischer Natur sind und/ oder qualitativ gemessen werden.

Hinsichtlich der Operationalisierung der Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme hat sich noch keine eindeutige Definition herausgebildet. Insbesondere der Begriff des Abrechnungsgrads ist im Vergleich über die Studien hinweg noch weitestgehend unscharf geblieben. Welche Abrechnungstechniken sind hinzuzuziehen? Und wenn man sich auf eine Konvention geeinigt hat: Sind alle zur Ermittlung eines Abrechnungsgrads hinzugezogenen Abrechnungstechniken als gleichgewichtig anzusehen?

(2) Zur Methodik: Die ausgewählten Stichproben, Erhebungstechniken und statistischen Verfahren sind nicht angemessen.

Die Aussagen der empirischen Kontingenzforschung des Behavioral Accounting beziehen sich lediglich auf Querschnittsanalysen. Es fehlen Längsschnittsanalysen, um dynamische Entwicklungen im Zeitablauf erkennen zu können. Wie ist beispielsweise ein Abrechnungssystem zu gestalten, damit es zu einem dauerhaft wirkenden Erfolgsfaktor der Unternehmenssteuerung werden kann?

Hinsichtlich der Überprüfung von Zusammenhängen werden üblicherweise Korrelations- und Regressionsmethoden angewendet. Diese können jedoch nur lineare Zusammenhänge erfassen. Nicht-lineare Zusammenhänge werden damit ausgeschlossen.

Ein weiteres Problem stellt die Repräsentativität der untersuchten Stichproben für die Grundgesamtheit dar. Denn bezogen auf Organisationen ist die Zusammensetzung der Grundgesamtheit nicht bekannt.

(3) Zur Befundinterpretation: Kulturunterschiede werden nicht beachtet.

Aus der anfangs vorgestellten Systematik der unterschiedlichen Forschungsrichtungen des Behavioral Accounting erkennen wir, daß unterschiedliche kulturelle Gegebenheiten die Gestaltung von Abrechnungssystemen beeinflussen können. Die unbesehene Übernahme von Modellen aus dem angelsächsischen Raum in die deutsche Unternehmenskultur kann daher zu Schwierigkeiten führen.

Allerdings handelt es sich hierbei hauptsächlich um Kritikpunkte, die der Forschungsrichtung des Kontingenzansatzes generell inne wohnen. Daher halten wir es trotz der genannten Kritikpunkte für angebracht, die Verbindungen zwischen den beiden Forschungsbereichen Organisation und Rechnungswesen auch in Deutschland zu untersuchen. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob sich die deutsche Betriebswirtschaftslehre in der Zukunft diesem Forschungsbereich zuwenden wird und ihren Beitrag zur Lösung der eingangs genannten Problemfelder leisten kann.

Anmerkungen

1 Vgl. Witt (1991), S. 18 ff.

2 Vgl. Macharzina (1992), Sp. 2152 ff.

3 Vgl. Schoenfeld (1993), Sp. 282.

4 Vgl. Devine (1960), S. 387 ff.

5 Vgl. die empirische Untersuchung über unterschiedliche Abrechnungsstile des Rechnungswesens bei Cost-Centern, Profit-Centern und nicht abrechnungspflichtigen Abteilungen sowie deren unterschiedliche Wirkungen auf die Verhaltensweisen der Mitarbeiter bei Hopwood (1972), S. 156 ff.

- 6 Vgl. Belkaoui (1989), S. xii.
- 7 Vgl. Otley (1980), S. 421.
- 8 Vgl. Wilkinson (1993), S. 11 ff.
- 9 Unter Informationsverhalten versteht man das auf Informationen gerichtete Tun und Unterlassen von Menschen. Vgl. Witte (1975), Sp. 1916.
- 10 Nach Gemünden (1990), Sp. 1011, zählt man die folgenden Elemente zum Informationsverhalten:
 - Akteure (Personen der Informationstätigkeiten, insbesondere Sender und Empfänger),
 - Tätigkeit (Art der informatorischen Verrichtung),
 - Objekt (Informationsgegenstand),
 - Medium (Physikalischer Träger eines Informationsvorganges),
 - Wissen (Kognitive Zustände).
- 11 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 181; Merchant (1981), S. 814.
- 12 Vgl. Das (1986), S. 217.
- 13 Vgl. Gordon/ Miller (1976), S. 63 f.
- 14 Vgl. Flamholtz/ Das/ Tsui (1985), S. 38 ff.
- 15 Vgl. Gordon/ Miller (1976), S. 65; Merchant (1981), S. 814 f.
- 16 Vgl. Gordon/ Miller (1976), S. 63 f.
- 17 Vgl. Hayes (1977), S. 23 ff.
- 18 Die Gestaltung des Abrechnungssystems ist oft untrennbar verknüpft mit dem Aufbau anderer Steuerungsmechanismen eines Unternehmens. Von daher wird das Abrechnungssystem häufig auch als Teilsystem eines umfassenden Controllingsystems gesehen. Vgl. Otley (1980), S. 422 f.
- 19 Die Aston-Gruppe um Derek Pugh und David Hickson gilt als Mitbegründer der empirischen Organisationsforschung. Sie entwickelte ein umfangreiches Meßkonzept zur Erfassung der Organisationsstruktur und deren Kontextfaktoren, das den Grundstein für zahlreiche Untersuchungen in diesem Forschungsgebiet legte. Zur Messung der Dimensionen der Organisationsstruktur vgl. Pugh et al. (1968), S. 65 ff.; zur Messung der Kontextfaktoren vgl. Pugh et al. (1969), S. 91 ff.
- 20 Vgl. z.B. die umfassenden Werke von Blau/ Schoenherr (1971); Burns/ Stalker (1961); Child (1977); Khandwalla (1977); Lawrence/ Lorsch (1969); March/ Simon (1958); Perrow (1970); Thompson (1967); Woodward (1965).
- 21 Vgl. Gordon/ Miller (1976), S. 61 f.
- 22 Vgl. Waterhouse/ Tiessen (1978), S. 67 f.
- 23 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 183; Merchant (1981), S. 817.
- 24 Vgl. die Zusammenfassung der Ergebnisse empirischer Untersuchungen zur Art der Beziehung zwischen Größe und Organisationsstruktur bei Child (1973), S. 172 f.
- 25 Zur wissenschaftstheoretischen Abgrenzung der Begriffe Technologie und Technik vgl. Brockhoff (1981), S. 62 ff.
- 26 Vgl. Das (1986), S. 217; MacIntosh (1981), S. 43 ff.; Waterhouse/ Tiessen (1978), S. 67.
- 27 Vgl. Flamholtz/ Das/ Tsui (1985), S. 45; Gordon/ Miller (1976), S. 61 ff.; MacIntosh (1981), S. 41 ff.; Merchant (1981), S. 814.
- 28 Vgl. Hayes (1977), S. 23 ff.
- 29 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 178 ff.; Waterhouse/ Tiessen (1978), S. 69 ff.
- 30 Vgl. Gordon/ Miller (1976), S. 65.
- 31 Vgl. Hauschildt (1988), S. 76 f.
- 32 Vgl. MacIntosh (1981), S. 49 f.
- 33 Vgl. Das (1986), S. 218.
- 34 Vgl. Hayes (1977), S. 27; Merchant (1981), S. 820.

- 35 Vgl. Merchant (1981), S. 820.
- 36 Vgl. Klammer (1973), S. 357.
- 37 Vgl. Eisenhardt (1985), S. 143 f.
- 38 Vgl. Govindarajan (1984), S. 130.
- 39 Vgl. Klammer (1973), S. 363.
- 40 Vgl. Elmore (1990), S. 71.
- 41 Vgl. Gordon/ Miller (1976), S. 63 f.
- 42 Vgl. Belkaoui (1981), S. 284.
- 43 Vgl. Das (1986), S. 223.
- 44 Vgl. Hopwood (1972), S. 164 f.
- 45 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 185; Elmore (1990), S. 72; Merchant (1981), S. 817; Merchant (1984), S. 295; Simons (1987), S. 365.
- 46 Vgl. Elmore (1990), S. 73.
- 47 Vgl. Eisenhardt (1985), S. 143.
- 48 Vgl. Klammer (1973), S. 357 f.
- 49 Vgl. Eisenhardt (1985), S. 143.
- 50 Vgl. Haka (1987), S. 34 f.
- 51 Vgl. Khandwalla (1972), S. 277.
- 52 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 185.
- 53 Vgl. Das (1986), S. 219.
- 54 Vgl. Eisenhardt (1985), S. 141.
- 55 Vgl. Merchant (1984), S. 295.
- 56 Vgl. Kubicek/ Welter (1985), S. 16 ff.
- 57 Vgl. Pugh et al. (1968).
- 58 Vgl. Haka (1987), S. 33 f.
- 59 Vgl. Simons (1987), S. 359.
- 60 Vgl. Merchant (1985), S. 74.
- 61 Zu dem Einflußfaktor Einbindung des Abrechnungssystems in die primären Unternehmenstätigkeiten wurden keine empirischen Untersuchungen durchgeführt.
- 62 Vgl. Belkaoui (1981), S. 285.
- 63 Vgl. Das (1986), S. 221 ff.
- 64 Vgl. Merchant (1985), S. 74 f.
- 65 Vgl. Kieser (1995), S. 161 f.
- 66 Vgl. Govindarajan (1984), S. 131; Haka (1987), S. 42 f.; Hayes (1977), S. 27.; Klammer (1973), S. 154 ff.; Merchant (1984), S. 297; Simons (1987), S. 363.
- 67 Vgl. Merchant (1981), S. 820.
- 68 Vgl. Hopwood (1972), S. 165 f.
- 69 Nur Simons (1987) schränkte die Grundgesamtheit seiner ausgewählten Untersuchungsstichprobe nicht nach Unternehmen einer bestimmten Größe, Rechtsform oder Branche ein.
- 70 Vgl. Gordon/ Narayanan (1984), S. 33.
- 71 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 183.
- 72 Lediglich die Untersuchungen von Belkaoui (1981) und Das (1986) wurden in Form von Experimenten durchgeführt.
- 73 Die einzige Ausnahme stellt die experimentelle Untersuchung von Das (1986) dar, in der mit Studenten als Probanden gearbeitet wurde.

- 74 Vgl. Belkaoui (1981), S. 283 f.; Bruns/ Waterhouse (1975), S. 184 ff.; Das (1986), S. 221 f.; Eisenhardt (1985), S. 141; Elmore (1990), S. 73; Hayes (1977), S. 27; Khandwalla (1972), S. 277 f.; Klammer (1973), S. 354.
- 75 Vgl. Gordon/ Narayanan (1984), S. 38; MacIntosh/ Daft (1987), S. 53.
- 76 Vgl. Govindarajan (1984), S. 129; Haka (1987), S. 38; Hopwood (1972), S. 164; Merchant (1981), S. 817; Merchant (1984), S. 294; Merchant (1985), S. 73; Simons (1987), S. 361 f.
- 77 Vgl. Eisenhardt (1985), S. 141; Govindarajan (1984), S. 129; Haka (1987), S. 38; Hayes (1977), S. 27; Khandwalla (1972), S. 277 f.; MacIntosh/ Daft (1987), S. 53; Merchant (1985), S. 73; Simons (1987), S. 361 f.
- 78 Vgl. Elmore (1990), S. 72; Gordon/ Narayanan (1984), S. 37. Das (1986), S. 221 f., befragte Studenten, die die Leiter Rechnungswesen in Unternehmen mit unterschiedlichen Organisationsstrukturen simulierten.
- 79 Vgl. Belkaoui (1981), S. 283; Bruns/ Waterhouse (1975), S. 183; Klammer (1973), S. 354.
- 80 Vgl. Hopwood (1972), S. 164; Merchant (1981), S. 817; Merchant (1984), S. 294.
- 81 Vgl. z.B. die Untersuchung von Haka (1987), S. 38, die vorab sechs Pilot-Studien zur Validitätsüberprüfung durchführte.
- 82 Vgl. Das (1986), S. 222 f.
- 83 Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Beziehungen zwischen Einflußfaktoren und Gestaltungsdimensionen der Abrechnungssysteme verwendeten Bruns/ Waterhouse (1975), S. 190 ff.; Gordon/ Narayanan (1984), S. 41; Govindarajan (1984), S. 132; Khandwalla (1972), S. 280; MacIntosh/ Daft (1987), S. 53 ff.; Merchant (1981), S. 821 ff.; Merchant (1984), S. 298 ff.; Merchant (1985), S. 76 ff. Korrelationsanalysen zur Überprüfung der Beziehungen zwischen den Gestaltungsdimensionen und dem daraus resultierenden Erfolg der Abrechnungssysteme fanden sich bei Govindarajan (1984), S. 132; Hopwood (1972), S. 178 ff.; Merchant (1981), S. 821 ff.; Merchant (1984), S. 298 ff.; Simons (1987), S. 366 ff.
- 84 Vgl. Hopwood (1972), S. 178 ff.
- 85 Vgl. Elmore (1990), S. 76 ff.
- 86 Vgl. Belkaoui (1981), S. 286; Gordon/ Narayanan (1984), S. 39 f.; Haka (1987), S. 39 ff.; Hayes (1977), S. 28 ff.; Merchant (1981), S. 819 f.
- 87 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 187 ff.; Elmore (1990), S. 74 ff.; Merchant (1984), S. 295 ff.; Simons (1987), S. 364.
- 88 Vgl. Belkaoui (1981), S. 286.
- 89 Vgl. Das (1986), S. 224 f.
- 90 Vgl. Eisenhardt (1985), S. 144 ff.
- 91 Vgl. Simons (1987), S. 365 f.
- 92 Vgl. Klammer (1973), S. 359 ff.
- 93 Vgl. Hayes (1977), S. 32 ff.
- 94 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 197 ff.; Elmore (1990), S. 76 ff.; Merchant (1981), S. 821 ff.; Merchant (1984), S. 298 ff.; Simons (1987), S. 364 ff.
- 95 Die widersprüchlichen Befunde zum Einfluß der Umwelt auf den Abrechnungsgrad könnten jedoch auch auf die Verwendung unterschiedlicher Meßwerte des Faktors Umwelt in den einzelnen Studien zurückzuführen sein.
- 96 Vgl. Das (1986), S. 224 ff.; Gordon/ Narayanan (1984), S. 40 ff.; Govindarajan (1984), S. 132.
- 97 Vgl. Khandwalla (1972), S. 280 ff.
- 98 Vgl. die Modelle von Ouchi (1979) und MacIntosh (1981), die auf Thompson (1967) bzw. auf Perrow (1970) aufbauen.

- 99 Vgl. Eisenhardt (1985), S. 144 f.
- 100 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 197 f.
- 101 Vgl. stellvertretend die empirische Untersuchung von Child (1973).
- 102 Vgl. Bruns/ Waterhouse (1975), S. 197 f.
- 103 Insbesondere der "Kopf" eines Unternehmens hat einen starken Einfluß auf die Gestaltung des Abrechnungssystems. Merchant (1985), S. 80, konnte nachweisen, daß der Wechsel des Chairmans mit der Umgestaltung des Abrechnungssystems einhergeht.
- 104 Vgl. Hayes (1977), S. 28 ff.; MacIntosh/ Daft (1987), S. 54 ff.
- 105 Vgl. Merchant (1984), S. 301 f.
- 106 Vgl. Simons (1987), S. 364 ff.
- 107 Vgl. Merchant (1985), S. 79 f.
- 108 Vgl. Belkaoui (1981), S. 284 ff.
- 109 Vgl. Das (1986), S. 224 ff.
- 110 Vgl. Elmore (1990), S. 78.
- 111 Vgl. Govindarajan (1984), S. 132; Merchant (1981), S. 825 f.; Merchant (1984), S. 303 ff.
- 112 Vgl. Haka (1987), S. 43 f.
- 113 Vgl. Klammer (1973), S. 357 ff.
- 114 Vgl. Hayes (1977), S. 28 ff.
- 115 Vgl. Hopwood (1972), S. 166 ff.
- 116 Vgl. Merchant (1981), S. 823 f.
- 117 In Anlehnung an Kieser (1995), S. 169 ff., der hinsichtlich der Analyse empirischer Untersuchungen des Kontingenzansatzes in endogene und exogene Kritik unterteilt.

Verzeichnis der zitierten Literatur

- Belkaoui, Ahmed (1981): The Relationship between Self-disclosure Style and Attitude to Responsibility Accounting. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 6 (1981), S. 281-289.
- Belkaoui, Ahmed (1989): Behavioral Accounting, New York et al. 1989.
- Blau, P.M./ Schoenherr, F. (1971): The Structure of Organizations, New York et al. 1971.
- Brockhoff, Klaus (1981): Entscheidungsforschung und Entscheidungstechnologie. In: Witte, Eberhard (Hrsg.): Der praktische Nutzen empirischer Forschung, Tübingen 1981, S. 61-77.
- Bruns, William J./ Waterhouse, John H. (1975): Budgetary Control and Organizational Structure. In: Journal of Accounting Research, Autumn 1975, S. 177-203.
- Burns, T./ Stalker, G.M. (1961): The Management of Innovation, London 1961.
- Child, John (1973): Predicting and Understanding Organization Structure. In: Administrative Science Quarterly, Vol. 18 (1973), S. 168-185.
- Child, John (1977): Organization: A Guide to Problems and Practice, London et al. 1977.

- Das, Hari (1986): Organizational and Decision Characteristics and Personality as Determinants of Control Actions: A Laboratory Experiment. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 11 (1986), S. 215-231.
- Devine, Carl T. (1960): Research Methodology and Accounting Theory Formation. In: The Accounting Review, Vol. 19 (1960), S. 387-399.
- Eisenhardt, Kathleen M. (1985): Control: Organizational and Economic Approaches. In: Management Science, Vol. 31 (1985), S. 134-149.
- Elmore, Robert C. (1990): The Linkage between Organizational Size and the Management Accounting System. In: Akron Business and Economic Review, Vol. 21 (1990), S. 69-80.
- Flamholtz, Eric G./ Das, T.K./ Tsui, Anne S. (1985): Toward an Integrative Framework of Organizational Control. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 10 (1985), S. 35-50.
- Gemünden, Hans G. (1992): Informationsverhalten. In: Frese, Erich (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, 3. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 1010-1029.
- Gordon, Lawrence A./ Miller, Danny (1976): A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 1 (1976), S. 59-69.
- Gordon, Lawrence A./ Narayanan, V.K. (1984): Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 9 (1984), S. 33-47.
- Govindarajan, V. (1984): Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 9 (1984), S. 125-135.
- Haka, Susan F. (1987): Capital Budgeting Techniques and Firm Specific Contingences: A Correlational Analysis. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 12 (1987), S. 31-48.
- Hauschildt, Jürgen (1988): Zielbildung und Problemlösung. In: Witte, Eberhard/ Hauschildt, Jürgen/ Grün, Oskar (Hrsg.): Innovative Entscheidungsprozesse. Die Ergebnisse des Projektes "Columbus", Tübingen 1988, S. 59-78.
- Hayes, David C. (1977): The Contingency Theorie of Managerial Accounting. In: The Accounting Review, January 1977, S. 22-59.
- Hopwood, Anthony G. (1972): An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance. In: Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Supplement to Journal of Accounting Research 1972, S. 156-182.
- Horngren, C.T. (1974): Accounting for Management Control, 3. Aufl., Englewood Cliffs/ New Jersey 1974.

- Khandwalla, Pradip N. (1972): The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. In: *Journal of Accounting Research*, Autumn 1972, S. 275-285.
- Khandwalla, Pradip N. (1977): *The Design of Organizations*, New York et al. 1977.
- Kieser, Alfred (1995): Der situative Ansatz. In: Kieser, Alfred (Hrsg.): *Organisationstheorien*, 2. Aufl., Stuttgart et al. 1995, S. 155-183.
- Kubicek, Herbert/ Welter, Günter (1985): *Messung der Organisationsstruktur*, Stuttgart 1985.
- Klammer, Thomas (1973): The Association of Capital Budgeting Techniques with Firm Performance. In: *The Accounting Review*, April 1973, S. 353-365.
- Lawrence, Paul R./ Lorsch, Jay W. (1969): *Organization and Environment*, Irwin 1969.
- Macharzina, Klaus (1992): Rechnungswesen(s), Organisation des. In: Frese, Erich (Hrsg.): *Handwörterbuch der Organisation*, 3. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 2152-2167.
- MacIntosh, Norman B. (1981): A Contextual Model of Information Systems. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6 (1981), S. 39-53.
- MacIntosh, Norman B./ Daft, R.L. (1987): Management Control Systems and Departmental Interdependences: An Empirical Study. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 (1987), S. 49-61.
- March, J.G./ Simon, H.A. (1958): *Organizations*, New York et al. 1958.
- Merchant, Kenneth A. (1981): The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. In: *The Accounting Review*, October 1981, S. 813-829.
- Merchant, Kenneth A. (1984): Influences on Departmental Budgeting: An Empirical Examination of a Contingency Model. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9 (1984), S. 291-307.
- Merchant, Kenneth A. (1985): Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study. In: *Accounting, Organization and Society*, Vol. 10 (1985), S. 67-85.
- Otley, David T. (1980): The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 (1980), S. 413-428.
- Ouchi, William G. (1979): A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. In: *Management Science*, Vol. 25 (1979), S. 833-848.
- Perrow, C. (1970): *Organizational Analysis: A Sociological View*, London 1970.
- Pugh, Derek S./ Hickson, David J./ Hinings, C.R./ Turner, C. (1968): Dimensions of Organization Structure. In: *Administrative Science Quarterly*, Vol. 13 (1968), S. 65-105.

- Pugh, Derek S./ Hickson, David J./ Hinings, C.R./ Turner, C. (1969): The Context of Organization Structures. In: *Administrative Science Quarterly*, Vol. 14 (1969), S. 91-114.
- Schoenfeld, Hanns-Martin W. (1993): Behavioral Accounting. In: Wittmann, Waldemar/ Kern, Werner/ Köhler, Richard/ Küpper, Hans-Ulrich/ v. Wysocki, Klaus (Hrsg.): *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, 5. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 280-292.
- Simons, Robert (1987): Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 (1987), S. 357-374.
- Swieringa, R.J./ Moncur, R.H. (1975): Some Effects of Participative Budgeting on Managerial Behavior, New York et al. 1975.
- Tannenbaum, A.S. (1968): *Control in Organizations*, New York et al. 1968.
- Thompson, J.D. (1967): *Organizations in Action*, New York et al. 1967.
- Waterhouse, J.H./ Tiessen, P. (1978): A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3 (1978), S. 65-76.
- Wheless, L.R./ Grotz, J. (1976): Conceptualization and Measurement of Reported Self-Disclosure. In: *Human Communication Research*, Summer 1976, S. 338-346.
- Wilkinson, Joseph W. (1993): *Accounting Information Systems: Essential Concepts and Applications*, 2. Aufl., New York et al. 1993.
- Witt, Frank-Jürgen (1991): *Deckungsbeitragsmanagement*, München 1991.
- Witte, Eberhard (1975): Informationsverhalten. In: Grochla, Erwin/ Wittmann, Waldemar (Hrsg.): *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, 4. Aufl., Stuttgart 1975, Sp. 1915-1924.
- Woodward, J. (1965): *Industrial Organization: Theory and Practice*, London 1965.