

Betriebs- wirtschaftslehre

Grundstudium

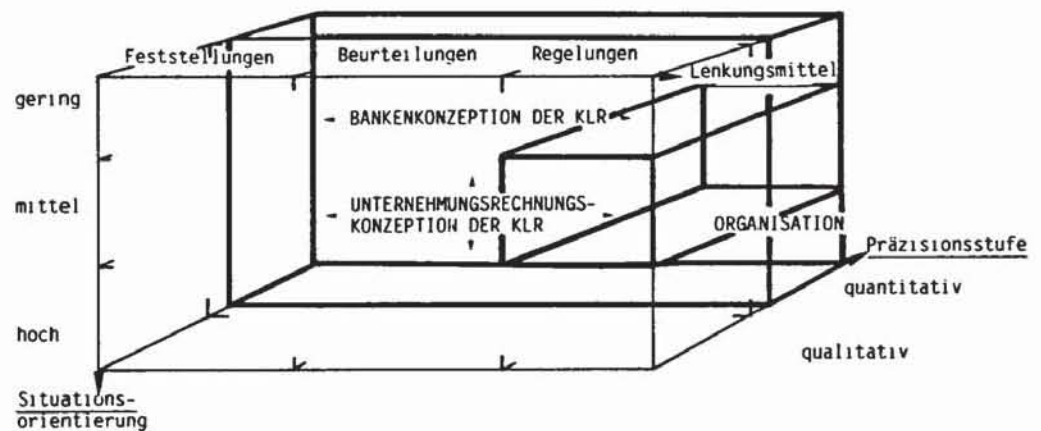
Stellengliederung in Organisation und Kosten- und Leistungsrechnung

Priv.-Doz. Dr. Michael Reiß, Universität Freiburg

Sowohl die organisatorische Gestaltung als auch die Kosten- und Leistungsrechnung gliedern die Unternehmung in Subsysteme (Einheiten, Stellen). Die beiden Stellengliederungen weisen Gemeinsamkeiten, aber auch Unterschiede in konzeptionell-formaler und stelleninhaltlicher Hinsicht auf. Vor diesem Hintergrund ist – aufbauend auf einer Erörterung der Grundkennzeichen jeder Stellengliederung – im Rahmen einer vergleichenden Analyse zu klären, inwieweit hier nur vermeintliche oder tatsächliche Abweichungen vorliegen. Auf dieser Grundlage soll dann geprüft werden, welche Vor- und Nachteile mit einer einheitlich-integrierten bzw. mit einer dualen Stellengliederung verbunden sind.

I. Managementfunktionen und Stellengliederung

Organisatorische Gestaltung und Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) weisen trotz unterschiedlicher Entstehungsgeschichte und Ausgestaltung eine Reihe von Gemeinsamkeiten auf. Zu diesen zählt zunächst die Tatsache, daß sie beide Elemente des betrieblichen Managementsystems (Führungs-, Lenkungs- bzw. Informationssystem, dispositiven Faktors) darstellen. Welche Beiträge die beiden Managementfunktionen jeweils zur Erfüllung der dispositiven Gesamtaufgabe liefern, geht aus folgendem dreidimensionalen Lokalisationsschema hervor.



Organisation und
KLR als
Managementfunktionen

Informatorische
Lenkungsmittel

Situationsorientierung
der Informationen

Es veranschaulicht sozusagen den gemeinsamen Nenner der recht unterschiedlichen Auffassungen über die Funktionen und Inhalte von Organisation und KLR. Mit der Dimension „Lenkungsmittel“ wird der Tatsache Rechnung getragen, daß Management mit funktional unterschiedlichen Kategorien von Lenkungs- und Kontrollinformationen (Planungs- und Kontrollinformationen) betrieben wird. Hierfür kommen a) **Feststellungen**, also etwa Erfolgsermittlungen, Statistiken, Aussagen über funktionale Zusammenhänge, b) **Beurteilungen**, d.h. Eignungsbewertungen, Soll-Ist-Abweichungsurteile, Problemdefinitionen, Unter- bzw. Überdeckungsurteile usw. sowie c) **Regelungen**, beispielsweise Anweisungen, Richtlinien, Führungsgrundsätze und dergl. in Betracht. Mit der Dimension „Situationsorientierung“ wird eine Unterteilung der Lenkungs- und Kontrollinformationen in nicht situationsspezifische Lenkungs- und Kontrollbasen und situationsspezifische, d.h. auf konkrete Ziel- und Bedingungskonstellationen ausgerichtete Lenkungs- und Kontrollregulatoren vorgenommen. Jene basalen (originären, „universellen“ und „zweckneutralen“) Informationen innerhalb eines Informationssystems,

Präzision der Informationen	<p>die am wenigsten an spezifischen Verwendungen ausgerichtet sind, faßt man gemeinhin zu Informationsbanken (insbesondere Daten-, Modell- und Methodenbanken) zusammen. Zu den Informationen, die auf eine angebbare Klasse von Anwendungssituationen ausgerichtet sind, zählt man gewöhnlich die generellen Regelungen sowie Aussagen und Beurteilungen mit einem partikularen Geltungsanspruch. Demgegenüber bilden situationsspezifische Prognosen, Erklärungsmodelle für konkrete Abweichungen, Beurteilungen, Vorgaben und Empfehlungen usw. zusammen die Klasse der hoch regulatorischen Informationen. Situationsunspezifische Informationen fungieren dabei jeweils als Rahmen und zugleich als Fundierung für regulatorische Informationen, die ihrerseits deren anwendungsorientierte Auswertungen darstellen. Die dritte Dimension „Präzisionsstufe“ bezieht sich schließlich auf die Spezifikation der Lenkungsinformationen. Nach dem Meßniveau trennt man hier meist zwischen quantitativen bzw. numerischen Informationen (Kardinal- bzw. Intervallskalenniveau) und qualitativen Informationen (Nominal- und Ordinalskalenniveau). Es ist unschwer erkennbar, daß die Lenkungsintensität der Informationen mit steigender Ausprägung auf den Dimensionen „Lenkungsmittel“, „Situationspezifität“ und „Präzisionsstufe“ zunimmt.</p>
Organisation im Managementsystem	<p>Die Lokalisation der Organisation in dem dreidimensionalen Lokalisationsraster bereitet kaum Schwierigkeiten. Unter Organisation versteht man die Gesamtheit der in qualitativen und quantitativen Größen formulierten generellen Regelungen zur betrieblichen Aufgaben- und Machtverteilung. Demgegenüber ist die Lokalisation der KLR lediglich hinsichtlich der Präzisionsdimension unstrittig. KLR-Informationen sind stets quantitativer Natur und werden meist auf Geldwertgrößen (z.B. „bewerteter Faktorverzehr“) eingeschränkt, da nur diese ein breit angelegtes Rechnen zulassen. In bezug auf die Dimension „Lenkungsmittel“ setzt sich mehr und mehr eine diversifizierte Sichtweise durch, nach der die KLR nicht nur Feststellungen (innerhalb einer vergangenheitsorientierten Ist-Rechnung also Daten), sondern auch Modelle (z.B. Kostenfunktionen) und Methoden (z.B. zur Kostenauflösung, zur Prognose usw.) abdeckt. Unklar ist hingegen, wieweit die KLR auf der Dimension „Situationsorientierung“ angelegt ist. Hier reicht das Spektrum der KLR-Konzeption vom Bankenkonzept bis hin zum umfassenden (internen) Unternehmensrechnungskonzept, das auch die situationsspezifische KL-Planung und Kontrolle beinhaltet.</p>
Stellengliederung	<p>Für die vorliegende Fragestellung steht eine weitere Gemeinsamkeit der beiden Managementfunktionen im Mittelpunkt des Interesses: Organisation wie auch KLR enthalten allgemeine Regelungen (vgl. Abb. 1), durch die der Betrieb in Subsysteme (Einheiten) gegliedert wird. Die jeweilige Stellengliederung schlägt sich in hierarchisch aufgebauten KL-Stellenplänen bzw. Organisationsplänen (Organigrammen) nieder, die man unter Berücksichtigung der vertikalen Stellenrelationen jeweils als ein „Liniensystem“ interpretieren kann.</p>
Stellenarten	<p>Stellen sind institutionelle („strukturelle“) Handlungssysteme, die aus einer Verteilung (Teilung und Zuordnung) von Aufgaben auf Aufgabenerfüllungsfaktoren (Personen, Arbeitssysteme, Faktorkombinationen) entstehen. Es handelt sich also weder um bloße funktionale Dekompositionen des gesamten Unternehmungsprozesses noch um Stellen im rein örtlichen Sinne, wie z.B. in „Mehrstellenarbeit“, „Baustellenfertigung“ und dergl.</p> <p>Solche Subsysteme treten in unterschiedlichen Größenordnungen auf, wie aus den Bezeichnungen „Geschäftsbereich“, „Abteilung“, „Stelle“, „Kostenplatz“ usw. hervorgeht. Stellen liefern formal und inhaltlich unterschiedliche (funktionale) Leistungsbeiträge, was zur Unterscheidung von Stellenkategorien, z.B. Haupt- und Hilfskostenstellen, Vor- und Endleistungsstellen, Leitungseinheiten (Instanzen, Bereichsstellen), Ausführungseinheiten und Service- bzw. Assistenzeinheiten führt.</p> <p>Dabei gilt es zu beachten, daß sowohl die Organisation als auch die KLR intern jeweils nicht nur eine, sondern mehrere zweckgebundene Stellengliederungen vornehmen. So findet man häufig neben einer Stellengliederung für Regelaufgaben eine oder mehrere Stellengliederungen für Sonderaufgaben, wie z.B. Einheiten der Projektorganisation, Strategische Geschäftseinheiten, Sonderrechnungen mit eigener Stellengliederung (z.B. zur Projektabrechnung) oder neben einer umfassenden und differenzierten Kostenstellengliederung eine rudimentäre Leistungsstellengliederung. Derartige funktionsinterne „duale“ Gliederungsformen sollen hier lediglich für das grundsätzliche Phänomen mehrfacher Stellengliederung sensitivieren, ansonsten aber nicht eingehender behandelt werden.</p>
Frage 1:	In welchem Ausmaß beziehen sich Organisation bzw. KLR auf ökonomische Größen?

II. Grundprobleme der Stellengliederung

Stellengliederung in (inter-)dependenten Systemen

Eine weitere Gemeinsamkeit der beiden Stellengliederungen besteht im Auftreten bestimmter Grundprobleme jedweder Stellengliederung. Diese Probleidentität wird allerdings infolge der Verwendung unterschiedlicher Bezeichnungen meist nicht auf den ersten Blick erkennbar. Die hier angesprochenen Schwierigkeiten ergeben sich bei jedem Versuch, ein System dependenter bzw. interdependenter Elemente (Handlungen) arbeitsteilig in Teilsysteme (Stellen) aufzugliedern. Die vielfältigen bedingungs- und wirkungsseitigen Verbundbeziehungen informatorischer und materieller Natur zwischen den Stellen erschweren die verursachungs-, einwirkungs- bzw. verantwortungsgerechte Zurechnung (Zuordnung) von Wirkungen auf die Handlungen einer bestimmten Stelle. Um diese Schwierigkeiten grundsätzlich handhaben zu können, muß die Stellenbildung und -gliederung als Gestaltungsproblem unter zweifacher Zielsetzung konzipiert werden, innerhalb dessen dann zwei, **im Verbund** zu lösende Teilprobleme in Erscheinung treten: Die Stellengliederung soll **intrastellenbezogen** ressourcengerecht (z.B. auslastungsoptimal) und **interstellenbezogen** koordinationsgerecht (z.B. koordinationskostenminimal) erfolgen.

Ziele der Stellengliederung

Ressourcengerechte Stellengliederung

Das Ziel ressourcengerechter Stellengliederung wird verfehlt, wenn die Ausrüstung der Stellen mit **Pflichten** (Aufgaben, Verantwortung) einerseits und **Rechten** (Kompetenzen, Beeinflussungsmöglichkeiten) andererseits nicht ausgewogen bzw. ausgeglichen ist. Diskrepanzen in Form von Überforderungen treten etwa auf, wenn einer Stelle Kosten angelastet werden, die sie mit Hilfe ihrer Kompetenzausstattung nicht beeinflussen bzw. vermeiden kann. Dies gilt etwa im Rahmen einer Vollkostenrechnung für Fixkosten als Niederschlag bereits getroffener Potentialfaktorentscheidungen oder für Beschaffungspreis- und Beschäftigungsveränderungen, die sich der Beeinflussung durch eine Stelle im Fertigungsbereich entziehen und damit für diese Bedingungscharakter (Datenparametercharakter) haben. Analog kommt es zu Unterforderungen, wenn Leistungen entstehen, ohne daß hierfür von der Stelle Aktivitäten ergriffen werden müßten. Um derartige Unausgewogenheiten zu vermeiden, wurden in Organisation und KLR unabhängig voneinander Regelungen („Prinzipien“) entwickelt, die trotz unterschiedlichen Wortlauts alle eine ressourcengerechte Stellenbildung bezwecken. Es handelt sich hierbei vornehmlich um das

„Prinzipien“ ressourcengerechter Stellengliederung

- **Kongruenzprinzip**, d.h. die Forderung nach gleicher Bemessung von Rechten und Pflichten einer Stelle, das
- **Relevanzprinzip** (Prinzip der relevanten Informationen), nach dem als Kriterium für Stellenentscheidungen nur Größen in Frage kommen, die positive oder negative Wirkungen eben dieser Entscheidungen darstellen sowie das
- **Identitätsprinzip**, demgemäß Stellen so zu bilden sind, daß Kostenwirkungen und Leistungswirkungen (Reaktionsparameter) als Resultate ein und derselben Handlung (Aktionsparameter) anzusehen sind und deshalb in der Regel proportional zueinander kovariieren.

Koordinationsgerechte Stellengliederung

Für Schwierigkeiten bei der koordinationsgerechten Stellengliederung sind zwei, oft kombiniert auftretende Ursachen verantwortlich zu machen.

- Zum einen die Unmöglichkeit, **beim Zugriff mehrerer Stellen auf die gleichen (knappen) Ressourcen** (pooled interdependence, Kostenstellengemeinkosten) bzw. beim absatzseitigen Sortimentsverbund, etwa im Falle von Synergie-Effekten oder von umsatzrabattabhängigen Erlösminderungen, eine verursachungsgerechte Zuordnung und Abgrenzung durchzuführen.
- Zum anderen die **Koordinationskosten** bei einseitigen bzw. gegenseitigen Lieferbeziehungen (sequential bzw. reciprocal interdependence) zwischen Stellen. Sie ergeben sich etwa im Zusammenhang mit der dezentralen Absprache bzw. zentralen Berechnung von Verrechnungspreisen. Der koordinationsgerechten Stellengliederung dienen alle Regelungen, die die Beziehungsintensität zwischen Stellen zugunsten der Beziehungsintensität innerhalb von Stellen vermindern, letztlich also eine Verringerung der Koordinationsnotwendigkeiten (Schnittstellen) bezwecken. So kann man durch systematische merkmals- bzw. beziehungsorientierte Stellenbildung nicht nur Kompetenzüberschneidungen vermeiden, sondern durch die Wahl geeigneter Stellenbildungs- bzw. Zentralisationsmerkmale die Zahl der Schnittstellen reduzieren.

Schnittstellenminimierung

Zielkonflikte der Stellengliederung

Die Lösung der Grundprobleme jeder Stellengliederung gestaltet sich nun deshalb so schwierig, weil zwischen der ressourcen- und der koordinationsgerechten Stellengliederung Zielkonflikte auftreten können.

So wirkt sich zwar der Verzicht auf die Bildung kleiner Einheiten (z. B. der Detaillierungsverzicht in der Kostenrechnung bzw. die Heranziehung teilautonomer Gruppen als kleinste Ressourceneinheit) oder die Entkopplung von Einheiten (Bildung abgeschlosse-

ner Einheiten), z. B. der Übergang von einem Service-Zentralbereich „Beschaffung“ auf eine dezentrale Beschaffung in jeder Sparte, positiv auf die Erreichung des Ziels „koordinationskostenminimale Stellengliederung“ aus. Diese beiden Strategien sind aber der ressourcengerechten Stellengliederung insofern abtraglich, als sie die Motivation der Stelleninhaber (aufgrund vermehrter stelleninterner Zurechnungsprobleme) mindern und die Kosten der Stellenausstattung (infolge Parallelausrüstung und -arbeit, „slack“-Bildung) erhöhen.

Frage 2: Auf welche Parameterkategorien nehmen Organisation bzw. KLR bei der Formulierung der „Prinzipien“ ressourcengerechter Stellenbildung Bezug?

III. Vergleichende Darstellung der beiden Stellengliederungen

1. Modellspezifikation und Modellextension

Neben den grundsätzlichen Gemeinsamkeiten weisen die beiden Stellengliederungen auch Abweichungen auf, die aus unterschiedlichen Strategien der Modellbildung in Organisation bzw. KLR resultieren. Sie betreffen zunächst den **Informationsgehalt**, also die **Spezifikation** und **Extension**, der Stellengliederungsmodelle. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, daß die KLR-Modelle nur **monetär** erfaßbare betriebliche Phänomene abbilden, während die Organisation **neben den quantifizierbaren auch qualitative Größen** regelt. Die Organisation ist noch in einer anderen Hinsicht extensional weiter angelegt. Im Gegensatz zur KLR, die sich nur mit sachzielbezogenen Unternehmungsprozessen befaßt, regelt die Organisation auch „neutrale“ Prozesse, die nicht in einem Zusammenhang zum Sachziel stehen. Außerdem erfolgt die Erfassung der Ressourcen innerhalb der KLR (tendenziell) auf einem höheren Spezifikationsniveau. Da organisatorische Regelungen eine dauerhafte, insbesondere eine „personenunabhängige“ Geltung beanspruchen, gehen die Ressourcen nur in **standardisierter** Form, also etwa als Stelleninhaber mit Durchschnitts- bzw. Normeigenschaften in das Gestaltungsmodell ein. Die KLR arbeitet hingegen immer dann mit **individualisierten** und damit differenzierteren Stellenmodellen, wenn sich beispielsweise eine unterschiedliche technische Ausstattung oder Altersstruktur (z. B. elektrische Schreibmaschinen versus elektronische Textverarbeitungssysteme) innerhalb funktionsgleicher Stellen (z. B. Schreibplätze innerhalb eines Schreibdienstes) in unterschiedlichen Kosten- und Leistungswirkungen (Korrekturzeiten, Anschlägen usw.) niederschlagen.

Darüber hinaus bezieht die KLR ganz allgemein und damit auch in ihre Stellengliederung nicht nur technische Stellenelemente, sondern auch **Ablaufaspekte** mit ein, die im Rahmen der üblicherweise rein **aufbau-organisatorisch** konzipierten Stellengliederung bewußt ausgeklammert werden. Vor diesem Hintergrund ist zu erwarten, daß die höher spezifizierten Stellengliederungen der KLR anfälliger für Änderungen sind und folglich in kürzeren Abständen auf ihre Gültigkeit hin überprüft werden müssen. Die zeitliche Extension, also die geplante Geltungsdauer dieser Gliederungssysteme ist mit anderen Worten geringer. Etwas gemildert wird die Einseitigkeit hinsichtlich der Spezifikationsunterschiede durch die Tatsache, daß der Detaillierungsgrad der KLR-Stellengliederung im Leistungssystem (z. B. Fertigungsbereich) relativ hoch, im Verwaltungsbereich mangels quantifizierbarer Zusammenhänge jedoch relativ niedrig ausfällt, so daß möglicherweise der durchschnittliche Detaillierungsgrad unter dem der organisatorischen Gliederung liegt.

Frage 3: Von welchen Produktionsressourcenkonzepten gehen Organisation bzw. KLR aus?

2. Modellkategorie

Die Organisation konzipiert ihr Stellengliederungsmodell konsequent als ein finales bzw. technologisches **Modell zur Gestaltung** von Handlungssystemen (dispositiven Systemen). Zu dessen Fundierung bedarf es auch anderer Modellkategorien (Beschreibungs- und Erklärungsmodelle), die u. a. über informale Stellenbeziehungen, Abweichungen zwischen Ist- und Soll-Größen und dgl. informieren. Demgegenüber besteht – vermutlich infolge der Multifunktionalität der KLR (Dokumentation und Lenkung) – keine entsprechende Klarheit hinsichtlich des Modellcharakters des KLR-Stellengliederungsmodells.

Unterschiedliche
Strategien der
Modellbildung

Spezifikation der
Ressourcen

Selektivität des
Stellenmodells

Detaillierung der
Stellengliederung

Gestaltungs-,
Erklärungs- oder
Beschreibungsmodelle

So finden sich neben Indikatoren für einen eindeutig gestaltungsorientierten Modellansatz (z. B. Dispositionsbestimmtheit der Kosten, Plankosten, Kennziffern) auch Anhaltspunkte für eine dominant kausal orientierte Modellbildung (z. B. „Verursachungsprinzip“) oder eine rein beschreibungsorientierte Modellbildung (z. B. Stellen als „Orte“ der Kosten- bzw. Erlonentstehung, räumliche Abgrenzung von Kostenstellen). Hier wird nicht ausreichend klar, ob auf dispositive Größen (Handlungen, Entscheidungen) oder auf operative Größen („Prozesse“, Material- und Informations„fluß“) als Analyseeinheit zurückgegriffen wird.

3. Ansatzpunkte der Gestaltung

Produkte versus Produktionsfaktoren

Innerhalb der Gestaltungsmodelle setzen Organisation und KLR offensichtlich an verschiedenen Gestaltungsobjekten („Bezugsobjekten“) an. Für die KLR bilden die Produkte, also die **marktlichen Erfolgspotentiale** (Transaktionsressourcen), die zentralen Gestaltungsobjekte. Aus der methodischen Anlage der KLR geht hervor, daß die Stellenrechnung primär nur eine Hilfsfunktion (Vermittlungsfunktion) für die Trägerrechnung (zur Preis- bzw. Preisgrenzenbestimmung, Erfolgsrechnung u. ä.) wahrnimmt. Demgegenüber stehen die **Produktionsressourcen** im Mittelpunkt organisatorischer Modellbildung. In der Aufgabenorientierung der organisatorischen Gestaltung kommt zum Ausdruck, daß Produkte bzw. Märkte deren **intendierte** Gestaltungsobjekte abgeben; **unmittelbarer Ansatzpunkt** für die organisatorische Arbeitsteilung und Koordination sind aber die Produktionsressourcen. Angesichts der Determinationsbeziehung zwischen Produktionsfaktorgestaltung und -steuerung, Produktion, Produkt (Produktionsergebnis = Endleistung), Transaktion und Erlös (Transaktionsergebnis = Gegenleistung) überzeugt hier die organisatorische Schwerpunktsetzung.

Bei einer entsprechenden Schwerpunktverlagerung innerhalb der KLR, mit anderen Worten bei einer führungsorientierten Aufwertung der Stellenrechnung gegenüber der Trägerrechnung, kann man durchaus von einer Komplementarität zwischen verantwortungsgerecht-motivierender und abrechnungstechnisch-eindeutiger Stellengliederung ausgehen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, daß die objektiven Erklärungs- bzw. Bezugsgrößen auch Eingang in die subjektiven und damit motivationsbestimmenden Erklärungsmodelle (z. B. Attribuierungsmodelle) der Stelleninhaber finden. Diese Akzeptanz gilt es innerhalb von Gesprächen mit den Stellenleitern herzustellen.

IV. Einheitliche versus duale Stellengliederung

Einheitliche Stellengliederung

Angesichts der bestehenden Unterschiede zwischen den beiden Stellengliederungen stellt sich die Frage, ob zur Optimierung der Lenkungseffizienz des gesamten Managementsystems eher eine vereinheitlichte oder eine zweifache (duale) Stellengliederung anzustreben ist. Wer eine integrierte Stellengliederung befürwortet, geht implizit von der Prämisse aus, daß die Qualität des vorhandenen Managementwissens ausreicht, um „die“ ressourcen- und zugleich koordinationsgerechte Stellengliederung zu ermitteln und man sich folglich nicht etwa zu einem heuristischen Operieren mit mehreren, parallel konzipierten Stelleneinteilungen gezwungen sieht. Der integrativen Lösung am nächsten kommt die Konzeption des **Controlling**. Dieses basiert auf dem Gedankengut eines konsequent entscheidungsorientiert aufgebauten internen Rechnungswesens, innerhalb dessen die Stellenrechnung – unter Einbeziehung der Erkenntnisse der Kostenrechnungstheorie (z. B. des Behavioral Accounting) – in Form einer **Budgetierung** betrieben wird. Eine **gegenseitige** Anpassung der beiden Gliederungssysteme kommt eher als eine **einseitige** Anpassung (etwa nach dem Maßgeblichkeitsprinzip „Rechnungswesen folgt Organisation“) in Betracht. Zu diesem Zweck müßten u. a. organisatorische Regelungen möglichst weitgehend in ökonomischen Größen formuliert werden, wie dies beispielsweise bei den Center-Konzeptionen, bei Verrechnungspreisen oder der Zero-Base-Budgetierung erfolgt. Zudem sollte das organisatorische Produktionsressourcenkonzept arbeitssystemorientiert angelegt und dementsprechend verfeinert werden. Zur Anpassung der KLR wäre eine Abklärung jener Stellenwerte bzw. Gewichte erforderlich, welche den einzelnen **KLR-Gestaltungsobjekten** (Produktionsfaktoren versus Produkte) sowie **KLR-Zielen** (Dokumentation versus Lenkung) beigemessen werden.

Duale Stellengliederung

Die **Koexistenz** zweier Stellengliederung ließe sich möglicherweise bei einer entsprechenden **Rollenverteilung zwischen den beiden Managementfunktionen** „Organisation“ und „KLR“ innerhalb des Managementsystems rechtfertigen. Hier könnte man zunächst ein **arbeitsteiliges Ergänzungsverhältnis** der beiden Managementfunktionen ins Auge fassen,

Ergänzungsrelation

bei dem etwa die KLR ein Liniensystem zur Steuerung quantifizierbarer Sachverhalte, die Organisation ergänzend ein Liniensystem für die Steuerung nicht quantifizierbarer Sachverhalte entwerfen wurde. Ein solches Vorgehen, welches sich am Vorbild der Konstruktion von Liniensystemen zur Erfüllung von **Sonderaufgaben** (z.B. Strategische Geschäftseinheiten, Projektorganisation) als Ergänzung der Stellengliederung zur Erfüllung der **Regelaufgaben** orientiert, wurde allerdings zu einer wenig plausiblen Einschränkung und damit Abwertung der organisatorischen Stellengliederung führen.

Überlagerungsrelation

Eine zweite Erscheinungsform der dualen Stellengliederung orientiert sich am Zweiliniensystem in Gestalt der Matrixorganisation. Hier wurden sich die quantitativ und die qualitativ orientierte Gliederung nicht ergänzen, sondern überlagern. Das gesamte Unternehmungsgeschehen wäre einmal einer qualitativ orientierten, zum anderen einer quantitativ orientierten Gestaltung unterzogen. Fraglich erscheint allerdings, ob sich die beiden Stellengliederungen als so unabhängig voneinander erweisen, daß sich eine (orthogonale) Matrixstruktur ergeben würde.

Einheitliche Gliederung mit ergänzenden Sondergliederungen

Die voranstehenden Ausführungen sprechen eher für eine **integrierte Lösung**. Die resultierende einheitliche Stellengliederung ist ggf. zu **ergänzen** durch **Sondergliederungen** für Sonderrechnungen (Funktion der KLR) und schlecht quantifizierbare Sonderaufgaben (Funktion der Organisation).

Literaturempfehlungen:

- BLEICHER, K.: Organisation. Formen und Modelle, Wiesbaden 1981.
FLAMHOLTZ, E.G.: Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. In: Accounting, Organizations and Society 8/1983, S. 153–169.
FRESE, E.: Grundlagen der Organisation, 2. Aufl., Wiesbaden 1984.
GAGSCH, S.: Subsystembildung, in: GROCHLA, E. (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, 2. Aufl., Stuttgart 1980, Sp. 2156–2171.
GROCHLA, E.: Grundlagen der organisatorischen Gestaltung, Stuttgart 1982.
HORNGREN, Ch.T.: Cost Accounting. A Managerial Emphasis, 5. Aufl., London–Englewood Cliffs 1982.
KILGER, W.: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 8. Aufl., Wiesbaden 1981.
KLOOCK, J./SIEBEN, G./SCHILDBACH, Th.: Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1984.
RIEBEL, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 5. Aufl., Wiesbaden 1985.
SCHERRER, G.: Kostenrechnung, Stuttgart 1983.

Die Beantwortung der Fragen erfolgt im WISU-Repetitorium.