

# DIE KYBERNETISCHE FUNKTION DES DECKUNGSBEITRAGES

von Dipl. Kfm. Dr. Dr. S. Unterguggenberger, Arnhem

Auf Ersuchen der Redaktion des MAB bringen wir nachstehend eine Zusammenfassung der wichtigsten Gedanken aus unserer Dissertation „Die kybernetische Funktion des Deckungsbeitrages“, die im Frühjahr 1971 an der Universiteit van Amsterdam von Prof. Dr. P. A. M. van Philips approbiert wurde.

## I. Einleitung und Problemstellung

Die vorliegende Arbeit unternimmt den Versuch, die Deckungsbeitragsrechnung vom entscheidungs- bzw. informationstheoretischen Standpunkt aus zu interpretieren. Es soll gezeigt werden, inwieweit das Rechnen mit Deckungsbeiträgen im grösseren industriellen Unternehmen kybernetische Funktion oder Bedeutung besitzt. Besonders wichtig ist dabei der Zusammenhang zwischen der Organisationsstruktur des Unternehmens und der Zielrelevanz der Informationen, die die Deckungsbeitragsrechnung zu liefern vermag. Anders formuliert: Besonders wichtig ist die Frage, für welche Entscheidungsträger das Rechnen mit Deckungsbeiträgen die erforderlichen, zieladäquaten Informationen liefert. Im Mittelpunkt der Überlegungen steht weniger das ausschliessliche „Wie?“ der Problemlösungen, sondern die Frage, „Wer hat welche Entscheidungen zu treffen?“.

Beim Aufbau der Arbeit musste von der Tatsache ausgegangen werden, dass eine Behandlung des Rechnens mit Deckungsbeiträgen unter dem Aspekt der Kybernetik nicht ohne eingehende Erörterung der hierfür relevanten Grundlagen möglich ist.

Die Arbeit besitzt einen syllogistischen Aufbau. Die Kapitel II, III und IV sind als Prämissen zu betrachten, das Kapitel V als Konsequenz.

## II. Die Grundlagen

### *Zielbildung und Steuerung der Unternehmungen*

Die Unternehmungen besitzen ein ganzes System von Zielen. Aus diesem Zielsystem ragt als das bedeutenste Ziel das Streben nach Gewinn und Einkommen. Der Gewinn hat als direkt angestrebtes, operationales Ziel zu gelten. Indirekte Ziele, die durch den Gewinn erst erreicht werden können, sind Kontinuität und Wachstum.

Das Handeln der Entscheidungsträger in der Unternehmensleitung richtet sich an den Zielvorstellungen aus. Die Entscheidungsträger sollten in der Lage sein, ihre Teilentscheidungen auf eine solche Weise zu treffen, dass jeweils dem Oberziel optimal entsprochen wird. Zu diesem Zweck muss das Oberziel in operationale Unterziele, die den nachgeordneten Organisationseinheiten vorgegeben werden können, geteilt werden. Angestrebt wird ein konfliktfreier Entscheidungsprozess.

Zielgerichtetes Handeln erfordert Entscheidungen. Die primäre Ent-

scheidung ist die Zielentscheidung die weiteren Entscheidungen sind hauptsächlich Mittel- oder Ausführungsentscheidungen. Demgemäss werden die Entscheidungen auch auf verschiedenen, hierarchisch angeordneten Entscheidungsstufen getroffen und bilden eine durch die Organisation aufeinander abgestimmte Entscheidungspyramide mit dem Zweck, das Betriebsgeschehen mit dem gestellten Betriebsziel in eine optimale Entsprechung zu bringen. Die Entscheidungskriterien sind dabei je nach der Leitungsstufe verschieden.

Eine optimale Zielerreichung ist nur über einen optimalen Mitteleinsatz möglich. Der Kostenrechnung kommt daher als der Rechnung des Mitteleinsatzes und der Optimierung besondere Bedeutung zu.

Das Organisationsphänomen und die sich hiermit befassende Wissenschaft der Kybernetik sind unter dem Aspekt der Entscheidungsbildung in kosten-theoretische und kostenrechnerische Überlegungen einzubeziehen.

Der Schwerpunkt wirtschaftlicher Entscheidungen liegt in der Planungsphase. Durch die Kontrolle werden die Ergebnisse der Planrealisation mit dem anzusteuernenden Ziel in Beziehung gesetzt, wobei ein zirkularer Rückwirkungsprozess in Erscheinung tritt, der für die Unternehmenssteuerung essentiell ist. Lenkung oder Steuerung sind ein notwendiges Korrelat der Planung, die damit eindeutig kybernetische Züge besitzt.

Steuerung ist nur möglich, wenn es gelingt, ständig den Grad der Zielannäherung zu bestimmen. Den Entscheidungsträgern der Leitungshierarchie müssen demnach Kriterien zur Verfügung stehen, die es ihnen ermöglichen den Grad der Zielerreichung eindeutig zu bestimmen und die zur Zielerreichung notwendigen Entscheidungen zu treffen.

## *2 Die Kybernetik und die industrielle Unternehmung*

Die Kybernetik ist eine Wissenschaft der Kommunikation und Regelung, eine formale Wissenschaft der Steuerungsmechanismen informationsgewinnender und informationsverarbeitender Systeme. Sie ermöglicht das Anpassungsverhalten und die Stabilität der Systeme. Das Modell des Informationskreislaufes bildet die Grundlage für die Erreichung eines „Vorzugs“ - oder „Zielzustandes“ des Systems.

Die Formulierung des jeweils anzustrebenden Oberziels obliegt der Oberleitung. Es kommt hier auf die kreative Lenkleistung, auf die Hervorbringung von Ideen an. Die Führung gibt dem Gesamtsystem immer neue Richtungen, gibt sich und den nachgelagerten Leitungsstufen immer wieder neue Regelstrecken vor, die aus der Planungstätigkeit resultieren.

Die wirtschaftliche Unternehmung, welche als zielgerichteter, künstlicher Organismus aufzufassen ist, bedarf zur Erreichung ihrer Ziele der Organisation. Erst durch die Organisation erhält das (äusserst) komplexe System „Gerichtetheit“. Das „Gesetz der erforderlichen Varietät“ gebietet die Einrichtung einer Vielzahl von einander über- und untergeordneten Regelkreisen. Es bedingt den hierarchischen Stufenbau.

Den Regelkreisen, genauer den Reglern, obliegt es, im jeweiligen Kompetenzbereich Regelungs- und Anpassungsmassnahmen zu treffen, also Entscheidungen zu fällen, die dem Zielsystem entsprechen. Die mittlere

Leitungsstufe braucht operationale Führungsgrößen, die als Entscheidungskriterien erst die optimale Wahl unter mehreren Alternativen ermöglichen. Der Reingewinn besitzt für die Entscheidungsträger der mittleren Leitungsstufe keinen operationalen Charakter. Daher müssen andere quantifizierbare Größen, neue Führungsgrößen, gesucht werden, an denen die Entscheidungsträger dieser Regelkreise ihr Handeln ausrichten können.

Die kybernetische Aufgabe der Führung besteht in einem ständigen Setzen von Regelungs- und Anpassungsmassnahmen, die das zu regelnde und zu kontrollierende System in Richtung auf das Ziel zu halten sollen. Regelung ist die Strategie zur Erfüllung eines Zwecks. Der Regler verfolgt die Absicht, die Komplexität und damit die Unbestimmbarkeit des Systems zu reduzieren und die Stabilität des Systems zu erhöhen. Entscheidende Bedeutung kommt dabei dem Prinzip der Rückkopplung zu.

Durch Kommunikation und Information sollen Störungen ausgeschaltet und Zufälligkeiten beseitigt werden. Angestrebt wird einer „idealer Systemzustand“. Das Problem der Führung stellt sich in kybernetischer Betrachtungsweise als ein Problem der Information. Allerdings ist der kybernetische Informationsbegriff betriebswirtschaftlich zu interpretieren: „Information ist nur jene Mitteilung, die ein im Hinblick auf das Zielsystem des Unternehmens relevantes Wissen vermittelt.“ Die Information erhöht den Grad der Zielgerichtetheit und erzeugt Ordnung. Sie erhöht die Entscheidungssicherheit.

### *3 Die Kostenrechnung als kybernetisches Instrument*

Die Kostenrechnung industrieller Betriebe blickt auf eine stürmische Entwicklung zurück. Diese Entwicklung brachte nicht nur eine Erweiterung des Kostenbegriffs, sondern auch eine Erweiterung des Begriffes „Kostenrechnung“. Die Kostenrechnung wird heute überwiegend als Entscheidungsinstrument der Unternehmensführung, das optimales betriebliches und ausserbetriebliches Verhalten ermöglicht, angesehen. Die Verfeinerung der Systeme der Kostenrechnung hat hierzu ebenso wesentlich beigetragen wie die Ergänzung der Kostenrechnung durch eine Erlösrechnung. Durch Einbeziehung einer kalkulatorischen Erlösrechnung in die kostenrechnerische Modellanalyse ergibt sich das Rechnen mit sogenannten „Deckungsbeiträgen“.

Zwischen den Zielen der Organisationseinheiten und der Kostenrechnung bestehen enge Zusammenhänge. Die Kostenrechnung verschafft den Entscheidungsträgern der mittleren Führungsstufe die zur Planungs- und Entscheidungsbildung notwendigen Informationen. Die Kostenrechnung steht dabei in einem fundamentalen Gegensatz zur organisatorischen Stellung der Investitionsrechnung, die als „Rechnung der obersten Führungsstufe“ anzusehen ist. Während die Investitionsrechnung ein Steuerungsinstrument ist, ist die Kostenrechnung ein Regelungsinstrument.

Kybernetisch interpretiert dient die Kostenrechnung der Erarbeitung kostenrechnerischer Modellinformationen. Diese Informationen bilden Grundlage für die Erreichung des „Vorzugszustandes“ oder des „Optimums“ des Gesamtsystems der Unternehmung.

Die Kontrollinformationen der Kostenrechnung setzen die Führungsorgane der Unternehmensorganisation in Kenntnis über den Grad der Zielerreichung. Als kybernetisches Regelungsinstrument ermöglicht die Kostenrechnung auf Grund der durch sie bewirkten Rückkopplungsvorgänge Anpassungsprozesse und einen laufenden Lernprozess der Entscheidungsträger.

### III. Der Deckungsbeitrag als Entscheidungskriterium

Unter Deckungsbeiträgen versteht man Bruttogewinne, die sich als Differenzen der Marktpreise der Erzeugnisse und der Grenzseltkosten ergeben. Die Bezeichnung „Deckungsbeitrag“ ist eine Abkürzung für „Fixkostendeckungs- und Gewinnbeitrag“.

Zu den theoretischen Grundlagen der Deckungsbeitragsrechnung zählen die Grenzkostenrechnung, das Direct Costing und die Opportunitätskostenrechnung. Die Opportunitätskostenrechnung baut auf der Grenzkostenrechnung auf. Grenzkostenrechnung und Direct Costing gehen auf das Streben zurück, die Kostenrechnung in verstärktem Masse zur Entscheidungsrechnung auszubauen. Die Unternehmensführung soll besser als bisher über die Beziehungen zwischen Kosten, Beschäftigung und Erfolg unterrichtet werden.

Eine besondere Rolle im Rahmen der Deckungsbeitragsrechnung kommt der Opportunitätskostenrechnung zu. Die Opportunitätskosten werden nämlich am Nutzen der besten nicht realisierten Alternative gemessen und dieser Nutzen kann in vielen Fällen in Form der Deckungsbeiträge eindeutig bestimmt werden. Unterstellt man für die mittlere Leitungsstufe des Industriebetriebes die Gewinnmaximierung als Zielfunktion, so bedeutet dies, dass sie in den Opportunitätskosten den entgangenen Bruttogewinn oder Deckungsbeitrag der besten aller nicht verwirklichten Entscheidungsalternativen zu erblicken hat. Praktische Bedeutung erlangt die Anwendung des Opportunitätskostenkalküls bei der Bestimmung des optimalen Produktionsprogramms im Industriebetrieb unter Engpassbedingungen. Der Deckungsbeitrag ist hier ein allgemeines Kriterium der Förderungswürdigkeit der Produkte.

Die Deckungsbeitragsrechnung beschäftigt sich auch mit dem Problem der Differenzierung des Fixkostenblocks nach verschiedenen Gesichtspunkten. Die Differenzierung kann nach dem Aspekt der Zurechenbarkeit, der Relativität, der Liquiditätswirksamkeit oder der Abbaufähigkeit erfolgen. Unterscheidet man nach verschiedenen Fixkostenschichten, so erhält man auch unterschiedliche Deckungsbeiträge. Die Verwendung dieser Deckungsbeiträge bei der Lösung praktischer Entscheidungsprobleme hängt völlig von der jeweiligen Fragestellung ab.

Der Deckungsbeitrag kann grundsätzlich als Entscheidungskriterium für kurzfristige Entscheidungen verstanden werden. Er ermöglicht in jenen Fällen ein optimales Entscheidungsverhalten, wo sich durch die zu treffende Entscheidung nicht nur die Kosten, sondern auch die Erlösseite ändert. Den Kostenveränderungen stehen hier die Erlösveränderungen gegenüber. - Langfristige Entscheidungen bedingen meist eine Veränderung des Produktions-

mittelbestandes. Die Deckungsbeitragsrechnung kann daher in diesen Fällen nur dann ein geeignetes Entscheidungsinstrument sein, wenn sie auch den Fixkostenänderungen Rechnung trägt.

#### **IV. Die Lösung von Entscheidungsproblemen der mittleren Leitungsstufe durch das Rechnen mit Deckungsbeiträgen**

Die Entscheidungsprobleme der mittleren Leitungsstufe des Industriebetriebes haben einen vorwiegend kurzfristigen, manchmal auch mittelfristigen Zeitbezug. - Das Rechnen mit Deckungsbeiträgen ermöglicht in vielen Fällen die optimale Lösung kurzfristiger Entscheidungsprobleme. - Das Rechnen mit Deckungsbeiträgen ist daher eine Angelegenheit der mittleren Leitungsstufe.

Bei der Bestimmung des optimalen Produktionsprogramms, einem wichtigen Entscheidungsproblem der mittleren betrieblichen Führungsebene mit kurzfristigem Zeitbezug, kommt dem Deckungsbeitrag eindeutig die Rolle eines Entscheidungskriteriums zu.

Im einstufigen Betrieb genügt vielfach der absolute Deckungsbeitrag pro Erzeugniseinheit oder der auf eine Leistungseinheit der knappen Kapazität bezogene Deckungsbeitrag als Entscheidungskriterium. Diese knappe Kapazität muss keineswegs ausschliesslich im Produktionsbereich des Unternehmens gesucht werden. Sie kann auch im Absatz-, Personal- oder Finanzierungsbereich gegeben sein.

Wenn mehrere knappe Kapazitäten vorliegen und - wie im Mehrproduktunternehmen - zahlreiche Produkte hierum konkurrieren, führt nur die Kombination der Deckungsbeitragsrechnung mit der linearen Programmierung zur optimalen Lösung. Diese mathematischen Rechenmethoden setzen jedoch *unabdingbar* voraus, dass die Ausgangsfaktoren der Berechnung, soweit sie betriebswirtschaftlicher Art sind, im Sinne der Deckungsbeitragsrechnung ermittelt sind. Umgekehrt gilt aber auch, dass die Deckungsbeitragsrechnung ohne Zuhilfenahme der linearen Planungsrechnung nur insoweit ein entscheidendes Instrument der Unternehmenspolitik ist, als die Kapazitäten nicht ausgelastet sind. Nach Erreichen von mehr als einer Kapazitätsgrenze benötigt die Deckungsbeitragsrechnung zwingend eine Ergänzung durch die lineare Planungsrechnung.

In die zu Zwecken der Programmplanung erstellten Modelle sind nicht nur die unternehmensinternen, sondern auch die unternehmensexternen Restriktionen, wie sie in Form von verschiedenartigen Absatzbeschränkungen vorliegen, aufzunehmen.

Verlässt man die Prämisse der konstanten Kapazität, so ergibt sich für die Entscheidungsträger die Frage nach der optimalen Veränderung des Produktionsmittelbestandes.

Mit Hilfe der Opportunitätskosten lassen sich wertvolle Anhaltspunkte über optimale Veränderungen der Engpassfaktoren ermitteln. Das Rechnen mit Opportunitätskosten ermöglicht ein „Abtasten“, man könnte auch sagen eine „Diskussion“ des Optimums von zu erweiternden Anlagen. Durch die Feststellung der Gewinnmöglichkeiten einzelner Anlageteile oder Teilkapazi-

täten erhält die mittlere Führungsebene Informationen über die Art der Faktoren, bei welchen eine Vermehrung angezeigt ist. Es wird eine Harmonisierung der Kapazitätsstruktur eingeleitet, indem einerseits ungenutzte Kapazitäten abgebaut und andererseits gewinngünstige Kapazitäten gestiftet werden.

Die Berechnung der Opportunitätskosten im Simultankalkül ist geeignet, Anregungen über die Richtung zu geben, in der gewinnbringende Ausstattungsvariationen vorzunehmen sind. Sie liefert Anregungsinformationen für Ausstattungsentscheidungen.

Der Opportunitätskostenrechnung kommt eine erhebliche organisatorische Bedeutung zu. Die dezentralisierten Entscheidungen über die produktions- und absatzwirtschaftlichen Instrumente beeinflussen nämlich in hohem Masse den Grad der unternehmerischen Zielerreichung.

Die Organisationsteilnehmer erhalten mit den Opportunitätskosten geeignete Richtgrößen für Sekundärentscheidungen. Durch organisatorische Regelungen, welche die Vorgabe dieser Werte an ausführende Instanzen sowie Anweisungen betreffen, die Ausführungsentscheidungen an den Opportunitätskosten zu orientieren, kann vielfach eine effiziente Realisation des errechneten Programms, durch Verwendung der Produktionsmittel entsprechend ihrer Knappheit gewährleistet werden.

Preisentscheidungen, insbesondere kurzfristige Preisentscheidungen, werden in grösseren Unternehmen nicht von der obersten Leitungsstufe getroffen. Durch Delegation dieser Entscheidungsprobleme an die mittlere Leitungsstufe, die in diesen Fällen von den verschiedenen Verkaufsabteilungen repräsentiert wird, soll die Anpassungsfähigkeit des Unternehmens an die Marktverhältnisse verbessert und das Ergebnis dadurch optimiert werden. Mit generellen organisatorischen Regelungen, wie etwa mit der Vorschrift, sich an den Vollkosten, bzw. an den von der Vollkostenrechnung ermittelten Nettogewinnen pro Erzeugnis zu orientieren, ist dieses Ziel nicht erreichbar. Der von der Vollkostenrechnung errechnete Erzeugnisgewinn gilt nämlich, abgesehen von der problematischen Fixkostenschlüsselung, immer nur für einen bestimmten Beschäftigungsgrad des Gesamtbetriebes.

Der grosse Vorteil bei Preisentscheidungen liegt beim Direct Costing und der Grenzkostenrechnung gegenüber der Vollkostenrechnung darin, dass mit Hilfe der Deckungsbeiträge kosten-, erlös-, und liquiditätsorientierte Preisuntergrenzen schnell erkannt, bzw. auf einfache Weise abgeleitet werden können. Ferner wird es den Entscheidungsträgern der mittleren Leitungsstufe ermöglicht, die Beziehungen zwischen Kosten, Preisen und Gewinnen, insbesondere aber auch die Beziehungen zwischen den von ihnen beeinflussbaren Kosten und den Bruttogewinnen, schnell zu erfassen und zu verstehen. Die Preispolitik gewinnt dadurch an Flexibilität und Anpassungsgeschwindigkeit, ohne dass ihren langfristigen Zielen dabei Abbruch getan werden muss. Das Rechnen mit Deckungsbeiträgen schliesst die Berücksichtigung fixer Kosten keinesfalls aus. Die Gesichtspunkte der Voll- und der Teilkostenrechnung können und müssen bei Preisentscheidungen in gleicher Weise berücksichtigt werden. Entsprechend den jeweiligen Verhältnissen und der Art des Problems überwiegt dann bei der Entscheidung der eine oder andere

Gesichtspunkt. Die Ziele der langfristigen Preispolitik können bei der Bestimmung des „Soll-Deckungsbeitrages“ ihren Niederschlag finden.

#### **V. Die kybernetische Funktion des Deckungsbeitrages**

Unter der „kybernetischen Funktion des Deckungsbeitrages“ ist die Bedeutung oder Wirkung des Rechnens mit Deckungsbeiträgen für die kybernetischen Subsysteme des Gesamtsystems Unternehmung und für dieses Gesamtsystem selbst zu verstehen.

Der Deckungsbeitrag ist als zentrale Führungs-, Ziel-, oder Sollgrösse der mittleren Leitungsstufe des über mehrere Leitungsstufen verfügenden Industriebetriebes anzusehen. Einzelne Regelkreise der mittleren Leitungsstufe finden im Deckungsbeitrag ein operationales Unterziel, eine geeignete Massgrösse für die durch sie zu treffenden Entscheidungen, vor. Der Bruttogewinn ist eine diesen Regelkreisen angemessene Zielgrösse. Der Reingewinn hat als Zielgrösse der obersten Leitungsstufe zu gelten.

Zwischen den Steuersystemen der mittleren Leitungsstufe des Industriebetriebes und des Lotsen bzw. des Steuermanns eines Schiffes besteht eine funktionelle Analogie. Die Führungsgrössen beider Regelkreissysteme sind derivative Führungsgrössen.

Im Regelkreis der Produktion bildet der Deckungsbeitrag zwar keine primäre Führungsgrösse, ist jedoch das indirekt angestrebte Ziel der Produktionsleistung. Ein System adaptiver Produktionssteuerung ist in fast allen praktischen Fällen nur bei Berücksichtigung der Erzeugnisdeckungsbeiträge möglich. Im Mehrproduktunternehmen unter Engpassbedingungen ist die Bestimmung des optimalen Produktions- und Absatzprogramms von der Verwendung des Deckungsbeitrages als Führungsgrösse abhängig.

Im Regelkreis des Vertriebes bildet der Deckungsbeitrag die primäre Führungsgrösse der verantwortlichen Reglerinstanzen. Aufgabe der Regelkreissysteme des Vertriebes ist die Maximierung der Deckungsbeiträge oder, bei gegebenem Deckungsbeitragsziel, die Ansteuerung dieses Zieles.

Im Regelkreis der Finanzierung kommt dem „liquiditätswirksamen Deckungsbeitrag“ die Funktion einer zentralen Führungsgrösse zu. Er dient hier als Entscheidungskriterium für die das Liquiditätsziel beeinflussenden Preisentscheidungen.

Der Deckungsbeitrag ermöglicht als Führungs- oder Regelgrösse einzelner Instanzen der mittleren Leitungsstufe eine widerspruchsfreie Zielansteuerung des Gesamtsystems der Unternehmung. Die Voraussetzungen für die Formulierung operationaler Unterziele für nachgelagerte Leitungsstufen werden erfüllt. Zwischen den vertikal angeordneten Regelkreisen wird durch die Vorgabe von Deckungsbeitragszielen eine Orientierung am Oberziel der Organisation ermöglicht und die für eine dauerhafte Zielansteuerung notwendigen Rückkopplungsbeziehungen hergestellt.

Das Rechnen mit Deckungsbeiträgen ist eine Funktionsvoraussetzung für die Steuerung und Regelung des Industriebetriebes auf kybernetischer Basis. Die Deckungsbeitragsrechnung erhöht die Varietät der mittleren Leitungsstufe in entscheidender Weise.

Der mit Hilfe der Deckungsbeitragsrechnung ermöglichte Entscheidungsprozess führt zur Vergrößerung der Ultrastabilität des Gesamtsystems der Unternehmung. Ein optimaler Regelungs- und Anpassungsprozess wird ermöglicht. Die Komplexität des Gesamtsystems kann besser bewältigt werden.

Der Deckungsbeitragsrechnung kommt in informationstheoretischer Hinsicht grösste Bedeutung zu, weil prinzipiell von der Dualität zwischen Information und Entscheidung auszugehen ist. Deckungsbeitragsinformationen bedeuten semantisch relevante Information für zahlreiche Entscheidungsträger der mittleren Leitungsstufe. Das Gesamtsystem Unternehmung erhält einen höheren Grad von Ordnung; sie maximieren die Negentropie der Regler einzelner Regelkreise der mittleren Leitungsstufe.

Die Deckungsbeitragsrechnung trägt dazu bei, Zielkonflikte zu verringern. Sie ermöglicht es, bewusst in Kauf genommene Zielkonflikte zu bewerten und damit rational zu erfassen. Konflikte werden nicht mehr intuitiv, sondern nach einem Kalkül entschieden. Als Folge der verbesserten Zielabstimmung ist *ceteris paribus* eine Erhöhung des Anspruchsniveaus des organisatorischen Oberziels der Unternehmung anzunehmen.

Die mittlere Leitungsstufe im industriellen Unternehmen - insbesondere im Mehrproduktunternehmen - braucht die Deckungsbeitragsrechnung zur Erfüllung ihrer Optimierungsaufgabe. Die kybernetische Interpretation des Unternehmens als eines Systems zielgerichteter Subsysteme, deren Tätigkeiten an operationalen Führungsgrössen auszurichten sind, bestätigt diese Feststellung.

Die oberste Leitungsstufe dagegen braucht Vollkosteninformationen zur Ansteuerung ihrer langfristigen Wachstums- und Reingewinnziele. Die Deckungsbeitragsrechnung ist daher kein geeignetes Entscheidungsinstrument für die oberste Leitungsstufe des industriellen Unternehmens, da sie gewöhnlich jene Kosteninformationen nicht enthält, die für die Lösung der Entscheidungsprobleme der obersten Leitungsstufe erforderlich sind. Man könnte auch sagen, dass sie die hierfür notwendige Varietät nicht besitzt.