DOI 10.1007/s12354-008-0015-7

ZfM

Gestaltung von Verrechnungspreissystemen

Ein axiomatischer Gestaltungsansatz für interne Markt-Preis-Beziehungen

Michael Wolff · Stefan Staubach · Hagen Lindstädt

Zusammenfassung: Der Schwerpunkt der Literaturdiskussion zu Verrechnungspreissystemen als Instrumente zur Steuerung interner Leistungsverflechtungen liegt auf der Bestimmung modelloptimaler Verrechnungspreise. Dieser Beitrag widmet sich einem vorgelagerten Problem: der Gestaltung eines geeigneten Verrechnungspreissystems aus Managementperspektive. Dazu unterscheiden wir Typen von Verrechnungspreissystemen nach ihrer Transaktionsbasis und Transaktionsfreiheit. Der Beitrag entwickelt auf Basis logischer Sätze zur Stimmigkeit des Systems Empfehlungen für die Wahl der spezifischen Kombinationen aus Transaktionsbasis und -freiheit je nach Charakter der betreffenden Leistungsbeziehung. Für zahlreiche Konstellationen kommen wir zu dem Schluss, dass interne Markt-Preis-Beziehungen kein passender Koordinationsmechanismus zur Steuerung sind.

Stichwörter: Verrechnungspreise · Pretiale Lenkung · Koordination · (Innerbetriebliche) Leistungsverrechnung · Interne Märkte · Organisatorische Regelungen

Eingegangen: 24.07.2007

JEL: L22, M10, M41

Dr. Michael Wolff (✉)
Institut für Angewandte Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensführung, Universität Karlsruhe (TH), Postfach 6980, 76128 Karlsruhe
E-Mail: wolff@ibu.uni-karlsruhe.de

Dr. Stefan Staubach
Goldman Sachs, Abt. Investment Banking, Frankfurt am Main

Prof. Hagen Lindstädt
Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensführung und Organisation und Leiter des Instituts für Unternehmensführung an der Universität Karlsruhe (TH), Postfach 6980, 76128 Karlsruhe

1. Einleitung

Das Problem, interne Leistungsverflechtungen eines Unternehmens zu gestalten, tritt mit Vorliegen eines arbeitsteiligen Prozesses auf, an dem mindestens zwei Unternehmensbereiche beteiligt sind. In der Regel wird davon ausgegangen, dass es sich bei den zwei Bereichen um Profit-Center handelt, deren Zielsetzung die Optimierung des eigenen Bereichsgewinns ist. Die Unternehmenszentrale koordiniert Entscheidungen der Bereiche etwa hinsichtlich der zu liefernden und abzunehmenden Menge eines Zwischenproduktes durch die Gestaltung interner Markt-Preis-Beziehungen so, dass aus Gesamtunternehmenssicht ein möglichst gutes Ergebnis erzielt wird. Das zentrale Koordinationsinstrument ist dabei der Verrechnungspreis.

Die Verwendung interner Markt-Preis-Beziehungen als Koordinationsinstrumente dient der Komplexitätsreduktion aus Sicht einer zentralen Planungsstelle wie der Geschäftsführung oder Holding: Die am Leistungserstellungsprozess beteiligten Unternehmensbereiche entscheiden auf Basis von Verrechnungspreisen dezentral über die herzustellenden bzw. zu liefernden und abzunehmenden Mengen. Verrechnungspreise werden in der Literatur vorwiegend aus einer betriebswirtschaftlich-ökonomischen und einer rechtlichen Perspektive betrachtet. Rechtlich stehen vor allem steuer- und gesellschaftsrechtliche Fragestellungen im Vordergrund. Besonders die internationale Verteilung von Gewinnen innerhalb von Konzernen ist ein viel diskutiertes Problem.[1] Dieser Beitrag beschränkt sich auf die ökonomisch-betriebswirtschaftliche Perspektive und vernachlässigt dabei rechtliche und steuerliche Aspekte.

Die Gestaltung des Verrechungspreissystems ist ein wesentliches organisatorisches Gestaltungsproblem, bei dem sich je nach konkreter Ausgestaltung funktionale und dysfunktionale Wirkungen für das Unternehmen ergeben können. Diese Gestaltung ist letztlich ein zweistufiger Prozess: Der erste Schritt ist die Frage nach der grundsätzlichen Eignung und die Festlegung der wesentlichen Charakteristika des Verrechnungspreissystems. Zunächst muss also die Frage beantwortet werden, ob Verrechnungspreise überhaupt ein geeignetes Koordinationsinstrument für die vorliegende Koordinationsaufgabe darstellen, oder ob auf andere Mechanismen wie die persönliche Weisung durch einen Vorgesetzten oder die Formulierung genereller Regeln zurückgegriffen werden soll, mit denen sich die Organisationstheorie ausführlich befasst. Ist die generelle Eignung von Verrechnungspreissystemen sichergestellt, so stellt sich – immer noch auf der ersten Stufe – die Frage, auf welcher Basis die Verrechnungspreise zu bestimmen sind (Transaktionsbasis), und es muss die Freiheit der beteiligten Bereiche festgelegt werden, an einem externen Markt für Zwischenprodukte zu agieren, sofern dieser existiert (Transaktionsfreiheit). Erst im Anschluss daran erfolgt auf einer zweiten Stufe die konkrete mathematische Berechnung des optimalen Verrechnungspreises. Es kann also zwischen einem vorgelagerten Gestaltungsproblem auf der ersten Stufe und einem nachgelagerten Optimierungsproblem auf der zweiten Stufe unterschieden werden.

Dieser Beitrag konzentriert sich auf das Gestaltungsproblem der ersten Stufe. Für dieses Problem entwickelt er einen organisationstheoretischen Ansatz, der die Ableitung situativ differenzierter Gestaltungsempfehlungen in Form einer optimalen Konfiguration zum Gegenstand hat. Es steht also nicht wie in vielen anderen Beiträgen die Bestimmung einzelner Parameterausprägungen unter vergleichsweise restriktiven Annahmen im Vor-

dergrund. Vielmehr geht es darum, wie abhängig von den Spezifika der einzelnen Transaktionsbeziehung die wesentlichen Charakteristika der internen Markt-Preis-Beziehung gewählt werden sollten: der Typ der Transaktionsbasis (Marktpreise vs. Verhandlungspreise vs. Kostenpreise) und die grundsätzliche Transaktionsfreiheit von lieferndem und nachfragendem Bereich (Bezugs- und Lieferzwang sowie die Möglichkeit zu externem Bezug und Absatz).

Methodisch lehnt sich das Vorgehen an den klassischen Ansatz von Hage[2] an, organisatorische Gestaltungsempfehlungen auf Basis logischer Axiome vorzunehmen, die zunächst argumentativ begründet, aber nicht im strengen Sinne bewiesen werden können. Diese Axiome werden dann innerhalb eines logischen geschlossenen Modells für die Ableitung konkreter Gestaltungsempfehlungen genutzt. Dieses Vorgehen ermöglicht die Berücksichtigung relevanter Einflussfaktoren, die praktisch eine enorme Bedeutung haben, die aber nur mit sehr viel Aufwand formal berücksichtigt werden könnten. Hierbei sind besonders die Verteilung der Verhandlungsmacht der beteiligten Bereiche oder die Motivationswirkung der Gestaltungsoptionen zu nennen.

Zunächst erfolgt in Abschnitt 2 eine Zusammenfassung der relevanten Literaturdiskussion. Dabei wird insbesondere auf die Arbeit von Eccles eingegangen, auf dessen Grundidee dieser Beitrag zurückgreift. Modellformulierung und Ableitung der Gestaltungsempfehlungen folgen in den Abschnitten 3 und 4. Abschnitt 5 fasst die Modellergebnisse überblicksartig zusammen.

2. Entscheidungsproblem und Diskussion der relevanten Literatur

2.1 Überblick der Literaturdiskussion

Die Analyse interner Verrechnungspreissysteme geht in der betriebswirtschaftlichen Forschung bis auf die Arbeiten Schmalenbachs ab dem Jahr 1903 zurück. In seinen Untersuchungen zur pretialen Wirtschaftslenkung kommt dem „Lenkpreis“ als Instrument der Koordination betrieblicher Einzelaktivitäten eine zentrale Bedeutung zu. Bereits in dieser Zeit, die von einer Dominanz hierarchischer Organisationsformen geprägt war, betonte Schmalenbach die positiven Motivationseffekte der „pretialen Betriebslenkung“, die dem einzelnen Betriebsleiter quasi unternehmerisches Handeln ermögliche.[3] Einen guten und umfangreichen, aktuellen Überblick über Aufgaben, Ziele, Arten und Bedeutung von Verrechnungspreisen geben Coenenberg und Friedl.[4]

Heute wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur zwischen modellanalytischen und empirischen Arbeiten unterschieden. Die modellanalytischen Arbeiten wiederum können in drei Kategorien eingeteilt werden: Modelle bei vollständiger Information ohne Kapazitätsrestriktion[5] und mit Kapazitätsrestriktion[6] sowie Modelle bei unvollständiger Information[7]. Für alle diese Modelle kann zusammenfassend festgehalten werden, dass sie letztlich nicht der Ableitung von Empfehlungen für die Gestaltung praktikabler interner Markt-Preis-Beziehungen auf der ersten Stufe dienen können, sondern dass sie sich auf die zweite Stufe konzentrieren.

Für Modelle bei vollständiger Information ergibt sich grundsätzlich die konzeptionelle Schwierigkeit, dass eine zentrale Festlegung des Verrechnungspreises durch die Zentrale

erforderlich bleibt. Eine echte Dezentralisierung und damit eine Entlastung der Zentrale leisten diese Modelle also grundsätzlich nicht. Die Einführung von Kapazitätsrestriktionen erhöht zwar den Realitätsbezug, etwa durch die Beschränkung der Produktionskapazitäten für die Zwischenprodukte oder die Einführung von Opportunitätskosten; nach wie vor muss die Zentrale jedoch die simultane Lösung des Planungsproblems selbst leisten. Eine wirkliche Dezentralisierung der Entscheidung erfolgt also auch bei Berücksichtigung von Kapazitätsrestriktionen nicht.

Diesen methodischen Nachteil weisen Modelle bei unvollständiger Information nicht auf. Sie basieren auf Grundannahmen der Agency-Theorie: Die Höhe der Verrechnungspreise wird in solchen Modellen gewöhnlich nicht mehr von der Zentrale als Prinzipal berechnet und vorgegeben, sondern die beteiligten Unternehmensbereiche treffen diese Entscheidung als autonome Agenten im durch die Zentrale vorgegebenen Rahmen selbst. Trotzdem sind diese Ansätze nur sehr eingeschränkt für die Ableitung genereller Aussagen zur Gestaltung interner Markt-Preis-Beziehungen verwendbar, da sie auf jeweils sehr speziellen Annahmen beruhen, etwa hinsichtlich der Informationsverteilung zwischen Zentrale und Bereichen oder der Kommunikationsmöglichkeiten.

Bei den empirisch orientierten Arbeiten finden sich deskriptive Erhebungen[8] und hypothesenprüfende Forschungsansätze[9]. Im Rahmen der deskriptiven Erhebungen wird insbesondere die Einsatzhäufigkeit verschiedener Verrechnungspreistypen untersucht. Trotz der Heterogenität der jeweiligen Definitionen der Verrechnungspreistypen kann aus Sicht der hier untersuchten Fragestellung festgehalten werden, dass häufig drei Typen von Verrechnungspreisen in der betrieblichen Realität unterschieden werden: Kosten-, Markt- und Verhandlungspreise,[10] wobei letztere teilweise als aus den ersten beiden Kategorien abgeleitete Form angesehen werden.[11]

Die hypothesenprüfenden Forschungsansätze konzentrieren sich meist auf spezielle Fragestellungen wie den Einfluss der Verfügbarkeit eines externen Marktpreises auf die Auswahl eines Verrechnungspreistyps oder die Frage, welche Ziele Unternehmen bei der Gestaltung von internen Markt-Preis-Beziehungen verfolgen. Uns interessieren in diesem Zusammenhang vor allem zwei Fragen: Welche Determinanten sind im Rahmen der Gestaltung zu berücksichtigen und welche konkreten Gestaltungsempfehlungen werden auf Basis der empirischen Befunde gegeben? Als eine wesentliche Determinante für die Wahl des Verrechnungspreises wird regelmäßig die Existenz eines externen Marktpreises identifiziert.[12] Als weitere Determinanten für die Zweckmäßigkeit spezifischer Verrechnungspreistypen finden sich besonders Unternehmensgröße, Branchenzugehörigkeit und Dezentralisierungsgrad als Untersuchungsergebnisse.[13]

Bei genauerer Betrachtung zeigt sich, dass es kaum möglich ist, sinnvolle Gestaltungsempfehlungen auf Gesamtunternehmensebene abzuleiten. Vielmehr muss auf die Ebene einzelner Leistungsbeziehungen abgestellt werden. Diesen Weg geht die Untersuchung von Eccles, die im Folgenden etwas detaillierter dargestellt wird.[14]

2.2 Gestaltung einzelner Leistungsbeziehungen: Der Ansatz von Eccles

Der Ansatz von Eccles verfolgt ebenso wie dieser Beitrag das Ziel, in Abhängigkeit situativer Faktoren konkrete und praktikable Gestaltungsempfehlungen für interne Markt-Preis-Beziehungen zu formulieren. Eccles leitet hierzu auf Basis von 144 Inter-

views in 13 Unternehmen Gestaltungsempfehlungen auf Ebene einzelner Leistungsbeziehungen ab. Als Gestaltungsdeterminanten identifiziert er die Unternehmensstrategie, den administrativen Prozess der Verrechnungspreisfestlegung und die Anpassung des Verrechnungspreissystems an die jeweilige Situation.[15] Hieraus leitet er vier relevante Gestaltungsalternativen ab: obligatorische Lieferung zu Vollkosten, obligatorische Lieferung zu Marktpreisen, Transferautonomie und duale Verrechnungspreise.[16]

Besonders bei den Überlegungen zur Transaktionsfreiheit, genauer zu einem möglichen Liefer- und Bezugszwang, sowie bei der Beschränkung seiner Betrachtung auf Markt- und Kostenpreise als Transaktionsbasis[17] greift der Ansatz von Eccles allerdings zu kurz. So wird die Frage des Liefer- und Bezugszwanges („obligatorischer Transfer“) nach seiner Auffassung lediglich vom Vorliegen vertikaler Integrationsstrategien determiniert. Andere Aspekte wie eine beabsichtigte Erhöhung des Effizienzdrucks durch die Möglichkeit des externen Bezugs des Zwischenprodukts werden nicht berücksichtigt.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass in der Literatur bisher Schwerpunkte auf die modellanalytische Berechnung des optimalen Verrechnungspreises sowie auf die reine Beschreibung der Verrechnungspreis-Verwendung in der betrieblichen Praxis gelegt wurden. Ein erster Ansatz zur Ableitung praktikabler Gestaltungsempfehlungen findet sich bei Eccles. Aufbauend auf seiner grundsätzlichen Vorgehensweise wird im Folgenden ein Modellrahmen zur Ableitung von Gestaltungsempfehlungen entwickelt.

3. Ein Modellrahmen zur Bestimmung von Transaktionsbasis und -freiheit

Die Entwicklung des Modellrahmens erfolgt in drei Schritten. Zunächst werden die grundlegenden Gestaltungsparameter formal definiert. Dann werden die Gestaltungsziele und die Kriterien zur Beurteilung der verschiedenen Gestaltungsoptionen erläutert, um schließlich den Kontext der Gestaltung der internen Markt-Preis-Beziehungen durch Einbeziehung von Situationsfaktoren als Determinanten zu beschreiben.[18]

3.1 Die Gestaltungsparameter: Transaktionsbasis und -freiheit

Aus organisationstheoretischer Sicht stellen interne Markt-Preis-Beziehungen Konfigurationen im Sinne in sich stimmiger Kombinationen der relevanten Gestaltungsparameter dar. Dabei konzentrieren wir uns auf zwei Kategorien von Gestaltungsparametern: Transaktionsbasis und Transaktionsfreiheit. Den Verrechnungspreistyp, der als Grundlage und Wertmaßstab für den Preis des internen Leistungsaustausches dient, bezeichnen wir als Transaktionsbasis. Analog zu vielen vorliegenden Arbeiten wird hier zwischen Markt-, Verhandlungs- und Kostenpreisen unterschieden.

Marktpreise werden auf Basis der Preise vergleichbarer Produkte auf einem externen Markt abgeleitet. Dabei ist sicherzustellen, dass tatsächlich vergleichbare Produkte (z. B. Qualität, zusätzliche Serviceangebote) als Maßstab herangezogen werden. Darüber hinaus müssen bei der konkreten Berechnung des Verrechnungspreises noch Aspekte wie etwa die Gewährung von Skonti oder Boni bei der Anpassung des Marktpreises berücksichtigt werden. Verhandlungspreise ergeben sich als Ergebnis bilateraler Verhandlungen zwischen den an der Leistungsverflechtung beteiligten Bereichen. Als Startpunkt für die

Verhandlungen werden häufig Marktpreise für vergleichbare Produkte und bereichsinterne Informationen (z. B. aktuelle Erlös- und Kosteninformationen) genutzt. Die dritte Variante zur Gestaltung der Transaktionsbasis sind kostenorientierte Verrechnungspreise. Dabei sind zahlreiche Varianten in Abhängigkeit der jeweils berücksichtigten Kosten denkbar. Grundsätzlich können diese Varianten nach Verrechnungsumfang (Grenz-/Teil- oder Vollkosten) und nach Zeitbezug (Ist-, Wird-/Plan- oder Standardkosten) differenziert werden. Die Ermittlung einer geeigneten Kostenbasis kann in jedem Einzelfall Schwierigkeiten aufwerfen, wie etwa die Diskussion zur Prozesskostenrechnung exemplarisch verdeutlicht.[19]

Das Ausmaß der Freiheitsgrade der an der internen Leistungserbringung beteiligten Unternehmensbereiche bildet die zweite Kategorie von Gestaltungsparametern, die wir als Transaktionsfreiheit bezeichnen.[20] Der liefernde und der beziehende Bereich können in ihrer Transaktionsfreiheit intern durch einen Lieferzwang bzw. durch Bezugszwang eingeschränkt sein. Extern kann die Transaktionsfreiheit durch eine Beschränkung des Marktzuganges für das Zwischenprodukt dadurch begrenzt sein, dass der externe Absatz für den liefernden und der externe Bezug für den beziehenden Bereich nicht zulässig ist. Insgesamt sind somit hinsichtlich der Transaktionsfreiheit vier Fragen zu beantworten: 1) Besteht ein interner Lieferzwang? („Was der beziehende Bereich nachfragt, muss der liefernde Bereich in voller Menge liefern“) 2) Ist externer Absatz zulässig? 3) Besteht ein interner Bezugszwang? („Was der liefernde Bereich anbietet, muss der belieferte Bereich in voller Menge abnehmen“) 4) Ist externer Bezug zulässig?[21]

Hinsichtlich der Transaktionsfreiheit sind somit 2x2x2x2=16 Kombinationsmöglichkeiten denkbar. In Verbindung mit den drei möglichen Ausprägungen der Transaktionsfreiheit ergeben sich so insgesamt 16x3=48 spezifische Kombinationen für die Gestaltungsparameter. Für die situative Auswahl einer dieser spezifischen Kombinationen bedarf es entsprechender Beurteilungskriterien. Diese werden im nächsten Abschnitt beschrieben.

3.2 Die Gestaltungsziele: Kriterien zur Bewertung der Gestaltungsalternativen

Für die Auswahl der geeigneten Kombination der Gestaltungsparameter greifen wir zunächst auf zwei in der Organisationstheorie gängige Gestaltungskriterien zurück: auf die Forderung nach Konsistenz im Sinne einer inneren Stimmigkeit der Gestaltungsparameter miteinander sowie auf die Kongruenz als Stimmigkeit zwischen Gestaltungsparametern und situativen Parametern als determinierenden Umweltfaktoren. Es werden also in einer konkreten Situation nur solche Parameterkombinationen zugelassen, die erstens konsistent sind, also zueinander passen, und die zweitens in der fraglichen Situation geeignet, also kongruent sind.[22] Die Parametrisierung der Situation in Kontingenzfaktoren wird in Abschnitt 3.3 vorgenommen.

Für eine Beurteilung der Gestaltungsalternativen ist darüber hinaus das Verständnis von Zielen des Verrechnungspreissystems erforderlich. Dabei unterscheiden wir zwischen Motivations-, Allokations- und Effizienzwirkungen des Systems. Von den steuerlichen Wirkungen wird dabei wie eingangs erläutert abstrahiert.[23]

Motivationsseitig verfolgen interne Markt-Preis-Systeme vor allem das Ziel, durch zunehmende Unabhängigkeit der Bereiche deren Leistungsbereitschaft zu steigern und

die Zurechnung eines spezifischen Bereichserfolgs zu ermöglichen, wodurch diese häufig als Profit-Center geführt werden können.[24]

Aus Allokationsgesichtspunkten sollen Verrechnungspreissysteme dazu dienen, den kurzfristig optimalen Einsatz der Produktionsmittel dezentral zu bestimmen, da die Bereiche auf Basis des Verrechnungspreises die Produktionsmenge des Zwischen- und Endprodukts festlegen. Bei entsprechender Entscheidungskompetenz für langfristige Investitionen werden die Bereiche ihre Entscheidungen auf Basis ihrer Erwartungen hinsichtlich der Höhe der internen Leistungsverrechnung treffen.

Eine Steigerung der Effizienz bei der internen Leistungserbringung soll erstens durch Verrechnungspreise gefördert werden, indem ein gegenseitiger Effizienzdruck der Bereiche zentral gesteuerte Kostensenkungsmaßnahmen ersetzt. Zweitens soll der Planungsaufwand für die Zentrale durch das Verrechnungspreissystems reduziert werden, indem es Produktionsentscheidungen dezentralisiert.

3.3 Der Gestaltungskontext: die Kontingenzfaktoren als Determinanten

Damit ein potenzieller Kontingenzfaktor tatsächlich berücksichtigt wird, muss er einen direkten Einfluss auf die Effektivität interner Markt-Preis-Beziehungen haben. Häufig diskutierte Aspekte wie Komplexität oder Stabilität[25] sind hierfür nicht konkret genug, da sie sich auf die Ebene der Gesamtunternehmung beziehen. Stattdessen müssen Leistungserstellungsprozess, Beziehung der beteiligten Unternehmensbereiche und ein externer Markt für das Zwischenprodukt durch möglichst wenige Faktoren charakterisiert werden, welche die spezifische Leistungsbeziehung determinieren. Von besonderer Bedeutung für den Leistungserstellungsprozess ist seine Kostenstruktur. Das Verhältnis der Bereiche wird durch ihre relative strategische Bedeutung und die Verteilung der Verhandlungsmacht zwischen ihnen bestimmt. Der externe Markt für das Zwischenprodukt schließlich wird durch die Abweichung des nächsten Substituts für dieses Zwischenprodukt charakterisiert sowie durch mögliche Wettbewerbsnachteile, die durch externen Bezug oder Absatz entstehen können.

Kostenstruktur

Die Kostenstruktur des Leistungserstellungsprozesses wird hier durch die Kostenvariabilität als Maßgröße beschrieben, die die zeitliche Anpassungsfähigkeit der Kosten des Leistungserstellungsprozesses beschreibt.[26] Für die Bestimmung des Verrechnungspreises ist besonders der Anteil von Fixkosten des erstellenden Bereichs von Bedeutung, weil durch ihn ein klassischer Konflikt bei der Systemgestaltung zum Tragen kommt: Ist der Fixkostenanteil groß, so erlaubt es eine Verrechnung zu Grenzkosten dem liefernden Bereich langfristig nicht, die erforderlichen Investitionen in Kapazitäten vorzunehmen. Wählt man hingegen annähernde Vollkosten als Verrechnungspreis, so nimmt der nachfragende Bereich geringere Mengen ab, als für eine Optimierung des Gesamtgewinns optimal wären. Der Fixkostenanteil ist somit entscheidend für die Frage, ob Kostenpreise eine geeignete Transaktionsbasis sein können.

Relative strategische Bedeutung der Bereiche

Ein Unternehmensbereich hat strategische Bedeutung, sofern dort getroffene Entscheidungen Erfolgspotenziale und Entwicklung eines Unternehmens wesentlich beeinflussen können.[27] Unterscheidet sich die relative strategische Bedeutung der Bereiche, so kann es sinnvoll sein, eine interne Markt-Preis-Beziehung asymmetrisch zu gestalten, um die Führungsrolle dem Bereich mit der größeren strategischen Bedeutung zu übertragen. Die relative strategischen Bedeutung der Bereiche wird anhand von drei Fragen vereinfacht ermittelt: 1.) Können in den betrachteten Bereichen kritische Fähigkeiten oder Ressourcen zur Generierung eines Wettbewerbsvorteils lokalisiert werden? 2.) Entstehen wesentliche Vorteile durch asymmetrische Verfügungsgewalt eines Bereichs? Vorteile aus einer asymmetrischen Verteilung sind beispielsweise gegeben, wenn ein Bereich durch schnelleren Zugriff auf bestimmte Ressourcen wie Infrastruktur oder Forschungseinrichtungen eine überlegene Informationsbasis für strategische Entscheidungen schaffen kann. 3.) Überwiegen diese Vorteile die Nachteile aus einer ggf. resultierenden asymmetrischen Freiheitsbeschränkung? Eine asymmetrisch verteilte Verfügungsmacht schränkt die eigentlich intendierte marktähnliche Interaktion zwischen den Unternehmensbereichen ein. Deshalb ist abzuschätzen, ob mögliche Nachteile dieser Einschränkung durch die Vorteile überkompensiert werden. Werden alle drei Fragen bejaht, so sollte die unterschiedliche relative strategische Bedeutung der beiden Bereiche berücksichtigt werden.

Verteilung der Verhandlungsmacht

Werden Verhandlungspreise als Transaktionsbasis festgelegt, so ist der Verrechnungspreis das Ergebnis von Verhandlungen zwischen den Bereichen. Dabei haben die Bereiche offenbar unterschiedliche Interessen.

Verfügt ein Bereich über exklusive Informationen über die Verhandlung, oder hat er aus anderen Gründen eine stärkere Verhandlungsmacht in der Organisation, so wird er die Verhandlungen maßgeblich zu seinem Vorteil beeinflussen können.[28] Die Frage nach der Verteilung der Verhandlungsmacht beeinflusst also maßgeblich die grundsätzliche Sinnhaftigkeit von Verhandlungspreisen als Transaktionsbasis.

Abweichung des Zwischenprodukts gegenüber dem nächsten Substitut

Wie bereits diskutiert, hat die Verfügbarkeit eines Produkts, das ähnlich zu dem intern ausgetauschten ist, erheblichen Einfluss auf die Gestaltung der internen Markt-Preis-Beziehung. Die denkbare Bandbreite von Abweichungen gegenüber dem nächsten verfügbaren Substitut kann zwischen der Existenz eines perfekten Substituts und dem völligen Fehlens eines vergleichbaren Produkts liegen. Diese Abweichung kann auf technische oder marketingorientierte Gründe zurückführbar sein.

Wettbewerbsnachteile durch externen Absatz bzw. Bezug

Bei Existenz eines externen Markts für das Zwischenprodukt steht die Unternehmensleitung vor der Frage, dem liefernden Bereich den externen Absatz und dem abnehmenden

Abbildung 1 Ausprägungen der Kontingenzfaktoren

Kontingenz-faktoren	Kosten-struktur	Relative strategische Bedeutung	Verteilung der Verhand-lungsmacht	Abweichung zum nächsten Substitut	Wettbewerbs-nachteile durch externen Absatz/Bezug
Aus-prägungen	1) Mindest-variabilität 2) Überwiegend Fixkosten	1) Ähnlich 2) Deutlich unterschied-lich	1) Deutlich asymmetrisch 2) Annähernd symmetrisch	1) Sehr gering 2) Deutlich 3) Kein Substitut	1) Ja (Absatz und/oder Bezug) 2) Nein

Bereich den externen Bezug des Zwischenprodukts zu erlauben oder aber zu verbieten. Diese Entscheidung sollte auch davon abhängig gemacht werden, inwieweit dem Unternehmen durch solche externe Transaktionen Wettbewerbsnachteile entstehen können. Solche Nachteile können etwa entstehen, wenn das Zwischenprodukt ein wesentliches differenzierendes Merkmal für das Endprodukt bewirkt, etwa für seine Qualität, oder wenn die Gefahr besteht, dass durch externen Bezug oder Absatz wettbewerbskritisches Wissen nach außen dringt.

Es ergeben sich insgesamt 48 = 2x2x2x3x2 Situationen aus der Kombination aller Ausprägungen. Bei allen Determinanten handelt es sich letztlich um Marktunvollkommenheiten auf dem Zwischenproduktmarkt. Abbildung 1 stellt die Kontingenzfaktoren und ihre möglichen Ausprägungen zusammenfassend dar.

4. Formulierung der Modellaxiome

Im Folgenden werden Sätze zur konsistenten und kongruenten Gestaltung von internen Markt-Preis-Beziehungen entwickelt. Basis dafür sind die bereits vorgestellten Gestaltungsparameter für Transaktionsbasis und -freiheit, die beschriebenen Gestaltungsziele und die diskutierten Determinanten. Die dabei verwendete Methodik orientiert sich an der von Hage geprägten „axiomatischen Theorie der Organisation“.[29] Die entwickelten Sätze können also nicht im strengen Sinne bewiesen, sondern nur begründet werden. Die Schlussfolgerungen hingegen sind auf Basis der Axiome logisch exakt.

4.1 Grundprinzip und Ausschlussregel

Wie sich zeigen wird, kann es vorkommen, dass mehrere Lösungen konsistent und kongruent und somit zulässig sind. In diesem Fall soll, gleichsam als Grundprinzip, jeweils die marktnächste Lösung gewählt werden, weil diese Alternative innerhalb des Lösungsraums die Ziele Motivation, Effizienz und Allokationswirkung tendenziell am besten unterstützt. Ebenso wird sich zeigen, dass es zahlreiche Situationen gibt, in denen keine zulässige Lösung existiert. In diesem Fall sind interne Markt-Preis-Beziehungen kein geeigneter Koordinationsmechanismus für die Steuerung der Leistungsverflechtungen, und es sollte auf andere Mechanismen der internen Organisation wie persönliche Weisung durch einen Vorgesetzten oder die Vorgabe expliziter Regeln zurückgegriffen werden.

Eine eingehende Betrachtung dieser alternativen Mechanismen, deren Eignung und Einsatz die Organisationstheorie seit langem diskutiert, soll an dieser Stelle nicht erfolgen.

Somit werden Grundprinzip und Ausschlussregel folgendermaßen definiert:

Grundprinzip: Unter mehreren zulässigen Lösungen ist stets die marktnächste zu präferieren.

Ausschlussregel: Existiert keine zulässige Lösung, so sind interne Markt-Preis-Beziehungen kein passender Mechanismus

4.2 Sätze zur kongruenten Gestaltung der Transaktionsfreiheit

Die Transaktionsfreiheit sollte im Idealfall, also bei Abwesenheit aller Marktunvollkommenheiten, nicht eingeschränkt werden: Positive Motivationswirkung umfangreicher Entscheidungsbefugnisse werden sich nicht einstellen, sofern der Handlungsspielraum der beteiligten Unternehmensbereiche deutlich eingeschränkt wird. Gleichzeitig wird die Effizienzwirkung bei marktähnlichen Freiheiten deutlich höher sein, da auf dem liefernden Bereich der Druck lastet, zu marktähnlichen Kosten zu produzieren und zu liefern. Bei Einschränkung der Transaktionsfreiheit sinkt der Effizienzdruck auf das Niveau, welches sich bei einem Konsens zwischen den Bereichen oder der Entscheidung einer zentralen Stelle ergibt.[30]

Eine uneingeschränkte Transaktionsfreiheit ist also auf einem vollkommenen Zwischenproduktmarkt grundsätzlich vorteilhaft. Dies ändert sich allerdings, wenn die Bereiche unterschiedliche relative strategische Bedeutung haben, Wettbewerbsnachteile beim externen Absatz bzw. Bezug entstehen oder kein externes Substitut vorhanden ist. Bei einer unterschiedlichen relativen strategischen Bedeutung sollte der überlegene Bereich eine Führungsrolle übernehmen (*siehe Abschnitt 3.3*). Eine einseitige Einschränkung der Transaktionsfreiheit stellt dann sicher, dass der überlegene Bereich schnell, da unabhängig vom anderem Bereich, Entscheidungen treffen kann und diese dann von beiden Bereichen zügig umgesetzt werden können, da keine grundlegende Abstimmung mehr nötig ist. So ergibt sich als erstes Axiom

S_F 1: WENN ein Bereich überlegene strategische Bedeutung aufweist, DANN wird einseitiger Liefer-/Bezugszwang zugunsten dieses Bereichs festgelegt.

Können dagegen durch externen Absatz oder Bezug Wettbewerbsnachteile entstehen, so sollte dieser Absatz oder Bezug unterbunden werden:

S_F 2: WENN Wettbewerbsnachteile durch externen Bezug und/oder Absatz entstehen, DANN wird dieser externe Bezugs und/oder Absatz ausgeschlossen.

Der Zugang zu externen Substituten erhöht, wie bereits beschrieben, insbesondere den Druck bezüglich möglicher Effizienzwirkungen. Sollten allerdings externe Substitutionsmöglichkeiten fehlen, so kann auch kein Effizienzdruck erzeugt werden. Vielmehr besteht die Gefahr, dass einer der beiden Bereiche diese Exklusivität zum Aufbau einer monopolähnlichen Machtposition nutzt, die letztlich zu aus Sicht der Zentrale suboptimalen Ergebnissen führen würde. In diesen Fällen sollten sowohl Liefer- als auch Bezugszwang

festgelegt werden, was sich im folgenden Axiom widerspiegelt, wobei auf SF 2 zurückgegriffen wird, sofern die beiden Bereiche unterschiedliche strategische Bedeutungen aufweisen. Tabelle 1 im Anhang fasst die Gestaltung der Transaktionsfreiheit zusammen.

S_F 3: WENN kein Substitut vorhanden ist und die relative strategische Bedeutung der Bereiche ähnlich ist, DANN werden Liefer- und Bezugszwang festgelegt.

4.3 Sätze zur Konsistenz der Gestaltungsparameter

Die Kombinationen aus Transaktionsbasis und -freiheit können nicht beliebig gewählt werden, sondern sollten stimmig, d. h. konsistent zueinander sein. Die Konsistenz des Systems wird ebenfalls durch einige Axiome abgesichert.

Der externe Markt dient durch das Zusammenspiel von Preis und Menge als Wert- und Effizienzmaßstab für die auf dem Markt interagierenden Unternehmen. Wird nun die Transaktionsfreiheit für einen Unternehmensbereich eingeschränkt, so verlieren Marktpreise ihre positive Effizienz- und Motivationswirkungen und können sogar zur Demotivation führen, da der gesetzte Vergleichsmaßstab möglicherweise nicht erreicht werden kann. Hieraus ergibt sich das erste Axiom zur Konsistenzsicherung:

S_K 1: WENN keine vollständige Transaktionsfreiheit vorliegt, DANN erfolgt kein Einsatz von Marktpreisen.

Als Approximation für Marktpreise können Verhandlungspreise verwendet werden, weil sie die Nutzung dezentral vorliegender Informationen sicherstellen und somit in der Regel eine bessere Entscheidungsqualität als bei zentraler Planung zu erwarten ist. Wenn allerdings im Rahmen der Verhandlungen ein Bereich eine deutlich größere Verhandlungsmacht aufweist, dann kann dieser Bereich den Verrechnungspreis auf Kosten des anderen Bereichs und der Gesamtunternehmung im eigenen Sinne beeinflussen. Verhandlungspreise sollten deshalb nur bei einer annähernd symmetrischen Verteilung der Verhandlungsmacht zum Einsatz kommen. Solch eine Symmetrie wird durch eine einseitige Einschränkung der Transaktionsfreiheit aufgehoben:[31]

S_K 2: WENN kein symmetrischer Marktzugang existiert ODER Liefer- und/oder Bezugszwang vorliegt, DANN erfolgt kein Einsatz von Verhandlungspreisen.

4.4 Sätze zur kongruenten Gestaltung der Transaktionsbasis

Externe Marktpreise haben die erläuterten, klaren Vorteile als Transaktionsbasis, sofern für das Zwischenprodukt vergleichbare Substitute am Markt erhältlich sind. In diesem Fall stellt ein Marktpreis grundsätzlich eine gute Entscheidungsbasis sowohl für die kurzfristige (z. B. Produktionsentscheidung) als auch langfristige (z. B. Investitionsentscheidungen) Allokation von Ressourcen dar. Auch der Effizienzdruck ist bei Verwendung von externen Marktpreisen für die beteiligten Bereiche angemessen, da der Marktpreis branchenübliche Standards widerspiegelt. Ist allerdings kein vergleichbares Substitut am externen Markt verfügbar, so ändert sich diese Vorteilhaftigkeit. In diesen Fällen wird die Bestimmung vergleichbarer Marktpreise komplex. Daraus kann ein Konflikt zwischen

den Bereichen bei der Bestimmung des Verrechnungspreises bei gleichzeitiger Gefahr der Orientierung an einem falschen Wertmaßstab entstehen, was zu fehlerhaften Produktions- und Investitionsentscheidungen führen kann:

> *S_B 1: WENN keine nur geringe Abweichung zum nächsten Substitut vorliegt, DANN erfolgt kein Einsatz von Marktpreisen als Transaktionsbasis.*

Auch der sinnvolle Einsatz von Verhandlungspreisen als Transaktionsbasis ist an Bedingungen geknüpft. Aus einer Effizienzperspektive haben Verhandlungspreise bei symmetrischer Verteilung der Verhandlungsmacht ähnliche Vorteile wie externe Marktpreise, da das Verhandlungsergebnis letztlich eine Annäherung an die Preisbildung auf einem externen Markt darstellt. Liegt jedoch eine Asymmetrie vor, so kann das Verhandlungsergebnis durch einen der beiden Bereiche letztlich vorgegeben werden. Es ist dann zu erwarten, dass der überlegene Bereich sich opportunistisch verhält und eine aus Sicht des Gesamtunternehmens suboptimale Festlegung des Verrechnungspreises durchsetzt. Zudem wäre eine fehlende Effizienzwirkung für den überlegenen Bereich und ein negativer Einfluss auf die Motivation des unterlegenen Bereichs die Folge:

> *S_B 2: WENN eine deutliche asymmetrische Verhandlungsmacht vorliegt, DANN erfolgt kein Einsatz von Verhandlungspreisen als Transaktionsbasis.*

Ist der Fixkostenanteil bei der Leistungserstellung von entscheidender und überwiegender Bedeutung, dann verhindert ein bereits beschriebener, klassischer Konflikt die Sinnhaftigkeit des Einsatzes von Kostenpreisen als Transaktionsbasis: Ein Verrechnungspreis in der Nähe der Grenzkosten bewirkt mittelfristig eine Unterinvestition des beliefernden Bereichs, weil die Grenzkosten hierfür keine hinreichende Basis bilden. Bei einer Abrechnung in der Nähe der Vollkosten nimmt der belieferte Bereich nur eine aus Gesamtunternehmenssicht zu geringe Menge ab, weil der Verrechnungspreis aus seiner Sicht zu hoch gewählt ist. Bei einem geringen Fixkostenanteil lässt sich noch ein akzeptabler Kompromiss zwischen Grenz- und Vollkosten finden. Machen die Fixkosten jedoch den überwiegenden Anteil der Erstellungskosten des Zwischenproduktes aus, so findet sich keine Möglichkeit mehr, durch den Einsatz von Kostenpreisen zu einem guten Verrechnungspreis zu gelangen.[32] Darüber hinaus könnte ein Verrechnungspreis dann nur begrenzten Effizienzdruck bewirken, da kurz- und mittelfristig die Kostenbasis nicht durch entsprechende Produktionsanpassungen gesenkt werden kann:

> *S_B 3: WENN der Fixkostenanteil deutlich überwiegt, DANN erfolgt kein Einsatz von Kostenpreisen als Transaktionsbasis.*

5. Darstellung der Modellergebnisse

Auf Basis der Axiome kann nun ein dreistufiges Entscheidungsverfahren definiert werden, das die Auswahl des geeigneten Verrechnungspreissystems in Form von Transaktionsbasis und -freiheit erlaubt. Zunächst werden ausgehend von Marktpreisen als Transaktionsbasis und maximaler Transaktionsfreiheit mögliche Einschränkungen vorgenommen. Dann

wird die Transaktionsbasis auf kongruente Konfigurationen beschränkt. Der gesamte Entscheidungsprozess ist in Abbildung 2 zusammenfassend dargestellt.
Wie bereits erläutert, können sich bei dieser Anwendung der acht Axiome mehrere Konfigurationen als zulässig ergeben. In diesem Fall greift das Grundprinzip, und unter den zulässigen Kombinationen ist die jeweils marktnächste zu wählen. Tabelle 2 im Anhang enthält die sich jeweils ergebende Kombination aus Transaktionsbasis und -freiheit für alle 48 Situationen. Insgesamt ergeben sich sieben Gestaltungsvarianten:

1 Marktpreise mit vollständiger Transaktionsfreiheit
2a Verhandlungspreise mit vollständiger Transaktionsfreiheit
2b Verhandlungspreise mit beidseitig beschränktem Marktzugang, aber ohne Liefer- und Bezugszwang
3a Kostenpreise mit vollständiger Transaktionsfreiheit
3b Kostenpreise mit freiem Marktzugang, aber mit Liefer- und/oder Bezugszwang
3c Kostenpreise mit (ein- oder zweiseitig) beschränktem Marktzugang
3d Kostenpreise mit (ein- oder zweiseitig) beschränktem Marktzugang und mit Liefer- und/oder Bezugszwang

Allerdings ist der Einsatz von Verrechnungspreisen als Koordinationsinstrument nicht in jeder Situation sinnvoll. In diesem Fall sollten alternative Mechanismen wie die persönliche Weisung durch Vorgesetzte innerhalb einer Hierarchie oder die Vorgabe expliziter Regeln eingesetzt werden. Aus Tabelle 3 im Anhang ist zu entnehmen, dass sich dieses Ergebnis in etwa 20 der 48 möglichen Fälle ergibt.[33]

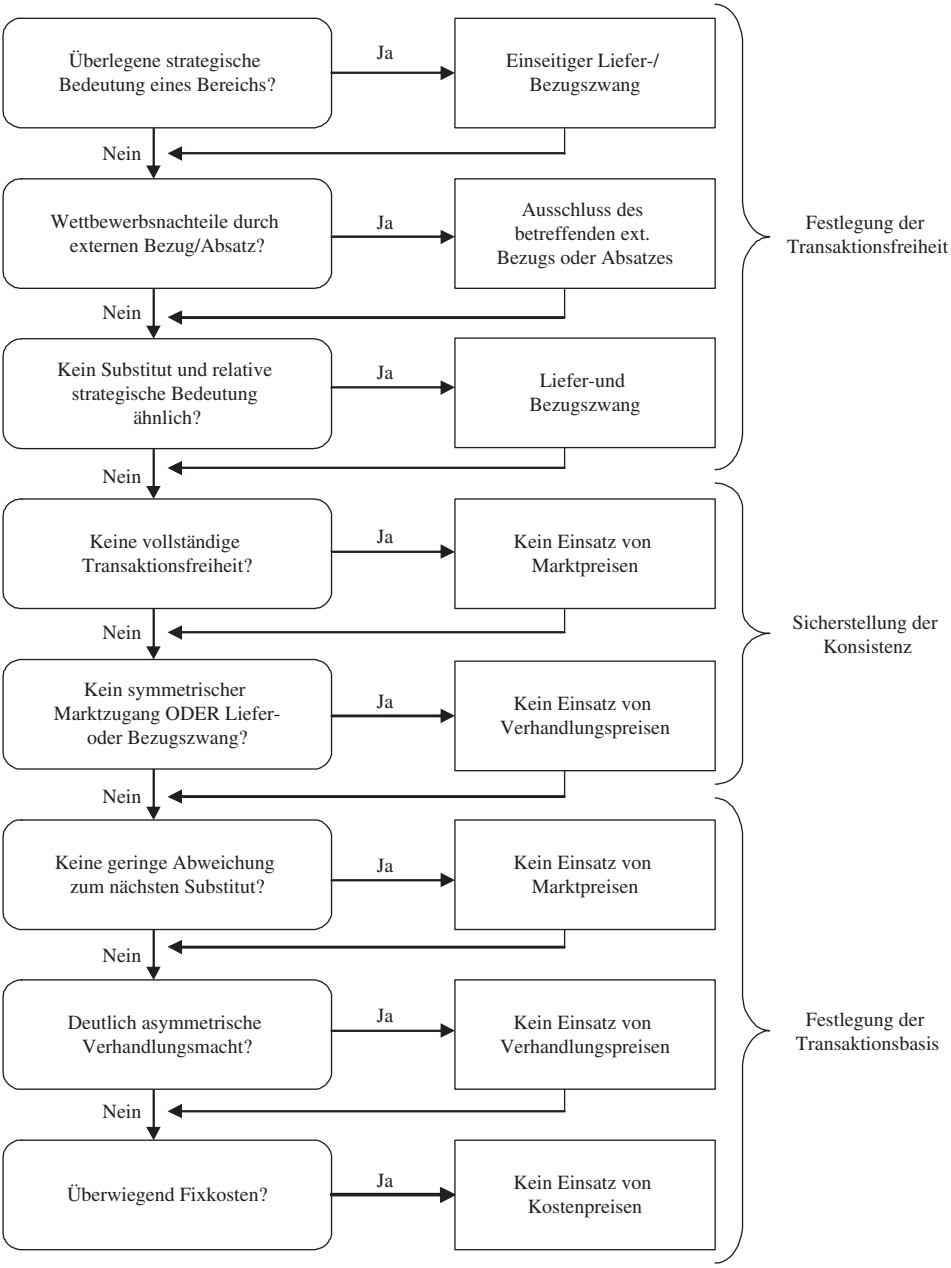
6. Resümee

Dieser Beitrag entwickelt einen Lösungsansatz für die Festlegung der grundsätzlichen Charakteristika von Verrechnungspreissystemen auf der ersten Stufe, also bevor die tatsächliche Festlegung auf einen Verrechnungspreis für eine spezifische Transaktionsbeziehung erfolgt. Trotz der Literaturfülle zu internen Markt-Preis-Beziehungen wurde diese Fragestellung bislang nur selten thematisiert.

Konkretes Ergebnis ist ein Modell, das 48 mögliche Gestaltungsvarianten von Transaktionsbasis (Marktpreise vs. Verhandlungspreise vs. Kostenpreise) und Transaktionsfreiheit von lieferndem und nachfragendem Bereich (Bezugs- und Lieferzwang sowie die Möglichkeit zu externem Bezug und Absatz) auf sieben konsistente Konfigurationen verdichtet, die im Prinzip sinnvoll eingesetzt werden können. Anhand einer Typisierung in wiederum 48 Umweltzustände werden zudem Situationen identifiziert, in denen interne Markt-Preis-Beziehungen wegen Unvollkommenheiten auf dem internen Markt keine passenden Koordinationsmechanismen sind, sondern auf alternative Instrumente ausgewichen werden sollte. Schließlich erfolgt eine Zuordnung der auf Basis der Axiome vorteilhaften Konfiguration auf jeden Umweltzustand.

Durch die besondere Form, auf Basis begründeter, aber nicht beweisbarer Axiome eine Zuordnung vorzunehmen, gelingt es dabei, Determinanten in die Diskussion einzubeziehen, die in einem geschlossenen Modell kaum in ihrer Gesamtheit zu handhaben wären.

Abbildung 2 Entscheidungsprozess zur Ableitung kongruenter und konsistenter Konfigurationen



In der betrieblichen Praxis kann der entwickelte Ansatz dazu dienen, vorhandene Verrechnungspreissysteme zu überprüfen und dadurch möglichen Handlungsbedarf abzuleiten. Besonders die Erkenntnis, dass etwa bei Fehlen geeigneter Substitute, ungleicher Verhandlungsmacht und überwiegendem Fixkostenanteil interne Markt-Preis-Beziehungen keinen passenden Koordinationsmechanismus darstellen, besitzt große praktische Relevanz. Diese Situation ergibt sich nämlich regelmäßig bei einer gemeinsamen, asymmetrischen Nutzung fixkostenintensiver Infrastrukturen, beispielsweise bei einer Nutzung von Schieneninfrastruktur im Bahnverkehr.

Anhang

Tabelle 1 Ausprägungskombinationen der Kontingenzfaktoren

Lfd. Nr.	KS	RSB	VV	AS	WB
1	Mindestvariabilität	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Sehr gering	Ja
2	Überwiegend fix	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Sehr gering	Ja
3	Mindestvariabilität	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Sehr gering	Ja
4	Überwiegend fix	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Sehr gering	Ja
5	Mindestvariabilität	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Sehr gering	Nein
6	Überwiegend fix	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Sehr gering	Nein
7	Mindestvariabilität	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Sehr gering	Nein
8	Überwiegend fix	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Sehr gering	Nein
9	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Sehr gering	Ja
10	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Sehr gering	Ja
11	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Sehr gering	Ja
12	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Sehr gering	Ja
13	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Sehr gering	Nein
14	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Sehr gering	Nein
15	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Sehr gering	Nein

16	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Sehr gering	Nein
17	Mindestvariabilität	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Deutlich	Ja
18	Überwiegend fix	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Deutlich	Ja
19	Mindestvariabilität	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Deutlich	Ja
20	Überwiegend fix	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Deutlich	Ja
21	Mindestvariabilität	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Deutlich	Nein
22	Überwiegend fix	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Deutlich	Nein
23	Mindestvariabilität	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Deutlich	Nein
24	Überwiegend fix	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Deutlich	Nein
25	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Deutlich	Ja
26	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Deutlich	Ja
27	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Deutlich	Ja
28	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Deutlich	Ja
29	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Deutlich	Nein
30	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Deutlich	Nein
31	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Deutlich	Nein
32	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Deutlich	Nein
33	Mindestvariabilität	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Kein Substitut	Ja (Absatz)*
34	Überwiegend fix	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Kein Substitut	Ja (Absatz)*
35	Mindestvariabilität	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Kein Substitut	Ja (Absatz)*
36	Überwiegend fix	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Kein Substitut	Ja (Absatz)*
37	Mindestvariabilität	Ähnlich	Annährend symmetrisch	Kein Substitut	Nein
38	Überwiegend fix	Überwiegend fix	Annährend symmetrisch	Kein Substitut	Nein

39	Mindestvariabilität	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Kein Substitut	Nein
40	Überwiegend fix	Ähnlich	Deutlich asymmetrisch	Kein Substitut	Nein
41	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Kein Substitut	Ja (Absatz)*
42	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Kein Substitut	Ja (Absatz)*
43	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Kein Substitut	Ja (Absatz)*
44	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Kein Substitut	Ja (Absatz)*
45	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Kein Substitut	Nein
46	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Annährend symmetrisch	Kein Substitut	Nein
47	Mindestvariabilität	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Kein Substitut	Nein
48	Überwiegend fix	Unterschiedlich	Deutlich asymmetrisch	Kein Substitut	Nein

Abk.: Kostenstruktur (Anteil Fixkosten) = KS; Relative strategische Bedeutung = RSB; Verteilung der Verhandlungsmacht = VV; Abweichung zum nächsten Substitut = AS; Wettbewerbsnachteile durch externen Bezug/Absatz = WB

* Auch wenn kein Substitut existiert, ist ein externer Absatz des Zwischenproduktes denkbar. Dieser muss beschränkt werden, wenn er Wettbewerbsnachteile auslöst.

Tabelle 2 Ausprägungen der Modellaxiome

Lfd. Nr.	Sätze							
	SF1	SF2	SF3	SK1*	SK2**	SB1	SB2	SB3
1		X		X	X**			
2		X		X	X**			X
3		X		X	X**		X	
4		X		X	X**		X	X
5								
6								X
7							X	
8							X	X
9	X	X		X	X			
10	X	X		X	X			X
11	X	X		X	X		X	
12	X	X		X	X		X	X
13	X			X	X			
14	X			X	X			X
15	X			X	X		X	
16	X			X	X		X	X
17		X		X	X**	X		
18		X		X	X**	X		
19		X		X	X**	X		
20		X		X	X**	X		
21						X		
22						X		X
23						X	X	
24						X	X	X
25	X	X		X	X	X		
26	X	X		X	X	X		X
27	X	X		X	X	X	X	
28	X	X		X	X	X	X	X
29	X			X	X	X		
30	X			X	X	X		X
31	X			X	X	X	X	
32	X			X	X	X	X	X
33		X	X	X	X	X		
34		X	X	X	X	X		X
35		X	X	X	X	X	X	

36		X	X	X	X	X	X	X
37			X	X		X		
38			X	X		X		X
39			X	X		X	X	
40			X	X		X	X	X
41	X	X		X	X	X		
42	X	X		X	X	X		X
43	X	X		X	X	X	X	
44	X	X		X	X	X	X	X
45	X			X	X	X		
46	X			X	X	X		X
47	X			X	X	X	X	
48	X			X	X	X	X	X

* SK1 ist wahr, wenn die TAF eingeschränkt ist, wenn also SF1 oder SF2 oder SF3 wahr ist

** SK2 ist wahr, wenn der Marktzugang für genau einen Bereich beschränkt ist oder für einen Bereich Liefer- bzw. Bezugszwang besteht

Tabelle 3 Konsistente und kongruente Konfigurationen

Lfd. Nr.	Liefer-/Bezugszwang			Externer Marktzugang		Unzulässigkeit von:			Konfiguration
	KEINER	ODER	UND	FREI	BESCHR.	MP	VP	KP	
1	X				X/XX	X	X**		3c/2b
2	X				X/XX	X	X**	X	Keine VP/ 2b
3	X				X/XX	X	X		3c
4	X				X/XX	X	X	X	Keine VP
5	X			X					1
6	X			X				X	1
7	X			X			X		1
8	X			X			X	X	1
9		X			X/XX	X	X		3d
10		X			X/XX	X	X	X	Keine VP
11		X			X/XX	X	X		3d
12		X			X/XX	X	X	X	Keine VP
13		X		X		X	X		3d
14		X		X		X	X	X	Keine VP
15		X		X		X	X		3d
16		X		X		X	X	X	Keine VP
17	X				X/XX	X	X**		3c/2d
18	X				X/XX	X	X**	X	Keine VP

19	X				X/XX	X	X		3c
20	X				X/XX	X	X	X	Keine VP
21	X			X		X			2a
22	X			X		X		X	2a
23	X			X		X	X		3a
24	X			X		X	X	X	Keine VP
25		X			X/XX	X	X		3d
26		X			X/XX	X	X	X	Keine VP
27		X			X/XX	X	X		3d
28		X			X/XX	X	X	X	Keine VP
29		X		X		X	X		3d
30		X		X		X	X	X	Keine VP
31		X		X		X	X		3d
32		X		X		X	X	X	Keine VP
33			X		XX	X	X		3d
34			X		XX	X	X	X	Keine VP
35			X		XX	X	X		3d
36			X		XX	X	X	X	Keine VP
37			X	0	X	X	X		3d
38			X	0	X	X	X	X	Keine VP
39			X	0	X	X	X		3d
40			X	0	X	X	X	X	Keine VP
41		X			XX	X	X		3d
42		X			XX	X	X	X	Keine VP
43		X			XX	X	X		3d
44		X			XX	X	X	X	Keine VP
45		X		0	X	X	X		3d
46		X		0	X	X	X	X	Keine VP
47		X		0	X	X	X		3d
48		X		0	X	X	X	X	Keine VP

* SK1 ist wahr, wenn die TAF eingeschränkt ist, wenn also SF1 oder SF2 oder SF3 wahr ist

** SK2 ist wahr, wenn der Marktzugang für genau einen Bereich beschränkt ist oder für einen Bereich Liefer- bzw. Bezugszwang besteht

0 Beschränkung des externen Bezugs nicht durch Regel, sondern durch fehlendes Substitut

Anmerkungen

1 Zu dieser Perspektive vgl. Rose (1971); Fowler (1978); Halperin/ Srinidi (1991)
2 Vgl. Hage (1965).
3 Die Habilitationsschrift aus dem Jahre 1903 ist nicht verfügbar, ihre Erkenntnisse wurden jedoch in späteren Arbeiten aufgegriffen und weiterentwickelt, vgl. Schmalenbach (1908), (1947) und (1948).
4 Vgl. Coenenberg (2003), S. 515-569 und Friedl (2003), S. 436-499. Friedl unterscheidet Lenkungs, Erfolgs- und Motivationsfunktion von Verrechnungspreisen, die bei ihr wie bei Schmalenbach „Lenkpreise“ heißen.
5 Vgl. etwa Hirshleifer (1956) und (1957); Gould (1964), Ronen/ McKinney (1970).
6 Vgl. etwa Hax (1965), Laux (1975).
7 Vgl. Ronen/ Balachandrian (1988); Dye (1988); Wagenhofer (1994); Vaysman (1996).
8 Vgl. etwa Rook (1971); Emmanuel (1977); Atkinson (1987); Weilenmann (1989); Pfaff/ Stefani (2006).
9 Vgl. etwa Vancil (1978); Wu/ Sharp (1979); Lambert (1979); Mostafa/ Sharp/ Howard (1984); Eccles (1985); Borkowski (1990).
10 Vgl. etwa Vancil (1978), S. 113; Atkinson (1987), S. 51; Horngren/ Sundem (1993), 336ff.; Ewert/ Wagenhofer (2005), S. 585. Coenenberg (2003), S. 526ff, unterscheidet zudem noch Knappheits- und Gewinnpooling-Preise.
11 Vgl. Rook (1971), S. 9ff.
12 Vgl. Wu/ Sharp (1979); Borkowski (1990).
13 Vgl. Vancil (1978); Wu/ Sharp (1979); Borkowski (1990); Tang (1992).
14 Vgl. Eccles (1985).
15 Vgl. Eccles (1985), S. 1. Der obligatorische Transfer zu Vollkosten ist dabei nach Eccles immer dann vorteilhaft, wenn die Unternehmung eine Strategie der vertikalen Integration zur Reduktion der Kosten des Zwischenprodukts verfolgt, vgl. Eccles (1985), S.82.
16 Verrechnungspreise werden als dual bezeichnet, sofern für den liefernden und den abnehmenden Bereich unterschiedliche Typen von Verrechnungspreisen zum Einsatz kommen.
17 Vgl. Eccles (1985), S. 10.
18 Eine ausführlichere Darstellung der Grundüberlegungen bietet Staubach (2005).
19 Zur Systematik vgl. Friedl (2003), S. 481, sowie, auch für eine detaillierte Diskussion, Ewert/ Wagenhofer (2005), S. 596ff.
20 Vgl. Lambert (1979); Emmanuel (1977); Rook (1971). Darüber hinaus werden von einzelnen Autoren weitere Aspekte diskutiert. So berücksichtigen Wu/ Sharp (1979) die verwendeten Vermittlungsmethoden bei Konflikten, und Eccles (1985) betrachtet den administrativen Prozess. Allerdings stellt die Gestaltung geeigneter Konfliktlösungsmechanismen ein eher allgemeines organisatorisches Problem dar. Auch die Berücksichtigung des administrativen Prozesses zur Bestimmung des Verrechnungspreises erscheint für eine Ableitung übergeordneter Gestaltungsempfehlungen nicht sinnvoll, da es hier eher um die organisatorische Umsetzung handelt.
21 So kann es zu der Situation kommen, dass Bezugszwang besteht, ohne dass der externe Bezug ausgeschlossen ist. Der beziehende Bereich muss in diesem Fall die gesamte angebotene Menge des liefernden Bereiches abnehmen, darf sich aber zusätzlich auf dem Zwischenproduktmarkt eindecken.
22 Zur situativen Organisationstheorie vgl. etwa Kieser/ Walgenbach (2003) und Burns/ Stalker (1994), zum Konzept der Kongruenz und Konsistenz Sydow (1992).
23 Für eine Diskussion möglicher Funktionen vgl. Ewert/ Wagenhofer (2005), S. 579ff., Pfaff/ Stefani (2006).

24 Nach McClelland (1984) wird somit sowohl dem Machtbedürfnis (zusätzlich Entscheidungsbefugnisse) als auch dem Streben nach Leistung (Erfolgsermittlung je Profit-Center) Rechnung getragen.
25 Für eine Diskussion möglicher Kontingenzfaktoren vgl. etwa Lawerence/ Lorsch (1967), S. 24ff; Duncan (1972), S. 314; Mintzberg (1979), S. 267-269.
26 Für eine Differenzierung verschiedener Anpassungsfristen vgl. Kilger (1993), S. 356. Die Variabilität der Kostenstruktur ist dabei nicht mit der Kostenelastizität gleichzusetzen, die sich auf Änderungen der Kosten in Abhängigkeit einer Veränderung einzelner Größen wie der Beschäftigung bezieht. Für eine vertiefende Diskussion der Zurechnungsproblematik von Fixkosten siehe bspw. Ewert/ Wagenhofer (2005), S. 603ff. und Laux/ Liermann (2005), S. 409ff.
27 Vgl. Hahn (1990), S. 36.
28 Im Rahmen einer Untersuchung der Machtverteilung zwischen organisatorischen Subeinheiten definierte Hickson et al. (1971), S. 219f, das Kriterium der Möglichkeit zur Reduktion von Unsicherheit durch gute Prognose und schnelle Entscheidungen. Dieses Kriterium wird dabei maßgeblich durch die Verfügbarkeit von geeigneten Informationen und Ressourcen getrieben.
29 Vgl. Hage (1965).
30 Diese grundsätzliche Vorteilhaftigkeit der Transaktionsfreiheit gilt auch im Fall von spezifischen Investitionen. In diesem Fällen muss, wie auf einem externen Markt üblich, die Laufzeit der Liefervereinbarung entsprechend verlängert werden.
31 Kann der liefernde Bereich frei über den internen Absatz entscheiden, während der abnehmende Bereich zum internen Bezug verpflichtet ist, dann ist der abnehmende Bereich gezwungen, jedes Verhandlungsergebnis zu akzeptieren und umgekehrt.
32 Vgl. Ewert/ Wagenhofer (2005), S. 604ff.
33 Entsprechend Tabelle 2 können mindestens 19 und maximal 21 Situationen sein, in denen der Einsatz von Verrechnungspreisen nicht sinnvoll ist. Diese Bandbreite ergibt sich aus der Betrachtung eines möglichen Wettbewerbsnachteils bei externen Bezug und/oder Absatz. Es muss also beachtet werden, ob ggf. nur der Absatz oder der Bezug zu Wettbewerbsnachteilen führen kann.

Literatur

Atkinson, A.A. (1987): Intra-firm Cost and Resource Allocations: Theory and Practice, Toronto 1987.

Borkowski, S.C. (1990): Environmental and Organizational Factors Affecting Transfer Pricing: A Survey, in: Journal of Management Accounting Research, Vol. 2, Fall 1990, S. 78 – 99.

Burns, T./ Stalker, G.M. (1994): The Management of Innovation, New York 1994.

Coenenberg, A. (2003): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5. Aufl. Stuttgart 2003.

Duncan, R.B. (1972): Characteristics of Organizational Enviroments and Perceived Environmental Uncertainty, in: Administrative Science Quarterly, Vol. 17, 1972, S. 313 – 328.

Dye, R.A. (1988): Intrafirm Resource Allocation and Discretionary Actions, in: Feltham, G.A./ Amershi, A.H./ Ziemba, W.T. (Hrsg.): Economic Analysis of Information and Contracts, Boston 1988.

Eccles, R.G. (1985): The Tranfer Pricing Problem, Lexington 1985.

Emmanuel, C. (1977): Transfer Pricing: A Diagnosis and Possible Solution to Dysfunctional Decision-Making in the Divisionalized Company, in: Management International Review, Vol. 17, 1977, S. 45 – 59.

Ewert; R./ Wagenhofer, A. (2005): Interne Unternehmensrechnung, 6. Auflage, Berlin 2005.

Fowler, D.J. (1978): Transfer Prices and Profit Maximization in Multinational Enterprise Operations, in: Journal of International Business Studies, Vol. 9, 1978, S. 9 – 26.
Friedl, B. (2003): Controlling, Stuttgart 2003.
Gould, J.R. (1964): Internal Pricing in firms when these are costs of using an outside market, in: Journal of Business, Vol. 37, 1964, S. 61 – 67.
Hage, J. (1965): An Axiomatic Theory of Organizations, in: Administrative Science Quarterly, Vol. 10, 1965, S. 289 – 320.
Hahn, D. (1990): Strategische Unternehmensführung – Grundkonzept, in: Hahn, D./ Taylor, B. (Hrsg.): Strategische Unternehmensplanung – Strategische Unternehmensführung, Heidelberg 1990.
Halperin, R.M./ Srinidhi, B. (1991): U.S. Income Tax Transfer-Pricing Rules and Resource Allocation: The Case of Decentralized Multinational Firms, in: The Accounting Review, Vol. 66, No. 1, S. 141 – 157.
Hax, H. (1965): Die Koordination von Entscheidungen, Köln 1965.
Hickson, D.J. et al (1971): A Strategic Contingencies` Theory of Intraorganizational Power, in: Administrative Science Quarterly, Vol. 19, 1971, S. 216 – 219.
Hirshleifer, J. (1956): On the Economics of Transfer Pricing, in: Journal of Business, Vol. 29, 1956, S. 172 – 184.
Hirshleifer, J. (1957): Economics of the Divisionalzed Firm, in: Journal of Business, Vol. 30, 1957, S. 96 – 108.
Horngren, C.T./ Sundem, G.L. (1993): Introduction to Management Accounting, 9. Aufl., Englewoord Cliffs 1993.
Kieser, A./ Walgenbach, P.: Organisation, 4. Aufl., Stuttgart 2003.
Kilger; W. (1993): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, Wiesbaden 1993.
Lambert, D.R. (1979): Transfer Pricing and Interdivisional Conflict, in: California Management Review, Summer 1979, Vol. 21, S. 70 – 75.
Laux, H. (1975): Pretiale Lenkung, in Grochla, E./ Wittmann, W. (Hrsg,): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft (Band II/3), Sp. 3058 – 3068.
Laux, H./ Liermann, F. (2005): Grundlagen der Organisation, 6. Aufl., Berlin 2005.
Lawrence, P.R./ Lorsch, J.W. (1967): Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration, Boston 1967.
McClelland, D.C. (1984): Motives, Personality and Society, New York 1984.
Mintzberg, H. (1979): The Structuring of Organizations, Englewood Cliffs, 1979.
Mostafa, A./ Sharp, J.A./ Howard, K. (1984): Transfer Pricing – A Survey Using Discriminant Analysis, in: International Journal of Management Science, Vol. 12, No. 5, 1984, S. 465 – 474.
Pfaff, D./ Stefan, U. (2006): Verrechnungspreise in der Unternehmenspraxis, in: Controlling, Heft 10, Oktober 2006.
Ronen, J./ Balachandrian, K.R. (1988): An Approach to Transfer Pricing under Uncertainty, in: Journal of Accounting Research, Vol. 26, 1988, S. 300 – 314.
Ronen, J./ McKinney, G. (1970): Transfer Pricing for Divisional Autonomy, in: Journal of Accounting Research, 1970, S. 99 – 112.
Rook, A. (1971): Transfer Pricing: A Measure of Management Performance in Multi-Divisional Companies, London 1971.
Rose G. (1971): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerpraxis, Ausgewählte Anwendungsbereiche von Erkenntnissen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf die steuerliche Praxis, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1971, S. 77 – 101.
Schmalenbach E. (1908): Über Verrechnungspreise, in : Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung 1908, S. 106 – 124.
Schmalenbach, E. (1947): Pretiale Wirtschaftslenkung: Die optimale Geltungszahl, Bremen – Horn 1947.

Schmalenbach, E. (1948): Pretiale Wirtschaftslenkung: Pretiale Lenkung des Betriebs, Bremen – Horn 1948.
Staubach, S. (2005): Effektiver Einsatz interner Verrechnungspreise, München 2005.
Sydow, J. (1992): Strategische Netzwerke – Evolution und Organisation, Wiesbaden 1992.
Tang, R.Y.W (1992): Transfer Pricing in the 1990s, Westport 1993.
Vancil, R.F. (1978): Decentralization: Managerial Ambiguity by Desgin, Homewood, Ill., 1978.
Vaysman, I. (1996): A Model of Cost-based Transfer Pricing, in: Review of Accounting Studies, 1, 1996, S. 73 – 108.
Wagenhofer, A. (1994): Transfer Pricing under Asymmetric Information: An Evaluation of Alternative Methods, in: European Accounting Review, 1, 1994, S. 71 – 104.
Weilenmann, P. (1989): Dezentrale Führung: Leistungsbeurteilung und Verrechnungspreise, in: ZfB, Nr. 9, 1989, S. 932 – 956.
Wu, F./ Sharp, D. (1979): An Empirical Study of Transfer Pricing Practise, in: The International Journal of Accounting – Education and Research, Spring 1979, S. 71 – 99.

Summary: Most of the literature on transfer price systems focuses on either determining transfer prices that are optimum for certain models and their specific assumptions or on describing companies' experiences. We concentrate on a problem at an earlier stage: deciding on the fundamental type of the transfer price system, characterized by the (a) basis for the transfer price and (b) the transaction freedom, i.e., the degree to which transactions with the external market are allowed. Starting from a set of logical propositions on the nature of the internal production and the coherence of the system, we develop recommendations for this fundamental management decision. We also come to the conclusion that for many relevant situations an internal transfer price system is not an appropriate mechanism to coordinate and manage internal production.