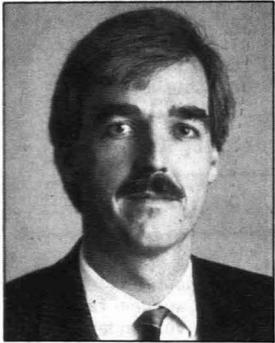


Organisationsformen von Kostenrechnungssystemen in Klein- und Mittelbetrieben



Wigbert WINKLER, Dipl.-Ing., Dr. techn., Jahrgang 1955, Studium des Wirtschaftsingenieurwesens für Maschinenbau an der TU-Graz, seit 1981 Assistent am Institut für Wirtschafts- und Betriebswissenschaften an der TU-Graz, Lehrbeauftragter für Betriebswirtschaftslehre und Controlling. 1985 Dissertation zum Thema: Kostenrechnung in Klein- und Mittelbetrieben — Hemmfaktoren und betriebspezifische Gestaltung. Veröffentlichungen auf dem Gebiet Rechnungswesen

Verschiedene Untersuchungen haben gezeigt, daß der Erfolg und die Krisenresistenz von Betrieben in starkem Maße mit der Qualität des Rechnungswesens bzw. der Kostenrechnung verbunden sind. Trotzdem ist aber der Anwendungsprozentsatz der Kostenrechnung bzw. das Interesse zur Installation eines solchen funktionsfähigen Planungs- und Abrechnungsinstrumentes gering. Ausgehend von einer Analyse des Problems werden im folgenden typische Organisationsformen der Kostenrechnung in Klein- und Mittelbetrieben vorgestellt.

1. Die Kostenrechnungsanwendung in Klein- und Mittelbetrieben ist sehr gering

Bislang gibt es in der Fachliteratur erstaunlich wenig empirische Untersuchungen über die Anwendung des Instrumentes Kostenrechnung in der Praxis von Klein- und Mittelbetrieben. Einer der wichtigsten Gründe hierfür mag wohl darin liegen, daß es mit großen Schwierigkeiten verbunden ist, gerade über den Bereich Kostenrechnung richtige und vergleichbare Daten zu erheben. Bedingt durch die Vielfalt der in der Kostenrechnung gebrauchten Begriffe sind die Ergebnisse von postalischen Befragungen in den meisten Fällen so unzureichend, daß sie unbrauchbar sind. So ergeben sich aus einigen empirischen Untersuchungen Anwendungsprozentsätze von 60—90%, Werte, die sich bei nur kurzer Inaugenscheinnahme der Praxis als viel zu hoch erweisen.

Der Erhebungsfehler ist darin begründet, daß diese Untersuchungen nicht die Unternehmungen ausweisen, die eine vernünftige Kostenrechnung besitzen, sondern jene, die von sich annehmen, Kostenrechnung zu betreiben. Sehr deutlich erkennbar ist dieser Umstand der Untersuchung von Becker [1]. Den auf Selbsteinschätzung beruhenden Anwendungsprozentsatz von 81% in der Betriebsgrößenklasse von 50—1000 Mitarbeitern reduziert Becker durch vielfältige Kontrollfragen auf 25—30%.

Zu noch niedrigeren Werten gelangt eine Befragung bei welcher WIFU-Betriebsberater nach jeder Betriebsberatung den Entwicklungsstand des betrieblichen Rechnungswesens des jeweiligen beratenden Betriebes charakterisierten. Nach dieser Studie verfügen nur ca. 10—15% der Betriebe bis zu 100 Mitarbeitern über eine Kostenrechnung in irgendeiner Form [2].

Damit ist deren Brauchbarkeit jedoch noch nicht beurteilt.

2. Vielfältige Akzeptanzbarrieren behindern die Kostenrechnung

In verschiedenen Gesprächen mit Anwendern der Kostenrechnung, mit Beratern sowie mit Vertreibern von EDV-Hard- und Software, werden immer wieder verschiedenste Gründe angeführt, warum sich die Kostenrechnung allgemein und speziell in Klein- und Mittelbetrieben schwer durchsetzen kann. In der wissenschaftlichen Literatur läßt sich auf das Vorhandensein von Gründen, welche die Kostenrechnungsanwendung behindern, nur daraus indirekt schließen, daß immer wieder »Erfolgsberichte« vom Funktionieren dieses oder jenes Konzeptes in diesem oder jenem Betrieb auftauchen. Untersuchungen darüber, warum die Kostenrechnung in breiten Unternehmungsschichten nur vereinzelt bzw. bruchstückhaft genutzt wird, fehlen gänzlich. Allein schon verschiedentliche »Mißerfolgsberichte« könnten den wissenschaftlichen Denkprozeß entfachen und in neuere, für die praktische Anwendung der Kostenrechnung relevantere Richtungen lenken. Die ausschlaggebenden Gründe für die geringe Anwendung der Kostenrechnung liegen in ihrem Wesen. Folgende Statements mögen dies belegen: [3]

1. Die Kostenrechnung stellt wegen ihrer **Komplexität** sehr hohe wissensmäßige Anforderungen sowohl im Zuge der Einführung als auch bei der Nutzung. Die Komplexität ist vor allem durch die Multifunktionalität des Instrumentes, die Vielfalt der Kostenrechnungsverfahren, die große Auswahl von Datenschnittstellen zu anderen Planungs- und Abrechnungssystemen bedingt.
2. Im Zusammenhang mit der Einführung

und Durchführung der Kostenrechnung treten verschiedenste **psychologisch-soziologische Probleme** auf. Diese haben unter anderem ihre Ursache in dem »indirekten« Nutzen der Kostenrechnung, der Kontrollfunktionen des Instrumentes und den Umstand, daß die Widerstände gegen die Einführung der Kostenrechnung vielfach durch Widerstände gegen die Implementierung der EDV verstärkt werden.

3. Die Einführung der Kostenrechnung wird durch die **Vielfalt der notwendigen Voraussetzungen** gehemmt. So sind Organisationsanpassungen vorzunehmen, die Ausbildung ist an die Erfordernisse anzupassen, EDV-Hilfsmittel sind einzuführen. All dies bedeutet einen hohen Arbeitsaufwand, dessen hemmende Wirkung nicht unterschätzt werden darf.
4. Gerade im Bereich der Klein- und Mittelbetriebe sind **Lücken in der Kostenrechnungstheorie** vorhanden. So ist die Kostenrechnungsliteratur vorwiegend rechenorientiert, Probleme der Einführung und betriebspezifischen Anpassung, die Probleme, die im Zusammenhang mit der Handhabung von Akzeptanzbarrieren bzw. der Implementierung EDV-gestützter Systeme auftreten werden praktisch nicht behandelt. Diese im Wesen der Kostenrechnung liegenden Hemmfaktoren lösen bei allen mit der Kostenrechnung befaßten Personengruppen (Anwender, Berater, insbesondere Anbieter von Hard- und Software, Ausbildungs- und Forschungsinstitutionen, u.a.m.) Reaktionen aus, die ebenfalls negative Auswirkungen auf die Einführung der Kostenrechnung in Klein- und Mittelbetrieben haben, und damit die Wirkung der oben beschriebenen Hemmfaktoren weiter verstärken.

3. Der Kostenrechnungs-begriff ist zu wenig differenziert

Die Vorstellungen vom Begriff Kostenrechnung gehen, wie schon in Abschnitt 1 angedeutet, weit auseinander. Dies ist verständlich, muß der Begriff doch die unter-



	Kleinstbetriebe	Kleinbetriebe	Kleine Mittelbetriebe	Große Mittelbetriebe
Unternehmer	Unternehmer ist im Produktionsprozeß eingegliedert	Unternehmer nur mehr in Ausnahmefällen im Produktionsprozeß eingegliedert Unternehmer ist bei der Bewältigung planerischer und kaufmännischer Aufgaben praktisch allein	Unternehmer kann gegebenenfalls auch noch Informationen im Detail überblicken	Unternehmer kann Informationen im Detail nicht mehr verarbeiten Berichtswesen
vorherrschender Führungsstil	autokratischer Führungsstil	autokratischer Führungsstil		
Ausbildungsstand	kaum vorhandenes betriebswirtschaftliches Grundwissen	beschränkter betriebswirtschaftlicher Ausbildungsstand	beschränkte Aufwendungen für Know-how-Zukauf möglich	Know-how kann eingekauft werden falls nicht vorhanden
Aufbauorganisation	nicht vorhanden und nicht notwendig	meist nicht vorhanden	Ansatz zu mittlerem Management, Meisterwesen, Verantwortungsbereiche nicht klar abgrenzbar	mittleres Management etabliert, Verantwortungsbereich abgegrenzt
Ablauforganisation			basiert teilweise noch stark auf Improvisation und Erfahrung	etabliert, nach stark differenzierten Gesichtspunkten gegliedert

Abb. 1: Szenario zur Abgrenzung des Begriffes »Klein- und Mittelbetrieb« (4)

schiedlichen Voraussetzungen verschiedener Betriebsgrößen, verschiedener Branchen und Betriebsstrukturen umfassen. Obwohl in der betrieblichen Praxis noch wenig bekannt, existieren verschiedene Segmentierungsmöglichkeiten:

1. Die **Unterscheidung in verschiedene Kostenrechnungsverfahren** (Voll-, Grenz- bzw. Ist-, Normal-, Plankostenrechnung), ist zwar bis zu einem gewissen Grade geeignet den Entwicklungsstand eines Kostenrechnungssystems zu charakterisieren, sie berücksichtigt jedoch die individuellen Bedürfnisse und Voraussetzungen der Betriebe nicht. Anders ausgedrückt: Es ist schwer möglich vorauszusagen, welches Kostenrechnungsverfahren für den jeweils untersuchten Betrieb am besten geeignet ist.

Der Einfluß der Betriebsgröße auf die Gestaltung von Kostenrechnungssystemen wurde bislang nicht untersucht.

Andere Unterscheidungsmerkmale, wie z. B. der Grad und die Form des EDV-Einsatzes, werden durch diese Segmentierungsvariante kaum näher bestimmt.

2. Die **Unterscheidung des Kostenrechnungsbegriffes nach verschiedenen Branchen** wäre sehr zielführend, ist aber noch nicht weit fortgeschritten. Dies gilt sowohl für die Literatur als auch für die angebotenen EDV-gestützten Systeme.
3. Untersuchungen über die Abhängigkeiten der organisatorischen Gestaltung von Kostenrechnungssystemen von der Betriebsgröße fehlen bislang gänzlich.

Aufgaben der Kostenrechnung nach Haberstock und Michel/Torspecken	Kleinstbetrieb	Kleinbetrieb	kleine Mittelbetriebe	große Mittelbetriebe
Kalkulation Erfolgsermittlung	●	●	●	●
Dispositive Aufgaben		○	●	●
Betriebskontrolle			●	●
● wichtige Aufgabe ○ teilweise relevant				

Abb. 2: Abhängigkeit der Aufgaben der Kostenrechnung von der Betriebsgröße (5)

Gerade das **Differenzierungsmerkmal Betriebsgröße** könnte es den Betrieben jedoch erleichtern, zu einer angepaßten Form der Kostenrechnung zu gelangen, wenn es gelingt, betriebsgrößen-spezifisch typische Organisationsformen mit angepaßten Hilfsmitteln zu definieren. Ein diesbezüglicher Forschungsansatz soll im folgenden dargestellt werden.

4. Die Determinanten einer betriebs-spezifischen Gestaltung von Kostenrechnungssystemen

Als wesentliche betriebsgrößenabhängige Einflußgrößen auf die organisatorische Gestaltung von Kostenrechnungssystemen können gelten:

- die Aufgaben der Kostenrechnung
- kritische Problembereiche bei den Po-

tentialen

Bevor wir uns mit diesen beiden Einflußgrößen beschäftigen, ist es noch notwendig, Betriebsgrößenklassen zu definieren. Die im folgenden mittels eines Szenarios differenzierten Betriebsgrößenklassen gelten für die Einordnung des eigenen Betriebes nur als Richtgrößen. Viele in den Betrieben stark differenzierende Voraussetzungen (Ausbildung, bisheriger EDV-Einsatz, Brancheneinflüsse) können dazu führen, daß Betriebe mit derselben Mitarbeiterzahl und/oder Umsatzgröße im Sinne des Szenarios unterschiedlichen Betriebsgrößenklassen zugeordnet werden (siehe Abb. 1).

4.1 Die Aufgaben der Kostenrechnung in Abhängigkeit von der Betriebsgröße

Aus der bei Haberstock und Michel/Torspecken angeführten Gliederung läßt sich eine klare betriebsgrößen-spezifische Abhängigkeit ableiten (Abb. 2).



Determinanten für eine betriebsgrößen-spezifische Gestaltung		Kleinst-betrieb	Klein-betrieb	kleiner Mittel-betrieb	großer Mittel-betrieb
Anpassung an Mangel im Bereich der Ressourcen (Potential)	Ausbildung	besonders gravierende Mängel	auch noch bedeutsame Mängel		
	Zeit		besonders gravierende Mängel	auch noch bedeutsame Mängel	
	Organisation			besonders gravierende Mängel	auch noch bedeutsame Mängel
	Führung				besonders gravierende Mängel

besonders gravierende Mängel bei den Ressourcen (Potentialen)
 auch noch bedeutsame Mängel bei den Ressourcen (Potentialen)

Abb 3: Kritische Bereiche der Ressourcen mangels bei verschiedenen Betriebsgrößen.

In Kleinstbetrieben stellt die Kalkulation in den allermeisten Fällen die einzige Aufgabe der Kostenrechnung dar. Zur Betriebskontrolle fehlt die Notwendigkeit wegen der Überschaubarkeit der Betriebe. Dispositive Aufgaben fallen bei dieser Betriebsgröße so selten an, daß die Führung einer Teilkosten-

rechnung kaum angebracht ist. So arbeiten z. B. Kleinstbetriebe kaum in Bereichen, wo Preisuntergrenzen zu berücksichtigen sind. Im Bedarfsfalle können für dispositive Zwecke die notwendigen Daten kurzfristig erhoben werden. In Kleinbetrieben können dispositive Aufga-

ben schon öfter zum Tragen kommen. Vielfach müssen diese Betriebe mit größeren konkurrieren, so daß das Wissen über Preisuntergrenzen sehr hilfreich sein kann. Wegen der noch immer sehr guten Überschaubarkeit kann die Aufgabe der Betriebskontrolle für diese Betriebsgröße kaum als relevant angesehen werden. Ab dem kleinen Mittelbetrieb erlangen jedoch alle Aufgaben eine derartige Bedeutung, daß sie in jeder Kostenrechnung erfüllt werden sollten.

Die geringe Kostenrechnungsanwendung erklärt sich aus im Wesen der Kostenrechnung begründeten Hemmfaktoren.

4.2 Die Abhängigkeit der kritischen Potentialbereiche von der Betriebsgröße

Für die Einführung und Durchführung sind in größeren Betrieben Fachwissen, Zeit, organisatorische Voraussetzungen, Führungsqualität und Kapital. Nicht alle diese Ressourcen sind in jeder Betriebsgrößenklasse notwendig und wenn sie notwendig sind, so sind sie nicht immer kritisch. Diesen Zusammenhang zeigt Abbildung 3. Nur

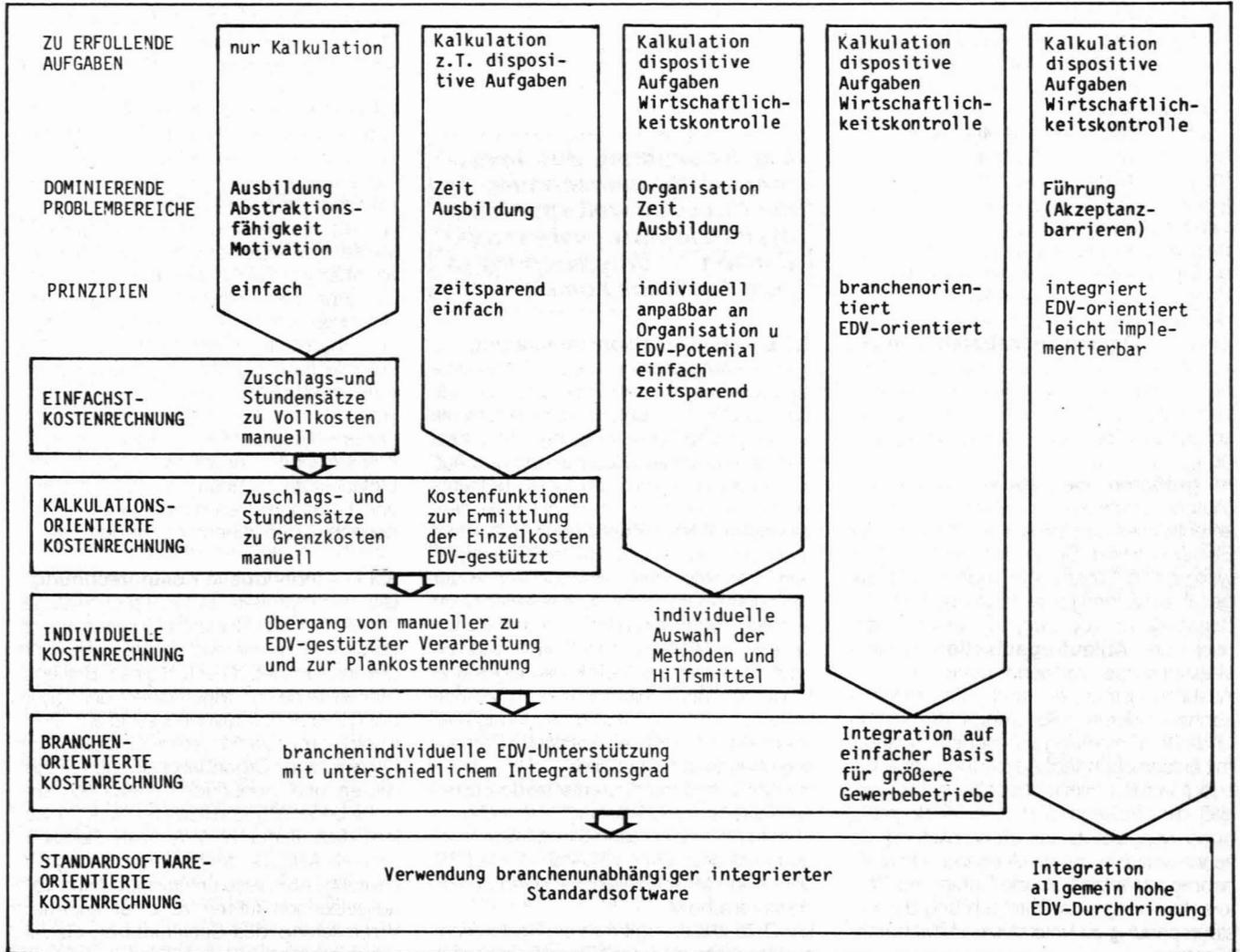


Abb 4: Überblick über das Kostenrechnungsgestaltungsmodell EKIBS



das Kapital zeigt keine betriebsgrößenpezifische Abhängigkeit und stellt insgesamt keinen kritischen Potentialbereich dar.

Im **Kleinstbetrieb** wird die Kostenrechnung in aller Regel vom Unternehmer selbst mittels einfachster Hilfsmittel durchgeführt. Die Durchführung der Kostenrechnung kann in diesem Falle nur an den Fähigkeiten bzw. der Ausbildung des Unternehmers und wegen der Einfachheit nur in Ausnahmefällen aus Gründen der zeitlichen Beanspruchung scheitern.

War im Kleinstbetrieb der administrative Arbeitsaufwand noch so gering, daß der Unternehmer teilweise noch an der Erstellung der Leistungen oder Produkte mitarbeiten konnte, so ist im **Kleinbetrieb** der Anfall an administrativen Aufgaben schon wesentlich größer. Noch immer erfüllt der Unternehmer diese Aufgaben alleine und ist aus diesem Grunde mit der Akquisition- bzw. Abrechnungstätigkeit etc. oft stark überlastet. In dieser Betriebsgröße ist also die **zeitliche Belastung** der zentrale Hinderungsgrund für eine Kostenrechnungsanwendung.

In **kleinen Mittelbetrieben** ist es nicht immer möglich, daß der Unternehmer einen Großteil der administrativen Tätigkeiten selbst übernimmt. Die Unternehmungen befinden sich im Übergang vom Improvisationsstadium ins Koordinationsstadium [6], d. h. sie sind geprägt durch eine sehr unterschiedliche und unterschiedlich zweckmäßige Organisation.

Die Kostenrechnung als betriebsindividuelles Informations- und Abrechnungsinstrument muß nun entweder an diese sehr unterschiedliche Organisationsformen oder Organisationsentwicklungsstufen angepaßt werden oder was viel öfter der Fall ist, die Organisation muß so verändert werden, daß sie zurhinde dem herkömmlichen Kostenrechnungskonzept gerecht wird. Daß derartige **Organisationsbereinigungen** vielfältige Widerstände hervorrufen können, wurde schon besprochen. Somit ist das Potential »Organisation« als das kritische dieser Betriebsgrößenklasse anzusehen.

In **größeren Betrieben** hat sich die (Aufbau-)Organisation zwangsläufig schon so entwickelt, daß sie bei der Mehrheit der Betriebe dieser Betriebsgrößenklasse als weitgehend kostenrechnungsgerecht angesehen werden kann. Trotzdem ist mit Widerständen zu rechnen, da vielfach im Bereich der **Ablauforganisation** größere Veränderungen notwendig sind.

Ausbildungsmängel und Zeitprobleme können durch Schulungsmaßnahmen und/oder Einstellung von neuem Personal mit entsprechendem Ausbildungsprofil beseitigt werden. Hierzu ist es aber notwendig, daß die Notwendigkeit einer Kostenrechnung von der Unternehmensleitung erkannt wird. Sie hat die Aufgabe, alle Maßnahmen zu setzen, um die Einführung, Weiterentwicklung und Durchführung der Kostenrechnung zu unterstützen bzw. durchzusetzen.

Somit stellt der **Führungsmangel** für diese

und jede Größenklasse darüber das einzige wirklich zentrale Problem im Bereich des Ressourcenmangels dar, das die Einführung und Durchführung der Kostenrechnung behindern kann.

5. EKIBS-Organisationsformen von Kostenrechnungssystemen in Klein- und Mittelbetrieben [7]

Die vorstehenden Abhängigkeiten von der Betriebsgröße gestatten es, Organisationsformen zu entwickeln, die sich durch größtmögliche Einfachheit auszeichnen und trotzdem alle an sie gestellten Aufgaben gut erfüllen. Das Gestaltungsmodell EKIBS zeigt fünf grundsätzliche Organisationsformen, die aufeinander aufbauend eine Linie der Kostenrechnungsentwicklung repräsentieren, die durch eine Variation der Betriebsgröße zustande kommt (siehe Abb. 4). Der Name EKIBS leitet sich aus den Anfangsbuchstaben dieser fünf grundsätzlichen Gestaltungsformen bzw. Organisationsformen der Kostenrechnung ab.

E — Einfachstkostenrechnung

K — Kalkulationsorientierte Kostenrechnung

I — Individuelle Kostenrechnung

B — Branchenorientierte Kostenrechnung

S — Standardsoftwareorientierte Kostenrechnung

Die Anwendung des Instrumentes Kostenrechnung in der Praxis ist weit spärlicher als dies in den meisten empirischen Untersuchungen zum Ausdruck kommt.

5.1 E — Einfachstkostenrechnung

Von den **Aufgaben** her hat die Einfachstkostenrechnung nur der Kalkulation zu dienen. Die Bestimmung der Einzelkosten ist im allgemeinen einfach. Es besteht jedoch das Bedürfnis nach Bestimmung und Aufteilung der Gemeinkosten auf die Betriebsleistungen. Damit ist die Einfachstkostenrechnung sinnvollerweise eine Vollkostenrechnung, da in sehr kleinen Betriebsgrößen Grenzkostenbetrachtungen entweder nicht notwendig sind, bzw. in seltenen doch auftretenden Fällen nach kurzen Datenerfassungen leicht durchzuführen sind. Je nach Dynamik des Geschäftsganges und Motivation des Unternehmers ist zu entscheiden, ob eine Istkostenrechnung ausreicht, oder ob man eine einfache Prognoserechnung installieren soll.

Bei der Gestaltung ist zu entscheiden, ob eine Kostenstellengliederung vorzunehmen ist oder ob eine einfache Stundensatzrechnung mit oder ohne Materialzuschlag mit oder ohne Maschinenverwendung ausreichend erscheint.

Die Datenerfassung für so ein Kostenrechnungssystem ist, wie die Durchführung der Rechnung, einfach. Mithilfe von vorkonzi-

pierten Formularsätzen, die eventuell durch einen Betriebsberater an den individuellen Datenbedarf angepaßt werden können, ist eine unproblematische händische Führung der Kostenrechnung möglich.

5.2 K — Kalkulationsorientierte Kostenrechnung

Die Kalkulationsorientierte Kostenrechnung ist im wesentlichen auf Kleinbetriebe ausgerichtet. Bei diesen ist die Kalkulation nach wie vor die dominierende, wenn nicht die einzige Aufgabe der Kostenrechnung. Bedingt durch die zunehmende Anzahl von Aufträgen ist die für die herkömmliche händische Durchführung der Kalkulationen notwendige Zeit beträchtlich, vor allem auch wegen der in dieser Betriebsgrößenklasse vorherrschenden Einzelfertigung. Dabei ist vor allem die Ermittlung der Einzelkosten (Einzelmaterialkosten und Einzellohnkosten) problematisch. Die zeitsparende und einfache Ermittlung dieser Einzelkosten in Betrieben mit artähnlichen aber in Einzelfertigung und nach Kundenspezifikation angefertigten Produkten, ist das wesentliche dieser Organisationsform der Kostenrechnung.

Bei der Kalkulationsorientierten Kostenrechnung wird versucht, den Rechenaufwand zur Ermittlung der Einzelkosten zu standardisieren bzw. zu automatisieren. Bei vielen Produkten lassen sich die Produkte durch wenige Parameter beschreiben mit deren Hilfe dann die Einzelkosten errechnet werden. Durch mathematische Funktionen können nur in einem EDV-Programm, die Beziehungen zwischen den Parametern und internen Dateien (z. B. Preisdatei) hergestellt werden, so daß auf relativ einfache Weise eine zeitsparende Kalkulation erreichbar ist. Solche Kalkulationsprogramme generieren vielfach auch Daten für die Arbeitsvorbereitung wie z. B. Materiallisten, Vorgabezeitlisten, Bestelllisten etc. Für bestimmte Fälle eignen sich dateiorientierte Planungssprachen wie z. B. das IFPS sehr gut.

Die Ermittlung der Gemeinkosten erfolgt in Kleinbetrieben sinnvollerweise wie bei der Einfachkostenrechnung händisch mit Hilfe von Formularsätzen, wobei Grenzkostenbetrachtungen zunehmen werden.

5.3 I — Individuelle Kostenrechnung

Die nächstgrößere Betriebsgrößenklasse, der Bereich der kleineren Mittelbetriebe ist durch stark differierende Voraussetzungen gekennzeichnet, da sich in dieser Betriebsgrößenklasse im allgemeinen der Übergang vom Improvisationsstadium zum Koordinationsstadium vollzieht. Qualität der Organisation, Organisationsformen, Fachwissen und Bedürfnisse hinsichtlich der Aufgabenerfüllung differieren stark. In vielen Fällen erlangt die Wirtschaftlichkeitskontrolle als Aufgabe der Kostenrechnung Bedeutung. Alle diese unterschiedlichen Voraussetzungen führen zu einer enormen Verbreiterung des Spektrums an Gestaltungsvarianten.

Die Individuelle Kostenrechnung ist das



Bindeglied zwischen der händischen und stark EDV-gestützten Führung der Kostenrechnung. Das bisher Festgestellte macht offensichtlich, daß vielfältige Hilfsmittel zur Unterstützung der Kostenrechnung existieren müssen. Dies entspricht durchaus den Tatsachen, wie die folgende Liste zeigt:

- Formularsätze
- einfachste Kostenrechnungsstandardsoftware
- Tabellenkalkulationsprogramme wie Multiplan, Lotus 123, Open Access oder Symphony
- dateiorientierte Planungssprachen wie Mercur, Micro FCS oder IFPS/Personal
- einfache Individualprogramme

Für diese Zielgruppe ist somit die Auswahl richtiger Kostenrechnungsmethoden und Kostenrechnungshilfsmittel sowie deren Anpassung an die individuellen betrieblichen Verhältnisse das zentrale Problem. Dazu ist neben den genannten Hilfsmitteln ein strukturiertes Vorgehensschema notwendig. Dies vor allem wegen der hohen Anforderungen, die eine solche Auswahl und Anpassung an den Planer stellt. In Abbildung 5 ist ein Überblick über die grundsätzlichen Ablaufschritte gezeigt. Eine detaillierte Erklärung dieses (an sich universellen und damit auch in anderen Organisationsformen anwendbaren) Vorgehensschemas, muß aus Platzgründen unterbleiben. Das Schema zeigt jedoch ganz deutlich, daß ein vom Hilfsmittel EDV ausgehendes Vorgehen, wie es oft gepflogen wird, schwerlich zu optimalen Ergebnissen führen kann.

5.4 B — Branchenorientierte Kostenrechnung

Diese Organisationsform der Kostenrechnung, die sich durch gute Anpassung an Besonderheiten verschiedener Branchen auszeichnet, weist zwei grundsätzliche Entwicklungsrichtungen auf:

1. Sonderformen der bisher besprochenen Organisationsformen im Sinne einer noch weitergehenden Anpassung an nun nicht nur nach Betriebsgrößen, sondern auch nach Branchen unterteilten Zielgruppen. Dies geschieht durch Adaptierung der besprochenen Hilfsmittel.

2. Die zweite Entwicklungsrichtung stellt eine Weiterentwicklung der individuellen Kostenrechnung zu weitgehend EDV-gestützten Formen der Kostenrechnung dar. Diese Branchen(software)orientierte Kostenrechnung nähert sich stärker den Gegebenheiten einer mehr oder weniger großen Anzahl von Betrieben an als dies bei der Verwendung von branchenunabhängiger Standardsoftware möglich wäre. Diese stärkere Spezialisierung der Software setzt die untere Grenze der Einsetzbarkeit des Instrumentes herab. Dies bedeutet, daß Branchensoftware in kleineren Betriebsgrößen noch einsetzbar ist als branchenunabhängige Standardsoftware. Somit eignet sie sich gerade für größere Gewerbebetriebe, deren Größe nach oben ja sehr begrenzt ist. Für branchenorientierte Kostenrechnungsstandardsoftware existieren zwei grund-

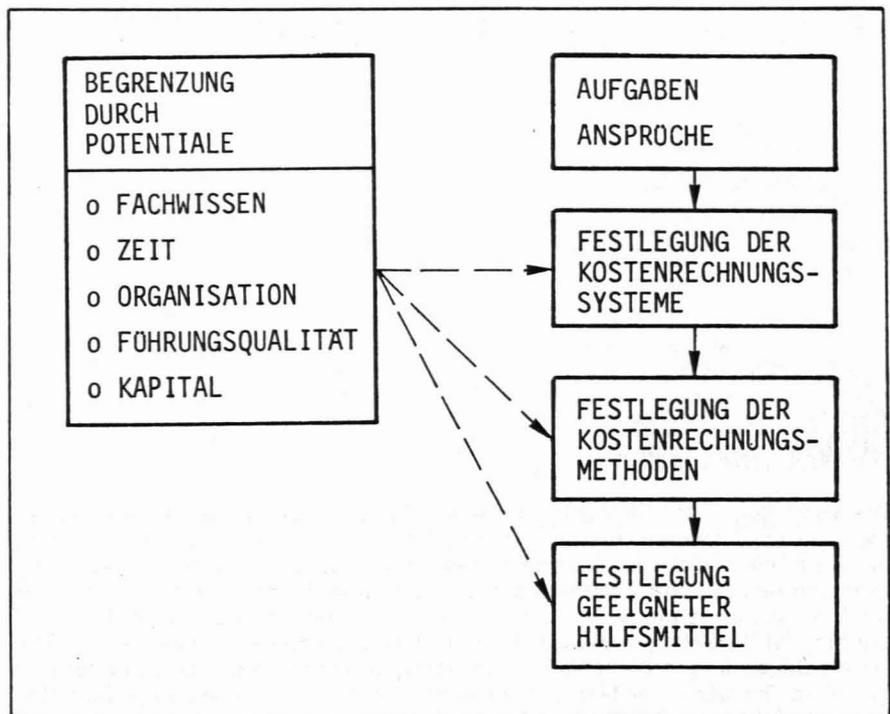


Abb 5: Vorgehensschema zur Gestaltung von Kostenrechnungssystemen

sätzliche Gestaltungsvariablen:

1. Branchenorientierte Software, die ausschließlich für Kostenrechnungszwecke eingesetzt wird. Derartige Software existiert praktisch nicht, da dafür das Interesse offensichtlich sehr gering ist.

2. Branchenorientierte Software, wobei ein Modul davon eine branchenorientierte Kostenrechnung ist. Diese zweite Variante ist der ersten vorzuziehen, weil sich ein Vorteil ausnutzen läßt:

Programme zur Auftragsbeschaffung, Materialwirtschaft, Fakturierung u.a.m. bewirken eine Zeitersparnis. Die Kostenrechnung erfordert jedoch Arbeit von den Verantwortlichen, Arbeit und Zeit, die die Unternehmer nicht gerne aufbringen wollen. Im Rahmen eines gesamthaften Branchenpakets kann man die Einführung einer Kostenrechnung möglicherweise durch die Zeitersparnis aus anderen Bereichen begünstigen.

5.5 S — Standardsoftwareorientierte Kostenrechnung

Die Standardsoftwareorientierte Kostenrechnung erweitert die bisher behandelten Zielgruppen, um die größeren Mittelbetriebe, obwohl sie nicht auf die Betriebsgröße beschränkt ist, sondern in einfacherer Form auch schon in kleineren Betrieben einsetzbar ist.

Angebot und Einsatz von Standardsoftware haben in den letzten Jahren stark zugenommen. Die Gründe liegen zum einen in der verbesserten Qualität der Softwareprodukte und zum anderen in ihrem wesentlich geringeren Anschaffungspreis gegenüber einer Eigenentwicklung. Neben den Kostenvorteilen weist Standardsoftware aber noch eine ganze Reihe von **Vorteilen** auf: Zeitvorteile, Qualitätsvorteile, Kapazitäts-, Umstellungsvorteile und Zukunftssicher-

heit. Dem stehen folgende **Nachteile** gegenüber: Anpassungsprobleme, Ineffizienz im Einsatz, mangelnde Transparenz der Fremdsoftware und fallweise Einschränkung der Benutzungsrechte. Vom Standpunkt der Klein- und Mittelbetriebe aus betrachtet, ist hinzuzufügen, daß nur in seltenen Fällen die Kapazität und Fähigkeit vorhanden ist, integrierte Software selbst zu erstellen. Dies bedeutet, daß abgesehen von seltenen Ausnahmen mit ganz besonderen Potential- und Aufgabenkonstellationen der Einsatz von Standardsoftware für integrierte Anwendungen im Rechnungswesen von Klein- und Mittelbetrieben die einzige Möglichkeit ist.

Literatur:

- [1] BECKER, H. P.: Einsatz der Kostenrechnung in mittelgroßen Industrieunternehmen — Eine empirische Untersuchung, in: zfbf 37 (1985) 7/8, S. 601 — 617
- BECKER, H. P.: Verwendung und Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung in mittelgroßen Unternehmen, Darmstadt 1984
- [2] Vgl. SCHÜHSLER, H.: WIFI-Beratungsaktion »Entscheidungsorientierte Kostenrechnung«, Gesamtauswertung 1980—1983, Bundeskammer der Gewerblichen Wirtschaft, Wirtschaftsförderungsinstitut, Wien 1984
- [3] Vgl. WINKLER, W.: Kostenrechnung in Klein- und Mittelbetrieben — Hemmfaktoren und betriebsspezifische Gestaltung, Dissertation Technische Universität Graz 1985, S. 57 ff.
- [4] WINKLER, W.: a.a.O., S. 15
- [5] ebenda, S. 30
- [6] Vgl. LINDELAUB, H.: Organisations- und Führungsprobleme bei qualitativen Änderungen von Unternehmensstrukturen, in ZfO 38 (1969) 2, S. 42 ff.
- [7] Vgl. WINKLER, W.: a.a.O., S. 211 ff.

