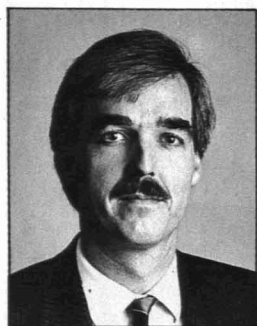




Metabetrachtungen zu den Aufgaben der Kostenrechnung



Wlgbert 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 / Controlling.*

Die Kostenrechnung als komplexes Abrechnungs-, Dispositions- und Planungsinstrument hat auch komplizierte und für Nicht-Fachleute schwer verständliche Aufgabenkataloge. In dieser Arbeit sollen Wege aufgezeigt werden, wie man die Aufgaben so formulieren und strukturieren kann, daß sie zugänglicher und leichter verständlich werden. Einer dieser Wege ist, die Kostenrechnungsaufgaben aus einer übergeordneten Sicht zu gliedern. Ein anderer Weg versucht, die Relevanz der verschiedenen Aufgaben nach der Betriebsgröße zu differenzieren.

1. Was ist los mit der Kostenrechnung?

Die Entwicklung der systematischen Kosten- und Leistungsrechnung (auch Kosten- und Erfolgsrechnung, im folgenden nur Kostenrechnung genannt) begann um die Wende des letzten Jahrhunderts. Die Bedeutung als Abrechnungs-, Informations- bzw. Kontrollinstrument ist allgemein anerkannt. Es existiert eine breite wissenschaftliche Literatur. Alle betriebswirtschaftlichen Ausbildungsinstitutionen beschäftigen sich mit ihr. Die **Kostenrechnung blickt also auf eine lange Tradition und Entwicklung zurück.**

Verschiedentliche empirische Untersuchungen haben den Grad der Diffusion des Instrumentes in die betriebliche Praxis analysiert. Die meisten konstatierten einen zufriedenstellenden Anwendungsprozentsatz von 70 — 80%. Erst in letzterer Zeit wurde folgendes festgestellt: **Ergebnisse, die Anwendungsprozentsätze von 70 — 80% erbringen, sind falsch.**

Wie die Untersuchungen von Schühler bzw. Becker gezeigt haben, liegen die tatsächlichen Anwendungsprozentsätze je nach Betriebsgrößenklasse bei 10 — 30% [1]. Bei den anderen Untersuchungen (meist postalische Befragungen) waren diejenigen Betriebe erhoben worden, wo zumindest der Beantworter des Fragebogens »annahm«, daß der Betrieb eine Kostenrechnung führe. **Die tatsächliche Akzeptanz des Instrumentes Kostenrechnung ist also gering.**

Die geringe Anwendung kann jedoch begründet werden. Sie liegt im **Vorhandensein mannigfaltiger Akzeptanzbarrieren und anwendungs »feindlicher« Aspekte** der Kostenrechnung. Es würde den Rahmen dieser Abhandlung sprengen, sich mit den vielfältigen hemmenden Faktoren zu beschäftigen. Aus diesem Grunde sei nur auf die im Anhang angegebene Literatur verwiesen [2].

2. Schon die Formulierung der Kostenrechnungsaufgaben ist ein wichtiger Hemmfaktor

Eine der Akzeptanzbarrieren hat einen direkten Bezug zur konkreten Formulierung der Aufgaben der Kostenrechnung. Das Problem liegt in der Unmöglichkeit, den Nutzen, den die Einführung einer Kostenrechnung für den Betrieb erbringt, im einzelnen abzuschätzen. Es ist sicher leichter, die Vorteile der Anschaffung einer Maschine abzuschätzen als diejenigen, die der Betrieb aus der Führung der Kostenrechnung zieht. **Der Nutzen der Kostenrechnung ist also direkt nicht quantifizierbar**, dies bedeutet leider für viele potentielle Benutzer, daß er nicht vorhanden ist.

Die **Unkenntnis über die Vorteile der Kostenrechnung** ist aber noch nicht alles. Noch viel schwerer wiegt, daß auch **Unkenntnis über die konkreten Aufgaben der Kostenrechnung** herrscht. Eine Begründung mögen folgende Aspekte liefern:

- Die Strukturierung der vielfältigen in der Literatur angeführten Aufgaben der Kostenrechnung ist nicht eindeutig. Es existieren einige mehr oder weniger logische Gliederungsversuche. Erst wenn sich eine allgemeine Praxis zu einem bestimmten (logischen) Gliederungskonzept entwickelt haben wird, ist anzunehmen, daß man auch in der Praxis ein fundiertes Wissen über die Aufgaben der Kostenrechnung haben wird.
- Bei Analyse der verschiedenen Gliederungsversuche ist zu erkennen, daß vielfach Fachausdrücke verwendet werden, die nicht als allgemein bekannt vorausgesetzt werden können. Wenn ein potentieller Anwender nicht genau versteht, wozu das Instrument dient, muß er da nicht auch annehmen, daß es sehr schwierig sein werde, Verständnis für die Arbeitsweise des Instrumentes zu entwickeln?
- Wegen der Multifunktionalität des Instrumentes sind die Aufgabenkataloge sehr vielfältig. Gerade für kleinere Betriebe sind aber viele dieser Aufgaben nicht relevant. Dies verunsichert die Betriebe dahingehend, daß sie sich überfordert fühlen. Andererseits sind sie nicht in der Lage, abzuschätzen, wie einfach man die wenigen für sie wichtigen Funktionen erfüllen könnte. Sie können somit weder den Aufwand abschätzen, den das Führen einer Kostenrechnung benötigt, noch den Ertrag oder den Vorteil, den der Betrieb aus dem Hilfsmittel zieht.

3. Betriebliche Veränderungen durch die Kostenrechnung

Da die Art der Formulierung der Aufgaben der Kostenrechnung, wie gezeigt wurde, nicht unwichtig für die Akzeptanz des Instrumentes ist, erscheint es wertvoll, den Aufgabenbegriff genauer zu beleuchten. Aufgaben können aus erwünschten bzw. bewirkten Veränderungen in einem System abgeleitet werden.

Metaebene 2 Ergebnisebene	Erfolgs- und Erhaltungsaufgaben <ul style="list-style-type: none"> — Gewinnerhöhung — Rentabilitäts-erhöhung — Verringerung der Insolvenz-gefahr — Kostensenkung — Liquiditätssicherung
Metaebene 2 Organisationsebene	Organisations- und Strukturaufgaben <ul style="list-style-type: none"> — Führungshilfsmittel — Verbesserung des Informationsstandes — Verbesserung der innerbetrieblichen Kommunikation — Erhöhung des betriebswirtschaftlichen Fachwissens — Gleichschaltung der Bestrebungen — Motivationsinstrument
Werkzeugebene	Aufgaben der Kostenrechnung im engeren Sinn <ul style="list-style-type: none"> — »Historische« Gliederungen — Ableitung der Aufgaben aus den Ablaufphasen des betrieblichen Entscheidungsprozesses — und andere mehr

Abb. 1: Überblick über die Aufgabenebenen der Kostenrechnung



Um die Aufgaben strukturieren zu können, müssen vorerst die positiven und damit erwünschten Veränderungen, die durch die Kostenrechnung bewirkt werden, in eine Struktur gebracht werden.

Es lassen sich drei wesentliche Ebenen für erwünschte Veränderungen definieren:

• **1. Ebene der konkreten Aufgaben: Werkzeugebene**

Dies ist die Ebene, auf der normalerweise alle Aufgaben der Kostenrechnung definiert werden. Als Werkzeugebene kann sie bezeichnet werden, weil hier die Kostenrechnung als Werkzeug wirkt, um z.B. das Betriebsergebnis zu errechnen oder Kalkulationen zu erstellen.

• **2. Metaebene 1: Organisationsebene**

Die Kostenrechneranwendung hat weitgehendere Auswirkungen auf die Organisation bzw. die Organisationsmitglieder, die sich auf die Erfüllung des Zieles der Unternehmung positiv auswirken. Es handelt sich dabei um »Nebeneffekte«, die einerseits in der Literatur vernachlässigt werden, andererseits aber so große Bedeutung haben, daß sie Aufgabencharakter bekommen. Als Beispiel seien z.B. die Verbesserung der innerbetrieblichen Kommunikation oder der Ausbildungseffekt genannt.

Dokumentationsrechnung

- Kalkulation
- Preisfindung
- Erfolgsermittlung

Dispositionsrechnung

- Unterstützung unternehmerischer Entscheidungsaufgaben
 - Ermittlung von Preisuntergrenzen für Zusatzaufträge
 - Bestimmung des optimalen Produktionsprogrammes
 - Entscheidung über Eigenerstellung und Fremdbezug
 - Auswahl der optimalen Maschinenbelegung
 - Bestimmung optimaler Bedienungssysteme
 - Steuerung intensitätsmäßiger Anpassungsprozesse
 - Ermittlung kostenminimaler Anpassungsprozesse
 - Ermittlung kostenminimaler Transportpläne
 - Bestimmung optimaler Mischungsverhältnisse
 - u.a.m.

Kontrollrechnung

- Kontrolle der Aufträge bzw. Kostenträger
- Kontrolle der Kostenstellen bzw. der Betriebsbereiche
- Kontrolle des Betriebserfolges bzw. des Erfolges von Kostenträgergruppen

• **3. Metaebene 2: Ergebnisebene**

Es handelt sich dabei um die konkreten Auswirkungen, die die Verwendung einer Kostenrechnung auf das Ergebnis und auf die Erhaltung der Unternehmung haben. Neuere Untersuchungen zeigen, daß man zumindest statistisch einen positiven Effekt auf den Gewinn nachweisen kann.

4. Die Aufgabenhierarchie der Kostenrechnung

Die durch die Kostenrechnung bewirkten Veränderungen lassen sich drei Aufgabenebenen zuordnen. Abbildung 1 zeigt einen Überblick.

4.1 Erfolgs- und Erhaltungsaufgaben der Kostenrechnung

- Gewinn- und Rentabilitätserhöhung

Verschiedene empirische Untersuchungen zeigen einen statistisch signifikanten Zusammenhang zwischen dem Entwicklungstrend der Kostenrechnung und Erfolgskriterien.

So zeigt die Untersuchung von Becker, daß, je besser die Kostenrechnung ist, desto günstiger sind Marktsituation und Rentabilität [3].

Nach der Wifi-Beratungsaktion weisen Betriebe mit ausgebauten Kostenrechnungssystemen mit größerer Wahrscheinlichkeit ein positives Betriebsergebnis auf [4].

Eine weitere Untersuchung mit vergleichbaren Ergebnissen machte Potts, der eine positive Korrelation zwischen Betriebserfolg und dem Gebrauch von Rechnungsweseninformationen ermittelte [5].

- Verringerung der Insolvenzgefahr

Der Untersuchung von Streibel ist zu entnehmen, daß eine der wichtigsten Insolvenzursachen das Fehlen eines funktionsfähigen innerbetrieblichen Rechnungswesens ist [6]. Betriebe mit ausgebauter Kostenrechnung besitzen ein Frühwarninstrument, das drohende Insolvenzen mit ausreichender Vorwarnzeit anzeigt.

- Kostensenkung

Vor allem die Systeme der Plankostenrechnung sind besonders gute Instrumente zur Kostensenkung. Schon in der Planungsphase können Rationalisierungspotentiale erkannt werden, und die Kontrollphase wirkt weiter kostensenkend.

Die Begründungen für die kostensenkende Wirkung sind allerdings noch wesentlich vielfältiger. Ganz allgemein führt die Verbesserung der Informationsbasis zu Rationalisierungen und damit zu Kostensenkungen.

- Liquiditätssicherung

Die Sicherung der Liquidität ist sicherlich nicht als Hauptaufgabe der Kostenrechnung anzusehen, obwohl man im Rahmen von Teilkostenbetrachtungen die ausgabewirksamen Kosten in die Rechnung einbeziehen kann [7]. Dies wird nur in Ausnahmefällen möglich und notwendig sein, weil langfristige Erhaltungsziele sicherlich Preise verlangen, die wesentlich über der liquiditätsorientierten Preisuntergrenze liegen.

4.2 Organisations- und Strukturaufgaben der Kostenrechnung

- Führungshilfsmittel

Während der Implementierung von Kostenrechnungssystemen kommt es stets zu Verän-

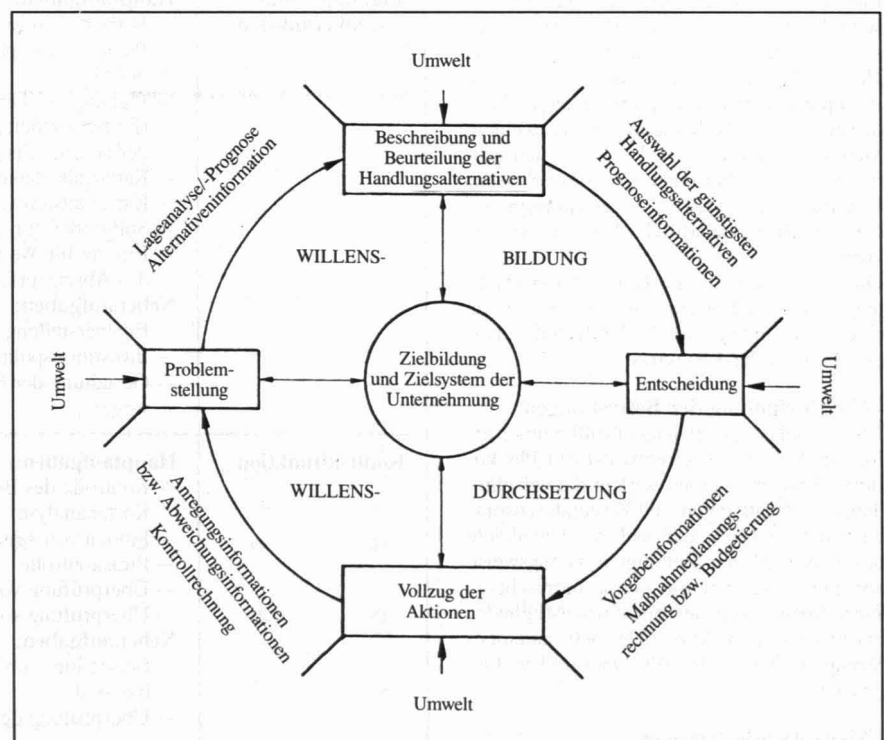


Abb. 2: Zusammenfassende Darstellung der historischen Gliederungsversuche von Haberstock bzw. Michel und Torspecken

Abb. 3: Informationsarten in Anlehnung an das Phasenschema des unternehmerischen Entscheidungsprozesses



derungen in der Aufbauorganisation. Die Kostenrechnung ist damit ein Hilfsmittel, um die organisatorischen Strukturen zu modernisieren. Eine ähnliche, wenn auch nicht so augenfällige Auswirkung hat die Kostenrechnung auf die Ablauforganisation.

Auf der anderen Seite allerdings muß die Notwendigkeit zu organisatorischen Änderungen auch als ganz gewichtige Akzeptanzbarriere angesehen werden.

Ein weiterer Aspekt, der allerdings in der dritten Aufgabenebene genauer behandelt wird, ist die Verbesserung der betrieblichen Entscheidungen, durch das dispositive Datenmaterial, das entwickelte Kostenrechnungssysteme liefern.

- Verbesserungen des Informationsstandes und der innerbetrieblichen Kommunikation

Kostenrechnung macht Zusammenarbeit notwendig, da es Daten aus der Produktion, Materialwirtschaft, der Lohn- und Gehaltsverrechnung, der Finanzbuchhaltung, dem Anlagenwesen, der Arbeitsvorbereitung und der Unternehmungsführung benötigt. Die Verbesserung der innerbetrieblichen Kommunikation, die Notwendigkeit zum Aufbau von Datenbeständen, wie z.B. in der Arbeitsvorbereitung und im Lagerbereich haben auch auf diese und deren angrenzende Bereiche positive Auswirkungen. Der Wirkungsgrad der betroffenen Bereiche steigt ganz allgemein, ohne daß die Kostenrechnung dabei direkt eingreift.

- Erhöhung des betriebswirtschaftlichen Fachwissens

Die Komplexität des Instrumentes Kostenrechnung und die hohen fachlichen Anforderungen, die es an die Anwender aus den verschiedensten betrieblichen Bereichen stellt, sind im Implementierungsfall gewichtige Hemmfaktoren. Für jene Betriebe, die die Akzeptanzbarrieren zu überwinden im Stande waren, wird die Kostenrechnung zu einem Wettbewerbsvorteil, weil die Kostenrechnungsimplementierung in allen Bereichen der Unternehmung positive Auswirkungen auf das betriebswirtschaftliche Fachwissen hervorruft.

Dies wirkt dann für alle Tätigkeiten befruchtend, so daß die Kostenrechnung weit über die eigenen Rechnungszwecke der dritten Aufgabenebene (siehe 4.3) wirkt.

- Gleichschaltung der Bestrebungen

Dieses Ziel ist natürlich nicht vollkommen erfüllbar. Vor allem bei entwickelten Plankostenrechnungssystemen wirken die verschiedenen Teamsitzungen und Kostendurchsprachen dahingehend, daß sich die Detailziele der verschiedenen Beteiligten zwangsweise annähern. Dies bewirkt ein harmonischeres Zusammenwirken der einzelnen Mitglieder der Organisation. Man zieht mehr an einem Strang und hebt so den Wirkungsgrad der Organisation.

- Motivationsinstrument

Da die Kostenrechnung ein Kontrollinstrument ist, müssen die betroffenen Bereiche

auch Verantwortung übernehmen. Die Einführung der Kostenrechnung bringt im allgemeinen Kostenverantwortung in die unteren Hierarchieebenen. Diese Ebenen sind aber in der Lage, die Kosten entscheidend zu beeinflussen. Bei der Gestaltung der Kostenrechnung sollte darauf Rücksicht genommen werden.

Voraussetzung für ein zielgerichtetes Verhalten auf allen Führungsebenen ist notwendigerweise die konkrete Fixierung der Unter-

nehmens- und Bereichsziele. In einem sehr guten Maße ist diese Forderung erfüllt, wenn neben der dafür notwendigen Kostenrechnung MbO (Management by Objectives — Führung durch Zielvorgaben) als Führungsmodell verwendet wird. In jeder Hierarchie werden Ziele und unter anderem auch Kostenziele festgelegt, bei deren Erstellung der jeweilige Kostenverantwortliche mitgearbeitet hat und die er schließlich akzeptiert hat. Das eigene Ziel bewirkt Identifikation unter

Grundfunktionen	Aufgaben
Ist-Ermittlungsfunktion	<p>Hauptaufgaben</p> <ul style="list-style-type: none"> — Erfolgsermittlung — Gesamterfolg — Stückerfolg — Erfolge der Gruppen, Bereiche, Kostenträger und Kostenstellen — Preisentscheidungen: <ul style="list-style-type: none"> — vollkostendeckende Angebotspreisermittlung — Preisuntergrenzen <p>Nebenaufgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Wahl des Fertigungsverfahrens — Eigen- oder Fremdfertigung — Preisobergrenze für Beschaffungsgüter — Verrechnungspreise — Bemessung von Lizenzgebühren — Prüfung von Investitionsvorhaben — Inventurwerte für Handelsbilanz — Inventurwerte für Steuerbilanz — Wertverluste bei Schadenersatzforderungen — Feststellen des Versicherungswertes beim Abschluß von Versicherungsverträgen — Beantwortung von Behördenanfragen — Daten für Betriebsvergleiche
Planungs- und Vorgabefunktion	<p>Hauptaufgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Betriebsdisposition und Betriebspolitik — Planung des optimalen Fertigungsprogrammes (Sortimentspolitik) — Planung des Fertigungsprozesses (Fertigungstiefe, Arbeitsverteilung, Maschinenbelegung, Lagerhaltung, Losgröße) — Kapazitätsplanung (Mehrschichtbetrieb, Überstunden, Kapazitätsausweitung) — Sollgrößen für die Kostenvergabe — Einsatz für Werbung (Werbemittel, Werbeträger) und Wahl des Absatzverfahrens (Vertriebsorganisation, Vertriebswege) <p>Nebenaufgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Eigenerstellung und Fremdbezug — Investitionspolitik — Gestaltung der Beschaffungsverfahren (z. B. Beschaffungswege)
Kontrollfunktion	<p>Hauptaufgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Kontrolle des Betriebsgebarens — Kostenanalyse — Finden von Ansatzpunkten zur Kostensenkung — Preiskontrolle — Überprüfung von Investitionsvorhaben — Überprüfung von Losgrößen in Beschaffung und Fertigung <p>Nebenaufgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Beurteilung, ob Lohnerhöhungen für das Unternehmen tragbar sind — Überprüfung der Vertretertätigkeit

Abb. 4: Übersicht über die Aufgaben und Rechnungszwecke der Kostenrechnung nach den Phasen des unternehmerischen Entscheidungsprozesses [18]



anderem mit den Kostenzielen und damit starke Motivation.

Es muß von dieser Reihe von wichtigen Metaaufgaben der Kostenrechnung noch hinzugefügt werden, daß es von Vorteil ist, bei der Konzeption schon auf diese erwünschten Ziele Rücksicht zu nehmen. Durch falsche Konzeptionen können diese Wirkungen verringert, wenn nicht gar ins Gegenteil gewendet werden.

Daraus erklärt sich auch, warum nicht alle bestehenden Kostenrechnungssysteme diese positiven Wirkungen nach sich ziehen.

4.3 Die Aufgaben der Kostenrechnung im engeren Sinne

Die historische Entwicklung zeigt, daß von Anfang an ein systematischer Ausgangspunkt gefehlt hat, von dem aus man in der Lage gewesen wäre, der Kosten- und Leistungsrechnung eine klare Aufgabenstellung zuzuweisen [9]. Noch in den 50er und 60er Jahren waren die Zusammenstellungen der Aufgaben der Kostenrechnung noch ziemlich unsystematisch. Dieser unbefriedigende Zustand hat in den siebziger Jahren zu neuen Gliederungsversuchen geführt.

• Historische Gliederung von Seicht

Diese von Seicht [10] vorgeschlagene Gliederungsmöglichkeit sieht die Aufgaben der Kostenrechnung (wenn man von diversen untergeordneten Nebenzwecken absieht) in:

- der vergangenheitsbezogenen Kontrolle,
- der gegenwartsbezogenen Preisbildung, Preisgenehmigung und Preisrechtfertigung und
- der zukunftsbezogenen Entscheidungsvorbereitung.

Seicht leitet diese Gliederung aus der geschichtlichen Entwicklung ab, nach der die Kostenrechnung ursprünglich lediglich als reine Gebarungsrechnung zur nachträglichen Rechtfertigung von Investitionen diente.

In den dreißiger Jahren übernahm die Kostenrechnung die Aufgabe, möglichst »gerechte«, »angemessene« Preise zu ermitteln. Zu diesem Zwecke wurden obligatorische »Kostenrechnungsrichtlinien« erlassen und alle Betriebe gezwungen, eine Kosten- und Betriebsergebnisrechnung einzurichten. Diese Kostenrechnungen mußten damals »Vollkostenrechnungen« sein.

Schließlich wurde die Dispositionsfunktion immer wichtiger. Man will heute Entscheidungen gründlich vorbereiten, man will planen und kontrollieren. Planen bedeutet, geistiges Vorwegnehmen und gestaltende Beeinflussung des zukünftigen Betriebsgeschehens. Ergänzend zur rational vorbereitenden Kostenrechnung ist die Kontrollrechnung zu nennen, die ebenfalls wieder Grundlagen für neue Entscheidungen bereitzustellen hat und somit ebenfalls zur entscheidungsorientierten Kostenrechnung i.v.S. zählt [11].

• Historische Gliederung nach Michel und Torspecken bzw. Haberstock

Auch Michel und Torspecken bzw. Haberstock sehen in der Wandlung der Aufgaben der Kostenrechnung die Ursachen für die Entwicklung der neueren Verfahren. Die Aufgaben sind keineswegs alle gleichzeitig in das betriebliche Rechnungswesen herangetragen worden, sondern haben erst nach und nach unter dem Druck der wirtschaftlichen Verhältnisse ihre derzeitige Bedeutung erlangt [12] (Abb. 2).

Die ersten Aufgaben, die zur Entwicklung der Ist- und auch der Normalkostenrechnung geführt haben, waren

- Kalkulation, Preisfindung und Erfolgsermittlung (Dokumentationsrechnung).

Später kam die Anforderung nach Datenmaterial dazu, um kurzfristige Entscheidungen treffen zu können. Dies führte zur Entwicklung der Teilkosten- bzw. Deckungsbeitragsrechnung. Die dazugehörige Aufgabe der Kostenrechnung war also

- Unterstützung unternehmerischer Planungs- und Entscheidungsaufgaben (Dispositionrechnung).

Haberstock, der sich ebenfalls an dieses grundsätzliche Aufgabenschema hält [13], führt eine ausführliche Liste von dispositiven Entscheidungen an [14] (siehe Abb. 2).

Ähnliche Ansätze sind noch zu finden bei Kosiol und Möllers [15].

Die weitere Wettbewerbsverschärfung rückte die Kostenkontrolle in den Mittelpunkt der Interessen. Um gut kontrollieren zu können, braucht man gute Richtwerte zum Vergleich. Dies führte zur Entwicklung der Plankostenrechnung, die solche Richtwerte in bestmöglicher Weise zur Verfügung stellt. Die dritte Aufgabe ist also die

- Betriebskontrolle (Kontrollrechnung)

Diese Gliederung stellt einen Zusammenhang zwischen Aufgaben und Kostenrechnungssystemen her. Dies ist sehr nützlich, wenn wie bei Kleinbetrieben nicht so viele Aufgaben relevant sind (siehe Kapitel 5).

• Ableitung der Aufgaben der Kostenrechnung aus den Ablaufphasen des betrieblichen Entscheidungsprozesses

Man kann den Zweck der Kostenrechnung auch darin sehen, daß sie Informationen zu liefern hat, welche den betrieblichen Entscheidungsprozeß unterstützen sollen.

Schlagwortartig gesagt, ist Entscheidung die Umsetzung von Information in Aktion. Daraus geht hervor, daß zum Treffen von Entscheidungen Informationen notwendig sind. Die neuere Kostenrechnung ist ein Informationssystem, dessen Hauptaufgabe in Anlehnung an die Informationsarten nach den Phasen des Entscheidungsprozesses darin besteht:

- Darstellungsinformationen (Ermittlungsfunktion),
- Planungsinformationen (Prognose- und Vorgabefunktion) und
- Kontrollinformationen (Kontrollfunktion) zu liefern [16] (siehe Abb. 3).

Ausgehend von dieser Grobgliederung hat Preißler-Dörrie den in Abb. 4 dargestellten ausführlichen Katalog ausgearbeitet.

Dieser Katalog ist zumindest vom Umfang repräsentativ für detaillierte Zusammenstellungen der Aufgaben der Kostenrechnung in anderen Veröffentlichungen. Es ist zwar beeindruckend, wozu die Kostenrechnung dienlich sein kann, aber es ist nicht verwunderlich, daß ein »ahnungsloser« potentieller Anwender von der Vielfalt eher abgestoßen wird, da er automatisch hohe Anforderungen an den Anwender damit verbindet.

• Andere Gliederungen

Neben diesen Gliederungen gibt es noch eine Reihe anderer Zusammenstellungen, die aber keinen so logischen Aufbau haben wie die hier vorgestellten.

5. Die Aufgaben der Kostenrechnung in Abhängigkeit von der Betriebsgröße

Es ist naheliegend, daß in kleinen Betrieben nicht sämtliche der möglichen Aufgaben der Kostenrechnung auch tatsächlich erfüllt werden müssen. Dies bedeutet aber, daß es nützlich wäre, eine betriebsgrößenspezifische Aufgabenzusammenstellung zu erstellen.

Von allen angeführten Gliederungsversuchen läßt sich nur bei dem von Haberstock bzw. Michel/Torspecken angeführten Ansatz eine betriebsgrößenspezifische Abhängigkeit ableiten (siehe Abb. 5).

In **Kleinbetrieben** stellt die Kalkulation in den allermeisten Fällen die einzige Aufgabe der Kostenrechnung dar. Zur Betriebskontrolle fehlt die Notwendigkeit wegen der Überschaubarkeit des Betriebes. Dispositive Aufgaben fallen bei dieser Betriebsgröße so selten an, daß die Führung einer Teilkostenrechnung kaum angebracht ist. So arbeiten

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

Abb. 5: Abhängigkeit der Aufgaben der Kostenrechnung von der Betriebsgröße (19)



z.B. Kleinbetriebe kaum in Bereichen, wo Preisuntergrenzen zu berücksichtigen sind. Im Bedarfsfalle können für dispositive Zwecke die notwendigen Daten kurzfristig erhoben werden.

In **Kleinbetrieben** können dispositive Aufgaben 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 [20].

Literatur:

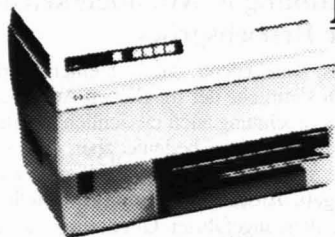
[1] Vgl. WINKLER, W.M.: Kostenrechnung in Klein- und Mittelbetrieben — Hemmfaktoren und betriebsspezifische Gestaltung, Graz 1986, S. 40 und S. 56.
 SCHÜHSLER, H.: WIFI-Beratungsaktion »Entscheidungsorientierte Kostenrechnung«, Gesamtauswertung 1980 — 1983, Wirtschaftsförderungsinstitut der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft, Gruppe Technik und Betriebswirtschaft, Juni 1984.
 BECKER, H.P.: Verwendung und Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung in mittel-

großen Industrieunternehmungen, Darmstadt 1984.
 BECKER, H.P.: Einsatz der Kostenrechnung in mittelgroßen Industrieunternehmungen — eine empirische Untersuchung, in: zfbf 37(1985)7/8, S. 601-617.
 [2] Vgl. WINKLER, W.M.: Kostenrechnung ... a.a.O., S. 57ff.
 WINKLER, W.M.: Organisationsformen von Kostenrechnungssystemen in Klein- und Mittelbetrieben, in: Der Wirtschaftsingenieur 18(1986)1, S. 17-21.
 WINKLER, W.M.: Wie anwendungs»feindlich« ist die Kostenrechnung, in: KRP (1987)3, S. 105-109.
 WINKLER, W.M.: Einführungsbarrieren für Kostenrechnungssysteme und deren Überwindung, in: Seicht, G.; Stiegler, H. (Hrsg.): Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 1988 (in Veröffentlichung).
 [3] Vgl. BECKER, H.P.: Einsatz der Kostenrechnung... a.a.O., S. 613f.
 [4] Vgl. SCHÜHSLER, a.a.O., S. 30ff.
 [5] Vgl. POTTS, A.J.: A Study of the Success and Failure Rates of Small Business and the Use or Non-use of Accounting Information, Ann Arbor 1977, S. 93f.
 [6] Vgl. STREIBEL, G.O.: Insolvenzzursachenforschung — Ein bedeutendes Instrument zur Vermeidung von Unternehmenszusammenbrüchen, in: Beilage zu den »Mitteilungen des Kreditschutzverbandes von 1870«, Wien 10.1.1983, S. 2-9.
 [7] Vgl. KURRAS, K.: Zum Liquiditätsziel in der Kostenrechnung, in: KRP (1977)2, S. 69-76.

[8] Vgl. SCHMOLL, A.; HAFNER, K.: Kostenrechnung als Motivationsinstrument, in: KRP (1977)3, S. 123-126, S. 126.
 [9] LOTZ, E.G.: Elektronische Kosten- und Leistungsrechnung für Industriebetriebe, Berlin 1969, S. 17.
 Vgl. SEICHT, G.: Moderne Kosten- und Leistungsrechnung, Wien 1977, S. 18.
 [10] Vgl. SEICHT, G.: Moderne ... a.a.O., S. 19ff.
 SEICHT, G.: Ziele und Gestaltungsmöglichkeiten der Kostenrechnung, in: KRP (1982)1, S. 21-27, S. 21f.
 [11] SEICHT, G.: Moderne .. a.a.O., S. 23.
 [12] MICHEL, R.; TORSPECKEN, H.-D.: Neuere Formen der Kostenrechnung — Kostenrechnung II, München, Wien 1981, S. 20.
 [13] HABERSTOCK, L.: Grundzüge der Kosten- und Erfolgsrechnung, München 1975, S. 10.
 [14] HABERSTOCK, L.: Kostenrechnung II — (Grenz-)Plankostenrechnung, Wiesbaden 1978, S. 30.
 [15] Vgl. KOSIOL, E.: Kostenrechnung und Kalkulation, Berlin, New York 1972, S. 64.
 MÖLLERS, P.: Kosten- und Leistungsrechnung, Opladen 1974, S. 20ff.
 [16] Vgl. KLEINEIDAM, E., OBENHAUS, H.: Kostenrechnung, 2. verb. Aufl., Bielefeld, Köln 1980, S. 19.
 [17] ebenda, S. 7.
 [18] Vgl. PREISLER-DORRIG: Grundlagen Kosten- und Leistungsrechnung, München 1979, S. 20.
 [19] WINKLER, W.M.: Kostenrechnung... a.a.O., S. 30.
 [20] ebenda, S. 31.

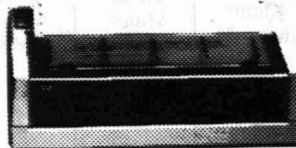
Ihr PC hat sich das Beste verdient: Peripheriegeräte von HP.

Sie arbeiten mit Ihrem PC professionell. Und Sie erwarten von Ihrem PC professionelle Resultate. Das können Sie auch. Mit Peripheriegeräten von HP.

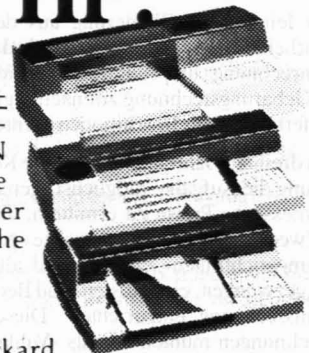


Der HP LaserJet. Text und Grafik flüsterleise. 32 Schrifttypen zur Auswahl.

Der HP ThinkJet. Preiswerter Tintenstrahldrucker im Kleinformat. Ideal als Schreibtischdrucker. Flüsterleise. Wartungsfrei. Einfachste Handhabung durch auswechselbaren Druckkopf.



Die HP Plotter. Farbgrafik für Papier bis Format DIN A0. Für ausdrucksvolle Geschäftsgrafiken, oder detaillierte technische Zeichnungen.



Hewlett-Packard Peripheriegeräte sind an alle herkömmlichen Personal Computer anzuschließen. Überzeugen Sie sich davon, was Peripheriegeräte für Sie leisten können. Am besten beim nächsten Fachhändler.



Hewlett-Packard Ges. m. b. H.
Lieblgasse 1, 1222 Wien, Tel.: 25 00-0