

Abhandlungen aus dem
Industrieseminar der Universität Mannheim

Heft 46

Betriebsindividuelle Gestaltung der Kostenrechnung

Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der situativen
Kostenrechnungstheorie unter besonderer Berücksichtigung
der Industriebetriebe

Von

Ralf Krieger



Duncker & Humblot · Berlin

RALF KRIEGER

Betriebsindividuelle Gestaltung der Kostenrechnung

**Abhandlungen aus dem
Industrieseminar der Universität Mannheim**

früher unter dem Titel

**Abhandlungen aus dem Industrieseminar der Universität zu Köln
begründet von Prof. Dr. Dr. h. c. Theodor Beste**

Herausgegeben von

**Prof. Dr. Gert v. Kortzfleisch, Prof. Dr. Heinz Bergner
und Prof. Dr. Peter Milling**

Heft 46

Betriebsindividuelle Gestaltung der Kostenrechnung

**Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der situativen
Kostenrechnungstheorie unter besonderer Berücksichtigung
der Industriebetriebe**

Von

Ralf Krieger



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Krieger, Ralf:

Betriebsindividuelle Gestaltung der Kostenrechnung :
ein Beitrag zur Weiterentwicklung der situativen
Kostenrechnungstheorie unter besonderer Berücksichtigung
der Industriebetriebe / von Ralf Krieger. –
Berlin : Duncker und Humblot, 1995

(Abhandlungen aus dem Industrieseminar der Universität Mannheim ;
H. 46)

Zugl.: Mannheim, Univ., Diss., 1995

ISBN 3-428-08575-2

NE: Universität (Mannheim) / Seminar für Allgemeine
Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftslehre der Industrie:
Abhandlungen aus dem . . .

Alle Rechte vorbehalten

© 1995 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0935-381X
ISBN 3-428-08575-2

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

*Brigitte und
meinen Eltern*

Vorwort

Die vorliegende Schrift entstand am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Industriebetriebslehre II der Universität Mannheim. Es ist mir ganz besonders daran gelegen, an dieser Stelle dem Inhaber dieses Lehrstuhls, meinem hochverehrten akademischen Lehrer, Herrn Professor Dr. Heinz Bergner, zu danken. Er hat mir diese Arbeit ermöglicht und sie in vielfältiger Weise gefördert. Als sein Assistent durfte ich erfahren, wie sich fachliche Kompetenz und menschliche Größe auf vorbildliche Weise in seiner Person vereinen. Mein Dank gilt weiterhin den Herren Professoren Dr. Gert von Kortzfleisch und Dr. Peter Milling für ihre freundliche Unterstützung.

Zum Gelingen der Arbeit haben auch meine Kollegen am Lehrstuhl einen großen Beitrag geleistet. Für die freundschaftliche Atmosphäre und die unermüdliche Bereitschaft zu fruchtbaren Diskussionen danke ich daher den Herren Diplom-Kaufleuten Dr. Ulrich Brecht, Dr. Thomas Brittinger, Dr. Thomas Hänichen, Dr. Gerhard Kloos, Dr. Gerhard Moroff, Dr. Michael Schehl und Dr. Ulrich Schwarzmaier sowie Frau Irmgard Stefani. Weiterhin danke ich allen Famulanten des Lehrstuhls, die mich durch ihre fleißige Arbeit unterstützt haben. Frau Gisela Wismann bin ich für ihre Hilfe bei der Organisation des Rigorosums zu tiefem Dank verpflichtet.

Einen unschätzbarer Verdienst an der Entstehung dieser Arbeit haben sich die Herren Diplom-Kaufleute Dr. Thomas Hänichen und Dr. Michael Schehl erworben. Für die kritische Durchsicht des Manuskripts, ihre jederzeitige Bereitschaft, mit wertvollen Anregungen den Entwicklungsstand der Arbeit voranzubringen, sowie die aufmunternden Worte in schwierigen Zeiten bin ich Ihnen zu immerwährendem Dank verpflichtet. Herrn Professor Dr. h. c. Simon und Frau Burmeister vom Verlag Duncker & Humblot danke ich für die gute Zusammenarbeit bei der Veröffentlichung.

Zum Schluß, aber nicht zuletzt danke ich Brigitte und meinen Eltern. Sie haben stets Verständnis für mein Vorhaben aufgebracht, mich immer und in jeder Hinsicht unterstützt und - oftmals auch im stillen wirkend - ganz erheblich zum Gelingen dieses Werkes beigetragen.

Mannheim, im Juni 1995

Ralf Krieger

Inhaltsverzeichnis

A. Zur Notwendigkeit betriebsindividueller Gestaltung der Kostenrechnung	17
I. Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit	17
II. Gang der Untersuchung	22
B. Grundlagen der Untersuchung	25
I. Wesensmerkmale der Kostenrechnung	25
1. Die betriebliche Kostenrechnung als Instrument der Unternehmensführung	25
a) Die wirtschaftlichen Aufbau- und Ablaufstrukturen des Betriebes	25
b) Begriff und Aufgaben der Unternehmensführung	28
aa) Zum Begriff der Unternehmensführung	28
bb) Aufgaben der Unternehmensführung	29
c) Die Kostenrechnung als Bestandteil des betrieblichen Informations- systems	33
d) Zwecke der Kostenrechnung	40
2. Zum Modellcharakter der Kostenrechnung	45
a) Modellbildung als Voraussetzung für die Erkenntnisgewinnung	46
b) Modelfunktionen der Kostenrechnung	48
aa) Die Abbildungsfunktion	48
bb) Die Verkürzungsfunktion	50
cc) Die Subjektivierungsfunktion	52
c) Modelleigenschaften der Kostenrechnung	54
aa) Die Bildhaftigkeit der Abbildung	55
bb) Die Art des Realitätsbezugs	56
cc) Der Sicherheitsgrad der abgebildeten Realität	56
dd) Die Abbildung der Fortentwicklung von Modellgrößen	57
ee) Die Funktion im Rahmen unternehmerischer Entscheidungs- prozesse	59

II. Anforderungen an die betriebsindividuelle Gestaltung der Kostenrechnung	63
1. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung als betriebsübergreifende Gestaltungsanforderungen	64
a) Die Zweckbestimmtheit und die Wirtschaftlichkeit als übergeordnete Gestaltungsgrundsätze	64
b) Einzelgrundsätze der Kostenrechnungsgestaltung	65
aa) Grundsätze der Informationsverwertung	67
(1) Relevanz	67
(2) Rechtzeitigkeit	70
(3) Adäquanz	71
bb) Grundsätze der Informationserstellung	72
(1) Grundsätze zur Bestimmung des Abbildungsinhalts	72
(a) Richtigkeit	73
(b) Genauigkeit	80
(2) Grundsätze zur Gestaltung der Abbildungsvorgänge	81
(a) Flexibilität	82
(b) Schnelligkeit	82
(c) Stetigkeit	83
c) Die betriebsindividuelle Kostenrechnungsgestaltung als sekundärer und zugleich übergeordneter Gestaltungsgrundsatz	84
2. Anforderungen an die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit der betriebsindividuellen Gestaltung der Kostenrechnung	88
a) Strukturierung des kostenrechnerischen Gestaltungsvorgangs	89
b) Die Kostentheorie und die Kostenrechnungstheorie als theoretische Grundlagen der betriebsindividuellen Kostenrechnungsgestaltung	93
c) Der situative Ansatz und die typologische Methode als Bezugsrahmen für die Erarbeitung kostenrechnungstheoretischer Gestaltungsempfehlungen	99
C. Die Einflußfaktoren der Kostenrechnungsgestaltung	104
I. Ansatzpunkte zur Systematisierung der Einflußfaktoren	105
1. Notwendigkeit und Anforderungen einer zweckmäßigen Systematisierung	105
2. Formal-beschreibende Systematisierungskriterien	109
a) Einteilung der Gestaltungseinflüsse nach ihrer örtlichen Herkunft	109
b) Einteilung der Gestaltungseinflüsse nach dem Umfang ihres Wirkungsbereichs	111
c) Einteilung der Gestaltungseinflüsse nach ihrer Relevanz für einzelne Phasen der Kostenrechnungskonzeptgestaltung	111
d) Einteilung der Gestaltungseinflüsse nach ihrem Verbindlichkeitsgrad	112
e) Einteilung der Gestaltungseinflüsse nach ihrer betriebsindividuellen Bedeutung für das Wesen der Kostenrechnung	113

3. Die Einteilung der Gestaltungseinflüsse nach ihrem modelltheoretischen Zusammenhang als entdeckungs- und erklärfungsfunktionaler Systematisierungsansatz	116
 II. Die Einflußfaktoren der Kostenrechnungsgestaltung im einzelnen	119
1. Rahmenbedingungen der Kostenrechnungsgestaltung	120
a) Der Entwicklungsstand vorgelagerter Datenerfassungssysteme	120
b) Der Entwicklungsstand der betrieblichen Datenverarbeitungstechnik	124
c) Der Grad der Fachkenntnisse der Informationsadressaten und der Systembetreiber	127
d) Die Betriebsgröße	128
e) Der Entwicklungsstand der Kostentheorie und der Kostenrechnungstheorie	131
f) Kostenrechnungsrichtlinien	133
g) Sonstige Rahmenbedingungen	135
2. Primär über den betriebsindividuellen Informationsbedarf der Kostenrechnungsadressaten wirkende Gestaltungseinflüsse	136
a) Über den Informationsbedarf betriebsinterner Adressaten wirkende Einflüsse	137
aa) Die Art der Wettbewerbsstrategie	137
bb) Die Art der Absatzstruktur	140
cc) Die Stellung des Betriebes im gesamtwirtschaftlichen Leistungszusammenhang	144
dd) Der gesamtwirtschaftliche Reifegrad der Erzeugnisse	145
ee) Die Art der Gliederung von Führungsaufgaben	148
ff) Der betriebliche Führungsstil	151
b) Über den Informationsbedarf betriebsexterner Adressaten wirkende Einflüsse	155
aa) Einflüsse aufgrund gesetzlicher Bestimmungen	156
bb) Einflüsse aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen	160
cc) Einflüsse aufgrund der Machtposition von Marktpartnern	161
3. Urbildbedingte Gestaltungseinflüsse	162
a) Zuordnungsbeziehungen als Bezugsrahmen zur Ableitung urbildbedingter Gestaltungseinflüsse	162
aa) Arten von Zuordnungsbeziehungen	163
(1) Isomorph abgebildete Zuordnungsbeziehungen	163
(2) Homomorph abgebildete Zuordnungsbeziehungen	164
(a) Wesensmäßige Gemeinkosten	165
(b) Unechte Gemeinkosten	165
(c) Unechte Einzelkosten	165
bb) Ausmaß der Zuordnungsbeziehungen	170
cc) Zusammenfassende Würdigung der Zuordnungsbeziehungen als Bezugsrahmen für die Ableitung urbildbedingter Gestaltungseinflüsse	171

b) Statisch-strukturelle Einflußfaktoren des Urbildes - dargestellt am Beispiel des Fertigungsbereichs	172
aa) Fertigungsorganisatorische Merkmale	173
(1) Die Art der zeitlichen und örtlichen Zuordnung der Aufträge zu den Fertigungsanlagen	173
(2) Die Art der Leistungswiederholung	177
(3) Der Weg der Erzeugnisse durch den Betrieb	183
bb) Fertigungstechnische Merkmale des Betriebes	188
(1) Die Art der fertigungstechnischen Verbundenheit der Erzeugnisse	188
(2) Die Art der Mengenkorrelation der Erzeugnisse im Fertigungsbereich	194
(3) Die Art der Stoffverwertung	197
(4) Die Fertigungsdauer	201
(5) Die Wiederholbarkeit der Leistungsqualität	203
(6) Die Intensität der eingesetzten originären Produktionsfaktoren	205
(7) Die Zahl der Fertigungsstufen	208
c) Situative Ausprägungen der Kostenbestimmungsfaktoren als dynamisch-funktionelle Einflußfaktoren des Urbildes - dargestellt am Beispiel der Hauptkosteneinflußgröße Beschäftigung	211
aa) Die Kontinuität der Beschäftigung im Zeitablauf	212
bb) Die Anpassungsmöglichkeiten des Betriebes an Beschäftigungsschwankungen	215
cc) Der Anteil der beschäftigungsabhängigen Kosten an den Gesamtkosten des Betriebes	216
dd) Die Beschäftigungssituation	218
D. Die Auswahl eines situationsadäquaten Kostenrechnungssystems als Basiskonzeption der Grundrechnung	219
I. Die Auswahl einer Kostenrechnungsalternative als Entscheidungsproblem	219
II. Festlegung Kostenrechnungssysteme kennzeichnender Grundmerkmale	225
III. Betriebsspezifische Beurteilung der nach dem Zeitbezug der Kosten zu differenzierenden Kostenrechnungssysteme	230
1. Die traditionelle Istkostenrechnung	231
a) Das Wesen der traditionellen Istkostenrechnung	231
b) Betriebsspezifische Eignung der traditionellen Istkostenrechnung zur Erfüllung kostenrechnerischer Zwecke	235
aa) Kalkulation	235
(1) Die Nachkalkulation auf Istkostenbasis als Grundlage für die Preisermittlung	236

(2) Die Nachkalkulation der Istkostenrechnung als Grundlage für Vorkalkulationen	239
bb) Bereitstellung von Informationen für die Betriebsergebnisrechnung ..	241
cc) Kostenkontrolle	243
dd) Bereitstellung von Informationen für die betriebliche Planung	245
c) Zusammenfassende Beurteilung der traditionellen Istkostenrechnung	246
2. Die Normalkostenrechnung	247
a) Das Wesen der Normalkostenrechnung	247
b) Betriebsspezifische Eignung der Normalkostenrechnung zur Erfüllung kostenrechnerischer Zwecke	250
aa) Kalkulation	250
bb) Bereitstellung von Informationen für die Betriebsergebnisrechnung ..	252
cc) Kostenkontrolle	254
dd) Bereitstellung von Informationen für die betriebliche Planung	256
c) Zusammenfassende Beurteilung der Normalkostenrechnung	257
3. Die Plankostenrechnung	258
a) Das Wesen der Plankosten und der Plankostenrechnung	258
b) Voraussetzungen und Grenzen der Planung und ihre Bedeutung für die betriebsspezifische Eignung der Plankostenrechnung	263
c) Betriebsspezifische Eignung der Plankostenrechnung zur Erfüllung kostenrechnerischer Zwecke	266
aa) Kalkulation	266
bb) Bereitstellung von Informationen für die Betriebsergebnisrechnung ..	270
cc) Kostenkontrolle	272
dd) Bereitstellung von Informationen für die betriebliche Planung	276
d) Zusammenfassende Beurteilung der Plankostenrechnung	282
IV. Betriebsspezifische Beurteilung der nach dem Umfang der auf die Kostenträger verrechneten Kosten zu differenzierenden Kostenrechnungssysteme	283
1. Die Vollkostenrechnung	284
a) Das Wesen der Vollkostenrechnung	284
b) Betriebsspezifische Eignung der Vollkostenrechnung zur Erfüllung kostenrechnerischer Zwecke	285
aa) Kalkulation	285
bb) Bereitstellung von Informationen für die betriebliche Planung	289
cc) Bereitstellung von Informationen für die Betriebsergebnisrechnung ..	293
(1) Vollkostenrechnungssysteme auf Istkostenbasis	294
(2) Vollkostenrechnungssysteme auf Plan- oder Normalkostenbasis ..	296
c) Zusammenfassende Beurteilung der Vollkostenrechnung	303
2. Die Grenzkostenrechnung	304
a) Das Wesen der Grenzkostenrechnung	305
b) Betriebsspezifische Eignung der Grenzkostenrechnung zur Erfüllung kostenrechnerischer Zwecke	306
aa) Kalkulation	306

bb) Bereitstellung von Informationen für die betriebliche Planung	310
cc) Bereitstellung von Informationen für die Betriebsergebnisrechnung ..	311
c) Zusammenfassende Beurteilung der Grenzkostenrechnung	314
V. Betriebsspezifische Beurteilung der nach dem Ausmaß der bei der Maßkosten- ermittlung erfolgenden Isteinflußgrößenanpassung zu differenzierenden Kostenrechnungssysteme	316
1. Zur Bedeutung der Isteinflußgrößenangepaßten Maßkostenermittlung für die Aussagefähigkeit der Kostenkontrolle	316
2. Betriebsspezifische Eignung der starren Kostenrechnung für die Kosten- kontrolle	320
3. Betriebsspezifische Eignung der flexiblen Kostenrechnung für die Kosten- kontrolle	329
E. Die Berücksichtigung betriebsspezifischer Besonderheiten bei der detaillierten Gestaltung des Kostenrechnungssystems - dargestellt am Beispiel der Grenz- plankostenrechnung	334
I. Bei Einführung oder grundlegender Überarbeitung der Grenzplankosten- rechnung festzulegende Gestaltungsmerkmale	335
1. Festlegung der Rechnungsperioden	335
a) Festlegung der Planungsperiode	336
b) Festlegung von Abrechnungsperioden	343
aa) Einflüsse auf die Wahl der Abrechnungsperiode für den kosten- stellenweisen Soll-Ist-Vergleich	343
(1) Die Istkostenerfassung	344
(2) Die Istbezugsgrößenerfassung	345
(3) Das Kostenbeeinflussungspotential	348
bb) Wahl der Abrechnungsperiode für die Kostenträgerzeitrechnung	349
2. Gliederung der Kostenträger	351
a) Begriff und allgemeine Systematisierung der Kostenträger	352
b) Gliederung der Endkostenträger	353
aa) Klassifizierung von Endkostenträgereinheiten	353
bb) Aufgliederung von Endkostenträgereinheiten	355
c) Gliederung der Vorkostenträger	357
3. Einteilung des Betriebes in Kostenstellen	359
a) Zwecke und Grundsätze der Kostenstellenbildung	360
b) Gliederungskriterien der Kostenstellenbildung und ihre betriebs- individuelle Bedeutungsgewichtung	362
c) Betriebsspezifische Besonderheiten der Kostenstellenbildung im Fertigungsbereich	365
aa) Kostenstellenbildung bei Werkstattfertigung	365
bb) Kostenstellenbildung bei Fließfertigung	369

	Inhaltsverzeichnis	15
cc) Kostenstellenbildung bei Baustellenfertigung	370	
dd) Sonstige Einflußfaktoren der Kostenstellenbildung	372	
4. Wahl der Bezugsgrößenart	374	
a) Zwecke und Grundsätze der Bezugsgrößenwahl	375	
b) Betriebsspezifische Bezugsgrößenwahl im Fertigungsbereich	377	
aa) Bezugsgrößenwahl bei homogener Kostenverursachung	378	
(1) Homogene Kostenverursachung bei gleichartiger Leistung	379	
(2) Homogene Kostenverursachung bei verschiedenartiger Leistung	380	
bb) Bezugsgrößenwahl bei heterogener Kostenverursachung	381	
(1) Leistungsbedingte Heterogenität	383	
(2) Verfahrensbedingte Heterogenität	388	
5. Gliederung der Kostenarten	393	
 II. Planungsperiodisch festzulegende Gestaltungsmerkmale	399	
1. Wahl des Verfahrens zur Ermittlung der Planbezugsgröße	399	
2. Bei der Kostenplanung festzulegende Gestaltungsmerkmale	405	
a) Preisplanung	405	
aa) Preisplanung primärer Kostenarten	406	
(1) Umfang der in das Planpreissystem einzubeziehenden Produktionsfaktoren	406	
(2) Geltungsdauer der Planpreise	408	
bb) Preisplanung sekundärer Kostenarten	410	
b) Mengenplanung	411	
aa) Wahl der Planungsmethode	412	
(1) Methoden der Kostenplanung und ihre Systematisierung	412	
(2) Verfahrenswahl bei Einzelkostenplanung	416	
(a) Materialeinzelkosten	416	
(b) Lohneinzelkosten	419	
(c) Sondereinzelkosten	425	
(3) Verfahrenswahl bei Gemeinkostenplanung	427	
bb) Festlegung des Anspannungsgrades	430	
3. Wahl des Kalkulationsverfahrens	432	
 III. Abrechnungsperiodisch festzulegende Gestaltungsmerkmale	434	
1. Gestaltung der laufenden Plankostenverrechnung	434	
2. Gestaltung des routinemäßigen Soll-Ist-Vergleichs	435	
3. Gestaltung der Abweichungsverrechnung	437	
 F. Schlußbemerkung	440	
 Literaturverzeichnis	441	

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Aufgaben der Unternehmensführung.....	30
Abbildung 2: Führung und Führungsteilfunktionen.....	32
Abbildung 3: Die Kostenrechnung als Modell	46
Abbildung 4: Beziehungen zwischen kostenrechnerischem Modell, Original und Subjekt.....	53
Abbildung 5: Modelleigenschaften der Kostenrechnung.....	62
Abbildung 6: Ablaufphasen der Kostenrechnungsdurchführung	66
Abbildung 7: Grundsätze der Kostenrechnungsgestaltung	87
Abbildung 8: Ablauf der Kostenrechnungsgestaltung.....	90
Abbildung 9: Vergleich der Abstraktionsgrade von einzelbetrieblicher Kostenrechnung, Kostenrechnungstheorie und Kostentheorie	94
Abbildung 10: Orientierung der Kostenrechnungstheorie hinsichtlich einer betriebspezifischen Betrachtung der Kostenrechnung	99
Abbildung 11: Gestaltungsrichtungen abdingbarer und unabdingbarer Einflußfaktoren	114
Abbildung 12: Modelltheoretische Einflußquellen der Kostenrechnungsgestaltung.....	117
Abbildung 13: Arten von Zuordnungsbeziehungen zwischen Kosten und Leistungen.....	164
Abbildung 14: Zeitliche und örtliche Zuordnung der Aufträge zu den Fertigungsanlagen.....	175
Abbildung 15: Vergleich des Betriebsergebnisses der Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis mit dem Betriebsergebnis I der Plan- oder Normalkostenrechnung auf Vollkostenbasis.....	298
Abbildung 16: Die Wirkung vollständig in das Betriebsergebnis verrechneter Beschäftigungsabweichungen auf die Fixkostenhöhe im Betriebsergebnis	301
Abbildung 17: Die Vernachlässigbarkeit von Beschäftigungsabweichungen.....	323
Abbildung 18: Die Vernachlässigbarkeit von Beschäftigungseinflußgrößenabweichungen.....	326
Abbildung 19: Anwendungsbereich des Verzichts auf eine istbeschäftigungsangepaßte Maßkostenermittlung	328
Abbildung 20: Systematisierung der Kostenträger	353
Abbildung 21: Methoden der Kostenplanung	415

A. Zur Notwendigkeit betriebsindividueller Gestaltung der Kostenrechnung

I. Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit

Die Kostenrechnung stellt nach wie vor eines der wichtigsten Instrumente des betrieblichen Informationssystems dar. Auf der Grundlage der Ideen *Schmalenbachs*, die Kostenrechnung als Lenkungsinstrument des Betriebes zu gestalten,¹ ist die Kostenrechnung im Laufe der zurückliegenden Jahrzehnte "zu einem der bedeutsamsten Instrumente für die Informationsversorgung der Unternehmensführung und damit zu einem der wichtigsten *Controlling-Instrumente*"² entwickelt worden. Durch die Bereitstellung von relevanten Kosteninformationen soll sie die Unternehmensführung bei der Erfüllung ihrer Führungsfunktionen, insbesondere hinsichtlich der Planung und Kontrolle des Betriebsgeschehens, unterstützen. Die Aufgaben der Kostenrechnung leiten sich damit vornehmlich aus dem Informationsbedarf betriebsinterner Adressaten ab. Zudem hat sie Informationen für externe Adressaten zur Verfügung zu stellen, z.B. für die Ermittlung der handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten.

Diesem Anspruch, als wichtiges Informationsinstrument zur zieloptimalen Führung des Betriebes beizutragen, kann die Kostenrechnung nur dann uneingeschränkt gerecht werden, wenn sie einerseits den Informationsbedarf der Kostenrechnungsadressaten berücksichtigt und andererseits ein möglichst getreues Abbild der Realität, der betrieblichen Leistungserstellungs- und Leistungsverwertungsprozesse, wiedergibt. Die Kostenrechnung ist folglich nicht nur als ein Instrument zur zieloptimalen Gestaltung der Betriebsabläufe aufzufassen, sondern sie ist selbst Gestaltungsobjekt, das auf den Informationsbedarf der Adressaten auszurichten und an die Besonderheiten des Abbildungsobjektes, den betrieblichen Gegebenheiten und

¹ Vgl. hierzu *Schmalenbach*, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, 8., erweiterte und verbesserte Auflage, bearbeitet von R. Bauer, Köln/Opladen 1963, S. 1 ff. sowie die dort auf S. 1 genannten Aufsätze. Zur Bedeutung des Beitrages *Schmalenbachs* zur Entwicklung der Kostenrechnung vgl. auch *Kilger*, W.: Schmalenbachs Beitrag zur Kostenlehre, in: *ZfBfF*, 25. Jg. 1973, S. 522 ff. sowie die dort angegebene Literatur.

² *Männel*, W.: Stand und Weiterentwicklung der Kostenrechnung, in: *krp*, o. Jg. 1992, S. 40.

Vorgängen, anzupassen ist. Da sich der Informationsbedarf der Adressaten sowie die betrieblichen Gegebenheiten von Betrieb zu Betrieb unterscheiden und individuellen Charakter besitzen, ergibt sich die Schlußfolgerung, daß sich die Kostenrechnungen als Modelle der zugrundeliegenden betrieblichen Realitäten ebenfalls durch eine Individualität hinsichtlich ihres Aufbaus und Ablaufs auszeichnen müssen, um den an sie gestellten Anforderungen gerecht werden zu können. Bei der praktischen Gestaltung einer zweckmäßigen Kostenrechnung sind daher die besonderen Bedingungen und Eigenheiten des betrachteten Betriebes zu berücksichtigen. Diese betriebsindividuelle Gestaltungsaufgabe stellt sich dabei nicht nur bei der Neueinführung einer Kostenrechnung, sondern es ist eine laufende Überprüfung bestehender Kostenrechnungen auf ihre zweckmäßige Gestaltung sowie gegebenenfalls deren Anpassung an veränderte Anforderungen und Bedingungen erforderlich.³ Die Kostenrechnung ist demnach als ein fakultatives Informationssystem aufzufassen, das einer ständigen Anpassung an veränderte betriebliche Gegebenheiten bedarf, so daß "das Beibehalten 'bewährter' Kostenrechnungskonzepte kein Verdienst, sondern im Zweifel ein Versäumnis darstellt."⁴

Die Forderung nach einer betriebsindividuellen Gestaltung der Kostenrechnung ist nicht neu. Beispielsweise wird in den 1939 erlassenen "Allgemeinen Grundsätzen der Kostenrechnung" trotz der mit diesem Erlass angestrebten Vereinheitlichung der betrieblichen Kostenrechnungen bereits die Erfordernis einer Anpassung der Kostenrechnung an bestimmte betriebliche Gegebenheiten hervorgehoben.⁵ Ähnliche Äußerungen finden sich bei *Kalveram*,⁶ *Kosiol*⁷ und *Nowak*,⁸ die ebenfalls auf die Notwendigkeit

³ Vgl. *Brink*, H.-J.: Einflußfaktoren auf die Gestaltung der Kostenrechnungssysteme, in: *Männel*, W. (Hrsg.): *Handbuch der Kostenrechnung*, Wiesbaden 1992, S. 167 f.

⁴ *Weber*, J.: *Change-Management für die Kostenrechnung - Zur Notwendigkeit des beständigen Wandels der Kostenrechnung*, in: *Scheer*, A.-W. (Hrsg.): *Rechnungswesen und EDV*, 10. Saarbrücker Arbeitstagung 1989, *Rechnungswesen im Unternehmen der 90er Jahre*, Heidelberg 1989, S. 35.

⁵ Vgl. *Erlaß des Reichswirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 16. Januar 1939: Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung*, abgedruckt in: *Fischer*, J./*Heß*, O./*Seebauer*, G. (Hrsg.): *Buchführung und Kostenrechnung*, Leipzig 1939, S. 417. Als Einflußfaktoren werden dabei die Betriebsgröße, die Art des Betriebsablaufs und die Art der Leistungen genannt.

⁶ Vgl. *Kalveram*, W.: *Industrielles Rechnungswesen, Doppelte Buchhaltung und Kontenrahmen - Betriebsabrechnung - Kostenrechnung*, 6., überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1968, S. 175.

⁷ Vgl. *Kosiol*, E.: *Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung)*, Systematische Darstellung der Betriebsabrechnung und der kurzfristigen Erfolgsrechnung, 5., durchgesehene Auflage, Wiesbaden 1953, S. 32.

einer Anpassung der Kostenrechnung an die speziellen Gegebenheiten des Betriebes hinweisen.

Eine Untersuchung der bisherigen Auseinandersetzung der betriebswirtschaftlichen Literatur mit dem Bereich der Kostenrechnung zeigt indessen, daß eine Erforschung von Einflußfaktoren auf die Gestaltung der Kostenrechnung und deren individualisierenden Auswirkungen bislang in unzureichendem Maße erfolgt. Der Schwerpunkt der bisherigen betriebswirtschaftlichen Forschung im Bereich der Kostenrechnung liegt auf der Erarbeitung theoretisch einwandfreier Kostenrechnungskonzepte und -systeme. Hierzu sind Veröffentlichungen, die sich mit Sonderfragen und Spezialproblemen der Kostenrechnung wie dem Verursachungsprinzip, dem Kostenbegriff oder den Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung auseinanderzusetzen, ebenso zu zählen wie die vielfältigen Versuche, die bisherigen kostenrechnungstheoretischen Erkenntnisse in einem Gesamtwerk systematisch darzustellen. Diese vom Einzelfall abstrahierende Vorgehensweise steht dabei zu Recht im Mittelpunkt wissenschaftlicher Betätigung, da sie für die Erforschung und Durchdringung kostenrechnerischer Zusammenhänge sowie zur konzeptionellen Weiterentwicklung der Kostenrechnung unerlässlich ist und als die Hauptaufgabe der Betriebswirtschaftslehre überhaupt angesehen werden muß.⁹

Des weiteren finden sich differenzierende Ansätze in der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnungsliteratur. Eine Vielzahl von Autoren versucht beispielsweise die Anwendbarkeit bestimmter Kostenrechnungssysteme auf ausgewählte Anwendungsbereiche der Praxis - meist handelt es sich dabei um Wirtschaftszweige oder Branchen - zu überprüfen.¹⁰ Zu dieser Vorge-

⁸ Vgl. Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme in der Industrie, 2., ergänzte Auflage, Köln/Opladen 1961, S. 40 f.

⁹ Aufgrund der Forschungs- und Lehrfunktion der auf hohem Abstraktionsniveau stattfindenden kostentheoretischen und kostenrechnungstheoretischen Untersuchungen beeinflußt der Entwicklungsstand der Kostentheorie und der Kostenrechnungstheorie das Wesen einzelbetrieblicher Kostenrechnungen und wird daher bei der Beschreibung von Einflußfaktoren der Kostenrechnungsgestaltung anzusprechen sein. Vgl. hierzu Kapitel C-II.-1.-e) dieser Untersuchung.

¹⁰ Innerhalb des industriellen Bereiches treten weitere auf die Besonderheiten einzelner Branchen ausgerichtete Darstellungen der Kostenrechnung auf. Vgl. etwa Büchner, S.: Die Auswertung der Kostenrechnung in der Eisen schaffenden Industrie, Diss., Köln 1958; Friedrich, E.: Die Wirtschaftlichkeit der Plankostenrechnung in der garnbearbeitenden Industrie, Diss., Darmstadt 1961; Grahl, F.-W.: Moderne Kostenrechnung und Kalkulation in der Holzindustrie, Mering bei Augsburg 1963; Kiebel, W.: Die Standardkostenrechnung in der Papierindustrie, Diss., Biberach a.d.R. 1940; Mayer, L./Steurer, R. u.a.: Die Selbstkostenrechnung in der Papier-, Zellstoff-, Holzstoff- und Pappenindustrie, Wiesbaden 1959; Weblus, B.: Produk-