

Lange, Jan-Ulrich; Schauer, Bernd Dieter

Working Paper

Stand und Rechenzwecke mittelständischer Kostenrechnung: Eine empirische Untersuchung

Diskussionsbeiträge - Serie I, No. 282

Provided in Cooperation with:

Department of Economics, University of Konstanz

Suggested Citation: Lange, Jan-Ulrich; Schauer, Bernd Dieter (1996) : Stand und Rechenzwecke mittelständischer Kostenrechnung: Eine empirische Untersuchung, Diskussionsbeiträge - Serie I, No. 282, Universität Konstanz, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Statistik, Konstanz

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/68926>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

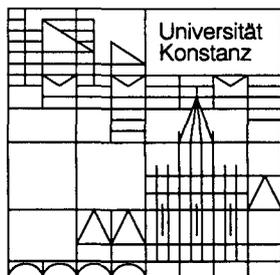
Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



**Fakultät für
Wirtschaftswissenschaften
und Statistik**

W 284 (282)



Jan-Ulrich Lange
Bernd Dieter Schauer

**Stand und Rechenzwecke
mittelständischer
Kostenrechnung**
Eine empirische Untersuchung

21. MAI 1996 Weltwirtschaft
Kl. 14

W 284 (282) *gla* *br* *sig* *gla* Diskussionsbeiträge

Stand und Rechenzwecke mittelständischer Kostenrechnung
- Eine empirische Untersuchung -

Jan-Ulrich Lange
Bernd Dieter Schauer

677165

Serie I-Nr. 282

Universität Konstanz
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
und Statistik
Postfach 5560 D 143
D-78434 Konstanz

Jan-Ulrich.Lange@uni-konstanz.de

1. April 1996

Stand und Rechenzwecke mittelständischer Kostenrechnung - Eine empirische Untersuchung -

Jan-Ulrich Lange, Bernd Dieter Schauer

Zusammenfassung

Diese Arbeit basiert auf einer empirischen Erhebung, die von Juni-September 1995 in Süddeutschland durchgeführt wurde. Sie hat einerseits das Ziel, den Stand der Kostenrechnung in mittelständischen Betrieben des verarbeitenden Gewerbes darzustellen; dabei folgt die Darstellung den üblichen Teilgebieten und Systemen der Kostenrechnung. Andererseits soll die von mittelständischen Betrieben praktizierte Kostenrechnung dahingehend überprüft werden, ob die mit ihr verfolgten Rechenzwecke auch tatsächlich mit dem notwendigen Datenmaterial unterstützt werden.

Es zeigt sich, daß Kostenrechnung im Mittelstand weit verbreitet ist. Während 91% aller mittelständischen Betriebe grundsätzlich eine Kostenrechnung durchführen, variiert die konkrete Ausgestaltung der Systeme erheblich. Insbesondere als Führungsinstrument für die Unternehmensleitung ist die Kostenrechnung nur mangelhaft ausgebaut. Das zur Verfügung stehende Datenmaterial kann planende, kontrollierende und steuernde Aufgaben nur bedingt unterstützen.

Abstract

This paper is based on an empirical study conducted June-September 1995 in southern Germany. Following the commonly used classifications and systems of cost accounting it describes the status of cost accounting in middle-sized manufacturing companies. In addition to that, the relationship between the data generated through cost accounting systems and the actual accounting goals is analyzed.

Cost accounting is a very well established and widely spread tool in middle-sized companies. 91% of them use cost accounting methods, however, the variety of different systems is enormous. Potential for improvement is identified especially in the area of supporting management decisions. Therefore the currently available cost accounting data is not able to meet all planning, controlling and other managerial needs.

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung	1
2 Grundlagen der Untersuchung	1
2.1 Gegenstand der Untersuchung	1
2.2 Vorgehensweise und Repräsentativität der Erhebung	2
3 Auswertung von Fragebogen 1	4
3.1 Beschreibung der Betriebe mit auswertbarem Fragebogen.....	4
3.1.1 Gewerbezugeweiung.....	4
3.1.2 Rechtsform	4
3.1.3 Mitarbeiterzahl.....	5
3.1.4 Jahresumsatz.....	5
3.1.5 Konzernzugehörigkeit.....	6
3.2 Durchführung einer Kostenrechnung	7
3.3 Gründe für den Verzicht auf die Durchführung einer Kostenrechnung.....	7
3.4 Teilgebiete der Kostenrechnung.....	8
3.5 Verfolgte Rechenzwecke bei der Durchführung einer Kostenrechnung.....	9
4 Auswertung von Fragebogen 2	11
4.1 Allgemeine Fragen zur Kostenrechnung.....	11
4.1.1 Einführungszeitpunkt der Kostenrechnung	11
4.1.2 Beratung bei Einführung/Weiterentwicklung der Kostenrechnung.....	11
4.1.3 Mitarbeiter in der Kostenrechnung.....	13
4.1.4 Weiterbildung der Mitarbeiter in der Kostenrechnung.....	13
4.1.5 Kosteninformationsbedarf der Betriebsleitung	15
4.2 Teilgebiete der Kostenrechnung.....	15
4.2.1 Kostenartenrechnung	15
4.2.1.1 Anzahl der Kostenarten in den Betrieben	16
4.2.1.2 Erfassung kalkulatorischer Kosten	17
4.2.2 Kostenstellenrechnung	18
4.2.2.1 Kriterien für die Gliederung eines Betriebs in Kostenstellen	19
4.2.2.2 Kostenstellengruppen.....	19
4.2.2.3 Anzahl der Kostenstellen in den Betrieben	20
4.2.2.4 Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen zwischen Kostenstellen	21
4.2.2.5 Kostenstellenkontrolle.....	22
4.2.3 Kalkulation	24
4.2.3.1 Kalkulationsverfahren.....	24
4.2.3.2 Anzahl zu kalkulierender Kostenträger	25
4.2.3.3 Kalkulationsarten	26
4.2.4 Kurzfristige Erfolgsrechnung.....	27
4.2.4.1 Verfahren der kurzfristigen Erfolgsrechnung	28

4.2.4.2 Zeitabstände für die Durchführung der kurzfristigen Erfolgsrechnung.....	28
4.2.5 EDV-Einsatz in den Teilgebieten der Kostenrechnung.....	29
4.3 Kostenrechnungssysteme	31
4.3.1 Kostengrößen und Kostenumfang in den Teilgebieten der Kostenrechnung.....	31
4.3.1.1 Kostengrößen	31
4.3.1.1.1 Kostenartenrechnung.....	31
4.3.1.1.2 Kostenstellenrechnung.....	32
4.3.1.1.3 Kalkulation	33
4.3.1.1.4 Kurzfristige Erfolgsrechnung.....	34
4.3.1.2 Kostenumfang	34
4.3.1.2.1 Kostenstellenrechnung.....	35
4.3.1.2.2 Kalkulation	35
4.3.1.2.3 Kurzfristige Erfolgsrechnung.....	36
4.3.2 Kostengrößen und Kostenumfang bei Durchführung aller vier Teilgebiete der Kostenrechnung	36
4.3.3 Deckungsbeitragsrechnung	37
4.3.4 Plankostenrechnung.....	39
4.4 Verfolgte Rechenzwecke der Kostenrechnung und dazu erforderliche Gestaltung der Kostenrechnung.....	42
4.4.1 Durchführung der Preiskalkulation der angebotenen Leistungen	42
4.4.2 Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen	43
4.4.3 Bestimmung von Preisuntergrenzen der angebotenen Leistungen.....	44
4.4.4 Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme.....	45
4.4.5 Ermittlung und Analyse des Betriebserfolgs für eine möglichst kurze Abrechnungsperiode.....	46
4.4.6 Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug	46
4.4.7 Bestimmung von Preisobergrenzen für Beschaffungsgüter	47
4.4.8 Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten	48
5 Schlußbetrachtung.....	49
Anhang.....	52
I. Auswertung der Fragen A.1 - A.10 von Fragebogen 2	52
I.1 Auswertung nach Gewerbezweigen	52
I.2 Auswertung nach Mitarbeitergrößenklassen.....	53
II. Fragebogen 1.....	54
III. Fragebogen 2	55
Literaturverzeichnis.....	60

1 Einleitung

Das Zusammenwachsen Europas und der Weltmärkte führt zu verschärften Wettbewerbsbedingungen und damit zu steigendem Kostendruck. Immer mehr mittelständische Unternehmen sehen sich daher veranlaßt, ebenso wie Großunternehmen eine Kostenrechnung durchzuführen. Kongresse, Workshops, Beratungen durch Kammern und Verbände sowie speziell für die Anforderungen mittelständischer Betriebe konzipierte Software sollen dabei die nötige Unterstützung bieten.¹ Doch wie sieht es tatsächlich in der Praxis aus? Kann die in den einzelnen Betrieben durchgeführte Kostenrechnung auch die erforderlichen Informationen liefern und so ein wirksames Instrument für die Betriebsleitung darstellen?

Die folgende empirische Untersuchung hat sich deshalb zum Ziel gesetzt, den Stand der Kostenrechnung in mittelständischen Betrieben darzustellen und zu überprüfen, ob die Betriebe über Kostenrechnungssysteme verfügen, die ihnen die gewünschten Informationen auch liefern können.

Im zweiten Teil werden Gegenstand der Untersuchung sowie Vorgehensweise und Repräsentativität der Erhebung erläutert. Es folgt dann die Auswertung von zwei Fragebögen.

Fragebogen 1 wird im dritten Teil der Untersuchung ausgewertet. Dabei werden die Betriebe mit auswertbarem Fragebogen beschrieben. Desweiteren erfolgt ein erstes Eingehen auf die Teilgebiete der Kostenrechnung und die mit ihr verfolgten Rechenzwecke.

Im vierten Teil der Untersuchung wird Fragebogen 2 ausgewertet. Neben allgemeinen Fragen zur Kostenrechnung wird detailliert auf die Teilgebiete der Kostenrechnung und auf Kostenrechnungssysteme eingegangen. Es folgt eine detaillierte Darstellung der in Teil drei angesprochenen Rechenzwecke; dabei werden Anforderungsprofile erstellt, anhand derer die einzelnen Rechenzwecke auf ihre Realisierbarkeit hin überprüft werden.

2 Grundlagen der Untersuchung

2.1 Gegenstand der Untersuchung

Mittelständische Betriebe im Sinne dieser Untersuchung sind Betriebe mit 50 - 999 Mitarbeitern. Es werden dabei nur Betriebe des Verarbeitenden Gewerbes untersucht. Das Verarbeitende Gewerbe wird in vier Gewerbebezüge unterteilt, die sich „nach der Verbrauchsreife der erzeugten Güter bzw. nach der Wirtschaftsstufe der sie erzeugenden Betriebe“² unterscheiden. Die vier Gewerbebezüge sind folgende:

1. Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe (G)
2. Investitionsgüterproduzierendes Gewerbe (I)
3. Verbrauchsgüterproduzierendes Gewerbe (V)
4. Nahrungs- und Genussmittelgewerbe (N)

Das Verarbeitende Gewerbe ist eine Teilmenge des Produzierenden Gewerbes und wird im Gesamtbereich des Produzierenden Gewerbes abgegrenzt gegen Elektrizitäts-, Gas-, Fernwärme- und Wasserversorgung, Bergbau und Baugewerbe.

¹ Vgl. J. Weber, 1992, S. 958.

² Gabler, 1988, Spalte 2238.

2.2 Vorgehensweise und Repräsentativität der Erhebung

Die Erhebung wurde im Zeitraum Juni bis August 1995 durchgeführt. In der ersten Stufe wurde an 974 Betriebe des Verarbeitenden Gewerbes Fragebogen I (siehe Anhang S. 54) verschickt. Die 974 Betriebe stammen aus den Postleitzahlenbereichen 72.../78.../79... und 88... . Als Datenbasis diente dabei eine Firmendatenbank der Großen und Mittelständischen Unternehmen in Deutschland.³ Die Auswahl der Betriebe sollte so repräsentativ als möglich sein. Das heißt, es wurde versucht, mit den ausgewählten Betrieben der prozentualen Verteilung aller Betriebe in Deutschland auf Gewerbebranche und Mitarbeitergrößenklassen zu entsprechen. Tabelle 1 zeigt die Anzahl der Betriebe in Deutschland (= Grundgesamtheit) aufgeteilt in die vier Gewerbebranchen und sechs Mitarbeitergrößenklassen;⁴ weiterhin zeigt die Tabelle die Anzahl der angeschriebenen Betriebe (= Ausgangsstichprobe) und die Anzahl der Betriebe, deren Fragebogen auswertbar war (= tatsächliche Stichprobe).

Tabelle 1: Repräsentativität der Befragung nach Gewerbebranchen und Mitarbeitergrößenklassen⁵

Anzahl Betriebe	Grundgesamtheit		Ausgangsstichprobe		Tatsächliche Stichprobe	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Gewerbe						
G	3508	14,4	73	7,5	56	16,6
I	11505	47,4	520	53,4	145	43,0
V	6610	27,2	318	32,7	110	32,6
N	2670	11,0	63	6,5	26	7,7
Gesamt	24293	100,0	974	100,0	337	100,0
Mitarbeiter						
50 - 99	11215	46,2	409	42,0	111	32,9
100 - 199	6929	28,5	310	31,8	113	33,5
200 - 299	2637	10,9	109	11,2	49	14,5
300 - 399	1265	5,2	53	5,4	26	7,7
400 - 499	757	3,1	31	3,2	14	4,2
500 - 999	1490	6,1	62	6,4	24	7,1
Gesamt	24293	100,0	974	100,0	337	100,0

Quelle: Statistisches Bundesamt, 1995, S.10-17; Hoppenstedt, 1995; H. P. Becker, 1984, S. 67, 69 sowie eigene Berechnungen.

Wenn man nun die prozentualen Anteile der Gewerbebranchen in der Grundgesamtheit mit denen in der tatsächlichen Stichprobe vergleicht, erkennt man, daß die Ordnung der Gewerbebranchen die gleiche ist. Das heißt, es überwiegen Betriebe des Investitionsgüterproduzierenden Gewerbes (tatsächliche Stichprobe: 43,0 %) gefolgt von Betrieben des Verbrauchsgüterproduzierenden Gewerbes (tatsächliche Stichprobe: 32,6 %), des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes (tatsächliche Stichprobe: 16,6 %) und des Nahrungs- und Genussmittelgewerbes (tatsächliche Stichprobe: 7,7 %). Bei der Verteilung der Betriebe auf die sechs Mitarbeitergrößenklassen fällt jedoch auf, daß die Ordnung der Größenklassen in der tatsächlichen Stichprobe nicht mit derjenigen in der Grundgesamtheit übereinstimmt. In der Grundgesamtheit bilden Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (46,2 %) die größte Klasse, gefolgt von Betrieben mit 100 - 199 Mitarbeitern (28,5 %). In der tatsächlichen Stichprobe bilden jedoch Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern mit einem Anteil von 33,5 % die größte Klasse, gefolgt von Betrieben mit 50 - 99 Mitarbeitern (32,9 %). Ebenfalls haben die Mitarbeitergrößenklassen mit 300 - 399 und 500 - 999

³ Zur zugrundegelegten Datenbank vgl. Hoppenstedt, 1995.

⁴ Vgl. Statistisches Bundesamt, 1995, S. 10-17.

⁵ Aufgrund der vorgenommenen Rundungen der einzelnen Prozentangaben ergeben die Spaltensummen nicht immer 100,0 %. Dieser Fall tritt auch bei einigen der folgenden Tabellen auf, wird jedoch dort nicht mehr gesondert angesprochen.

Mitarbeitern ihre Rangplätze getauscht. Weiterhin läßt sich festhalten, daß in der tatsächlichen Stichprobe im Vergleich zur Grundgesamtheit alle Mitarbeitergrößenklassen bis auf diejenige mit 50 - 99 Mitarbeitern an Anteilen hinzugewonnen haben.

Tabelle 2: Zusammensetzung der Antworten auf Fragebogen 1

	Anzahl
Verschiedte Fragebögen 1	974
Antworten insgesamt	480
Antworten mit ausgefülltem Fragebogen davon:	471
- auswertbare Fragebögen	337
- nicht auswertbare Fragebögen	117
- verspätet eingegangene Fragebögen	17
Antworten ohne ausgefüllten Fragebogen	9

Auf Fragebogen 1 haben 480 Betriebe geantwortet. Dies entspricht, bezogen auf die 974 angeschriebenen Betriebe, einer Rücklaufquote von 49,3 %. Tabelle 2 zeigt die Zusammensetzung der Antworten. 471 Betriebe schickten einen ausgefüllten Fragebogen zurück. Die übrigen neun Betriebe antworteten individuell, d.h. sie entlasteten sich freundlicherweise durch ein Schreiben.

Von den 471 ausgefüllt eingegangenen Fragebögen konnten 17 nicht mehr in die bereits erfolgte Auswertung von Fragebögen 1 einbezogen werden, da sie verspätet eingingen. 117 Fragebögen waren nicht auswertbar. In der weiteren Untersuchung werden somit 337 Fragebögen 1 ausgewertet. Bezogen auf 974 angeschriebene Betriebe stellen diese 34,6 % dar.

In der zweiten Stufe wurde an die 337 Betriebe, die in die Auswertung von Fragebogen 1 einbezogen wurden, Fragebogen 2 (siehe Anhang, S. 55) verschickt. Dabei erhielten die 31 Betriebe, die keine Kostenrechnung durchführen, nur Teil A des Fragebogens 2 mit weiteren allgemeinen Fragen zum Betrieb.

Tabelle 3: Zusammensetzung der Antworten auf Fragebogen 2

	Anzahl
Verschiedte Fragebögen 2	337
Antworten insgesamt	185
Antworten mit ausgefülltem Fragebogen davon:	182
- auswertbare Fragebögen	180
- nicht auswertbare Fragebögen	0
- verspätet eingegangene Fragebögen	2
Antworten ohne ausgefüllten Fragebogen	3

Auf Fragebogen 2 antworteten insgesamt 185 Betriebe. Dies entspricht bezogen auf 337 angeschriebene Betriebe einer Rücklaufquote von 54,9 %. Die Zusammensetzung der Antworten ist in Tabelle 3 dargestellt. 182 Betriebe schickten einen ausgefüllten Fragebogen zurück. Von diesen gingen jedoch zwei für die Auswertung zu spät ein. Drei der 185 Betriebe antworteten individuell. Von den verbleibenden 180 Fragebögen 2 konnten alle in die Auswertung einbezogen werden. Wie gut diese 180 Betriebe die Betriebe des Verarbeitenden Gewerbes mit 50 - 999 Mitarbeitern repräsentieren, ist in Tabelle 4 dargestellt. Dabei stellen jetzt die 337 Betriebe mit auswertbarem Fragebogen 1 die Ausgangsstichprobe dar. Wie aus der Tabelle ersichtlich ist, ergeben sich bei der Verteilung der 180 Betriebe auf Gewerbezweige und Mitarbeitergrößenklassen gegenüber der Verteilung der 337 Betriebe keine nennenswerten Veränderungen.

Tabelle 4: Repräsentativität der Befragung nach Gewerbebezügen und Mitarbeitergrößenklassen

Anzahl Betriebe	Grundgesamtheit		Ausgangsstichprobe		Tatsächliche Stichprobe	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Gewerbe						
G	3508	14,4	56	16,6	30	16,7
I	11505	47,4	145	43,0	76	42,2
V	6610	27,2	110	32,6	58	32,2
N	2670	11,0	26	7,7	16	8,9
Gesamt	24293	100,0	337	100,0	180	100,0
Mitarbeiter						
50 - 99	11215	46,2	111	32,9	57	31,7
100 - 199	6929	28,5	113	33,5	66	36,7
200 - 299	2637	10,9	49	14,5	29	16,1
300 - 399	1265	5,2	26	7,7	9	5
400 - 499	757	3,1	14	4,2	9	5
500 - 999	1490	6,1	24	7,1	10	5,6
Gesamt	24293	100,0	337	100,0	180	100,0

Quelle: Statistisches Bundesamt, 1995, S. 10-17; Hoppenstedt, 1995; H. P. Becker, 1984, S. 67, 69 sowie eigene Berechnungen.

3 Auswertung von Fragebogen 1

Fragebogen 1 besteht aus zwei Teilen. Teil A enthält allgemeine Fragen zum Betrieb. Mit diesen Fragen sollen die antwortenden Betriebe für die weitere Untersuchung klassifiziert werden. Teil B enthält Fragen zur Kostenrechnung. Bei der Konzeption des Fragebogens (dies gilt auch für Fragebogen 2) stellten die den Untersuchungen von H. P. Becker⁶ und H. Kind⁷ zugrundeliegenden Fragebögen eine hilfreiche Anregung dar.

3.1 Beschreibung der Betriebe mit auswertbarem Fragebogen

3.1.1 Gewerbebezweig

Tabelle 5 zeigt die Verteilung der Betriebe auf die vier Gewerbebezüge.

Tabelle 5: Die Verteilung der Betriebe nach Gewerbebezügen

Gewerbe	Anzahl Betriebe abs.	Anzahl Betriebe in %
Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe (G)	56	16,6
Investitionsgüterproduzierendes Gewerbe (I)	145	43,0
Verbrauchsgüterproduzierendes Gewerbe (V)	110	32,6
Nahrungs- und Genussmittelgewerbe (N)	26	7,7
Gesamt	337	100,0

3.1.2 Rechtsform

Tabelle 6 gibt die Verteilung der Betriebe insgesamt sowie der Betriebe in den einzelnen Gewerbebezügen auf die jeweilige Rechtsform an.

Insgesamt sind 58,5 % der Betriebe Kapitalgesellschaften (AG und GmbH), 31,8 % gehören einer Mischform an (ausschließlich GmbH & Co. KG), 6,5 % sind Personengesellschaften (OHG und KG) und 1,8 % Einzelunternehmungen

⁶ Vgl. H. P. Becker, 1984, S. 188-193.

⁷ Vgl. H. Kind, 1986, S. 99-106.

Tabelle 6: Verteilung der Betriebe auf die Rechtsformen

Rechtsform	337 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Einzelunternehmung	6	1,8	2	3,6	2	1,4	1	0,9	1	3,8
OHG	3	0,9	0	0,0	1	0,7	1	0,9	1	3,8
KG	19	5,6	2	3,6	5	3,4	9	8,2	3	11,5
AG	10	3,0	0	0,0	4	2,8	2	1,8	4	15,4
GmbH	187	55,5	32	57,1	83	57,2	61	55,5	11	42,3
GmbH & Co. KG	107	31,8	19	33,9	49	33,8	33	30,0	6	23,1
Mehrfach	5	1,5	1	1,8	1	0,7	3	2,7	0	0,0
Gesamt	337	100,0	56	100,0	145	100,0	110	100,0	26	100,0

Wenn man die Verteilung der Betriebe in den einzelnen Gewerbezweigen auf die Rechtsform betrachtet, fällt auf, daß im Nahrungs- und Genußmittelgewerbe KG mit 11,5 % und AG mit 15,4 % im Vergleich zu den anderen Gewerbezweigen überdurchschnittlich stark vertreten sind. Demgegenüber sind GmbH (42,3 %) und GmbH & Co. KG (23,1 %) im Nahrungs- und Genußmittelgewerbe unterdurchschnittlich vertreten.

3.1.3 Mitarbeiterzahl

Tabelle 7 zeigt die Verteilung aller Betriebe sowie der Betriebe in den einzelnen Gewerbezweigen auf die Mitarbeitergrößenklassen. Betrachtet man alle Betriebe, so dominieren die beiden Größenklassen mit 50 - 99 und 100 - 199 Mitarbeitern mit einem Anteil von 32,9 % und 33,5 %.

Tabelle 7: Verteilung der Betriebe auf die Mitarbeitergrößenklassen

Mitarbeiter	337 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
50 - 99	111	32,9	15	26,8	56	38,6	35	31,8	5	19,2
100 - 199	113	33,5	19	33,9	42	29,0	39	35,5	13	50,0
200 - 299	49	14,5	11	19,6	20	13,8	14	12,7	4	15,4
300 - 399	26	7,7	5	8,9	12	8,3	6	5,5	3	11,5
400 - 499	14	4,2	1	1,8	6	4,1	6	5,5	1	3,8
500 - 999	24	7,1	5	8,9	9	6,2	10	9,1	0	0,0
Gesamt	337	100,0	56	100,0	145	100,0	110	100,0	26	100,0

Bei der Verteilung auf die einzelnen Gewerbezweige fällt das Nahrungs- und Genußmittelgewerbe auf, bei dem im Vergleich zu den anderen Gewerbezweigen überdurchschnittlich viele Betriebe 100 - 199 Mitarbeiter beschäftigen. Betriebe mit mehr als 500 Mitarbeitern sind in diesem Gewerbezweig jedoch nicht vertreten.

3.1.4 Jahresumsatz

Tabelle 8 zeigt die Verteilung aller Betriebe sowie der Betriebe in den einzelnen Gewerbezweigen auf die gebildeten zehn Jahresumsatzgrößenklassen.

Die am häufigsten vertretene Jahresumsatzgrößenklasse ist die mit 15 bis 25 Mio. DM (18,7 %). Nur ein Betrieb hat einen Jahresumsatz von weniger als 2 Mio. DM; dieser gehört mit 63 Mitarbeitern auch der kleinsten Mitarbeitergrößenklasse an. Eine Gegenüberstellung der Jahresumsatzgrößenklassen und der Mitarbeitergrößenklassen erfolgt in Tabelle 9. Es fällt dabei auf, daß in der Mitarbeitergrößenklasse 100 - 199 Mitarbeiter kein Betrieb weniger als 5 Mio. DM Jahresumsatz aufweist und in der mit 200 - 499 Mitarbeitern kein Betrieb weniger als 15 Mio. DM Jahresumsatz aufweist.

Tabelle 8: Verteilung der Betriebe auf die Jahresumsatzgrößenklassen

Jahresumsatz in Mio. DM	337 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
unter 2	1	0,3	0	0,0	0	0,0	1	0,9	0	0,0
2 bis 5	2	0,6	1	1,8	0	0,0	1	0,9	0	0,0
5 bis 10	33	9,8	2	3,6	15	10,3	14	12,7	2	7,7
10 bis 15	54	16,0	9	16,1	30	20,7	14	12,7	1	3,8
15 bis 25	63	18,7	7	12,5	30	20,7	21	19,1	5	19,2
25 bis 35	44	13,1	13	23,2	16	11,0	14	12,7	1	3,8
35 bis 50	42	12,5	6	10,7	18	12,4	13	11,8	5	19,2
50 bis 70	31	9,2	5	8,9	14	9,7	8	7,3	4	15,4
70 bis 100	32	9,5	8	14,3	11	7,6	9	8,2	4	15,4
100 und mehr	31	9,2	5	8,9	9	6,2	14	12,7	3	11,5
keine Angabe	4	1,2	0	0,0	2	1,4	1	0,9	1	3,8
Gesamt	337	100,0	56	100,0	145	100,0	110	100,0	26	100,0

In der Mitarbeitergrößenklasse 500 - 999 Mitarbeiter haben bis auf einen Betrieb alle einen Jahresumsatz von 70 Mio. DM und mehr. Dabei haben 75,0 % dieser Betriebe einen Jahresumsatz von 100 Mio. DM und mehr.⁸

Tabelle 9: Jahresumsatzgrößenklassen und Mitarbeitergrößenklassen

Jahresumsatz in Mio. DM	337 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
unter 2	1	0,3	1	0,9	0	0,0	0	0,0	0	0,0
2 bis 5	2	0,6	2	1,8	0	0,0	0	0,0	0	0,0
5 bis 10	33	9,8	29	26,1	3	2,7	0	0,0	1	4,2
10 bis 15	54	16,0	44	39,6	10	8,8	0	0,0	0	0,0
15 bis 25	63	18,7	22	19,8	40	35,4	1	1,1	0	0,0
25 bis 35	44	13,1	4	3,6	29	25,7	11	12,4	0	0,0
35 bis 50	42	12,5	4	3,6	16	14,2	22	24,7	0	0,0
50 bis 70	31	9,2	2	1,8	7	6,2	22	24,7	0	0,0
70 bis 100	32	9,5	2	1,8	5	4,4	20	22,5	5	20,8
100 und mehr	31	9,2	0	0,0	1	0,9	12	13,5	18	75,0
keine Angabe	4	1,2	1	0,9	2	1,8	1	1,1	0	0,0
Gesamt	337	100,0	111	100,0	113	100,0	89	100,0	24	100,0

3.1.5 Konzernzugehörigkeit

Tabelle 10 zeigt, wie viele Betriebe einem Konzern zugehören. 22,6 % gehören zu einem Konzern. Betrachtet man die einzelnen Gewerbebezüge, so fällt das Nahrungs- und Genussmittelgewerbe auf, denn nur einer der diesem Gewerbebezug zugerechneten 26 Betriebe gehört einem Konzern an.

Tabelle 10: Konzernzugehörigkeit und Gewerbebezüge

Konzernzu- gehörigkeit	337 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	76	22,6	13	23,2	36	24,8	26	23,6	1	3,8
Nein	258	76,6	42	75,0	108	74,5	84	76,4	24	92,3
keine Angabe	3	0,9	1	1,8	1	0,7	0	0,0	1	3,8
Gesamt	337	100,0	56	100,0	145	100,0	110	100,0	26	100,0

⁸ Es zeigt sich somit, daß nach Mitarbeitern größere Betriebe tendenziell auch einen höheren Jahresumsatz aufweisen. Aufgrund dieses Zusammenhangs wird im folgenden die Mitarbeiterzahl und nicht auch der Jahresumsatz als Bestimmungsfaktor für die Betriebsgröße verwendet.

In Tabelle 11 wird dargestellt, wie viele der Betriebe in den einzelnen Mitarbeitergrößenklassen einem Konzern zugehören. Es fällt auf, daß mit steigender Mitarbeiterzahl der Anteil der konzernzugehörigen Betriebe wächst. Von den Betrieben mit 500 - 999 Mitarbeitern gehört sogar jeder zweite zu einem Konzern.

Tabelle 11: Konzernzugehörigkeit und Mitarbeitergrößenklassen

Konzernzugehörigkeit	337 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	76	22,6	17	15,3	23	20,4	24	27,0	12	50,0
Nein	258	76,6	94	84,7	88	77,9	64	71,9	12	50,0
keine Angabe	3	0,9	0	0,0	2	1,8	1	1,1	0	0,0
Gesamt	337	100,0	111	100,0	113	100,0	89	100,0	24	100,0

3.2 Durchführung einer Kostenrechnung

Tabelle 12 zeigt, wie viele der 337 Betriebe eine Kostenrechnung durchführen. Insgesamt führen 90,8 % aller Betriebe einer Kostenrechnung durch. Der höchste Anteil wird dabei im Nahrungs- und Genußmittelgewerbe erreicht (96,2 %).

Tabelle 12: Gewerbebezüge und Durchführung einer Kostenrechnung

Gewerbe	Betriebe mit Kostenrechnung		Betriebe ohne Kostenrechnung	
	abs.	in %	abs.	in %
G	50	89,3	6	10,7
I	130	89,7	15	10,3
V	101	91,8	9	8,2
N	25	96,2	1	3,8
337 Betriebe	306	90,8	31	9,2

Tabelle 13 läßt erkennen, daß von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse der Anteil der Betriebe, die eine Kostenrechnung durchführen zunimmt. Die Betriebe mit 500 und mehr Mitarbeitern verfügen alle über eine Kostenrechnung.

Tabelle 13: Mitarbeitergrößenklassen und Durchführung einer Kostenrechnung

Mitarbeiter	Betriebe mit Kostenrechnung		Betriebe ohne Kostenrechnung	
	abs.	in %	abs.	in %
50 - 99	95	85,6	16	14,4
100 - 199	103	91,2	10	8,8
200 - 499	84	94,4	5	5,6
500 - 599	24	100,0	0	0,0
337 Betriebe	306	90,8	31	9,2

3.3 Gründe für den Verzicht auf die Durchführung einer Kostenrechnung

Insgesamt 31 Betriebe führen keine Kostenrechnung durch. Welche Gründe sie hierfür angaben, ist in Tabelle 14 dargestellt; dabei ist zu beachten, daß mehrere Antworten möglich waren. Die zusätzlich gegebene Antwortmöglichkeit für individuelle Gründe nahm kein Betrieb wahr. 83,9 % der Betriebe

verzichten auf eine Kostenrechnung, da ihnen die Daten der Finanzbuchhaltung als Informationsgrundlage dienen.

Tabelle 14: Gründe für den Verzicht auf die Durchführung einer Kostenrechnung

Gründe	Anzahl Betriebe abs.	Anzahl Betriebe in %
Daten der Finanzbuchhaltung dienen als Informationsgrundlage	26	83,9
Betrieb ist auch ohne Kostenrechnung überschaubar und steuerbar	17	54,8
Einführung einer Kostenrechnung ist beabsichtigt	10	32,3
Einführung und Durchführung einer Kostenrechnung sind zu teuer	3	9,7
Betrieb kann Marktpreis nicht beeinflussen	8	25,8
Mangel an qualifiziertem Personal	0	0,0
Sonstige Gründe	0	0,0

Dies ist der meistgenannte Grund und zeigt, daß diese Betriebe die Unbrauchbarkeit dieser Daten für viele betriebliche Entscheidungen nicht erkennen. Der zweithäufigste Grund (54,8 %) ist, daß der Betrieb auch ohne Kostenrechnung überschaubar und steuerbar ist. Zu bemerken ist, daß es sich hierbei nicht nur um Betriebe der kleinsten Mitarbeitergrößenklasse handelt, sondern, daß 48,4 % der Betriebe, die diesen Grund angaben, mehr als 100 Mitarbeiter beschäftigen. 25,8 % der Betriebe gaben als Verzicht Grund an, daß sie den Marktpreis nicht beeinflussen können. Diese Betriebe übersehen, daß die Preiskalkulation nicht der alleinige Rechenzweck einer Kostenrechnung ist. 9,7 % der Betriebe erscheinen Einführung und Durchführung einer Kostenrechnung als zu teuer. Nur 32,3 % der Betriebe gaben an, daß sie die Einführung einer Kostenrechnung beabsichtigen. Somit werden mehr als zwei Drittel der Betriebe auch in Zukunft auf die Information einer Kostenrechnung verzichten müssen. Auffallend ist, daß nicht die Betriebe der nach Mitarbeitern kleinsten Mitarbeitergrößenklasse auf die Einführung einer Kostenrechnung verzichten werden, sondern Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern. Von den zehn Betrieben dieser Mitarbeitergrößenklasse beabsichtigt kein Betrieb eine Kostenrechnung einzuführen. Abschließend bleibt zu bemerken, daß die Betriebe nicht den Mangel an qualifiziertem Personal als Grund für die Nichtdurchführung einer Kostenrechnung ansehen, denn kein Betrieb gab diesen Grund an.

3.4 Teilgebiete der Kostenrechnung

Wie viele der 306 Betriebe, die eine Kostenrechnung durchführen, über eine Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung, Kalkulation beziehungsweise kurzfristige Erfolgsrechnung verfügen, ist in Tabelle 15 dargestellt.

80,7 % der Betriebe verfügen über eine Kostenartenrechnung, 91,5 % über eine Kostenstellenrechnung, 83,0 % über eine Kalkulation und 77,5 % über eine kurzfristige Erfolgsrechnung. Auffallend ist, daß weniger Betriebe über eine Kostenarten- als über eine Kostenstellenrechnung verfügen, obwohl die Kostenartenrechnung der Kostenstellenrechnung vorgelagert ist; es ist zu vermuten, daß diese Betriebe die Aufwandsarten der Finanzbuchhaltung als Kostenarten übernehmen. Betrachtet man, wie viele Betriebe über eine Kostenartenrechnung und gleichzeitig über eine Kostenstellenrechnung verfügen, erkennt man, daß nur noch 77,5 % der Betriebe beide Teilgebiete durchführen. Über die Teilgebiete Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung und Kalkulation verfügen 65,7 % aller Betriebe. Eine Kostenrechnung, die aus allen vier Teilgebieten besteht, wird nur von 53,6 % aller Betriebe durchgeführt.

Tabelle 15: Teilgebiete der Kostenrechnung

Teilgebiete der Kostenrechnung	Anzahl Betriebe abs.	Anzahl Betriebe in %
Kostenartenrechnung	247	80,7
Kostenstellenrechnung	280	91,5
Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung)	254	83,0
Kurzfristige Erfolgsrechnung (Kostenträgerzeitrechnung)	237	77,5
Kostenarten- und Kostenstellenrechnung	237	77,5
Kostenarten-, Kostenstellenrechnung und Kalkulation	201	65,7
Alle vier Teilgebiete	164	53,6

Wenn man die Mitarbeitergrößenklassen in die Auswertung mit einbezieht (Tabelle 16), zeigt sich, daß die Häufigkeit der Durchführung einer Kostenrechnung, die aus allen vier Teilgebieten besteht, in den ersten drei Mitarbeitergrößenklassen mit steigender Mitarbeiterzahl zunimmt, in der Mitarbeitergrößenklasse mit 500 - 999 Mitarbeitern jedoch geringfügig absinkt (um 0,6 % im Vergleich zur vorangehenden Mitarbeitergrößenklasse).

Tabelle 16: Teilgebiete der Kostenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Teilgebiete	Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (95 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (103 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (84 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (24 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Kostenartenrechnung	57	60,0	87	84,5	80	95,2	23	95,8
Kostenstellenrechnung	78	82,1	95	92,2	83	98,8	24	100,0
Kalkulation	68	71,6	89	86,4	75	89,3	22	91,7
Kurzfristige Erfolgsrechnung	62	65,3	85	82,5	70	83,3	20	83,3
Alle vier Teilgebiete	28	29,5	59	57,3	60	71,4	17	70,8

3.5 Verfolgte Rechenzwecke bei der Durchführung einer Kostenrechnung

In Bezug auf die Zwecke der Kostenrechnung als Informationslieferant können drei grundlegende Rechenkategorien unterschieden werden.⁹

Im Rahmen von *Planungsrechnungen* werden künftige Auswirkungen von Handlungsalternativen auf den Unternehmenserfolg ermittelt, um so als Entscheidungsgrundlage für den Entscheidungsträger zu dienen. Sie sind zumeist gemeint, wenn man von der Kostenrechnung als Führungsinstrument bzw. als einer „entscheidungsorientierten Kostenrechnung“ spricht. Da die Kostenrechnung im Gegensatz zur Investitionsrechnung ein kurzfristiges Planungsinstrument ist, sollen im Rahmen von Planungsrechnungen entscheidungsrelevante, d.h. kurzfristig durch betriebliche Dispositionen beeinflussbare Kosten ermittelt werden. In Bezug auf die Rechenzwecke in Tabelle 17 zählen dazu Entscheidungen über (kurzfristig) optimale Produktions- und Absatzprogramme, Entscheidungen über Eigenfertigung oder Fremdbezug, die Bestimmung von Preisuntergrenzen der angebotenen Leistungen sowie der Preisobergrenzen für Beschaffungsgüter.

Kontrollrechnungen sind im Gegensatz zu Planungsrechnungen in die Vergangenheit gerichtet. Durch den Vergleich von geplanten und tatsächlich eingetretenen Kostengrößen, können Abweichungen festgestellt werden, deren Ursachen zu ermitteln sind, um so in der Vergangenheit begangene Fehler zukünftig vermeiden zu können. Kontrollrechnungen können aber auch Informationen für künftige Entscheidungen und

⁹ Vgl. A. G. Coenberg, 1993, S. 25.

Maßnahmen liefern. In Bezug auf die Rechenzwecke zählen dazu z.B. die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit von Kostenstellen, die Ermittlung und Analyse des Betriebserfolgs sowie die Preiskalkulation, sofern Vor-, Plan- oder Nachkalkulationen miteinander verglichen werden.

Dokumentationsrechnungen basieren zumeist auf gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtungen. Der Kostenrechnung kommt hier einerseits die Aufgabe zu, die Herstellkosten von Halb- und Fertigfabrikaten für die bilanzielle Bewertung zu ermitteln; andererseits kann auch der Rechenzweck Preiskalkulation hier eingeordnet werden, wenn es sich um eine Kalkulation für öffentliche Aufträge handelt.

In Tabelle 17 ist dargestellt, welche Rechenzwecke von den einzelnen Betrieben mit ihrer Kostenrechnung verfolgt werden (Mehrfachnennungen möglich). Die Auflistung erfolgt gemäß der Häufigkeit der Nennungen.

Tabelle 17: Verfolgte Rechenzwecke bei der Durchführung einer Kostenrechnung

Rechenzwecke	Anzahl Betriebe abs.	Anzahl Betriebe in %
Durchführung der Preiskalkulation der angebotenen Leistungen	286	93,5
Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen	225	73,5
Bestimmung von Preisuntergrenzen der angebotenen Leistungen	220	71,9
Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten	214	69,9
Ermittlung und Analyse des Betriebserfolgs für eine möglichst kurze Abrechnungsperiode	208	68,0
Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug	180	58,8
Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme	78	25,5
Bestimmung von Preisobergrenzen für Beschaffungsgüter	38	12,4
Sonstige Rechenzwecke	22	7,2

Es dominiert der Rechenzweck „Durchführung der Preiskalkulation der angebotenen Leistungen“. Dieser wird von 93,5 % der Betriebe genannt. Am zweithäufigsten ist der Rechenzweck „Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen“, den 73,5 % der Betriebe angaben.

Tabelle 18 zeigt wie häufig die einzelnen Rechenzwecke in Abhängigkeit der Betriebsgröße genannt wurden (Mehrfachnennungen möglich).

Tabelle 18: Verfolgte Rechenzwecke und Mitarbeitergrößenklassen

Rechenzwecke	Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (95 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (103 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (84 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (24 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Durchführung der Preiskalkulation der angebotenen Leistungen	88	92,6	94	91,3	81	96,4	23	95,8
Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen	59	62,1	76	73,8	69	82,1	21	87,5
Bestimmung von Preisuntergrenzen der angebotenen Leistungen	63	66,3	76	73,8	64	76,2	17	70,8
Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten	43	45,3	81	78,6	70	83,3	20	83,3
Ermittlung und Analyse des Betriebserfolgs für eine möglichst kurze Abrechnungsperiode	56	58,9	69	67,0	63	75,0	20	83,3
Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug	53	55,8	51	49,5	60	71,4	16	66,7
Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme	21	22,1	18	17,5	28	33,3	11	45,8
Bestimmung von Preisobergrenzen für Beschaffungsgüter	10	10,5	7	6,8	17	20,2	4	16,7

Insbesondere bei den in die Zukunft gerichteten planenden Rechenzwecken zeigt sich, daß kleinere Betriebe seltener von der Kostenrechnung als einer entscheidungsunterstützenden Führungsrechnung Gebrauch machen. Mit zunehmender Betriebsgröße werden die typischen dispositiven Rechenzwecke häufiger genannt.

Wie eine Kostenrechnung zu gestalten ist, damit die einzelnen Rechenzwecke auch verfolgt werden können, wird im Rahmen der Auswertung von Fragebogen 2 (Teil 4.4) dargestellt.

4 Auswertung von Fragebogen 2

Fragebogen 2 entspricht im Aufbau weitgehend Fragebogen 1; er ist ebenfalls in zwei Frageteile (A und B) gegliedert. Teil A enthält ergänzend zu Fragebogen 1 weitere allgemeine Fragen zum Betrieb (siehe Anhang S. 52f). Teil B enthält allgemeine sowie vertiefende Fragen zur Kostenrechnung.

4.1 Allgemeine Fragen zur Kostenrechnung

Im folgenden werden die Fragebögen 2 der 161 Betriebe, die eine Kostenrechnung durchführen, ausgewertet. Begonnen wird dabei mit der Auswertung der allgemeinen Fragen zur Kostenrechnung (Frageteil B, Frage 1. - 5.).

4.1.1 Einführungszeitpunkt der Kostenrechnung

Die folgende 19 gibt Aufschluß darüber, vor wie vielen Jahren die Kostenrechnung in den Betrieben eingeführt wurde. Gleichzeitig wird dabei dargestellt, wie viele Betriebe in den gebildeten Zeitabschnitten gegründet wurden.

Die Kostenrechnung wurde in über einem Drittel aller Betriebe (35,4 %) erst in den letzten zehn Jahren eingeführt; dabei wurden in diesem Zeitraum nur drei Betriebe (1,9 %) gegründet. In nur sieben Betrieben (4,3 %) wurde die Kostenrechnung vor 1965 eingeführt, obwohl 113 Betriebe (70,2 %) vor diesem Zeitpunkt gegründet wurden. Dies zeigt, daß viele Betriebe erst Jahre nach der Gründung eine Kostenrechnung einführen. Die erste Einführung einer Kostenrechnung in den untersuchten Betrieben fand vor 55 Jahren statt.

Tabelle 19: Kostenrechnungseinführung und Betriebsgründung

Zeitabschnitt	Anzahl Kostenrechnungseinführungen		Anzahl Betriebsgründungen	
	abs.	in %	abs.	in %
1985 bis Heute	57	35,4	3	1,9
1975 bis 1985	50	31,1	14	8,7
1965 bis 1975	30	18,6	24	14,9
Vor 1965	7	4,3	113	70,2
Keine Angabe	17	10,6	7	4,3
Gesamt	161	100,0	161	100,0

4.1.2 Beratung bei Einführung/Weiterentwicklung der Kostenrechnung

Die Tabellen 20 und 21 zeigen, wie viele Betriebe insgesamt sowie in den einzelnen Gewerbezweigen und Mitarbeitergrößenklassen bei der Einführung beziehungsweise Weiterentwicklung ihrer Kostenrechnung Beratung in Anspruch genommen haben.

89 Betriebe (55,3 %) haben Beratung in Anspruch genommen. Am häufigsten haben sich Betriebe des Nahrungs- und Genußmittelgewerbes (60,0 %) sowie Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern (60,0 %) bei Einführung beziehungsweise Weiterentwicklung ihrer Kostenrechnung beraten lassen.

Tabelle 20: Beratung bei Einführung/Weiterentwicklung der Kostenrechnung und Gewerbebranche

Beratung	161 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	89	55,3	15	55,6	35	53,0	30	56,6	9	60,0
Nein	72	44,7	12	44,4	31	47,0	23	43,4	6	40,0
Gesamt	161	100,0	27	100,0	66	100,0	53	100,0	15	100,0

Tabelle 21: Beratung bei Einführung/Weiterentwicklung der Kostenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Beratung	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	89	55,3	27	55,1	32	55,2	24	54,5	6	60,0
Nein	72	44,7	22	44,9	26	44,8	20	45,5	4	40,0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

Die folgenden Tabellen 22 und 23 zeigen, durch wen die Beratung der 89 Betriebe erfolgte. Dabei ist zu beachten, daß Mehrfachnennungen möglich waren. Mit 60,7 % liegt die Beratung durch Unternehmensberater an erster Stelle der in Anspruch genommenen Beratungsleistungen.

Tabelle 22: Art der Beratung und Gewerbebranche

Beratung durch	Betriebe mit Beratung (89 Betriebe)		Betriebe in G (15 Betriebe)		Betriebe in I (35 Betriebe)		Betriebe in V (30 Betriebe)		Betriebe in N (9 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Kammern und Verbände	13	14,6	3	20,0	4	11,4	6	20,0	0	0,0
Unternehmensberater	54	60,7	9	60,0	21	60,0	16	53,3	8	88,9
Steuerberater	23	25,8	3	20,0	9	25,7	8	26,7	3	33,3
Konzernunternehmen	10	11,2	2	13,3	4	11,4	4	13,3	0	0,0
Sonstige	16	18,0	3	20,0	7	20,0	5	16,7	1	11,1

Es folgt mit 25,8 % die Beratung durch Steuerberater. 14,6 % der Betriebe haben sich durch Kammern und Verbände beraten lassen. Betrachtet man die einzelnen Gewerbebranche (Tabelle 22), so fällt das Nahrungs- und Genußmittelgewerbe auf; in diesem Gewerbebranche haben mit 88,9 % der Betriebe überdurchschnittlich viele Betriebe die Beratungsleistung eines Unternehmensberaters in Anspruch genommen.

Tabelle 23: Art der Beratung und Mitarbeitergrößenklassen

Beratung durch	Betriebe mit Beratung (89 Betriebe)		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (27 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (32 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (24 Betriebe)		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern (6 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Kammern und Verbände	13	14,6	6	22,2	6	18,8	1	4,2	0	0,0
Unternehmensberater	54	60,7	15	55,6	19	59,4	15	62,5	5	83,3
Steuerberater	23	25,8	14	51,9	6	18,8	3	12,5	0	0,0
Konzernunternehmen	10	11,2	0	0,0	5	15,6	4	16,7	1	16,7
Sonstige	16	18,0	5	18,5	6	18,8	3	12,5	2	33,3

Tabelle 23 läßt erkennen, daß mit steigender Mitarbeiterzahl der Anteil der Betriebe, die sich durch Steuerberater oder Kammern und Verbände beraten ließen, stetig abnimmt. Demgegenüber steigt der Anteil

der Betriebe, die Beratungsleistungen durch Unternehmensberater in Anspruch genommen haben, mit steigender Mitarbeiterzahl.

4.1.3 Mitarbeiter in der Kostenrechnung

Über die Anzahl der in den Betrieben unmittelbar mit der Durchführung der Kostenrechnung befaßten Mitarbeiter gibt die folgende Tabelle 24 Aufschluß. Von 23 Betrieben wurden nicht ganzzahlige Angaben gemacht (so zum Beispiel 1,5 Mitarbeiter)¹⁰. In 40,4 % aller Betriebe sind mehr als ein Mitarbeiter, jedoch höchstens zwei mit der Durchführung der Kostenrechnung befaßt. Es folgen die Betriebe, in denen bis zu ein Mitarbeiter mit der Kostenrechnung befaßt ist (34,2 %). Damit sind in fast drei Viertel aller Betriebe (74,6 %) höchstens zwei Mitarbeiter unmittelbar mit der Kostenrechnung befaßt. Betrachtet man die vier gebildeten Mitarbeitergrößenklassen, so fällt auf, daß der Anteil der Betriebe, in denen mehr als ein Mitarbeiter, jedoch höchstens zwei an der Durchführung der Kostenrechnung unmittelbar beteiligt sind, in allen Mitarbeitergrößenklassen jeweils der höchste ist. Abgesehen davon läßt sich kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Mitarbeiterzahl und der Anzahl der unmittelbar mit der Durchführung der Kostenrechnung befaßten Mitarbeiter erkennen.

Tabelle 24: Anzahl der unmittelbar mit der Durchführung der Kostenrechnung befaßten Mitarbeiter und Mitarbeitergrößenklassen

Anzahl Mitarbeiter Kostenrechnung (M)	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
M ≤ 1	55	34,2	19	38,8	21	36,2	14	31,8	1	10,0
1 < M ≤ 2	65	40,4	20	40,8	23	39,7	19	43,2	3	30,0
2 < M ≤ 3	21	13,0	3	6,1	9	15,5	7	15,9	2	20,0
3 < M ≤ 4	10	6,2	4	8,2	2	3,4	2	4,5	2	20,0
4 < M ≤ 5	4	2,5	1	2,0	2	3,4	1	2,3	0	0,0
M > 5	6	3,7	2	4,1	1	1,7	1	2,3	2	20,0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

4.1.4 Weiterbildung der Mitarbeiter in der Kostenrechnung

In 18,0 % der Betriebe werden von den an der Kostenrechnung beteiligten Mitarbeitern im Bereich Kostenrechnung keine Weiterbildungsaktivitäten regelmäßig wahrgenommen. Betrachtet man die einzelnen Gewerbebezüge (Tabelle 25), so fällt auf, daß im Nahrungs- und Genußmittelgewerbe mit 26,7 % häufiger als in den anderen drei Gewerbebezügen auf eine regelmäßige Weiterbildung verzichtet wird.

Tabelle 25: Regelmäßige Weiterbildung der unmittelbar mit der Durchführung der Kostenrechnung befaßten Mitarbeiter im Bereich Kostenrechnung und Gewerbebezüge

Regelmäßige Weiterbildung	161 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	131	81,4	23	85,2	56	84,8	41	77,4	11	73,3
Nein	29	18,0	4	14,8	10	15,2	11	20,8	4	26,7
Keine Angabe	1	0,6	0	0,0	0	0,0	1	1,9	0	0,0
Gesamt	161	100,0	27	100,0	66	100,0	53	100,0	15	100,0

¹⁰ Es dürfte zu beachten sein, daß eine klare Aufgabenteilung der Mitarbeiter im Rechnungswesen (internes/externes Rechnungswesen) im Mittelstand nicht die Regel sein muß.

Untersucht man die vier Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 26), zeigt sich, daß gerade in den Betrieben der Mitarbeitergrößenklasse mit 50 - 99 Mitarbeitern häufiger als in den Betrieben der übrigen Mitarbeitergrößenklassen auf eine regelmäßige Weiterbildung im Bereich Kostenrechnung verzichtet wird. Dagegen werden Weiterbildungsaktivitäten in allen Betrieben mit mehr als 500 Mitarbeitern wahrgenommen.

Tabelle 26: Regelmäßige Weiterbildung der unmittelbar mit der Durchführung der Kostenrechnung befaßten Mitarbeiter im Bereich Kostenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Regelmäßige Weiterbildung	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	131	81,4	35	71,4	50	86,2	36	81,8	10	100,0
Nein	29	18,0	13	26,5	8	13,8	8	18,2	0	0
Keine Angabe	1	0,6	1	0,2	0	0	0	0	0	0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

Um welche Weiterbildungsaktivitäten es sich dabei handelt, ist in den Tabellen 27 und 28 dargestellt. Dabei ist zu beachten, daß Mehrfachnennungen möglich waren und auch nur die 131 Betriebe in die Auswertung einbezogen wurden, in denen Weiterbildungsaktivitäten stattfinden. In 78,6 % der Betriebe bilden sich die an der Kostenrechnung beteiligten Mitarbeiter durch Lesen von Fachzeitschriften und Fachliteratur weiter. In 77,9 % der Betriebe besuchen die an der Kostenrechnung beteiligten Mitarbeiter Fachvorträge, Seminare und Lehrgänge. Bei den Gewerbebezügen (Tabelle 27) fällt das Nahrungs- und Genußmittelgewerbe auf, in dessen Betrieben mit 90,9 % häufiger als in den Betrieben der anderen Gewerbebezüge Weiterbildung durch Lesen von Fachzeitschriften und Fachliteratur betrieben wird.

Tabelle 27: Art der Weiterbildung im Bereich Kostenrechnung und Gewerbebezüge

Weiterbildungsaktivität	Betriebe mit Weiterbildung (131 Betriebe)		Betriebe in G (23 Betriebe)		Betriebe in I (56 Betriebe)		Betriebe in V (41 Betriebe)		Betriebe in N (11 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Lesen von Fachzeitschriften und Fachliteratur	103	78,6	14	60,9	47	83,9	32	78,0	10	90,9
Besuch von Fachvorträgen, Seminaren und Lehrgängen	102	77,9	20	87,0	43	76,8	32	78,0	7	63,6
Sonstige	8	6,1	2	8,7	4	7,1	2	4,9	0	0,0

Tabelle 28: Art der Weiterbildung im Bereich Kostenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Weiterbildungsaktivität	Betriebe mit Weiterbildung (131 Betriebe)		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (35 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (50 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (36 Betriebe)		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Lesen von Fachzeitschriften und Fachliteratur	103	78,6	28	80,0	36	72,0	31	86,1	8	80,0
Besuch von Fachvorträgen, Seminaren und Lehrgängen	102	77,9	24	68,6	42	84,0	28	77,8	8	80,0
Sonstige	8	6,1	3	8,6	4	8,0	1	2,8	0	0,0

Jedoch wird in diesem Gewerbebereich mit 63,6 % im Vergleich zu den Betrieben der anderen Gewerbebereiche weniger häufig von der Weiterbildung durch Besuch von Fachvorträgen, Seminaren und Lehrgängen Gebrauch gemacht. Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 28), erkennt man, daß gerade die nach Mitarbeitern kleinsten Betriebe am seltensten Weiterbildung durch Besuch von Fachvorträgen, Seminaren und Lehrgängen betreiben (68,6 %).

4.1.5 Kosteninformationsbedarf der Betriebsleitung

Im folgenden wird dargestellt, in wie vielen Betrieben der Bedarf an Kosteninformationen, den die Betriebsleitung hat, ermittelt wird.

Tabelle 29: Ermittlung des Kosteninformationsbedarfs der Betriebsleitung und Gewerbebereiche

Ermittlung des Kosteninfor- mationsbedarfs	161 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	113	70,2	21	77,8	45	68,2	37	69,8	10	66,7
Nein	42	26,1	4	14,8	19	28,8	15	28,3	4	26,7
Keine Angabe	6	3,7	2	7,4	2	3,0	1	1,9	1	6,7
Gesamt	161	100,0	27	100,0	66	100,0	53	100,0	15	100,0

Tabelle 30: Ermittlung des Kosteninformationsbedarfs der Betriebsleitung und Mitarbeitergrößenklassen

Ermittlung des Kosteninfor- mationsbedarfs	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	113	70,2	31	63,3	41	70,7	33	75,0	8	80,0
Nein	42	26,1	17	34,7	15	25,9	9	20,5	1	10,0
Keine Angabe	6	3,7	1	2,0	2	3,4	2	4,5	1	10,0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

Insgesamt ermitteln 70,2 % der Betriebe, welchen Bedarf an Kosteninformationen die Betriebsleitung hat. Der höchste Anteil wird mit 77,8 % im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe erreicht. Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen, so zeigt sich, daß der Anteil der Betriebe, die den Bedarf an Kosteninformationen der Betriebsleitung ermitteln, von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse (mit steigender Mitarbeiterzahl) zunimmt.

4.2 Teilgebiete der Kostenrechnung

Im folgenden werden die Ergebnisse der zu den einzelnen Teilgebieten der Kostenrechnung gestellten Fragen (Fragebogen 2, Teil B, Frage 1 - 28) dargestellt. Es handelt sich dabei um die Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung, Kalkulation und die kurzfristige Erfolgsrechnung.

4.2.1 Kostenartenrechnung

Die zentrale Frage der Kostenartenrechnung ist darauf gerichtet, welche Kostenarten in welcher Höhe im Abrechnungszeitraum angefallen sind. Weiterhin gibt sie an, „wie die einzelnen Kostenartenbeträge im System der Kostenrechnung weiterzuverrechnen sind.“¹¹ Die Kostenartenrechnung ist somit Grundlage der gesamten Kostenrechnung.

Von den 161 Betrieben mit Kostenrechnung führen 83,2 % eine Kostenartenrechnung durch.

¹¹ W. Kilger, 1976, S. 69.

Tabelle 31: Durchführung einer Kostenartenrechnung und Gewerbebezüge

Kostenarten- rechnung	161 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	134	83,2	24	88,9	55	83,3	46	86,8	9	60,0
Nein	27	16,8	3	11,1	11	16,7	7	13,2	6	40,0
Gesamt	161	100,0	27	100,0	66	100,0	53	100,0	15	100,0

Bei den Gewerbebezügen fällt das Nahrungs- und Genussmittelgewerbe auf; nur 60,0 % der diesem Gewerbebezüg angehörnden Betriebe führen eine Kostenartenrechnung durch; dagegen sind es 88,9 % im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe (Tabelle 31). Betrachtet man die vier gebildeten Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 32), erkennt man, daß der Anteil der Betriebe, die eine Kostenartenrechnung durchführen, von der Mitarbeitergrößenklasse mit 50 - 99 Mitarbeitern bis hin zur Mitarbeitergrößenklasse mit 500 - 999 Mitarbeitern stetig ansteigt.

Tabelle 32: Durchführung einer Kostenartenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Kostenarten- rechnung	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	134	83,2	36	73,5	50	86,2	38	86,4	10	100,0
Nein	27	16,8	13	26,5	8	13,8	6	13,0	0	0,0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

4.2.1.1 Anzahl der Kostenarten in den Betrieben

Die folgenden Tabellen 33 und 34 geben Aufschluß darüber, wie viele Kostenarten die Betriebe unterscheiden.

Tabelle 33: Anzahl der Kostenarten in den Betrieben und Gewerbebezüge

Anzahl Kosten- arten (KA)	134 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
KA < 10	8	5,9	1	4,2	6	10,9	1	2,2	0	0,0
10 ≤ KA < 20	13	9,6	1	4,2	5	9,1	5	10,9	2	22,2
20 ≤ KA < 50	21	15,6	5	20,8	6	10,9	8	17,4	2	22,2
50 ≤ KA < 100	31	23,0	1	4,2	15	27,3	13	28,3	2	22,2
100 ≤ KA < 200	39	28,9	12	50,0	17	30,9	8	17,4	2	22,2
KA ≥ 200	9	6,7	1	4,2	2	3,6	5	10,9	1	11,1
Keine Angabe	13	10,4	3	12,5	4	7,3	6	13,0	0	0,0
Gesamt	134	100,0	24	100,0	55	100,0	46	100,0	9	100,0

Tabelle 34: Anzahl der Kostenarten in den Betrieben und Mitarbeitergrößenklassen

Anzahl Kosten- arten (KA)	134 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
KA < 10	8	5,9	4	11,1	3	6,0	1	2,6	0	0,0
10 ≤ KA < 20	13	9,6	7	19,4	6	12,0	0	0,0	0	0,0
20 ≤ KA < 50	21	15,6	7	19,4	9	18,0	5	13,2	0	0,0
50 ≤ KA < 100	31	23,0	5	13,9	11	22,0	12	31,6	3	30,0
100 ≤ KA < 200	39	28,9	6	16,7	13	26,0	16	42,1	4	40,0
KA ≥ 200	9	6,7	0	0,0	5	10,0	1	2,6	3	30,0
Keine Angabe	13	10,4	7	19,4	3	6,0	3	7,9	0	0,0
Gesamt	134	100,0	36	100,0	50	100,0	38	100,0	10	100,0

28,9 % der Betriebe mit Kostenartenrechnung unterscheiden mindestens 100 aber weniger als 200 verschiedene Kostenarten. Dies ist die am häufigsten genannte Kostenartengrößenklasse. Im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe unterscheidet sogar jeder zweite Betrieb mindestens 100 aber weniger als 200 Kostenarten. Aus Tabelle 34 ist ersichtlich, daß mit zunehmender Mitarbeiterzahl die Betriebe dazu tendieren, eine größere Anzahl Kostenarten zu unterscheiden.

4.2.1.2 Erfassung kalkulatorischer Kosten

Bei der Gliederung der Kosten nach der Art der Kostenerfassung können aufwandsgleiche und kalkulatorische Kostenarten unterschieden werden. Während die aufwandsgleichen Kostenarten mit den entsprechenden Zahlen der Finanzbuchhaltung übereinstimmen, weichen die kalkulatorischen Kostenarten vom Aufwand des Abrechnungszeitraums ab beziehungsweise steht ihnen kein Aufwand im Abrechnungszeitraum gegenüber.¹² Sie müssen in der Kostenrechnung verrechnet werden, um den richtigen Werteverzehr an Produktionsfaktoren zu berücksichtigen, „der mit den Aufgaben der Kostenrechnung als Planungs- und Kontrollinstrument in der Hand der Unternehmensleitung korrespondiert.“¹³

Von den 134 Betrieben mit Kostenartenrechnung erfassen 112 Betriebe (83,6 %) kalkulatorische Kosten.

Tabelle 35: Erfassung kalkulatorischer Kosten und Gewerbebezüge

Kalkulatorische Kosten	134 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	112	83,6	21	87,5	46	83,6	38	82,6	7	77,8
Nein	22	16,4	3	12,5	9	16,4	8	17,4	2	22,2
Gesamt	134	100,0	24	100,0	55	100,0	46	100,0	9	100,0

Unter den vier Gewerbebezügen (Tabelle 35) erfassen die Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes mit 87,5 % am häufigsten kalkulatorische Kosten. Aus Tabelle 36 ist ersichtlich, daß von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse, mit steigender Mitarbeiterzahl, der Anteil der Betriebe, die kalkulatorische Kosten erfassen, zunimmt. Er steigt von 75,0 % in der Mitarbeitergrößenklasse mit 50 - 99 Mitarbeitern bis auf 100,0 % in der Mitarbeitergrößenklasse mit 500 - 999 Mitarbeitern.

Tabelle 36: Erfassung kalkulatorischer Kosten und Mitarbeitergrößenklassen

Kalkulatorische Kosten	134 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	112	83,6	27	75,0	38	76,0	37	97,4	10	100,0
Nein	22	16,4	9	25,0	12	24,0	1	2,6	0	0,0
Gesamt	134	100,0	36	100,0	50	100,0	38	100,0	10	100,0

In den Tabellen 37 und 38 wird dargestellt, welche kalkulatorischen Kostenarten von den 112 Betrieben, die kalkulatorische Kosten erfassen, berücksichtigt werden. Dabei ist zu beachten, daß Mehrfachnennungen möglich waren. Mit 94,6 % werden kalkulatorische Abschreibungen am häufigsten berücksichtigt. Es folgen mit 77,7 % die auch auf das Eigenkapital verrechneten kalkulatorischen Zinsen.

¹² Vgl. K.-D. Däumler/J. Grabe, 1991, S. 99f.

¹³ L. Haberstock, 1987, S. 91.

Tabelle 37: Kalkulatorische Kostenarten und Gewerbebezüge

Kalkulatorische Kostenart	Betriebe mit kalk. Kosten (112 Betriebe)		Betriebe in G (21 Betriebe)		Betriebe in I (46 Betriebe)		Betriebe in V (38 Betriebe)		Betriebe in N (7 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Abschreibungen	106	94,6	20	95,2	43	93,5	36	94,7	7	100,0
Zinsen	87	77,7	15	71,4	36	78,3	30	78,9	6	85,7
Unternehmerlohn ¹⁴	33	29,5	6	28,6	15	32,6	11	28,9	1	14,3
Wagniszuschläge	44	39,3	10	47,6	17	37,0	14	36,8	3	42,9
Miete	42	37,5	12	57,1	17	37,0	12	31,6	1	14,3

Bei den Gewerbebezügen (Tabelle 37) fällt der im Vergleich zum Durchschnitt aller Betriebe relativ hohe Anteil der Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes auf, die kalkulatorische Mieten erfassen (57,1 %). Kalkulatorischer Unternehmerlohn wird mit 40,7 % auffallend häufig in Betrieben mit 50 - 99 Mitarbeitern verrechnet. Weiterhin fällt auf, daß alle Betriebe der Mitarbeitergrößenklasse mit 500 - 999 Mitarbeitern kalkulatorische Abschreibungen und kalkulatorische Zinsen auch auf das Eigenkapital erfassen (Tabelle 38).

Tabelle 38: Kalkulatorische Kostenarten und Mitarbeitergrößenklassen

Kalkulatorische Kostenart	Betriebe mit kalk. Kosten (112 Betriebe)		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (27 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (38 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (37 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Abschreibungen	106	94,6	24	88,9	37	97,4	35	94,6	10	100,0
Zinsen	87	77,7	20	74,1	28	73,7	29	78,4	10	100,0
Unternehmerlohn ¹⁴	33	29,5	11	40,7	9	23,7	11	29,7	2	20,0
Wagniszuschläge	44	39,3	11	40,7	11	28,9	20	54,1	2	20,0
Miete	42	37,5	14	51,9	10	26,3	14	37,8	4	40,0

4.2.2 Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung baut auf der Kostenartenrechnung auf. In ihr werden die von der Kostenartenrechnung erfaßten und nach Kostenarten gegliederten primären Gemeinkosten auf die Kostenstellen verteilt, die für ihre Entstehung verantwortlich sind.

Im folgenden werden die 143 Betriebe betrachtet, die eine Kostenstellenrechnung durchführen. Bezogen auf die 161 Betriebe mit Kostenrechnung führen somit 88,8 % eine Kostenstellenrechnung durch.

Tabelle 39: Durchführung einer Kostenstellenrechnung und Gewerbebezüge

Kostenstellenrechnung	161 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	143	88,8	25	92,6	57	86,4	47	88,7	14	93,3
Nein	18	11,2	2	7,4	9	13,6	6	11,3	1	6,7
Gesamt	161	100,0	27	100,0	66	100,0	53	100,0	15	100,0

Mit einem Anteil von 93,3 % verfügen die Betriebe des Nahrungs- und Genußmittelgewerbes von allen Gewerbebezügen am häufigsten über eine Kostenstellenrechnung (Tabelle 39). Bei den Mitarbeitergrößen-

¹⁴ Es ist aber zu beachten, daß in der Stichprobe auch Kapitalgesellschaften enthalten sind, für die i.d.R. kein kalkulatorischer Unternehmerlohn anzusetzen ist.

klassen fällt wie schon bei der Kostenartenrechnung auf, daß mit steigender Mitarbeiterzahl, der Anteil der Betriebe, die eine Kostenstellenrechnung durchführen, zunimmt (Tabelle 40).

Tabelle 40: Durchführung einer Kostenstellenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Kostenstellen- rechnung	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	143	88,8	39	79,6	51	87,9	43	97,7	10	100,0
Nein	18	11,2	10	20,4	7	12,1	1	2,3	0	0,0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

4.2.2.1 Kriterien für die Gliederung eines Betriebs in Kostenstellen

Die Gliederung eines Betriebs in Kostenstellen kann nach betrieblichen Funktionen, Verantwortungsbereichen, räumlichen und abrechnungstechnischen Gesichtspunkten erfolgen.

Auf die Frage, nach welchem Kriterium die Gliederung des Betriebs in Kostenstellen überwiegend erfolgt, gaben 91 Betriebe ein Kriterium an; die übrigen 52 Betriebe machten mehrere Angaben. Deshalb werden diese beiden Gruppen getrennt voneinander betrachtet. Bei den 91 Betrieben, die nur ihr überwiegendes Gliederungskriterium angaben (Tabelle 41), erfolgt in 73,6 % dieser Betriebe die Gliederung des Betriebs in Kostenstellen nach betrieblichen Funktionen.

Tabelle 41: Überwiegendes Gliederungskriterium für die Bildung von Kostenstellen

Gliederungskriterium	91 Betriebe	
	abs.	in %
Betriebliche Funktionen	67	73,6
Verantwortungsbereiche	15	16,5
Räumliche Gesichtspunkte	0	0,0
Abrechnungstechnische Gesichtspunkte	4	4,4
Sonstiges	5	5,5
Gesamt	91	100,0

Dies ist das meistgenannte Gliederungskriterium. Am zweithäufigsten, jedoch mit deutlichem Abstand, erfolgt eine Gliederung der Betriebe in Kostenstellen nach Verantwortungsbereichen (16,5 %). Bei den 52 Betrieben, die mehrere Angaben machten, fällt auf, daß gerade diese zwei Gliederungskriterien (nach betrieblichen Funktionen und nach Verantwortungsbereichen) am häufigsten gemeinsam genannt werden. Dies ist bei 36 der 52 Betriebe der Fall.

4.2.2.2 Kostenstellengruppen

Die gebildeten Kostenstellen lassen sich in die Kostenstellengruppen der Hauptkostenstellen, der Hilfskostenstellen und der allgemeinen Kostenstellen einteilen.

Von den 143 Betrieben mit Kostenstellenrechnung machten drei Betriebe zur Frage, welche Kostenstellengruppen sie in ihrem Betrieb unterscheiden, keine Angaben. Von den 140 Betrieben, die zu dieser Frage Angaben machten (Tabelle 42 und 43), unterteilen 105 Betriebe (75,0 %) ihre Kostenstellen in mindestens die beiden Gruppen: Allgemeine Kostenstellen und Hauptkostenstellen. 104 Betriebe (74,3 %) unterteilen ihre Kostenstellen in mindestens die beiden Gruppen: Hilfs- und Hauptkostenstellen. Alle drei Kostenstellengruppen unterscheiden 89 Betriebe (63,6 %). Bei den Gewerbebezügen fällt das Nahrungs- und Genussmittelgewerbe auf; in diesem Gewerbebezweig unterteilen nur 38,5 % der Betriebe ihre Kostenstellen in

alle drei Kostenstellengruppen. Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 43), erkennt man, daß alle Betriebe mit mehr als 500 Mitarbeitern, jedoch nur 48,7 % der Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern ihre Kostenstellen in alle drei Kostenstellengruppen unterteilen.

Tabelle 42: Unterschiedene Kostenstellengruppen und Gewerbezeige

Kostenstellen- gruppen	140 Betriebe		Betriebe in G (25 Betriebe)		Betriebe in I (56 Betriebe)		Betriebe in V (46 Betriebe)		Betriebe in N (13 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Allgemeine und Hauptkostenstellen	105	75,0	21	84,0	42	75,0	35	76,1	7	53,8
Hilfs- und Haupt- kostenstellen	104	74,3	20	80,0	42	75,0	34	73,9	8	61,5
Allgemeine, Hilfs- und Hauptkosten- stellen	89	63,6	18	72,0	35	62,5	31	67,4	5	38,5

Tabelle 43: Unterschiedene Kostenstellengruppen und Mitarbeitergrößenklassen

Kostenstellen- gruppen	140 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (39 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (50 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (41 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Allgemeine und Hauptkostenstellen	105	75,0	24	61,5	41	82,0	30	73,2	10	100,0
Hilfs- und Haupt- kostenstellen	104	74,3	24	61,5	41	82,0	29	70,7	10	100,0
Allgemeine, Hilfs- und Hauptkosten- stellen	89	63,6	19	48,7	35	70,0	25	61,0	10	100,0

4.2.2.3 Anzahl der Kostenstellen in den Betrieben

In den folgenden Tabellen 44 und 45 wird dargestellt, wie viele Kostenstellen die einzelnen Betriebe unterscheiden. Dazu wurden sechs Kostenstellengrößenklassen gebildet. Die meisten Betriebe unterscheiden mindestens 20 aber weniger als 50 Kostenstellen (30,8 %). Weniger als 10 Kostenstellen unterscheiden 9,8 % der Betriebe und 200 und mehr Kostenstellen unterscheiden 4,9 % der Betriebe. Bei den Gewerbezeigen fällt auf, daß im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe prozentual auffallend wenige Betriebe weniger als 20 Kostenstellen unterscheiden (Tabelle 44).

Tabelle 44: Anzahl der Kostenstellen in den Betrieben und Gewerbezeige

Anzahl Kosten- stellen (KS)	143 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
KS < 10	14	9,8	0	0,0	7	12,3	6	12,8	1	7,1
10 ≤ KS < 20	17	11,9	2	8,0	6	10,5	5	10,6	4	23,5
20 ≤ KS < 50	44	30,8	7	28,0	17	29,8	17	36,2	3	21,4
50 ≤ KS < 100	28	19,6	9	36,0	10	17,5	7	14,9	2	14,3
100 ≤ KS < 200	26	18,2	5	20,0	10	17,5	8	17,0	3	21,4
KS ≥ 200	7	4,9	0	0,0	3	5,3	3	6,4	1	7,1
Keine Angabe	7	4,9	2	8,0	4	7,0	1	2,1	0	0,0
Gesamt	143	100,0	25	100,0	57	100,0	47	100,0	14	100,0

Betrachtet man die zwei Größenklassen mit weniger als 10 Kostenstellen und mindestens 10 aber weniger als 20 Kostenstellen, so zeigt sich, daß von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse (mit steigender Mitarbeiterzahl), der Anteil der Betriebe, die in diesen Kostenstellengrößenklassen liegen, abnimmt.

Ein entgegengesetztes Bild ergibt sich für die zwei Kostenstellengrößenklassen mit mindestens 100 aber weniger als 200 Kostenstellen und mit 200 und mehr Kostenstellen. Dies zeigt, daß die Kostenstellenbildung mit zunehmender Betriebsgröße, ausgedrückt durch die Mitarbeiterzahl, zunimmt.

Tabelle 45: Anzahl der Kostenstellen in den Betrieben und Mitarbeitergrößenklassen

Anzahl Kostenstellen (KS)	143 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
KS < 10	14	9,8	9	23,1	3	5,9	2	4,7	0	0,0
10 ≤ KS < 20	17	11,9	7	17,9	9	17,6	1	2,3	0	0,0
20 ≤ KS < 50	44	30,8	12	30,8	22	43,1	10	23,3	0	0,0
50 ≤ KS < 100	28	19,6	6	15,4	7	13,7	15	34,9	0	0,0
100 ≤ KS < 200	26	18,2	1	2,6	7	13,7	10	23,3	8	80,0
KS ≥ 200	7	4,9	0	0,0	1	2,0	4	9,3	2	20,0
Keine Angabe	7	4,9	4	10,3	2	3,9	1	2,3	0	0,0
Gesamt	143	100,0	39	100,0	51	100,0	43	100,0	10	100,0

4.2.2.4 Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen zwischen Kostenstellen

Aufgabe der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ist es, die Kosten der Allgemeinen Kostenstellen und der Hilfskostenstellen entsprechend ihrer Inanspruchnahme auf andere Hilfs- und Hauptkostenstellen zu verrechnen.

Die folgenden Tabellen 46 und 47 zeigen, wie viele Betriebe insgesamt sowie in den vier Gewerbebezügen und Mitarbeitergrößenklassen innerbetriebliche Leistungen zwischen Kostenstellen verrechnen. Dies ist bei mehr als zwei Drittel aller Betriebe (68,5 %) der Fall. Auffallend hoch im Vergleich zum Durchschnitt aller Betriebe ist die Durchführung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe; in diesem Gewerbebezweig verrechnen 88,0 % der Betriebe innerbetriebliche Leistungen zwischen Kostenstellen (Tabelle 46).

Tabelle 46: Durchführung einer Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen zwischen Kostenstellen und Gewerbebezügen

Innerbetriebliche Leistungsverrechnung	143 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	98	68,5	22	88,0	35	61,4	30	63,8	11	78,6
Nein	41	28,7	1	4,0	21	36,8	16	34,0	3	21,4
Keine Angabe	4	2,8	2	8,0	1	1,8	1	2,1	0	0,0
Gesamt	143	100,0	25	100,0	57	100,0	47	100,0	14	100,0

Tabelle 47: Durchführung einer innerbetrieblichen Leistungsverrechnung zwischen Kostenstellen und Mitarbeitergrößenklassen

Innerbetriebliche Leistungsverrechnung	143 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	98	68,5	15	38,5	39	76,5	35	81,4	9	90,0
Nein	41	28,7	21	53,8	11	21,6	8	18,6	1	10,0
Keine Angabe	4	2,8	3	7,7	1	2,0	0	0,0	0	0,0
Gesamt	143	100,0	39	100,0	51	100,0	43	100,0	10	100,0

Wenn man die Mitarbeitergrößenklassen betrachtet (Tabelle 47), zeigt sich, daß der Anteil der Betriebe, die innerbetriebliche Leistungen verrechnen, von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse, mit steigender Mitarbeiterzahl, ansteigt.

Zur innerbetrieblichen Leistungsverrechnung stehen das Kostenstellenumlageverfahren (Treppen- beziehungsweise Stufenverfahren), Kostenstellenausgleichsverfahren und das Gleichungsverfahren zur Verfügung. Es wird nun dargestellt (Tabelle 48 und 49), welches der drei Verfahren von den 98 Betrieben bei ihrer innerbetrieblichen Leistungsverrechnung angewendet wird. Mehr als die Hälfte der Betriebe (54,1 %) wendet das Kostenstellenumlageverfahren an. 37,8 % der Betriebe wenden das Kostenstellenausgleichsverfahren und 8,2 % das Gleichungsverfahren an.

Tabelle 48: Angewendete Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und Gewerbebezüge

Verfahren	98 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Kostenstellenumlageverfahren	53	54,1	12	54,5	19	54,3	14	46,7	8	72,7
Kostenstellenausgleichsverfahren	37	37,8	9	40,9	14	40,0	12	40,0	2	18,2
Gleichungsverfahren	8	8,2	1	4,5	2	5,7	4	13,3	1	9,1
Gesamt	98	100,0	22	100,0	35	100,0	30	100,0	11	100,0

Tabelle 49: Angewendete Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Verfahren	98 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Kostenstellenumlageverfahren	53	54,1	7	46,7	22	56,4	20	57,1	4	44,4
Kostenstellenausgleichsverfahren	37	37,8	7	46,7	16	41,0	11	31,4	3	33,3
Gleichungsverfahren	8	8,2	1	6,7	1	2,6	4	11,4	2	22,2
Gesamt	98	100,0	15	100,0	39	100,0	35	100,0	9	100,0

Bei den Gewerbebezügen (Tabelle 48) fällt das Verbrauchsgüterproduzierende Gewerbe auf; es hat den höchsten Anteil von Betrieben, die das Gleichungsverfahren anwenden (13,3 %). Untersucht man die Mitarbeitergrößenklassen, so läßt sich kein Zusammenhang zwischen den Größenklassen und einem der drei Verfahren erkennen (Tabelle 49).

4.2.2.5 Kostenstellenkontrolle

Bei der Kostenstellenkontrolle werden die Istkosten je Kostenstelle mit Vergangenheits- oder Planwerten verglichen. Dabei sollte eine möglichst kurze Kontrollperiode gewählt werden, damit die Kostenkontrolle schnell einsetzt und dadurch ihre Wirksamkeit erhöht wird.¹⁵

Von den 143 Betrieben mit Kostenstellenrechnung führen 79,0 % eine Kostenstellenkontrolle durch. Vergleicht man die Gewerbebezüge (Tabelle 50), erkennt man, daß im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe mit 88,0 % die meisten Betriebe eine Kostenstellenkontrolle durchführen.

Es zeigt sich auch, daß der Anteil der Betriebe, die eine Kostenstellenkontrolle durchführen, von 71,8 % in der Mitarbeitergrößenklasse mit 50 - 99 Mitarbeitern über 78,4 % in der Klasse mit 100 - 199 Mitarbeitern

¹⁵ Vgl. W. Kilger, 1993, S. 592.

bis auf einen Anteil von 86,0 % in der Größenklasse mit 200 - 499 Mitarbeitern ansteigt. Dieser Anteil fällt jedoch auf 80,0 % in der Gruppe der Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern. Trotzdem läßt sich der Trend erkennen, daß mit zunehmender Betriebsgröße, gemessen an der Mitarbeiterzahl, mehr Betriebe eine Kostenstellenkontrolle durchführen (Tabelle 51).

Tabelle 50: Durchführung einer Kostenstellenkontrolle und Gewerbebezüge

Kostenstellenkontrolle	143 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	113	79,0	22	88,0	44	77,2	35	74,5	12	85,7
Nein	25	17,5	3	12,0	11	19,3	10	21,3	1	7,1
Keine Angabe	5	3,5	0	0,0	2	3,5	2	4,3	1	7,1
Gesamt	143	100,0	25	100,0	57	100,0	47	100,0	14	100,0

Tabelle 51: Durchführung einer Kostenstellenkontrolle und Mitarbeitergrößenklassen

Kostenstellenkontrolle	143 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	113	79,0	28	71,8	40	78,4	37	86,0	8	80,0
Nein	25	17,5	9	23,1	10	19,6	5	11,6	1	10,0
Keine Angabe	5	3,5	2	5,1	1	2,0	1	2,3	1	10,0
Gesamt	143	100,0	39	100,0	51	100,0	43	100,0	10	100,0

In welchen Zeitabständen die Kostenstellenkontrolle durchgeführt wird (Kontrollperiode), ist in den Tabellen 52 und 53 dargestellt. 61,9 % der Betriebe, die eine Kostenstellenkontrolle durchführen, tun dies monatlich; 22,1 % führen ihre Kostenstellenkontrolle vierteljährlich durch und 15,9 % der Betriebe halbjährlich. Eine monatliche Kostenstellenkontrolle führen Betriebe des verarbeitenden Gewerbes mit einem Anteil von 71,4 % überdurchschnittlich häufig durch.

Tabelle 52: Zeitabstände der Kostenstellenkontrolle und Gewerbebezüge

Zeitabstände	113 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Monatlich	70	61,9	12	54,5	26	59,1	25	71,4	7	58,3
Vierteljährlich	25	22,1	6	27,3	9	20,5	6	17,1	4	33,3
Halbjährlich	18	15,9	4	18,2	9	20,5	4	11,4	1	8,3
Gesamt	113	100,0	22	100,0	44	100,0	35	100,0	12	100,0

Bei den gebildeten Mitarbeitergrößenklassen fallen die Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern auf, nur 45,0 % dieser Betriebe führen eine monatliche Kostenstellenkontrolle durch. Mit Ausnahme der Betriebe dieser Mitarbeitergrößenklasse läßt sich jedoch feststellen, daß von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse mit zunehmender Mitarbeiterzahl, der Anteil der Betriebe, die eine monatliche Kostenstellenkontrolle durchführen, steigt.

Tabelle 53: Zeitabstände der Kostenstellenkontrolle und Mitarbeitergrößenklassen

Zeitabstände	113 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Monatlich	70	61,9	17	60,7	18	45,0	28	75,7	7	87,5
Vierteljährlich	25	22,1	6	21,4	14	35,0	4	10,8	1	12,5
Halbjährlich	18	15,9	5	17,9	8	20,0	5	13,5	0	0,0
Gesamt	113	100,0	28	100,0	40	100,0	37	100,0	8	100,0

4.2.3 Kalkulation

Die Aufgabe der Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung) besteht in der Ermittlung der auf einen Kostenträger entfallenden Herstell- und Selbstkosten.

Von den 161 Betrieben mit Kostenrechnung führen 91,9 % eine Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung) durch.

Tabelle 54: Durchführung einer Kalkulation und Gewerbebezüge

Kalkulation	161 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	148	91,9	27	100,0	59	89,4	51	96,2	11	73,3
Nein	13	8,1	0	0,0	7	10,6	2	3,8	4	26,7
Gesamt	161	100,0	27	100,0	66	100,0	53	100,0	15	100,0

Betrachtet man die Gewerbebezüge (Tabelle 54), erkennt man ein sehr heterogenes Ergebnis. Im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe führen alle Betriebe eine Kalkulation durch; dagegen sind es im Nahrungs- und Genussmittelgewerbe nur 73,3 % der Betriebe. In Tabelle 55 ist dargestellt, wie groß der Anteil der Betriebe, die eine Kalkulation durchführen, in den einzelnen Mitarbeitergrößenklassen ist. Man erkennt, daß der Anteil der Betriebe, die eine Kalkulation durchführen, mit zunehmender Betriebsgröße, ausgedrückt durch die Mitarbeiterzahl, steigt.

Tabelle 55: Durchführung einer Kalkulation und Mitarbeitergrößenklassen

Kalkulation	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	148	91,9	42	85,7	53	91,4	43	97,7	10	100,0
Nein	13	8,1	7	14,3	5	8,6	1	2,3	0	0,0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

4.2.3.1 Kalkulationsverfahren

Für die Durchführung einer Kalkulation, das heißt für die Ermittlung der Selbstkosten des Kostenträgers, stehen verschiedene Kalkulationsverfahren zur Verfügung.¹⁶ Im folgenden wird auf die Divisions-, die Zuschlags- und die Kuppelproduktkalkulation eingegangen.

Von den 148 Betrieben gaben drei Betriebe an, daß sie kein Kalkulationsverfahren anwenden. Für die übrigen 145 Betriebe ist in Tabelle 56 und 57 dargestellt, welche Kalkulationsverfahren sie anwenden. Dabei ist zu beachten, daß Mehrfachnennungen möglich waren.

Tabelle 56: Angewendete Kalkulationsverfahren und Gewerbebezüge

Verfahren	145 Betriebe		Betriebe in G (27 Betriebe)		Betriebe in I (58 Betriebe)		Betriebe in V (51 Betriebe)		Betriebe in N (9 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Divisionskalkulation	9	6,2	2	7,4	0	0,0	5	9,8	2	22,2
Äquivalenzziffernkalkulation	15	10,3	2	7,4	2	3,4	6	11,8	5	55,6
Zuschlagskalkulation	125	86,2	20	74,1	56	96,6	44	86,3	5	55,6
Kuppelproduktkalkulation	2	1,4	1	3,7	0	0,0	0	0,0	1	11,1
Sonstiges	13	9,0	4	14,8	1	1,7	7	13,7	1	11,1

¹⁶ Das anzuwendende Kalkulationsverfahren steht üblicherweise in einem Zusammenhang zum Produktionsverfahren; vgl. dazu Anhang, S. 52f.

Das von den Betrieben überwiegend angewendete Kalkulationsverfahren ist mit einem Anteil von 86,2 % die Zuschlagskalkulation. Untersucht man die einzelnen Gewerbebezüge (Tabelle 56), zeigt sich, daß die Zuschlagskalkulation in den Betrieben des Investitionsgüterproduzierenden Gewerbes, im Vergleich zu den anderen Gewerbebezügen, am stärksten vertreten ist. Auffallend ist der hohe Anteil von Betrieben im Nahrungs- und Genußmittelgewerbe, die eine Äquivalenzziffernkalkulation durchführen (55,6 %). Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 57), so zeigt sich, daß die Äquivalenzziffernkalkulation nur von Betrieben mit weniger als 200 Mitarbeitern durchgeführt wird. Weiterhin fällt auf, daß alle Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern eine Zuschlagskalkulation durchführen.

Tabelle 57: Angewendete Kalkulationsverfahren und Mitarbeitergrößenklassen

Verfahren	145 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (41 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (53 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (41 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Divisionskalkulation	9	6,2	3	7,3	4	7,5	2	4,9	0	0,0
Äquivalenzziffernkalkulation	15	10,3	7	17,1	8	15,1	0	0,0	0	0,0
Zuschlagskalkulation	125	86,2	34	82,9	42	79,2	41	100,0	8	80,0
Kuppelproduktkalkulation	2	1,4	0	0,0	1	1,9	1	2,4	0	0,0
Sonstiges	13	9,0	3	7,3	6	11,3	1	2,4	3	30,0

4.2.3.2 Anzahl zu kalkulierender Kostenträger

Auf die Frage, wie hoch die Anzahl der zu kalkulierenden Kostenträger ist, machten 37 der 148 Betriebe, die eine Kalkulation durchführen, keine Angaben. Wie sich die Angaben der übrigen 111 Betriebe auf die vier gebildeten Kostenträgergrößenklassen verteilen, ist in den Tabellen 58 und 59 dargestellt. Die meisten Betriebe kalkulieren mehr als zwanzig und bis zu hundert Kostenträger (29,7 %). Bis zu zwanzig Kostenträger kalkulieren 18,9 % der Betriebe. Somit kalkulieren mehr als die Hälfte der Betriebe (51,3 %) über hundert Kostenträger. Betrachtet man die Gewerbebezüge (Tabelle 58) zeigt sich, daß im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe auffallend viele Betriebe bis zu hundert Kostenträger kalkulieren (71,5 %), und daß im Gegensatz dazu im Verbrauchsgüterproduzierenden Gewerbe auffallend viele Betriebe mehr als hundert Kostenträger kalkulieren (63,4 %).

Tabelle 58: Anzahl der Kostenträger in den Betrieben und Gewerbebezüge

Anzahl Kosten-träger (KT)	111 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
KT ≤ 20	21	18,9	6	28,6	9	22,5	4	9,8	2	22,2
20 < KT ≤ 100	33	29,7	9	42,9	9	22,5	11	26,8	4	44,4
100 < KT ≤ 500	28	25,2	1	4,8	12	30,0	13	31,7	2	22,2
KT > 500	29	26,1	5	23,8	10	25,0	13	31,7	1	11,1
Gesamt	111	100,0	21	100,0	40	100,0	41	100,0	9	100,0

Stellt man die gebildeten vier Kostenträgergrößenklassen den Mitarbeitergrößenklassen gegenüber (Tabelle 59), erkennt man, daß der Anteil der Betriebe, die bis zu zwanzig Kostenträger kalkulieren, von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse (mit zunehmender Mitarbeiterzahl) abnimmt und demgegenüber der Anteil der Betriebe, die mehr als 500 Kostenträger kalkulieren, zunimmt.

Tabelle 59: Anzahl der Kostenträger in den Betrieben und Mitarbeitergrößenklassen

Anzahl Kostenträger (KT)	111 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
KT ≤ 20	21	18,9	9	32,1	7	17,1	5	14,3	0	0,0
20 < KT ≤ 100	33	29,7	8	28,6	14	34,1	10	28,6	1	14,3
100 < KT ≤ 500	28	25,2	5	17,9	11	26,8	9	25,7	3	42,9
KT > 500	29	26,1	6	21,4	9	22,0	11	31,4	3	42,9
Gesamt	111	100,0	28	100,0	41	100,0	35	100,0	7	100,0

4.2.3.3 Kalkulationsarten

Unabhängig vom Kalkulationsverfahren sind drei Kalkulationsarten denkbar: Vor-, Nach- und Plankalkulation.¹⁷ Eine Vorkalkulation wird vor Auftragserteilung und vor Beginn der Produktion durchgeführt. Dabei sind Selbstkosten mit Hilfe geplanter oder geschätzter Kostendaten zu berechnen. Im Gegensatz dazu, ist eine Nachkalkulation eine nach Beendigung der Produktion durchgeführte Ermittlung der auf eine Produkt- oder Auftragsseinheit entfallenden Istkosten. Eine Plankalkulation dient dazu, für die Produkte im voraus für den Planungszeitraum exakt kalkulierte Selbstkosten pro Einheit zu bestimmen. Der Unterschied zwischen Plankalkulation und Vorkalkulation besteht darin, daß die Vorkalkulation sich immer auf bestimmte Kundenanfragen und Einzelaufträge bezieht, somit zeitpunktbezogen ist; die Plankalkulation ist dagegen zeitraumbezogen und gilt für alle gleichartigen Produkte, die in einem Abrechnungszeitraum produziert werden. Vorkalkulationen werden somit vor allem bei Einzel- und Auftragsfertigung durchgeführt, die Plankalkulationen bei standardisierten Erzeugnissen

Im folgenden wird dargestellt, welche der beschriebenen drei Kalkulationsarten die Betriebe durchführen (Tabellen 60 und 61). Dabei ist zu beachten, daß Mehrfachnennungen möglich waren. Ein Betrieb machte zur Frage nach den durchgeführten Kalkulationsarten keine Angaben. Somit gehen 147 Betriebe in die Auswertung ein.

Tabelle 60: Durchgeführte Kalkulationsarten und Gewerbebezüge

Kalkulationsart	147 Betriebe		Betriebe in G (27 Betriebe)		Betriebe in I (59 Betriebe)		Betriebe in V (51 Betriebe)		Betriebe in N (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Vorkalkulation	136	92,5	26	96,3	58	98,3	45	88,2	7	70,0
Nachkalkulation	116	78,9	20	74,1	51	86,4	39	76,5	6	60,0
Plankalkulation	34	23,1	5	18,5	13	22,0	13	25,5	3	30,0
Vor- und Nachkalkulation	108	73,5	20	74,1	50	84,7	35	68,6	3	30,0
Plan- und Nachkalkulation	24	16,3	3	11,1	10	16,9	10	19,6	1	10,0

Mit einem Anteil von 92,5 % führen die meisten Betriebe eine Vorkalkulation durch. Zu Kontrollzwecken muß bei Einzel- und Auftragsfertigung eine Vor- und eine Nachkalkulation erfolgen. Bei der Produktion von standardisierten Erzeugnissen muß eine Plankalkulation mit einer fallweisen Nachkalkulation durchgeführt werden. 73,5 % der Betriebe führen eine Vor- und eine Nachkalkulation durch und 16,3 % eine Plan- und eine Nachkalkulation. Betrachtet man die Gewerbebezüge, zeigt sich, daß auffallend viele Betriebe des Investitionsgüterproduzierenden Gewerbes eine Vor- und Nachkalkulation durchführen (84,7 %). Eine Erklärung hierfür ist, daß die Betriebe dieses Gewerbebezuges im Vergleich zu den anderen Gewerbebezügen am häufigsten Auftragsproduktion betreiben und bei Auftragsproduktion zu Kontroll-

¹⁷ Vgl. W. Kilger, 1976, S. 290-294.

zwecken eine Vor- und eine Nachkalkulation erfolgen müssen. Man erkennt bei Betrachtung der Mitarbeitergrößenklassen, daß der Anteil der Betriebe, die eine Vorkalkulation durchführen, mit zunehmender Betriebsgröße, ausgedrückt durch die Mitarbeiterzahl, fällt und der Anteil der Betriebe, die eine Plankalkulation durchführen, steigt. Eine Erklärung für das Zurückgehen der Vorkalkulation mit zunehmender Mitarbeiterzahl ist, daß auch der Anteil der Betriebe, die Einzelfertigung betreiben, zurückgeht und gerade bei diesem Produktionsverfahren die Vorkalkulation Anwendung findet.

Tabelle 61: Durchgeführte Kalkulationsarten und Mitarbeitergrößenklassen

Kalkulationsart	147 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (42 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (51 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (43 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Vorkalkulation	136	92,5	41	97,6	49	96,1	38	88,4	8	80,0
Nachkalkulation	116	78,9	34	81,0	41	80,4	35	81,4	6	60,0
Plankalkulation	34	23,1	6	14,3	8	15,7	14	32,6	6	60,0
Vor- und Nachkalkulation	108	73,5	33	78,6	38	74,5	31	72,1	6	60,0
Plan- und Nachkalkulation	24	16,3	6	14,3	8	15,7	9	20,9	3	30,0

4.2.4 Kurzfristige Erfolgsrechnung

Die kurzfristige Erfolgsrechnung (Kostenträgerzeitrechnung) dient der Planung und Kontrolle des Periodenerfolgs. Ihre Hauptaufgabe ist es, die Erfolgsbeiträge einzelner Erzeugnisse und Erzeugnisgruppen auszuweisen.

Die kurzfristige Erfolgsrechnung wird von 73,9 % der 161 Betriebe mit Kostenrechnung durchgeführt. Vergleicht man die Durchführung der kurzfristigen Erfolgsrechnung in den einzelnen Gewerbebezügen (Tabelle 62), zeigt sich, daß die kurzfristige Erfolgsrechnung mit einem Anteil von 77,8 % am häufigsten von den Betrieben des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes angewendet wird.

Tabelle 62: Durchführung einer kurzfristigen Erfolgsrechnung und Gewerbebezüge

Kurzfristige Erfolgsrechnung	161 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	119	73,9	21	77,8	49	74,2	38	71,7	11	73,3
Nein	42	26,1	6	22,2	17	25,8	15	28,3	4	26,7
Gesamt	161	100,0	27	100,0	66	100,0	53	100,0	15	100,0

Bei den Mitarbeitergrößenklasse (Tabelle 63) stellt man fest, daß für die drei Mitarbeitergrößenklassen, die zwischen 100 und 999 Mitarbeiter beschäftigen, der Anteil der Betriebe, die eine kurzfristige Erfolgsrechnung durchführen, von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse steigt.

Tabelle 63: Durchführung einer kurzfristigen Erfolgsrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Kurzfristige Erfolgsrechnung	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	119	73,9	33	67,3	39	67,2	38	86,4	9	90,0
Nein	42	26,1	16	32,7	19	32,8	6	13,6	1	10,0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

4.2.4.1 Verfahren der kurzfristigen Erfolgsrechnung

Die kurzfristige Erfolgsrechnung bedient sich zweier Verfahren, des Gesamtkosten- und des Umsatzkostenverfahrens. Mit welchem Verfahren die Betriebe ihre kurzfristige Erfolgsrechnung durchführen, ist in den Tabellen 64 und 65 dargestellt. 74,8 % der Betriebe wenden nur das Gesamtkostenverfahren und 13,4 % nur das Umsatzkostenverfahren zur Erfolgsermittlung an.

Tabelle 64: Verfahren der kurzfristigen Erfolgsrechnung und Gewerbebezüge

Verfahren	119 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur GKV	89	74,8	17	81,0	34	69,4	29	76,3	9	81,8
Nur UKV	16	13,4	2	9,5	6	12,2	6	15,8	2	18,2
GKV und UKV	12	10,1	2	9,5	8	16,3	2	5,3	0	0,0
Keine Angabe	2	1,7	0	0,0	1	2,0	1	2,6	0	0,0
Gesamt	119	100,0	21	100,0	49	100,0	38	100,0	11	100,0

Von 10,1 % der Betriebe werden beide Verfahren zur Erfolgsermittlung angewendet. Das Umsatzkostenverfahren wenden somit 23,5 % der Betriebe an. Dieses wird am häufigsten von den Betrieben des Investitionsgüterproduzierenden Gewerbes (28,5 %) und von Betrieben in der Mitarbeitergrößenklasse mit 500 - 999 Mitarbeitern (44,4 %) angewendet.

Tabelle 65: Verfahren der kurzfristigen Erfolgsrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Verfahren	119 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur GKV	89	74,8	25	75,8	30	76,9	29	76,3	5	55,6
Nur UKV	16	13,4	3	9,1	6	15,4	3	7,9	4	44,4
GKV und UKV	12	10,1	4	12,1	3	7,7	5	13,2	0	0,0
Keine Angabe	2	1,7	1	3,0	0	0,0	1	2,6	0	0,0
Gesamt	119	100,0	33	100,0	39	100,0	38	100,0	9	100,0

4.2.4.2 Zeitabstände für die Durchführung der kurzfristigen Erfolgsrechnung

Die folgenden Tabellen 66 und 67 geben Aufschluß über die Zeitabstände, in denen die 119 Betriebe ihre kurzfristige Erfolgsrechnung durchführen.

Tabelle 66: Zeitabstände der Durchführung einer kurzfristigen Erfolgsrechnung und Gewerbebezüge

Zeitabstände	119 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Monatlich	97	81,5	19	90,5	37	75,5	31	81,6	10	90,9
Vierteljährlich	18	15,1	2	9,5	10	20,4	5	13,2	1	9,1
Halbjährlich	2	1,7	0	0,0	1	2,0	1	2,6	0	0,0
Jährlich	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Keine Angabe	2	1,7	0	0,0	1	2,0	1	2,6	0	0,0
Gesamt	119	100,0	21	100,0	49	100,0	38	100,0	11	100,0

81,5 % dieser Betriebe führen eine monatliche und 15,1 % eine vierteljährliche Erfolgsrechnung durch. Somit folgen 96,6 % der Betriebe der Empfehlung des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e.V.¹⁸, indem sie mindestens vierteljährlich eine kurzfristige Erfolgsrechnung durchführen. Der Anteil der Betriebe, die eine monatliche kurzfristige Erfolgsrechnung durchführen ist beim Vergleich der vier Gewerbebezüge

¹⁸ Vgl. BDI, 1980, S. 82.

(Tabelle 66) im Nahrungs- und Genußmittelgewerbe mit 90,9 % am größten und im Investitionsgüterproduzierenden Gewerbe mit 75,5 % am geringsten. Vergleicht man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 67), zeigt sich, daß der Anteil der Betriebe, die eine monatliche kurzfristige Erfolgsrechnung durchführen, in der Mitarbeitergrößenklasse mit 100 - 199 Mitarbeitern am höchsten ist (89,7 %).

Tabelle 67: Zeitabstände der Durchführung einer kurzfristigen Erfolgsrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Zeitabstände	119 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Monatlich	97	81,5	23	69,7	35	89,7	32	84,2	7	77,8
Vierteljährlich	18	15,1	8	24,2	4	10,3	4	10,5	2	22,2
Halbjährlich	2	1,7	1	3,0	0	0,0	1	2,6	0	0,0
Jährlich	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Keine Angabe	2	1,7	1	3,0	0	0,0	1	2,6	0	0,0
Gesamt	119	100,0	33	100,0	39	100,0	38	100,0	9	100,0

4.2.5 EDV-Einsatz in den Teilgebieten der Kostenrechnung

Von den 161 Betrieben mit Kostenrechnung wurden 14 Betriebe von der Auswertung der Frage, ob sie Teilgebiete ihrer Kostenrechnung mit EDV unterstützen, ausgeschlossen. Die Gründe hierfür liegen in inkonsistenten Angaben auf die Fragen, welche Teilgebiete der Kostenrechnung die Betriebe durchführen und welche Teilgebiete der Kostenrechnung EDV-unterstützt werden.¹⁹ Ausgewertet wurden somit die Angaben von 147 Betrieben. 136 Betriebe (92,5 %) unterstützen zumindest ein Teilgebiet ihrer Kostenrechnung mit EDV (Tabelle 68).

Es fällt beim Vergleich der Gewerbezweige auf, daß die Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes mit einem Anteil von 88,9 % am seltensten die Kostenrechnung mit EDV unterstützen. In Tabelle 69 ist dargestellt, wie groß der Anteil der Betriebe in den einzelnen Mitarbeitergrößenklassen ist, die Teilgebiete ihrer Kostenrechnung mit EDV unterstützen. Es fällt auf, daß dieser Anteil von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse, mit zunehmender Mitarbeiterzahl, steigt.

Tabelle 68: Unterstützung von Teilgebieten der Kostenrechnung mit EDV und Gewerbezweige

EDV	147 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	136	92,5	24	88,9	56	91,8	46	93,9	10	100,0
Nein	9	6,1	2	7,4	4	6,6	3	6,1	0	0,0
Keine Angabe	2	1,4	1	3,7	1	1,6	0	0,0	0	0,0
Gesamt	147	100,0	27	100,0	61	100,0	49	100,0	10	100,0

Tabelle 69: Unterstützung von Teilgebieten der Kostenrechnung mit EDV und Mitarbeitergrößenklassen

EDV	147 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	136	92,5	35	83,3	51	94,4	40	97,6	10	100,0
Nein	9	6,1	6	14,3	2	3,7	1	2,5	0	0,0
Keine Angabe	2	1,4	1	2,4	1	1,9	0	0,0	0	0,0
Gesamt	147	100,0	42	100,0	54	100,0	41	100,0	10	100,0

¹⁹ Dabei erfolgte keine Differenzierung nach der Art der EDV-Unterstützung (z.B. Individual- oder Standardsoftware).

Im folgenden wird dargestellt, welches Teilgebiet der Kostenrechnung von den meisten Betrieben mit EDV unterstützt wird (Tabellen 70 und 71). Es werden dabei nur die 136 Betriebe berücksichtigt, die mindestens ein Teilgebiet mit EDV unterstützen.

Tabelle 70: Unterstützung einzelner Teilgebiete der Kostenrechnung mit EDV und Gewerbebranche

EDV	136 Betriebe		Betriebe in G (24 Betriebe)		Betriebe in I (56 Betriebe)		Betriebe in V (46 Betriebe)		Betriebe in N (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Kostenartenrechnung	109	80,1	22	91,7	45	80,4	36	78,3	6	60,0
Kostenstellenrechnung	114	83,8	23	95,8	48	85,7	34	73,9	9	90,0
Kalkulation	111	81,6	23	95,8	43	76,8	39	84,8	6	60,0
Kurzfristige Erfolgsrechnung	83	61,0	20	83,3	29	51,8	28	60,9	6	60,0
Kostenarten- und Kostenstellenrechnung	102	75,0	21	87,5	43	76,8	32	69,6	6	60,0
Kostenarten-, Kostenstellenrechnung und Kalkulation	86	63,2	20	83,3	34	60,7	28	60,9	4	40,0
Alle vier Teilgebiete	60	44,1	17	70,8	22	39,3	19	41,3	2	20,0

Es zeigt sich, daß die meisten Betriebe die Kostenstellenrechnung (83,8 %) mit EDV unterstützen. Auffallend gering im Vergleich zu den drei anderen Teilgebieten der Kostenrechnung ist der unterstützende Einsatz der EDV bei der kurzfristigen Erfolgsrechnung. Nur 61,0 % der Betriebe unterstützen dieses Teilgebiet mit EDV. Untersucht man, wie viele Betriebe mehr als ein Teilgebiet der Kostenrechnung mit EDV unterstützen, zeigt sich, daß drei Viertel der Betriebe ihre Kostenartenrechnung und Kostenstellenrechnung, jedoch nur 44,1 % der Betriebe alle vier Teilgebiete mit EDV unterstützen. Bei der Untersuchung der Gewerbebranche (Tabelle 70) fällt das Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe auf. Die Betriebe dieses Gewerbebranches unterstützen die Teilgebiete der Kostenrechnung häufiger mit EDV als die Betriebe der anderen Gewerbebranchen. 70,8 % der Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes setzen sogar in allen vier Teilgebieten der Kostenrechnung die EDV ein. Betrachtet man die Betriebe in den vier gebildeten Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 71), stellt man fest, daß mit einer Ausnahme (Unterstützung der Kalkulation mit EDV), von Mitarbeitergrößenklasse zu Mitarbeitergrößenklasse, mit steigender Mitarbeiterzahl, der Anteil der Betriebe, die ihre Kostenrechnung mit EDV unterstützen, zunimmt. Von den Betrieben in der Mitarbeitergrößenklasse mit 50 - 99 Mitarbeitern unterstützt jedoch nur jeder vierte (25,7 %) alle vier Teilgebiete der Kostenrechnung mit EDV.

Tabelle 71: Unterstützung einzelner Teilgebiete der Kostenrechnung mit EDV und Mitarbeitergrößenklassen

EDV	136 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (35 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (51 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (40 Betriebe)		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Kostenartenrechnung	109	80,1	20	57,1	42	82,4	37	92,5	10	100,0
Kostenstellenrechnung	114	83,8	24	68,6	42	82,4	38	95,0	10	100,0
Kalkulation	111	81,6	25	71,4	43	84,3	33	82,5	10	100,0
Kurzfristige Erfolgsrechnung	83	61,0	18	51,4	31	60,8	26	65,0	8	80,0
Kostenarten- und Kostenstellenrechnung	102	75,0	19	54,3	37	72,5	36	90,0	10	100,0
Kostenarten-, Kostenstellenrechnung und Kalkulation	86	63,2	15	42,9	31	60,8	30	75,0	10	100,0
Alle vier Teilgebiete	60	44,1	9	25,7	20	39,2	23	57,5	8	80,0

4.3 Kostenrechnungssysteme

Im folgenden wird untersucht, welche Kostenrechnungssysteme in den 161 Betrieben mit Kostenrechnung angewendet werden. Dazu werden die bei den einzelnen Teilgebieten der Kostenrechnung gestellten Fragen nach den verwendeten Kostengrößen (Istkosten, Normalkosten und Plankosten) und dem verrechneten Kostenumfang (Vollkosten und Teilkosten) sowie die Fragen zur Deckungsbeitrags- und zur Plankostenrechnung ausgewertet. Die Auswertung erfolgt in drei Schritten. Zuerst werden die Ergebnisse der Fragen nach Kostengrößen und Kostenumfang isoliert für die einzelnen Teilgebiete der Kostenrechnung dargestellt.²⁰ In einem zweiten Schritt werden die 90 Betriebe, deren Kostenrechnung aus allen vier Teilgebieten besteht, untersucht. Diese Betriebe werden dahingehend betrachtet, inwiefern sie in allen vier Teilgebieten einheitliche Kostengrößen verwenden und den selben Kostenumfang zugrunde legen. Abschließend werden die Auswertungen der Fragen zur Deckungsbeitragsrechnung und zur Plankostenrechnung dargestellt.

4.3.1 Kostengrößen und Kostenumfang in den Teilgebieten der Kostenrechnung

4.3.1.1 Kostengrößen

Im folgenden wird dargestellt, welche Kostengrößen die Betriebe in den von ihnen durchgeführten Teilgebieten der Kostenrechnung verwenden. Es handelt sich dabei um Ist-, Normal- und Plankosten. Istkosten ergeben sich durch Multiplikation der Ist-Preise mit den Ist-Faktorverbrauchsmengen einer Abrechnungsperiode. Sie stellen die tatsächlich angefallenen Kosten einer Abrechnungsperiode dar. Normalkosten ergeben sich aus Istkosten vergangener Perioden, indem durchschnittliche Preise mit durchschnittlichen Faktorverbrauchsmengen multipliziert werden. Plankosten ergeben sich durch Multiplikation der geplanten Faktorpreise mit den geplanten Faktorverbrauchsmengen.

Bei der Darstellung der Ergebnisse ist zu beachten, daß in jedem Teilgebiet Mehrfachnennungen möglich waren.

4.3.1.1.1 Kostenartenrechnung

120 der 134 Betriebe mit Kostenartenrechnung (89,6 %) verwenden mindestens Istkosten. Nur Istkosten werden dabei von 62 Betrieben (42,3 %) berücksichtigt. Am zweithäufigsten verwenden Betriebe Plankosten; 56 der 134 Betriebe (41,8 %). Nur 17,2 % der Betriebe berücksichtigen Normalkosten. In der Kostenartenrechnung dominiert somit die Istkostenrechnung. 37,3 % der Betriebe ermitteln im Rahmen ihrer Kostenartenrechnung sowohl Ist- als auch Plankosten. Bei den Gewerbezweigen fällt das Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe auf; mehr als die Hälfte der Betriebe dieses Gewerbezweiges (54,2 %) ermitteln Ist- und Plankosten (Tabelle 72).

Tabelle 72: Kostengrößen in der Kostenartenrechnung und Gewerbezweige

Kostengrößen Kostenartenrechnung	134 Betriebe		Betriebe in G (24 Betriebe)		Betriebe in I (55 Betriebe)		Betriebe in V (46 Betriebe)		Betriebe in N (9 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Istkosten	120	89,6	22	91,7	48	87,3	42	91,3	8	88,9
Normalkosten	23	17,2	5	20,8	9	16,4	7	15,2	2	22,2
Plankosten	56	41,8	13	54,2	22	40,0	18	39,1	3	33,3
Nur Istkosten	62	42,3	8	33,3	26	47,3	24	52,2	4	44,4
Ist- und Normalkosten	15	11,2	3	12,5	6	10,9	5	10,9	1	11,1
Ist- und Plankosten	50	37,3	13	54,2	18	32,7	16	34,8	3	33,3

²⁰ Zur Vorgehensweise vgl. H. P. Becker, 1984, S. 123-136; vgl. hierzu auch H. Kind, 1986, S. 35-39.

Tabelle 73: Kostengrößen in der Kostenartenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Kostengrößen Kostenartenrechnung	134 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (36 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (50 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (38 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Istkosten	120	89,6	27	75,0	47	94,0	36	94,7	10	100,0
Normalkosten	23	17,2	8	22,2	6	12,0	6	15,8	3	30,0
Plankosten	56	41,8	13	36,1	17	34,0	20	52,6	6	60,0
Nur Istkosten	62	42,3	17	47,2	28	56,0	15	39,5	2	20,0
Ist- und Normalkosten	15	11,2	2	5,6	4	8,0	6	15,8	3	30,0
Ist- und Plankosten	50	37,3	10	27,8	16	32,0	18	47,4	6	60,0

Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 73), zeigt sich, daß von Größenklasse zu Größenklasse, mit steigender Mitarbeiterzahl, der Anteil der Betriebe, die mindestens Istkosten beziehungsweise Ist- und Plankosten im Rahmen der Kostenartenrechnung ermitteln, zunimmt.

4.3.1.1.2 Kostenstellenrechnung

Wie bei der Kostenartenrechnung überwiegt auch im Rahmen der Kostenstellenrechnung das Rechnen mit Istkosten (Tabelle 74). 93,0 % der 143 Betriebe, die eine Kostenstellenrechnung durchführen, verwenden Istkosten. Plankosten werden von 39,2 % und Normalkosten von 20,3 % der Betriebe verwendet. 36,4 % der Betriebe berücksichtigen Ist- und Plankosten, 15,4 % Ist- und Normalkosten

Tabelle 74: Kostengrößen in der Kostenstellenrechnung und Gewerbebezweige

Kostengrößen Kostenstellenrechnung	143 Betriebe		Betriebe in G (25 Betriebe)		Betriebe in I (57 Betriebe)		Betriebe in V (47 Betriebe)		Betriebe in N (14 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Istkosten	133	93,0	23	92,0	53	93,0	44	93,6	13	92,9
Normalkosten	29	20,3	6	24,0	11	19,3	8	17,0	4	28,6
Plankosten	56	39,2	14	56,0	19	33,3	19	40,4	4	28,6
Nur Istkosten	68	47,6	8	32,0	30	52,6	23	48,9	7	50,0
Ist- und Normalkosten	22	15,4	4	16	9	15,8	6	12,8	3	21,4
Ist- und Plankosten	52	36,4	14	56,0	17	29,8	17	36,2	4	28,6

Berücksichtigt man die neun Betriebe, die im Rahmen ihrer Kostenstellenrechnung alle drei Kostengrößen verwenden, so sind 65 Betriebe (45,5 %) in der Lage, eine Wirtschaftlichkeitskontrolle ihrer Kostenstellen anhand eines Vergleichs der in einem Abrechnungszeitraum entstandenen Istkosten mit Normal- oder Plankosten durchzuführen.

Tabelle 75: Kostengrößen in der Kostenstellenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Kostengrößen Kostenstellenrechnung	143 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (39 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (51 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (43 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Istkosten	133	93,0	32	82,1	50	98,0	41	95,3	10	100,0
Normalkosten	29	20,3	9	23,1	8	15,7	9	20,9	3	30,0
Plankosten	56	39,2	13	33,3	17	33,3	20	46,5	6	60,0
Nur Istkosten	68	47,6	20	51,3	30	58,8	16	37,2	2	20,0
Ist- und Normalkosten	22	15,4	3	7,7	7	13,7	9	17,6	3	30,0
Ist- und Plankosten	52	36,4	11	28,2	17	33,3	18	41,9	6	60,0

Vergleicht man die Gewerbebezüge, so fällt wie schon bei der Kostenartenrechnung der hohe Anteil von Betrieben des Grundstoff- und Produktionsgüterproduzierenden Gewerbes auf, die eine Kostenstellenrechnung sowohl mit Ist- als auch mit Plankosten durchführen (56,0 %). Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 75), erkennt man, daß von Größenklasse zu Größenklasse, mit zunehmender Mitarbeiterzahl, der Anteil der Betriebe zunimmt, welche die Möglichkeit zu einer Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen haben, da sowohl der Anteil der Betriebe, die Ist- und Normalkosten als auch der Anteil der Betriebe, die Ist- und Plankosten verwenden, zunimmt.

4.3.1.1.3 Kalkulation

Welche Kostengrößen die 148 Betriebe, die eine Kalkulation durchführen, im Rahmen der Kalkulation verwenden, ist in den Tabellen 76 und 77 dargestellt. Am häufigsten kalkulieren die Betriebe mit Istkosten (73,3 %). Somit sind knapp drei Viertel der Betriebe in der Lage, auf Istkosten basierende Nachkalkulationen durchzuführen. Am zweithäufigsten wird mit Plankosten kalkuliert. 43,9 % der Betriebe sind somit in der Lage, Plankalkulationen zu erstellen. Mit Normalkosten kalkulieren 29,7 % der Betriebe. Sowohl Ist- als auch Plankosten werden von 30,4 % der Betriebe, Ist- und Normalkosten von 17,6 % der Betriebe im Rahmen ihrer Kalkulation verwendet. Berücksichtigt man, daß 13 Betriebe alle drei Kostengrößen verwenden, so sind 58 Betriebe (39,2 %) in der Lage, eine Kostenkontrolle ihrer Kostenträger anhand eines Vergleichs der auf Normalkosten basierenden Vorkalkulation oder der auf Plankosten basierenden Plankalkulation mit der auf Istkosten basierenden Nachkalkulation durchzuführen.

Tabelle 76: Kostengrößen in der Kalkulation und Gewerbebezüge

Kostengrößen Kalkulation	148 Betriebe		Betriebe in G (27 Betriebe)		Betriebe in I (59 Betriebe)		Betriebe in V (51 Betriebe)		Betriebe in N (11 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Istkosten	110	73,3	18	66,7	45	76,3	37	72,5	10	90,9
Normalkosten	44	29,7	8	29,6	16	27,1	17	33,3	3	27,3
Plankosten	65	43,9	10	37,0	26	44,1	27	52,9	2	18,2
Nur Istkosten	52	35,1	10	37,0	19	32,2	17	33,3	6	54,5
Ist- und Normalkosten	26	17,6	1	3,7	13	22,0	10	19,6	2	18,2
Ist- und Plankosten	45	30,4	8	29,6	17	28,8	18	35,3	2	18,2

Tabelle 77: Kostengrößen in der Kalkulation und Mitarbeitergrößenklassen

Kostengrößen Kalkulation	148 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (42 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (53 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (43 Betriebe)		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Istkosten	110	73,3	34	81,0	37	69,8	32	74,4	7	70,0
Normalkosten	44	29,7	11	26,2	17	32,1	12	27,9	4	40,0
Plankosten	65	43,9	13	31,0	18	34,0	26	60,5	8	80,0
Nur Istkosten	52	35,1	20	47,6	23	43,4	8	18,6	1	10,0
Ist- und Normalkosten	26	17,6	5	11,9	7	13,2	10	23,3	4	40,0
Ist- und Plankosten	45	30,4	12	28,6	10	18,9	18	41,9	5	50,0

Vergleicht man die Gewerbebezüge (Tabelle 76), erkennt man, daß auffallend viele Betriebe des Nahrungs- und Genussmittelgewerbes mit Istkosten kalkulieren (90,9 %), jedoch auffallend wenig Betriebe dieses Gewerbebezugs mit Plankosten kalkulieren (18,2 %). Bei den Mitarbeitergrößenklassen fällt auf, daß von Größenklasse zu Größenklasse der Anteil der Betriebe, die mit Plankosten kalkulieren, stetig zunimmt.

4.3.1.1.4 Kurzfristige Erfolgsrechnung

Welche Kostengrößen die 119 Betriebe im Rahmen ihrer kurzfristigen Erfolgsrechnung verwenden, ist in den folgenden beiden Tabellen dargestellt.

Tabelle 78: Kostengrößen in der kurzfristigen Erfolgsrechnung und Gewerbezüge

Kostengrößen kurzfristige Erfolgsrechnung	119 Betriebe		Betriebe in G (21 Betriebe)		Betriebe in I (49 Betriebe)		Betriebe in V (38 Betriebe)		Betriebe in N (11 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Istkosten	113	95,0	20	95,2	48	98,0	35	92,1	10	90,9
Normalkosten	20	16,8	5	23,8	8	16,3	6	15,8	1	9,1
Plankosten	37	31,1	11	52,4	11	22,4	13	34,2	2	18,2
Nur Istkosten	67	56,3	7	33,3	3	61,2	22	57,9	8	72,7
Ist- und Normalkosten	15	12,6	4	19,0	7	14,3	4	10,5	0	0,0
Ist- und Plankosten	36	30,3	11	52,4	11	22,4	12	31,6	2	18,2

Tabelle 79: Kostengrößen in der kurzfristigen Erfolgsrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Kostengrößen kurzfristige Erfolgsrechnung	119 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (33 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (39 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (38 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (9 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Istkosten	113	95,0	31	93,9	36	92,3	38	100,0	8	88,9
Normalkosten	20	16,8	3	9,1	8	20,5	6	15,8	3	33,3
Plankosten	37	31,1	8	24,2	11	28,2	14	36,8	4	44,4
Nur Istkosten	67	56,3	22	66,7	21	53,8	21	55,3	3	33,3
Ist- und Normalkosten	15	12,6	2	6,1	5	12,8	6	15,8	2	22,2
Ist- und Plankosten	36	30,3	7	21,2	11	28,2	14	36,8	4	44,4

95,0 % der 119 Betriebe, die eine kurzfristige Erfolgsrechnung durchführen, verwenden dabei Istkosten. Plankosten werden von 31,1 % und Normalkosten von 16,8 % bei der kurzfristigen Erfolgsrechnung verwendet. 30,3 % der 119 Betriebe sind in der Lage, Soll-Ist-Vergleiche des Periodenerfolgs durchzuführen, da sie im Rahmen ihrer kurzfristigen Erfolgsrechnung sowohl Ist- als auch Plankosten berücksichtigen. Über diese Möglichkeit verfügen mit 52,4 % auffallend viele Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes (Tabelle 78). Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 79), zeigt sich, daß der Anteil der Betriebe, die über die Möglichkeit verfügen, Soll-Ist-Vergleiche des Periodenerfolgs durchzuführen, von Größenklasse zu Größenklasse zunimmt.

4.3.1.2 Kostenumfang

Im folgenden wird dargestellt, welchen Kostenumfang (Vollkosten oder Teilkosten) die Betriebe in den einzelnen Teilgebieten der Kostenrechnung verwenden beziehungsweise verrechnen. Werden Teilkosten verwendet, erfolgt letztlich nur eine Verrechnung bestimmter Teile der Gesamtkosten auf die Kostenträger. Es wird dabei von der „auf die Einflußgröße Beschäftigung abstellenden Zerlegung der Gesamtkosten in fixe und proportionale Kosten“²¹ ausgegangen. Beschäftigungsproportionalen Kosten liegt die Annahme linearer Kostenfunktionen zugrunde. Bei Verwendung von Teilkosten werden nur die beschäftigungsproportionalen Kosten auf die Kostenträger verrechnet. Für die Kostenartenrechnung erübrigt sich jedoch die Frage nach dem in ihr verwendeten Kostenumfang, denn Aufgabe der Kostenartenrechnung ist es, die gesamten Kosten und nicht nur Teile davon zu erfassen.

²¹ S. Hummel/W. Männel, 1986, S. 51.

4.3.1.2.1 Kostenstellenrechnung

In den Tabellen 80 und 81 wird dargestellt, wie viele der 143 Betriebe, die eine Kostenstellenrechnung durchführen, in dieser nur Vollkosten, nur Teilkosten oder sowohl Voll- als auch Teilkosten verwenden. Nur Vollkosten werden von 60,1 % der Betriebe berücksichtigt. Teilkosten werden somit von 39,9 % der Betriebe in ihrer Kostenstellenrechnung verwendet.

Tabelle 80: Kostenumfang in der Kostenstellenrechnung und Gewerbebezüge

Kostenumfang Kostenstellenrechnung	143 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur Vollkosten	86	60,1	11	44,0	36	63,2	31	66,0	8	57,1
Nur Teilkosten	12	8,4	1	4,0	7	12,3	2	4,3	2	14,3
Voll- und Teilkosten	45	31,5	13	52,0	14	24,6	14	29,8	4	28,6
Gesamt	143	100,0	25	100,0	57	100,0	47	100,0	14	100,0

Beim Vergleich der Gewerbebezüge (Tabelle 80) fällt auf, daß am häufigsten Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes Teilkosten in der Kostenstellenrechnung verwenden (56,0 %). Bei den Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 81) sind es Betriebe aus der Größenklasse mit den meisten Mitarbeitern, die am häufigsten Teilkosten in ihrer Kostenstellenrechnung berücksichtigen (50,0 %).

Tabelle 81: Kostenumfang in der Kostenstellenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Kostenumfang Kostenstellenrechnung	143 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur Vollkosten	86	60,1	22	56,4	32	62,7	27	62,8	5	50,0
Nur Teilkosten	12	8,4	4	10,3	6	11,8	2	4,7	0	0,0
Voll- und Teilkosten	45	31,5	13	33,3	13	25,5	14	32,6	5	50,0
Gesamt	143	100,0	39	100,0	51	100,0	43	100,0	10	100,0

4.3.1.2.2 Kalkulation

Aus Tabelle 82 geht hervor, daß jeder zweite Betrieb ausschließlich mit Vollkosten kalkuliert.

Tabelle 82: Kostenumfang in der Kalkulation und Gewerbebezüge

Kostenumfang Kalkulation	148 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur Vollkosten	74	50,0	11	40,7	34	57,6	25	49,0	4	36,4
Nur Teilkosten	11	7,4	1	3,7	3	5,1	5	9,8	2	18,2
Voll- und Teilkosten	61	41,2	15	55,6	20	33,9	21	4,1	5	45,5
Keine Angabe	2	1,4	0	0,0	2	3,4	0	0,0	0	0,0
Gesamt	148	100,0	27	100,0	59	100,0	51	100,0	11	100,0

Somit ist die Hälfte der Betriebe theoretisch kaum in der Lage, die variablen Stückkosten eines Kostenträgers zu ermitteln; dies ist jedoch zur Erfüllung vieler Rechenzwecke erforderlich (auf die einzelnen Rechenzwecke wird in Teil 4.4 näher eingegangen). Es fällt auf, daß die Betriebe des Nahrungs- und Genussmittelgewerbes von den vier Gewerbebezügen am seltensten nur mit Vollkosten kalkulieren. Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 83) zeigt sich, daß von Größenklasse zu Größenklasse, mit steigender Mitarbeiterzahl, der Anteil der Betriebe, die nur mit Vollkosten kalkulieren, abnimmt. Nach Mitarbeitern größere Betriebe sind somit häufiger als nach Mitarbeitern kleinere Betriebe in der Lage, die variablen Stückkosten eines Kostenträgers zu ermitteln.

Tabelle 83: Kostenumfang in der Kalkulation und Mitarbeitergrößenklassen

Kostenumfang Kalkulation	148 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur Vollkosten	74	50,0	27	64,3	25	47,2	18	41,9	4	40,0
Nur Teilkosten	11	7,4	1	2,4	5	9,4	4	9,3	1	10,0
Voll- und Teilkosten	61	41,2	13	31,0	23	43,4	20	46,5	5	50,0
Keine Angabe	2	1,4	1	2,4	0	0,0	1	2,3	0	0,0
Gesamt	148	100,0	42	100,0	53	100,0	43	100,0	10	100,0

4.3.1.2.3 Kurzfristige Erfolgsrechnung

75,6 % der 119 Betriebe mit kurzfristiger Erfolgsrechnung führen diese nur auf Vollkostenbasis durch. Nur knapp ein Viertel der Betriebe (23,5 %) sind somit in der Lage, falls sie das Umsatzkostenverfahren anwenden, ihre kurzfristige Erfolgsrechnung als Deckungsbeitragsrechnung durchzuführen. Betrachtet man die Gewerbebezüge (Tabelle 84) und die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 85), erkennt man, daß im Verbrauchsgüterproduzierenden Gewerbe im Vergleich zu den anderen Gewerbebezügen und in der Mitarbeitergrößenklasse mit 200 - 499 Mitarbeitern im Vergleich zu den anderen Größenklassen, anteilmäßig die meisten Betriebe Teilkosten in der kurzfristigen Erfolgsrechnung verwenden.

Tabelle 84: Kostenumfang in der kurzfristigen Erfolgsrechnung und Gewerbebezüge

Kostenumfang kurzfristige Erfolgsrechnung	119 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur Vollkosten	90	75,6	16	76,2	38	77,6	27	71,1	9	81,8
Nur Teilkosten	6	5,0	1	4,8	1	2,0	3	7,9	1	9,1
Voll- und Teilkosten	22	18,5	4	19,0	9	18,4	8	21,1	1	9,1
Keine Angabe	1	0,8	0	0,0	1	2,0	0	0,0	0	0,0
Gesamt	119	100,0	21	100,0	49	100,0	38	100,0	11	100,0

Tabelle 85: Kostenumfang in der kurzfristigen Erfolgsrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Kostenumfang kurzfristige Erfolgsrechnung	119 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur Vollkosten	90	75,6	26	78,8	33	84,6	24	63,2	7	77,8
Nur Teilkosten	6	5,0	1	3,0	3	7,7	2	5,3	0	0,0
Voll- und Teilkosten	22	18,5	6	18,2	3	7,7	11	28,9	2	22,2
Keine Angabe	1	0,8	0	0,0	0	0,0	1	2,6	0	0,0
Gesamt	119	100,0	33	100,0	39	100,0	38	100,0	9	100,0

4.3.2 Kostengrößen und Kostenumfang bei Durchführung aller vier Teilgebiete der Kostenrechnung

Bisher wurden die Teilgebiete der Kostenrechnung getrennt voneinander daraufhin untersucht, welche Kostengrößen und welchen Kostenumfang die Betriebe in den einzelnen Teilgebieten verwenden beziehungsweise verrechnen. Nun werden die 90 Betriebe, die über alle vier Teilgebiete der Kostenrechnung verfügen, daraufhin untersucht, ob sie einheitliche Kostengrößen und einen einheitlichen Kostenumfang in allen vier Teilgebieten ihrer Kostenrechnung verwenden beziehungsweise verrechnen. Beim Kostenumfang wird die Kostenartenrechnung jedoch nicht berücksichtigt (vgl. 4.3.1.2). Der Untersuchung werden dabei die aus der Kombination der drei möglichen Kostengrößen (Ist-, Normal- und Plankosten) mit den beiden

möglichen Kostenumfängen (Voll- und Teilkosten) resultierenden, sechs theoretisch möglichen Kostenrechnungssysteme zugrundegelegt.

Die Möglichkeit, eine Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis durchzuführen, haben 53 (58,9 %) der 90 untersuchten Betriebe; denn diese Betriebe verwenden oder verrechnen in allen vier Teilgebieten Ist- und Vollkosten. 12 Betriebe haben die Möglichkeit, eine Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis durchzuführen, da sie in allen vier Teilgebieten der Kostenrechnung Plan- und Vollkosten verwenden beziehungsweise verrechnen; dabei kann es sich nur um die starre Plankostenrechnung handeln, da die sogenannte flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis zwar nicht im Rahmen der Kalkulation, jedoch im Rahmen der Kostenstellenrechnung eine Berücksichtigung von Teilkosten verlangt.²² Ganze sechs Betriebe haben die Möglichkeit, ihre Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis durchzuführen, da sie durchgehend Plankosten verwenden und Teilkosten verrechnen.

Tabelle 86: Kostengrößen und Kostenumfang in allen vier Teilgebieten der Kostenrechnung und Gewerbezweige

In allen vier Teilgebieten der Kostenrechnung	90 Betriebe		Betriebe in G (19 Betriebe)		Betriebe in I (37 Betriebe)		Betriebe in V (30 Betriebe)		Betriebe in N (4 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ist- und Vollkosten	53	58,9	9	47,4	23	62,2	19	63,3	2	50,0
Ist- und Teilkosten	14	15,6	4	21,1	4	10,8	5	16,7	1	25,0
Normal- und Vollkosten	9	10,0	2	10,5	4	10,8	2	6,7	1	25,0
Normal- und Teilkosten	5	5,6	1	5,3	3	8,1	1	3,3	0	0,0
Plan- und Vollkosten	12	13,3	4	21,1	5	13,5	2	6,7	1	25,0
Plan- und Teilkosten /	6	6,7	3	15,8	1	2,7	2	6,7	0	0,0

Betrachtet man die Gewerbezweige (Tabelle 86), so erkennt man, daß der Anteil der Betriebe, die eine Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis durchführen können, im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe mit 15,8 % am höchsten ist. Bei der Untersuchung der Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 87) erkennt man, daß tendenziell die Möglichkeit der Betriebe, eine Plankostenrechnung auf Voll- oder Teilkostenbasis durchzuführen, mit steigender Mitarbeiterzahl zunimmt.

Tabelle 87: Kostengrößen und Kostenumfang in allen vier Teilgebieten der Kostenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

In allen vier Teilgebieten der Kostenrechnung	90 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (20 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (29 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (32 Betriebe)		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern (9 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ist- und Vollkosten	53	58,9	13	65,0	15	51,7	21	65,6	4	44,4
Ist- und Teilkosten	14	15,6	4	20,0	3	15,0	6	18,8	1	11,1
Normal- und Vollkosten	9	10,0	2	10,0	3	10,3	3	9,4	1	11,1
Normal- und Teilkosten	5	5,6	2	10,0	1	3,4	1	3,1	1	11,1
Plan- und Vollkosten	12	13,3	2	10,0	2	6,9	5	15,6	3	33,3
Plan- und Teilkosten	6	6,7	1	5,0	2	6,9	2	6,3	1	11,1

4.3.3 Deckungsbeitragsrechnung

Führt man die kurzfristige Erfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren auf Teilkostenbasis durch, so wird sie zur Deckungsbeitragsrechnung. Dabei unterscheidet man je nach Behandlung der Fixkosten die

²² Vgl. L. Haberstock, 1986, S. 24.

einstufige Deckungsbeitragsrechnung (Direct Costing) und die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung.²³ Beide Rechnungen wollen die Nachteile der auf Vollkosten basierenden kurzfristigen Erfolgsrechnung beseitigen, die sich aus der künstlichen Proportionalisierung der fixen Kosten ergeben. Bei beiden Rechnungsarten werden die Gesamtkosten in beschäftigungsvariable und beschäftigungsfixe Kostenelemente aufgelöst. Es wird dabei in der Regel ein linearer Gesamtkostenverlauf angenommen. Damit wird unterstellt, daß für jede Erzeugniseinheit variable Kosten in gleicher Höhe anfallen. Die fixen Kosten werden im Gegensatz dazu rein zeitabhängig als Periodenkosten behandelt und nicht den Erzeugniseinheiten zugeordnet. Es werden somit nur die beschäftigungsvariablen Kostenelemente auf die Erzeugniseinheiten verrechnet. Die fixen Kostenelemente werden beim Direct Costing en bloc in das Betriebsergebnis übernommen. Bei der stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung versucht man dagegen, den Fixkostenblock aufzuspalten und Teilblöcke zwar nicht den Erzeugniseinheiten, dies würde zu einer Proportionalisierung fixer Kosten führen, wohl aber einer Erzeugnisart, Erzeugnisgruppe, Kostenstelle oder einem Betriebsbereich als Einzelkosten zuzuordnen. Durch die Aufspaltung und Zuordnung des Fixkostenblocks ermöglicht die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung einen differenzierteren Einblick in die Erfolgsstruktur des Unternehmens als das Direct Costing alleine, das heißt, die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung läßt zusätzlich erkennen, welche Produktarten, Produktgruppen oder sogar Betriebsbereiche zu fördern oder zu streichen sind.

Von den 161 Betrieben gaben 99 Betriebe an, eine Deckungsbeitragsrechnung durchzuführen (61,5 %).

Tabelle 88: Durchführung einer Deckungsbeitragsrechnung und Gewerbebranche

Deckungsbeitragsrechnung	161 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	99	61,5	19	70,4	35	53,0	35	66,0	10	66,7
Nein	60	37,3	8	29,6	30	45,5	18	34,0	4	26,7
Keine Angabe	2	1,2	0	0,0	1	1,5	0	0,0	1	6,7
Gesamt	161	100,0	27	100,0	66	100,0	53	100,0	15	100,0

Bei den Gewerbebranchen (Tabelle 88) führen am häufigsten die Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes eine Deckungsbeitragsrechnung durch (70,4 %).

Tabelle 89: Durchführung einer Deckungsbeitragsrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Deckungsbeitragsrechnung	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	99	61,5	27	55,1	34	58,6	30	68,2	8	80,0
Nein	60	37,3	22	44,9	23	39,7	13	29,5	2	20,0
Keine Angabe	2	1,2	0	0,0	1	1,7	1	2,3	0	0,0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 89), zeigt sich, daß von Größenklasse zu Größenklasse, mit steigender Mitarbeiterzahl, der Anteil der Betriebe, die eine Deckungsbeitragsrechnung durchführen, zunimmt.

In den folgenden Tabellen 90 und 91 wird dargestellt, in welcher Form die Betriebe ihre Deckungsbeitragsrechnung durchführen. 41,4 % wählen das Direct Costing und verzichten somit auf die Informationen, die durch eine Aufteilung des Fixkostenblocks auf Erzeugnisarten, Erzeugnisgruppen, Kostenstellen oder Be-

²³ Vgl. zur Deckungsbeitragsrechnung z.B. K. Agthe, 1959, P. Riebel, 1979 sowie W. Kilger, 1993.

triebsbereiche entstehen. Diese Aufteilung des Fixkostenblocks wird jedoch von mehr als der Hälfte der Betriebe durchgeführt, denn 58,6 % der Betriebe führen ihre Deckungsbeitragsrechnung als stufenweise Fixkostendeckungsrechnung durch.

Beim Vergleich der vier Gewerbebezüge (Tabelle 90) erkennt man, daß auffallend viele Betriebe des Investitionsgüterproduzierenden Gewerbes eine stufenweise Fixkostendeckungsrechnung wählen (74,3 %). Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 91), so kann man mit Ausnahme der Mitarbeitergrößenklasse mit 500 - 999 Mitarbeitern sagen, daß von Größenklasse zu Größenklasse, mit steigender Mitarbeiterzahl, der Anteil der Betriebe, die eine stufenweise Fixkostendeckungsrechnung durchführen, zunimmt.

Tabelle 90: Durchgeführte Formen der Deckungsbeitragsrechnung und Gewerbebezüge

Deckungsbeitragsrechnung	99 Betriebe		Betriebe in G (19 Betriebe)		Betriebe in I (35 Betriebe)		Betriebe in V (35 Betriebe)		Betriebe in N (10 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur Direct Costing	41	41,4	7	36,8	9	25,7	21	60,0	4	40,0
Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung	58	58,6	12	63,1	26	74,3	14	40,0	6	60,0
Gesamt	99	100,0	19	100,0	35	100,0	35	100,0	10	100,0

Tabelle 91: Durchgeführte Formen der Deckungsbeitragsrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Deckungsbeitragsrechnung	99 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (27 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (34 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (30 Betriebe)		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern (8 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Nur Direct Costing	41	41,4	17	63,0	16	47,1	6	20,0	2	25,0
Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung	58	58,6	10	37,0	18	52,9	24	80,0	6	75,0
Gesamt	99	100,0	27	100,0	34	100,0	30	100,0	8	100,0

4.3.4 Plankostenrechnung

Die Aufgaben der Plankostenrechnung sind die Kostenkontrolle und die Schaffung von Dispositionsgrundlagen für betriebliche Entscheidungen.²⁴ Die Kostenkontrolle erfolgt im Rahmen eines Soll-Ist-Kostenvergleichs. Die Schaffung von Dispositionsgrundlagen für betriebliche Entscheidungen erfolgt im Rahmen der Plankalkulation. Die Kosten werden in der Plankostenrechnung nicht aus Vergangenheitswerten abgeleitet, sondern gehen aus der betrieblichen Planung hervor. Die Plankosten entsprechen dabei den Kosten, die bei wirtschaftlicher Produktion anfallen, und haben somit Vorgabecharakter. In den folgenden Tabellen 92 und 93 ist dargestellt, wie viele Betriebe insgesamt, in den Gewerbebezügen und Mitarbeitergrößenklassen eine Plankostenrechnung durchführen.

Tabelle 92: Durchführung einer Plankostenrechnung und Gewerbebezüge

Plankostenrechnung	161 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	69	42,9	15	55,6	28	42,4	22	41,5	4	26,7
Nein	83	51,6	11	40,7	37	56,1	27	50,9	8	53,3
Keine Angabe	9	5,6	1	3,7	1	1,5	4	7,5	3	20,0
Gesamt	161	100,0	27	100,0	66	100,0	53	100,0	15	100,0

²⁴ Vgl. zur Plankostenrechnung W. Kilger, 1993.

Tabelle 93: Durchführung einer Plankostenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Plankostenrechnung	161 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	69	42,9	18	36,7	23	39,7	20	45,5	8	80,0
Nein	83	51,6	30	61,2	30	51,7	21	47,7	2	20,0
Keine Angabe	9	5,6	1	2,0	5	8,6	3	6,8	0	0,0
Gesamt	161	100,0	49	100,0	58	100,0	44	100,0	10	100,0

Von den 161 Betrieben mit Kostenrechnung führen 69 Betriebe (42,9 %) eine Plankostenrechnung durch. Vergleicht man die Gewerbezweige, erkennt man, daß auffallend viele Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgüterproduzierenden Gewerbes (55,6 %) eine Plankostenrechnung durchführen. Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen, zeigt sich, daß der Anteil der Betriebe, die eine Plankostenrechnung durchführen, von Größenklasse zu Größenklasse, mit zunehmender Mitarbeiterzahl, steigt.

Bisher wurde nur dargestellt, wie viele Betriebe überhaupt eine Plankostenrechnung durchführen. Nun wird darauf eingegangen, welche Formen der Plankostenrechnung von den Betrieben durchgeführt werden. Es werden die drei Hauptformen berücksichtigt. Es handelt sich dabei um die starre Plankostenrechnung, die flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis und die flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis (Grenzplankostenrechnung).

Die starre und die flexible Plankostenrechnung unterscheiden sich dabei hinsichtlich der Berücksichtigung des Beschäftigungsgrades. So werden in der starren Plankostenrechnung die Plankosten nur für einen einzigen Beschäftigungsgrad, die Planbeschäftigung, ermittelt. Es erfolgt keine Umrechnung auf die Istbeschäftigung. Im Gegensatz dazu werden in der flexiblen Plankostenrechnung die Plankosten auf die jeweilige Istbeschäftigung umgerechnet. Die dabei entstehenden Kosten werden als Sollkosten bezeichnet.

Bei der starren Plankostenrechnung ermittelt man für jede Kostenstelle die Plankosten der Planbeschäftigung. Die Plankosten werden dann durch die Planbeschäftigung dividiert, um den Plankalkulationssatz zu erhalten. Der Plankalkulationssatz ist ein Vollkostensatz, denn in der starren Plankostenrechnung erfolgt keine Auflösung der Plankosten in fixe und variable Bestandteile. Mit Hilfe des Plankalkulationssatzes werden die auf einen Kostenträger zu verrechnenden Plankosten ermittelt. Dazu multipliziert man den Plankalkulationssatz mit der Istbeschäftigung der Periode. Die Kostenkontrolle in der starren Plankostenrechnung erfolgt dergestalt, daß die Istkosten der Periode mit den verrechneten Plankosten der Periode verglichen werden. Eine dabei auftretende Differenz wird als Gesamtabweichung bezeichnet. Eine wirksame Kostenkontrolle kann in der starren Plankostenrechnung jedoch nur dann erfolgen, wenn die Istbeschäftigung der Periode und die Planbeschäftigung übereinstimmen. Denn wenn zum Beispiel die Istbeschäftigung kleiner als die Planbeschäftigung ist, enthält die Gesamtabweichung auch den Anteil der fixen Kosten, der bei zurückgehender Beschäftigung nicht abgebaut werden kann und somit nicht aus einem unwirtschaftlichen Kostengüterverbrauch resultiert. Eine Ausnahme stellen die Fälle dar, in denen eine Kostenstelle keine oder vernachlässigbar geringe Fixkosten aufweist oder die Abweichung der Ist- von der Planbeschäftigung vernachlässigbar gering ist; auch in diesen Fällen ist eine wirksame Kostenkontrolle möglich. Für eine Kostenkontrolle ist die starre Plankostenrechnung also nur bedingt geeignet. Zur Schaffung von Dispositionsgrundlagen für betriebliche Entscheidungen ist die starre Plankostenrechnung nicht geeignet, da die Plankalkulationssätze Vollkostensätze sind und sich somit die Deckungsbeiträge der Kostenträger nicht ermitteln lassen.

Die flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis ermöglicht im Gegensatz zur starren Plankostenrechnung eine wirksame Kostenkontrolle, da sie in der Kostenstellenrechnung die Plankosten in ihre fixen und variablen Bestandteile aufspaltet und sich deshalb die Sollkosten, welche die Plankosten unterschiedlicher Beschäftigungsgrade darstellen, ermitteln lassen. Die Gesamtabweichung, als Differenz zwischen Istkosten und verrechneten Plankosten, kann somit in eine Beschäftigungs- und eine Verbrauchsabweichung zerlegt werden. Die Beschäftigungsabweichung ist dabei die Differenz zwischen Sollkosten und verrechneten Plankosten bei der jeweiligen Istbeschäftigung. Die verrechneten Kosten ergeben sich wie in der starren Plankostenrechnung aus der Multiplikation des Plankalkulationssatzes mit der Istbeschäftigung, wobei der Plankalkulationssatz ebenfalls ein Vollkostensatz ist. Die Beschäftigungsabweichung resultiert daraus, daß versucht wird, die fixen Kosten auf die Kostenträger zu verteilen. Die Verbrauchsabweichung ist die Differenz zwischen Ist- und Sollkosten bei der jeweiligen Istbeschäftigung. Die Sollkosten berücksichtigen, daß bei Abweichungen der Istbeschäftigung von der Planbeschäftigung die Fixkosten bestehen bleiben und sich nur die variablen Kosten verändern. Prinzipiell kann nur die Verbrauchsabweichung dem Kostenstellenverantwortlichen angelastet werden, nicht jedoch die Beschäftigungsabweichung. Da die Plankalkulationssätze wie in der starren Plankostenrechnung auch hier Vollkostensätze darstellen, sind Kalkulationsergebnisse der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis ebenfalls nicht als Dispositionsgrundlage für betriebliche Entscheidungen geeignet.

Bei der flexiblen Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis (Grenzplankostenrechnung) werden die Plankosten sowohl in der Kostenstellenrechnung als auch in der Kalkulation in ihre fixen und variablen Bestandteile zerlegt. Auf die Kostenträger werden nur die variablen Kostenbestandteile kalkuliert. Die fixen Kostenbestandteile werden en bloc in das Betriebsergebnis übernommen. Geht man von einem linearen Gesamtkostenverlauf aus, entsprechen die variablen Stückkosten den Grenzkosten. Man spricht deshalb auch von Grenzplankostenrechnung. Bei der Grenzplankostenrechnung stimmen deshalb bei jedem Beschäftigungsgrad die verrechneten Plankosten mit den variablen Sollkosten überein. Die verrechneten Plankosten ergeben sich dabei indem die jeweilige Istbeschäftigung mit dem Plankalkulationssatz auf Grenzkostenbasis multipliziert wird. Somit gibt es keine Beschäftigungs- sondern nur eine Verbrauchsabweichung als Differenz zwischen den Istkosten und den Sollkosten. Die Verbrauchsabweichungen können im Rahmen der Kostenkontrolle dem Kostenstellenverantwortlichen angelastet werden. Gegenüber der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis hat die Grenzplankostenrechnung den Vorteil, daß ihre Kalkulationsergebnisse als Dispositionsgrundlage für betriebliche Entscheidungen geeignet sind. Dies resultiert daraus, daß die Plankalkulationssätze der Grenzplankostenrechnung auf Grenzkosten basieren und sich deshalb Deckungsbeiträge der Kostenträger ermitteln lassen.

Bei der Beantwortung der Frage nach der Form der durchgeführten Plankostenrechnung waren Mehrfachnennungen durch die Betriebe möglich. 21 der 69 Betriebe mit Plankostenrechnung (30,4 %) führen eine starre Plankostenrechnung durch, wobei 18 Betriebe ausschließlich diese Form der Plankostenrechnung wählen. Mehr als die Hälfte der Betriebe (53,6 %) führen eine flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis und 20 Betriebe (29,0 %) eine Grenzplankostenrechnung durch (Tabellen 94 und 95).

Die Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes führen von den vier Gewerbezweigen am seltensten eine starre Plankostenrechnung (20,0 %) und am häufigsten eine Grenzplankostenrechnung (40,0 %) durch. Bei den Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 95) fällt die Größenklasse mit 200 - 499 Mitarbeitern auf. In dieser Größenklasse führen im Vergleich zu den anderen Größenklassen anteilmäßig sehr viele Betriebe nur eine starre Plankostenrechnung durch (35,0%).

Tabelle 94: Durchgeführte Formen der Plankostenrechnung und Gewerbebezüge

Form der Plankostenrechnung (PKR)	69 Betriebe		Betriebe in G (15 Betriebe)		Betriebe in I (28 Betriebe)		Betriebe in V (22 Betriebe)		Betriebe in N (4 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Starre PKR	21	30,4	3	20,0	9	32,1	8	36,4	1	25,0
Flexible PKR auf Vollkostenbasis	37	53,6	8	53,3	15	53,6	11	50,0	3	75,0
Flexible PKR auf Teilkostenbasis	20	29,0	6	40,0	8	28,6	6	27,3	0	0,0
Nur starre PKR	18	26,1	3	20,0	7	25,0	7	31,8	1	25,0
Nur Flexible PKR auf Vollkostenbasis	30	43,5	6	40,0	12	42,9	9	40,9	3	75,0
Nur Flexible PKR auf Teilkostenbasis	13	18,8	4	26,7	6	21,4	3	13,6	0	0,0

Tabelle 95: Durchgeführte Formen der Plankostenrechnung und Mitarbeitergrößenklassen

Form der Plankostenrechnung (PKR)	69 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern (18 Betriebe)		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern (23 Betriebe)		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (20 Betriebe)		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern (8 Betriebe)	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Starre PKR	21	30,4	5	27,8	6	26,1	8	40,0	2	25,0
Flexible PKR auf Vollkostenbasis	37	53,6	10	55,6	14	60,9	9	45,0	4	50,0
Flexible PKR auf Teilkostenbasis	20	29,0	4	22,2	6	26,1	4	20,0	6	75,0
Nur starre PKR	18	26,1	5	27,8	5	21,7	7	35,0	1	12,5
Nur Flexible PKR auf Vollkostenbasis	30	43,5	9	50,0	11	47,8	9	45,0	1	12,5
Nur Flexible PKR auf Teilkostenbasis	13	18,8	3	16,7	4	17,4	3	15,0	3	37,5

4.4 Verfolgte Rechenzwecke der Kostenrechnung und dazu erforderliche Gestaltung der Kostenrechnung

Im folgenden werden die in Fragebogen 1 (Frage B.3.) zur Auswahl gestellten Rechenzwecke und die für sie im einzelnen erforderlichen Gestaltungen der Kostenrechnung dargestellt. Es wird dabei bei jedem Rechenzweck überprüft, wie viele der Betriebe, die angaben, mit ihrer Kostenrechnung den jeweiligen Rechenzweck zu verfolgen, über eine dafür geeignete Gestaltung der Kostenrechnung verfügen.²⁵

4.4.1 Durchführung der Preiskalkulation der angebotenen Leistungen

Dieser Rechenzweck dient bei Fehlen von Marktpreisen der Preisplanung und bei Vorhandensein von Marktpreisen der Preisbeurteilung. Marktpreise fehlen zum Beispiel bei der Einführung neuer Produkte oder bei öffentlichen Aufträgen. Werden vollkostendeckende Preise der Preisplanung beziehungsweise der Preisbeurteilung zugrundegelegt, so ist eine Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung) mit Plankosten auf Vollkostenbasis erforderlich.

Dieses Anforderungsprofil erfüllen 55 der 152 Betriebe, die diesen Rechenzweck verfolgen (36,2 %). Bei den Gewerbebezügen (Tabelle 96) fällt das Verbrauchsgüterproduzierende Gewerbe auf; in diesem Gewerbebezüg erfüllen immerhin 44,0 % der Betriebe, die eine Durchführung der Preiskalkulation der angebotenen Leistungen als Rechenzweck verfolgen, die gestellten Anforderungen.

²⁵ Zur Vorgehensweise vgl. H. P. Becker, 1984, S. 141-146.

Tabelle 96: Kalkulation mit Plankosten auf Vollkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Durchführung der Preiskalkulation der angebotenen Leistungen, und Gewerbebezweige

Anforderungsprofil erfüllt	152 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	55	36,2	9	34,6	23	37,1	22	44,0	1	7,1
Nein	97	63,8	17	65,4	39	62,9	28	56,0	13	92,9
Gesamt	152	100,0	26	100,0	62	100,0	50	100,0	14	100,0

Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 97), so erkennt man, daß mit zunehmender Betriebsgröße (ausgedrückt durch die Mitarbeiterzahl) der Anteil der Betriebe zunimmt, die das Anforderungsprofil erfüllen. Er steigt von 23,9 % in der Größenklasse mit 50 - 99 Mitarbeitern bis auf 80,0 % in der Größenklasse mit 500 - 999 Mitarbeitern.

Tabelle 97: Kalkulation mit Plankosten auf Vollkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Durchführung der Preiskalkulation der angebotenen Leistungen, und Mitarbeitergrößenklassen

Anforderungsprofil erfüllt	152 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	55	36,2	11	23,9	14	25,9	22	52,4	8	80,0
Nein	97	63,8	35	76,1	40	74,1	20	47,6	2	20,0
Gesamt	152	100,0	46	100,0	54	100,0	42	100,0	10	100,0

4.4.2 Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen

Wirtschaftlichkeitskontrollen können in Form von Zeit-, Betriebs- und Soll/Ist-Vergleichen durchgeführt werden. Im folgenden wird nur der Soll/Ist-Vergleich behandelt, da bei Zeit- und Betriebsvergleichen die Gefahr besteht, daß ermittelte Ist-Größen mit auf Unwirtschaftlichkeit basierenden Größen verglichen werden und deshalb eine wirksame Kostenkontrolle nicht möglich ist. Damit aufgrund einer Kostenstellenkontrolle auch Maßnahmen ergriffen werden können, müssen die Verantwortlichen für auftretende Unwirtschaftlichkeit bestimmbar sein.²⁶ Dies erfordert somit eine Berücksichtigung des Gliederungskriteriums „Verantwortungsbereiche“ bei der Kostenstellenbildung. Um rechtzeitig Maßnahmen aufgrund auftretender Unwirtschaftlichkeit ergreifen zu können, sollte die Kostenstellenkontrolle in möglichst kurzen Zeitabschnitten erfolgen, am besten monatlich. Für die Durchführung des Soll/Ist-Vergleichs ist eine Plankostenrechnung erforderlich. Für Zwecke der Kostenstellenkontrolle ist jedoch nur die flexible Plankostenrechnung geeignet, da die starre Plankostenrechnung keine Sollkostenverläufe kennt, das heißt keine Anpassung der Plankosten an die jeweilige Ist-Beschäftigung vornimmt.²⁷ Die beiden Formen der flexiblen Plankostenrechnung (auf Vollkostenbasis und auf Teilkostenbasis) sind für die Kostenstellenkontrolle in gleicher Weise geeignet und erfordern in der Kostenstellenrechnung eine Trennung der Kosten in ihre beschäftigungsproportionalen und ihre beschäftigungsfixen Bestandteile.

Daher wird im Rahmen dieser Untersuchung für eine wirksame Kostenstellenkontrolle gefordert, daß eine Kostenstellenrechnung mit Ist- und Plankosten durchgeführt wird. Weiterhin wird gefordert, daß dabei die Plankosten in beschäftigungsproportionale und beschäftigungsfixe Bestandteile aufgespalten werden, das heißt, es wird eine Berücksichtigung von Teilkosten in der Kostenstellenrechnung gefordert. Darüber hinaus soll die Kostenstellenkontrolle monatlich erfolgen. Das Gliederungskriterium „Verantwortungs-

²⁶ Vgl. S. Hummel/W. Männel, 1986, S. 32.

²⁷ Vgl. L. Haberstock, 1986, S. 20f.

bereiche“ bei der Kostenstellenbildung wird hier nicht in das Anforderungsprofil übernommen, da die Betriebe nur nach ihrem überwiegenen und nicht nach allen berücksichtigten Gliederungskriterien bei der Kostenstellenbildung gefragt wurden.

Von den 161 Betrieben mit Kostenrechnung gaben 124 Betriebe an (77,0 %), die Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen als Rechenzweck zu verfolgen. Von diesen 124 Betrieben erfüllen jedoch nur 15 Betriebe (12,1 %) das Anforderungsprofil (Tabelle 98). Der Vergleich der einzelnen Gewerbebezüge ergibt, daß auffallend viele Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes das Anforderungsprofil erfüllen; in diesem Gewerbebezug sind es 36,4 % der Betriebe.

Tabelle 98: Kostenstellenrechnung mit Ist- und Plankosten auf Teilkostenbasis sowie monatliche Kostenstellenkontrolle (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen, und Gewerbebezüge

Anforderungsprofil erfüllt	124 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	15	12,1	8	36,4	3	5,9	4	10,3	0	0,0
Nein	109	87,9	14	63,6	48	94,1	35	89,7	12	100,0
Gesamt	124	100,0	22	100,0	51	100,0	39	100,0	12	100,0

Der Vergleich der Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 99) zeigt, daß der Anteil der Betriebe, die das Anforderungsprofil erfüllen, bei den Betrieben mit 500 - 999 am größten ist (30,0 %).

Tabelle 99: Kostenstellenrechnung mit Ist- und Plankosten auf Teilkostenbasis sowie monatliche Kostenstellenkontrolle (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen, und Mitarbeitergrößenklassen

Anforderungsprofil erfüllt	124 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	15	12,1	4	12,1	3	7,0	5	13,2	3	30,0
Nein	109	87,9	29	87,9	40	93,0	33	86,8	7	70,0
Gesamt	124	100,0	33	100,0	43	100,0	38	100,0	10	100,0

4.4.3 Bestimmung von Preisuntergrenzen der angebotenen Leistungen

Dieser Rechenzweck dient der Entscheidung, wann eine Produktart aus dem Produktionsprogramm eliminiert beziehungsweise ein Auftrag abgelehnt wird. Diese Entscheidung wird dann getroffen, wenn die für eine Produktart beziehungsweise einen Auftrag am Markt erzielbaren Preise unterhalb der jeweils errechneten Preisuntergrenze liegen. Die variablen Stückkosten stellen die absolute Preisuntergrenze dar. Diese Preisuntergrenze wird im Falle von gegebenen und freien betrieblichen Kapazitäten verwendet. Sind die betrieblichen Kapazitäten jedoch veränderlich oder liegen Engpässe vor, werden die variablen Stückkosten um weitere Kostenbeträge ergänzt, die in Sonderrechnungen zu bestimmen sind.²⁸ Damit ein Betrieb die absolut erfolgswirksame Preisuntergrenze, das heißt die variablen Stückkosten, bestimmen kann, muß er eine Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis durchführen. Teilkostenbasis bedeutet dabei, daß im Rahmen der Kalkulation nur die variablen Kostenbestandteile auf die Kostenträger verrechnet werden. Dieses Anforderungsprofil erfüllen 37 der 122 Betriebe (30,3 %); sie gaben die Bestimmung von Preisuntergrenzen der angebotenen Leistungen als Rechenzweck ihrer Kostenrechnung an. Aus Tabelle 100

²⁸ Vgl. M. Schweizer/H.-U. Küpper, 1986, S. 375.

ist ersichtlich, daß überdurchschnittlich viele Betriebe (40,5 %) des Verbrauchsgüterproduzierenden Gewerbes das Anforderungsprofil erfüllen.

Tabelle 100: Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Bestimmung von Preisuntergrenzen der angebotenen Leistungen, und Gewerbebezüge

Anforderungsprofil erfüllt	122 Betriebe		Betriebe in I		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	37	30,3	6	28,6	12	25,5	17	40,5	2	16,7
Nein	85	69,7	15	71,4	35	83,3	25	59,5	10	83,3
Gesamt	122	100,0	21	100,0	47	100,0	42	100,0	12	100,0

Tabelle 101: Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Bestimmung von Preisuntergrenzen der angebotenen Leistungen, und Mitarbeitergrößenklassen

Anforderungsprofil erfüllt	122 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	37	30,0	7	20,6	12	26,7	13	37,1	5	62,5
Nein	85	69,7	27	79,4	33	73,3	22	62,9	3	37,5
Gesamt	122	100,0	34	100,0	45	100,0	35	100,0	8	100,0

Bei den Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 101) fällt auf, daß von Größenklasse zu Größenklasse (mit steigender Mitarbeiterzahl), der Anteil der Betriebe zunimmt, die das Anforderungsprofil erfüllen.

4.4.4 Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme

Für die Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme werden unabhängig von der betrieblichen Beschäftigungssituation auf jeden Fall die Stückdeckungsbeiträge der einzelnen Produktarten benötigt. Der Stückdeckungsbeitrag einer Produktart ergibt sich als Differenz des Produktpreises und der variablen Stückkosten der Produktart. Ein Betrieb kann somit nur dann sein optimales Produktions- und Absatzprogramm bestimmen, wenn er die variablen Stückkosten seiner Produktarten kennt. Zur Ermittlung der variablen Stückkosten ist wie bei der Bestimmung der Preisuntergrenzen der angebotenen Leistung eine Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis erforderlich (= Anforderungsprofil).

Tabelle 102: Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme, und Gewerbebezüge

Anforderungsprofil erfüllt	38 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	14	36,8	1	20,0	5	38,5	7	43,8	1	25,0
Nein	24	63,2	4	80,0	8	61,5	9	56,3	3	75,0
Gesamt	38	100,0	5	100,0	13	100,0	16	100,0	4	100,0

Tabelle 103: Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis (= Anforderungsprofil) wenn Rechenzweck Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme und Mitarbeitergrößenklassen

Anforderungsprofil erfüllt	38 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	14	36,8	3	30,0	1	11,1	7	53,8	3	50,0
Nein	24	63,2	7	70,0	8	88,9	6	46,2	3	50,0
Gesamt	38	100,0	10	100,0	9	100,0	13	100,0	6	100,0

38 Betriebe verfolgen mit ihrer Kostenrechnung den Rechenzweck Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme. Jedoch verfügen nur 14 von ihnen (36,8 %) über eine Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis (Tabelle 102). Am häufigsten erfüllen Betriebe des Verbrauchsgüterproduzierenden Gewerbes (43,8 % der Betriebe in diesem Gewerbebereich) und Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern (53,8 % der Betriebe in dieser Größenklasse) das zugrundegelegte Anforderungsprofil.

4.4.5 Ermittlung und Analyse des Betriebserfolgs für eine möglichst kurze Abrechnungsperiode

Um den Betriebserfolg zu ermitteln und zu analysieren, stehen das Gesamtkosten- und das Umsatzkostenverfahren zur Verfügung. Jedoch läßt nur das Umsatzkostenverfahren Erfolgsbeiträge einzelner Erzeugnisse oder Erzeugnisgruppen erkennen. Dabei ist eine Verwendung von Teilkosten ratsam; das heißt, es werden nur die beschäftigungsproportionalen Selbstkosten des jeweiligen Erzeugnisses den Verkaufserlösen dieses Erzeugnisses gegenübergestellt. Dagegen werden die beschäftigungsfixen Kosten en bloc in das Betriebsergebnis übernommen. Nur so kann eine künstliche Proportionalisierung der beschäftigungsfixen Kosten verhindert werden.²⁹ Damit aufgrund der Ergebnisse der kurzfristigen Erfolgsermittlung und -analyse rechtzeitig Maßnahmen und Entscheidungen getroffen werden können, wird eine möglichst monatliche Durchführung der kurzfristigen Erfolgsrechnung empfohlen.³⁰ Das Anforderungsprofil an Betriebe, die diesen Rechenzweck verfolgen wollen, lautet demnach: Durchführung einer monatlichen kurzfristigen Erfolgsrechnung anhand des Umsatzkostenverfahrens unter Verwendung von Teilkosten.

Von den 161 Betrieben mit Kostenrechnung gaben 114 Betriebe (70,8 %) die Ermittlung und Analyse des Betriebserfolgs für eine möglichst kurze Abrechnungsperiode als verfolgten Rechenzweck an. Jedoch erfüllen nur sechs dieser Betriebe (5,3 %) das Anforderungsprofil. Es handelt sich dabei um vier Betriebe des Investitionsgüterproduzierenden Gewerbes und zwei des Verbrauchsgüterproduzierenden Gewerbes. Bei den Mitarbeitergrößenklassen fällt auf, daß nur ein Betrieb, der das Anforderungsprofil erfüllt, mehr als 200 Mitarbeiter beschäftigt.

4.4.6 Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug

Hat ein Betrieb neben dem Fremdbezug eines Inputfaktors auch die Möglichkeit diesen selbst zu fertigen, muß entschieden werden, ob Eigenfertigung oder Fremdbezug wirtschaftlicher ist. Um zu einer Entscheidung zu gelangen, muß die Preisuntergrenze des Inputfaktors bei Eigenfertigung bestimmt werden.³¹ Sind die Kosten, die ausschließlich durch den Fremdbezug des Inputfaktors entstehen, kleiner als die Preisuntergrenze des Inputfaktors, wird der Inputfaktor fremdbezogen. Wird die Situation gegebener und unterausgelasteter betrieblicher Kapazitäten angenommen, stellen die variablen Stückkosten des Inputfaktors die Preisuntergrenze dar. Um die variablen Stückkosten des Inputfaktors ermitteln zu können, ist eine Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis erforderlich. 103 der 161 Betriebe mit Kostenrechnung verfolgen diesen Rechenzweck; von diesen 103 Betrieben verfügen 32 (31,1 %) über eine Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis. Vergleicht man die Gewerbebereiche, so stellt man fest, daß in der Gruppe der Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgüterproduzierenden Gewerbes der Anteil von Betrieben, die das Anforderungsprofil erfüllen, mit 46,7 % am höchsten ist (Tabelle 104). Bei den Mitarbeitergrößenklassen liegt der höchste Anteil von Betrieben, die das Anforderungsprofil erfüllen, in der Klasse mit 200 - 499 Mitarbeitern (Tabelle 105).

²⁹ Vgl. W. Kilger, 1976, S. 426.

³⁰ Vgl. BDI, 1980, S. 82.

³¹ Vgl. R. Ewert/A. Wagenhofer, 1993, S. 169.

Tabelle 104: Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug, und Gewerbebezweige

Anforderungsprofil erfüllt	103 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	32	31,1	7	46,7	13	25,0	10	32,3	2	40,0
Nein	71	68,9	8	53,3	39	75,0	21	67,7	3	60,0
Gesamt	103	100,0	15	100,0	52	100,0	31	100,0	5	100,0

Tabelle 105: Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug, und Mitarbeitergrößenklassen

Anforderungsprofil erfüllt	103 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	32	31,1	8	24,2	6	22,2	15	42,9	3	37,5
Nein	71	68,9	25	75,8	21	77,8	20	57,1	5	62,5
Gesamt	103	100,0	33	100,0	27	100,0	35	100,0	8	100,0

4.4.7 Bestimmung von Preisobergrenzen für Beschaffungsgüter

Die Bestimmung der Preisobergrenze eines Beschaffungsgutes dient der Entscheidung, bis zu welchem Preis des Beschaffungsgutes die Produktion des damit gefertigten Endproduktes aufrecht erhalten werden kann. Es wird der Fall angenommen, daß das Beschaffungsgut nur in ein Produkt eingeht und daß die Produktion dieses Produktes nicht vorübergehend stillgelegt werden kann. Die Preisobergrenze ergibt sich daraus, daß vom Verkaufspreis des Endproduktes die variablen Stückkosten (mit Ausnahme der Kosten des Beschaffungsgutes) subtrahiert werden und der resultierende Betrag durch die zur Produktion des Endproduktes benötigten Einheiten des Beschaffungsgutes dividiert wird.³² Es werden somit zur Preisobergrenzenbestimmung von Beschaffungsgütern die variablen Stückkosten des Endproduktes (mit Ausnahme der Kosten des Beschaffungsgutes) benötigt. Diese variablen Stückkosten kann ein Betrieb dann bestimmen, wenn er über eine Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis verfügt.

Tabelle 106: Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Bestimmung von Preisobergrenzen von Beschaffungsgütern, und Gewerbebezweige

Anforderungsprofil erfüllt	21 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	9	42,9	1	16,7	3	42,9	4	57,1	1	100,0
Nein	12	57,1	5	83,3	4	57,1	3	42,9	0	0,0
Gesamt	21	100,0	6	100,0	7	100,0	7	100,0	1	100,0

Tabelle 107: Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Bestimmung von Preisobergrenzen von Beschaffungsgütern, und Mitarbeitergrößenklassen

Anforderungsprofil erfüllt	21 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	9	42,9	2	33,3	1	33,3	5	45,5	1	100,0
Nein	12	57,1	4	66,7	2	66,7	6	54,5	0	0,0
Gesamt	21	100,0	6	100,0	3	100,0	11	100,0	1	100,0

³² Vgl. R. Ewert/A. Wagenhofer, 1993, S. 168.

Von den 161 Betrieben mit Kostenrechnung verfolgen 21 Betriebe (13,0 %) die Bestimmung von Preisobergrenzen für Beschaffungsgüter als Rechenzweck. Von diesen 21 Betrieben verfügen neun Betriebe (42,9 %) über eine Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis. Tabelle 106 und 107 zeigen die Verteilung der neun Betriebe auf die Gewerbebezüge und Mitarbeitergrößenklassen.

Beim Vergleich der Gewerbebezüge fällt auf, daß am seltensten die Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes über eine Kalkulation mit Plankosten auf Teilkostenbasis verfügen; nur 16,7 % der Betriebe in diesem Gewerbebezug erfüllen das Anforderungsprofil. Betrachtet man die Mitarbeitergrößenklassen, erkennt man, daß die zwei nach Mitarbeitern kleinsten Größenklassen am seltensten das Anforderungsprofil erfüllen.

4.4.8 Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten

Um Halb- und Fertigfabrikate bewerten zu können, müssen ihre Herstellkosten ermittelt werden. Dies erfolgt im Rahmen der Kalkulation. Eine Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten ist bei der kurzfristigen Erfolgsrechnung erforderlich, wenn das Gesamtkostenverfahren angewendet wird und Bestandsveränderung an Halb- und/oder Fertigfabrikaten auftreten. Obwohl das Gesamtkostenverfahren sowohl auf Voll- als auch auf Teilkostenbasis durchgeführt werden kann, liegt dem Gesamtkostenverfahren in der Praxis meistens eine Istkostenrechnung zugrunde, und auftretende Bestandsveränderungen werden zu vollen Istherstellkosten bewertet. Eine Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten resultiert auch aus handels- und steuerrechtlichen Vorschriften. Der Grund hierfür liegt darin, „daß die steuerlichen Bewertungsvorschriften sich eindeutig am Vollkostenprinzip orientieren. Da viele Unternehmungen in der Handels- und Steuerbilanz die gleichen Bewertungsprinzipien anwenden möchten, wählen sie auch für die Bewertung in der Handelsbilanz die vollen Herstellungskosten.“³³ Die Herstellungskosten ergeben sich dabei durch globale Zu- und Abschläge aus den zu Herstellkosten bewerteten Beständen. Das Anforderungsprofil zur Erfüllung des Rechenzwecks Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten lautet demnach: Durchführung einer Kalkulation mit vollen Istkosten.

Tabelle 108: Kalkulation mit Istkosten auf Vollkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten, und Gewerbebezüge

Anforderungsprofil erfüllt	114 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	73	64,0	13	59,1	32	68,1	24	61,5	4	66,7
Nein	41	36,0	9	40,9	15	31,9	15	38,5	2	33,3
Gesamt	114	100,0	22	100,0	47	100,0	39	100,0	6	100,0

Tabelle 109: Kalkulation mit Istkosten auf Vollkostenbasis (= Anforderungsprofil), wenn Rechenzweck Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten, und Mitarbeitergrößenklassen

Anforderungsprofil erfüllt	114 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500- 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Ja	73	64,0	16	72,7	27	58,7	24	66,7	6	60,0
Nein	41	36,0	6	27,3	19	41,3	12	33,3	4	40,0
Gesamt	114	100,0	22	100,0	46	100,0	36	100,0	10	100,0

114 der 161 Betriebe mit Kostenrechnung (70,8 %) verfolgen diesen Rechenzweck. Von diesen 114 Betrieben kalkulieren 73 (64,0 %) mit vollen Istkosten und erfüllen damit das gestellte Anforderungsprofil. Ver-

³³ W. Kilger, 1976, S. 275.

gleicht man die Gewerbebranche (Tabelle 108), so fällt auf, daß am häufigsten Betriebe des Investitionsgüterproduzierenden Gewerbes das Anforderungsprofil erfüllen; bei 68,1 % der Betriebe dieses Gewerbebranches ist das der Fall. Beim Vergleich der Mitarbeitergrößenklassen (Tabelle 109) erkennt man, daß der Anteil der Betriebe, die diesen Rechenzweck verfolgen und das Anforderungsprofil erfüllen, in der Mitarbeitergrößenklasse mit 50 - 99 Mitarbeitern am höchsten ist (72,7 %).

5 Schlußbetrachtung

Zielsetzung der Arbeit war es, den Stand der Kostenrechnung in mittelständischen Betrieben darzustellen und zu überprüfen ob die Betriebe über Kostenrechnungssysteme verfügen, die ihnen die gewünschten Informationen liefern, damit die Kostenrechnung ein wirksames Instrument der Betriebsleitung darstellt. Dank der hohen Anzahl auswertbarer Fragebögen, insgesamt waren 337 Fragebögen 1 und 180 Fragebögen 2 auswertbar, ist davon auszugehen, daß die erzielten Untersuchungsergebnisse nicht zufällig zustande gekommen sind. Im folgenden sollen deshalb die wichtigsten Untersuchungsergebnisse hervorgehoben werden.

Es zeigt sich, daß immerhin rund neun von zehn mittelständischen Betrieben eine Kostenrechnung durchführen. Der von ihnen mit Abstand am häufigsten genannte Rechenzweck stellt dabei die Preiskalkulation der angebotenen Leistungen dar. Die Betriebe, die keine Kostenrechnung durchführen, verzichten überwiegend deshalb darauf, weil sie die Informationen, die ihnen ihre Finanzbuchhaltung für betriebliche Entscheidungen liefert, als ausreichend erachten.

Eingehend auf die Teilgebiete der Kostenrechnung zeigt sich folgendes: die Betriebe führen mit zunehmender Betriebsgröße, gemessen an der Mitarbeiterzahl, häufiger die einzelnen Teilgebiete der Kostenrechnung durch.

Für die Kostenartenrechnung erkennt man, daß sowohl die Anzahl der unterschiedlichen Kostenarten als auch die Häufigkeit der Erfassung kalkulatorischer Kosten mit zunehmender Mitarbeiterzahl steigt. Auffallend im Hinblick auf die Kostenartenrechnung ist die Stellung der Betriebe des Grundstoff- und Produktionsgütergewerbes; Betriebe dieses Gewerbebranches verfügen am häufigsten von allen Gewerbebranchen über eine Kostenartenrechnung und berücksichtigen am häufigsten kalkulatorische Kosten.

Bei der Untersuchung der Kostenstellenrechnung zeigt sich, daß erstaunlicherweise prozentual mehr Betriebe angeben, eine Kostenstellenrechnung durchzuführen, als die ihr vorgelagerte Kostenartenrechnung. Wie schon bei der Kostenartenrechnung ist auch hier der Einfluß der Mitarbeiterzahl zu erkennen, denn sowohl die Anzahl der unterschiedlichen Kostenstellen als auch die Häufigkeit der Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen steigt mit zunehmender Mitarbeiterzahl. Immerhin führen rund acht von zehn Betrieben innerhalb ihrer Kostenstellenrechnung eine Kostenstellenkontrolle durch.

Im Rahmen der Kalkulation fällt auf, daß mit Abstand am häufigsten die auf der Kostenstellenrechnung aufbauende Zuschlagskalkulation angewendet wird.

Bei Betrachtung der kurzfristigen Erfolgsrechnung erkennt man, daß drei Viertel der Betriebe dabei nur das Gesamtkostenverfahren anwenden. Die Durchführung erfolgt hierbei in vier Fünftel der Betriebe monatlich.

Die Untersuchung des EDV-Einsatzes bei der Kostenrechnung ergab, daß weniger als 10 % der Betriebe kein Teilgebiet ihrer Kostenrechnung mit EDV unterstützen. Die Häufigkeit des EDV-Einsatzes steigt in

den Teilgebieten der Kostenrechnung wiederum mit zunehmender Betriebsgröße, ausgedrückt durch die Mitarbeiterzahl.

Bei den verwendeten Kostenrechnungssystemen zeigt sich, daß gerade sechs von zehn Betrieben eine Deckungsbeitragsrechnung durchführen. Noch weniger Betriebe führen eine Plankostenrechnung durch. Mehr als die Hälfte der Betriebe wendet bei der Deckungsbeitragsrechnung die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung an. Bei den Betrieben, die eine Plankostenrechnung anwenden, wird diese immerhin in knapp drei von zehn Betrieben in Form der Grenzplankostenrechnung durchgeführt.

Es konnte festgestellt werden, daß die Häufigkeit der Verwendung dieser beiden Kostenrechnungssysteme mit steigender Mitarbeiterzahl wächst und im Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe im Vergleich zu den anderen drei Gewerbebezügen am höchsten ist.

Vergleicht man die angegebenen Rechenzwecke mit der Ausgestaltung der Kostenrechnung, dann ergeben sich vom theoretischen Standpunkt freilich eklatante Mängel in Bezug auf die Planungs- und Kontrollaufgaben der Kostenrechnung. Die meisten Rechenzwecke dieser Art können nur von Unternehmen durchgeführt werden, die neben Istkosten auch Plankosten für eine Kostenkontrolle ermitteln; für dispositive Zwecke wie der Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme oder der Bestimmung von Preisuntergrenzen scheitern die meisten Unternehmen an der Nicht-Bestimmung von Teilkosten.

Es muß aber darauf hingewiesen werden, daß die Beurteilung der Kostenrechnungssysteme ausschließlich auf Basis der in der Theorie vorherrschenden Lehrmeinungen erfolgte, die in Bezug auf die praktische Relevanz in mittelständischen Betrieben durchaus relativiert werden können.

- Grundsätzlich muß der Aufwand für die Ausgestaltung eines Kostenrechnungssystems in einem sinnvollen Verhältnis zu dessen Nützlichkeit stehen. Ob sich etwa eine Kostenspaltung zur Bestimmung von Teilkosten oder die analytische Ermittlung von Plankosten in kleineren Betrieben lohnt, sei dahingestellt.
- Vor dem Hintergrund, daß in der Theorie nicht gerade Einigkeit über die Eignung von Voll- und Teilkostenrechnungen (Stichwort: Prozeßkostenrechnung) herrscht, kann das Vollkostendenken in der Praxis nicht voreilig als Sündenfall bezeichnet werden.
- Die Angabe, daß bestimmte Rechenzwecke von Betrieben verfolgt werden, sagt nichts über deren Durchführungshäufigkeit aus. Gerade kleinere Betriebe fertigen stärker als größere Betriebe in Einzelfertigung bzw. haben relativ instabile Produktionsprogramme. Marginalentscheidungen wie die Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme und laufende Plankalkulationen sind eher bei stabilen und umfangreichen Produktpaletten erforderlich, wie sie für Großunternehmen typisch sind.
- In Bezug auf die Erhebung selbst ist natürlich zu berücksichtigen, daß es sich um eine schriftliche Befragung gehandelt hat. Dies schließt begriffliche Mißinterpretationen mit ein.

Abschließend bleibt festzustellen, daß rund acht von zehn der Betriebe in jeder Mitarbeitergrößenklasse, und somit unabhängig von der Mitarbeiterzahl, den Wunsch geäußert haben, die Untersuchungsergebnisse übersandt zu bekommen. Offenbar besteht bei den meisten der untersuchten Betriebe ein großes Interesse am Thema „Kostenrechnung im Mittelstand“.

Es erscheint daher sinnvoll, diesem Themenbereich auch in Zukunft verstärkte Aufmerksamkeit zukommen zu lassen, um dieses Interesse der mittelständischen Betriebe, über die bereits bestehenden Weiterbildungs- und Informationsmöglichkeiten hinaus, zu befriedigen. Dabei sollte das Hauptaugenmerk aber gerade auf die nach Mitarbeitern kleineren Betriebe gerichtet werden, die, wie die Untersuchung gezeigt hat, in allen Kostenrechnungsfragen den nach Mitarbeitern größeren Betrieben noch nachstehen.

Anhang

I. Auswertung der Fragen A.1 - A.10 von Fragebogen 2

I.1 Auswertung nach Gewerbebezweigen

	180 Betriebe		Betriebe in G		Betriebe in I		Betriebe in V		Betriebe in N	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Gründungsjahr										
Vor 1965	126	70,0	19	63,3	53	69,7	39	67,2	15	93,8
1965 bis Heute	47	26,1	9	30,0	23	30,3	15	25,9	0	0,0
Keine Angabe	7	3,9	2	6,7	0	0,0	4	6,9	1	6,3
Betriebsleitung										
Nur Inhaber	44	24,4	4	13,3	20	26,3	16	27,6	4	25,0
Inhaber und Angestellte	90	50,0	19	63,3	36	47,4	26	44,8	9	56,3
Nur Angestellte	43	23,9	6	20,0	20	26,3	15	25,9	2	12,5
Keine Angabe	3	1,7	1	3,3	0	0,0	1	1,7	1	6,3
Berufsgruppen										
Überwiegend technische Berufe	63	35,0	8	26,7	40	52,6	12	20,7	3	18,8
Überwiegend kaufmännische Berufe	33	18,3	9	30,0	8	10,5	13	22,4	3	18,8
Technische und kaufmännische Berufe: ca. gleiches Verhältnis	82	45,6	12	40,0	28	36,8	32	55,2	10	62,5
Keine Angabe	2	1,1	1	3,3	0	0,0	1	1,7	0	0,0
Laufzeit der Lieferverträge										
Überwiegend langfristig	34	18,9	8	26,7	11	14,5	11	19,0	4	25,0
Nicht überwiegend langfristig	136	75,6	18	60,0	62	81,6	45	77,6	11	68,8
Keine Angabe	10	5,6	4	13,3	3	3,9	2	3,4	1	6,3
Produktionsprogramm										
Ändert sich häufig	40	22,2	7	23,3	14	18,4	19	32,8	0	0,0
Ist längerfristig konstant	137	76,1	21	70,0	62	81,6	39	67,2	15	93,8
Keine Angabe	3	1,7	2	6,7	0	0,0	0	0,0	1	6,3
Art der Auftragserteilung										
Überwiegend Angebotsproduktion	37	20,6	7	23,3	9	11,8	11	19,0	10	62,5
Überwiegend Auftragsproduktion	120	66,7	17	56,7	60	78,9	40	69,0	3	18,8
Auftrags- und Angebotsproduktion in etwa gleichem Verhältnis	22	12,2	5	16,7	7	9,2	7	12,1	3	18,8
Keine Angabe	1	0,6	1	3,3	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Produktionsverfahren										
Massenproduktion	17	9,4	6	20,0	1	1,3	7	12,1	3	18,8
Sortenproduktion	14	7,8	1	3,3	2	2,6	7	12,1	4	25,0
Serienproduktion	70	38,9	12	40,0	28	36,8	28	48,3	2	12,5
Chargenproduktion	11	6,1	1	3,3	2	2,6	4	6,9	4	25,0
Einzelproduktion	33	18,3	4	13,3	24	31,6	5	8,6	0	0,0
Mehrfachnennung	34	18,9	6	20,0	19	25,0	6	10,3	3	18,8
Keine Angabe	1	0,6	0	0,0	0	0,0	1	1,7	0	0,0
Umsatzentwicklung										
Gut	49	27,2	9	30,0	19	25,0	19	32,8	2	12,5
Zufriedenstellend	67	37,2	14	46,7	27	35,5	18	31,0	8	50,0
Nicht zufriedenstellend	59	32,8	5	16,7	29	38,2	20	34,5	5	31,3
Keine Angabe	5	2,8	2	6,7	1	1,3	1	1,7	1	6,3
Gewinnentwicklung										
Gut	31	17,2	8	26,7	8	10,5	13	22,4	2	12,5
Zufriedenstellend	66	36,7	11	36,7	29	38,2	19	32,8	7	43,8
Nicht zufriedenstellend	77	42,8	8	26,7	38	50,0	25	43,1	6	37,5
Keine Angabe	6	3,3	3	10,0	1	1,3	1	1,7	1	6,3
Gesamt	180	100,0	30	100,0	76	100,0	58	100,0	16	100,0

I.2 Auswertung nach Mitarbeitergrößenklassen

	180 Betriebe		Betriebe mit 50 - 99 Mitarbeitern		Betriebe mit 100 - 199 Mitarbeitern		Betriebe mit 200 - 499 Mitarbeitern		Betriebe mit 500 - 999 Mitarbeitern	
	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %	abs.	in %
Gründungsjahr										
Vor 1965	126	70,0	31	54,4	48	72,7	39	83,0	8	80,0
1965 bis Heute	47	26,1	23	40,4	15	22,7	8	17,0	1	10,0
Keine Angabe	7	3,9	3	5,3	3	4,5	0	0,0	1	10,0
Betriebsleitung										
Nur Inhaber	44	24,4	19	33,3	12	18,2	12	25,5	1	10,0
Inhaber und Angestellte	90	50,0	27	47,4	36	54,5	24	51,1	3	30,0
Nur Angestellte	43	23,9	10	17,5	18	27,3	10	21,3	5	50,0
Keine Angabe	3	1,7	1	1,8	0	0,0	1	2,1	1	10,0
Berufsgruppen										
Überwiegend technische Berufe	63	35,0	26	45,6	25	37,9	9	19,1	3	30,0
Überwiegend kaufmännische Berufe	33	18,3	11	19,3	11	16,7	10	21,3	1	10,0
Technische und kaufmännische Berufe: ca. gleiches Verhältnis	82	45,6	20	35,1	29	43,9	28	59,6	5	50,0
Keine Angabe	2	1,1	0	0,0	1	1,5	0	0,0	1	10,0
Laufzeit der Lieferverträge										
Überwiegend langfristig	34	18,9	11	19,3	13	19,7	9	19,1	1	10,0
Nicht überwiegend langfristig	136	75,6	43	75,4	50	75,8	37	78,7	6	60,0
Keine Angabe	10	5,6	3	5,3	3	4,5	1	2,1	3	30,0
Produktionsprogramm										
Ändert sich häufig	40	22,2	16	28,1	13	19,7	10	21,3	1	10,0
Ist längerfristig konstant	137	76,1	41	71,9	52	78,8	36	76,6	8	80,0
Keine Angabe	3	1,7	0	0,0	1	1,5	1	2,1	1	10,0
Art der Auftragserteilung										
Überwiegend Angebotsproduktion	37	20,6	10	17,5	17	25,8	9	19,1	1	10,0
Überwiegend Auftragsproduktion	120	66,7	42	73,7	40	60,0	32	68,1	6	60,0
Auftrags- und Angebotsproduktion in etwa gleichem Verhältnis	22	12,2	5	8,8	9	16,3	6	12,8	2	20,0
Keine Angabe	1	0,6	0	0,0	0	0,0	0	0,0	1	10,0
Produktionsverfahren										
Massenproduktion	17	9,4	6	10,5	7	10,6	4	8,5	0	0,0
Sortenproduktion	14	7,8	4	7,0	5	7,6	4	8,5	1	10,0
Serienproduktion	70	38,9	17	29,8	27	40,9	20	42,6	6	60,0
Chargenproduktion	11	6,1	4	7,0	4	6,1	3	6,4	0	0,0
Einzelproduktion	33	18,3	17	29,8	9	13,6	6	12,8	1	10,0
Mehrfachnennung	34	18,9	9	15,8	14	21,2	9	19,1	2	20,0
Keine Angabe	1	0,6	0	0,0	0	0,0	1	2,1	0	0,0
Umsatzentwicklung										
Gut	49	27,2	13	22,8	20	30,3	10	21,3	6	60,0
Zufriedenstellend	67	37,2	20	35,1	21	31,8	23	48,9	3	30,0
Nicht zufriedenstellend	59	32,8	24	42,1	22	33,3	13	27,7	0	0,0
Keine Angabe	5	2,8	0	0,0	3	4,5	1	2,1	1	10,0
Gewinnentwicklung										
Gut	31	17,2	9	15,8	14	21,2	5	10,6	3	30,0
Zufriedenstellend	66	36,7	16	28,1	23	34,8	23	48,9	4	40,0
Nicht zufriedenstellend	77	42,8	32	56,1	26	39,4	17	36,2	2	20,0
Keine Angabe	6	3,3	0	0,0	3	4,5	2	4,3	1	10,0
Gesamt	180	100,0	30	100,0	76	100,0	58	100,0	16	100,0

II. Fragebogen 1

A. Allgemeine Fragen zu Ihrem Betrieb:

1. **Zu welchem Gewerbe zählt Ihr Betrieb schwergewichtig? (Bitte nur den Schwerpunkt ankreuzen)**
 - Grundstoff- und Produktionsgütergewerbe
 - Investitionsgüterproduzierendes Gewerbe
 - Verbrauchsgüterproduzierendes Gewerbe
 - Nahrungs- und Genussmittelgewerbe

2. **Welche Rechtsform hat Ihr Betrieb?**
 - Einzelunternehmung
 - Offene Handelsgesellschaft (OHG)
 - Kommanditgesellschaft (KG)
 - Aktiengesellschaft (AG)
 - Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)
 - Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)
 - GmbH & Co. KG
 - Sonstige, und zwar: _____

3. **Wieviel Mitarbeiter beschäftigt Ihr Betrieb?** _____

4. **In welche Jahresumsatzgrößenklasse ist Ihr Betrieb einzuordnen?**

<input type="checkbox"/> unter 2 Mio. DM	<input type="checkbox"/> 2 bis 5 Mio. DM	<input type="checkbox"/> 5 bis 10 Mio. DM
<input type="checkbox"/> 10 bis 15 Mio. DM	<input type="checkbox"/> 15 bis 25 Mio. DM	<input type="checkbox"/> 25 bis 35 Mio. DM
<input type="checkbox"/> 35 bis 50 Mio. DM	<input type="checkbox"/> 50 bis 70 Mio. DM	<input type="checkbox"/> 70 bis 100 Mio. DM
<input type="checkbox"/> 100 Mio. DM und mehr		

5. **Gehört Ihr Betrieb einem Konzern an?** Ja
 Nein

B. Fragen zur Kostenrechnung in Ihrem Betrieb:

1. **Führen Sie eine Kostenrechnung durch?**
 - Ja
 - Nein Warum nicht? (Mehrere Antworten möglich)
 - Daten der Finanzbuchhaltung dienen als Informationsgrundlage
 - Betrieb ist auch ohne Kostenrechnung überschaubar und steuerbar
 - Einführung einer Kostenrechnung ist beabsichtigt
 - Einführung und Durchführung einer Kostenrechnung sind zu teuer
 - Betrieb kann Marktpreis nicht beeinflussen
 - Mangel an qualifiziertem Personal
 - Sonstige Gründe, und zwar: _____

2. **Aus welchen Teilgebieten besteht Ihre Kostenrechnung? (Mehrere Antworten möglich)**
 - Kostenartenrechnung
 - Kostenstellenrechnung
 - Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung)
 - Kurzfristige Erfolgsrechnung (Kostenträgerzeitrechnung)

3. **Welche Rechenzwecke verfolgen Sie mit Ihrer Kostenrechnung? (Mehrere Antworten möglich)**
 - Durchführung der Preiskalkulation der angebotenen Leistungen
 - Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenstellen
 - Bestimmung von Preisuntergrenzen der angebotenen Leistungen
 - Bestimmung optimaler Produktions- und Absatzprogramme
 - Ermittlung und Analyse des Betriebserfolgs für eine möglichst kurze Abrechnungsperiode
 - Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug
 - Bestimmung von Preisobergrenzen für Beschaffungsgüter
 - Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten
 - Sonstige Rechenzwecke, und zwar: _____

III. Fragebogen 2

A. Allgemeine Fragen zu Ihrem Betrieb:

1. In welchem Jahr wurde Ihr Betrieb gegründet? _____
2. Wer bildet die Betriebsleitung?
 - Nur Inhaber
 - Nur Angestellte
 - Inhaber und Angestellte
3. Welche Berufsgruppen sind in der Betriebsleitung vertreten?
 - Überwiegend technische Berufe
 - Überwiegend kaufmännische Berufe
 - Technische und kaufmännische Berufe in etwa gleichem Verhältnis
4. Welche Weiterbildungsaktivitäten werden von der Betriebsleitung regelmäßig wahrgenommen?
 - Keine Weiterbildungsaktivität wird regelmäßig wahrgenommen (Mehrere Antworten möglich)
 - Lesen von Fachzeitschriften und Fachliteratur
 - Besuch von Fachvorträgen, Seminaren und Lehrgängen
 - Sonstige Weiterbildungsaktivitäten, und zwar: _____
5. Bestehen überwiegend langfristige Lieferverträge zwischen Ihrem Betrieb und seinen Abnehmern?
 - Ja
 - Nein
6. Wie ändert sich das Produktionsprogramm Ihres Betriebs über die Zeit?
 - Ändert sich häufig
 - Ist längerfristig konstant
7. Produziert Ihr Betrieb überwiegend vor Auftragserteilung (Angebotsproduktion) oder nach Auftragserteilung (Auftragsproduktion) durch den Kunden?
 - Überwiegend Angebotsproduktion
 - Überwiegend Auftragsproduktion
 - Auftrags- und Angebotsproduktion in etwa gleichem Verhältnis
8. Welches Produktionsverfahren wendet Ihr Betrieb überwiegend an?
 - Massenproduktion (wenn von einer Produktionsstelle stets die gleichen Erzeugnisse hergestellt oder bearbeitet werden)
 - Sortenproduktion (wenn von Zeit zu Zeit eine Umstellung auf verwandte Erzeugnisse erfolgt)
 - Serienproduktion (Verfahren mit Rüstprozessen, bei denen bestimmte Erzeugnismengen [Serien] von offenen Betriebsmitteln nacheinander hergestellt oder bearbeitet werden)
 - Chargenproduktion (wenn bestimmte Erzeugnismengen in geschlossenen Betriebsmitteln gemeinsam hergestellt oder bearbeitet werden)
 - Einzelproduktion (wenn sich jedes hergestellte oder bearbeitete Erzeugnis von dem vorangegangenen unterscheidet)
9. Wie beurteilen Sie die Umsatzentwicklung Ihres Betriebs in den letzten 3 Jahren?
 - Gut
 - Zufriedenstellend
 - Nicht zufriedenstellend
10. Wie beurteilen Sie die Gewinnentwicklung Ihres Betriebs in den letzten 3 Jahren?
 - Gut
 - Zufriedenstellend
 - Nicht zufriedenstellend

B. Fragen zur Kostenrechnung in Ihrem Betrieb:

1. **Vor wie vielen Jahren wurde die Kostenrechnung in Ihrem Betrieb eingeführt?** _____
2. **Haben Sie bei der Einführung/Weiterentwicklung Ihrer Kostenrechnung Beratung in Anspruch genommen?**
 - Nein
(Mehrere Antworten möglich)
 - Ja, durch Kammern/Verbände
 - Ja, durch Unternehmensberater
 - Ja, durch Steuerberater
 - Ja, durch ein anderes Konzernunternehmen
 - Ja, durch: _____
3. **Wie hoch ist die Anzahl der unmittelbar mit der Durchführung der Kostenrechnung befaßten Mitarbeiter?** Anzahl: _____
4. **Welche Weiterbildungsaktivitäten werden von den an der Kostenrechnung beteiligten Mitarbeitern im Bereich Kostenrechnung regelmäßig wahrgenommen?**
 - Keine Weiterbildungsaktivität wird regelmäßig wahrgenommen
(Mehrere Antworten möglich)
 - Lesen von Fachzeitschriften und Fachliteratur
 - Besuch von Fachvorträgen, Seminaren und Lehrgängen
 - Sonstige Weiterbildungsaktivitäten, und zwar: _____
5. **Ermitteln Sie, welchen Bedarf an Kosteninformationen die Betriebsleitung hat?**
 - Ja
 - Nein
6. **Führen Sie eine Kostenartenrechnung durch?**
 - Nein (Bitte weiter mit Frage 10)
 - Ja (Bitte beantworten Sie auch folgende Fragen zur Kostenartenrechnung)
7. **Wie viele Kostenarten unterscheiden Sie?** Anzahl: _____
8. **Welche Kostengrößen verwenden Sie in der Kostenartenrechnung?**
(Mehrere Antworten möglich)
 - Istkosten (mit Ist-Preisen bewertete Ist-Verbrauchsmengen)
 - Normalkosten (mit durchschnittlichen Preisen bewertete durchschnittliche Verbrauchsmengen)
 - Plankosten (mit Planpreisen bewertete Planverbrauchsmengen)
9. **Erfassen Sie auch kalkulatorische Kosten?**
 - Nein
(Mehrere Antworten möglich)
 - Ja, kalkulatorische Abschreibungen
 - Ja, kalkulatorische Zinsen auch auf das Eigenkapital
 - Ja, kalkulatorischen Unternehmerlohn
 - Ja, kalkulatorische Wagniszuschläge
 - Ja, kalkulatorische Miete
10. **Führen Sie eine Kostenstellenrechnung durch?**
 - Nein (Bitte weiter mit Frage 18)
 - Ja (Bitte beantworten Sie auch folgende Fragen zur Kostenstellenrechnung)
11. **Welche Kostenstellengruppen unterscheiden Sie in Ihrem Betrieb? (Mehrere Antworten möglich)**
 - Allgemeine Kostenstellen
 - Hilfskostenstellen
 - Hauptkostenstellen
12. **Wie viele Kostenstellen unterscheiden Sie insgesamt?** Anzahl: _____

13. **Die Gliederung Ihres Betriebs in Kostenstellen erfolgt überwiegend nach:**
- betrieblichen Funktionen
 - Verantwortungsbereichen
 - räumlichen Gesichtspunkten
 - abrechnungstechnischen Gesichtspunkten
 - nach folgendem Kriterium: _____
14. **Welche Kostengrößen verwenden Sie in der Kostenstellenrechnung?**
(Mehrere Antworten möglich)
- Istkosten (mit Ist-Preisen bewertete Ist-Verbrauchsmengen)
 - Normalkosten (mit durchschnittlichen Preisen bewertete durchschnittliche Verbrauchsmengen)
 - Plankosten (mit Planpreisen bewertete Planverbrauchsmengen)
15. **Welchen Kostenumfang verrechnen Sie in der Kostenstellenrechnung?**
(Mehrere Antworten möglich)
- Vollkosten (auf die Kostenstellen werden die vollen Gemeinkosten verrechnet)
 - Teilkosten (auf die Kostenstellen werden lediglich die variablen [beschäftigungsproportionalen] Anteile der Gemeinkosten verrechnet)
16. **Führen Sie eine Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen zwischen Kostenstellen durch?**
- Nein
 - Ja Mit welchem Verfahren?
 - 1. *Kostenstellenumlageverfahren* (Treppen- bzw. Stufenverfahren)
Die Kosten einer zu entlastenden Kostenstelle werden durch ihre an noch nicht entlastete Kostenstellen abgegebene Leistung geteilt. Über diesen Verrechnungssatz werden die noch nicht entlasteten, Leistung empfangenden Kostenstellen belastet.
 - 2. *Kostenstellenausgleichsverfahren*
Für die Verteilung der Kosten einer zu entlastenden Kostenstelle werden ein Kosten-schlüssel und ein Verrechnungssatz (Planverrechnungssatz) festgelegt.
 - 3. *Gleichungsverfahren*
Die Verrechnungssätze für die in die Verrechnung einbezogenen Kostenstellen ergeben sich aus einem System linearer Gleichungen, ansonsten wie 2.
17. **Führen Sie eine Kostenstellenkontrolle durch?**
- Nein
 - Ja, monatlich
 - Ja, vierteljährlich
 - Ja, halbjährlich
18. **Führen Sie eine Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung) durch?**
- Nein (Bitte weiter mit Frage 24)
 - Ja (Bitte beantworten Sie auch folgende Fragen zur Kalkulation)
19. **Wie hoch ist die Anzahl der zu kalkulierenden Kostenträger?** Anzahl: _____
20. **Welche Kostengrößen verwenden Sie in der Kalkulation?**
(Mehrere Antworten möglich)
- Istkosten (mit Ist-Preisen bewertete Ist-Verbrauchsmengen)
 - Normalkosten (mit durchschnittlichen Preisen bewertete durchschnittliche Verbrauchsmengen)
 - Plankosten (mit Planpreisen bewertete Planverbrauchsmengen)
21. **Welchen Kostenumfang verrechnen Sie in der Kalkulation?**
(Mehrere Antworten möglich)
- Vollkosten (auf die Kostenträger werden die Gesamtkosten verrechnet)
 - Teilkosten (auf die Kostenträger werden lediglich die variablen [beschäftigungsproportionalen] Kostenbestandteile verrechnet)

22. **Wenden Sie ein Kalkulationsverfahren an?**
- Nein
 - Ja, welches: (Mehrere Antworten möglich)
 - Divisionskalkulation
(Einstufige Divisionskalkulation: Gesamtkosten einer Periode werden durch die gesamte in dieser Periode produzierte Menge dividiert; Zweistufige Divisionskalkulation; Mehrstufige Divisionskalkulation)
 - Äquivalenzziffernkalkulation
(Wenn mehrere Sorten eines Produktes produziert werden. Äquivalenzziffern drücken die Kostenverursachung der einzelnen Produkte aus. Addiert man die Produkte aus produzierter Menge und Äquivalenzziffer je Sorte und teilt die Gesamtkosten durch diese Summe, gelangt man durch Multiplikation dieser Größe mit der Äquivalenzziffer einer Sorte zu deren Stückkosten)
 - Zuschlagskalkulation
(Gemeinkostenarten werden durch prozentuale Zuschläge auf bestimmte Bezugsgrößen den Kostenträgern zugerechnet.)
 - Kuppelproduktkalkulation
 - Folgendes Verfahren: _____
23. **Welche Kalkulationsarten führen Sie durch? (Mehrere Antworten möglich)**
- Vorkalkulation (eine im voraus mit geplanten oder geschätzten Kostendaten durchgeführte Selbstkostenermittlung eines Kostenträgers)
 - Nachkalkulation (eine nachträgliche Ermittlung der Istkosten eines Kostenträgers)
 - Plankalkulation (eine im voraus für eine bestimmte Planperiode durchgeführte Selbstkostenermittlung für einen Kostenträger, deren Kostendaten auf einer nach Kostenarten und Kostenstellen differenzierten Kostenplanung basieren)
24. **Führen Sie eine kurzfristige Erfolgsrechnung (Kostenträgerzeitrechnung) durch?**
- Nein (Bitte weiter mit Frage 29)
 - Ja (Bitte beantworten Sie auch folgende Fragen zur kurzfristigen Erfolgsrechnung)
25. **Welche Kostengrößen verwenden Sie in der kurzfristigen Erfolgsrechnung?**
(Mehrere Antworten möglich)
- Istkosten (mit Ist-Preisen bewertete Ist-Verbrauchsmengen)
 - Normalkosten (mit durchschnittlichen Preisen bewertete durchschnittliche Verbrauchsmengen)
 - Plankosten (mit Planpreisen bewertete Planverbrauchsmengen)
26. **Welchen Kostenumfang verrechnen Sie in der kurzfristigen Erfolgsrechnung?**
(Mehrere Antworten möglich)
- Vollkosten (auf die Kostenträger werden die Gesamtkosten verrechnet)
 - Teilkosten (auf die Kostenträger werden lediglich die variablen [beschäftigungsproportionalen] Kostenbestandteile verrechnet, die fixen Kosten werden en bloc in das Betriebsergebnis übernommen)
27. **Wie erfolgt der Ausweis der Kosten in der kurzfristigen Erfolgsrechnung?**
(Mehrere Antworten möglich)
- Gesamtkosten der Abrechnungsperiode, gegliedert nach Kostenarten (Gesamtkostenverfahren)
 - Selbstkosten der umgesetzten Leistungen, gegliedert nach Produktarten (Umsatzkostenverfahren)
28. **In welchen Zeitabständen führen Sie eine kurzfristige Erfolgsrechnung durch?**
- monatlich
 - vierteljährlich
 - halbjährlich
 - jährlich
29. **Führen Sie eine Deckungsbeitragsrechnung durch?**
- Nein
(Mehrere Antworten möglich)
 - Ja, mit Ausweis der Fixkosten in einer Summe (Direct Costing)
 - Ja, jedoch mit zusätzlicher Aufteilung der Fixkosten z. B. auf Produkte, Produktgruppen, Bereiche usw. (stufenweise Fixkostendeckung)

30. Führen Sie eine Plankostenrechnung durch?

Nein

(Mehrere Antworten möglich)

Ja, eine starre Plankostenrechnung

Ja, eine flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis

Ja, eine flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis (Grenzplankostenrechnung)

31. Werden Teilgebiete der Kostenrechnung in Ihrem Betrieb EDV-unterstützt?

Nein

(Mehrere Antworten möglich)

Ja, die Kostenartenrechnung

Ja, die Kostenstellenrechnung

Ja, die Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung)

Ja, die kurzfristige Erfolgsrechnung (Kostenträgerzeitrechnung)

Soll ich Ihnen die Ergebnisse der Untersuchung zusenden?

Ja

Nein

Literaturverzeichnis

- Agthe, Klaus [1959]:** Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing. ZfB 1959, S. 404ff.
- Becker, Hans Paul [1984]:** Verwendung und Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung in mittelgroßen Industrieunternehmen. Universität Stuttgart, Controlling Praxis CP 8, Darmstadt.
- Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (Hrsg.) [1980]:** Empfehlungen zur Kosten- und Leistungsrechnung, Band 1, Kosten und Leistungsrechnung als Istrechnung. Köln, Bergisch Gladbach.
- Coenenberg, Adolf Gerhard [1993]:** Kostenrechnung und Kostenanalyse. 2. Auflage, Landsberg/Lech.
- Däumler, Klaus-Dieter/ Grabe, Jürgen [1991]:** Kostenrechnung 1, Grundlagen. 5. Auflage, Herne, Berlin.
- Ewert, Ralf/ Wagenhofer, Alfred [1993]:** Interne Unternehmensrechnung. Berlin, Heidelberg, et al.
- Gabler Verlag (Hrsg.) [1988]:** Gabler Wirtschaftslexikon in 6 Bänden. 12. Auflage, Wiesbaden.
- Haberstock, Lothar [1986]:** Kostenrechnung II, (Grenz-) Plankostenrechnung. 7. Auflage, Hamburg.
- Haberstock, Lothar [1987]:** Kostenrechnung I, Einführung. 8. Auflage, Hamburg.
- Hoppenstedt (Hrsg.) [1995]:** Firmendatenbank Große und Mittelständische Unternehmen in Gesamtdeutschland. CD-Rom, Ausgabe 1/95, Darmstadt.
- Hummel, Siegfried/ Männel, Wolfgang [1986]:** Kostenrechnung 1, Grundlagen, Aufbau und Anwendungen. 4. Auflage, Wiesbaden.
- Kilger, Wolfgang [1976]:** Einführung in die Kostenrechnung. Opladen.
- Kilger, Wolfgang [1993]:** Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, bearbeitet durch Kurt Vikas. 10. Auflage, Wiesbaden.
- Kind, Helmut [1986]:** Das interne Rechnungswesen mittelständischer Industrieunternehmen, Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. 2. Auflage, Gabal Schriftenreihe, Band 14, Speyer.
- Riebel, Paul [1985]:** Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 5. Auflage, Wiesbaden.
- Schweizer, Marcell/ Küpper, Hans-Ulrich [1986]:** Systeme der Kostenrechnung. 4. Auflage, Landsberg/Lech.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.) [1995]:** Produzierendes Gewerbe, Fachserie 4, Reihe 4.1.2, 1993. Stuttgart.
- Weber, Jürgen [1992]:** Kostenrechnung im Mittelstand. DStR 28/92, S. 958-963.