

ANGEWANDTE BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE

Prof. Dr. Bernd Kaluza ♦ Prof. Dr. Erich J. Schwarz (Hrsg.)

Osman Tig

Kostenrechnung in der Türkei

Verlag Wissenschaft & Praxis



Kostenrechnung in der Türkei

**ANGEWANDTE
BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE**

Herausgegeben von

Prof. Dr. Bernd Kaluza
Prof. Dr. Erich J. Schwarz

Band 3

Osman Tig

Kostenrechnung in der Türkei

Empirische Untersuchung und theoretische Überlegungen

Verlag Wissenschaft & Praxis



Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Tig, Osman:

Kostenrechnung in der Türkei : empirische Untersuchung und theoretische Überlegungen / Osman Tig.

Hrsg.: Bernd Kaluza ; Erich J. Schwarz. –

Sternenfels : Verl. Wiss. und Praxis, 2002

(Angewandte Betriebswirtschaftslehre ; Bd. 3)

Zugl. : Duisburg, Univ., Diss., 2001

ISBN 3-89673-150-5

ISBN 3-89673-150-5

© Verlag Wissenschaft & Praxis

Dr. Brauner GmbH 2002

D-75447 Sternenfels, Nußbaumweg 6

Tel. 07045/930093 Fax 07045/930094

Alle Rechte vorbehalten

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Printed in Germany

Geleitwort

Für Wissenschaft und Praxis ist es von größter Bedeutung, gesichertes Wissen über den Einsatz betriebswirtschaftlicher Instrumente in der unternehmerischen Praxis zu gewinnen. Dies gilt auch und gerade für ein „betriebswirtschaftliches Entwicklungsland“ wie die Türkei. Seit mehreren Jahren versucht die Türkei, Anschluß an die EU und besonders an Deutschland zu gewinnen. So wird beispielsweise das interne und das externe Rechnungswesen in der Türkei von den amerikanischen und von den deutschen Lehrmeinungen geprägt. Es ist deshalb besonders interessant zu erfahren, welche dieser unterschiedlichen Auffassungen sich in der Praxis der türkischen Unternehmen durchgesetzt hat.

Vor diesem Hintergrund setzt sich Herr Tig als zentrales Ziel seiner Dissertation, den Stand und die Entwicklung der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme in der Türkei zu ermitteln. Dafür untersucht der Autor zunächst die Grundlagen der Kostenrechnung und stellt die verschiedenen Entwicklungsformen der Kostenrechnungssysteme vor. Der Verfasser gibt zudem einen Gesamtüberblick über das türkische Schrifttum zur Kostenrechnung und erhebt in einer großzahligen empirischen Untersuchung den aktuellen Stand der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme in den türkischen Unternehmen. Es zeigt sich, daß hochentwickelte Kostenrechnungssysteme in den türkischen Unternehmen bislang nur sehr selten eingesetzt werden. Eine besondere Leistung der vorliegenden Arbeit ist es daher, Handlungsempfehlungen zur Implementierung dieser Systeme in den türkischen Unternehmen zu erarbeiten. Zudem werden Vorschläge für die Entwicklung der kostenrechnerischen Ausbildung in der Türkei unterbreitet. Dabei kommt dem Verfasser bei der Durchführung und Auswertung zu Gute, daß er in beiden Kulturkreisen viele Jahre gelebt hat.

Das vorliegende Buch, dem eine an der Gerhard-Mercator-Universität Duisburg, wo Herr Tig sich große Verdienste erworben hat, vorgelegte Dissertation zugrunde liegt, richtet sich sowohl an Leser aus der Wissenschaft als auch aus der Praxis. Es bietet diesem Interessentenkreis eine Fülle interessanter Anregungen und bringt viele neue Erkenntnisse besonders über die Verhältnisse in türkischen Unternehmen.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Frühjahr 2001 vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaft der Gerhard-Mercator-Universität Duisburg als Dissertation angenommen.

Mein besonderer Dank gilt meinem verehrten akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Bernd Kaluza, der mir die Möglichkeit geboten hat, diese Arbeit bei ihm zu schreiben. Herr Prof. Dr. Kaluza hat die vorliegende Arbeit in jeder Phase wissenschaftlich begleitet und durch seine herausragende fachliche Kompetenz wesentlich geprägt. Ohne ihn wäre diese Arbeit nie entstanden. Herrn Prof. Dr. Michael Wohlgemuth danke ich für die freundliche Übernahme des Korreferats. Mit seinen konstruktiven Empfehlungen hat er mich in den verschiedenen Phasen meiner Arbeit unterstützt. Ebenso gilt mein Dank Herrn Prof. Dr. Rainer Leisten und Herrn Privatdozent Dr. Jürgen Jerger als Mitglieder der Prüfungskommission. Weiterhin habe ich mich stets über die freundliche Unterstützung der Professoren und all meiner Kollegen des ganzen Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft gefreut.

Recht herzlich danken und besonders hervorheben möchte ich Herrn Dipl.-Kfm. Markus Roos. Er hat in vielen fruchtbaren Diskussionen sehr zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Auch bedanken möchte ich mich bei Herrn Dipl.-Kfm. Jens Radde für die kritische Durchsicht der gesamten Arbeit sowie für seine fachlichen Anregungen. Zu Dank für die Mithilfe bei der Entstehung meiner Arbeit bin ich meinen studentischen Hilfskräften Frau Dipl.-Kff. Iclal Kasim und den Herren Arif Kaya, Dipl.-Kfm Andreas Baer, Dipl.-Kfm. Rainer Eichelberg, Dipl.-Ök. Michael Janssen und Dipl.-Kfm. Carsten Bönig verpflichtet. Freundlicher Dank gebührt auch Herrn Prof. Dr. Andreas Pasckert und Herrn Dr. Thorsten Blecker, die mich in allen Phasen der Arbeit motiviert haben.

Besonderer Dank gebührt meinen Eltern, Leyla und Mehmet Tig, ohne deren große Hilfe diese Dissertation niemals entstanden wäre. Sie haben mich unermüdet unterstützt, gefördert und motiviert. Ihr Verständnis und ihre Hilfe haben den erfolgreichen Abschluß von Studium und Promotion erst ermöglicht. Ihnen sei deshalb diese Arbeit gewidmet.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	XVI
Tabellenverzeichnis	XVIII
Abkürzungsverzeichnis	XX
Abkürzungsverzeichnis zitierter Handwörterbücher und Zeitschriften.....	XXII
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Gang der Untersuchung	5
2 Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung	10
2.1 Grundzüge der Kostenrechnung	10
2.1.1 Kostenrechnung als Teilgebiet des betrieblichen Rechnungswesens	10
2.1.2 Grundbegriffe der Kostenrechnung	13
2.1.2.1 Kostenbegriffe	13
2.1.2.1.1 Wertmäßiger Kostenbegriff	13
2.1.2.1.2 Pagatorischer Kostenbegriff.....	16
2.1.2.1.3 Weitere Kostenbegriffe	17
2.1.2.2 Begriffsabgrenzungen	20
2.1.2.2.1 Abgrenzung von Ausgabe und Aufwand.....	20
2.1.2.2.2 Abgrenzung von Aufwand und Kosten.....	21
2.1.3 Funktionen und Zwecke der Kostenrechnung	23
2.1.4 Teilbereiche der Kostenrechnung	27
2.1.4.1 Kostenartenrechnung	27
2.1.4.1.1 Grundsätzliche Bedeutung der Kostenartenrechnung	27
2.1.4.1.2 Klassifikationsmöglichkeiten der Kostenartenrechnung	28
2.1.4.1.3 Erfassung und Analyse der wichtigsten Kostenarten	30
2.1.4.2 Kostenstellenrechnung	40
2.1.4.2.1 Bedeutung der Kostenstellenrechnung	40
2.1.4.2.2 Einteilungskriterien und Arten von Kostenstellen	43

2.1.4.2.3 Methoden und Prinzipien der Kostenverteilung	46
2.1.4.2.4 Problematik und Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung	48
2.1.4.2.5 Betriebsabrechnungsbogen als Instrument der Kostenstellenrechnung	52
2.1.4.3 Kostenträgerrechnung	54
2.1.4.3.1 Kostenträgerstückrechnung	57
2.1.4.3.1.1 Einflußgrößen bei der Wahl des Kalkulationsverfahrens	57
2.1.4.3.1.2 Darstellung verschiedener Formen der Kalkulationsverfahren	61
2.1.4.3.2 Kostenträgerzeitrechnung	71
2.2 Grundzüge der Kostenrechnungssysteme	73
3 Entwicklungsformen der Kostenrechnungssysteme	78
3.1 Ausgewählte Systeme der Vollkostenrechnung	78
3.1.1 Entwicklungsformen der Istkostenrechnung	78
3.1.1.1 Grundform der Istkostenrechnung	78
3.1.1.2 Weiterentwicklung der Istkostenrechnung	80
3.1.2 Entwicklungsformen der Normalkostenrechnung	83
3.1.2.1 Grundlagen der Normalkostenrechnung	83
3.1.2.2 Starre Normalkostenrechnung	85
3.1.2.3 Flexible Normalkostenrechnung	87
3.1.3 Entwicklungsformen der Plankostenrechnung	88
3.1.3.1 Starre Plankostenrechnung	91
3.1.3.1.1 Grundlagen der starren Plankostenrechnung	91
3.1.3.1.2 Funktionsweise der starren Plankostenrechnung	91
3.1.3.1.3 Kritische Beurteilung der starren Plankostenrechnung	94
3.1.3.2 Flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	95
3.1.3.2.1 Grundlagen der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	95
3.1.3.2.2 Funktionsweise der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	96

3.1.3.2.3 Kritische Beurteilung der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	98
3.2 Ausgewählte Systeme der Teilkostenrechnung	100
3.2.1 Direct Costing	100
3.2.1.1 Grundgedanke des Direct Costing	100
3.2.1.2 Voraussetzungen und Funktionsweise des Direct Costing	101
3.2.1.3 Kritische Beurteilung des Direct Costing	104
3.2.2 Grenzplankostenrechnung	106
3.2.2.1 Grundlagen der Grenzplankostenrechnung	106
3.2.2.2 Funktionsweise der Grenzplankostenrechnung	109
3.2.2.3 Kritische Beurteilung der Grenzplankostenrechnung	110
3.2.3 Dynamische Grenzplankostenrechnung	112
3.2.3.1 Grundlagen der dynamischen Grenzplankostenrechnung	112
3.2.3.2 Entscheidungsrelevanz der Grenzkosten	113
3.2.3.3 Kritik an der dynamischen Grenzplankostenrechnung	116
3.2.4 Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung	117
3.2.4.1 Grundlagen der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung	117
3.2.4.2 Vorgehensweise der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung	121
3.2.4.3 Kritische Beurteilung der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung	123
3.3. Prozeßkostenrechnung als neueres Kostenrechnungssystem	125
3.3.1 Grundlagen der Prozeßkostenrechnung	125
3.3.2 Funktionsweise der Prozeßkostenrechnung	128
3.3.3 Kritische Beurteilung der Prozeßkostenrechnung	132
4 Ausgewählte Rahmenbedingungen zur Bestimmung des Einsatzes der Kostenrechnung.....	135
4.1 Organisationsstruktur	135
4.1.1 Begriffliche Grundlagen	135
4.1.2 Grundlegende aufbauorganisatorische Gestaltungsalternativen	139
4.1.2.1 Funktionalorganisation	139
4.1.2.2 Divisionalorganisation	141

4.1.2.3 Matrix-Organisation	143
4.1.3 Einordnung des Rechnungswesens in die Unternehmensorganisation	146
4.1.4 Besonderheiten der Organisationsstruktur in der Türkei	152
4.2 Unternehmenskultur	160
4.2.1 Wesen und Definitionsansätze	160
4.2.2 Typologisierungversuche	163
4.2.3 Polaritätsprofil privater versus öffentlicher türkischer Unternehmen	168
4.2.4 Merkmale und Wirkungen starker Unternehmenskulturen in der Türkei	174
4.2.5 Interdependenzen von Unternehmenskultur und Kostenrechnung in türkischen Unternehmen	176
4.3 Wettbewerbsstrategien	178
4.3.1 Grundlagen und Einordnung	178
4.3.2 Ansätze von Wettbewerbsstrategien	181
4.3.2.1 Generische Wettbewerbsstrategien nach Porter	181
4.3.2.2 Ausgewählte Hybride Wettbewerbsstrategien	188
4.3.2.2.1 Outpacing Strategies nach Gilbert und Strebel	188
4.3.2.2.2 Strategie der Dynamischen Produktdifferenzierung nach Kaluza	190
4.3.3 Besonderheiten der Wettbewerbsstrategien in der Türkei	193
5 Empirische Untersuchung zum Einsatz der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme in türkischen Unternehmen	196
5.1 Zielsetzung der empirischen Untersuchung	196
5.2 Grundlagen der empirischen Untersuchung	198
5.2.1 Planung der empirischen Untersuchung	198
5.2.1.1 Konzeptionelle Vorüberlegungen	198
5.2.1.2 Gestaltung der Fragebogenstruktur	200
5.2.1.3 Festlegung der Plausibilitätsregeln zur Prüfung des Antwortverhaltens	203
5.2.2 Durchführung der empirischen Untersuchung	206
5.2.2.1 Zeitpunkt und Umfang der empirischen Untersuchung	206
5.2.2.2 Repräsentativität der empirischen Untersuchung	207

5.2.2.3 Anwendung der Plausibilitätsregeln zur Prüfung des Antwortverhaltens.....	218
5.3 Darstellung der Einzelantworten	219
5.3.1 Antworten zum Unternehmen.....	219
5.3.1.1 Branchenzugehörigkeit.....	219
5.3.1.2 Unternehmensform.....	221
5.3.1.3 Unternehmensgröße	225
5.3.1.4 Fertigungsverfahren	230
5.3.1.5 Zielsysteme	232
5.3.2 Antworten zum Rechnungswesen	237
5.3.2.1 Teilbereiche des Rechnungswesens.....	237
5.3.2.2 Beurteilung des Einheitskontenrahmens	239
5.3.3 Antworten zum Einsatz der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme	240
5.3.3.1 Antworten zum Verzicht auf die Kostenrechnung.....	241
5.3.3.2 Rahmenbedingungen der Kostenrechnung.....	244
5.3.3.3 Zwecke der Kostenrechnung.....	248
5.3.3.4 Stufen der Kostenrechnung.....	250
5.3.3.5 Systeme der Kostenrechnung	259
5.3.3.6 Informationsverwendung	265
5.3.3.7 Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	266
6 Interpretation der Ergebnisse der empirischen Untersuchung.....	269
6.1 Typisierung der eingesetzten Kostenrechnung und Kostenrechnungssysteme in türkischen Unternehmen.....	269
6.1.1 Teilbereiche der Kostenrechnung.....	270
6.1.2 Ausgewählte Klassifikationen von Kostenarten	272
6.1.3 Beobachtete Einsatzformen der Kalkulation.....	274
6.1.4 Eingesetzte Kalkulationsverfahren	277
6.1.5 Typisierung der Ausgestaltungsformen der eingesetzten Kostenrechnung	279
6.1.6 Typisierung der eingesetzten Kostenrechnungssysteme	281
6.2 Einflußgrößen auf den Einsatz und die Gestaltung der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme in türkischen Unternehmen	284

6.2.1 Einsatz und Gestaltung der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße.....	285
6.2.2 Einsatz und Gestaltung der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme in Abhängigkeit von der Branchenzugehörigkeit.....	302
6.2.3 Einsatz und Gestaltung der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme in Abhängigkeit von der Unternehmensform.....	320
6.2.4 Gestaltung der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme in Abhängigkeit von den Zwecken der Kostenrechnung.....	346
7 Handlungsempfehlungen zur Implementierung sowie Erweiterung der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme in türkischen Unternehmen	361
7.1 Allgemeine Einführungs- und Gestaltungsempfehlungen	361
7.2 Spezielle Einführungs- und Gestaltungsempfehlungen unter Berücksichtigung entscheidungsrelevanter Einflußgrößen	368
7.2.1 Handlungsempfehlungen unter Berücksichtigung der Unternehmensgröße.....	368
7.2.1.1 Kleinunternehmen	369
7.2.1.2 Mittelunternehmen.....	376
7.2.1.3 Großunternehmen	379
7.2.2 Handlungsempfehlungen unter Berücksichtigung der Branche.....	381
7.2.2.1 Industrieunternehmen	382
7.2.2.2 Dienstleistungsunternehmen	385
7.3 Empfehlungen zur Gestaltung der Kostenrechnung unter Berücksichtigung allgemeiner Rahmenbedingungen	387
7.3.1 Anforderungen zur Steigerung des kostenrechnerischen Qualifikationsniveaus.....	387
7.3.2 Kostenrechnerische Anforderungen im Hinblick auf die Organisationsstruktur.....	395
7.3.3 Kostenrechnerische Anforderungen im Hinblick auf die Unternehmenskultur	399
7.3.4 Kostenrechnerische Anforderungen im Hinblick auf die Wettbewerbsstrategie.....	401
8 Zusammenfassung und Ausblick	404

Inhaltsverzeichnis XV

Literaturverzeichnis..... 409

Anhang A: Fragebogen 455

Anhang B: SPSS - Auswertungssyntax..... 465

Anhang C: Einheitskontenrahmen 473

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Grundstruktur der Funktionalorganisation	139
Abb. 2:	Grundstruktur der Divisionalorganisation	141
Abb. 3:	Grundstruktur der Matrix-Organisation	144
Abb. 4:	Aufbauorganisation türkischer Kleinunternehmen	153
Abb. 5:	Aufbauorganisation türkischer Mittelunternehmen	154
Abb. 6:	Aufbauorganisation türkischer Großunternehmen	156
Abb. 7:	Aufbauorganisation öffentlicher türkischer Unternehmen	158
Abb. 8:	Der „organisatorische Eisberg“	161
Abb. 9:	Unternehmenskulturtypologie nach Deal/Kennedey	164
Abb. 10:	Unternehmenskulturtypologie nach Bleicher	167
Abb. 11:	Unternehmenskulturelles Polaritätsprofil privater und öffentlicher türkischer Unternehmen	169
Abb. 12:	Wettbewerbsverhalten der etablierten Unternehmen	180
Abb. 13:	Konzept der generischen Wettbewerbsstrategien	182
Abb. 14:	Outpacing Strategies nach Gilbert und Strebel	189
Abb. 15:	Strategie der Dynamischen Produktdifferenzierung nach Kaluza	192
Abb. 16:	Verteilung der Unternehmen nach Branchen	220
Abb. 17:	Verteilung der Unternehmen nach Eigentumsverhältnissen	222
Abb. 18:	Verteilung der Unternehmen nach der Rechtsform	224
Abb. 19:	Verteilung der Unternehmen nach der Anzahl der Beschäftigten	226
Abb. 20:	Verteilung der Unternehmen nach Jahresumsatz	227
Abb. 21:	Verteilung der Unternehmen nach der Unternehmensgröße	230
Abb. 22:	Fertigungsverfahren	231
Abb. 23:	Arithmetische Mittelwerte der Formalziele	236
Abb. 24:	Teilbereiche des Rechnungswesens	238
Abb. 25:	Beurteilung des Einheitskontenrahmens	239
Abb. 26:	Einsatz der Kostenrechnung	242
Abb. 27:	Gründe für den Verzicht auf eine Kostenrechnung	243
Abb. 28:	Einsatzzeitraum der Kostenrechnung	245
Abb. 29:	Planungshorizont der Kostenrechnung	246
Abb. 30:	Integration der Kostenrechnung in das Unternehmen	246

Abb. 31: Einsatz von EDV-Systemen	247
Abb. 32: Zwecke der Kostenrechnung	249
Abb. 33: Gründe für die Durchführung einer Kostenkontrolle	250
Abb. 34: Teilbereiche der Kostenrechnung	251
Abb. 35: Kostenspaltung	252
Abb. 36: Fixkostenspaltung	254
Abb. 37: Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen	255
Abb. 38: Kalkulationsmethoden	256
Abb. 39: Kalkulationsformen	257
Abb. 40: Periodendauer der kurzfristigen Erfolgsrechnung	258
Abb. 41: Eingesetzte Vollkostenrechnungssysteme	260
Abb. 42: Eingesetzte Teilkostenrechnungssysteme	261
Abb. 43: Gründe für den Verzicht auf eine Teilkostenrechnung	263
Abb. 44: Kriterium der Preisuntergrenze	264
Abb. 45: Kostenrechnungsinformationen	265
Abb. 46: Vorgehensweise zur Analyse der Auswirkungen der Einflußgrößen auf Einsatz und Gestaltung der Kostenrechnung und der Kostenrechnungssysteme	284
Abb. 47: Eingesetzte Kostenrechnungssysteme bei Kleinunternehmen	292
Abb. 48: Eingesetzte Kostenrechnungssysteme bei Mittelunternehmen	294
Abb. 49: Eingesetzte Kostenrechnungssysteme bei Großunternehmen	296
Abb. 50: Eingesetzte Kostenrechnungssysteme bei Dienstleistungsunternehmen	310
Abb. 51: Eingesetzte Kostenrechnungssysteme bei Industrieunternehmen	311
Abb. 52: Eingesetzte Kostenrechnungssysteme bei öffentlichen Unternehmen	332
Abb. 53: Eingesetzte Kostenrechnungssysteme bei Privatunternehmen	334
Abb. 54: Eingesetzte Kostenrechnungssysteme bei Joint Venture-Unternehmen	336
Abb. 55: Eingesetzte Kostenrechnungssysteme bei Kapitalgesellschaften	339
Abb. 56: Entwicklungsstufen bei der Einführung und/oder Erweiterung der Kostenrechnung	362
Abb. 57: Kostenrechnungs-Portfolio	367
Abb. 58: Anforderungen zur Steigerung des kostenrechnerischen Qualifikationsniveaus	394

Tabellenverzeichnis

Tab. 1:	Repräsentativität nach Beschäftigtengrößenklassen	209
Tab. 2:	Repräsentativität der Untersuchung nach Branchen	213
Tab. 3:	Repräsentativität der Untersuchung nach Industriegruppen	214
Tab. 4:	Anzahl der angeschriebenen und antwortenden Unternehmen nach Regionen	216
Tab. 5:	Einteilung der Unternehmen in Unternehmensgrößenklassen	228
Tab. 6:	Gewichtung der Formalziele der Unternehmen	233
Tab. 7:	Formalzielgewichtungsfaktoren	235
Tab. 8:	Teilbereiche der Kostenrechnung	271
Tab. 9:	Ausgewählte Klassifikationen von Kostenarten	273
Tab. 10:	Beobachtete Einsatzformen der Kalkulation	275
Tab. 11:	Eingesetzte Kalkulationsverfahren	277
Tab. 12:	Typisierung der Ausgestaltungsform der eingesetzten Kostenrechnung	280
Tab. 13:	Eingesetzte Kostenrechnungssysteme	282
Tab. 14:	Verbreitungsgrad der Kostenrechnung nach Unternehmensgrößenklassen	286
Tab. 15:	Gründe für den Verzicht auf eine Kostenrechnung nach Unternehmensgrößenklassen	287
Tab. 16:	Typisierung der eingesetzten Kostenrechnung in bezug auf die Unternehmensgröße	290
Tab. 17:	Gründe für den Verzicht auf eine Teilkostenrechnung unter Berücksichtigung der Unternehmensgröße	293
Tab. 18:	Typisierung der eingesetzten Kostenrechnung in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße	298
Tab. 19:	Verbreitungsgrad der Kostenrechnung nach Branchenzugehörigkeit	302
Tab. 20:	Gründe für den Verzicht einer Kostenrechnung nach Branchenzugehörigkeit	303
Tab. 21:	Kombinationstypen eingesetzter Kostenrechnung in Abhängigkeit von der Branche	307
Tab. 22:	Verzichtsgründe für Teilkostenrechnungssysteme unter Berücksichtigung der Branche	313
Tab. 23:	Typisierung der eingesetzten Kostenrechnungssysteme in bezug auf die Branche	316

Tab. 24:	Einsatz der Kostenrechnung in Abhängigkeit von den Eigentumsverhältnissen	321
Tab. 25:	Gründe für den Verzicht auf eine Kostenrechnung in Abhängigkeit von den Eigentumsverhältnissen	323
Tab. 26:	Einsatz der Kostenrechnung in Abhängigkeit von der Rechtsform	325
Tab. 27:	Gründe für den Verzicht auf eine Kostenrechnung in Abhängigkeit von der Rechtsform	327
Tab. 28:	Kombinationstypen eingesetzter Kostenrechnung in Abhängigkeit von den Eigentumsverhältnissen	328
Tab. 29:	Kombinationstypen eingesetzter Kostenrechnung in Abhängigkeit von der Rechtsform	330
Tab. 30:	Verzichtsgründe für Teilkostenrechnung unter Berücksichtigung von Eigentumsverhältnissen	333
Tab. 31:	Verzichtsgründe für Teilkostenrechnungssysteme in Abhängigkeit von der Rechtsform	340
Tab. 32:	Typisierung der eingesetzten Kostenrechnungssysteme in bezug auf die Eigentumsverhältnisse	342
Tab. 33:	Typisierung der eingesetzten Kostenrechnungssysteme in bezug auf die Rechtsform	344
Tab. 34:	Klassifikation von Kostenrechnungszwecken	347
Tab. 35:	Typisierung der eingesetzten Kostenrechnung	348
Tab. 36:	Typisierung der eingesetzten Kostenrechnung in bezug auf die Zwecke	349
Tab. 37:	Eingesetzte Kostenrechnungssysteme unter Berücksichtigung traditioneller Kostenrechnungszwecke	353
Tab. 38:	Eingesetzte Kostenrechnungssysteme unter Berücksichtigung moderner Kostenrechnungszwecke	355
Tab. 39:	Typisierung der eingesetzten Kostenrechnungssysteme in bezug auf die Zwecke	356
Tab. 40:	Pflichtsemester-Vorlesungswochenstunden im Bereich des Rechnungswesens an türkischen Hochschulen	388

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung	TOSYÖV	Türkiye Orta Ölçekli Sirketler Vakfi
ABC	Activity Based Costing		[Stiftung der türkischen mittelständischen Unternehmen, Selbständigen und Geschäftsführer]
AG	Aktiengesellschaft		
AS	Anonim Sirketi [Aktiengesellschaft]		
Aufl.	Auflage	TTK	Türk Ticaret Kanuni [Türkisches Handelsgesetzbuch]
BAB	Betriebsabrechnungsbogen	TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Musavirler ve Yeminli Mali Musavirler Odalari Birligi [Türkischer Dachverband der Bilanzbuchhalter, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer]
Bd.	Band		
bzw.	beziehungsweise		
d.h.	das heißt		
DM	Deutsche Mark	TÜSIAD	Türkiye Sanayi Is Adamlari Dernegi [Verband der türkischen Industriellen und Geschäftsleute]
EDV	Elektronische Datenverarbeitung		
ESTG.	Einkommensteuergesetz		
et al.	et alii [und andere]	UL	Unternehmensleitung
etc.	et cetera	VUK	Vergi Usul Kanunu [Türkisches Handelsgesetzbuch]
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung		
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung		
HGB	Handelsgesetzbuch		
IWF	Internationaler Währungsfond		
KG	Kommanditgesellschaft		
Imi	leistungsmengeninduziert		
Imn	leistungsmengenneutral		
Mrd.	Milliarden		
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development		
OHG	Offene Handelsgesellschaft		
PKS	Prozeßkostensatz		
REFA	Verband für Arbeitsstudien und Betriebsorganisation (REFA) e.V., Darmstadt		
RKW	Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft (RKW) e.V., Eschborn		
SPSS	Statistic Program for Sozial Science		
TL	Türk Lirasi [Türkische Lira]		

Abkürzungsverzeichnis zitierter Handwörterbücher und Zeitschriften

A.Ü.I.B.F.D	Ankara Üniversitesi İktisadi Bilimler Fakültesi Dergisi	IIE	Institute of Industrial Engineers Inc.
Ba	Beschaffung aktuell	IMV	Istanbul Mülkiyeliler Vakfı
BB	Betriebs-Berater	io	io Management Zeitschrift
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung	I.Ü.I.F.Y	Istanbul Üniversitesi İktisadi Fakültesi Yayınları
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis	JfB	Journal für Betriebswirtschaft
BWM	Betriebswirtschaftsmagazin	JoCM	Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry
cm	controller magazin	krp	Kostenrechnungspraxis
DB	Der Betrieb	MED	Muhasebe Enstitüsü Dergisi
DBW	Die Betriebswirtschaft	MM	Manager Magazin
DSWR	Datenverarbeitung in Steuer, Wirtschaft und Recht	NACA	National Association of Cost Accountants
DU	Die Unternehmung	NB	Neue Betriebswirtschaft
FB/IE	Fortschrittliche Betriebsführung/ Industrial Engineering	RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
HB	Handelsblatt	U.D.H	Unsere Duisburger Hochschule - Zeitschrift der Duisburger Universitäts-Gesellschaft
HBR	Harvard Business Review		
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen	WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
HdWW	Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft	WISU	Das Wirtschaftsstudium
Hm	HARVARD manager [seit 1993: HARVARD BUSINESS Manager]	WP	Der Wirtschaftsprüfer
HWA	Handwörterbuch der Absatzwirtschaft	Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft	ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
HWFü	Handwörterbuch der Führung	ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung [bis 1964: ZfbF - Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung]
HWO	Handwörterbuch der Organisation	ZfgV	Zeitschrift für die gesamte Versicherungswissenschaft
HWPers	Handwörterbuch des Personalwesens	ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
HWPlan	Handwörterbuch der Planung		[seit 1965: ZfbF - Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung]
HWProd	Handwörterbuch der Produktionswirtschaft	zfo	Zeitschrift Führung + Organisation [bis 1981: Zeitschrift für Organisation]
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens	ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
HWRev	Handwörterbuch der Revision		

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

In den siebziger Jahren hat sich die türkische Wirtschaft in einer bedrohlichen Krise befunden, die durch eine stetig ansteigende Arbeitslosigkeit, eine hohe Inflationsrate sowie eine wachsende Auslandsverschuldung und ein gravierendes Handels- und Zahlungsbilanzdefizit gekennzeichnet war. Diese Gründe haben dazu geführt, daß die Weltbank, die OECD sowie der IWF einerseits und zum anderen die türkischen Arbeitgeberverbände einen grundlegenden wirtschaftspolitischen Wandel gefordert haben. Der hiermit verbundene außen- und innenpolitische Druck hat schließlich die türkischen Regierungen veranlaßt, seit Beginn der achtziger Jahre einen zunehmend liberalen Kurs in der Wirtschaftspolitik zu verfolgen.¹ Dieser Kurswandel zeigt sich bis in die Gegenwart insbesondere in der Privatisierung staatlicher Unternehmen, der Abschaffung staatlicher Monopole sowie der Durchführung arbeitsmarktpolitischer Maßnahmen. Weiterhin hat die zum 1.1.1996 in Kraft getretene Zollunion² zwischen der Türkei und der Europäischen Union wesentlich zu einer Liberalisierung, Intensivierung und Globalisierung des Wirtschaftsgeschehens beigetragen.

Es bleibt festzuhalten, daß türkische Unternehmen einer zunehmend dynamischen und komplexen Umwelt³ gegenüberstehen. Dies hat zu großen Auswirkungen auf die Wettbewerbssituation der einzelnen Unternehmen geführt. So ist einerseits ein verstärkter Wettbewerb der türkischen Unternehmen untereinander festzustellen, andererseits hat der Wettbewerb aufgrund des Eintritts ausländischer Unternehmen in den türkischen Markt in den achtziger und neunziger Jahren enorm zugenommen. Darüber hinaus agieren türkische Unternehmen verstärkt auf den Weltmärkten, wodurch sie auch auf die internationale Konkurrenz treffen.⁴ Berücksichtigt man

¹ Dieser wirtschaftspolitische Wandel wurde vor allem von dem damaligen türkischen Ministerpräsidenten Turgut Özal initiiert. Vgl. auch Pürsün [Türkei 1997], S.928.

² Vgl. hierzu Rumpf [Zollunion 1997], S.46ff. Vgl. auch Pürsün [Türkei 1997], S.928.

³ Vgl. zur grundsätzlichen Problematik der permanenten Umweltveränderungen Kaluza [Produktdifferenzierungsstrategie 1996a], S.193, Aaker [Marke 1998], S.43, und Lester et al. [Manager 1998], S.26.

⁴ In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Textilindustrie und die Nahrungs- und Genußmittelindustrie zu nennen.

zusätzlich die rapide fortschreitende technologische Entwicklung insbesondere im Bereich moderner Fertigungssysteme sowie der Informations- und Kommunikationstechnologie und darüber hinaus den Wandel von Verkäufer- zu Käufermärkten, so wird deutlich, daß türkische Unternehmen einem zunehmenden Kostendruck ausgesetzt sind.

Zur Lösung der aufgeführten Probleme gewinnen die modernen betriebswirtschaftlichen Instrumente der Unternehmenssteuerung für türkische Unternehmen stetig an Bedeutung. Im Rahmen dieser Instrumente nimmt die Kostenrechnung eine herausragende Stellung ein. Hierzu trägt wesentlich die aufgrund ihrer Schwankungsbreite weitgehend nicht antizipierbare und hohe Inflationsrate in der Türkei bei.⁵

Es ist deshalb sehr überraschend, daß die Bedeutung der Kostenrechnung im betriebswirtschaftlichen Schrifttum der Türkei bisher nur unzureichend erkannt wird. Dies zeigt sich nicht nur in der geringen Anzahl von Publikationen, die sich mit dieser Thematik auseinandersetzen, sondern auch dadurch, daß es sich bei dem überwiegenden Teil dieser Veröffentlichungen lediglich um Übersetzungen aus dem deutschsprachigen und anglo-amerikanischen Schrifttum handelt. Dieser bloße Wissenstransfer ist jedoch vor dem Hintergrund ideologischer, politischer, sozio-ökonomischer sowie kultureller Unterschiede zwischen diesen Ländern nicht unproblematisch. Darüber hinaus resultiert aus dieser Vorgehensweise häufig eine uneinheitliche Verwendung der Fachterminologie. Ferner beurteilen wir die im Schrifttum durchweg vertretene monistische Sichtweise, die die Dominanz der Finanzbuchhaltung gegenüber der Kostenrechnung hervorhebt, sehr kritisch.

Die Kostenrechnung gehört zu den Teilgebieten der Betriebswirtschaftslehre, bei denen die Verbindung zwischen der Wissenschaft und der unternehmerischen Praxis sehr eng ist. Dennoch besteht in der traditionellen betriebswirtschaftlichen Forschung im Hinblick auf die Kostenrechnung ein großes Informationsdefizit. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, daß die Anzahl der bislang durchgeführten empirischen Erhebungen im Bereich Kostenrechnung sowohl im deutschsprachigen

⁵ Vgl. hierzu Uman [Enflasyon Muhasebesi 1989], S.123f., Kurtbay [Enflasyon 1992], S.42, Ongun [Kronoloji 1992], S.281, Türkkkan [Sanayilesme 1994], S.49, Oyan et al. [Maliye 1995], S.131, Yüksel [Enflasyon Muhasebesi 1996], S.49, und Tokgöz [Gelisme 1998], S.18.

als auch im anglo-amerikanischen Raum gering ist.⁶ Darüber hinaus konzentrieren sich die in der Bundesrepublik Deutschland durchgeführten Studien zum großen Teil auf eine bestimmte Branche oder liefern lediglich einen repräsentativen Querschnitt von Mittel- bzw. Großunternehmen eines speziellen Wirtschaftszweigs und haben mithin keinen allgemeingültigen Charakter.⁷ Ferner ist festzustellen, daß Kleinunternehmen im Rahmen der empirischen Erhebungen kaum beachtet werden.

Das türkische betriebswirtschaftliche Schrifttum weist in dieser Hinsicht ein besonders großes Forschungsdefizit auf. Trotz intensiver Recherchen war es uns nicht möglich, einschlägige Informationen, die sich auf eine fundierte Datengrundlage stützen, zu gewinnen. Die Begründung hierfür ist darin zu sehen, daß in der Türkei zu dieser speziellen Problematik bislang keine umfassenden empirischen Untersuchungen durchgeführt wurden.⁸ Im Rahmen der wenigen vorliegenden empirischen Erhebungen wurde die Kostenrechnung bislang lediglich als Teilaspekt innerhalb eines übergeordneten Untersuchungsgegenstandes, etwa des externen Rechnungswesens, aufgegriffen.⁹ Zudem sind die empirischen Erhebungen durch einen geringen Stichprobenumfang gekennzeichnet, so daß sie nur von geringer

⁶ Vgl. hierzu Küpper [Rechnungswesen 1993], S.603.

⁷ Vgl. ausführlich zu den in der Bundesrepublik Deutschland durchgeführten Untersuchungen Horváth et al. [Planung 1978], Wurm [Kostenrechnungssysteme 1978], Marner [Rechnungswesen 1980], Frost/Meyer [Kostenrechnungssysteme 1981], IHK [Mittelstand 1981], Küpper [Kosteninformationen 1983], Becker [Kostenrechnung 1984], Wied-Nebbeling [Preisverhalten 1985], Kind [Rechnungswesen 1986], Küpper/Hoffmann [Entwicklungstendenzen 1988], Witt [Controlling 1988], Krauß/Eifert [Kostenrechnung 1990], Weber et al. [Einführung 1990], Küpper et al. [Planungsverfahren 1990], Kosmider [Kostenrechnung 1991], Koeder [Rechnungswesen 1992], Amshoff [Controlling 1993], Spitzer [Rechnungswesen 1993], Weber [Grossunternehmen 1993], Hauer [Entscheidungsrechnung 1994], Schehl [Industrieunternehmen 1994], Schmitt-Eisleben [Internes Rechnungswesen 1994], Funke [Fixkosten 1995], Lange/Schauer [Kostenrechnung 1996], Franz/Kajüter [Kostenmanagement 1997], Währisch [Kostenrechnungspraxis 1998], und Stoi [Prozeßkostenmanagement 1999].

⁸ Vgl. hierzu ausführlich Laik [Türkiyede'ki Muhasebe 1980], S.122, Bilginoglu [Birim Maliyetleme 1982], S.14, Yildirim [Bilgisayarli Muhasebe 1988], S.53, Artan [Endüstri 1991], S.86f., Günes [Fiyatlandirma 1991], S.160, Aksit [Maliyet Muhasebesi 1993], S.35, und Üstün [Maliyet Muhasebesi 1995], S.114.

⁹ Zu den bisher durchgeführten empirischen Erhebungen vgl. Gecikligün [Muhasebe 1982], S.102ff., sowie Ersoy [Maliyet Arastirmasi 1990], S.181ff. Gecikligün untersucht Kostenrechnung im Hinblick auf ihre Zwecke und die angewandten Kalkulationsverfahren sowie eine mögliche EDV-Unterstützung. Ersoy konzentriert sich im Rahmen seiner Untersuchung auf die angewandten Kalkulationsverfahren und den EDV-Einsatz.