

Überblick über die deutschen verschiedenen Teilkostenrechnungssysteme

Kaname Sakaguchi

Vorbemerkung

Im vorliegenden Aufsatz versucht der Verfasser, deutsche verschiedene Teilkostenrechnungssysteme einander gegenüberzustellen. Dabei behandelt er als die bedeutendsten die Mengenkostenrechnung von Eugen Schmalenbach, die Blockkostenrechnung von Kurt Rummel, das Direct Costing, die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung, die Relative Einzelkostenrechnung von Paul Riebel, die Grenzplankostenrechnung von Hans-Georg Plaut und Wolfgang Kilger, und die Standard-Grenzpreisrechnung von Hans-Hermann Böhm und Friedlich Wille.

A. Mengenkostenrechnung

Als eine der wichtigsten Grundlagen, die später in Deutschland den Übergang zur verschiedenen Systeme der Teilkostenrechnung erleichterten, wird Eugen Schmalenbachs Kostenlehre angesehen. Bereits in seiner ersten Veröffentlichung im Jahre 1899 teilte Schmalenbach die Gesamtkosten in „primäre Unkosten“ und „sekundere Unkosten“¹⁾. Später präziserte er diese Trennung der Gesamtkosten. Zum Beispiel in seiner späteren Veröffentlichung im Jahre 1925 hat Schmalenbach die Gesamtkosten in „fixe“, „proportionale“, „degressive“ und „progressi-

1) Schmalenbach, E., Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, Leipzig 1928. (Unveränderter Nachdruck aus der Deutschen Metallindustriezeitung, 15. Jg., 1899.), S.8ff.

ve“ eingeteilt²⁾. Weiters im Jahre 1930 bringt er das Beispiel eines linearen Kostenverlaufs³⁾. Eine Form der Kostenrechnung, bei der die fixen Kosten konsequent ausgegliedert werden, hat Schmalenbach als „Mengenkostenrechnung“ bezeichnet⁴⁾. Später wurde diese Bezeichnung durch die Begriffe „Proportionalkostenrechnung“ und „Grenzkostenrechnung“ ersetzt.

Andererseits schon im Jahre 1919 bringt Schmalenbach den instrumentalen Charakter der Kostenrechnung klar zum Ausdruck⁵⁾. Den in bezug auf eine bestimmte Zielsetzung richtigen Wertansatz bezeichnet er als „Kalkulationswert“ oder „optimale Geltungszahl“. Schmalenbach sieht in diese Begriffe jenes wichtige Instrument, mit dessen Hilfe sich die Betriebe optimal leiten lassen.

Zusammenfassend kann man feststellen, daß Schmalenbach in die Betriebswirtschaftslehre nicht nur die Grenzkostenbetrachtung, sondern auch die Grenznutzenbetrachtung eingeführt hat.

B. Blockkostenrechnung

Neben Eugen Schmalenbach findet man auch bei Kurt Rummel Ansätze für die Weiterentwicklung der Kostenrechnung zu einer Grenzkostenrechnung. Auch er kommt bei seiner Untersuchung zum Grundgedanken des proportionalen Ansatz⁶⁾. Und kann man wohl anneh-

-
- 2) Schmalenbach, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 2. Aufl., Leipzig 1925, S.20ff.
 - 3) Schmalenbach, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., Leipzig 1930, S.48.
 - 4) Schmalenbach, a.a.O., Grundlagen, 5. Aufl., S.113f.
 - 5) Schmalenbach, a.a.O., Grundlagen, 2. Aufl., S.9.
 - 6) Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Aufl., Düsseldorf 1949, S.V.

men, daß er den Kostenverlauf als in der Regel linear annahm⁷⁾.

Rummel findet zwei Maßgrößen, denen die Kosten proportional sein können. Daraus teilt er die Gesamtkosten in zwei Gruppen, nämlich die kalenderzeitproportionale Kosten und mengenproportionale Kosten⁸⁾. Seiner Konzeption, die Schlüsselung der kalenderzeitproportionalen Kosten auf die Gütermenge zu vermeiden, führte zu der Erkenntnis, daß man die kalenderzeitproportionalen Kosten aus der Kostenträgerrechnung herausläßt. Eine solche Form der Kostenrechnung bezeichnete Rummel als Blockkostenrechnung⁹⁾. Er baut seine Blockkostenrechnung auf der Grundlage seiner Einheitskalkulation auf.

In seiner Einheitskalkulation fordert Rummel, daß nach Möglichkeit alle Gemeinkostenarten einzeln nach den ihnen zugrundeliegenden proportionalen Beziehungen auf die Kostenträger zugerechnet werden¹⁰⁾. Seine Gedankengänge haben sich seither immer mehr durchgesetzt und in die betriebliche Praxis Eingang gefunden.

Zusammenfassend kann man feststellen, daß für die Weiterentwicklung der Teilkostenrechnung in Deutschland bildet die von Kurt Rummel vorgeschlagene Lösung des Fixkostenproblems eine der wichtigsten theoretischen Grundlagen.

C. Direct Costing

Das Direct Costing entstand Anfang der dreißiger Jahre vor allem in den USA, um das Fixkostenproblem besser zu lösen. Charakteristisch für diese Erscheinungsform der Teilkostenrechnung sind die strikte Trennung in fixe und variable Kosten und die Zurechnung lediglich der

7) Rummel, a.a.O., S.12.

8) Rummel, a.a.O., S.28 u. 57.

9) Rummel, a.a.O., S.127f.

10) Rummel, a.a.O., S.117.

variablen Kosten auf die Kostenträger. Beim Direct Costing eingehen die fixen Kosten lediglich in einem Block in das Ergebnis. Ausgangspunkt für die Behandlung der fixen Kosten im Direct Costing ist der Gedanke, daß Fixkosten Periodenkosten und nicht Stückkosten sind. Im allgemeinen ist es nicht als Plankostenrechnung konzipiert.

Weiters ist es notwendig, variable und fixe Kosten im Direct Costing strikt zu kennzeichnen. Sie entsprechen nicht genau den Begriffen Einzel- und Gemeinkosten. Die variablen Kosten also neben den (Produkt) Einzelkosten auch die variablen Gemeinkosten umfassen.

Man kann die Aussagefähigkeit des Direct Costing in bezug auf Erfolgsausweis, Preisbildung, Betriebskontrolle, Produktauswahl, Erfolgsplanung usw. untersuchen.

Zum Beispiel bestimmt das Direct Costing als neue Preisuntergrenze die variablen Stückkosten. Danach muß bei freien Kapazitäten mindestens eine Deckung der vermeidbaren Kosten erzielt werden. Dabei muß man beachten, daß die vermeidbaren Kosten mit den variablen Stückkosten nicht identisch sind.

Der Deckungsbeitrag im Direct Costing kann außerdem nur solange als zuverlässige Dispositionsgröße verwendet werden, wie die darauf beruhenden Entscheidungen nicht zur Beeinflussung der fixen Kosten führen. Es darf also weder zu Kapazitätsveränderungen noch zu Engpaßsituationen kommen¹¹⁾.

Ferner muß noch beachtet werden, daß die Genauigkeit der Ergebnisse des Direct Costing wesentlich davon abhängt, inwieweit eine exakte Trennung in proportionale und fixe Kosten gelingt. Auch sollten die Probleme der Umbewertung von Teil- auf Vollkosten aufgrund handels-

11) Ebert, G., Kosten- und Leistungsrechnung, Wiesbaden 1978, S.163 : Vgl., Böhm, H.-H. & Wille, F., Deckungsbeitragsrechnung, Grenzpreisrechnung und Optimierung, 6. Aufl., München 1977, S.419.

und steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften sowie der Rechnungslegung für externe Zwecke nicht unterschätzt werden.

Trotzdem kann man den größten Vorzug des Direct Costing in seiner Einfachheit und Marktverbundenheit sehen¹²⁾. So kann man feststellen, daß das Direct Costing fundamentaler Verläufer der anschließenden Formen der Teilkostenrechnung ist.

D. Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung

Eine genauere Betrachtung über die fixen Kosten läßt erkennen, daß sie viele unterschiedliche Merkmale besitzen. Zum Beispiel kann man den Fixkostenblock nach der Gesichtspunkten der Grad ihrer Beziehung zu verschiedenen Zurechnungseinheiten, der Zeitpunkt ihrer Ausgabewirksamkeit usw. auflösen.

Klaus Agthe schlägt vor, den einzigen Block der fixen Kosten in mehrere kleinere Blöcke zu spalten, und zwar in der Form, daß man die jeweiligen fixen Kosten jener Bezugsgröße zuordnet, zu der sie in einer engeren Mittel-Zweck-Beziehung stehen¹³⁾. Er unterscheidet demnach zwischen Erzeugnisfixkosten, Erzeugnisgruppenfixkosten, Kostenstellenfixkosten, Bereichsfixkosten und Unternehmensfixkosten. Die in dieser Weise differenzierten Fixkosten sind stufenweise durch den jeweils zur Verfügung stehenden Deckungsbeitrag zu decken. Aus einer Zurechnung der fixen Kosten auf jene Bezugsgrößen, für welche sie ausschließlich anfallen, ergibt sich gegenüber dem Direct Costing der Vorteil, daß man erkennen kann, durch welche Produkt, Produktgruppe, Kostenstelle, Be-

12) Mellerowicz, K., *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren*, 6. Aufl., Freiburg im Breisgau 1977, S.131.

13) Agthe, K., *Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing*, ZfB, 1959, S.406 : Vgl., Seicht, G., *Die Grenzbetrachtung in der Entwicklung des betrieblichen Rechnungswesens*, Berlin 1977, S.95.

reich, die jeweiligen Fixkosten verursacht werden.

Weiters schlägt Agthe vor, innerhalb der Fixkostenblöcke auch eine Unterscheidung in ausgabewirksame und nichtausgabewirksame Kosten zu treffen¹⁴. Jedoch gibt es sehr viele Kritiken, in der Kostenrechnung die Ausgabewirksamkeit der Kosten zu berücksichtigen¹⁵.

Horst Schwarz unterscheidet in seinem Versuch zur Verbesserung der Kostenrechnung zwischen speziellen und allgemeinen Fixkosten¹⁶. Dazu werden aus dem gesamten Fixkostenblock die den Produkte bzw. Produktgruppen zurechenbaren Teile als spezielle Fixkosten herausgelöst. Weiters will Schwarz ebenfalls eine Gliederung der Kosten in kurzfristig ausgabewirksame und kurzfristig nicht ausgabewirksame vornehmen.

Peter Heine trennt den Fixkostenblock weiter auf und differenziert nach Fixkosten der Produkte und Fixkosten der Produktgruppen¹⁷.

Gegenüber diesen Vorschläge vertritt Gerhard Seicht durch eine „Stufenweise Grenzkostenrechnung“ ein System zu entwickeln, welches die verschiedenartige „Festigkeit“ der fixen Kosten im Rahmen einer stufenweisen Fixkostendeckung berücksichtigt¹⁸. So schlägt er vor, die fixen Kosten nicht nach ihrer Ausgabewirksamkeit (kurz-, mittel- und langfristig und überhaupt nichtausgabewirksam), sondern nach ihrer Ab-

14) Vgl., Koch, H., Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, ZfhF, 1953, S.316.

15) Z.B., Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 8. Aufl., Wiesbaden 1981, S.97 : Käfer, K., Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Zürich 1964, S.492 : Laßmann, G., Die Kosten- und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle in Industriebetrieben, Düsseldorf 1968, S.38.

16) Schwarz, H., Neuere Gesichtspunkte in der Kostenrechnung von Industrie- und Handelsbetrieben ; Problematik und Möglichkeiten einer Berücksichtigung in vereinfachter Form, NB, 1962, S.170.

17) Heine, P., Direct Costing – eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, ZfhF, 1959, S.517.

18) Seicht, G., Die stufenweise Grenzkostenrechnung ; Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung, ZfB, 1963, S.703.

baufähigkeit in kurz-, mittel- und langfristig abbaubare zu differenzieren¹⁹⁾.

Es ist nicht eindeutig bestimmbar, daß man welche von den Ausgabe-wirksamkeit oder Abbaufähigkeit der Fixkosten bevorzugen soll. Das hängt von den Entscheidungssituationen ab. Jedoch kann man feststel-len, daß die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung durch die Auflösung des Fixkostenblocks eine wesentliche Schwäche des Direct Costing behebt.

E. Relative Einzelkostenrechnung

Die Relative Einzelkostenrechnung ist von Paul Riebel entwickelt und im Jahre 1959 erstmals veröffentlicht worden²⁰⁾. Der entscheidungsorien-tierten Kostenbegriff, die Grundrechnung sowie die differenzierte Deckungsbeitragsrechnung können als grundlegend für dieses Teilkosten-rechnungssystems angesehen werden.

Nach Riebel stellen die betrieblichen Entscheidungen die Quellen der Kosten und Leistungen sowie des Erfolgs einer Unternehmung dar. Dem-gemäß versteht er unter Kosten die mit der Entscheidung über das be-trachtete Objekt ausgelösten Ausgaben. Riebel geht von dem Identitätsprinzip aus, nach dem Kosten und Leistungen auf die Entschei-dungen zurückzuführen sind, von denen sie ausgelöst werden. Nach die-sem Prinzip liegt für entscheidungsbedingte Kosten stets eine Bezugsgröße vor. Nach Riebel lassen sich sämtliche Kosten einer dieser Bezugsgrößen als Einzelkosten zurechnen.

Er trennt die Kosten also nicht nach ihrer Abhängigkeit von Einfluß-größen wie Direct Costing und andere Formen der Teilkostenrechnung, sondern nach ihrer direkten Zurechenbarkeit als Einzelkosten auf Kosten-

19) Vgl., Seicht, G., Grenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnung ; Grundsätz-liches und neuere Entwicklungen, KRP, 1982, S.63.

20) Riebel, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF, 1959.

träger, Kostenstellen, Bereiche usw. So gilt eine weitgehende Relativität für von ihm vorgeschlagene Einteilung in Einzel- und Gemeinkosten.

Das System der Relative Einzelkostenrechnung von Riebel wird in eine Grundrechnung und in Auswertungsrechnungen gegliedert. Die Konzeption der Grundrechnung stammt von Eugen Schmalenbach²¹⁾.

Die Grundrechnung gibt einen Überblick über die gesamten relativen Einzelkosten einer Unternehmung, die während einer zukünftigen oder abgelaufenen Abrechnungsperiode anfallen. Sie enthält einerseits die Kostenarten und Kostenkategorien, andererseits die Vielzahl unterschiedlicher Bezugsgrößen. Somit bezeichnet Riebel die Grundrechnung als eine kombinierte Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung²²⁾.

Dagegen werden die jeweiligen Rechnungsziele der Kostenrechnung durch die Auswertungsrechnungen erreicht. Dazu muß nach Riebel die Kostenrechnung durch die Einbeziehung der betrieblichen Leistungen und Erlöse zu einer Deckungsbeitragsrechnung ausgebaut werden. Sein Verfahren beruht auf der Trennung der Kosten und Erlöse nach der Disponierbarkeit und Zurechenbarkeit nach dem Identitätsprinzip, wobei nur solche Kosten und Erlöse einander gegenübergestellt oder einem Untersuchungsobjekt zugerechnet werden dürfen, die auf eine identische Entscheidung zurückgehen²³⁾. Riebel bezeichnet seine Deckungsbeitragsrechnung als ein vieldimensionales, zeitlichfortschreitendes System von Erfolgsdifferenzrechnungen, in denen – von speziellen zum allgemeinen Untersuchungs- und Entscheidungsobjekt führend –

21) Vgl., Riebel, P., Der Aufbau der Grundrechnung im System des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZdBAE, 1964, S.84 : Riebel, P., Zum Konzept einer zweckneutralen Grundrechnung, ZfbF, 1979, S.788.

22) Riebel, a.a.O., Das Rechnen, S.216.

23) Riebel, P., Systemimmanente und anwendungsbedingte Gefahren von Differenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen, BFuP, 1974, S.498.

die jeweils einander entsprechenden, auf identische Dispositionen zurückführbaren Erlös- und Kostenteile (relative Einzelerlöse und Einzelkosten) gegenübergestellt werden²⁴⁾.

Die Konzeption der Relative Einzelkostenrechnung hat die wissenschaftliche Diskussion über die Teilkostenrechnung sehr bereichert. Nach Konrad Mellerowicz liegt die Stärke der Riebelschen Einzelkostenrechnung auf theoretischem Gebiet²⁵⁾. Das strenge Verursachungsprinzip in der Kostenrechnung ist also hier mit aller Konsequenz durchgeführt.

Auch die Idee der Relativierung des Einzelkostenbegriffs, verbunden mit ihrer Eingliederung in ein System der Kostenrechnung, ist theoretisch anzuerkennen. Darauf beruht eine in ihrem Umfang und vor allem in ihrer Aussagefähigkeit erweiterte Kostenrechnung, deren Basis die vieldimensionale Gliederung der Kosten in Kostenkategorien sowie der Zurechnungseinheiten als Bezugsgrößen sind. Als Vorteile ergeben sich daraus der hohe Grad und der Umfang richtiger und genauer kostenrechnerischer Aussagen als Entscheidungshilfen²⁶⁾

Gegen die Relative Einzelkostenrechnung werden aber auch einige Kritiken vorgeschlagen. Nach Gerhard Seicht können bei der Relative Einzelkostenrechnung die variablen Kosten nur in ihrer Gesamtheit für das Unternehmen ermittelt werden, so daß ein aussagefähiger Deckungsbeitrag über die variablen Kosten nur für das gesamte Unternehmen, also ein Gesamtdeckungsbeitrag für das ganze Unternehmen, ermittelt werden kann²⁷⁾. Riebel sieht jedoch im stufenweisen Rechnen mit Deckungs-

24) Riebel, P., Deckungsbeitragsrechnung, in ; Kosiol, E. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp.383.

25) Mellerowicz, a.a.O., S.141.

26) Ebert, a.a.O., S.172 : Vgl., Schweitzer, M., Hettich, G.O. & Küpper, H.-U., Systeme der Kostenrechnung, München 1975, S.418.

27) Seicht, a.a.O., Die Grenzbetrachtung, S.101.

beitragen gar nicht die Aufgabe, die Deckungsbeiträge je Bezugsgröße über die variablen Kosten zu ermitteln, sondern darin, die Deckungsbeiträge über die Einzelkosten je Bezugsgröße festzustellen. Somit ist der Vorteil jeder Teilkostenrechnung, die Kosten verursachungsgerecht zu verrechnen, durch dieses System der Relative Einzelkostenrechnung zu nichte gemacht, da in diesem die variablen Gemeinkosten nicht auf jene Größen verrechnet werden, durch sie verursacht worden sind, sondern jenen, denen sie ungeschlüsselt als Ganzes angelastet werden können.

Außerdem nach Seicht bringt die von Riebel weiters empfohlene Gliederung der nach Abzug der gesamten variablen Einzelkosten vom Erlös verbleibenden fixen Einzelkosten in kurzperiodisch ausgabewirksame, langperiodisch ausgabewirksame und überhaupt nicht ausgabewirksame und deren stufenweise Alimentation aus dem Gesamtdeckungsbeitrag über die gesamten variablen Kosten eine weitere Verschleierung der Kosten-Leistungsbeziehung, ohne jedoch einen Finanzplan in irgendeiner Form zu ersetzen, denn Riebel beachtet gleich Klaus Agthe nicht, daß es variable Einzelkosten gibt, die nicht kurzfristig zu Ausgaben führen müssen und eine Gleichsetzung der variablen Kosten mit den Ausgaben daher nicht möglich ist²⁸⁾.

Auch Wolfgang Kilger kritisiert, daß Riebel keine Trennung von fixen und proportionalen Kosten in bezug auf den Beschäftigungsgrad einzelner Kostenstellen vornimmt²⁹⁾. Auch der Arbeitskreis „Deckungsbeitragsrechnung“ im betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der chemischen Industrie, der sich eingehend mit dem Kostenrechnungssystem von Riebel auseinandergesetzt hat, kommt zu dem Ergebnis, daß man in der Praxis auf die kostenstellenbezogene Einteilung in fixe und

28) Seicht, a.a.O., Die Grenz Betrachtung, S.102.

29) Kilger, a.a.O., S.93.

proportionale Kosten nicht verzichten kann³⁰⁾.

Außerdem weist der Arbeitskreis „Deckungsbeitragsrechnung“ kritisch darauf hin, daß bei der Relative Einzelkostenrechnung in der chemischen Industrie viel zu wenig interne Leistungen auf die verbrauchenden Kostenstellen verrechnet werden und der von der Deckungsbeitragsrechnung angestrebte höhere Aussagewert entscheidend in Frage gestellt werden kann³¹⁾.

Trotzdem dieser Kritiken kann man feststellen, daß die Konzeption der Relative Einzelkostenrechnung die wissenschaftliche Diskussion über die Teilkostenrechnung sehr bereichert hat.

F. Grenzplankostenrechnung

Die Grenzplankostenrechnung wurde nach dem zweiten Weltkrieg vor allem von Hans-Georg Plaut in Deutschland eingeführt. Er versuchte ab 1950 sowohl Plankostenrechnung als auch Grenzkostenrechnung in einem Abrechnungsverfahren zusammenzufassen, welches er Grenzplankostenrechnung nannte³²⁾. Schon im Jahre 1951 fordert Plaut, für jede Kostenart in jeder Kostenstelle den fixen und proportionalen Kostenbestandteil festzulegen³³⁾.

Danach im Jahre 1952 verwendet er erstmals die Bezeichnung „Grenzplankostenrechnung“, indem er ausführt: „Der Verfasser entwickelt die

30) Arbeitskreis »Deckungsbeitragsrechnung« im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e. V., Zur Anwendbarkeit der Deckungsbeitragsrechnung – unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in der chemischen Industrie –, DB, 1972, Beilage Nr.13, S.9.

31) Arbeitskreis »Deckungsbeitragsrechnung«, a.a.O., S.4.

32) Plaut, H.-G., Wo steht die Plankostenrechnung in der Praxis ?, ZfB, 1952.

33) Plaut, H.-G., Die Plankostenrechnung in der Praxis des Betriebes, ZfB, 1951, S537.

Plankostenrechnung schon seit etwa zwei Jahren – dem Gedanken von Kurt Rummel folgend – zu einer Grenz-Plankostenrechnung³⁴⁾. Weiters führt Plaut in bezug auf die Ideen und Anleitungen Eugen Schmalenbachs und Kurt Rummels aus: „Diese Erkenntnis ist wie gesagt nicht neu. Sie findet sich bei Schmalenbach und insbesondere bei Rummel, der schon seit 20 Jahren immer wieder betont, wie unlogisch und gefährlich es sei, die fixen Kosten den gefertigten Produkten irgendwie zuschlagen zu wollen“³⁵⁾.

Die Grenzplankostenrechnung ist durch die Verbindung der Plankostenrechnung mit der Grenzkostenrechnung (Direct Costing) charakterisiert. Plaut weist immer wieder hin, daß eine praktische Grenzkostenrechnung nur über eine Plankostenrechnung möglich sei. Ähnlichen Vorschlag kann man auch bei Wolfgang Kilger finden. Nach Kilger ist eine genaue Unterteilung in fixe und proportionale Kosten nur auf der Basis einer gründlichen Kostenplanung möglich³⁶⁾. So kann man feststellen, daß die besondere Bedeutung der Grenzplankostenrechnung im Ansatz von Plankosten liegt.

Für die Unternehmensführung erkennt Plaut den Vorteil, daß eine Betriebsabrechnung nach dem System der Grenzplankostenrechnung jederzeit und ohne Nebenrechnungen wichtige Daten zu liefern in der Lage ist, da nur die genaue Kenntnis der Grenzkosten rasche und vor allem richtige Entscheidungen ermöglicht, wie sie jeder Unternehmensführung, vor allem im Hinblick auf (1) Ermittlung der Preisuntergrenze bei schlechter Beschäftigung und Ertragslage eines Unternehmens, (2) die Artikel-

34) Plaut, a.a.O., Wo steht, S.400.

35) Plaut, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, 2 Teil ; Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, ZfB, 1953, S.407.

36) Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung ; Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 6. Aufl., Opladen 1974, S.100.

wahl nach Rentabilitätsgesichtspunkten bei Vollbeschäftigung, (3) Verfahrenswahl im Fertigungsbetrieb, (4) Investitionen zum Zweck der Rationalisierung im Fertigungsbereich, (5) Bewertung der Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten eines Industrieunternehmens und (6) Festlegung der Planbeschäftigung bei Durchführung einer flexiblen Plankostenrechnung in einem Industrieunternehmen obliegen³⁷⁾.

Zusammenfassend kann man feststellen, daß Plaut von 1950er Jahren an die Grenzplankostenrechnung in der deutschen betrieblichen Praxis fortschreitend verbreitet. Es ist das Hauptverdienst von Plaut, in viele Unternehmen die Systeme der Grenzplankostenrechnung eingeführt zu haben.

Es gibt andererseits auch einige wichtige Kritiken über die Grenzplankostenrechnung. So weist Gerhard Seicht als wichtigste Mängel der Grenzplankostenrechnung die Nichtberücksichtigung progressiver Kosten und den Ausweis der fixen Kosten als ungeteilter Block hin³⁸⁾.

Die theoretische Aspekte der Grenzplankostenrechnung werden vor allem von Wolfgang Kilger verfeinert. Das Thema Grenzplankostenrechnung hat er durch viele wichtige Bücher und Aufsätze ständig diskutiert. Die heutige Stand der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung ist durch die Weiterentwicklung zur dynamischen Grenzplankostenrechnung gekennzeichnet.

Hierzu schlägt Kilger vor, die bisherige Grenzplankostenrechnung in

37) Plaut, H.-G., Die Grenzplankostenrechnung, ZfB, 1955, S.39 : Plaut, H.-G., Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, ZfB, 1961, S.468ff. : Vgl., Seicht, a.a.O., Die Grenzbetrachtung, S.88f.

38) Seicht, a.a.O., Die Grenzbetrachtung, S.94ff. : Vgl., Kosiol, E. (Hrsg.), Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung ; Erhebungen und Studien zur grundsätzlichen Problematik, 3. Aufl., Berlin 1975, S.196.

folgenderweise zu verbessern³⁹⁾.

- (1) Die Plankalkulationen müssen so gestaltet werden, daß sie sich ohne Schwierigkeiten an das Preis- und Lohnniveau kürzerer Planungsperioden anpassen lassen⁴⁰⁾.
- (2) Die jahresbezogenen Plankalkulationen müssen so gestaltet werden, daß sich alle Kosten des Fertigungsbereichs ohne Schwierigkeiten eliminieren lassen, die von Entscheidungen der Produktionsvollzugsplanung abhängen⁴¹⁾.
- (3) Man muß in einer Grenzplankostenrechnung, die nicht nur jahresbezogene proportionale Selbstkosten der Erzeugnisse zur Verfügung stellt, sondern auch Selbstkosten für kürzere Planungsperioden, in der Kostenplanung bei der Auflösung in fixe und proportionale Kosten nebeneinander mehrere Fristigkeitsgrade in bezug auf die Anpassung personeller Potentialfaktoren an Beschäftigungsschwankungen berücksichtigen⁴²⁾.

In bezug auf diese drei Vorschläge versucht er die analytische Kostenplanung als Grundlage der Grenzplankostenrechnung und die Plankalkulation als kalkulatorische Grundrechnung zu überprüfen. Weiters behandelt er das Problem, ob die Erzeugnis-Grenzkosten als Grundlage für die Planung und Kontrolle des Periodenerfolgs geeignet sind. Anschließend zeigt er die zukünftigen Entwicklungstendenzen der

39) Kilger, W., Die Entstehung und Weiterentwicklung der Grenzplankostenrechnung, in ; Jacob, H. (Hrsg.), Schriften zur Unternehmensführung, Band 21, Wiesbaden 1976 ; Kilger, W., Die Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung als geschlossenes Planungsmodell, in ; Mellwig, W. (Hrsg.), Unternehmenstheorie und Unternehmensplanung ; Helmut Koch zum 60. Geburtstag, Wiesbaden 1979.

40) Kilger, a.a.O., Die Entstehung, S.33.

41) Kilger, a.a.O., Die Entstehung, S.34.

42) Kilger, a.a.O., Die Entstehung, S.36.

Grenzplankostenrechnung.

Die bedeutsamste Kritik an der Plankalkulation, wie sie insbesondere von den Vertretern der Betriebsmodelle erhoben wird, bezieht sich auf die Vorabentscheidungen des Produktionsvollzugs⁴³⁾. In den Plankalkulationen werden nämlich geplante Seriengrößen, geplante Bedienungsrelationen bei Mehrstellenarbeit, geplante Verfahrensbedingungen und ein geplanter Einzelmaterialeinsatz festgelegt. Hierdurch wird die Plankalkulation in gewisser Hinsicht „starr“, woraus Ansatzpunkte der Kritik resultieren⁴⁴⁾.

Gert Laßmann weist hin, daß stück- bzw. kostenträgerbezogene Erfolgsgrößen (Deckungsbeiträge) nur unter relativ einfachen Produktions- und Marktbedingungen für Planungs- und Kontrollrechnungen geeignet sind. Ein stückbezogener Ansatz verliert seine Operationalität, wenn jede denkbare Kombination von Einflußgrößenwerten diskontinuierlich-punktuell zu anderen Stückerfolgen führt⁴⁵⁾. So weist Laßmann hin, daß erst durch die Planung zutreffende Vorgabegrößen gefunden werden können. Daher hält er eine Integration der Absatz- und Produktionsplanung mit der Kostenplanung für sinnvoll und zweckgerecht⁴⁶⁾.

Für jetzt bleibt das Problem bestehen, ob man eine Verschmelzung von Kostenrechnung und mathematischer Modellanalyse anstreben soll. Dennoch kann man feststellen, daß die Diskussion über neuere Grenzplankostenrechnung sehr nützlich für Weiterentwicklung der Teilkostenrechnungstheorie ist.

43) Kilger, W., Grenzplankostenrechnung, in ; Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983, S.65.

44) Vgl., Laßmann, a.a.O., S.33f.

45) Laßmann, G., Betriebsmodelle, in ; Chmielewicz (Hrsg.), a.a.O., S.91.

46) Laßmann, a.a.O., Betriebsmodelle, S.90.

G. Standard-Grenzpreisrechnung

Die traditionale Vollkostenrechnung und die wichtigsten Teilkostenrechnungssysteme in Form des Direct Costing sowie der Grenzplankostenrechnung sind von Hans-Hermann Böhm und Friedlich Wille mit dem Argument kritisiert worden, daß diese Verfahren in Engpaßsituationen nicht zu richtigen Entscheidungen führen können⁴⁷⁾. Um diesen Mangel zu beseitigen, schlagen sie Standard-Grenzpreisrechnung vor.

Nach Gerhard Seicht war es im deutschsprachigen Raum vor allem Böhm, der die Bedeutung des „linear Programmings“ erkannte und durch das „Operations Research“ im allgemeinen und das „Linear Programming“ im besonderen von neuem auf die kalkulatorische Bedeutung des Grenznutzens aufmerksam wurde⁴⁸⁾. Dabei bildet das Eugen Schmalenbachs Konzept der pretialen Lenkung den Kern der Standard-Grenzpreisrechnung⁴⁹⁾. Ihre wesentlichen Merkmale liegen im Ansatz von Standard-Grenzpreisen, die aus Leistungsertragssätzen der Kostenstellen zu berechnen sind. Sie setzen sich aus einem Leistungskostensatz und einem Leistungserfolgssatz zusammen.

Die Leistungskostensatz stimmen mit den Grenzkostensatz des Direct Costing und der Grenzplankostenrechnung überein. Sie ist die proportionalen Kosten pro Bezugsgrößeneinheit. Dagegen kennzeichnen die Leistungserfolgssätze die Höhe des Deckungsbeitrags, der durch die Verwendung einer Bezugsgrößeneinheit der Kostenstelle entgeht. Diese Sätze sehen Böhm und Wille als kalkulatorische Zusatzkosten der Kapazitätsnutzung je Belegungsstunde an⁵⁰⁾.

47) Böhm & Wille, a.a.O., S.422f.

48) Seicht, a.a.O., Die Grenz betrachtung, S.117.

49) Vgl., Böhm & Wille, a.a.O., S.33 u. 427.

50) Böhm & Wille, a.a.O., S.50.

Das Grundproblem der Standard-Grenzpreisrechnung liegt in der Bestimmung der Leistungserfolgssätze, die sich nur im Rahmen einer totalen Planung mit Hilfe von linearen oder nichtlinearen Planungsmodellen bestimmen lassen. In der Praxis scheitert ihr umfassender Einsatz an der Komplexität der realisierten Fertigungsprogramme. Außerdem fehlen bisher auch weitgehend die personal- und verwaltungstechnischen Voraussetzungen⁵¹⁾.

Gegen die Standard-Grenzpreisrechnung und gegen das Konzept einer Unternehmungssteuerung durch Lenkungspreise werden mehrere Einwände vorgebracht⁵²⁾. Der Haupteinwand gegen die Standard-Grenzpreisrechnung besteht darin, daß sich die Opportunitätskostensätze nicht unabhängig von den mit ihrer Hilfe zu treffenden Entscheidungen über die Zusammensetzung des Produktionsprogramms ermitteln lassen⁵³⁾. So weist Herbert Hax hin, daß die Opportunitätskostensätze und die den einzelnen Verwendungsmöglichkeiten zugewiesenen Gütermengen ein System interdependenter Größen bilden. Hieraus folgert er: „Wenn man sich der mathematischen Programmierung bedient, findet man den optimalen Produktionsplan gleichzeitig mit den Opportunitätskostensätzen, benötigt diese für die zu treffenden Dispositionen also gar nicht mehr“⁵⁴⁾.

51) Ebert, a.a.O., S.177.

52) Schweitzer, Hettich & Küpper, a.a.O., S.385.

53) Kilger, a.a.O., Flexible, 8. Aufl., S.101.

54) Hax, H., Kostenbewertung mit Hilfe der mathematischen Programmierung, ZfB, 1965, S.210.

Literaturverzeichnis

Verwendete Abkürzungen:

BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
DB	Der Betrieb
KRP	Kostenrechnungspraxis
NB	Neue Betriebswirtschaft
ZdBAE	Zeitschrift der Buchhaltungsleute »Aufwand und Ertrag«
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

- Agthe, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, ZfB, 1959, SS.404–418.
- Arbeitskreis »Deckungsbeitragsrechnung« im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e. V., Zur Anwendbarkeit der Deckungsbeitragsrechnung – unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in der chemischen Industrie –, DB, 1972, Beilage Nr. 13, SS.1–15.
- Böhm, H.–H. & Wille, F., Deckungsbeitragsrechnung, Grenzpreisrechnung und Optimierung, 6. Aufl., München 1977.
- Ebert, G., Kosten- und Leistungsrechnung, Wiesbaden 1978.
- Hax, H., Kostenbewertung mit Hilfe der mathematischen Programmierung, ZfB, 1965, SS.197–210.
- Heine, P., Direct Costing – eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, ZfhF, 1959, SS.515–534.
- Käfer, K., Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Zürich 1964.
- Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung ; Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 6. Aufl., Opladen 1974.
- Kilger, W., Die Entstehung und Weiterentwicklung der Grenzplankostenrechnung als entscheidungsorientiertes System der Kostenrechnung, in ; Jacob, H. (Hrsg.), Schriften zur Unternehmensführung, Band 21, Wiesbaden 1976, SS.9–39.
- Kilger, W., Die Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung als geschlossenes Planungsmodell, in ; Mellwig, W. (Hrsg.), Unternehmenstheorie und Unternehmensplanung ; Helmut Koch zum 60. Geburtstag, Wiesbaden 1979, SS.69–94.

- Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 8. Aufl., Wiesbaden 1981.
- Kilger, W., Grenzplankostenrechnung, in ; Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983, SS.57–81.
- Koch, H., Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, ZfhF, 1953, SS.303–327.
- Kosiol, E. (Hrsg.), Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung ; Erhebungen und Studien zur grundsätzlichen Problematik, 3. Aufl., Berlin 1975.
- Laßmann, G., Die Kosten- und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle in Industriebetrieben, Düsseldorf 1968.
- Laßmann, G., Betriebsmodelle, in ; Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983, SS.87–108.
- Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, 6. Aufl., Freiburg im Breisgau 1977.
- Plaut, H.-G., Die Plankostenrechnung in der Praxis des Betriebes, ZfB, 1951, SS.531–543.
- Plaut, H.-G., Wo steht die Plankostenrechnung in der Praxis ?, ZfhF, 1952, SS.396–407.
- Plaut, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, 2 Teil ; Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, ZfB, 1953, SS.402–413.
- Plaut, H.-G., Die Grenzplankostenrechnung, ZfB, 1955, SS.25–39.
- Plaut, H.-G., Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, ZfB, 1961, SS.460–482.
- Riebel, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF, 1959, SS.213–238.
- Riebel, P., Der Aufbau der Grundrechnung im System des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZdBAE, 1964, SS.117–120 u. 142–146.
- Riebel, P., Deckungsbeitragsrechnung, in ; Kosiol, E. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp.383–400.
- Riebel, P., Systemimmanente und anwendungsbedingte Gefahren von Differenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen, BFuP, 1974, SS.493–529.
- Riebel, P., Zum Konzept einer zweckneutralen Grundrechnung, ZfbF, 1979, SS.785–798.

- Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Aufl., Düsseldorf 1949.
- Schmalenbach, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 2. Aufl., Leipzig 1925.
- Schmalenbach, E., Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, Leipzig 1928. (Unveränderter Nachdruck aus der Deutschen Metallindustriezeitung, 15. Jg., 1899.)
- Schmalenbach, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., Leipzig 1930.
- Schwarz, H., Neuere Gesichtspunkte in der Kostenrechnung von Industrie- und Handelsbetrieben ; Problematik und Möglichkeiten einer Berücksichtigung in vereinfachter Form, NB, SS.145–148 u. 169–174.
- Schweitzer, M., Hettich, G.O. & Küpper, H.-U., Systeme der Kostenrechnung, München 1975.
- Seicht, G., Die stufenweise Grenzkostenrechnung ; Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung, ZfB, 1963, SS.693–709.
- Seicht, G., Die Grenz Betrachtung in der Entwicklung des betrieblichen Rechnungswesens, Berlin 1977.
- Seicht, G., Grenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnung ; Grundsätzliches und neuere Entwicklungen, KRP, 1982, SS.55–63.

Zusammenfassung

Die im vorliegenden Aufsatz beschreibenden Formen der Teilkostenrechnung haben jeweils eigene Konzeption und Anwendungsmöglichkeiten. Auch die historischen Entwicklungstendenzen sind in gewissem Maße geklärt. Dennoch ist es für jetzt nicht möglich, die Aussagefähigkeit alternativer Teilkostenrechnungssysteme exakt zu messen. Zur Weiterentwicklung der Teilkostenrechnungstheorie wäre es notwendig, alle wichtigen Zwecke der Kostenrechnung in die Untersuchung einzu beziehen und die besonderen betrieblichen Bedingungen anzugeben, unter denen die Aussagen jeweils nur Gültigkeit haben.