

WHU-Forschungspapier Nr. 9 (1992)

**Wegfallkosten als Informationsbasis
strategischer Entscheidungen**

Von: Jürgen Weber, Christian Bungenstock, Jochen Holzwarth*

WHU

Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung
Heerstraße 52
D – 5414 Vallendar/Rhein

-
- Prof. Dr. Jürgen Weber ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Controlling an der WHU. Christian Bungenstock und Jochen Holzwarth sind wissenschaftliche Mitarbeiter am gleichen Lehrstuhl.

Forschungspapier zur Wegfallkostenrechnung, Version-06G 15. Januar 1992

Wegfallkosten als Informationsbasis strategischer Entscheidungen

Eine Erfolgsrechnung für verbundene
strategische Geschäftseinheiten

Christian Bungenstock, Jochen Holzwarth, Jürgen Weber

Vallendar im Januar 1992

Inhaltsverzeichnis:

Vorwort.....	I
Inhaltsverzeichnis.....	1
1. Erfolgsmessung für verbundene Geschäftseinheiten.....	2
2. Begriff der Wegfallkosten	7
2.1 Definition.....	7
2.2 Historische Wurzeln des Begriffs	8
3. Abgrenzung des Kostenbegriffs der Wegfallkostenrechnung von denen der bekanntesten Kostenrechnungssysteme	10
3.1 Vollkostenrechnungssysteme.....	10
3.2 Teilkostenrechnungssysteme	14
3.2.1 Variable und fixe Kosten	14
3.2.2 Einzel- und Gemeinkosten in relativierter Form	19
3.2.3 Leistungs- und Bereitschaftskosten.....	22
3.3 Fazit	24
4. Vergleich der Wegfallkostenrechnung mit ähnlichen Ansätzen in anderen ökonomischen Feldern.....	25
4.1 Berechnung gegenseitiger Subventionierung in öffentlichen Unternehmen.....	25
4.2 Bestimmung von Austrittsbarrieren in der strategischen Planung	26
5. Zusammenhang zwischen der Wegfallkostenrechnung und der Investitionsrechnung	26
6. Bestimmung der Wegfallkosten	29
6.1 Bestimmung der Produktionsfaktoren, die der Leistungs- erstellung der analysierten Geschäftseinheit dienen.....	29
6.2 Abbaufähigkeit der betroffenen Produktionsfaktoren	30
6.3 Berechnung der Wegfallkostenhöhe.....	32
7. Zusammenfassung und Ausblick	33
Literatur.....	35

Vorwort:

Das vorliegende Forschungspapier entstand in einer ersten Version im Spätherbst 1990. Aufgrund verschiedener parallel verlaufender Forschungsprogramme verzögerte sich die Abschlußarbeiten bis zum Spätherbst 1991.

Obwohl sich die Autoren über die Fortsetzung ihrer Forschungsarbeit und der "Vorläufigkeit" ihrer bisherigen Ergebnisse auf diesem als wertvoll erachteten Gebiet einig sind, geben Sie mit diesem Beitrag einen Zwischenbericht - in Inhalt und Form -, welcher die Diskussion mit interessierten Vertretern aus Theorie und Praxis anregen möge.

Die Autoren danken Frau Dr. Ingrid Göpfert, die das Forschungsprojekt in seiner praktischen Phase begleitete und sich mit einem Beitrag an einer später verworfenen Konzeption dieses Papiers im Spätherbst 1990 beteiligte. Selbstverständlich gehen die verbliebenen Fehler dieses Beitrags allein zu Lasten der Autoren.

Prof. Dr. Jürgen Weber
Dipl.-Kfm. Christian Bungenstock
Dipl.-Kfm. Jochen Holzwarth

Wegfallkosten als Informationsbasis strategischer Entscheidungen

Eine Erfolgsrechnung für verbundene strategische Geschäftseinheiten

Christian Bungenstock, Jochen Holzwarth, Jürgen Weber

1. Erfolgsmessung für verbundene Geschäftseinheiten

Die Geschäftseinheit eines Konzerns erzielt einen Verlust von über fünfzig Prozent des Umsatzes. Sie repräsentiert ein Dienstleistungsunternehmen mit einem Umsatz von mehreren hundert Millionen DM. Ein sofortiger Marktaus tritt erscheint dem flüchtigen Betrachter als einzig sinnvolle Maßnahme.¹

Bei genauerer Untersuchung zeigt sich, daß die Geschäftseinheit ihre Leistung in hoher Verbundenheit mit anderen Geschäftseinheiten des Konzerns erstellt.² Für die wesentlichen Produktionsaktivitäten werden Potentialfaktoren gemeinsam genutzt.³ Um den Erfolg der Geschäftseinheit zu messen, müssen die Kosten aus den Verbundleistungen zugerechnet werden.⁴ Die Erlöse sind im vorliegenden Fall eindeutig abgrenzbar. Die Situation, Erlöse eindeutig zurechnen zu können, Kosten jedoch nicht, ist typisch für Unternehmen aus dem Dienstleistungsbereich, vor allem wenn sie Netze betreiben, wie Eisenbahnen, Fluggesellschaften, Post- oder Telekommunikationsdienste. Homogene Produkt-/Markt-Segmente werden zu Geschäftseinheiten zusammengefaßt,⁵ die Produktionsstrukturen bleiben dabei unberücksichtigt.

¹ Tatsächliche Ausgangssituation für ein Forschungsprojekt des Lehrstuhls für Controlling und Logistik an der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung Koblenz. Am Forschungsprojekt waren Prof. Dr. Jürgen Weber, Dr. Ingrid Göpfert, Dipl.-Kfm. Christian Bungenstock und Dipl.-Kfm. Jochen Holzwarth beteiligt.

² Zur Verbundenheit von Leistungen vgl. Riebel, P.: Überlegungen zur Integration von Unternehmensplanung und Unternehmensrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB), 57. Jg. (1987), S. 1154-1168, hier: S. 1158.

³ Vgl. Weber, J.: Logistikkostenrechnung, Berlin, Heidelberg, New York u.a.: Springer, 1987, S. 69.

⁴ Die Grundlagen der Erfolgsrechnung für Unternehmen oder Unternehmensteile beschreiben Kilger, W.: Kurzfristige Erfolgsrechnung, Wiesbaden: Gabler, 1962 und Beste, T.: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 2., erweiterte Auflage, Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag, 1962.

⁵ Vgl. Hinterhuber, H. H.: Die organisatorische Umsetzung der strategischen Planung im Unternehmen, in: ZfB, 48. Jg. (1978), S. 425-428, hier: S. 428 und Gälweiler, A.: Strategische

Die Kosten, die für mehrere verbundene Geschäftseinheiten gemeinsam anfallen, werden im untersuchten Konzern mit einer Vollkostenrechnung auf einzelne Geschäftseinheiten zugeschlüsselt, um deren Erfolg zu messen. Der Zweck, für den die Vollkostenrechnung primär geschaffen wurde, ist jedoch die Kalkulation von Preisen. Zur Erfolgsanalyse von Geschäftseinheiten ist es nicht zweckmäßig, die Geschäftseinheits-Gemeinkosten auf die einzelnen Geschäftseinheiten zu verteilen. Der Erfolg einer Geschäftseinheit ist der Überschuß der Erlöse über die Kosten, die in der Geschäftseinheit beeinflußt werden können.

Auf Basis dieser Erkenntnis bilden die Systeme der Teilkostenrechnung Deckungsbeiträge als Differenz zwischen den Erlösen und den beeinflussbaren oder direkt zurechenbaren Kosten eines Objekts.⁶ Die Grenzplankostenrechnung als ein in der Praxis weit verbreitetes System legt in der Aufteilung der Kosten nach zurechenbaren und nicht zurechenbaren Bestandteilen einen kurzfristigen Maßstab an. Proportionale Kosten sind solche, die sich in der Planperiode beeinflussen lassen. Die Grenzplankostenrechnung ist mit dem primären Zweck entwickelt worden, die Wirtschaftlichkeit des Arbeitens in den Kostenstellen zu planen und zu kontrollieren und operative Entscheidungen bei gegebenen Kapazitäten zu fundieren.⁷ Zur Erfolgsanalyse für Geschäftseinheiten von Netzbetreibern ist die Annahme der Kurzfristigkeit und unveränderlicher Kapazitäten für die Einteilung der Kosten in zurechenbare und nicht zurechenbare inadäquat. Sie führt dazu, daß nur ein Bruchteil der Gesamtkosten auf die Geschäftseinheiten verteilt wird, da der weit überwiegende Kostenanteil bezogen auf die Geschäftseinheiten fixe Gemeinkosten darstellt.⁸

Geschäftseinheiten (SGE) und Aufbauorganisation der Unternehmung, in: Zeitschrift für Organisation (ZO), 48. Jg. (1979), S. 252-260, hier: S. 253.

- ⁶ Es gibt Teilkostenrechnungssysteme, die einem Objekt nur seine variablen Kosten, seine direkten Kosten (variable Fertigungskosten) oder seine relativen Einzelkosten zurechnen. Vgl. Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Auflage, Wiesbaden: Gabler, 1988, S. 69 ff., Harris, J. N.: What did we earn last month?, in: National Association of Cost Accountants (NACA)-Bulletdn, Vol. 17 (1936), sect. 1, S. 501-527, hier: S. 504 ff. und Riebel, P.: Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und der Betriebsdisposition, in: ZfB, 26. Jg. (1956), S. 278-289, hier: S. 280 ff.
- ⁷ Vgl. Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung und...a.a.O., 1988, S. 740 ff. Riebels System der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung soll auch Entscheidungen unterstützen, die Kapazitätsänderungen umfassen. Vgl. Riebel, P.: Überlegungen zur Integration...a.a.O., 1987, S. 1159 ff.
- ⁸ Vgl. Rabe, U.: Verbundproduktion von Telekommunikationsdiensten und das Problem der Kostenzurechnung, in: Archiv für das Post- und Fernmeldewesen, Heft 2, 1989, S. 147-162, hier: S. 147 und Elek, A.: The Allocation of Capital Costs, in: Bellcore-Bell Canada Conference (Hrsg.): Telecommunications Costing in a Dynamic Environment, Montreal 1989, S. 242-253; hier: S. 242 ff.

Für die Erfolgsanalyse von Geschäftseinheiten kann weder die Vollkostenrechnung noch die Grenzplankostenrechnung relevante Daten liefern. Die Vollkostenrechnung ordnet den Geschäftseinheiten Kosten zu, die sie nicht vollständig beeinflussen können, die Grenzplankostenrechnung verzichtet auf die Zurechnung der Kostenanteile, die zwar nicht kurzfristig, jedoch im überjährigen Zeithorizont geändert werden können. Jede Geschäftseinheit bestimmt die Höhe der fixen Gemeinkosten mit, indem durch ihre Existenz leistungsfähigere oder flexiblere und damit teurere Infrastrukturnetze als ohne ihre Existenz erforderlich sind.

Für die Erfolgsrechnung wird ein Instrument benötigt, das die Gemeinkosten so aufteilt, daß die Geschäftseinheit genau mit den Kostenanteilen belastet wird, die sie langfristig beeinflussen kann. Der vorliegende Beitrag beschreibt ein speziell für den Zweck der Erfolgsmessung verbundener Geschäftseinheiten gestaltetes Instrument, das im Gegensatz zu den heutigen Instrumenten aus der Kostenrechnung adäquate Daten liefert: die Wegfallkostenrechnung.

Mit diesem Beitrag wird zugleich eine Neueinschätzung des Stellenwerts der Kostenrechnung im Kanon strategischer Informationsinstrumente angeregt. Obwohl die strategische Planung bisher allein die Investitionsrechnung als adäquates Instrument zur Beurteilung der Entscheidung über Marktaustritt oder Weiterführung der Geschäftseinheit einsetzt, gibt es Gründe, die für einen ergänzenden Einsatz der Kostenrechnung - auch innerhalb von Fragestellungen der strategischen Planung - sprechen.

Die Aufgaben der Kostenrechnung und der Investitionsrechnung sind in der betriebswirtschaftlichen Theorie bisher streng getrennt.⁹ Während die Kostenrechnung Informationen zur Fundierung kurzfristiger Entscheidungen, im Rahmen bestehender Kapazitäten, liefern soll,¹⁰ ist die Investitionsrechnung für die Bearbeitung langfristiger Entscheidungsprobleme verantwortlich. Sie behandelt Problemstellungen, die sich mit dem Auf- oder Abbau von Kapazitäten beschäftigen. Die Kostenrechnung vernachlässigt die Zeitpräferenz von Ein- und Auszahlungsströmen und beschränkt sich auf die Binbeziehung kalkulatorischer Zinsen, die Investitionsrechnung dagegen setzt sich mit dem Problem der Zeitpräferenz intensiv auseinander.

⁹ Eine prominente Ausnahme bildet die Theorie der relativen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung nach Riebel, vgl. Riebel, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung, 6., wesentlich erweiterte Auflage, Wiesbaden: Gabler 1990.

Derzeit bestehen keine nennenswerten¹¹ Verbindungen zwischen der Kostenrechnung und dem Informationssystem der strategischen Planung und Kontrolle. Das Instrumentarium der strategischen Planung und Kontrolle ist weniger gut ausgebaut als das der operativen Planung und Kontrolle. Strategische Früherkennungssysteme befinden sich noch im Entwicklungsstadium, Umfang und Inhalt der für strategische Neupositionierungen erforderlichen Informationen und Informationsquellen sind ebenso wenig konkretisiert wie Informationsbedarfe im Forschungs- und Entwicklungsbereich.¹² Verstärkt gilt dies für die angesprochenen Marktaustritts- oder Stilllegungsplanungen.¹³ Die Kostenrechnung hat dieses Informationsdefizit bislang nicht erkannt bzw. gar beseitigt.¹⁴ Daß sich diese Situation nicht zwangsläufig aus der Eigenart der strategischen Planung ergibt, zeigen die Ausführungen von Porter zum Problemkreis "Austrittsbarrieren". Er differenziert drei Arten von rechnungswesensspezifischen exit barriers:¹⁵

- remanente Gemeinkosten für unteilbare Potentialfaktoren, die durch mehr als die aufzugebende Geschäftseinheit genutzt werden,
- Kosten des Marktaustrittsprozesses (z.B. Sozialplankosten, Konventionalstrafen, Abbruchkosten) und
- Buchverluste, die durch die außerordentliche Abschreibung spezialisierter Aktiva vom Buchwert auf den oft weit niedrigeren Liquidations- oder Schrottwert entstehen.

10 Vgl. beispielsweise Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung und ... a.a.O. 1988, S. 740 ff.

11 Vgl. z.B. Grünwald, H.-G.: Informationssysteme für die Planung, in: Szyperski, N. (Hrsg.): Handwörterbuch der Planung (HWPlan), Stuttgart: Poeschel, 1989, Sp. 692-708.

12 Vgl. z.B. Walter, M.: Strategische Kontrolle von Forschungs- und Entwicklungsprojekten. Konzeption und Implementierung eines Projekt-Controllings für Neuentwicklungen und angewandte Forschung in Unternehmen, Berlin: Schmidt, 1989, hier: S.106-121 und S. 161-172.

13 "Accounting data, which are designed to measure the health of a business as a going concern, are inappropriate for making exit decisions". Ans: Porter, M. E.: Please note location of nearest exit: Exit barriers and strategic and organizational planning, in: California Management Review, 19. Jg. (1976), S. 21-33, hier: S. 24. Vgl. zum Problem ausführlich Napp, H.: Stilllegungen: notwendige Optionen in der Unternehmensplanung, Stuttgart: Poeschel, 1990, hier: S. 126-159.

14 So findet sich das Wort strategische Planung im über 2000 Spalten umfassenden Handwörterbuch des Rechnungswesens nur ein einziges Mal (und zudem ohne Bezug auf die Verbindung zwischen strategischer Planung und Kostenrechnung). Gleiches gilt für Standardlehrbücher zur Kostenrechnung. Vgl. Kosiol, E. / Chmielewicz, K. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens (HWR), 2. Auflage, Stuttgart: Poeschel, 1981.

15 Vgl. Porter, M. E.: Wettbewerbsstrategie: Methoden zur Analyse von Branchen und Konkurrenten, 3. Aufl., Frankfurt/Main: Campus 1985, hier: S. 324 ff.

Keine der Positionen ist gegenwärtig im Rechnungswesen ausgewiesen, obwohl die Kostenrechnung zumindest remanente Gemeinkosten ausweisen könnte. Remanente Gemeinkosten sind die Kosten, die auch nach Aufgabe der strategischen Geschäftseinheit verbleiben. Sie sind diejenigen Kosten, die als Residualgröße ausgewiesen werden können, wenn die Wegfallkosten identifiziert werden.

Im Ergebnis liefert eine Wegfallkostenanalyse zentrale Informationen für die strategische Planung. Sind die Wegfallkosten relativ niedrig, basiert das Geschäft mit anderen Worten stark auf einem mehrfach nutzbaren Potentialsockel¹⁶, geht es darum, die einzelnen Sparten bzw. Märkte zu halten. Der Preisspielraum zur Abwehr von Konkurrenten ist relativ groß, ebenso aber auch die Ergebniswirkung von Absatzeinbußen. Strategische Zielsetzung muß es hier in erster Linie sein, die Potentialauslastung langfristig zu sichern. Hohe Wegfallkosten dagegen weisen auf eine relative Unabhängigkeit der einzelnen Geschäftsfelder hin. Marktaustrittsentscheidungen fallen hier ceteris paribus leichter.

Obwohl der strategischen Planung zuzuordnen, können - so zeigen die kurzen Ausführungen - Marktaustrittsentscheidungen durch die Kostenrechnung informatorisch unterstützt werden. Ob man diese Informationen in Form von Desinvestitionskalkülen verdichtet¹⁷ oder - z.B. aufgrund der derartigen Planungen stets innewohnenden erheblichen Datenunsicherheit - unverdichtet bereitstellt, ist dabei nicht bedeutsam. Es geht allein um die Beibringung der Basisdaten für die strategische Planung. Es ist keine Informationsquelle erkennbar, die hierzu in ähnlicher Weise geeignet wäre wie die Kostenrechnung. Die folgende Darstellung der Wegfallkostenrechnung dient der Untermauerung dieser Hypothese.

¹⁶ Diese Situation ist in vielen dienstleistungsnahen Bereichen zu finden, z.B. bei der Bundesbahn zwischen Personen- und Güterverkehr oder beim Postdienst bezüglich Briefdienst und Rentendienst.

¹⁷ Vgl. zu derartigen Kalkülen nochmals Napp, H.: Stillelegungen...a.a.O., 1990, S. 142 ff.

2. Begriff der Wegfallkosten

2.1 Definition

Die Wegfallkostenrechnung mißt den Erfolg einer einzelnen Geschäftseinheit. Sie identifiziert aus den vollen einer Periode zugerechneten Kosten und Erlösen die Wegfallkosten und -erlöse für die jeweils analysierte Geschäftseinheit und stellt letztere einander gegenüber.

Wegfallkosten sind alle bei einer hypothetischen Aufgabe der untersuchten Geschäftseinheit langfristig abbaubaren Kosten. "Langfristig abbaubar" bedeutet: nach Abschluß des Abbanprozesses, beispielsweise nachdem alle freizusetzenden Arbeitskräfte freigesetzt oder umgesetzt sind. Analog dazu sind die Wegfallerlöse die mit dem Abbau der Geschäftseinheit einhergehenden langfristigen Erlöschwunde.

Der Kostenbegriff wird hier verwendet, obwohl der Untersuchung ein langfristiger Horizont zugrundeliegt. Wegfallkosten sind mit Sicherheit keine Auszahlungen, denn sie unterliegen - wie die Kosten - einer zeitlichen Abgrenzung auf die Jahresperiode¹⁸ und einer sachlichen Abgrenzung auf verschiedene Objekte der Zurechnung. Weiterhin rekurren Wegfallkosten auf einen Güterverzehr, der bewertet wird, somit auf ein "klassisches" Merkmal des (wertmäßigen) Kostenbegriffs.¹⁹

Kosten und Erlöse, die für mehrere Geschäftseinheiten gemeinsam anfallen und innerhalb der Planperiode nicht disponibel sind, wie beispielsweise die Bereitschaftskosten eines Großrechners, werden im langfristigen Betrachtungszeitraum der Wegfallkostenanalyse potentiell teilbar. Nach Aufgabe einer Geschäftseinheit könnte bei der Reinvestition des Großrechners ein kleineres Modell angeschafft werden, das geringere Kosten verursacht. Die Kostendifferenz wäre den Wegfallkosten der stillzulegenden Geschäftseinheit zuzurechnen. Diese langfristige Einbeziehung von Entscheidungen über Potentialveränderungen stellt eine dynamische Betrachtungsweise im Konzept dar.

Wegfallkosten und -erlöse werden zunächst komparativ-statisch ermittelt. Der Vergleich der Istsituation mit einer fernen Zukunft ist ein gedankliches Konstrukt,

¹⁸ Mit der Wegfallkostenrechnung wird aus dem tatsächlichen Jahreserfolg der Geschäftseinheit ein hypothetischer Jahreserfolg einer zukünftigen Periode.

mit dem vermieden wird, Abbauprozesskosten und kurz- oder mittelfristige Abbauehemmnisse berücksichtigen zu müssen. Die Wegfallkostenrechnung kann und will nicht beurteilen, ob eine tatsächliche Desinvestition sinnvoll ist.²⁰ Das Ignorieren von Sozialplankosten oder mehrjährigen Lieferverpflichtungen reduziert den Aufwand für die Wegfallkostenermittlung erheblich und macht sie kontextunabhängig. Wenn die strategische Planung zum Beispiel den Ausbau eines alternativen Geschäfts vorsieht, fallen beim Marktaustritt keine Sozialplankosten für die Mitarbeiter an, die in das neue Geschäft übernommen werden können. Die Expansionsentscheidung reduziert so die Kosten des Marktaustritts und beeinflusst die Austrittsentscheidung. Da auf strategischer Ebene sehr viele Entscheidungen in ihrer Kostenwirkung verknüpft sind, würde eine Erfolgsrechnung, die diese Kontextabhängigkeiten abbildet, an hoher Komplexität leiden und dadurch womöglich Konfusion anstatt Beurteilungshilfe auslösen. Die Wegfallkostenrechnung abstrahiert also von den Kosten und Randbedingungen eines tatsächlichen Abbaus von Produktionsfaktoren. Sie beschäftigt sich intensiv mit der Frage der prinzipiellen Abbaubarkeit und damit der Teilbarkeit von Produktionsfaktoren oder Leistungen, die von mehreren Geschäftseinheiten genutzt beziehungsweise erstellt werden.

2.2 Historische Wurzeln des Begriffs

Den Begriff der Wegfallkosten verwendet Höffken 1976 in einem Beispiel, mit dem er belegt, daß zur Entscheidungsvorbereitung oft die falschen Kosteninformationen herangezogen werden. Er ist inhaltlich identisch mit dem hier beschriebenen Wegfallkostenbegriff. Höffken beschreibt in dem Beispiel, daß für die Entscheidung zwischen der Stilllegung einer von drei identischen Anlagen und dem Weiterbetrieb aller Anlagen mit reduzierter Auslastung im Falle eines Nachfragerückgangs "die bei beiden Alternativen wegfallenden Kosten verglichen"²¹ werden müßten. Weiter schreibt er: "Über die Höhe dieser Wegfallkosten geben Kostendaten, die in einem nicht bekannten Umfang auch beschäftigungsunabhängige Kosten enthalten, keine Information."²² Höffken geht von einer Entscheidungssituation aus, die eine identische Analyse der Abbaubarkeit von Potentialfaktoren erfordert, wie sie weiter

19 Vgl. Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Auflage, Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag, 1956, hier: S. 6.

20 Die Vorteilhaftigkeit einer Desinvestition sollte durch eine Stilllegungsrechnung geprüft werden, die entscheidungsrelevante diskontierte Zahlungsströme addiert. Vgl. Napp, H.: Stilllegungen: notwendige Optionen...a.a.O., 1990, hier: S. 129 f.

21 Höffken, E.: Die Nachfrage nach Kosteninformationen im Unternehmen, in: Jacob, H. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in der Kostenrechnung (I), Schriften zur Unternehmensführung, Band 21, Wiesbaden: Gabler, 1976, S. 85-96., hier: S. 89.

22 Ebenda, S. 89.

unten beschrieben wird. Zwar schreibt er nicht explizit, daß er die langfristig wegfallenden Kosten untersuchen möchte, aus dem Kontext und den wörtlichen Ausführungen ergibt sich aber, daß nicht nur die kurzfristig variablen Kosten gemeint sind.

Vor Höffken, der seinem Artikel keine Quellenangaben und kein Literaturverzeichnis beifügt, erwähnte Käfer 1964 die "Zuwachs- oder Wegfallkosten ...", die "... je nach Höhe der bestehenden Betriebsanpassung pro Einheit verschieden"²³ sind. Sie sind höher als die Grenzplankosten und stellen nach Käfer die tatsächliche Preisuntergrenze dar. Aus dem Kontext ist zu schließen, daß Käfers Wegfallkosten nicht die langfristig abbaubaren Anteile von Potentialfaktoren enthalten, sondern nur die kurzfristig variablen Kosten, diese aber inklusive kurzfristig abbaubarer Kapazitätskosten.

Den Terminus "wegfallende Kosten" verwendet Riebel 1964 zur Kennzeichnung der Kosten, die infolge des Wegfalls einer Leistung automatisch verschwinden, im Gegensatz zu "zusätzlichen Kosten", die bei einer Entscheidung für das Erbringen einer Leistung automatisch entstehen.²⁴ Trotz sprachlicher Ähnlichkeit unterscheidet sich Riebels Begriff aber in der Automatik des Kostenabbaus bei Leistungsabbau inhaltlich vom Wegfallkostenbegriff.

²³ Käfer, K.: Standardkostenrechnung, 2., neubearbeitete und stark erweiterte Auflage, Stuttgart: Poeschel, 1964, S. 500.

²⁴ Vgl. Riebel, P.: Die Preiskalkulation auf Grundlage von Selbstkosten oder von relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF), 16. Jg. (1964), S. 549-612, hier: S. 606.

3. Abgrenzung des Kostenbegriffs der Wegfallkostenrechnung von denen der bekanntesten Kostenrechnungssysteme

Die in diesem Beitrag vorgestellte Wegfallkostenanalyse ist nicht durch die Theorie, sondern durch die Praxis motiviert worden.²⁵ Sie entstand aus der Erkenntnis, daß anerkannte Instrumente des entscheidungsorientierten Rechnungswesens bei der Erfolgsermittlung einzelner strategischer Geschäftseinheiten versagen,²⁶ ihren Rechnungszwecken gemäß auch versagen müssen. Die folgenden Ausführungen sind daher bestrebt, bekannte Kostenbegriffe der wichtigsten Kostenrechnungssysteme in ihrer regelmäßigen oder "normalen" Bedeutung mit dem Begriff der Wegfallkosten zu vergleichen.

Der Entscheidungsträger in der Praxis muß in die Lage versetzt werden, die seinem Zahlenmaterial zugrundeliegenden Abgrenzungskriterien mit den für eine Abbauentcheidung notwendigen vergleichen zu können. Für die Lösung seines Informationsproblems ist es unerheblich, ob einzelne Definitionen von Kostenbegriffen, womöglich erst unter zusätzlichen Annahmen, die Wegfallkosten einschließen könnten, wenn die für die praktische Anwendung notwendige Differenzierungsmethodik fehlt. Im folgenden wird der Wegfallkostenbegriff gegenüber bestehenden Kostenbegriffen abgegrenzt.

3.1 Vollkostenrechnungssysteme

Die Begriffe der Einzel- und Gemeinkosten sind charakteristisch für die klassische Vollkostenrechnung. Deren Zwecke sind primär die Dokumentation von aufgelaufenen Kosten einer Periode, aber auch die Preiskalkulation, wie dies in der LSÖ-Ära²⁷ des Dritten Reichs besonders deutlich wird.

Das wichtigste Prinzip, welches dieser Zurechnung zugrunde liegt, ist das Verursachungs- oder Kausalprinzip. Zum einen ist dieses Prinzip aus dem Bestreben ent-

²⁵ Die Analyse der Wegfallkosten wurde im Rahmen einer Auftragsstudie für ein dienstleistungsorientiertes deutsches Großunternehmen durchgeführt. Das laufende Rechnungswesen war nicht in der Lage, die notwendigen Informationen bereitzustellen.

²⁶ Theoretisches Vorbild des internen Rechnungswesens im eingangs erwähnten Projekt ist eine gut ausgebaute Vollkostenrechnung und (parallel dazu) eine flexible Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Beide genügen den herkömmlichen Informationsanforderungen des Topmanagements.

²⁷ LSÖ - Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber

standen, möglichst viele Kosten den Kostenträgern unmittelbar anzulasten, da nur diese Kostenzuordnung willkürfrei und intersubjektiv nachprüfbar ist. Zum anderen entspringt es einem Gerechtigkeitsdenken, welches bestrebt ist, den verschiedenen Kostenträgern Kosten nach ihrer anteiligen Leistungsanspruchnahme zuzuschlüsseln.

Schon in der methodischen Abfolge der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung wird die Bedeutung dieser Differenzierung deutlich. Während die Einzelkosten nach Aufnahme in der Kostenartenrechnung direkt an die Kostenträgerrechnung übergeben werden, müssen die Gemeinkosten den "Verschiebebahnhof"²⁸ der Kostenstellenrechnung durchlaufen, um so zur Zuschlüsselung auf die verschiedenen Kostenträger vorbereitet zu werden.

Da die direkte Zuordnung von echten Gemeinkosten nicht möglich ist, erfordert das Kriterium der Zurechenbarkeit eine anteilige Schlüsselung - die Teilung des für andere Rechnungszwecke möglicherweise Unteilbaren.²⁹

Stellt man dieser Kostendifferenzierung den Begriff der Wegfallkosten gegenüber, so ergibt sich die folgende Matrix:³⁰

Vollkostenrechnung versus Wegfallkostenanalyse	Wegfallkosten	Nichtwegfallkosten
Einzelkosten	(1)	(2)
Gemeinkosten	(3)	(4)

²⁸ Vgl. Weber, J.: Einführung in das Rechnungswesen II, Kostenrechnung, Stuttgart: Poeschel, 1990, S. 216.

²⁹ Die Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung Riebels vermeidet jede Schlüsselung von echten Gemeinkosten, denn man "verleugnet die Produktionsverbundenheit in den Betrieben, wenn man echte Gemeinkosten aufschlüsselt, und man verleugnet den Charakter fixer Kosten, wenn man sie künstlich proportionalisiert." Aus: Riebel P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (ZfHf), Neue Folge, 11. Jg. (1959), S. 213-238, hier: S. 213.

³⁰ Ein ähnliches Analyseschema verwendet Weber. Vgl. Weber, J.: Variable und fixe - eine überflüssige Unterteilung der Kosten, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium (WiSt), 16. Jg. (1987), S. 393-398.

Die Matrixfelder werden auf Überschneidungen untersucht. Kleinere Beispiele helfen, mögliche Schnittmengen bzw. Unterschiede aufzudecken.

Feld (1): Wegfallkosten, die zugleich Einzelkosten sind

Die Einzelkosten der Vollkostenrechnung sind in aller Regel auch Wegfallkosten unter dem Gesichtspunkt der Abbaentscheidung. Dennoch sollte beachtet werden, daß diese Übereinstimmung nur auf der sehr langfristigen Betrachtungsweise der Wegfallkostenanalyse beruht. Die Zuordnung zu den Einzelkosten folgt in den Vollkostenrechnungssystemen der Praxis in aller Regel einem schwach ausgelegten Verursachungsprinzip, welches primär von den Möglichkeiten der Kostenerfassung geprägt ist. Man begnügt sich mit einer eindeutigen Zurechenbarkeit, eine dispositive Abhängigkeit vom Zuordnungsobjekt, wie es insbesondere das Identitätsprinzip fordert, ist die Ausnahme.

Da Kostenremanenzen für Einzelkostenarten in der Regel kurz- bzw. mittelfristiger Art sind, können sie langfristig zumeist abgebaut werden. Nur wenige unternehmens- und personalpolitische bzw. rechtliche Gründe³¹ sind vorstellbar, die einen solchen Abbau verhindern.

Feld (2): Nichtwegfallkosten, die zugleich Einzelkosten sind

Die schwache Auslegung des Verursachungsprinzips begründet im Ausnahmefall auch Einzelkosten, die Nichtwegfallkosten darstellen - oft in der Form von Sonder-einzelkosten.³² Man denke beispielsweise an einen sehr langfristigen Rücknahme-vertrag für giftige Abfallprodukte eines Produktionsprozesses gegenüber den Abnehmern einer darauf begründeten Maschinenserie. Dieser Vertrag betrifft allein die zur Desinvestition anstehende Produktreihe. Die potentiellen Einzelkosten der Maschinenserie bleiben für den Maschinenproduzenten solange bestehen, wie

³¹ Vgl. u.a. Küpper, H.-U.: Kosten, fixe und variable, in: Kosiol, E.; Chmielewicz, K., Schweitzer, M. (Hrsg.): HWR...a.a.O., 1981, Sp. 950-962, inbes. Sp. 952-956. Ebenso: Schweitzer, M.: Kostenremanenz, in: Kosiol, E. (Hrsg.): HWR, 1. Auflage, Stuttgart: Poeschel 1970, Sp. 967-974.

³² Zum Begriff der Sondereinzelkosten vgl. auch Sertl, W. Klotek, H.: Kosten, Einzel- und Gemein- in: Kosiol, E.; Chmielewicz, K., Schweitzer, M. (Hrsg.): HWR...a.a.O., 1981, Sp. 945-950, hier insbesondere: Sp. 946.

Maschinen dieses Typs eingesetzt werden, unabhängig von der Aufgabe der Produktreihe.

Feld (3): Wegfallkosten, die zugleich Gemeinkosten sind

Gemeinkosten, welche Wegfallkosten darstellen, gibt es in den verschiedensten Formen. Zunächst ist hier an die sogenannten kumulativ bedingten Gemeinkosten zu denken, die Krömmelbein³³ beschrieben hat. In einer Lackiererei werden durch den Farbwechsel bedingte Reinigungskosten wegfallen, sofern die Produktpalette von einem grünen und einem gelben Produkt allein auf das gelbe reduziert wird. Auch alternativ bedingte Gemeinkosten können zum Teil reduziert werden. Dies gilt beispielsweise dann, wenn beschäftigungsabhängige Betriebsstoffkosten einer Maschine, die für vier Produkte eingesetzt wird, wegen der Aufgabe eines Produktes zurückgehen.³⁴

Feld (4): Nichtwegfallkosten, die zugleich Gemeinkosten sind

Die alternativ bedingten Gemeinkosten, die auch langfristig nicht abbaubar sind, wie beispielsweise Potentialmieten, zählen zu den Nichtwegfallkosten. Die Hallenmiete eines Fertigwarenlagers bleibt von der Aufgabe einer Produktparte unberührt, wenn es sachlich auch langfristig unmöglich ist, auf den Hallenraum zu verzichten.

Der Vergleich der Begriffsinhalte verdeutlicht das Dilemma des Entscheidungsträgers, der eine Abbauentcheidung unter der Hinzuziehung von Informationen der Vollkostenrechnung treffen muß. Die Inhalte der Begriffe Einzelkosten und Wegfallkosten sind weder genau deckungsgleich, noch genau disjunkt.

Dieses Ergebnis wird bereits über die hier angewandte Betrachtungsweise erzielt, die statische Verhältnisse, das heißt unveränderte Produktionsverhältnisse, zugrunde legt, damit aber einer kaum praxisgerechten Prämisse folgt. Ohne diese Prämisse müßten die möglichen Anpassungen und Veränderungen von Kostenblöcken miteinbezogen werden. Diese dann "dynamische" Betrachtungsweise ist dem praktischen Spezialfall vorbehalten und insoweit nicht Gegenstand theoretischer Begriffsana-

³³ Krömmelbein, G.: Gemeinkosten und Gemeinerlös als Begriffe im entscheidungsorientierten Rechnungswesen, in: Der Betrieb (DB), 28. Jg. (1975), S. 460-462.

³⁴ Solche Gemeinkosten sind typischerweise als unechte Gemeinkosten zu bezeichnen. Sie haben den Charakter von Einzelkosten.

lysen.³⁵ Hier sind Fragen zu erörtern wie die des Austauschs einer großen vergleichsweise teuren Miethalle gegen eine kleinere, den dann vorherrschenden Produktionsanforderungen gerecht werdende, billigere Halle.

3.2 Teilkostenrechnungssysteme

3.2.1 Variable und fixe Kosten

Das Wissen um die Unterscheidung verschiedener Kostenverläufe in Abhängigkeit von der Beschäftigung einer Basisperiode ist seit langem bekannt,^{36, 37} trotzdem sind es erst die aufkommenden Teilkostenrechnungssysteme, die dieses Wissen im laufenden internen Rechnungswesen der Unternehmen verankern. Im deutschen Sprachraum geschieht dies vor allem durch die Grenzplankostenrechnung, die von Plaut zu Anfang der fünfziger Jahre propagiert wird³⁸ und ihre späteren theoretischen Ausbau durch Kilger³⁹ findet. Der Begriff der Grenzplankostenrechnung ist eng mit den Begriffen der variablen und fixen Kosten verbunden. Der Begriff der variablen Kosten wird oftmals synonym mit dem der proportionalen Kosten verwendet.⁴⁰

Plaut bearbeitet mit der Konzeption der Grenzplankostenrechnung ein Kontrollproblem, seine Rechnung dient dem Zweck der Wirtschaftlichkeitskontrolle der einzelnen Kostenstelle. Als Ingenieur beginnt er seine Überlegungen in der von technischen Beziehungen geprägten Produktion. Da die Überwachung in Form einer

³⁵ Vgl. Abbildung 1.

³⁶ Schmalenbach hat bereits um die Jahrhundertwende differenzierte Untersuchungen zu proportionalen, fixen, progressiven und degressiven Kosten angestellt. Vgl. Schmalenbach, E.: Über Verrechnungspreise, in: ZfhF, 3. Jg. (1909), S. 165-185.

³⁷ Vgl. Schneider, D.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3., neubearbeitete und erweiterte Auflage, München und Wien: Oldenbourg 1987.

³⁸ Vgl. Plaut, H. G.: Die Grenz-Plankostenrechnung. Erster Teil, in: ZFB, 23. Jg. (1953), S. 347-363, sowie Plaut, H. G.: Die Grenz-Plankostenrechnung. Zweiter Teil, in: ZFB, 23. Jg. (1953), S. 402-413.

³⁹ Vgl. Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung. Einführung in die Theorie und Praxis moderner Kostenrechnung, Köln und Opladen 1961, heute: Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung und...a.a.O., 1988.

⁴⁰ Zur umfangreichen Kritik an diesem Vorgehen sowie zur theoretischen Ableitung der Proportionalität dieser Kosten in den ökonomisch relevanten Bereichen kann hier nur auf die Literatur verwiesen werden.
Gntenberg, E.: Über den Verlauf von Kostenkurven und seine Begründung, in: ZfhF. Neue Folge, 5. Jg. (1953), S. 1-35.

(Plan-) Soll-Ist-Kontrolle erfolgt, stehen auch Fragen der vorteilhaften Belegung der verfügbaren Maschinen im Blickfeld.⁴¹ Folgerichtig wird die Abhängigkeit von der Beschäftigung als relevantes Kriterium zur Gliederung der Kosten gewählt.⁴²

Kosten, die vollkommen unabhängig von der Beschäftigung entstehen, können nicht zur Kontrolle der Entscheidungen eines Kostenstellenleiters herangezogen werden. Daher werden diese fixen Kostenbestandteile von vornherein ausgesondert. Der Planungshorizont ist dabei den kaufmännischen Gepflogenheiten entsprechend das Geschäftsjahr. Dies hat einen maßgeblichen Einfluss auf die Differenzierung in variabel bzw. proportional und fix. Spätere Erweiterungsvorschläge zum Basiskonzept der Grenzplankostenrechnung versuchen, zusätzliche Informationen zu Fixkosten und zu verschiedenen Planungshorizonten, vor allem unterjähriger Natur, zuzulassen.⁴³

Obwohl die Grenzplankostenrechnung als das im deutschen Sprachraum am weitesten verbreitete Teilkostenrechnungskonzept seit Jahren zumeist sehr pauschal als entscheidungsorientiert angepriesen wird, stellt sie keine geeigneten Kosteninformationen für die vorliegende Fragestellung bereit. Eine Kritik an der Grenzplankostenrechnung lässt sich daraus dennoch nicht ableiten, hat der vorliegende Analysezweck doch nur sehr wenig mit den frühen Zwecken des Kostenrechnungssystems von Plaut, Kilger u.a. gemeinsam.

Die Matrixbetrachtung macht die Unterschiede der Kostenbegriffe aus der Grenzplankostenrechnung und aus der Wegfallkostenrechnung deutlich:

Kühn, U.: Betrachtungen zur Theorie des Kostenverlaufs und des Ertragsgesetzes, in: BFuP, 8. Jg. (1956), S. 389-413, hier: S. 389-393.

⁴¹ Vgl. Plaut, H.-G.: Die Grenz-Plankostenrechnung...a.a.O. (1953), S. 406.

⁴² Vgl. zu den Beispielen insbesondere: Plaut, H.-G.: Die Grenz-Plankostenrechnung...a.a.O. (1953), S. 404-407.

⁴³ Zunächst erfolgt die Beschränkung auf das jahresbezogene Basiskonzept, aus dessen Planungs- und Kontrollphilosophie sich zahlreiche Unterschiede zum Begriff der Wegfallkosten ergeben. Da die späteren Erweiterungen einige Modifikationen zum Basiskonzept der Grenzplankostenrechnung anregen, wird auf sie im Rahmen einer gesonderten Beurteilung am Ende dieses Abschnittes einzugehen sein.

Vgl. u.a. Seicht, G.: Die stufenweise Grenzkostenrechnung. Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung, in: ZfB, 33. Jg. (1963), S. 693-709.

Layer, M.: Die Kostenrechnung als Informationsinstrument der Unternehmensleitung, in: Jacob, H. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in...a.a.O., 1976. S. 97-138.

Kilger, W.: Die Entstehung und Weiterentwicklung der Grenzplankostenrechnung als entscheidungsorientiertes System der Kostenrechnung, in: Jacob, H. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in...a.a.O., 1976. S. 10-39.

Grenzplankostenrechnung versus Wegfallkostenanalyse	Wegfallkosten	Nichtwegfallkosten
Proportionale Kosten	(1)	(2)
Fixe Kosten	(3)	(4)

Feld (1): Wegfallkosten, die zugleich proportionale Kosten sind

Die Attribute proportional und fix sind allein auf die Beschäftigung einer Planperiode bezogen. Nur wenn der Gesichtspunkt der Disponibilität der proportionalen Kosten dabei Berücksichtigung findet⁴⁴, läßt sich eindeutig folgern, daß alle proportionalen Kosten zugleich Wegfallkosten sind.

Feld (2): Nichtwegfallkosten, die zugleich proportionale Kosten sind

Hier muß wie im Feld (1) zwischen der alleinigen Beschäftigungsabhängigkeit und der erst später beachteten Disponibilität der proportionalen Kosten unterschieden werden.⁴⁵ Nur wenn die Bedingung der Disponibilität der in Frage stehenden proportionalen Kosten verletzt ist, kann es proportionale Kosten geben, die nicht zu den Wegfallkosten gehören. Aufgrund der theoretischen Konzeption der Grenzplankostenrechnung sind derartige Ansahmen nicht unmittelbar zu erwarten, in der Praxis aber sind sie wegen des Mangels an einer auch rechtliche Verhältnisse (und damit Disponibilitäten) berücksichtigenden Abbildung aller Kosten zu finden.

⁴⁴ Grundsätzlich reicht die Veränderung in Bezug auf die Beschäftigung als Kriterium nicht aus. Der direkte Materialeinsatz für ein Produkt wird zwar grundsätzlich mit der Ausbringungsmenge variieren; ist eine Dispositionsfreiheit aber aufgrund langfristiger Abnahmeverträge nicht gewährleistet, so sind die als proportional klassifizierten Kosten keine Wegfallkosten. In der Geschichte der Grenzplankostenrechnung ist die Disponibilität erst Ende der sechziger Jahre im Zusammenhang mit der Ausgabenwirksamkeit von Fixkosten diskutiert worden. Vgl. zur Kritik auch Riebel, P.: Systemimmanente und anwendungsbedingte Gefahren von Differenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen, in: BFuP, 26. Jg. (1974), S. 493-529, hier: S. 502-503.

⁴⁵ Vgl. Kilger, W.: Die Entstehung und...a.a.O., 1976, S.10-39 und Plaut, H. G.: Die Entwicklung der flexiblen Plankostenrechnung zu einem Instrument der Unternehmensführung, in: ZfB, 57. Jg. (1987), S. 355-366.

Feld (3): Wegfallkosten, die zugleich fixe Kosten sind

Sehr langfristig gesehen sind alle Kosten eines Unternehmens variabel.⁴⁶ Damit führt die Auswahl geeigneter überjähriger Bindungsfristen zu Beispielen für Fixkostenblöcke, welche zu den Wegfallkosten zu rechnen sind. Eine auf drei Jahre vertraglich im voraus geleaste Maschine, welche nur in der Produktion des in Frage gestellten Produktes eingesetzt wird, wäre hier ein Beispiel.

Feld (4): Nichtwegfallkosten, die zugleich fixe Kosten sind

Wie im vorangegangenen Feld sind die hier vorstellbaren Beispiele allein von der Auswahl der Bindungsfristen der Fixkostenblöcke abhängig. Hier allerdings wird die Abgrenzung der "langen Frist" der Wegfallkostenanalyse problematisch, müssen doch Fixkostenblöcke mit Bindungsdauern aufgefunden werden, die über die lange Frist der Wegfallkostenanalyse hinausreichen. Besondere Pachtvertragsformen können beispielsweise zu außerordentlichen Bindungsdauern von Fixkosten führen.

Daneben gibt es auch Fixkosten, die trotz ihrer kurzen Bindungsfrist Nichtwegfallkosten darstellen. Erneut wäre hier an das Beispiel eines Lagers zu denken, das zwar kurzfristig kündbar, aufgrund weiterer Nutzungen für verbleibende Produkte aber unentbehrlich ist. Sehr wesentlich ist in diesem Zusammenhang die Zuordnung von Fixkostenblöcken zu Produkten bzw. Prozessen. Frühe Beiträge zur Grenzplankostenrechnung lehnen Zuordnungen kategorisch ab,⁴⁷ damit können die von einer Produktentscheidung betroffenen Fixkostenblöcke in der Kostenrechnung nicht identifiziert werden.

Vertreter der Fixkostendeckungsrechnung erachteten diese Zuordnung dagegen als unabdingbar.⁴⁸ Die blockweise Zuordnung von Fixkosten auf verschiedene Hierarchiestufen kann jedoch für die vorliegende Entscheidung zu unvertretbaren

⁴⁶ Vgl. zur mit dem Planungshorizont zunehmenden Variabilität der Kosten: Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung und...a.a.O., 1988, S. 140.

⁴⁷ Vgl. Plaut, H. G.: Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, in: ZfB, 31. Jg. (1961), S. 460-482, insbes. S. 471.

⁴⁸ Vgl. Agthe, K.: Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung im System des Direct Costing, in: ZfB, 29. Jg. (1959), S. 404-418.

Mellerowicz, K.: Preis-, Kosten-, und Produktgestaltung als Mittel der Absatzpolitik, in: Der Markenartikel, 21. Jg. (1959), S. 465-483.

Abbildungsfehlern führen.⁴⁹ Die Größenordnung dieser Fehler kann nur die Analyse der realen Prozeßsituation im Einzelfall ergeben.

Damit zu den bereits erwähnten neueren Ansätzen der Grenzplankostenrechnung,⁵⁰ die einige Modifikationen der oben gemachten Ausführungen notwendig machen.

Zunächst ist es Seicht, der eine "stufenweise Grenzkostenrechnung" fordert.⁵¹ Er schlägt eine Differenzierung der Fixkostenblöcke in kurz-, mittel- und langfristige Fixkostenteile vor.⁵² Das in der Dissertation von Seicht angeführte Beispiel macht deutlich, daß diese Differenzierung keine zusätzlichen Erkenntnisse für den Wegfallkostenvergleich aufwirft: Seicht beschäftigt sich mit den Fixkostenpotentialen eines Unternehmens, welche innerhalb eines, zweier beziehungsweise dreier Monate abbaufähig sind. Die weitere Differenzierung des Fixkostenblocks in Richtung der Kurzfristigkeit aber kann den oben angestregten Vergleich mit der Konzeption der Wegfallkostenanalyse nicht beeinflussen.

Das gleiche Urteil erfährt die dynamische Grenzplankostenrechnung.⁵³ Die ihr zugrundeliegenden Fristigkeitsgrade I-III sind ebenfalls unterjähriger Natur.^{54,55}

⁴⁹ Damit soll nicht bestritten werden, daß eine solche Zuordnung für die laufende Rechnung praktisch sinnvolle Informationen bieten kann.

⁵⁰ Kilger weist dabei vor allem auf Seicht, Layer und die von ihm selbst vorgetragene dynamische Grenzplankostenrechnung hin. Vgl. Kilger, W.: Flexible Grenzplankostenrechnung und...a.a.O., 1988, S. 112.

⁵¹ Vgl. Seicht, G.: Die Grenz betrachtung in der Entwicklung des betrieblichen Rechnungswesen, Wiederauflage der gleichnamigen Dissertation, Wien von 1962. Berlin: Duncker & Humblot, 1977, S. 83-108. Ders.: Die stufenweise Grenzkostenrechnung...a.a.O. (1963), S. 693-709.

⁵² Diese Fixkostenblöcke wünscht Seicht jeweils noch genauer zu unterteilen. Seine Ausführungen sind dabei sehr allgemein gehalten. Vgl. Seicht, G.: Die Grenz betrachtung in...a.a.O., 1977, S. 103-105.

⁵³ Vgl. Kilger, W.: Die Entstehung und...a.a.O., 1976, S. 10-39.

⁵⁴ Vgl. Kilger, W.: Die Entstehung und...a.a.O., 1976, S. 36-37.

Im übrigen beurteilt Kilger die praktische Relevanz seines Vorschlages selbst sehr kritisch, so daß das eingangs erwähnte Ziel einer praktikablen Informationshilfe bei Desinvestitionsentscheidungen nur sehr eingeschränkt erfüllt worden wäre. Vgl. ders.: Die Entstehung und...a.a.O., 1976, S. 39.

⁵⁵ Diese Tatsache verwundert auch nicht, wenn man die Motivation ihrer Entwicklung zum Teil in der Auseinandersetzung mit der Kritik Riebels erkennt. Vgl. Riebel, P.: Systemimmanente und anwendungsbedingte...a.a.O. (1974), hier: S. 499-508.

Die systematische Analyse von Umsetzungsmöglichkeiten für bestehende Potentiale birgt erneut weitere Abbaumöglichkeiten für langfristige Fixkostenblöcke,⁵⁶ welche aus dem statischen Begriffsvergleich heraus noch nicht deutlich werden.

3.2.2 Einzel- und Gemeinkosten in relativierter Form

Die Betrachtung von Kuppelproduktionsvorgängen bildet den betriebstechnischen Orientierungspunkt der frühen Arbeiten Riebels zur Kostenrechnung.⁵⁷ Seine Bemühungen kennzeichnet das Bestreben, ein willkürfreies und aussagefähiges Kostenrechnungssystem zu schaffen. Erneut geht es um die Zurechenbarkeit auf Kalkulationsobjekte, nun aber in allgemeiner Form. Prägend wirkt die Erkenntnis, daß jede Art von Kosten auf einer bestimmten hierarchischen Ebene als Einzelkosten erfassbar ist.⁵⁸ Sie bildet den Hintergrund der Forderung, jegliche Durchschnittsbildung zu vermeiden.

Eine klar eingegrenzte Zweckbeschreibung fehlt der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, doch dieser Mangel ist begründbar. Riebel schwebt ein weitgehend zweckneutrales "Bausteinsystem" vor.⁵⁹ Basis dieses Informationssystems zur Unterstützung vielfältiger Fragestellungen soll eine Grundrechnung sein, die die notwendigen Primärdaten in nur geringfügig aggregierter Form vorhält.⁶⁰

Die Relativität des Einzelkostenbegriffs, die aus der Abhängigkeit vom Bezugsobjekt resultiert, macht eine Matrixbetrachtung in der gewohnten Form unmöglich. Die Relativierung der Einzelkosten führt sogar zu einer möglichen Elimination des herkömmlichen Gemeinkostenbegriffs. So läßt sich jedes Kostenquantum bei Auswahl einer geeigneten Bezugsobjektebene als Einzelkosten ausweisen. Auch Aufsichtsratsbezüge lassen sich als Einzelkosten auffassen, zumindest als Einzelkosten des Unternehmens.

⁵⁶ Vgl. Weber, J.: Abbaufähigkeit von Bereitschaftskosten, in: WiSt, 17. Jg. (1988), S. 535-538, hier: S. 537. Vgl. ebenfalls Abbildung 1.

⁵⁷ Vgl. Riebel, P.: Die Kuppelproduktion. Betriebs- und Marktprobleme, Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag 1955.

⁵⁸ "Jede Kostenart hat irgendwo den Charakter von Einzelkosten, entweder beim einzelnen Auftrag, beim einzelnen Erzeugnis oder einer Erzeugnisgruppe als Kostenträger oder bei irgendeiner Kostenstelle, (...). Nur dort, wo der Einzelkostencharakter zur Geltung kommt, kann und soll eine Kostenart kontrolliert werden." Vgl. Riebel, P.: Die Gestaltung der...a.a.O. (1956), S. 278-289, hier: S. 280.

⁵⁹ Vgl. Riebel, P.: Das Rechnen mit...a.a.O. (1959), S. 223.

⁶⁰ Vgl. Riebel, P.: Das Rechnen mit...a.a.O. (1959), S. 213-238, hier: S. 214 und S. 218-225.

Im Identitätsprinzip⁶¹ findet man eine Zurechnungsvorschrift, die zumindestens theoretisch die Deckungsgleichheit von Wegfallkosten und relativen Einzelkosten nahelegt - sofern eine geeignete Disposition zugrunde liegt: Die Entscheidung über die Aufgabe einer Produktparte oder einer strategischen Geschäftseinheit.

Auf diese Möglichkeit weist auch die Analyse der Einzelkostendefinition Riebels, der diese charakterisiert als "Kosten (...), die einem - sachlich und zeitlich abzugrenzenden - Bezugsobjekt eindeutig zurechenbar sind, weil sowohl die Kosten (Ausgaben) als auch das Bezugsobjekt auf einen gemeinsamen dispositiven Ursprung zurückgehen...".⁶²

Die Entscheidung über die Aufgabe einer strategischen Geschäftseinheit kann als ein "dispositiver Ursprung" von (wegfallenden) Kosten aufgefaßt werden. Die Deckungsgleichheit dieser Kosten mit den Wegfallkosten müßte dann bewiesen werden.

Überdenkt man die Implikationen des hierarchischen Zurechnungsprinzips, so kommen bereits erhebliche Zweifel an der Möglichkeit der Deckungsgleichheit auf. Eine Desinvestitionsentscheidung kann sich auf die verschiedensten Objekte beziehen. Betriebsstätten, Produkte und Produktgruppen oder aber Fertigungstechnologien und vieles andere mehr können gleichermaßen betroffen sein. In konkreten Bezugsobjekthierarchien werden bei Abbauentscheidungen in der Regel auch Gemeinkostenanteile der betroffenen Hierarchiestufe reduziert werden. Diese aber stellen frühestens auf der nächsthöheren Hierarchiestufe Einzelkosten dar und werden aufgrund der rigiden Abgrenzungsvorschriften Riebels nicht beachtet. Damit umfassen die jeweiligen relativen Einzelkosten nur eine Teilmenge der Wegfallkosten.

61 Das Identitätsprinzip ist oftmals als eine besondere Form des Verursachungsprinzips ausgelegt worden. Vgl. Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung und...a.a.O., 1988, S. 17 und zustimmend: Riebel, P.: Thesen zur Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in: Chmielewicz, K. (Hrsg.): Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart: Poeschel 1983, S. 21-47, hier: S. 31.

62 Aus Riebel, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung...a.a.O., 1990, S. 709. Vgl. auch ders.: Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugungsbereich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Neue Betriebswirtschaft (NB), 20. Jg. (1967), S. 1-23.

Auch wenn man sich durchaus abstrakten Dispositionshierarchien zuwendet,⁶³ erscheint die Deckungsgleichheit von relativen Einzelkosten einer Abbauentcheidung und Wegfallkosten unmöglich. Stellt man sich eine "Desinvestitions-Entscheidungshierarchie" vor, die mit der Aufgabe von Produkten beginnt und über die Aufgabe ganzer Produktgruppen zur Aufgabe strategischer Geschäftseinheiten und schließlich zur Totalaufgabe führt, so können hier erneut die relativen Einzelkosten jeder Hierarchieebene mit den Wegfallkosten verglichen werden.

Bei Aufgabe eines Produkts fallen nicht nur die dieser Aufgabe direkt zurechenbaren Einzelkosten weg. Teile der bereits beschriebenen alternativ bedingten Gemeinkosten werden ebenfalls verringert, da mit der Aufgabe eines Produkts zusätzliche Dispositionen verbunden sind. Die Veränderung alternativ bedingter Gemeinkosten läßt sich auf der entsprechend betrachteten Hierarchieebene nicht beobachten, sofern allein die automatische Wirkung einer einzelnen Entscheidung betrachtet wird. Die Sequenz von Wegfallentscheidungen innerhalb einer Hierarchie kann die Wegfallkosten also per se nicht erfassen, eine hierarchieübergreifende Sequenz von Teilentscheidungen wird nicht in der für die Wegfallkostenrechnung charakteristischen Form diskutiert. Die in der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung vorliegende, saubere Trennung verschiedener Dispositionen verhindert die Erkennung der vollen Höhe der Wegfallkosten, wenn - und dies ist der Regelfall - nicht alle Teildispositionen systematisch erfaßt werden.^{64, 65}

⁶³ Ein Beispiel für eine solche Dispositionshierarchie findet sich bei Riebel in reiner Form nicht. Dennoch lassen die definitorischen Ausführungen eine solche Möglichkeit vermuten: "Bezugsobjekthierarchie: Eine von untergeordneten, spezielleren zu übergeordneten, allgemeineren Untersuchungsobjekten aufsteigende Rangordnung. Sie tritt als Entscheidungshierarchie, Merkmalshierarchie (z.B. in der Umsatzstatistik), Aggregations- oder Verdichtungshierarchie, Zurechnungshierarchie und Abdeckungshierarchie in Erscheinung. ...". Aus Riebel, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung...a.a.O. 1990, S. 706.

⁶⁴ Eine Kritik der hier vorgebrachten Argumentation wäre auf der Basis unechter Gemeinkosten denkbar, sie kann im Rahmen dieser Arbeit nicht entkräftet werden. Vgl. Riebel, P.: Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen...a.a.O. (1967), S. 1-23, hier insbesondere: S. 3-4.

⁶⁵ Die Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung ist von der Einzelentscheidung geprägt worden. Später tritt der Gedanke der Verkettung von Einzelentscheidungen, das Denken in Entscheidungssequenzen, hinzu.

Die Entscheidung zur Aufgabe einer ganzen Produktreihe hat sehr komplexe Rückwirkungen auf ein Unternehmen und ist unseres Erachtens nicht ohne weiteres sequenziell zu erfassen. Vgl. Riebel, P.: Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen...a.a.O. (1967), S. 9. Ders., Überlegungen zur Formulierung eines entscheidungsorientierten Kostenbegriffs, in: Müller-Merbach, H. (Hrsg.): Quantitative Ansätze in der Betriebswirtschaftslehre, München: Vahlen, 1978, S. 127-146, hier insbesondere: S. 135-144.

Die von Layer vorgeschlagene Differenzierung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten, die jeweils wieder in beschäftigungsproportionale und beschäftigungsfixe Einzel- bzw. Gemeinkosten zu unterteilen sind, ist für die Wegfallkostenthematik bedeutender als die Riebelschen Überlegungen, da Layer die Gemeinkosten zusätzlich differenziert.⁶⁶

Die Suche nach der Lösung eines praktischen Informationsproblems war unsere Zielsetzung. Aus der Argumentation über die reduzierbaren Gemeinkostenanteile folgt, daß die Wegfallkosten und die relativen Einzelkosten einer Wegfallentscheidung nicht deckungsgleich sind. Deshalb kann der Erfolg einer mit anderen verbundenen Geschäftseinheit mit den Daten einer relativen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung nicht ermittelt werden.⁶⁷

Da die Wegfallkostenanalyse zusätzlich den systematischen Alternativen-Suchprozeß, welcher auch die innerbetriebliche Potentialumsetzung beachtet, beinhaltet, findet ein kreatives und strategisch begründetes Element Einzug in die Methodik. Dieses führt ohnehin zu Differenzen zwischen vollständigen Wegfallkosten und relativen Einzelkosten einer Wegfallentscheidung, da die Philosophie der Potentialumsetzung der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung fremd ist.⁶⁸

3.2.3 Leistungs- und Bereitschaftskosten

Die Abgrenzung von Leistungs- und Bereitschaftskosten ist wesentlich eindeutiger als die der relativen Einzelkosten. Dies erleichtert den Vergleich mit dem Begriff der Wegfallkosten.

Leistungskosten sind diejenigen Kosten, welche in Abhängigkeit der Leistung anfallen. Bereitschaftskosten fallen dagegen auch ohne die tatsächliche Leistungsabgabe an. Die Anerkennung dynamischer Bereitschaftsgrade führt allerdings zu erheblich größerer Komplexität und zu anderen Kosteninhalten als bei variablen bzw. proportionalen und fixen Kosten.

⁶⁶ Layer behandelt die Desinvestitionsentscheidung in dem seinen Ausführungen explizit voranstehenden Entscheidungskatalog nicht. Dennoch läßt er auch sie mit der Umschreibung "Unterlassen der Aktionsmöglichkeit" zu. Vgl. Layer, M.: Die Kostenrechnung als...a.a.O., 1976, S. 102 und S.106.

⁶⁷ Von Sonderfällen, die mangels abbaubarer Gemeinkosten zu einer Deckungsgleichheit beider Begriffe führen wird hier abgesehen.

⁶⁸ Vgl. die Ausführungen im Kapitel 2.1 sowie die Abbildung 1

Auch wegen der Abbildung zeitlicher Strukturen in der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung sind Leistungs- und Bereitschaftskosten an Zeithorizonte gebunden, so daß auch diese beiden Begriffe wechselnde Kosteninhalte aufweisen. Riebels Beispiel der Buchdruckerei macht dies mit zunehmender Dispositionsnahe zum Druckvorgang sehr deutlich.⁶⁹

Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung versus Wegfallkostenanalyse	Wegfallkosten	Nichtwegfallkosten
Leistungskosten	(1)	(2)
Bereitschaftskosten	(3)	(4)

Feld (1): Wegfallkosten, die zugleich Leistungskosten sind

Die Ausrichtung der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung an der Einzelentscheidung und der ihr zuzuordnenden Folgen läßt kurzfristige Leistungskosten zu einer echten Teilmenge der Wegfallkosten werden.

Verursacht der kurzentschlossene Fahrgast im IC München-Hamburg nur noch die Papierkosten seiner Fahrkarte,⁷⁰ so kann ohne größere Einschränkung von einer totalen Abbaubarkeit dieser Kosten bei hypothetischer Aufgabe des IC-Dienstes langfristig ausgegangen werden.

⁶⁹ Vgl. Riebel, P.: Sequentielle Entscheidungen in Planungs- und Kontrollrechnungen, in: Lücke, W. (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme, Wiesbaden: Gabler, 1988, S. 257-283. Das Druckereibeispiel macht die zunehmende Fixierung von Kosten in der Abfolge sequentieller Entscheidungen deutlich: Einkauf eines speziellen Papiers, Druck, Zuschnitt etc.

⁷⁰ Dem von Riebel in die Diskussion eingebrachten Fahrkartenbeispiel begegneten insbesondere Vertreter der Grenzplankostenrechnung mit völligem Unverständnis. Vgl. Plant, H. G.: Deckungsbeitragsrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. (1987), S. 71-73, hier: S. 72.

Feld (2): Nichtwegfallkosten, die zugleich Leistungskosten sind

Dieses Feld bleibt unbesetzt, denn alle Leistungskosten sind im allgemeinen zu den Wegfallkosten zu rechnen.

Feld (3): Wegfallkosten, die zugleich Bereitschaftskosten sind

Der Anteil der Leistungskosten an den Gesamtkosten nimmt mit jeder Teilentscheidung auf dem Weg zur endgültigen Erstellung des Produkts ab. Die Kosten des bedruckten Buchpapiers werden nach Abschluß des Druckvorgangs zu Bereitschaftskosten zur Erstellung des verkaufsfähigen Buchs, leistungsabhängig sind in diesem Moment nur noch die Bindungskosten. Das Beispiel zeigt, daß sich ohne Schwierigkeiten auch Bereitschaftskosten finden lassen, welche zu den Wegfallkosten zu zählen sind.

Feld (4): Nichtwegfallkosten, die zugleich Bereitschaftskosten sind

Die Betriebswärmekosten einer für Kuppelproduktionsvorgänge maßgeblichen Maschine wären hier zum Beispiel zu nennen, in anderer Terminologie verdeutlicht: Echte Gemeinkosten eines Gesamtprozesses verschwinden nicht nach Aufgabe eines Teilprodukts und sind damit Bereitschaftskosten und Nicht-Wegfallkosten zugleich.

3.3 Fazit

Mit der Gegenüberstellung des Wegfallkostenbegriffs und der bekannten Kostenbegriffe der Voll- und Teilkostenrechnung wurde gezeigt, daß diese weder genau disjunkt noch genau deckungsgleich sind.

Damit wird deutlich, daß der Entscheidungsträger in der Praxis durch die untersuchten Kostenrechnungssysteme nicht in die Lage versetzt wird, die notwendigen Kosteninformationen zur Fundierung einer Entscheidung der strategischen Planung zu erhalten. Die Wegfallkostenrechnung kann den entstehenden Informationsbedarf ergänzend decken.

4. Vergleich der Wegfallkostenrechnung mit ähnlichen Ansätzen in anderen ökonomischen Feldern

4.1 Berechnung gegenseitiger Subventionierung in öffentlichen Unternehmen

Die Mikroökonomie untersucht die Frage, bis zu welchem Preisniveau die Geschäftseinheit eines öffentlichen Unternehmens als von anderen Geschäftseinheiten subventioniert zu betrachten ist. Wenn die zusätzlichen Erlöse einer hinzukommenden Geschäftseinheit ihre "incremental cost"⁷¹ übersteigen, gilt die Geschäftseinheit als subventionsfrei.⁷² Die "incremental cost" sind Zusatzkosten, die Alexander bereits 1887 am Beispiel einer Eisenbahn erklärt hat: Eine zusätzliche Haltestation an einer bestehenden Linie ist für die gesamte Linie vorteilhaft, wenn die zusätzlichen Erlöse die zusätzlichen Kosten übersteigen.⁷³

Die Idee der "incremental cost" einer hinzukommenden Geschäftseinheit entspricht dem Konzept der Wegfallkosten. Die theoretischen Überlegungen der volkswirtschaftlichen Autoren werden aber angestellt, ohne Detailfragen der Ermittlung der "incremental cost" zu beantworten. Daß im Eisenbahnbeispiel die Kosten für zusätzliche Wagen zu den "incremental cost" gehören, ist evident. Wenn jedoch die Zugkraft der Lokomotiven eine gestiegene Fahrgästeszah nicht bewältigt, deshalb neue Lokomotiven angeschafft werden müssen und die alten nur mit hohen Buchverlusten zu verkaufen sind, bleibt unklar, ob diese einmaligen Verluste Bestandteil kurzfristig definierter "incremental cost" sind, ob sie in einer langfristig orientierten Rechnung auf mehrere Perioden verteilt werden oder ob sie in einer komparativ-statischen Analyse gänzlich unberücksichtigt bleiben.

Unabhängig davon wird hier genau dieselbe Fragestellung deutlich, die zur Wegfallkostenrechnung führt: Welche Kostenanteile sind von einer Geschäftseinheit verursacht und deshalb dieser zurechenbar? Die Wegfallkostenrechnung geht lediglich von bestehenden Geschäftsfeldern aus und analysiert die Kostenwirkungen in umgekehrter Richtung unter expliziter Vernachlässigung der Kosten des - nur gedachten - Übergangs von einem Zustand in den anderen.

71 Baumol, W. J. / Bradford, D. F.: Optimal Departures From Marginal Cost Pricing, in: (The) American Economic Review, Vol. 60 (1970), S. 265-283, hier: S. 278.

72 Vgl. Faulhaber, G. R.: Cross-Subsidization: Pricing in Public Enterprises, in: (The) American Economic Review, Vol. 65 (1975), S. 966-977, hier: S. 966.

73 Alexander, E. P.: Railway Practice, New York, 1887, S. 4, zitiert nach Baumol, W. J. / Bradford, D. F., Optimal Departures From...a.a.O., 1970, S. 278.

4.2 Bestimmung von Austrittsbarrieren in der strategischen Planung

Porter, der Erkenntnisse aus der Industrieökonomik und der Unternehmensstrategie kombiniert, stellt Hemmnisse dar, die Unternehmen dazu veranlassen können, in einem Markt geringer Attraktivität zu verbleiben. Er nennt sie "Austrittsbarrieren".

Als Austrittsbarrieren gibt Porter neben historischen, emotionalen oder staatlichen Hemmschuhen, die bereits angesprochenen Arten der remanenten Gemeinkosten, der pagatorischen Kosten des Austritts und der Buchverluste an.⁷⁴

Mit der Identifizierung remanenter Gemeinkosten grenzt Porter die Wegfallkosten negativ ab, er geht aber (zumindest explizit) nicht den Schritt, die unteilbaren Produktionsfaktoren zu prüfen, ob sie langfristig durch kostengünstigere ersetzt werden können.

Die pagatorischen Kosten des Austritts und die Buchverluste (bilanzielle oder kalkulatorische Kosten des Austritts) entstehen nicht im laufenden Betrieb der Geschäftseinheit, sondern erst mit der Entscheidung zum Austritt. Die Wegfallkostenrechnung grenzt beide aus, denn sie ist ein Instrument zur Erfolgsmessung und soll nicht der ökonomischen Fundierung von Marktaustrittsüberlegungen dienen, sondern Basisinformationen im Vorfeld dieser Entscheidung schaffen.

5. Zusammenhang zwischen der Wegfallkostenrechnung und der Investitionsrechnung

Die Kostenwirkungen der Aufgabe einer Geschäftseinheit entstehen in den Rechnungsperioden nach der Entscheidung und reichen weit über die Umsetzung hinaus. Dies weist auf eine überperiodische Rechnung zur Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen. Das geeignete Instrument zur Fundierung einer Entscheidung mit überperiodischem Charakter ist die dynamische Investitionsrechnung, die den diskontierten Cash flow der Entscheidung ermittelt.⁷⁵

⁷⁴ Vgl. Porter, M. E.: Wettbewerbsstrategie: Methoden zur Analyse von Branchen und Konkurrenten, 3. Auflage, Frankfurt/Main: Campus 1984, S. 45 und S. 324 ff. Vgl. auch die Ausführungen im Kapitel 1.

⁷⁵ Vgl. Brealey, R. A. / Myers, S. C.: Principles of Corporate Finance, 3. Auflage, New York u.a.: McGraw Hill, 1988, S. 71 ff.

Die Daten, auf deren Grundlage die Investitionsrechnung vorgeht, werden im allgemeinen aus der Prognose von Zahlungsströmen gewonnen. Diese Prognosen sind im Fall einzelner Investitionsobjekte ohne Hilfe der Kostenrechnung zu gewinnen. Im Fall einer komplexen Desinvestitionsentscheidung, die eine im Verbund mit anderen stehende strategische Geschäftseinheit betrifft, sind derartige Prognosen ohne zusätzliche Instrumentarien undenkbar. Die Schaffung einer geeigneten Datengrundlage ist damit Voraussetzung für die Investitionsrechnung, die Alternative Wegfallkostenrechnung stellt einen Vorschlag zur Lösung dieser Problemstellung dar. Obwohl die Gattung "Investitionsrechnung" als theoretisch richtiges Konzept zur Lösung der Desinvestitionsentscheidung ausgewiesen ist, wird an dieser Stelle von einer Diskussion des anzuwendenden Typs abgesehen. Der Beitrag muß sich auf die Setzung informatorischer Grundlagen für die Investitionsrechnung beschränken, da deren Gestaltungsproblem ebenfalls komplexer Natur ist und den Rahmen des vorliegenden Beitrags sprengen würde. Dazu einige Hinweise:

1. Die Investitionsrechnung erfordert einen hohen analytischen und prognostischen Aufwand, der für eine laufende Rechnung unwirtschaftlich ist. Die Unternehmenspraxis setzt sie konsequenterweise nur einzelfallbezogen ein.⁷⁶
2. Sie spiegelt durch ihre exakte Vorgehensweise eine Genauigkeit vor, die es bei der Prognose zukünftiger Einzelerfolgspotentiale bisher verbundener strategischer Geschäftseinheiten nicht geben kann. An der Unsicherheit⁷⁷ über das Risiko des jeweiligen Geschäfts, in dem des- oder investiert wird, scheitert die Festlegung des theoretisch richtigen⁷⁸ Diskontierungszinssatzes.⁷⁹ Kleine Änderungen des Diskontierungssatzes bewirken jedoch große Änderungen im diskontierten Cash Flow der

⁷⁶ Eine Übersicht über Arbeiten zur Verbreitung von Investitionsrechnungen in der Praxis findet sich bei Blohm, Hans / Lüder, Klaus: Investition: Schwachstellen im Investitionsbereich des Industriebetriebes und Wege zu ihrer Beseitigung, 6. Auflage, München: Vahlen, 1988, S. 50 ff.

⁷⁷ Vgl. Helfert, E. A.: Techniques of Financial Analysis, 6. Auflage, Homewood, Illinois: Irwin 1987, S. 225.

⁷⁸ Nur ein Investitionsrisikoabhängig festgelegter Diskontierungszinssatz ist theoretisch richtig. Vgl. Brealey, R. A. / Myers, S. C.: Principles of Corporate...a.a.O., 1988, S. 136 f. oder Copeland, T. / Koller, T. / Murrin, J.: Valuation: measuring and managing the value of companies, New York u.a.: Blackwell, 1990, S. 190 ff.

⁷⁹ "You cannot hope to estimate the relative risk of assets with any precision ...", aus: Brealey, R. A. / Myers, S. C.: Principles of Corporate...a.a.O., 1988, S. 191.

Investitionsrückflüsse, da im Desinvestitionsfalle die Rückflüsse als Verlusteinsparungen zeitlich unbegrenzt⁸⁰ anfallen.⁸¹

Der hohe Aufwand für komplexe Verfahren der Investitionsrechnungen zur Gewinnung letztendlich ungenauer Informationen stellt damit eine eigene Problemstellung dar. Die Wegfallkostenrechnung nutzt das Wissen um die Probleme der Investitionsrechnung für eine vereinfachende Abbildung des relevanten Unternehmensausschnitts. Sie setzt Prämissen, die den Umgang mit verschiedenen Wegfallkostenpotentialen vereinfachen, die aber in Einzelfällen durch die tatsächlichen Gegebenheiten widerlegt werden könnten. Der Grad dieser Abbildungsungenauigkeit ist eine Ermessensfrage, die allein situationsabhängig beantwortet werden kann. Die Vorgehensweise aber ist grundsätzlicher Natur, die Wegfallkostenrechnung nimmt bewußt in Kauf, eine langfristig wirkende Entscheidung unter Unsicherheit mit ungenauen Daten zu beliefern.⁸²

Der damit erheblich reduzierte Aufwand der Informationsgewinnung kommt der Wirtschaftlichkeit des Verfahrens zugute. Das Instrument der Wegfallkostenrechnung ist damit ein Schritt in die Richtung der Nutzung von Kostenrechnungsdaten für die strategische Planung und Kontrolle.⁸³

⁸⁰ Vgl. Napp, H.: Stilllegungen: notwendige Optionen...a.a.O., 1990, S. 153.

⁸¹ Für eine achtyährige Investitionslaufzeit beträgt der Barwert eines jährlichen Nettorückflusses von 100 DM bei 12% Diskontierungszinssatz 496,79 DM, bei 10% beträgt er 533,50 DM, das ist das 1,074-fache. Ein unendlicher Rückfluß von 100 DM jährlich ergibt bei 12% Diskontierungszinssatz 833,33 DM Barwert und bei 10% einen Barwert von 1000 DM, das ist das 1,20-fache. Bei Desinvestitionen, die in aller Regel hohe einmalige Ausgaben verursachen (vgl. Napp, H.: Stilllegungen: notwendige Optionen...a.a.O., 1990, S. 154), und sich oft kaum rechnen, kann ein so stark veränderter Barwert der Rückflüsse aus einem positiven Barwert der Entscheidung einen negativen machen.

⁸² Das folgende Kapitel zur Bestimmung der fallspezifischen Wegfallkosten kann daher nur als eine Empfehlung angesehen werden, die sich in einem konkreten Fall bewährt hat.

⁸³ Den umgekehrten Weg beschreitet Küpper. Er stellt die Kostenrechnung auf eine investitionstheoretische Basis und verknüpft so die Kosten- mit der Investitionsrechnung zur Informationsversorgung längerfristiger Planung und Kontrolle. Vgl. Küpper, H.-U.: Verknüpfung von Investitions- und Kostenrechnung als Kern einer umfassenden Planungs- und Kontrollrechnung, in: BFnP, 42. Jg.(1990), S. 253-267. Allerdings stellt er selbst heraus, daß eine Praxisumsetzung seines Konzeptes erst mit verbesserten Systemen und Verfahren zur Steuerung und Kontrolle des Investitionsprozesses erwartet werden kann.

6. Bestimmung der Wegfallkosten

Die Kostentheorie ist aus den Überlegungen der Produktionstheorie abgeleitet.⁸⁴ Der Ansatz, Kosten aus der Bewertung eines Mengengerüsts herzuleiten, verdeutlicht den engen Zusammenhang beider Theorien. Der Vollkostenrechner setzt sich daher bei der Festlegung der Gemeinkostenschlüssel mit den Produktionsgegebenheiten des Unternehmens auseinander⁸⁵ und der Grenzplankostenrechner führt die analytische Kostenplanung⁸⁶ durch.

Auch für den Wegfallkostenanalytiker ist diese Vorgehensweise charakteristisch. Während jedoch der Vollkosten- bzw. Grenzplankostenrechner versucht, die Realität genau abzubilden, analysiert der Wegfallkostenanalytiker einen hypothetischen Fall⁸⁷ und stellt dabei die Rahmenbedingungen der Leistungserstellung systematisch in Frage.⁸⁸ Er kann dabei in drei Schritten vorgehen, wie es an einem konkreten Beispiel praktiziert wurde:

6.1 Bestimmung der Produktionsfaktoren, die der Leistungserstellung der analysierten Geschäftseinheit dienen

Als erstes werden diejenigen Produktionsfaktoren identifiziert, welche direkt oder indirekt an der Leistungserstellung der zu analysierenden Geschäftseinheit beteiligt sind. Die Analyse des Produktionsprozesses ergibt, welche Arbeitskräfte, Gebäude, Maschinen und Anlagen abgebaut werden könnten, sofern die Leistungen der Geschäftseinheit nicht mehr zu erbringen sind. Um die potentiell wegfallenden

⁸⁴ Vgl. Kilger, W.: Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der Kostenrechnung, in: ZfHf, Neue Folge, 10. Jg. (1958), S. 553-564 und Gutenberg, E.: Über den Verlauf...a.a.O. (1953).

⁸⁵ Vgl. Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Band 2, Verfahren, 1. Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 5., durchgesehene Auflage, Berlin und New York: De Gruyter, 1974, S. 390 ff.

⁸⁶ Vgl. Plaut, H. G.: 30 Jahre Grenzplankostenrechnung - Der Weg von der Vollkostenrechnung zur Deckungsbeitragsrechnung, in: Kilger, Wolfgang / Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV. 1. Saarbrücker Arbeitstagung, Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung in der Praxis, Würzburg und Wien: Physica, 1980, S. 11-25, hier: S. 23.

⁸⁷ Den hypothetischen Fall der Nicht-Existenz der untersuchten Geschäftseinheit.

⁸⁸ Diese Vorgehensweise verdeutlicht den strategischen Charakter der Wegfallkostenrechnung und damit ihr Differenzierungsmerkmal zu den zumeist genannten Voll- und Teilkostenrechnungssystemen, die diesen Handlungsrahmen aufgrund ihrer periodischen Ausrichtung nicht hinterfragen.

Produktionsfaktoren lückenlos zu identifizieren, kann ein Plan aller Leistungsprozesse, die für die Geschäftseinheit erbracht werden, erstellt und Leistung für Leistung systematisch nach Wegfallpotentialen untersucht werden. Zur Vereinfachung der Analyse kann von repräsentativen Segmenten der Geschäftseinheit, zum Beispiel Regionen, auf das Gesamtvolumen potentiell wegfallender Produktionsfaktoren hochgerechnet werden.

Im ersten Schritt werden nur die Mengen der Wegfallpotentiale erfaßt, um für spätere Analysen, das heißt sowohl für die Wegfallkostenrechnung als auch für andere Auswertungen wie beispielsweise Produktivitätsmessungen oder ähnlichem, ein systematisches Mengengerüst aufzubauen, das der jeweiligen Auswertung entsprechend bewertet werden kann. Eingehende Kenntnisse der Produktionsprozesse sind damit die Basisvoraussetzung zur Bestimmung eines Mengengerüsts für Wegfallpotentiale.

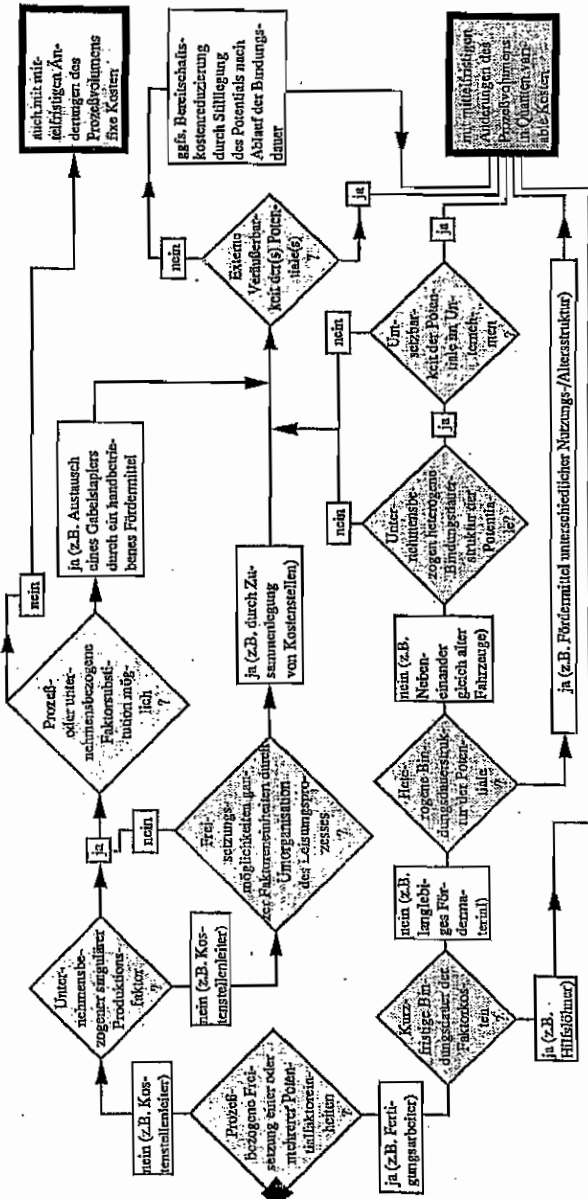
6.2 Abbaufähigkeit der betroffenen Produktionsfaktoren

Im zweiten Schritt wird die tatsächliche Abbaubarkeit der potentiell wegfallenden Produktionsfaktoren nach dem Schema der Abbildung 1 geprüft.⁸⁹

⁸⁹ Die hier angegebenen Schritte sind in der Abbildung deutlich formuliert, auf eine gesonderte Textdarstellung kann daher verzichtet werden.

Abbildung 1: Die Wegfallkostenabschätzung erfordert eine detaillierte Prozessanalyse

Kostenänderung mit Veränderung der Beschäftigung



Quelle: Weber, J.: Logistikkostenrechnung...a.a.O., 1987, S. 172 f.

Sofern sich aus den Berechnungen des ersten Schritts Wegfallpotentiale ergeben, die beispielsweise im Personalbereich in der Größenordnung von einigen Wochenminuten pro Arbeitskraft liegen, wurde im konkreten Beispiel angenommen, daß diese sich nicht umsetzen lassen, weil sie erstens nicht meßbar und zweitens nicht durch eine Änderung der Personalplanung realisierbar sind.⁹⁰

In Unternehmen, welche durch einen großen Anteil manueller Arbeit ohne besondere Qualifikation gekennzeichnet sind, kann vorausgesetzt werden, daß sich alle Arbeitskräfte flexibel einsetzen lassen. Mögliche Qualifikationshindernisse, die eine Umsetzung und damit den Abbau von Arbeitskräften erschweren, können für die operativen Tätigkeiten vernachlässigt werden. Die Beschäftigtenzahl insgesamt kann als langfristig flexibel unterstellt werden, für den sehr langfristig betrachteten Zeitraum der Wegfallkostenanalyse wird dies bereits durch die normale Personalfluktuationsgesichert. Für sonstige Produktionsfaktoren, wie beispielsweise Kraftfahrzeuge oder Maschinen, muß ebenfalls geprüft werden, ob die Produktionsfaktoren veräußert oder anderweitig verwendet werden können, sofern sie nach Abbau der Leistungen der analysierten Geschäftseinheit keine weitere Verwendung im Unternehmen finden.⁹¹ Vereinfachende Prämissen müssen auch hier den konkreten Umständen der Situation angepaßt werden.

6.3 Berechnung der Wegfallkostenhöhe

Im dritten Schritt werden die Wegfallkosten anhand der tatsächlich abbaubaren Produktionsfaktoren berechnet. Dabei wird eine eventuelle Kostenzuschlüsselung, wie sie durch Vollkostenrechnungssysteme erfolgt, nicht berücksichtigt. Die wegfallenden Potentiale können mit durchschnittlichen Kostensätzen aus den Gesamtkosten je Primärkostenstelle bewertet werden. Die vorhandene Kostenrechnung wird dann nur in ihrem Kostenausweis je Primärkostenstelle als zutreffend angenommen. Um dem langfristigen Charakter der Wegfallkostenrechnung zu entsprechen, können Kostensätze für die Produktionsfaktoren unter Einbezug von

⁹⁰ Sollten diese Potentiale im Zuge grundsätzlicher Neuorganisation der Arbeitsabläufe langfristig doch realisiert werden, so würde sich die Wegfallkostenabschätzung geringfügig erhöhen.

⁹¹ Ebenfalls sehr aufschlußreich sind Layers Überlegungen zur Bestimmung der beschäftigungsfixen Kosten, die von einer Ausweitung des Produktionsplans ausgehen, weil dadurch mögliche Kapazitätsbeschränkungen auch kleiner Zusatzaufträge berücksichtigt werden. Dardurch wird nicht angenommen, daß für kleine Aufträge immer genügend Kapazität besteht. Der Beitrag enthält bereits Ansatzpunkte des systematischen Verfahrens zur Analyse der Wegfallkosten. Vgl. Layer, M.: Die Kostenrechnung als...a.a.O., 1976, S. 126, Abbildung 9. Obwohl der Beitrag von Layer eine relativ geringe Resonanz in der Diskussion erhalten hat, soll damit eine Arbeit gewürdigt werden, die unseres Erachtens wesentliche Elemente der hier zur Diskussion stehenden Wegfallkostenanalyse in allgemeiner Form andeutet.

direkten Folgekosten gebildet werden, zum Beispiel können in die Kostensätze je Arbeitsstunde die Sozial- und Versorgungslasten einbezogen werden⁹² und in den Maschinenstundensätzen können die Wartungs- und Reparaturkosten berücksichtigt werden.

Die meisten Sachkostenarten lassen sich mit der Leistung der Geschäftseinheit abbauen. Die Kosten für Kraftfahrzeuge beispielsweise sind im Kilometersatz berücksichtigt, der zur Bewertung der wegfallenden Fahrleistungen angesetzt wird. Für Mieten kann angenommen werden, daß sie proportional zur Anzahl der abzubauenen Verwaltungsmitarbeiter wegfallen. Hierbei kann angenommen werden, daß angemietete Büroräume frei werden. Produktionsräume, wie beispielsweise die Räumlichkeiten für zu erbringende allgemeine innerbetriebliche Verkehrsleistungen werden dagegen als remanent angenommen, wenn sich der Bedarf an solchen Dienstleistungen nicht proportional zur Anzahl der abzubauenen Arbeitskräfte verringern läßt. Für jede dieser Sachkostenarten erfolgt eine kostenstellenweise Analyse entlang des Leistungsprozesses.

Für Kapitalkosten wird angenommen, daß nur die Kosten für Gebäude, Grundstücke und wesentliche abbaufähige Elemente des übrigen Anlagevermögens wegfallen. Kalkulatorische Kosten der Fahrzeuge können im Kilometersatz berücksichtigt werden, die Kapitalkosten für Gebäude- und Grundstücke können proportional zur Anzahl der abzubauenen Verwaltungsmitarbeiter reduziert werden. Es wird davon ausgegangen, daß freiwerdende Räume zu Mieten abgegeben werden können, die den Kapitalkosten in etwa entsprechen.

7. ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK

Die Wegfallkostenrechnung ist eine komparativ-statische Erfolgsrechnung für Geschäftseinheiten, die in einem Leistungsverbund stehen. Sie stellt Wegfallkosten und -erlöse gegenüber, die aus dem Vergleich des status quo mit dem hypothetischen Fall, die betrachtete Einheit würde langfristig abgebaut werden, ermittelt werden. Zur Identifizierung der Wegfallkosten analysiert sie, welche Produktionsfaktoren aus der heutigen Situation ganz oder teilweise verzichtbar wären und berücksichtigt dabei, ob die Produktionsfaktoren oder Teile davon bei Aufgabe der entsprechenden Produktgruppe auch tatsächlich abgebaut werden könnten.

⁹² Langfristig als proportional zu Löhnen und Gehältern angenommen.

Der Kostenbegriff in der Wegfallkostenrechnung unterscheidet sich durch die Langfristigkeit der Betrachtung von den Kostenbegriffen der periodischen Rechnungslegung, die für operative Anforderungen⁹³ verwendet werden.

Die langfristige Orientierung der Wegfallkostenrechnung macht sie als Informationslieferant für strategische Entscheidungen relevant. Beispielsweise sollte die Entwicklung eines kostenorientierten Preis- und Konditionensystems⁹⁴ unter Zuhilfenahme der Wegfallkosten erfolgen, da nur sie alle langfristig von einer Geschäftseinheit verursachten Kosten erfassen.

Zur Versorgung strategischer Planung und Kontrolle mit unternehmensinternen Informationen ist die heutige Kostenrechnung einerseits nur sehr begrenzt in der Lage. Andererseits erfaßt sie unter großem Aufwand eine Flut von detaillierten Kosteninformationen,⁹⁵ aus denen nach Ansicht der Autoren Informationen für strategische Planung und Kontrolle abgeleitet werden können. Das fehlende Element im Informationssystem ist eine Kostenrechnung, die unter Verwendung und Modifikation der Daten der (heutigen) operativ orientierten Kostenrechnung eine Informationsbasis für die strategische Planung und Kontrolle bildet. Ein Element dieser strategisch orientierten Kostenrechnung könnte die Wegfallkostenrechnung sein.

⁹³ Vgl. Schweitzer, M. / Küpper, H.-U.: Systeme der Kostenrechnung, 5. Auflage; Landsberg a. L.: Moderne Industrie, 1991, S. 57 ff. und Hummel, S./Männel, W.: Kostenrechnung 1. Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Auflage, Wiesbaden: Gabler, 1986, hier: S. 22 ff.

⁹⁴ Preisgestaltung sollte zwar nutzenorientiert erfolgen, vgl. Porter, M. E.: Wettbewerbsvorteile: Spitzenleistungen erreichen und behaupten, Frankfurt und New York: Campus, 1986, S. 177 ff. Für langfristig geplante Geschäfte jedoch sollte sie kostenorientiert sein, um nicht potentielle Wettbewerber durch hohe oder - infolge Mischkalkulation in Teilbereichen hohe - Differenzen zwischen Kosten und Erlösen zum Markteintritt zu verleiten. Vgl. Porter, M. E.: Wettbewerbsvorteile: Spitzenleistungen erreichen ... a.a.O., 1986, S. 664.

⁹⁵ Es gibt deutsche Konzerne, die ihre Kosten auf über 3000 Kostenstellen jährlich budgetieren, kontrollieren und über mehrere Stufen auf Produkte verteilen.

Literatur

- Agthe, Klaus: Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung im System des Direct Costing, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 29. Jg. (1959), S. 404-418
- Alexander, E. Porter: Railway Practice, New York, 1887
- Baumol, William J. / Bradford, David F.: Optimal Departures From Marginal Cost Pricing, in: (The) American Economic Review, Vol. 60 (1970), S. 265-283
- Bellcore-Bell Canada Conference (Hrsg.): Telecommunications Costing in a Dynamic Environment, Montreal, 1989
- Beste, Theodor: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 2., erweiterte Auflage, Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag, 1962
- Blohm, Hans / Lüder, Klaus: Investition: Schwachstellen im Investitionsbereich des Industriebetriebes und Wege zu ihrer Beseitigung, 6. Auflage, München: Vahlen, 1988
- Brealey, Richard A. / Myers, Stewart C.: Principles of Corporate Finance, 3. Auflage, New York u.a.: McGraw Hill, 1988
- Chmielewicz, Klaus (Hrsg.): Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung. Stuttgart: Poeschel, 1983
- Copeland, Tom / Koller, Tim / Murrin, Jack: Valuation: measuring and managing the value of companies, New York u.a.: Blackwell, 1990
- Elek, Andrew: The Allocation of Capital Costs, in: Bellcore-Bell Canada Conference (Hrsg.): Telecommunications Costing in a Dynamic Environment, Montreal, 1989, S. 242-253.
- Fandl, Günter / Zimpfel, Günther (Hrsg.): Modern Production Concepts. Theory and Applications, Berlin, Heidelberg, New York u.a.: Springer, 1991.
- Faulhaber, Gerald R.: Cross-Subsidization: Pricing in Public Enterprises, in: (The) American Economic Review, Vol. 65 (1975), S. 966-977.

- Gälweiler, Aloys: Strategische Geschäftseinheiten (SGE) und Aufbauorganisation der Unternehmung, in: Zeitschrift für Organisation (ZO), 48. Jg. (1979), S. 252-260.
- Goetz, B. E.: Management Planning and Control. A managerial approach to industrial accounting. New York, Toronto, London: McGraw-Hill, 1949
- Grünewald, Hans-Günter: Informationssysteme für die Planung, in: Szyperski, Norbert (Hrsg.): Handwörterbuch der Planung (HWPlan), Stuttgart: Poeschel, 1989, Sp. 692-708
- Gutenberg, Erich: Über den Verlauf von Kostenkurven und seine Begründung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 5. Jg. (1953), S. 1-35
- Harris, Jonathan N.: What did we earn last month?, in: National Association of Cost Accountants (N.A.C.A.)-Bulletin, Vol. 17 (1936), sect. 1, S. 501-527
- Helfert, Erich A.: Techniques of Financial Analysis, 6. Auflage, Homewood, Illinois: Irwin, 1987
- Hinterhuber, Hans H.: Die organisatorische Umsetzung der strategischen Planung im Unternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 48. Jg. (1978), S. 425-428
- Höffken, Ernst: Die Nachfrage nach Kosteninformationen im Unternehmen, in: Jacob, H. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in der Kostenrechnung (I), Schriften zur Unternehmensführung, Band 21, Wiesbaden: Gabler, 1976, S. 85-96
- Hummel, Siegfried / Männel, Wolfgang: Kostenrechnung 1. Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Auflage, Wiesbaden: Gabler, 1986
- Jacob, Herbert (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in der Kostenrechnung (I), Schriften zur Unternehmensführung, Band 21, Wiesbaden: Gabler, 1976
- Käfer, Karl: Standardkostenrechnung, 2., neubearbeitete und stark erweiterte Auflage, Stuttgart: Poeschel, 1964

- Kilger, Wolfgang: Die Produktions- und Kostentheorie als Grundlage der Kostenrechnung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 10. Jg. (1958), S. 553-564
- Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung. Einführung in die Theorie und Praxis moderner Kostenrechnung, Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag, 1961
- Kilger, Wolfgang: Kurzfristige Erfolgsrechnung, Wiesbaden: Gabler, 1962
- Kilger, Wolfgang: Die Entstehung und Weiterentwicklung der Grenzplankostenrechnung als entscheidungsorientiertes System der Kostenrechnung, in: Jacob, H. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in der Kostenrechnung (I), Schriften zur Unternehmensführung, Band 21, Wiesbaden: Gabler, 1976. S. 10-39
- Kilger, Wolfgang / Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV. 1. Saarbrücker Arbeitstagung. Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung in der Praxis, Würzburg und Wien: Physica, 1980
- Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9., verbesserte Auflage, Wiesbaden: Gabler, 1988
- Kosiol, Erich (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens (HWR), 1. Auflage, Stuttgart: Poeschel, 1970
- Kosiol, Erich / Chmielewicz, Klaus / Schweitzer, Marcell (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Auflage, Stuttgart: Poeschel, 1981
- Krömmelbein, Gerhard: Gemeinkosten und Gemeinerlös als Begriff im entscheidungsorientierten Rechnungswesen, in: Der Betrieb, 28. Jg. (1975), S. 460-462
- Kühn, Ulrich: Betrachtungen zur Theorie des Kostenverlaufs und des Ertragsgesetzes, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 8. Jg. (1956), S. 389-413
- Küpper, Hans-Ulrich: Kosten, fixe und variable, in: Kosiol, Erich (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens (HWR), 1. Auflage, Stuttgart: Poeschel, 1970, Sp. 950-962

- Küpper, Hans-Ulrich: Verknüpfung von Investitions- und Kostenrechnung als Kern einer umfassenden Planungs- und Kontrollrechnung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 42 Jg. (1990), S. 253-267
- Küpper, Hans-Ulrich: Multi-Period Production Planning and Managerial Accounting, in: Fandel, Günter / Zäpfel, Günther (Hrsg.): Modern Production Concepts. Theory and Applications, Berlin, Heidelberg, New York u.a.: Springer, 1991, S. 46-62.
- Layer, Manfred: Die Kostenrechnung als Informationsinstrument der Unternehmensleitung, in: Jacob, H. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen in der Kostenrechnung (I), Schriften zur Unternehmensführung, Band 21, Wiesbaden: Gabler, 1976, S. 97-138
- Lücke, Wolfgang (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme. Wissenschaftliche Tagung des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. an der Universität Göttingen 1987, Wiesbaden: Gabler, 1988
- Mellerowicz, Konrad: Preis-, Kosten-, und Produktgestaltung als Mittel der Absatzpolitik, in: Der Markenartikel, 21. Jg. (1959), S. 465-483
- Mellerowicz, Konrad: Kosten und Kostenrechnung, Band 2, Verfahren, 1. Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 5., durchgesehene Auflage, Berlin und New York: De Gruyter, 1974
- Müller-Merbach, Heiner (Hrsg.): Quantitative Ansätze in der Betriebswirtschaftslehre, München: Vahlen, 1978
- Napp, Hendrik: Stilllegungen: notwendige Optionen in der Unternehmensplanung, Stuttgart: Poeschel, 1990
- Plaut, Hans Georg: Die Grenz-Plankostenrechnung. Erster Teil, in: ZfB, 23. Jg. (1953), S. 347-363
- Plaut, Hans Georg: Die Grenz-Plankostenrechnung. Zweiter Teil, in: ZfB, 23. Jg. (1953), S. 402-413

- Plaut, Hans Georg: Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 31. Jg. (1961), S. 460-482
- Plaut, Hans Georg: 30 Jahre Grenzplankostenrechnung - Der Weg von der Vollkostenrechnung zur Deckungsbeitragsrechnung, in: Kilger, Wolfgang/ Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV. 1. Saarbrücker Arbeitstagung. Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung in der Praxis, Würzburg und Wien: Physica, 1980, S. 11-25
- Plaut, Hans Georg: Deckungsbeitragsrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. (1987), S. 71-73
- Plaut, Hans Georg: Die Entwicklung der flexiblen Plankostenrechnung zu einem Instrument der Unternehmensführung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 57. Jg. (1987), S. 355-366
- Porter, Michael E.: Wettbewerbsstrategie: Methoden zur Analyse von Branchen und Konkurrenten, 3. Auflage, Frankfurt/Main: Campus, 1984
- Porter, Michael E.: Wettbewerbsvorteile: Spitzenleistungen erreichen und behaupten, Frankfurt und New York: Campus, 1986
- Rabe, Uwe: Verbundproduktion von Telekommunikationsdiensten und das Problem der Kostenzurechnung, in: Archiv für das Post- und Fernmeldewesen, Heft 2, 1989, S. 147-162
- Riebel, Paul: Die Kuppelproduktion. Betriebs- und Marktprobleme, Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag, 1955
- Riebel, Paul: Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und der Betriebsdisposition, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 26. Jg. (1956), S. 278-289
- Riebel, Paul: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 11. Jg. (1959), S. 213-238

- Riebel, Paul: Die Preiskalkulation auf Grundlage von Selbstkosten oder von relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 16. Jg. (1964), S. 549-612
- Riebel, Paul: Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugungsreich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Neue Betriebswirtschaft, 20. Jg. (1967), S. 1-23
- Riebel, Paul: Die Bereitschaftskosten in der entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 22. Jg. (1970), S. 372-386
- Riebel, Paul: Systemimmanente und anwendungsbedingte Gefahren von Differenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 26. Jg. (1974), S. 493-529
- Riebel, Paul: Überlegungen zur Formulierung eines entscheidungsorientierten Kostenbegriffs, in: Müller-Merbach, Heiner (Hrsg.): Quantitative Ansätze in der Betriebswirtschaftslehre, München: Vahlen, 1978, S. 127-146
- Riebel, Paul : Thesen zur Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in: Chmielewicz, Klaus (Hrsg.): Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart: Poeschel, 1983, S. 21-47
- Riebel, Paul: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung, 6., wesentlich erweiterte Auflage, Wiesbaden: Gabler, 1990
- Riebel, Paul: Überlegungen zur Integration von Unternehmensplanung und Unternehmensrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 57. Jg. (1987), S. 1154-1168
- Riebel, Paul: Sequentielle Entscheidungen in Planungs- und Kontrollrechnungen, in: Lücke, Wolfgang (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme. Wissenschaftliche Tagung des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. an der Universität Göttingen 1987, Wiesbaden: Gabler, 1988, S. 257-283

- Schmalenbach, Eugen: Über Verrechnungspreise, in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 3. Jg. (1909), S. 165-185
- Schmalenbach, Eugen: Pretiale Wirtschaftslenkung. Band 2, Opladen: Westdeutscher Verlag, 1948
- Schmalenbach, Eugen: Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Auflage, Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag, 1956
- Schneider, Dieter: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3., neubearbeitete und erweiterte Auflage, München, Wien: Oldenbourg, 1987
- Schweitzer, Marcell: Kostenremanenz, in: Kosiol, Erich (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens (HWR), 1. Auflage, Stuttgart: Poeschel, 1970, Sp. 967-974
- Schweitzer, Marcell / Ktipper, Hans-Ulrich: Systeme der Kostenrechnung, 5. Auflage, Landsberg a. L.: Moderne Industrie, 1991
- Seicht, Gerhard: Die stufenweise Grenzkostenrechnung, Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 33. Jg. (1963), S. 693-709
- Seicht, Gerhard: Die Grenzbetrachtung in der Entwicklung des betrieblichen Rechnungswesens, Wiederauflage der gleichnamigen Dissertation, Wien von 1962, Berlin: Duncker & Humblot, 1977
- Sertl, Walter / Klotek, Heinz: Kosten, Einzel- und Gemein-, in: Kosiol, Erich (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens (HWR), 1. Auflage, Stuttgart: Poeschel, 1970, Sp. 945-950
- Szyperski, Norbert (Hrsg.): Handwörterbuch der Planung (HWPlan), Stuttgart: Poeschel, 1989
- Walter, Martin: Strategische Kontrolle von Forschungs- und Entwicklungsprojekten. Konzeption und Implementierung eines Projekt-Controllings für Neuentwicklungen und angewandte Forschung in Unternehmen, Berlin: Schmidt, 1989

- Weber, Jürgen: Variable und fixe Kosten - eine überflüssige Unterteilung der Kosten, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 16. Jg. (1987), S. 393-398
- Weber, Jürgen: Abbaufähigkeit von Bereitschaftskosten, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 17. Jg. (1988), S. 535-538
- Weber, Jürgen: Logistikkostenrechnung, Berlin, Heidelberg, New York u.a.: Springer, 1987
- Weber, Jürgen: Einführung in das Rechnungswesen II, Kostenrechnung, Stuttgart: Poeschel, 1990