

DIE MELLEROWICZSCHE KOSTENTHEORIE IM VERGLEICH MIT DER SCHMALENBACHSCHEN KOSTENTHEORIE*

HIROSHI OBATA

I. *Einleitung*

Die betriebswirtschaftliche Kostentheorie ist eine Erklärungstheorie über das Kostenphänomen des Betriebes. Eines der wichtigsten Probleme der heutigen betriebswirtschaftlichen Kostentheorie ist, wie man das Ergebnis der Produktions- und Kostentheorie zur Gestaltung des neuen Kostenrechnungssystems nutzen kann. Meines Erachtens liegt ein Anhalt für dieses Problem in der Entwicklungsgeschichte der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie.

Schmalenbach entwickelte schon im Jahre 1899 dadurch ein Erkenntnisinstrument des empirischen Kostenphänomens, daß er vier Kostenkategorien prägte, die aus den proportionalen Kosten, den fixen Kosten, den degressiven Kosten und den progressiven Kosten bestehen. Darin möchte ich den Ursprung der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie sehen. 1899 beschränkte Schmalenbach seine Beschäftigung mit der Kostentheorie auf eine Typisierung des Kostenphänomens. Aber seine späteren Arbeiten untersuchten auch die Ursache der Entstehung der fixen Kosten und progressiven Kosten. In diesem Sinne vertiefte sich seine Kostentheorie. Gerade dadurch konnte er seine Nachfolgern die Grundlage beschaffen, auf der sich die betriebswirtschaftliche Kostentheorie weiterentwickelte. Als wichtigsten Nachfolger kann man Mellerowicz nennen.

Ich habe schon in einem anderen Aufsatz die Schmalenbachsche Kostentheorie untersucht [Obata (1988), S.81–100]. Hier möchte ich nun die Mellerowiczsche Kostentheorie untersuchen. Ziel der vorliegenden Arbeit ist, Mellerowicz' Beitrag zur Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie in Deutschland festzustellen. Zuerst werde ich zeigen, auf welche Weise Mellerowicz die betriebswirtschaftliche Kostentheorie weiterentwickelte, deren Grundlage von Schmalenbach aufgebaut wurde. Auch Mellerowicz behandelte dasselbe Problem wie Schmalenbach, aber mit anderer Absicht. Daraus entwickelte sich eine neue Forschungsrichtung. Sodann werde ich untersuchen, auf welche Weise Mellerowicz die deutsche Kostentheorie erweiterte. Mellerowicz behandelte die Probleme, die Schmalenbach nicht berücksichtigte. Dadurch erweiterte Mellerowicz den Umfang der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie.

* Herrn Prof. Dr. Rainer Habermeier möchte ich hier meinen Dank aussprechen. Er hat sich die Mühe genommen, diesen Aufsatz grammatisch und stilistisch zu korrigieren.

Nachdem ich den Unterschied zwischen der Schmalenbachschen und Mellerowiczschen Kostentheorie analysiert habe, möchte ich die Grundstruktur der Mellerowiczschen Kostentheorie herausarbeiten und sie mit derjenigen der Schmalenbachschen Kostentheorie vergleichen.

Schließlich möchte ich die Ursache des Strukturunterschieds beider Kostentheorien untersuchen.

II. Weiterentwicklung der Kostenkategorien

Schmalenbach entwickelte schon 1899 eine Auffassung der Kostenkategorien. Das wirkliche Kostenphänomen weist ein vielfältiges Verhalten auf. Aber Schmalenbach faßte komplexe Kostenphänomene in vier Kostenkategorien vereinfacht zusammen. Er typisierte Kosten nach dem Gesichtspunkt des relativen Zusammenhangs zwischen der Veränderung des Beschäftigungsgrades und derjenigen der Kostenhöhe. Demnach können

- a) proportionale Kosten
(prozentuale Veränderung des Beschäftigungsgrades =
prozentuale Veränderung der Kostenhöhe.)
- b) fixe Kosten
(keine Veränderung der Kostenhöhe, unabhängig von der Veränderung des Beschäftigungsgrades.)
- c) degressive Kosten
(prozentuale Veränderung des Beschäftigungsgrades >
prozentuale Veränderung der Kostenhöhe.)
- d) progressive Kosten
(prozentuale Veränderung des Beschäftigungsgrades <
prozentuale Veränderung der Kostenhöhe.)

abgegrenzt werden [Schmalenbach (1899), S.8].

Solche Typisierung war als Voraussetzung der Theorie der mathematischen Kostenauflösung erforderlich.

Die mathematische Kostenauflösung ist ein dreistufiges Verfahren, das die degressiven und progressiven Kosten mit fixen und proportionalen ausdrückt. Das Verfahren der mathematischen Kostenauflösung besteht aus den folgenden drei Stufen [Schmalenbach (1899), S.8–10; Schmalenbach, S.294–299].

- a) Ermittlung des proportionalen Satzes
(die Durchschnittskosten der letzten Schicht)
- b) Errechnung der proportionalen Kosten
(der proportionale Satz \times die Gesamtproduktionsmengen)
- c) Errechnung der fixen Kosten
(die Gesamtkosten—die proportionale Kosten)

Mein früherer Aufsatz zeigte schon, daß die Schmalenbachsche mathematische Kostenauflösung weniger als eine Technik denn als ein Übersichtsplan entstand, welcher die Grundkonzeption des wünschenswerten Kostenrechnungssystems anzeigt, [Obata (1988), S.92]. In der mathematischen Kostenauflösung werden zweierlei Überlegungen, die Gewinnmaximierungsüberlegung und die Vollkostendeckungsüberlegung, harmonisch kombiniert.

Daher war die Schmalenbachsche Auffassung der Kostenkategorien durch die mathematische Kostenauflösung mit der Gestaltung des Kostenrechnungssystems verbunden.

Mellerowicz beschäftigte sich aus ganz anderen Überlegungen mit dem Problem der Kostenkategorien. Mellerowicz betonte die Unterscheidung zwischen dem Kostencharakter und der Kostenentwicklung. Beim Kostencharakter handelt es sich um die Kostenkategorie einzelner Kostenarten. Bei der Kostenentwicklung handelt es sich um die Kategorien des Kostenverhaltens bei schwankendem Produktionsvolumen. Nach Mellerowicz kann diese Unterscheidung nicht scharf genug vorgenommen werden, „weil sonst eine klare Erkenntnis der Zusammenhänge nicht erreichbar ist“ [Mellerowicz (1933), S.324].

Dem Charakter nach unterscheidet Mellerowicz fixe und variable Kosten. Jede Kostenarten wird folgendermaßen weiter gegliedert:

- 1) fixe Kosten
 - a) absolut fixe Kosten
(z.B. Zinsen, Abschreibungen nach Zeit)
 - b) relativ fixe Kosten
(z.B. Beheizung, Beleuchtung)
- 2) variable Kosten
 - a) proportionale Kosten (gegebenfalls unter- oder überproportional)
(z.B. direktes Material, direkte Löhne)
 - b) sprunghaft veränderliche Kosten
(z.B. Hilfslohne, Hilfsmaterial) [Mellerowicz (1933), S.324f.]

Der Entwicklung nach unterscheidet Mellerowicz drei Stadien. Ein Betrieb kann sich in Degression, Proportionalität oder Progression befinden. Dabei handelt es sich um die Entwicklungsstadien der Gesamtkosten. Es ist zu beachten, daß es keinen Zustand der Fixität gibt [Mellerowicz (1933), S.326].

Die Kosten verlaufen degressiv, wenn der Kostenzuwachs geringer ist als der Produktionszuwachs. Bei weiterer Vermehrung der Produktion kommt der Betrieb in ein Entwicklungsstadium, bei dem die Einheitskosten die geringsten sind. Dieser Zustand der besten Kapazitätsausnutzung entsteht in der Zone der Proportionalität, dem betrieblichen Idealzustand. Eine Vermehrung der Produktion über die Proportionalitätszone hinaus steigert die Kosten mehr als die Produktionsmenge. Der Kostenzuwachs ist größer als der Produktionszuwachs. Der Betrieb tritt in das Stadium der Progression. Die Ursachen sind Vermehrung der proportionalen Kosten, z.B. höher bezahlte Überstunden, Übermüdung und verringerte Leistung, mehr Ausschuß usw. [Mellerowicz (1933), S.327].

Solche Unterscheidung der Kosten nach der Entwicklung spielt eine große Rolle in der Bildung des Kostengesetzes. Eigentlich liegt der Schwerpunkt der Mellerowiczschen Kostenkategorien weniger im Kostencharakter als in der Kostenentwicklung. Die Erörterung des Kostencharakters stellt die Grundlage dar, auf der die Kostenentwicklung erklärt wird.

Die Gesamtkostenkurve, die zuerst degressiv, dann proportional, schließlich progressiv verläuft, bildet eine S-förmige Gesamtkostenkurve. Mellerowicz hält solch einen S-förmigen Gesamtkostenverlauf für allgemein gültig. Aus solcher Gesamtkostenfunktion leitet Mellerowicz die Einheitskostenfunktion und die Differentialkostenfunktion ab. Weiter wird die Gesamterlösfunktion hinzugefügt. Dann ergeben sich fünf kritische Punkte [Mellerowicz (1933), S.388–393]:

- 1) Betriebsminimum (der Punkt des Grenzkostenminimums)
- 2) Nutzschwelle
(der untere Schnittpunkt der Gesamtkostenkurve mit der Preiskurve)
- 3) Optimaler Kostenpunkt (der Punkt des Durchschnittskostenminimums)
- 4) Optimaler Nutzenpunkt (der Punkt des Gewinnmaximums)
- 5) Nutzgrenze
(der obere Schnittpunkt der Gesamtkostenkurve mit der Preiskurve).

Solche kritischen Punkte spielen eine große Rolle in der Betriebspolitik.

Mellerowicz versuchte, den S-förmigen Verlauf der Gesamtkostenkurve empirisch zu bestätigen [Mellerowicz (1933), S.349–363]. Er leitete mit der Methode der kleinsten Quadrate eine nicht-lineare Regressionsfunktion ab. Er errechnete keinen Korrelationskoeffizient, sondern verglich die errechneten Funktionswerte mit den korrespondierenden Istwerten. Obwohl die Bestätigungsmethode nicht einwandfrei ist, muß den Versuch als solchen hoch einschätzen. Denn es fehlte Schmalenbach an einer solchen Untersuchung.

III. Weiterentwicklung der Theorie der Grenzkosten

Mellerowicz beschreibt den Unterschied zwischen seinen und Schmalenbachs Grenzkostenbegriffen folgendermaßen:

„Die Auffassung der Grenzkosten als rein proportionale Kosten gibt ein völlig falsches Bild. Schmalenbach geht von einer einfachen Kapazität aus, darum interessiert ihn auch die rückläufige Bewegung nicht, die uns besonders wichtig erscheint. [. . .] Darum ist eine Unterscheidung der Grenzkosten in einfache und zusammengesetzte (additive) Grenzkosten zu machen. Einfache Grenzkosten entstehen bei nur einfacher Kapazität, wenn also die Kapazität vollkommen konstant gehalten wird, die Anlagen nicht erweitert werden, überhaupt nichts vorgenommen wird, was auch nur relativ fixe und beschränkt variable Kosten verursacht. Die Produktionserweiterung kann nur dann durch vermehrte Aufwendung rein proportionaler Kosten (z.B. vermehrte direkte Arbeit durch Überstunden usw.) vorgenommen werden. Das optimale Beschäftigungsvolumen ist dann überschritten, die Kosten steigen, der Betrieb kommt in Progression. Bei verminderter Beschäftigung fallen einfach die übermäßigen proportionalen Kosten weg, und der Betrieb ist wieder in der Optimalitätszone. Die Kostenkurve nähme denselben Verlauf, würde sich also auf der alten Kostenkurve bewegen. Grundsätzlich ist aber zu sagen, daß die Kostenkurve nicht reversibel ist, eine rückläufige Produktionsbewegung sich also nicht auf der alten Kostenkurve bewegt. Vielmehr nimmt die Kostenkurve einen ganz anderen Verlauf. Der Grund für dieses Verhalten der Kostenkurve ist die allmählich erweiterte (zusammengesetzte oder additive) Betriebskapazität, die nur durch Aufwendung neuer fixer und beschränkt variabler Kosten erreicht werden kann.“ [Mellerowicz (1933), S.335–336.]

Mellerowicz' Grenzkostenbegriff setzte die Kapazitätserweiterung voraus. Daher wurde die Kostenremanenz erwähnt. In diesem Sinne ist Mellerowicz' Auffassung der Grenzkosten wirklichkeitsnäher als die Schmalenbachs. Gleichzeitig kann man daraus die Langfristigkeit in der Mellerowiczschen Kostentheorie ersehen.

Neben der Zusammensetzung der Grenzkosten sind Mellerowicz' und Schmalenbachs

Begriffe der Grenzkosten verschieden in ihrem Anwendungsbereich. In den Schmalenbachschen Arbeiten stellen die Grenzkosten die Untergrenze des Angebotspreises und den Verrechnungspreis. Dabei werden die Grenzkosten als automatisches Führungsmittel zur Gewinnmaximierung interpretiert. Bei Schmalenbach wird vorausgesetzt, daß die Grenzkosten in das Kostenrechnungssystem einbezogen werden [Obata (1988), S.96f.].

Auch bei Mellerowicz stellen die Grenzkosten die natürliche Preisuntergrenze dar [Mellerowicz (1933), S.340]. Aber bei ihm wird ein anderer Anwendungsbereich des Grenzkostenbegriffs viel wichtiger. Mellerowicz hält die Grenzkosten für beste Mittel zur Erkenntnis des optimalen Beschäftigungsgrades:

„Für die Erkenntnis der betrieblichen Kostenlage ist der Verlauf der Durchschnitts- und Grenzkostenkurve, das Verhältnis der Durchschnitts- und Grenzkosten wichtig. Wie die graphische Darstellung und die Wertetabelle, die auf typischen Verhältnissen beruhen, zeigen, fällt die Durchschnittskostenkurve (infolge besserer Kapazitätsausnutzung und Verteilung der fixen Kosten auf mehr Einheiten), bis sie ein Minimum erreicht, wonach der Fortgang zunächst konstant und dann progressiv ist. Von dem niedrigsten Punkte der Durchschnittskostenkurve (optimaler Kostenpunkt) ab produziert der Betrieb teuer. Er muß sich also hüten, den Punkt niedrigster Durchschnittskosten zu verlassen; auf der anderen Seite muß er alles tun, um diesen Punkt des optimalen Produktionsvolumens zu erreichen. Er liegt theoretisch am Punkt 100%iger Ausnutzung der Kapazität. [. . .] Der Betrieb ist dann in seiner besten Beschäftigungs- und Kostenlage, wenn seine Durchschnittskosten den Grenzkosten gleich oder möglichst nahe sind. Darum ist das Verhältnis und die Bewegungsrichtung der Durchschnitts- und Grenzkosten so entscheidend wichtig.“ [Mellerowicz (1933), S.337.]

Wie man aus der oben zitierten Aussage ersehen kann, hält Mellerowicz das Erreichen und Erhalten des optimalen Kostenpunktes für wichtiger als des optimalen Nutzenpunktes. Schmalenbach versucht, unter der konstanten Kapazität durch die Einstellung des Beschäftigungsgrades die Übereinstimmung der Grenzkosten und des Grenzertrags zu erreichen. Darin liegt der kurzfristige Gewinnmaximierungsgedanke Schmalenbachs. Im Gegensatz dazu versucht Mellerowicz, durch die Erweiterung oder Verkleinerung der Kapazität den Punkt der niedrigsten Durchschnittskosten nicht zu verlassen.

Schmalenbach beabsichtigt, durch die Preispolitik den höchst möglichen Gewinn automatisch zu erreichen. Mellerowicz glaubt an solche prästabilisierte Harmonie nicht mehr. Zwar beabsichtigt Mellerowicz, den optimalen Kostenpunkt zu erreichen. Aber er denkt, daß für die Erreichung des optimalen Kostenpunktes das bewußte Gestalten aufgrund der genauen Analyse der Verhältnisse erforderlich ist.

IV. *Erweiterung der Kostentheorie durch empirische Untersuchungen*

Kostentheoretische Untersuchungen Schmalenbachs beziehen sich hauptsächlich auf den Produktionsbereich. Diese Beschränkung gilt generell für die heutige Produktions- und Kostentheorie. Dagegen analysierte Mellerowicz das Kostenphänomen, das außerhalb

des Produktionsbereichs auftritt. Eine große Rolle spielte dabei der empirische Ansatz, den ich dem mathematischen Ansatz von Gutenberg gegenüberstellen möchte.

Mellerowicz analysierte viele statistische Daten der Verteilungskosten und arbeitete eine Gesetzmäßigkeit heraus. Mellerowicz behandelte Vertriebskosten in der Industrie, Kosten im Großhandel und im Einzelhandel. Aber hier kann ich lediglich Vertriebskosten in der Industrie aufgreifen.

Zuerst gab Mellerowicz einige Beispiele für die Vertriebskostendispersion.

„In amerikanischen Betrieben schwankten die Vertriebskosten 1928:

| | | | |
|--|-------------|-----------|-----------|
| bei Seifen und Reinigungsmitteln | zwischen 22 | und 50% | v. Umsatz |
| bei Teigwaren | 11 | und 20% | “ |
| bei Mehl | 2.5 | und 11% | “ |
| bei Konserven (außer Fleischkonserven) | 8 | und 20% | “ |
| bei Fleischkonserven | 2 | und 15.5% | “ |
| bei Pökelfleisch und Wurstwaren | 10 | und 21% | “ |
| Handelsfertige Zurichtung von Kaffee, Tee, Gewürzen | 10 | und 33% | “ “ |

[Mellerowicz (1933), S.157.]

Es ist verständlich, daß der Anteil der Vertriebskosten von Branche zu Branche verschieden ist. Aber es ist erklärungsbedürftig, daß man auch innerhalb derselben Branche eine große Vertriebskostendispersion beobachten kann. Diese Dispersion führte Mellerowicz auf drei Kostenbestimmungsfaktoren zurück: auf Umsatzzusammensetzung, Auftragshöhe und Absatzreichweite.

Um den Einfluß der Umsatzzusammensetzung auf die Vertriebskosten zu erhellen, benützte Mellerowicz die Untersuchung über die Höhe der Vertriebskosten der verschiedenen Produkte einer Branche am Beispiel der amerikanischen Süßwarenindustrie. Abb. 1 zeigt, „daß die Artikel mit der höchsten Handelsspanne, der größten Differenz zwischen Herstellungskosten und Preis, durchaus nicht die ertragreichsten sind“ [Mellerowicz (1933), S.160].

Neben der Umsatzzusammensetzung beeinflusst die durchschnittliche Auftragshöhe die Höhe der Vertriebskosten. Wegen der fixen Kosten, die unabhängig von der Höhe des Auftrages entstehen, ist ein größerer Auftrag vorteilhafter als ein kleinerer, wie man in Abb. 2 sehen kann [Mellerowicz (1933), S.163].

Die dritte Kostenbestimmungsfaktor der Vertriebskosten in der Industrie ist die Lage des Absatzgebietes. „Jeder Betrieb besitzt eine durch die Höhe der Transportkosten bedingte Absatzreichweite, die er ohne Verlust in der Regel nicht zu überschreiten vermag“ [Mellerowicz (1933), S.168]. Abb. 3 zeigt Umsatz, Kosten und Gewinn der sieben untersuchten Betriebe in den Absatzzonen zwischen 500 und 1500 Meilen [Mellerowicz (1933), S.169].

Aus solcher Analyse der empirischen Daten leitete Mellerowicz mehrere betriebspolitische Aussagen ab. Damit arbeitete er Kosteneinflußgrößen heraus. Durch die Einführung des empirischen Ansatzes wurde die Analyse der Verteilungskosten ermöglicht. In diesem Sinne erweiterte Mellerowicz den Umfang der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie.

Der mathematische Ansatz der modernen Kostentheorie, wie sie von Gutenberg vortragen wurde, ist sehr aussagefähig, insofern er auf den Produktionsbereich angewandt

ABB. 1. DIE HÖHE DER VERTRIEBSKOSTEN DER VERSCHIEDENEN PRODUKTE
DER AMERIKANISCHEN SÜßWARENINDUSTRIE

| Warenart | Cents per Pfund | | | | | Handels- spanne in % v. Verkaufs- preis | Vertriebs- kosten |
|----------------------|--------------------|------------------------------|----------------------|-------------------|-----------------|--|----------------------|
| | Verkaufs- preis | Herstel- lungs- kosten | Vertriebs- kosten | Gesamt- kosten | Rein- gewinn | | |
| Schokolade | 21.6 | 16.0 | 4.0 | 20.0 | 1.6 | 26.0 | 18.5 |
| Pralinen | 15.9 | 12.3 | 3.5 | 15.8 | 0.1 | 22.6 | 22.0 |
| Gummikonfekt | 15.7 | 11.3 | 3.1 | 14.4 | 1.3 | 28.0 | 19.7 |
| Zuckerwaren | 14.6 | 11.3 | 4.3 | 15.6 | -1.0 | 22.6 | 29.4 |
| Plätzchen u. Waffeln | 14.7 | 10.9 | 3.4 | 14.3 | 0.4 | 25.9 | 23.1 |
| Karamellen | 17.3 | 12.2 | 4.0 | 16.2 | 1.1 | 29.4 | 23.2 |
| Nougat | 16.4 | 12.1 | 4.6 | 16.7 | -0.3 | 26.2 | 28.1 |
| Blockschokolade | 10.9 | 8.8 | 2.3 | 11.1 | -0.2 | 19.3 | 21.1 |
| Windbeutel | 17.4 | 12.1 | 4.2 | 16.3 | 1.1 | 30.5 | 24.2 |
| Kokoskonfekt | 14.3 | 11.3 | 2.8 | 14.1 | 0.2 | 21.0 | 19.6 |
| Lederzucker | 18.5 | 13.2 | 4.2 | 17.4 | 1.1 | 28.6 | 22.7 |
| Zusatzartikel | 21.1 | 19.4 | 3.4 | 22.8 | -1.6 | 8.5 | 16.1 |
| Verschiedenes | 18.4 | 14.3 | 4.0 | 18.3 | 0.1 | 22.3 | 21.8 |
| Durchschnitt | 18.2 | 13.5 | 3.8 | 17.3 | 0.9 | 25.8 | 20.9 |

[Mellerowicz (1933), S.160]

ABB. 2. VERTRIEBSKOSTEN PER PFUND BEI STEIGENDER AUFTRAGSHÖHE

| Auftragshöhe | Gesamtvertriebskosten \$ | Kosten per lbs. Umsatz \$ |
|--------------|--------------------------|---------------------------|
| bis 25 lbs | 2.11 | 0.14 |
| 26-50 | 2.31 | 0.06 |
| 51-100 | 2.72 | 0.03 |
| 101-200 | 3.51 | 0.02 |
| 201-500 | 5.41 | 0.01 |
| 501-1000 | 7.31 | 0.01 |

[Mellerowicz (1933), S.163]

wird. Aber im Vertriebs-, Verwaltungs-, Entwicklungs- und Forschungsbereich, erscheint es schwierig, die Input-Output-Beziehung mathematisch auszudrücken. In solch einem Bereich ist der empirische Ansatz sehr vorteilhaft, so daß wir hier den mathematischen Ansatz durch den empirischen Ansatz ergänzen müssen. Gerade darin besteht der moderne Sinne der Mellerowiczschen Kostentheorie.

V. Struktur der Mellerowiczschen Kostentheorie

Mellerowicz betonte die Notwendigkeit des bewußtes Gestaltens nach eigenem Willen:

„Die Betriebswirtschaft, als rationale Organisation zur Erstellung von Leistungen, sieht die Wirtschaft nicht als Schicksal an, und das Wirtschaften nicht als Ergebung in dieses Schicksal, sondern als bewußtes Gestalten nach eigenem Willen. Gestalten kann nur, wer

ABB. 3. SCHWANKEN DER VERTRIEBSKOSTEN MIT WACHSENDE ENTFERNUNG
IN DER SÜßWARENINDUSTRIE (in % v. Bruttoumsatz)

| Firma | Umsatz- anteil | Direkte Verkaufskosten | Fracht- oder Transportkosten | Sonstiges | Summe | Reingewinn |
|---------------------------|-------------------|---------------------------|---------------------------------|-----------|-------|------------|
| Bis 499 Meilen: | | | | | | |
| A | 80.0 | 9.7 | 3.1 | 11.5 | 24.3 | 5.0 |
| B | 71.15 | 2.7 | 0.5 | 14.2 | 17.7 | 6.4 |
| C | 77.1 | 4.0 | 2.1 | 18.0 | 24.1 | -1.9 |
| D | 73.0 | 13.1 | 1.0 | 12.9 | 27.0 | 6.6 |
| E | 100.0 | 7.0 | 4.1 | 11.0 | 22.1 | -3.5 |
| F | 93.5 | 14.2 | 3.8 | 12.6 | 30.6 | 0.1 |
| G | 94.5 | 10.5 | 2.8 | 12.7 | 26.0 | -1.0 |
| Von 500 bis 999 Meilen: | | | | | | |
| A | 16.3 | 9.1 | 7.4 | 10.6 | 27.1 | -1.3 |
| B | 17.9 | 3.9 | 3.6 | 11.9 | 19.4 | 7.6 |
| C | 16.3 | 4.9 | 4.2 | 15.7 | 24.8 | -2.6 |
| D | 20.6 | 15.9 | 6.0 | 14.0 | 35.9 | 3.2 |
| E | — | — | — | — | — | — |
| F | 6.5 | 20.9 | 8.2 | 12.2 | 41.3 | -10.7 |
| G | 5.5 | 7.7 | 10.9 | 10.4 | 29.0 | 1.0 |
| Von 1000 bis 1499 Meilen: | | | | | | |
| A | 1.2 | 5.6 | 12.3 | 11.2 | 29.1 | 1.1 |
| B | 3.7 | 5.8 | 3.3 | 11.1 | 20.2 | 7.4 |
| C | 1.8 | 11.0 | 4.2 | 16.8 | 32.0 | -19.8 |
| D | 6.1 | 13.3 | 5.8 | 13.2 | 32.3 | 5.1 |
| E | — | — | — | — | — | — |
| F | — | — | — | — | — | — |
| G | — | — | — | — | — | — |
| Von 1500 Meilen ab: | | | | | | |
| A | 2.5 | 5.7 | 11.5 | 9.9 | 27.1 | 1.8 |
| B | 6.9 | 4.1 | 3.4 | 11.3 | 18.8 | 6.9 |
| C | 4.8 | 4.9 | 4.2 | 15.7 | 24.8 | -2.6 |
| D | 0.3 | 19.2 | 18.0 | 12.8 | 50.0 | -11.4 |
| E | — | — | — | — | — | — |
| F | — | — | — | — | — | — |
| G | — | — | — | — | — | — |

[Mellerowicz (1933), S.169]

1. die wirtschaftlichen Kräfte kennt und 2. die Entwicklung voraussieht. Hierzu ist Erfahrung nicht nebensächlich, aber sie ist nicht das Wichtigste. Einsicht, mit theoretischer Voraussicht, ist mehr.“ [Mellerowicz (1933), S.IV.]

„Einsicht mit theoretischer Voraussicht“ wird von der Betriebswirtschaftslehre geleistet. Mellerowicz stellt die Kostentheorie in den Mittelpunkt der Betriebswirtschaftslehre:

„Darum ist das Ziel dieser Arbeit eine Betriebstheorie, und zwar auf der Grundlage der Kostentheorie. Die Kosten sind das betriebliche Kernproblem, aber Kosten, erfaßt im Geiste der modernen Relativität und Dynamik.“ [Mellerowicz (1933), S.IV.]

Die Untersuchungsgegenstand der Mellerowiczschen Kostentheorie ist scheinbar das

Kostenphänomen. Aber in Wirklichkeit wird das Betriebsgeschehen hinter dem Kostenphänomen untersucht. Einzelne Ereignisse, die sich im Betrieb ereignen, werden auf das Kostenphänomen projiziert.

Die Mellerowiczsche Kostentheorie soll die Grundlage der Betriebspolitik darstellen. Aussagen zur Betriebspolitik setzen die Erfassung der Tatsachen voraus. Daher muß die Mellerowiczsche Kostentheorie, aus kostenrechnerischen Zusammenhängen gelöst, erkenntnisorientiert sein. Um diesen Zweck am besten zu erfüllen, benutzte Mellerowicz hauptsächlich die empirisch-statistische Methode.

Die Mellerowiczsche Kostentheorie soll die Grundlage der Gesamtbetriebspolitik darstellen. Daher muß sie so umfassend sein, daß sie alle Verteilungskosten analysiert.

VI. *Der Unterschied zwischen Schmalenbachs und Mellerowicz' Kostentheorie*

Schmalenbach setzte voraus, daß die Kostentheorie auf die praktische Gestaltung des Kostenrechnungssystems angewandt wird. Schmalenbach typisierte die Kostenphänomene. Diese Typisierung der Kostenphänomene war die Voraussetzung der mathematischen Kostenauflösung. Und die mathematische Kostenauflösung zeigte die Grundkonzeption des wünschenswerten Kostenrechnungssystems. In dem von Schmalenbach vorgeschlagene Kostenrechnungssystem spielten die Grenzkosten eine große Rolle. Die Grenzkosten stellen die Untergrenze des Angebotspreises und den Verrechnungspreis dar. Dabei werden die Grenzkosten als automatisches Führungsmittel zur Gewinnmaximierung interpretiert. Im Mittelpunkt der Schmalenbachschen Kostenrechnung liegt die Idee der indirekten Leitung unter der Voraussetzung einer dezentralisierten Organisation. Darin liegt der Grund für die Betonung der Preispolitik bei Schmalenbach. Seine Auffassung der Kostenkategorien war durch die mathematische Kostenauflösung mit der Gestaltung des Kostenrechnungssystems verbunden. In diesem Sinne ist die Schmalenbachsche Kostentheorie als kostenrechnungsorientierte Kostentheorie zu bezeichnen.

Auch bei Mellerowicz wird die Kostenrechnung der Betriebspolitik dienstbar gemacht. Sie beschränkt sich nicht auf die Preispolitik. Sie erstreckt sich z.B. auf die Erweiterung und Verkleinerung der Kapazität. Mellerowicz setzt anstelle der Idee der indirekten Leitung die des bewußten Gestaltens. Er betont die Wichtigkeit des Budgets, des betrieblichen Wirtschaftsplans. Er hofft, daß Planung und Kontrolle zentralisiert sind [Mellerowicz (1936), S.150]. Das steht im Gegensatz zu Schmalenbach. Mellerowicz' Kostentheorie deutet uns die wünschenswerte Betriebspolitik an. Aber daraus ergibt sich keine Aussage darüber, was für ein Kostenrechnungssystem entwickelt werden soll. In diesem Sinne ist die Mellerowiczsche Kostentheorie als betriebspolitisch orientierte Kostentheorie zu bezeichnen.

Woher kommt dieser Gegensatz? Mehrere Faktoren mögen mitwirken. Aber hier möchte ich nur die sozioökonomischen Hintergründe andeuten. Schmalenbachs Kostentheorie entstand gegen Ende des 19. Jahrhunderts und wurde 1899 veröffentlicht. Damals funktionierte noch die Automatik des Marktes. Zwar begann um 1890 die Konzentration in der deutschen Wirtschaft, und vor allem waren schon Kartelle üblich. Aber die dama-

ligen Kartelle waren kurzlebig wegen der Außenseiter, und nach der Auflösung der Kartelle gab es einen heftigen Preiskonkurrenzkampf. Als Kind dieser zu Ende gehenden Ära glaubte Schmalenbach noch an den Preismechanismus. Hingegen erschien das erste systematische Buch der Kostentheorie von Mellerowicz 1933. Er begann seine Tätigkeit als Forscher in der letzten Hälfte der zwanziger Jahre. Die Phase von 1924 bis 1929 wird wirtschaftsgeschichtlich zwar als „Periode der relativen Stabilisierung“ gekennzeichnet, aber ihr dominantes Problem waren die Überkapazitäten. Diese wurden durch die zunehmende Monopolisierung erhalten. In dem damaligen Deutschland herrschten nicht mehr kleine Einzelunternehmer, sondern Konzerne. Sie übten weitreichende Preiskontrolle. Die Automatik des Marktes versagte. Mellerowicz konnte nicht mehr an den Preismechanismus glauben. Ihm schien das beweihte Gestalten unbedingt erforderlich.

VII. *Schluß*

Meines Erachtens wurde Mellerowicz' Kostentheorie bisher unterschätzt. Nach Kilger wurde erst in neuester Zeit von E. Gutenberg der Versuch unternommen, eine in sich geschlossene betriebswirtschaftliche Produktions- und Kostentheorie zu entwickeln.

„Die Ausführungen von K. Mellerowicz fassen alle wesentlichen kostentheoretischen Perspektiven zusammen, jedoch nicht mit der Zielsetzung, eine geschlossene Produktions- und Kostentheorie zu schaffen, sondern vorwiegend unter dem Aspekt, kostenrechnerische Tatbestände theoretisch zu fundamentieren.“ [Kilger (1958), S.10.]

Wie ich in der vorliegenden Arbeit hoffe, gezeigt zu haben, ist es dennoch Mellerowicz' Verdienst, eine in sich geschlossene betriebswirtschaftliche Kostentheorie zu entwickeln. Zwar benutzte Mellerowicz keinen mathematischen Ansatz, so daß er die mengenmäßigen Verhältnisse zwischen Input und Output nicht erklären konnte. Statt dessen entwickelte er einen empirischen Ansatz. Er ermöglicht die Analyse der Kosten, die der mathematische Ansatz nicht erfassen kann, wie Verteilungskosten und Verwaltungskosten. Das ist der wichtigste Beitrag der Mellerowicz'schen Kostentheorie.

Mellerowicz befreite die Kostentheorie aus den kostenrechnerischen Zusammenhängen. Auch das ist ein Fortschritt. Denn die theoretische Vertiefung und Klärung der Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie erfordern die Verselbständigung der Kostentheorie. Die Verselbständigung der Kostentheorie war eine wichtige Voraussetzung für die moderne Kostentheorie von Gutenberg.

Es ist jedoch zu beachten, daß die Verselbständigung der Kostentheorie auch Nachteile hat. Der Mellerowicz'schen Kostentheorie fehlt der enge Zusammenhang zwischen der Kostentheorie und der Kostenrechnung, wie er in der Schmalenbach'schen Kostenlehre zu finden ist. Aus Mellerowicz' Kostentheorie ergibt sich kein Vorschlag, wie das Kostenrechnungssystem konstituiert werden soll. Auf diese Weise hat die Verselbständigung der Kostentheorie Vorteile und Nachteile, führt also in ein gewisses Dilemma.

Meiner Ansicht nach wird dieses Dilemma von Gutenberg gelöst. Seine Kostentheorie ist betriebspolitisch orientiert und gleichzeitig kostenrechnungsorientiert. Eine Unter-

suchung der Gutenbergschen Kostentheorie möchte ich jedoch auf eine künftige Gelegenheit verschieben.

HITOTSUBASHI UNIVERSITÄT

LITERATURVERZEICHNIS

- Kilger, W. (1958): Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958.
- Mellerowicz, K. (1933): Kosten und Kostenrechnung, I. Theorie der Kosten, Berlin und Leipzig 1933.
- Mellerowicz, K. (1936): Kosten und Kostenrechnung, II. Kostenrechnung, Erster Teil: Grundlagen und Verfahrensweisen, Berlin und Leipzig 1936.
- Obata, H. (1988): Entstehung der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie in Deutschland. Zur Schmalenbachschen Kostentheorie, Hitotsubashi Journal of Commerce & Management, Vol. 23, No. 1 (December 1988).
- Schmalenbach, E. (1899): Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, Unveränderter Nachdruck aus der Deutschen Metallindustriezeitung 15. Jahrgang 1899, Leipzig 1928.
- Schmalenbach, E. (1919): Selbstkostenrechnung I, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 13. Jahrgang (1919), S.257–299, S.321–356.