

Die Deckungsbeitragsrechnung als Entscheidungsinstrument

Referat

zur Unternehmensrechnung

von

Diplom Volkswirt Theodor W. Stahmeyer

Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Institut für Industrielle Unternehmensplanung

Themensteller: Herr Prof. Dr. Helmut Koch

7. Juni 1977

Gliederung	Seite
A Systemimmanente Schwächen der herkömmlichen Kostenträgerrechnung	3
B Das Informationssystem „Deckungsbeitragsrechnung“	4
1. Klärung verschiedener Kostenbegriffe	5
1. Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten	
2. Abgrenzung von Leistungs- und Bereitschaftskosten	
2. Die Grundrechnung der Kosten auf Basis relativer Einzelkosten	7
1. Prinzipien der Einzelkosten-Rechnung	
2. Aufbau der Einzelkosten-Rechnung	
3. Die Deckungsbeitragsrechnung auf der Basis differenzierter Kosten- und Erlösstrukturen	8
1. Begriff und Aufgaben des Deckungsbeitrags	
2. Das Rechnungssystem der Deckungsbeiträge	
C Systemimmanente Schwächen des theoretischen Aufbaus der Deckungsbeitragsrechnung	10
1. Das Problem der Leistungs- und Ausgabenverbundenheit	
2. Das Mischpreisproblem	
D Die entscheidungsorientierte Ausgestaltung der Deckungsbeitragsrechnung	13

A **Systemimmanente Schwächen der herkömmlichen Kostenträgerrechnung**

Die herkömmliche Kostenträgerrechnung arbeitet mit der Verrechnung der vollen Kosten (Vollkostenrechnung) und sieht es als Aufgabe an, die echten Gemeinkosten und fixen Kosten den einzelnen Kostenträgern zuzurechnen. Die Verrechnung dieser Kosten, d.h. das Kalkulationsschema entspricht aber meistens nicht den tatsächlichen Beziehungen zwischen Kosten und Leistung im Güterumwandlungsprozess. Da die Kostenschlüsselung nur auf jeweils ein Produkt abstellt, wird die Produktverbundenheit in der Kosten- und Erlösrechnung weitgehend vernachlässigt. Dementsprechend führt die herkömmliche Kostenträgerrechnung zu falschen Ergebnissen.¹

Paul Riebel hat unter Berücksichtigung der Zwecke der Kostenrechnung ein Kostenrechnungssystem entwickelt, „dass ohne die Aufschlüsselung von verbundenen Kosten und ohne die Proportionalisierung von fixen Kosten auskommt“².

Im Folgenden soll dieses Kostenrechnungssystem, d.h. die Deckungsbeitragsrechnung nach Paul Riebel vorgestellt werden. Dann hat sich die Frage anzuschließen, ob und inwieweit die Deckungsbeitragsrechnung als Instrument unternehmenspolitischer Entscheidungen geeignet ist.

¹ vgl. Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1976 (2. Auflage), S. 35 f.

² Riebel, P. Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, a.a.O., S. 36

B Das Informationssystem „Deckungsbeitragsrechnung“

Das Rechnungswesen ist „die Gesamtheit aller wirtschaftlich auswertbaren und sich auf Datenträgern niederschlagenden Akte der Informationserfassung und Informationsverarbeitung einer Unternehmung“³. Über die Funktion der Kontrolle und Informationsgewinnung hinaus übernimmt das Rechnungswesen zunehmend Aufgaben als Steuerungs-, Regelungs- und Kommunikationsinstrument. Im Rahmen dieser Abhandlung soll die Frage geklärt werden, inwieweit das Teilkostenrechnungssystem „Deckungsbeitragsrechnung“ als entscheidungsorientiertes Informationssystem geeignet ist. Dieses Informationssystem soll die Gesamtheit aller relevanten Beziehungen im Güterumwandlungsprozess darstellen.⁴ Der Prozess der Planung als gedankliche Vorbereitungs- und Einleitungsphase zukünftigen Handelns (Entscheidens) spielt dabei für die Entscheidungsfindung eine zentrale Rolle.⁵ Die Ausgestaltung der Deckungsbeitragsrechnung umfasst im Wesentlichen folgende Bestandteile:

- die Kostenerfassung auf Basis relativer Einzelkosten
- die Strukturen der Kostenbeziehungen
- die Erfassung der Erlöse
- die Erlösstrukturen
- die Beziehungen zwischen Kosten und Erlösen, d.h. die Gegenüberstellung von Kosten und Erlösen, die auf eine identische Entscheidung zurückzuführen ist. (Identitätsprinzip),⁶
- die Zielgröße „Deckungsbeitrag“ als Erfolgsgröße.⁷

³ Coenenberg, A. G., Organisation des Rechnungswesens, in: RWO, Stuttgart 1969, Spl. 1415

⁴ Zilahi-Szabó, M.G., Die funktionalen Wandlungen des Rechnungswesens und ihre Einflussfaktoren, in: BFuP 1973, S. 76 ff.

⁵ Mag, W., Entscheidung und Information, München 1977, S. 1 ff., Koch, H. Planung, betriebswirtschaftliche, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I/2, Spl. 3001 ff.

⁶ Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, a.a.O., S. 284

⁷ Ebenda, S. 36 ff.

1. Klärung verschiedener Kostenbegriffe

Die Grundlage der Deckungsbeitragsrechnung bilden die Einzelkosten oder direkt zurechenbaren Kosten. Da die Entscheidungsbedingte Identität zwischen dem Entstehen einer Leistung und dem Anfall von Kosten wesentlich ist, muss der Begriff der Einzel- und Gemeinkosten relativiert werden.⁸

1. Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten

Einzelkosten sind die einem bestimmten Bezugsobjekt oder Kalkulationsobjekt (Produkt, Produktgruppe, Produktparte, Abteilung) direkt oder eindeutig zurechenbaren Kosten. Unter Gemeinkosten versteht Riebel die einem bestimmten Bezugs- oder Kalkulationsobjekt indirekt zurechenbaren Kosten. Die Gemeinkosten stellen wie die Einzelkosten nicht allein auf die Mengeneinheit eines einzelnen Produkts ab.⁹ Die vorgeschlagene Relativierung der Einzelkosten soll zu einer Hierarchie von Bezugsgrößen führen, bei der jede Kostenart innerhalb eines bestimmten Bezugsobjektes als Einzelkosten auf der untersten Stelle der Bezugsgrößenhierarchie erfasst wird. Wenn z.B. der Bereich der Kostenstellen in eine solche Hierarchie aufgeteilt wird, könnte er folgendes Aussehen haben¹⁰:



K = Kostenplatz

⁸ Dörrie, U., Kicherer, H.-P., Entscheidungshilfe, Deckungsbeitragsrechnung als ..., in: WiSt Heft 3/1973, S. 102

⁹ Riebel, P. Einzelkosten- ..., a.a.O. S. 37

¹⁰ Arbeitskreis Deckungsbeitragsrechnung“ im Betriebswirtschaftlichen Ausschuss des Verbandes der Chemischen Industrie e.V., Zur Anwendbarkeit der Deckungsbeitragsrechnung, in: Der Betrieb, Beilage Nr. 13/1972 zu Heft Nr. 33 vom 18. Aug. 1972, S. 3.

Die echten Gemeinkosten sind auch bei Anwendung genauester Erfassungsmethoden einzelnen Bezugsobjekten nicht mehr direkt zurechenbar. Dieser Fall dürfte bei der Produktion dazu führen, dass keine eindeutigen Kosten (und Ergebnisse) ermittelt werden können, also eine differenzierte Einzelkostenerfassung unmöglich wird.¹¹

Unechte Gemeinkosten könnten zwar direkt erfasst werden; auf die eindeutige Erfassung wird aus wirtschaftlichen Gründen verzichtet.

2. Abgrenzung von Leistungs- und Bereitschaftskosten

Eine entsprechende Relativierung wie bei den Einzel- und Gemeinkosten nimmt Riebel bei den fixen und variablen Kosten vor. Es wird zwischen Leistungs- und Bereitschaftskosten unterschieden.

Die Leistungskosten stehen im Zusammenhang mit dem tatsächlich durchgeführten Leistungsprogramm und ändern sich mit Art, Menge und Wert der Leistung.¹²

Die Bereitschaftskosten stehen aber entsprechend ihrer Mittel-Zweck-Beziehung in Abhängigkeit von der erwarteten Leistung.¹³ Die Kosten der Betriebsbereitschaft sind zu relativieren nach

- der zeitlichen Disponierbarkeit und
- Art und Genauigkeit der Erfassung.

Die Relativierung der Bereitschaftskosten nach ihrer zeitlichen Disponierbarkeit erlaubt die Zurechnung auf einzelne Zeitabschnitte:

- Periodeneinzelkosten
- Gemeinkosten kurzer Abrechnungsperioden oder Einzelkosten in Bezug auf größere Zeiträume
- Gemeinkosten einer im Voraus noch nicht bekannten Zahl von Abrechnungsperioden.¹⁴

¹¹ Ebenda, S. 7.

¹² Vgl. Riebel, P. Systemimmanente und anwendungsbedingte Gefahren von Differenz- und Deckungsbeitragsrechnungen, in: BFuP, 26. Jg., Nov. 1974, S. 511

¹³ ebenda, S. 511, Riebel, P. Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, a.a.O., S. 38.

¹⁴ Vgl. Weber, H.K., Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, S. 255 f.

Die Art und Genauigkeit der Kostenerfassung berücksichtigt z.B. Zahlungsweise, Abgrenzungs- und Aktivierungspflicht, ausgabenwirksame und nicht ausgabenwirksame Kosten.¹⁵

2. Die Grundrechnung der Kosten auf Basis relativer Einzelkosten

1. Prinzipien der Einzelkosten-Rechnung

1. Sämtliche Kosten werden als Einzelkosten erfaßt und ausgewiesen.
2. Eine Aufschlüsselung von Gemeinkosten erfolgt nicht
3. Die einer Periode nicht eindeutig zurechenbaren Kosten werden gesondert als „Soll-Deckungsbeiträge“ oder „Deckungsraten“ erfaßt.
4. Die wesentlichen Kostenabhängigkeiten sollten bei den einzelnen Kostenstellen und Kostenträgern berücksichtigt werden.

2. Aufbau der Einzelkosten-Rechnung

1. Die primäre Kostenerfassung - „Grundrechnung I“ -. Die primäre Kostenerfassung „stellt eine kombinierte Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung dar, wobei in den Stellen und bei den Trägern lediglich Einzelkosten ausgewiesen werden“¹⁶. Diese Erfassung hat unter Berücksichtigung bestimmter Bezugsobjekte zu erfolgen.¹⁷

2. Innerbetriebliche Leistungen

Die in den Hilfsstellen anfallenden Kosten werden dort unmittelbar als direkte Kosten erfaßt. Da aber die Bereitschaftskosten der Hilfsbetriebe bezüglich der erstellten Leistung Gemeinkosten sind, müssen die innerbetrieblichen Leistungen nur mit den variablen Kosten erfaßt werden.¹⁸ Hier wird die Relativität der Einzelkosten besonders deutlich. Bei Fremdbezug würden fast ausnahmslos variable Kosten entstehen und einzeln erfaßt. Bei innerbetrieblicher Leistungserstellung werden die Kosten nur teilweise

¹⁵ Vgl. Riebel, P. Systemimmanente ..., a.a.O., S. 511 f.

¹⁶ vgl. Riebel, P., Einzelkosten- und ... a.a.O., S. 39

¹⁷ Ebenda, S. 40.

¹⁸ Ebenda, S. 41

erfaßt. Die Bereitschaftskosten des Hilfsbetriebs verbleiben in der entsprechenden Stelle, die innerbetriebliche Leistungen erbringt.¹⁹

3. Die Deckungsbeitragsrechnung auf der Basis differenzierter Kosten- und Erlösstrukturen

1. Begriff und Aufgaben des Deckungsbeitrags

Der Deckungsbeitrag ist die Differenz zwischen dem Erlös und bestimmten Kosten, „die auf dieselbe Entscheidung zurückgeführt werden können wie die Existenz des Untersuchungsobjektes selbst. (Identitätsprinzip)“²⁰.

Diese Differenz kann sich beziehen auf

- Perioden-Einzel- und -Gemeinkosten,
- ausgabenwirksame und nicht ausgabenwirksame Kosten,
- ausgabennahe und ausgabenferne Kosten,
- absatzabhängige und fertigungsabhängige Kosten, usw.²¹

Grundform der Deckungsbeitragsrechnung zur Ermittlung des Deckungsbeitrags:

$$\text{Erlöse} \text{ ./. Einzelkosten} = \text{Deckungsbeitrag}$$

Die Vorteile dieser Rechnung liegen darin, daß

- auf die Zurechnung aller Kosten auf die einzelnen Kostenträger verzichtet werden kann,
- Ausgangspunkt der Abrechnung die tatsächlichen oder erwarteten Erlöse der Kostenträger sind.²²

Deckungsbeiträge sollen Erfolgsänderungen anzeigen, die sich wegen bestimmter Entscheidungen oder Veränderungen bestimmter Einflußgrößen ergeben.²³

¹⁹ Riebel, P., Arbeitskreis „Deckungsbeitragsrechnung“, a.a.O., S. 4

²⁰ vgl. Riebel, P., Systemimmanente, a.a.O., S. 509 f.

²¹ vgl. Riebel, P., Einzelkosten- und ..., a.a.O., S. 140

²² vgl. Dörrie, U. a.a.O., S. 102

²³ vgl. Riebel, P. Systemimmanente ..., a.a.O. S. 508

2. Das Rechnungssystem der Deckungsbeiträge

Das Rechnungssystem der Deckungsbeitragsrechnung soll Erfolgsgrößen herleiten, die besonders für die kurzfristige Steuerung von Produktion und Absatz geeignet sind.²⁴ Die Erfolgsgrößen werden - ausgehend von den Bruttoerlösen - über eine retrograde Rechnung ermittelt. Von den Erlösen werden zunächst die Träger-Einzelkosten abgesetzt. Die Reihenfolge der Absetzungen von Kostenarten und Kostenkategorien hängt von der jeweiligen Fragestellung ab.²⁵ Entsprechend der Fragestellung sind die Deckungsbeiträge zu differenzieren.

Differenzierung nach Kostenstellen:

Eine Differenzierung im Produktionsbereich wäre:

- Erzeugnisse / Erzeugnisgruppen,
- Kostenstellen / Kostenstellengruppen.

Im Absatzbereich:

- Gesamtumsatz,
- Verkaufsgebiete / Verkaufsbezirke,
- Kundengruppen / Kunden,
- Aufträge.²⁶

Differenzierung nach Kostenkategorien:

Die Wahl bestimmter Kostenkategorien wie

- variable Kosten,
- nur mit Ausgaben verbundene Kosten,
- mit kurzperiodischen Ausgaben verbundene Kosten

führt zur Herleitung wesentlichen finanzwirtschaftlicher Dispositionsgrundlagen. Das Ergebnis derartiger Differenzierungen ist z.B. ein „liquiditätswirksamer Deckungsbeitrag“ oder ein „kalkulatorischer Einnahmeüberschuß“.²⁷

²⁴ vgl. Laßmann, G., Die Deckungsbeitragsrechnung als Instrument der Verkaufssteuerung, zfbf-Kontaktstudium 28 (1976), S. 87

²⁵ vgl. Riebel, Einzelkosten, a.a.O., S. 47, S. 87

²⁶ vgl. Riebel, Einzelkosten, a.a.O., S. 165.

²⁷ Riebel, P., Einzelkosten- und ..., a.a.O., S. 50f.

C Systemimmanente Schwächen des theoretischen Aufbaus der Deckungsbeitragsrechnung

Ein wesentliches Kriterium der Deckungsbeitragsrechnung Paul Riebels ist die entscheidungsorientierte bzw. entscheidungsbedingte Zurechenbarkeit bestimmter Kosten und Erlöse nach dem Identitätsprinzip. Dieses Kriterium geht also von der Möglichkeit aus, alle Untersuchungsobjekte isoliert zu betrachten. Das besagt nichts Anderes, als daß ausreichende Informationen vorliegen, um sämtliche relevanten Entscheidungen a priori für längere Zeiträume festzulegen.²⁸ Das System der Deckungsbeitragsrechnung will damit ein Abbild dieser Informations- und Entscheidungsstrukturen abgeben. Riebel leugnet hiermit die Probleme der Informationsbeschaffung. Tatsächlich lassen sich die Auswirkungen bestimmter kostenverursachender Entscheidungen häufig gar nicht abschätzen. Die innerhalb jahrzehntelanger Forschungsarbeit erzielten Ergebnisse sind meistens einem einzelnen Bezugsobjekt oder Bezugskomplex nicht eindeutig zurechenbar. Ähnliche Schwierigkeiten liegen bei Erlösverbundenheiten aus z.B. langfristigen Lieferverträgen oder Kuppelgeschäften multinationaler Unternehmen vor.²⁹ Derartige Synergieeffekte lassen sich quantitativ nicht mehr erfassen.

An den zwei Beispielen des Mischpreises und der Kuppelproduktion werden die Schwierigkeiten einer direkten Kosten- bzw. Erlöszurechnung kurz erörtert. Um einem Untersuchungsobjekt die Einzelkosten eindeutig zurechnen zu können, müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

„1. Das Kostengut muß mindestens so fein dosierbar oder in so kleinen Mengeneinheiten

- in den Produktionsprozeß eingesetzt und
- im Markt beschafft werden können,

wie es dem Verbrauch je Einheit des Untersuchungsobjektes entspricht.

²⁸ vgl. Mag, W., Entscheidung und Information, a.a.O, S. 1 ff.

²⁹ Arbeitskreis „Deckungsbeitragsrechnung“, a.a.O., S. 7

2. Die Ausgaben für die Mengeneinheit dieses Kostengutes dürfen

- nicht von der Beschaffung anderer Kostengütereinheiten gleicher oder anderer Art abhängig sein und müssen
- durch die Entscheidung, dieses Kostengut für das Untersuchungsobjekt einzusetzen, ausgelöst worden sein.“³⁰

1. Das Problem der Leistungs- und Ausgabenverbundenheit

Die Deckungsbeitragsrechnung muß nach den oben genannten Anforderungen bei komplizierten Leistungs- und Ausgabenverflechtungen darauf verzichten - wie im Kuppelprozeß -, auf den unteren Bezugsgrößenebenen (Produkt, Produktgruppe) Einzelkosten und Deckungsbeiträge eindeutig zu ermitteln.

	Kuppelproduktionsprozeß Z					
Produkt	a	b	c	d	e	
Mengen	x_1	x_2	x_3	x_4	x_5	
Erlöse	x_1p_1	x_2p_2	x_3p_3	x_4p_4	x_5p_5	Summe($x_i p_i$)
Einzelkosten des KP Z	K_Z					./ . K_Z
Deckungsbeitrag Z						DB_Z

Produkt a, b, c und d werden weiterverarbeitet; daher müssen fiktive Verrechnungspreise berücksichtigt werden.

Produkt e wird veräußert.

Der Deckungsbeitrag ergibt sich aus der Summe der Erlöse der Einzelprodukte vermindert um die Einzelkosten des Kuppelprozesses.

Bei Weiterverarbeitung dieser Produkte in verschiedene folgende Bearbeitungsstufen ist weder eine eindeutige Weiterverrechnung der innerbetrieblichen Leistungen noch eines Kuppelproduktbündels möglich.³¹

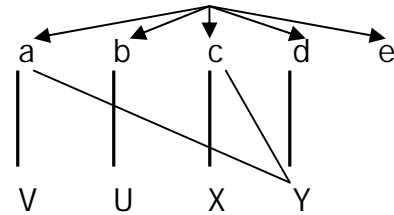
³⁰ Riebel, P., Systemimmanente ..., a.a.O., S. 513

³¹ Der Arbeitskreis „Deckungsbeitragsrechnung“ im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes des Chemischen Industrie E.V. bemerkt zu dieser Produkt- und Produktionsverbundenheit: S. 7

„Unter den Bedingungen in der chemischen Industrie wird es oft nicht möglich sein, die aus einem Kuppelprozeß hervorgehenden Kuppelprodukte zu rechnerischen Erzeugnisbündeln oder -komplexen zusammenzufassen, denen die leistungsabhängigen Kuppelprozeßkosten als Einzelkosten zugerechnet werden können. Der Grund hierfür ist, daß Kuppelprozesse nicht nur in den Endstufen, sondern auch im Bereich der Zwischenprodukte und Grundstoffe auftreten und daß die jeweiligen Kuppelprodukte in ganz unterschiedliche Zweige und eine Vielzahl unmittelbarer und mittelbarer Abnahmeprodukte eingehen können.“

Kuppelproduktionsprozeß Z

Produkte



Produktionsprozess

Das aufgezeigte Beispiel führt zwar zur Ermittlung von Deckungsbeiträgen. Bei konsequenter Anwendung der Kostenzurechnung nach dem Identitätsprinzip ergeben sich diese Deckungsbeiträge aber erst auf sehr hohen Bezugsgrößenebenen. Der Deckungsbeitrag weist dann im Verhältnis zu den Einzelkosten eine so große Spanne auf, daß er eine sinnvolle Grundlage für befriedigende Planungs-, Entscheidungs- und Kontrollrechnungen nicht mehr abgibt.³²

2. Das Mischpreisproblem

Der Bezug gleichartiger Kostengüter zu unterschiedlichen Preisen verhindert meistens eine eindeutige Zurechnung der Kosten zu den bestimmten Bezugsobjekten.

Die Entscheidung, ein bestimmtes Produkt herzustellen, kann sowohl zur Eigenherzeugung als auch zum Fremdbezug des Produkts von mehreren Lieferanten führen. Das gleiche Problem tritt auch bei unterschiedlichen Lagerbewegungen in der Abrechnungsperiode auf. „Die Höhe der Materialeinzelkosten (...) hängt nämlich davon ab, welche Annahmen über die Bewertung der Lagerabhänge gemacht werden (z.B. Fifo-Verfahren, usw.)“³³

Die Kosten bzw. Preise der einzelnen Bezugsobjekte weichen voneinander ab, womit eine eindeutige Zurechnung unmöglich wird. Der Ansatz eines Mischpreises ist zwar eine problemorientierte Verfahrensweise³⁴, genügt aber nicht den strengen theoretischen Erfordernissen einer Verrechnung der entscheidungsrelevanten Kosten.³⁵ Riebel bezweifelt, daß bei Entscheidungen und Entscheidungskontrollen, „die z.B. die Verfahrens- oder Programmwahl, Produkt- oder Preisgestaltung zum Gegenstand haben“³⁶, problemadäquate Lösungen mit Hilfe eines Mischpreises möglich sind.

³² Ebenda, S. 6

³³ Arbeitskreis „Deckungsbeitragsrechnung, S. 6

³⁴ Riebel, P., Systemimmanente ..., a.a.O., S. 514

³⁵ Arbeitskreis „Deckungsbeitragsrechnung, S. 4, S. 6

³⁶ Riebel, P. Systemimmanente ..., a.a.O., S. 514

D Die entscheidungsorientierte Ausgestaltung der Deckungsbeitragsrechnung

Riebel stellt die Deckungsbeitragsrechnung als wichtiges Instrument für kurzfristige (aber auch mittel- und langfristige) Planungs-, Entscheidungs- und Kontrollprobleme heraus. Die Ermittlung von Erfolgsgrößen in Form der Deckungsbeiträge - vor allem für Produktion und Absatz - kommt besondere Bedeutung zu.

Da Entscheidungen auf Planung als gedankliche Vorbereitungsphase zukünftigen Handelns aufbauen und einer Kontrolle bedürfen, die den Zielerreichungsgrad angibt, wäre das System der Deckungsbeitragsrechnung als Gesamtentscheidungsprozeß aufzubauen.

Die Deckungsbeitragsrechnung hätte sich dementsprechend als ein entscheidungsorientiertes Informationssystem darzustellen, das die Gesamtheit aller Beziehungen im Güterumwandlungsprozeß berücksichtigt und dem Gesamtentscheidungsprozeß (Planung, Entscheidung, Kontrolle) durch die Ausgestaltung als Ist- und Plan-Kostenrechnung gerecht wird.

Riebel empfiehlt vor allem die Deckungsbeitragsrechnung bei Entscheidungen und Entscheidungskontrollen bei

- Verfahrens- und Programmwahl,
- Produkt- und Preisgestaltung,
- Wirtschaftlichkeitsvergleichen,
- Ergebnisrechnungen.

Die Ausgestaltung der einzelnen Untersuchungsobjekte ist entsprechend dem konkreten Fall vorzunehmen, bedarf also einer individuellen Betrachtung.