

Die Betriebswirtschaftslehre im Spannungsfeld zwischen Generalisierung und Spezialisierung

Herausgegeben von

Werner Kirsch und Arnold Picot

Mit Beiträgen von

Horst Albach · Elmar Helten · Ekkehard Kappler
Werner Kirsch · Hans-Ulrich Küpper · Peter Kupsch
Stephan Laske · Rainer Marr und Heidrun Friedel-Howe
Heribert Meffert · Heiner Müller-Merbach · Karl Oettle
Ludwig Pack · Ehrenfried Pausenberger · Arnold Picot
Heinz Rehkugler · Ralf Reichwald · Bernd Rudolph
Edwin Rühli · Horst Steinmann und Frank Hasselberg
Hans Ulrich · Peter Ulrich · Ekkehard Wenger
Eberhard Witte

Edmund Heinen zum 70. Geburtstag

GABLER

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

**Die Betriebswirtschaftslehre im Spannungsfeld zwischen
Generalisierung und Spezialisierung:** Edmund Heinen
zum 70. Geburtstag / hrsg. von Werner Kirsch u. Arnold
Picot. Mit Beitr. von Horst Albach... – Wiesbaden:
Gabler, 1989

ISBN 3-409-13334-8

NE: Kirsch, Werner [Hrsg.]; Albach, Horst [Mitverf.];
Heinen, Edmund: Festschrift

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen der Verlagsgruppe Bertelsmann

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden 1989

Lektorat: Ute Arentzen



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

Satz: Satzstudio RESchulz, Dreieich-Buchsschlag

Druck: Wilhelm + Adam, Heusenstamm

Buchbinder: Osswald + Co., Neustadt/Weinstraße

Printed in Germany

ISBN 3-409-13334-8

Inhaltsübersicht

Vorwort	7
I. Perspektiven für die universitäre Ausbildung	
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	17
<i>Von Prof. Dr. Dres. h. c. Eberhard Witte</i> Universität München	
Technik und Wirtschaft – Ein Generalist als Manager der technischen Entwicklung. Plädoyer für eine interdisziplinäre Ausbildung	25
<i>Von Prof. Dr. Heiner Müller-Merbach</i> Universität Kaiserslautern	
Die zwei Hälften des Lebens – Hochschuldidaktische Überlegungen zur Gestaltung der Betriebswirtschaftlichen Ausbildung	41
<i>Von Prof. Dr. Stephan Laske</i> Universität Innsbruck	
Komplexität verlangt Öffnung – Strategische Personal- und Organisationsentwicklung als Weg und Ziel der Entfaltung betriebswirtschaftlicher Professionalität im Studium .	59
<i>Von Prof. Dr. Ekkehard Kappler</i> Universität Witten-Herdecke	
Wirtschaftszweigorientierung versus Funktionsorientierung in der Speziellen Betriebswirtschaftslehre	81
<i>Von Prof. Dr. Karl Oettle</i> Universität München	
II. Perspektiven für die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	
Entscheidungsorientierter Ansatz und Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	99
<i>Von Prof. Dr. Edwin Rühli</i> Universität Zürich	
Entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre und angewandte Führungslehre	119
<i>Von Prof. Dr. Werner Kirsch</i> Universität München	

Der spezielle Blick der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre für die ökonomischen Dinge der Unternehmensführung – Ein sozialökonomischer Ansatz	137
<i>Von Prof. Dr. Peter Ulrich</i> Hochschule St. Gallen	
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und ökonomische Theorie	155
<i>Von Prof. Dr. Ekkehard Wenger</i> Universität Würzburg	
Integrative Unternehmensführung	183
<i>Von Prof. Dr. Dres. h. c. Hans Ulrich</i> Hochschule St. Gallen	
Der strategische Managementprozeß und die entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre	199
<i>Von Prof. Dr. Horst Steinmann und Dipl.-Kfm. Frank Hasselberg</i> Universität Erlangen-Nürnberg	
III. Wechselwirkungen zwischen Allgemeiner Betriebswirtschaftslehre und klassischen Speziellen Betriebswirtschaftslehren	
Rechnungswesen und Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	215
<i>Von Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper</i> Universität Frankfurt a. M.	
Betriebswirtschaftliche Funktionsanalyse und ihre Bedeutung für die Ermittlung von Herstellungskosten im Jahresabschluß	235
<i>Von Prof. Dr. Peter Kupsch</i> Universität Bamberg	
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Operations Research – Plädoyer für ein betriebswirtschaftliches Operations Research	261
<i>Von Prof. Dr. Ludwig Pack</i> Universität Konstanz	
Finanzierungstheorie und Allgemeine Betriebswirtschaftslehre	281
<i>Von Prof. Dr. Bernd Rudolph</i> Universität Frankfurt a. M.	
Die Entwicklung der Arbeitsteilung unter dem Einfluß von Technikeinsatz im Industriebetrieb – Ein Beitrag zum betriebswirtschaftlichen Rationalisierungsverständnis	299
<i>Von Prof. Dr. Ralf Reichwald</i> Universität der Bundeswehr München	

Perspektiven der Entwicklung einer Differentiellen Personalwirtschaft für den
Entscheidungsorientierten Ansatz 323

Von Prof. Dr. Rainer Marr und PD Dr. Heidrun Friedel-Howe
Universität der Bundeswehr München

Marketing und allgemeine Betriebswirtschaftslehre
– Eine Standortbestimmung im Lichte neuerer Herausforderungen
der Unternehmensführung 337

Von Prof. Dr. Heribert Meffert
Universität Münster

IV. Wechselwirkungen zwischen Allgemeiner Betriebswirtschaftslehre und neueren Speziellen Betriebswirtschaftslehren

Zur Bedeutung allgemeiner Theorieansätze für die betriebswirtschaftliche Information
und Kommunikation: Der Beitrag der Transaktionskosten- und Principal-Agent-Theorie 361

Von Prof. Dr. Arnold Picot
Universität München

Plädoyer für eine „Internationale Betriebswirtschaftslehre“ 381

Von Prof. Dr. Ehrenfried Pausenberger
Universität Gießen

Die Unternehmensgröße als Klassifikationsmerkmal in der Betriebswirtschaftslehre,
oder: Brauchen wir eine „Betriebswirtschaftslehre mittelständischer Unternehmen“? .. 397

Von Prof. Dr. Heinz Rehkugler
Universität Bamberg

Die mittelständische Industrie als Dienstleistungsmarkt 413

Von Prof. Dr. Dres. h. c. Horst Albach
Universität Bonn

Betriebswirtschaftliche Risikoforschung und Allgemeine Betriebswirtschaftslehre 433

Von Prof. Dr. Elmar Helten
Universität München

Dritter Teil

Wechselwirkungen zwischen Allgemeiner Betriebswirtschaftslehre und klassischen Speziellen Betriebswirtschaftslehren

Rechnungswesen und Allgemeine Betriebswirtschaftslehre

Von Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper

- I. Bedeutung des Rechnungswesens in den Anfängen der Betriebswirtschaftslehre
 1. Kameralistik und Buchführung als Wurzeln der Betriebswirtschaftslehre
 2. Kostenrechnung und Bilanzierung als wichtige Forschungsschwerpunkte der sich entwickelnden Betriebswirtschaftslehre
- II. Fundierung des Rechnungswesens durch die Theorie der Betriebswirtschaftslehre
 1. Bedeutung der Produktions- und Kostentheorie für die Kostenrechnung
 2. Entscheidungstheoretische Grundlegung der Kostenrechnung
 - a) Die Bedeutung der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre für die Kostenrechnung
 - b) Interdependenzprobleme und Kostenzurechnung
 - c) Investitionstheoretisches Konzept der Kostenrechnung
 3. Kapitalmarkttheorie und Rechnungslegung
 4. Notwendigkeit und Ansätze einer verhaltenstheoretischen Fundierung des Rechnungswesens
- III. Das Rechnungswesen als Führungsinstrument der Unternehmung
 1. Das Rechnungswesen als Teil des Führungssystems der Unternehmung
 2. Wichtige Aufgaben des Rechnungswesens gegenüber dem Leistungssystem der Unternehmung
 3. Wichtige Aufgaben des Rechnungswesens gegenüber den anderen Führungsteilsystemen
- IV. Perspektiven einer umfassenden Unternehmensrechnung
 1. Gestaltungsmerkmale der Unternehmensrechnung
 2. Integrationsmöglichkeiten in der Unternehmensrechnung
 3. Impulse der Unternehmensrechnung für die Entwicklung der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre

Literaturverzeichnis

Kapital- und Substanzerhaltung werden intensiv diskutiert. Die Untersuchungen zur Theorie und Gestaltung der Bilanz beeinflussen die handelsrechtliche Rechnungslegung und die Auseinandersetzung um Bilanzierungsfragen nachhaltig (vgl. HEINEN 1986).

II. Fundierung des Rechnungswesens durch die Theorie der Betriebswirtschaftslehre

Während vor dem Zweiten Weltkrieg das Rechnungswesen im Mittelpunkt der Betriebswirtschaftslehre steht, wird das Fach nach dieser Zeit auf anderen Gebieten ausgebaut. ERICH GUTENBERG bezieht die Erkenntnisse der Mikroökonomie in die Betriebswirtschaftslehre ein. Produktions- und Kostentheorie, Absatz, Investition und Finanzierung sowie Planung und Organisation werden zu betriebswirtschaftlichen Forschungsschwerpunkten. In den Vordergrund rückt das Bemühen, der Betriebswirtschaftslehre ein theoretisches Fundament zu geben.

Damit verändert sich die Stellung des Rechnungswesens. Während es zuvor einen maßgeblichen Einfluß auf die Gestaltung der Betriebswirtschaftslehre hatte, wirken nun die Entwicklungen in anderen betriebswirtschaftlichen Forschungsbereichen stärker auf es selbst zurück. Das Rechnungswesen bleibt ein wichtiger Teil der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, aber nicht mehr sein zentraler Baustein. Seine Gestaltung hängt davon ab, wie die einzelwirtschaftlichen Entscheidungen und Handlungen vollzogen werden. Darin kommt der Charakter als Abbildungsinstrument zum Ausdruck. Seine Struktur und Leistungsfähigkeit werden von Erkenntnissen in anderen Bereichen des Faches abhängig und müssen diese aufnehmen. Dies kann an den Beziehungen des Rechnungswesens zu verschiedenen Bereichen der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre exemplarisch verdeutlicht werden.

1. Bedeutung der Produktions- und Kostentheorie für die Kostenrechnung

Ausgelöst durch ERICH GUTENBERG wird die *Produktions- und Kostentheorie* zu einem Kernbereich der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre (HEINEN 1985, S. 165 ff.). Dabei wird deutlich, daß sie nicht nur eine Basis für die Kostenrechnung, sondern auch für weitere Bereiche (z. B. die Produktionsplanung) bildet. Möglicherweise könne sie einen Strukturkern für eine theoretische Grundlegung der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre liefern.

Die Auseinandersetzung um den bei industriellen Prozessen vorherrschenden Kostenverlauf mündet in die weitgehende Akzeptanz *linearer Kostenfunktionen* als Grundlagen der Kostenrechnung. Zugleich wird deutlich, daß eine größere Zahl von *Kosteneinflußgrößen* wirksam ist und die Beschäftigung eher einen „globalen Planungsbegriff“ (HEINEN 1983, S. 580) darstellt. Aus dieser Erkenntnis wird in der Grenzplankostenrechnung die Konsequenz gezogen, die Beschäftigung durch ein umfangreiches System von direkten und indirekten *Bezugsgrößen* zu messen (KILGER 1988, S. 324 ff.). In Form von Fertigungs-, Maschinenlauf- und Rüstzeiten u.a. stellen sie Kosteneinflußgrößen dar, wie sie in der von EDMUND HEINEN entwickelten Pro-

duktionsfunktion vom Typ C enthalten sind (HEINEN 1983, S. 244 ff.). Über das Bezugsgrößenkonzept erhält die *Grenzplankostenrechnung* eine klare produktions- und kostentheoretische Basis. Für die Kostenplanung geht sie von einem System ein- und mehrvariabler linearer Kostenfunktionen in allen Kostenstellen aus.

Die Produktions- und Kostentheorie arbeitet auch heraus, welche Kostenverläufe sich bei *Intensitätsänderungen* und *substituierbaren Prozessen* ergeben. Durch die Weiterführung des GUTENBERGSCHEN Ansatzes gelingt deren präzise Abbildung in der Produktionsfunktion von HEINEN. Für eine Kostenrechnung, die in der Planung grundsätzlich mit linearen Funktionen arbeitet, wird damit ein Instrumentarium geschaffen, mit dem sich die auf solche Prozesse zurückzuführenden Abweichungen tiefgehender analysieren lassen.

Die Berücksichtigung verschiedener Kosteneinflußgrößen wird in mehreren Kostenrechnungssystemen aufgenommen. So legt PAUL RIEBEL der *Relativen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung* ein hierarchisches System von Bezugsgrößen zugrunde (RIEBEL 1982). In einer Grundrechnung werden sämtliche Kosten jeweils einer bestimmten Bezugsgröße als Einzelkosten zugerechnet. Die Beziehungen zwischen den Bezugsgrößen sollen in Auswertungsrechnungen Berücksichtigung finden. Hierfür benötigt man wiederum produktions- und kostentheoretische Aussagen. In der *Periodenerfolgsrechnung* (LASSMANN 1968) geht man von einem System linearer mehrvariabler Produktions- und Kostenfunktionen aus, deren Ausprägungen insbesondere mit statistischen Methoden aus empirischen Daten zu gewinnen sind. Neben den Produktmengen werden zusätzliche Einflußgrößen wie die Auflegungszahl, Monatsfaktoren usw. als unabhängige Variablen behandelt. In beiden Systemen verliert die Beschäftigung ihre herausragende Bedeutung als globale Planungsgröße.

Weitere Erkenntnisse für die Gestaltung der Kostenrechnung werden durch den Einbau *dynamischer Beziehungen* in die Produktions- und Kostentheorie erarbeitet. Die Berücksichtigung von *Lernprozessen* ermöglicht bei kurzfristiger Betrachtung eine präzisere Abbildung neuer Produktionen (HEINEN 1983, S. 332 ff.) und ihrer kostenrechnerischen Behandlung. Die langfristige Wirkung von Lernprozessen begründet *Erfahrungskurven*, die zu einem Instrument der strategischen Planung werden (ALBACH 1987).

Dynamische Beziehungen ergeben sich auch aus der Verknüpfung der Produktion verschiedener Perioden über *Lagerbestände* und *ablauforganisatorische* Maßnahmen. Ihr Einbau in produktions- und kostentheoretische Aussagensysteme (KÜPPER 1980, SEELBACH 1982, TROSSMANN 1983) liefert ein Instrument zur realitätsnäheren Planung und Analyse von Kosten. Er ermöglicht Einsichten in *Strukturmerkmale* der Input-Output-Beziehungen, welche für die Gestaltung der Kostenrechnung bedeutsam sind. Wenn die Ablauforganisation in einem mehrstufigen Produktionsprozeß zur Entscheidungsvariablen wird, sind die Beziehungen zwischen Gütereinsatz und Güterausbringung nicht nur *mittelbar* und *mehrvariablig*. Sie werden darüber hinaus *mehrdeutig*. Arbeitsverteilung, Leistungs- und Reihenfolgebestimmung bewirken, daß die Gütereinsatzmengen und deren zeitliche Verteilung nicht direkt von der Güterausbringung abhängen. Auch sind die Produktionsmengen nicht die einzigen Variablen, von denen die Höhe der Einsatzmengen bestimmt wird (KÜPPER 1980, S. 174 ff.).

Dieses produktionstheoretisch hergeleitete Ergebnis begründet für die Kostenrechnung die Notwendigkeit, neben den Produktmengen *ablauforganisatorische* Größen als unabhängige Variablen zu behandeln. Die dynamischen Modelle der Produktionstheorie zeigen, daß diese Variablen zusammen mit den Bearbeitungszeiten eine zentrale Rolle für die Kostenplanung und

die Abweichungsanalyse spielen, weil von ihnen einerseits die Wiedereinsatzmengen und andererseits die Ausbringungsmengen abhängen. Die Auswirkungen der ablauforganisatorischen Größen sind teilweise interdependent. Daraus folgt, daß eine eindeutige Zurechnung einzelner Kosten auf die verschiedenen Leistungen in der Kostenrechnung nicht möglich ist.

2. Entscheidungstheoretische Grundlegung der Kostenrechnung

a) Die Bedeutung der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre für die Kostenrechnung

Eine wichtige Aufgabe ist darin gesehen worden, die Kostenrechnung zu einem entscheidungsorientierten Informationssystem auszubauen. Mit den Systemen der Teilkostenrechnung gewinnt daher der Grundsatz der relevanten Kosten eine herausragende Bedeutung. Der entscheidungsorientierten Konzeption, wie sie insbesondere durch EDMUND HEINEN (1976, 1985) für die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre entwickelt worden ist, entspricht ein Rechnungssystem, das die zum Treffen von Entscheidungen erforderlichen Informationen bereitstellt. Deshalb wird die *entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre* zu einer wichtigen Grundlage für die Kostenrechnung. In ihr werden die Struktur betrieblicher Entscheidungsprobleme und die in ihnen zu beachtenden Ziele, Handlungsalternativen sowie Nebenbedingungen analysiert. Konkrete Entscheidungsmodelle und Lösungstechniken werden insbesondere im Rahmen des Operations Research formuliert. Die zunehmende Leistungsfähigkeit der EDV fördert diese Entwicklung und ihre Übertragung auf die Praxis.

Die Entscheidungsprobleme, Entscheidungsmodelle und Lösungsverfahren zeigen auf, welche Informationen die Kostenrechnung zur Erfüllung ihres Rechnungsziels der Planung liefern muß. Die Verknüpfung zwischen Planung und Informationssystem wird durch diese Entwicklung der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre klarer erkennbar. Die Abhängigkeit der Kostenrechnung von den zu lösenden Entscheidungsproblemen und den verwendeten Planungsmethoden ist für die neueren Kostenrechnungssysteme ein zentrales Gestaltungselement.

b) Interdependenzprobleme und Kostenzurechnung

In der auf Planungszwecke ausgerichteten Kostenrechnung bildet die Ermittlung und Verrechnung von *Kosten für Potentialgüter* ein intensiv diskutiertes Problem. Es stellt sich besonders für die Zuordnung und/oder Aufspaltung von Anlagen-, Personal- sowie Forschungs- und Entwicklungskosten. Heftig umstritten ist, inwieweit diese Kostenarten fix und für kurzfristige Entscheidungsprobleme nicht relevant sind. Ihr zunehmender Anteil an den Gesamtkosten macht eine Lösung dieser Frage, des „Fixkostenproblems“, noch dringlicher.

Entscheidungen über die Anschaffung von Potentialgütern sind mit Instrumenten der Investitionsrechnung zu fundieren. In der Kostenrechnung soll ihre zeitlich begrenzte, kurzfristige Nutzung erfaßt werden. Dies bedeutet, daß zum Beispiel Kosten für eine maschinelle oder menschliche Arbeitsstunde berechnet werden sollen. Jedoch lassen sich Anschaffungswerte

oder die periodisch bezahlten Personalkosten nicht willkürlich auf einzelne Einsatzzeiten verrechnen.

Eine entscheidungstheoretische Analyse macht deutlich, daß sie Ursache für dieses Problem in der *Interdependenz* zwischen den verschiedenen *länger- und kurzfristigen Entscheidungstatbeständen* liegt. Die Anschaffung von Maschinen oder die Einstellung von Personal wird von den Erwartungen über ihre Nutzung in der Produktion bestimmt. Andererseits setzen Programm- und Verfahrensentscheidungen die Verfügbarkeit von Maschinen und Personal voraus. Der kurzfristige Handlungsspielraum wird durch die Entscheidungen über die Potentialgüter beschränkt. Diese Interdependenzen erfordern eigentlich eine Abbildung der Ausstattungs- und Prozeßentscheidungen in einem simultanen Modell. In diesem ließen sich die Anschaffungszahlungen wie die Lohn- und Gehaltszahlungen speziellen Variablen für den Kauf von Anlagen bzw. die Einstellung von Personal zurechnen (KÜPPER 1981, S. 230 ff.). Da die Beziehungen dieser Ausstattungsvariablen zu den Prozeßvariablen und den Wirkungen auf das Erfolgsziel innerhalb des Modells erfaßt wären, würde das Problem einer Verteilung von Anschaffungs- und Personalkosten auf einzelne Einsatzstunden, Produkteinheiten o.ä. entfallen. Die Aufgabe der Kostenrechnung würde sich auf die Prognose der Anschaffungs- bzw. Lohn- und Gehaltskosten reduzieren.

Wegen ihrer Komplexität sind derartige Modelle aber schwer lösbar und praktisch nicht anzuwenden. In der Planung muß man mit partiellen Entscheidungsmodellen arbeiten. Daraus erwächst für die Kostenrechnung die Aufgabe, Kosten- und Leistungsparameter bereitzustellen, die nicht direkt beobachtbare Größen wiedergeben. Der Umfang der *Verteilungs- oder Zurechnungsprobleme*, die in der Kostenrechnung zur Bereitstellung relevanter Informationen zu lösen sind, wird durch die *Zerlegung des Entscheidungsfeldes* in der Planung bestimmt. Die entscheidungstheoretische Analyse von übergreifenden Simultanmodellen und von Systemen hierarchischer Planungsmodelle liefert jedoch Anhaltspunkte für die Bestimmung derartiger Kosten- und Leistungsparameter.

c) Investitionstheoretisches Konzept der Kostenrechnung

Einen weiteren Impuls hat die Behandlung dieses Problems durch die Verknüpfung der Investitionsrechnung mit der Kostenrechnung erhalten (HOTELLING 1925, SWOBODA 1979, LUHMER 1980, KÜPPER 1985a). Um die Höhe von *Abschreibungen* und ihres nutzungsabhängigen (variablen) Anteils zu ermitteln, geht man dabei von dem Modell der unendlichen identischen Investitionskette aus. In ihm wird der Barwert des Anlageneinsatzes berechnet, der sich aus den abgezinsten laufenden Betriebs- und Instandhaltungszahlungen, den Liquidationserlösen und den künftigen Anschaffungszahlungen ergibt. Man kann unterstellen, daß die Höhe dieser Zahlungen von dem jeweiligen Anlagenalter und der bisherigen, kumulierten Beschäftigung abhängt. Dann entsprechen die *Kosten des Anlageneinsatzes* in einem Zeitpunkt der durch den Einsatz verursachten *Barwertänderung*. Als variable Abschreibung ist der Anteil an der Barwertänderung anzusetzen, der durch die Zunahme der kumulierten Beschäftigung ausgelöst wird. Sein Wert läßt sich über eine partielle Differentiation der Barwertfunktion bestimmen. Verwendet man ihn beispielsweise für Probleme der Programmplanung, so läßt sich zeigen, daß trotz einperiodiger Planung das mehrperiodige Erfolgsziel der Kapitalwertmaximierung erreicht wird. Die investitionstheoretisch bestimmten nutzungsabhängigen Abschreibungen bilden also die entscheidungsrelevanten Kosten (KÜPPER 1985b).

Die Übertragung des investitionstheoretischen Konzepts auf die Kostenrechnung hat deren theoretisches Fundament wesentlich erweitert. Neben den vorgeschlagenen Lösungsansätzen für einzelne Kostenarten und Entscheidungsprobleme erscheint das aus ihr folgende *Denkkonzept* für die gesamte Kostenrechnung von grundlegender Bedeutung. Um die für Planungszwecke benötigten Kosteninformationen zu ermitteln, darf man nicht das Problem einer Verteilung vergangener Anschaffungs- oder Personalkosten betrachten. Vielmehr sind die *künftigen Wirkungen* der jeweiligen Handlungsalternativen auf das *Erfolgsziel* zu analysieren. Dabei ist auch für die Kostenrechnung von dem übergeordneten *längerfristigen* Erfolgsziel auszugehen, für das der Kapitalwert nur ein Beispiel bildet. Für die Herleitung der Kosten als Erfolgszieländerungen benötigt man Funktionen, welche die empirischen Hypothesen über die Abhängigkeit des Gütereinsatzes oder der Güterentstehung von ihren Bestimmungsgrößen abbilden. Zu letzteren gehören der jeweils geplante und der bisherige Einsatz von Potentialfaktoren. Anhand dieser Hypothesen läßt sich untersuchen, wie eine anstehende Maßnahme die künftigen Größen, zum Beispiel die künftigen Betriebs- und Instandhaltungszahlungen, Liquidationserlöse und Anschaffungszahlungen, beeinflusst.

Mit diesem Konzept gelingt eine Herleitung der Kostenwerte aus künftigen Größen, insbesondere Zahlungen. Sie wird nicht mehr relativ willkürlich über eine Verteilung vergangener Größen erreicht, sondern ist durch eine entscheidungstheoretisch klare Konzeption und empirische Hypothesen begründet. Daran wird deutlich, daß man in der Kostenrechnung Hypothesen über die Beziehungen zwischen den Handlungszielen und ihren Wirkungen auf künftige Größen benötigt, wenn man das Konzept einer auf Planungszwecke ausgerichteten Kostenrechnung ernst nimmt.

3. Kapitalmarkttheorie und Rechnungslegung

Die bilanztheoretische Diskussion ist durch die Untersuchungen und Vorschläge zur Kapital- und Substanzerhaltung intensiv geprägt worden. Der Versuch, den *ausschüttungsfähigen Gewinn* als den entnahmefähigen Betrag bei Erhaltung eines aus künftigen Zahlungsüberschüssen ermittelten Ertragswertes zu bestimmen, stellt ebenfalls die Übertragung eines investitionstheoretischen Ansatzes auf ein Problem des Rechnungswesens dar. Mit der Konzeption des *ökonomischen Gewinns* lassen sich aber keine praktisch verwertbaren Regeln zur externen Rechnungslegung herleiten und begründen. Die für sie erforderliche Zuverlässigkeit und Überprüfbarkeit der Informationen ist beim ökonomischen Gewinn nicht gegeben.

Ein anderer und für die bilanztheoretische Diskussion möglicherweise weiterreichender Einfluß der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre ergibt sich aus der Kapitalmarkttheorie. Für die *empirische Bilanzforschung* liefert sie eine aussagefähige Grundlage. Im Mittelpunkt steht hierbei die Informationsfunktion des Jahresabschlusses. Sie wird daran gemessen, ob seine Veröffentlichung das Anlageverhalten am Kapitalmarkt beeinflusst, das sich in der Kursentwicklung niederschlägt. Um die zugrunde liegende Hypothese über die Effizienz des Kapitalmarktes an den Börsenkursen testen zu können, benötigt man ein Marktmodell, mit welchem sich die Einflüsse gesamtwirtschaftlicher Größen auf den Kurs eliminieren lassen. Hierzu verwendet man meist das Capital-Asset-Pricing-Modell. Empirische Untersuchungen sind sowohl über die grundsätzliche Frage der Wirkung von Jahresabschlüssen (COENENBERG 1987, S. 795 ff.) als auch

über spezifische Bilanzierungsfragen wie die Bedeutung einer Segmentierung von Umsätzen oder Gewinnen (zum Überblick BALLWIESER 1985) durchgeführt worden. Ihre Ergebnisse zeigen in der Regel eine Reaktion der Kurse, lassen aber zugleich den Einfluß des Jahresabschlusses als begrenzt erscheinen.

Das *Kapitalmarktmodell* ist darüber hinaus für die entscheidungstheoretische Diskussion der Rechnungslegung wichtig geworden. Ausgehend von der gesamtwirtschaftlichen Zielsetzung der Allokationseffizienz wurden die Bedeutung der Rechnungslegung analysiert (SCHMIDT 1982, WAGNER 1982) und Gesichtspunkte für die Beurteilung von Einzelregelungen begründet (BALLWIESER 1985).

Hieran zeigt sich, wie wichtig Theorieansätze der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre sind, um Probleme des Rechnungswesens einer Lösung näherzubringen. Nur so wird es möglich, ihm ein zuverlässiges theoretisches Fundament zu vermitteln.

Auffallend ist die große Bedeutung, welche die *Investitions- und Finanzierungstheorie* sowohl für das interne als auch für das externe Rechnungswesen gewonnen hat. Dies ist vor allem auf zwei Ursachen zurückzuführen. Einmal spielen *finanzielle Erfolgsziele* eine zentrale Rolle innerhalb des Zielsystems der Unternehmung (HEINEN 1976). Zum anderen liefern die Zahlungen der Unternehmung und die Bewegungen auf den Kapitalmärkten eine *beobachtbare Basis* für die empirische Hypothesenprüfung. Damit bilden Investitions- und Finanzierungstheorie eine Grundlage für die Entwicklung theoretischer Ansätze, aus denen sich Konzepte für die interne und externe Rechnungslegung herleiten und beurteilen lassen.

4. Notwendigkeit und Ansätze einer verhaltenstheoretischen Fundierung des Rechnungswesens

Die Daten des Rechnungswesens dienen auch zur Bestimmung von *Vorgabewerten*, mit denen Stellen, Abteilungen und Bereiche motiviert sowie gesteuert werden sollen. In Systemen der Budgetvorgabe steht diese Funktion im Vordergrund.

Mit ihnen will man ein zielorientiertes Verhalten der Mitarbeiter erreichen. Um geeignete Größen als Vorgabewerte zu wählen, benötigt man Kenntnisse über die Bestimmungsgrößen des Verhaltens. Für diese Zwecksetzung bedarf das Rechnungswesen einer *verhaltenstheoretischen* Fundierung. Damit werden Erkenntnisse der Organisations- und Führungstheorie (vgl. HEINEN 1984) aus der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre für das Rechnungswesen bedeutsam. Erste Schritte sind in dieser Richtung durch die Anwendung verhaltenswissenschaftlicher Theorien und eine Vielzahl empirischer Einzelerhebungen gegangen worden. Beispiele sind die Übertragung des Erwartungs-Valenz-Modells auf die Budgetvorgabe sowie die empirischen Tests zur Präzision und relativen Höhe von Vorgabewerten.

III. Das Rechnungswesen als Führungsinstrument der Unternehmung

Das Rechnungswesen ist einerseits auf die Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Theorie angewiesen. Darauf gründet sich die enge Verbindung zwischen ihm und der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Seine Gestaltung wird aber auch maßgeblich durch die Strukturierung der Bereiche einer Unternehmung bestimmt. Als Rechnungsinstrument ist es in gewissem Sinn ihr Spiegelbild. Diese Ausrichtung auf die Unternehmung läßt sich klarer erkennen, wenn man die Stellung und die Aufgabe des Rechnungswesens als Führungsinstrument der Unternehmung untersucht.

1. Das Rechnungswesen als Teil des Führungssystems der Unternehmung

Entscheidungen und Handlungen in den *Leistungsprozessen* von Beschaffung, Fertigung und Absatz sowie Investition und Finanzierung bilden die Voraussetzung für die Existenz einer Unternehmung. Dagegen haben ihre Abbildung und Dokumentation im Rechnungswesen nur unterstützenden Charakter. Wenn man von gesetzlich vorgeschriebenen Aufgaben der Finanzbuchhaltung und Bilanzierung absieht, könnte ein Unternehmen auch ohne ein entsprechendes formales Informationssystem bestehen.

Das Rechnungswesen soll als Führungsinstrument zu einer besseren Zielerreichung beitragen. Seine Aufgaben und seine Gestaltung ergeben sich aus der Einordnung in das Führungssystem der Unternehmung und dessen Beziehungen zum Leistungssystem. In der Betriebswirtschaftslehre sind für die Kennzeichnung und *Gliederung des Führungssystems* von Unternehmungen verschiedene Vorschläge erarbeitet worden. Trotz der begrifflichen Unterschiede läßt sich aus ihnen eine relativ einheitliche Struktur erkennen. In ihr bilden Führungsgrundsätze, die Organisation, das Personalführungssystem, das Ziel-, das Planungs- und das Kontrollsystem neben dem Informationssystem die wichtigsten Komponenten. Als eigenständiges System zur Koordination des Führungssystems läßt sich das Controlling verstehen. Den zentralen Bestandteil des Informationssystems bildet das Rechnungswesen. Die Analyse des Leistungs- sowie des Führungssystems und ihrer gegenseitigen Verflechtungen gehört zu den zentralen Gegenständen der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Eine Untersuchung ihrer Beziehungen zum Rechnungswesen kann weitere Einsichten in das Verhältnis von Rechnungswesen und Allgemeiner Betriebswirtschaftslehre liefern sowie bisher unerfüllte Aufgaben des Rechnungswesens auf dem Weg zu einem leistungsfähigen Führungsinstrument aufzeigen.

2. Wichtige Aufgaben des Rechnungswesens gegenüber dem Leistungssystem der Unternehmung

Die Aufgabe der Informationsbereitstellung für das Leistungssystem bedeutet in erster Linie, daß das Rechnungswesen die zur Entscheidungsfindung und -kontrolle erforderlichen Daten für die einzelnen Funktionsbereiche ermitteln muß. Deren *Informationsbedarf* sollte zur Bestimmungsgröße der Informationserzeugung werden. Am intensivsten ist dieser Zusammenhang für die Fertigung betrachtet worden. Mit den Methoden der Kostenrechnung läßt sie sich relativ genau erfassen.

Für die anderen Bereiche des Leistungssystems stellt das Rechnungswesen noch keine gleich leistungsfähigen Instrumente zur Verfügung. So sind die spezifischen Aufgaben der *Leistungs- und Erlösrechnung* relativ spät erkannt worden. In ihr sind analog Zurechnungs- und Gliederungsprobleme wie auf der Kostenseite zu lösen. Für eine aussagefähige Erfolgsplanung wird es notwendig, Verfahren zur Prognose der Leistungen und Erlöse in Abhängigkeit von ihren Bestimmungsgrößen zu finden. Man benötigt Hypothesen, mit denen sich die Wirkungen verschiedener absatzpolitischer Maßnahmen prognostizieren lassen. Bisher gibt es nur vereinzelte Ansätze in dieser Richtung (KOLB 1978). Die kostentheoretische Fundierung muß um eine leistungs- bzw. erlöstheoretische ergänzt werden, wenn man zu einer aussagefähigen Kosten- und Leistungsrechnung kommen will.

Rechnungssysteme für den Beschaffungsbereich sind über die Entwicklung der Logistik stärker in das Forschungsinteresse gerückt. Mit der Entwicklung von *Logistik-Kostenrechnungen* sind zumindest Ansätze für leistungsfähigere Informationsinstrumente geschaffen worden. Ihr Gegenstandsbereich geht über den Beschaffungsbereich hinaus und schließt die Prozesse der Raum- und Zeitüberbrückung in Fertigung sowie Absatz ein.

Die stärkere Beachtung der Zahlungsprozesse und des Liquiditätsziels in der externen Rechnungslegung hat zum Entwurf von *Kapitalfluß- und Finanzrechnungen* geführt. Um den Rechnungszweck eines Einblicks in die Finanzlage von Unternehmen besser zu erfüllen, ist eine Vielzahl derartiger Rechnungen konzipiert worden, die auf freiwilliger Basis teilweise Eingang in den Jahresabschluß gefunden haben. Die wissenschaftliche Diskussion, die praktische Handhabung und die Gesetzgebung haben bisher nicht zu einem einheitlichen System geführt. Die Entwicklung deutet jedoch an, daß die Informationsbereitstellung über sowie für Finanzprozesse durch Jahresbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nicht in ausreichendem Maße erfüllbar ist. Dann ist der zweiteilige Jahresabschluß um eine finanzielle Rechnung zu ergänzen, deren Komponenten aus den intern verfügbaren Daten über die Zahlungsvorgänge hergeleitet werden sollten.

Divisional gegliederte Unternehmungen benötigen ferner Instrumente für eine gesamtzielorientierte Analyse und Steuerung ihrer Bereiche. *Segmentbilanzen* und *Segmentergebnisrechnungen* sind auf die externe Rechnungslegung gerichtet und versuchen, in Umkehrung zu den Prinzipien der Bilanzkonsolidierung Einsichten in die Struktur der Einzelbilanzen zu vermitteln (HAASE 1974). Für eine dezentrale Steuerung der Teilbereiche sind die Systeme der *Lenkung über Verrechnungspreise* weiterzuentwickeln. Die Notwendigkeit von Segmentrechnungen wie von Verrechnungspreissystemen wird durch die Tendenz zur Konzentration der Unternehmen gefördert. Die zunehmende Internationalisierung verlangt darüber hinaus eine Beachtung der Währungs-, Umrechnungs- und Besteuerungsprobleme. Bekannte Instrumente wie die

Deckungsbeitragsrechnung müssen für die Anwendung auf internationale Unternehmungen umgestaltet werden (BUSSE VON COLBE/MÜLLER 1984).

3. Wichtige Aufgaben des Rechnungswesens gegenüber den anderen Führungsteilsystemen

Die Ausrichtung des Rechnungswesens auf die anderen Führungsteilsysteme öffnet den Blick für weitere Aufgaben. Unter den Rechnungszielen nimmt die Bereitstellung von Informationen für die Planung eine maßgebliche Stellung ein. Ein ausgebautes Planungssystem erstreckt sich jedoch nicht nur auf den kurzfristigen Bereich. Da es auch die mittel- und langfristige Planung einschließt, muß das Informationssystem entsprechend weit reichen. Hieraus folgt die Notwendigkeit einer *Planungsrechnung*, in der Informationen für operative, taktische und strategische Entscheidungen ermittelt werden. Sie muß neben der Kostenrechnung die Investitionsrechnung umfassen. Für den strategischen Bereich sind *Frühwarnsysteme* zu entwickeln. Diese Rechnungssysteme werden bisher zumindest nicht zum Kernbereich des Rechnungswesens gezählt. Mit der zunehmenden Bedeutung der taktischen und strategischen Planung wird ihre Verfügbarkeit dringlicher. Sie sind als Bestandteile des Informationssystems auszubauen und mit der kurzfristig orientierten Kostenrechnung zu verknüpfen.

Die Planung wird ergänzt durch die Kontrolle. Dementsprechend muß das Informationssystem aussagefähige *Kontrollrechnungen* bereitstellen. Die Instrumente zur Ermittlung und Analyse von *Abweichungen* bei Kosten, Erlösen und Deckungsbeiträgen sind in der Kostenrechnung wesentlich verfeinert worden (KLOOCK 1987). Sie erfassen auch das Problem der Bestimmung und Zurechnung von Abweichungen höheren Grades, wie sie bei einer nichtadditiven Verknüpfung von Einflußgrößen entstehen. Mit der Ausweitung des Planungshorizonts muß eine Erweiterung der Kontrollrechnung einhergehen. Für den längerfristigen Bereich sind Instrumente einer effizienten *Prämissen-* und *Planfortschrittskontrolle* zu schaffen, mit denen taktische und strategische Planungen überprüft werden können.

Im Hinblick auf die Beziehungen zum Personalführungssystem stellt sich die Frage nach der Integration von *Personalinformationssystemen* in das Rechnungswesen. Personenbezogene Informationen werden stets in der Lohn- und Gehaltsrechnung geführt. Für die Personalplanung sind Ansätze von Personalkostenrechnungen vorgeschlagen worden. Die Ermittlung von Informationen über die menschlichen Ressourcen einer Unternehmung hat in Konzepten des Human Resource Accounting ihren Ausdruck gefunden. Die Gestaltung personalbezogener Rechnungssysteme hängt von der Strukturierung der Personalplanung und der Personalführung ab. Daher kann auch hier die Entwicklung der Rechnungssysteme nicht unabhängig von den Führungssystemen vorgenommen werden, für welche sie die Informationen liefern sollen.

IV. Perspektiven einer umfassenden Unternehmensrechnung

Die Analyse der Beziehungen zwischen Rechnungswesen und Allgemeiner Betriebswirtschaftslehre ist zwei Blickrichtungen gefolgt. Einmal hat sie die Notwendigkeit herausgearbeitet, das Rechnungswesen durch Ansätze der theoretischen Betriebswirtschaftslehre mit einem zuverlässigen Fundament zu versehen. Dabei wurde erkennbar, welche Impulse die Theorie der Betriebswirtschaftslehre dem Rechnungswesen gegeben hat. Zum anderen wird durch die Behandlung des Rechnungswesens als Führungsinstrument deutlich, daß seine Entwicklung von der Gestaltung des Leistungs- und des Führungssystems der Unternehmen abhängt. Während die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre aus der ersten Blickrichtung leistungsfähige Grundlagen für das Rechnungswesen vermittelt, zeigt sie aus der zweiten die Fülle an Aufgaben und die Anforderungen auf, die ein Informationssystem abdecken sollte. Wenn man das Rechnungswesen zu einem derart umfassenden Informationsinstrument entwickelt, erscheint es gerechtfertigt, von einer Unternehmensrechnung zu sprechen.

1. Gestaltungsmerkmale der Unternehmensrechnung

Um die mögliche Breite einer Unternehmensrechnung zu erkennen, sind ihre Gestaltungsmerkmale herauszuarbeiten. Maßgeblich für ein Informationssystem ist seine Verwendbarkeit und damit der potentiell von ihm zu befriedigende Informationsbedarf. Er ergibt sich aus den Zielen und Entscheidungs- bzw. Handlungstatbeständen der Informationsverwender. Daher lassen sich als grundlegende *Dimensionen* zur Gestaltung der Unternehmensrechnung die Informationsverwender, deren Entscheidungsziele und Entscheidungstatbestände ansehen.

Mögliche *Informationsverwender* sind einerseits die Entscheidungsträger in der Unternehmung über alle Hierarchiestufen hinweg, andererseits die Empfänger der externen Rechnungslegung von den Anteilseignern bis zur Öffentlichkeit. Wichtige *Entscheidungsziele* dieser Informationsempfänger liegen in den ökonomischen Zielen, zu denen Erfolgsziele wie die Rentabilität, der Gewinn u.ä. sowie Finanzziele wie die Liquidität gehören. Daneben sind vor allem in öffentlichen Unternehmungen Bedarfsdeckungs- oder Produktziele, Ausstattungs- oder Potentialziele sowie Sozialziele bedeutsam. Beispiele für potentialzielbezogene Rechnungen können in der Anlagenrechnung, der Humanvermögensrechnung, solche für sozialzielbezogene Rechnungen in Sozial- und Wertschöpfungsrechnungen gesehen werden. Nach dem Umfang der erfaßten *Entscheidungstatbestände* lassen sich unterschiedliche *Abbildungsbereiche* für die Rechnungen kennzeichnen. Damit gelangt man beispielsweise zu einer Abgrenzung zwischen gesamtunternehmensbezogenen Rechnungen und bereichsbezogenen Rechnungen wie Logistik-, Vertriebs- und Produktionsrechnungen.

Mit den Rechnungssystemen sollen bestimmte *Rechnungsziele* verfolgt werden. Abbildung und Dokumentation sowie die Bereitstellung von Informationen für die Planung, die Steuerung im Sinne einer Verhaltensbeeinflussung und die Kontrolle stellen die wichtigsten Rechnungsziele dar. Ein weiteres Gestaltungsmerkmal liegt im *Zeitbezug* der Rechnung. Während vergangenheitsbezogene Daten lediglich für Dokumentations- und Kontrollzwecke geeignet sind, dienen

zukunftsbezogene Rechnungen darüber hinaus der Planung und Steuerung. Nach der *zeitlichen Reichweite* kann man kurz-, mittel- und langfristige Rechnungen unterscheiden.

Systeme des Rechnungswesens und der Unternehmensrechnung geben Unternehmensprozesse in *Rechengrößen* wieder. Entsprechend den abzuleitenden Tatbeständen, Entscheidungs- und Rechnungszielen können verschiedenartige Informationen relevant sein. Beispielsweise benötigt man zur kurzfristigen Planung der Liquidität Prognoseinformationen über zukünftige Zahlungen, während zur Messung der vorhandenen Kapazität einer Fertigungsabteilung faktische Informationen über die Einsatz- und Bearbeitungszeiten ihrer Anlagen erforderlich sind. Um in Sozialbilanzen Umweltbelastungen mit Hilfe von Sozialindikatoren anzugeben, benötigt man technische Größen, beispielsweise zur Messung der Immission bei Fertigungsprozessen. Eine umfassende Unternehmensrechnung wird daher neben den traditionellen *Basisgrößen* des Rechnungswesens (Ein- und Auszahlungen, Einnahmen und Ausgaben, Erträgen und Aufwendungen sowie Leistungen und Kosten) Mengen-, technische und sonstige Größen als Rechengrößen aufnehmen.

Die skizzierten Merkmale lassen den weitreichenden und vielfältigen Gestaltungsspielraum einer Unternehmensrechnung erkennen. Dies ist in Abbildung 1 veranschaulicht.

Merkmale	Ausprägung						
Informationsverwender	Entscheidungsträger der Unternehmung			Externe Informationsempfänger			
				Anteilseigner . . . Öffentlichkeit			
Entscheidungszielbezug	Erfolgsziele	Liquiditätsziele	Produktziele (Bedarfsdeckungsziele)	Potentialziele (Ausstattungsziele)	Sozialziele		
Abbildungsbereich	Gesamtunternehmung		Unternehmensbereiche				
			Logistikrechnung	Vertriebsrechnung	Produktionsrechnung . . .		
Rechnungsziele	Dokumentation	Informationen für Planung	Informationen für Steuerung	Informationen für Kontrolle			
Zeitlicher Bezug	Vergangenheit			Zukunft			
Zeitliche Reichweite	Eine Periode (kurzfristig)		Mehrere Perioden				
			(mittelfristig)		(langfristig)		
Informationsart	Faktische Informationen		Prognostische Informationen		Präskriptive Informationen		
Basisgrößen	Ein- / Auszahlungen	Einnahmen / Ausgaben	Erträge / Aufwendungen	Leistungen / Kosten	Mengen- größen	Technische Größen	Sonstige Größen

Abbildung 1: Gestaltungsmerkmale der Unternehmensrechnung

Da die Schaffung eines Rechnungssystems nicht Selbstzweck ist, sondern zur Erfüllung der Unternehmensziele beitragen muß, sind aus der Vielzahl möglicher Rechnungen die hierfür geeigneten zu realisieren. Der Überblick in Abbildung 2 zeigt, daß für eine Reihe von Teilsystemen einer umfassenden Unternehmensrechnung Konzepte entwickelt worden sind. Inwieweit eine Ausfüllung der erkennbaren Lücken notwendig ist, muß die Bedeutung der jeweiligen Merkmale für die Unternehmung und ihr Zielsystem erweisen.

Entscheidungs- zielbezug Zeit- bezug	Finanzziele	Erfolgsziele	Potentialziele	Produktziele	Sozialziele
Vergangenheits- orientiert	– Liquiditäts- rechnung (Ein- und Auszahlungsrechnung)	– Ist-Kosten und Leistungs- rechnung	– Anlagenrechnung – Lohn- und Gehalts- rechnung – Humanvermögens- rechnung		– Sozialrechnung – Wertschöpfungs- rechnung
	– Finanzierungsrechnung (Einnahmen- und Ausgabenrechnung)	– Ist-Bilanz- rechnung			
Zukunftsorientiert – kurzfristig	– Liquiditätsplanungs- und -kontrollrechnung	– Plan-Kosten- und Leistungsrechnung – Planbilanz			
– mittel- bis kurzfristig	– Finanzplanungs- und -kontrollrechnung	– Investitions- rechnung			
– langfristig	– Chancen-Risiken-Faktoren – Früherkennungssysteme				

Abbildung 2: Wichtige Teilsysteme der Unternehmensrechnung

2. Integrationsmöglichkeiten in der Unternehmensrechnung

Um die Unternehmensrechnung effizient zu gestalten, sind Integrationsmöglichkeiten weitgehend zu nutzen. Identische Daten sollten nicht mehrfach erfaßt und geführt, empirische Hypothesen für unterschiedliche Rechnungen genutzt werden. Die Entwicklung von Daten- und Methodenbanken liefert hierzu die technische Grundlage. Zugleich müssen konzeptionelle Lösungen erarbeitet werden, welche die Struktur integrierter Rechnungen aufzeigen.

Wenn man die Überordnung längerfristiger Ziele akzeptiert, müssen die *einperiodigen* Rechnungen mit den *mehrperiodigen* verknüpft werden. Hierdurch werden ihre Gemeinsamkeiten deutlicher erkennbar. Die bisher vorliegenden Ansätze ihrer Verbindung stützen die Vermutung, daß die isolierte Behandlung von Kosten-, Bilanz-, Finanz- und Investitionsrechnung zu einer Verselbständigung der Rechengrößen, der Rechnungsbestandteile und der Verfahren geführt hat, wie sie von den Gegebenheiten der Realität her nicht notwendig wäre. Möglicherweise hat die Trennung zwischen diesen Systemen den Blick für die Lösung verschiedener Probleme eher verstellt. Mit einem stärkeren Besinnen auf die Beziehungen und die Integrationsmöglichkeiten zwischen ihnen wird das Gewicht auf eine zentrale Komponente der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre gelenkt, nämlich die Verbindung zwischen den Bereichen.

Ansätze zur Integration kurz- und längerfristiger Rechnungen sind sowohl für die Bilanz- als auch für die Kostenrechnung erarbeitet worden. In der Bilanzierung läßt sich ein erster Schritt in diese Richtung durch die Verknüpfung der Istbilanz mit *Planbilanzen* für die nachfolgenden Jahre vollziehen. Diese Konzeption ist in einer Reihe von Unternehmen vorzufinden (HAHN 1985, S. 694 und 876). Eine Verbindung der *handelsrechtlichen* Bilanzierung mit *kapitaltheoretischen* Überlegungen haben LÜCKE und HAUZ angeregt (LÜCKE/HAUZ 1973). Während die handelsrechtlichen Größen über Ansatz- und Bewertungsregeln eine hohe Zuverlässigkeit gewährleisten, soll der aus zukünftigen Zahlungsgrößen hergeleitete ökonomische Gewinn darüber informieren, welcher Betrag ohne Verringerung des Ertragswertes ausgeschüttet werden kann. Durch die Erweiterung der Zahlungsstromrechnung, aus der Ertragswert und ökonomischer Gewinn bestimmt werden, um fiktive Zahlungen für Aufwendungen und Erträge wird eine Brücke zur traditionellen Rechnungslegung gebildet. Auch wenn diese Lösung noch keine praktische Umsetzung erfahren hat, deutet sie die Möglichkeiten einer Verbindung von Vergangenheitsdaten der traditionellen Bilanzierung mit Informationen über erwartete Zahlungen und kapitaltheoretische Gewinngrößen an.

Für die Integration ein- und mehrperiodiger *innerbetrieblicher Planungsrechnungen* liefert der oben skizzierte *investitionstheoretische* Ansatz eine Grundlage (vgl. auch KLOOCK 1986, S. 295). In ihm wird ebenfalls ein kapitaltheoretisches Konzept mit traditionellen Verfahren verknüpft. Jedoch werden die Werte beider Rechnungssysteme nicht nebeneinander ermittelt. Vielmehr können die für Entscheidungen relevanten Werte systematisch aus dem kapitaltheoretischen Konzept bestimmt werden. Verschiedene traditionelle Verfahren lassen sich als Grenzfälle des investitionstheoretischen herleiten. Anhand des übergreifenden mehrperiodigen Modells kann man damit feststellen, unter welchen vereinfachenden Annahmen sie bei den einzelnen Kostenarten und Entscheidungsproblemen zu zuverlässigen Ergebnissen führen.

Beide Entwicklungslinien deuten darauf hin, daß *mehrperiodige Zahlungsrechnungen* und die *Kapitaltheorie* eine wichtige Basis für alle Erfolgsrechnungen liefern. Wenn man aus ihnen einperiodige Rechnungen ableitet, gewinnt man Anhaltspunkte für die Beurteilung der bisherigen

Formen der Kostenrechnung und gegebenenfalls auch der Bilanzrechnung. Durch die Weiterführung dieser Forschungsansätze könnte es gelingen, ein *integriertes System der Erfolgsrechnung* zu schaffen. In ihm könnten die Gemeinsamkeiten der Teilsysteme für eine effiziente Datenerfassung sowie -auswertung besser genutzt werden. Zugleich könnten die Trennung zwischen ein- und mehrperiodigen sowie internen und externen Rechnungen systematischer vollzogen und über *Separationstheoreme* oder *Pauschalannahmen* besser begründet werden. Hierin kann eine Fortführung des Gedankens einer Mehrzweckbilanz gesehen werden, wie sie von HEINEN (1986, S. 104 ff.) vorgeschlagen worden ist.

Geht man von zahlungsorientierten Zielen aus, so bietet sich auch eine Verknüpfung der *Erfolgsrechnung* mit der *Finanzrechnung* an. Die Zurückführung von Kosten und Leistungen auf Zahlungen im investitionstheoretischen Ansatz weist in diese Richtung. Zahlungen bilden dann die gemeinsame Basis für Erfolgs- und Liquiditätsziele. Die weitere Forschung könnte zeigen, daß eine Verbindung von Finanz- und Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung unsicherer Erwartungen zusätzliche Einsichten in die Beziehungen zwischen Liquiditäts- und Erfolgszielen gewährt.

3. Impulse der Unternehmensrechnung für die Entwicklung der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre

Während das Rechnungswesen ursprünglich im Mittelpunkt betriebswirtschaftlichen Interesses stand, ist sein Charakter als *unterstützendes Instrument* der Unternehmensführung im Laufe der Zeit immer deutlicher geworden. Es ist auf eine Fundierung durch die betriebswirtschaftliche *Theorie* angewiesen und muß auf die anderen *Teilbereiche* der Betriebswirtschaftslehre ausgerichtet werden. Nur dann kann es die ihm üblicherweise übertragenen Zwecke erfüllen. Deshalb ist die Entwicklung des Rechnungswesens nicht bestimmend für den Stand der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Vielmehr sind die Erkenntnisse der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre für seine Weiterführung von großer Bedeutung.

Das Verhältnis zwischen Rechnungswesen und Allgemeiner Betriebswirtschaftslehre ist aber nicht einseitig. Als Informationsinstrument hat das Rechnungswesen Einfluß auf die Entscheidungsfindung und die Kontrolle in allen betrieblichen Bereichen. Mit der Planung und Messung der Zielerreichung übernimmt es eine zentrale Aufgabe. Sie geht so weit, daß die in der Praxis verwendeten und vor allem die gesetzlich vorgeschriebenen Rechnungssysteme oft eine normierende Kraft erlangen. Die Tendenz zur Orientierung an einperiodigen bilanz- und steuerrechtlichen Gewinngrößen kann dadurch gefördert werden, daß ihre Ermittlung gesetzlich vorgeschrieben ist und auf jeden Fall erfolgen muß. Durch diesen Tatbestand und die größere Unsicherheit längerfristiger Rechnungen kann das Gewicht mehrperiodiger Ziele für die Entscheidungsfindung verringert werden.

Die Verfügbarkeit und die Anwendbarkeit von Verfahren des Rechnungswesens sind nicht ohne Einfluß darauf, welche Tatbestände und Größen in der Realität beachtet werden. Wenn man z. B. keine (geeigneten) Instrumente zur Planung, Messung und Kontrolle längerfristiger Wirkungen sozialer sowie ökologischer Größen besitzt, ist ihre Berücksichtigung in Entscheidungen äußerst schwierig. Deshalb kann die Schaffung leistungsfähiger Rechnungssysteme Rückwirkungen auf die Behandlung der von ihnen abgebildeten Bereiche und Probleme in der Allge-

meinen Betriebswirtschaftslehre und in der Praxis gewinnen. In der Weiterführung des Rechnungswesens zu einer Unternehmensrechnung liegt zumindest die Chance, die Entwicklung der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre und ihrer Anwendung in der Wirtschaft mit zu beeinflussen.

Literaturverzeichnis

- Albach, Horst (Schriftleitung): Erfahrungskurve und Unternehmensstrategie, Wiesbaden 1987.
- Ballwieser, Wolfgang: Informationsökonomie, Rechnungslegungstheorie und Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: ZfbF 1985, S. 47-66.
- Busse von Colbe, Walther/Eberhard Müller (Hrsg.): Planungs- und Kontrollrechnung im internationalen Konzern, Düsseldorf 1984.
- Coenenberg, Adolf G. und Mitarbeiter: Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse. Betriebswirtschaftliche, handels- und steuerrechtliche Grundlagen, 9. Aufl., Landsberg 1987.
- Haase, Klaus Dittmar: Segment-Bilanzen, Wiesbaden 1974.
- Hahn, Dietger: Planungs- und Kontrollrechnung – PuK, 3. Aufl., Wiesbaden 1985.
- Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen. Das Zielsystem der Unternehmung, 3. Aufl., Wiesbaden 1976.
- Heinen, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre. Kostentheorie und Kostenentscheidungen, 6. Aufl., Wiesbaden 1983.
- Heinen, Edmund (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Führungslehre. Grundlagen – Strategien – Modelle. Ein entscheidungsorientierter Ansatz, 2. Aufl., Wiesbaden 1984.
- Heinen, Edmund: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl., Wiesbaden 1985.
- Heinen, Edmund: Handelsbilanzen, 12. Aufl., Wiesbaden 1986.
- Hotelling, Harold: A General Mathematical Theory of Depreciation, in: The Journal of the American Statistical Association 1925, S. 340-353.
- Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Aufl., Wiesbaden 1988.
- Kloock, Josef: Perspektiven der Kostenrechnung aus investitionstheoretischer und anwendungsorientierter Sicht, in: Zukunftsaspekte der anwendungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, hrsg. von Eduard Gaugler u.a., Stuttgart 1986, S. 289-302.
- Kloock, Josef: Erfolgsrevision mit Deckungsbeitrags-Kontrollrechnungen, in: BFuP 1987, S. 109-126.
- Kolb, Jürgen: Industrielle Erlösrechnung. Grundlagen und Anwendung, Wiesbaden 1978.
- Küpper, Hans-Ulrich: Interdependenzen zwischen Produktionstheorie und der Organisation des Produktionsprozesses, Berlin 1980.
- Küpper, Hans-Ulrich: Dynamische Produktionsfunktionen als Grundlage für eine Analyse von Interdependenzen in der Produktion, in: Unternehmenskrisen – Ursachen, Frühwarnung, Bewältigung, hrsg. von Rudolf Bratschitsch und Wolfgang Schnellinger, Stuttgart 1981, S. 225-239.
- Küpper, Hans-Ulrich: Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung, in: ZfbF 1985, S. 26-46.
- Küpper, Hans-Ulrich: Investitionstheoretischer Ansatz einer integrierten betrieblichen Planungsrechnung, in: Information und Wirtschaftlichkeit, hrsg. von Wolfgang Ballwieser und Karl-Heinz Berger, Wiesbaden 1985, S. 405-432.
- Lücke, Wolfgang/Hautz, U.: Bilanzen aus Zukunftswerten, Wiesbaden 1973.
- Luhmer, Alfred: Fixe und variable Abschreibungskosten und optimale Investitionsdauer – Zu einem Aufsatz von Peter Swoboda – , in: ZfB 1980, S. 897-903.
- Riebel, Paul: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 4. Aufl., Wiesbaden 1982.
- Schmidt, Reinhard H.: Rechnungslegung als Informationsproduktion auf nahezu effizienten Kapitalmärkten, in: ZfbF 1982, S. 728-748.
- Schneider, Dieter: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage der „Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie“, München, Wien 1985.
- Seelbach, Horst: Produktionstheorie und Ablaufplanung, in: Neuere Entwicklungen in der Unternehmenstheorie, hrsg. von Helmut Koch, Wiesbaden 1982, S. 269-290.

Swoboda, Peter: Die Ableitung variabler Abschreibungskosten aus Modellen zur Optimierung der Investitionsdauer, in: ZfB 1979, S. 565-580.

Troßmann, Ernst: Grundlagen einer dynamischen Theorie und Politik der betrieblichen Produktion, Berlin 1983.

Wagner, Franz W.: Zur Informations- und Ausschüttungsbemessungsfunktion des Jahresabschlusses auf einem organisierten Kapitalmarkt, in: ZfbF 1982, S. 749-771.