

Die Fortbildung



STUDIEN- UND MITTEILUNGSBLATT

der Deutschen Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademien und des Bundes der Diplominhaber der VWA e. V.

Diese Ausgabe wurde gestaltet von der

Württ. Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademie

297 / 78



1

Herausgeber:
Bundesverband Deutscher Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademien, Köln
Bundesverband der Diplominhaber der VWA e. V., Bonn
Verlag: Verlagshaus Schürmann & Klages, Bochum

Februar 1978
23. Jahrgang

IN DIESEM HEFT

Didaktik

Dr. Manfred Matusza

Didaktische Überlegungen zu einer problemorientierten Einführung in die Volkswirtschaftslehre im Rahmen des Studiums an der VWA 2

Bildungspolitik

Prof. Dr. Heinz Griesinger

Der Betriebswirt (VWA) im Hause Bosch 5

Betriebswirtschaftslehre

Prof. Dr. Marcell Schweitzer

Zwecksetzung und Aufbau einer Kostenrechnung für Hochschulen 6

Prof. Dr. Bodo Runzheimer

Die „Cash-flow“-Kennzahl in der Bilanzanalyse 10

Prof. Rudolf Zeiselmaier

Marketing in gesättigten Märkten 14

Aufgaben und Lösungen

Übungsklausur 17

Buchbesprechungen

Bücher aus dem Recht und der Wirtschaft 13, 16 u. U 3

In memoriam

Willi Bach 20

Aus der Arbeit der Württembergischen VWA

Nachrichten/Mitteilungen 9 u. 21

Chronik

50 Jahre Verwaltungs-Akademie
25 Jahre Wirtschafts-Akademie 23

Aus der Arbeit des Bundesverbandes VWA und der Akademien

Nachrichten/Mitteilungen 24

Nachrichten des Bundes der Diplominhaber der VWA e. V.

Bundesverband/
Landes- und Bezirksverbände 27

Diesem Heft liegen folgende Prospekte bei:

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co., Stuttgart
Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler KG,
Wiesbaden

Verlag für Wirtschaftsskripten Dipl.-Kfm. C. Ölschläger
GmbH, München

Wir bitten um Beachtung.

VORWORT

von Professor Dr. Erich Arndt, Universität
Tübingen,

Studienleiter der Württ. Verwaltungs- und
Wirtschafts-Akademie

Die Württ. Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademie besteht nun seit 50 Jahren. Das ist gewiß ein Anlaß zur Freude über das bisher Erreichte, gleichzeitig aber auch ein Ansporn, an Verbesserungen zu arbeiten, die eine Optimierung des wirtschaftswissenschaftlichen Studienganges unter Berücksichtigung der Besonderheiten zum Ziel haben, die ein Studium an der Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademie charakterisieren. Diese Besonderheiten ergeben sich im wesentlichen aus den Problemen, die ein Abendstudium mit sich bringt, das auf wissenschaftlicher Grundlage durchgeführt wird und an dem überwiegend Hörer teilnehmen, die aus der Praxis kommen. Auf einige Probleme soll im folgenden eingegangen werden.

Die Erfahrungen haben gezeigt, daß gerade die Hörer, die eine besonders umfangreiche Berufspraxis aufweisen, besondere Schwierigkeiten mit den theoretischen Veranstaltungen zumindest in den ersten Semestern haben. Die Einsicht in die Notwendigkeit des Lernens auch theoretischer Zusammenhänge war zum Teil wenig entwickelt. Diese Erkenntnisse führten unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Unterrichtsforschung in der Erwachsenenbildung zum Versuch, die Volkswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftslehre im ersten Semester „problemorientiert“ anzubieten mit dem Ziel, die Kluft zwischen Theorie und Praxis zu überbrücken, die Berufserfahrungen nach Möglichkeit zu berücksichtigen und damit die Lernmotivation zu stabilisieren bzw. zu erhöhen.

In diesem Zusammenhang sind auch zwei Änderungen der Prüfungsordnung zu sehen. Um die Mitarbeit während des Studiums zu fördern, werden ab dem 3. Semester dreistündige Übungsklausuren angeboten, deren Noten in die Abschlußbewertung eingehen. In den beiden ersten Semestern werden lediglich Probeklausuren geschrieben. Die zweite Änderung betrifft eine weitere Klausur in der Diplomprüfung in Betriebswirtschaftslehre aus einem Funktionsbereich, um die Berufserfahrungen der Hörer stärker zu berücksichtigen.

Ein optimaler Studiengang erfordert auch eine exakte Koordination und Abgrenzung des angebotenen Stoffes. Die juristischen und volkswirtschaftlichen Veranstaltungen gehen von gemeinsamen Vorlesungsbegleitern für alle Anstalten der Akademie aus. Die Stoffabgrenzung zwischen der



Professor Dr. Erich Arndt

Geb. 1916 in Elbing/Ostpr.; Studium der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften an der Universität Hamburg. Promotion 1950, Habilitation 1955. Ab 1955 Privatdozent an der Universität Hamburg, seit 1958 ordentlicher Professor für Volkswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftspolitik, an der Universität Tübingen. Seit 1964 Studienleiter der Württ. Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademie.

Volkswirtschaftslehre und der Betriebswirtschaftslehre ist erfolgreich durchgeführt worden.

Die einzelnen Gebiete der Rechtswissenschaft sind im vergangenen Jahr überarbeitet und gegenseitig abgestimmt worden. Das gleiche Vorhaben im wesentlich komplexeren Gebiet der Betriebswirtschaftslehre wurde begonnen. Es handelt sich um die vierte generelle Überprüfung des Studienplanes. Parallel zu diesen curricularen Arbeiten unterstützt die Studienleitung eine permanente Diskussion über methodische und didaktische Fragen. Die Akademie hat damit begonnen, einzelne Themenbereiche, z. B. Medieneinsatz, Planung einer Unterrichtseinheit, Fragetechnik usw., in Dozentenseminaren, bei denen der Erfahrungsaustausch vorherrscht, zu behandeln. Für die Hörer der ersten Semester sind daneben mit gutem Erfolg Einführungen in Methodik und Technik des Studierens durchgeführt worden. Ziel all dieser Anstrengungen ist eine Optimierung des Fortbildungsstudiums.

Die Studienleitung glaubt, damit den erwachsenen Hörern, die ohnehin durch ihren Beruf stark in Anspruch genommen sind, eine verdienstbringende Weiterbildung geben zu können.

Überlegungen und Erfahrungen in einem Vorlesungsgebiet stellt Dr. Matusza in dem nachstehenden Beitrag dar.

Privatdozent Dr. Hans-Ulrich Küpper,
Universität Tübingen

Bilanzrechnung und Finanzrechnung als Instrumente einer entscheidungsorientierten Rechnungslegung der Unternehmung

Der Verfasser untersucht in diesem Beitrag Grundprobleme einer entscheidungsorientierten externen und internen Rechnungslegung der Unternehmung. Nach einer Analyse der begrenzten Aussagefähigkeit von Ist-Bilanz- und Ist-Finanzrechnung wird das Konzept eines umfassenden Systems der Rechnungslegung entwickelt. Dieses besteht sowohl aus Ermittlungs- als auch aus Planungsrechnungen, die in periodischer Wiederkehr von der Unternehmung aufgestellt werden.

A. Einführung in die Problemstellung

Gewinnermittlung und Rechnungslegung der Unternehmung bilden seit mehreren Jahren wieder einen zentralen Gegenstand der betriebswirtschaftlichen Diskussion. Viel beachtete Konkurse bekannter Unternehmungen haben die Frage belebt, inwieweit die Finanzrechnung in die Rechnungslegung der Unternehmung aufzunehmen sei. Diese Tendenz wird unterstützt durch die Vorschläge zur Entwicklung einer Kapitalflußrechnung sowie zur Berechnung verschiedener Kennziffern des Umsatzüberschusses. Die anhaltende Inflation führte zu einer verstärkten Beschäftigung mit dem Problem der Substanzerhaltung sowie der Substanzbesteuerung. Ein weiterer Impuls für die Überlegungen zur Ausweitung der Rechnungslegung ist durch die Bereitschaft mehrerer Unternehmungen gegeben, Sozialbilanzen zu veröffentlichen.

Im Rahmen der durch vielfältige Vorschläge gekennzeichneten Diskussion um die Rechnungslegung der Unternehmung erscheint es berechtigt, ja notwendig, grundlegende Fragen herauszustellen. Dies ist Gegenstand der folgenden Überlegungen. Als konkrete Instrumente der Rechnungslegung werden dabei die *Bilanzrechnung* und die *Finanzrechnung* betrachtet. Im Abschnitt B werden Aufgaben und Grundprobleme einer zielorientierten Rechnungslegung herausgearbeitet. Anhand dieser Kriterien werden in Abschnitt C Möglichkeiten

und Grenzen der Rechnungslegung mit Hilfe retrospektiver Bilanz- und Finanzrechnung analysiert. Die hierbei deutlich werdenden Grenzen von Ist-Bilanz- und Ist-Finanzrechnung bilden die Basis, um in Abschnitt D Ansätze für die Weiterentwicklung einer zielorientierten Rechnungslegung mit Hilfe von Bilanz- und Finanzrechnung aufzuzeigen.

B. Grundprobleme einer zielorientierten Rechnungslegung der Unternehmung

1. Aufgabe der betrieblichen Rechnungslegung

Durch die Rechnungslegung vermittelt die Unternehmung Informationen über den Unternehmungsprozeß. Sie gibt damit Rechenschaft gegenüber bestimmten Personen oder Personengruppen. Hierbei treten zwei grundlegende Fragen auf:

- Wer sind die Adressaten der Rechnungslegung?
- Worüber soll die Unternehmung in der Rechnungslegung informieren?

Als *Adressaten* der betrieblichen Rechnungslegung wird man in erster Linie die Personen bzw. Personengruppen ansehen können, die einen potentiellen oder faktischen Einfluß auf unternehmenspolitische Entscheidungen ausüben. Sie benötigen Informationen über den Vollzug ihrer Entscheidungen sowie für das Treffen zukünftiger Entscheidungen.

Die Rechnungslegung gegenüber diesem Personenkreis kann man als *interne Rechnungslegung* bezeichnen. Darüber hinaus wird man den anderen Personengruppen einen Anspruch auf eine gewisse Rechnungslegung der Unternehmung zuerkennen müssen, die in einer (ggf. potentiellen) Beziehung zur Unternehmung stehen. Zu dieser Gruppe gehören in der Regel vor allem die Inhaber kleinerer Anteile, Marktpartner und die Öffentlichkeit. Die *externe Rechnungslegung* ist für bestimmte Unternehmensformen sowie gegenüber dem Fiskus gesetzlich normiert.

In der Rechnungslegung kann die Unternehmung über ihre in einem abgelaufenen Zeitraum getroffenen Entscheidungen und realisierten Vollzüge informieren. Verbunden hiermit kann eine Rechenschaft über die im Zeitraum verwirklichte Zielerreichung sein. Ferner kann sich die Rechnungslegung auf die Darstellung der zu einem Zeitpunkt vorhandenen Bestände an Gütern und Schulden erstrecken. Jedoch ist es auch denkbar, daß die Unternehmung über die von ihr verfolgten Ziele, die in der Zukunft geplanten Maßnahmen sowie ihre geplante Zielerreichung Rechenschaft abgibt. Für die Entscheidungen der an ihr beteiligten, interessierten bzw. in ihr wirkenden Personen können derartige Ziel- und Planinformationen eine große Bedeutung gewinnen.

II. Bestimmungsgrößen für die Aussagefähigkeit der Rechnungslegung

Die Rechnungslegung ist für den Empfänger ihrer Informationen um so aussagefähiger, je mehr Informationen er für seine auf die Unternehmung gerichteten Entscheidungen verwenden kann. Eine erste Bestimmungsgröße für die Aussagefähigkeit der Rechnungslegung stellt daher die *Zuverlässigkeit* und *Eindeutigkeit* ihrer Informationen dar. Nicht eindeutig interpretierbare oder nicht der Wirklichkeit entsprechende Informationen erschweren die Entscheidungen des Informationsempfängers oder lenken sie in eine von ihm nicht angestrebte Richtung.

Des Weiteren sind die Informationen der Rechnungslegung für ihn nur dann von Bedeutung, wenn sie seine *Entscheidungen*, *Handlungen* und *persönlichen Ziele* betreffen. Sie müssen einen Bezug zu seinen im Hinblick auf die Unternehmung zu treffenden Entscheidungen sowie zu den Zielen aufweisen, die er durch sein Handeln in oder mit der Unternehmung zu erreichen wünscht. In dem Bezug der Informationen zu den Entschei-

dungsproblemen, Handlungen und persönlichen Zielen der Informationsempfänger ist demnach eine zweite wichtige Bestimmungsgröße für die Aussagefähigkeit der Rechnungslegung zu erblicken.

III. Problematik einer Abgrenzung von Adressaten und Zielen der Rechnungslegung

Versucht man anhand dieser Kriterien eine Rechnungslegung mit hoher Aussagefähigkeit zu entwickeln, so werden mehrere grundlegende *Probleme* sichtbar. Im Hinblick auf die interne Rechnungslegung ist festzustellen, daß in verschiedenen Unternehmungen unterschiedliche Personen bzw. Personengruppen den maßgeblichen Einfluß auf die unternehmungspolitischen Entscheidungen haben. Zu ihnen können die Unternehmensleitung, maßgebliche Anteilseigner, aber auch Arbeitnehmervertreter sowie in speziellen Situationen Fremdkapitalgeber und Marktpartner gehören. Ferner verfolgen diese potentiellen Entscheidungsträger unterschiedliche Ziele. Weiter tritt erschwerend hinzu, daß zwischen den verschiedenen Entscheidungsträgern der Unternehmung häufig keine klare Zielkonzeption für die Unternehmung ausgehandelt und festgelegt wird. Auch die Zielerreichungsentscheidungen sind vielfach nicht auf ein gemeinsames Zielssystem ausgerichtet.

In entsprechender Weise stimmen die Interessen nicht überein, die von den anderen Personengruppen mit der Mitwirkung am Unternehmungsprozeß verfolgt werden. Die Aussagefähigkeit der Rechnungslegung läßt sich demnach nicht allgemein bestimmen, weil sie von den unterschiedlichen und häufig individuellen Entscheidungsproblemen, Entscheidungssituationen und Zielen der verschiedenartigen Personen abhängt, die als Adressaten der internen bzw. der externen Rechnungslegung anzusehen sind.

Welche Konsequenzen sind aus dieser Pluralität möglicher Empfänger der Rechnungslegung und ihres differenzierten Informationsbedarfs zu ziehen?

Erstens erscheint eine Orientierung der Rechnungslegung allein an einer Personengruppe und/oder an einem bestimmten Entscheidungsziel zu eng, weil damit die Informationsbedürfnisse anderer berechtigter Gruppen zu stark eingeschränkt werden. Geht man davon



Privatdozent Dr. Hans-Ulrich Küpper

1945 in Ebingen/Württ. geboren; nach dem Abitur kaufmännische Lehre, dann Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität München. Abschluß 1970 mit der Prüfung für Diplom-Kaufleute. Danach wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität Tübingen bei Prof. Dr. Marcell Schweitzer. 1974 Promotion mit einer Schrift über betriebliche Mitbestimmung; 1977 Habilitation für das Fach Betriebswirtschaftslehre an der Universität Tübingen mit der Schrift „Interdependenzen zwischen Produktionstheorie und der Organisation des Produktionsprozesses“. Zur Zeit Privatdozent an der Universität Tübingen. Mehrere Publikationen auf den Gebieten Produktions- und Kostentheorie, Produktionsplanung, Rechnungswesen. Seit 1971 ständiger Dozent an der Württ. Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademie für Industriebetriebslehre, Gesamtplanung und Operations Research, Kosten- und Leistungsrechnung, Bilanzlehre sowie Mathematik.

aus, daß verschiedene Rechnungsziele durch unterschiedliche Rechnungen erfüllt werden, so muß die Rechnungslegung *zweitens* mehrere Teilrechnungen umfassen. Wichtige Interessen von Adressaten der Rechnungslegung beziehen sich auf die an sie fließenden Zahlungen der Unternehmung. Deshalb scheint es *drittens* notwendig, Elemente der Finanzrechnung in die Rechnungslegung aufzunehmen.

Anschriftsänderungen teilen
Sie bitte rechtzeitig dem Verlag mit.

C. Möglichkeiten und Grenzen der Rechnungslegung mit Hilfe retrospektiver Bilanz- und Finanzrechnung

I. Aussagefähigkeit der Ist-Bilanzrechnung für die Rechnungslegung

Nach dieser Kennzeichnung von Aufgaben und Grundproblemen der Rechnungslegung ist zu prüfen, inwieweit zwei konkrete Rechnungssysteme, die Ist-Bilanzrechnung sowie die Ist-Finanzrechnung, aussagefähige Instrumente der Rechnungslegung darstellen. Zentrales Instrument der externen Rechnungslegung ist bislang die *Ist-Bilanzrechnung*. Sie bildet einerseits in der Bilanz die an einem Stichtag vorhandenen Bestände an Gütern und Schulden sowie andererseits in der Gewinn- und Verlustrechnung die Aufwendungen und Erträge einer abgelaufenen Periode ab. Ihr wichtigstes Rechnungsziel ist die Ermittlung eines realisierten Periodenerfolgs. Dessen Ausprägung hängt von den handelsrechtlichen (bzw. ggf. steuerrechtlichen) Vorschriften über die Bilanzierung und Bewertung der Güter und Schulden bzw. Aufwendungen und Erträge ab. Er gibt also einen rechtlich normierten Unternehmungserfolg wieder, nicht den auf die Ziele der Unternehmungsträger bezogenen Zielerreichungsgrad. Dieser Jahresüberschuß ist Grundlage für die Gewinnverteilung sowie die Bestimmung der gewinnabhängigen Steuern.

Die handelsrechtliche (und entsprechend die steuerrechtliche) Bilanzrechnung weist als Instrument der Rechnungslegung mehrere einschneidende *Mängel* auf. Der ermittelte Jahresüberschuß kann nicht als Maßausdruck für die Ergiebigkeit des realisierten Unternehmungsprozesses einer Periode angesehen werden. Wegen der Interdependenzen zwischen den Entscheidungen und Vollzügen der Unternehmung in verschiedenen Perioden kann man grundsätzlich nicht bestimmen, welche Auswirkungen die Handlungen einer Periode auf den Unternehmungserfolg haben. Die Wirkungen einer Investitionsentscheidung auf den Erfolg hängen beispielsweise von Programm- und Verfahrensentscheidungen in nachfolgenden Perioden ab.

Ferner ist der in der Bilanzrechnung ermittelte Jahresüberschuß eine problematische Gewinnverteilungsgrundlage, da er in der Regel teilweise noch nicht finanzwirksam realisiert ist. Deshalb werden möglicherweise Beträge verteilt und führen als Gewinnausschüttung,

Gewinninvestition oder Gewinnsteuern zu Auszahlungen, die der Unternehmung noch nicht finanziell zur Verfügung gestanden haben. Darüber hinaus bestehen bei der Aktivierung bzw. Passivierung und der Bewertung einzelner Güter bzw. Schulden Ermessensspielräume. Diese mindern die Eindeutigkeit und Zuverlässigkeit der vermittelten Informationen. Schließlich ist ein Mangel der Bilanzrechnung darin zu sehen, daß sie in der Regel nicht über die Erreichung des von den Trägern der Unternehmung verfolgten Zieles informiert. Daher ist die Bilanzrechnung als Instrument der Rechnungslegung gegenüber den Entscheidungsträgern der Unternehmung kaum geeignet. Auch die externen Empfänger der Rechnungslegung benötigen Informationen über die von einer Unternehmung zugrunde gelegten Ziele und deren Erreichung, weil sich mit diesen Informationen die Erfüllbarkeit ihrer eigenen Interessen in der Unternehmung besser beurteilen läßt.

II. Aussagegehalt der Ist-Finanzrechnung für die Rechnungslegung der Unternehmung

Aufgrund der vielfältigen Mängel von Bilanzrechnungen wird von mehreren Seiten vorgeschlagen, die Finanzrechnung nicht nur als internes, sondern auch als externes Instrument der Rechnungslegung zu verwenden. Somit stellt sich die Frage, in welchem Umfang die *Ist-Finanzrechnung* den an der Unternehmung interessierten Personen zuverlässige und für ihr Handeln maßgebliche Informationen liefern kann.

Ein grundlegender *Vorzug* der Ist-Finanzrechnung ist darin zu sehen, daß ihre Rechengrößen in hohem Maße nachprüfbar sind. Deshalb erfüllt dieses Rechnungssystem die Forderungen nach Eindeutigkeit und Zuverlässigkeit seiner Informationen. Des weiteren steht die Finanzrechnung in direkter Beziehung zum *Liquiditätsziel*, das in allen Unternehmungen ein großes Gewicht besitzt. Jedoch ist die Ist-Finanzrechnung auch im Hinblick auf das *Erfolgsziel* der Unternehmung aussagefähig. Zum einen gibt der Erfolgssaldosaldo als Differenz zwischen erfolgswirksamen Ein- und Auszahlungen der Periode finanzwirksam realisierte Erfolge wieder. Da zu seiner Ermittlung keine Verteilung von Zahlungen auf mehrere Abrechnungsperioden — zum Beispiel als Abschreibungen — vorgenommen wird, kann er aber stärkeren Schwankungen als der bilanzrechnerische Perioden-

erfolg unterliegen. Zum andern sind die Interessen mehrerer Personengruppen, insbesondere bestimmter Anteilseigner, der Arbeitnehmer, der Fremdkapitalgeber, der Lieferanten sowie des Fiskus darauf ausgerichtet, daß sie gegenwärtig und gegebenenfalls auch in der Zukunft Zahlungen von der Unternehmung erhalten.

Die Finanzrechnung enthält dagegen im Unterschied zur Bilanzrechnung kaum Informationen über die zu einem Zeitpunkt vorhandenen Bestände an Gütern und Schulden der Unternehmung. Aus ihr wird nicht ersichtlich, in welchem Ausmaß die in vorhergehenden Perioden angeschafften Güter noch vorhanden sind und früher übernommene Schulden weiterbestehen.

D. Entwicklung des Konzepts einer aus retrospektiven und prospektiven Teilrechnungen aufgebauten Rechnungslegung

1. Ansatzpunkte für die Weiterentwicklung der Rechnungslegung

Wegen der gekennzeichneten Mängel erscheint eine Weiterentwicklung der Rechnungslegung erforderlich. In der externen Rechnungslegung ist die Ausrichtung auf eine bestimmte Personengruppe und bestimmte Entscheidungsziele wegen der Vielzahl von Adressaten der Rechnungslegung bzw. ihrer Ziele problematisch. Daher sollte für diese Form der Rechnungslegung die Gewährleistung einer hohen Zuverlässigkeit und Eindeutigkeit der Informationen über die Unternehmung im Vordergrund stehen. Zentraler Teil der externen Rechnungslegung sollte einerseits eine Ist-Bilanzrechnung sein, die durch konsequente Anwendung des *Anschaffungswertprinzips* sowie Einführung eindeutiger *Konstatierungen* anstelle von Ermessensspielräumen voll interpretierbar und überprüfbar ist. Dabei muß klar herausgestellt werden, daß der in ihr ermittelte Periodenerfolg von den zugrundeliegenden Konstatierungen abhängt und kein Maß für die Erreichung der von den Unternehmensträgern verfolgten Zielkonzeption darstellt. Andererseits sollte die externe Rechnungslegung eine Ist-Finanzrechnung umfassen, die in erfolgswirksame und erfolgsunwirksame Zahlungen aufgespalten ist. Zu prüfen wäre, ob ein aus der Ist-Bilanz- und der Ist-Finanzrechnung abgeleiteter finanzwirksam realisierter Periodenüberschuß oder ein in der Ist-Finanzrechnung ermittelter erfolgswirksamer Zahlungssaldo gegenüber der bisherigen Re-

gelung als Gewinnverteilungs- und Besteuerungsgrundlage besser geeignet wäre.

Für die Rechnungslegung gegenüber den Entscheidungsträgern der Unternehmung — im allgemeinen also gegenüber Unternehmungsleitern, wichtigen Anteilseignern und gegebenenfalls Arbeitnehmervertretern — ist das Vorliegen einer *Zielkonzeption* von grundsätzlicher Bedeutung. Aus entscheidungslogischer Sicht wird man fordern, daß die Entscheidungsträger der Unternehmung eine klare Zielkonzeption für die Unternehmung aushandeln und festlegen müssen. Dann muß sich die Rechnungslegung an den in ihr enthaltenen Zielen orientieren. Jedoch kann die Entwicklung einer klaren Zielkonzeption vielfach wegen der unterschiedlichen persönlichen Ziele schwer möglich sein. Manchmal wird sie zur Vermeidung großer Auseinandersetzungen unterlassen. Dann erscheint aber eine zielorientierte aussagefähige Rechnungslegung nur begrenzt durchführbar.

Sofern die Unternehmung hingegen eine klare Zielkonzeption entwickelt, lassen sich *Forderungen* und *Ansätze* für eine aussagefähige Rechnungslegung aufzeigen. In diesem Fall sollte die Rechnungslegung drei Forderungen genügen:

- 1) Die interne Rechnungslegung sollte auf die im Planungs- und Entscheidungsprozeß verfolgte *Zielkonzeption* der Unternehmung ausgerichtet sein.
- 2) Die interne Rechnungslegung sollte sich zumindest auf das *Liquiditäts-* und das *Erfolgsziel* der Unternehmung beziehen.
- 3) Nach der Zuverlässigkeit der Informationen ist klar zu trennen zwischen Rechnungen zur *Ermittlung* von *Istgrößen*- und *Prognose-* oder *Planungsrechnungen* zur Bestimmung zukünftiger Größen.

II. Grundstruktur eines Konzepts der internen Rechnungslegung mit Hilfe verbundener Ermittlungs- und Planungsrechnungen

Die Entscheidungen der Unternehmung beziehen sich auf die Zukunft. Daher muß die ihnen zugrunde gelegte Zielkonzeption *zukunftsorientiert* sein. Ein Gesamterfolgsziel der Unternehmung muß ferner den *unterschiedlichen zeitlichen Anfall* erfolgswirksamer Größen berücksichtigen. Als Gesamterfolgsziel kann die Unternehmung beispielsweise die Maximierung eines Barwerts von Periodenzahlungsüberschüssen oder eines gleichförmigen periodischen

Entnahmestroms (ggf. bei gegebenem Vermögensendwert) wählen. Die Erreichung eines derart umfassenden Erfolgszieles, das in einer mehrperiodigen Planung beispielsweise der Investitionen zugrunde gelegt werden muß, läßt sich nicht durch die Ermittlung eines realisierten Periodenerfolgs messen. Am Ende einer jeden Abrechnungsperiode – zum Beispiel eines Jahres – läßt sich lediglich feststellen, inwieweit die bei der Planung für diese Periode prognostizierten bzw. vorgegebenen Plangrößen tatsächlich realisiert worden sind. Wird als Gesamterfolgsziel z. B. die Maximierung des Barwerts der Periodenzahlungsüberschüsse verfolgt, so ist nach einer Periode nur feststellbar, wie hoch der Zahlungsüberschuß dieser abgelaufenen Periode tatsächlich ist. Die Ausprägung des Barwerts hängt aber auch von den möglicherweise revidierten Erwartungen über die Zahlungsüberschüsse der nachfolgenden Perioden ab.

Die Erreichung des Erfolgszieles, das in der längerfristigen Planung zugrunde gelegt wird, läßt sich während des Weiterbestehens der Unternehmung nur unter Verwendung von Prognose- und Planungsmodellen abschätzen. Will man die interne Rechnungslegung entsprechend der obigen ersten Forderung auch auf dieses Oberziel der Unternehmung ausrichten, muß sie neben Ermittlungsrechnungen zur Bestimmung von Istgrößen Planungsrechnungen über den zukünftigen Vollzug des Unternehmungsprozesses umfassen. Führt man die Ermittlungs- und die Planungsrechnungen am Beginn und am Ende jeder Abrechnungsperiode durch, so gelangt man zu einem *vierteiligen* System der periodischen internen Rechnungslegung. Es enthält zum einen *Ermittlungsrechnungen* zur Abbildung der vorhandenen Güter- und Schuldenbestände sowie des realisierten Unternehmungsprozesses. Durch diese Ermittlungsrechnungen werden die Ausgangsgrößen der Planung wie Material-, Anlagen- oder Finanzmittelbestände berechnet. Ferner ermittelt man mit ihnen nach Ablauf jeder Periode die Abweichungen zwischen Plan- und Ist-Größen. Wichtige Ermittlungsrechnungen sind die Material-, die Anlagen- und die Ist-Finanzrechnung. Zum andern besteht die Rechnungslegung nach diesem Konzept aus ursprünglichen *mehrperiodigen Planungsrechnungen* am Beginn jeder Periode sowie revidierten *mehrperiodigen Planungsrechnungen* am Ende jeder Periode und damit am Beginn der Folgeperiode. Die Planungsrechnungen können aus mehreren aufeinander abge-

stimmten Teilplanungen mit unterschiedlicher zeitlicher Reichweite sowie für unterschiedliche Unternehmensbereiche zusammengesetzt sein.

Wichtige Instrumente der Planungsrechnungen sind quantitative Entscheidungsmodelle. Die in der Rechnungslegung wiedergegebenen Unternehmungspläne zeigen den geplanten Vollzug des Unternehmungsprozesses mit abnehmender Präzision bis zum Planungshorizont. In der Planungsrechnung wird ferner die geplante Erreichung des Gesamterfolgszieles sowie des Liquiditätszieles berechnet. Desweiteren wird mit Hilfe der Planungsrechnung über die gegenwärtig zu realisierende und die zukünftig geplante Ausschüttung an Anteilseigner, Unternehmensleiter und Mitarbeiter sowie die Reservierung bzw. Investition finanzieller Mittel entschieden. Das Gewinnverteilungsproblem läßt sich nämlich nur durch zukunftsorientierte Entscheidungsmodelle, nicht durch Beschreibungsmodelle lösen.

Die in den Planungsrechnungen abgeleiteten prognostischen und präskriptiven Informationen sind in weit geringerem Maße nachprüfbar und zuverlässig als die in Ermittlungsrechnungen abgeleiteten faktischen Informationen. Deshalb sind beide Rechnungstypen entsprechend der obigen dritten Forderung klar zu trennen. Zugleich sind sie aber miteinander verbunden, weil die Ermittlungsrechnungen die realisierten Ausgangsgrößen der Planung sowie die Durchführung des Unternehmungsprozesses abbilden. Beide Teile der Rechnungslegung müssen auf dieselben Entscheidungsziele ausgerichtet sein. Die Ermittlung von Plan-Ist-Abweichungen sowie der Vergleich von ursprünglichem Plan am Periodenbeginn und revidiertem Plan am Periodenende ermöglichen den Entscheidungsträgern der Unternehmung eine Beurteilung der Zuverlässigkeit von Prognosen, der Planungsgenauigkeit und der Anpassungsfähigkeit der Unternehmung an unerwartete Umweltentwicklungen.

III. Bedeutung von Finanz- und Bilanzrechnung in dem entwickelten Konzept

Welchen Standort haben Finanz- und Bilanzrechnung in dem entwickelten Konzept? Eine zentrale Bedeutung gewinnt in ihm die *Finanzrechnung* in Form der Ist-Finanzrechnung als Ermittlungsrechnung und in Form der Finanzplanung als Planungsrechnung.

Zahlungsgrößen sind die Grundlage zur Verfolgung des Liquiditätszieles der Unternehmung. Darüber hinaus wird auch die Ausprägung mehrperiodiger Erfolgsziele im allgemeinen aus den Ein- und Auszahlungen berechnet. In einer auf die gesamte Unternehmung und – im Unterschied zur Kostenrechnung – auf mehrere übersehbare zukünftige Perioden ausgerichteten Rechnungslegung hat die Finanzrechnung einen wichtigen Platz.

Demgegenüber besitzt die *Bilanzrechnung* in diesem Konzept ein geringeres Gewicht. Sie sollte durch die strenge Beachtung des Anschaffungswertprinzips und die Einführung eindeutiger Konstatierungen zu einer echten Ermittlungsrechnung realisierter Größen entwickelt werden. Durch ihre Angaben über die am Beginn und Ende jeder Periode vorhandenen Güter- und Schuldenbestände liefert sie – mit begrenzter Präzision – wichtige Ausgangsgrößen der Planung. Der in ihr ermittelte Periodenüberschuß kann aber lediglich als approximative Kennziffer für die Ergiebigkeit einer Periode betrachtet werden. Im Hinblick auf die Erreichung des Gesamterfolgszieles besitzt er nur geringe Aussagekraft.

E. Thesenartige Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

Die Analyse der Probleme einer zielorientierten Rechnungslegung der Unternehmung hat zu einer Reihe von Ergebnissen geführt. Diese lassen sich abschließend in vier Thesen zusammenfassen.

These 1

Maßgebend für die Aussagefähigkeit der Rechnungslegung sind die Eindeutigkeit und Zuverlässigkeit ihrer Informationen sowie deren Bedeutung für die Entscheidungsprobleme, Entscheidungssituationen und Entscheidungsziele der Adressaten der Rechnungslegung.

These 2

Da eine Reihe verschiedenartiger Personen bzw. Personengruppen mit unterschiedlichen Zielen als Adressaten der Rechnungslegung anzusehen sind, erscheint eine zielorientierte externe Rechnungslegung nur höchst begrenzt durchführbar. Deshalb sollte das Schwergewicht der externen Rechnungslegung auf einer Ist-Finanzrechnung sowie einer am Anschaffungswertprinzip orientierten und von Ermessensspielräumen befreiten Bilanzrechnung liegen. Zu prüfen wäre jedoch, inwieweit

einzelne Informationen über Unternehmenspläne auch in der externen Rechnungslegung bekanntgegeben werden sollten, da viele Informationsempfänger am zukünftigen Vollzug des Unternehmensprozesses besonders interessiert sind.

These 3

Eine zielorientierte interne Rechnungslegung ist nur durchführbar, wenn die Träger der Unternehmung eine klare Zielkonzeption entwickeln. Dann kann die Rechnungslegung auf das zeitlich strukturierte Gesamterfolgsziel und das Liquiditätsziel der Unternehmung ausgerichtet werden.

These 4

Eine aussagefähige interne Rechnungslegung sollte einerseits Ermittlungsrechnung zur Bestimmung von Istgrößen umfassen. Die Ergebnisse dieser Rechnung sind in hohem Maße zuverlässig. Andererseits sollte sie aufgrund von Planungsrechnungen über die Planung des Unternehmensprozesses am Beginn und Ende jeder Abrechnungsperiode sowie die geplante Erreichung des Gesamterfolgs- und des Liquiditätsziels informieren.

Die Überlegungen zur Rechnungslegung waren auf das Erfolgs- und das Liquiditätsziel ausgerichtet. Dies erscheint berechtigt, weil sich Bilanz- und Finanzrechnung primär auf diese Ziele beziehen. Die Zielkonzeption der Unternehmung kann darüber hinaus Materialziele und gegebenenfalls Sozialziele beinhalten. Ein umfassendes System der Rechnungslegung wird daher zusätzliche Ermittlungs- und Planungsrechnungen einschließen, welche über die geplante und erreichte Ausprägung dieser Ziele informieren. Die Entwicklung eines solch umfassenden, auf die verschiedenen Ziele der Unternehmung ausgerichteten Systems der Rechnungslegung mit hohem Aussagegehalt ist eine lohnenswerte Aufgabe für die Betriebswirtschaftslehre.

Gehen Sie mit der Zeit — lassen Sie die Abonnementsgebühren bzw. den Mitgliedsbeitrag von Ihrem Konto abbuchen. Ein entsprechendes Formular erhalten Sie beim Verlag.

Absolventen-Statistik

von 1949 bis August 1977

	V	K	BW-Soz.	Bw/ WiDipl	insges.
Bayern					
VWA München	622	—	—	2.480	3.102
VWA Würzburg	194	—	—	408	602
VWA Nürnberg	475	—	—	302	777
VWA Ostbayern, Regensburg	263	—	—	522	785
VWA Augsburg	280	—	—	468	748
Baden-Württemberg					
Württ. VWA Stuttgart	257	—	—	2.297	2.554
VWA Freiburg	146	—	—	298	444
VWA Baden, Karlsruhe	165	—	—	367	532
VWA Rhein-Neckar, Mannheim	185	—	—	530	715
Rheinland-Pfalz					
VWA Rh.-Pf., Teilanstalt Mainz	305	16	—	136	457
VWA Rh.-Pf., Teilanstalt Koblenz	244	125	—	271	640
VWA Rh.-Pf., Teilanstalt Trier	154	19	—	204	377
VWA Rh.-Pf., Teilanstalt Kaiserslautern	284	56	—	117	457
VWA Saarland	251	—	—	267	518
Nordrhein-Westfalen					
VWA Düsseldorf	145	178	56	355	734
VWA Essen	163	—	—	355	518
VWA Oberhausen	19	60	12	233	324
VWA Wuppertal	9	14	—	122	145
VWA Köln	169	190	—	834	1.193
Mittelrh. VWA Bonn	102	92	—	144	338
VWA Aachen	27	83	—	117	227
VWA Industriebezirk Bochum	52	163	40	588	843
VWA Dortmund	64	89	22	692	867
VWA Duisburg	32	88	10	430	560
VA Hagen	1	7	—	400	408
Vestische VWA Recklinghausen	13	46	—	138	198
Westf. VA Münster	77	298	56	—	431
VA für Westf. Hagen	381	—	—	—	381
VA Ostwestfalen-Lippe Detmold	312	—	—	—	312
Niedersachsen					
Leibniz-Akademie Hannover	220	—	—	789	1.009
VWA Lüneburg	138	—	—	53	191
VWA Braunschweig	147	—	—	222	369
VWA Göttingen	104	—	—	178	282
VWA Osnabrück	288	—	—	435	723
VWA Oldenburg	124	—	—	10	134
VWA Stade	50	—	—	73	123
VWA Leer (ab 1974)	30	—	—	25	55
Berlin					
VA Berlin	49	479	Dipl.-Kameralisten		528
					(davon 118 Verw. Ass.)
Gesamtsumme	6.541	2.003	196	14.861	23.601