

Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis

Begründet durch Professor (em.) Dr. Dr. h. c. Wilhelm Hasenack

Herausgeber: Professor Dr. Günter Sieben

Schriftleitung: Dipl.-Math. Gerhard Löcherbach,

Dipl.-Volksw. Dr. Manfred Jürgen Matschke,

Dipl.-Kfm. Dr. Thomas Schildbach

26. Jahrgang 1974



VERLAG NEUE WIRTSCHAFTS-BRIEFE · HERNE/BERLIN

Inhaltsverzeichnis

Die Zahl in Klammern bedeutet das Heft, die zweite Zahl die Seite.

I. Abhandlungen und Beiträge

<i>Ahlert, Dieter</i> : Absatzorganisation und Abnehmerselektion. Zur Problematik der institutionellen Gestaltung des Absatzes	(3) 2112
<i>Beier, Udo</i> : Konsumerismus: Langfristige Implikationen für das Marketing	(3) 2226
<i>Boecken, Bernd</i> : Anwendungsmöglichkeiten der Grenzkostenrechnung in der chemischen Industrie	(6) 5443
<i>Bohmer, Friedrich</i> : Der Auftrag der Unternehmung zur Verbesserung der Lebensqualität	(4) 3667
<i>Conrads, Michael</i> : Human Resource Accounting. Ein Versuch der aufgabenorientierten Abbildung des betrieblichen Humanvermögens in Unternehmensrechnungssystemen	(4) 3378
<i>Dichtl, Erwin</i> : Kredo eines kategorischen Kritikers	(2) 1152
<i>Dierkes, Meinolf — Kopmann, Udo</i> : Von der Sozialbilanz zur gesellschaftsbezogenen Unternehmenspolitik — Ansätze zu einem Management System for Social Goals	(4) 2295
<i>Engels, L. — Wiedner, J.</i> : Entscheidungsgrundlagen für die Verlagerung von Teilfertigungen in der Investitionsgüterindustrie	(2) 1156
<i>Engler, Norbert</i> : Betriebswirtschaftliche Besonderheiten des Baugewerbes gegenüber dem stationären verarbeitenden Gewerbe. Eine vergleichende Untersuchung	(6) 5570
<i>Ferner, Walter</i> : Grenzkostenrechnung als Instrument der Unternehmensplanung	(6) 5530
<i>Feuerbaum, Ernst</i> : Tendenzumschwung in der Diskussion um die Eliminierung von Scheingewinnen in der Bilanz	(5) 4439
<i>Fischer-Winkelmann, W. F.</i> : Zur kritizistischen Gefährdung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	(2) 1145
<i>Fredersdorf, Hermann</i> : Besteuerung der Gewinne und anderer Einkünfte in Geldentwertungszeiten	(5) 4401
<i>Grafers, Hans Wilfried</i> : Anfragen- und Angebotsanalyse als Kontrollinstrumente der betrieblichen Absatzpolitik	(3) 1197
<i>Haase, Klaus Dittmar</i> : Ertragsbesteuerung und Inflation: Zur Höhe der zwecks Kaufkrafterhaltung notwendigen Erlösanhebung	(5) 4408
<i>Hahn, Heiner</i> : Interdependenzen zwischen Kooperation und Wettbewerb	(2) 1166
<i>Harrmann, Alfred</i> : Zum 19. Arbeitswissenschaftlichen Kongreß in Essen vom 14. bis 16. 3. 1973	(1) 80

<i>Harrmann, Alfred</i> : Zu den Stäben und ihrer Effizienz in Industrieunternehmen	(5) 466
<i>Hartmann, Helmut</i> : Gesellschaftsbezogenes Rechnungswesen als Ausdruck sozialverantwortlicher Unternehmungsführung	(4) 334
<i>Hasenack, Wilhelm</i> : Gedanken zur sozialen Betriebsführung	(2) 154
<i>Heinen, Edmund</i> — <i>Picot, Arnold</i> : Können in betriebswirtschaftlichen Kostenauffassungen soziale Kosten berücksichtigt werden?	(4) 345
<i>Kopmann, Udo</i> : siehe Dierkes, Meinolf —	
<i>Kruschwitz, Lutz</i> : Kritik der Produktionsbegriffe	(3) 242
<i>Maier, Helmut</i> : Modelle zur Messung und Erfassung der Qualität des Lebens	(4) 322
<i>Meyer, Carl W.</i> : Schwachstellen der betrieblichen Absatzpolitik	(3) 185
<i>Picot, Arnold</i> : siehe Heinen, Edmund —	
<i>Remer, Andreas</i> : Aspekte einer zukunftsorientierten Personalbedarfsanalyse	(2) 93
<i>Riebel, Paul</i> : Systemimmanente und anwendungsbedingte Gefahren von Differenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen	(6) 493
<u><i>Rose, Gerd</i></u> : Betriebsvermögen und Betriebsaufwendungen als Besteuerungsgrundlagen	(5) 422
<u><i>Schildbach, Thomas</i></u> : Die Konzeption der realen Geldkapitalerhaltung von Eugen Schmalenbach	(2) 138
<i>Schoenfeld, Hanns-Martin W.</i> : Die Rechnungslegung über das betriebliche „Human-Vermögen“. Eine kritische Betrachtung des Entwicklungsstandes	(1) 1
<i>Schulte, Heinz</i> : Die Sozialbilanz der STEAG Aktiengesellschaft	(4) 277
<i>Sieben, Günter</i> : Die Teilsteuerverrechnung im Entscheidungsmodell — zugleich eine Besprechung von Gerd Rose: Die Steuerbelastung der Unternehmung — Grundzüge der Teilsteuerverrechnung	(5) 478
<u><i>Steinbach, Adalbert</i></u> : Entscheidungstheoretische Aspekte der Bilanzierung und aktienrechtliche Niederstwertvorschrift (§ 155 AktG)	(1) 53
<i>Strebel, Heinz</i> : Relevanzbaumanalyse als Planungsinstrument	(1) 34
<i>Szyperski, Norbert</i> : Wirtschaftliche Verwaltungen für leistungsfähige Unternehmungen	(5) 455
<i>Wächter, Hartmut</i> : Langfristige Personalplanung unter der Erwartung schrumpfender Betriebsgröße	(2) 123
<i>Weiermair, Klaus</i> : Modellansätze der längerfristigen Personalplanung. Einige kritische Bemerkungen	(2) 107
<i>Wiedner, J.</i> : siehe Engels, L. —	
<i>Wrabetz, Wolfram</i> : Das Franchise-System — Wesen, Inhalt und Probleme	(3) 259

II. Meinungsspiegel

mit Meinungen zum Thema von

<i>Abs, Hermann J.</i>	(4) 3992
<i>Beisse, Heinrich</i>	(5) 4771
<i>Klamroth, Heinz</i>	(6) 5663
<i>Kloock, Josef</i>	(6) 5663
<i>Koch, Karl</i>	(5) 4771
<i>Potthoff, Erich</i>	(4) 3992
<i>Schuhmann, Werner</i>	(6) 5663
<i>Wolff von Amerongen, Otto</i>	(4) 3992
<i>Zapf, Bernhard</i>	(5) 4771

III. Annalen

Prof. Dr. Dr. h. c. Theodor Beste † (Hasenack)	(2) 1174
Zum Gedächtnis an Prof. Dr. Dr. h. c. Georg Draheim (Hasenack)	(1) 186
Erich Kosiol 75 Jahre alt (Hasenack)	(2) 1176
Gerhard Krüger 70 Jahre alt (Layer — Strebel)	(4) 3398
Hans Münstermann 75 Jahre alt (Kloock — Sieben)	(6) 5582
Prof. Dr. Erich Potthoff 60 Jahre alt (Hasenack)	(2) 1178
Otto R. Schnutenhaus — 80 Jahre (Hamann)	(5) 4476

IV. Buchbesprechungen

in Klammern: Rezensent

Baumgarten, Peter: Selbstfinanzierung und Einkommensverteilung (Rimmele)	(2) 1181
Bing, Wilhelm: Investitionsfinanzierung in der Zentralverwaltungswirtschaft. Analyse des Prinzips der Eigenerwirtschaftung von Investitionsmitteln in der DDR (Hasenack)	(5) 4488
Bischoff, W.: Cash flow and Working capital, Schlüssel zur finanzwirtschaftlichen Unternehmensanalyse (Strohauer)	(3) 2267
Böckel, Jens-Jürgen: Diversifikation durch Unternehmungserwerb — richtig geplant (Strasser)	(5) 4489
Böhm, Franz — Lutz, Friedrich A. — Meyer, Fritz W. (Hrsg.): ORDO. Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft, 22. Band (Becks)	(2) 1184
Falk, Bernd R. — Wolf, Jacob: Handelsbetriebslehre. Programmiert (Möllers)	(3) 2269
Fischer-Winkelmann, Wolf F.: Methodologie der Betriebswirtschaftslehre (Röber)	(3) 2270
Grunow, D.: Ausbildung und Sozialisation im Rahmen organisations-theoretischer Personalplanung (Strohauer)	(3) 2272

Hammer, Erwin: Industriebetriebslehre (Leiderer)	(5) 486
Hartmann, Bernhard unter Mitarbeit von Sven Hellfors: Organisationsysteme der betriebswirtschaftlichen Elektronischen Datenverarbeitung (Strasser)	(3) 275
Heinen, Edmund (Hrsg.): Industriebetriebslehre. Entscheidungen im Industriebetrieb (Graurock)	(1) 88
Hellfors, Sven: Zusammenarbeit mit Service-Rechenzentren — Organisatorische und vertragliche Regelungen bei Datenverarbeitung außer Haus (Aschfalk)	(4) 399
Kortüm, Bernd: Zum Entscheidungsprozeß bei privaten Auslandsinvestitionen — Investitionen im Ausland — Analyse ihrer Chancen und Risiken (O. Hahn)	(5) 490
Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft: Die Organisation der Geschäftsführung — Leitungsorganisation (Strasser)	(5) 484
Laue, Reinhard: Elemente der Graphentheorie und ihre Anwendung in den biologischen Wissenschaften (Schwarze)	(4) 400
Lexikon des Wirtschaftsrechts. 8000 Stichwörter von A—Z (Peter) ..	(6) 583
Lindemann, Peter — Nagel, Kurt — Herrmann, Günter: Organisation des Datenschutzes (v. zur Mühlen)	(5) 487
Loew, Konrad: Personalplanung (Reber)	(1) 91
Morton, D. Davis: Spieltheorie für Nichtmathematiker (Bomsdorf) ..	(5) 485
Morton, Michael S. Scott: Management-Entscheidungen im Bildschirmdialog (Emde)	(5) 482
zur Nieden, Manfred: Maschinelle Datenverarbeitungssystem in der Unternehmung. Ziele, Elemente und Strukturen (Emde)	(2) 182
Rose, Gerd: Die Steuerbelastung der Unternehmung. Grundzüge der Teilsteuerverrechnung (Sieben)	(5) 478
Sabel, Hermann: Produktpolitik in absatzwirtschaftlicher Sicht. Grundlagen und Entscheidungsmodelle (Troll)	(3) 274
Sabel, Hermann: Fragen und Antworten zur Produktpolitik (Troll) ..	(3) 274
Seidel, Ulrich: Datenbanken und Persönlichkeitsrecht (v. zur Mühlen)	(5) 487
Spieß, Herbert A.: Internationale Verständigung — ein Managementproblem (Lachnit)	(2) 183
Vahl, G.: Prüfe Dich selbst in Buchführung. 4285 Antworten auf 1000 Fragen (Strohauer)	(5) 482
Vormbaum, Herbert: Finanzierung der Betriebe (Wittgen)	(6) 584
Zimmerer, C.: Bilanzwahrheit. Wunsch und Wirklichkeit (Strohauer)	(5) 483

V. Stichwortverzeichnis

- Abnehmerselektion 212
Absatzorganisation 212
—, Einfluß des Konsumerismus auf 226
Absatzpolitik 185, 197, 212
Absatzpolitisches Instrumentarium 212
Absatzwege, Wahl der 212
Anfragen- und Angebotsanalyse 197
Arbeitswissenschaften, Bericht über
19. Kongreß in Essen 80
- Baugewerbe, betriebswirtschaftliche
Besonderheiten 570
Bedarfsdeckung als Ziel der betrieblichen
Absatzpolitik 185
Bedürfnisverschiebung und Personal-
planung 93
Begriffe, methodologische Bemerkungen
zu 242
Bereitstellung wirtschaftlicher Güter als
Produktion 242
Betriebsaufwendungen 422
Betriebsprozeß, Produktion als Phase
des 242
Betriebsvermögen 422
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,
kritizistische Gefährdung der 145
Bilanz, Sozial- 277, 295
Bilanzierung, entscheidungstheoretische
Aspekte 53
- Chemische Industrie, Grenzkostenrechnung,
Anwendbarkeit 543
- Deckungsbeitragsrechnung
—, Gefahren der 493
Differenzkostenrechnung
—, Gefahren der 493
- Eigenfertigung — Fremdbezug als Entsch-
eidungsproblem der Investitionsgüter-
industrie 156
Einkommenserzielung als Ziel der Personal-
planung 93
Entscheidungsgrundlagen für das Problem
Eigenfertigung oder Fremdbezug 156
Ertragsbesteuerung 408
- Faktorkombination als Produktion 242
Fertigungsprogrammänderungen und
Personalplanung 93
Fluktuation und Personalplanung 93
Franchise-System 259
- Geldentwertung 401, 408
Geldkapitalerhaltung, reale 138
Geldwertschwankungen, Eliminierung
von 138
Gesellschaftsbezogene Ziele, ein Mana-
gement-System für 308
Gewinne, Besteuerung der 401
Grenzkosten, Begriff 493
Grenzkostenrechnung, chemische Industrie,
Anwendbarkeit 543
—, Möglichkeiten und Grenzen 493, 543
—, Unternehmungsplanung 530
Grundsätze ordnungsmäßiger Buch-
führung 53
- Human Resource Accounting 378
Humanvermögen, betriebliches 378
—, Bewertungsmethoden 1
—, Rechnungslegung 1
- Inflation 401, 408
Informationen, Schwächen absatz-
politischer 185
Instrumentarium, absatzpolitisches 212
- Konkurrenz und Kooperation, Inter-
dependenzen zwischen 166
Konsum und Produktion 242
Konsumerismus 226
Kontaktbedürfnisse als Ziel der Personal-
planung 93
Kooperation, Franchising als Form der : 259
— und Wettbewerb, Interdependenzen
zwischen 166
Kosten, soziale 345
Kostenrechnung, Grenzkosten 493, 530, 543
—, Vollkostenrechnung 543
Kriterien bei der Entscheidung Eigen-
fertigung oder Fremdbezug 156
- Lebensqualität 277, 322, 367
- Management System for Social Goals 308
Marketing 185, 197, 212, 226
Methodenprobleme in der Betriebswirt-
schaftlichen Steuerlehre 145
Modellansätze der Personalplanung 107
- Niederstwertprinzip 53
- Optimierungsmodelle der Personal-
planung 107

- Personalabbau, Planung des 123
- Personalangebotsplanung 93, 107
- Personalbedarfsanalyse 93, 107, 123
- Personalplanung 93, 107, 123
- Personalwirtschaft, Rechnungslegung, Humanvermögen 1
- Planabweichungen im Absatzbereich, Beurteilung von 197
- Planung, langfristige, Relevanzbaum-analyse 34
 - des Personalbestandes 93, 107, 123
- Preisgestaltung, Einfluß des Konsumerismus auf 226
- Produktion, Begriff der 242
- Produktionsfunktion als Grundlage der Personalplanung 107

- Qualitative Kriterien bei der Entscheidung Eigenfertigung oder Fremdbezug 156

- Rangstufenverfahren bei der Entscheidung Eigenfertigung oder Fremdbezug 156
- Reale Geldkapitalerhaltung 138
- Rechnungslegung, gesellschaftsbezogene 297
 - , Humanvermögen 1
- Rechnungswesen, gesellschaftsbezogenes 334
- Relevanzbaumanalyse 34
- Rollende Personalplanung 93

- Scheingewinne, Eliminierung der 439
- Scheingewinne der realen Geldkapitalerhaltungskonzeption 138
- Schmalenbachs Konzeption der realen Geldkapitalerhaltung 138
- Schrumpfende Betriebsgröße und Personalplanung 123

- Sortimentsbereinigung und Absatzpolitik 185
- Sortimentsgestaltung, Einfluß des Konsumerismus auf 226
- Sozialbilanz 277, 295
- Sozialpläne 123
- Stab 466

- Technik, Entwicklungsbegriff

- Unternehmenspolitik, gesellschaftsbezogene 295
- Unternehmensführung, sozialverantwörtliche 334
- Unternehmensplanung, Grenzkostenrechnung 530

- Verarbeitendes Gewerbe, Vergleich mit Baugewerbe 570
- Vermögen, Begriff 1
- Vertriebssysteme, Einordnung des Franchising in 259
- Verwaltung, wirtschaftliche 455
- Verwaltungssysteme, leistungsfähige 464
- Verwaltungswirtschaftlichkeit 458

- Warengestaltung, Einfluß des Konsumerismus auf 226
- Werbung, Einfluß des Konsumerismus auf 226
- Wettbewerb und Kooperation, Interdependenzen zwischen 166
- Wissenschaftsprogramm der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 145
- Zusammenarbeit, Franchising als Form der 259

Können in betriebswirtschaftlichen Kostenauffassungen soziale Kosten berücksichtigt werden?

Von Prof. Dr. Dr. h. c. Edmund Heinen und Dr. Arnold Picot, München

Ein Problemfeld für die Verbesserung der „Lebensqualität“ besteht in dem Auseinanderklaffen von einzelwirtschaftlich verrechneten und gesamtwirtschaftlich entstandenen Kosten. Dieser Beitrag versucht begrifflich zu klären, ob die betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffe prinzipiell in der Lage sind, die sogenannten sozialen Kosten, hier interpretiert als unentgeltlicher Faktorverzehr, (teilweise) in sich aufzunehmen. Dazu werden die pagatorischen Kostenbegriffe von Koch und Riebel sowie der auf Schmalenbach zurückgehende wertmäßige Kostenbegriff einer problembezogenen Analyse unterworfen. Es stellt sich heraus, daß unter bestimmten Bedingungen alle Kostenbegriffe soziale Kosten in Planungsrechnungen zu berücksichtigen vermögen und daß in der Istkostenrechnung vor allem der wertmäßige Kostenbegriff interessante Verbindungen zu den sozialen Kosten eröffnet. Nachdem die begrifflichen Möglichkeiten aufgezeigt sind, werden die realen Bedingungen einer einzelwirtschaftlichen freiwilligen Einbeziehung sozialer Kosten skizziert, und es wird die Rolle der einzelnen Unternehmung bei der Beseitigung sozialer Kosten kurz zu umreißen versucht.

I. Problemstellung

Der vorliegende Beitrag widmet sich dem Zusammenhang der Verbesserung der sogenannten Lebensqualität¹ und der Notwendigkeit, einzelwirtschaftliches Verhalten zu verändern. Von besonderem Interesse dabei ist die Veränderung der inhaltlichen Gestaltung des Rechnungswesens einer Unternehmung. Es wird *begrifflich* zu klären versucht, inwiefern Wertverzehre, die gemeinhin als soziale Kosten angesehen werden, als betriebswirtschaftliche Kosten eingestuft werden können, und es wird kurz diskutiert, welche *Folgeprobleme* eine solche Möglichkeit aufwirft.

Ein Problemfeld für die Verbesserung der „Lebensqualität“ besteht in dem Auseinanderklaffen von einzel- und gesamtwirtschaftlichen Kosten: Der von der einzelwirtschaftlichen Produktion verursachte Wertverzehr ist in der Regel höher als der im einzelwirtschaftlichen Rechnungswesen

1 Vgl. zum Problem und zu den gegenwärtig diskutierten Möglichkeiten der Bestimmung von „Lebensqualität“ z. B. den Überblick von *Simonis, U. E.*, Ansätze zur Bestimmung und Gewinnung von Lebensqualität, in: *Vorgänge*, Heft 4, 1973, S. 89—111. Unter dem Stichwort „Lebensqualität“ wird meist eine Vielzahl von wünschenswerten Bedingungen für eine Verbesserung der individuellen und gemeinschaftlichen Lebensverhältnisse diskutiert, wie Umweltschutz, Angebot an öffentlichen Gütern und Diensten, Arbeitszufriedenheit, Freizeit, materielles Einkommen. Im folgenden wird nur ein Teilbereich dieses Komplexes, nämlich die betriebswirtschaftlich bedingten sozialen Kosten, insbesondere die Umweltbelastungen, berücksichtigt.

berücksichtigte². Die Folge ist, daß andere Wirtschaftssubjekte bzw. die Gesellschaft insgesamt diesen zusätzlichen Wertverzehr tragen müssen, wodurch sich die sogenannte Lebensqualität verschlechtern kann. Beispiele hierfür sind zahlreich: Die unentgeltliche und ungehinderte Verschmutzung von Luft oder Wasser durch die industrielle Produktion führt u. U. zu gesundheitlichen Schädigungen in der Bevölkerung und verursacht für die Allgemeinheit besondere Aufwendungen etwa für das Gesundheitswesen und für die Wasseraufbereitung in Kläranlagen; die einzelwirtschaftliche Verursachung von Unfällen oder Krankheiten führt zu Belastungen der Allgemeinheit in Form von Kosten des Gesundheitswesens oder in Form der Verminderung des gesamtwirtschaftlichen Arbeitskräftepotentials, weil diese Belastungen von der Unternehmung nur z. T. oder gar nicht getragen werden.

Die wohl häufigste und wichtigste Forderung, die im Rahmen von marktwirtschaftlichen Lösungsvorschlägen dieses Problems³ erhoben wird, ist die Einbeziehung (*Internalisierung*) der sozialen Kosten in das Rechnungswesen der verursachenden Betriebswirtschaften: der Verursacher soll die bislang externalisierten (sozialen) Kosten selbst tragen (Verursacherprinzip)⁴. Die schrittweise Realisierung dieser Forderung soll zur Verringerung der bewirkten Schäden und zur Verminderung der Diskrepanz zwischen dem einzelwirtschaftlich verrechneten und dem gesamtwirtschaftlich entstandenen Kostenanfall beitragen. Von der betriebswirtschaftlichen Berücksichtigung der bislang nicht einbezogenen Wertverzehre wird eine Veränderung der Struktur des einzelwirtschaftlichen Wertverzehrs erwartet. Es wird vermutet, daß sich die Unternehmungen aus Wirtschaftlichkeits- und Konkurrenzerwägungen bemühen, die ge-

2 Daß auch die von der Einzelwirtschaft bewirkten und die von ihr verrechneten Leistungen divergieren können, muß hier der Vollständigkeit wegen erwähnt werden. Dieser Sachverhalt, der ebenfalls auf die Qualität des Lebens einwirkt, kann angesichts der Thematik und des Umfangs dieses Beitrags hier nicht weiter analysiert werden.

3 Vgl. dazu z. B. Frey, B. S., *Umweltökonomie*, Göttingen 1972; Glasgow, M. (Hrsg.), *Umweltgefährdung und Gesellschaftssystem*, München 1972; Siebert, H., *Das produzierte Chaos, Ökonomie und Umwelt*, Berlin usw. 1973. Neben der einfachen Verlagerung der Kosten der Gesamtwirtschaft auf die Einzelwirtschaften kommen auch direkte technische Auflagen und Verbote als weitere Maßnahmen in Betracht.

4 Vgl. insbesondere das *Umweltprogramm der Bundesregierung*, Bundestagsdrucksache Nr. VI/2710, Bonn 1971; *Materialien zum Umweltprogramm der Bundesregierung*, zu Bundestagsdrucksache Nr. VI/2710, Bonn 1971; *Das Verursacherprinzip*, Möglichkeiten und Empfehlungen zur Durchsetzung, Umweltbrief Nr. 1, hrsg. vom Bundesministerium des Innern, 26. Oktober 1973; Rehlinger, E., Politische und rechtliche Probleme des Verursacherprinzips, Berlin 1973; Bea, F. X., Die Verteilung der Lasten des Umweltschutzes nach dem Verursacherprinzip, in: *WiSt*, 2. Jg. 1973, S. 453—457. Zahlreiche Folgekosten von Arbeit und Technologie, die früher als soziale Kosten anzusehen waren, sind auf diesem Wege in der Vergangenheit von den Unternehmungen — aus rechtlichem Zwang oder aus freiwilligem Antrieb — internalisiert, d. h. in betriebswirtschaftliche Kosten umgewandelt worden.

stiegenen Kosten durch Umorganisationen, technische Umstellungen und sparsamere Verwendung der bislang unentgeltlichen Einsatzgüter mittel- oder langfristig zumindest teilweise zu beseitigen. Selbst wenn aber ein solcher bei der Einzelwirtschaft ansetzender Abbau des gesamtwirtschaftlichen Wertverzehrs z. B. aus marktlichen oder technischen Gründen langfristig nicht gelingen sollte und die zusätzlichen Kosten von den Einzelwirtschaften lediglich überwältzt würden, so wäre dennoch erreicht, daß nicht mehr die Allgemeinheit, sondern die Leistungsempfänger diese Kosten trügen⁵; die zusätzlichen Erlöse können in diesem Fall, besonders wenn sie in Form von Abgaben an die öffentliche Hand fließen, grundsätzlich zu einer eventuell kompensierend wirkenden Verbesserung anderer Bereiche verwandt werden.

In diesem Zusammenhang stellt sich für den Betriebswirtschaftler die begriffliche Frage, ob die betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffe prinzipiell in der Lage sind, die sogenannten sozialen Kosten (teilweise) in sich aufzunehmen. Zur Beantwortung dieser vereinfacht gestellten Frage soll zunächst ein gebräuchlicher und für die Untersuchung zweckmäßiger Sozialkostenbegriff umrissen werden, um ihn anschließend mit den verschiedenen Ausprägungen des betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffs zu konfrontieren. Im Anschluß daran können den begriffslogischen Möglichkeiten in knapper Form die realen Bedingungen entgegengehalten werden, die bei der praktischen Verwirklichung der aufgezeigten Möglichkeiten gegeben sind.

II. Soziale Kosten und betriebswirtschaftliche Kostenbegriffe

1. Zum Begriff der sozialen Kosten

Der Begriff der sozialen Kosten wurde in den fünfziger und sechziger Jahren in der deutschsprachigen Nationalökonomie ausgiebig diskutiert⁶. Die zahlreichen Fassungen, die dieser Begriff erhalten hat, können und sollen hier nicht dargestellt und diskutiert werden. Obwohl keine einheitliche Auffassung zum Sozialkostenbegriff zustande gekommen ist, kann für den Zweck dieses Beitrags eine Begriffsinterpretation gewählt werden, die sich einerseits in der Fachdiskussion weitgehend durchgesetzt hat und

5 Eine solche Konsequenz kann sozialpolitische Probleme aufwerfen und außerdem die Allgemeinheit belasten.

6 Vgl. dazu insbesondere Kapp, K. W., Volkswirtschaftliche Kosten der Privatwirtschaft, Tübingen und Zürich 1958; Lauschmann, E., Zur Frage der „social costs“, in: Jahrbuch für Sozialwissenschaft, 10. Jg. 1959, S. 193—220; Probleme der normativen Ökonomik und der wirtschaftspolitischen Beratung, hrsg. von E. von Beckerath und H. Giersch, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N. F. Bd. 29, Berlin 1963 mit Beiträgen von B. Fritsch, H. Jürgensen, K. W. Kapp, E. Lauschmann und R. J. Willeke zum Problem der sozialen Kosten; Borchardt, K., Volkswirtschaftliche Kostenrechnung und Eigentumsverteilung, Bemerkungen zum Problem der Sozialkosten, in: JNÖSt, Bd. 178, 1965, S. 70—79; Michalski, W., Grundlegung eines operationalen Konzepts der Social Costs, Tübingen 1965.

andererseits für die Untersuchung der skizzierten Fragestellung eine ausreichende Operationalität besitzt. Diese Definition stellt die zusätzlichen, im Rechnungswesen der Einzelwirtschaften nicht erscheinenden produktionsbedingten Belastungen in den Mittelpunkt. Soziale Kosten sind demnach „alle primär technologisch bedingten, durch Unternehmungen verursachten, externen Belastungen, welche von Dritten, nämlich von Haushalten, von Unternehmungen oder von der Gesellschaft als ganzer, in Form von erhöhten Aufwendungen bzw. Ausgaben oder in Form von realen Beeinträchtigungen oder Schäden getragen werden“⁷.

Aus kostentheoretischer Sicht läßt sich dieses bereits eingangs beschriebene Phänomen wie folgt einordnen: Die Betriebswirtschaft verzehrt im Rahmen ihrer Leistungserstellung eine Reihe von Produktionsfaktoren, ohne daß sie für diesen Wertverzehr ein (auch nur kalkulatorisches) Entgelt entrichtet. Es läßt sich also auch von „verlorenen und unvergoltene Faktormengen als Sozialkosten“⁸ sprechen. Die Erscheinungsformen einer solchen unentgeltlichen Inanspruchnahme von Produktionsfaktoren sind zahlreich:

Luft, Wasser und Boden werden häufig unentgeltlich als Medien zur Ablagerung von ökonomisch nicht verwertbaren Kuppelprodukten (Abfällen) ge- und verbraucht;

Grundwasser, Bodenschätze und Boden werden von der Unternehmung in Anspruch genommen und teilweise erschöpft, ohne daß der von ihr gezahlte „Preis“ dem tatsächlichen Werteverzehr in jedem Fall entspricht; öffentliche Dienste wie Infrastrukturleistungen des Verkehrs und der Ausbildung werden in manchen Fällen vielleicht in höherem Ausmaße beansprucht, als es den von der Unternehmung gezahlten öffentlichen Abgaben entspräche;

Arbeitskräfte werden u. U. im Produktionsprozeß in höherem Ausmaß beansprucht (z. B. Arbeitszufriedenheit, Unfallgefahr, Krankheit), als durch betriebliche Gegenleistungen (z. B. Lohn, Versicherungen, Sozialleistungen) abgegolten wird.

In all diesen beispielhaft genannten Fällen übersteigt der gesamtwirtschaftliche den bei der Einzelwirtschaft tatsächlich berücksichtigten Wertverzehr. Es soll hier nicht in die für einige Fälle durchaus berechtigte Diskussion eingetreten werden, ob oder unter welchen Bedingungen die

7 Michalski, W., a. a. O., S. 109. Damit werden soziale Kosten, die Haushalte durch Gebrauch bestimmter Güter verursachen können (z. B. Hausbrand, Kraftfahrzeugnutzung usw.), aus dieser Untersuchung ausgeklammert. Ihre Behandlung wirft zusätzliche schwierige Probleme auf.

8 Richter, I., Die Wirtschaft der „unbezahlten“ Kosten, Zu neueren Veröffentlichungen über die „Sozialkosten“, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, hrsg. von H.-D. Ortlieb, 5. Jg., Tübingen 1960, S. 217—228, hier S. 218 f. Ähnlich auch z. B. Borhardt, K., a. a. O., S. 75; Eichhorn, P., Umweltschutz aus der Sicht der Unternehmenspolitik, in: ZfbF, 24. Jg., 1972, S. 633—649, hier S. 636.

jeweiligen Wertverzehr tatsächlich einen unentgeltlichen Faktoreinsatz darstellen⁹. Ohne Schwierigkeit ließe sich jedoch für jeden Fall eine konkrete betriebswirtschaftliche Produktionssituation aufzeigen, in der derartige soziale Kosten entstehen. Typisch für die beschriebenen Sozialkostenarten sind die gegenwärtig intensiv diskutierten Umweltbelastungen, die von der industriellen, aber auch von der öffentlichen Leistungsproduktion ausgehen. „In den genannten Fällen nützen Wirtschaftssubjekte jeweils ein Gut, das knapp ist — und dennoch zahlen sie nicht dafür, sofern nicht die Rechtsordnung besondere öffentliche Verpflichtungen einführt.“¹⁰ Daraus folgt, „daß nicht alle Belastungen, die einer Wirtschaftsgesellschaft infolge bestimmter Produktionen erwachsen, Eingang in die einzelwirtschaftliche Kalkulation finden“¹¹. „Die Kostenrechnung der Einzelbetriebe erfaßt nicht alle durch den Betrieb verursachten Kosten.“¹²

Ob dieses „praktische“ Rechnungsverhalten sich zwingend aus den inhaltlichen Ausprägungen des betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffs ergibt, ob begriffliche Möglichkeiten der Einbeziehung dieser externen Verzehrarten in das einzelwirtschaftliche Rechnungswesen bestehen und welche Fragen sich dabei stellen, das soll im folgenden untersucht werden. Im Mittelpunkt stehen die beiden Arten des betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffs, die am häufigsten diskutiert werden, nämlich der pagatorische Kostenbegriff (in den Fassungen von *Koch* und *Riebel*) und der wertmäßige Kostenbegriff (Hauptvertreter *Schmalenbach*, *Kosiol* u. a.).

2. Der pagatorische Kostenbegriff und soziale Kosten

a) Der Kostenbegriff von Koch

Koch definiert bekanntlich Kosten als „die mit Herstellung und Absatz verbundenen, nicht kompensierten Ausgaben“¹³. Diese pagatorische Auf-

⁹ Das gilt insbesondere für das angeführte Arbeitskräftebeispiel. Für den individuellen Fall ist ein Werturteil über die Gerechtigkeit der Verteilungsstruktur Voraussetzung für die Bestimmung von sozialen Kosten. Im Fall bestimmter Berufskrankheiten läßt sich jedoch z. B. durch einen Vergleich der Belastungen des Gesundheitswesens mit den an die medizinischen Institutionen geleisteten Zahlungen die Entstehung von sozialen Kosten feststellen. Auch die sozialen Kosten bei der Inanspruchnahme öffentlicher Güter sind praktisch nur schwer zu bestimmen, weil die Aufrechnung mit den geleisteten Abgaben große Probleme aufwerfen kann. Wegen des Grundlagencharakters der folgenden Untersuchung sollen diese wahrscheinlich nur durch Konvention lösbaren Fragen ausgeklammert bleiben.

¹⁰ *Borchardt, K.*, a. a. O., S. 75.

¹¹ *Michalski, W.*, a. a. O., S. 117 f.

¹² *Mellerowicz, K.*, *Kosten und Kostenrechnung I*, Theorie der Kosten, 3. Aufl., Berlin 1957, S. 35. *Mellerowicz* ist einer der wenigen betriebswirtschaftlichen Kostentheoretiker, der sich ausführlich mit dem Begriff der volkswirtschaftlichen Kosten auseinandersetzt. Vgl. ebenda, S. 19—36.

¹³ *Koch, H.*, Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: *ZfhF*, 10. Jg., 1958, S. 355—399, hier S. 397. Vgl. zu diesem Kostenbegriff auch *Heinen, E.*, *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Kostentheorie und Kostenentscheidungen*, 3. Aufl., Wiesbaden 1970, S. 84 ff.

fassung von betriebswirtschaftlichen Kosten läßt zunächst die prinzipielle Möglichkeit einer Berücksichtigung von sozialen Kosten in der einzelwirtschaftlichen Rechnung als ausgeschlossen erscheinen. Soziale Kosten sind nämlich u. a. dadurch charakterisiert, daß sie bei der verursachenden Unternehmung¹⁴ nicht zu Ausgaben führen. Zwar können soziale Kosten bei demjenigen, der sie tragen muß, zu Ausgaben führen und damit dort unter den pagatorischen Kostenbegriff fallen (z. B. produktionsnotwendige Wasseraufbereitung bei einer flußabwärtsliegenden Unternehmung, weil flußaufwärtsgelegene Unternehmungen das Brauchwasser durch Abwässereinleitung verwendungsunfähig machen). Doch ist dieser Zusammenhang für die Erfassung der betriebswirtschaftlichen Kosten bei der verursachenden Unternehmung ohne Bedeutung, da ihr keine Ausgaben entstehen. Der pagatorische Kostenbegriff bezieht sich nämlich nur auf die betrieblichen Ausgaben¹⁵. Erst wenn Ausgleichszahlungen von der verursachenden Einzelwirtschaft freiwillig an die Nachbarunternehmung oder gezwungenermaßen an die öffentliche Hand in Form spezifischer Abgaben oder Steuern geleistet werden, entstehen dieser Unternehmung in der laufenden Periode oder in den folgenden Perioden aus der Sicht des pagatorischen Kostenbegriffs Kosten, die die zuvor externalisierten Kosten zumindest zum Teil ausgleichen, d. h. internalisieren. Dies wäre keine Folge der Ausweitung des pagatorischen Kostenbegriffs im Hinblick auf die sozialen Kosten; vielmehr handelte es sich hierbei um eine (durch Verhandlung oder Gesetz erzwungene) Erhöhung der laufenden betriebswirtschaftlichen Kosten. Die zuvor extern bewirkten, jedoch nicht mit Ausgaben verbundenen Wertverzehre der einzelwirtschaftlichen Produktion lassen sich mit diesem Kostenbegriff nicht erfassen.

Zwar scheint mit dieser Darstellung die Position des pagatorischen Kostenbegriffs von Koch hinsichtlich des Begriffs der sozialen Kosten bereits prinzipiell geklärt. Es stellt sich jedoch zusätzlich die Frage, ob die von Koch vorgenommene Erweiterung der Extensionskomponente des pagatorischen Kostenbegriffs durch Hypothesenbildung eine Veränderung der zuvor skizzierten Sachlage bedeutet¹⁶. Obwohl Koch seine Hypothesen nicht explizit auf die Frage der sozialen Kosten bezieht — er illustriert ihre Notwendigkeit anhand anderer Beispiele —, läßt sich die Anwend-

14 Die nicht zu unterschätzenden Probleme, die sich bei einer „verursachungsgerechten“ Zuordnung von sozialen Kosten auf einzelne Betriebswirtschaften häufig ergeben können, sollen hier nicht näher erörtert werden. Vgl. dazu insbesondere Reh binder, E., a. a. O., Eichhorn, P., a. a. O., S. 637 und Schneider, W., Verursacherprinzip oder die Belastung aller? Ein Beitrag zum Problem des Umweltschutzes, in: Probleme des Industrialismus in Ost und West, Festschrift für Hans Raupach, hrsg. von W. Gumpel und D. Keese, München und Wien 1973, S. 457—478. Es wird im folgenden vereinfachend davon ausgegangen, daß die diskutierten sozialen Kosten einer Betriebswirtschaft zurechenbar sind.

15 Vgl. Koch, H., a. a. O., S. 361 f.

16 Vgl. ebenda, S. 369 ff.; Heinen, E., a. a. O., S. 88 ff.

barkeit der Hypothese auch für die hier interessierende Problemstellung diskutieren.

„Da die Kostenrechnung zur Kontrolle des Unternehmensablaufs sowie zur Fundierung der Planungsüberlegungen der Unternehmensleitung durchgeführt wird, müssen die Bedingungen des Verifikationsmodells (gemeint ist das jeweilige kostenrechnerische Modell, A. d. V.) weitgehend mit Erfahrungstatsachen oder den zu erwartenden empirischen Bedingungen übereinstimmen. Jedoch besteht in einigen Fällen für den Kostenrechner die Notwendigkeit, diese oder jene konkrete Bedingung nicht der Wirklichkeit zu entnehmen, sondern mit Hilfe von Hypothesen zu bilden.“¹⁷ Koch unterscheidet in diesem Zusammenhang zweck- und prämissenbedingte Hypothesen. Während die erstgenannten sich aus dem Zweck der Kostenrechnung ableiten und deswegen eine Modifizierung des pagatorischen Kostenbegriffs ermöglichen sollen (z. B. Preishypothesen in der Plankostenrechnung), dient die zweite Art von Hypothesen der Erfassung solcher Fälle, die im pagatorischen Kostenbegriff definitorisch nicht vorgesehen sind (z. B. Ausgabenansatz für geschenkte Produktionsfaktoren). Beide Hypothesentypen sind nun mit Blick auf die Fragestellung dieses Beitrags zu untersuchen:

Ein heute zunehmend wichtiger Zweck der Kostenrechnung ist die „Fundierung der Planungsüberlegungen der Unternehmensleitung“, d. h. die Vorbereitung von zukunftsbezogenen unternehmungspolitischen Entscheidungen unter Kostenaspekten (z. B. langfristige Standort-, Programm- und Investitionsentscheidungen sowie mittelfristige Absatz- und Produktionsplanungen). Beim pagatorischen Kostenbegriff wird in diesem Fall der mit Anschaffungspreisen bewertete prognostizierte Faktoreinsatz als Kosteninformation den Prognose- und Planungsüberlegungen zugrunde gelegt. Ausgangspunkt dieses Vorgehens sind beispielsweise Hypothesen über eine „normale“ wirtschaftliche Entwicklung und über bestimmte Anschaffungspreise.

Die Beurteilung der Zukunftsentwicklung kann jedoch außerdem die zweckbedingte Hypothese hervorbringen, daß mit einer durch Gesetz oder öffentliche Meinung erzwungenen Einbeziehung bestimmter sozialer Kostenarten (z. B. Umweltbelastungen) zu rechnen sei. In diesem Falle müßte auch in der Rechnung mit pagatorischen Kosten ein Anschaffungspreis für die bislang (teilweise) unentgeltlichen Produktionsfaktoren unterstellt und ein entsprechender Ausgabenblock als Kosten der Umweltinanspruchnahme in die Kostenprognose aufgenommen werden, obwohl über den Ausgabencharakter dieser Kostenart bisher kaum etwas Konkretes bekannt ist. Werden aufgrund solcher Planungsüberlegungen sozialkostenintensive Alternativen nicht gewählt, weil sie mehr Ausgaben erwarten lassen als andere, und tritt der prognostizierte Ausgaben-

17 Koch, H., a. a. O., S. 369.

zwang in der Folge nicht ein, so hat die zweckbedingte Hypothese de facto zu einer begrifflichen Berücksichtigung und zu einer echten Verminderung von sozialen Kosten geführt. Bewahrheitet sich die Prognose, so hat die Hypothese lediglich den tatsächlichen, kostenwirksamen Ausgabenstrom der Unternehmung adäquat vorweggenommen; nun sind ex post keine sozialen Kosten durch die Hypothesenbildung vom Kostenbegriff erfaßt worden, die planerische Vorwegnahme der sozialen Kosteninternalisierung hat jedoch ebenfalls eine Verminderung des gesamtwirtschaftlichen Wertverzehr bewirkt.

Hier taucht natürlich die Schwierigkeit auf, relevante Anschaffungspreise für die bisher (z. T. oder vollständig) gratis zur Verfügung stehenden Einsatzgüter zu ermitteln, weil die Rechts- und Marktverhältnisse einen solchen Preis bisher nicht hervorbrachten. Im Rahmen der pagatorischen Kostenrechnung könnte man sich z. B. mit einer Orientierung an ähnlichen Entwicklungen im Ausland oder an analogen Situationen in der Vergangenheit behelfen. Auf diese für die Praxis sehr schwierigen, das Prinzip jedoch kaum berührenden Fragen ist hier nicht näher einzugehen. Es läßt sich festhalten, daß die Einführung zweckbedingter Hypothesen in den pagatorischen Kostenbegriff die zuvor beschriebene Einbeziehung von sozialen Kosten in die Planungsrechnung und in Zukunftsentscheidungen möglich macht und eine Verminderung des wirtschaftlichen Wertverzehr nach sich ziehen kann.

Es fragt sich nun, ob durch die Einführung prämissenbedingter Hypothesen soziale Kosten nicht nur wie zuvor beschrieben zukunftsbezogen, sondern auch gegenwarts- und vergangenheitsorientiert vom pagatorischen Kostenbegriff prinzipiell erfaßt werden können. Eine solche prämissenbedingte Hypothese führt Koch für den Fall des Einsatzes von geschenkten Produktionsmitteln im Produktionsprozeß ein. Die Hypothesenbildung ist in diesem Falle notwendig, weil der pagatorische Kostenbegriff von der Prämisse ausgeht, „daß der Unternehmer alle im Betriebsprozeß eingesetzten Produktionsmittel käuflich erwirbt“¹⁸. Für den Fall einer geschenkten Maschine würde z. B. „die Hypothese eingeführt werden, der Unternehmer habe seitens des Schenkenden eine Geldzuwendung erhalten und mit diesem Geldbetrag die betreffende Maschine gekauft“¹⁹.

Soziale Kosten sind eingangs in der Weise definiert worden, daß es sich dabei um den Verzehr von unentgeltlich zur Verfügung stehenden Produktionsfaktoren handelt. Man kann also beispielsweise die Tatsache, daß der Einzelwirtschaft vielfach die Umwelt als Produktionsfaktor der Abfallbeseitigung kostenlos zur Verfügung steht, als (von der Gesellschaft) geschenkte Produktionsvoraussetzung interpretieren. Es fragt sich, ob für diesen Fall eine prämissenbedingte Hypothese zur Erfassung dieses

18 Ebenda, S. 371.

19 Ebenda.

Werteverzehrs zu bilden wäre. Die Produktionsfaktoren sind nämlich in dem Betriebsprozeß eingesetzt und nicht käuflich (etwa in Form von Verschmutzungsrechten) erworben worden. Eine positive Antwort auf diese Frage würde die Einbeziehung von sozialen Kosten für den um die Kochschen Hypothesen erweiterten pagatorischen Kostenbegriff geradezu begriffsnotwendig erfordern.

Die Antwort darf jedoch nicht vorschnell gegeben werden, sondern verlangt eine *Stellungnahme vom Standpunkt des pagatorischen Kostendenkens*. Grundlage dieser Kostenauffassung aber ist es gerade, „daß der Kostenbegriff . . . aus der Gesamtheit der im Verlauf einer Unternehmung stattfindenden Geldtransaktionen (Eingang und Ausgang von Geldmitteln) herausgearbeitet wird“²⁰. Demnach wäre es auch unter der Berücksichtigung von prämissenbedingten Hypothesen nicht richtig, einen Produktionsmitteleinsatz, der im allgemeinen nicht mit Geldtransaktionen verbunden ist, mit Hilfe einer Hypothese in pagatorische Kosten zu überführen. Anders läge allerdings der Fall, wenn einer Unternehmung beispielsweise von der Stadt- oder Landkreisverwaltung aus standortpolitischen Gründen bestimmte Umweltschutz- oder Infrastrukturlasten erlassen, „geschenkt“ würden, die an anderen Standorten gemeinhin von den Produzenten zu tragen, d. h. mit Geldtransaktionen verbunden sind. Die sozialen Kosten, die die Unternehmung in diesem Falle der Öffentlichkeit auflädt, wären mit Hilfe einer prämissenbedingten Hypothese ähnlich wie ein geschenktes Produktionsmittel in eine Kostensumme zu transformieren und in der internen Rechnung zu berücksichtigen. Als Anschaffungspreise könnten die Preise dienen, die andere Unternehmungen für ihre vergleichbaren Umweltbelastungen und für die Inanspruchnahme der öffentlichen Infrastruktur zu zahlen haben.

Die Frage, ob eine soziale Kostenart als Geschenk im Sinne einer prämissenbedingten pagatorischen Hypothese aufzufassen ist oder vom pagatorischen Standpunkt nicht aus der Gesamtheit der Geldtransaktionen hergeleitet werden kann, läßt sich nicht ohne weiteres eindeutig beantworten. Es dürfte von der „Üblichkeit“ der Ausgaben für die betreffenden Kostengüter bei den anderen Unternehmungen abhängen, ob eine Einbeziehung mit Hilfe einer prämissenbedingten Hypothese erfolgen soll. Dieses freilich unscharfe Kriterium ermöglicht es, dem Prinzip der Vergleichbarkeit in der internen einzelwirtschaftlichen Rechnung zu entsprechen, um die Kostensituation mit der anderer Anbieter messen und Änderungen in der Strukturpolitik leichter auffangen zu können. Ob die kostenrechnerische Berücksichtigung der „geschenkten“ Auflagen allerdings mit dem strukturpolitisch motivierten Erlaß dieser Auflagen vereinbar ist, ob sie nur der Information dient, ob sie zu einer Verringerung der sozialen Kosten oder aber zu Preiserhöhungen führt, kann nur im Einzelfall beurteilt werden und muß hier offen bleiben.

20 Ebenda, S. 397.

Die Analyse des Zusammenhangs zwischen dem Begriff der sozialen Kosten und dem Kochschen pagatorischen Kostenbegriff zeigt, daß *nur in bestimmten Prognosesituationen* mit Hilfe zweckbedingter Hypothesen *eine zukunftsbezogene und nur unter ganz spezifischen Produktionsbedingungen* mit Hilfe prämissenbedingter Hypothesen *eine gegenwarts- und vergangenheitsorientierte Einbeziehung von einzelnen sozialen Kostenarten in den pagatorischen betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff* möglich ist. Diese Formen der Einbeziehung können auch (müssen aber nicht) zu einer Verminderung der sozialen Kosten beitragen. Im allgemeinen ist jedoch die Überlappung der beiden Kostenkonzepte nicht gegeben.

b) Der Kostenbegriff von Riebel

Der Kostenbegriff von Riebel kann als eine Variante des pagatorischen Kostenbegriffs angesehen werden. Bezugspunkt dieser betriebswirtschaftlichen Kostenbetrachtung ist jedoch nicht in erster Linie eine Abrechnungsperiode oder ein Produkt, sondern die Entscheidung über ein irgendwie abgegrenztes Kalkulationsobjekt. Kosten in diesem Sinne sind alle „durch die Entscheidung über ein bestimmtes Kalkulationsobjekt, insbesondere über die Erstellung von Leistungen sowie über Aufbau, Aufrechterhaltung und Anpassung der Betriebsbereitschaft ausgelösten Ausgaben (einschließlich der Ausgabenverpflichtungen)“²¹.

Diese Kostendefinition ist allein auf die ausgabenbezogenen Konsequenzen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen zugeschnitten. Vom Standpunkt einer Unternehmung können in ihr soziale Kosten, die den einzelwirtschaftlichen Entscheidungsträger nicht zu Ausgaben verpflichten, keine Berücksichtigung finden. Durch viele Entscheidungen „über die Erstellung von Leistungen sowie über Aufbau, Aufrechterhaltung und Anpassung der Betriebsbereitschaft“ werden soziale Kosten verursacht, die zwar mit Sicherheit bei anderen Wirtschaftssubjekten (Staat, Unternehmungen, Haushalte) Ausgaben auslösen, aber nicht die produzierende Unternehmung als Trägerin der Entscheidungen betreffen. Nur dieser letztgenannte Zusammenhang zwischen Entscheidung und Ausgabenkonsequenzen ist aber von Riebel gemeint²². Freiwillige oder erzwungene Ausgleichszahlungen des Entscheidungsträgers an die von sozialen Kosten Betroffenen führen auch hier, wie schon beim pagatorischen Kostenbegriff von Koch, zu einer (teilweisen) Umwandlung der sozialen Kosten in betriebswirtschaftliche Kosten. Der Begriff ist jedoch nicht in der Lage, die bekannten sozialen Kosten zu erfassen, die nicht mit Ausgaben des Verursachers verbunden sind.

21 Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung, Opladen 1972, S. 344.

22 Vgl. ebenda, S. 85, wo Riebel als Kostenmerkmal die durch die Entscheidung ausgelösten Ausgabeverpflichtungen hervorhebt.

Eine nicht nur für den Riebelschen Kostenbegriff typische Schwierigkeit liegt in der Prognoseunsicherheit für die durch die Entscheidung „ausgelösten Ausgaben“²³. Im vorliegenden Zusammenhang wird diese Schwierigkeit besonders deutlich: Investitions- und Programmentscheidungen lassen in der Regel eine Reihe von sozialen Kosten entstehen (z. B. Umweltverschmutzung, intensivere Nutzung der öffentlichen Infrastruktur, Unfallgefahr am Arbeitsplatz). Ob diese sozialen Kostenkonsequenzen einer Entscheidung für die Einzelwirtschaft in Zukunft einmal zu Ausgabenverpflichtungen führen können, ist meist nur sehr schwer übersehbar. Die Schwierigkeit dieses *Prognoseproblems* hängt ab von dem art- und mengenmäßigen Umfang der verursachten sozialen Kosten, der zeitlichen Reichweite der Entscheidung (z. B. Nutzungsdauer einer bestimmten Technologie) und dem Zustand und der Dynamik des „öffentlichen Bewußtseins“ für die Problematik und Sanktionierung von sozialen Kosten. Hinzu kommt, daß das Bewußtsein des Entscheidungsträgers selbst die Bandbreite dieser z. T. kaum prognostizierbaren Konsequenzen zu überblicken in der Lage sein müßte — eine Prämisse, die nicht losgelöst von der allgemeinen Entwicklung etwa des „Umweltbewußtseins“ gesehen werden kann. Es wird somit, parallel zum oben behandelten Fall der pagatorischen Kosten mit zweckbedingten Hypothesen, auch bei zukunftsorientierter Anwendung des Riebelschen „entscheidungsorientierten“ Kostenbegriffs (z. B. beim Rechnen mit Plan-Einzelkosten und Plan-Deckungsbeiträgen) häufig vorkommen, daß soziale Kosten als durch eine Entscheidung möglicherweise ausgelöste Ausgaben einbezogen werden. Für die Planung werden dadurch rechtliche Wandlungen oder Entwicklungen der öffentlichen Meinungsbildung zu antizipieren versucht²⁴.

In die ex post-Rechnung können bei *strenger* Anwendung dieses Kostenbegriffes nur diejenigen sozialen Kosten „einbezogen“ werden, die durch externen Zwang zu Ausgaben oder Ausgabenverpflichtungen geworden und damit keine sozialen Kosten mehr sind. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß Riebel die Existenz von nicht ausgabewirksamen Kosten (dies wären — Riebel nennt sie zwar nicht — auch die sozialen Kosten) nicht völlig ausschließt, sondern für bestimmte Aufgaben durchaus für berücksichtigungswert hält. „Wenngleich derartige nicht ausgabewirksame kalkulatorische Kosten für Betriebsvergleiche und ähnliche Zwecke eine Berechtigung haben, . . . so ist doch die Berücksichtigung nicht ausgabewirksamer Kosten in der laufenden Kostenrechnung für Kontroll- und Dispositionszwecke von zweifelhaftem Wert, zumal ihr Kostencharakter

23 Zur Anwendung der Riebelschen Einzelkostenrechnung auf langfristige Entscheidungen vgl. ebenda, besonders S. 61 ff. und 240 ff.

24 Auf die damit zusammenhängenden sehr schwierigen Bewertungsfragen soll auch in diesem Fall nicht näher eingegangen werden. Sie verändern die Sachlage prinzipiell nicht.

nach wie vor umstritten ist.“²⁵ Immerhin böte sich nach dieser Stellungnahme die Möglichkeit an, ähnlich wie im Falle der prämissenbedingten Hypothesen im pagatorischen Kostenbegriff, auch in der ex post-Rechnung etwa aus Gründen der Vergleichbarkeit der Produktionsbedingungen soziale Kosten ohne Ausgabencharakter zu berücksichtigen²⁶. Riebels Kostenbegriff enthält demnach die gleichen Möglichkeiten und Grenzen der Einbeziehung sozialer Kosten wie der Kostenbegriff von Koch.

3. Der wertmäßige Kostenbegriff und soziale Kosten

Im Unterschied zu den pagatorischen Kostenauffassungen, die grundsätzlich an dem Aspekt der Geldausgabe anknüpfen, orientiert sich der auf Schmalenbach zurückgehende wertmäßige Kostenbegriff an dem leistungsbedingten Verzehr von Gütern (Sach- und Dienstleistungen)²⁷, der zweckabhängig in Geldeinheiten bewertet wird²⁸. Um einer möglichst großen Zahl von Zwecken gerecht zu werden, ist sein Inhalt flexibel und in weiten Grenzen bestimmt. Dennoch ist er nicht beliebig ausdehnbar, sondern wird durch bestimmte Kriterien begrenzt. Das Kriterium der Mengenkompente nennt den Güterverzehr und dessen Leistungsbezogenheit als Abgrenzungsmerkmale betriebswirtschaftlicher Kosten. Mit der Wertkomponente wird die Bestimmung eines Kostenwerts für die Verzehrmengen (Bewertung) als weiteres Kriterium für die Bestimmung betriebswirtschaftlicher Kosten festgelegt. Unter Anwendung dieser beiden Kriterien soll im folgenden die Frage des möglichen betriebswirtschaftlichen Kostencharakters sozialer Kosten beantwortet werden.

a) Mengenkompente

aa) Güterverzehr

Es ist zu prüfen, ob im Falle der sozialen Kosten tatsächlich ein Güterverzehr vorliegt, eine Frage, die bei der pagatorischen Kostenauffassung

²⁵ Ebenda, S. 137 f.

²⁶ Das Problem, welcher Entscheidung bzw. welchem Kalkulationsobjekt internalisierte soziale Kosten bei Anwendung des entscheidungsorientierten Kostenbegriffs zuzurechnen sind, soll hier nicht näher behandelt werden. Es berührt eine allgemeine Schwierigkeit dieses Kostenbegriffs, die sich aus der Interdependenz betriebswirtschaftlicher Entscheidungen herleitet. Das angedeutete Zurechnungsproblem stellt sich allerdings auch in veränderter Form in Kostenrechnungen auf anderer begrifflicher Basis.

²⁷ „Das Verzehren, nicht das Geldausgeben entscheidet.“ Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl., bearbeitet von R. Bauer, Köln und Opladen 1963, S. 6 f.

²⁸ Vgl. zum wertmäßigen Kostenbegriff insbesondere Schmalenbach, E., a. a. O., S. 5 ff.; Kosiol, E., Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffs, in: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung, Festschrift zum 65. Geburtstag von R. Seyffert, hrsg. von E. Kosiol und F. Schlieper, Köln und Opladen 1958, S. 7—37; Heinen, E., a. a. O., S. 56 ff.; Meffert, H., Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen, Ein Beitrag zur Theorie der Kostenrechnung, Wiesbaden 1968, S. 111 ff.

keine Rolle spielte. Hierbei ist die Verzehr- und die Gutseigenschaft getrennt zu untersuchen. Das Kriterium des Güterverzehr wird von den Vertretern des wertmäßigen Kostenbegriffs betont weit gefaßt. „Vorerst dürfen weder bestimmte Güter noch bestimmte Verzehrarten ausgeschlossen werden, es sei denn, es gäbe Güter, die einem Verzehr nicht unterliegen können.“²⁹

Zunächst ist die schwierige Frage des Gutscharakters derjenigen Mengen zu beantworten, die bei der Entstehung sozialer Kosten verzehrt werden. Nur wenn diese Mengen auch als Güter aufgefaßt werden können, lassen sie sich dem wertmäßigen Kostenbegriff unterordnen. Aus ökonomischer Sicht ist ein Gut dadurch gekennzeichnet, daß es begehrt wird und damit einen Wert verkörpert. Stehen mehrere werthafte Güter bei begrenzten Erwerbsmöglichkeiten zur Wahl, so muß eine konkrete Bewertung über ihre relative Vorziehwürdigkeit entscheiden. Die Werteigenschaft von Gütern leitet sich aus der Eignung der betrachteten Mittel für die Erreichung bestimmter (Produktions-)Ziele und aus der relativen Seltenheit des Mittelvorrats im Vergleich zu den erwarteten Bedürfnissen ab. Relativ seltene, d. h. knappe Güter werden in der Regel als wirtschaftliche, die in bezug auf eine bestimmte Bedürfnislage nicht knappen Güter als freie Güter bezeichnet³⁰; Erst das Bewußtsein der Knappheit eines Gutes läßt dessen Verzehr zu einem Problem werden. Der Verzehr eines „freien“ Gutes wird nicht als solcher erkannt, da zugleich eine beliebige Reproduzierbarkeit dieses Gutes unterstellt wird. Nur der Verzehr von wirtschaftlichen (knappen) Gütern kann nach dem wertmäßigen Kostenbegriff zu den Kosten gezählt werden.

Es hängt nunmehr von der Einordnung der sozialen Kostengüter als knapper (wirtschaftlicher) oder freier Güter ab, ob diese dem wertmäßigen Kostenbegriff zugerechnet werden können. Eine solche Unterteilung der sozialen Kostenarten ist keineswegs einfach oder eindeutig vorzunehmen, sondern kann nur fallweise und unter Berücksichtigung des jeweiligen ökonomischen Betrachtungsstandpunktes gelingen. Grundsätzlich lassen sich vereinfacht unter Berücksichtigung der einzel- und gesamtwirtschaftlichen Betrachtungsebene folgende Fälle unterscheiden:³¹

Zunächst ist der Fall zu umreißen, daß ein Gut sowohl gesamt- als auch einzelwirtschaftlich als frei angesehen wird. Seine Nutzung dringt weder

29 Kosiol, E., a. a. O., S. 12.

30 Zum Begriff des wirtschaftlichen Gutes vgl. insbesondere Kosiol, E., a. a. O., S. 12 f.; Heinen, E., a. a. O., S. 58 f.; Menrad, S., Der Kostenbegriff, Eine Untersuchung über den Gegenstand der Kostenrechnung, Berlin 1965, S. 31 f.; ferner den Überblick bei May, E., Das Wirtschaftsgut, Kritische Analyse der steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Wiesbaden 1970, S. 14 ff. Zur Unterscheidung von freien und wirtschaftlichen Gütern vgl. Varga, St., Freie und wirtschaftliche Güter, in: JNOSt, Bd. 172, 1960, S. 303—314.

31 Zum Teil in Anlehnung an Varga, St., a. a. O., der eine ähnliche Kategorisierung, jedoch mit Bezug auf den Konsumenten als einzelwirtschaftliche Betrachtungseinheit vornimmt.

auf gesamt- noch auf einzelwirtschaftlicher Ebene in das ökonomische Bewußtsein und findet deshalb weder in der staatlichen Wirtschaftspolitik noch in der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung Berücksichtigung. Lange Zeit galt die Luft als ein Beispiel für ein solches freies Gut.

Anders liegen die Verhältnisse, wenn ein Gut in gesamtwirtschaftlicher Sicht als wirtschaftlich, der einzelnen Wirtschaftseinheit jedoch als frei gilt. Während gesamtwirtschaftlich die Begrenztheit bestimmter Mittelvorräte bereits erkannt und teilweise zum Gegenstand wirtschaftspolitischer Maßnahmen geworden ist, geht man einzelwirtschaftlich weiter von der quasi unbegrenzten Verfügbarkeit dieser Ressourcen aus. Diese Konstellation ist typisch für das hier behandelte Problem der sozialen Kosten. Rohstoff-, Wasser- und Bodenvorräte, aber auch einzelne Qualitäten des Arbeitspotentials und verschiedene öffentliche Dienstleistungen sind Beispiele für gesamtwirtschaftlich als begrenzt, einzelwirtschaftlich aber häufig als frei betrachtete Güter. Die einzelne Betriebswirtschaft sieht sich in einer solchen Konstellation (noch) nicht freiwillig oder rechtlich veranlaßt, diese von ihr bewirkten Güterverzehr explizit bei ihren Entscheidungen zu berücksichtigen, und überwälzt damit Kosten auf die Allgemeinheit.

Je nachdem, in welchem Ausmaß sich das Wissen um die Begrenztheit bestimmter Faktoren im öffentlichen Bewußtsein niedergeschlagen hat, in welchem Ausmaß ein rechtlich verfügbarer Erfassungszwang sozialer Kosten für die einzelwirtschaftliche Rechnung erwartet wird, in welchem Ausmaß die Marktpartner die Vermeidung sozialer Kosten honorieren oder in welchem Ausmaß die Produktionsgrundlagen des einzelnen Betriebes durch den Ressourcenverbrauch gefährdet erscheinen, kann sich auch aus einzelwirtschaftlicher Sicht ein freies, in der Produktion verzehrtes Gut in ein knappes wirtschaftliches Gut verwandeln. Ein solcher Einstellungswandel zeigt sich derzeit insbesondere auf dem Gebiet der durch die Einzelwirtschaften verursachten Umweltbelastungen. Obwohl überhaupt noch kein oder noch kein sehr strenger rechtlicher Zwang besteht, werden z. B. bei Investitions- und Programmentscheidungen häufig die jeweiligen Umweltbelastungen mit einbezogen und bewertet. Motive dafür sind die Absicherung vor erwarteten rechtlichen Regelungen, die Substitution des Faktoreinsatzes durch weniger problematische Einsatzgüter, die Erlangung von Kosten- und Imagevorteilen gegenüber der Konkurrenz durch frühzeitige Umstellung und/oder das soziale Engagement der Unternehmensleitung.

Da eine solche Vorgehensweise keineswegs gleichzeitig und gleichartig bei allen Betrieben erfolgen dürfte, ergibt sich als Konsequenz der Fall, daß ein Gut von einigen Betriebswirtschaften als frei, von anderen als wirtschaftlich behandelt wird. Dieser Fall ist auch gegeben, wenn ein Gut z. B. aus strukturpolitischen Gründen für Unternehmungen einzelner

Branchen oder Regionen als quasi frei behandelt wird (z. B. durch Erlassen von Auflagen oder Gebühren), in den anderen Wirtschaftszweigen oder Gebieten dagegen als knapp mit entsprechendem Berücksichtigungszwang im Rechnungswesen. Auch hier müßten nicht zuletzt aus Vergleichbarkeitsüberlegungen die bevorzugten Betriebswirtschaften bei Anwendung des wertmäßigen Kostenbegriffs diesen Gutsverzehr berücksichtigen, um die Kostenrechnung als Abbildungsinstrument der Verzehrsvorgänge von Wirtschaftsgütern zu vervollständigen.

Die bisherigen Überlegungen zur Bestimmung des freien oder wirtschaftlichen Charakters sozialer Kostengüter als Grundlage für ihre Einbeziehung in den wertmäßigen Kostenbegriff gingen stets von dem *Interessenstandpunkt der einzelnen Betriebswirtschaft* aus. Ein solches Vorgehen scheint unter den Bedingungen einer Marktwirtschaft systemgerecht zu sein, um die begrifflichen Möglichkeiten der freiwilligen Berücksichtigung von sozialen Kosten in betriebswirtschaftlichen Entscheidungen zu untersuchen.

Es muß jedoch darauf hingewiesen werden, daß dieser Standpunkt in der Diskussion um den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff keineswegs einhellig eingenommen wird. Schmalenbach, der Begründer des wertmäßigen Kostenbegriffs, läßt sich bei seinen kostentheoretischen Arbeiten von dem Prinzip der *gemeinwirtschaftlichen Wirtschaftlichkeit* leiten. Ohne ausdrücklich auf das Problem der sozialen Kosten einzugehen, erinnert er daran, daß *privatwirtschaftlicher und gesamtwirtschaftlicher Nutzen oft auseinanderfallen*³². Er betont, daß „es keinen Sinn (hat), wenn man sich in der Betriebswirtschaftslehre damit begnügt, von Gesamtwirtschaftlichkeit einfach nur daherzureden. Es handelt sich vielmehr darum, exakt festzustellen, durch welche Abrechnungsmethoden und durch welche Preispolitik der größte Gesamtnutzen erzielt wird“³³. „Die Lehre von der Kostenrechnung und Preispolitik, so wie sie hier vertreten wird, behandelt das Problem nicht unter privatwirtschaftlichem Gesichtspunkte; das Einzelinteresse berührt uns nicht. Nur weil es ein *Interesse der Gesamtheit* ist, daß alle Betriebe so wirtschaftlich wie möglich arbeiten, kümmert sich die Fachlehre, wie sie hier verstanden wird, um diese Dinge. Es ist also die gesamtwirtschaftliche, nicht die privatwirtschaftliche Wirtschaftlichkeit, die unserer theoretischen Arbeit die Richtung gibt.“³⁴

Aufgabe der Betriebswirtschaftslehre wäre es demnach, die Begriffe „Gesamtnutzen“, „Interesse der Gesamtheit“ bzw. „rationalökonomische

32 Vgl. Schmalenbach, E., a. a. O., S. 2 ff.

33 Ebenda, S. 3.

34 Ebenda, S. 2. Diese Forderung wird in ähnlicher Weise auch von Kosiol, E., a. a. O., S. 9 f., vertreten: „Der Kostenbegriff muß auch die Aufgabe erfüllen, daß eine in geeigneter Weise an den Kosten orientierte Preispolitik und die darauf aufbauenden Wirtschaftspläne der Unternehmungen dahin führen, daß das volkswirtschaftliche Ziel der rationalökonomischen Güterlenkung und optimalen Bedarfsdeckung erreicht wird.“

Güterlenkung“ inhaltlich näher zu bestimmen³⁵, daraus den Gutscharakter von Verzehrarten abzuleiten und Konsequenzen für die Ausgestaltung des betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffs und der Kostenrechnung zu entwickeln. Nach dem gegenwärtigen Wissensstand zum Problem der Divergenz zwischen einzelwirtschaftlich verrechneten und gesamtwirtschaftlich entstandenen Kosten müßten auf der Basis dieser theoretischen Anforderung alle sozialen Güterverzehre in den einzelwirtschaftlichen Kostenbegriff eingehen, unabhängig davon, ob sie aus betriebswirtschaftlicher Sicht (möglicherweise) knapp oder frei sind. Denn nur dadurch wäre die gesamtwirtschaftlich sparsamste Allokation der knappen Güter durch die Einzelwirtschaften sicherzustellen.

Unter Konkurrenzbedingungen ist für die Bestimmung des Gutscharakters eine solche „gemeinnützige“ Anwendung des Kostenbegriffs durch die Betriebswirtschaft freiwillig allenfalls in den wenigen oben skizzierten Fällen zu erwarten, in denen der einzelne Betrieb dadurch mittel- oder langfristige Dispositionsvorteile erwirbt, in denen er also erwartete Knappheit in seiner Planungsrechnung vorwegzunehmen versucht. Ist die Konkurrenz unvollkommen oder gar völlig aufgehoben, so kann die Unternehmung aufgrund ihrer Marktmacht im Grenzfall alle sozialen Kostengüter in ihrer Rechnung freiwillig berücksichtigen, wenn die Entscheidungsträger über die entsprechende gemeinnützige Einstellung verfügen³⁶.

In allen anderen Fällen kann die gemeinwirtschaftliche Interpretation des Güterbegriffs im Rahmen des wertmäßigen Kostenbegriffs nur über staatliche Zwangsmaßnahmen durchgesetzt werden. Die Anforderungen der gemeinwirtschaftlich ausgerichteten Vertreter des wertmäßigen Kostenbegriffs an die betriebswirtschaftliche Kostentheorie und an den ihr zugrundezulegenden Kostenbegriff können also letztlich als Aufforderung an die öffentliche Ordnungsmacht verstanden werden, diejenigen Güterverzehre, die nicht marktmäßig entgolten und die unter den gegebenen Marktverhältnissen nicht freiwillig und verhaltenswirksam einbezogen werden, mit Hilfe von wirtschaftspolitischen Maßnahmen (Steuern, Gebühren, Auflagen, Verboten usw.) faktisch in die Extension des wertmäßigen Kostenbegriffs einzufügen³⁷.

Die Prüfung des Gutscharakters sozialer Kosten stellt sich als ein vielschichtiges und zentrales Problem bei der begrifflichen Beurteilung von

35 Auf die wohlfahrtstheoretische Problematik eines solchen Vorgehens kann hier nur hingewiesen werden. Vgl. Arrow, K. J., Social Choice and Individual Value, 2. Aufl., New York 1963.

36 Dabei ist freilich zu prüfen, ob in dieser monopolähnlichen Situation die freiwillige Einbeziehung der sozialen Kostengüter tatsächlich zu der gewünschten veränderten Wirtschaftsführung oder nur zu erhöhten Preisen führt.

37 Dieser Gedanke deckt sich weitgehend mit der Verfolgung des Verursacherprinzips im Bereich staatlicher Umweltschutzpolitik. Vgl. dazu auch die in den Fußnoten 3 und 4 angegebene Literatur.

sozialen als betriebswirtschaftlichen (wertmäßigen) Kosten dar, das je nach Standpunkt und Situation unterschiedlich gelöst wird. Es muß nun die zweite Komponente des Güterverzehr, nämlich die Verzehrseigenschaft untersucht werden. Daß die mit den sozialen Kosten angesprochenen Güterarten einem Verzehr unterliegen können, ist ohne weiteres einzusehen: Wasser kann seine Eigenschaft, als Produktionsmittel und als Teilnehmer ökologischer Regelkreise zu dienen, durch die Einleitung von Schadstoffen oder durch Erwärmung verlieren; Rohstoffreserven werden unwiederbringlich aufgebraucht; ein Verkehrsnetz wird abgenutzt; das qualitative und quantitative Arbeitspotential von Organisationsmitgliedern kann überbeansprucht werden. Es wird deutlich, daß hier ein Verzehr vorliegt, weil u.a. diese sozialen Kostengüter „ihre Fähigkeit, zur Erstellung betrieblicher Leistungen in ökonomisch sinnvoller, d. h. in den Zielen von Betrieb und Unternehmung entsprechender Weise beizutragen, ganz oder teilweise verlieren“³⁸. Dieser Verzehr kann die Produktionsbedingungen der Betriebswirtschaft, die die sozialen Kosten verursacht, unmittelbar oder mittelbar beeinflussen.

bb) Leistungsbezogenheit

Das Kriterium der Leistungsbezogenheit läßt sich ohne besondere Schwierigkeiten auf die sozialen Kosten übertragen. Bei Anwendung dieses Kriteriums ist derjenige Güterverzehr als leistungsbedingt und damit den Kosten zugehörig einzustufen, der „auf den Prozeß der Leistungserstellung zwangsläufig einwirkt, so daß dieser ohne ihn nicht zustande kommt“³⁹. Im Sinne des hier definierten Begriffs der sozialen Kosten als unentgeltlicher Inanspruchnahme von Produktionsfaktoren dürfte die Leistungsbezogenheit dieser Art von Wertverzehr kaum bestreitbar sein. Insbesondere die Benutzung der Umwelt als Abfallbeseitigungsmittel, aber auch die „überdurchschnittliche“ Inanspruchnahme pauschal abgegoltener öffentlicher Leistungen oder der produktionsprozeßbedingte unentgeltete Verbrauch von Arbeitspotential können Beispiele für den unmittelbaren oder mittelbaren leistungsbezogenen Verzehr sozialer Kostengüter sein.

b) Wertkomponente

Die Diskussion der Mengenkomponeute hat gezeigt, daß unter dem Blickwinkel dieses Kriteriums zahlreiche soziale Kostenarten als betriebswirtschaftliche Kostengüter eingestuft werden können. Offen bleibt noch, ob die zuvor gleichsam mengenmäßig bestimmten Verzehre auch in Geldeinheiten überführbar sind. Nach einhelliger Auffassung stellen Kosten

³⁸ Bönner, D., Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. München 1961, S. 35. Vgl. zum Verzehrskriterium auch Heinen, E., a. a. O., S. 59 ff.; Kosiol, E., a. a. O., S. 14 ff.

³⁹ Kosiol, E., a. a. O., S. 27.

„immer den in einen Geldbetrag umgewandelten Güterverbrauch für betriebliche Leistungen dar“⁴⁰. Die Bewertung in Geldeinheiten soll die Verzehrmengen gleichnamig und damit rechenbar machen (Verrechnungsfunktion) und außerdem so gestaltet sein, daß durch sie der leistungsbedingte Güterverzehr zielgerecht erfolgt (Lenkungsfunktion)⁴¹. In der Regel sind die Marktpreise für die Bewertung betrieblicher Kostengüter eine wichtige, wenn auch keine bindende Orientierungsgröße.

Da die Preislosigkeit ein typisches Kennzeichen der meisten sozialen Kostengüter ist, stellt ihre Umwandlung in Geldbeträge für die einzelne Betriebswirtschaft ein schwieriges Problem dar. Wo nicht eine verbindliche gesellschaftliche Zielfunktion — ein bekanntlich theoretisch wie praktisch unlösbares Problem — oder eine konkrete betriebliche Zielsetzung die Ableitung von Bewertungsregeln ermöglichen, müssen Ersatzkriterien herangezogen werden. Dazu zählen das Aufsuchen vergleichbarer Problemstellungen in der Vergangenheit bzw. in anderen Gebieten oder Branchen, die fallweise Berechnung von Vermeidungskosten für den einzelwirtschaftlich bewirkten Verzehr sozialer Kostengüter oder die Pauschalbewertung bestimmter Verzehrskategorien.

So problematisch und weitgehend ungelöst die Bewertung sozialer Kostengüterverzehre auch ist, ihre prinzipielle geldmäßige Bewertbarkeit ist dadurch nicht in Frage gestellt⁴². Damit ist unter dem Aspekt der Wertkomponente der betriebswirtschaftliche Charakter von sozialen Kostengütern zu bejahen.

Mit Hilfe der genannten Bewertungsverfahren können die unter den Kostenbegriff zu fassenden sozialen Verzehrarten rechenbar gemacht und als eine Art kalkulatorischer Zusatzkosten im Rechnungswesen berücksichtigt werden. Sie sind je nach betriebsindividueller Situation und Motivation ihrer Berücksichtigung in der Kostenartenrechnung als selbständige kalkulatorische Kostenart (Umweltkosten, soziale Kosten), als kalkulatorische Wagnisse und/oder als kalkulatorische Ansätze für geschenkte Produktionsfaktoren einzustufen.

Bei der Einbeziehung sozialer Kosten in die Prognose- und Planungsrechnung ergibt sich gegenüber den zuvor behandelten pagatorischen Kostenbegriffen ein Unterschied: das Motiv für die Einbeziehung muß nicht mehr allein in der (unsicheren) Prognose künftiger externer Auflagen liegen. Im Falle des wertmäßigen Kostenbegriffs können soziale Kosten aus begrifflicher Sicht ohne Schwierigkeiten nicht nur in Zukunftsrechnungen, sondern auch in der Istkostenrechnung angesetzt werden, wenn die ver-

40 Ebenda, S. 29.

41 Vgl. zu den Funktionen des Kostenwertes Heinen, E., a. a. O., S. 73 ff. und S. 309 ff.

42 Schwierige Probleme ergeben sich im übrigen auch bei der geldmäßigen Bewertung „klassischer“ betrieblicher Kostengüter wie etwa bei der Bemessung von Abschreibungen, der Bewertung von Wagnissen oder der Bewertung von Lagerbeständen.

zehrten Güter als wirtschaftlich und leistungsbedingt eingestuft und in Geldeinheiten ausgedrückt werden können; die Zweckabhängigkeit der Ausgestaltung des Kostenbegriffs erlaubt es durchaus, kalkulatorische Kostenarten für den Verzehr von als knapp angesehenen Gütern einzusetzen, denen keine Ausgaben gegenüberstehen. Die kalkulatorische Bewertung kann dann z. B. dem Zweck dienen, die Allokationsstruktur der betrieblichen Ressourcen so zu beeinflussen, daß das Ziel der Kostenwirtschaftlichkeit unter den Bedingungen der veränderten Kostenstruktur z. B. durch technologische Umstellungen und größere Sparsamkeit bestmöglich erreicht wird. Die ehemals nicht erfaßten und nicht bewerteten sozialen Kostengüter gehen in den Gesamtkostenblock der Kostenrechnung ein und bewirken ein verändertes Verbrauchsbewußtsein.

Die reale Möglichkeit, daß diese zusätzlichen kalkulatorsichen Kostenarten das Kosten- und Preisverhalten einer Betriebswirtschaft tatsächlich verändern, hängt, wie bereits bei der Frage des Gutscharakters ausgeführt, neben ihrer relativen Größenordnung vor allem von der Intensität der jeweiligen Konkurrenzsituation, von den Zukunftserwartungen und von der sozialen Einstellung der Entscheidungsträger ab.

Angesichts der nicht zu unterschätzenden Probleme einer geldmäßigen Bewertung sozialer Kosten taucht allerdings die Frage auf, ob es, unabhängig von der grundsätzlichen Möglichkeit, sinnvoll ist, eine Bewertung der Verzehrmengen in Geldeinheiten anzustreben. Stattdessen könnte beispielsweise eine mengenmäßige kostenrechnerische Behandlung dieser Verzehrsarten in Betracht gezogen werden. Bei einer solchen bonitären Verrechnung der sozialen Kosten stehen die Planung und Kontrolle des Mengenverbrauchs im Vordergrund des Interesses (z. B. Schadstoff- und Abfallmengenplanung und -kontrolle)⁴³. Verschiedene Mengenarten können nun zwar nicht mehr als Geldbeträge verrechnet werden und direkt in die Kostenrechnung eingehen. Das Verfahren bleibt jedoch aufgrund seiner Gliederung nach Verbrauchsarten anschaulich. Es kann in Form einer statistischen Nebenrechnung eine informative Ergänzung der klassischen Kostenrechnung sein. Die zielabhängige Bedeutung der verschiedenen sozialen Kostenarten und Verbrauchsmengen muß bei dieser Art der Rechnung über Rangordnungen bzw. bestimmte Sollmengenstellungen gewichtet werden. Die Problematik der Bestimmung eines Kostenwerts wird umgangen. Die ermittelten Verbrauchsmengen müssen nun im Wege einer zielabhängigen ordinalen Gewichtung in entscheidungsrelevante Informationen transformiert werden.

43 Dieses Vorgehen erinnert an das von Käfer eingeführte Konzept der „Mengenkosten“; vgl. Käfer, K., Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Stuttgart 1964, S. 43 f. Zur Messung des Verzehrs an „Sozialpotential“ (Arbeitszufriedenheit) schlägt Marr ebenfalls eine quasi mengenmäßige Erfassungsstrategie in Form von Einstellungsmessungen vor unter explizitem Verzicht auf monetäre Bewertungsversuche; vgl. Marr, R., Das Sozialpotential betriebswirtschaftlicher Organisationen, München 1974 (Manuskript).

Die statistisch-mengenmäßige Einbeziehung und qualitative Bewertung von einzelwirtschaftlich bedingten sozialen Verbrauchsarten bedeutet ein vereinfachtes Vorgehen, das hohe praktische Bedeutung hat. Die Einführung von Schwellenwerten im Rahmen der Umweltschutzpolitik oder die Erstellung eines unternehmensindividuellen Sozial- und Umweltberichts basieren meist auf dieser mengenorientierten, qualitativ-interpretierenden Verzehrstrachtung. Da bei diesem Bewertungsverfahren der Kostenwert seine Verrechnungsfunktion nicht mehr erfüllen kann, ist die Lenkungsfunktion für betriebswirtschaftliche Entscheidungen nur durch mengenmäßige Nebenbedingungen und nicht durch Verrechnung im Gesamtkostenblock zu verwirklichen. Dadurch wird die konsequente Begrenzung sozialer Kosten zu einem Hauptziel⁴⁴ erhoben. Für die entscheidungsbezogene Berücksichtigung von sozialen Kosten, die — aus welchen Gründen auch immer — unbedingt vermieden werden sollen, dürfte dieses Verfahren sehr wirksam sein. Dabei ist freilich zu bedenken, daß strenge soziale Kostenrestriktionen meist nicht von heute auf morgen, sondern nur nach einem längerfristigen technologischen und organisatorischen Anpassungsprozeß eingehalten werden können.

III. Zusammenfassung und Folgeprobleme

Die vorausgegangene Untersuchung versuchte zu zeigen, daß jeder der heute in der Diskussion befindlichen betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffe unter bestimmten Bedingungen in der Lage ist, einzelwirtschaftlich bewirkte soziale Kostenarten zu berücksichtigen: Jeder der drei Kostenbegriffe kann im Rahmen von Planungsrechnungen soziale Kosten berücksichtigen, wenn Datenänderungen im Rechtssystem zum Zwecke der Internalisierung von sozialen Kostenarten erwartet werden; darüber hinaus erlaubt der wertmäßige Kostenbegriff im Rahmen der kalkulatorischen Zusatzkosten und in Abhängigkeit von den jeweils verfolgten Zielsetzungen die Einbeziehung sozialer Kosten in die Kostenrechnung insgesamt. Der wertmäßige Kostenbegriff erweist sich damit als flexibles, praxisrelevantes Instrument zur problem- und situationsabhängigen Berücksichtigung von unentgeltlichen Faktorverzehrarten im einzelwirtschaftlichen Kostendenken.

Die Frage, warum bislang erst so selten soziale Kosten freiwillig im innerbetrieblichen Rechnungswesen berücksichtigt werden, läßt sich unter Hinweis auf die Problematik der Bestimmung des Wirtschaftsgutbegriffs, auf die damit zusammenhängende Entwicklung des Bewußtseins für die Bedeutung des unentgeltlichen Verbrauchs von Einsatzgütern (soziale Kosten)⁴⁵ und auf die Bedeutung der jeweiligen Konkurrenzsituation be-

⁴⁴ Vgl. dazu Heinen, E., Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Das Ziel-system der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden 1971, S. 107 f.

⁴⁵ Auf die Abhängigkeit des Bewußtseins für soziale Kosten und ihre Beseitigungsdringlichkeit von den jeweils ausdrücklich oder stillschweigend vorausgesetzten individuel-

antworten. Von diesen Faktoren ist auch die Möglichkeit der Verminderung des gesamtwirtschaftlichen Wertverzehr als Folge seiner stärkeren Berücksichtigung im einzelwirtschaftlichen Rechnungswesen abhängig. Gleichzeitig wird damit auch der Möglichkeitsraum einer *künftigen* freiwilligen Einbeziehung von sozialen Kosten und damit eines unternehmungspolitischen Beitrags zur sogenannten Lebensqualität umrissen.

Zahlreiche Probleme der praktischen Erfassung und Bewertung von sozialen Kosten wurden bereits angedeutet. Auf sie kann hier nur hingewiesen werden, ohne daß damit ihre Bedeutung herabgesetzt werden soll. Auch die mit der *freiwilligen* kalkulatorischen Internalisierung zusammenhängenden schwierigen Überwälzungs-, Verteilungs-, Struktur- und Wettbewerbsfragen wurden nur gestreift und können hier nicht weiter beleuchtet werden. Die genannten Probleme führen letzten Endes zu einer uneinheitlichen einzelwirtschaftlichen Behandlung der freiwilligen Sozialkostenberücksichtigung. Eine solche Entwicklung *kann* unter der Bedingung geringer Konkurrenzintensität mit entsprechend großem einzelwirtschaftlichen Handlungsspielraum und gleichmäßig stark ausgeprägtem sozialen Kostenbewußtsein der Entscheidungsträger u. U. zu einer weitgehenden Beseitigung sozialer Kosten führen. (In der Regel dürfte sie aber nur eine teilweise und unausgewogene Problembewältigung hervorbringen.) Es ist jedoch fraglich, ob es gesamtwirtschaftlich vertretbar und systemgerecht ist, die Verantwortung für das notwendige Ausmaß der Einbeziehung und Beseitigung sozialer Kosten den Entscheidungen einer großen Zahl von Unternehmungen allein zu überlassen, die prinzipiell in der Lage sind, diese Verantwortung auszufüllen⁴⁶. Bei sehr intensiver Konkurrenz schmelzen die Möglichkeiten der einzelnen Unternehmung zur freiwilligen Einbeziehung sozialer Kosten in ihre Entscheidungen ohnehin sehr stark.

Mit Blick auf diese nur kurz angedeuteten Probleme⁴⁷ erscheint es not-

len bzw. gesellschaftlichen Wertvorstellungen weist insbesondere auch *Thiemeyer* hin; vgl. *Thiemeyer, T.*, Kosten als gesellschaftliche Bedeutungsgröße, in: Zeitschrift für Verkehrswissenschaft, Jg. 39, 1968, S. 193—204. Inwiefern eine Ausweitung der Mitbestimmung das Bewußtsein für diese Kosten bei unternehmungspolitischen Entscheidungen schärft, muß zum gegenwärtigen Zeitpunkt offen bleiben. Eventuell wird die Aufmerksamkeit für soziale Kosten, die im Bereich der Belegschaft entstehen, erhöht.

46 Vgl. zu der angedeuteten Problematik der sozialen Verantwortung des Management auch *Steinmann, H.*, Zur Lehre von der „gesellschaftlichen Verantwortung der Unternehmensführung“ — Zugleich eine Kritik des Davoser Manifests —, in: WiSt, 2. Jg., 1973, S. 467—473; *Wächter, H.*, Unternehmungsziele und unternehmerische Verantwortung, in: BFuP, 21. Jg. 1969, S. 193—206.

47 Die Frage der formalen und materiellen Ausgestaltung der externen Rechenschaftslegung bei Einbeziehung sozialer Kosten (Sozialbilanz), die in jüngerer Zeit häufig aufgeworfen wird, bleibt hier ebenso ausgeklammert wie die Fragen, inwieweit betriebswirtschaftlich bewirkte Kosten bereits durch Abgaben der Unternehmungen kompensiert sein können, wie sich die Einbeziehung sozialer Kosten steuerlich auswirkt und welchen Einfluß die erhöhten kalkulatorischen Kosten auf die Kalkulation öffentlicher Aufträge haben.

wendig, für die einzelwirtschaftliche Berücksichtigung von sozialen Kosten von seiten der dazu legitimierten öffentlichen Instanzen formale und materielle Regelungen zu schaffen, die das einzelwirtschaftliche Verhalten vereinheitlichen und vergleichbar machen. Das im politischen Meinungs- und Willensbildungsprozeß einer Gesellschaft als unabdingbar angesehene Ausmaß der Internalisierung sozialer Kosten muß von den dazu vorgesehenen staatlichen Organen formuliert und durchgesetzt werden. Dieser Standpunkt, der auch mit *Schmalenbachs* Forderung nach gesamtwirtschaftlicher Wirtschaftlichkeit in Einklang steht, entspricht der gegenwärtigen Politik von Bund und Ländern im Bereich des Umweltschutzes und des Arbeitsrechtes.

Damit sollte das freiwillige einzelwirtschaftliche Engagement für die Beseitigung sozialer Kosten — ob es nun aus ethisch-gesellschaftlichen oder aus ökonomischen, produktivitätsorientierten Motiven entspringt, sei dahingestellt — keineswegs gebremst werden. Es ist nämlich in der Lage, eine zusätzliche Verbesserung der sozialen Kostensituation und damit der Lebensqualität herbeizuführen. Neben der zuvor aus begrifflichen Gründen diskutierten freiwilligen kalkulatorischen Berücksichtigung sozialer Kosten in betriebswirtschaftlichen Entscheidungen können als Beispiel dafür die freiwilligen Sozialleistungen von Unternehmungen angeführt werden. Diese haben zu einer Verringerung der sozialen Kosten im Bereich der Arbeit geführt, indem soziale Folgekosten des Arbeitslebens (Gesundheitsfürsorge, Erholung usw.) in „echte“ betriebswirtschaftliche Kosten überführt wurden. Zugleich geht häufig von einer derartigen freiwilligen Umwandlung sozialer Kosten ein Anstoß an die Konkurrenz aus, sich in ähnlicher Weise zu verhalten.

Es war das Ziel dieses Beitrags, die Möglichkeiten und Probleme einer einzelwirtschaftlichen Berücksichtigung sozialer Kosten unter konsequenter Anwendung der betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffe zu erarbeiten. Dabei zeigt sich, daß die häufig als sehr trennscharf angesehene Unterscheidung zwischen sozialen Kosten und betriebswirtschaftlichen Kosten begrifflich keineswegs so deutlich gegeben ist. Der Übergang zwischen beiden Konzepten ist vielmehr fließend. Es wird jedoch deutlich, daß die begriffslogischen Möglichkeiten der einzelwirtschaftlichen Einbeziehung sozialer Kosten und die realen Möglichkeiten ihrer Berücksichtigung nicht unbedingt übereinstimmen. Je nach einzelwirtschaftlicher Zielvorstellung und Problemsituation können aber in bestimmten Fällen Wertverzehre, die gemeinhin ausschließlich als soziale Kosten angesehen werden, und betriebswirtschaftliche Kosten real zusammenfallen.