

1. Einführung

1.1. Problemstellung

Es ist eine der Aufgaben der Betriebswirtschaftslehre, für in Betrieben zu treffende Entscheidungen Entscheidungsgrundlagen bereitzustellen. Ein besonders bedeutsames Instrument zur Vorbereitung betrieblicher Entscheidungen stellt die Kostenrechnung dar. Damit die Kostenrechnung den für Zwecke der Entscheidungsvorbereitung an sie zu stellenden Anforderungen zu genügen vermag, muß sie auf eine diese Zwecke berücksichtigende Kostentheorie aufbauen. Eine solche Kostentheorie bedarf der produktionstheoretischen Fundierung.

Die betriebswirtschaftliche Produktionstheorie betrachtet die betriebliche Leistungserstellung unter rein mengenmäßigen Gesichtspunkten. Gemeinsam mit der Theorie der Bewertung der Inputmengen, die auch als Kostenwerttheorie¹ oder Theorie der Kostengüterpreise² bezeichnet wird, bildet sie die Grundlage der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie. Ein wesentliches Anliegen der Kostentheorie ist die Systematisierung von Kosteneinflußgrößen. Wird dabei so vorgegangen, daß ein Großteil der Kosteneinflußgrößen in unmittelbarem Zusammenhang mit betrieblichen Entscheidungstatbeständen steht, stellt die Kostentheorie eine geeignete Basis für eine Kostenrechnung zum Zweck der Entscheidungsvorbereitung dar. Die Gestaltungsmöglichkeiten für eine solche Kostenrechnung aufzuzeigen, ist Aufgabe der Theorie der Kostenrechnung.³

¹ Vgl. *Heinen*, Edmund: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Wiesbaden 1972, S. 168 („Theorie der Kostenwerte“); *Adam*, Dietrich: Produktions- und Kostentheorie bei Beschäftigungsgradänderungen, Tübingen — Düsseldorf 1974, S. 1; *Heinen*, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Kostentheorie und Kostenentscheidungen, 4. Aufl., Wiesbaden 1974, S. 118 („Theorie der Kostenwerte“) und 309 ff.; *Lexa*, Hans: Bewertung, kalkulatorische, in: HWB, 4. Aufl., hrsg. von Erwin Grochla und Waldemar Wittmann, 1. Bd., Stuttgart 1974, Sp. 833—839, hier Sp. 834 f.; *Göppl*, Hermann / *Zoller*, Klaus: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre 2, Meisenheim am Glan 1977, S. 80 und 91 ff.

² Vgl. *Schweitzer*, Marcell / *Küpper*, Hans-Ulrich: Produktions- und Kostentheorie der Unternehmung, Reinbek bei Hamburg 1974, S. 166 f.

³ Vgl. dazu *Meffert*, Heribert: Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen, Ein Beitrag zur Theorie der Kostenrechnung, Wiesbaden 1968; weiters *Barth*, Manfred: Zum Aussagewert kalkulatorischer Modelle für die unternehmerische Entscheidung, Diss. Berlin 1968. Zum Verhältnis Kostentheorie — Kostenrechnung vgl. *Haller*, Heinz: Kostentheorie und Kostenrechnung, in: ZfgSt,

Alle genannten Bereiche der betriebswirtschaftlichen Theorie weisen einen — verglichen mit manchen anderen Teilgebieten — relativ hohen Entwicklungsstand auf. Dennoch befriedigen sie in einem grundsätzlichen Punkt nicht: hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit auf Dienstleistungen.

Im Gegensatz zu nicht selten abgegebenen programmatischen Erklärungen über ihren Gültigkeitsbereich⁴ gehen fast sämtliche bisher entwickelten produktions- und kostentheoretischen Aussagesysteme der Betriebswirtschaftslehre von den Produktionsprozessen in Industriebetrieben aus. Die Bevorzugung des Industriebetriebes als Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre wird damit begründet, er allein stelle einen „vollständigen“ Betrieb dar, der eine Analyse sämtlicher Funktionsbereiche erlaube,⁵ und — speziell bezogen auf die Produktions- und Kostentheorie — er weise die komplizierteste Produktionsstruktur auf.⁶ Dazu kommt das Argument der empirischen Relevanz: die im Vergleich zu anderen Wirtschaftsbereichen überragende Bedeutung der industriellen Erzeugung in den vergangenen Jahrzehnten, in denen die bis heute weiterentwickelten herrschenden produktions- und kostentheoretischen Konzepte entstanden sind.

Die relative Bedeutung der Wirtschaftsbereiche in einer Volkswirtschaft unterliegt allerdings einem Wandel, der sich durch abnehmende Bedeutung der Land- und Forstwirtschaft sowie zunehmende Bedeutung des Dienstleistungsbereiches charakterisieren läßt. Bei der Beschreibung dieses Phänomens wird häufig eine Gliederung der wirtschaftlichen Aktivitäten in drei Sektoren⁷ zugrunde gelegt;⁸ auf die

106. Bd. 1950, S. 492—511; *Kilger*, Wolfgang: Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der Kostenrechnung, in: *ZfhF N. F.*, 10. Jg. 1958, S. 553—564; *Schneider*, Dieter: Kostentheorie und verursachungsgemäße Kostenrechnung, in: *ZfhF N. F.*, 13. Jg. 1961, S. 677—707; *Meffert*, Heribert: Beziehungen zwischen der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie und der Kostenrechnung, Diss. München 1964; *Runge*, Gerd: Kostentheorie und Kostenrechnung, in: *BFuP*, 16. Jg. 1964, S. 691—702; *Jacobs*, Otto H.: Aussagemöglichkeiten und Grenzen der industriellen Kostenrechnung aus kostentheoretischer Sicht, Köln—Opladen 1968; *Heinen*, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 35—37; *Kilger*, Wolfgang: Kostentheoretische Grundlagen der Grenzplankostenrechnung, in: *ZfbF*, 28. Jg. 1976, S. 679—693.

⁴ Vgl. die Zitate im Abschnitt 3.2.

⁵ Vgl. *Lehmann*, M. R. (Max Rudolf): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Allgemeine Theorie der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Wiesbaden 1956, S. 69 f.

⁶ Vgl. *Kilger*, Wolfgang: Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958, S. 7 f. (ausführlicheres Zitat im Abschnitt 3.2.).

⁷ Vgl. *Fisher*, Allan G. B.: Capital and the Growth of Knowledge, in: *EJ*, 43. Bd. 1933, S. 379—389, hier S. 380; *ders.*: Economic Progress and Social Security, London 1945, S. 5 f., mit Verweis auf *ders.*: The Clash of Progress and Security, (London) 1935, S. 25—31; *Clark*, Colin: The Conditions of Economic Progress, 2. Aufl., London 1951, S. 193 ff., insbesondere S. 314, und S. 395 ff., insbesondere S. 401 (vgl. auch 3. Aufl., London 1957); *Fisher*, Allan

G. B.: A Note on Tertiary Production, in: EJ, 62. Bd. 1952, S. 820—834; *Triantis*, S. G.: Economic Progress, Occupational Redistribution and International Terms of Trade, in: EJ, 63. Bd. 1953, S. 627—637, hier S. 627 f.; *Fourastié*, Jean: Die große Hoffnung des zwanzigsten Jahrhunderts (Originalausgabe: Le grand espoir du XXe siècle, Progrès technique — progrès économique — progrès social, 3. Aufl., Paris 1952), Übersetzung von Burkart Lutz, Köln-Deutz 1954, S. 79 ff.; *Wolfe*, Martin: The Concept of Economic Sectors, in: QJE, 69. Bd. 1955, S. 402—420; *Klatt*, Sigurd: Zur Theorie der Industrialisierung, Hypothesen über die Bedingungen, Wirkungen und Grenzen eines vorwiegend durch technischen Fortschritt bestimmten wirtschaftlichen Wachstums, Köln — Opladen 1959, S. 29 f.; *Kneschaurek*, Francesco: Strukturwandlungen in der wachsenden Wirtschaft und langfristiges Planen, Bern 1963, S. 35 ff.; *Wessels*, Theodor: Zur Problematik des tertiären Sektors in der modernen Volkswirtschaft, in: Gestaltungsprobleme der Weltwirtschaft, Andreas Predöhl aus Anlaß seines 70. Geburtstages gewidmet, hrsg. von Harald Jürgensen, Göttingen 1964 (= JSW, 14. Bd. 1963, H. 3), S. 303—311; *Fourastié*, Jean: Wandlungen der Beschäftigungsstruktur in Europa, in: Personalknappheit und Automation im Handel, Düsseldorf — Wien 1965, S. 13—22, hier S. 14; *Erdhart*, Robert: Der tertiäre Sektor der Wirtschaft unter besonderer Berücksichtigung des Fremdenverkehrs und der Verhältnisse in der Schweiz und in Österreich, Diss. Wien 1966, S. 1 ff.; *Lengellé*, Maurice: La Révolution Tertiaire, Paris 1966, S. 13; *Fuchs*, Victor R., assisted by Irving F. Leveson: The Service Economy, New York — London 1968, S. 14 ff.; *Graf*, Hans Georg: Der Einfluß des Einkommens auf die Struktur des Dienstleistungssektors, Zürich — St. Gallen 1968, S. 14 ff.; *Pohl*, Hans-Joachim: Kritik der Drei-Sektoren-Theorie, in: MittAB, 3. Jg. 1970, S. 313—325, hier S. 313 f.; *Kuznets*, Simon: Economic Growth of Nations, Total Output and Production Structure, Cambridge, Mass. 1971, insbesondere S. 104; *Maleri*, Rudolf: Grundzüge der Dienstleistungsproduktion, Berlin — Heidelberg — New York 1973, S. 9 ff.; *Blades*, Derek W. / *Johnston*, Derek D. / *Marczewski*, Witold: Service Activities in Developing Countries, An Analysis Based on National Accounts, Paris 1974, S. 12; *Decker*, Franz: Dienstleistungsbetriebe, in: HWB, 4. Aufl., hrsg. von Erwin Grochla und Waldemar Wittmann, 1. Bd., Stuttgart 1974, Sp. 1164—1175, hier Sp. 1164 ff.; *Bell*, Daniel: Die nachindustrielle Gesellschaft (Originalausgabe: The Coming of Post-Industrial Society, A Venture in Social Forecasting, New York 1973), im Einvernehmen mit dem Autor gekürzte Übersetzung von Siglinde Summerer und Gerda Kurz, Frankfurt (am Main) — New York 1975, S. 32 f. und 132 ff.; *Decker*, Franz: Einführung in die Dienstleistungsökonomie, Paderborn 1975, S. 76 ff.; *Sabolo*, Yves, assisted by Jacques Gaude and René Wéry: The service industries, Geneva 1975, S. 3 ff.; *Voss*, Gerhard: Trend zur Dienstleistungsgesellschaft?, Köln 1976, S. 8; *Rasmussen*, Thomas: Entwicklungslinien des Dienstleistungssektors — Internationaler Strukturvergleich und Perspektiven für die Bundesrepublik Deutschland —, Göttingen 1977, S. 1 ff. *Schwarz*, Arnold: Neuere Auffassungen über die Umschichtung der Berufe, in: SZVS, 94. Jg. 1958, S. 68—75, hier S. 68, weist darauf hin, daß sich eine Unterscheidung in „Gewinnung der Naturerzeugnisse“, „Veredlung der Natur- und Arbeitserzeugnisse“ und „Handel, Verkehr und Persönliche Dienste“ bereits in der schweizerischen Berufsstatistik von 1888 findet.

⁸ Einen *quartären* Sektor zur Befriedigung der Freizeitbedürfnisse behandeln *Schelsky*, Helmut: Die sozialen Folgen der Automatisierung, Düsseldorf — Köln 1957, S. 18; *Menz*, Leo: Der tertiäre Sektor, Der Dienstleistungsbereich in den modernen Volkswirtschaften, Zürich — St. Gallen 1965, S. 36 ff. Eine andere Abgrenzung nehmen vor *Kahn*, Herman / *Wiener*, Anthony J.: Ihr werdet es erleben, Voraussagen der Wissenschaft bis zum Jahre 2000 (Originalausgabe: The Year 2000, A Framework for Speculation on the next thirty-three Years, Croton-on-Hudson, N. Y. 1967), Übersetzung von Klaus Feldmann, Wien — München — Zürich 1968, S. 78 („Ein tertiärer Beruf umfaßt...