

Betriebswirtschaftliche Zeitfragen

Herausgegeben von der
Gesellschaft für Betriebsforschung E. V. Frankfurt a. M.
(ehemals Gesellschaft für wirtschaftliche Ausbildung)

Schriftleiter: Privatdozent Dr. Arth. Heber, Frankfurt a. M., Bockenheimer Anlage 45

Drittes Heft

Der organische Aufbau des industriellen Rechnungswesens insbesondere die Zwei- und Dreiteilung der Abrechnung

Von

Hans Bergmeir

Diplomkaufmann



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH

Betriebswirtschaftliche Zeitfragen

herausgegeben von der

Gesellschaft für Betriebsforschung
(ehemals Gesellschaft für wirtschaftliche Ausbildung)

Drittes Heft

Der organische Aufbau des industriellen Rechnungswesens insbesondere die Zwei- und Dreiteilung der Abrechnung

Von

Hans Bergmeir

Diplomkaufmann



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH

ISBN 978-3-7091-5858-6

ISBN 978-3-7091-5908-8 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-7091-5908-8

Alle Rechte, insbesondere das der Übersetzung
in fremde Sprachen, vorbehalten.

Vorwort.

Seit Jahrzehnten mühen sich Theorie und Praxis ab, um für die industrielle Unternehmung die zweckmäßigsten Rechnungsmethoden zu finden. Zwei Fragen des Abrechnungswesens stehen im Vordergrund des Interesses: Die Ermittlung der tatsächlichen Kosten für den einzelnen Gegenstand in organischer Verbindung mit der Buchführung und die laufende (monatliche) Ermittlung des Gewinnes. Als Ergebnis der langjährigen Bemühungen ist in neuerer Zeit die Zwei- und die Dreiteilung des Abrechnungswesens zu buchen. Während die Zweiteilung des industriellen Abrechnungswesens nebst ihrer organischen Verbindung durch die gesamt-kalkulatorische Buchführung von Schär, Calmes und anderen längst zu einer gewissen Vervollkommnung gebracht wurde, hat die Entwicklung der Dreiteilung, insbesondere ihre organische Verbindung, längere Zeit in Anspruch genommen. Ich habe zum ersten Male in Heft 1/3, 1919 der Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis die organische Verbindung von Buchführung und industrieller Kalkulation systematisch erörtert und dabei insbesondere die Möglichkeit der organischen Verbindung von Buchführung und Einzel-Nachkalkulation dargetan. In diesem Zusammenhang sei auch das Justsche Abrechnungsverfahren in Fabrikbetrieben erwähnt, das neuerdings wieder lebhaft umstritten wird; in einer Abhandlung in Heft 5 vom August 1923 der Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis habe ich nachgewiesen, daß es sich bei dem Justschen Verfahren nicht um ein neues Prinzip, sondern höchstens um neue, für bestimmte konkrete Betriebe vielleicht sehr zweckmäßige Ausführungsformen eines bekannten Prinzips handelt.

In der vorliegenden Arbeit wird der Zusammenhang von Buchführung und Kalkulation (Vor- und Nachkalkulation) im Hinblick auf die äußeren wie die inneren Beziehungen der industriellen Unternehmung untersucht und dadurch eine sichere Basis für die Abgrenzung und organische Verbindung von Buchführung und Vor- und Nachkalkulation, für die Zwei- und die Dreiteilung des industriellen Abrechnungswesens, für die Anwendung der richtigen Verrechnungspreise, sowie für den Standort der Berücksichtigung von Marktwertänderungen bei den Aufwendungen und Leistungen und von Gewinn und Verlust innerhalb und am Schlusse des Geschäftsjahres gefunden, wobei sich als normale und ideale Methode für die Ermittlung des Gewinns innerhalb des Geschäftsjahres die direkte Gegenüberstellung von Kosten und Erlösen für die nach außen abgelieferten Gegenstände erweist.

Ich habe bei meinen Arbeiten manche Anregungen von den Herren Professor Dr. F ind e i s e n, Handelshochschule Nürnberg, nunmehr in Leipzig, und Oberstudiendirektor Hans Müller, Privatdozent für industrielles Rechnungswesen an der Handelshochschule Nürnberg, erhalten und möchte ihnen hierfür auch an dieser Stelle meinen verbindlichsten Dank zum Ausdruck bringen.

Nürnberg, im Oktober 1925.

Hans Bergmeir.

Inhaltsverzeichnis.

	Seite
I. Einleitung	1
1. Das Problem	1
2. Die wirtschaftswissenschaftlichen Aufgaben von Buchführung und Kalkulation insgesamt	2
3. Die Zuteilung der Aufgaben an Buchführung und Kalkulation	3
a) Vorrechnung, Vorkalkulation	4
b) Abrechnung (Zwei- und Dreiteilung)	4
Geschäftsbuchführung	4
Betriebsbuchführung	4
Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation)	5
II. Die Vorkalkulation und ihre Beziehungen zur Buchführung	5
1. Charakteristik der Vorkalkulation	5
2. Organische Verbindung von Vorkalkulation und Buchführung	6
III. Die Geschäftsbuchführung	9
1. Charakteristik (Zwei- und Dreiteilung des Abrechnungswesens)	9
2. Periodische Gewinnermittlung	18
IV. Die Betriebsbuchführung	20
Charakteristik:	
1. Die Betriebsbuchführung zugleich Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation): Zweiteilung des Abrechnungswesens	21
2. Trennung der Betriebsbuchführung in Betriebsunkostenbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation): Dreiteilung des Abrechnungswesens	27
V. Die Nachkalkulation	35
1. Charakteristik der Verfahren	35
a) Summarische Zusammenstellung	35
b) Einzel-Zusammenstellung	35
2. Anwendung der Verfahren in der Buchführung	37
a) Summarische Zusammenstellung durch die Betriebsbuchführung (Zweiteilung des Abrechnungswesens)	37
b) Einzel-Zusammenstellung (Dreiteilung des Abrechnungswesens)	38
I. Selbständige Kalkulationskonten in der Fertigungsbuchführung	38
II. Sammelkonten in der Fertigungsbuchführung	42
VI. Die organische Verbindung von Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation)	49
1. Bei summarischer Ermittlung der Fertigungskosten	52
2. Bei Einzel-Nachkalkulation der Fertigungskosten	53
VII. Zusammenfassung der Ergebnisse	55

I. Einleitung.

1. Das Problem.

Buchführung und Kalkulation sind unbestritten überaus wichtige Zweige der Organisation und Verwaltung der industriellen Unternehmung. Hinsichtlich der Aufgaben, die diesen Zweigen zukommen, und insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung des Aufgabenbereiches dieser Zweige untereinander sowie ihrer organischen Verbindung bestehen in Wissenschaft und Praxis große Meinungsverschiedenheiten.

Im folgenden wird untersucht: 1. Welche Aufgaben heute vom Standpunkt der Wirtschaftswissenschaft der Buchführung und Kalkulation insgesamt gestellt werden müssen und 2. welche dieser Aufgaben den einzelnen Zweigen nach ihrer technischen Eignung am zweckmäßigsten zur Lösung zugeteilt werden, so zwar, daß nicht etwa ein der Unternehmung schädliches Aneinander-Vorbeiarbeiten entsteht, sondern im Gegenteil ein planmäßiges Zusammenarbeiten, eine gegenseitige Kontrolle und Ergänzung zwangsläufig gewährleistet, eine organische Verbindung von Buchführung und Kalkulation hergestellt wird¹).

¹) Ergänzend zu Buchführung und Kalkulation tritt die Statistik. In Theorie und Praxis werden der Statistik noch vielfach — unabhängig von der Buchführung — Aufgaben zugewiesen, z. B. die Unkostensammlung und -Gruppierung sowie die monatliche Gewinnberechnung, die auf Grund der besseren Technik (Zwangsläufigkeit, Kontrollfunktionen) nach der neueren Erkenntnis von der doppelten Buchführung zu übernehmen sind. Manchmal wird wenigstens die strikte Übereinstimmung der statistischen Zahlen mit den entsprechenden Konten der doppelten Buchführung gefordert, so hinsichtlich der Unkosten in neuerer Zeit von Herbert Peiser, *Selbstkosten und Erfolg in Buchhaltung, Nachrechnung und Vorrechnung*, Berlin 1924, S. 8 (Ziffer 7). Eine solche, von den einzelnen Konten der Buchführung abhängige Unkostenstatistik kann man aber nicht mehr als selbständige Statistik ansprechen; sie bildet einen Teil der Buchführung, ähnlich wie gewisse Hilfsbücher zu einzelnen Hauptbuchkonten, mögen jene nun in Kontenform oder in anderen Formen geführt werden. Angesichts des Fortschrittes im industriellen Abrechnungswesen dank der organischen Verbindung von Buchführung und Kalkulation und der damit verknüpften ziemlich akkuraten Gewinnermittlung bedeutet die Gewinnermittlung durch eine selbständige Statistik nur noch Stückwerk. Grundsätzlich fällt der Statistik die Aufgabe zu, alle jene Sammlungen, Sortierungen und Gruppierungen von geschäftlichen Zahlen vorzunehmen, die für die Geschäftsführung erforderlich oder wünschenswert sind, sich aber nicht zwangsläufig durch Buchführung und Kalkulation ergeben; es bleibt damit für die Statistik noch ein überaus wichtiges und umfangreiches Gebiet zu bearbeiten.

2. Die wirtschaftswissenschaftlichen Aufgaben von Buchführung und Kalkulation insgesamt.

Die einzelne Wirtschaft im allgemeinen und die industrielle Unternehmung im besonderen können in der heutigen entwickelten Verkehrswirtschaft nicht isoliert für sich bestehen. Sie sind auf den Kapital-, Waren- und Arbeitsmarkt angewiesen und haben die Wirtschafts- und Rechtsordnungen der Staaten, in denen sie ihre Geschäfte betreiben, zu beachten¹⁾.

Die Betriebswirtschaftslehre gliedert sich dementsprechend folgerichtig in die Verkehrslehre, die sich mit den Beziehungen der Unternehmung zur Außenwelt befaßt, und in die wirtschaftliche Betriebslehre, die die inneren Betriebsbeziehungen der Unternehmung erforscht und darstellt²⁾.

Es ist deshalb logisch, auch die Aufgaben, die vom Standpunkte der Wirtschaftswissenschaft der Buchführung und Kalkulation zu stellen sind, nach diesen äußeren und inneren Beziehungen zu gliedern.

Die Gliederung der industriellen Unternehmung nach ihren äußeren und inneren Beziehungen hat auch für die Gliederung des industriellen Abrechnungswesens grundsätzliche Bedeutung, wie in dieser Schrift gezeigt werden soll.

Die nähere Betrachtung der äußeren und inneren Beziehungen der Unternehmung ergibt ohne weiteres eine feste Basis für den Standort der Berücksichtigung von Marktwertänderungen bei den Betriebsaufwendungen und Betriebsleistungen sowie der Ertragsberechnung. Marktwertänderungen und Erträge resultieren aus den Beziehungen der Unternehmung zum Markt, also aus den äußeren Beziehungen der Unternehmung; demnach gehört die Berechnung und Buchung von Marktwertänderungen der Materialien, Löhne und Erzeugnisse und die Ertragsberechnung sowie -buchung in die Rechnungsführung über die äußeren und nicht in die über die inneren Beziehungen der Unternehmung.

Das ökonomische Prinzip zwingt die industrielle Unternehmung zu einer umfangreichen, planmäßigen Rechnungsführung, es verhält sie dazu, den Kapital- und Arbeitsaufwand mit dem Erlös im einzelnen und im ganzen, im voraus und im nachhinein zu vergleichen³⁾ und den voraussichtlichen und den tatsächlichen Ertrag, die Rentabilität im einzelnen und im ganzen zu berechnen und festzustellen.

Die Feststellung des Aufwandes, des Erlöses und des Ertrages erfordert genaue Berechnungen und Aufzeichnungen:

1. Über den äußeren Verkehr der industriellen Unternehmung:

a) Über das Geschäftskapital und seine Veränderungen im einzelnen und im ganzen,

α) über das voraussichtlich erforderliche,

β) über das tatsächliche;

¹⁾ v. Philippovich: Grundriß der politischen Ökonomie, I. Bd., 1921, S. 21, 142ff., 194ff.

²⁾ Nicklisch: Wirtschaftliche Betriebslehre, 1922. S. 1.

³⁾ v. Philippovich, a. a. O., S. 2.

- b) über den Erlös und Ertrag im einzelnen und im ganzen,
 - α) über den voraussichtlichen,
 - β) über den tatsächlichen;
- 2. über die inneren Betriebsvorgänge der industriellen Unternehmung, und zwar über den Aufwand und die Leistungen
 - a) der Unternehmung, ihrer Betriebe und Betriebsabteilungen,
 - α) voraussichtlich,
 - β) tatsächlich;
 - b) mit Bezug auf das einzelne Erzeugnis und auf die einzelnen Gruppen von Erzeugnissen,
 - α) voraussichtlich,
 - β) tatsächlich.

Die Einreihung der Rechnungen über das Geschäftskapital, den Erlös und Ertrag in die Rechnungen und Aufzeichnungen über den äußeren Verkehr gründet sich auf die Beziehungen zwischen den Geschäftsfreunden usw. und der Unternehmung, zwischen Unternehmer und Unternehmung und zwischen Arbeitnehmer und Unternehmung¹⁾.

Daß die Beziehungen zwischen den Geschäftsfreunden usw. und der Unternehmung zu den Beziehungen der Unternehmung nach außen gehören, bedarf keiner Beweisführung.

Es besteht aber auch ein Unterschied der Interessen des Unternehmers und der Unternehmung, wie Volks- und Betriebswirtschaftslehre gleicherweise dartun²⁾, und aus diesem Unterschied ergibt sich folgerichtig auch die Subsumierung der Beziehungen zwischen Unternehmer und Unternehmung unter die äußeren Beziehungen der Unternehmung.

Desgleichen sind Arbeitnehmer und Unternehmung nicht miteinander zu identifizieren. Ihre gegenseitigen Beziehungen fallen deshalb ebenfalls unter die äußeren Beziehungen der Unternehmung. Das Lohnkonto gehört also zunächst in die Rechnungsführung über die äußeren Beziehungen der Unternehmung, d. h. die Geschäftsbuchführung, wie später gezeigt wird, und erst die Weiterverrechnung der Löhne in Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) fällt in den Bereich der inneren Beziehungen der Unternehmung.

Die Einreihung der aus den inneren Betriebsvorgängen resultierenden Aufwendungen und Leistungen unter die inneren Beziehungen der Unternehmung bedarf ebenfalls keiner weiteren Begründung.

3. Die Zuteilung der Aufgaben an Buchführung und Kalkulation.

Die Berechnungen über das voraussichtlich erforderliche Geschäftskapital, die voraussichtlichen Erlöse und Erträge, Aufwendungen und Leistungen bilden zusammen das Vorrechnungswesen. Die Berechnungen

¹⁾ Nicklisch, a. a. O., S. 2, 37ff., 50ff., 61ff., 218ff.

²⁾ z. B. v. Philippovich, a. a. O., S. 142ff. und Nicklisch, a. a. O., S. 37ff.

und Aufzeichnungen über das tatsächliche Geschäftskapital, die tatsächlichen Erlöse und Erträge, Aufwendungen und Leistungen stellen das Nach- oder Abrechnungswesen dar.

a) Vorrechnung, Vorkalkulation.

Die gelegentlich (vor Beginn einer Unternehmung oder eines neuen Geschäftsjahres, vor Angliederung eines neuen Betriebs- oder Fabrikationszweiges oder einer neuen Betriebsabteilung, vor Einführung einer neuen Fabrikationstypen, einer neuen Konstruktion, eines neuen Fabrikationsverfahrens oder vor Anschaffung einer neuen Betriebseinrichtung, vor Aufnahme neuen Kapitals usw.) vorzunehmenden Vorrechnungen über das voraussichtliche Geschäftskapital und die voraussichtlichen Erlöse und Erträge, Aufwendungen und Leistungen, sowie die laufend zur Hereinholung und vor Annahme neuer Aufträge vorzunehmenden Vorkalkulationen der Erzeugnisse gehören zur Domäne der Vorkalkulationsabteilung einer Unternehmung.

Die Vorkalkulationsabteilung umfaßt die Vorrechnungen über die äußeren und inneren Beziehungen der Unternehmung. Wenn auch oft einzelne Vorrechnungen an anderen Stellen der Unternehmung vorgenommen werden, wenn auch in den Großunternehmungen vielfach die Gliederung der Vorkalkulation in eine Werkvorkalkulations- und in eine Verkaufsvorkalkulationsabteilung erfolgt, so handelt es sich da und dort doch nicht um eine systematische Trennung der Vorkalkulationen in solche über die äußeren und inneren Beziehungen der Unternehmung; die Werkvorkalkulationsabteilungen müssen bei ihren Vorrechnungen auch äußere und die Verkaufsvorkalkulationsabteilungen auch innere Beziehungen der Unternehmung berücksichtigen.

b) Abrechnung (Zwei- und Dreiteilung).

Das Abrechnungswesen wird entsprechend den äußeren und inneren Beziehungen der Unternehmung zunächst unterteilt in

1. die Geschäftsbuchführung,
2. die Betriebsbuchführung.

Der Teil des industriellen Abrechnungswesens, der sich mit den Beständen und Veränderungen des Geschäftskapitals, mit den Erlösen für verkaufte Erzeugnisse und Abfälle und mit den Erträgen befaßt, wie sie sich durch den äußeren Verkehr einschließlich der Beziehungen des Unternehmers und der Arbeitnehmer zur Unternehmung tatsächlich ergeben, ist die Geschäftsbuchführung.

Die Rechnungsführung über die tatsächliche Be- und Verarbeitung von Geschäftsvermögensteilen, also über den tatsächlichen Aufwand und die tatsächlichen Leistungen innerhalb der Betriebe und Betriebsabteilungen der Unternehmung fällt der Betriebsbuchführung zu.

In Unternehmungen, die nur ein oder nur einige einheitliche Erzeugnisse herstellen, welche nach Wert und Menge gleichmäßig teilbar sind, kann im allgemeinen auch die Nachkalkulation dieser Erzeugnisse durch die Betriebsbuchführung vorgenommen werden (Zweiteilung des Abrechnungs-

wesens). In den anderen Fällen hat die Berechnung des tatsächlichen Aufwandes und der tatsächlichen Leistungen für das einzelne Erzeugnis und die einzelnen Erzeugnisgruppen innerhalb der Unternehmung durch eine besondere Abteilung, die Nachkalkulation (Fertigungsbuchführung) zu erfolgen (Dreiteilung des Abrechnungswesens)¹⁾.

Entsprechend der Unterteilung der Kalkulation in eine Vorkalkulation und eine Nachkalkulation ergibt sich die Aufgabe, die Beziehungen zwischen Buchführung und Vorkalkulation und zwischen Buchführung und Nachkalkulation klarzulegen und die Möglichkeiten ihrer organischen Verbindung zu erforschen und darzustellen. Das geschieht im folgenden unter II, „Die Vorkalkulation und ihre Beziehungen zur Buchführung“, und unter VI, „Die organische Verbindung von Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation)“.

II. Die Vorkalkulation und ihre Beziehungen zur Buchführung.

1. Charakteristik der Vorkalkulation.

Das hervorstechendste Merkmal der Vorkalkulation ist, daß es sich bei ihr zunächst um voraussichtliche, um Zukunftszahlen, noch nicht um reale Werte handelt; hierdurch unterscheidet sie sich besonders scharf von Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation), die es im wesentlichen mit tatsächlichen Vergangenheits- und Gegenwartswerten zu tun haben.

Da der Mensch ganz allgemein nur sehr bedingt und begrenzt in die Zukunft sehen kann, so sind auch alle seine Vorausberechnungen, die sich auf künftige, möglicher- oder wahrscheinlicherweise eintretende Tatsachen, Beziehungen usw. stützen, nur sehr bedingt und begrenzt zutreffend; es ist das Moment der Unsicherheit, das infolgedessen allen Vorkalkulationen im Gegensatz zu Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) mehr oder weniger innewohnt. Diese Unsicherheit wird naturgemäß um so größer, je ferner die Zukunft liegt, für die die Vorrechnungen anzustellen sind, mit anderen Worten: je größer der Zeitraum

¹⁾ Die Unterteilung des Abrechnungswesens nach den äußeren und inneren Beziehungen der Unternehmung in Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) stimmt übrigens äußerlich überein mit der Bezeichnung der Betriebsbuchführung bzw. Nachkalkulation als Rechnungsführung über Kosten, d. s. in Bewegung gesetzte Vermögensteile, wie sie Calmes in „Die Fabrikbuchhaltung“, 1919, S. 129, anführt, bzw. mit der Unterteilung des Abrechnungswesens, wie sie neuerlich Just in These II seiner Abhandlung „Das Abrechnungsverfahren in Fabrikbetrieben“ in Heft 5, 1923, der Werkstatts-Technik vornimmt, der die Geschäftsbuchführung als Vermögensrechnung, d. i. die Abrechnung über das ruhende Vermögen, die Betriebsbuchführung als Betriebsrechnung, d. i. die Abrechnung über das im Betriebe verbrauchte Vermögen und die besondere Nachkalkulation (Fertigungsbuchführung) als Stückrechnung, d. i. die Abrechnung über das neu erstehende Vermögen bezeichnet.

ist, der zwischen den tatsächlichen Vergangenheits- und Gegenwartswerten und den vorauszuberechnenden Zukunftswerten liegt. Die Unsicherheit der Vorkalkulationen wird also um so kleiner, je mehr diese sich auf tatsächliche Vergangenheits- oder insbesondere Gegenwartswerte stützen können.

Die Unsicherheit der Vorausberechnungen hat zur Folge, daß in den Vorkalkulationen ein Sicherheitszuschlag für die unsichere Vorausberechnung zu machen ist, der bei Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) in der Regel wegfällt. Dieser Sicherheitszuschlag wegen der Unsicherheit der Vorausberechnungen ist nicht zu verwechseln mit den Risikoprämien überhaupt, die für das allgemeine Risiko und die speziellen Risiken der Unternehmung in die Rechnung eingestellt werden, wenn auch jener Sicherheitszuschlag vielfach in die Risikoprämien mit eingeschlossen wird.

Die unsicheren Zukunftszahlen der Vorkalkulation stimmen also in der Regel mit den durch Buchführung und Nachkalkulation später ermittelten tatsächlichen Werten nicht überein, weichen im Gegenteil mehr oder weniger von diesen ab. Vorkalkulation einerseits und Buchführung und Nachkalkulation andererseits können deshalb anscheinend nicht auf der Grundlage von Übereinstimmung, sondern nur auf der Grundlage ihrer Abweichungen oder wenigstens unter Berücksichtigung dieser Abweichungen organisch miteinander verbunden werden, wenn eine solche Verbindung überhaupt möglich ist.

2. Organische Verbindung von Vorkalkulation und Buchführung.

Organisch verbunden mit Buchführung und Nachkalkulation können nur solche Vorkalkulationen werden, die zu den Gegenständen der Buchführung oder Nachkalkulation in bestimmter, konkreter Beziehung stehen, wie etwa in der kameralistischen Buchführung der Etat (Sollrechnung) zur Abrechnung (Istrechnung) oder ganz allgemein der Voranschlag für eine bestimmte Betriebsführung während einer bestimmten Zeit zur späteren Abrechnung darüber oder die Vorkalkulation eines Erzeugnisses oder einer Erzeugnisgruppe zur späteren Nachkalkulation dieses Erzeugnisses oder dieser Gruppe. Soweit es sich hierbei um Vorkalkulationen zur Hereinholung von Aufträgen handelt, kommen demnach für die organische Verbindung nur solche Vorkalkulationen in Betracht, die tatsächlich zu Aufträgen geführt haben, die also mit den tatsächlich erzielten Verkaufspreisen entweder ohne weiteres identisch oder durch die tatsächlich erzielten Verkaufspreise berichtigt worden sind.

Diese durch die erzielten Verkaufspreise sanktionierten oder berichtigten Vorkalkulationen sind also zwar identisch mit den tatsächlichen Verkaufspreisen der Buchführung und Nachkalkulation. Nicht identisch sind aber die vorkalkulierten Selbstkosten und Erträge und die tatsächlich entstandenen Selbstkosten und Erträge in Buchführung und Nachkalkulation, beispielsweise:

$$\text{Vorkalkulation:} \quad V_{15} = S_{13} + E_2,$$

$$\text{Buchführung und Nachkalkulation:} \quad V_{15} = S_{12} + E_3,$$

wobei V erzielter Verkaufspreis, S Selbstkosten und E Ertrag bedeutet.

Der gemeinsame Verkaufspreis bietet nun trotz der Abweichungen in den Selbstkosten und Erträgen die Möglichkeit der organischen Verbindung von Vorkalkulation und Buchführung bzw. Nachkalkulation; beispielsweise durch Unterteilung des als Erfolgskonto geführten Verkaufskontos in Verkaufskonto I (Selbstkosten der Verkaufspreise) und Verkaufskonto II (Gewinn aus den Verkaufspreisen). Angenommen, die erzielten Verkaufspreise eines Monats enthalten laut Vorkalkulation 130000 M. Selbstkosten, nämlich 120000 M. Fertigungskosten und 10000 M. Verkaufskosten, ferner 20000 M. Gewinn. Laut Buchführung bzw. Nachkalkulation haben sich aber die tatsächlichen Selbstkosten für die gleichen Lieferungen nur auf 120000 M., nämlich 112000 M. Fertigungskosten und 8000 M. Verkaufskosten, dagegen der Gewinn auf 30000 M. belaufen. So ergeben sich folgende Kontenskizzen:

Soll	Verkaufskonto I (Selbstkosten)	Haben
An Fabrikatelagerkonto:	M.	Per Verschiedene (Kasse, M. Debitoren):
Fertigungskosten lt. Buchführung bzw. Nachkalkulation in den erzielten Verkaufspreisen	112000	Selbstkosten lt. Vorkalkulation in den erzielten Verkaufspreisen:
An Verkaufskostenkonto:		Fertigungskosten
Verkaufskosten lt. Buchführung in den erzielten Verkaufspreisen	8000	Verkaufskosten
An Verkaufskonto II:		
Zu hoch vorkalkulierte Selbstkosten	10000	

Soll	Verkaufskonto II (Ertrag)	Haben
		Per Verschiedene (Kasse, M. Debitoren):
		Gewinn lt. Vorkalkulation in den erzielten Verkaufspreisen
		20000
		Per Verkaufskonto I:
		Zu niedrig vorkalkulierter Gewinn
		10000

Die Unterteilung des Verkaufskontos kann natürlich noch weitergehen, indem man z. B. besondere Konten für die direkten Materialkosten, die direkten Lohnkosten und die indirekten Fertigungskosten sowie die Verkaufskosten usw. in den erzielten Verkaufspreisen einrichtet.

Angenommen, die vorkalkulierten Fertigungskosten von 120000 M. setzen sich zusammen aus:

50000 M. direkten Materialkosten,

42000 M. direkten Löhnen,

und 28000 M. indirekten Fertigungskosten,

während die tatsächlichen Fertigungskosten von 112000 M. lt. Buchführung bzw. Nachkalkulation sich zusammensetzen aus:

49000 M. direkten Materialkosten,

36000 M. direkten Löhnen

und 27000 M. indirekten Fertigungskosten,

so ergeben sich folgende Kontenskizzen:

Soll	Verkaufskonto Ia (direkte Materialkosten)	Haben	
An Fabrikatelagerkonto:	M.	Per Verschiedene (Kasse, M. Debitoren):	
Direkte Materialkosten in den erzielten Verkaufspreisen lt. Buchführung bzw. Nachkalkulation	49 000	Direkte Materialkosten in den erzielten Verkaufspreisen laut Vorkalkulation	50 000
An Verkaufskonto II:			
Zu hoch vorkalkulierte direkte Materialkosten	1 000		

Soll	Verkaufskonto Ib (direkte Löhne)	Haben	
An Fabrikatelagerkonto:	M.	Per Verschiedene (Kasse, M. Debitoren):	
Direkte Löhne in den erzielten Verkaufspreisen lt. Buchführung bzw. Nachkalkulation	36 000	Direkte Löhne in den erzielten Verkaufspreisen lt. Vorkalkulation	42 000
An Verkaufskonto II:			
Zu hoch vorkalkulierte Löhne	6 000		

Soll	Verkaufskonto Ic (indirekte Fertigungskosten)	Haben	
An Fabrikatelagerkonto:	M.	Per Verschiedene (Kasse, M. Debitoren):	
Indirekte Fertigungskosten in den erzielten Verkaufspreisen lt. Buchführung bzw. Nachkalkulation	27 000	Indirekte Fertigungskosten in den erzielten Verkaufspreisen lt. Vorkalkulation	28 000
An Verkaufskonto II:			
Zu hoch vorkalkulierte indirekte Fertigungskosten . .	1 000		

Soll	Verkaufskonto Id (Verkaufskosten)	Haben	
An Verkaufskostenkonto:	M.	Per Verschiedene (Kasse, M. Debitoren):	
Verkaufskosten in den erzielten Verkaufspreisen lt. Buchführung	8 000	Verkaufskosten in den erzielten Verkaufspreisen lt. Vorkalkulation	10 000
An Verkaufskonto II:			
Zu hoch vorkalkulierte Verkaufskosten	2 000		

Soll	Verkaufskonto II (Gewinn)	Haben	
		Per Verschiedene (Kasse, M. Debitoren):	
		Gewinn in den erzielten Verkaufspreisen lt. Vorkalkulation	20 000
		Per Verkaufskonto Ia-d:	
		Zu hoch vorkalkulierte direkte Materialkosten	1 000
		direkte Löhne	6 000
		indirekte Fertigungsk.	1 000
		Verkaufskosten	2 000
		= Zu niedrig vorkalkulierter Gewinn	10 000

Verzichtet man auf die Verbuchung der Verschiedenheiten zwischen den Selbstkosten und Erträgen in Vorkalkulation und in Buchführung bzw. Nachkalkulation, beschränkt man sich vielmehr auf die Verbuchung der Verkaufspreise einerseits und der Selbstkosten und Erträge in Buchführung und Nachkalkulation andererseits und verbindet nur diese organisch miteinander, dann hat man es formell nicht mehr mit einer Verbindung von Vorkalkulation und Buchführung bzw. Nachkalkulation zu tun, sondern nur noch mit einer organischen Verbindung von Buchführung und Nachkalkulation und damit mit einer Aufgabe des Abrechnungswesens; trotzdem ist darin infolge der gemeinsamen Verkaufspreise materiell auch eine Verbindung von Vorkalkulation mit Buchführung bzw. Nachkalkulation enthalten.

Grundsätzlich ähnlich den durch die erzielten Verkaufspreise sanktionierten oder berichtigten Vorkalkulationen ist der von der zuständigen Stelle genehmigte Etat (Voranschlag), nur daß hier ein solcher Unterschied, wie Selbstkosten und Erträge in Vorkalkulation und in Buchführung und Nachkalkulation, in der Regel überhaupt nicht besteht. Die Beziehungen zwischen dieser Sollrechnung und der Istrechnung und ihre organische Verbindung darzustellen, ist also eine Aufgabe der Abrechnung.

Als Ergebnis dieser Darlegungen kann festgehalten werden: Vorkalkulation einerseits und Buchführung und Nachkalkulation andererseits haben die erzielten Verkaufspreise, den genehmigten Etat gemeinsam. Auf der Grundlage dieser gemeinsamen Werte ist eine organische Verbindung von Vorkalkulation mit Buchführung und Nachkalkulation möglich, auch wenn, was die Regel ist, Selbstkosten und Erträge laut Vorkalkulation verschieden von den Selbstkosten und Erträgen laut Buchführung bzw. Nachkalkulation sind. Verzichtet man auf die kontenmäßige Darstellung dieser Unterschiede der Selbstkosten und Erträge und beschränkt man sich lediglich auf die Verbuchung von tatsächlichen Selbstkosten und Erträgen und von erzielten Verkaufspreisen, dann hat man es formell lediglich mit Buchführung und Nachkalkulation sowie ihrer organischen Verbindung, also mit einer Aufgabe des Abrechnungswesens zu tun; nichtsdestoweniger ist auch in solchen Fällen infolge der gemeinsamen Verkaufspreise materiell eine Verbindung von Vorkalkulation mit Buchführung bzw. Nachkalkulation gegeben. Auch die organische Verbindung von genehmigtem Etat (Sollrechnung) und Istrechnung gehört in das Gebiet des Abrechnungswesens.

III. Die Geschäftsbuchführung.

1. Charakteristik.

Man kann unbestritten feststellen, daß die große Mehrheit der maßgebenden Theoretiker für die industrielle Unternehmung die doppelte Buchführung fordert. Es erübrigt sich deshalb, hier näher auf die verschiedenen Buchführungssysteme einzugehen und die Vorzüge der doppelten Buchführung besonders hervorzuheben. Nur darauf sei hingewiesen, daß sich das Prinzip der doppelten Buchführung bekanntlich auf einige wenige Gleichungen

zurückführen läßt¹⁾ und es sich nur um unzweckmäßige Ausführungsformen handelt, wenn hier und da Klagen über angeblich mangelhafte Anpassungsfähigkeit der doppelten Buchführung, insbesondere an komplizierte industrielle Unternehmungen, laut wurden und werden. Bei der großen Einfachheit und Anwendungsmöglichkeit des Prinzips der doppelten Buchführung wird es deshalb ein vergebliches Bemühen bleiben, an die Stelle dieses Prinzips ein noch einfacheres und anwendungsfähigeres zu setzen. Bei näherem Zusehen entpuppen sich auch die bisherigen, in letzter Zeit namentlich auch von Ingenieuren ausgehenden Versuche auf diesem Gebiete, soweit sie überhaupt brauchbar sind, als besondere, für konkrete Betriebe zweifellos oft überaus wertvolle Ausführungsformen des bekannten Prinzips der doppelten Buchführung. Wenn in der vorliegenden Arbeit von Buchführung schlechthin die Rede ist, so ist darunter stets die doppelte Buchführung gemeint.

Die Geschäftsbuchführung im besonderen ist jener Teil des industriellen Abrechnungswesens, der sich mit den Beständen und den Veränderungen des Geschäftskapitals, mit den Erlösen für verkaufte Erzeugnisse und Abfälle und mit den Erträgen befaßt, wie sie sich durch den äußeren Verkehr der Unternehmung einschließlich der Beziehungen des Unternehmers und der Arbeitnehmer zur Unternehmung tatsächlich ergeben.

Sie besitzt im einzelnen hauptsächlich Konten:

- a) Für die Anlagen und Einrichtungen,
- b) für die Bestände an Materialien, Halb- und Ganzfabrikaten, Forderungen und Zahlungsmitteln,
- c) für das eigene Geschäftskapital einschließlich des Reservekapitals und der Gewinn- und Verlustrechnung und für die fremden Geschäftskapitalien.
- d) für den Vertrieb der Erzeugnisse und Abfälle.

Die Geschäftsbuchführung der industriellen Unternehmung ist im wesentlichen identisch mit der Buchführung des Warenhandels, nur daß sie auch über Vermögensteile Rechnung führt, die im Warenhandel nicht oder nur im kleinen Umfange vorkommen, wie die Fabrikanlagen und -einrichtungen, Rohstoffe, Hilfsmaterialien und Halbfabrikate, und daß sie die Fabrikate in der Regel nicht von fremden Lieferanten, sondern von der Betriebsbuchführung bzw. Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) verrechnet erhält, wogegen sie an diese alle Betriebsaufwendungen verrechnet.

Die Zeiten, in denen man das Warenkonto des reinen Warenhandels schematisch auf die industrielle Unternehmung übertrug und die Beschaffung, Lagerung und Abgabe der Roh- und Hilfsmaterialien an den Betrieb, die Fertigung, Lagerung und den Vertrieb der Erzeugnisse im „Warenkonto“ ohne jede Unterteilung zur Darstellung brachte, sind vorüber. Es ist namentlich den bahnbrechenden Arbeiten Schär²⁾ und den sie weiter entwickelnden

¹⁾ Schär: Einführung in das Wesen der doppelten Buchhaltung auf wirtschaftlicher und mathematischer Grundlage für Ingenieure usw. Berlin 1911. Derselbe: Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl., S. 11ff. Berlin 1922.

²⁾ Schär: Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl. Berlin: Julius Springer 1922. Abschnitte über kalkulatorische und Fabrikbuchhaltung.

Arbeiten von Calmes¹⁾ zu danken, daß hier durch die Trennung der gemischten Bestandskonten in reine Bestandskonten und Erfolgskonten große Fortschritte erzielt wurden. In der neuzeitlichen industriellen Buchführung hat man ein oder mehrere reine Bestandskonten für die Beschaffung, Lagerung und Betriebsabgabe der Roh- und Hilfsmaterialien, ein oder mehrere reine Bestandskonten für die Löhne und Gehälter sowie die sonstigen Betriebskosten (Betriebsunkosten), ein oder mehrere reine Bestandskonten für die Lagerung der Fertig- und Halbfabrikate, ein oder mehrere Erfolgskonten für den Vertrieb der Fabrikate. Insbesondere in der Geschäftsbuchführung werden die Roh- und Hilfsmaterialien am Anfang des Geschäftsjahres und bei der Anschaffung den Materialkonten belastet sowie bei der Abgabe an die Betriebs- bzw. Fertigungsbuchführung mit den Buchwerten kreditiert; der Saldo ergibt den Bestand an Roh- und Hilfsmaterialien. Die tatsächlichen Löhne und Gehälter werden in der Geschäftsbuchführung zunächst einem oder mehreren Löhne- und Gehälterkonten belastet und dann teils an die Betriebs- bzw. Fertigungsbuchführung weiter verrechnet und teils dem Verkaufskostenkonto in der Geschäftsbuchführung belastet. Die tatsächlichen sonstigen Betriebskosten werden zunächst in der Geschäftsbuchführung einem oder mehreren Betriebskostenkonten belastet und dann an die Betriebs- bzw. Fertigungsbuchführung weiter verrechnet. Die fertiggestellten Fabrikate und die am Jahresschluß in Arbeit befindlichen Fabrikate werden in der Geschäftsbuchführung einem oder mehreren Fabrikatelagerkonten zu den Fertigungskosten belastet. Bei Verkauf von Fabrikaten wird das (oder die) Fabrikatelagerkonto mit deren Fertigungskosten einschließlich eventuellen Lagerkosten entlastet; der Saldo ergibt den Fertigungswert des Bestandes an Fertig- und Halbfabrikaten. Das (oder die) Vertriebskonto wird für die verkauften Fabrikate mit den Fertigungs- und etwaigen Lagerkosten, desgleichen mit den Verkaufskosten belastet und für den Verkaufserlös entlastet; der Saldo ergibt den Verkaufsgewinn.

Die folgenden Kontenskizzen mögen das Gesagte verdeutlichen.

a) Zweiteilung des Abrechnungswesens in Geschäfts- und in Betriebsbuchführung.

α) Direkte Verbuchung ohne Zentralkonten. (Die Geschäftsbuchführung bilanziert nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit der Betriebsbuchführung.)

Kontenskizzen in der Geschäftsbuchführung.

Soll	1. Geschäftskonto: Materialien	Haben
An Bilanz:	M.	Per Betriebskonto Mate-
Bestände laut Inventur . .	1400 000	rialien:
		M.
An Verschiedene (Kasse, Kreditoren):		Abgabe an den Betrieb laut
Zugänge laut Rechnungen .	218 000	Aufstellung
		200 000

(Reines Bestandskonto; der Sollsaldo gibt den Buchwert des Bestandes an Materialien an.)

¹⁾ Calmes: Die Fabrikbuchhaltung. 1919.

Soll		2. Geschäftskonto: Löhne und Gehälter		Haben	
An Kasse:		M.		Per Betriebskonto Löhne und Gehälter:	
Zugänge:				Anteil des Betriebes . . .	120000
1. Lohnwoche . .	26000			Per Verkaufskostenkonto:	
2. „	25000			Anteil des Vertriebes . . .	28000
3. „	24000				
4. „	26000				
Monatsgehälter . .	47000	148000			

(Reines Bestandskonto; ein etwaiger Sollsaldo gibt den Buchwert der noch nicht weiterverrechneten Löhne und Gehälter an.)

Soll		3. Geschäftskonto: Sonstige Betriebskosten (Betriebsunkosten)		Haben	
An Verschiedene (Kasse, Kreditoren):		M.		Per Betriebskonto Sonstige Betriebskosten:	M.
Zugänge laut Rechnungen usw.	100000			Verrechnung an den Betrieb	100000

(Reines Bestandskonto; ein etwaiger Sollsaldo gibt den Buchwert der noch nicht weiterverrechneten sonstigen Betriebskosten an.)

Soll		4. Geschäftskonto: Fertigfabrikate (Lager)		Haben	
An Bilanz:				Per Verkaufskonto:	M.
Bestände laut Inventur . .	1200000			Verkaufte Fertigfabrikate zum Fertigungspreis . . .	340000
An Betriebskonto Leistungen:					
Zugänge laut Kartei	400000				

(Reines Bestandskonto; der Sollsaldo gibt den Buchwert des Bestandes an Fertigfabrikaten an.)

Soll		5. Verkaufskostenkonto		Haben	
An Verschiedene (Kasse, Kreditoren):		M.		Per Verkaufskonto:	M.
Zugänge laut Rechnungen usw.	24000			Übertrag des Saldos . . .	52000
An Geschäftskonto Löhne und Gehälter:					
Anteil des Vertriebes . . .	28000				

(Unterkonto des Verkaufskontos.)

Soll		6. Verkaufskonto		Haben	
An Geschäftskonto Fertigfabrikate:		M.		Per Verschiedene (Kasse, Debitoren):	M.
Fertigungskosten der verkauften Fabrikate	340000			Verkaufserlös	440000
An Verkaufskostenkonto:					
Übertrag der Verkaufskosten	52000				

(Erfolgskonto; der Habenüberschuß = Gewinn.)

Bei Anwendung von Zentralkonten in Geschäfts- und Betriebsbuchführung tritt an die Stelle der verschiedenen Betriebskonten das Betriebszentralkonto, und es ergeben sich folgende Kontenskizzen für die Geschäftsbuchführung:

β) Verbuchung mittels Zentralkonten.
(Die Geschäftsbuchführung bilanziert selbständig.)

Soll	1. Geschäftskonto: Materialien		Haben
An Bilanz:	M.		Per Betriebszentralkonto:
Bestände laut Inventur	. 1400 000		Abgabe an den Betrieb laut
An Verschiedene (Kasse, Kreditoren):			Aufstellung
Zugänge laut Rechnungen.	218 000		200 000
(Reines Bestandskonto; der Sollsaldo gibt den Buchwert des Bestandes an Materialien an.)			

Soll	2. Geschäftskonto: Löhne und Gehälter		Haben
An Kasse:	M.		Per Betriebszentralkonto:
Zugänge:			Anteil des Betriebes . . .
1. Lohnwoche . . .	26 000		120 000
2. „ . . .	25 000		Per Verkaufskostenkonto:
3. „ . . .	24 000		Anteil des Vertriebes . . .
4. „ . . .	26 000		28 000
Monatsgehälter . . .	47 000	148 000	
(Reines Bestandskonto; ein etwaiger Sollsaldo gibt den Buchwert der noch nicht weiterverrechneten Löhne und Gehälter an.)			

Soll	3. Geschäftskonto: Sonstige Betriebskosten		Haben
An Verschiedene (Kasse, Kreditoren):	M.		Per Betriebszentralkonto:
Zugänge laut Rechnungen			Verrechnung an den Betrieb
usw.	100 000		100 000
(Reines Bestandskonto; ein etwaiger Sollsaldo gibt den Buchwert der noch nicht weiterverrechneten sonstigen Betriebskosten an.)			

Soll	4. Geschäftskonto: Fertigfabrikate (Lager)		Haben
An Bilanz:	M.		Per Verkaufskonto: M.
Bestände laut Inventur	. 1200 000		Verkaufte Fertigfabrikate
An Betriebszentralkonto:			zum Fertigungspreis . . .
Zugänge laut Kartei . . .	400 000		340 000
(Reines Bestandskonto; der Sollsaldo gibt den Buchwert des Bestandes an Fertigfabrikaten an.)			

Soll	5. Betriebszentralkonto (in der Geschäftsbuchführung)		Haben
An Geschäftskonto	M.		Per Geschäftskonto
Materialien:			Fertigfabrikate:
Abgabe laut Aufstellung . .	200 000		Leistungen laut Kartei . .
An Geschäftskonto			400 000
Löhne und Gehälter:			
Anteil des Betriebes . . .	120 000		
An Geschäftskonto Son-			
stige Betriebskosten:			
Verrechnung an den Betrieb	100 000		
(Reines Bestandskonto; der Sollsaldo gibt das „Guthaben“ der Geschäfts- buchführung bei der Betriebsbuchführung an; dieses entspricht dem Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate.)			

Soll		6. Verkaufskostenkonto		Haben	
An Verschiedene (Kasse, Kreditoren):	M.	Per Verkaufskonto:	M.		
Zugänge laut Rechnungen usw.	24000	Übertrag des Saldos	52000		
An Geschäftskonto					
Löhne und Gehälter:					
Anteil des Vertriebes	28000				
(Unterkonto des Verkaufskontos.)					

Soll		7. Verkaufskonto		Haben	
An Geschäftskonto	M.	Per Verschiedene (Kasse, Debitoren):	M.		
Fertigfabrikate:		Verkaufserlös	440000		
Fertigungskosten der verkauften Fabrikate	340000				
An Verkaufskostenkonto:					
Übertrag der Verkaufskosten	52000				
(Erfolgskonto; der Habensaldo = Gewinn.)					

Natürlich ist eine weitere Unterteilung der Konten der Geschäftsbuchführung möglich, z. B. des Geschäftskontos Materialien in Konten für Rohstoffe, für Teile und für Betriebsmaterialien, des Löhne- und Gehälterkontos in Lohnkonto und in Gehaltskonto, des Verkaufskontos in Verkaufskonten für verschiedene Fabrikatgruppen, Abnehmerkreise usw. usw.

b) Dreiteilung des Abrechnungswesens in Geschäfts-, Betriebs- und Fertigungsbuchführung

α) Direkte Verbuchung ohne Zentralkonten. (Die Geschäftsbuchführung bilanziert nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit Betriebs- und Fertigungsbuchführung.)

Kontenskizzen in der Geschäftsbuchführung.

Soll		1. Geschäftskonto: Materialien		Haben	
An Bilanz:	M.	Per Fertigungskonten	M.		
Bestände laut Inventur . .	1400000	1, 2, 7, 9, 15:			
An Verschiedene (Kasse, Kreditoren):		Direkte Materialkosten laut Nachkalkulation	160000		
Zugänge laut Rechnungen	218000	Per Betriebsunkosten-			
		konto Materialien:			
		Indirekte Materialkosten .			
		laut Unkostensammlung . .	40000		

(Reines Bestandskonto; der Sollsaldo gibt den Buchwert des Bestandes an Materialien an.)

Soll		2. Geschäftskonto: Löhne und Gehälter		Haben	
An Kasse:	M.	Per Fertigungskosten	M.		
Zugänge:		1, 2, 7, 9, 15:			
1. Lohnwoche . .	26000	Direkte Löhne laut Nach-			
2. „ . .	25000	kalkulation	80000		
3. „ . .	24000	Per Betriebsunkostenkonto			
4. „ . .	26000	Löhne und Gehälter:			
Monatsgehälter . .	47000	Indirekte Löhne u. Gehälter			
	148000	laut Unkostensammlung .	40000		
		Per Verkaufskostenkonto:			
		Anteil des Vertriebes . . .	28000		

(Reines Bestandskonto; ein etwaiger Sollsaldo gibt den Buchwert der noch nicht weiterverrechneten Löhne und Gehälter an.)

Soll		3. Geschäftskonto: Sonstige Betriebskosten		Haben	
An Verschiedene (Kasse, Kreditoren):	M.	Per Fertigungskonten 1, 2, 7, 9, 15:	M.		
Zugänge laut Rechnungen		Sonstige direkte Fertigungskosten laut Nachkalkulation	40000		
usw.	100000	Per Betriebsunkostenkonto			
		Sonstige Betriebsunkosten:			
		Sonstige Betriebsunkosten laut Unkostensammlung .	60000		

(Reines Bestandskonto; ein etwaiger Sollsaldo stellt den Buchwert der noch nicht weiterverrechneten sonstigen direkten Fertigungskosten bzw. Betriebsunkosten dar.)

Soll		4. Geschäftskonto: Fertigfabrikate (Lager)		Haben	
An Bilanz:	M.	Per Verkaufskonto:	M.		
Bestände laut Inventur . .	1200000	Verkaufte Fertigfabrikate (Fertigungskosten)	340000		
An Fertigungskonten 1, 7, 15:					
Zugänge an Fertigfabrikaten laut Nachkalkulation . . .	390000				

(Reines Bestandskonto; der Sollsaldo stellt den Buchwert des Bestandes an Fertigfabrikaten dar.)

Soll		5. Verkaufskontenkonto		Haben	
An Verschiedene (Kasse, Kreditoren):	M.	Per Verkaufskonto:	M.		
Zugänge laut Rechnungen		Übertrag des Saldo. . . .	52000		
usw.	24000				
An Geschäftskonto Löhne und Gehälter:					
Anteil des Vertriebes . . .	28000				

(Unterkonto des Verkaufskontos.)

Soll		6. Verkaufskonto		Haben	
An Geschäftskonto Fertigfabrikate:	M.	Per Verschiedene (Kasse, Debitoren):	M.		
Fertigungskosten der verkauften Fabrikate	340000	Verkaufserlös	440000		
An Verkaufskontenkonto:					
Übertrag des Saldos . . .	52000				

(Erfolgskonto; der Habenüberschuß = Verkaufsgewinn.)

Bei Anwendung von Zentralkonten tritt an die Stelle der verschiedenen Betriebsunkostenkonten das Betriebszentralkonto und an die Stelle der verschiedenen Fertigungskonten das Fertigungszentralkonto; es ergeben sich folgende Kontenskizzen für die Geschäftsbuchführung:

β) Verbuchung mittels Zentralkonten. (Die Geschäftsbuchführung bilanziert selbständig.)

Soll		1. Geschäftskonto: Materialien		Haben	
An Bilanz:	M.	Per Fertigungszentral-	M.		
Bestände laut Inventur . .	1400 000	konto:			
An Verschiedene (Kasse,		Direkte Materialkosten laut			
Kreditoren):		Nachkalkulation	160 000		
Zugänge laut Rechnungen	218 000	Per Betriebszentralkonto:			
		Indirekte Materialkosten			
		laut Unkostensammlung .	40 000		

(Reines Bestandskonto; der Sollsaldo gibt den Buchwert des Bestandes an Materialien an.)

Soll		2. Geschäftskonto: Löhne und Gehälter		Haben	
An Kasse:	M.	Per Fertigungszentral-	M.		
Zugänge:		konto:			
1. Lohnwoche . .	26 000	Direkte Löhne laut Nach-			
2. „ . .	25 000	kalkulation	80 000		
3. „ . .	24 000	Per Betriebszentralkonto:			
4. „ . .	26 000	Indirekte Löhne u. Gehälter			
Monatsgehälter . .	47 000	laut Unkostensammlung .	40 000		
	148 000	Per Verkaufskontenkonto:			
		Anteil des Vertriebes . . .	28 000		

(Bestandskonto; ein etwaiger Sollsaldo zeigt den Buchwert der noch nicht weiterverrechneten Löhne und Gehälter an.)

Soll		3. Geschäftskonto: Sonstige Betriebskosten		Haben	
An Verschiedene (Kasse,	M.	Per Fertigungszentral-	M.		
Kreditoren):		konto:			
Zugänge laut Rechnungen		Sonstige direkte Fertigungs-			
usw.	100 000	kosten laut Nachkalkulation	40 000		
		Per Betriebszentralkonto:			
		Sonstige Betriebsunkosten			
		laut Unkostensammlung .	60 000		

(Reines Bestandskonto; ein etwaiger Sollüberschuß stellt den Buchwert der noch nicht weiterverrechneten sonstigen Betriebskosten dar.)

Soll		4. Geschäftskonto: Fertigfabrikate (Lager)		Haben	
An Bilanz:	M.	Per Verkaufskonto:	M.		
Bestände laut Inventur . .	1200 000	Verkaufte Fertigfabrikate			
An Fertigungszentral-		zu Fertigungskosten	340 000		
konto:					
Zugänge an Fertigfabrikaten					
zu Fertigungskosten laut					
Nachkalkulation	390 000				

(Reines Bestandskonto; der Sollüberschuß gibt den Buchwert des Bestandes an Fertigfabrikaten an.)

Soll		5. Betriebszentralkonto (in der Geschäftsbuchführung)		Haben	
An Geschäftskonto	M.				
Materialien:					
Indirekte Materialkosten					
laut Unkostensammlung .	40 000				
An Geschäftskonto Löhne					
und Gehälter:					
Indirekte Löhne u. Gehälter					
laut Unkostensammlung .	40 000				
An Geschäftskonto Son-					
stige Betriebskosten:					
Sonstige Betriebsunkosten					
laut Unkostensammlung .	60 000				

(Reines Bestandskonto; der Sollüberschuß zeigt das „Guthaben“ der Geschäftsbuchführung bei der Betriebsbuchführung an, das durch die „Schuld“ der Geschäftsbuchführung an die Fertigungsbuchführung laut Fertigungszentralkonto verringert oder ausgeglichen wird. Die algebraische Summe der Salden des Betriebs- und des Fertigungszentralkontos entspricht dem Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate; im vorliegenden Fall ergibt sich ein Buchwert an angefangenen Fabrikaten von M. 30000, wie aus nachfolgender Rechnung ersichtlich ist:

Sollsaldo des Betriebszentralkontos . .	M. 140000
Habensaldo des Geschäftszentralkontos	<u>M. 110000</u>
Überschuß des Sollsaldo über den Habensaldo	M. 30000,

d. h. die Geschäftsbuchführung hat bei dem Betrieb (Betriebs- und Fertigungsbuchführung zusammengenommen) ein „Guthaben“ in Form des Buchwertes von M. 30000 der in Arbeit befindlichen Fabrikate.)

Soll		Haben
6. Fertigungszentralkonto (in der Geschäftsbuchführung)		
An Geschäftskonto	M.	Per Geschäftskonto
Materialien:		Fertigfabrikate:
Direkte Materialkosten laut		Ablieferung von Fertigfabri-
Nachkalkulation	160000	katen zu Fertigungskosten
An Geschäftskonto Löhne		laut Nachkalkulation
und Gehälter:		390000
Direkte Löhne laut Nach-		
kalkulation	80000	
An Geschäftskonto Son-		
stige Betriebskosten:		
Sonstige direkte Fertigungs-		
kosten laut Nachkalkulation	40000	

(Reines Bestandskonto; der Habenüberschuß zeigt die „Schuld“ der Geschäftsbuchführung an die Fertigungsbuchführung an, ein etwaiger Sollüberschuß ein „Guthaben“ der ersteren bei der letzteren. Diese Schuld oder dieses Guthaben wird verringert, vergrößert oder ausgeglichen durch das „Guthaben“ der Geschäftsbuchführung bei der Betriebsbuchführung; siehe die Bemerkung am Schlusse des Betriebszentralkontos.)

Soll		Haben
7. Verkaufskostenkonto		
An Verschiedene (Kasse,	M.	Per Verkaufskonto:
Kreditoren):		Übertrag des Saldos . . .
Zugänge laut Rechnungen		52000
usw.	24000	
An Geschäftskonto Löhne		
und Gehälter:		
Anteil des Vertriebes . . .	28000	

(Unterkonto des Verkaufskontos.)

Soll		Haben
8. Verkaufskonto		
An Geschäftskonto	M.	Per Verschiedene (Kasse,
Fertigfabrikate:		Debitoren):
Fertigungskosten der ver-		Verkaufserlös
kauften Fabrikate	340000	440000
An Verkaufskostenkonto:		
Übertrag des Saldos . . .	52000	

(Erfolgskonto; Habenüberschuß = Verkaufsgewinn.)

Natürlich ist auch hier eine weitere Unterteilung der Geschäftskonten möglich.

Der Jahresgewinn wird in der bekannten Weise mit Hilfe der Inventur ermittelt; etwaige vorrätige, der Betriebsbuchführung bereits belastete Betriebsunkostenmaterialien und etwaige angefangene Erzeugnisse am Jahres-schluß werden zu diesem Zwecke transitorisch von der Betriebsbuchführung bzw. Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) der Geschäftsbuchführung überwiesen.

Die Ermittlung des Verkaufsgewinnes für kürzere Perioden (Monat) innerhalb des Geschäftsjahres geschieht mittelst Erfolgskonten (Verkaufskonten für jede Fabrikatgruppe usw.), die mit den Selbstkosten der verkauften oder sonst außerhalb der Unternehmung abgelieferten Erzeugnisse usw. belastet und mit den Erlösen erkannt werden. Der Saldo dieser Konten zeigt dann den jeweiligen Verkaufsgewinn oder -verlust (siehe obige Konten-skizzen). Diese Methode kann als direkte bezeichnet werden.

In Großbetrieben besteht vielfach eine organisatorische und räumliche Trennung von Fertigung und Vertrieb. Die Erzeugnisse werden der Vertriebs-
abteilung von der Fertigungsabteilung nicht zu den tatsächlichen Fertigungskosten, sondern zu vorkalkulierten „Werkspreisen“ in Rechnung gestellt. In der Geschäftsbuchführung der Fertigungsabteilung erscheint auf dem Verkaufskonto als Verkaufserlös nicht der Verkaufspreis, den die Kundenschaft zahlt, sondern eben der vorkalkulierte Werkspreis. Der sich durch Gegenüberstellung von tatsächlichen Fertigungskosten der verkauften Erzeugnisse und von verrechneten „Werkspreisen“ ergebende Gewinn bzw. Verlust in der Fertigungsabteilung wird als „Fabrikationsgewinn“ bzw. „Fabrikationsverlust“, der Gewinn bzw. Verlust in der Vertriebsabteilung, die hier den Charakter eines reinen Warenhandelsgeschäftes hat, als „Verkaufsgewinn“ bzw. „Verkaufsverlust“ bezeichnet. In Wirklichkeit handelt es sich nur um eine mehr oder weniger willkürliche Teilung des eigentlichen Gewinnes bzw. Verlustes. Je nachdem, ob man den „Werkspreis“ höher oder niedriger vorkalkuliert und der Vertriebsabteilung verrechnet, ist im allgemeinen das Ergebnis in der Fertigungsabteilung höher oder niedriger und dementsprechend umgekehrt das Ergebnis in der Vertriebsabteilung niedriger oder höher. Erst durch Zusammenfassung der Ergebnisse von Fertigung und Vertrieb erhält man den eigentlichen Verkaufsgewinn bzw. -verlust.

2. Periodische Gewinnermittlung innerhalb des Geschäftsjahres.

Wie in einer Abhandlung des Verfassers¹⁾ über das Justsche Verfahren der Abrechnung in Fabriken systematisch dargelegt wurde, gibt es für die periodische Ermittlung des Betriebsergebnisses innerhalb des Geschäftsjahres folgende einwandfreie Methoden:

1a) Die ganze Erzeugung einer Rechnungsperiode (etwa eines Monats) wird in dieser restlos abgesetzt. Am Anfang und Ende einer Rechnungsperiode sind unfertige Gegenstände entweder nicht in Arbeit oder sie lassen sich leicht

¹⁾ Die organische Verbindung von industrieller Kalkulation und doppelter Buchhaltung in Zeitschrift für Handelswissenschaft u. Handelspraxis, August 1923, Heft 5, S. 100.

feststellen. Den summarisch ermittelten Fertigungskosten aller erzeugten fertigen Gegenstände + Verkaufskosten wird der Verkaufserlös gegenübergestellt. In der Zwei- bzw. Dreiteilung des industriellen Abrechnungswesens gelangen die Betriebskosten zunächst von der Geschäftsbuchführung entweder ganz an die Betriebsbuchführung, die zugleich Fertigungsbuchführung ist (wenn die restlos abgesetzte Erzeugung auch noch nach Menge und Wert gleichmäßig teilbar ist), oder teils direkt, teils über die Betriebsbuchführung an die Fertigungsbuchführung und schließlich als Betriebsleistungen an die Geschäftsbuchführung. In der Geschäftsbuchführung erfolgt dann die Gegenüberstellung der Fertigungskosten der erzeugten, hier zugleich verkauften Gegenstände sowie der Verkaufskosten einerseits und des Verkaufserlöses andererseits. Die Methode 1a) der periodischen Gewinnermittlung stimmt also überein mit der im vorigen Abschnitt angedeuteten direkten Methode.

1b) Die ganze Erzeugung einer Rechnungsperiode wird zwar nicht restlos innerhalb dieser verkauft, aber sie ist wenigstens nach Menge und Wert gleichmäßig teilbar und am Anfang und Schlusse der Periode sind unfertige Arbeiten entweder überhaupt nicht vorhanden oder sie lassen sich leicht feststellen. Die Fertigungskosten der verkauften Erzeugnisse werden durch Multiplikation der verkauften Menge mit dem auf summarischem Wege festgestellten Fertigungseinheitspreis ermittelt und zusammen mit den Verkaufskosten den Verkaufserlösen dieser Menge gegenübergestellt. In der Zweiteilung des Abrechnungswesens kommen die Betriebskosten zunächst von der Geschäftsbuchführung an die Betriebsbuchführung, die hier zugleich Fertigungsbuchführung ist, und dann als Betriebsleistung an die Geschäftsbuchführung zurück. In der Geschäftsbuchführung werden dann die Fertigungskosten der verkauften Fabrikate und die Verkaufskosten den Verkaufserlösen gegenübergestellt. Auch die Methode 1b) stimmt also mit der weiter oben angedeuteten direkten überein.

2a) Die ganze Erzeugung einer Rechnungsperiode wird zwar weder innerhalb dieser restlos verkauft, noch ist sie nach Wert und Menge gleichmäßig teilbar, aber am Anfang und Ende einer Rechnungsperiode sind unfertige Gegenstände entweder nicht in Arbeit oder sie sind leicht feststellbar. Die summarisch zusammengestellten gesamten Fertigungskosten und Verkaufskosten einer Rechnungsperiode einerseits werden gegenübergestellt den Verkaufserlösen der in dieser Periode verkauften Erzeugnisse und den durch Einzelkalkulation berechneten Fertigungskosten der in der gleichen Periode erzeugten, aber nicht verkauften Gegenstände einschließlich selbstgefertigter Neueinrichtungen andererseits; gegebenenfalls kommen zu jenen gesamten Fertigungskosten der laufenden Rechnungsperiode noch die Fertigungskosten der aus früheren Rechnungsperioden stammenden, aber erst in der laufenden Periode verkauften Gegenstände. In der Dreiteilung des Abrechnungswesens kommen die Betriebskosten teils direkt, teils über die Betriebsbuchführung an die Fertigungsbuchführung und als Betriebsleistungen von der letzteren an die Geschäftsbuchführung. Hier ist es nicht erforderlich, die umständlichere Methode 2a anzuwenden, es genügt, nur die Fertigungskosten der verkauften Gegenstände + Verkaufskosten den Verkaufserlösen gegenüberzustellen, also die weiter oben angedeutete direkte Methode zu benutzen.

2b) Die Erzeugung einer Rechnungsperiode wird weder innerhalb dieser restlos verkauft, noch ist sie nach Wert und Menge gleichmäßig teilbar, noch sind die am Anfang und Schluß einer Rechnungsperiode in Arbeit befindlichen Erzeugnisse leicht feststellbar. Das ist der häufigste Fall. Die durch Einzelkalkulation berechneten Fertigungskosten der verkauften Erzeugnisse nebst den Verkaufskosten einer Rechnungsperiode werden den Verkaufserlösen dieser Periode gegenübergestellt. In der Dreiteilung des Abrechnungswesens gelangen die Betriebskosten von der Geschäftsbuchführung teils direkt, teils über die Betriebsbuchführung an die Fertigungsbuchführung und von dieser als Betriebsleistungen an die Geschäftsbuchführung zurück. Hier werden die Fertigungskosten der verkauften Erzeugnisse nebst den Verkaufskosten den Verkaufserlösen gegenübergestellt. Die Methode 2b stimmt also wieder mit der oben angedeuteten direkten überein.

Die dargestellte direkte Methode der monatlichen Gewinnermittlung durch Gegenüberstellung von tatsächlichen Kosten und Erlösen der nach außen gelieferten Gegenstände ist als die normale und anzustrebende, also als ideale zu bezeichnen. Es gibt noch mehr Methoden der monatlichen Gewinnermittlung, insbesondere indirekte, wie z. B. die Gewinnermittlung aus den Verkaufserlösen mittelst des vorkalkulierten Gewinnzuschlages, die jedoch, soweit sie ohne Inventur erfolgen, jener direkten Methode gegenüber mehr oder weniger Verschlechterungen bedeuten. —

Das Verhältnis von Geschäftsbuchführung und Betriebsbuchführung bzw. Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) ist entweder ein direktes (direkte Verbuchung ohne Zwischenkonten von den Konten der Geschäftsbuchführung auf die Konten der Betriebs- bzw. Fertigungsbuchführung und umgekehrt) oder ein indirektes; im letzteren Fall wird ein Betriebszentalkonto und evtl. ein Fertigungszentralkonto in der Geschäftsbuchführung, ein Geschäftszentralkonto und evtl. ein Fertigungszentralkonto in der Betriebsbuchführung sowie evtl. ein Geschäftszentralkonto und ein Betriebszentalkonto in der Fertigungsbuchführung geführt (siehe obige Kontenskizzen). Näheres unter VI: Die organische Verbindung von Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation).

IV. Die Betriebsbuchführung.

Der Betriebsbuchführung fällt nach der Gliederung unter I die Aufgabe zu, über die tatsächlichen Aufwendungen und Leistungen bei der Be- und Verarbeitung von Geschäftsvermögensteilen innerhalb der Unternehmung, ihrer Betriebe und Betriebsabteilungen Rechnung zu führen.

Hierbei hat die Betriebsbuchführung die Bedürfnisse einer rationellen Betriebsführung und insbesondere der Kalkulation nach Möglichkeit zu berücksichtigen.

Wie schon unter I angedeutet worden ist, kann die Betriebsbuchführung je nach der Art der Erzeugnisse zugleich als Nachkalkulation (Fertigungsbuchführung) dienen oder nicht:

1. Die Betriebsbuchführung kann zugleich als Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) dienen, wenn es sich um ein einheitliches Erzeugnis oder

um wenige einheitliche Erzeugnisse handelt, die nach Menge und Wert gleichmäßig teilbar sind, und wenn am Anfang und Ende einer Rechnungsperiode angefangene Erzeugnisse entweder nicht in Arbeit oder leicht feststellbar sind (Zweiteilung des Abrechnungswesens in Geschäftsbuchführung und Betriebsbuchführung).

2. Die Betriebsbuchführung kann nicht zugleich als Nachkalkulation dienen, sondern es ist eine besondere Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) erforderlich, wenn es sich um verschiedene, nicht einheitliche Erzeugnisse handelt oder die am Anfang und Ende einer Rechnungsperiode in Arbeit befindlichen Erzeugnisse nicht ohne zu große Schwierigkeiten und Kosten feststellbar sind (Dreiteilung des Abrechnungswesens in Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung).

1. Die Betriebsbuchführung zugleich Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation).

In diesem Falle werden von der Betriebsbuchführung sämtliche Betriebskosten erfaßt (Betriebsbuchführung im weiteren Sinne).

Zur Ermittlung der Fertigungskosten für die Produktionseinheit würde an sich die Sammlung der sämtlichen Betriebskosten in chronologischer Reihenfolge ohne jede sachliche Gliederung und Gruppierung zu einer Gesamtsumme in einer Rechnungsperiode genügen. Eine rationelle Geschäftsführung und insbesondere die Kalkulation müssen jedoch ins einzelne gehende Einblicke in die Zusammensetzung der Betriebskosten gewinnen¹⁾. Deshalb ist eine sachliche Gliederung der Betriebs- und Fertigungskosten nach den Bedürfnissen der Geschäftsführung und insbesondere der Kalkulation erforderlich. Eine erste Gliederung der Betriebskosten ergibt sich aus ihren Quellen: Materialkonto, Lohnkonto, sonstige Betriebskosten- (Unkosten-) Konto. Diese Gliederung genügt in der Regel nicht. Es müssen je nach der Eigenart der Erzeugnisse und der Erzeugungsweise des einzelnen Betriebes weitere Unterteilungen stattfinden, z. B.:

nach den Rohstoffen und Hilfsmaterialien, nach den einzelnen Rohstoffen und einzelnen Hilfsmaterialien;

nach den Löhnen für die einzelnen Berufsgruppen;

nach den einzelnen Arten von sonstigen Betriebskosten (Unkosten), das Betriebsunkostenkonto erfährt eine weitgehende Gliederung in der Praxis;

nach den Materialien, Löhnen und sonstigen Betriebskosten in den einzelnen Betriebsabteilungen.

¹⁾ Insbesondere ist für die Betriebswirtschafts- oder Unternehmungspolitik eine Gliederung bzw. Gruppierung der Betriebs- oder Fertigungskosten nach ihrer Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad in proportionale, fixe, degressive und progressive, wie sie Schmalenbach in einer Abhandlung „Selbstkostenrechnung“ in seiner Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1919, 9. u. 10. Heft, S. 284ff. und neuerlich Herbert Peiser im 7. Heft der „Betriebswirtschaftlichen Zeitfragen“ gibt, von eminenter Bedeutung. Beispiele von Kostengliederungen siehe auch Leitner, Selbstkostenberechnung, 1921; ferner Lilienthal: Fabrikorganisation usw. der Firma Ludwig Loewe A. G., Berlin.

Die Durchführung der Sammlung und Buchung der Betriebskosten kann entweder in der Weise vor sich gehen, daß man in der Betriebsbuchführung ein Sammelkonto für die Betriebskosten und Betriebsleistungen führt und alle Einzelheiten in einer nach Kostenarten und Kostenstellen (Abteilungen usw.) sowie Leistungen geordneten Tabelle, bei größerem Umfang in einer Kartei oder Hilfsbüchern verbucht. Tabelle, Kartei oder Hilfsbücher können hierbei die Form von Konten haben, sie müssen sie aber nicht unbedingt besitzen. Sie stehen zum Sammelkonto der Betriebsbuchführung im Verhältnis eines Hilfsbuches zum Hauptbuchkonto, ähnlich wie das Kontokorrenthilfsbuch oder die Kontokorrenthilfskartei zum Kontokorrentkonto. Tabelle, Kartei oder Hilfsbücher und Konto müssen also in der Summe des Buchwertes genau miteinander übereinstimmen.

Die Verbuchung kann direkt ohne Zentralkonten geschehen; dann findet keine selbständige Bilanzierung der Betriebsbuchführung statt. Oder sie kann mit Hilfe von Zentralkonten erfolgen, wodurch eine selbständige Bilanzierung der Betriebsbuchführung erreicht wird. Näheres ist aus folgenden Kontenskizzen zu ersehen:

Zweiteilung des Abrechnungswesens in Geschäfts- und Betriebsbuchführung.

(Kontenskizzen in der Betriebsbuchführung.)

a) Direkte Verbuchung ohne Zentralkonten¹⁾.

α) Einziges Sammelkonto.

Soll	Betriebskonto	Haben	
An Geschäftskonto	M.	Per Geschäftskonto	M.
Materialien:		Fertigfabrikate-	
Zugänge laut Kartei . . .	200 000	Lagerkonto:	
An Geschäftskonto Löhne		Ablieferungen laut Kartei .	400 000
und Gehälter:			
Zugänge laut Kartei . . .	120 000		
An Geschäftskonto Son-			
stige Betriebskosten:			
Zugänge laut Kartei . . .	100 000		

(Reines Bestandskonto, der Sollüberschuß gibt den Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate an; am Jahresschluß werden diese der Geschäftsbuchführung direkt auf Bilanzkonto oder über ein Lagerkonto belastet, wodurch das Betriebskonto zum Abschluß gelangt.)

Oder es kann das Betriebskonto mehr oder weniger unterteilt werden, z. B. in die Sammelkonten „Betriebskonto Materialien“, „Betriebskonto Löhne und Gehälter“, „Betriebskonto Sonstige Betriebskosten“, „Betriebskonto Leistungen“, und für jedes dieser Sammelkonten eine Gruppe von Spalten

¹⁾ Die Betriebsbuchführung bilanziert nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit der Geschäftsbuchführung.

in der Tabelle oder von Karten in der Kartei oder von Blättern in einem Loseblattbuch oder in sonstigen Hilfsbüchern vorgesehen und in Übereinstimmung gehalten werden:

β) Mehrere Sammelkonten:

Soll	1. Betriebskonto: Materialien	Haben
An Geschäftskonto Materialien:	M.	
Zugänge laut Kartei . . .	200 000	
Soll	2. Betriebskonto: Löhne und Gehälter	Haben
An Geschäftskonto Löhne und Gehälter:	M.	
Zugänge laut Kartei . . .	120 000	
Soll	3. Betriebskonto: Sonstige Betriebskosten	Haben
An Geschäftskonto Son- stige Betriebskosten:	M.	
Zugänge laut Kartei . . .	100 000	
Soll	4. Betriebskonto: Leistungen	Haben
	Per Geschäftskonto	M.
	Fertigfabrikate:	
	Ablieferungen laut Kartei .	400 000

(Die vier Betriebskonten sind reine Bestandskonten; bei Gegenüberstellung der ersten drei Betriebskonten einerseits und des vierten Betriebskontos andererseits ergibt der Sollüberschuß den Buchwert des Bestandes der in Arbeit befindlichen Fabrikate.)

Das vierte Betriebskonto „Leistungen“ kann auch weggelassen und die Ablieferung den Betriebskonten „Materialien“, „Löhne und Gehälter“ und „Sonstige Betriebskosten“ laut Kartei direkt anteilsweise gutgebracht werden. Ein etwaiger Sollsaldo der drei Betriebskonten gibt dann an, wie viel vom Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate auf Materialien, auf Löhne und Gehälter sowie auf sonstige Betriebskosten trifft.

Für den Abschluß der Betriebskonten bei Führung eines besonderen Betriebskontos „Leistungen“ schaltet man zweckmäßig ein Zwischenkonto Betriebsabschlußkonto ein, das mit den Sollsalden der Betriebskonten „Material“, „Löhne und Gehälter“ und „Sonstige Betriebskosten“ belastet und mit dem Habensaldo des Betriebskontos „Leistungen“ erkannt wird und dadurch die genannten Betriebskonten zum Abschluß bringt. Ein etwaiger Sollsaldo des Betriebsabschlußkontos stellt den Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate dar; durch Übertrag auf die Geschäftsbuchführung kommt auch dieses Konto zum Abschluß, wie aus folgender Kontenskizze ersichtlich ist:

Soll	5. Betriebs-Abschlußkonto	Haben	
An Betriebskonto Materialien:	M.	Per Betriebskonto Leistungen:	
Übertrag des Saldos . . .	200 000	Übertrag des Saldos . . .	400 000
An Betriebskonto Löhne und Gehälter:		Per Geschäftskonto Bilanz (oder über ein Lager- bestandskonto der Ge- schäftsbuchführung):	
Übertrag des Saldos . . .	120 000	In Arbeit befindliche Fabri- kate am Jahreschluß . . .	20 000
An Betriebskonto Son- stige Betriebskosten:			
Übertrag des Saldos . . .	100 000		
	420 000		420 000

Die Unterteilung der Betriebskonten kann noch weiter geführt werden, z. B.

1. Betriebskonto Rohstoff A,
2. „ „ B,
3. „ „ C,
4. „ Hilfsmaterial Kohle,
5. „ „ Schmiermittel,
6. „ „ Bureauaterialien,
7. „ Hilfsbetrieb,
8. „ Unterhaltung der Betriebsgebäude und Betriebseinrichtungen,
9. „ Reinigung,
10. „ Heizung und Beleuchtung,
11. „ Sachversicherungen,
12. „ für soziale Versicherungen,
13. „ „ Abschreibungen,
14. „ „ Verzinsung des im Betriebe investierten Kapitals,
15. „ „ Betriebsleistungen.

(Auch die 15 Betriebskonten sind reine Bestandskonten; bei Gegenüberstellung der ersten 14 Betriebskonten einerseits und des 15. Betriebskontos „Leistungen“ andererseits ergibt der Sollüberschuß den Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate.)

Jedem Betriebskonto stehen eine oder mehrere Spalten in der Tabelle oder Karten in der Kartei oder Blätter eines Hilfsbuches zur Seite und es besteht Übereinstimmung im Buchwert zwischen jedem Betriebskonto und seinen zugehörigen Spalten, Karten usw.

Die Unterteilung der Betriebskonten kann schließlich soweit durchgeführt werden, daß für jede Kostenart und Kostenstelle (Abteilung usw.) sowie für jede Fabrikatgruppe ein besonderes Betriebskonto geführt wird und jedem solchen Betriebskonto mindestens eine Spalte in der Tabelle oder eine Karte in der Kartei oder ein Blatt im Hilfsbuch oder im Loseblattbuch usw. entspricht, die mit ihm im Buchwert übereinstimmen. Stets muß auch die Summe des Buchwertes der Betriebskosten und -leistungen laut Tabelle, Kartei usw. mit der Summe des Betriebswertes der Betriebskonten übereinstimmen und bei Gegenüberstellung von Betriebskosten und -leistungen der Sollüberschuß sowohl in der Tabelle, Kartei oder dem Hilfsbuch als auch bei den Betriebskonten den Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate ergeben.

In vielen Fällen mag es zweckmäßig sein, direkt auf Betriebskonten zu buchen, also ohne Zuhilfenahme einer besonderen Tabelle, Kartei usw., oder umgekehrt die Tabelle oder Kartei usw. in Kontenform auszuführen und als eigentliche Betriebsbuchführung zu benutzen.

Bei all den vorstehend angedeuteten Ausführungsformen bilanziert die Betriebsbuchführung nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit der Geschäftsbuchführung. Die selbständige Bilanzierung der Betriebsbuchführung durch Einführung von Zentralkonten ist aus folgenden Kontenskizzen zu ersehen:

b) Verbuchung mittels Zentralkonten¹⁾.

α) Einziges Sammelkonto.

Soll	1. Betriebskonto	Haben
An Geschäftszentralkonto: M.	Per Geschäftszentral-	M.
Zugänge laut Kartei	konto:	
Materialien 200 000	Ablieferungen laut Kartei .	400 000
Löhne u. Gehälter 120 000		
Sonst. Betriebs-		
kosten 100 000		
420 000		

(Reines Bestandskonto; der Sollüberschuß stellt den Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate dar, die am Jahresschluß auf die Geschäftsbuchführung übertragen werden, wodurch Betriebskonto und Geschäftszentralkonto ausgeglichen werden.)

Soll	2. Geschäftszentralkonto (in der Betriebsbuchführung)	Haben
An Betriebskonto : M.	Per Betriebskonto:	M.
Ablieferungen laut Kartei . 400 000	Zugänge laut Kartei	
	Materialien 200 000	
	Löhne u. Gehälter 120 000	
	Sonst. Betriebs-	
	kosten 100 000	420 000

(Reines Bestandskonto; der Habenüberschuß ergibt die „Schuld“ der Betriebsbuchführung an die Geschäftsbuchführung, welche dem Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate entspricht.)

Die selbständige Bilanzierung der Betriebsbuchführung in dieser Ausführungsform ist aus folgender Bilanzskizze ersichtlich:

Konten	Summen-Bilanz		Salden-Bilanz	
	Soll	Haben	Soll	Haben
1. Betriebskonto	420 000	400 000	20 000	—
2. Geschäftszentralkonto .	400 000	420 000	—	20 000
	820 000	820 000	20 000	20 000

Bei Unterteilung des Betriebskontos in die vier Betriebskonten „Materialien“, „Löhne und Gehälter“, „Sonstige Betriebskosten“ und „Leistungen“ ergeben sich bei Anwendung von Zentralkonten folgende Kontenskizzen:

¹⁾ Die Betriebsbuchführung bilanziert selbständig.

β) Mehrere Sammelkonten.

Soll	1. Betriebskonto Materialien	Haben
An Geschäftszentral- konto:	M.	
Zugänge laut Kartei . . .	200 000	

Soll	2. Betriebskonto Löhne und Gehälter	Haben
An Geschäftszentral- konto:	M.	
Zugänge laut Kartei . . .	120 000	

Soll	3. Betriebskonto Sonstige Betriebskosten	Haben
An Geschäftszentral- konto:	M.	
Zugänge laut Kartei . . .	100 000	

Soll	4. Betriebskonto Leistungen	Haben
	Per Geschäftszentral- konto:	M.
	Ablieferungen laut Kartei .	400 000

(1—4 reine Bestandskonten; bei Gegenüberstellung der Konten 1—3 einerseits und des Kontos 4 andererseits ergibt der Sollüberschuß den Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate.)

Soll	5. Geschäftszentralkonto (in der Betriebsbuchführung)	Haben
An Betriebskonto Leistungen:	M.	Per Betriebskonto Materialien:
Ablieferungen laut Kartei .	400 000	Zugänge laut Kartei . . .
		200 000
		Per Betriebskonto Löhne und Gehälter:
		Zugänge laut Kartei . . .
		120 000
		Per Betriebskonto Son- stige Betriebskosten:
		Zugänge laut Kartei . . .
		100 000

(Reines Bestandskonto; der Habenüberschuß ergibt die „Schuld“ der Betriebsbuchführung an die Geschäftsbuchführung, welche dem Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate entspricht.)

Die selbständige Bilanzierung der Betriebsbuchführung in dieser Ausführungsform ist aus folgender Bilanzskizze zu ersehen:

Konten	Summen-Bilanz		Salden-Bilanz	
	Soll	Haben	Soll	Haben
1. Betriebskonto Materialien	200 000	—	200 000	—
2. „ Löhne und Gehälter	120 000	—	120 000	—
3. „ Sonst. Betriebskosten	100 000	—	100 000	—
4. „ Leistungen	—	400 000	—	400 000
5. Geschäftszentralkonto	400 000	420 000	—	20 000
	820 000	820 000	420 000	420 000

Bei weiterer Unterteilung der Betriebskonten geht die Rechnung unter Anwendung von Zentralkonten im Prinzip in gleicher Weise wie oben vor sich.

Für den Abschluß bei Unterteilung des Betriebskontos und Führung eines besonderen Betriebskontos „Leistungen“ gilt das Seite 23 hinter Konto 4 Gesagte auch hier, nur tritt an die Stelle des Geschäftskontos „Bilanz“ das Geschäftszentralkonto, wie aus folgender Bilanzskizze hervorgeht:

Soll	6. Betriebsabschlußkonto		Haben
An Betriebskonto	M.	Per Betriebskonto	M.
Materialien:		Leistungen:	
Übertrag des Saldos . . .	200 000	Übertrag des Saldos . . .	400 000
An Betriebskonto Löhne und Gehälter:		Per Geschäftszentral- konto:	
Übertrag des Saldos . . .	120 000	In Arbeit befindliche Fabri- kate am Jahresschluß . . .	20 000
An Betriebskonto Son- stige Betriebskosten:			
Übertrag des Saldos . . .	100 000		
	<u>420 000</u>		<u>420 000</u>

Zur Ermittlung der Fertigungskosten pro Einheit erfolgt die Division der erzeugten Menge in die Gesamtsumme der Betriebskosten und in die einzelnen Summen der gegliederten Betriebskosten. Man erhält also die Fertigungskosten pro Einheit im ganzen und nach Betriebskostenarten und -stellen gegliedert.

Wenn mehrere einheitliche Erzeugnisse hergestellt werden, dann müssen die Betriebskosten und Betriebsleistungen für jede einheitliche Erzeugnisgruppe gesondert festgestellt werden¹⁾.

2. Trennung der Betriebsbuchführung in Betriebsunkostenbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation).

In den Fällen, wo verschiedene, nicht einheitliche Erzeugnisse gefertigt werden, umfaßt die Betriebsbuchführung nicht sämtliche Betriebskosten, sondern nur die indirekten Betriebs- oder Fertigungskosten, die sog. Betriebsunkosten (Betriebsbuchführung im engeren Sinne).

Hier erfordert meist schon die Ermittlung der richtigen Fertigungskosten des einzelnen Erzeugnisses eine weitgehende Gliederung und Gruppierung der indirekten Kosten nach Art, Abteilung und oft nach Maschinen- und Arbeitsplatz.

a) Handelt es sich um einen kleinen Betrieb, dessen Erzeugung sich in einem oder in wenigen Räumen abspielt, oder um Fabrikate, die die verschiedenen Fabrikationsabteilungen, Maschinen- und Arbeitsplätze ziemlich gleich-

¹⁾ Um die Ausgestaltung der Betriebsbuchführung zur gleichzeitigen Gesamtkalkulation haben sich insbesondere Schär: Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl. 1922, Abschnitte über kalkulatorische und Fabrikbuchhaltung, und Calmes: Die Fabrikbuchhaltung, 1919, verdient gemacht.

mäßig in Anspruch nehmen, dann genügt es vielfach für die Kalkulation, die indirekten Fertigungskosten zu einer einzigen Summe zusammenzustellen und mit einer einzigen Verhältniszahl den Anteil des zu kalkulierenden Gegenstandes an den indirekten Fertigungskosten zu bestimmen. Zur rationellen Geschäftsführung ist aber auch hier eine weitgehende Gliederung nach der Art der Unkosten und eine Gruppierung der Unkosten nach ihrer Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad erforderlich¹⁾.

b) Beanspruchen aber die einzelnen Erzeugnisse die verschiedenen Abteilungen usw. ungleichmäßig, dann ist zur richtigen Bemessung ihres Anteils an den indirekten Fertigungskosten außer einer weitgehenden Gliederung nach der Art der indirekten Fertigungskosten und einer Gruppierung nach ihrer Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrade erforderlich, einmal die indirekten Fertigungskosten für jede produzierende, d. h. direkt an den Erzeugnissen arbeitende Werkstattabteilung usw. gesondert festzustellen und zum andern den Anteil der einzelnen Aufträge an den indirekten Fertigungskosten mittelst für jede produzierende Abteilung usw. besonderer Verhältniszahlen zu berechnen. Eine Abteilung mit wenigen Maschinen und Einrichtungen wird in der Regel verhältnismäßig geringere allgemeine, indirekte Fertigungskosten aufzuweisen haben als eine Abteilung mit vielen kostspieligen Maschinen und Einrichtungen. Verursacht in einer Abteilung die Inanspruchnahme der einzelnen Maschinen und Arbeitsplätze durch die verschiedenen Erzeugnisse verschieden hohe indirekte Fertigungskosten, dann ist es zur richtigen Berechnung des Anteils an den indirekten Fertigungskosten sogar erforderlich, die indirekten Fertigungskosten für die einzelnen Werkzeugmaschinen und Arbeitsplätze getrennt festzustellen und sie mittelst Verhältniszahlen, die für jede Maschine und für jeden Arbeitsplatz verschieden sein können, auf die einzelnen Erzeugnisse nach dem Grade ihrer Inanspruchnahme umzulegen²⁾.

Die Durchführung der Sammlung und Buchung der Betriebsunkosten bei der Dreiteilung des Abrechnungswesens kann ähnlich, wie die der sämtlichen Betriebskosten bei der Zweiteilung des Abrechnungswesens, durch Verteilung in Tabellen oder (insbesondere in Großbetrieben mit vielen Unkostenarten und Unkostenstellen) durch Sammlung auf Blättern, Karten usw. mit einem oder mehreren Sammelkonten für jede Gattung von Unkosten oder mit je einem besonderen Konto für jede Unkostenart und Unkostenstelle erfolgen; hierbei muß der Buchwert in den Tabellen, Blättern, Karten usw. mit dem Buchwert der entsprechenden Konten genau übereinstimmen. Oder es kann unter Umständen direkt auf je ein besonderes Konto für jede Un-

¹⁾ Siehe Anm. 1 S. 21.

²⁾ Um die Vervollkommnung des zweiten Verfahrens der Nachkalkulation, der Einzel-Nachkalkulation, hat sich in den letzten Jahren vor allem der Verein deutscher Ingenieure angenommen, der durch einen besonderen Selbstkostenausschuß in seinem Ausschusse für wirtschaftliche Fertigung einen Grundplan der Selbstkostenberechnung aufstellen ließ (2. Ausgabe 1921). In diesem Grundplan werden die direkten Kosten eines Erzeugnisses als Einzelkosten, die indirekten Kosten als Gemeinkosten bezeichnet; es werden ferner unterschieden: Kostenarten, Kostenstellen (Stellen innerhalb der Unternehmung, wo Kosten entstehen) und Kostenträger, das sind die Erzeugnisse.

kostenart und Unkostenstelle ohne Tabelle, Kartei usw. gebucht werden; oder es kann umgekehrt die Tabelle, Kartei usw. in Kontenform als eigentliche Betriebsbuchführung benutzt werden. Eine Ausführungsform in Großbetrieben mit vielen Unkostenarten und Unkostenstellen ist z. B. folgende:

Die Unkostenmaterialscheine und nach Erledigung der Lohnrechnung und Lohnauszahlung die Unkostenarbeitsscheine werden wöchentlich nach den einzelnen Abteilungen, Arbeits- und Maschinenplätzen sowie innerhalb von jeder dieser Unkostenstellen nach Unkostenarten sortiert¹⁾. Dann werden die Scheine für jede Unkostenstelle und Unkostenart zusammen mit einem Deckblatt mittels Heftmaschinen geheftet, ihre Einzelbeträge auf Rechenmaschinen addiert und die Summen auf den Deckblättern und in einer nach Unkostenstelle und Unkostenart geordneten Kartei notiert. Die übrigen Betriebsunkosten werden ebenfalls auf die Karten verteilt. Am Monatsende werden die einzelnen Beträge auf jeder Karte mittels Rechenmaschinen zu Monatssummen addiert und die Buchungen vorbereitet.

Dreiteilung des Abrechnungswesens in Geschäfts-, Betriebs- und Fertigungsbuchführung.

Kontenskizzen in der Betriebsbuchführung im engeren Sinne:

a) Direkte Verbuchung ohne Zentralkonten.

(Die Betriebsbuchführung bilanziert nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit Geschäfts- und Fertigungsbuchführung.)

α) Einziges Sammelkonto.

Soll	Betriebsunkostenkonto	Haben
An Geschäftskonto Materialien:	M.	Per Fertigungskonto 1, 2, 7, 9, 15:
Indirekte Materialkosten laut Unkostensammlung . .	40 000	Verrechnete indirekte Ferti- gungskosten laut Nachkal- kulation 130 000
An Geschäftskonto Löhne und Gehälter:		
Indirekte Löhne u. Gehälter laut Unkostensammlung . .	40 000	
An Geschäftskonto Son- stige Betriebskosten:		
Sonstige indirekte Betriebs- kosten laut Unkostensamm- lung	60 000	

(Reines Bestandskonto; die Sollseite sagt aus, wie viele Betriebsunkosten laut Unkostensammlung tatsächlich entstanden sind, die Habenseite, wie viele indirekten Fertigungskosten (= Betriebsunkosten) laut Nachkalkulation verrechnet wurden. Ein Sollüberschuß besagt, daß noch Betriebsunkosten ungedeckt sind, ein Habenüberschuß, daß zu viele indirekte Fertigungskosten durch die Nachkalkulation verrechnet wurden. Im vorliegenden Falle sind M. 10 000 Betriebsunkosten ungedeckt; sie müssen den Fertigungskosten noch nachbelastet werden, wodurch das Betriebsunkostenkonto zum Ausgleich gelangt.)

¹⁾ Zur Erleichterung der Sortierung sind die Material- und Arbeitsscheine schon bei der Ausstellung mit je einer Nummer für Abteilung, Maschinen- oder Arbeitsplatz und für Unkostenart versehen worden.

Bei Unterteilung des Betriebsunkostenkontos in die Betriebsunkostenkonten „Materialien“, „Löhne und Gehälter“, „Sonstige Betriebsunkosten“ und „Verrechnete indirekte Fertigungskosten“ ergeben sich folgende Kontenskizzen in der Betriebsbuchführung im engeren Sinne:

β) Mehrere Sammelkonten.

Soll	1. Betriebsunkostenkonto Materialien	Haben
An Geschäftskonto Materialien:	M.	
Indirekte Materialkosten laut Unkostensammlung	40 000	
Soll	2. Betriebsunkostenkonto Löhne und Gehälter	Haben
An Geschäftskonto Löhne und Gehälter:	M.	
Indirekte Löhne u. Gehälter laut Unkostensammlung . .	40 000	
Soll	3. Betriebsunkostenkonto Sonstige Betriebsunkosten	Haben
An Geschäftskonto Son- stige Betriebskosten:	M.	
Sonstige indirekte Betriebs- kosten laut Unkostensamm- lung	60 000	
Soll	Betriebsunkostenkonto Verrechnete indirekte Fertigungskosten	Haben
		Per Fertigungskonten 1, 2, 7, 9, 15: M.
		Verrechnete indirekte Ferti- gungskosten laut Nachkal- kulation 130 000

(Die vier Betriebsunkostenkonten sind reine Bestandskonten. Der Sollüberschuß der ersten drei Konten sagt aus, wie viele Betriebsunkosten laut Unkostensammlung tatsächlich entstanden sind, der Habenüberschuß des vierten Kontos, wie viele indirekten Fertigungskonten (= Betriebsunkosten) laut Nachkalkulation an die Fertigungsbuchführung weiter verrechnet wurden; bei Gegenüberstellung der ersten drei Betriebsunkostenkonten einerseits und des vierten Kontos andererseits ergibt ein Sollüberschuß, daß entstandene Betriebsunkosten noch ungedeckt sind, ein Habenüberschuß, daß zuviel indirekte Fertigungskosten verrechnet wurden.)

Eine Bilanzierung der vier Betriebsunkostenkonten ist auch hier nur in Verbindung mit der Geschäftsbuchführung und der Fertigungsbuchführung gegeben.

Für den Abschluß der Betriebsunkostenkonten schaltet man zweckmäßig ein Betriebsunkostenabschlußkonto ein, das mit den Sollsalen der Betriebsunkostenkonten „Materialien“, „Löhne und Gehälter“, sowie „Sonstige Betriebsunkosten“ belastet und mit dem Habensaldo des Betriebsunkostenkontos „Verrechnete indirekte Fertigungskosten“ erkannt wird, und bringt dadurch die Betriebsunkostenkonten zum Ausgleich:

Soll	5. Betriebsunkostenabschlußkonto	Haben
An Betriebsunkostenkonto M.		Per Betriebsunkostenkonto M.
Materialien:		Verrechnete indirekte
Übertrag des Saldos	40000	Fertigungskosten:
An Betriebsunkostenkonto		Übertrag des Saldos
Löhne u. Gehälter:		
Übertrag des Saldos	40000	
An Betriebsunkostenkonto		
Sonstige Betriebsun-		
kosten:		
Übertrag des Saldos	60000	

Wie aus der Kontenskizze hervorgeht, gelangt das Abschlußkonto durch die bisherigen Buchungen noch nicht zum Ausgleich, weil im vorliegenden Fall M. 10000 laut Unkostensammlung entstandene Betriebsunkosten durch die Nachkalkulation nicht weiter verrechnet wurden. Es müssen diese M. 10000 nachträglich zu Lasten der Fertigungsbuchführung dem Betriebsunkostenkonto „Verrechnete indirekte Fertigungskosten“ gutgebracht werden; dann gelangt auch das Betriebsunkostenabschlußkonto zum Ausgleich. Also:

M.	Per Betriebsunkostenkonto M.
	„Verrechnete indirekte
	Fertigungskosten“
	Übertrag des Saldos
	Nachtrag
<u>140000</u>	<u>10000</u>
	<u>140000</u>

Bei weiterer Unterteilung der Betriebsunkostenkonten erfolgt die Verbuchung im Prinzip in gleicher Weise wie oben.

b) Verbuchung mittels Zentralkonten.

(Die Betriebsbuchführung im engeren Sinne bilanziert selbständig.)

α) Einziges Sammelkonto.

Soll	1. Betriebsunkostenkonto	Haben
An Geschäftszentralkonto M.		Per Fertigungszentral-
Laut Unkostensammlung:		konto:
Indirekte Material-		Verrechnete indirekte Fer-
kosten	40000	tigungskosten laut Nach-
Indirekte Löhne u.		kalkulation
Gehälter	40000	
Sonstige Betriebs-		
unkosten	<u>60000</u>	
	140000	

(Reines Bestandskonto; die Sollseite sagt aus, wie viele Betriebsunkosten laut Unkostensammlung tatsächlich entstanden sind, die Habenseite, wie viele indirekten Fertigungskosten (= Betriebsunkosten) laut Nachkalkulation verrechnet wurden; ein Sollüberschuß besagt, wie viele Betriebsunkosten noch ungedeckt sind, ein Habenüberschuß, wie viele indirekte Fertigungskosten durch die Nachkalkulation zuviel verrechnet wurden.)

Soll	2. Geschäftszentralkonto (in der Betriebsbuchführung)	Haben
	Per Betriebsunkostenkonto: M. Laut Unkostensammlung: Indirekte Materialkosten 40 000 Löhne u. Gehälter. 40 000 Sonstige Betriebsunkosten <u>60 000</u>	140 000

(Reines Bestandskonto; der Habenüberschuß stellt die „Schuld“ der Betriebsbuchführung an die Geschäftsbuchführung dar; sie wird verringert oder ausgeglichen durch das „Guthaben“ der Betriebsbuchführung an die Fertigungsbuchführung.)

Soll	3. Fertigungszentralkonto (in der Betriebsbuchführung)	Haben
An Betriebsunkostenkonto: M. Verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nachkalkulation	130 000	

(Reines Bestandskonto; der Sollüberschuß ergibt das „Guthaben“ der Betriebsbuchführung an die Fertigungsbuchführung, es wird verringert oder ausgeglichen durch die „Schuld“ der Betriebsbuchführung an die Geschäftsbuchführung.)

Die selbständige Bilanzierung der Betriebsbuchführung im engeren Sinne in dieser Ausführungsform ist aus folgender Bilanzskizze ersichtlich.

Konten	Summen-Bilanz		Salden-Bilanz	
	Soll	Haben	Soll	Haben
1. Betriebsunkostenkonto .	140 000	130 000	10 000	—
2. Geschäftszentralkonto .	—	140 000	—	140 000
3. Fertigungszentralkonto .	130 000	—	130 000	—
	<u>270 000</u>	<u>270 000</u>	<u>140 000</u>	<u>140 000</u>

Die im vorliegenden Fall ungedeckten 10 000 M. Betriebsunkosten müssen noch nachträglich dem Fertigungszentralkonto belastet und dem Betriebsunkostenkonto gutgeschrieben werden, wodurch letzteres zum Ausgleich gelangt. Geschäfts- und Fertigungszentralkonto werden über ein Betriebsunkostenabschlußkonto abgeschlossen:

Soll	4. Betriebsunkostenabschlußkonto	Haben
An Geschäftszentralkonto: M. Übertrag des Saldos . . .	140 000	Per Fertigungszentralkonto: Übertrag des Saldos . . .
		M. 140 000

Bei Unterteilung des Betriebsunkostenkontos in die vier Betriebsunkostenkonten „Materialien“, „Löhne und Gehälter“, „Sonstige Betriebsunkosten“ und „Verrechnete indirekte Fertigungskosten“ ergeben sich unter Anwendung von Zentralkonten folgende Kontenskizzen für die Betriebsbuchführung im engeren Sinne:

β) Mehrere Sammelkonten.

Soll	1. Betriebsunkostenkonto Materialien	Haben
An Geschäftszentralkonto: M.		
Indirekte Materialkosten laut Unkostensammlung . .	40000	
Soll	2. Betriebsunkostenkonto Löhne und Gehälter	Haben
An Geschäftszentralkonto: M.		
Indirekte Löhne u. Gehälter laut Unkostensammlung . .	40000	
Soll	3. Betriebsunkostenkonto Sonstige Betriebsunkosten	Haben
An Geschäftszentralkonto: M.		
Sonstige indirekte Betriebskosten laut Unkostensammlung	60000	

Soll	4. Betriebsunkostenkonto Verrechnete indirekte Fertigungskosten	Haben
	Per Fertigungszentral- konto:	M.
	Verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nachkalkulation	130000

(Die Betriebsunkostenkonten 1—4 sind reine Bestandskonten. Der Sollüberschuß der Konten 1—3 sagt aus, wie viele Betriebsunkosten laut Unkostensammlung tatsächlich entstanden sind, der Habenüberschuß des Kontos 4, wie viele indirekten Fertigungskosten (= Betriebsunkosten) laut Nachkalkulation verrechnet wurden. Bei Gegenüberstellung der Konten 1—3 einerseits und des Kontos 4 andererseits ergibt ein Sollüberschuß, wie viele Betriebsunkosten ungedeckt sind, ein Habenüberschuß, wie viele indirekten Fertigungskosten durch die Nachkalkulation zu viel verrechnet wurden. Die im vorliegenden Falle ungedeckten M. 10000 Betriebsunkosten müssen noch nachträglich dem Fertigungszentralkonto belastet und dem Konto „Verrechnete indirekte Fertigungskosten“ gutgebracht werden.)

Soll	5. Geschäftszentralkonto (in der Betriebsbuchführung im engeren Sinne)	Haben
	Per Betriebsunkosten- konto Materialien:	M.
	Indirekte Materialkosten laut Unkostensammlung . .	40000
	Per Betriebsunkosten- konto Löhne und Ge- hälter:	
	Indirekte Löhne u. Gehälter laut Unkostensammlung . .	40000
	Per Betriebsunkosten- konto Sonstige Be- triebsunkosten:	
	Sonstige indirekte Betriebskosten laut Unkostensammlung	60000

(Reines Bestandskonto; der Habenüberschuß sagt aus, wie groß die „Schuld“ der Betriebsbuchführung an die Geschäftsbuchführung ist; sie wird verringert oder ausgeglichen durch das „Guthaben“ der Betriebsbuchführung an die Fertigungsbuchführung.)

6. Fertigungszentralkonto

Soll	(in der Betriebsbuchführung im engeren Sinne)	Haben
An Betriebsunkostenkonto M. Verrechnete indirekte Fertigungskosten: Verrechnete indirekte Ferti- gungskosten laut Nachkal- kulation 130 000		

(Reines Bestandskonto; der Sollüberschuß ergibt das „Guthaben“ der Betriebsbuchführung an die Fertigungsbuchführung; es wird verringert oder ausgeglichen durch die „Schuld“ der Betriebsbuchführung an die Geschäftsbuchführung.)

Die selbständige Bilanzierung der Betriebsbuchführung im engeren Sinne in dieser Ausführungsform ist aus nachstehender Bilanzskizze zu ersehen.

Konten	Summen-Bilanz		Salden-Bilanz	
	Soll	Haben	Soll	Haben
1. Betriebsunkostenkonto Materialien . .	40 000	—	40 000	—
2. Betriebsunkostenkonto Löhne und Ge- hälter	40 000	—	40 000	—
3. Betriebsunkostenkonto Sonstige Be- triebsunkosten	60 000	—	60 000	—
4. Betriebsunkostenkonto Verrechnete in- direkte Fertigungskosten	—	130 000	—	130 000
5. Betriebsunkostenkonto Geschäftszen- tralkonto	—	140 000	—	140 000
6. Betriebsunkostenkonto Fertigungszen- tralkonto	130 000	—	130 000	—
	270 000	270 000	270 000	270 000

Für den Abschluß der Betriebsunkostenkonten schaltet man auch hier zweckmäßig ein Betriebsunkostenabschlußkonto ein, das mit den Sollüberschüssen der Betriebsunkostenkonten „Materialien“, „Löhne und Gehälter“, sowie „Sonstige Betriebsunkosten“ belastet und mit dem Habenüberschuß des Betriebsunkostenkontos „Verrechnete indirekte Fertigungskosten“ erkannt wird, und bringt dadurch die Betriebsunkostenkonten zum Ausgleich, wie aus folgender Kontenskizze ersichtlich ist, wobei die nachträgliche Buchung der ungedeckten Betriebsunkosten von 10 000 M. bereits berücksichtigt wurde.

Soll	7. Betriebsunkostenabschlußkonto	Haben
An Betriebsunkostenkonto M. Materialien: Übertrag des Saldos . . . 40 000 An Betriebsunkostenkonto Löhne u. Gehälter: Übertrag des Saldos . . . 40 000 An Betriebsunkostenkonto Sonstige Betriebs- unkosten: Übertrag des Saldos . . . 60 000 An Fertigungszentral- konto: Übertrag des Saldos . . . 140 000 <u>280 000</u>	Per Betriebsunkosten- konto Verrechnete in- direkte Fertigungs- kosten: Übertrag des Saldos . . . 140 000 Per Geschäftszentral- konto: Übertrag des Saldos . . . 140 000 <u>280 000</u>	

Bei weiterer Unterteilung der Betriebsunkostenkonten erfolgt die Verbuchung im Prinzip in gleicher Weise wie oben.

Die eigentliche Ermittlung der Fertigungskosten des einzelnen Produktes muß im zweiten Falle einer besonderen Nachkalkulation vorbehalten bleiben, weswegen auf den Abschnitt V, Die Nachkalkulation, verwiesen wird.

Wegen der organischen Verbindung von Betriebsbuchführung mit Geschäftsbuchführung und Nachkalkulation (Fertigungsbuchführung) sei auch hier auf den Abschnitt VI hingewiesen.

V. Die Nachkalkulation.

1. Charakteristik der Verfahren.

Für die Nachkalkulation der Fertigungskosten der Erzeugnisse innerhalb der Betriebe und Betriebsabteilungen der industriellen Unternehmung gibt es grundsätzlich zwei Verfahren:

a) Die summarische Zusammenstellung der gesamten Fertigungskosten eines Betriebes oder einer Betriebsabteilung für eine Rechnungsperiode (z. B. Monat) und Division dieser Summe durch die in der gleichen Periode erzeugte Menge zur Erzielung eines Fertigungseinheitspreises;

b) die Einzelzusammenstellung der Fertigungskosten für eines oder mehrere gleiche Erzeugnisse.

a) Summarische Zusammenstellung.

Das erstere, einfachere Verfahren hat zu Voraussetzungen, daß

1. die gesamte Erzeugung oder Fertigung einer Rechnungsperiode nach Menge und Wert gleichmäßig teilbar ist, und daß

2. am Anfang und Ende der Rechnungsperiode angefangene Fabrikate entweder nicht in Arbeit sind oder durch Inventur oder Einzelkalkulation oder Schätzung festgestellt werden können; es ist deshalb nur in beschränktem Umfange anwendbar.

Näheres über die Durchführung der summarischen Zusammenstellung der gesamten Fertigungskosten ist unter IV, 1, „Die Betriebsbuchführung zugleich Fertigungsbuchführung“ enthalten.

b) Einzelzusammenstellung.

Das zweite, häufigere Verfahren bedingt die Voraussetzungen des ersten Verfahrens nicht und ist überall da anzuwenden, wo jene Voraussetzungen fehlen und wo nicht allzu große Schwierigkeiten und unverhältnismäßig hohe Kosten durch seine Anwendung entstehen.

Bei dem zweiten Verfahren werden die Fertigungskosten mit Hilfe von Material- und Lohnscheinen und anderen Einzelbelegen gefunden.

Während beim ersten Verfahren die Fertigungskosten nach der Art und Weise ihrer Aufzeichnung in Lagerbüchern oder Lagerkarten, in Lohn- und Gehaltslisten und in sonstigen Büchern und Karten zunächst nach Materialien, Löhnen und sonstigen Fertigungskosten (Unkosten) unterteilt

werden, erfolgt beim zweiten Verfahren die Unterteilung der Fertigungskosten nach der Art ihrer Ermittlung

in direkte und
in indirekte.

Die für den zu kalkulierenden Gegenstand allein aufgewendeten Fertigungskosten lassen sich bekanntlich mit Hilfe von Material- und Lohnscheinen usw. direkt ermitteln; sein Anteil an den auch für andere gleichzeitig in Arbeit befindlichen Gegenstände mit aufgewendeten allgemeinen Fertigungskosten kann in der Regel nur indirekt in der Weise festgestellt werden, daß man die allgemeinen Fertigungskosten für einen Zeitraum zusammenfaßt und sie dann nach einem bestimmten Verhältnis auf die in diesem Zeitraum gefertigten Erzeugnisse umlegt. Man unterscheidet demnach:

1. Direkte Materialkosten,
 - „ Löhne und
 - „ sonstige Fertigungskosten;
2. indirekte Materialkosten,
 - „ Löhne und
 - „ sonstige Fertigungskosten.

Die indirekten Fertigungskosten unter 2 werden vielfach auch als Betriebs- oder Fertigungskosten bezeichnet.

Zu 1. Es ist zur Ermittlung der richtigen Fertigungskosten anzustreben, möglichst viele für den zu kalkulierenden Gegenstand aufgewendete Fertigungskosten direkt zu ermitteln¹⁾. Zweckmäßig kennzeichnet man die einzelnen zu kalkulierenden Gegenstände durch Auftragsnummern, die ihrerseits gegebenenfalls durch Positionsnummern usw. unterteilt werden.

Zu 2. Die Art der Zusammenstellung und Verrechnung der indirekten Fertigungskosten hängt von der Größe und Organisation des Betriebes und von der Inanspruchnahme der verschiedenen Werkstattdteilungen, Maschinen- und Arbeitsplätze durch die einzelnen Erzeugnisse ab, wie dies unter IV 2 näher dargelegt wurde.

Für die Umlegung der periodischen indirekten Fertigungskosten des ganzen Betriebes oder der einzelnen produzierenden Abteilungen, Maschinen und Arbeitsplätze auf die Erzeugnisse werden jene von der Unkostensammlung ermittelten indirekten Fertigungskosten zu diesen Erzeugnissen in bestimmte Beziehung gesetzt, und zwar können die periodischen indirekten Fertigungskosten in Verhältnis gesetzt werden, z. B.

1. zu den periodischen direkten Löhnen,
2. „ „ „ „ Materialkosten,
3. „ „ „ „ Löhnen und Materialkosten bzw. zu den sämtlichen direkten Fertigungskosten,
4. zu den periodischen direkten Arbeits- oder Maschinenstunden,
5. „ „ „ „ Materialmengen,
6. „ „ „ Stückzahlen, Gewichten oder sonstigen Maßen der Erzeugnisse.

¹⁾ Z. B. ist auch oft der Verbrauch an Gas, Elektrizität und anderen Hilfsstoffen für das einzelne Erzeugnis direkt meßbar.

Mit Hilfe der so erhaltenen Verhältniszahl bzw. Verhältniszahlen, die dann üblicherweise als Prozentsatz bzw. Prozentsätze umgerechnet werden, wird der Anteil des einzelnen Auftrages oder der einzelnen Position an den indirekten Fertigungskosten ermittelt.

In der Praxis stimmt die Summe der laut Betriebsbuchführung tatsächlich entstandenen indirekten Fertigungskosten einer Rechnungsperiode mit der Summe der in der gleichen Rechnungsperiode laut Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) auf die Erzeugnisse umgelegten indirekten Fertigungskosten nur überein, wenn die Umlegung der indirekten Fertigungskosten einer Rechnungsperiode auf die Erzeugnisse der gleichen Periode erfolgen kann. Wo das aus besonderen Gründen nicht tunlich ist, wo also die indirekten Fertigungskosten einer Periode auf die Erzeugnisse einer folgenden Periode umgelegt werden, stimmen die tatsächlichen und die umgelegten Fertigungskosten einer Rechnungsperiode in der Regel nicht restlos überein. Der Unterschied, entweder zu viel oder zu wenig umgelegte indirekte Fertigungskosten, wird am richtigsten durch eine nachträgliche Berichtigung der nachkalkulierten Fertigungskosten der Erzeugnisse der betreffenden Periode ausgeglichen. Grob kann dies etwa in folgender Weise geschehen: Die zu viel umgelegten indirekten Fertigungskosten betragen beispielsweise 14 000 M., die direkten Löhne 80 000 M. (17½% zu viel umgelegte Fertigungskosten); also sind 17½% an indirekten Fertigungskosten von den einzelnen Aufträgen der betreffenden Periode nach Maßgabe der direkten Löhne wieder abzusetzen. Vorzuziehen ist natürlich die Umlegung der indirekten Fertigungskosten einer Rechnungsperiode noch auf die Erzeugung der gleichen Periode, wo das praktisch möglich ist.

In Wissenschaft und Praxis wird neuerlich wieder die Forderung erhoben¹⁾, Fertigung und Abrechnung so zwangsläufig miteinander zu verbinden, daß nahezu gleichzeitig mit der Fertigstellung eines Fabrikates auch die fertige Nachkalkulation vorliegt. Mit Kalkulation nennt deshalb Direktor Graupe von der Zentralwerksverwaltung der Siemens-Schuckertwerke diese Art der Nachkalkulation.

Auf eine Feinheit in der Technik der Nachkalkulation macht Hellwig, *Neuzeitliche Selbstkostenberechnung*, 1923, S. 63ff. aufmerksam, nämlich auf den Unterschied, ob die Nachkalkulation lediglich die Feststellung der Kosten zum Zwecke hat (buchhaltungsmäßige Nachkalkulation) oder ob die Nachkalkulation tiefer schürft und neben der Kostenfeststellung auch eine kritisierende Überwachung der Betriebsgebarung vornimmt, Fehler aufdeckt usw. (betriebswirtschaftliche Nachkalkulation).

2. Anwendung der Verfahren in der Buchführung.

a) Summarische Zusammenstellung durch die Betriebsbuchführung (Zweiteilung des Abrechnungswesens).

Das erstere Verfahren der Nachkalkulation, die summarische Zusammenstellung der gesamten Fertigungskosten, wird zweckmäßig von der Betriebsbuchführung übernommen, wie unter IV, 1, Die Betriebsbuchführung zugleich Fertigungsbuchführung, gezeigt worden ist.

¹⁾ Schlesinger: *Brennende Probleme der Betriebsorganisation usw.* in seiner Zeitschrift „Werkstattstechnik“ 1924, Heft 10, S. 270.

b) Einzelzusammenstellung in der Fertigungsbuchführung (Dreiteilung des Abrechnungswesens).

Beim zweiten Verfahren der Nachkalkulation, der Einzelnachkalkulation, hat sich die Betriebsbuchführung, wie ebenfalls unter IV, 2 bereits dargelegt ist, auf die Sammlung und Buchung der indirekten Fertigungskosten zu beschränken. Die Verrechnung der indirekten Fertigungskosten wie die der direkten Fertigungskosten auf die einzelnen Erzeugnisse erfolgt in der vollendeten Fabrikbuchführung durch eine besondere Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation), die sich entweder überhaupt in Formen der doppelten Buchführung abspielt oder doch organisch mit dieser verbunden ist.

Vielfach ist es zweckmäßig, diese Erzeugnisse in Formen der doppelten Buchführung nachzukalkulieren, indem man für jeden Auftrag ein selbständiges Kalkulationskonto einrichtet, das für alle nach Art der Einzelnachkalkulation außerhalb der doppelten Buchführung ermittelten direkten und indirekten Fertigungskosten des betreffenden Gegenstandes belastet wird (für direkte Fertigungskosten zugunsten der Geschäftsbuchführung und für indirekte Fertigungskosten zugunsten der Betriebsbuchführung). Nach Vollendung der Kalkulation werden dann die einzelnen Kalkulationskonten abgeschlossen, die Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) wird entlastet und die Geschäftsbuchführung für die nachkalkulierten fertiggestellten Erzeugnisse belastet. Die Grenzen der Anwendung selbständiger Kalkulationskonten werden lediglich durch die Frage der Zweckmäßigkeit gezogen.

Die folgenden Kontenskizzen verdeutlichen das eben Gesagte.

Dreiteilung des Abrechnungswesens in Geschäfts-, Betriebs- und Fertigungsbuchführung.

I. Selbständige Kalkulationskonten in der Fertigungsbuchführung.

a) Direkte Verbuchung ohne Zentralkonten.

(Die Fertigungsbuchführung bilanziert nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit Geschäfts- und Betriebsbuchführung.)

Fertigungskonto Kundenauftrag 1 (Spezialgegenstand, Einzelfertigung)

	Direkte Ma- terial- kosten	Direkte Löhne	Sonst. direkte Ferti- gungs- kosten	Indirekte Ferti- gungs- kosten	Soll	Haben
An Geschäftskonto Materi- alien						
Direkte Materialkosten laut Mate- rialscheinen 1, 7, 14, 23, 37, 38	624,50	—	—	—	624,50	—
An Geschäftskonto Löhne und Gehälter						
Direkte Löhne laut Arbeitsschei- nen 1, 3, 9, 12, 17, 24, 31, 42 .	—	376,—	—	—	376,—	—
Übertrag	624,50	376,—	—	—	1000,50	—

	Direkte Ma- terial- kosten	Direkte Löhne	Sonst. direkte Ferti- gungs- kosten	Indirekte Ferti- gungs- kosten	Soll	Haben
Übertrag	624,50	376,—	—	—	1000,50	—
An Geschäftskonto Sonstige Betriebskosten Sonstige direkte Fertigungskosten laut Rechnungen 621, 715, 924, 322, 1101	—	—	128,60	—	128,60	—
An Betriebsunkostenkonto Verrechnete indirekte Fertigungskosten Unkostenzuschläge laut Arbeits- scheinen 1, 3, 9, 12, 17, 24, 31, 42	—	—	—	564,—	564,—	—
An Geschäftskonto Löhne und Gehälter Direkte Löhne laut Arbeitsschei- nen 45, 49, 54, 56, 61, 69, 74, 83, 90	—	312,40	—	—	312,40	—
An Betriebsunkostenkonto Verrechnete indirekte Fertigungskosten Unkostenzuschläge laut vor- stehenden Arbeitsscheinen . . .	—	—	—	468,60	468,60	—
Per Geschäftskonto Fertig- fabrikate Ablieferung	624,50	688,40	128,60	1032,60	—	2474,10
					2474,10	2474,10

(Reines Bestandskonto; die tatsächlich entstandenen Kosten (Buchwerte) werden laufend (etwa wöchentlich) dem Fertigungskonto belastet; vor Abschluß des Kontos, der kurz nach Fertigstellung des Auftrages erfolgt, stellt sein Soll-überschuß den Buchwert des in Arbeit befindlichen Gegenstandes dar.)

Ähnlich können selbständige Kalkulationskonten für Reihen- und Massenfertigung geführt werden, z. B.

Fertigungskonto Lagerauftrag 2
(50 Normalgegenstände, Reihenfertigung)

oder

Fertigungskonto Lagerauftrag 7
(3000 Teile, Massenfertigung)

oder

Fertigungskonto Lagerauftrag 9
(X Gegenstände aus 5000 kg Rohstoff A, Massenfertigung).

Solange Gegenstände in Arbeit sind, was die Regel bildet, kann die Fertigungsbuchführung ohne Zentralkonten nicht selbständig bilanzieren.

Am Jahresschluß werden die Saldi der noch nicht abgeschlossenen Fertigungskonten der Geschäftsbuchführung belastet. Im neuen Geschäftsjahr werden sie dann wieder unter Entlastung der Geschäftsbuchführung bei den einzelnen Fertigungskonten neu vorgetragen.

b) Verbuchung mittels Zentralkonten.

(Die Fertigungsbuchführung bilanziert selbständig.)

Fertigungskonto Kundenauftrag 1 (Spezialgegenstand, Einzelfertigung)

	Direkte Ma- terial- kosten	Direkte Löhne	Sonst. direkte Ferti- gungs- kosten	In- direkte Ferti- gungs- kosten	Soll	Haben
An Geschäftszentralkonto						
Direkte Materialkosten laut Mate- rialscheinen 1, 7, 14, 23, 37, 38 .	624,50	—	—		} 1129,10	—
Direkte Löhne laut Arbeitsschei- nen 1, 3, 9, 12, 17, 24, 31, 42. . .	—	376,—	—			
Sonstige direkte Fertigungs- kosten laut Rechnungen 621, 715, 924, 322, 1101	—	—	128,60			
An Betriebszentralkonto						
Unkostenzuschläge laut Arbeits- scheinen 1, 3, 9, 12, 17, 24, 31, 42	—	—	—	564,—	564,—	—
An Geschäftszentralkonto						
Direkte Löhne laut Arbeitsschei- nen 45, 49, 54, 56, 61, 69, 74, 83, 90	—	312,40	—	—	312,40	—
An Betriebszentralkonto						
Unkostenzuschläge laut vor- stehenden Arbeitsscheinen . . .	—	—	—	468,60	468,60	—
Per Geschäftszentralkonto						
Ablieferung.	624,50	688,40	128,60	1032,60	—	2474,10
					2474,10	2474,10

(Reines Bestandskonto; die tatsächlich entstandenen Kosten (Buchwerte) werden laufend (etwa wöchentlich) dem Fertigungskonto belastet; vor Abschluß des Kontos, der kurz nach Fertigstellung des Auftrages erfolgt, stellt sein Sollüberschuß den Buchwert des in Arbeit befindlichen Gegenstandes dar.)

Soll 2. Geschäftszentralkonto (in der Fertigungsbuchführung) Haben

M.		M.	
An Fertigungskonto 1 . . .	2474,10	Per Fertigungskonto 1 . . .	1129,10
„ „ 2 . . .		„ „ 2 . . .	
„ „ 7 . . .		„ „ 7 . . .	
„ „ 9 . . .		„ „ 9 . . .	
„ „ 15 . . .		„ „ 15 . . .	
		„ „ 16 . . .	
		„ „ 1 . . .	312,40
		„ „ 7 . . .	
		„ „ 9 . . .	
		„ „ 16 . . .	

(Reines Bestandskonto; ein Habenüberschuß zeigt die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Geschäftsbuchführung, ein Sollüberschuß das „Guthaben“ der ersteren bei der letzteren an. Durch die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Betriebsbuchführung wird die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Geschäftsbuchführung verringert oder ausgeglichen. „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an Geschäftsbuchführung und Betriebsbuchführung oder „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Betriebsbuchführung minus „Guthaben“ der Fertigungsbuchführung bei der Geschäftsbuchführung entspricht dem Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate.)

Soll **3. Betriebszentralkonto** (in der Fertigungsbuchführung) Haben

		M.
	Per Fertigungskonto 1 . . .	564.—
	„ „ 2 . . .	
	„ „ 7 . . .	
	„ „ 9 . . .	
	„ „ 15 . . .	
	„ „ 16 . . .	
	„ „ 1 . . .	468,60
	„ „ 7 . . .	
	„ „ 9 . . .	
	„ „ 16 . . .	

(Reines Bestandskonto; der Habentüberschuß zeigt die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Betriebsbuchführung an. Im übrigen siehe Bemerkung am Fuße des Geschäftszentralkontos.)

Die selbständige Bilanzierung der Fertigungsbuchführung ist aus nachstehenden Bilanzskizzen zu ersehen:

a) Vor dem Abschluß des Fertigungskontos 1.

Konten	Summen-Bilanz		Salden-Bilanz	
	Soll	Haben	Soll	Haben
1. Fertigungskonto 1 . . .	2474,10	—	2474,10	—
2. Geschäftszentralkonto .	—	1441,50	—	1441,50
3. Betriebszentralkonto . .	—	1032,60	—	1032,60
	2474,10	2474,10	2474,10	2474,10

b) Nach dem Abschlusse des Fertigungskontos 1.

Konten	Summen-Bilanz		Salden-Bilanz	
	Soll	Haben	Soll	Haben
1. Fertigungskonto 1 . . .	2474,10	2474,10	—	—
2. Geschäftszentralkonto .	2474,10	1441,50	1032,60	—
3. Betriebszentralkonto . .	—	1032,60	—	1032,60
	4948,20	4948,20	1032,60	1032,60

Am Jahresschluß werden die Salden der noch nicht abgeschlossenen Fertigungskonten auf Geschäftszentralkonto übertragen. Für den Abschluß der beiden Zentralkonten in der Fertigungsbuchführung schaltet man zweckmäßig ein Abschlußkonto ein, wie folgende Kontenskizze zeigt.

Soll	4. Fertigungsabschlußkonto		Haben
An Geschäftszentral-	M.		M.
konto:			
Übertrag des Saldos . . .	1032,60	Per Betriebszentral-	
		konto:	
		Übertrag des Saldos . . .	1032,60

Die oben dargestellte, skizzenhafte Form des Fertigungskontos Nr. 1 ist natürlich nicht allgemein anwendbar, sie muß vielmehr für jeden Betrieb mit Rücksicht auf die Art der Fabrikate und des Fertigungsverfahrens besonders entworfen werden; die dargestellte Form setzt einfache Verhältnisse voraus, bei komplizierten Gegenständen ist es für die Kalkulation usw. erforderlich, auch für die einzelnen Teile des Gegenstandes, also nicht nur für den ganzen Gegenstand die Fertigungskosten zu ermitteln. Für die Konten können Bücher, Karteien, lose Blätter usw. verwendet werden.

Wenn die Führung selbständiger Kalkulationskonten nicht zweckmäßig ist, kann man die zunächst außerhalb der doppelten Buchführung vorgenommenen Einzelnachkalkulationen organisch mit einem Kontensystem verbinden, und zwar im Verhältnis eines Hilfsbuches zum Kollektivkonto oder eines Spezialjournals zum Hauptbuch, unter Anwendung eines oder mehrerer Sammelkonten.

II. Sammelkonten in der Fertigungsbuchführung.

a) Verbuchung ohne Zentralkonten.

(Die Fertigungsbuchführung bilanziert nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit Geschäfts- und Betriebsbuchführung.)

α) Ein einziges Sammelkonto.

Soll	Fertigungskonto	Haben
An Geschäftskonto Materialien:	M.	Per Geschäftskonto, Fertig- M. fabrikate:
Direkte Materialkosten laut Nachkalkulationskartei (Woche vom....bis....)	38000	Ablieferungen laut Nachkal- kulationskartei (Woche vom bis)
An Geschäftskonto Löhne und Gehälter:		Per Betriebsunkostenkonto Verrechnete indirekte Fertigungskosten:
Direkte Löhne laut Nachkal- kulationskartei (Woche vom bis)	21000	Zu viel verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nach- kalkulation
An Geschäftskonto Son- stige Betriebskosten:		5000
Sonstige direkte Fertigungs- kosten laut Nachkalkulations- kartei (Woche vom bis)	16000	
An Betriebsunkostenkonto Verrechnete indirekte Fertigungskosten:		
Unkostenzuschläge laut Nach- kalkulationskartei (Woche vom bis)	33000	
An Geschäftskonto Fertig- fabrikate:		
Von den M. 5000 zu viel ver- rechneten indirekten Ferti- gungskosten treffen auf be- reits gelieferte Gegenstände laut Nachkalkulationskartei	4000	

(Reines Bestandskonto; der Sollüberschuß stellt den Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate dar, der am Jahreschluß der Geschäftsbuchführung belastet wird und dadurch das Fertigungskonto ausgleicht.)

β) Mehrere Sammelkonten.

Soll	1. Fertigungskonto Direkte Materialkosten	Haben
An Geschäftskonto	M.	
Materialien:		
Direkte Materialkosten laut Nachkalkulationskartei (Woche vom....bis....)	38000	

Soll	2. Fertigungskonto Direkte Löhne	Haben
An Geschäftskonto Löhne und Gehälter:	M.	
Direkte Löhne laut Nachkalkulationskartei (Woche vom bis)	21000	

Soll	3. Fertigungskonto Sonstige direkte Fertigungskosten	Haben
An Geschäftskonto Sonstige Betriebskosten:	M.	
Sonstige direkte Fertigungskosten laut Nachkalkulationskartei (Woche vom...bis...)	16000	

Soll	4. Fertigungskonto Indirekte Fertigungskosten	Haben
An Betriebsunkostenkonto Verrechnete indirekte Fertigungskosten:	M.	
Verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nachkalkulationskartei (Woche vom...bis....)	33000	
		Per Betriebsunkostenkonto Verrechnete indirekte Fertigungskosten: Zu viel verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nachkalkulationskartei 5000

Soll	5. Fertigungskonto Leistungen	Haben
An Geschäftskonto Fertigfabrikate:		
Von den M. 5000 zu viel verrechneten indirekten Fertigungskosten treffen auf bereits gelieferte Gegenstände laut Nachkalkulationskartei	4000	
		Per Geschäftskonto Fertigfabrikate: Ablieferungen laut Nachkalkulationskartei (Woche vom bis) 100000

(Die fünf Fertigungskonten sind reine Bestandskonten; bei Gegenüberstellung der ersten vier Fertigungskonten einerseits und des fünften Fertigungskontos andererseits ergibt der Sollüberschuß den Buchwert des Bestandes der in Arbeit befindlichen Fabrikate. Das fünfte Fertigungskonto „Leistungen“ kann auch weggelassen und die Leistungen den Fertigungskonten „Direkte Materialkosten“, „Direkte Löhne“, „Sonstige direkte Fertigungskosten“ und „Indirekte

Fertigungskosten“ laut Nachkalkulation direkt gutgebracht werden. Ein etwaiger Sollsaldo gibt dann an, wieviel von dem Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate auf direkte Materialkosten, auf direkte Löhne, auf sonstige direkte und auf indirekte Fertigungskosten trifft.)

Für den Abschluß der Fertigungskonten bei Führung eines besonderen Fertigungskontos „Leistungen“ schaltet man zweckmäßig ein Zwischenkonto „Fertigungsabschlußkonto“ ein, das mit den Sollsaldden der Fertigungskonten „Direkte Materialkosten“, „Direkte Löhne“, „Sonstige direkte Fertigungskosten“ und „Indirekte Fertigungskosten“ belastet und mit dem Habensaldo des Fertigungskontos „Leistungen“ erkannt wird und dadurch die Fertigungskonten zum Ausgleich bringt; die nachstehende Kontenskizze zeigt ein solches Fertigungsabschlußkonto beispielsweise:

Soll	6. Fertigungsabschlußkonto	Haben	
An Fertigungskonto	M.	Per Fertigungskonto	M.
Direkte Materialkosten:		Leistungen:	
Übertrag des Saldos . . .	160 000	Übertrag des Saldos . . .	390 000
An Fertigungskosten		Per Geschäftskonto	
Direkte Löhne:		Bilanz (oder ein Lager-	
Übertrag des Saldos . . .	80 000	bestandskonto der Ge-	
An Fertigungskonto		schäftsbuchführung):	
Sonstige direkte Fer-		In Arbeit befindliche Fabri-	
tigungskosten:		kate am Jahreschluß . . .	20 000
Übertrag des Saldos . . .	40 000		
An Fertigungskonto			
Indirekte Fertigungs-			
kosten:			
Übertrag des Saldos . . .	130 000		
	<u>410 000</u>		<u>410 000</u>

Die Unterteilung der Fertigungskonten kann noch weitergeführt werden, z. B.

Fertigungskonto	Produkt A, B, C, D, E usw.,
„	Direkte Materialkosten für Produkt A,
„	Direkte Löhne für Produkt A,
„	Sonstige direkte Fertigungskosten für Produkt A,
„	Indirekte Fertigungskosten für Produkt A,
„	Leistungen für Produkt A usw.

Bei allen vorstehend angedeuteten Ausführungsformen bilanziert die Fertigungsbuchführung nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit Geschäfts- und Betriebsbuchführung. Will man eine selbständige Bilanzierung der Fertigungsbuchführung erreichen, so muß man Zentralkonten einführen.

b) Verbuchung mit Zentralkonten.

(Die Fertigungsbuchführung bilanziert selbständig.)

a) Ein einziges Sammelkonto.

Soll	1. Fertigungskonto		Haben
An Geschäftszentralkonto:	M.	Per Geschäftszentral-	M.
Laut Nachkalkulationskartei (Woche vom . . . bis . . .)		konto:	
Direkte Material-		Ablieferungen laut Nachkal-	
kosten 38000		kulationskartei (Woche vom	100000
Direkte Löhne . . 21000		. . . bis . . .)	
Sonstige direkte		Per Betriebszentral-	
Fertigungskosten 16000	75000	konto:	
An Betriebszentralkonto:		Zu viel verrechnete indirekte	
Unkostenzuschläge laut Nach-		Fertigungskosten laut Nach-	5000
kalkulationskartei (Woche		kalkulationskartei	
vom . . . bis . . .) 33000			
An Geschäftszentralkonto:			
Von den M. 5000 zu viel ver-			
rechneten indirekten Ferti-			
gungskosten treffen auf be-			
reits gelieferte Gegenstände			
laut Nachkalkulationskartei	4000		

(Reines Bestandskonto; der Sollüberschuß zeigt den Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate an, der am Jahresschluß der Geschäftsbuchführung belastet wird und dadurch das Fertigungskonto ausgleicht.)

Soll	2. Geschäftszentralkonto (in der Fertigungsbuchführung)		Haben
An Fertigungskonto:	M.	Per Fertigungskonto:	M.
Ablieferungen laut Nachkal-		Laut Nachkalkulationskartei	
kulationskartei (Woche vom		(Woche vom . . . bis . . .)	
. . . bis . . .) 100000		Direkte Materialkosten	
		Löhne und	
		„ sonst. Fertigungskosten	75000
		Per Fertigungskonto:	
		Zu viel verrechnete indirekte	
		Fertigungskosten laut Nach-	
		kalkulationskartei	4000

(Reines Bestandskonto; ein Habenüberschuß zeigt die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Geschäftsbuchführung, ein Sollüberschuß das „Guthaben“ der ersteren bei der letzteren an. Durch die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Betriebsbuchführung wird die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Geschäftsbuchführung vergrößert, ein „Guthaben“ der Fertigungsbuchführung bei der Geschäftsbuchführung dagegen verringert oder ausgeglichen. „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an Geschäfts- und Betriebsbuchführung oder „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Betriebsbuchführung minus „Guthaben“ der Fertigungsbuchführung bei der Geschäftsbuchführung entspricht dem Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate.)

Soll	3. Betriebszentralkonto (in der Fertigungsbuchführung)		Haben
An Fertigungskonto:	M.	Per Fertigungskonto:	M.
Zu viel verrechnete indirekte		Unkostenzuschläge laut Nach-	
Fertigungskosten laut Nach-		kalkulationskartei (Woche	
kalkulationskartei 5000		vom . . . bis . . .)	33000

(Reines Bestandskonto; der Habenüberschuß zeigt die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Betriebsbuchführung an. Im übrigen siehe Bemerkung am Fuße des Geschäftszentralkontos.)

Die selbständige Bilanzierung der Fertigungsbuchführung ist aus nachstehender Bilanzskizze ersichtlich:

Konten	Summen-Bilanz		Salden-Bilanz	
	Soll	Haben	Soll	Haben
1. Fertigungskonto	112 000	105 000	7 000	—
2. Geschäftszentralkonto	100 000	79 000	21 000	—
3. Betriebszentralkonto	5 000	33 000	—	28 000
	<u>217 000</u>	<u>217 000</u>	<u>28 000</u>	<u>28 000</u>

Am Jahresschluß wird ein etwaiger Saldo des Fertigungskontos auf Geschäftszentralkonto übertragen. Für den Abschluß der beiden Zentralkonten in der Fertigungsbuchführung schaltet man zweckmäßig ein Abschlußkonto ein, wie folgende Kontenskizze zeigt, bei der der Übertrag des Saldos des Fertigungskontos auf Geschäftszentralkonto bereits berücksichtigt ist:

Soll	4. Fertigungsabschlußkonto		Haben
An Geschäftszentral- konto:	M.	Per Betriebszentral- konto:	M.
Übertrag des Saldos	<u>28 000</u>	Übertrag des Saldos	<u>28 000</u>

Bei Unterteilung des Fertigungskontos in mehrere Sammelkonten ergeben sich unter Anwendung von Zentralkonten folgende Kontenskizzen:

β) Mehrere Sammelkonten.

Soll	1. Fertigungskonto Direkte Materialien		Haben
An Geschäftszentral- konto:	M.		
Direkte Materialkosten laut Nachkalkulationskartei (Woche vom bis)	38 000		

Soll	2. Fertigungskonto Direkte Löhne		Haben
An Geschäftszentral- konto:	M.		
Direkte Löhne laut Nachkal- kulationskartei (Woche vom bis)	21 000		

Soll	3. Fertigungskonto Sonstige direkte Fertigungskosten		Haben
An Geschäftszentral- konto:	M.		
Sonstige direkte Fertigungs- kosten laut Nachkalkulations- kartei (Woche vom bis)	16 000		

Soll	4. Fertigungskonto Indirekte Fertigungskosten	Haben
An Betriebszentralkonto: M. Verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nachkalkulationskartei (Woche vom bis) 33000	Per Betriebszentralkonto: Zu viel verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nachkalkulationskartei 5000	

Soll	5. Fertigungskonto Leistungen	Haben
An Geschäftszentralkonto: M. Von den zu viel verrechneten indirekten Fertigungskosten von M. 5000 treffen auf bereits gelieferte Gegenstände laut Nachkalkulationskartei 4000	Per Geschäftszentralkonto: M. Ablieferungen laut Nachkalkulationskartei (Woche vom bis) 100000	

(Auch hier sind die fünf Fertigungskonten reine Bestandskonten; bei Gegenüberstellung der ersten vier Fertigungskonten einerseits und des fünften Fertigungskontos andererseits ergibt der Sollüberschuß den Buchwert des Bestandes der in Arbeit befindlichen Fabrikate. Das fünfte Fertigungskonto „Leistungen“ kann auch hier weggelassen und die Leistungen den Fertigungskonten 1 — 4 laut Nachkalkulationskartei direkt gutgebracht werden. Ein etwaiger Sollsaldo gibt dann an, wieviel von dem Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate auf direkte Materialkosten, auf direkte Löhne, auf sonstige direkte und auf indirekte Fertigungskosten trifft.)

Soll	6. Geschäftszentralkonto (in der Fertigungsbuchführung)	Haben
An Fertigungskonto Leistungen: M. Ablieferungen laut Nachkalkulationskartei (Woche vom bis) 100000	Per Fertigungskonto M. Direkte Materialien: Direkte Materialien laut Nachkalkulationskartei (Woche vom bis) . 38000 Per Fertigungskonto Direkte Löhne: Direkte Löhne laut Nachkalkulationskartei (Woche vom bis) 21000 Per Fertigungskonto Sonstige direkte Fertigungskosten: Sonstige direkte Fertigungskosten laut Nachkalkulationskartei (Woche vom bis) 16000 Per Fertigungskonto Leistungen: Zu viel verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nachkalkulationskartei 4000	

(Reines Bestandskonto; ein Habenüberschuß zeigt die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Geschäftsbuchführung, ein Sollüberschuß das „Guthaben“ der ersteren bei der letzteren an. Durch die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Betriebsbuchführung wird die Schuld der Fertigungsbuchführung an die Geschäftsbuchführung vergrößert, ein „Guthaben“ der Fertigungsbuchführung bei der Geschäftsbuchführung dagegen verringert oder ausgeglichen. „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an Geschäfts- und Betriebsbuchführung oder „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Betriebsbuchführung minus „Guthaben“ der Fertigungsbuchführung bei der Geschäftsbuchführung entspricht dem Buchwert der in Arbeit befindlichen Fabrikate.)

Soll		7. Betriebszentralkonto (in der Fertigungsbuchführung)		Haben	
An Fertigungskonto Indirekte Fertigungskosten:	M.	Per Fertigungskonto Indirekte Fertigungskosten:	M.		
Zu viel verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nachkalkulationskartei	5 000	Verrechnete indirekte Fertigungskosten laut Nachkalkulationskartei (Woche vom... bis)	33 000		

(Reines Bestandskonto; der Habenüberschuß stellt die „Schuld“ der Fertigungsbuchführung an die Betriebsbuchführung dar; siehe im übrigen die Bemerkung am Fuße des Geschäftszentralkontos.)

Die selbständige Bilanzierung der Fertigungsbuchführung in dieser Ausführungsform zeigt folgende Bilanzskizze:

Konten	Summen-Bilanz		Salden-Bilanz	
	Soll	Haben	Soll	Haben
1. Fertigungskonto Direkte Materialien	38 000	—	38 000	—
2. Fertigungskonto Direkte Löhne . . .	21 000	—	21 000	—
3. Fertigungskonto Sonstige direkte Fertigungskosten	16 000	—	16 000	—
4. Fertigungskonto Indirekte Fertigungskosten	33 000	5 000	28 000	—
5. Fertigungskonto Leistungen	4 000	100 000	—	96 000
6. Geschäftszentralkonto	100 000	79 000	21 000	—
7. Betriebszentralkonto	5 000	33 000	—	28 000
	<u>217 000</u>	<u>217 000</u>	<u>124 000</u>	<u>124 000</u>

Am Jahresschluß sind die in Arbeit befindlichen Fabrikate der Geschäftsbuchführung (Geschäftszentralkonto in der Fertigungsbuchführung) zu belasten unter Entlastung z. B. der Fertigungskonten 1—4. Für den Abschluß ist auch hier zweckmäßig ein Fertigungsabschlußkonto einzuschalten, wie z. B. aus folgender Kontenskizze zu ersehen ist:

Soll		8. Fertigungsabschlußkonto		Haben	
An Fertigungskonto Direkte Materialien:	M.	Per Fertigungskonto Leistungen:	M.		
Übertrag des Saldos . . .	153 000	Übertrag des Saldos . . .	390 000		
An Fertigungskonto Direkte Löhne:		Per Betriebszentralkonto			
Übertrag des Saldos . . .	76 000	Übertrag des Saldos . . .	130 000		
An Fertigungskonto Sonstige direkte Fertigungskosten:					
Übertrag des Saldos . . .	37 000				
An Fertigungskonto Indirekte Fertigungskosten:					
Übertrag des Saldos . . .	124 000				
An Geschäftszentralkonto:					
Übertrag des Saldos . . .	130 000				
	<u>520 000</u>				<u>520 000</u>

Bei weiterer Unterteilung der Fertigungssammelkonten ergeben sich keine grundsätzlich anderen Buchungen.

Die in Formen der doppelten Buchführung vorgenommene Nachkalkulation oder die organisch mit ihr verbundene Nachkalkulation ist als Nachkalkulationsbuchführung oder in Anlehnung an die Praxis und die technische Wissenschaft als Fertigungsbuchführung zu bezeichnen und hat in der vollendeten Fabrikbuchführung selbständig neben Geschäftsbuchführung und Betriebsbuchführung zu treten.

Wegen der organischen Verbindung der Fertigungsbuchführung mit der Geschäftsbuchführung und der Betriebsbuchführung sei auf den nächsten Abschnitt VI hingewiesen.

VI. Die organische Verbindung von Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation).

Die organische Verbindung von Geschäfts-, Betriebs- und Fertigungsbuchführung beruht auf dem Prinzip der Übereinstimmung, d. h. die laut der Geschäftsbuchführung an Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung belasteten Aufwendungen sollen in Form der Betriebsleistungen in gleichem Wert an die Geschäftsbuchführung zurückfließen: Betriebsaufwendungen laut Geschäftsbuchführung = Aufwendungen laut Betriebs- bzw. Fertigungsbuchführung = Betriebsleistungen laut Betriebs- bzw. Fertigungsbuchführung.

Das Prinzip der Übereinstimmung setzt voraus, daß unter Betriebsaufwendungen in der Geschäftsbuchführung nur solche Aufwendungen gebucht werden, die auch in der Betriebs- und in der Fertigungsbuchführung als Aufwendungen = Kostenbestandteile der Erzeugung verrechnet werden können.

Das Prinzip der Übereinstimmung setzt weiter voraus, daß die Verrechnungspreise zwischen Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung, also in den inneren Beziehungen der Unternehmung, unverändert bleiben. Die Goldmark auf der Basis des nordamerikanischen Dollars oder einer ähnlichen relativ stabilen Währung wird dabei als Verrechnungseinheit vorausgesetzt.

Marktwertänderungen der Betriebsaufwendungen und Betriebsleistungen treten in den äußeren Beziehungen der Unternehmung auf, wie schon in der Einleitung unter 2 ausgeführt ist. Folglich ist der Standort für die Feststellung und Verbuchung solcher Änderungen ebenso wie der Erträge die Geschäftsbuchführung. Sie haben in den inneren Beziehungen zwischen Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung keinen Platz. Der etwaige Mehrwert der Betriebsleistungen gegenüber den Betriebsaufwendungen nimmt erst in den Beziehungen der Unternehmung

nach außen, z. B. bei der Veräußerung, konkrete Gestalt an, tritt also folgerichtig erst in der Geschäftsbuchführung, bei der Rechnungsführung über die äußeren Beziehungen der Unternehmung in Erscheinung.

Über die Anwendung der verschiedenen Verrechnungspreise¹⁾ bestehen große Meinungsverschiedenheiten. Auf Grund der vorstehenden Ausführungen ist zu sagen, daß als ideale Verrechnungspreise die tatsächlichen Kosten (Buchwerte) anzusprechen sind. Jede Abweichung von ihnen schafft mehr oder weniger unrichtige Ergebnisse.

In neuerer Zeit wurde von verschiedenen Seiten die Forderung aufgestellt, die Betriebsaufwendungen der Betriebsbuchführung bzw. Fertigungsbuchführung und damit die Betriebsleistungen der Geschäftsbuchführung zum Einkaufsmarktwert des Verbrauchszeitpunktes, nicht zum tatsächlichen Einkaufsmarktwert am Anschaffungstage bzw. an der letzten Inventur zu verrechnen. So z. B. Just nach den Ausführungen Dr. Waldschmidts in Heft 5 (1923) der Zeitschrift „Werkstattstechnik“ und Peiser, Selbstkosten und Erfolg, S. 15/16, Ziffern 24 bis 26. Letzterer schreibt unter Ziffer 24: „Die Voraussetzung, daß beide Rechnungsarten (Nachkalkulation und Geschäftsbuchführung) mit den gleichen Ziffern arbeiten, trifft indessen nicht restlos zu. Die Unterschiede sind nicht die Folge unvermeidbarer Irrtümer, sondern sie entstehen, weil die Nachrechnung für gewisse Gebiete von den Ziffern der Hauptbuchhaltung abweicht. Während nämlich die Hauptbuchhaltung durch unlösbare Ketten mit der Vergangenheit verbunden ist und deshalb auf inzwischen vielleicht unrichtig gewordenen oder als unrichtig erkannten Werten weiterbauen muß, bleibt die Betriebsrechnung — und damit die Nachrechnung — völlig frei von solcher Abhängigkeit. Die Nachrechnung soll vielmehr, unbekümmert um Buchwerte, die richtigen und vollständigen Selbstkosten der Erzeugnisse feststellen. So gelangt sie unter Umständen zu anderen Selbstkosten und damit auch zu einem anderen wirtschaftlichen Ertrage als die Hauptbuchhaltung in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung. Die Schwäche der letzteren liegt darin, daß sie selbst zwangsweise auf die Übereinstimmung mit der Vermögensbilanz abgestimmt wird. Überall dort also, wo ein Glied der Selbstkosten abhängig ist von einem Wert der Vermögensbilanz und wo dieser Wert den Zwecken der Nachrechnung nicht entspricht, muß eine Unstimmigkeit zwischen den beiderseitigen Ergebnissen entstehen.“ Dazu ist zu bemerken: Die Nachkalkulation (Fertigungsbuchführung) hat, wie oben ausgeführt worden ist, die tatsächlich entstandenen Kosten zu ermitteln. Es ist Aufgabe der Vorkalkulation, bei Benutzung von Nachkalkulationen, sei es zum Vergleich mit früheren Vorkalkulationen oder sei es für neue Vorkalkulationen, die Marktwertänderungen oder andere Abweichungen von den tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen. Für die Abrechnung ist der Standort zur Berücksichtigung der Marktwertänderungen und sonstigen Abweichungen vom Buchwert der Betriebsaufwendungen und -leistungen die Geschäftsbuchführung im Augenblicke der Entstehung von äußeren Beziehungen der Unternehmung. Die organische Verbindung von Geschäfts- und Betriebs- bzw.

¹⁾ Beste: Die Verrechnungspreise in der Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe. Berlin: Julius Springer. 1924.

Fertigungsbuchführung beruht auf dem Grundsatz der Übereinstimmung. Danach ist die Forderung der Berücksichtigung von Marktwertänderungen und sonstigen Abweichungen von den tatsächlichen Kosten in Betriebs- und Fertigungsbuchführung grundsätzlich abzulehnen. Nebenbei ist die praktische Durchführung dieser in der Inflationszeit entstandenen Forderung im Ergebnis höchst unbefriedigend. Wenn sich die Herstellung beispielsweise auf drei Monate erstreckte, so ergeben sich verschiedene Tagespreise, die in der Regel nicht dem Tagespreis am Ende der Herstellung entsprechen werden. Die Vorkalkulation müßte dann die Nachkalkulation doch für ihre Zwecke richtigstellen.

Auch zur Feststellung der Wirtschaftlichkeit der einzelnen selbständigen Betriebsabteilungen ist es durchaus nicht notwendig, als Verrechnungspreise andere Werte als die tatsächlichen Kosten (Buchwerte) zugrunde zu legen. Die Wirtschaftlichkeit jener Betriebsabteilungen drückt sich in den tatsächlichen Fertigungskosten ihrer einzelnen Erzeugnisse aus, die mit den Preisen der Konkurrenz zu vergleichen sind, wie man auch sonst vor Anschaffung von Gegenständen die Preise der verschiedenen Lieferanten vergleicht.

Die organische Verbindung von Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung kann innerhalb des gleichen Kontensystems vor sich gehen, so daß eine Bilanzierung nur im ganzen erfolgt; die Gliederung der Konten muß hierbei den in den vorhergehenden Abschnitten dargelegten Grundsätzen entsprechen, klar und übersichtlich sein. Die organische Verbindung kann aber auch durch Einfügung von Zentralkonten in den drei Buchführungen so gestaltet werden, daß jede der drei Buchführungen selbständig für sich bilanziert¹⁾. Das Wesen der drei Buchführungen wird nicht geändert, ob man nun die eine oder andere Form anwendet, ebenso nicht, ob man in den drei Buchführungen viele Einzelkonten oder wenige Sammelkonten mit entsprechenden Hilfsbüchern, Karteien usw. einrichtet.

Das in letzter Zeit wieder lebhafter besprochene Justsche Verfahren²⁾, das nach dessen These II ebenfalls aus drei gegliederten Buchführungen besteht, die zwischen den periodischen Abschlüssen in sich balanzieren und bei diesen Abschlüssen zusammenfließen, ist, wie im Vorwort schon angedeutet, im Prinzip nicht neu. Es sind teilweise neue Ausführungsformen eines bekannten Prinzips³⁾. Eine Trennung von Hauptbuchhaltung, Unkostensammlung und Nachkalkulation findet man auch soweit in Großbetrieben, so daß auch da die selbständige Bilanzierung der drei Buchführungen vielfach zweckmäßig sein wird.

¹⁾ Siehe die Kontenskizzen in den Abschnitten III, IV und V.

²⁾ U. a. Deutsche Bergwerkszeitung 1925, Nr. 31, 58, 86, 106, 107. Industrieblatt 1925, Teil „Technik und Betrieb“ 8. I. 1925, AWF- u. ADB-Mitteilungen vom 4. 6. 1925, Heft 10/11, S. 565 unter „Selbstkostenwesen“.

³⁾ Siehe hierzu Bergmeir: Die organische Verbindung der industriellen Kalkulation mit dem Kontensystem der doppelten Buchhaltung. Zeitschrift für Handelswissenschaft u. Handelspraxis Heft 5, 1923.

Die organische Verbindung von Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung geht grundsätzlich nach folgenden Schemata vor sich¹⁾:

1. Bei summarischer Ermittlung der Fertigungskosten (Zweiteilung des Abrechnungswesens).

(Insbesondere bei einheitlichem Erzeugnis.)

	Geschäftsbuchführung		Betriebsbuchführung zugleich Fertigungs- buchführung (Nachkalkulation)	
	Soll	Haben	Soll	Haben
Materialverbrauch	—	200 000	200 000	—
Löhne und Gehälter	—	120 000	120 000	—
Sonstige Betriebsaufwendungen (sog. Betriebsunkosten)	—	100 000	100 000	—
(Betriebszentalkonto in der Geschäftsbuchführung an Geschäftszentralkonto in der Betriebsbuchführung) .	(420 000)	—	—	(420 000)
Fabrikate	400 000	—	—	400 000
Abfälle	20 000	—	—	20 000
(Geschäftszentralkonto in der Betriebsbuchführung an Betriebszentalkonto in der Geschäftsbuchführung)	—	(420 000)	(420 000)	—

Bemerkungen zum Schema 1:

1. Betriebsbuchführung (im weiteren Sinne) und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) sind hier im wesentlichen identisch. Die Betriebsbuchführung nimmt hier sämtliche Betriebskosten auf, also nicht bloß die sog. Betriebsunkosten. Die sämtlichen Betriebskosten einer Periode, etwa eines Monats, dividiert durch die erzeugte Menge dieser Periode = Fertigungseinheitspreis. Es erübrigt sich hier eine Weiterverrechnung der Betriebskosten auf Stückkonten in einer besonderen Nachkalkulation. Die Betriebsleistungen werden hier also von der Betriebsbuchführung direkt an die Geschäftsbuchführung gegeben.

2. Man kann für die Betriebsaufwendungen und Betriebsleistungen die einzelnen Konten der Geschäfts- und Betriebsbuchführung unmittelbar belasten und erkennen. Geschäfts- und Betriebsbuchführung können aber auch jede für sich selbständig bilanzieren durch Anwendung von Zentralkonten, wie es im Schema in Klammern angedeutet ist. Das Verhältnis der beiden Buchführungen zueinander ist ähnlich wie das von Gläubiger und Schuldner, wenn man von den rechtlichen Beziehungen absieht.

¹⁾ Siehe die Abhandlung des Verfassers mit fast gleichlautendem Titel in der Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 1919, Heft 1/3.

2. Bei Einzel-Nachkalkulation der Fertigungskosten (Dreiteilung des Abrechnungswesens).

(Insbesondere bei verschiedenen Erzeugnissen.)

	Geschäftsbuchführung		Betriebsbuchführung (Betriebsunkosten)		Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation)	
	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
I. Materialverbrauch:						
direkter	—	160 000	—	—	160 000	—
indirekter	—	40 000	40 000	—	—	—
(Fertigungszentralkonto in d. Geschäftsbuchführung bzw. Geschäftszentral- konto in der Fertigungs- buchführung)	(160 000)	—	—	—	—	(160 000)
(Betriebszentralkonto in der Geschäftsbuchführung bzw. Geschäftszentral- Konto in der Betriebs- buchführung)	(40 000)	—	—	(40 000)	—	—
II. Löhne und Gehälter:						
direkte	—	80 000	—	—	80 000	—
indirekte	—	40 000	40 000	—	—	—
(Fertigungszentralkonto in d. Geschäftsbuchführung bzw. Geschäftszentral- konto in der Fertigungs- buchführung)	(80 000)	—	—	—	—	(80 000)
(Betriebszentralkonto in der Geschäftsbuchführung bzw. Geschäftszentral- Konto in der Betriebs- buchführung)	(40 000)	—	—	(40 000)	—	—
III. Sonstige Ferti- gungskosten:						
direkte	—	40 000	—	—	40 000	—
indirekte	—	60 000	60 000	—	—	—
(Fertigungszentralkonto in d. Geschäftsbuchführung bzw. Geschäftszentral- konto in der Fertigungs- buchführung)	(40 000)	—	—	—	—	(40 000)
(Betriebszentralkonto in der Geschäftsbuchführung bzw. Geschäftszentral- Konto in der Betriebs- buchführung)	(60 000)	—	—	(60 000)	—	—
IV. Umgelegte indirekte Fertigungskosten:						
(Fertigungszentralkonto in d. Betriebsbuchführung bzw. Betriebszentral- konto in der Fertigungs- buchführung)	—	—	—	130 000	130 000	—
	—	—	(130 000)	—	—	(130 000)

	Geschäftsbuchführung		Betriebsbuchführung (Betriebsunkosten)		Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation)	
	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
V. Ablieferungen:						
Ablieferung fertiggestellter Erzeugnisse an Lager	390 000					390 000
(Geschäftszentralkonto in d. Fertigungsbuchführ. bzw. Fertigungszentralkonto in der Geschäftsbuchführung)	—	(390 000)	—	—	(390 000)	—
VI. Vorräte:						
Angefangene Erzeugnisse	20 000	—	—	—	—	20 000
(Geschäftszentralkonto in d. Fertigungsbuchführ. bzw. Fertigungszentralkonto in der Geschäftsbuchführung)	—	(20 000)	—	—	(20 000)	—
Betriebsunkostenmaterial .	24 000	—	—	24 000	—	—
(Geschäftszentralkonto in d. Betriebsbuchführung bzw. Betriebszentralkonto in der Geschäftsbuchführung)	—	(24 000)	(24 000)	—	—	—
VII. Zu viel umgelegte indirekte Fertigungskosten:						
—	—	14 000	14 000	—	14 000	14 000
(Betriebszentralkonto in der Fertigungsbuchführung bzw. Fertigungszentralkonto in der Betriebsbuchführung)	—	—	—	(14 000)	(14 000)	—
(Fertigungszentralkonto in d. Geschäftsbuchführung bzw. Geschäftszentralkonto in der Fertigungsbuchführung)	(14 000)	—	—	—	—	(14 000)

Bemerkungen zum Schema 2:

1. Die Betriebs- (Fertigungs-) kosten sind hier gegliedert in unmittelbar auf die einzelnen Erzeugnisse umzulegende Fertigungskosten und in indirekte Fertigungskosten (Betriebsunkosten). Die indirekten Fertigungskosten müssen zuerst in der Betriebsbuchführung nach den einzelnen Unkostenarten und Unkostenstellen festgestellt und können erst dann auf die einzelnen Erzeugnisse umgelegt werden. Die Betriebsbuchführung im engeren Sinne muß sich hier also auf die Feststellung der indirekten Fertigungskosten und die Vorbereitung ihrer Verrechnung auf die Erzeugnisse beschränken, während die eigentliche Verrechnung sowohl der direkten Fertigungskosten als auch der indirekten Fertigungskosten auf die einzelnen Erzeugnisse in das Gebiet der Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) gehört. Die Betriebsbuchführung im weiteren Sinne, die bei Schema 1 sämtliche Betriebs- oder Fertigungskosten bucht, wird also bei Schema 2 geteilt in eine Betriebsunkostenbuchführung (Betriebsbuchführung im engeren Sinne) und in die Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation), wobei allerdings letztere auch die Unkosten von ersterer verrechnet erhält.

2. Auch hier können für die Betriebsaufwendungen und Betriebsleistungen die einzelnen Konten der Geschäfts-, Betriebs- und Fertigungsbuchführung unmittelbar belastet und erkannt werden. Geschäfts-, Betriebs- und Fertigungsbuchführung können aber auch jede für sich selbständig bilanzieren durch Anwendung von Zentralkonten, wie im Schema in Klammern angedeutet ist. Das Verhältnis der drei Buchführungen zueinander ist ähnlich wie das von Gläubiger und Schuldner, wenn man von den rechtlichen Beziehungen absieht.

3. Im vorliegenden Schema ist angenommen, daß M. 14000 indirekte Fertigungskosten zu viel umgelegt sind. Sie werden zunächst in der Betriebsbuchführung einem Betriebsunkostenkonto belastet und evtl. dem Fertigungszentralkonto gutgeschrieben. Dann werden sie in der Fertigungsbuchführung den einzelnen Stückkonten oder Aufträgen gutgeschrieben und evtl. dem Betriebszentralkonto belastet. Endlich werden sie in der Fertigungsbuchführung dem Ablieferungskonto belastet und evtl. dem Geschäftszentralkonto gutgeschrieben sowie in der Geschäftsbuchführung dem Fabrikatelagerkonto gutgeschrieben und evtl. dem Fertigungszentralkonto belastet.

VII. Zusammenfassung der Ergebnisse.

I. Vom Standpunkte der Wirtschaftswissenschaft und Betriebsführung werden von Buchführung und Kalkulation gefordert:

Genaue Berechnungen und Aufzeichnungen:

1. Über den äußeren Verkehr der industriellen Unternehmung:

a) Über das voraussichtlich erforderliche und das tatsächliche Geschäftskapital und dessen Veränderungen im einzelnen und im ganzen;

b) über den voraussichtlichen und den tatsächlichen Erlös und Ertrag im einzelnen und im ganzen.

2. Über die inneren Betriebsvorgänge der industriellen Unternehmung, und zwar über die voraussichtlichen und die tatsächlichen Betriebsaufwendungen und Betriebsleistungen:

a) der Unternehmung, ihrer Betriebe und Betriebsabteilungen;

b) für das einzelne Erzeugnis und für die verschiedenen Erzeugnisgruppen.

II. 1. Vorrechnung. Der Vorkalkulation fallen die Berechnungen über das voraussichtliche Geschäftskapital, die voraussichtlichen Erlöse und Erträge, die voraussichtlichen Aufwendungen und Leistungen betriebs- und abteilungsweise, sowie für die einzelnen Erzeugnisse und verschiedenen Erzeugnisgruppen zu.

Die Vorrechnung befaßt sich mit äußeren und inneren Beziehungen der Unternehmung.

2. Abrechnung. Die Abrechnung befaßt sich ebenfalls mit äußeren und inneren Beziehungen der Unternehmung:

a) Die Geschäftsbuchführung hat es hauptsächlich mit demjenigen Teil des Abrechnungswesens zu tun, der auf den äußeren Beziehungen der Unternehmung beruht; sie umfaßt die Abrechnung über das tatsächliche Geschäftskapital, über den tatsächlichen Erlös und Ertrag. Die Geschäftsbuchführung befaßt sich mit den inneren Beziehungen der Unternehmung nur insoweit, wie es zur ordnungsmäßigen Abgabe der Betriebsauf-

wendungen und Übernahme der Betriebsleistungen bei Bestehen einer besonderen Betriebsbuchführung bzw. Fertigungsbuchführung notwendig ist;

b) der Betriebsbuchführung fällt das Abrechnungswesen über die inneren Betriebsvorgänge zu:

α) Sie ist entweder zugleich Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) und umfaßt sämtliche Betriebskosten (Zweiteilung des Abrechnungswesens);

β) oder sie befaßt sich nur mit den indirekten Fertigungskosten (Betriebsunkosten), während die eigentliche Nachkalkulation einer besonderen Fertigungsbuchführung obliegt (Dreiteilung des Abrechnungswesens).

III. 1. Der der Buchführung und Vorkalkulation gemeinsame Verkaufspreis bietet trotz der prinzipiellen Abweichungen in den Selbstkosten und Erträgen die Möglichkeit organischer Verbindung von Buchführung und Vorkalkulation.

2. Die organische Verbindung von Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung und Fertigungsbuchführung (Nachkalkulation) beruht auf dem Prinzip der Übereinstimmung von Betriebsaufwendungen und Betriebsleistungen. Als Verrechnungspreise zwischen Geschäftsbuchführung, Betriebsbuchführung bzw. Fertigungsbuchführung sind die tatsächlichen Selbstkosten auf der Grundlage einer verhältnismäßig festen Währung (etwa des nordamerikanischen Dollars oder des Feingoldpreises) zu fordern. Marktwertänderungen und Erträge ergeben sich nur aus den äußeren Beziehungen der Unternehmung; der Standort für ihre Feststellung und Buchung ist deshalb die Geschäftsbuchführung. Als normale und ideale Methode der Gewinnermittlung innerhalb des Geschäftsjahres ergibt sich die direkte Gegenüberstellung der tatsächlichen Kosten und der Erlöse für die nach außen abgelieferten Gegenstände.

IV. Soweit Buchführung und Kalkulation die Bedürfnisse der Geschäftsführung nach Zusammenstellung geschäftlicher Zahlen nicht zu befriedigen vermögen, tritt ergänzend die Statistik in Funktion.

Die Gesellschaft für Betriebsforschung E. V.

(ehemals Gesellschaft für wirtschaftliche Ausbildung)

in Frankfurt am Main

wurde 1903 von führenden Persönlichkeiten des Wirtschaftslebens und namhaften Vertretern der Wirtschaftswissenschaften mit der Bestimmung gegründet, der Förderung und Verbreitung wirtschaftlicher, insbesondere kaufmännischer und industrieller Kenntnisse zu dienen. Durch Preisausschreiben auf dem Gebiete des industriellen Rechnungswesens, durch Unterstützung von Forschungsarbeiten und durch Schaffung wirtschaftswissenschaftlicher Lehrstätten und Stipendien hat die Gesellschaft in den zwei Jahrzehnten ihrer Wirksamkeit zur Vertiefung wirtschaftlicher Erkenntnis und zu ihrer Verbreitung in allen Schichten der Bevölkerung nach Kräften beigetragen.

Von Anfang an hat die Gesellschaft den handelswissenschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Fächern besondere Aufmerksamkeit gewidmet. In der Inflations-Zeit hat sie ihr Augenmerk vorwiegend den Fragen des Geldwertausgleichs in der Bilanz, dem Scheingewinn-Problem, der Wiedergewinnung eines stabilen Wertmessers zugewandt. Im Einvernehmen mit bekannten Vertretern der betriebswirtschaftlichen und technischen Spezialfächer läßt die Gesellschaft zeitgemäßen Problemen der Betriebsführung eine methodische Behandlung angedeihen. Diese Arbeiten erstreckten sich in neuerer Zeit sowohl auf die Betriebsrechnung in Verbindung mit der Organisation des Arbeitsprozesses wie auf die Finanzierung unter Berücksichtigung der Nachwirkungen der Inflation. Die Gesellschaft veranstaltet in größeren Zeitabständen wissenschaftliche Tagungen, die der Erörterung von besonders bedeutsamen Fragen gewidmet sind. Ganz besonderen Wert legt sie darauf, daß die Praxis anregend und kritisch zu ihren Arbeiten Stellung nimmt und daß sie in Fühlung mit gleichgerichteten Bestrebungen der Wirtschafts- und Berufsverbände, der wissenschaftlichen Institute, öffentlichen Körperschaften und Behörden — gegebenenfalls auch des Auslandes — durchgeführt werden, damit Doppelarbeit vermieden und dem Erfordernis des sparsamsten Aufwandes an Stoff, Kraft und Zeit entsprochen wird.

Die Leiter aller privaten und öffentlichen Unternehmen sehen sich durch die Entwicklung der letzten 10 Jahre vor gänzlich neue Betriebsfragen und vor Aufgaben gestellt, deren befriedigende, über den Augenblicksbehelf hinausreichende Lösung eine methodische, vom Tageskampf der Interessen losgelöste Betrachtungsweise und systematische Forschungsarbeit voraussetzt. Daraus erwächst den Betriebswissenschaften eine Fülle neuartiger und lockender Aufgaben. Eine fruchtbare Gestalt können ihre Untersuchungen freilich nur dann annehmen, wenn sie in dauernder Fühlung mit dem Wirtschaftsleben vor sich gehen. Diese lebendige Verbindung zwischen Praxis und Wissenschaft des Betriebslebens herzustellen und wachzuhalten, ist recht eigentlich Zweck und Ziel der Gesellschaft.

In diesem Streben nach Vertiefung und Verbreitung betriebswirtschaftlicher Erkenntnis findet sie die tatkräftige Unterstützung einer stattlichen Zahl von Unternehmungen und Organisationen verschiedenster Art; Firmen und Verbände der Industrie und des Handels, des Verkehrs- und Bankwesens, Genossenschaften des kaufmännischen und gewerblichen Mittelstandes, der Landwirtschaft und der Verbraucher sind ihr angeschlossen.

Die Gesellschaft verfügt über folgende Organe für die Veröffentlichung von Forschungs-Arbeiten und für die laufende Berichterstattung über belangreiche Vorgänge auf betriebswirtschaftlichem Gebiete (siehe die ausführlichen Anzeigen auf der Rückseite!):

Betriebswirtschaftliche Zeitfragen im Verlage von Julius Springer, Berlin. Einzelhefte mit betriebsorganisatorischem und betriebstechnischem Inhalt.

Betriebswirtschaftliche Rundschau. Monatsschrift im Verlage von G. A. Gloeckner, Leipzig, bringt kurze Abhandlungen, Fach- und Länderberichte.

Betriebswirtschaftliches Archiv (früher „Mitteilungen“ der Gesellschaft), erscheint im Verlage von G. A. Gloeckner in Leipzig in Jahresbänden.

Den Mitgliedern der Gesellschaft werden diese Veröffentlichungen durch Vermittlung der Geschäftsstelle mit erheblichen Nachlässen geliefert. Näheren Anschluß erteilt auf Anfragen die

Geschäftsstelle in Frankfurt a. M., Melemstraße 8.