

# Der Wirtschaftsprüfer

— zweites Heft —

## Betriebsprüfung Wirtschaftsberatung und der Wirtschaftsprüfer

Von

Professor Dr. W. Prion



Berlin  
Verlag von Julius Springer  
1931

ISBN 978-3-642-90269-7      ISBN 978-3-642-92126-1 (eBook)  
DOI 10.1007/978-3-642-92126-1

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

## Vorwort.

Im ersten Heft dieser Schriftenreihe hat Frielinghaus<sup>1</sup> eine Darstellung von dem neuen Stand des öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers gegeben und gezeigt, wie in Zukunft die Zulassung und Bestellung der Wirtschaftsprüfer vor sich gehen soll, wie dieses Zulassungsverfahren geregelt ist und welche Anforderungen an die Anwärter zu stellen sind. Hierbei ist Frielinghaus, der selbst in vorderster Reihe an der Schaffung des Wirtschaftsprüfers mitgearbeitet hat, auch auf die Aufgaben eingegangen, die dem Wirtschaftsprüfer obliegen, bzw. ihm gerade mit Rücksicht auf die besondere Lage der deutschen Volkswirtschaft zugebracht sind. Es ist natürlich, daß Frielinghaus diese Aufgaben im Rahmen seiner Darstellung nur im allgemeinen und in grundsätzlicher Richtung andeuten konnte und wollte.

Wenn man den Versuch unternimmt, nun im einzelnen festzustellen, was der neue Wirtschaftsprüfer praktisch eigentlich leisten soll, dann stößt man allenthalben noch auf große Unklarheiten. Diese Unklarheiten bestehen nicht nur in weiten Kreisen der Öffentlichkeit, die sich noch kein rechtes Bild von der Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer machen kann und z. B. noch nicht recht weiß, ob etwa der Wirtschaftsprüfer gleichzusetzen sei mit dem Bilanzprüfer, von dem die Aktiennovelle spricht, sondern diese Unklarheiten bestehen auch in den Kreisen der mehr oder weniger unmittelbar Beteiligten, die bestrebt sind, dem neuen Wirtschaftsprüfer ein Bild zu geben, daß jeweils ihrem eigenen Bilde entspricht. Die Gründe für diese Erscheinung sind einmal darin zu suchen, daß es dem in erster Linie interessierten Stand der Bücherrevisoren, bzw. Revisionsgesellschaften nicht gelungen ist, von sich aus allein die wünschenswerte Einrichtung des Wirtschaftsprüfers zu schaffen, daß vielmehr neben der Mitwirkung von Behörden und Wirtschaftsverbänden aller Art auch noch benachbarte Berufsgruppen, vor allem die Anwälte und Volkswirte, sowie die Ingenieure und Landwirte ihre Stimme in der Richtung erhoben haben, daß sie nicht nur ein berechtigtes Interesse an dem zu schaffenden Wirtschaftsprüfer hätten, sondern daß sie auch unmittelbar daran beteiligt seien. Ein weiterer Grund für die erwähnten und heute noch zu beobachtenden Unklarheiten liegt darin, daß die Bezeichnungen, die im Verlaufe der Besprechungen und Verhandlungen aufgetaucht sind — Wirtschaftstreuhänder, Buch- und

<sup>1</sup> Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. Berlin 1931. Verlag: Julius Springer.

Bilanzprüfer, Wirtschaftsfachverständiger, Treuhandrevisor, Wirtschaftsprüfer — in sehr verschiedenem Sinne verstanden und gebraucht worden sind.

Zur Klärung der Frage wird im Nachstehenden sozusagen ein Umweg eingeschlagen. Es soll zunächst gezeigt werden, welche Tätigkeiten „von außen her“ für die Betriebe überhaupt in Betracht kommen, wie diese prüfende, organisierende oder beratende Tätigkeit im einzelnen aussieht, von wem sie herkömmlicherweise bis jetzt ausgeübt wird und wie sie zu bewerten ist. Erst wenn hierüber Klarheit geschaffen ist, soll gefragt werden: für welche dieser Tätigkeitsgebiete kommt der Wirtschaftsprüfer in Betracht, bzw. ist der neue Stand der „öffentlich bestellten“ Wirtschaftsprüfer geschaffen worden? Bei diesem Versuch einer Klarstellung wird sich zeigen, wie wichtig es ist, mit einheitlich zu definierenden Begriffen zu arbeiten, insbesondere hier, wo die Vertreter verschiedener Wissenschaftsgebiete — Wirtschaft, Recht, Technik — in praktischer Arbeit zusammentreffen.

Der folgenden Darstellung liegt ein Vortrag zugrunde, den ich auf der Veranstaltung der Gesellschaft für Organisation am 24. April 1931 in Berlin gehalten habe. Er ist erweitert und aus der Vortragsform in die Leseform gebracht worden.

Berlin, November 1931.

**W. Prion.**

## Inhaltsverzeichnis.

	Seite
I. Die Betriebsprüfung . . . . .	1
1. Der Begriff und Wesen. — 2. Die Ausübung. — 3. Die Prüfstellen.	
II. Die Buch- und Bilanzprüfung . . . . .	4
1. Die formelle Prüfung. — 2. Die materielle Prüfung. — 3. Anmerkungen: a) Die Mitwirkung von Juristen und Technikern. — b) Die betriebseigenen Prüfstellen. — c) Die Bücherrevisoren, bzw. Treuhand- und Revisions- gesellschaften, d) Der Wirtschaftsprüfer.	
III. Die Wirtschaftsberatung . . . . .	12
1. Begriff und Wesen. — 2. Anmerkungen: a) Die Treuhand- und Re- visionsgesellschaften. — b) Die Diplom-Volkswirte. — c) Die wissenschaft- lichen Wirtschafts- und Steuerfachverständigen. — 3. Die technische Wirt- schaftsberatung. — 4. Die juristische Wirtschaftsberatung.	
IV. Die kaufmännische Wirtschaftsberatung im be- sonderen . . . . .	18
1. Die Organisation: a) Begriff und Wesen. — b) Die berufsmäßige Be- ratung. — c) Die Aussichten. — 2. Die Geschäftspolitik: a) Die laufende Geschäftspolitik. — b) Einzelne Vorgänge. — c) Die gegenwärtigen Schwierigkeiten.	
V. Der Wirtschaftsprüfer. . . . .	25
1. Die Fragestellung. — 2. Die Antwort. — 3. Kaufmännischer oder tech- nischer Wirtschaftsprüfer?	
VI. Schlußbetrachtung: Betriebe und Wirtschaftsprüfung . . . . .	35

## I. Die Betriebsprüfung.

1. Wir wollen unsern Ausgangspunkt von der Betriebsprüfung nehmen. Betrieb ist in einem weiteren und engeren Sinne aufzufassen. Im weiteren Sinne ist Betrieb eine planmäßige, geordnete Tätigkeit schlechthin; hierunter würde auch der Staatsbetrieb, der Betrieb der Verwaltung, der Gerichtspflege, der Schulen usw. fallen. Betrieb im engeren Sinne ist die Durchführung der Wirtschaftstätigkeit, Betrieb ist hier gleich Wirtschaftsbetrieb. Wenn im folgenden von Betrieb gesprochen wird, so soll damit der Wirtschaftsbetrieb gemeint sein, natürlich in allen seinen Spielarten (Branchen), Systemen (vorkapitalistisch, kapitalistisch, sozialistisch) und Formen (privat, öffentlich und genossenschaftlich). Vor allem aber: Dieser Betrieb im Sinne von Wirtschaftsbetrieb umfaßt nicht nur die kaufmännische Seite, worunter das Händlerische (Einkauf, Verkauf), die Finanzen (Geld- und Kapitalverkehr) sowie die Verwaltung (Ausführung und Kontrolle) zu verstehen ist, der Betrieb umfaßt nicht nur diese kaufmännische Seite, sondern auch die technische Seite: die Erzeugung, die Werkstatt, die Fabrik, den Betrieb im engsten Sinne. Hier entstehen schon die ersten Mißverständnisse: die Kaufleute glauben, es handele sich bei Betrieb nur um ihre, um kaufmännische Angelegenheiten; sie übersehen zwar nicht, daß der Betrieb noch eine technische Seite hat, aber diesen Teil nennen sie anders: Werkstatt, Betrieb, Fabrik. Dagegen sprechen die Techniker gerade von dem technischen Teil als Betrieb. Für sie ist das Wort: Betrieb (im engsten Sinne) der Inbegriff der Technik. Wenn die Bezeichnung: Betriebswirtschaftslehre den wirtschaftlichen (kaufmännischen) Teil des Betriebes (im weiteren Sinne) treffen soll, dann hat dieses Wort insofern eine Verwirrung angerichtet, als auch die Techniker glauben, es für den technischen Teil des Betriebes verwenden zu sollen, weil ihre Technik — so meinen sie — ja auch „wirtschaftlich“ ausgerichtet ist oder sein soll. So sprechen Kaufleute und Techniker von Betrieb und sogar von Betriebswirtschaftslehre und beide meinen etwas ganz verschiedenes. (Dabei ist daran zu erinnern, daß das Wort: Betriebswirtschaftslehre gerade zu dem Zwecke gebildet worden ist, um den nicht-technischen, eben den kaufmännischen (wirtschaftlichen) Teil des Betriebes zu kennzeichnen. Für den technischen Teil des Betriebes hatten die Techniker schon vorher die Bezeichnung: Betriebswissenschaft gewählt.

Doch zurück zum Thema. Unter Prüfung ist zu verstehen: Feststellung, was ist, bzw. was geschehen ist, damit das ist, was ist. Die Prüfung bezieht sich also immer auf die Vergangenheit, die in die Gegenwart hineinreicht, nicht auf die Zukunft. Sie führt das, was ist, auf ihre Entstehungselemente zurück oder rekonstruiert aus diesen das, was jetzt ist. Außerdem ist die Prüfung mit der Abgabe eines Werturteils über das verbunden, was ist, was festgestellt worden ist. Wird jedoch auf Grund des Nachgeprüften ein Urteil über die Zukunft abgegeben, über das, was noch geschehen wird oder soll, so ist das keine Prüfung mehr, sondern Prophezeiung, die mit einer Sicherheit von 0,1% bis 99,9% ausgesprochen werden kann. Und selbstverständlich ist, daß die Person, die prüft, auch prophezeien kann. Dann vereinigt sie eben zwei Funktionen; sie kann dies tun, braucht es aber nicht zu tun. Für die Praxis entsteht hier die Frage, ob es grundsätzlich ratsam erscheint, Prüfung über das, was gewesen ist oder gegenwärtig ist, und Beratung über das, was geschehen soll, miteinander zu verbinden. Darauf ist unter III noch einmal zurückzukommen.

2. Hiernach kann sich die Betriebsprüfung sowohl auf den kaufmännischen als auf den technischen Teil des Betriebes beziehen. Sie kann ferner nur ein oder mehrere Stücke des einen oder anderen Teils zum Gegenstand haben. Und selbstverständlich kann sie schließlich den Betrieb in seiner Ganzheit erfassen. Woraus folgt: die Betriebsprüfung ist nicht nur eine kaufmännische oder — wie man auch sagt: eine betriebswirtschaftliche — sondern ebensogut eine technische Angelegenheit. Bei jeder Prüfung ist außerdem der Zweck des Wirtschaftsbetriebes, der zu prüfen ist, im Auge zu behalten: ob privatkapitalistisch, gemeinwirtschaftlich oder genossenschaftlich; es ist zu prüfen, ob die verschiedenen Zwecke in der Betriebsführung hinreichend gewahrt worden sind. Den Kaufleuten muß gesagt werden, daß die soviel und gern betonte Rentabilität nur einen von mehreren Zwecken darstellt, nach denen der Betrieb geführt werden kann und soll, wenn die Rentabilität auch heute eine überragende Stellung inne hat. Und den Technikern muß gesagt werden, daß das Gesamturteil der Prüfung — sofern sie sich auf einen Wirtschaftsbetrieb bezieht —, in den Zweck des Betriebes einmünden muß, bei einem kapitalistischen Betrieb also die Frage der Rentabilität zu beantworten hat.

Und ferner: wer eine solche Prüfung vornehmen kann oder soll, ist von dem besonderen Fall abhängig. So gewiß es ist, daß in der Regel ein Kaufmann besonders für die kaufmännische Betriebsprüfung und ein Techniker für die technische Betriebsprüfung geeignet erscheint, und daher ihr Zusammenwirken von besonderem Wert sein kann, so gewiß ist es auch, daß in bestimmten Fällen der technisch vorgebildete und erfahrene Kaufmann das Gesamturteil über die Betriebsprüfung abgeben kann, wie man auf der anderen Seite ebenso dem Techniker grundsätzlich nicht die Fähig-

keit absprechen darf, sich in den kaufmännischen Teil zurechtzufinden. Setzen sich doch in der Praxis die Unternehmer der industriellen Betriebe und zwar in allen Größenordnungen sowohl aus Technikern als auch aus Kaufleuten zusammen — die eben beide zu industriellen Unternehmern geworden sind.

Die (Teil- oder Gesamt-) Betriebsprüfung spielt heute schon eine größere Rolle, als ein Außenstehender gemeinhin anzunehmen geneigt ist. Ein Urteil über die Organisation und den Betrieb der Erzeugung, über die Erzeugungsmethoden, über die Organisation einzelner Abteilungen, über die Gestaltung der Lohn- und Angestelltenarbeit ist für den Unternehmer wertvoll, wenn er Verlustquellen zutopfen, den Betrieb umstellen, rationieren, vergrößern oder verkleinern will. Mit der Betriebsprüfung im ganzen oder im einzelnen kann die Aufstellung eines Status über die Vermögenslage im ganzen, über Verbindlichkeiten und Liquidität, über Rentabilität und ihre Aussichten verbunden sein, wenn es außerdem darauf ankommt, neues Kapital in Gestalt von Teilhaberkapitalien, Bank- oder Auslandskrediten aufzunehmen. Insbesondere als Hilfsmittel der Kreditgewährung hat die Betriebsprüfung heute sehr an Bedeutung gewonnen, weil es den einzelnen Kreditoren nicht immer mehr möglich ist, sich ein zutreffendes Bild von der Kreditfähigkeit der Kreditnehmer zu machen. Die gewaltigen (und verlustbringenden) Umgestaltungen der Wirtschaft im ganzen, der Kampf der einzelnen Betriebe und ganzer Branchen um ihre Existenz und die Anpassung an die sich ständig verändernden Verhältnisse erschweren nicht nur die Beurteilung der Kreditfähigkeit des einzelnen Kreditnehmers, sondern auch die notwendige Überwachung der hingeegebenen Beträge. Die infolge dieser Entwicklung eingetretene Zunahme der Kreditversicherungen macht ihrerseits wieder einmalige oder fortlaufende Kreditprüfungen erforderlich.

So ist es auch nicht verwunderlich, wenn schließlich die Betriebs- (Kredit-) prüfung auch von volkswirtschaftlicher Seite her Beachtung erfährt als ein Mittel, Kapitalfehlleitungen einzuschränken oder gar zu verhindern. Ganz soweit wird man nicht gehen können; denn letzten Endes kommt es doch immer auf den Kreditgeber und den Kreditnehmer an, wie sie die Richtigkeit, Sicherheit und Rentabilität des Kredits und seine Verwendung einschätzen. Natürlich kann hierzu eine sorgfältig durchgeführte Kreditprüfung wertvolle Unterlagen liefern.

3. Nun ist es von Bedeutung, daß solche Prüfungen vielfach von den Betrieben selbst vorgenommen werden. Das ist insbesondere bei den Großbetrieben der Fall, wo die Leitung nicht mehr einen unmittelbaren Einblick in die Organisation und den Ablauf der Betriebsarbeit hat. Dann werden betriebseigene Prüfungsbüros gebildet, die die Aufgabe haben, die Funktionen eines Prüfers wahrzunehmen. Von ihnen können die Geschäftsgänge, die zweckmäßige Erledigung der Arbeiten,



die Wirksamkeit der Kontrollen, die Reibungen zwischen den einzelnen Teilen des Betriebes ständig nachgeprüft werden. Doch sind diese betriebs-eigenen Prüfungsstellen vielfach mit den betriebs-eigenen Organisationsstellen verbunden, von denen unten noch die Rede ist.

Anders liegt es bei den Kreditprüfungen. Sie werden den Betrieben meist von außen — vom Kreditgeber — aufgezwungen. Es ist bekannt, daß insbesondere die Kreditprüfungen Aufsehen erregt haben, die im Zusammenhang mit der Erlangung von ausländischen Krediten speziell von den amerikanischen Prüfhäusern vorgenommen worden sind. Nicht nur wegen der Methoden, die bei diesen Prüfungen zur Anwendung gelangten, sondern auch wegen der merkwürdigen Auffassung über die Bewertung der Vermögensobjekte für die Zwecke der Kreditgewährung. Natürlich waren in Deutschland Kreditprüfungen immer üblich. Es ist bekannt, daß fast jede größere Bank eine eigene Treuhand- und Revisionsgesellschaft unterhält (oder einer solchen nahesteht), die im Auftrage der Bank Kreditprüfungen bei den kredit-suchenden Betrieben vornimmt. Der Vorteil für die Banken liegt darin, daß die Prüfungen nach einheitlichen, von ihr gebilligten Grundsätzen erfolgen können, der Nachteil für die Kunden, daß er unter allen Umständen gerade mit der ihm vorge-setzten Prüfungs-gesellschaft vorlieb nehmen muß.

Betriebsprüfungen — als Teil-, Sonder- oder Ganzprüfungen — werden endlich auch von behördlichen Stellen (in Erfüllung ihrer eigenen Aufgaben) vorgenommen, so z. B. vom Reichswirtschaftsministerium (zur Kontrolle der Preise), vom Sparkommissar hinsichtlich der Verwaltungen (Städte) und deren Wirtschaftsbetriebe.

Im übrigen greift hier die berufsmäßig ausgeübte Prüfungstätigkeit sowohl der kaufmännischen als auch der technischen Sachverständigen ein, von der noch weiter die Rede sein wird.

## II. Die Buch- und Bilanzprüfung.

Von der Betriebsprüfung in diesem weiten Sinne ist begrifflich und praktisch die Buch- und Bilanzprüfung zu trennen. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß die in der Praxis üblichen Bezeichnungen: Bücherrevision, Bilanzrevision, der hier verwendeten Überschrift: Buch- und Bilanzprüfung gleichzusetzen ist. Was unter Buch- und Bilanzprüfung zu verstehen ist, wird man vielleicht am besten klarstellen können, wenn man zugleich die hier umstrittene Frage zu klären versucht: was ist unter formeller und materieller Prüfung zu verstehen?

1. Was zunächst den Begriff (und den Inhalt) der formellen Prüfung anlangt, so lassen sich hier verschiedene Stufen unterscheiden: a) Die unterste Stufe besteht in der Vergleichung der Bilanzziffern mit denen des Hauptbuches bzw. des Inventars, in der (stichprobeweisen) Vergleich-

chung der Hauptbuchziffern mit den entsprechenden Verbuchungen in den Grundbüchern und der Kasse, in der (stichprobenweisen) Nachprüfung der Additionen, also mehr in einem Kollationieren oder — wie man auch sagt — in einem Abhaken der Posten in Bilanz und Buchhaltung. Auf diese Tätigkeit des „Abhakens“ pflegen gern diejenigen hinzuweisen, die in dem Bücherrevisor einen besseren Buchhalter sehen wollen. Die Erfahrungen der Praxis — wie auch die Bezeichnung: Bücherrevisor — lassen diese Auffassung durchaus zu; doch schließt beides nicht aus, daß der Bücherrevisor in der Praxis auch mehr tut, als „abhaken“.

Dann wird eine zweite Stufe (b) erreicht, die auch noch zur formellen Prüfung gehört: Nachprüfung und Feststellung, ob die Konten richtig bezeichnet und die Grundsätze der Bilanzklarheit gewahrt sind, z. B. nicht Kasse und Debitoren zusammengefaßt, Restinzahlungen des Kapitals nicht als Debitoren aufgeführt, fingierte Kreditoren für die Unterbringung von stillen Reserven eingerichtet worden sind. Von hier aus ist nur ein Schritt zur nächsten Stufe (c): Nachprüfung der Wertansätze und Abschreibungen in der Bilanz, soll heißen: sind überhaupt Abschreibungen erfolgt, Deltredere für zweifelhafte Forderungen gebildet, sind nicht willkürliche Preise für Rohstoffe und Waren bei der Bewertung zugrunde gelegt, sondern Anschaffungs- oder Herstellungs- oder Zeitwerte? Halten sich die Abschreibungen im Rahmen des üblichen, sind nicht Anschaffungen ohne Unterschied und aus Unkenntnis ihrer Natur über Unkosten verbucht worden? Also: schon eine Art materieller Prüfung; aber dies alles bleibt noch im Rahmen der ordnungsmäßigen Buchhaltung und Bilanz an sich.

Man sieht, daß der Bücherrevisor auch mehr tun kann, als bloßes Abhaken, und daß er sich hiermit immer noch im Bereich der formellen Prüfung bewegt. Nun ist aber wesentlich, daß es weder eine allgemeine Auffassung über den Inhalt (und die Abgrenzung) der formellen Prüfung gibt, noch Übereinstimmung darüber besteht, ob der Bücherrevisor nur (in diesem Sinne) formell oder ob er auch materiell (siehe 2) prüfen soll. Daraus ergeben sich verschiedene Auffassungen von den Berufspflichten eines Bücherrevisors (bei ihm und seinen Auftraggebern) mit der Wirkung, daß die Bücherrevisoren auf 1. a, b, oder c lautende Aufträge entgegennehmen und für alle drei Arten von mehr oder weniger unvollkommenen Prüfungen die gleichlautende Bescheinigung ausstellen: Übereinstimmung mit den ordnungsgemäß geführten Büchern. Hieraus geht schon hervor, wie notwendig es ist, allgemeine Grundsätze für eine ordnungsmäßige Buch- und Bilanzprüfung aufzustellen, damit die jetzt herrschende Verfahrunsicherheit aufhört.

2. Was ist nun unter einer materiellen Buch- und Bilanzprüfung zu verstehen? Zunächst ist vor einer Auffassung dringend zu warnen: nämlich vor der ganz extensiven Ausweitung der Prüfungstätigkeit im Sinne

der Nachprüfung der gesamten Geschäftspolitik, also dessen, was die Betriebsleitung im ganzen — während einer oder mehrerer Geschäftsperioden — getan und unterlassen hat. Bei der Aktiengesellschaft ist diese „Überwachung“ — nach dem Gesetz — Angelegenheit des Aufsichtsrats. Er ist für die gesamte Geschäftsführung verantwortlich und hat — immer nach dem Gesetz — den Vorstand zu kontrollieren. Dieser Umfang von Nachprüfung liegt nicht der sog. Pflichtrevision zugrunde, die für die Neuordnung des Aktienwesens vorgesehen ist. Diese bezieht sich auf die Bilanz. Dem Umfang nach kann dies also nur heißen: Nachprüfung der Geschäftspolitik, soweit dies durch die Bilanz erfaßbar ist, wie sie in der Bilanz zum Ausdruck kommt, bzw. zum Ausdruck kommen müßte. Ausgangspunkt und Mittelpunkt der gedachten Pflichtrevision ist die Bilanz. Diese Regelung schließt nicht aus, daß z. B. der Aufsichtsrat von sich aus Bücherrevisoren mit bestimmten Auftrag bestellt, eine irgendwie geartete, näher zu bezeichnende Betriebsprüfung (I) vorzunehmen.

Zugleich ist hiermit auch der Charakter der materiellen Prüfung angedeutet. Zu der formellen Prüfung I. a, b, c kommt nun noch hinzu die Begutachtung der Bilanzziffern unter Berücksichtigung des vorliegenden Spezialfalles: dieser Betrieb in dieser Lage unter diesen Umständen. Im einzelnen: sind die Kosten und Erträge richtig verteilt, die Abschreibungen angemessen, Ladenhüter richtig behandelt, Zugänge, Reparaturen in dieser Höhe richtig auf Anlagen und Betriebskosten verteilt, ist das Vermögen durch Abale, Bürgschaften gefährdet? Dieses — nämlich die Anwendung der allgemeinen Grundsätze des Buchhaltungs- und Bilanzwesens auf den speziellen Fall (auf diesen besonderen Betrieb) — ist der Sinn der materiellen Prüfung. Es liegt auf der Hand, daß hierzu mehr als Buchhaltungs- und Bilanzkenntnisse erforderlich sind. Nämlich: betriebswirtschaftliche Kenntnisse im allgemeinen, sowie fachliche Erfahrungen auf dem Gebiete der Buch- und Bilanzprüfung und vielleicht sogar besondere Kenntnis der Art der Branche, zu der der Betrieb gehört (private, kommunale, genossenschaftliche Betriebe, bzw. Hotels, Walzwerke, Brauereien, Verlagsanstalten). Es gehört ferner hierzu: Kenntnis des Rechts bzw. ein Verständnis für Rechtsfragen, um gegebenenfalls auf die Mitwirkung eines Juristen aufmerksam zu machen, ebenso Verständnis für technische Fragen, um entscheiden zu können, ob es notwendig und zweckmäßig ist, Techniker als Sachverständige für die Begutachtung des technischen Teiles hinzuzuziehen. Um allen Mißverständnissen vorzubeugen, die insbesondere in den Kreisen der Juristen und Techniker anzutreffen sind, sei schon hier festgestellt, daß die in dem Aktiengesetzentwurf geforderte Pflichtrevision für Aktiengesellschaften zweifellos eine materielle Bilanzprüfung in dem hier entwickelten Sinne sein soll und ferner, daß solche materiellen Bilanzprüfungen auch schon heute von einzelnen Bücherrevisoren und Revisionsgesellschaften durchgeführt werden, daß also

mit der neuen Vorschrift nicht etwa eine grundsätzlich neue Tätigkeit, bzw. Aufgabe geschaffen wird.

Ein Letztes kommt hinzu. Wenn die materielle Revision in der Feststellung gipfelt, daß das, was festgestellt worden ist, auch richtig ist, so ist hiermit die weitere Forderung zu verbinden, daß Beanstandungen, die der Bilanzprüfer macht, geklärt und in Ordnung gebracht werden. Ihm muß ein Fragerecht zustehen, das seine Grenzen nur in dem Zwecke der Buch- und Bilanzprüfung und in dem Können des Prüfers findet. Wird die Aufklärung oder Änderung verweigert, so muß diese Tatsache in dem Bilanzvermerk zum Ausdruck kommen. Andererseits muß der noch zu formulierende Bilanzvermerk die Gewähr dafür geben, daß von dem mit der materiellen Bilanzprüfung verbundenen Fragerecht in richtiger Weise Gebrauch gemacht worden ist, daß also auch der Prüfer richtig geprüft hat. Zu dem Begriff der ordnungsmäßigen Prüfung muß sich weiter der Begriff: Sorgfalt eines ordentlichen Prüfers herausbilden.

3. Zu dieser — formellen und materiellen — Buch- und Bilanzprüfung sind die folgenden Anmerkungen zu machen:

a) Die Buch- und Bilanzprüfung ist eine typisch kaufmännische, bzw. betriebswirtschaftliche Tätigkeit, insofern als Buchhaltung und Bilanz zu jenen Mitteln gehören, mit denen der Kaufmann von jeher sein in den Betrieb gestecktes Vermögen bzw. den mit diesem Vermögen erzielten Erfolg, den Gewinn und Verlust, festzustellen pflegt. Die Anwendung dieser Mittel und ihre Ergebnisse prüft der (betriebswirtschaftlich geschulte) Buch- und Bilanzprüfer nach. Weder der Jurist noch der Techniker kann ihm dieses Gebiet strittig machen. Wenn die Juristen darauf hinweisen, daß die materielle Revision nur möglich sei unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und diese doch nur der Jurist übersehen könne, so ist das ebenso abwegig, wie wenn der Techniker erklärt, für eine materielle Revision sei nur er zuständig, da er allein die Materie, d. h. hier die Substanz zu beurteilen in der Lage sei. Demgegenüber ist mit aller Deutlichkeit zu betonen, daß die Bewertung bei der Bilanzauflistung weder eine juristische noch eine technische Angelegenheit, sondern im Grunde ein durchaus wirtschaftlicher, eben ein betriebswirtschaftlicher Vorgang ist. Selbstverständlich sind bei diesem wirtschaftlichen Vorgang der Bewertung häufig rechtliche und technische Gesichtspunkte zu berücksichtigen, weil es gesetzliche Vorschriften und technische Voraussetzungen gibt. Aber das geschieht im kaufmännischen (und privaten) Betriebe auch sonst, ohne daß es dabei jedesmal der Mitwirkung von Juristen und Technikern bedarf.

Diese Feststellung schließt zweierlei nicht aus: erstens, daß es Fälle gibt, bei denen die Mitwirkung von Juristen und Technikern nicht nur erwünscht, sondern sogar notwendig sein kann, und zweitens: daß es in der Praxis natürlich auch Juristen und Techniker gibt, die die betriebswirtschaftlichen Aufgaben des Buchhaltungs- und Bilanzwesens vor-

trefflich beherrschen, bzw. in der Lage sind, ordnungsmäßige Buch- und Bilanzprüfungen vorzunehmen. Dann haben sie eben diese Dinge hinzugelern, und sie beherrschen diese Aufgaben nicht, weil sie Juristen und Techniker sind, sondern weil sie in dieser Beziehung eben Betriebswirtschafter geworden sind. Dasselbe gilt für die Volkswirte, die in den Beruf der Buchhaltungs- und Bilanzprüfer eingetreten sind. Auch sie üben in diesem Beruf nicht in erster Linie die ihren Namen und Auszubildung entsprechende „volkswirtschaftliche“ sondern eben die „betriebswirtschaftliche“ Tätigkeit der Buch- und Bilanzprüfung aus.

Wenn es somit als ausgemacht gilt, daß als eigentlicher Träger des Berufes eines Buch- und Bilanzprüfers der Betriebswirtschafter (Kaufmann) — Praktiker oder Akademiker — in Frage kommt, so zeigt doch die Erfahrung, daß auch Personen, die aus anderen Berufen — Ingenieure, Volkswirte, Rechtsanwälte — kommen, die betriebswirtschaftlich ausgerichtete Tätigkeit der Buch- und Bilanzprüfung auszuüben in der Lage sind, ja man wird sogar sagen können, daß die besondere technische oder volkswirtschaftliche oder juristische Vor- (und Aus-)bildung neben der betriebswirtschaftlichen Ausbildung (und der praktischen Erfahrung) unter Umständen sogar von besonderem Wert für die Ausübung der Buch- und Bilanzprüfung sein können.

b) Entsprechend der Betriebsprüfung ist auch hier zu erwähnen, daß es ebenfalls betriebseigene Buch- und Bilanzprüfungen gibt. Es kommt vor, daß die oben erwähnten Betriebsprüfstellen zugleich die Aufgaben der Buch- und Bilanzprüfungen mit übernehmen; oder aber es werden besondere Revisionsbüros gebildet, deren Tätigkeit sich auf die Buch- und Bilanzprüfung beschränkt. Die betriebseigene Buch- und Bilanzprüfung ist besonders im Großbetriebe ausgebildet, insbesondere bei den Banken, wo die dezentralistische Organisation — Filialsystem — eine solche Einrichtung nahe legt. Es kommt dann vor, daß diese betriebseigenen Bankrevisoren auch für die Kreditprüfung der Kunden der Banken oder bei besonderen Anlässen — Kapitalerhöhungen, Umgründungen u. a. m. — verwendet werden. In jüngster Zeit ist eine ähnliche Einrichtung in den industriellen Großbetrieben entstanden, insbesondere dort, wo zahlreiche Einzelbetriebe in Konzernen zusammengeschlossen sind. Der Konzernrevisor prüft in regelmäßigen oder unregelmäßigen Abständen die Bücher und Bilanzen der Konzernbetriebe zugleich in der Richtung, ob bei der Führung der Bücher (Selbstkostenrechnung) und Aufstellung der Bilanzen auch nach den allgemeinen Richtlinien verfahren worden ist, die von der Leitung vorgeschrieben worden sind.

Jedenfalls ist die Feststellung wichtig, daß innerhalb der Betriebe eine Buch- und Bilanzprüfung ausgeübt wird, und daß es zahlreiche Personen gibt, die sich hier (allerdings im Anstellungsverhältnis) mit der Buch- und Bilanzprüfung beschäftigen.

Schließlich ist noch auf eine besondere — betriebseigene — Buch- und Bilanzprüfung hinzuweisen: Auf den Buchprüfungsdienst des Reichsfinanzministeriums, der auf der Grundlage der Bilanzen vor sich geht und nach den Methoden der betriebswirtschaftlichen Prüfung arbeitet. Dieser betriebseigene Reichsdienst beschäftigt zur Zeit über 1500 Revisoren, und wenn es sich letzten Endes bei deren Tätigkeit auch darum handelt, die Richtigkeit der eingereichten Steuerbilanzen nachzuprüfen, so wird doch zugleich eine wertvolle Arbeit hinsichtlich der Ausbildung dieser Revisoren und der Revisortechnik geleistet. Daß außerdem in dieser Arbeit wertvolles Material für die betriebswirtschaftliche Forschung zusammengetragen worden ist, soll nur nebenbei erwähnt werden.

c) Die Organe, die die Buch- und Bilanzprüfung berufsmäßig betreiben, sind die — schon mehrfach erwähnten — Bücherrevisoren bzw. die Revisions- und Treuhandgesellschaften, oder wie sie auch heißen könnten: eben die Buch- und Bilanzprüfer. Es ist nun bemerkenswert, daß diese Organe sich nicht nur auf die hier besprochene Buch- und Bilanzprüfung beschränken, sondern den Kreis ihrer Tätigkeit viel weiter ziehen. So heißt es z. B. in den Satzungen des Treuhandverbandes (Verband Deutscher Treuhand- und Revisionsgesellschaften e. V.):

#### A. Tätigkeitsgebiete:

- I. Treuhandtätigkeit:
  - a) Vermögensverwaltungen . . . . . (1)
  - b) Interessenvertretungen und -verwaltungen . . . . . (2)
  - c) Nachlaßregulierungen . . . . . (3)
  - d) Pfandhalterschaften . . . . . (4)
  - e) Sicherungsübereignungen . . . . . (5)
- II. Wirtschaftsberatung:
  - a) Gründungen . . . . . (6)
  - b) Umwandlungen . . . . . (7)
  - c) Auseinandersetzungen . . . . . (8)
  - d) Sanierungen . . . . . (9)
  - e) Liquidation . . . . . (10)
  - f) Konkurse . . . . . (11)
  - g) Gerichtliche und außergerichtliche Vergleiche . . . . . (12)
  - h) Spezielle Wirtschaftsberatung . . . . . (13)
  - i) Erstattung von Gutachten allgemein-wirtschaftlicher Art (14)
  - k) Tätigkeit als Schiedsrichter . . . . . (15)
    - l) Aufwertungen . . . . . (16)
- III. Steuerfachen:
  - a) Beratung in Steuerangelegenheiten . . . . . (17)
  - b) Vertretung in Steuerangelegenheiten . . . . . (18)

IV. a) Buch- und Bilanzrevisionen, einschl. vorbereitender Tätigkeit . . . . .	(19)
b) Organisationen. . . . .	(20)
c) Reorganisationen. . . . .	(21)
d) Erstattung spezieller betriebswirtschaftlicher Gutachten . .	(22)
e) Selbstkosten- und Rentabilitätsberechnungen . . . . .	(23)
f) Kostenstandards . . . . .	(24)
g) Statistiken und Analysen. . . . .	(25)

Unter den aufgezählten 25 Tätigkeiten ist unter IVa die Buch- und Bilanzrevision (19) erwähnt. Nach dieser Aufzählung zu urteilen, müßte die letztere vollständig hinter anderen Tätigkeiten zurücktreten. In Wirklichkeit liegen die Dinge jedoch anders: der weitaus größte Teil der Tätigkeit der Treuhand- und Revisionsgesellschaften (bis zu 60% und mehr) entfällt auf die Buch- und Bilanzrevision; bei den Bücherrevisoren geht dieser Anteil bis auf 90—100%. Dennoch ist nicht zu leugnen, daß — zum mindesten — die Treuhand- und Revisionsgesellschaften in beträchtlichem Umfange noch etwas anderes tun, als Bücher und Bilanzen zu revidieren. Da sind z. B. I.: Treuhandgeschäfte. Sie haben an sich nichts mit der Buch- und Bilanzprüfung, überhaupt nichts mit IV zu tun. Unter Treuhand ist — ursprünglich und grundsätzlich — die Wahrnehmung von Rechten Dritter zu verstehen. Diese Tätigkeit kann grundsätzlich von jedermann ausgeführt werden; Voraussetzung ist nur, daß der Auftraggeber jemanden das nötige Vertrauen schenkt und ihm die Fähigkeit zutraut, die Wahrung der Rechte ordnungsmäßig durchzuführen. Treuhandgeschäfte in diesem (und in der Aufzählung zum Ausdruck kommenden) Sinne stellen also kein Monopol der sog. Treuhand- und Revisionsgesellschaften dar. Nur weil aus der ersten Treuhandgesellschaft, die in Deutschland im Jahre 1903 gegründet worden ist, eine Revisionsgesellschaft (die jetzige: Deutsche Treuhand AG.) geworden ist, hat man die Bezeichnung Treuhandgesellschaft in der Firma beibehalten, obwohl die eigentliche Treuhandtätigkeit zurückgetreten ist. Wenn in einem weiteren Sinne zu den Treuhandgeschäften die Durchführung von Konkursen, Sanierungen, Liquidationen sowie die Mitwirkung bei Gründungen, Umwandlungen, Auseinandersetzungen — oben unter II — gerechnet werden, so haben auch diese Geschäfte an sich nichts mit der Buch- und Bilanzprüfung zu tun. Sie können von anderen Organen für sich und selbständig vorgenommen werden. Es sei nur daran erinnert, daß insbesondere die Rechtsanwälte auf diesen Gebieten eine ausgedehnte Tätigkeit entfalten (und noch weiter entfalten möchten).

Vor allem aber ist die Wirtschaftsberatung (oben: IIh, i, und IV b—g) etwas anderes als Betriebsprüfung oder gar als Buch- und Bilanzprüfung. Wir haben uns damit im nächsten Teil ausführlich zu beschäftigen. Hier

ist dies nur festzustellen und daraus eine Folgerung zu ziehen für die vierte Anmerkung, die zu machen ist:

d) Im Vordergrund des Interesses steht die öffentliche Bestellung von Wirtschaftstreuhändern. Im Rahmen einer Anmerkung und im Zusammenhang mit dem Vorstehenden ist an dieser Stelle lediglich das folgende zu sagen. Wenn die öffentlich bestellten Wirtschaftstreuhänder nur für die Buch- und Bilanzprüfung bestimmt sein sollen, so ist die Bezeichnung Wirtschaftstreuhänder, so sehr — oder so wenig — sie auch den Bücherrevisoren zusagt, für die Öffentlichkeit zum mindesten irreführend. Es geht aus der Bezeichnung Wirtschaftstreuhänder nicht ohne weiteres der eigentliche Sinn: Buch- und Bilanzprüfung als Treuhänder der Wirtschaft hervor. Wenn die Wirtschaftstreuhänder hingegen etwas anderes sein sollen, nämlich Personen, die Treuhandgeschäfte besorgen, dann ist es unzulässig, dafür nur die bisherigen oder zukünftigen Bücherrevisoren oder Revisions- und Treuhandgesellschaften zuzulassen. Will man gar diese neuen Wirtschaftstreuhänder mit Wirtschaftsfachverständigen gleichsetzen, dann ist es klar, daß die Bücherrevisoren und Revisionsgesellschaften sowie die Personen, die Treuhandgeschäfte betreiben, als Wirtschaftsfachverständige wohl mit in Betracht kommen können, daß sie aber weder allein diese Bezeichnung erhalten können, noch ist es erforderlich, daß ein Wirtschaftsfachverständiger unbedingt die Fähigkeiten eines Bücherrevisors oder eines Treuhänders besitzen muß. Es ergibt sich, daß die Bezeichnung Wirtschaftstreuhänder keine glückliche ist. Vor allem muß Klarheit darüber geschaffen werden, was denn eigentlich ein Wirtschaftsfachverständiger ist, der — begrifflich und tatsächlich — die Bezeichnung: Wirtschaftstreuhänder enthalten soll.

Inzwischen ist bekannt geworden, daß die an der Reform des Revisionswesens beteiligten Länderregierungen gegen die Bezeichnung Wirtschaftstreuhänder Bedenken erhoben und die Beteiligten sich nunmehr auf: Wirtschaftsprüfer geeinigt haben. Aus der neuen Bezeichnung muß man schließen, daß Gegenstand der Tätigkeit die Prüfung ist. Wenn sich diese Prüfungstätigkeit auf die hier behandelte Betriebs- und Buchprüfung erstrecken soll, so wäre die Bezeichnung Betriebs- oder Buchprüfer eindeutiger gewesen. Die Bezeichnung Wirtschaftsprüfer läßt noch andere Auslegungen zu; vor allem ist noch zu klären, was die Beteiligten selbst unter dieser Bezeichnung verstehen wollen. Vorher ist jedoch klarzustellen, was denn die Wirtschaftsberatung darstellt, von der nicht nur in dem Arbeitsprogramm des Treuhandverbandes (siehe oben) sondern mehr noch in der öffentlichen Diskussion über den neuen Stand der Wirtschaftsprüfer die Rede ist.



### III. Die Wirtschaftsberatung.

1. Wie das Wort: Betrieb — siehe I —, so kann auch das Wort: Wirtschaft leicht zu Mißverständnissen und Verwechslungen Anlaß geben. Man muß zunächst unterscheiden: Wirtschaft im Sinne von Sonder-(Einzel)wirtschaft. Wirtschaft ist dann gleich Wirtschaftsbetrieb oder Betrieb schlechthin. Wirtschaftsberatung wäre dann Betriebsberatung. So wird die Wirtschaftsberatung z. B. von den Revisions- und Treuhandgesellschaften verstanden, wie das mitgeteilte Arbeitsprogramm (s. oben) erkennen läßt. Es ist hier offenbar gemeint: Beratung hinsichtlich der wirtschaftlichen (besser: kaufmännischen) Seite des Betriebs (also nicht der technischen Seite). Nun ist festzustellen, daß auch die Ingenieure von Wirtschaftsberatung sprechen, obwohl sie wieder nur den technischen (oder vorwiegend) technischen Teil des Betriebes im Auge haben. Da, wie gleich zu zeigen sein wird, das Wort Wirtschaft noch eine andere Bedeutung als Sonderwirtschaft, Wirtschaftsbetrieb oder Betrieb schlechthin hat, so ist die Verwirrung doppelt: ist Sonder- oder Allgemeinwirtschaft und dann wieder: ist kaufmännische oder technische Beratung gemeint? Schon hier ergibt sich, daß es eindeutiger wäre, zu sagen: betriebswirtschaftliche bzw. betriebstechnische Beratung, wenn man an die Beratung denkt, die man dem Betriebe angedeihen lassen will.

Der Wirtschaft im Sinne von Sonderwirtschaft (oder Betrieb schlechthin) steht gegenüber der Begriff Wirtschaft für Wirtschaft im allgemeinen, im Sinne von Volkswirtschaft. Wirtschaftsberatung bezieht sich dann auf allgemeine wirtschaftliche Verhältnisse bzw. auf die Volkswirtschaft im ganzen. In diesem Sinne gibt es wirtschaftliche Sachverständige wie z. B. im Reichskohlenrat, bei besonderen Veranstaltungen (Wirtschaftsenquête), in besonderen Kommissionen (Valutakommission) u. a. m. Diese Sachverständigen üben eine Beratung im allgemeinwirtschaftlichen Sinne aus. Als weiteres Beispiel könnte genannt werden: Beratung bei der staatlichen (preußischen) Elektrizitätswirtschaft. Der Unterschied zwischen Wirtschaft im engeren Sinne (von Betrieb) und im weiteren Sinne (von Allgemein- oder Volkswirtschaft) wird bei den öffentlichen Körperschaften besonders deutlich: die Frage, ob ein Gemeinwesen eine eigenes Elektrizitätswerk bauen oder sich mit anderen Interessenten zusammensetzen soll, ob das Gaswerk sich an Kohlenruben beteiligen oder selbst solche erwerben soll, ob die Kanalisation nach dem Prinzip der Kostendeckung oder der allgemeinen Zuschüsse betrieben werden soll, alles dies ist etwas anderes als beispielsweise die Frage: ist für das Elektrizitätswerk diese oder jene Maschine besser, soll die Buchung und die Einziehung von Rechnungsbeträgen so oder so vorgenommen werden?

Um Mißverständnissen vorzubeugen, wäre es daher gut, die folgenden Unterscheidungen zu machen:

a) Betriebsberatung (im Sinne von Betrieb) und b) Wirtschaftsberatung (im Sinne von Allgemein- oder Volkswirtschaft). Außerdem wäre bei a) noch der Unterschied zu machen: technisch und wirtschaftlich (kaufmännisch), und man erhielte die Bezeichnungen:

zu a) 1. technische Betriebsberatung oder auch: technischer Sachverständiger und 2. kaufmännische Betriebsberatung oder auch: kaufmännischer Sachverständiger;

zu b) Wirtschaftsberatung im Sinne von volkswirtschaftlichen Sachverständigen.

Es verdient hervorgehoben zu werden, daß sich diese Bezeichnungen — wenn auch vereinzelt — tatsächlich schon in der Praxis vorfinden; es scheint aber, daß das Wort: Wirtschaft dem Wort: Betrieb aus rein äußerlichen Gründen noch vorgezogen wird, obwohl man sich sagen sollte, daß auch bei Sachverständigen des Wirtschaftsbetriebs die Firmenwahrheit und Klarheit die bessere Reklame sein sollte. Unter diesen Unklarheiten (und Doppeldeutigkeiten) leidet nicht zuletzt die neue Bezeichnung: Wirtschaftsprüfer. Ganz abgesehen davon, daß hier außerdem noch von Prüfung die Rede ist. Doch ist hierauf in einem besonderen Abschnitt noch zurückzukommen.

2. Bevor auf die (Wirtschafts)-Betriebsberatung im einzelnen eingegangen wird, sollen — wie bei II. — ein paar Randbemerkungen gemacht werden:

a) Es ist schon gesagt worden, daß Wirtschaftsberatung im Sinne von wirtschaftlicher Betriebsberatung von den Revisions- und Treuhandgesellschaften (und den Einzelrevisoren) betrieben wird. Es wäre erwünscht, wenn dies in den Ankündigungen deutlicher zum Ausdruck käme. Diese Verdeutlichung braucht nicht auszuschließen, daß diese Organe auch in allgemein (volks)-wirtschaftlichen Fragen beraten sollen und können. In der Hauptsache werden sie es jedoch mit der betriebswirtschaftlichen Beratung (neben der Betriebs- und Bilanzprüfung) zu tun haben.

b) Zu den benachbarten Berufsgruppen gehören vor allem die Volkswirte bzw. die (akademischen) Diplom-Volkswirte. Anlässlich der Diskussion über die Schaffung des „Wirtschaftstreuhänders“ trat der Reichsbund deutscher Diplom-Volkswirte mit folgenden „Richtlinien zur Regelung der Berufslaufbahn der Wirtschaftsfachverständigen bzw. Wirtschaftstreuhänder“<sup>1</sup> an die Öffentlichkeit:

(Auszugsweise: ) „Der Diplomvolkswirt mit seiner teils juristischen teils wirtschaftswissenschaftlichen Vorbildung erscheint für den Beruf der Wirtschaftstreuhänder besonders geeignet.“ „Der Aufgabenbereich des Wirtschaftsfachverständigen bzw. Wirtschaftstreuhänders ist vollkommen neuartig. Er umfaßt eine Tätigkeit, die bisher zum Teil von Bücherrevisoren,

<sup>1</sup> Abgedruckt in: Volkswirt in Wirtschaft und Verwaltung, November 1930.

Rechtsanwälten, Steuer- bzw. Wirtschaftssyndizi usw. ausgeübt wurde.“ „Der Wirtschaftsfachverständige soll das besondere Vertrauen der Privatwirtschaft und öffentlichen Verwaltung genießen; er soll ihr Berater auf den Gebieten des Wirtschafts- und Steuerrechts, des Organisationswesens, der Buchführung usw. sein.“ „Der Wirtschaftsanwalt soll — ebenso wie der Rechtsanwalt in rein juristischen Dingen — alle Fragen der Wirtschaftspraxis kennen und sie sachverständig beurteilen können . . .“. „Eine Anlehnung an bereits vorhandene Berufe, die die Aufgaben des Wirtschaftsfachverständigen nach dem Urteil der Praxis nicht zur Zufriedenheit haben versehen können bzw. die Umgestaltung dieser Berufe kann nicht in Frage kommen.“ Aber „der Reichsverband deutscher Diplomvolkswirte betrachtet es als seine besondere Aufgabe, an diesem Ziel mitzuarbeiten“.

An diesen Richtlinien ist zweierlei interessant. Erstens daß die Bezeichnung: Wirtschaftsfachverständiger bzw. Wirtschaftstreuhand eine Berufsgruppe auf den Plan gerufen hat, die — wie ihr Name sagt — eine volkswirtschaftliche Betätigung zur Aufgabe hat. Sie hält sich sogar für besonders geeignet, die Aufgaben des neuen Berufes zu übernehmen. So ist es kein Wunder, daß in den obigen Richtlinien das Wort: Betrieb vermieden wird und immer nur von Wirtschaft und Wirtschaftspraxis die Rede ist. Nur kurz wird erwähnt, daß der zukünftige Wirtschaftstreuhand auf den Gebieten (man beachte die Reihenfolge) der Finanzwissenschaft, der praktischen und theoretischen Volkswirtschaftslehre, insbesondere der Industriepolitik, sowie der Betriebswirtschaftslehre umfassende Kenntnisse besitzen muß. Es unterliegt keinem Zweifel, daß Wirtschaftstreuhand hier (und mit einem gewissen Grad von Recht) aufgefaßt worden ist als volkswirtschaftlicher Sachverständiger.

Und das zweite ist: daß der Reichsbund der Diplomvolkswirte die Schaffung dieses Universal-Sachverständigen für möglich gehalten hat. Inzwischen hat ja der Abschluß der Verhandlungen eine gewisse Klarstellung gebracht: es wird nicht mehr zu bestreiten sein, daß der „öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer“ in erster Linie eine Angelegenheit des Betriebswirtschaftlers (Kaufmanns bzw. Wirtschaftsingenieurs) ist. Daß auch volkswirtschaftlich vorgebildete Personen sich dem Buch- und Bilanzprüfungsdienst widmen können (und vielfach mit Erfolg in der Praxis tätig sind), ist schon oben erwähnt worden; es liegt dies daran, daß sie sich auf die betriebswirtschaftliche Tätigkeit umgestellt haben.

c) Was man alles unter Wirtschaftsberatung verstehen kann, zeigt das Arbeitsprogramm der „wissenschaftlichen Wirtschafts- und Steuerfachverständigen“. In einem Aufsatz von A. Kosanke: Die Berufsaufgabe des Wirtschafts- und Steuerfachverständigen<sup>1</sup> werden an Tätigkeiten aufgezählt (und eingehend erläutert):

<sup>1</sup> In: Beiträge zur Theorie und Praxis der Steuerberatung. Jahrbuch 1929 des Verbandes wissenschaftlicher Wirtschafts- und Steuerfachverständiger, Eiz Berlin.

1. Betriebswirtschaftsberatung und zwar Aufstellung und Nachprüfung der Handelsbilanz, laufende Überwachung der Buchhaltung auf ihre formelle und materielle Richtigkeit hin, Prüfung und Begutachtung der Liquidität, Kalkulation und Rentabilität, Beratung in rechtlichen Angelegenheiten;

2. als Sachverständiger der Rechtspflege dienen, z. B. bei Erbauseinanderlegungen wissenschaftliche Gutachten liefern;

3. wissenschaftliche Steuerberatung und zwar Fertigung der Steuerbilanz oder Aufstellung der Steuererklärung, Vertretung im Rechtsmittelverfahren, im Steuerstrafstundungs- und Erstattungsverfahren, Nachprüfung der steuerlichen Lasten im Hinblick auf die derzeitliche Rechtsform des Unternehmens;

4. Beratung bei der Betriebsorganisation, wie Einrichtung eines modernen Rechnungswesens, Rationalisierung der allgemeinen und kaufmännischen Verwaltung;

5. finanzwirtschaftliche Beratung bei Gründungen, Kapitalerhöhungen und -beschaffung.

6. allgemeine (= volkswirtschaftliche) Wirtschaftsberatung;

7. sonstige Arbeitsgebiete, wie die Tätigkeit eines Treuhänders, eines Konkursverwalters, einer Vertrauensperson im Vergleichsverfahren, eines Testamentsvollstreckers usw. usw. . . .

Alles dies gehört zu dem Aufgabenkreis der wissenschaftlichen Wirtschafts- und Steuerfachverständigen. Man sieht: ein weit gestecktes Ziel. Es fehlt noch eine Notverordnung, die bestimmt, daß jeder Betrieb verpflichtet wird, sich sofort bei den wissenschaftlichen Wirtschafts- und Steuerfachverständigen Rat zu holen, auf das alle Verluste, Kapitalfehlleitungen, Konkurse ein Ende haben. . . .

3. In diesem Abschnitt, der es mehr mit der begrifflichen Klarlegung zu tun hat, ist — unter diesem gleichen Gesichtspunkt — noch mit ein paar Worten auf die technische Beratung, also: Wirtschaftsberatung im Sinne der Techniker einzugehen.

Wie die Erfahrung zeigt, kommt die technische Beratung vor allem dort in Betracht, wo es sich für den Betrieb um eine technische Angelegenheit handelt, die für diesen Betrieb an sich wesensfremd ist, wie z. B. die Anbringung einer Kraftanlage für eine Textil- oder Schokoladenfabrik, die besondere Packmaschine oder das laufende Band in einer Zigarettenfabrik, der Bau einer Halle für eine bestimmte Fabrikationsstätte u. a. m. In allen diesen Fällen hat der Betrieb als solcher (der Techniker dieses Betriebes) nichts oder nur wenig mit dem besonderen (vielleicht einmaligen) technischen Vorgang zu tun, für den er sich beraten läßt. Insbesondere der Unternehmer der Textil- oder Schokoladenfabrik richtet seine fachmännische Tätigkeit auf etwas anderes als gerade auf den Bau besonderer Maschinen oder Hallen ein.

Aus diesen Beispielen wird zugleich ersichtlich, daß die technische Betriebsberatung — Wirtschaftsberatung des Technikers —, die von den Zivilingenieuren, neuerdings insbesondere von den beratenden Ingenieuren ausgeübt wird, ein weites Anwendungsfeld vorfindet. Sie ist eigentlich so alt, wie es maschinelle (oder schlecht hin technische) Einrichtungen gibt, die für Nicht-Maschinenbetriebe angefertigt und von diesen gebraucht werden

sollen. So ist es zu erklären, daß der Beruf des Zivil- bzw. beratenden Ingenieurs eine große Zahl von Personen umfaßt, die sich weitgehend spezialisiert haben und eine für die Volkswirtschaft wichtige Tätigkeit ausüben. Ich erwähne das deshalb, um unten den Vergleich mit den kaufmännischen Wirtschaftsberatern ziehen zu können.

Bei der technischen Betriebsberatung ist von Bedeutung, daß die technische Beratung nicht außer Zusammenhang mit der wirtschaftlichen (kaufmännischen) Seite des Betriebes stehen kann. Sofern es sich nicht um eine reine Laboratoriumstätigkeit handelt, sondern der zu beratende Betrieb dazu dienen soll, bestimmte Produkte für den Markt herzustellen, muß die technische Beratung auf diese Eigentümlichkeit der Betriebe Rücksicht nehmen. Es ist bekannt, daß es der Techniker heute besonders liebt, in diesem Sinne von Technik und Wirtschaft, von Wirtschaftlichkeit der Technik zu sprechen, ja zu sagen, daß Technik eigentlich mit Wirtschaft identisch sei, genau wie er seine (technische) Werkstätte mit Betrieb schlechtthin gleichsetzt.

Wie dies alles wieder zu Mißverständnissen führen kann und führt, habe ich an anderer Stelle ausführlich auseinandergesetzt<sup>1</sup>. Hier sei in Kürze nur das folgende vermerkt: das wirtschaftliche Arbeiten des Technikers ist zunächst nichts anderes als ein Sparen mit Mitteln und Kräften (mit geringstem Aufwand ein möglichst großes Ergebnis zu erzielen — wirtschaftliches Prinzip im technischen Arbeiten). Daran ändert nichts, wenn der Techniker versucht, den technischen Aufwand und Ertrag — anstatt in technischen Größen — in Geld (als Kosten und Erträge in diesem technischen Sinne) zu veranschlagen: diese Rechnung bleibt immer an seinem technischen Erzeugnis haften und er sucht, eine Verbesserung stets mit technischen Mitteln herbeizuführen. Wenn der Kaufmann von Wirtschaft spricht, so denkt er an zweierlei: erstens (wie der Techniker) an die Wirtschaftlichkeit seines Betriebes in dem Sinne, daß — nicht nur im technischen Teil, sondern im Ganzen — sparsam gewirtschaftet wird, das wirtschaftliche Prinzip zur Anwendung kommt. Im weiteren Sinne denkt der Kaufmann bei Wirtschaft an den Zweck, den er mit seinem Betrieb erzielen will, d. i. bei der kapitalistischen Unternehmung an die Rente des in den Betrieb gesteckten Kapitals. Er weiß, daß diese Rentabilität nicht nur von der Technik abhängig ist, sondern daß noch eine Reihe anderer Faktoren einwirken, wie: Einkauf, Lager, Absatz, Preise, Kapital, Kosten des Kapitals.

Wirtschaft in diesem Sinne bedeutet die Verbundenheit des Betriebes mit dem Markt, seine Führung und Leitung mit Rücksicht auf den Markt. Wird diese Verbundenheit und Führung nicht beachtet, so kann die technische Beratung vorzüglich sein, ein Betrieb über die besten Einrichtungen verfügen und trotzdem das Ganze wirtschaftlich mit einem Mißerfolg abschließen. Es muß aber hervorgehoben werden, daß die Außerachtlassung

<sup>1</sup> Ingenieur und Wirtschaft. Der Wirtschaftsingenieur. Berlin 1930.

dieser Gesichtspunkte mehr bei den erfindenden, konstruierenden oder Betriebsingenieuren als gerade bei den beratenden Ingenieuren anzutreffen ist; die letzteren stehen der Endwirkung des Betriebes näher. Daher findet man hier eine starke Verbindung von technischer Beratung mit kaufmännischen Gesichtspunkten. Das erklärt zugleich, warum gerade die beratenden Ingenieure sich berufen fühlen, ein Wort mitsprechen zu müssen, wenn es sich um eine Regelung der „Wirtschaftsberatung“ handeln soll. Sie glauben, daß sie in erster Linie die „Wirtschafts“prüfer darstellen, die durch die neue Einrichtung geschaffen werden sollen. Doch glaube ich, werden die Dinge, um die es sich hierbei handelt, jetzt klar, wenn ich die beiden Pole gegenüberstelle: Wirtschaftsberatung im volkswirtschaftlichen Sinne und Wirtschaftsberatung im betriebswirtschaftlichen und betriebstechnischen Sinne, oder die Exponenten dieser Pole, die Volkswirte auf der einen Seite und die Kaufleute (Betriebswirtschaftler) sowie die Ingenieure auf der anderen Seite. Sie alle sprechen von Wirtschaftsberatung, und — wie jetzt gezeigt worden ist — jeder meint etwas ganz anderes. Über das Verhältnis der beratenden Ingenieure zu dem „Wirtschaftsprüfer“ wird in V noch zu sprechen sein.

4. Anhangsweise — womit kein Werturteil verbunden sein soll — ist hier noch die Rechtsberatung für die Betriebe zu erwähnen. Sie kann sich auf rein rechtliche Fragen beziehen, wie z. B. Abfassung und Auslegung von Verträgen oder Beratung in Rechtsstreitigkeiten; sie kann aber auch im Zusammenhang mit kaufmännischen oder technischen Vorgängen stehen, wie z. B. bei Gründungen, Fusionen, Sanierungen, Kreditverträgen, Patenten. Im ersten Falle sollte — zum mindesten in belangreichen Fragen — der Jurist gehört werden. Die Vorteile einer sachverständigen Rechtsberatung haben schon frühzeitig die Banken erkannt; sie haben zum Teil eigene (Bank-)Juristen oder stehen mit einzelnen Rechtsanwältinnen in engster Beziehung. Bei den industriellen Großbetrieben erfüllen besondere Werkjuristen diese Aufgabe. Es liegt auf der Hand, daß bei rechtzeitiger Beratung manche Prozeßkosten gespart werden können.

Im zweiten Falle handelt es sich um wichtige Grenzgebiete zwischen Wirtschaft und Recht. Will hier der Jurist tätig sein, so wird er nicht umhin können, sich auch die Kenntnis von den wirtschaftlichen Vorgängen, ihren Beweggründen und Zielsetzungen zu verschaffen. Es wird sicherlich sehr vorteilhaft sein, wenn in besonders verwickelten oder bedeutamen Fällen der juristische Sachverständige mit dem wirtschaftlichen (kaufmännischen und technischen) Sachverständigen Hand in Hand geht. Doch zeigt die Erfahrung, daß diese — rechtswirtschaftliche — Tätigkeit, je nach Lagerung des Falles, auch in einer Person verkörpert sein kann: der Rechtsanwält, der sich nach dieser Richtung hin spezialisiert hat, oder der — akademisch gebildete — Kaufmann, der sich die erforderlichen Rechtskenntnisse angeeignet hat.

Für unsere Zwecke ist nun wesentlich, daß der Rechtsanwalt in solchen Fällen auch von Wirtschaftsberatung zu sprechen pflegt. Jetzt gibt es — begrifflich — neben der allgemeinen (volkswirtschaftlichen) Wirtschaftsberatung nicht nur eine kaufmännische und technische (Betriebs-) Wirtschaftsberatung, sondern auch eine juristische Wirtschaftsberatung. Und ebenso erklärlich ist es jetzt, daß auch die Rechtsanwälte glaubten, bei der Schaffung eines Wirtschaftstreuhänders oder »Beraters« beteiligt zu sein.

#### IV. Die Wirtschaftsberatung im Sinne kaufmännischer Betriebsberatung.

Will man auf diesem Sondergebiet der Wirtschaftsberatung, nämlich der kaufmännischen Betriebsberatung zu einer Klarlegung der Aufgaben kommen, so ist es zweckmäßig, zwei Gebiete auseinanderzuhalten: die Organisation und die Geschäftspolitik.

**1. Die Organisation.** a) Gemeint ist die Betriebsorganisation, Organisation eines Betriebes, hier: des Wirtschaftsbetriebes. Man sagt merkwürdigerweise nicht: Wirtschaftsorganisation. Organisieren ist planvolles Gestalten zu gesetztem Zweck. Hier also: planvolle Gestaltung eines Wirtschaftsbetriebes, wobei jetzt an die kaufmännische (betriebswirtschaftliche) Seite gedacht wird. Immer handelt es sich darum, für eine gegebene Aufgabe die beste Lösung: Gestaltung der kaufmännischen (betriebswirtschaftlichen) Arbeit zu finden. Die zu lösenden Aufgaben sind mannigfaltig: Organisation des Einkaufs, des Absatzes, des Kassen- und Kreditverkehrs, der Lagerhaltung, des Rechnungswesens, des kaufmännischen Büros, schließlich der gesamten kaufmännischen Verwaltung eines Wirtschaftsbetriebes. Wesentlich ist, daß die Aufgabe gegeben ist, und daß es gilt, zur Bewältigung einer bestimmten kaufmännischen Tätigkeit die geeigneten Mittel und Wege zu finden, also die Organisation eines Büros für eine Fabrik, eines Versand- oder Exportgeschäftes, mit dieser Anzahl von Lieferanten und Kunden, jenem Umfang an Schriftwechsel usw.

Die Organisation der kaufmännischen (betriebswirtschaftlichen) Arbeit in den Wirtschaftsbetrieben hat eine merkwürdige Entwicklung durchgemacht. Jahrhundertlang war die Organisation in einfacher Arbeitsteilung und persönlicher Überwachung in den kleineren und mittleren Handels-, Bank- und Verkehrsbetrieben, in Handwerk und kleinen Fabriken mehr oder weniger von selbst gegeben. Der Betriebsinhaber organisierte auf eigene Faust, übernahm das, was er in dieser Beziehung als Lehrling oder Kommis gelernt hatte, oder was ein neuer Angestellter von der Konkurrenz mitbrachte. Erst die Ende des 20. Jahrhunderts entstehenden Großbetriebe: Warenhaus, Großbank, Industriebetrieb, machten neue Formen der Organisation und andere Handhabungen erforderlich. Um die gleiche Zeit beginnt — mit dem Aufkommen der Handelshochschulen — die Verwissen-

schäftlichung der kaufmännischen Arbeit, beginnt die Betriebswirtschaftslehre in die Betriebe einzudringen durch Literatur und akademisch gebildete Kaufleute. Das Was und Wie der Organisation wird erforscht, geklärt, theoretisiert, die Praxis der Organisation mehr und mehr nach allgemeinen Grundsätzen betrieben. Erst verhältnismäßig spät — viel später als auf dem technischen Gebiet — entsteht der selbständige Organisator, der das Organisieren kaufmännischer Arbeit berufsmäßig für andere Betriebe ausübt. Heute haben es einzelne Firmen auf diesem Gebiet schon zu Weltruf gebracht. Weitaus die größte Zahl der Organisatoren ist jedoch nicht über den handwerksmäßigen Stand hinausgekommen. Weit verbreitet ist überdies die Verbindung der Organisation mit dem Vertrieb bestimmter Organisationsmittel: Buchhaltungs- und Büroeinrichtungen, bei denen es mehr darauf ankommt, diese Dinge abzusetzen, als unparteiisch zu beraten, wie es z. B. die im Verein beratender Organisatoren (Berlin) zusammengeschlossenen (kaufmännischen) Organisatoren sich zur Pflicht gemacht haben.

b) Es kann keinem Zweifel unterliegen, daß der berufsmäßig tätige (kaufmännische) Organisator vor dem organisierenden Inhaber oder Leiter eines Betriebes einen beträchtlichen Vorsprung hat. Gewiß soll der Inhaber oder Leiter eines Betriebes diesen seinen Betrieb selbst in allen seinen Teilen genau kennen; bei einer gewissen Größe des Betriebes hört jedoch schon dieses Erfordernis von selbst auf. Entscheidend aber ist, daß der Inhaber oder Leiter in erster Linie Unternehmer ist und sein muß, d. h. daß er für eine richtige und erfolgreiche Geschäftspolitik verantwortlich ist (siehe 2). Der Berufsorganisator beschäftigt sich speziell mit dem Organisieren, ist hier mit allen Techniken vertraut, besitzt Erfahrungen, kennt andere Betriebe samt deren Organisationen, kann also leicht Vergleiche mit anderen Betrieben anstellen. Der Berufsorganisator hat zudem die Möglichkeit, sich zu spezialisieren oder in seinem Betrieb Spezialisten für dieses oder jenes Gebiet anzustellen. Er versteht die Kunst, neue Organisationsmittel einzuführen, bzw. das Personal für neue Arbeitsmethoden anzulernen. Wenigstens sollte dies alles so sein . . .

Von dieser Erkenntnis ausgehend, sind die Großbetriebe — Banken, Industrie, Verkehr — dazu übergegangen, eigene Organisations- und Kontrollbüros einzurichten, die die Aufgabe haben, den berufsmäßigen Organisator zu ersetzen. Gewöhnlich ist diesen Büros auch die laufende Kontrolle der Organisation übertragen, so daß Neu- oder Umgestaltung der Organisation, Einführung neuer Organisationsmittel und ständige Nachprüfung der geschaffenen oder verbesserten Organisation in einer Hand liegen. Von einzelnen dieser Organisationsbüros habe ich Mitteilungen erhalten, daß noch in jüngster Zeit bei systematischer Durchorganisation der kaufmännischen Arbeit unglaublich hohe Ersparnisse — in einigen Abteilungen bis zu 40% — erzielt worden sind. Innerhalb der großen Konzerne oder solcher Großbetriebe, die auf einem großen Filialnetz auf-



gebaut sind — Banken, Kauf- und Warenhäuser — ist auch ein interner Betriebsvergleich möglich, der sonst eher dem Berufsorganisator zur Verfügung steht. Die betriebseigene Organisations- und Kontrollabteilung hat noch den weiteren Vorteil, daß sie sich mit ihren Arbeiten besser den jeweiligen Zuständen im Betriebe anpassen kann, ferner daß sie laufend die geschaffene Organisation zu überprüfen in der Lage ist — und endlich, daß sie sich zu allem mehr Zeit nehmen kann. Entscheidend für den Erfolg ist natürlich letzten Endes wieder die Persönlichkeit, die zur Leitung dieses Büros berufen ist und die es versteht, sich nicht nur gegen die Trägheit des Bestehenden, sondern unter Umständen auch gegen die Widerstände durchzusetzen, die von den leitenden Stellen kommen.

Es verdient ferner hervorgehoben zu werden, daß zahlreiche Verbände dazu übergegangen sind, eine gewisse Organisationsarbeit für die ihnen angeschlossenen Mitglieder zu übernehmen: Aufstellung von Unkostenschemas, Einführung von Normalbuchhaltungen für einzelne Branchen, Durchführung von Betriebsvergleichen usw. Endlich ist in diesem Zusammenhang noch der Hinweis wichtig, daß auch die Bücherrevisoren als Organisatoren tätig sind; sie beschränken sich jedoch meist auf die Angelegenheiten, die mit dem Rechnungswesen (Buchhaltung und Bilanz) zusammenhängen: Einrichtung von Buchhaltungsmethoden, Selbstkostenrechnungen, Betriebsstatistiken u. dgl. m. Ganz deutlich kommt dies in den Satzungen der englischen Bücherrevisoren — accountants — zum Ausdruck, wo es heißt, daß Organisationsaufträge nur insoweit entgegengenommen werden, als sie mit dem Rechnungswesen zusammenhängen: Einrichtung, Verbesserung der Buchhaltung, Aufstellung von Selbstkostenrechnungen und Bilanzen.

Diese Zurückhaltung der englischen accountants hängt nicht nur mit der englischen Eigentümlichkeit einer weitgehenden Spezialisierung der Berufe überhaupt zusammen, sondern hat ihren Grund auch in der Eigenart der beiden Gebieten zugrundeliegenden Tätigkeit. Buch- und Bilanzprüfung ist etwas anderes als die Einrichtung und Inangabe von Betriebsorganisationen. Diese letztere Tätigkeit stellt an den Organisator besondere Anforderungen: genaue Erfassung der zu organisierenden Arbeit, praktischen Blick für die Aufteilung der Arbeit, Anpassung der Arbeitsteilung an die Menschen, Menschenbehandlung und bei allem Phantasie, die sich die Organisation, wie sie sein muß und kann, plastisch im Entwurf vorstellt. Das sind im allgemeinen andere Fähigkeiten, als sie der Buchhalter bzw. der Buch- und Bilanzprüfer hat und zu haben braucht. Doch nicht nur von diesen unterscheidet sich der Organisator, sondern auch von dem eigentlichen Unternehmer, der die Geschäfte macht, also Verträge mit anderen Personen oder Betriebe abschließt, die sich auf den Geschäftszweck beziehen und letzten Endes den Gewinn herbeiführen sollen. Der Organisator wird gut daran tun, die Grenzen seiner Tätigkeit nach dieser Richtung hin richtig und

rechtzeitig zu ziehen, wenn er nicht Gefahr laufen will, daß er für Dinge verantwortlich gemacht wird, die über sein eigenes Fachgebiet hinausgehen. Er hat die Klaviatur des Betriebes einzurichten. Das Spielen besorgt der Unternehmer . . .

c) Es will mir scheinen, als ob es gerade für den Organisator noch ein weites Arbeitsgebiet in der deutschen Volkswirtschaft gibt. Ich erwähnte schon, wie sich erst spät und nur langsam die wissenschaftlichen Methoden des Organisierens bei uns in Deutschland entwickelt haben. Noch heute ist — trotz aller Fortschritte im einzelnen — die Organisation in den weitaus meisten Betrieben das Stiefkind des betriebswirtschaftlichen Interesses. Sie „entwickelt“ sich gewöhnlich so, daß man nach alter Väter Weise mal angefangen, dann das Bestehende bald hier, bald dort ergänzt und von Fall zu Fall ausgebaut hat. Daneben sind hier Zusätze, dort Ansätze gemacht worden, schließlich funktioniert das Ganze schlecht und recht. In der Hauptsache verläßt man sich auf die Angestellten, die man glaubt, hinreichend zu kontrollieren, und — auf den Gewinn, der aus hohen Preisen oder aus größtem Umsatz oder aus beiden hereinkommt. Solange der Gewinn reichlich fließt, spielt die Frage der Organisation nach Meinung der Beteiligten keine große Rolle. Es wäre natürlich verfehlt, anzunehmen, als ob es eine „Patent“organisation für alle Betriebe oder auch nur für eine bestimmte Art von Betrieben gebe. Größe, Lage, Kundenkreis usw. bedingen in jedem Falle besondere Berücksichtigung. Trotzdem sind in den meisten Betrieben — gerade hinsichtlich der kaufmännischen Arbeit — noch sehr viele Verbesserungen, Vereinfachungen, wirksamere Verfahren möglich, die eine Reihe von Verlustquellen stopfen könnten (wie die oben erwähnten Beispiele in Großbetrieben zeigen).

Noch ein Wort zu den amerikanischen Vorbildern. Sie werden uns auf dem Gebiet der Buch- und Bilanzprüfung und Organisation besonders gern vorgehalten. Es sei nur an die großen amerikanischen Firmen erinnert, die in der ganzen Welt — wie in Deutschland — tätig sind, und auf die besonderen Methoden verwiesen, die sie für beide Gebiete entwickelt haben. Man mag zu den amerikanischen Vorbildern im übrigen stehen, wie man will: es unterliegt keinem Zweifel, daß die Amerikaner auf diesen Gebieten weit voraus geeilt sind und durch Spezialisierung und Schablonisierung eine große Steigerung ihrer Leistungen aufzuweisen haben. Es gilt für Deutschland, mancherlei zu lernen und nachzuholen: mehr noch als bisher müssen in Deutschland Wissenschaft und Praxis Hand in Hand arbeiten, muß erkannt werden, daß die wissenschaftliche Behandlung betriebswirtschaftlicher Dinge auch im Hinblick auf ihre praktische Verwertung vor sich gehen soll. Dabei darf natürlich nicht übersehen werden, daß Wissenschaft nicht Praxis ist und sein kann, daß die Wissenschaft auf allgemeine Erkenntnisse gerichtet sein muß, die die Grundlage für das praktische Handeln abgeben, und die Praxis darin besteht,

daß sie die Anwendung der wissenschaftlichen Erkenntnisse auf den konkreten Fall besorgt. (Was auch die „Praktiker“ bitte beachten mögen.) In dieser Auffassung von Wissenschaft und Praxis ist ein wichtiger Vorprung begründet, den der deutsche Revisor bzw. Organisator vor seinen amerikanischen Kollegen erreichen kann: in seiner stärkeren wissenschaftlichen Ausbildung, die es ihm ermöglicht, der Eigenart des einzelnen Falles mehr nachzugehen, überhaupt: selbständiger zu handeln und sicherer zu urteilen. Schließlich ist hinsichtlich des amerikanischen Vorbildes nicht außer acht zu lassen, daß die amerikanischen Einrichtungen und Methoden in großem Umfang auf mehr oder minder versachlichte Großbetriebe, die in Amerika überwiegen, zugeschnitten sind. In Deutschland spielen die kleineren und mittleren Unternehmen, die stark lokal oder personal bedingt sind, immer noch eine große Rolle. Hier eröffnet sich das Arbeitsfeld für den wirklichen Organisator: eigene schöpferische Tätigkeit in Anpassung an den besonderen Fall.

**2. Die Geschäftspolitik.** a) Wie einleitend bemerkt, kann sich die Wirtschaftsberatung zweitens auf die Geschäftspolitik beziehen. Hierunter ist zu verstehen: der Abschluß von Geschäften, die sich auf den Betriebszweck beziehen, das Geschäftemachen, deren Durchführung und Abwicklung Gegenstand der Organisation ist. Geschäftspolitik ist: rechtzeitiger, richtiger Einkauf von Rohstoffen und Waren, Beobachtung und Regelung der Höhe und Dauer des Warenlagers, ist: Verkaufspolitik und Verkaufsverhandlung, die eigentliche kaufmännische Tätigkeit. Anders als bei der vorhin behandelten Organisation ist hier eine Beratung von außen her nur schwer möglich. Es handelt sich eben um die Unternehmertätigkeit als solche, die am besten von demjenigen ausgeübt werden sollte, der sie sich zum Beruf erwählt hat: vom Unternehmer selbst. Hier kommt es auf die Entscheidung an, ob dieses oder jenes Geschäft gemacht werden soll oder nicht, mit wem und in welcher Form es abgeschlossen werden soll; diese Entscheidungen wirken sich unmittelbar auf den Gewinn und Verlust aus. Vielleicht kann hier und dort eine Beratung im allgemeinen Sinne in Betracht kommen: Hinweis auf die Bedeutung der einzelnen Faktoren für den Geschäftsbetrieb: Einkauf, Verkauf, Lager, Preise, Kreditgewährung, Finanzierung. Darüber hinaus setzt die geschäftspolitische Beratung — neben der genauen Kenntnis des in Betracht kommenden Betriebes — die Berücksichtigung folgender Gesichtspunkte voraus:

1. Die allgemeine Wirtschaftslage: voraussichtliche Konjunkturentwicklung (Politik, Weltwirtschaft);
2. die Lage der speziellen Branche: Konkurrenzverhältnisse und Zusammenhang mit der allgemeinen Wirtschaftslage,
3. die Lage des einzelnen Betriebes zu 1 und 2. Hier ist wieder das Eingreifen der Kartelle und Syndikate zu beachten. Aus allem folgt, daß dort, wo eine Beratung wirklich ausgeübt wird, diese nur von solchen

(kaufmännischen) Sachverständigen vorgenommen werden kann, die über spezielle Branchen- und Lokalkenntnisse sowie über langjährige Erfahrungen auf diesem Spezialgebiet verfügen. Es erhellt ferner, daß weder Bücherrevisoren und Treuhandgesellschaften noch technische und kaufmännische Organisatoren ohne weiteres für diese Wirtschaftsberatung d. h. auf dem Gebiete der Geschäftspolitik in Frage kommen, und endlich, daß junge Akademiker sich etwas mehr Bescheidenheit in der Anpreisung ihrer Leistungen auferlegen müssen.

b) Von der allgemeinen Geschäftspolitik, d. h. den laufenden Geschäftsabschlüssen innerhalb eines Betriebes ist zu unterscheiden die Vornahme einzelner Handlungen bzw. einmaliger Handlungen, die sich nicht unmittelbar auf den Betriebszweck beziehen, nichtsdestoweniger aber für den Betrieb sehr wichtig sein können. Hierzu zählen: Aufnahme eines neuen Artikels, Übergang zum Filialsystem oder Versandgeschäft, Umstellung auf rationelle Fabrikationsmethoden, vor allem auch die Beschaffung von Kapital und Kredit. Hierher gehört weiter die Beratung bei Auseinandersetzungen mit den Gläubigern, bei Sanierungen, Umwandlungen in andere Gesellschaftsformen. Bei diesen einmaligen, für den Betrieb besonderen, Anlässen ist eine Wirtschaftsberatung von außen her durchaus möglich; sie wird tatsächlich auch von fast allen bisher besprochenen Organen ausgeübt.

Soweit eine Beratung auf finanziellem Gebiet in Betracht kommt, ist von Bedeutung, daß in Deutschland die besondere Organisation des Bankwesens eine besondere Rolle spielt. Die Mannigfaltigkeit der Organe: Aktienbanken und Privatbankiers, Sparkassen und Genossenschaften sowie die Vielheit der von ihnen betriebenen Geschäfte bringen es mit sich, daß die deutschen Banken in engster Fühlung mit kleinen, mittleren und großen Betrieben stehen bzw. daß sich letztere leicht bei den Banken Rat holen können. Dazu kommt, daß insbesondere die Großbanken auch das industrielle Kreditgeschäft betreiben, also bei der Gründung, Umwandlung, Ausgabe von Aktien und Obligationen mitwirken. Die Banken kommen also in weitem Umfang als Wirtschaftsberater (auf finanziellem Gebiet) in Betracht. Vielleicht sind sie sogar die besten Berater, zumal wenn sie selbst mit Kredit oder Kapital beteiligt, bzw. im Aufsichtsrat der betreffenden Gesellschaften vertreten sind. Die besondere Organisation des deutschen Bankwesens ist auch der Grund dafür, daß sich ein eigentliches Treuhandgeschäft in Deutschland nur wenig entwickeln konnte. Was in anderen Ländern durch besondere Treuhänder besorgt wird, gehört in Deutschland vielfach zu den Geschäften der Banken. Lediglich im Zusammenhang mit den Auslandskrediten ist die besondere Bestellung von Treuhändern in Deutschland wieder üblich geworden.

c) Was aber noch besonders hervorzuheben ist, das ist: daß die Handhabung der Geschäftspolitik, d. h. das Geschäftemachen, die Ausübung der

Unternehmertätigkeit in der Gegenwart unter ganz besonderen Schwierigkeiten zu leiden hat. Wenn früher der Betrieb einigermaßen kaufmännisch und technisch vernünftig geführt wurde, dann war der Erfolg mehr oder weniger sicher. Gewiß gab es in guten Konjunkturen unliebsame Konkurrenz durch das Entstehen neuer Betriebe und in der Krise hier und dort Verluste und Zusammenbrüche; im großen und ganzen (wenn man heute zurückblickt) war es doch ein bequemes und sicheres Arbeiten, wenn auch schon damals das Wort galt, daß die Verwertung des letzten Abfalls für die Dividende entscheidend war. Heute ist das alles anders: Die allgemeine Unsicherheit — in Wirtschaft und Politik — ist so groß, daß fast jeder Betrieb sozusagen an jedem Tage von neuem seine Existenz beweisen bzw. erkämpfen muß. Die Zahlungseinstellungen und Konkurse registrieren mit aller Deutlichkeit den Wandel der Zeiten, dem merkwürdigerweise in starkem Maße gerade die alten Firmen zum Opfer fallen.

In der ganzen Welt (und nicht nur bei uns) befinden sich die Volkswirtschaften in einem Prozeß größter Umbildung. Wir sehen es vielleicht nicht immer so scharf, weil wir uns mitten darin befinden. Die Lage ist etwa zu vergleichen mit den Umgestaltungen nach den Freiheitskriegen nach Aufhebung der Kontinentalsperre und mit der weiteren Entwicklung der wirtschaftlichen und politischen Verhältnisse im Laufe des 19. Jahrhunderts. Eine gewisse innere und äußere Ähnlichkeit besteht auch mit der Entwicklung der deutschen Volkswirtschaft nach dem deutsch-französischen Kriege 1870/71. Dem Einströmen der 5 Milliarden Kriegssentschädigung folgten Panne, Stach und langsame Um- und Ausgestaltung der Wirtschaft — allerdings mit dem großen Unterschied, daß die Milliarden, die damals ins Land strömten, nicht gepumpt waren. Daher waren auch die Nachwirkungen nicht so schmerzlich. Es gab zwar Verluste; aber sie wurden aus dem eigenen Vermögen bezahlt und blieben nicht als Schulden bestehen, wie dies heute in gewaltigem Ausmaß der Fall ist. Heute ist die Schwierigkeit nicht allein, wie Deutschland aus dieser Krise herauskommen soll, sondern es besteht noch nicht einmal Einmütigkeit darüber, was eigentlich die Ursachen der Krise sind. Worauf ist die Weltwirtschaftskrise zurückzuführen? Welchen Anteil haben die Reparationen an der Weltkrise, an der Sonderkrise in Deutschland? Welche Abhilfemaßnahmen kommen dort und hier in Betracht? Wie ist der Arbeitslosigkeit beizukommen? Dazu die Frage der Reparationen und die Schwierigkeiten in der Politik. Wie gesagt: es ist nicht leicht, zu erkennen, wie die Lage heute eigentlich ist, und es ist noch viel schwieriger, zu schließen, wie sie sich weiter entwickeln wird. Vor allem geht's um die Frage: welche Stellung nimmt der einzelne Betrieb in dieser Entwicklung ein, welche Geschäftspolitik soll der einzelne Betrieb einschlagen?

Deshalb ist die Unsicherheit in den Kreisen der Händler, Gewerbetreibender, Fabrikanten und in der Landwirtschaft so groß: weil eine

sichere Grundlage für die geschäftlichen Dispositionen fehlt. So erklärt es sich, daß gerade in der Gegenwart das Bedürfnis nach Wirtschaftsberatung so groß ist und sich Bestrebungen geltend machen, die Wirtschaftsberatung zu organisieren. Die Beteiligten sollten hierbei nicht übersehen, daß die besonderen Umstände auch zeigen, wie schwer es ist, gewissenhaft zu raten. In solchen Zeiten führen Charlatane und Schwärzer das große Wort. Der gewissenhafte Wirtschaftsberater kann heute nur sehr zurückhaltend sein; er wird seine Aufgabe vor allem darin sehen müssen, bei seiner Beratung zunächst noch auf die Unsicherheit aller Verhältnisse hinzuweisen, natürlich nicht in dem Sinne, daß nun jedermann die Hände in den Schoß legen soll, wohl aber, daß vorsichtiges Handeln am Platze ist.

## V. Der Wirtschaftsprüfer.

1. Die Ausführungen, die im vorstehenden über das Thema Betriebsprüfung und Wirtschaftsberatung gemacht worden sind, haben gezeigt, daß hinter diesen Begriffen eine vielgestaltige Tätigkeit von großer Bedeutung steht, und daß dieser Vielgestaltigkeit eine ebenso große Zahl von Organen entspricht, die diese Tätigkeiten ausüben. Im Mittelpunkt steht der Wirtschaftsbetrieb, gleichfalls wieder in seiner Vielgestaltigkeit nach Größe, Formen, Branchen, Zwecken und Aufgaben. Um ihn herum gruppieren sich arbeitsteilig: Prüfung, Organisation und Geschäftspolitik, für die sich die selbständigen Berufe der Revisoren, der Organisatoren und der Sachverständigen aller Art gebildet haben. Sie alle bieten dem Unternehmer ihre Dienste zur Unterstützung seiner eigentlichen Tätigkeit: erfolgreiche Führung des Betriebes an. Die Arbeitsteilung, insbesondere nach der kaufmännischen und technischen und landwirtschaftlichen Richtung, wie auch nach den Funktionen: Rechnungswesen, Organisation, Werbung, Finanzwesen, entspricht der Eigenart und dem inneren Gehalt dieser Arbeitsgebiete. Sie ist bei jeder rationellen Betriebsgestaltung sofort erkennbar und bildet auch hier die Grundlage für eine erfolgreiche Anpassung der zu leistenden Arbeit an die besonderen Fähigkeiten und Leistungen der für die Erledigung der Arbeiten bestimmten Personen.

Diese Feststellung ist wichtig für die letzte Frage, die noch zu beantworten ist: welche Beziehungen bestehen zwischen Betriebsprüfung und Wirtschaftsberatung und der soeben geschaffenen Einrichtung der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer? Mit anderen Worten: welche Tätigkeitsgebiete sind für den Wirtschaftsprüfer vorgesehen und inwiefern decken diese sich mit den hier gekennzeichneten Gebieten: Betriebsprüfung und Wirtschaftsberatung? Diese Fragestellung ist nicht so überflüssig (und sinnlos), wie es auf den ersten Blick scheinen könnte. Das geht schon daraus hervor, daß — wie bereits oben gestreift — die Bezeichnung Wirtschaftsprüfer erst fünf Minuten vor Loreßschluß gefunden und akzeptiert

worden ist. Vorher war bekanntlich immer die Rede vom Wirtschaftstreuhand (einer Bezeichnung, die bei den „benachbarten“ Gruppen: Juristen, Technikern, Volkswirten, Landwirten Anstoß erregt hatte); daneben kamen — immer im Zusammenhang mit den anzustrebenden Reformen — die Bezeichnungen: Wirtschaftsberater, Wirtschaftsfachverständiger, Wirtschaftsanwalt und — in Variation des alten Themas vom Wirtschaftstreuhand — Treuhandrevisor, Treuhandorganisator auf. Und die Erörterungen — in Sitzungen und Literatur — haben zur Genüge gezeigt, was dabei herauskommt, wenn man anfängt, von diesen Bezeichnungen etwa auf die Tätigkeit zu schließen, die dahinter stecken soll. Dasselbe ist übrigens jetzt noch der Fall, wenn man den gleichen Versuch bei der Bezeichnung: Wirtschaftsprüfer machen will. Wirtschaft als Sonderwirtschaft oder Volkswirtschaft? Kaufmännisch oder technisch? Nur Prüfung? Es wird offiziell zum Ausdruck gebracht, daß die Namensgebung für das neue Kind, daß da aus der Taufe gehoben werden sollte, sehr schwierig sei, und daß auch der Name Wirtschaftsprüfer nicht voll befriedige. . . .

Die Frage, worin denn nun eigentlich die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers zu bestehen habe, ist aber auch deshalb nicht überflüssig, weil die amtlichen Verlautbarungen diese Frage noch offen lassen. Man bedenke: es wird eine neue Bezeichnung geschaffen; zum öffentlichen Wirtschaftsprüfer kann nur jemand bestellt werden, der bestimmte Voraussetzungen erfüllt — aber es wird nicht gesagt, worin nun eigentlich im einzelnen die praktische Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers besteht, bzw. welche Aufgaben er zu erfüllen hat. Diese Lücke beruht nun nicht etwa auf einem Versehen, im Gegenteil: sie ist das Ergebnis der langwierigen Verhandlungen, die besonders dadurch entstanden sind, daß — wie schon in der Einleitung bemerkt worden ist — nicht allein die unmittelbar Interessierten, in erster Linie die Bücherrevisoren und die Treuhand- und Revisionsgesellschaften, die „Reform“ in die Hand genommen haben, sondern die benachbarten Interessentengruppen mit Geschick und Erfolg in die Verhandlungen und Gestaltungen eingegriffen haben. Wie sollte es aber möglich sein, einen Berufsstand zu schaffen, an dem gleichzeitig und in gleicher Weise: Bücherrevisoren, kaufmännische und technische Organisatoren, Juristen (Anwälte), Volkswirte, Ingenieure und Landwirte beteiligt sein würden? Ein Ding der Unmöglichkeit! Und doch hat es lange Zeit gedauert, bis diese „extensive“ Reform wieder zurückgebogen worden ist. Trotzdem scheint es, als ob diese Ausweitung des neuen Berufsstandes auch heute noch in manchen Kreisen eine Rolle spielt und angestrebt wird.

2. Es ist schon oft gesagt worden und kann nicht oft genug wiederholt werden: das, was der „öffentlich bestellte“ Wirtschaftsprüfer darstellen soll, ist im Grunde genommen nichts anderes als eine Weiterentwicklung des Standes der Bücherrevisoren bzw. der Treuhand- und Revisions-

gesellschaften. Nur insoweit ist es richtig, von einem neuen Stand der Wirtschaftsprüfer zu sprechen (insbesondere: Frielinghaus<sup>1</sup>); es soll nicht heißen, daß etwa aus dem Zusammenschweißen von mehreren oder allen benachbarten Berufsgruppen mit den Bücherrevisoren ein neuer Stand entstehen soll, wie es vielfach geglaubt worden ist. Die bisherige Tätigkeit des — als Ganzes aufgefaßten — Bücherrevisors soll vertieft, verbessert, ergänzt und ausgedehnt werden; die Leistungsfähigkeit dieses ganzen Standes soll auf eine neue Höhe gebracht, vor allem sollen diese Leistungen in sich einheitlicher gestaltet werden. Im Grunde genommen soll mit der neuen Einrichtung des Wirtschaftsprüfers der englische chartered accountant für Deutschland geschaffen werden. Damit sind eigentlich die Sonderansprüche, die die Juristen, Volkswirte, Ingenieure als Vertreter ihrer Berufsgruppen für die Neuregelung angemeldet haben, hinfällig geworden. Soweit einzelne Angehörige dieser Berufsgruppen sich auch schon auf den bisherigen Arbeitsgebieten der Bücherrevisoren bzw. Treuhandgesellschaften betätigt haben, wird jetzt eine Zusammenfassung und Vereinheitlichung durch den „neuen“ Stand herbeigeführt. Daran wird nichts geändert, wenn sich dabei ein Ausbau nach der juristischen oder technischen Seite ergibt.

Wenn hieran — wie gesagt — noch bis zum letzten Augenblick Zweifel bestanden oder bestehen konnten, so müssen diese als endgültig abgetan gelten, wenn man die Zulassungs- und Prüfungsbestimmungen, die soeben veröffentlicht worden sind, betrachtet. So heißt es in den Zulassungsbestimmungen: 1. Der Bewerber muß eine praktische Tätigkeit von 6 Jahren nachweisen, davon mindestens 3 Jahre Prüfungstätigkeit. In den Bestimmungen über die Prüfung ist vorgesehen als schriftliche Arbeit: die Bearbeitung beispielsweise eines Revisionsfalles oder Organisationsfalles oder Konkursfalles oder Steuerfalles oder die Anfertigung eines wirtschaftlichen Gutachtens. In der mündlichen Prüfung soll der Bewerber den Nachweis erbringen, daß er über hinreichende betriebswirtschaftliche und rechtliche Kenntnisse verfügt. Die Prüfungsordnung zählt folgende Einzelgebiete auf:

I. Aus der Betriebswirtschaftslehre kommen neben den allgemeinen Grundsätzen der Lehre vom inneren und äußeren Betriebe insbesondere folgende Gebiete in Betracht:

1. Buchführung und Bilanz einschl. Buchführungs- und Bilanzrecht sowie Buchführungsorganisation;
2. Selbstkostenrechnung und Erfolgsrechnung;
3. Betriebsstatistik;
4. Gründungs- und Finanzierungstechnik, Kapital- und Zahlungsverkehr;
5. Revisionswesen, Revisionstechnik;
6. Bewertungsfragen;
7. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

<sup>1</sup> U. a. D. Im Vorwort: „Der neu zu schaffende Stand der Wirtschaftsprüfer ist im Aufbau begriffen.“



II. Aus der Rechtslehre kommen insbesondere folgende Gebiete in Betracht:

1. Die einschlägigen Bestimmungen des bürgerlichen Rechts;
2. Handels-, Aktien-, Gesellschafts-, Genossenschafts-, Versicherungsrecht;
3. Wechsel- und Scheckrecht;
4. Konkurs-, Anfechtungs- und Vergleichsrecht;
5. Grundzüge des Zivilprozeßrechts;
6. Steuerrecht.

Wie man sieht: eine starke Anlehnung oder Fortsetzung der Prüfungsbestimmungen für Diplombauleute und Wirtschaftsingenieure. Mit Recht betont deshalb *F r i e l i n g h a u s*<sup>1</sup>: „Die kaufmännische Bilanzprüfung und Betriebswirtschaftslehre müssen die Grundlage der Wirtschaftsprüfung bilden.“ Für jeden Kenner der Verhältnisse ist es klar, daß es sich bei der Prüfung einerseits um eine Vertiefung, andererseits um eine Spezialisierung der Betriebswirtschaftslehre in Richtung des Revisionswesens (im weitesten Sinne) handelt, allerdings mit starker Beimischung des Rechts, das sich aber dem Stoffe nach — vielleicht nicht der Intensität nach — auch schon in den vorgenannten Prüfungen der Diplombauleute und der Wirtschaftingenieure vorfindet. Was allerdings auffällt, ist: daß die Volkswirtschaftslehre in den Prüfungsbestimmungen keine Berücksichtigung gefunden hat. Man mag über den Stand der Volkswirtschaftswissenschaft und ihrer Problematik denken, wie man will, sicher ist, daß der Wirtschaftsprüfer eine Allgemeine Wirtschaftslehre nicht entbehren kann. Sie muß natürlich in einer bestimmten Form und Begrenzung geboten werden. Im übrigen hat *M a n a s s e*<sup>2</sup> ganz recht, wenn er darauf hinweist, daß mit diesen Prüfungsbestimmungen das Akademikerprinzip, das man als grundsätzliche Voraussetzung zur Zulassung verworfen hat, praktisch doch zur Annahme gelangt sei, „da man sich die für die Prüfung erforderlichen Kenntnisse normalerweise nur auf dem Wege des Hochschulstudiums erwerben könne.“ Aus dieser Regelung geht deutlich hervor, daß Juristen, Techniker, Volkswirte, wenn sie öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer werden wollen, eine praktische und theoretische Ausbildung vorwiegend auf betriebswirtschaftlichem Gebiete nachweisen müssen.

Es ist oben gesagt worden, daß die Neuregelung des Wirtschaftsprüfers eine Weiterentwicklung des Standes der Bücherrevisoren darstelle. Das ist nun nicht so zu verstehen, daß der neue Wirtschaftsprüfer nur für das Arbeitsgebiet des Bücherrevisors im engsten Sinne: Buch- und Bilanzprüfung in Betracht kommt, wenn auch in erster Linie und in vertiefter Ausgestaltung, wie dies z. B. die materielle Prüfung der Aktienreform vor- sieht<sup>3</sup>, sondern: Weiterentwicklung des Bücherrevisors ist so zu verstehen,

<sup>1</sup> *N. a. D.* S. 14.

<sup>2</sup> Sind wir am Ziel? Zeitschrift für das Treuhandwesen. I. August 1931.

<sup>3</sup> In der am 21. September 1931 erschienenen Notverordnung betr. Vorschriften über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien wird in § 262 a, Abs. 1 nunmehr bestimmt,

daß es sich um die gesamten Arbeitsgebiete handelt, die herkömmlicherweise schon bisher von den Bücherrevisoren bzw. den Treuhand- und Revisionsgesellschaften bearbeitet werden. Es gehören also dem Tätigkeitsbereich der Wirtschaftsprüfer die oben näher umschriebenen Gebiete der Betriebsprüfung (Kreditprüfung), der Buch- und Bilanzprüfung, der Wirtschaftsberatung, in erster Linie der kaufmännischen Organisation, dann auch, soweit dies möglich ist, der betriebswirtschaftlichen Geschäftspolitik. Auf diesen Gebieten soll der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer zu Hause sein; in der Praxis wird sich ergeben, daß sich der einzelne Wirtschaftsprüfer mehr für das Gebiet der Betriebsprüfung, in erster Linie für die Buch- und Bilanzprüfung, oder für das Gebiet der Organisation interessiert, oder sich als allgemeiner oder spezieller kaufmännischer Sachverständiger spezialisiert. In Treuhand- und Revisionsgesellschaften (besser Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) wird die Spezialisierung in den angestellten Personen durchgeführt werden können. Insofern liegt also eine „Neuerung“ vor, als durch eine Vertiefung und Verbreiterung der Aus-

daß der Jahresabschluß der Gesellschaft unter Einbeziehung der zugrundeliegenden Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen ist;

und in § 262 c:

Als Bilanzprüfer sollen nur gewählt oder bestellt werden

1. Personen, die in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren sind;
2. Prüfungsgesellschaften, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern mindestens einer die Nr. 1 bezeichneten Eigenschaften besitzt.

Hier ist also die Rede vom Bilanzprüfer, der über hinreichende Kenntnisse in der Buchführung verfügt und — so wird man hinzufügen können — auch mit der Prüfungstechnik (Revision) Bescheid weiß. Daß es sich nicht lediglich um eine formale Prüfung dürftigen Umfangs handelt, geht aus den Vorschriften § 262 a, Abs. 2 hervor, wo weitere Anweisungen gegeben werden. Nach § 262 c können „die Bilanzprüfer vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche die sorgfältige Erfüllung der ihnen obliegenden Prüfungspflicht erfordert.“

Wenn, wie zu erwarten steht, als Bilanzprüfer (im Sinne der Verordnung) die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer in Betracht kommen, so ist damit noch nicht gesagt, daß nun der in der Verordnung vorgesehene Bilanzprüfer ohne weiteres gleichzusetzen sei mit dem öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, der soeben ins Leben gesetzt worden ist. Nach den Absichten aller beteiligten Stellen soll der Wirtschaftsprüfer mehr sein als Bilanzprüfer, wenn auch diese Tätigkeit seine Grundlage ausmacht. Man kann es auch so ausdrücken: jeder Wirtschaftsprüfer kann Bilanzprüfer sein, der Wirtschaftsprüfer kann darüber hinaus auch als Betriebsprüfer, Organisator und Berater tätig sein.

Allerdings ist das Verhältnis von Bilanzprüfer und Wirtschaftsprüfer noch nicht eindeutig und endgültig zu deuten, da in Artikel XIV der gleichen Rotverordnung die Reichsregierung ermächtigt wird:

1. die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als Gründungs- oder Bilanzprüfer von besonderen Voraussetzungen abhängig zu machen;
2. allgemeine Anweisungen für die Durchführung der Gründungs- oder Bilanzprüfung aufzustellen.

bildungsgrundlagen der Stand der Bücherrevisoren im ganzen auf eine neue Leistungshöhe gebracht wird.

Dieser allgemeinen Höherhebung entspricht die Prüfungsordnung: nicht etwa eine Spezialisierung nach Bücherrevisor im engsten Sinne, oder Organisator, oder Treuhänder im eigentlichen Sinne, oder kaufmännischen Sachverständigen dieser oder jener Sparte — sondern eben alle diese Spezialgebiete in einer allgemeinen Prüfung vereinigt als: Wirtschaftsprüfer. Hiernach muß der Bücherrevisor auch auf den Gebieten der Organisation, der Sanierungen, des Konkurses, des Steuerrechtes Bescheid wissen, ebenso wie derjenige Wirtschaftsprüfer, der sich speziell als der Steuerberater betätigen will, mit dem Rechnungswesen und mit der Buch- und Betriebsprüfung vertraut sein muß. Trotz dieser „allgemeinen“ Grundlagen der Prüfung liegt das Schwergewicht doch auf „Prüfen“, was schon daraus hervorgeht, daß 3 Jahre der praktischen Ausbildung in der Prüfungstätigkeit verbracht sein müssen und daß die neue Bezeichnung eben Wirtschaftsprüfer heißt, obwohl der Wirtschaftsprüfer nachher in der Praxis nicht nur „Prüfer“ zu sein braucht, sondern sich auch als Organisator, kaufmännischer Sachverständiger oder als Wirtschaftsberater niederlassen kann. Wenn jemand als Wirtschaftsprüfer diese Tätigkeiten als Spezialitäten ausübt, so ist durch die öffentliche Bestellung dargetan, daß er die Voraussetzungen persönlicher, praktischer und wissenschaftlicher Art, die zur Zulassung allgemein erforderlich sind, erfüllt hat, daß der Wirtschaftsprüfer einem besonderen Ehrenkodex untersteht — und daß vor allem die Vertreter des neuen Berufes selbst gewillt sind, ihr Ansehen und ihre Leistungsfähigkeit auf den Stand zu bringen und zu halten, der mit der öffentlichen Regelung erreicht werden soll.

Aus dieser Regelung der Zulassung und Prüfung folgt zugleich, daß es nicht jedem Vertreter der dem Wirtschaftsprüfer an sich zur Verfügung stehenden Arbeitsgebiete gelüsten wird, die Bestellung als Wirtschaftsprüfer anzustreben. Vielleicht liegt einem kaufmännischen Sachverständigen, der auf einem bestimmten Gebiete Hervorragendes leistet, das Rechnungswesen und die Buch- und Bilanzprüfung gar nicht so, daß er sich darin einer Prüfung unterziehen möchte. Der Organisator, der sich beispielsweise für den Absatz und die Werbung spezialisiert hat, hat wenig mit der Buchprüfung zu tun; es ist daher die Frage für ihn, ob er seinen Weg über den öffentlichen bestellten Wirtschaftsprüfer machen soll. Dazu kommt, daß in der Öffentlichkeit (und im Sinne der Regelung) der Wirtschaftsprüfer in erster Linie noch immer als jemand angesehen wird, der für die Betriebsprüfung, bzw. für die Buch- und Bilanzprüfung in Betracht kommt. In der gleichen Richtung bewegt sich übrigens die Forderung von Frielinghaus<sup>1</sup>, daß als Bilanzprüfer (bzw. Prüfer) im Sinne der Aktienreform und der Verordnungen über das Versicherungs-

<sup>1</sup> V. a. D. S. 12.

wesen bzw. der Kommunalwirtschaft eben die neuen Wirtschaftsprüfer bestellt werden sollen.

3. An der nunmehr vorliegenden Neuregelung des öffentlich bestellten Wirtschaftstreuhanders ist nur das eine zu beanstanden: daß der technischen Seite der Wirtschaftsprüfung zu wenig Beachtung geschenkt worden ist. Ich gehöre zu denen, die immer wieder zum Ausdruck gebracht haben, daß der Wirtschaftsprüfer, wie man sich ihn als nutzbringendes Organ der Volkswirtschaft vorzustellen hat, in erster Linie eine Angelegenheit der Betriebswirthe (Kaufleute) und nicht eine solche etwa der Juristen oder Volkswirthe bzw. der Ingenieure ist. Wie der Wirtschaftsprüfer neben seiner praktischen Ausbildung und betriebswirtschaftlichen Studien über volkswirtschaftliche und rechtliche Kenntnisse verfügen muß, so sollte er unbedingt auch etwas von der Technik verstehen, mit der er in seiner Tätigkeit so häufig in Berührung kommt. Man denke nur an die Prüfung industrieller Betriebe, bei denen man unmöglich an der Frage ihrer technischen Einrichtungen für die Erzeugung vorübergehen kann, wenn man ein Urteil über den Stand des Unternehmens, seine Rentabilität und seine voraussichtliche Weiterentwicklung abgeben will. Auch bei der Nachprüfung oder Ansetzung der Bilanzwerte für Anlagen aller Art — nicht nur in Industriebetrieben sondern auch in Handels- und Verkehrsbetrieben — wäre es gut für den Wirtschaftsprüfer, wenn er für diese Dinge zum mindesten ein technisches Verständnis mitbringt, das sich auf mehr gründet als auf ein gelegentliches Kennenlernen von Einzelheiten. Insofern haben die Vertreter der Technik recht, wenn sie mit Nachdruck auf die enge Verbundenheit zwischen Wirtschaft und Technik in den Wirtschaftsbetrieben hingewiesen haben und von dem Wirtschaftsprüfer fordern, daß er diese Verbundenheit zu übersehen in der Lage ist.

Es kann keinem Zweifel unterliegen, daß hier ein Mangel in der Neuregelung vorliegt, der nur so zu erklären ist, daß man allzu sehr von dem Studiengang der Diplomaufleute bzw. der Diplom-Bücherrevisoren ausgegangen ist, was deutlich in der Formulierung der Prüfungsordnung zum Ausdruck kommt. Selbst der Industriekaufmann braucht an der Handelshochschule nichts von der eigentlichen Technik zu hören, obwohl es seine Absicht ist, später dort tätig zu sein, wo es in ganz besonderem Maße darauf ankommt, mit dem Ingenieur zusammen zu arbeiten. Der Verbindung von Technik und Wirtschaft trägt dagegen das Studium der Diplomingenieure der Fachrichtung Wirtschaftsingenieure der Technischen Hochschule zu Berlin Rechnung, das bei einer praktischen Ausbildungszeit von 1½ Jahren und einem Studium von 8 Semestern (gegenüber 6 Semestern an den Handelshochschulen) die allgemeinen Grundlagen der Technik sowie der Fabrikorganisation einschließt<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Näheres über dieses Studium in meiner Denkschrift: Ingenieur und Wirtschaft. Der Wirtschaftsingenieur. Berlin 1930.

Auf diesen Mangel haben auch die Verbände der Techniker wiederholt mit Nachdruck hingewiesen. In einem Brief an den Vorsitzenden des Instituts für Treuhandwesen hat ihr Vertreter, Diplomingenieur Schlomann gefordert, daß die Prüfungsordnung in folgender Weise nach der Seite der Technik hin die folgende Ergänzung erfahren müsse:

Neben den oben erwähnten 7 Einzelgebieten solle die Betriebswirtschaftslehre in der mündlichen Prüfung noch umfassen:

8. Industrie-Standortsfragen; Methoden zur Ermittlung und Nachprüfung von Industrie-Standorten.

9. Lehre von der inneren und äußeren Fabrikorganisation (Kenntnis vom Aufbau der Abteilungen, der Büros und Werkstattorganisation, des Vertreterwesens usw.)

10. Arbeitsvorbereitung; insbesondere Stückzeitermittlung, Auftrags- und Terminwesen.

11. Lohn- und Akkordsysteme; Ertragsbeteiligungsformen und arbeitswissenschaftliche Fragen.

12. Grundzüge der Werkstoffkunde; der technologischen Verarbeitung und Bearbeitung der Werkstoffe; Verwertungsverfahren von Abfallstoffen und Fehlerzeugnissen; Bekämpfung von Fehlerverarbeitung; Werkstoffeinkaufskunde.

13. Verkaufsmethoden und organisatorische Betriebsfragen (Betriebsanalyse); Abschätzung der Marktmöglichkeiten; Werbeerfolgskontrolle.

14. Verbands- und Kontrollwesen.

15. Energieleitung; Fabrikraftanlagen, Antriebe.

16. Feststellung der Fähigkeit des Lesens technischer Zeichnungen und Modelle; Identifizierung von Modellen und Zeichnungen.

17. Gebäudekunde und die Ermittlung der Werte der Gebäude; Baufinanzierung; Massen- und Kostenberechnung.

18. Normungswissenschaft und ihre Anwendung auf die Fertigung.

19. Verbindungswesen.

20. Patentgesetzgebung der wichtigsten Industrieländer; Patentbeurteilung.

21. Die wichtigsten Werte der technischen Betriebskunde.

Entsprechend dieser Auffassung über den Inhalt der Betriebswirtschaftslehre müsse die Bestimmung über die Klausurarbeiten etwa folgende Ergänzung erhalten:

„Die Bearbeitung einer Lagerrevision in einer Maschinenfabrik oder eines Stapelplatzes eines Sägewerkes oder einer Holzbearbeitungsfabrik usw.“

Ober:

Die Bearbeitung der Feststellung der Selbstkosten einer Kraftanlage im Falle der Selbsterzeugung der Energie

- a) durch Wasserkraft,
- b) durch Dampf,
- c) durch Verbrennungsmaschinen,
- d) durch Verfeuerung von Abfällen.

Ober:

Die Bearbeitung eines Falles zur Feststellung der Verbilligungsmöglichkeiten der Fertigungsmethoden von Halberzeugnissen im eigenen Betrieb zur Aufrechterhaltung des Wettbewerbs mit den gleichen Erzeugnissen auf dem freien Markt.

Wenn auch das eine oder andere aus dieser Aufzählung herkömmlicherweise als Grenzgebiet von der Betriebswirtschaftslehre mit erfaßt wird, wie z. B. 8. Standortfragen, 11. Lohn- und Akkordsysteme, 13. Verkaufsmethoden, 14. Verbandswesen, so müssen doch gegen diesen Vorschlag zwei Bedenken geltend gemacht werden: 1. daß es dem Sprachgebrauch und den Absichten der Schöpfer der Bezeichnung: Betriebswirtschaftslehre zuwider ist, wenn sich die Betriebswirtschaftslehre in dieser Weite auch auf die Betriebstechnik erstreckt (für die die Techniker selbst die Bezeichnung: Betriebswissenschaft gewählt haben). Neben dieser Außerlichkeit 2.: daß die Technik in einem viel zu weiten Ausmaß und zu großen Einzelheiten herangezogen wird. Da die Technik nur als Ergänzung der betriebswirtschaftlich-rechtlichen Ausbildung in Betracht kommen kann, so wäre eine allgemeinere Grundlage in beschränkterem Umfange vorzuziehen.

Wie aus der nunmehr vorliegenden Prüfungsordnung hervorgeht, sind diese Vorschläge nicht berücksichtigt worden. Das ist sehr zu bedauern; denn dem Grundgedanken dieser Vorschläge ist ohne weiteres zuzustimmen. Wenn man auch in einer gewissen Übergangszeit von den sich meldenden Anwärtern, die schon jetzt mit mehr oder minder größtem Erfolg die Prüfungstätigkeit ausüben, nicht verlangen kann, daß sie sich noch prüfungsmäßige Kenntnisse in der Technik aneignen, so sollte man in Zukunft bei denen, die sich auf den Beruf der Wirtschaftsprüfer vorbereiten, nicht auf die Beherrschung der technischen Grundlagen ihres neuen Berufes verzichten. Für die Frage, wie die Technik in die Prüfungsordnung eingegliedert werden müßte, könnten die Bestimmungen für die Prüfung der Wirtschaftsingenieure (Technische Hochschule Berlin) gewisse Anhaltspunkte geben.

Nun glaube ich aber nicht, daß der Vorschlag, die Technik in der Prüfung der Wirtschaftsprüfer zu berücksichtigen, allein in der Absicht erfolgt ist, um den von der kaufmännischen Seite herkommenden Anwärtern Gelegenheit zur Erlangung technischer Kenntnisse zu geben. Nach den vielen und eindringlichen Verlautbarungen, die aus den Kreisen der Techniker stammen, ist zu entnehmen, daß die Techniker selbst in den Kreis der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer einbezogen sein wollen. Soweit es sich um solche Techniker handelt, die von Hause aus — nach Vorbildung und Ausbildung — Techniker (Ingenieure) sind, praktisch sich aber auf dem Gebiete der kaufmännischen Betriebs- bzw. Buch- und Bilanzprüfung betätigen und über die in der Prüfungsordnung geforderten betriebswirtschaftlichen Kenntnisse verfügen, bestehen keinerlei Schwierigkeiten hinsichtlich der Zulassung, Ablegung der vorgesehenen Prüfung und der öffentlichen Bestellung als Wirtschaftsprüfer. Techniker dieser Art — in Wirklichkeit — technische Betriebswirtschaftler — erfüllen dann nicht nur die jetzt geforderten Voraussetzungen, sondern haben dazu noch den Vorzug, daß

sie zugleich technisch „versiert“ sind. (Das Gleiche gilt übrigens für die Volkswirte und Juristen.) Man könnte sogar noch weiter gehen und solchen Technikern, die zwar vorwiegend noch technisch — z. B. auf dem Gebiet des Selbstkostenwesens in Industriebetrieben — tätig sind und sein wollen, aber über hinreichende Kenntnisse des betriebswirtschaftlichen Grenzgebietes — nach der kaufmännischen Seite hin — verfügen, die jetzt vorgeschriebene Prüfung etwas erleichtern. Das könnte in der Weise geschehen, daß für die nachzuweisende Technik eine Verringerung der Prüfungsgebiete in Betriebswirtschaftslehre und Rechtslehre eintrete, im ganzen also die volle Prüfung erhalten bliebe.

Wesentlich, ja grundsätzlich anders liegen die Dinge, wenn sich ein Techniker in seiner augenblicklichen oder zukünftigen Eigenschaft als technischer Betriebsprüfer, technischer Organisator, technischer Sachverständiger um die Zulassung als öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer bewerben will. Von diesen Technikern die Prüfung, wie sie jetzt vorgesehen ist, zu verlangen, wäre eine vollkommene Verkennung der wirklichen Verhältnisse. Wenn auch der technische Wirtschaftsberater, der technische Organisator, der technische Prüfer etwas (oder viel) von der kaufmännischen Seite des Betriebes verstehen muß oder sollte, so kann dies unmöglich soviel sein, wie für den kaufmännischen Wirtschaftsprüfer als Hauptberuf in der Prüfung verlangt wird. Denn der Hauptberuf des technischen Wirtschaftsprüfers liegt doch auf technischem Gebiet, auf dem er tätig ist. Hier vollbringt er gerade dank seiner Spezialisierung — die auch im technischen selbst noch weiter geht — Leistungen eigener Art, die verloren gehen und verloren gehen müssen, wenn er sich nach der kaufmännisch-wirtschaftlichen Seite oder gar nach der Buch- und Bilanzprüfung hin zerplittert.

Die Lösung, die im vorstehenden schon angedeutet ist, kann allein darin liegen, daß die beiden Richtungen, die schon in der Praxis bestehen und sich arbeitsteilig — weil sie für die Erzielung von Bestleistungen nötig sind — entwickelt haben, auch in der Einrichtung des öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers zum Ausdruck kommen. Was jetzt geschaffen worden ist, das ist: der kaufmännische Wirtschaftsprüfer (Betriebswirtschafter), der allerdings, wie gezeigt, noch eine Ergänzung: allgemeiner oder spezieller Technik vertragen kann. Für den beratenden Ingenieur, den technischen Organisator, den technischen Betriebsprüfer und Sachverständigen müßte der technische Wirtschaftsprüfer — entsprechend den Einrichtungen für den jetzigen kaufmännischen Wirtschaftsprüfer — geschaffen werden. Dann könnte auf die besondere Vorbildung der Techniker, ihre praktische Ausbildung und Tätigkeit gebührend Rücksicht genommen werden. Entsprechend wäre die Prüfung zu gestalten: in erster Linie Technik, diese weiter nach Hauptrichtungen: Bau, Maschinen, Elektrizität, Chemie usw. spezialisiert, und dann von der Betriebswirtschaftslehre und dem

Recht soviel, daß der Anwärter in einen nicht zu weit zu ziehenden Rahmen darin Bescheid zu wissen hätte.

Ich glaube, in diesem Sinne auch die Äußerung von Manasse auffassen zu sollen, der in seinem „Ausblick“ in der Zeitschrift für Treuhandwesen (1. August 1931) ebenfalls meint, daß „wir in Zukunft den kaufmännischen und technischen Wirtschaftsprüfer haben werden“.

Eine andere Frage ist natürlich, ob die Techniker (soweit sie als technische Berater, Organisatoren und Sachverständige in Betracht kommen) diesen Weg gehen wollen und sollen. Es wäre durchaus denkbar, daß sie auf die hier vorgeschlagene Nebenschaltung, bei der natürlich andere Stellen mitwirken müßten, verzichteten und eine eigene Regelung anstrebten, vielleicht auf der Grundlage derjenigen Verbände, die die technischen Wirtschaftsprüfer schon heute umschließen. Wie man auch über den einzuschlagenden Weg denken mag: eine klare Lösung ist erst dann gefunden, wenn man die in der Praxis bestehende Arbeitsteilung: kaufmännische und technische Wirtschaftsprüfung auf die neugeschaffene Einrichtung der öffentlichen Bestellung von Wirtschaftsprüfern überträgt, wobei es — um es nochmals zu betonen — erforderlich ist, daß der kaufmännische Wirtschaftsprüfer einiges von der Technik, wie umgekehrt der technische Wirtschaftsprüfer einiges von der kaufmännischen Seite des Betriebes kennen müßte.

## VI. Schlußbetrachtung.

Es ist bis jetzt immer nur von Betriebsprüfung bzw. Wirtschaftsberatung als Tätigkeiten sowie von den Organen die Rede gewesen, die diese Tätigkeiten — sei es intern oder extern — ausüben. Von den Betrieben, deren Einrichtungen sozusagen Objekt jener prüfenden, organisierenden und beratenden Tätigkeit sind, ist nur so nebenher gesprochen worden (was auch für die Öffentlichkeit gilt). Es ist erwähnt worden, daß zahlreiche Betriebe, in erster Linie die Großbetriebe, das Prüfen, Organisieren, Kontrollieren und Beraten selbst — in eigener Regie — betreiben und zweifellos dabei über gute Erfolge verfügen. Es ist ferner darauf hingewiesen worden, daß die Betriebe gewisse Revisionen von außen her — mehr oder weniger gezwungen — über sich ergehen lassen müssen, so z. B. wenn eine Kreditprüfung zur Voraussetzung einer Geldbeschaffung gemacht wird und der Geldgeber seinen Beauftragten zur Vornahme der Prüfung schickt, oder wenn das Reichsfinanzministerium eine Buch- und Betriebsprüfung vornehmen läßt. Zu diesen Prüfungen tritt jetzt noch — nach den Vorschriften der Aktiennovelle — die Bilanzrevision für die zahlreichen Aktiengesellschaften, wobei allerdings zu bemerken ist, daß bei vielen Gesellschaften auch heute schon die Nachprüfung



der Bilanz durch einen Außenstehenden, wenn auch nicht überall in der gründlichen Weise, wie es jetzt gefordert wird, üblich war.

Diese Häufung von Prüfungen bedeutet natürlich für die davon betroffenen Betriebe nicht nur — was nicht unwesentlich ist — eine Häufung von Kosten, sondern unter Umständen eine ebensolche Häufung von Störungen, ganz abgesehen von der Doppelarbeit, die geleistet wird. Dazu kommt, daß die herangezogenen Organe häufig von den verschiedenen Organen nach verschiedenen Methoden arbeiten und selbst wieder eine bestimmte Anlaufzeit gebrauchen, um sich einzuarbeiten — und dieses oder jenes als verbesserungsfähig zu finden. Hier ist einer Vereinheitlichung dringend das Wort zu reden; diese Vereinfachung liegt sowohl im Interesse des Betriebes wie im Interesse des reformierten Revisionswesens. Für die neugeschaffenen Wirtschaftsprüfer entsteht daher eine Aufgabe von allergrößter Bedeutung: sie müssen ihrem Prüfungsvermerk, den sie unter die Bilanz zu setzen haben, ein solches Ansehen geben, daß eine von ihnen unterschriebene Bilanz die Grundlage bildet für all die Zwecke, die eine Bilanz überhaupt erfüllen soll. Dann würde die für die Generalversammlung aufgestellte Bilanz zugleich für die Kreditgewährung wie auch für die Steuerbehörde — natürlich unter Beachtung der besonderen Gesichtspunkte — verwendbar sein, wie dies in England in großem Umfang der Fall ist.

Die Betriebe hätten es dann nur mit einem Prüfer oder einer Prüfungsgesellschaft zu tun, die, wenn sie nun auch noch die laufende Kontrolle und Beratung hinsichtlich der Organisation übernimmt, in ein dauerndes Vertrauensverhältnis zu den Betrieben treten würde. Auf diese Weise könnte ein produktives Zusammenarbeiten entstehen, das letzten Endes für den Betrieb keine Häufung von Kosten mehr, sondern eher eine Verbilligung bedeuten würde. (In gleicher Richtung würde auch das Zusammengehen von kaufmännischer Wirtschaftsprüfung mit technischen Sachverständigen eine Verbesserung insofern darstellen, als der Betrieb nicht mehr mit zwei unabhängig voneinander arbeitenden Stellen zu tun hätte.) Von Seiten der Wirtschaftsprüfer wird auf die laufende Betreuung der Betriebe besonderer Wert zu legen sein. Natürlich muß es den Betrieben überlassen bleiben, sich den für sie geeigneten Wirtschaftsprüfer auszusuchen, was die Folge haben wird, daß sich bei einer geringen Zahl von tüchtigen und erfolgreichen Wirtschaftsprüfern die Nachfrage nach ihrer Arbeit konzentrieren wird. Von den mehreren tausend accountants, die zur Zeit in England gezählt werden, sind es nur wenige 100, deren Unterschrift unter den Bilanzen man in erster Linie zu sehen bekommt.

Man muß sich allerdings vor der Vorstellung hüten, als ob sich dies alles von heute auf morgen erreichen ließe. Auch die inzwischen erfolgten Bestellungen zum öffentlichen Wirtschaftsprüfer vermögen an den augen-

blicklichen Verhältnissen wenig oder kaum etwas zu ändern, da sich die Ernennungen zunächst auf die wenigen Personen beziehen, die auch jetzt schon in der gleichen Eigenschaft tätig sind. Um so mehr erwächst den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern die Aufgabe, sich mit ganzer Kraft in den Dienst ihres Berufes zu stellen, um mitzuarbeiten an der Herstellung des — produktiven — Vertrauensverhältnisses zwischen Prüfung und Betrieb, ohne das die neugeschaffene Einrichtung ein unvollkommenes Gebilde bleiben müßte. Wenn — wie es vielfach geschieht und geschehen wird — die Großbetriebe ihre bis dahin abhängigen Revisions- und Organisationsbüros durch Aussonderung aus dem Betriebe selbstständigen, so wird man hiergegen so lange nichts einzuwenden haben, als sich solche Wirtschaftsprüfer auf die laufende Kontrolle und Organisationsberatung beschränken. Wenn sie aber dazu ausersehen sein sollten, die Bilanzrevision nach den Vorschriften der Aktiennovelle in den Betrieben zu übernehmen, bei denen sie früher als Angestellte tätig waren, so kann die Frage aufgeworfen werden, ob sie hierzu die nötige Unabhängigkeit mitbringen. Diese Frage wird im Zweifel zu verneinen sein.

Aus der Zusammenarbeit zwischen Prüfung und Betrieben ergibt sich noch eine andere Aufgabe, die zu erwähnen ist: der Wirtschaftsprüfer ist der Mittler zwischen Theorie und Praxis, oder wie es *U d l e r*<sup>1</sup> ausgedrückt hat: Der Wirtschaftsprüfer soll als Bindeglied zwischen der im Aufbau begriffenen Betriebswirtschaftslehre und der Wirtschaftspraxis wirken. Der Wirtschaftsprüfer ist wie kaum ein anderer in der Lage, die wissenschaftlichen Erkenntnisse auf die Praxis zu übertragen und seine vielseitigen Erfahrungen der wissenschaftlichen Forschung dienstbar zu machen. Es ist bekannt, daß sowohl in Amerika als auch in England die Verwissenschaftlichung des Rechnungswesens in erster Linie von den *accountants* ausgegangen ist, daß die Vereinigungen der *accountants* von den Behörden in allen wichtigen Fragen, die das Rechnungswesen betreffen, in Anspruch genommen werden. In Deutschland liegt der Schwerpunkt der betriebswirtschaftlichen und reVISIONstechnischen Forschungen bei den betriebswirtschaftlichen Seminaren der Handelshochschulen, Technischen Hochschulen und Universitäten. Nichtsdestoweniger sollte das — zwar für andere Aufgaben gegründete — Institut für Treuhandwesen, dessen Name in Institut für Wirtschaftsprüfung geändert werden müßte, die Frage einer Prüfung unterziehen, in welcher Weise es bei der Mittlerarbeit zwischen Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftspraxis mitwirken könnte. Außerdem könnte das Institut die Stelle sein, die in erster Linie berufen wäre, die praktische Zusammenarbeit der Wirtschaftsprüfung mit den benachbarten Berufen, insbesondere den Juristen und Technikern, in einer nicht nur für die Beteiligten sondern auch für die Betriebe erspriesslichen Weise zu klären und zu fördern.

<sup>1</sup> Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers. Vortrag am 24. April 1931.