

Landwirtschaftliche Buchführung

von

Dr. L. Schönfeld

Landwirtschaftliche Buchführung

mit Einschluß der Bewertung und
Betriebskalkulation

Zeitgemäße Grundlegung und Anleitung

von

Agr.-Ing. Dr. Leo Schönfeld

Gesellschafter der Oesterreichischen Treuhand-
Gesellschaft in Wien

Mit 6 Textabbildungen



Springer-Verlag Wien GmbH 1931

ISBN 978-3-662-27033-2 ISBN 978-3-662-28511-4 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-662-28511-4

Softcover reprint of the hardcover 1st edition 1931

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

Inhaltsverzeichnis.

	Seite
I. Das Aufschreibungssystem	1
1. Begriff und Einteilung	1
2. Das System der doppelten Aufschreibung	1
3. Das System der einfachen Aufschreibung	5
II. Das Verrechnungssystem	5
1. Definition	5
2. Verrechnungssysteme mit Vorschreibungsrechnung	6
3. Das einfache Verrechnungssystem	6
4. Das doppelte Verrechnungssystem	8
5. Reinertragsformeln der landwirtschaftlichen Verrechnungspraxis	11
6. Einfache oder doppelte Buchführung?	14
III. Das Kalkulationssystem	25
1. Analytische Aufteilung, organische Differenzierung	25
2. Die exakte Rechenformel der organischen Betriebskalkulation	38
3. Differentialzins und Buchführung	43
4. Differentialreinertrag und Buchführung	47
5. Betriebskalkulation und Buchführung	57
6. Positive Ergebnisse für die Buchführung	59
IV. Das Aufnahmssystem	59
1. Bedeutung	59
2. Außenverkehr und Binnenverkehr	61
3. Die Außenverkehrsbuchführung	63
4. Mittlere Aufnahmssysteme	67
5. Vollständige Aufnahme des Außen- und Binnenverkehrs	68
V. Das Kontierungssystem	68
1. Erklärung	68
2. Das statistische Kontierungssystem	69
3. Das analytische Kontierungssystem	73
VI. Das Bewertungssystem	73
1. Die Revision der Bewertungsprobleme	73
2. Die Bewertung des Außenverkehrs	78
3. Bewertung und Bilanztermin	92
4. Die Bewertung der Erfolgsreste	100
5. Binnenverkehrswerte; synthetische Betriebskalkulation	124
6. Praktische Hilfen; abgekürzte Betriebskalkulation	134
7. Zusammenfassung der Bewertungsregeln	148
8. Definition des synthetischen Bewertungssystems	151
VII. Feststellung der zeitgemäßen Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb	153
1. Bestimmungsstücke	153
2. Benennung: synthetische, organische oder statistische doppelte Buchführung	154
3. Systematische Eingliederung	156
VIII. Kontenplan und Buchführung	158
1. Bedeutung und Anwendung des Einheitskontenplanes	158
2. Übersicht über den Einheitskontenplan; Anführung seiner einzelnen Konten	163
3. Die Außenverkehrskonten	176

	Seite
4. Die Konten der Wirtschaftsbestände	178
5. Die Konten der Wirtschaftserfolge	178
6. Die Konten der Jahresabrechnung	185
7. Buchungsführung	186
8. Kontenplan und Aufnahmssystem	188
9. Beispiel: Kontenplan des Betriebes S. K.	192
10. Domänenbuchhaltung	195
IX. Buchungstechnik	197
1. Allgemeines	197
2. Italienische und deutsche Buchführung	198
3. Amerikanische Buchführung	198
4. Buchungsmaschinen	200
5. Durchschreibe-Buchhaltung	201
6. Die direkte Kontobuchführung ohne Durchschrift.	204
Schlußwort	207
Verzeichnis der verwendeten Vorarbeiten des Verfassers	208

I. Das Aufschreibungssystem.

1. Begriff und Einteilung.

Aufschreibungssystem der Buchführung ist die grundsätzliche Verfahrensweise bei der Einführung der zu verbuchenden Betriebsvorgänge oder Geschäftsvorfälle in die Buchhaltung.

Für die Eintragung in die Buchhaltung gibt es, wenn man deren äußere Form (z. B. die Art und die spezielle Anlage der zu führenden Bücher) in Betracht zieht, eine große Zahl von Vorgangsmöglichkeiten. Diese werden später unter dem Titel Buchungstechnik behandelt werden. Wenn ich von Aufschreibungssystem spreche, meine ich jedoch nicht die für den grundsätzlichen Inhalt der Buchführung mehr oder weniger gleichgültige äußere Buchungstechnik, sondern etwas inhaltlich sehr wichtiges; es wird aus der Darlegung der beiden Aufschreibungssysteme selbst ersichtlich, die wir auseinander zu halten haben, das sind: das System der doppelten Aufschreibung und das System der einfachen Aufschreibung.

2. Das System der doppelten Aufschreibung.

Bei dem System der doppelten Aufschreibung wird jeder zu verbuchende Betriebsvorgang oder Geschäftsvorfall in die Buchhaltung doppelt eingeführt, und zwar an zwei verschiedenen miteinander in unmittelbarem Verrechnungszusammenhang stehenden Stellen der Buchhaltung und an beiden Stellen mit demselben Verrechnungsbetrag.

Ich mache den grundsätzlichen Sinn dieses Vorganges vielleicht am besten durch folgendes Gleichnis klar. Nehmen wir an, ein Bibliothekar hätte alle seine Bücher auf ihren Regalen nach Autoren geordnet aufgestellt; diese Anordnung sei, wollen wir annehmen, deshalb erforderlich, weil sehr oft von ihm Werke bestimmter Autoren verlangt werden, die er auf diese Weise rasch finden kann. Er braucht aber ebenso dringend eine zweite, ganz andere Übersicht über die nämliche Bücherei; denn ebenso oft wie das genannte wird an ihn ein anderes Verlangen gestellt: zu sagen, was er an Schriften über ein bestimmtes Einzelgebiet des Wissens in seiner Bibliothek habe. Er kann aber seine Bücher nur entweder nach Autoren oder nach Fachgebieten des Inhaltes aufstellen. Was tut der Mann, um die gewünschte zweite Übersicht zu erhalten? Er schafft sich zu jedem Buch ein abstraktes Korrelat in Gestalt einer besonderen, unabhängig von dem Buch selbst beweglichen Aufschreibung, er schreibt für jedes Buch einen gesonderten Zettel heraus, auf dem dessen Autor und dessen Fachgebiet vermerkt ist, und

kann nun — ohne an der nach Autoren vorgenommenen Aufstellung des Bücherbestandes selbst etwas zu verändern — seinen Zettelkatalog nach Fachgebieten ordnen; die gewünschte zweite Übersicht, die eine ganz andere Anordnung der zu ordnenden Einzelgegenstände erforderte, ist gewonnen und der Kunstgriff, durch den das erreicht wurde, ist: die Schaffung besonderer Aufschreibungskorrelate — der Zettel —, die vom systematischen Ordnen auf ganz andere Wege geschickt werden können als das, was sie eben zum Zwecke der Schaffung dieser anderen systematischen Ordnung vertreten sollen — als die wirklichen Bücher.

Die Grundidee des Systems der doppelten Aufschreibung ist nichts als der nämliche Kunstgriff. Die äußere Anordnung, in welcher die doppelte Aufschreibung der einzelnen Rechnungsposten heute ausschließlich vorgenommen wird, ist bekanntlich die Aufstellung von Konten, d. i. einzelnen Sonderrechnungen für sachlich gleichartige Posten, die zwei Verrechnungsseiten mit entgegengesetzter arithmetischer Bedeutung (positiv und negativ, Addition und Subtraktion, Zugang und Abgang) haben; herkömmlicherweise wird die linke Kontenseite mit „Soll“ oder „Debet“, die rechte mit „Haben“ oder „Kredit“ bezeichnet, ohne daß sich indes, trotz allen sogenannten Personifikationstheorien, aus diesen Namen ein für alle Konten der heutigen Buchhaltungen zutreffender Sinn ableiten ließe — es ist mindestens ebenso zutreffend, anstatt „Soll“ „Links“ und anstatt „Haben“ „Rechts“ zu sagen. Jeder Vermögensbestandteil des Wirtschaftsbetriebes (z. B. Geld, Weizen usw.) wird nun einem bestimmten Konto zugewiesen, das sonach diesen Vermögensbestandteil — gleichgültig, ob mit noch anderen ähnlich gearteten zusammen oder nur ihn allein — in der Buchhaltung repräsentiert. Wir nennen diese Konten der Vermögensbestandteile oder Bestände Bestandkonten. Die in einer bestimmten Buchhaltung vorhandenen Bestandkonten entsprechen, an unserem früheren Gleichnis ausgedrückt, dem nach Autoren aufgestellten Bücherbestand unseres Bibliothekars; wie in diesem die Bücher der nämlichen Autoren auf den einzelnen Regalen beisammenstehen, steht auf den einzelnen Bestandkonten der Buchhaltung Geld bei Geld, Weizen bei Weizen usw. Wird z. B. Geld eingenommen oder ausgegeben, so wird das als Eingang (Soll, links) oder Ausgang (Haben, rechts) auf dem Bestandkonto des Geldes (Kassakonto) eingetragen. Das ist die eine der beiden Aufschreibungen, die das doppelte Aufschreibungssystem vornimmt, und die eine Übersicht, zu der es führt: durch die laufenden Eintragungen der Eingänge (Einnahmen) einerseits und der Ausgänge (Ausgaben) andererseits wird auf den einzelnen Bestandkonten der jeweils vorhandene Bestand an einzelnen Vermögensteilen in Evidenz gehalten; er ergibt sich als die jeweilige Differenz (Saldo) zwischen allen vorgefallenen Einnahmen einerseits und allen geschehenen Ausgaben andererseits. Die zweite Übersicht aber gilt — ähnlich wie der Zettelkatalog unseres Bibliothekars der Klassifikation der Bücher nach Wissensgebieten anstatt nach Autoren — der Klassifikation oder Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben von einzelnen Vermögens-

bestandteilen, die auf den Bestandskonten nach der Art dieser Vermögensbestandteile geordnet beisammenstehen, nach gewissen anderen Gesichtspunkten; und erreicht wird das auch hier durch die Schaffung von Aufschreibungskorrelaten, d. h. durch die Vornahme von zweiten Aufschreibungen, die sachlich den ersten, auf den Bestandskonten nach Art der Vermögensbestandteile beisammenstehenden Aufschreibungen kongruent sind, jedoch anders zusammengeordnet werden, indem man sie auf anderen Konten, den Gegenkonten der einzelnen Bestandskonten, einträgt, und zwar auf der entgegengesetzten Buchungsseite. Ein ganz schematisch gehaltenes Beispiel möge das erläutern. Die kontenmäßige Bestandevidenz des Vermögensbestandteiles Bargeld z. B. sieht bekanntlich folgendermaßen aus:

Soll	Bestandskonto des Bargeldes (Kassakonto):		Haben
Einnahme von Geld für verkauften Weizen m		Ausgabe von Geld für Löhne p	
Einnahme von Geld für Parzellenverpachtung usw. n		Ausgabe von Geld für Inventarinstandhaltung q	

Die zugehörige Klassifikation, Gruppierung oder Kontierung der Einnahmen und Ausgaben von Geld, die durch den Kunstgriff des doppelten Aufschreibungssystems auf den Gegenkonten oder Verteilungskonten des Kassakontos als zweite Übersicht gewonnen wird, zeigt, wieder ganz schematisch skizziert, folgendes Bild:

Soll	Weizenkonto:	Haben
	Geldeinnahme für verkauften Weizen	m
	Parzellenpachtkonto:	
	Geldeinnahme für Parzellenpacht.	n
	Löhnekonto:	
Geldausgabe für Löhne		p
	Inventarinstandhaltungskonto:	
Geldausgabe für Inventarinstandhaltung		q

Während somit auf dem Bestandskonto des Geldes einerseits sämtliche während der ganzen Rechnungsperiode erfolgten Einnahmen, andererseits sämtliche geschehenen Ausgaben von Geld ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Quelle oder Bestimmung untereinanderstehen — nur deshalb, weil sie eben Einnahmen und Ausgaben am selben Vermögensbestandteil, nämlich an Geld, sind — erscheinen diese Einnahmen und Ausgaben auf den Gegenkonten des Kassakontos spezifiziert, nach bestimmten Gesichtspunkten gruppiert oder, wie der Fachausdruck lautet, kontiert; hier kommt jede während der Rechnungsperiode erfolgende Geldausgabe für Löhne auf dem Löhnekonto wieder additiv zu den übrigen Geldausgaben für Löhne zu stehen, die anderen Ausgaben und Einnahmen von Geld aber sind von den Lohnausgaben getrennt und jede wieder mit ihresgleichen zusammen eingetragen. Das hier von der doppelten Aufschreibung über den Vermögensbestandteil Geld Auseinandergesetzte gilt natürlich, wie bereits angedeutet, in gleicher

Weise auch von allen anderen Vermögensbestandteilen der Wirtschaft. Auf dem Bestandskonto der Gerste (Gerstenkonto, Getreidekonto, Schüttbodenkonto oder ähnlich benannt) stehen alle Einnahmen (Eingänge) von Gerste (Soll) und alle Ausgaben (Ausgänge) von Gerste (Haben) beisammen, auf den Gegenkonten dieses Kontos hingegen erscheinen sie verteilt und klassifiziert, nach gewissen Gesichtspunkten gruppiert: die Einnahmen von Gerste durch die Ernte stehen auf einem anderen Gegenkonto (z. B. dem Konto Gerstenernteertrag oder Gerstenbau) als die Einnahmen von Gerste durch Bareinkauf (Gegenkonto: Kassakonto) oder die Einnahmen von Gerste durch Kauf auf Kredit (Gegenkonto: Gläubigerkonto); ebenso stehen die auf dem Gerstenbestandskonto beisammen befindlichen Ausgaben von Gerste auf verschiedenen Gegenkonten desselben (z. B. die Ausgabe von Gerste zu Saatgut auf dem Konto, das den Saatgutaufwand ausweist, die gegen Bargeld verkaufte Gerste auf dem Gegenkonto Kassakonto, die auf Kredit verkaufte Gerste auf dem Gegenkonto Schuldnerkonto usw.).

Die Anwendung des Kunstgriffes der doppelten Aufschreibung muß auch dann vorteilhaft sein, wenn zwei Übersichten der dargelegten Art nicht durch die doppelte Aufschreibung der Geldwerte, sondern bloß der Mengen oder Naturalgrößen der einzelnen Vermögensbestandteile gewonnen werden sollen; ich erreiche eine doppelte Übersicht über die z. B. mit dem Vermögensbestandteil Gerste geschehenden Vorgänge meines Betriebes durch Anwendung des geschilderten doppelten Aufschreibungssystems auch dann, wenn ich als Verrechnungsbetrag nicht den Geldwert der Gerste, sondern deren Kilogrammzahl eintrage; ich erfahre dann eben planmäßig:

a) aus einem nur in Kilogramm geführten Bestandskonto der Gerste, wieviel Kilogramm Gerste ich bei jedem mit der Gerste vorgegangenen Betriebsvorfall und sonach im ganzen eingenommen und ausgegeben habe, und daraus weiter, wieviel Gerste jeweils rechnungsmäßig vorhanden sein muß;

b) aus verschiedenen, dem Bestandskonto der Gerste entgegenzustellenden und ebenfalls bloß in Kilogramm zu führenden Verteilungs- oder Gegenkonten (z. B. für Saatgerstenankauf, für Gerstenverkauf, Gerstensaataufwand, Gerstenernte, Gerstenverfütterung, Gerstenausgabe als Arbeitslohn usw.), wieviel Kilogramm jede einzelne dieser Arten von Gersteneinnahmen und Gerstenausgaben im Laufe der Rechnungsperiode umfaßte.

Der oben gegebenen Definition des doppelten Aufschreibungssystems entspricht diese Anwendung völlig, da bei jeder Doppelaufschreibung der einzelnen Vorfälle der gleiche Verrechnungsbetrag sowohl einerseits auf dem Bestandskonto der Gerste als auch andererseits auf dessen Gegenkonten eingetragen wird, auch wenn dieser Verrechnungsbetrag nur eine Kilogrammanzahl und kein Geldbetrag ist. Diese Möglichkeit, das doppelte Aufschreibungssystem in Kontenform bewußt und planmäßig auch der Mengenverrechnung (Registerführung) dienstbar zu machen, drängt sich, wie man sieht, bei einer systematischen Betrachtung der Dinge von selbst auf und stellt, wie noch zu zeigen sein wird,

den kürzesten und sichersten Weg zur Gewinnung von Ergebnissen vor, die anders nur auf umständlichere und weniger verlässliche Art erzielt werden können.

Ebenso naheliegend ist der Gedanke, daß der durch das doppelte Aufschreibungssystem vermittelte Vorteil, die Gewinnung von verschieden gruppierten Übersichten, besonders groß sein muß, wenn die doppelte Aufschreibung auf den Konten sowohl hinsichtlich der Geld- als auch hinsichtlich der Mengenbeträge, und zwar gleichzeitig für jeden Posten, angewendet wird. Diese laufende Vereinigung der Mengen- und der Geldverrechnung unter Anwendung des doppelten Aufschreibungssystems tritt auf den Konten äußerlich dadurch in Erscheinung, daß vor der für die Aufnahme der Geldbeträge bestimmten Hauptverrechnungskolonne sowohl auf der Sollseite als auch auf der Habenseite eine Vorkolonne für die Aufnahme der zugehörigen Mengenbeträge errichtet wird. Ich komme hierauf später des näheren zurück.

3. Das System der einfachen Aufschreibung.

Im Gegensatz zu dem im vorstehenden erörterten System der doppelten Aufschreibung haben wir es mit dem System der einfachen Aufschreibung dann zu tun, wenn keine doppelte Aufschreibung in dem dargelegten Sinne vorliegt, wenn also jeder zu verbuchende Betriebsvorgang oder Geschäftsvorfall entweder nur an einer Stelle der Buchhaltung oder aber an zwei, jedoch miteinander nicht in unmittelbarem Verrechnungszusammenhang stehenden Stellen derselben oder mit einem verschiedenen Verrechnungsbetrag eingetragen wird; so z. B. wenn ein Verkauf von Weizen überhaupt nur in einem Kassabuch unter Einsetzung des Geldbetrages in die Verrechnungskolonne oder aber im Kassabuch mit dem Geldbetrag und in einem Schüttbodenregister mit der Kilogrammanzahl verrechnet wird und dergl. mehr.

Über die Anwendungsgebiete der beiden auseinandergesetzten Aufschreibungssysteme wird erst im folgenden Abschnitt gelegentlich der Erörterung der Verrechnungssysteme gesprochen werden können, mit denen sie verbunden erscheinen. Ich möchte aber schon hier bemerken, daß es ein in landwirtschaftlichen Kreisen verbreiteter Irrtum ist, zu glauben, daß die Form der doppelten Verbuchung — wie das genannt zu werden pflegt, was etwa dem hier als doppeltes Aufschreibungssystem Definierten entspricht — das wesentliche Merkmal der sogenannten „doppelten kaufmännischen Buchführung“ bilde. Das Wesen der doppelten Buchführung überhaupt — somit auch der sogenannten „kaufmännischen“ — liegt vielmehr noch in ganz anderem. Ich verweise diesbezüglich auf das folgende Kapitel.

II. Das Verrechnungssystem.

1. Definition.

Verrechnungssystem ist die grundsätzliche Verfahrensweise, nach welcher alle einzelnen Aufschreibungsposten

miteinander zum Endergebnis der Buchhaltung aufgerechnet werden.

Wir unterscheiden:

- a) Das einfache Verrechnungssystem.
- b) Das doppelte Verrechnungssystem.
- c) Die Verrechnungssysteme mit Vorschreibungsrechnung.

2. Verrechnungssysteme mit Vorschreibungsrechnung.

Ich erledige, weil es rasch getan ist, zuerst diese.

Die hier einzureihenden Verrechnungssysteme sind im Sinne der allgemeinen Buchführungstheorie solche, die den Wirtschaftsvoranschlag, das ist die von der Wirtschaftsleitung vorgeschriebenen, die angeordneten Einnahmen und Ausgaben, auch Gebühren oder Schuldigkeiten genannt, den wirklich vollzogenen Einnahmen und Ausgaben, der Abstattung, gegenüberstellen. Hierher gehört die kameralistische Buchhaltung, bei der außer der Vorschreibung oder Voranschlagsrechnung im übrigen das gleich hernach zu besprechende Charakteristikon des einfachen Verrechnungssystems vorliegt, ferner die konstante Buchhaltung von Hügli, welche in Ansehung des übrigen eine Buchhaltung des doppelten Verrechnungssystems ist, und schließlich die je nach ihrer Ausgestaltung bald dem einfachen, bald dem doppelten Verrechnungssystem näherstehende Logismographie. Alle diese drei durch das vorhin erwähnte gemeinsame Merkmal der Vorschreibungs- oder Voranschlagsrechnung charakterisierten Buchführungsarten scheiden für die Zwecke der landwirtschaftlichen Buchführung heute aus, und zwar aus verschiedenen inneren und äußeren Gründen, die hier auseinanderzusetzen zu weitläufig wäre — sie sind teils zu kompliziert, sofern sie wirklich brauchbares, ihr Wesen erfüllendes liefern sollen, teils ist der Zweck, der mit ihnen erreicht werden könnte, für uns heute auf anderen Wegen leichter zu erfüllen. Wir haben uns somit weiterhin nur mit dem einfachen und dem doppelten Verrechnungssystem zu beschäftigen.

3. Das einfache Verrechnungssystem.

Von den im vorigen angeführten Verrechnungssystemen unterscheiden sich das einfache und das doppelte Verrechnungssystem in gleicher Weise dadurch, daß ihnen beiden die in die laufende Verrechnung und den Abschluß eingegliederte Vorschreibung oder Voranschlagsrechnung fehlt; untereinander wieder unterscheiden sie sich dadurch, daß das einfache Verrechnungssystem den reinen Wirtschaftserfolg oder Reinertrag des Betriebes nur auf einem einzigen Rechnungsweg ermittelt, während das doppelte Verrechnungssystem den Betriebsreinertrag innerhalb derselben Buchhaltung durch zwei miteinander rechnerisch verhängte verschiedene Verrechnungen — also in doppelter Weise — berechnet, wobei das Ergebnis beider Verrechnungen das gleiche ist.

Der Weg der Ermittlung des Betriebsreinertrages (R), welcher vom einfachen Verrechnungssystem eingeschlagen wird, ist, ganz all-

gemein charakterisiert, die Gegenüberstellung des gesamten am Schluß der Rechnungsperiode vorhandenen Reinvermögens der Wirtschaft (S) und des gesamten am Beginn dieser Periode vorhandenen Reinvermögens der Wirtschaft (G); die Buchführung einfachen Verrechnungssystems errechnet also den Reinertrag des Betriebes nach der Formel

$$R = S - G.$$

Das grundsätzliche Zutreffen dieser Formel ist ohne weiteres einleuchtend. Wenn man feststellt, was zu Beginn einer bestimmten Periode an gesamtem Reinvermögen (Differenz zwischen den aktiven und den passiven Vermögensbestandteilen) in einer Wirtschaft vorhanden ist, und wenn man die gleichartige Feststellung des Reinvermögens am Ende dieser Periode vornimmt, so gibt der Vergleich dieser beiden Reinvermögensgrößen jene Differenz an, um die sich das Reinvermögen während dieser Periode als Folge der Wirtschaftsführung vermehrt oder vermindert hat, also das, was wir definitionsgemäß als den gesamten reinen Wirtschaftserfolg oder Reinertrag dieser Wirtschaft in dieser Periode bezeichnen; selbstverständlich aber nur unter der Voraussetzung, daß während der Periode nicht auch irgendwelche in die Vermögensaufnahme einbezogene Veränderungen am Wirtschaftsvermögen eingetreten sind, die überhaupt nicht zu der Wirtschaftsführung des Betriebes selbst oder zumindest nicht zu der Wirtschaftsführung dieser Periode gehören (so z. B. Entnahmen der Haushaltswirtschaft des Besitzers aus dem Betriebsvermögen oder Zuschüsse des Besitzers an dieses; Einnahmen und Ausgaben für frühere oder spätere Rechnungsperioden usw.); ebenso ferner unter der Voraussetzung, daß nicht Einnahmen und Ausgaben, welche diese Periode betreffen, bereits in früheren Perioden vollzogen wurden. Aber auch in allen solchen Fällen bleibt jene Formel richtig, sofern nur bei Feststellung des Anfangs- und Schlußvermögens zutreffend vorgegangen, d. h. alle derartigen zu eliminierenden oder hinzuzunehmenden Vermögensveränderungen durch Aufnahme entsprechender Aktiv- oder Passivpositionen in das Vermögen berücksichtigt werden (also z. B. die Entnahmen des Besitzers an Geld und Naturalien als rechnungsmäßiges Forderungsaktivum des Betriebes bei Ermittlung des Schlußvermögens in dieses eingestellt werden usw.).

Die buchhalterischen Durchführungsarten, deren sich das einfache Verrechnungssystem bedient, sind, wie die weitere Untersuchung zeigen wird, für uns nicht von Interesse. Ich erwähne deshalb nur kurz, daß in dieser Beziehung eine ganze Anzahl von Möglichkeiten besteht; von der bloßen Inventuraufnahme (natürlich unter Einbeziehung der vorhin erwähnten Ergänzungsposten) ohne Führung irgendwelcher laufender Verrechnungen über die einzelnen Einnahmen und Ausgaben von Vermögensbestandteilen bis zu jener Buchführung, die ein Kassabuch und eine komplette Einnahmen- und Ausgabenverrechnung in Naturalgrößen (Mengenverrechnung in Skontren oder Registern) auch für alle übrigen Vermögensbestandteile führt, verwenden alle Durchführungsarten des einfachen Verrechnungssystems das im vorigen Abschnitt dargelegte einfache Aufschreibungssystem. Aber auch des dop-

pelten Aufschreibungssysteme kann sich das einfache Verrechnungssystem bedienen, doch ist es ohne praktische Bedeutung, dem hier nachzugehen.

Die systematische Grenze gegenüber dem doppelten Verrechnungssystem wird auch dann trotz aller äußerlichen Annäherungen nicht überschritten, solange die Bilanz nur als Vermögensbilanz aufgestellt, d. h. der Reinertrag des Betriebes bloß nach der vorhin angeführten Grundformel des einfachen Verrechnungssystems: $R = S - G$ errechnet wird.

4. Das doppelte Verrechnungssystem.

Dieses bedient sich heute in der Praxis ausschließlich des doppelten Aufschreibungssystems in Kontenform und vollzieht die doppelte Errechnung des Betriebsreinertrages, nach der wir es definieren und benennen, dadurch, daß es alle durch die doppelte Aufschreibung der Posten entstehenden Konten in zwei Komplexe oder Verrechnungskreise scheidet und jeden Komplex für sich zum Endergebnis, dem Betriebsreinertrag, aufrechnet. Diese beiden Verrechnungen sind folgende:

I. Die Bestandverrechnung. Sie schließt sämtliche Bestandskonten ein, also die Aufschreibung der Einnahmen und Ausgaben von Vermögensbestandteilen, zusammengeordnet nach der Art dieser Vermögensbestandteile; man kann sie daher auch als Einnahmen- und Ausgabenverrechnung bezeichnen. Ihre Zusammenfassung erfolgt in der Vermögensbilanz (Bilanzkonto, Kapitalkonto, siehe später), welche den Betriebsreinertrag (R) aus der Gegenüberstellung des Schlußvermögens (S) und des Anfangsvermögens (G) der Wirtschaft ausweist:

$$\text{Formel I: } R = S - G.$$

Diese Art der Reinertragsberechnung ist grundsätzlich dieselbe, welche (vgl. S. 7) auch das einfache Verrechnungssystem vornimmt.

II. Die Erfolgsverrechnung oder Ertrags- und Aufwandverrechnung. Gegenüber der Bestandverrechnung fehlen in der Erfolgsverrechnung alle jene Einnahmen und Ausgaben von Vermögensbestandteilen, die eine bloße Bestandverschiebung bilden, d. h. die bloße Umsetzung eines Vermögensbestandteiles in einen anderen, in der bücherlichen Aufschreibung gleich hoch bewerteten, bedeuten; wenn also z. B. Weizen, der auf dem Bestandskonto des Weizens (Weizenbestandskonto, Getreidebestandskonto, Schüttbodenkonto oder dergleichen) vorhanden ist, gegen Bargeld verkauft wird, so wird dadurch das bücherliche Reinvermögen der Wirtschaft nur in seiner Zusammensetzung, nicht in seiner Größe verändert, dieser Vorfall kommt wohl in der Bestand-, nicht aber in der Erfolgsverrechnung vor. Vielmehr kommen in der letzteren nur diejenigen Einnahmen und Ausgaben (Eingänge und Ausgänge) von den verschiedenen Vermögensbestandteilen vor, denen im selben Wirtschaftsvorgang bzw. Buchungsfall keine gleich hoch bewertete Veränderung eines anderen Vermögensbestandteiles gegenübersteht, die

also in der Buchhaltung als Veränderungen der Größe des gesamten Reinvermögens der Wirtschaft auftreten; wenn z. B. Weizen durch die Ernte eingenommen oder Geld für Arbeitslohn verausgabt wird, so wird das in der Buchhaltung augenblicklich ausgewiesene reine Wirtschaftsvermögen durch die Verbuchung dieser Vorfälle größer, bzw. kleiner als es vorher war. Diese Veränderungen des Reinvermögens heißen mit einem indifferenten Sammelnamen Erfolge der Wirtschaft. Im einzelnen können die Erfolge an sich positiv, also Vermehrungen des Reinvermögens sein, wir nennen sie dann Gewinne oder richtiger Erträge, Leistungen der Wirtschaft; die Gewinnung von Weizen durch die Ernte oder von Geld durch Verpachtung von Grasnutzungen sind z. B. Erträge. Oder die Erfolge sind negativ, also in Ansehung des betreffenden Buchungsfalles Verminderungen des Reinvermögens; wir nennen sie dann Verluste oder besser Aufwände, Kosten der Wirtschaft; die Ausgabe von Geld für Löhne oder Inventarinstandhaltung, von Weizen für Saatgut sind Aufwände oder Kosten. Kurz zusammengefaßt sind also in dem II. Verrechnungskomplex, von dem wir jetzt sprechen, an Verrechnungsposten sämtliche Erfolge, Erträge und Aufwände, enthalten. An Konten aber enthält er, nach dem auseinandergesetzten Ausscheiden aller Bestandskonten, eben nur noch alle Gegenkonten der Bestandskonten, welche die Erfolge, Erträge und Aufwände verrechnen (z. B. die Konten zur Verrechnung des Ernteertrages und des Saatgutaufwandes an Weizen, des Lohnaufwandes usw.) und daher generell Erfolgskonten heißen; Erfolgskonten, die positive Erfolge, das sind Erträge, verrechnen, nennt man Ertragskonten, solche, die negative Erfolge, das sind Aufwände, verrechnen, Aufwandkonten¹.

Die Reinertragsberechnung, welche diese zweite, die Erfolgsverrechnung, des doppelten Verrechnungssystems vornimmt, ist auf Grund der vorausgegangenen Erläuterungen ohne weiteres verständlich. Sie besteht aus der gegenseitigen Aufrechnung aller positiven und negativen Erfolge, also aller in der Rechnungsperiode erzielten Erträge einerseits und aller in ihr ge-

¹ Bei der Definition der Erträge und Aufwände als Veränderungen des Reinvermögens ist eine gewisse Vorsicht am Platze. Man muß, wie ich es oben tat, zwischen dem in der Wirklichkeit vorhandenen und dem bereits in die Buchhaltung aufgenommenen Reinvermögen unterscheiden. Weizen, der als Saatgut ausgegeben wird, ist jedenfalls ein Aufwand der Wirtschaft, aber durchaus noch keine Verminderung des in der Wirklichkeit vorhandenen Reinvermögens derselben, denn an die Stelle des aus dem Speicher verschwundenen Saatweizens ist ja die Einsaat auf dem Acker, das Feldinventar, und die damit verbundene Ernteaussicht getreten. Wohl aber stellt die Weizenausgabe zu Saatgut eine Verminderung des buchmäßig ausgewiesenen Reinvermögens dar, da die Buchhaltung eben nur Vorgang nach Vorgang in sich aufnimmt und somit den Reinvermögenszustand der Wirklichkeit erst dann aufweist, wenn, an diesem Beispiel ausgedrückt, auch der Ertrag zu dem ihn hervorbringenden Aufwand oder wenigstens die Aussicht auf diesen Ertrag — das Feldinventar — in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Daß zufolge der im Text gegebenen Definition der Begriff und das Wort Ertrag hier und auch sonst in dieser Schrift nicht Reinertrag, sondern Rohertrag bedeutet, erwähne ich, obzwar es selbstverständlich ist, um jedenfalls Mißverständnissen vorzubeugen.

schehenen Aufwände andererseits, und heißt daher Erfolgsbilanz (Gewinn- und Verlustkonto).

Bezeichnen wir die Summe aller Erträge mit E und die Summe aller Aufwände mit A , so können wir diese zweite Art der Reinertragsberechnung des doppelten Verrechnungssystems anschreiben als

$$\text{Formel II: } R = E - A.$$

Um diese Beziehungen auch an einem Ausschnitt allereinfachster Zahlen darzutun, setze ich in unserem früheren Beispiel von Weizen und Geld den Fall, es sei am Anfang der Rechnungsperiode Weizen im Wert von 100 Geldeinheiten und ein Geldbestand von 200 vorhanden gewesen und es sei Weizen für 800 geerntet, für 820 verkauft und für 70 gesäet, ferner an Geld für Arbeitslohn 45, für Inventarinstandhaltung 5 ausgegeben und für Parzellenpacht 20 eingenommen worden; dann ergibt sich in Ansehung dieser Fälle das nachstehende, praktisch natürlich unvollständige, aber als Verrechnung der angeführten Posten theoretisch vollständige Bild der Reinertragsberechnung unter Anwendung der in Rede stehenden Formeln:

I. Bestandverrechnung.

a) Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

(Laufende Buchungen auf den Bestandskonten von Geld und Weizen.)

Einnahmen	Ausgaben
Von:	Von:
Weizen aus Ernte 800	Weizen zu Saatgut 70
Geld aus Weizenverkauf 820	Weizen zu Verkauf 820
Geld für Parzellenpacht 20	Geld für Löhne 45
	Geld für Inventarinstandhaltung 5
Sämtliche Einnahmen 1640	Sämtliche Ausgaben 940
Daher $R =$ Sämtliche Einnahmen — Sämtliche Ausgaben	
= 1640	— 940 = <u>700.</u>

b) Vermögensrechnung.

(Ausschnitt aus der Vermögensbilanz, siehe später.)

Schlußvermögen (S)	Anfangsvermögen (G)
Weizen (100 + 800 — 820 — 70) . . . 10	Weizen 100
Geld (200 + 820 + 20 — 45 — 5) . . . 990	Geld 200
Schlußvermögen (S) 1000	Anfangsvermögen (G) 300
Daher $R = S - G = 1000 - 300 =$ <u>700.</u>	

II. Erfolgsverrechnung.

(Ausschnitt aus der Erfolgsbilanz, siehe später.)

Aufwände (A)	Erträge (E)
Weizensaat 70	Weizenernte 800
Löhne 45	Parzellenpacht 20
Inventarinstandhaltung 5	
Summe der Aufwände (A) 120	Summe der Erträge (E) 820
Daher $R = E - A = 820 - 120 =$ <u>700.</u>	

Das Ergebnis, der Reinertrag R , ist bei jeder Berechnungsart dasselbe. Was in der Berechnung aus Einnahmen und Ausgaben (I, a: $R = 800 + 820 + 20 - 70 - 820 - 45 - 5 = 700$) mehr an Positionen ent-

halten ist als in der Berechnung aus Erträgen und Aufwänden (II: $800 + 20 - 70 - 45 - 5 = 700$) sind die in Ansehung der Größe des Reinvermögens und damit des Reinertrages sich aufhebenden Bestandverschiebungen: Einnahme von Geld (+ 820) und dafür Ausgabe von Weizen im gleichen buchmäßigen Wert (- 820)¹.

5. Reinertragsformeln der landwirtschaftlichen Verrechnungspraxis.

Ehe ich weitergehe, ist es wohl nötig, darzulegen, daß eine Reihe von anderen, spezielleren Reinertragsformeln, die bei Anleitungen zur landwirtschaftlichen Buchführung angeführt zu werden pflegen, nichts sind als spezialisierende Varianten der beiden im vorigen angegebenen Grundformeln I und II; und zwar sind sie meistens Varianten der Formel I: $R = S - G$, also, systematisch charakterisiert, Berechnungsarten des einfachen Verrechnungssystems, bzw. der Bestandverrechnung des doppelten; nur manchmal finden sich — durch Anwendung eines

¹ Man sieht: Nicht alle Einnahmen sind Erträge, nicht alle Ausgaben Aufwände des Betriebes. Der am häufigsten vorkommende Fall von Einnahmen bzw. Ausgaben, die nicht Erträge bzw. Aufwände sind, ist der, daß ein im Wirtschaftsvermögen vorhandener sachlicher Vermögensbestandteil gegen einen anderen sachlichen Vermögensbestandteil umgesetzt, umgetauscht wird; ein solcher Fall ist das oben herangezogene Beispiel des Verkaufes von Weizen für Geld, wobei die Ausgabe des Weizens kein Aufwand, die Einnahme des Geldes kein Ertrag ist; andere derartige Fälle sind der Ankauf von Kraftfutter, von Kunstdünger und überhaupt von Produktionsmitteln, die von der Buchhaltung auf Bestand genommen und als Aufwand (Verbrauch) erst hernach abgebucht werden; ferner der Verkauf von Produkten aller Art, die als Erträge bereits vorher auf Bestand gebucht wurden, und beim Verkauf vom Bestand gegen Kassa oder Kontokorrent ausgetragen werden. Ich möchte aber nicht unterlassen, den in Rede stehenden fundamentalen Unterschied zwischen Einnahmen und Ausgaben einerseits und Erträgen und Aufwänden andererseits auch über die eben erwähnten einfachen, sozusagen handgreiflichen Fälle hinaus noch an einigen weiteren praktisch wichtigen Beispielen darzutun. Geld, vom Wirtschaftsbesitzer aus seinen Privatbeständen an die Wirtschaftskasse gegeben, bildet zwar eine Einnahme, aber keinen Ertrag des Wirtschaftsbetriebes. Weizen, an den Haushalt des Besitzers zum Verzehr abgeben, stellt zwar eine Ausgabe, jedoch keinen Aufwand des Betriebes vor. Bezahlung von rückständigen, d. h. frühere Rechnungsperioden betreffenden Löhnen, Pachtzinsen, Steuern und dergleichen sind zwar Ausgaben, aber nicht Aufwände der Wirtschaftsführung des Rechnungsjahres, in dem sie bezahlt werden. Erlöse für im Vorjahr geerntete, im heurigen Jahr verkaufte Produkte sind Einnahmen des laufenden, nicht aber Erträge des laufenden, sondern des vorigen Rechnungsjahres. Erhaltene Vorschüsse auf nächstjährige Erträge sind wohl Einnahmen, aber keine Erträge des laufenden Rechnungsjahres. Vorausbezahlte Pachtzinsen, Anzahlungen auf im nächsten Jahr zu liefernde Produktionsmittel sind Ausgaben, jedoch keine Aufwände des heurigen Jahres, ebenso Aufwendungen für die Feldernte des nächsten Jahres (Feldinventar). Anschaffungen von zu mehrjährigem Gebrauch bestimmten Produktionsmitteln (z. B. Maschinen) bewirken wohl Ausgaben in der laufenden Rechnungsperiode, stellen aber für diese nur zu dem notwendigen, auf diese Periode entfallenden Abschreibungsanteil Aufwände vor. Alle diese Dinge bereiten jedoch in der Praxis der Buchführung keinerlei Schwierigkeiten, wenn in den Kontenplänen die Bestand- und die Erfolgskonten klar geschieden sind; näheres hierüber und über die bücherliche Erscheinungsform der Erträge und Aufwände bringt das VIII. Kapitel (siehe insbesondere Abschn. 7).

nachträglichen teilweisen Überganges — in diesen spezielleren Formeln gewisse Positionen, die der Formel II: $R = E - A$ entnommen sind. An einigen der bekanntesten dieser Formeln sei das Gesagte kurz dargetan.

Man kann z. B. jene Formel I durch folgende Erwägung umformen. Zum gesamten Schlußvermögen (S) der Wirtschaft gehört rechnungsmäßig — ganz ebenso wie die durch verschiedene Leistungen und Gegenleistungen entstandenen, zu Ende der Buchungsperiode vorhandenen Schulden und Forderungen gegenüber anderen, mit dem Wirtschaftsbetrieb als Unternehmung ebenfalls nicht identischen Personen — auch der Saldo des Privatkontos des Wirtschaftsbesitzers (wir wollen ihn etwa mit s_p bezeichnen); es ist also, wenn wir das ganze übrige Schlußvermögen außer diesem Saldo etwa mit S' bezeichnen: $S = S' + s_p$. Dieser Saldo des Privatkontos besteht, vom Standpunkt des Betriebes nach Aktiven (+) und Passiven (—) bezeichnet, einerseits aus den Lieferungen, Abfuhrten der Wirtschaft an den Besitzer (+ a), andererseits aus den Leistungen des Besitzers an die Wirtschaft, d. h. aus etwaigen geldwerten Zuschüssen an diese (— z) und seiner als Lohnbetrag ausgedrückten Arbeitsleistung für sie (— l). Es ist somit

$$s_p = a - z - l$$

und weiter, aus der obigen Gleichung $S = S' + s_p$

$$S = S' + a - z - l$$

was, in die Formel I: $R = S - G$ eingesetzt, ergibt:

$$R = S' + a - z - l - G$$

oder, anders angeschrieben, die bekannte Formel

$$R = (S' - G) + (a - z - l),$$

in Worten: der Reinertrag ist gleich dem in der Wirtschaft vorhandenen Schlußvermögen (berechnet ohne das Privatkonto des Besitzers) weniger deren Anfangsvermögen, vermehrt um die Abfuhr der Wirtschaft an den Besitzer, verringert um dessen Zuschüsse und dessen Arbeitsvergütung¹.

Zu einer anderen bekannten Formel für die Reinertragsermittlung gelangt man, wenn man in analoger Weise wie oben für den Saldo des Privatkontos als Bestandteil des gesamten Schlußvermögens der Wirtschaft für einen anderen in der Formel I eingeschlossenen Vermögensbestandteil einen speziellen Ausdruck einsetzt, nämlich für das Barvermögen, den Kassabestand, zu Anfang und zu Ende der Buchungsperiode. Das gesamte Anfangsvermögen (G) besteht nämlich aus dem Anfangskassabestand (a_k) und der Summe der übrigen zu Anfang der Buchungsperiode vorhandenen Vermögensbestandteile (G''), also

$$G = G'' + a_k.$$

¹ Wird sowohl das Gewinn- und Verlustkonto als auch das Privatkonto mit Kapitalkonto abgeschlossen, so ist obige Formel vollständig in der Seitengleichung des Kapitalkontos enthalten; auf diesem Konto steht dann im Soll das Schlußvermögen (S') und der Debetsaldo des Privatkontos (s_p), im Haben das Anfangsvermögen (G) und der Reinertrag (R); die Seitengleichung des Kapitalkontos lautet somit: $S' + s_p = G + R$; hieraus ergibt sich $R = (S' - G) + (a - z - l)$.

Analog ist das gesamte Schlußvermögen (S) gleich dem Kassabestand am Schluß der Buchungsperiode (s_k) plus dem übrigen Schlußvermögen ohne Kassabestand (S''), also

$$S = S'' + s_k.$$

Das ergibt, in die Formel I: $R = S - G$ eingesetzt:

$$R = (S'' + s_k) - (G'' + a_k)$$

oder

$$R = (S'' - G'') + (s_k - a_k).$$

Die Größe von $(s_k - a_k)$ erhält man in anderem Ausdruck aus der Kassabestandsrechnung, d. h. aus der Seitengleichung des Kassabuches oder Kassakontos. Auf dessen Sollseite steht nämlich der Anfangskassabestand (a_k) und alle Geldeinnahmen (n), auf seiner Habenseite alle Geldausgaben (u) und der Schlußkassabestand (s_k), d. h., es ist

$$a_k + n = u + s_k$$

und somit

$$(s_k - a_k) = (n - u),$$

in Worten: die Differenz zwischen Schluß- und Anfangsstand der Kassa ist gleich der Differenz zwischen ihren Einnahmen und Ausgaben. Setzt man weiter diesen Ausdruck für $(s_k - a_k)$ in die obige Gleichung:

$$R = (S'' - G'') + (s_k - a_k)$$

ein, so erhält man für den Reinertrag die Formel

$$R = (S'' - G'') + (n - u),$$

d. h. der Reinertrag ist gleich dem Schlußvermögen des Wirtschaftsbetriebes weniger dessen Anfangsvermögen (beide ohne Einrechnung des Geldbestandes ermittelt, jedoch selbstverständlich mit Einrechnung des Saldos des Privatkontos), zuzüglich der Geldeinnahmen abzüglich der Geldausgaben. Auch diese Formel steht noch völlig auf dem Boden der Formel I: $R = S - G$; denn die gesamten Geldeinnahmen und Geldausgaben der Wirtschaftskasse sind keineswegs mit den Erträgen und Aufwänden des Betriebes identisch, auch nicht mit seinen direkt in Geldform gemachten Erträgen und Aufwänden. Um diese letzteren Größen zu ermitteln, wäre es vielmehr — um nur das Wichtigste anzudeuten — notwendig, die nicht die Wirtschaft als solche, sondern den Besitzer betreffenden Geldeinnahmen und Geldausgaben auszuscheiden, ferner alle diejenigen, die nicht die laufende Wirtschaftsperiode betreffen, sondern eine frühere (z. B. Verkäufe von Produkten des Vorjahres, Abzahlung von Schulden für die Aufwände des Vorjahres) oder eine spätere (z. B. Ausgaben für Feldinventar, für Anschaffungen dauernder Betriebsmittel) und dergleichen mehr (vgl. S. 11, Anmerk.). Geschieht das — ob es vollständig und kontrollsicher ohne eine laufende systematische Erfolgsrechnung überhaupt möglich ist, wenn auch mit größerem Arbeitsaufwand, ist eine andere Frage — und werden dann diese sogenannten „reinen Wirtschaftseinnahmen“ und „reinen Wirtschaftsausgaben“, also Geldertrag und Geldaufwand der betreffenden Periode, in die in Rede stehende Formel eingesetzt (natürlich unter entsprechender Abänderung ihrer übrigen Glieder), so geht diese Formel

in eine Kombination der Formeln I und II über: sie enthält in ihren Positionen Geldertrag und Geldaufwand Bestandteile der Formel II, im übrigen solche der Formel I.

Eine weitere Umformung erhält man, wenn in der vorhin abgeleiteten Formel

$$R = (S'' - G'') + (n - u)$$

der in S'' enthaltene Saldo des Privatkontos des Wirtschaftsbesitzers ebenso wie in der auf S. 12 entwickelten Reinertragsformel gesondert angeführt wird; dann ergibt sich die Formel:

$$R = (S''' - G'') + (n - u) + s_p$$

oder

$$R = (S''' - G'') + (n - u) + (a - z - l),$$

in Worten: der Reinertrag ist gleich dem Schlußvermögen des Wirtschaftsbetriebes weniger dessen Anfangsvermögen (beide ohne Einrechnung des Geldbestandes und der Besitzerrechnung ermittelt), zuzüglich des Überschusses der Geldeinnahmen über die Geldausgaben und zuzüglich des Saldos der Besitzerrechnung, der aus den Abfuhren der Wirtschaft an den Besitzer weniger dessen Zuschüssen an sie und weniger dessen Arbeitslohn besteht.

Es ist in diesem Zusammenhang belanglos, noch weiteren Umformungen nachzugehen; worauf es hier ankommt, ist, wie gesagt und gezeigt, daß sie nichts sind als Varianten der beiden Grundformeln I und II. Solche abgeleitete Formeln sind somit von keiner selbständigen Bedeutung; sie dienen beim Mangel einer systematisch geschlossenen Verrechnung als praktische Anweisungen zur Ermittlung des Reinertrages, indem sie diejenigen Posten angeben, die zur Berechnung des Reinertrages aus verschiedenen Unterlagen zusammengesucht werden müssen, während sich diese Ermittlung bei planmäßig geschlossener Verrechnung von selbst ergibt.

6. Einfache oder doppelte Buchführung?

Trotz allen mehr oder weniger willkürlichen Sonderheiten, die sich heute an die althergebrachte Bezeichnung „Doppelte Buchführung“ in landwirtschaftlichen Kreisen knüpfen, möchte ich dennoch nicht auf die Anwendung dieses handlichen und überall gewohnten Namens verzichten. Ich glaube, allen Mißverständnissen durch die aus dem Vorhergehenden sich ergebende eindeutige und systematisch vollständige Definition zu begegnen: Doppelte Buchführung ist eine Buchführung doppelten Aufschreibungs- und doppelten Verrechnungssystems. Diese Definition befindet sich, wenn auch nicht hinsichtlich der von ihr verwendeten Hilfsbegriffe, so doch sachlich in vollständiger Übereinstimmung mit der allgemeinen neuzeitlichen Buchführungs- und Bilanztheorie, sie gilt ganz allgemein, d. h. ebensowohl für die Buchführung in landwirtschaftlichen wie für die in anderen Betrieben; sie ist, als Niederschlag des in diesem und dem vorhergehenden Kapitel Vorgebrachten, wohl ohne weiteres verständlich und beinhaltet, näher bezeichnet:

Doppelte Buchführung ist eine solche, die ihre Verrechnung mit doppelter Aufschreibung jedes Einzelpostens durchführt und den Reinertrag des Wirtschaftsbetriebes nicht bloß aus der Gegenüberstellung von dessen Schlußvermögen und Anfangsvermögen (Formel I: $R = S - G$, Bestandverrechnung oder Einnahmen- und Ausgabenverrechnung), sondern auch aus der Gegenüberstellung der im Betrieb erzielten Erträge und gemachten Aufwände (Formel II: $R = E - A$, Erfolgsverrechnung) errechnet.

Unter einfacher Buchführung hingegen ist, ohne Ansehung des angewendeten Aufschreibungssystems, jede Buchführung einfachen Verrechnungssystems zu verstehen, das ist jede solche, die den Reinertrag des Wirtschaftsbetriebes systematisch nur nach der Grundformel I: $R = S - G$, nicht aber aus der Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwänden errechnet.

Das ermöglicht bereits eine sehr wichtige Nutzenanwendung, nämlich die klare, allen Einzelkontroversen entrückte Entscheidung des bekanntlich soviel umstrittenen Problems, ob die einfache oder die doppelte Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb vorteilhafter sei.

Es ist folgerichtig, diese umfassendere Frage in die leichter zu übersehenden spezielleren Fragen aufzulösen, ob die einfache oder die doppelte Buchführung die einzelnen Hauptzwecke der landwirtschaftlichen Buchführung besser erfülle.

Als erster dieser Hauptzwecke gilt die Evidenz über das vorhandene Wirtschaftsvermögen, insbesondere über dessen Stand zu Anfang und zu Ende der jeweiligen Wirtschafts- bzw. Buchungsperiode. Diese Evidenz liefert das einfache Verrechnungssystem, wenn die Buchführung im übrigen entsprechend durchgebildet ist, in ausreichender Weise; mindestens ebensogut liefert sie aber auch das doppelte Verrechnungssystem in seiner Bestandverrechnung, zumal hier auf den Bestandskonten die Anfangs- und Schlußbestände, die in der Vermögensbilanz zusammengefaßt werden, durch die während des Jahres laufend verbuchten Einnahmen und Ausgaben planmäßig abgestimmt und kontrolliert werden (Schlußbestand = Anfangsbestand + Einnahmen — Ausgaben).

Dabei darf aber nicht übersehen werden, daß die Erreichung der Vermögensvidenz in der Buchhaltung der Betriebe überhaupt, d. h. ohne Ansehung des angewendeten Verrechnungssystems, einer grundsätzlichen Einschränkung unterliegt. Ein anderer Zweck der Buchführung ist nämlich die Ermittlung des Wirtschaftserfolges und mit der Erfüllung dieses Zweckes ist die bücherliche Evidenz über das vorhandene Wirtschaftsvermögen in einem gewissen Sinn und bis zu einem gewissen Grad unvereinbar. Das geht so zu. Fassen wir z. B. eine von Grund auf neu beginnende Buchhaltung ins Auge, die von einem den wirklichen Zeitwerten (soweit solche überhaupt eindeutig vorhanden und feststellbar sind) entsprechenden Ansatz des Anfangsvermögens ausgeht — als konkreten Fall denke man sich etwa einen

ganz neu eingerichteten, käuflich erworbenen Betrieb oder eine mit einer Neubewertung aller Vermögensbestandteile und des Gesamtvermögens ohne Kontinuität mit der vorhergehenden Vermögensbilanz einsetzende Buchhaltung eines laufenden Betriebes, wie sie vor kurzem auf Grund der gesetzlichen Goldbilanzen bei uns in der Praxis vorgelegen. Wird nun der Betrieb von diesem Anfangszeitpunkt an durch eine Rechnungsperiode, die gewöhnlich ein Jahr umfaßt, geführt, so ergeben sich an dem in der Buchhaltung zu Anfang dieses Jahres mit seinem damaligen Zeitwert aufgenommenen gesamten Reinvermögen (G) der Wirtschaft im Laufe dieser Periode natürlich mannigfache Veränderungen. Diese Veränderungen sind im allgemeinen auf zweierlei, vom Standpunkt der Betriebsführung wesentlich verschiedene Quellen oder Veranlassungen zurückzuführen; wir haben da zu unterscheiden:

a) Solche Veränderungen des Reinvermögens, die auf die Betriebsführung an sich zurückzuführen, genauer gesagt, der Betriebsführung des betreffenden Jahres als deren — positive oder negative — Erfolge zuzuschreiben sind. Es werden z. B. von dem anfänglich vorhandenen Geldbestand verschiedene Wirtschaftsaufwände bestritten, jener Geldbestand wird andererseits wieder durch die Gewinnung und den Verkauf von Produkten vermehrt; analoge Zugänge und Abgänge finden bei anderen Vermögensbestandteilen statt; verschiedene Bestandteile des zu Anfang vorhanden gewesenen Vermögens der Wirtschaft nehmen — auch ohne daß ihre Gattung oder Menge verändert werden müßte — durch ihre Inanspruchnahme für den Betrieb an Wert ab, so z. B. Zugpferde oder Maschinen durch die für den laufenden Betrieb vorgenommene Abnutzung; andere Vermögensbestandteile wieder nehmen durch technisch verursachte, als Ertrag der Wirtschaft anzusehende Wertsteigerungen an Wert zu (z. B. Jungvieh, jüngere Obstbäume). Die Gesamtheit aller dieser Vermögensveränderungen macht, zutreffend erfaßt, definitionsgemäß den gesamten reinen Wirtschaftserfolg, den Gesamtreinertrag (R) des Betriebes in diesem Jahr aus.

b) Solche Vermögensveränderungen, die nicht der in dem betreffenden Jahr stattgefundenen Betriebsführung als deren Erfolge zuzuschreiben sind, sondern auf andere Ursachen zurückgehen. Hierher gehören einmal solche Vermögensveränderungen, die auf Einflüsse von außen zurückzuführen sind; z. B. eine Veränderung des Wertes von Grund und Boden durch Veränderung der wirtschaftlichen und politischen Verhältnisse, etwa den Bau oder die Projektierung einer neuen Eisenbahn (Wertsteigerung) oder eine auf Grund eines Bodenreformgesetzes in den Bereich der Möglichkeit gerückte Enteignung (Wertverminderung); hierher gehört auch die Veränderung des Wertes des Geldes selbst, da hierdurch der Geldwert der Vermögensbestandteile auch beim Fehlen jeder sachlichen Veränderung an ihnen gegenüber ihrem früheren Geldwert im allgemeinen ein anderer wird. Ferner gehören hierher alle jene Vermögensveränderungen (Einnahmen und Ausgaben), die zwar die Betriebsführung betreffen, jedoch nicht diejenige des betreffenden Jahres (vgl. S. 11).

Das in der Wirklichkeit (nicht in der Buchhaltung) am Ende des

betreffenden Jahres vorhandene, zum Zeitwert des Bilanztermins bewertete Schlußvermögen des Wirtschaftsbetriebes ist nun — wobei es für das Wesen der Sache gar keine Rolle spielt, ob sich dieser Zeitwert mehr oder weniger zutreffend ermitteln läßt oder ob es überhaupt einen eindeutig bestimmten solchen Zeitwert gibt — gleich dem Anfangsvermögen und sämtlichen an diesem während des Jahres eingetretenen Veränderungen, gleichgültig, ob sie der vorhin angeführten Kategorie a) oder aber der Kategorie b) angehören. Wir nennen — in Anlehnung an eine moderne Terminologie der Bilanztheorie — dieses im Zeitpunkt der Schlußbilanz vorhandene, zum wirklichen Zeitwert angesetzte Vermögen das statische Reinvermögen der Wirtschaft; seine Größe ist, wie gezeigt: Anfangsvermögen + Reinertrag (Vermögensveränderungen der Kategorie a) + sonstige Vermögensveränderungen (Kategorie b).

In der Buchhaltung aber kann, wenn sie als Rechnungsergebnis den reinen Wirtschaftserfolg des betreffenden Jahres zutreffend ausweisen soll, nach dem heutigen Stand unseres Wissens und der Bilanztechnik grundsätzlich nicht dieses wirkliche, statische Schlußvermögen, sondern nur ein anderes ausgewiesen werden. In ihr ist nämlich (und zwar, wie aus den früheren Erörterungen hervorgeht, gleichgültig, ob das einfache oder das doppelte Verrechnungssystem angewendet wird) stets Reinertrag = Schlußvermögen — Anfangsvermögen ($R = S - G$), daher Schlußvermögen = Anfangsvermögen + Reinertrag ($S = G + R$). Wir nennen diese in der Buchhaltung sich ergebende Größe des Schlußvermögens — wieder in Anlehnung an die moderne Terminologie — das dynamische Schlußvermögen des Betriebes.

Aus dem Zusammenhalt dieser beiden Größen des Schlußvermögens geht klipp und klar hervor, daß das Schlußvermögen, welches die auf eine korrekte Ermittlung des Jahresreinerfolges gerichtete Buchhaltung ausweist (dynamische Bilanz), grundsätzlich eine andere Größe haben muß als dasjenige Schlußvermögen, welches in Wirklichkeit vorhanden ist (statisches Vermögen); der Unterschied liegt in der (positiven oder negativen) Summe der sonstigen, d. h. nicht zum Betriebsreinerfolg des betreffenden Jahres gehörigen Vermögensveränderungen (Kategorie b); woraus auch unmittelbar folgt, daß die Abweichung zwischen statischem Vermögen (Wirklichkeit) und dynamischem Vermögen (Buchausweis) im allgemeinen um so größer wird, eine je größere Anzahl von Rechnungsperioden die Buchführung eines bestimmten Betriebes in kontinuierlicher Führung bereits hinter sich hat, da ja im allgemeinen in jedem weiteren Rechnungsjahr weitere Vermögensveränderungen der Kategorie b (Nicht-Betriebserfolge) eintreten, welche die auf die zutreffende Ermittlung der jährlichen Betriebserfolge gerichtete laufende Betriebsbuchhaltung nicht aufnehmen kann und nicht aufnehmen darf. Unsere Erfahrung, und zumal die der letzten Zeit, bestätigt uns das Vorhandensein dieser Divergenz in der Praxis; ich begnüge mich hier damit, z. B. auf die Betriebsbilanzen unserer Landwirtschaften vor der Errichtung der Goldbilanzen (Neubewertung des

Vermögens zu Zeitwerten) hinzuweisen. Auch diese Betriebsbilanzen der Inflations- und der darauf folgenden Zeit standen — wie grundsätzlich jede Bilanz, mag das auch in normalen Zeitläuften weniger kraß hervortreten — vor der Alternative: entweder zutreffender Erfolgsausweis und von der Wirklichkeit abweichender Vermögensausweis oder zutreffender Vermögensausweis unter Verzicht auf einen auch nur annähernd richtigen Erfolgsausweis; der erstere Weg bedeutete für die Buchführung: Belassung der von Jahr zu Jahr übernommenen und weitergeführten Vermögensbestandteile in ihren alten Werten, d. h. Verzicht auf einen zutreffenden Vermögensausweis, und damit zutreffendere Ermittlung des tatsächlichen Betriebserfolges; der zweite Weg aber hätte bedeutet: Durchführung eines besseren Vermögensausweises in der Bilanz durch jedesmalige Umwertung jener Vermögensbestandteile auf ihren jeweiligen Zeitwert, zugleich aber: Verzicht auf einen richtigen Erfolgsausweis — denn alle derartigen Umwertungen müßten in der Buchhaltung als Gewinne oder Verluste auftreten und den buchmäßigen Gesamterfolg größer oder kleiner machen als den tatsächlichen Betriebserfolg.

Die theoretische und praktische Stellungnahme gegenüber dieser Alternative: Vermögensausweis oder Erfolgsausweis ist für uns eindeutig gegeben. Das Hauptgewicht der landwirtschaftlichen — und übrigens auch jeder anderen — Buchführung liegt im möglichst zutreffenden Nachweis des Betriebserfolges und nicht in der Evidenz über den jeweiligen wirklichen, wertmäßig möglichst richtigen Stand des Betriebsvermögens. Die Gründe für diese Entscheidung können hier nicht näher ausgeführt werden, ich verweise auf die moderne dynamische Bilanzlehre (Schmalenbach) und begnüge mich mit der Feststellung, daß eine andere Entscheidung treffen nichts hieße als einfach die ganze Rechnung der Wirtschaftlichkeit, die Erkenntnis der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit, über den Haufen werfen, deren Grundlagen die Buchhaltung liefern soll; und daß, wo für gewisse Zwecke (Betriebsliquidationen, Verkäufe, Auseinandersetzungen und dergleichen) statische Vermögensausweise notwendig sind, diese jederzeit angefertigt werden können — aber eben nicht in der Buchhaltung selbst, sondern nur mit Anlehnung an sie (Taxationen). Diese Möglichkeit und die hier nur nebenher zu erwähnende Tatsache, daß es meist überhaupt keine eindeutig bestimmte Wertgröße für das statische, das tatsächliche Augenblicksvermögen einer Wirtschaft gibt, sondern diese Größe je nach dem konkreten Zweck ihrer Feststellung verschieden sein kann und oft auch soll, läßt es nach dem heutigen Stand unseres Wissens von all diesen Dingen — von den theoretischen und praktischen Komplikationen eines solchen Unternehmens ganz zu schweigen — als zwecklos erscheinen, die Diskrepanz zwischen statischer und dynamischer Bilanz etwa durch Ersinnung eines Buchführungssystems beseitigen zu wollen, das beiden voll gerecht wird; vorläufig müssen wir wählen und die richtige Entscheidung lautet: Dynamische Bilanz mit möglichst zutreffendem Erfolgsausweis für die laufende Betriebsrechnung, die Buchführung, und außerbüchliche statische Ver-

mögensausweise zur Feststellung des Zeitwertes des Wirtschaftsvermögens bei Anlässen der vorhin angedeuteten Art.

Was von diesen Dingen für unseren augenblicklichen Gegenstand — bessere Eignung der einfachen oder der doppelten Buchführung für die Evidenz über das vorhandene Wirtschaftsvermögen — in Betracht zu ziehen ist, ist folgendes: Keine Buchhaltung — gleichgültig, ob einfachen oder doppelten Verrechnungssystems —, die auf eine möglichst zutreffende Ermittlung des Betriebsreinertrages gerichtet ist, vermag auf die Dauer das wirkliche, d. h. das zu den jeweiligen tatsächlichen Zeitwerten taxierte Vermögen des Betriebes auszuweisen. Es sind da zwei Herren, denen nicht zugleich voll gedient werden kann. Soll aber das Streben nach dem möglichst zutreffenden Ausweis des Reinertrages — also die dynamische Bilanz — vorangehen, dann ist ganz allgemein und von vornherein das doppelte Verrechnungssystem zweifellos eher geeignet, ihm zur Erfüllung zu verhelfen. Denn es errechnet in einer besonderen Verrechnung, der früher geschilderten Erfolgsverrechnung, den Reinertrag als $R = E - A$, d. h. es sammelt auf der ganzen Linie des Betriebes und zeitlich fortlaufend in Gestalt der positiven und negativen Betriebserfolge deutlich isoliert und zwangsläufig gerade jene Veränderungen des Wirtschaftsvermögens, die der Betriebsführung des betreffenden Jahres zuzuschreiben sind (laut S. 16 Kategorie a), und verhindert durch die systematische Verknüpfung dieser Erfolgsrechnung mit der Vermögensbilanz, daß der dynamische Vermögensausweis sich auf Kosten der Richtigkeit des Erfolgsausweises unversehens in einen statischen umwandle; während bei Anwendung des einfachen Verrechnungssystems meist nur die größere oder geringere Umsicht des Bilanzierenden darüber entscheidet, ob die in der Bilanzformel $R = S - G$ inventarisierte Größe des Anfangs- und Schlußvermögens einerseits wirklich alle dynamisch erforderlichen Ergänzungs-posten enthält und ob sie nicht andererseits statische Elemente einschließt, d. h. solche Vermögensveränderungen, die der vorhin unter b) angeführten Kategorie angehören und deren Einbeziehung in die Inventur eine zutreffende Erfolgsvermittlung vereiteln muß.

Wir wollen jedoch auf dieses Argument zugunsten des doppelten Verrechnungssystems, so lehrreich und praktisch wichtig es auch ist, nicht allzuviel Gewicht legen, sondern es bei der zu Eingang dieser Betrachtung gemachten Feststellung bewenden lassen, daß die doppelte Buchführung in Ansehung des Zweckes: Evidenz über das Wirtschaftsvermögen der einfachen mindestens ebenbürtig ist.

Ganz entscheidend aber zeigt sich die Überlegenheit des doppelten Verrechnungssystems in Ansehung des zweiten Hauptzweckes der Buchführung, d. i. der Ermittlung des Wirtschaftserfolges, der, wie aus den eben vorausgegangenen Erörterungen über die dynamische Bilanz hervorgeht, auch der weitaus wichtigere ist.

Hinsichtlich dessen wäre zunächst auf Grund allgemeiner Erwägungen zu sagen, daß der Betrag des gesamten Wirtschaftserfolges von einer Buchführung einfachen Verrechnungssystems ebenso zutreffend er-

mittelt werden könne wie von einer Buchführung doppelten Verrechnungssystems; und zwar deshalb, weil der gesamte Wirtschaftserfolg beim einfachen Verrechnungssystem und in der Bestandverrechnung des doppelten aus denselben Daten (Schlußvermögen und Anfangsvermögen, $R = S - G$) errechnet wird und weil weiter die Erfolgsverrechnung des doppelten Verrechnungssystems im Endergebnis mit seiner Bestandverrechnung übereinstimmt. Ganz so selbstverständlich allerdings ist die Tatsache, daß eine einfache Buchführung denselben Gesamteintrag ausweisen müsse wie eine doppelte, nicht, sie ist — um das mit Bezug auf die eben vorangegangenen Auseinandersetzungen kurz auszudrücken — nur dann vorhanden, wenn auch die Vermögensbilanz des einfachen Verrechnungssystems als dynamische erstellt wird. Nehmen wir diese Voraussetzung, die praktisch bei Anwendung des einfachen Verrechnungssystems nicht immer leicht einzuhalten und nicht immer mit Sicherheit verbürgt, jedenfalls aber schwerer zu kontrollieren ist, zugunsten des einfachen Verrechnungssystems aber doch als gegeben an, so können wir somit immerhin sagen, daß das Endergebnis selbst, der totale Geldbetrag des gesamten Wirtschaftserfolges oder Reinertrages, bei Anwendung der einfachen Buchführung dasselbe ist wie bei Anwendung der doppelten. Hingegen unterscheiden sie sich, wie früher dargelegt wurde, wesentlich durch die Art der Errechnung des Gesamteintrages, und diese verschiedene Errechnungsweise des Gesamteintrages beinhaltet zugleich auch ganz verschieden geartete Angaben über seine Entstehung und Zusammensetzung. Ist nun die Reinertragsberechnung, welche das doppelte Verrechnungssystem liefert, das einfache aber nicht, also die Berechnung des Gesamteintrages aus Erträgen und Aufwänden ($R = E - A$), mitsamt dem, was sie an Auskünften über die Entstehung und Zusammensetzung des Gesamteintrages enthält, tatsächlich ein wesentlicher Vorteil oder nicht? Auf diese Frage spitzt sich, wie man sieht, das Problem: „einfach oder doppelt?“ zu, soweit die bisherigen Ausführungen reichen.

Man braucht da nicht viel Worte zu machen — diese Frage ist ohne jeden Zweifel zugunsten des doppelten Verrechnungssystems eindeutig zu bejahen. Das lehren folgende einfache Überlegungen.

Die Formel I: $R = S - G$, damit also die einfache Buchführung, errechnet die Größe des gesamten Reinertrages, indem sie das gesamte Schluß- und Anfangsvermögen oder, was auf dasselbe hinauskommt, die einzelnen Vermögensbestandteile einander gegenüberstellt, wie sie zu Ende und zu Beginn der Rechnungsperiode vorhanden sind bzw. waren. Dieser Gegenüberstellung, auch wenn sie durch den Ausweis der einzelnen Inventurdifferenzen nach einzelnen Vermögensbestandteilen gegliedert wird, wohnt der prinzipielle Mangel inne, daß sie in den Bestanddifferenzen eben die Differenzen zwischen Einnahmen und Ausgaben anzeigt, nicht aber die Differenzen zwischen Erträgen und Aufwänden, geschweige denn die einzelnen Erträge und Aufwände selbst; die einzelne Inventurdifferenz enthält mit anderen Worten nicht nur Erträge

und Aufwände, die in Gestalt des betreffenden Vermögensbestandteiles entstanden sind, und zwar gegeneinander aufgerechnet, sondern darüber hinaus und wieder damit aufgerechnet, noch andere Einnahmen und Ausgaben der betreffenden Vermögensbestandteile, die nicht Erträge und Aufwände des Betriebsjahres, sondern bloße Bestandverschiebungen waren. Es wird in den Inventurdifferenzen angegeben, daß am Ende des Rechnungsjahres z. B. um so und so viel mehr Geld, für so und so viel mehr Weizen, für so und so viel weniger Vieh usw. vorhanden ist als zu Beginn, daß also der Gesamtreinertrag in der Gestalt, wie er am Ende der Rechnungsperiode tatsächlich vorhanden ist, sachlich besteht: aus einem Zuwachs an Geld, aus einem Zuwachs an Weizen, aus einem Abgang an Vieh usw. Warum aber mehr Geld, mehr Weizen und weniger Vieh usw. da ist, ist damit noch nicht im geringsten aufgeklärt; der Mehrbestand an Weizen kann z. B. ebensowohl daher rühren, daß in diesem Jahr bei gleichen Abverkäufen mehr Weizen geerntet wurde als im Vorjahr, er kann aber auch daher rühren, daß zwar weniger Weizen geerntet, aber zur Bilanzzeit noch mehr unverkauft in der Wirtschaft vorhanden war als im Vorjahr; der Mehrbestand an Geld kann daher rühren, daß die Geldeinnahmen für die Produktionserträge des Rechnungsjahres dessen Geldausgaben für Wirtschaftsaufwände überwogen, er kann aber auch z. B. dem zuzuschreiben sein, daß aus dem Vorjahr bedeutendere Vorräte an unverkauften Produkten übernommen und erst in diesem Jahr verkauft wurden usw. Kurz, man weiß nicht, wie und an welchen Vermögensbestandteilen der Reinertrag entstanden ist, man weiß bestenfalls nur, daß er da ist, wie groß er im ganzen ist und aus welchen positiven und negativen Inventurdifferenzen er sich zur Bilanzzeit zusammensetzt (Mehrbestand an Geld, an Weizen, Minderbestand an Vieh usw.). Es ist das also nur die sozusagen post festum vorgenommene Feststellung eines eingetretenen Folgezustandes, die protokollarische Aufnahme der Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit in jener Gestalt, die sie zur Bilanzzeit schließlich angenommen haben.

Die Reinertragsberechnung nach der Formel II: $R = E - A$ des doppelten Verrechnungssystems aber erfaßt diese wirtschaftliche Tätigkeit in ihren einzelnen Etappen, sie hält die primäre Entstehungsphase ihrer Erfolge fest, ohne sie, wie es die Bestandverrechnung und damit das einfache Verrechnungssystem tut, durch die nachträglichen Bestandverschiebungen verwischen zu lassen; sie klärt auf, wodurch und woran der Reinertrag zustande gekommen ist, aus welchen Erträgen und Aufwänden er sich als positiven und negativen Komponenten im Ablauf des Wirtschaftens gebildet hat, welche Ursachen, welche einzelnen Quellen er hat. Der während der Rechnungsjahres gemachte Ernteertrag an Weizen z. B. erscheint im Reinertragsausweis der Formel II jedenfalls als positive, der während des Jahres gemachte Geldaufwand für Arbeitslöhne jedenfalls als negative Komponente, mag auch tatsächlich zur Bilanzzeit der geerntete Weizen nicht mehr in der Wirtschaft und damit in der Inventur vorhanden, sondern längst verbraucht und verkauft, mag auch das für Arbeitslöhne ausgegebene

Geld damals längst wieder durch andere Geldeinnahmen hereingebracht sein.

Genau so wichtig und unentbehrlich also, wie der wirtschaftlichen Überlegung des Landwirtes zur Einsicht in das vollzogene und als Grundlage für die zweckmäßige Einrichtung seines künftigen Wirtschaftens die Kenntnis dessen ist, wodurch und wieso die Ergebnisse der abgelaufenen Wirtschaftsperioden zustande kamen, — genau so wichtig ist das, was das eigentümliche Wesen und den besonderen Hauptinhalt der Buchführung nach doppeltem Verrechnungssystem ausmacht: die Feststellung der Erträge und Aufwände des Betriebes. Und wo eine ähnliche Kenntnis und ähnliche Feststellungen auch aus einer Buchführung einfachen Verrechnungssystems gezogen werden, handelt es sich um nichts anderes als um einen teilweisen, mehr oder weniger unvollständigen, jedenfalls aber unsystematischen, d. h. im einfachen Verrechnungssystem nicht vorgesehenen Übergang zum doppelten Verrechnungssystem. Ich werde auf die allgemeine Forderung, es sei die Berechnung des Reinertrages aus Erträgen und Aufwänden vonnöten, an späteren Stellen wieder zurückkommen. Hier reichen meines Erachtens schon die vorstehenden knappen, aber gerade wegen ihrer Allgemeinheit und Einfachheit grundsätzlich völlig ausschlaggebenden Erwägungen zur Rechtfertigung der Meinung hin, es sei das doppelte Verrechnungssystem wegen der ihm eigenen systematischen Verrechnung der Wirtschaftserfolge, der Erträge und Aufwände des Wirtschaftsbetriebes, so wie für jeden anderen auch für den landwirtschaftlichen Betrieb dem einfachen Verrechnungssystem, dem jene Erfolgsverrechnung definitionsgemäß fehlt, zweifellos vorzuziehen.

Wir betrachteten bisher in unserer vergleichenden Abwägung des einfachen und des doppelten Verrechnungssystems die beiden Zwecke der Buchführung: Evidenz über das Wirtschaftsvermögen und Feststellung des Wirtschaftserfolges. Auch die Betrachtung der weiteren Zwecke der Buchführung ändert nichts an der vorstehenden Schlußfolgerung; denn für die Erfüllung dieser Zwecke ist das doppelte Verrechnungssystem mindestens ebensogut geeignet wie das einfache: eine Buchführung, die alles das ausweist, was auch das einfache Verrechnungssystem liefert, darüber hinaus aber noch den Nachweis der Erträge und Aufwände des Betriebes, muß — natürlich nur, wenn sie zutreffend gehandhabt wird, was ja den Hauptgegenstand der weiteren Untersuchung bilden wird — zweifellos einer systematisch geordneten Übersicht über die wirtschaftlichen Betriebsvorgänge zu Kontrolle, Kalkulation usw. zumindest ebensogut dienen können wie die Buchführung einfachen Verrechnungssystems.

Obzwar ich alle diese Schlußfolgerungen für unwiderleglich halte, möchte ich doch nicht verabsäumen, dem Zweifel, ob eine doppelte Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb notwendig sei, auch noch durch folgende rein praktisch gefaßte Ausführungen zu begegnen.

Wenn man im Kassabuch eines Landwirtschaftsbetriebes auf dessen

linke Seite den zu Anfang des Rechnungsjahres vorhandenen Geldbestand sowie laufend alle in die Kassa eingegangenen Einnahmen und auf dessen rechte Seite laufend alle aus der Kassa erfolgten Geldausgaben einschreibt, so erhält man jeweils, also auch am Ende des Jahres, aus der Gegenüberstellung der linken und der rechten Seite dieses Kassabuches den Bestand der Kassa an Geld. Stellt man diesem am Ende des Jahres vorhandenen Geldbestand den zu Anfang des Jahres vorhanden gewesenem Geldbestand gegenüber, so ersieht man daraus, um wieviel sich der Geldbestand des Betriebes während des Rechnungsjahres vergrößert oder verkleinert hat. Führt man eine gleiche Bestandrechnung auch für alle anderen Vermögensteile des Betriebes durch, für sein Grundkapital, seine Forderungen und Schulden, für das Vieh, das Getreide, die Futtermittel usw. und stellt man aus diesen Aufzeichnungen alle am Ende und am Anfang des Jahres vorhandenen Bestände einander gegenüber, so ersieht man daraus, um wieviel sich das gesamte Betriebsvermögen während des Jahres vergrößert oder verkleinert hat. Diese Vermögensveränderung, unter Berücksichtigung der Entnahmen des Besitzers und anderer Ergänzungsposten vollständig erfaßt, ist der Reinertrag des Betriebes in dem betreffenden Rechnungsjahr, eine solche Rechnung eine einfache Buchhaltung. Man ersieht aus ihr, um wieviel im ganzen und in seinen einzelnen Bestandteilen (Geld, Vieh, Weizen usw.) sich das Betriebsvermögen im Laufe des Jahres verändert hat, aber nicht, aus welchen Ursachen diese Veränderungen herkommen. Man ersieht zum Beispiel, daß um so und so viel mehr oder weniger Geld da ist, aber man hat keine Übersicht darüber, wofür das Geld eingenommen und ausgegeben wurde, wieviel von der schließlich vorhandenen Veränderung des Geldbestandes — und gleiches gilt von den Veränderungen der übrigen Vermögensteile — auf die Verwertung der einzelnen Jahresprodukte, auf die Bestreitung der einzelnen Wirtschaftsaufwände oder auf andere Ursachen (Entnahmen des Besitzers, Bezahlung von Schulden aus dem Vorjahr usw.) zurückzuführen ist.

Will man eine solche Übersicht gewinnen, so muß man die einzelnen Einnahmen und Ausgaben — weil die Rechnung zu weitläufig ist, um im Kopf durchgeführt zu werden — wohl oder übel noch einmal anschreiben, und zwar so, daß man die Einnahmen nach der Art der Quellen, aus denen sie erflossen sind, und die Ausgaben nach der Art der Zwecke, für die sie gemacht wurden, zusammenschreibt: während z. B. in der Bestandrechnung des Geldes (Kassabuch) alle Einnahmen an Geld ohne Rücksicht darauf, wofür sie erfolgten, beisammen stehen, und ebenfalls alle Ausgaben, wird man zur Gewinnung jener Übersicht die nochmalige Aufschreibung in der Weise vorzunehmen haben, daß man z. B. alle Einnahmen für Schweine, für Getreide usw. zusammenschreibt, und ebenso alle Ausgaben für Futter, für Löhne usw. Stellt man weiters aus einer solchen, durch eine nochmalige Aufschreibung der Einzelposten erstellten Verteilungsübersicht alle diejenigen Einnahmepositionen zusammen, die Erträge (Roherträge) des betreffenden Wirtschaftsjahres sind, und alle jene Ausgabenpositionen, die Aufwände

(Kosten) desselben sind, so erhält man durch Gegenüberstellung dieser Erträge und Aufwände die gesuchte quellenmäßige Nachweisung oder Zergliederung des Betriebsreinertrages.

Diese Zusammenstellung der Erträge und Aufwände des Betriebes kann natürlich an sich in jeder beliebigen Art vorgenommen werden; es hat sich aber dafür bei der nämlichen Verrechnungsaufgabe der kaufmännischen und industriellen Betriebe ein bestimmter planmäßiger Aufschreibungs- und Verrechnungsvorgang herausgebildet und bewährt, der gegenüber anders gearteten regellosen Aufzeichnungen übersichtlicher, arbeitsparender, rechnungssicherer und deshalb auch leichter durchzuführen ist — die doppelte Buchführung.

Sie heißt deshalb so, weil sie alle Verrechnungsposten zweimal einsetzt — sei es einzeln, sei es summarisch — und aus dieser doppelten Anschreibung den Reinertrag des Betriebes in doppelter Weise berechnet, nämlich erstens ebenso wie die einfache Buchführung aus der Differenz zwischen Schlußvermögen und Anfangsvermögen des Betriebes (Bestandverrechnung, Vermögensbilanz), zweitens aber aus der Gegenüberstellung der Erträge und Aufwände des Betriebes (Ertrags- oder Erfolgsbilanz). Die Geldausgaben für Löhne z. B. müssen in der doppelten Buchhaltung das einmal ebenso wie in der einfachen in der Bestandverrechnung des Geldes (Kassabuch oder Kassakonto) mit allen anderen Geldausgaben zusammen eingetragen sein, um den richtigen Schlußbestand an Geld zu liefern, der für die bücherliche Feststellung des Schlußvermögens und für die Berechnung des Reinertrages aus der Gegenüberstellung von Schlußvermögen und Anfangsvermögen benötigt wird; sie werden aber in der doppelten Buchhaltung außerdem noch ein zweitesmal in der zergliedernden Ertrags- und Aufwandrechnung unter den Lohnaufwänden eingetragen, um den gesamten Lohnaufwand des Jahres zu ermitteln und ihn in die Berechnung des Reinertrages aus der Gegenüberstellung der Erträge und Aufwände des Betriebes einzustellen.

Die doppelte Buchführung ist also für den Landwirt ebenso wichtig wie die Erkenntnis, die sie ihm liefert: warum und wieso der Reinertrag seines Betriebes zustande gekommen ist.

Wer vermeint, auf diese Erkenntnis verzichten zu können, braucht gewiß keine doppelte Buchführung. Und wer glaubt, diese Erkenntnis auf anderen Wegen — durch nachträgliche Zusammenstellungen aus der einfachen Buchhaltung oder irgendwelchen sonstigen Aufzeichnungen, Statistiken usw. — gewinnen zu können, wird mehr zu schreiben, zu rechnen, zu überlegen haben und deshalb leichter Fehler begehen, als wenn er den planmäßig vorgezeichneten Weg der doppelten Buchführung geht: der leichteste und kürzeste Weg zur Feststellung dessen, warum und wieso der Reinertrag des Betriebes zustande gekommen ist, ist nach dem heutigen Stand des Verrechnungswesens, in der Landwirtschaft ebenso wie anderwärts, die doppelte Buchführung.

Aus den vorstehenden Betrachtungen und allem, was ich noch zu ihrer Ergänzung und Verdeutlichung in dieser Schrift vorzubringen

haben werde, rechtfertigt es sich, daß ich meine weitere Darlegung auf die doppelte Buchführung beschränke; das Gegenteil wäre ja nichts als ein Abweg von der angestrebten Erkenntnis der zeitgemäßen, d. h. der nach dem heutigen Stand unseres Wissens brauchbarsten Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb; was ich über die einfache Buchführung im Landwirtschaftsbetrieb noch zu sagen haben werde, wird vorwiegend kritischen Inhalts sein. Da ich jedoch bei der heutigen Lage der Anschauungen in Theorie und Praxis der landwirtschaftlichen Buchführung annehmen muß, mit diesem Vorhaben bei einem Großteil der Leser zunächst auf Widerspruch zu stoßen, bitte ich auch diejenigen, die heute unbedingte Anhänger der einfachen Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb sind, mir auf unserem Weg mit etwas Geduld zu folgen; ich hoffe, durch alles, was ich noch zu sagen habe, auch sie völlig auf meine Seite zu bringen und die heute bestehenden Gegensätze bereinigen und vereinigen zu können. Schon hier will ich aber, um diesen Lesern näher zu kommen, vorausschicken, daß auch ich selbst das Widerstreben gegen das im vollsten Maße teile, was heute von der deutschen Literatur über landwirtschaftliche Buchführung als „Doppelte landwirtschaftliche Buchhaltung“ bezeichnet wird; das nämlich deckt sich keineswegs mit dem, was ich meinerseits unter doppelter Buchführung im allgemeinen verstehe und insbesondere nicht mit derjenigen Gestaltung der doppelten Buchführung, die ich als für den Landwirtschaftsbetrieb brauchbar und zeitgemäß ansehe.

Mit diesem Gegensatz hat es folgende Bewandnis. Nach der im vorigen gegebenen Definition ist das Hauptmerkmal der doppelten Buchführung die doppelte Errechnung des Reinertrages in der Weise, daß der Gesamtertragsbeitrag des ganzen Betriebes doppelt errechnet wird (in der Vermögensbilanz als $R = S - G$ und in der Erfolgsbilanz als $R = E - A$). Die deutsche Theorie der landwirtschaftlichen Buchführung aber hat folgende engere Definition für ihre „doppelte landwirtschaftliche Buchhaltung“ oder „analytische Buchführung“ ausgebildet: „Sie heißt doppelte Buchhaltung, weil sie das Betriebsergebnis doppelt berechnet, einmal für den Betrieb im ganzen und sodann für die einzelnen Betriebszweige.“ Was durch diese letztere Auffassung verschlossen ist, steht bei Anwendung der ersteren, hier vertretenen, offen: man kann die doppelte Buchhaltung mit allen ihren Vorteilen führen, ohne das Ziel „gesonderte Ermittlung der Reinerträge der einzelnen Betriebszweige“ zu verfolgen. Davon wird noch zu sprechen sein.

III. Das Kalkulationssystem.

1. Analytische Aufteilung, organische Differenzierung.

Die landwirtschaftliche Buchführung hat nicht nur den kontrollierenden Bericht über die Vergangenheit des Wirtschaftsbetriebes, sondern auch die Grundlagen für dessen wirtschaftlich zweckmäßige Einrichtung und Führung in der Zukunft zu liefern. Wir nennen die auf die

zweckmäßige künftige Wirtschaftsführung gerichtete zahlenmäßige Überlegung oder Wirtschaftsrechnung des Landwirtes Betriebskalkulation. Angesichts der auf der Hand liegenden Wichtigkeit der Betriebskalkulation muß der Frage, welcher Art von Betriebskalkulation die Buchführung dienen soll, ein ganz entscheidendes Gewicht bei ihrer Einrichtung zukommen. Das in diesem Kapitel zu behandelnde Bestimmungsstück der landwirtschaftlichen Buchführung liegt demnach in der grundsätzlichen Entscheidung darüber, auf welches Verfahren der Betriebskalkulation die Buchführung einzustellen ist.

Wir haben hierbei zwei sowohl in ihrer logischen Aufmachung als auch in ihrer praktischen Durchführung voneinander verschiedene Kalkulationssysteme auseinanderzuhalten:

1. Die analytische Kalkulation.
2. Die organische oder, wie ich sie aus später auseinanderzusetzenden Gründen auch nenne, synthetische Kalkulation.

Jedes dieser Kalkulationssysteme verleiht, wenn sie ihm dienstbar gemacht werden soll, der landwirtschaftlichen Buchführung ein besonderes Gepräge, das sich bis in ihre letzten Einzelheiten auswirkt.

Die analytische Kalkulation und Buchführung ist seinerzeit aus der kaufmännischen Buchführung und Kalkulation in den Landwirtschaftsbetrieb übernommen worden; sie stellt, seit Jahrzehnten fast unverändert geblieben, auch heute nichts anderes vor als die Übertragung der zuerst in kaufmännischen Betrieben eingeführten doppelten Buchführung auf den Landwirtschaftsbetrieb unter Nachbildung einer für jene Buchführung dort üblichen Einstellung der Erfolgsrechnung, die kurz durch das Schlagwort: Gesonderte Reinertragsberechnung für die einzelnen Betriebszweige zu kennzeichnen ist.

Der Gedankengang, der zu dieser Analyse oder Zerlegung des Gesamtertrages des Betriebes in die Reinerträge der einzelnen Betriebszweige führt, ist etwa folgender. Der Reinertrag des Gesamtbetriebes ist die Resultante aller einzelnen im Betrieb während der Rechnungsperiode erzielten Erträge und gemachten Aufwände. Diese einzelnen Erträge werden in verschiedenen Betriebszweigen der Wirtschaft (z. B. Ackerbau: Getreidebau, Rübenbau, Kartoffelbau usw.; Viehhaltung: Milchwirtschaftsbetrieb, Mastung usw.) erzielt, die einzelnen Aufwände in verschiedenen Betriebszweigen gemacht. Nun sind diese Betriebszweige gerade das, worauf es der Landwirt bei der wirtschaftlichen Einrichtung und Führung seines Betriebes vor allem abgesehen hat, weil deren Art, Umfang und Intensität wirtschaftlich zweckmäßig einzustellen seine ökonomische Hauptaufgabe ist — es liegt also nahe, alle die Erträge und Aufwände, unter denen von der Buchführung systematisch Ordnung geschaffen werden soll, nach Betriebszweigen zu gruppieren. Wird weiters diese Zuweisung der einzelnen Erträge und Aufwände so vorgenommen, daß schon rein äußerlich die gegenseitige Aufrechnung dieser Erträge und Aufwände innerhalb jedes Betriebszweiges naheliegt, so ergibt sich beim Abschluß der Buchhaltung für jeden Betriebszweig ein „Reinertrag“

— weil eben die Differenz zwischen Ertrag und Aufwand gemeiniglich als „Reinertrag“ bezeichnet wird. Nun ist zwar eben deshalb die Differenz zwischen den dem einzelnen Betriebszweig zugeschriebenen Erträgen und Aufwänden zweifellos irgendeine Art von Reinertrag, als Reinertrag des betreffenden Betriebszweiges wäre sie aber erst dann zu bezeichnen, wenn die bei der Verrechnung diesem Zweig auf Grund ihres äußerlichen Auftretens bei ihm zugewiesenen einzelnen Erträge und Aufwände auch wirklich zur Gänze und ausschließlich Erträge und Aufwände gerade dieses Betriebszweiges wären, d. h., wenn alle mit der Zurechnung der einzelnen Erträge und Aufwände an die verschiedenen Zweige verbundenen Fragen richtig und restlos gelöst würden; mit diesem Schluß gleitet, wie man sieht, der analytische Gedankengang an etwas vorüber, was gar nicht selbstverständlich ist.

Die angedeutete analytische Rechnung wird bücherlich derart durchgeführt, daß als Zentren der gesamten Erfolgsverrechnung eigene Konten für alle einzelnen Betriebszweige errichtet werden; und zwar — da es ja eine allgemeine Festsetzung für das, was als „Betriebszweig“ für sich abzugrenzen ist, nicht gibt — je nach Gutdünken nur für jeden der „Hauptbetriebszweige“ ein Konto (z. B. Allgemeines Ackerbaukonto) oder je ein eigenes Konto für deren einzelne Unterabteilungen (z. B. Rübenbaukonto, Getreidebaukonto; oder noch weiter geteilt: Sommer- und Wintergetreidebaukonto; oder noch spezieller: Haferbau-, Gerstenbaukonto usw.). Dann werden alle einzelnen Erträge und Aufwände auf dasjenige dieser Betriebszweikonten, die als Betriebs-, Produktions-, Ertragskonten oder ähnlich bezeichnet werden, gebracht, dem man sie sachlich zuweisen zu müssen glaubt; die Saatkosten der Gerste z. B. als Aufwand des Gerstenbaues auf Gerstenbaukonto Soll, die Zuckerrübenernte als Ertrag auf Zuckerrübenbaukonto Haben usw.; hierbei ist es für das zahlenmäßige Ergebnis belanglos, ob das durch unmittelbare Verbuchung der Einzelposten auf das betreffende Betriebszweikonto oder durch gewisse Sammel-, Verteilungs- oder Vermittlungskonten hindurch geschieht. Aus jedem einzelnen Betriebszweikonto ergibt sich beim Abschluß ein Erfolgssaldo, der als Reinertrag, Gewinn oder Verlust, des betreffenden Betriebszweiges angesprochen wird; hierbei ist wieder für das Wesen der Sache ohne Bedeutung, ob dieser Erfolgssaldo auf dem Betriebszweikonto selbst zum Vorschein kommt oder etwa auf einem oder mehreren Verkaufs- oder sonstigen Abgabekonten, auf welche die von dem betreffenden Betriebszweig gelieferten Produkte vom Betriebszweikonto zu sogenannten „Produktionskosten“ übertragen und erst hier den Verkaufs- oder sonstigen „Verwertungspreisen“ gegenübergestellt werden. Wie immer das gemacht wird, jedenfalls sind jene Erfolgssalden das Ergebnis der Aufrechnung (gegenseitigen Kompensation) aller dem betreffenden Betriebszweig zugeschriebenen einzelnen Erträge einerseits und Aufwände andererseits. Sie gelangen dann — direkt oder indirekt — auf dasjenige Konto, welches sie alle zusammenfaßt, d. h. gegeneinander aufrechnet, und als Endergebnis den Reinertrag des gesamten Betriebes ausweist, auf das Gewinn- und Verlustkonto (Er-

folgsbilanz). In den Ausweisen der gesonderten Reinerträge der einzelnen Betriebszweige, die sonach das Gewinn- und Verlustkonto zusammensetzt, liegt definitionsgemäß die oberste Leistung der analytischen Buchführung (vgl. S. 25).

Bringt man das Wesentliche dieser Erfolgsrechnung auf eine einfache Formel, so lautet diese, wenn wir mit R wieder den Gesamtreinertrag, mit $r_1, r_2, r_3 \dots$ die Erfolgssalden der einzelnen Betriebszweigkonten bezeichnen, die in der analytischen Buchführung als Reinerträge der einzelnen Betriebszweige angesprochen werden:

$$R = r_1 + r_2 + r_3 + \dots,$$

wobei natürlich $r_1, r_2, r_3 \dots$ teils positive Größen (Gewinn des einzelnen Betriebszweiges) teils negative (Verlust des einzelnen Betriebszweiges) sein können. In Worten: Der Reinertrag des gesamten Betriebes ergibt sich als die arithmetische Summe der Reinerträge aller einzelnen Betriebszweige.

Da somit in der Buchhaltung selbst Reinertragsgrößen für die einzelnen Betriebszweige in Gestalt äußerlich fertiger Kontenendsalden erstellt werden, glaubte man sich im allgemeinen der Notwendigkeit weiterer kalkulatorischer Sonderrechnungen enthoben; die Buchhaltung selbst liefert zahlenmäßige Aussagen für die Rentabilitätsbeurteilung der einzelnen Betriebszweige, deren konsequente Anwendung die Schlußfolgerung ist: Betriebszweige, die in der analytischen Buchhaltung keinen oder nur einen geringen Reinertrag zeigen, müssen eingeschränkt oder aufgegeben, Betriebszweige, die einen besseren Reinertragsausweis zeigen, dem Umfang oder der Intensität nach ausgedehnt werden. Für die äußere Gestaltung der landwirtschaftlichen Betriebsrechnung bedeutete das die mehr oder weniger vollständige Vereinigung von Buchhaltung und Betriebskalkulation in einem einzigen Rechnungswerk, das sich äußerlich in Gestalt des bekannten analytischen Jahresabschlusses präsentiert.

Wenn die analytische Buchführung zufolge der Unmöglichkeit einer zutreffenden Reinertragsaufteilung die in der Vergangenheit erzielten Beiträge der einzelnen Betriebszweige zum Gesamtreinertrag des ganzen Betriebes nicht nachzuweisen vermag, so können die analytischen Reinertragsausweise auch nicht als brauchbare Grundlage der wirtschaftlichen Überlegung für die Zukunft angesehen werden — in diesem naheliegenden und scheinbar erschöpfenden Gedankengang bewegen sich im großen und ganzen die heute vorliegenden Einwendungen, überdies auch da noch auf Einzelargumente und Detailkontroversen zersplittert. Demgegenüber glaube ich jedoch, daß damit die Beziehung der analytischen Buchführung zur Betriebskalkulation noch keineswegs an ihrer Wurzel gefaßt und wirklich klargestellt, sondern daß es zur vollständigen Erledigung der analytischen Buchführung, vor allem aber zu einer positiven Sanierung durchaus notwendig ist, noch erheblich weiter zu gehen. Ich behaupte: sogar wenn die analytische Buchführung in jedem konkreten Fall die den verschiedenen Betriebszweigen gemeinsamen Reinertragseffekte ökonomisch gerechtfertigt aufzuteilen

vermöchte, also imstande wäre, diejenigen tatsächlichen Reinertragsbeiträge der einzelnen Betriebszweige nachzuweisen, die zusammen den Gesamtreinertrag des Betriebes ausmachen, auch dann müßte diese Rechnung grundsätzlich und allgemein ohne den erhofften unmittelbaren Nutzen für die Betriebskalkulation des Landwirts bleiben; auch dann wären die analytischen Reinertragsausweise für die Betriebskalkulation unbrauchbar. Und zwar deshalb, weil auch dann die analytischen Reinertragsausweise immer nur anteilige Reinertragsbeiträge bleiben können, die kalkulatorisch entscheidenden, die abhängigen oder Differentialreinerträge aber einen ganz anderen logischen und wirtschaftstheoretischen Charakter und eine andere praktische Größe haben.

Betrachten wir den Sachverhalt zunächst an einem schematischen Beispiel. Nehmen wir an, eine analytische Buchhaltung weise für eine Landgutswirtschaft, die einen Gesamtreinertrag von $R = 5000$ Geldeinheiten (Mark, Schilling) liefert, folgende „Reinerträge“ der einzelnen Betriebszweige aus:

Getreidebau	$r_1 = 1000$ Geldeinheiten
Zuckerrübenbau	$r_2 = 2000$ „
Futterbau	$r_3 = 1000$ „
Mastungsbetrieb	$r_4 = 1000$ „
<hr/>	
Gesamtwirtschaft	$R = r_1 + r_2 + r_3 + r_4 = 5000$ Geldeinheiten.

Wenn nun der zum Beispiel für den Mastungsbetrieb ausgewiesene „Reinertrag“ von $r_4 = 1000$ wirklich diejenige Reinertragsgröße wäre, welche über die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit der Führung des Mastungsbetriebes entscheidet, wenn diese 1000 Geldeinheiten wirklich dasjenige vorstellen, was von Betrieb oder Nichtbetrieb dieser Mastung an Reinertrag abhängt, so müßte nach einfachen logischen Grundsätzen der Gesamtreinertrag, der aus dieser selben Wirtschaft unter sonst gleichen Verhältnissen bei Auflassung des Mastungsbetriebes erzielt würde (nennen wir ihn R'), um eben diese 1000 Geldeinheiten kleiner sein als der bisher mit Betrieb der Mastung aus der Wirtschaft erzielte Gesamtreinertrag (R); anstatt wie bisher 5000 müßte die Wirtschaft zufolge Wegfalles des Mastungsbetriebes und seines „Reinertrages“ von 1000 nur noch 4000 an Gesamtreinertrag bringen ($R' = R - r_4 = 5000 - 1000 = 4000$). Wer auch nur im geringsten mit den Verhältnissen des Landwirtschaftsbetriebes vertraut ist, wird kein Wort darüber zu verlieren haben, daß das weder hier noch in anderen analogen Fällen zuträfe. In Wirklichkeit würde, wollte man in unserem Beispiel die Mastung aufgeben und im übrigen in gleicher Weise weiterzuwirtschaften versuchen, sich der Gesamtreinertrag des Betriebes nicht nur um 1000 Geldeinheiten senken, sondern infolge des Rückganges der Rüben- und Getreideerträge wegen Stallmangels, infolge mangelhafter Futtermittelverwertung usw. wahrscheinlich gänzlich verschwinden oder gar in einen Verlust umschlagen, jedenfalls aber kleiner sein als 4000 — nehmen wir als Beispiel etwa 3000 an. Die in Wirklichkeit vom Mastungsbetrieb abhängige Reinertragsgröße, die von ihm abhängige Veränderung des Gesamtreinertrages der

Wirtschaft, stellt sich somit dar als die Differenz zwischen jenem Gesamtreinertrag (R) der Wirtschaft, der mit Führung dieses Betriebszweiges erzielt wird, und demjenigen Gesamtreinertrag (R'), der ceteris paribus ohne Führung dieses Betriebszweiges erzielt würde; ich nenne diese kalkulatorisch entscheidende Reinertragsgröße, zum Zwecke deutlicher Auseinanderhaltung, den „abhängigen Reinertrag“ oder „Differentialreinertrag“ (mathematisch anzuschreiben als ΔR , wobei also $\Delta R = R - R'$ ist¹); über allgemeinere kalkulatorische Anwendungen dieses Begriffes werde ich später zu sprechen haben; hier haben wir, entsprechend der Einstellung der analytischen Buchführung auf die Betriebszweigerechnung, nur die Reinertragskalkulation eines ganzen Betriebszweiges zu betrachten: der Differentialreinertrag des Mastungsbetriebes in unserem Beispiel beträgt $\Delta R = R - R' = 5000 - 3000 = 2000$, während der von der analytischen Buchführung anteilmäßig ausgewiesene Reinertrag nur 1000 beträgt, also kleiner ist. Ähnliches wie von der Mastung gilt vielleicht auch von anderen Betriebszweigen dieser Wirtschaft, und es wird sich kaum ein Betrieb finden lassen, in dem nicht mit der Eliminierung des einen oder anderen einzelnen Betriebszweiges vom Gesamtreinertrag des Betriebes nahezu alles oder gar alles oder noch mehr verschwände — jedenfalls aber mehr, als die Reinertragsberechnung der analytischen Buchführung für diesen Betriebszweig ausweist und, wie man gleich sehen wird, grundsätzlich ausweisen kann.

Daß der kalkulatorisch entscheidende abhängige oder Differentialreinertrag größer ist als der buchmäßig ausweisbare, als Anteil am Gesamtreinertrag berechnete analytische Reinertragsbeitrag, und mag dieser noch so zutreffend ermittelt sein, ist nämlich kein Zufall. Dieses Größenverhältnis ist vielmehr ein prinzipielles; das läßt sich nicht nur durch die vorhin angeführten, aus der praktischen Erfahrung genommenen Erwägungen, sondern auch theoretisch und allgemein nachweisen; man braucht dazu nur auf die innere Ursache jener Größenverschiedenheit zurückzugehen. Im Landwirtschaftsbetrieb kommen bekanntlich noch mehr als in anderen Betrieben Rotherträge und Reinerträge vor, die verschiedenen Betriebszweigen zufolge ihres komplementären Zusammenwirkens bei der Produktion gemeinsam sind (durchlaufende Produktionsprozesse). Fiele der eine der zusammenwirkenden Betriebszweige weg, so würde damit ein — je nach der konkreten Lage des Falles verschieden groß — Teil des gemeinsamen Reinertrages wegfallen; dasselbe geschähe aber auch, wenn der oder die anderen zusammenwirkenden Betriebszweige wegfielen. Es gibt also auf der ganzen Linie des Landwirtschaftsbetriebes Reinertragseffekte, die sowohl beim Weg-

¹ Für den mit der Zeichengebung der höheren Mathematik nicht vertrauten Leser sei angemerkt, daß der große griechische Buchstabe Delta (Δ) dort üblicherweise die Größenveränderung eines Wertes, also die Differenz zwischen zwei Größen bezeichnet, die dieser Wert unter verschiedenen Voraussetzungen annimmt; „Delta R “ (ΔR) bezeichnet also allgemein eine Veränderung von R oder die Differenz (Δ) zwischen zwei bestimmten Größen (hier R und R'), die R unter verschiedenen Voraussetzungen annimmt (hier mit und ohne Führung des Betriebszweiges).

fall des einen als auch beim Wegfall eines oder mehrerer anderer Betriebszweige ausfallen würden; diese komplementären Reinertragseffekte sind also von jedem dieser Betriebszweige abhängig, sie gehören zum abhängigen Reinertrag sowohl des einen als auch der anderen beteiligten Betriebszweige.

Die analytische Buchführung dagegen ist bei Erstellung ihrer gesonderten Reinertragszahlen für die einzelnen Betriebszweige stets darauf angewiesen, die gemeinsamen Reinertragswirkungen auf die einzelnen Betriebszweige irgendwie aufzuteilen: täte sie das nicht, würde sie jedem Betriebszweig alle gemeinsamen Effekte, die von ihm abhängen, zur Gänze zurechnen, so würde sie damit diese Effekte mehrmals in ihren ganzen Reinertragsausweis hineinbringen, und die Summe der Reinerträge der Betriebszweige würde mehr als den Gesamtertrag des ganzen Betriebes ergeben, der aber auf jeden Fall das Endresultat der Buchhaltung bilden muß.

Wird jedoch im Sinne der vorstehenden Ausführungen für die Zwecke der Betriebskalkulation der Differentialreinertrag eines Betriebszweiges ermittelt, also als logische und praktische Probe der Wegfall dieses Zweiges in Erwägung gezogen, so tritt mit diesem Wegfall nicht nur der Wegfall desjenigen Anteiles an gemeinsamen Effekten ein, den die analytische Buchführung diesem Betriebszweig in seinem Reinertrag zugerechnet hat, sondern alle mit diesem Betriebszweig zusammenhängenden gemeinsamen Effekte entfallen zur Gänze, also auch diejenigen Anteile davon, die im Reinertragsausweis jener Buchhaltung den Reinerträgen anderer Betriebszweige zugerechnet wurden; und eben um dieses auch noch in Wegfall kommende Plus ist für den einzelnen Betriebszweig dessen kalkulatorisch entscheidender Differentialreinertrag (ΔR) größer als sein von der analytischen Buchführung ausgewiesener Anteil am Gesamtertrag.

Das folgende, ganz schematische Schaubild (Abb. 1) möge den grundsätzlichen Unterschied zwischen dem analytischen Reinertragsbeitrag

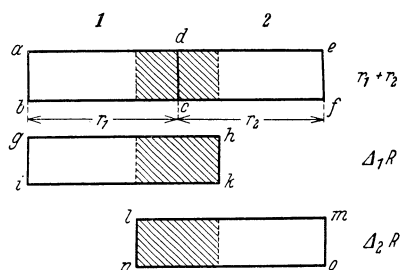


Abb. 1. Reinertragsbeitrag und Differentialreinertrag.

Fläche versinnliche solche Reinertragseffekte, die beiden Betriebszweigen gemeinsam sind und sowohl beim Wegfall des einen als auch beim Wegfall des anderen Zweiges nicht zustande kämen. Bei der analytischen Aufteilung des gesamten Reinertrages auf beide Zweige (also auf r_1 und r_2) wird auch jener gemeinsame Reinertragseffekt aufgeteilt; diese Auf-

teilung ist aus der Aufteilung der schraffierten Fläche auf r_1 und r_2 im Teil $abef$ der Zeichnung ersichtlich. Wird aber der abhängige Reinertrag des 1. Zweiges ($\Delta_1 R$, in der Figur durch das Rechteck $ghik$ dargestellt) ermittelt, so ist der ganze gemeinsame Effekt hier zu veranschlagen, weil er ja zur Gänze von diesem Zweig abhängt, mit dessen Ausfall entfällt. Ebenso gehört er aber auch, wenn der abhängige Reinertrag des 2. Zweiges ($\Delta_2 R = lmno$) ermittelt wird, zur Gänze zu diesem. Das bewirkt eben, daß der Differentialreinertrag des einzelnen Zweiges ($ghik$, bzw. $lmno$) größer ist als sein analytischer Reinertragsanteil ($abcd$, bzw. $cdef$)¹.

Wie groß dieser Unterschied zwischen analytischem Reinertrag und Differentialreinertrag jeweils ist, hängt natürlich ganz von der konkreten Lage des Einzelfalles ab; allgemein läßt sich nur feststellen, daß er sich von den bestehenden komplementären Zusammenhängen der einzelnen Betriebszweige herleitet und demnach um so größer sein muß, je inniger und weitreichender diese Zusammenhänge sind. Vollständig und auf der ganzen Linie des Betriebes läßt sich dieser Unterschied nicht beseitigen, auch nicht durch irgendwelche Verbesserungen der analytischen Buchführung, weil er sich, wie gezeigt, nicht nur darauf zurückführt, wie der Gesamtreinertrag auf die Betriebszweige aufgeteilt wird, sondern darauf, daß er überhaupt aufgeteilt wird.

Der Differentialreinertrag kann aber auch in keiner Buchhaltung anderer Art direkt errechnet und ausgewiesen werden, weil, was später noch zu besprechen sein wird, jeder Buchführung ohne Ausnahme der logische Weg der Differenzbildung zwischen zwei verschiedenen Größen des Gesamtreinertrages bei verschiedener Gestaltung des Wirtschaftsablaufes verschlossen ist, den die Rechnung $\Delta R = R - R'$ erfordert. In dem hier Dargelegten erblicke ich somit nicht nur den obersten Grund für die zwingende und definitive Ablehnung der kalkulatorischen Wege der analytischen Buchführung, sondern viel mehr: in dem reinlichen Auseinanderhalten der verschiedenen Begriffe von „Reinertrag“, die da seit jeher unvermerkt durcheinanderliefen, liegt auch die oberste Scheidung überhaupt zwischen der Wirtschaftsrechnung für die Vergangenheit unserer Betriebe — der Buchführung — und der Wirtschaftsrechnung für ihre Zukunft — der Betriebskalkulation. Führt diese folgerichtige Auseinanderhaltung der verschiedenen Reinertragsbegriffe und Reinertragsgrößen in kritischer Beziehung zum Zusammenbruch der Verschmelzung von Buchhaltung und Betriebskalkulation in eine einzige Rechnung, wie sie die analytische Buchführung versucht hat, so muß andererseits durch sie auch der Weg zum positiven Aufbau einer logisch und praktisch anders orientierten Betriebskalkulation und damit zu einer von Grund auf anderen kalkulatorischen Einstellung der Buchhaltung führen: nicht die Auf-

¹ Will man, was ja nur den Sinn einer gedanklichen Operation haben kann, da ja $\Delta_1 R$ und $\Delta_2 R$ nur alternativ gelten, die Summe $\Delta_1 R + \Delta_2 R$ bilden, so müßte sie prinzipiell höher ausfallen als der tatsächlich erzielte Reinertrag $r_1 + r_2$, als die Summe der analytischen, durch Aufteilung gewonnenen Reinertragsbeiträge (die Zeichnung zeigt deutlich, daß $ghik + lmno$ größer ist als $abef$).

teilung des Gesamtreinertrages des ganzen Betriebes auf seine einzelnen Teile, sondern die differenzierende Gegenüberstellung verschiedener Größen des Gesamtreinertrages bei verschiedener Einrichtung und Führung der Betriebsteile ist das zutreffende Rechnungsprinzip der Betriebskalkulation.

Als eine besondere, von ihren sonstigen Ergebnissen unabhängige Leistung der analytischen Buchführung wird oft die Berechnung der Produktionskosten für die einzelnen Produkte des Landwirtschaftsbetriebes angeführt. Gegen diese Meinung sprechen aber, von den im späteren noch vorzubringenden Einwänden und von den sonst in der Literatur gegen die landwirtschaftliche Produktionskostenberechnung erhobenen Zweifeln abgesehen, nachstehende schwerwiegende Bedenken, die sich ebenfalls aus der Einstellung auf die differentiale Kalkulation ergeben.

In den vorangegangenen Darlegungen wurden in Ansehung des Reinertrages von Wirtschaftsteilen zwei verschiedene Größen entwickelt: der Reinertragsbeitrag, der das Ergebnis einer analytischen Aufteilung des Gesamtreinertrages vorstellt, und der abhängige Reinertrag oder Differentialreinertrag, in dem der verschiedene Ausfall des Gesamtreinertrages bei verschiedenem Ablauf der Wirtschaftsteile zum Ausdruck kommt. Eine ganz analoge Unterscheidung ist, da ja der Reinertrag aus Rohertrag und Aufwand oder Produktionskosten¹ resultiert, auch hinsichtlich des Rohertrages und der Produktionskosten zu machen.

Die analytische Buchführung errechnet ausschließlich repartierte Produktionskosten; das heißt, die analytischen Produktionskosten können im Rahmen dieser Buchführung nur so errechnet werden, daß alle im Betrieb aufgewendeten Kosten nach irgendwelchen Schlüsseln auf die einzelnen Betriebszweige (Milchviehhaltung, Weizenbau usw.), weiters auf die einzelnen Produkte (z. B. Milch, Kälber, Stallmist) und schließlich auf die Mengeneinheit des Produktes (z. B. je ein Liter Milch) aufgeteilt werden; der logische und rechnerische Charakter der analytischen Produktionskosten ist also dem des anteiligen Reinertragsbeitrages analog.

Bei einem bestimmten kalkulatorischen Anlaß, z. B. bei der Frage: Soll ich bei einem bestimmten Preis eines Produktes dieses noch weiter herstellen oder nicht, bzw. in welchem Umfang soll ich es herstellen? sind aber durchaus nicht jene analytischen, durch die Aufteilung der gesamten Betriebskosten gefundenen Produktionskosten dieses Produktes maßgebend, auch wenn sie noch so zutreffend errechnet werden könnten, sondern eine ganz andere Größe, nämlich die differentialen Produktionskosten. Diese sind durch die Frage bezeichnet: Wie hoch stellen sich die im Betrieb zu machenden Gesamtaufwände, wenn ich die bestimmte, zur Frage gestellte Produktion vornehme, und wie hoch stellen sie sich, wenn ich diese Erzeugung nicht vornehme, und

¹ Die übliche Einrechnung von Kapitalzinsen in die Produktionskosten ist bei dieser Wendung als hier unwesentlich übergangen; ich komme auf das Zinsproblem hernach ausführlich zurück.

welches ist die durch diese Unterlassung zu erwartende Differenz oder Veränderung des Gesamtaufwandes? Es sind verschiedene Gründe, die bewirken, daß sich diese abhängigen oder Differentialkosten mit den analytisch errechneten Produktionskosten grundsätzlich nicht decken können.

Der eine Grund liegt in dem Unterschied zwischen fixen und proportionalen Kosten. In jedem Betrieb gibt es gewisse mehr oder weniger fixe Kosten (insbesondere Verwaltungsaufwände verschiedener Art), die wohl teilweise zu den analytischen Kosten, nicht aber zu den Differentialkosten gehören, weil sie innerhalb gewisser Grenzen auf jeden Fall auflaufen, ob nun eine bestimmte Produktion vorgenommen wird oder nicht. Verursacht z. B. ein Produkt laut Ausweis der analytischen Buchhaltung Produktionskosten von 50, wovon 10 anteilige Kosten der erwähnten fixen Art und 40 spezielle, für diese Produktion aufzuwendende Sonderkosten sind, und kann ich für das Produkt den Preis von 45 erhalten, so wäre der Schluß aus der analytischen Produktionskostenrechnung: Produktionskosten 50, Erlös 45, daher die Produktion unrentabel, falsch; vielmehr wäre es vollkommen zweckmäßig, die Produktion dennoch vorzunehmen; denn bei Vornahme der Produktion erziele ich den Ertrag von 45 und wende 50 auf, habe also einen Ausfall von 5, bei Unterlassung der Produktion aber erziele ich den Ertrag Null, habe aber den Anteil an den gemeinsamen fixen Kosten, nämlich 10, unverändert aufzuwenden, habe also einen Ausfall von 10, oder, anders gewendet: die in Erwägung gezogene Produktion deckt zwar nicht den vollen Anteil an den fixen Kosten, der ihr nach irgendeinem analytischen Aufteilungsschlüssel aufzubürden wäre, sie bringt mir aber doch einen gewissen Anteil davon herein, nämlich 5 (Erlös 45 gegen die durch diese Produktion erwachsenden Sonderkosten von 40).

Weiters kann der analytische Produktionskostenausweis nur einen Durchschnitt angeben: In der Buchhaltung kann nur die Gesamtmenge des in der Rechnungsperiode erzeugten Produktes zu den darauf gerechneten gesamten Produktionskosten ins Verhältnis gesetzt, es können also nur die durchschnittlichen Produktionskosten je Mengeneinheit des Produktes angegeben werden. Die differentialen Produktionskosten jedoch sind — zufolge des Gesetzes des abnehmenden Ertrages und anderer Umstände — für die verschiedenen Mengeneinheiten des Produktes verschieden, je nachdem auf welcher Intensitätsstufe des Aufwandes sie erzeugt werden. Wenn z. B. die analytische Buchführung ausweist, daß die Produktionskosten der Milch in meinem Betrieb je Liter x Groschen oder Pfennig betragen, so mag das als Durchschnitt, soweit die Rechnung überhaupt stimmt, richtig sein, in Wirklichkeit aber habe ich, um den Milchertrag z. B. um die letzten zwei Liter pro Kuh zu heben, pro Liter bedeutend höhere Futterkosten aufwenden müssen als für die vorher vorhandene Melkung; ich würde also, wollte ich auf diese letzten zwei Liter verzichten, viel mehr an Produktionskosten ersparen als die durchschnittlichen analytischen Kosten, nämlich eben die Differentialkosten, die erhöhten Kraftfuttergaben, die durch die oben angegebene Fragestellung

zu ermitteln sind: Was wende ich an Gesamtkosten auf, wenn ich die geringere Melkung von m Liter je Kuh erzeuge, und was, wenn ich $m + 2$ Liter erzeuge, und welches ist die Differenz dieses Aufwandes? Die praktische Auswirkung dieses logischen Unterschiedes liegt auf der Hand; es kann sehr wohl der Fall sein, daß jemand beim Vergleich des Milchpreises mit den analytischen Durchschnittskosten, weil diese höher sind als der Milchpreis, den Eindruck der vollständigen Unwirtschaftlichkeit seiner gesamten Milchviehhaltung bekommen kann; nur der kalkulatorische Anschlag der Differentialkosten kann zu der Erkenntnis führen, daß z. B. in einem Fall die Milchviehhaltung bei entsprechender Reduktion ihrer Intensität durch Wegfall der überdurchschnittlich hohen Kosten der letzten Melkungssteigerung rentabel zu gestalten ist. Dieser differentiale Anschlag aber ist der analytischen Buchhaltung und auch jeder anderen verschlossen, weil in jeder Buchhaltung ohne Ausnahme der logische Raum für eine solche Differenzbildung fehlt, die auf verschiedenen Abläufen der Wirtschaft beruht, da die Buchhaltung eben nur einen bestimmten, den in der Rechnungsperiode tatsächlich stattgefundenen Ablauf referieren kann.

Mit diesen beiden Einwänden gegen die analytische Produktionskostenrechnung — unzutreffende Behandlung der fixen Kosten und Fehler der Durchschnittsberechnung — ist aber das wichtigste noch nicht gesagt, sind die gegenseitigen Beziehungen der verschiedenen Produktionsprozesse und Betriebszweige noch nicht erfaßt. Wenn die differentialen Kosten unter richtiger Berücksichtigung dieser Beziehungen ermittelt werden sollen, spielen sie nämlich sofort in die Kosten anderer Produktionsprozesse, aber auch in deren Erträge hinüber. Wenn ich z. B. eine wesentliche Einschränkung irgendeines Zweiges der Viehhaltung ins Auge fasse, so muß ich bei den differentialen Produktionskosten, die ich dadurch erspare, doch unbedingt die Mehrkosten, die ich zufolge quantitativen und qualitativen Ausfalles an Stallmist für dessen etwaigen Ersatz aufwenden muß, in Anschlag bringen, oder aber den sonst zu erwartenden Ausfall an Felderträgen. Daraus folgt allgemein, daß man bei den kalkulatorischen Fragen, die die analytische Buchhaltung und Kalkulation durch ihre Produktionskostenberechnungen beantworten will, nicht einmal mit der an sich weit aus zutreffenderen Feststellung der speziellen Differentialkosten genug täte, die in den jeweiligen engeren Kalkulationsbereich fallen, sondern daß man noch umfassender zu rechnen, alle durch diesen Bereich irgendwie berührten einzelnen Erträge und Aufwände des ganzen Betriebes auf ihre durch die kalkulierten Betriebsmaßnahmen zu erwartenden Veränderungen zu überprüfen hat; das bedeutet aber, will man ganz sicher und vollständig vorgehen, nichts anderes als: man hat auf den Gesamtreinertrag des ganzen Betriebes und seine Veränderungen zu rechnen, die analytische Produktionskostenrechnung hat der differentialen Gesamtreinertragskalkulation zu weichen.

Was im vorigen von der Rentabilitätsrechnung ganzer Betriebszweige und von der Produktionskostenrechnung gezeigt wurde, gilt auch von

jeder anders gearteten landwirtschaftlichen Betriebskalkulation. Jede solche Kalkulation läßt sich, was später noch genauer darzulegen sein wird, in Ansehung des Reinertrages auf die allgemeine Formel bringen: Es werden gewisse Betriebsmaßnahmen zur Erwägung gestellt und es ist zu prüfen, welchen Einfluß ihre Durchführung oder Unterlassung auf den Gesamtreinertrag des ganzen Betriebes hat. Und die Antwort auf diese Frage ist eben nur durch den Vergleich des Gesamtreinertrages in dem einen und in dem anderen Fall zu geben. Dabei ist es prinzipiell gleichgültig, wie weit diese Maßnahmen im einzelnen Kalkulationsfall reichen und wie sie äußerlich ausgedrückt werden. Wenn es sich z. B. um die richtige Feststellung des Umfanges des Zuckerrübenbaues handelt, so kann ich daraus, daß die analytische Buchführung einen Reinertrag von so und soviel Mark oder Schilling je ha der Rübenfläche ausweist, noch gar keine endgültigen Schlußfolgerungen ziehen; ich werde vielmehr durch entsprechende Rechnungen festzustellen haben, wie sich der Gesamtreinertrag der Wirtschaft von z. B. 700 ha gesamter Ackerfläche bei 80, bei 120, bei 160, bei 200 ha Zuckerrübenbau usw. unter jedesmaliger entsprechender Anordnung alles übrigen im Betrieb voraussichtlich stellt. Oder, von der Aufwandseite gefaßt: wie stellt sich der Gesamtreinertrag, wenn für eine bestimmte Aufwandart des Betriebes 1 oder 2 oder 3 oder 4 usw. Aufwandeinheiten verwendet werden?

Es liegt auf der Hand, daß diese differentiale Gesamtreinertragsrechnung eine organische sein muß, d. h. das organische Ganze des Wirtschaftsbetriebes zwangsläufig und vollständig in den Bereich der Kalkulation zieht. Und zwar — wie ich hier unter Hinweis auf die spätere eingehende Darlegung nur kurz anführen will — schon deshalb, weil es einfach nicht möglich ist, zu Vergleichszwecken Gesamtreinerträge zu errechnen, ohne daß man ganz bestimmte Annahmen über den jedesmaligen Ablauf des gesamten Wirtschaftsbetriebes in allen seinen Teilen macht. Durch die jedesmalige Rechnung auf den Gesamtreinertrag werden die Folgen des Durchführens oder Unterlassens auch einzelner Maßnahmen zwangsläufig und zweifellos nicht als atomistische Teile des Wirtschaftens erfaßt, sondern mit samt allen ihren wirtschaftlichen Zusammenhängen mit dem ganzen Übrigen der Wirtschaft; jede einzelne Kalkulation muß sich bei Anwendung dieses Rechnungsprinzips von selbst zu einer geschlossenen Erwägung über das organische Ganze des Wirtschaftsbetriebes erweitern.

Die Verschiedenheit des analytischen Aufteilungskalküls und der organischen differentialen Kalkulation läßt sich völlig klarstellen, wenn man sie, was bei einer Rechnung ja naheliegt, mathematisch faßt. Es handelt sich da nämlich um ganz verschiedene Rechnungsarten: die analytische Rechnung ist auf die Division und die Multiplikation aufgebaut, die organische aber soll, den im vorstehenden entwickelten Grundsätzen zufolge, auf dieselben rechnerischen Gedankengänge wie die Differentiation und Integration aufgebaut werden. Der Unterschied zwischen diesen Rechnungsarten ist, wenigstens beiläufig,

leicht klar zu machen. Die Division ist eine solche Verteilung irgendeines Ganzen (z. B. Reinertrag, aber auch Wirtschaftsgewinn, Rohertrag, Aufwand, Zins, hierüber später) auf die daran beteiligten Faktoren, daß jeder äußerlich gleichen Einheit der letzteren ein gleicher Anteil am Ganzen zugeteilt wird; bei einer Maßnahme z. B., die aus der Aufwendung von 4 technisch gleichartigen Aufwandsteilmengen besteht (man denke etwa an Gewichtseinheiten von Futter oder Dünger) und einen Gesamterfolg von 8 erzielt, wird bei der analytischen Division jeder Umfangseinheit oder Aufwandsteilmenge der gleiche Teil 2 zugerechnet; die Division ist der mathematische Standardausdruck für die analytische Durchschnittsrechnung. Ihre Umkehrung ist die Multiplikation oder die Addition mehrerer gleich großer Teile; sie tritt in der analytischen Rechnung als Umkehrung der Durchschnittsrechnung, als Kontrolle oder Abschluß auf und würde für das eben herangezogene Beispiel lauten: 4 Aufwandsteilmengen mit je einem Teilerfolg von 2 ergeben den Gesamterfolg 8 ($4 \times 2 = 8$ oder $2 + 2 + 2 + 2 = 8$; s. Abb. 2). Diese Rechnung hält sich an die tatsächlichen technischen Vorgänge: es erscheint ihr selbstverständlich, daß allen technisch gleichartigen Teilmengen oder Teilstücken eines Aufwandes ein gleicher Anteil an dem Erfolg zugerechnet wird, den sie in einem gemeinsamen Vorgang hervorbringen.

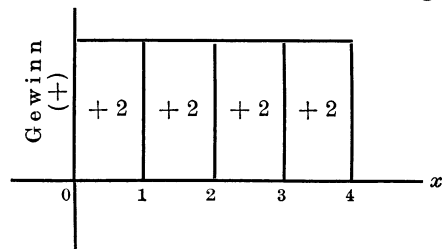


Abb. 2. Erfolgsaufteilung.

Beruhet die analytische Rechnung ebenso wie die Division auf einer Durchschnittsberechnung, so liegt der Differentiation und damit der organischen Rechnung ein ganz anderes Denkverfahren zugrunde, nämlich die logische Differenzmethode, welche unter anderem auch die Grundlage jedes Experimentes in den exakten Naturwissenschaften ist; sie besteht darin, daß man das Vorhandensein und die Art der Abhängigkeit einer Größe von einer anderen, eines Phänomens von einem anderen, dadurch nachweist, daß man bei Konstanz alles übrigen die eine Größe, das eine Phänomen, variiert und die hierbei eintretenden Veränderungen der anderen Größe, des anderen Phänomens, feststellt.

Es wird, um das wieder an dem obigen Beispiel darzutun, festgestellt (vgl. Abb. 3): bei Aufwendung einer Aufwandsteilmenge ist der Ge-

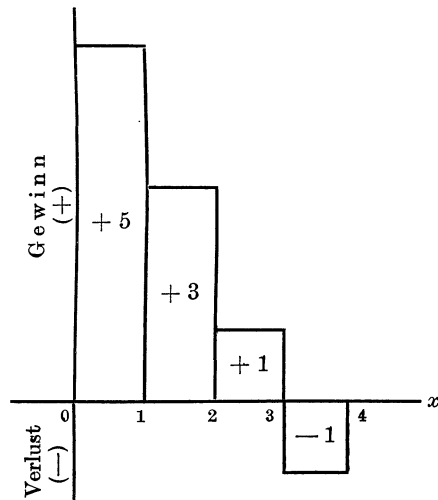


Abb. 3. Erfolgsdifferenzierung.

samterfolg z. B. 5; beim Aufwand von 2 Teilmengen ist der Gesamterfolg 8, folglich hängt von der 2. Teilmenge eine Erfolgsveränderung von 3 ab, nämlich die Differenz zwischen dem Gesamterfolg 8 und dem Gesamterfolg 5; beim Aufwand von 3 Teilmengen ist, wenn sich der Gesamterfolg auf 9 stellt, die auf diesem differentialen Weg gefundene, von der 3. Teilmenge abhängige Veränderung gleich 1 (nämlich $9-8$); ist beim Aufwand von 4 Teilmengen der Gesamterfolg wieder nur 8, so hat offenbar das Hinzukommen der 4. Teilmenge wieder eine Verringerung um den Erfolg 1 hervorgerufen ($8-9$). Durch diese differentiale Auflösung wird also der Gesamterfolg den einzelnen Umfangsteilen der Maßnahme oder den einzelnen beteiligten Aufwandsteilmengen ganz anders zugerechnet, nämlich $8 = 5 + 3 + 1 + (-1)$. Und die Umkehrung ergibt eine Addition von verschiedenen, untereinander ungleichen Teilgrößen, nämlich $5 + 3 + 1 + (-1) = 8$; eine solche Addition von ungleichen, zueinander in gewissen Beziehungen stehenden Größen hat aber den mathematischen Grundcharakter einer Integration.

Diese differentiale Betrachtung erfaßt also nicht den wirklichen Ablauf eines einmaligen Geschehens (das ist in dem angeführten Beispiel: Aufwendung von 4) wie die Durchschnittsanalyse, sondern stellt die verschiedenen Abläufe verschiedenen möglichen Geschehens (Aufwendung von 1 oder von 2 oder von 3 oder von 4) gedanklich und rechnerisch neben- und gegeneinander; zwischen diesen verschiedenen Abläufen zu wählen ist aber gerade der Zweck der ganzen kalkulatorischen Rechnung. Der praktische Vorteil eines solchen zweckhafteren Denk- und Rechnungsweges läßt sich sogar aus dem primitiven Beispiel abnehmen: wenn ich den Gesamterfolg von 8 in die differentialen Teilerfolge $5 + 3 + 1 - 1$ auflöse, so ersehe ich, daß ich bei Weglassung der letzten Teilmenge des Aufwandes oder der letzten Umfangseinheit der Maßnahme den Gesamterfolg steigern kann, weil $5 + 3 + 1$ den höheren Gesamterfolg 9 ergibt; wenn ich aber, wie es die analytische Durchschnittsrechnung tut, die Auflösung durch die Rechnung $8 = 2 + 2 + 2 + 2$ vornehme, so kann ich zu einer solchen Einsicht und Schlußfolgerung nicht kommen. Nur der differentiale Anschlag des Ganzen, nicht aber seine analytische Aufteilung vermag also jene Grenze der Betriebsmaßnahmen herauszufinden, an der der Gesamterfolg am größten wird¹.

2. Die exakte Rechenformel der organischen Betriebskalkulation.

Im vorigen wurde der differentiale Kalkül zunächst an dem für die Buchführung wichtigsten Erfolgsstück, dem Reinertrag, aufgezeigt.

¹ Für den Mathematiker sei im Vorübergehen angemerkt, daß die gemäß obigen Ausführungen differential instruierte organische Kalkulation als Grenzanalyse und damit „höhere Analyse“ (Differentialrechnung) den vielversprechenden Namen analytisch weit eher verdient als die nach der heutigen Terminologie der landwirtschaftlichen Betriebs- und Verrechnungslehre so genannte „analytische“ Rechnung. Es würde aber nur Verwirrung anrichten, hier die Namen zu wechseln. Vgl. hierzu auch den folgenden Abschnitt.

Damit ist aber die theoretische und praktische Rechenformel der landwirtschaftlichen Betriebskalkulation noch nicht vollständig: es fehlt in ihr noch der wirtschaftliche Vergleich mit den konkurrierenden Kapitalsverwendungen. Ein möglichst hoher Betriebsreinertrag, eine möglichst hohe Verzinsung des Kapitals an einer bestimmten Stelle des Landgutsbetriebes und im Landgutsbetrieb überhaupt durch dessen bestmögliche Bewirtschaftung, bedeutet nur dann wirklich den höchsten erzielbaren Gewinn für den Landwirt, wenn er zugleich auch höher ist als der Reinertrag, die Verzinsung, die der Landwirt bei bestmöglicher anderweitiger Verwendung des Kapitals erzielen könnte. Wird diese Vergleichsrelation hineingebracht, so ist es nicht der Betriebsreinertrag (R), sondern der Wirtschaftsgewinn (Wg), der so groß als möglich werden soll, und dieser Wirtschaftsgewinn ist die Differenz zwischen jenem Betriebsreinertrag (R) und dem mit demselben Kapital bei bestmöglicher anderweitiger Verwendung erzielbaren Reinertrag, dessen gebräuchlicher und kurz zusammenfassender Ausdruck „Zins“ heißt (Z), also $Wg = R - Z$. Wird der im vorigen Abschnitt dargelegte Differentialanschlag auch auf diesen erweiterten Kalkulationsbereich angewendet, so ergibt sich folgendes.

Die Betriebskalkulation hat die Aufgabe, alle jene Betriebsmaßnahmen herauszufinden, durch deren Vornahme der gesamte Wirtschaftsgewinn (Wg) aus dem ganzen Betrieb am größten wird (Maximumproblem der Betriebskalkulation). Hierzu muß sie jede Maßnahme daraufhin überprüfen, welche Veränderung diese Maßnahme am gesamten Wirtschaftsgewinn erwarten läßt, ob und um wieviel sie ihn voraussichtlich größer oder kleiner macht. Diese von jeder bestimmten Maßnahme abhängige Veränderung des gesamten Wirtschaftsgewinnes (Wg) — ich nenne sie kurz den Differentialgewinn (ΔWg) dieser Maßnahme — resultiert aus zwei Komponenten: aus der von der Durchführung der Maßnahme abhängigen Veränderung des Gesamtreinertrages (R) des ganzen Betriebes, die ich oben als den Differentialreinertrag (ΔR) dieser Maßnahme bezeichnete, und aus der von der Durchführung der Maßnahme abhängigen Veränderung des Zinses (Z), der auf das gesamte im Betrieb verwendete Kapital zu rechnen ist; wir wollen diese Veränderung des Zinses analog als Differentialzins (ΔZ) der Maßnahme bezeichnen. Dieser Zins (Z) besteht für das fremde, im Betrieb verwendete Kapital aus den Darlehenszinsen, die der Landwirt für dessen Beistellung wegzahlen muß, für sein im Betrieb verwendetes Eigenkapital aus der Verzinsung, die er bei günstigster und gleich sicherer anderweitiger Verwendung für dieses Kapital erzielen könnte, also aus dessen anderweitiger Reinertragsmöglichkeit. Die Veränderung dieses Zinses, der Differentialzins (ΔZ), tritt aus dem Grunde und nach Maßgabe dessen auf, daß die Einführung der betreffenden Betriebsmaßnahmen neues Kapitel heranzieht oder aber bisher verwendetes Kapital freimacht, wodurch die Größe des verwendeten Kapitals und damit der darauf zu rechnende Zins abgeändert wird. Der Reinertrag ist die positive Komponente des Wirtschaftsgewinnes — je größer bei Durchführung der zu kalkulierenden Betriebsmaßnahmen seine Zunahme,

der Differentialreinertrag jener Maßnahmen, ist, um so größer ist die Zunahme des Wirtschaftsgewinnes, der Differentialgewinn der Maßnahmen. Der Differentialzins ist die negative Komponente — je höher er ist, um so kleiner fällt der Wirtschaftsgewinn aus, weil dann mehr Darlehenszins weggezahlt oder, beim Eigenkapital, auf mehr anderweitige Reinertragsmöglichkeiten verzichtet werden muß. Somit ist das, was von bestimmten Betriebsmaßnahmen des Landwirtes für ihn an Wirtschaftsgewinn abhängt, unter Verwendung der angeführten Bezeichnungen kurz durch die Formel auszudrücken:

$$\Delta Wg = \Delta R - \Delta Z$$

in Worten: Der für eine bestimmte Betriebsmaßnahme kalkulatorisch entscheidende Differentialgewinn (ΔWg) ist der Überschuß des von dieser Maßnahme abhängigen Differentialreinertrages (ΔR) über den von ihr abhängigen Differentialzins (ΔZ).

Die praktische Einzelrechnung der Betriebskalkulation ist somit: für eine Betriebsmaßnahme bestimmter Art und bestimmten Umfanges ihren Differentialreinertrag und Differentialzins und daraus ihren Differentialgewinn festzustellen.

Solcher Einzelrechnungen hat die Betriebskalkulation also für jede Maßnahme im allgemeinen mehrere zu machen: die betreffende Maßnahme ist auf ihren Differentialgewinn in ihren verschiedenen möglichen Umfängen zu überprüfen, also zuerst in dem Umfang 1, dann im Umfang 2, 3 usw., bis die erforderliche Vergleichsreihe geschaffen ist. Und die Entscheidung in dieser Vergleichsreihe lautet: die Maßnahme ist in jenem Umfang durchzuführen, der den höchsten Differentialgewinn aufweist. Dieser Umfang ist der Grenzpunkt der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit; an dieser Grenze ist (vgl. S. 37f.) der differential veranschlagte Wirtschaftsgewinn der letzten Umfangseinheit gleich oder annähernd gleich Null und der differentiale Reinertrag der letzten Umfangseinheit gleich oder annähernd gleich ihrem Differentialzins, kürzer ausgedrückt: es ist an dieser Grenze kein Gewinn mehr zu machen, der Grenzreinertrag ist gleich dem Grenzzins ($\Delta Wg = 0$, $\Delta R = \Delta Z$).

Zwei möglichst einfach gewählte Beispiele mögen Sinn und Zutreffen der organischen Kalkulationsformel $\Delta Wg = \Delta R - \Delta Z$ noch weiter erläutern.

Erstes Beispiel. Nehmen wir an, ein Landwirt ziehe in Erwägung, eine bestimmte Kunstdüngung, die bisher von ihm nicht vorgenommen wurde, durchzuführen, und es wäre zu erwarten, daß hierdurch der Gesamtertrag seines Landwirtschaftsbetriebes um 1000 Geldeinheiten zunimmt; in unserer Bezeichnung haben wir das anzuschreiben als: Differentialreinertrag $\Delta R = 1000$. Für die Vornahme der geplanten Kunstdüngung aber muß Kapital zugesetzt werden; dieser Mehraufwand an Kapital kostet den Landwirt, wenn er das Zusatzkapital nicht besitzt, die Leihzinsen für dessen Beschaffung, oder aber, wenn er es selbst besitzt, den Reinertrag, den er anderweitig bei bestmöglicher Verwendung mit diesem Zusatzkapital erzielen könnte, weil er bei Vor-

nahme der Kunstdüngung auf diesen Reinertrag verzichten muß; nehmen wir an, diese Mehrkosten an Zins, diese Zinsdifferenz oder dieser Differentialzins, würden im konkreten Fall 1200 Geldeinheiten betragen, so ist das anzuschreiben als: $\Delta Z = 1200$. Und der Index für die Beurteilung der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit der zur Erwägung gestellten Betriebsmaßnahme (Vornahme der bestimmten Kunstdüngung) ist dann: $\Delta Wg = \Delta R - \Delta Z = 1000 - 1200 = -200$. Der gesamte Wirtschaftsgewinn unseres Landwirtes würde also bei Durchführung der kalkulierten Maßnahme eine Veränderung ins Negative erfahren, diese Maßnahme wäre trotz der mit ihr verbundenen Steigerung des Betriebsreinertrages wirtschaftlich unzweckmäßig. Damit ist natürlich nur diese nach Art und Umfang bestimmte Kunstdüngung beurteilt; ob eine solche in anderer Art oder anderem Umfang rentabler ist, bildet den Gegenstand weiterer, in gleicher Weise durchzuführender Kalkulationen.

Zweites Beispiel. Setzen wir jetzt den Fall, ein Landwirt habe trotz der auf eine mehr extensive Bewirtschaftung hinweisenden Verhältnisse seines Gutes bisher sehr hohe Kunstdüngungen angewendet und sich das Kapital hierzu verhältnismäßig teuer beschaffen müssen (und zwar wieder entweder durch Darlehen oder durch Verzicht auf die anderweitige Verwertungsmöglichkeit). Er stellt nun eine Kalkulation darüber an, wie er bei einer etwaigen Einschränkung seiner Kunstdüngergaben fahren würde. Bei einem bestimmten Maß dieser Einschränkung, auf das er seine Kalkulation zunächst richtet, würde, nehmen wir an, der aus seinem Landgut zu erwartende gesamte Betriebsreinertrag (R) um 1000 Geldeinheiten kleiner ausfallen als bisher; es ist also die von dieser Einschränkung abhängige Differenz an Gesamtreinertrag, ihr Differentialreinertrag $\Delta R = -1000$. Durch das Freiwerden von Kapital zufolge der Einschränkung der Kunstdüngung aber würde der Landwirt, sagen wir, 1200 Geldeinheiten an Zins ersparen (wenn das Kapital geliehen ist) oder direkt gewinnen (durch anderweitige bestmögliche Verwertung des frei werdenden Eigenkapitals); der Differentialzins beträgt daher 1200, und zwar hat er, weil er erspart wird und den Gesamtzins des Betriebes mindert, negatives Vorzeichen, es ist also $\Delta Z = -1200$. Und die kalkulatorische Rechnung stellt sich somit dar als: $\Delta Wg = \Delta R - \Delta Z = -1000 - (-1200) = +200$. Der gesamte Wirtschaftsgewinn des Landwirtes würde bei Durchführung der kalkulierten Maßnahme (bestimmte Einschränkung der Kunstdüngung) steigen; diese Maßnahme wäre, und zwar trotz der mit ihr verbundenen Abnahme des Betriebsreinertrages des Landgutes, gewinnbringend. Ob die Maßnahme jedoch nicht in einem anderen Umfang (größere oder kleinere Einschränkung der Kunstdüngung) einen noch größeren Gewinn brächte, ist durch gleichartige Kalkulationen für diese Umfänge zu erheben.

Man sieht deutlich: Grundsätzlich und allgemein ist nicht die Veränderung des Betriebsreinertrages allein, sondern diese im Zusammenhang mit der Veränderung des Zinses für die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit bestimmter Betriebsmaßnahmen entscheidend; eine solche

Maßnahme kann unzweckmäßig sein, auch wenn sie eine Steigerung des Betriebsreinertrages im Gefolge hat, sie kann zweckmäßig sein, obgleich ihre Durchführung von einer Minderung des Betriebsreinertrages begleitet ist. Die ganze Betriebskalkulation des Landwirtes — und jedes Wirtschafters überhaupt — teilt sich also in zwei verschiedene Rayons, in zwei verschiedene Phasen, die in der Formel $\Delta Wg = \Delta R - \Delta Z$ durch die beiden Glieder ΔR (Differentialreinertrag) und ΔZ (Differentialzins) vertreten sind; nur wenn bei der zu kalkulierenden bestimmten Betriebsmaßnahme eine Kapitalsveränderung (Zusatz oder Freiwerden von Kapital) nicht stattfindet, fällt das zweite Glied, die zweite Phase, weg. Diese Trennung werden wir zu beachten haben, wenn wir nunmehr, nach Erkenntnis der richtigen Kalkulation, daran gehen, die richtige Einstellung der Buchführung zu dieser Kalkulation zu erheben¹.

¹ Es wird der organischen Kalkulation der Vorwurf gemacht, daß es für sie keine klare und eindeutige Rechenvorschrift gebe, keine allgemein anwendbare Verfahrensweise, wie sie etwa für die analytische Kalkulation in der Vorschrift vorhanden sei, alle Erträge und Aufwände des Betriebes auf die Sonderrechnungen des Reinertrages der einzelnen Betriebszweige oder sonstigen Kalkulationsgegenstände aufzuteilen. Auch fällt auf, daß im Rahmen der sogenannten Organismuslehre zwei Grundgedanken vertreten sind, die einer exakteren logischen und vor allem rechnerischen Verbindung bedürfen; das ist der Organismusgedanke an sich, der in der Vorschrift der Erfassung und Berücksichtigung der organischen Zusammenhänge des Wirtschaftsganzen bei allen einzelnen wirtschaftlichen Überlegungen und Maßnahmen des Landwirts zum Ausdruck kommt, und, wenn ich kurz so sagen darf, der Grenzgedanke, die Forderung der sorgfältigsten Überprüfung und Festsetzung der wirtschaftlich gebotenen Grenzen bei allen einzelnen Maßnahmen.

Jener Vorwurf einer gewissen Systemlosigkeit der organischen Kalkulation wird, wie ich wohl glauben darf, durch die oben dargelegte exakte und allgemeingültige Grundformel für die organische Kalkulation beseitigt, wenn man sie richtig und verständlich anwendet, was hier zu zeigen sein wird. Zugleich ist durch jene Rechenformel aber auch eine straffe und begründete Verbindung zwischen den beiden angeführten Grundgedanken der modernen Wirtschaftslehre des Landbaues gewährleistet, indem die wirtschaftliche Erfolgsbedeutung aller Teilstücke und Grenzteile der Betriebsführung als Veränderung des vom Betriebsganzen zu erwartenden Wirtschaftserfolges definiert und daher die Forderung erhoben wird, sie auch praktisch als solche festzustellen.

Auch dieser Sachverhalt ist wieder, was hier nur kurz angedeutet werden kann, mathematisch leicht zu verifizieren. Die Aufgabe der Betriebskalkulation ist, mathematisch charakterisiert, ein Maximumproblem. Sie hat alle jene Betriebsmaßnahmen zu finden, durch welche der Gesamtwirtschaftsgewinn oder Überschuß des Betriebsreinertrages über den Zins aller im Betrieb tätigen Kapitalien zu dem größten unter den gegebenen Verhältnissen möglichen, zum Maximum, wird. Das mathematische Lösungsmittel für ein Maximumproblem ist aber die Differentiation, die Bildung und Untersuchung der Differentialquotienten. Und das nämliche Lösungsmittel wendet auch die oben entwickelte kalkulatorische Grundformel an. Alle Glieder dieser Formel (ΔWg , ΔR , ΔZ) entsprechen ihrem rechnerischen und logischen Charakter nach genau dem mathematischen Begriff des Differentialquotienten; was diesen von den praktisch errechenbaren Größen jener Formel unterscheidet, ist im wesentlichen nur die Bezugnahme der Veränderungen auf unendlich kleine Intervalle, die für die praktische Durchführung der Betriebskalkulation nicht möglich und überflüssig sind. Nun ist aber, wie jeder auch nur oberflächlich mit der höheren Mathematik Vertraute weiß, der Differentialquotient der mathematische Standardausdruck für ein orga-

3. Differentialzins und Buchführung.

Der auf Grund der vorstehenden allgemeinen Kalkulationsformel die eine Phase, den einen Rayon, der Betriebskalkulation zum Ausdruck bringende Differentialzins (ΔZ) resultiert wie jeder Zins aus zwei Faktoren: der Kapitalsgröße, um deren Verzinsung es sich jeweils handelt, und dem „Zinsfuß“ oder Zinssatz, zu dem diese Verzinsung erfolgt oder erfolgen könnte.

Man sieht aus den Überlegungen, die sich an die vorhin angeführten schematischen Beispiele knüpfen, sowie aus anderen ähnlichen, leicht anzustellenden Erwägungen zunächst mit aller Deutlichkeit, daß als Zinssatz für die Kalkulation der Kapitalsverwendung bei richtiger Rechnung durchaus nicht (wie das gewöhnlich angegeben und auch von Fachleuten der landwirtschaftlichen Buchführung oft bücherlich durchgeführt wird) irgendein „landesüblicher Durchschnittszins“ oder überhaupt irgendein fester Zinssatz in Betracht kommt, sondern derjenige Zinssatz, den der Landwirt für die jeweils zu kalkulierenden Kapitalsgrößen bei bestmöglicher und gleich sicherer anderweitiger Verwendung in dem betreffenden Fall als Reinerträgnis erzielen könnte; oder jener Zinssatz, den er, falls er das betreffende Kapital nicht selbst besitzt, für dessen leihweise Bereitstellung in dem betreffenden Einzelfall bezahlen muß oder bezahlen müßte; diese Zinssätze aber sind von Fall zu Fall verschieden, sie hängen nicht nur von der jeweiligen allgemeinen und örtlichen Konjunktur, sondern auch von den persönlichen Voraussetzungen des Falles ab, den vorhandenen Deckungen, den persönlichen Verbindungen, der Geschäftskennntnis und Geschicklichkeit des Landwirts usw.; auch ist sowohl bei Verwertung von Eigenkapital als auch bei Inanspruchnahme von Fremdkapital der Zinssatz für kleinere und größere Kapitalposten ungleich.

Die Kapitalsgröße selbst, mit welcher der Landwirt bei solchen Betriebskalkulationen ausschließlich zu rechnen hat, ist das von Fall zu Fall auf Grund von gesonderten Errechnungen festzustellende, jeweils erforderliche Zusatzkapital oder freiwerdende, ersparte Kapital; ich nenne diese Kapitalsgröße mit einem gemeinsamen handlichen Namen kurz das Differentialkapital (ΔK), weil es die Differenz (Δ) ist, um welche das Gesamtkapital (K) des Betriebes bei Durchführung der zu kalkulierenden Betriebsmaßnahmen vergrößert (Zusatzkapital, siehe das erste Beispiel des vorigen Abschnittes) oder verkleinert wird (freiwerdendes, erspartes Kapital, siehe zweites Beispiel).

Aus dieser Einsicht folgt zwingend, daß für die landwirtschaftliche Betriebskalkulation alle hierzu empfohlenen anders gearteten Kapitalsgrößen als Rechnungsgrundlage untauglich und irreführend sein müssen. Insbesondere gilt dies von derjenigen Kapitalsziffer, die durch die

nisch geschlossenes Funktionsganze, an dem alles in bestimmten Beziehungen zueinander steht, und für die Veränderungen, die dieses Ganze unter Berücksichtigung dieser Beziehungen aller seiner Teile bei einer bestimmten Grenzveränderung eines bestimmten Teiles erleidet.

Repartierung oder analytische Aufteilung des gesamten in der Wirtschaft tatsächlich verwendeten Kapitals auf die einzelnen Betriebszweige ermittelt werden soll und die für kalkulatorische Zwecke als ausschlaggebend angesehen wurde. Der prinzipielle Grund für meine gegenteilige Meinung liegt darin, daß sich dieses repartierte oder analytische Kapital, auch wenn man es für jeden Betriebszweig und für jede Maßnahme einwandfrei ermitteln könnte, mit dem als Grundlage der Betriebskalkulation zu erfassenden Differentialkapital nicht deckt. Ist nämlich in einem konkreten Kalkulationsfall das Differentialkapital ein Zusatzkapital (wie im ersten Beispiel auf S. 40), so kann natürlich seine Größe von vornherein mit dem repartierten Kapital weder identisch noch auch in demselben überhaupt enthalten sein, weil das bücherlich repartierte Kapital stets tatsächlich in der Wirtschaft bereits verwendetes Kapital ist, das von der Kalkulation als erforderlich festgestellte Zusatzkapital aber stets solches, das in der Wirtschaft erst in Zukunft verwendet werden soll; auch wenn aber das einzukalkulierende Differentialkapital freiwerdendes, erspartes Kapital ist (wie das zweite Beispiel zeigt), demnach von vornherein einen Teil des bereits in der Wirtschaft verwendeten bücherlich nachweisbaren Kapitals bildet, aus dem es durch die Kapitalsersparnis bei Betriebsänderung eliminiert werden soll, auch dann ist das effektiv zu ersparende Differentialkapital mit dem tatsächlich bisher verwendeten Kapital nicht identisch, auch aus ihm nicht unmittelbar zu ersehen. Wenn jemand auch noch so genau und zuverlässig ausrechnen könnte, daß z. B. die Kapitalsverwendung für 1 dz Rüben 43,50 Geldeinheiten beträgt (siehe Wiener Landwirtschaftliche Zeitung Nr. 41 und 42, 1926), so wird niemals bei Einschränkung der Rübenproduktion um x dz gerade proportional zu dieser Einschränkung ein Kapital von x mal 43,50 zu anderweitiger Verwendung frei werden, ebensowenig wie bei einer Ausdehnung des Rübenbaues um y dz das hierzu notwendige Zusatzkapital gerade y mal 43,50 betragen wird, da so gut wie immer irgendwelche Kapitalsverwendungen da sein werden, die sich nicht proportional ändern, vielmehr innerhalb gewisser Grenzen der Betriebsänderung gleich bleiben (fixes Kapital). Gewisse einmal festgelegte Kapitalsbestandteile, insbesondere solche allgemeiner Natur (z. B. Verwaltungsgebäude), werden weder durch eine Einschränkung noch auch durch völliges Aufgeben eines Betriebszweiges erspart und restlos einer anderweitigen Verwendung zwecks Erzielung eines besseren Ertragnisses zugeführt werden können; überaus häufig werden gewisse Spezialkapitalien (z. B. Schaf- und Schweinestallungen, Spezialmaschinen) entweder gar nicht oder nur mit bedeutenden Verlusten bzw. Aufwendungen in andere Kapitalsformen umgewandelt werden können, um sie zu anderweitiger Verwendung frei zu machen; sie sind mit anderen Worten zwar tatsächlich verwendetes (repartiertes) Kapital, aber für den Fall einer auf ihre Ersparung gerichteten Betriebsveränderung überhaupt nicht oder zumindest nicht in ihrem vollen Betrag freiwerdendes (Differential-)Kapital.

Es kommt somit für die Betriebskalkulation nicht auf das derzeit im Betrieb wirklich verwendete Kapital (K) oder auf das bei Durch-

führung der zu kalkulierenden Betriebsveränderungen in ihm zu verwendende Kapital (K') an, sondern auf die Differenz zwischen beiden, das Differentialkapital ($\Delta K = K - K'$) und auf das reine Erträgnis, das sich mit diesem Differentialkapital unter den jeweils vorhandenen verschiedenen Verhältnissen anderweitig erzielen ließe, den Differentialzins (ΔZ). Eine Buchhaltung, die diese erforderlichen Kalkulationsgrundlagen fertig in Gestalt von Kontenendsalden oder dergleichen liefern könnte, ist grundsätzlich undenkbar, alle einschlägigen Versuche mußten und müssen zu Fehlresultaten und Fehlschlüssen führen und konnten überhaupt nur in völliger Verkennung der hier dargelegten logischen, wirtschaftstheoretischen und praktischen Grundgedanken unternommen werden; denn die Buchhaltung, die ausschließlich auf die Erfassung des tatsächlich erfolgten Ablaufes des Landwirtschaftsbetriebes beschränkt ist, kann bestenfalls über das in diesem tatsächlich verwendete Kapital (K) Auskunft geben, keinesfalls aber fertige Ausweise über die Kapitalsgröße für den Fall einer Betriebsänderung (K') liefern, damit auch nicht über die Differenz zwischen diesen beiden Kapitalsgrößen ($\Delta K = K - K'$) und noch weniger über das voraussichtlich anderweitig zu gewinnende Erträgnis dieser Kapitalsdifferenz, den Differentialzins (ΔZ); dieser ist nicht nur rein subjektiv, von Fall zu Fall wechselnd, sondern er spielt sich außerhalb des Gebietes der Buchführung, auch außerhalb des Landwirtschaftsbetriebes ab und ist eine für die Zukunft veranschlagte Größe; diesen Dingen vermag die Buchhaltung grundsätzlich nicht zu folgen, sie vermag bloß gewisse, allerdings wichtige Hilfen bei der Ermittlung des Differentialzinses zu bieten, auf die ich hernach noch zurückkommen werde.

Dieser Sachverhalt ist aber vom Standpunkt der Praxis durchaus kein Nachteil; denn gerade durch ihn gestaltet sich die ganze für die Betriebskalkulation erforderliche Kapitals- und Zinsrechnung in den sonach außerhalb der Buchhaltung vorzunehmenden kalkulatorischen Sonderrechnungen weitaus einfacher. Das Differentialkapital (ΔK) muß in praxi gar nicht aus der kompletten Gegenüberstellung der beiden vollen Kapitalsgrößen (K und K') ermittelt werden, es ist vielmehr meist auf leichterem Weg feststellbar, nämlich ganz direkt. Der Landwirt braucht z. B., soweit die Kapitalsfrage für die Betriebskalkulation in Betracht kommt, bei der Erwägung über die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit bestimmter Betriebsveränderungen in seiner Schweinehaltung gar nicht zu wissen, wieviel Kapital er jetzt in seiner ganzen Wirtschaft oder gerade in der Schweinehaltung allein verwendet (K) und wieviel er bei der in Aussicht genommenen anderen Gestaltung der Schweinehaltung in seiner ganzen Wirtschaft oder in der Schweinehaltung allein verwenden müßte (K'); er braucht nur direkt festzustellen, was er in letzterem Fall mehr oder weniger an Kapital zu verwenden hätte (Differentialkapital). Diese Feststellung ist natürlich viel leichter zu bewerkstelligen; alle in beiden Fällen gleich bleibenden Kapitalsposten (Anteile von K und K') fallen dadurch aus der Kalkulation aus; unser Landwirt braucht z. B. gar nicht auf dem Weg

irgendeiner gekünstelten analytischen Repartierung zu ermitteln, was er etwa bisher unter dem Titel „Allgemein“ (siehe die früher angeführte Abhandlung) an Kapital in der Schweinehaltung verwendet, er muß nur festzustellen suchen, ob und wieviel er durch die neue Gestaltung mehr oder weniger an solchen allgemeinen Kapitalsaufwendungen zu machen haben wird (z. B. etwa an Beamtenwohnungen u. dgl.). Ja, noch mehr. Nicht einmal dieses Differentialkapital wird in allen Fällen und in allen seinen Teilen festgestellt werden müssen; denn nicht die Größe dieses Differentialkapitals selbst ist es ja, die letzten Endes die Betriebskalkulation interessiert, sondern, wie gezeigt, das mit dem Differentialkapital anderweitig erzielbare Reinerträgnis, der Differentialzins (ΔZ), der mit dem Differentialreinertrag (ΔR) nach der kalkulatorischen Grundformel ($\Delta Wg = \Delta R - \Delta Z$) zusammenkalkuliert werden soll; und diese Größe, der Differentialzins, ist in vielen Fällen sehr einfach zu ermitteln. Wenn z. B. in einem Betriebszweig absolutes Kapital festgelegt ist, wie etwa innerhalb gewisser Grenzen manche Stallungen in der Schweinehaltung, so brauche ich mir für die Überlegung, wie ich beim Aufgeben oder einer Umfangseinschränkung der Schweinehaltung herauskomme, nicht im entferntesten den Kopf darüber zu zerbrechen, welches Kapital ich heute in Gestalt dieser Stallungen in der Schweinehaltung investiert habe (K), noch auch darüber, welches Kapital diese Stallungen durch ihr Freiwerden repräsentieren (ΔK), sondern ich werde mir z. B. einfach sagen müssen, daß ich sie in meinem Fall vorläufig anderweitig überhaupt nicht oder nur durch sonst entbehrliche geringwertige Verwendungen ausnützen kann, d. h., es ist für ihren Kapitalswert der Differentialzins $\Delta Z = 0$, womit dieser Posten samt seiner ganzen Kapitalverwendungs- und Zinsrechnung aus der Kalkulation einfach ausfällt. Irreführend wäre dagegen die Kalkulation, wie sie, allerdings meist nur von Theoretikern, aufgemacht und auch durch eine entsprechende Buchhaltung gestützt wird: in der Schweinehaltung habe ich ein Kapital von x investiert, der Reinertrag der Schweinehaltung beträgt nur 4% dieses Kapitals, das Geld trägt mir anderwärts mehr, z. B. 6%, daher gebe ich die Schweinehaltung auf; die Enttäuschung würde einem solchen Handeln auf dem Fuß folgen: man erhielte wohl für das Kapital anderwärts 6%, aber nicht für das ganze, das vorher 4% abwarf, sondern das Kapital der Schweinehaltungen würde überhaupt null % abwerfen.

Aus dem Vorgebrachten ist ersichtlich, daß sich die kalkulatorische Kapitalverwendungs- und Zinsrechnung bei richtiger Auffassung der Dinge (das ist bei Ersetzung der repartierenden analytischen durch die differentiale organische Veranschlagung) viel einfacher gestaltet als gewöhnlich angenommen wird und daß sie schließlich ohne alle Künsteleien auf das hinausläuft, was jedem vernünftig denkenden Praktiker als selbstverständlich erscheinen muß; daß ferner alle diese Berechnungen entgegen den vielfach bestehenden Ansichten aus der Buchhaltung selbst direkt nicht entnommen werden können, vielmehr in gesonderten Kalkulationen erstellt werden müssen, die je nach dem Kalkulationsgegenstand und der jeweils

gestellten Frage von Fall zu Fall verschieden anzugehen sind und die der Landwirt nur mit Zuhilfenahme alles dessen zustandebringen kann, was er an Situationskenntnis und an landwirtschaftlich-technischen und kommerziellen Erfahrungen besitzt oder sich bei anderen zugänglich machen kann. Was die Buchhaltung hierbei an Hilfen gewähren kann, ist im wesentlichen bloß eine möglichst eingehende Evidenz über die in den abgelaufenen Wirtschaftsperioden erfolgte Beschaffung und Verwendung aller einzelnen Kapitalsbestandteile.

Fassen wir das Ergebnis für die Buchführung zusammen. Die durch Begriff und Größe des Differentialzinses umschriebene Kalkulationsphase scheidet richtiger Auffassung nach aus dem Bereich der landwirtschaftlichen Buchhaltung von vornherein aus und ist bloß Gegenstand von außerbuchmäßig durchzuführenden Berechnungen, die für jeden Fall unter sorgfältiger Berücksichtigung aller für ihn geltenden sachlichen und persönlichen Voraussetzungen gesondert aufzustellen sind. Die Buchhaltung kann und soll nur gewisse Unterlagen hierzu liefern, insbesondere eine möglichst eingehende Evidenz über die in den abgelaufenen Wirtschaftsperioden erfolgte Beschaffung und Verwendung aller einzelnen Kapitalsteile. Wegen der subjektiven, von Fall zu Fall verschiedenen anderweitigen Verwertungsmöglichkeit des Kapitals, also der fallweisen Verschiedenheit des Differentialzinses, ist jedes Rechnen mit dem sogenannten landesüblichen Durchschnittszinssatz und jede durchschnittliche Kapitalverwendungsrechnung überhaupt, somit auch die Einführung der kalkulatorischen Zinsrechnung in die Buchhaltung grundsätzlich verfehlt.

4. Differentialreinertrag und Buchführung.

Wir haben uns also hier, wo wir nur von der landwirtschaftlichen Buchführung und ihren kalkulatorischen Aufgaben zu sprechen haben, weiterhin bloß mit der anderen Phase, dem anderen Rayon, der Betriebskalkulation zu befassen, der durch die Ermittlung des abhängigen oder Differentialreinertrages (ΔR) umschrieben ist; es darf aber nie vergessen werden, daß nicht diese Reinertragskalkulation allein, sondern, wie gezeigt, deren Ergebnis im Zusammenhalt mit der Zinskalkulation in letzter Instanz kalkulatorisch entscheidet.

Im Gegensatz zu dem gutgemeinten, aber in seiner Allgemeinheit dürftigen Rat, es seien die Betriebsmaßnahmen oder Betriebszweige auf ihren Reinertrag zu prüfen, ermöglicht der Begriff des Differentialreinertrages eine ganz exakte Formulierung und Beantwortung der Frage, was die landwirtschaftliche Buchführung für die Betriebskalkulation leisten soll und leisten kann, soweit die Reinertragsrechnung in Betracht kommt. Diese Frage lautet gemäß dem Dargelegten präzise: Welche Hilfen soll und kann die landwirtschaftliche Buchführung zur Ermittlung der Größe ΔR , des Differentialreinertrages der jeweils zu kalkulierenden Betriebsmaßnahmen, geben?

Um zu einer ebenso präzisen Antwort zu gelangen, wollen wir zu-

nächst den Begriff des Differentialreinertrages ergänzen und praktisch verdeutlichen.

Ich definierte im früheren den Differentialreinertrag bestimmter Betriebsmaßnahmen vorläufig allgemein als die Differenz zwischen dem Gesamtreinertrag des Betriebes, der mit, und jenem, der ohne Durchführung dieser Maßnahmen zu erzielen ist ($\Delta R = R - R'$); in dieser Definition ist jedoch noch keine Angabe darüber enthalten, ob, wenn diese bestimmten Maßnahmen durchgeführt oder unterlassen werden, auch irgendwelche sonstige Änderungen im Betrieb damit verbunden sind oder nicht; ob also die beiden Wirtschaftsabläufe, die mit ihrem Gesamtreinertrag einander gegenüber gestellt werden, sich nur hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen, um deren Differentialreinertrag es sich handelt, voneinander unterscheiden oder ob gleichzeitig auch die Änderung anderer Betriebsmaßnahmen in den Bereich der Erwägung fällt. Diese Verschiedenheit führt zu der Unterscheidung zwischen absolutem und relativem Differentialreinertrag.

Der absolute Differentialreinertrag bestimmter Maßnahmen ist jene Veränderung des Gesamtreinertrages, die von dem Wegfall oder Hinzutreten dieser Maßnahmen bei Konstanz aller übrigen Betriebsmaßnahmen abhängt, also unter der Voraussetzung, daß alle übrigen Betriebsmaßnahmen unverändert bleiben. Diese Voraussetzung entspricht der strengen Anwendung der logischen Differenzmethode (s. S. 37) — alles bleibt unverändert, geändert werden nur die von der Kalkulation zu beurteilenden bestimmten Maßnahmen; der auf dieser Voraussetzung beruhende absolute Differentialreinertrag spielt praktisch überall dort eine Rolle, wo es tatsächlich in Betracht kommt, wirklich nur diese Maßnahmen zu unterlassen oder durchzuführen; ein beiläufiges Beispiel wäre etwa die Vornahme oder Unterlassung einer bestimmten Kunstdüngung oder Kraftfuttergabe.

Dieser absolute Differentialreinertrag bleibt aber unwirklich oder, wie gleich zu zeigen sein wird, nur ein Durchgangsstadium der Kalkulation, wenn es praktisch gar nicht in Betracht kommt, die von der Kalkulation betrachteten Maßnahmen unter Beibehaltung aller übrigen zu unterlassen, also dann, wenn z. B. für den Fall ihrer Unterlassung irgendwelche Ersatzmaßnahmen an ihre Stelle zu treten hätten. So hat es für sich allein z. B. wenig praktischen Sinn, den absoluten Differentialreinertrag des Maßnahmenkomplexes „Betriebszweig Ochsenmastung“ — oder eines bestimmten größeren Umfangsteiles desselben — zu ermitteln, wenn evident ist, daß man beim Aufgeben der Ochsenmastung — oder ihrer wesentlichen Einschränkung — zwecks Düngergewinnung und Verwertung des in der Wirtschaft produzierten Strohs und Futters eine andere Viehhaltung, z. B. eine entsprechend größere Jungviehhaltung oder eine stärkere Milchviehhaltung, an die Stelle dieser Mastung setzen müßte. Diesfalls wird der differentiale Vergleich des Betriebsreinertrages besser gleich direkt zwischen den Wirtschaftsabläufen „Betrieb mit einem bestimmten Umfang der Ochsenmastung“ und „Betrieb mit einem bestimmten Umfang von Jungviehhaltung anstatt jener Ochsenmastung“ vorzunehmen sein, d. h., der von der Ochsenmastung

abhängige Differentialreinertrag wird relativ, in seinem Verhältnis zur Jungviehhaltung, festgestellt. Auf eine übersichtliche Formel gebracht, ist also der relative Differentialreinertrag (ΔR_{M-J}) der Mastung (M) gegen die Jungviehhaltung (J) gleich der Differenz zwischen dem gesamten Betriebsreinertrag R_M , der bei Durchführung der Mastung zu erwarten ist, und zwischen dem Gesamtreinertrag R_J , welcher bei der in bestimmtem Umfang vorgenommenen Ersetzung der Mastung durch die Jungviehhaltung samt allen hierzu nötigen Begleitmaßnahmen voraussichtlich zu erzielen ist: $\Delta R_{M-J} = R_M - R_J$.

Es ist klar, daß dieser relative Differentialreinertrag begrifflich und rechnerisch auf den absoluten aufgebaut ist: der relative Differentialreinertrag ist nichts als die Differenz zweier absoluter Differentialreinerträge und kommt einfach dadurch zustande, daß der unwirkliche, praktisch nicht in Betracht kommende Zustand der Wirtschaft, bei dem weder die Mastung noch die Jungviehhaltung geführt wird, als Vergleichsstation übersprungen wird; das Ergebnis muß theoretisch dasselbe bleiben, ob man nun einerseits den Betrieb mit Mastung dem ohne Mastung (aber auch ohne Jungviehhaltung), andererseits den Betrieb mit Jungviehhaltung dem ohne Jungviehhaltung (aber auch ohne Mastung) gegenüberstellt und dann die beiden hieraus resultierenden Größen (d. h. den absoluten Differentialreinertrag der Mastung und den der Jungviehhaltung) miteinander zum Vergleich bringt — oder ob man direkt den Betrieb mit der Mastung und jenen mit der Jungviehhaltung anstatt der Mastung gegeneinanderstellt. Praktischer aber ist der letztere Weg, was bei Erörterung der einschlägigen Bewertungsfragen gezeigt werden wird (s. Kap. VI, Abschn. 6).

Es ist selbstverständlich, daß jede bestimmte Maßnahme oder jeder bestimmte Maßnahmenkomplex im allgemeinen mehrere verschiedene relative Differentialreinerträge haben muß, je nach dem, welche anderen Maßnahmen als Vergleichsrelation herangezogen werden; so kann man den relativen Differentialreinertrag der Mastung nicht nur in bezug auf die Jungviehhaltung, sondern z. B. auch in bezug auf eine ebenfalls zum Ersatz in Betracht kommende Milchviehhaltung bestimmten Umfanges feststellen und in beiden Fällen wird im allgemeinen der Mehr- oder Minderreinertrag der Mastung gegenüber der Ersatzmaßnahme ein anderer sein. Von allen überhaupt vorhandenen relativen Differentialreinerträgen einer Maßnahme ist nun für deren endgültige wirtschaftliche Beurteilung letzten Endes derjenige entscheidend, der sich auf die günstigste Vergleichsrelation bezieht: wenn z. B. der Ersatz der Mastung durch die Milchviehhaltung einen größeren Gesamtreinertrag verspricht als der Ersatz durch die Jungviehhaltung, dann wird für die Frage, ob die Mastung aufzugeben sei oder nicht, nicht ihr relativer Differentialreinertrag gegen die Jungviehhaltung, sondern jener gegen die Milchviehhaltung maßgebend sein; die Entscheidung, ob eine bestimmte Maßnahme beizubehalten ist oder nicht, kann eben in letzter Instanz nicht auf den wirtschaftlichen Vergleich mit irgendeiner anderen zur Ersetzung tauglichen Maßnahme gegründet werden, sondern nur auf den Vergleich mit der besten Ersatzmaßnahme. Dieser

wirtschaftlich entscheidende oder relevante relative Differentialreinertrag einer Maßnahme ist somit die Differenz zwischen dem Gesamtreinertrag des Betriebes, der mit, und jenem, der ohne Durchführung dieser Maßnahme zu erzielen ist, jedoch unter der Voraussetzung, daß ebenso wie im ersteren auch im letzteren Fall alles übrige im ganzen Betrieb wieder wirtschaftlich zweckmäßig eingerichtet wird, d. h., bei Unterlassung jener Maßnahme alle jene Veränderungen (insbesondere die Einführung von Ersatzmaßnahmen) durchgeführt werden, die zum höchsten diesfalls erzielbaren Gesamtreinertrag führen.

Stellen wir die aus diesen Betrachtungen sich ergebende begriffliche Spezifikation des Differentialreinertrages zusammen, so erhalten wir folgende Übersicht: jeder Differentialreinertrag einer nach Art und Umfang bestimmten Betriebsmaßnahme (oder eines bestimmten Maßnahmenkomplexes) ist die von der Durchführung oder Unterlassung dieser Maßnahme abhängige Veränderung des gesamten Betriebsreinertrages, also die Differenz zwischen jenem Gesamtreinertrag, der bei Durchführung, und zwischen jenem, der bei Unterlassung dieser Maßnahme zu erzielen ist; die konkrete Größe des Differentialreinertrages fällt aber verschieden aus, je nach dem, welche Gestaltung der übrigen Betriebsmaßnahmen für den Fall der Unterlassung jener betrachteten bestimmten Maßnahme ins Auge gefaßt wird: bleiben alle übrigen Maßnahmen unverändert, so erhält man den absoluten Differentialreinertrag; werden diese übrigen Maßnahmen in der einen bestimmten Art abgeändert, so erhält man einen, werden sie in anderer Art abgeändert, einen anderen relativen Differentialreinertrag; und werden sie schließlich so geändert, wie es für den Ausfall des Gesamtreinertrages bei Unterlassung der kalkulierten Maßnahmen, deren Differentialreinertrag festzustellen ist, am günstigsten ist, so erhält man jenen relativen Differentialreinertrag, der für die wirtschaftliche Beurteilung der kalkulierten Maßnahmen letzten Endes entscheidend, wirtschaftlich relevant ist.

Es wäre weit gefehlt, in diesen Begriffsfassungen etwa eine terminologische Spielerei erblicken zu wollen. Sie sind zunächst für die Theorie unerlässlich, um alle Reinertragsgrößen, die bei der differentialen organischen Kalkulation auftreten, von den analytischen eindeutig abzugrenzen und damit endlich klare Ordnung zu schaffen; es wäre meines Erachtens unehrlich und verkehrt, Dinge einfacher darzustellen als sie nun einmal in Wirklichkeit sind, sie können nur durch ihre volle Auflösung entwirrt werden. Die Reinertragsvergleiche, die in den vorstehenden Begriffsfassungen des Differentialreinertrages niedergelegt sind, sind aber auch praktisch von größter Wichtigkeit, weil die Vergleichsergebnisse, deren kürzester Ausdruck der Differentialreinertrag ist, in der praktischen Betriebsrechnung auf Schritt und Tritt auftreten. Ich muß mich an dieser Stelle mit dem Hinweis darauf begnügen, daß mit diesem Gegenstand ganz unmittelbar konkrete Fragen der praktischen Gestaltung der landwirtschaftlichen Buchführung und Betriebskalkulation zusam-

menhängen, was im 6. Abschnitt des VI. Kapitels zur Sprache kommen wird.

Die praktische Folgerichtigkeit der allgemeinen differentialen Grundformel für die Reinertragskalkulation ($\Delta R = R - R'$), zugleich aber — worauf es hier ankommt — die Wege, die von der Buchhaltung zu ihr leiten, erkennt man, wenn man diese Formel im einfachen Sinn des wirtschaftlichen Alltags auseinanderlegt. Versetzen wir uns in die Lage eines praktischen Wirtes, der eine bestimmte Betriebskalkulation vor hat, also entscheiden will, ob irgendwelche bestimmte Maßnahmen in seinem Betrieb zweckmäßig sind oder nicht, gleichgültig, ob diese Maßnahmen nur eine geringere oder aber eine umfassendere Veränderung seiner Betriebsführung bedeuten. Es gibt für ihn nur einen Weg zur vernunftmäßigen und sicher vollständigen Erlangung einer solchen Entscheidung. Der Landwirt muß

1. feststellen, welcher Gesamtreinertrag in seinem ganzen Betrieb erzielt wird oder erzielt würde, wenn die zur Frage gestellten Betriebsmaßnahmen durchgeführt werden (ich nannte oben diese Größe des Gesamtreinertrages R);

2. denjenigen Gesamtreinertrag feststellen, den der Betrieb liefert, wenn die betreffenden Betriebsmaßnahmen nicht durchgeführt werden (das ist in unserer Formel R');

3. diese beiden Gesamtreinertragsgrößen (R und R') einander vergleichend gegenüberstellen.

Diese Gegenüberstellung liefert dem Landwirt dann die gehörige Grundlage für das von ihm gesuchte Urteil über die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit der zur Frage gestellten Betriebsmaßnahmen, soweit der Betriebsreinertrag in Betracht kommt; das zahlenmäßige Ergebnis dieser Gegenüberstellung aber ist eben die Differenz zwischen den beiden verglichenen Größen (R und R') des Gesamtreinertrages, der Differentialreinertrag der kalkulierten Maßnahmen ($\Delta R = R - R'$).

Diese kalkulatorisch entscheidende Reinertragsgröße aber, den Differentialreinertrag der jeweils kalkulierten Betriebsmaßnahmen, kann die Buchhaltung direkt überhaupt nicht angeben.

Diese für das prinzipielle Verhältnis zwischen Betriebskalkulation und Buchführung — und zwar nicht nur in der Landwirtschaft — ganz entscheidende Erkenntnis ergibt sich aus folgenden Erwägungen. Der Differentialreinertrag resultiert aus der rechnerischen Gegenüberstellung von zwei verschiedenen Größen des Gesamtreinertrages des Betriebes (R und R'), die bei verschiedener Gestaltung der Betriebsführung, einmal mit und einmal ohne Durchführung der kalkulierten Betriebsmaßnahmen, erzielbar sind; die Buchhaltung aber kann grundsätzlich stets nur eine einzige Gestaltung der Betriebsführung in sich enthalten, nämlich für den ganz bestimmten, in der betreffenden Rechnungsperiode tatsächlich vor sich gegangenen Ablauf des Wirtschaftens: der gedankliche Weg der Differenzbildung, den die Betriebskalkulation zu gehen hat, ist der Buchführung verschlossen. Die Buchhaltung der abgelaufenen Periode kann darüber

referieren, wie sich z. B. der Gesamtreinertrag bisher ohne eine in Erwägung gezogene Verstärkung der Kunstdüngung gestaltete, nicht aber ausweisen, wie er sich bei künftiger Durchführung dieser verstärkten Düngung stellen würde, und natürlich noch weniger, welches die Differenz zwischen diesen beiden Reinerträgen ist. Es fehlen — und das kann nicht genug betont werden — in der Buchhaltung selbst nicht nur die sachlichen Unterlagen, sondern einfach der logische Raum für einen solchen kalkulatorischen Differenznachweis. Die Buchhaltung kann von den zwei Größen des Gesamtreinertrages (R und R'), aus denen der kalkulatorisch entscheidende Differentialreinertrag ($\Delta R = R - R'$) zu rechnen ist, bestenfalls eine angeben; nämlich in allen jenen, in der Praxis allerdings meist vorkommenden Fällen, in denen die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit von Betriebsmaßnahmen im Vergleich zu der bisherigen, ohne diese Maßnahmen stattgehabten Betriebsführung zu kalkulieren ist; da ist die eine der beiden von der Betriebskalkulation einander gegenüberzustellenden Größen des Gesamtreinertrages der bisher tatsächlich erzielte Gesamtreinertrag des Betriebes (auch das jedoch nur unter der Voraussetzung, daß sich die Geldwerte der einzelnen Produkte und Produktionsmittel nicht ändern, s. das Folgende) und diesen gibt ja die Buchhaltung an. Oft kann aber natürlich die Buchhaltung nicht einmal eine der zu vergleichenden Reinertragsgrößen angeben, nämlich immer dann, wenn zwei Gestaltungen des Wirtschaftens miteinander kalkulatorisch zu vergleichen sind, die beide von der bisherigen Wirtschaftsweise abweichen, wie es z. B. bei einer Betriebskalkulation der Fall ist, die, während bisher sehr wenig Kunstdünger verwendet wurde, eine mittelstarke Düngung mit einer sehr starken in bezug auf die Wirtschaftlichkeit vergleichen will.

Es muß also, da die Buchführung das nicht leisten kann, die Betriebskalkulation entweder beide miteinander zu vergleichenden Größen des Betriebsreinertrages (R und R') oder — in den vorhin angedeuteten Fällen — mindestens eine derselben in gesonderter Rechnung außerhalb der Buchhaltung ermitteln; d. h., die vollständige Kalkulation hat, je nach der Lage des Falles, eine oder zwei Betriebsbilanzen außerbuchmäßig zu erstellen, um aus ihnen die zu erwartenden Größen des gesamten Betriebsreinertrages (R und R') und weiter aus deren Gegenüberstellung den Differentialreinertrag der jeweils zu kalkulierenden Betriebsmaßnahmen zu errechnen.

Für die konkrete Erstellung dieser kalkulatorischen, d. h. für eine künftige Periode geltenden Bilanzen gäbe es an sich, wie für jede Bilanz, nach dem heutigen Stand unseres Wissens zwei Wege, und zwar eben jene, die die doppelte Buchführung bei ihrer zweifachen Errechnung des Betriebsreinertrages für die abgelaufenen Perioden anwendet und die ich früher (s. S. 8ff.) durch die Formeln I: $R = S - G$ (Reinertrag = Schlußvermögen weniger Anfangsvermögen) und II: $R = E - A$ (Reinertrag = Erträge weniger Aufwände) ausdrückte. Die Bilanzaufstellung für eine künftige Periode nach der bloßen Formel I auf dem Wege der direkten Inventuraufnahme (Vermögensbilanz) kommt nicht in Betracht,

da eine solche Aufnahme künftiger Bestände nicht möglich ist. Somit bleibt für die kalkulatorische Bilanz aufstellung nur der zweite Weg gangbar, nämlich die Ermittlung des bei der jeweils kalkulierten Wirtschaftsweise künftig zu erwartenden Gesamtreinertrages der Wirtschaft auf dem Wege der Erfolgsbilanz, nach der Formel II: $R = E - A$; dieser Weg läuft darauf hinaus, den bei der jeweils ins Auge gefaßten künftigen Gestaltung des Wirtschaftens zu erwartenden Gesamtreinertrag des Wirtschaftsbetriebes in demselben Vorgang rechnerisch aufzubauen, in dem er in Wirklichkeit entstehen wird: das ist aus allen einzelnen Erträgen und aus allen einzelnen Aufwänden, die in sämtlichen Teilen der Wirtschaft bei der von der Kalkulation ins Auge gefaßten Wirtschaftsweise zu erwarten sind. Den Anschlag aller dieser einzelnen künftig zu erwartenden Erträge und Aufwände seines Betriebes aber kann der Landwirt ebenso wie jeder andere kalkulierende Wirtschaftler immer nur aus dem Zusammenhalt einer ganzen Fülle technischer und wirtschaftlicher, theoretischer und empirischer Kenntnisse mit der speziellen Kenntnis dessen schöpfen, was bei den verschiedenen, von Jahr zu Jahr mehr oder weniger abgeänderten Voraussetzungen und Maßnahmen des Wirtschaftens sich an Erträgen und Aufwänden in seinem und in anderen ähnlichen Betrieben zugetragen hat. Und dieses kalkulatorische Rüstzeug, die Kenntnis aller einzelnen Erträge und Aufwände des Betriebes, so weit beizustellen als es für die Kalkulation jeweils erforderlich ist — das ist der oberste Anspruch, den die Betriebskalkulation an die Buchführung stellt; nicht aber die Errechnung irgendwelcher Teilreinerträge einzelner Betriebszweige oder dergleichen innerhalb der Buchhaltung, die, wie früher nachgewiesen wurde, nicht nur für eine exakte Kalkulation bedeutungslos, sondern sogar vielfach irreführend sind.

Nun ist aber — ein außerordentlich wichtiger Punkt, der so oft übersehen wird — mit der Evidenzhaltung der Geldbeträge der Erträge und Aufwände in der Buchhaltung für die Betriebskalkulation noch nicht alles, oft auch gar nichts getan. Ganz abgesehen davon, daß diese Geldwerte ja, wovon noch zu sprechen sein wird, bei vielen Posten nicht wirklich existent und daher nicht ermittelbar sind, kann und soll nämlich die Buchführung überhaupt nur mit jenen Geldwerten rechnen, die der Vergangenheit angehören, das ist eben den betreffenden abgelaufenen Perioden, die in der Buchhaltung niedergelegt sind. In aller Regel aber ändert sich (teils wegen der Veränderung des Wertes des Geldes selbst, teils wegen sonstiger wirtschaftlicher Veränderungen) der Preisstand der vom Landwirt zu verkaufenden Produkte und der von ihm anzukaufenden Produktionsmittel oder er kann sich wenigstens ändern, und mit ihm die Geldwerte der Erträge und Aufwände, aus denen der Betriebsreinertrag entsteht. Somit hat die Betriebskalkulation, die ausnahmslos mit künftigen Geldwerten rechnen muß (nämlich mit jenen, die für die ins Auge gefaßten Kalkulationsperioden zu erwarten sind), grundsätzlich mit anderen Geldwerten zu rech-

nen als die Buchführung. Wie weit die Kalkulation überhaupt Geldwerte für die einzelnen Erträge und Aufwände zu veranschlagen hat, ist eine Frage, die in anderem Zusammenhang zu erörtern sein wird; soweit sie aber solche Bewertungen vorzunehmen hat, kann sie zu den für sie maßgeblichen Geldbeträgen für die zu bewertenden Posten nur dadurch kommen, daß sie deren Naturalgrößen oder Mengenbeträge (Stücke, Zentner, Kilogramm, Liter, Kubikmeter usw.) mit den für die kalkulierte künftige Periode zu erwartenden Geldwerten der Mengeneinheit multipliziert. Es ist daher eine unerläßliche Forderung, daß die Buchhaltung die Naturalgrößen oder Mengenbeträge der einzelnen Erträge und Aufwände planmäßig und vollständig aufzeichnet, damit die Kalkulation aus diesen Aufzeichnungen auf die künftig zu erwartenden Mengenbeträge von Ertrag und Aufwand schließen kann. Unterbleibt dieses bücherliche Festhalten der Naturalgrößen, wäre das, was die Buchführung an Kenntnis von Erträgen und Aufwänden vermittelt, nur in Geldbeträgen festgelegt und zur Evidenz gebracht, so würde die Betriebskalkulation bei Zugrundelegung dieser Zahlen so gut wie immer in dem einen oder anderen Punkt falsch rechnen oder gar — die Kriegs- und Nachkriegsjahre haben uns nicht wenige solche Fälle gezeigt — eines Tages überhaupt die Buchhaltung beiseite legen oder deren sämtliche Unterlagen noch einmal vornehmen müssen, um das Versäumte nachzuholen, nämlich die Naturalgrößen der einzelnen Erträge und Aufwände aufzuzeichnen. Das muß also schon von vornherein in zweckdienlicher Art geschehen, denn es handelt sich dabei, wie wenige ganz simple Überlegungen zeigten, um ein unumgängliches Erfordernis, mit dessen Erfüllung oder Vernachlässigung die Buchhaltung als Hilfsmittel der Kalkulation einfach steht oder fällt.

Es ist unsere Pflicht, die Untersuchungsergebnisse in allen Stadien mit den Gedankengängen der Praxis, des wirtschaftlichen Alltags, prüfend zu vergleichen. Im vorigen wurde gezeigt, daß die differentiale Erfassung des Reinertrages sich mit der gedanklichen Vorgangsweise der praktischen Vernunft deckt, daß sie im Grunde nichts ist als die Beantwortung der selbstverständlichen Frage, die sich jeder vernünftige Mensch bei jeder Handlung vorzulegen hat: „Wie fällt der ganze Zweck meines Handelns aus, wenn ich so, und wie, wenn ich anders handle?“; einige weitere aus der Praxis genommene Beobachtungen mögen nun dartun, daß die hier entwickelte Reinertragsrechnung, wie früher behauptet wurde, tatsächlich zur organischen werden und bei sachlich vollständiger Durchführung zur Veranschlagung des Gesamtertrages nach dem Schema der Erfolgsbilanz führen muß.

Eine jede einzelne bestimmte Wirtschaftsmaßnahme, auf die der kalkulierende Landwirt seine Erwägungen richtet, setzt an einem bestimmten Punkt der Wirtschaftsführung, in einem bestimmten Produktionsprozeß, äußerlich: in einem bestimmten Betriebszweig, ein und besteht in aller Regel zunächst in einer direkten Veränderung der an diesem Punkt bisher — d. h. ohne die zu kalkulierende bestimmte Maßnahme — aufgewendeten Kosten, sie bedeutet ein Mehr oder Weniger

ger des bisher an diesem Punkt gemachten Aufwandes. Durch diese Aufwandveränderung wird dann zunächst eine Veränderung, ein Mehr oder Weniger, des an diesem Punkt entstehenden Produktionsertrages ausgelöst; die Veränderung dieser einen bestimmten Aufwandposition und dieser einen bestimmten Ertragsposition bewirkt natürlich auch eine Veränderung des Gesamtreinertrages des ganzen Wirtschaftsbetriebes. Nun erweitert sich aber der Kreis dieser Veränderungen in aller Regel schon ganz von selbst. Eine gewisse Einzelmaßnahme wird im allgemeinen nicht nur an dem Punkt, an dem sie einsetzt, Veränderungen in Ertrag und Aufwand hervorrufen, sondern es werden sich ganz von selbst, ohne besonderes Zutun des Wirtschafters, bei Durchführung dieser Maßnahme noch andere Einzelposten von Aufwänden und Erträgen ändern müssen; wer — um nur ein ganz schematisches Beispiel zu geben — seine Zuckerrübe mit stärkerer Phosphatdüngung versehen will, kann nicht nur die Kosten für den Ankauf von Phosphat, er muß auch den Aufwand an Löhnen und Gespannarbeit für dessen Streuen usw. erhöhen; er wird vermutlich nicht nur den Ertrag seiner Rübe, sondern auch die Erträge der Nachfrüchte erhöhen und dergleichen mehr. Nun kommt aber zu der dargelegten noch eine — natürlich wieder je nach Lage des Falles mehr oder weniger ausgedehnte — Reihe von weiteren Erträgen und Aufwänden dazu, die bei Vornahme der betrachteten bestimmten Betriebsmaßnahme abgeändert werden müssen, wenn wirklich rationell vorgegangen werden soll. Um das wieder an einem Beispiel darzutun: Ein Landwirt, der seiner Rübe bloß die Phosphatgabe erhöhen wollte, ohne zugleich ein bestehendes vitales Bedürfnis nach Stickstoff, Kali oder anderer Düngung verhältnismäßig zu befriedigen, würde wohl von der Phosphatdüngung allein vergeblich höhere Erträge erwarten; ebenso wäre es nicht von vollem Erfolg begleitet, die Rübe reichlich mit Düngung zu versehen, wollte man nicht mit ihrer Kultur gleichen Schritt halten usw.; „das günstigste Wirkungsverhältnis der Produktionsfaktoren“ im Sinne Aereboes herstellen, bedeutet für den Gesichtspunkt, von dem aus wir die Sache augenblicklich zu betrachten haben: bei der wirtschaftlichen Erwägung einer bestimmten Einzelmaßnahme auch alle anderen Maßnahmen in Erwägung ziehen, die rationellerweise mit ihr Hand in Hand gehen müssen. Das heißt aber wieder nichts anderes, als den Kreis von einzelnen Erträgen und Aufwänden, die schon bei der wirtschaftlichen Beurteilung einer bestimmten einzelnen Maßnahme hinsichtlich ihrer Veränderungen zu erheben und zu berücksichtigen sind, noch mehr erweitern. Wie weit der Kreis jeweils reicht, welche einzelnen Aufwände und Erträge sich durch die jeweils betrachteten Maßnahmen wirklich verändern, das läßt sich mit Sicherheit vollständig nur dann feststellen, wenn man eben alle einzelnen Erträge und Aufwände auf der ganzen Linie des Betriebes darauf hin betrachtet, ob sich nicht durch die gerade ins Auge gefaßten Maßnahmen eine Veränderung auch an ihnen ergibt. Nun kann aber die Feststellung der Veränderung von bestimmten Erträgen und Aufwänden bei Vornahme bestimmter Wirtschaftsmaßnahmen

rechnerisch nicht anders vorgenommen werden als: a) durch die Feststellung der Größen, welche diese Erträge und Aufwände haben, wenn die betreffenden Maßnahmen durchgeführt werden, b) durch Feststellung derjenigen Größen dieser Erträge und Aufwände, die sie im Falle der Unterlassung jener Maßnahmen haben und c) durch den Vergleich dieser beiderlei Größen; und wird, wie eben erwähnt, um die Gewähr voller Sicherheit in der Erfassung aller möglichen Veränderungen an Ertrag und Aufwand zu haben, diese Veränderungsfeststellung, dieses differentiale Vergleichen, auf alle Erträge und Aufwände des ganzen Betriebes erstreckt, so läuft sie auf die differentiale Gegenüberstellung aller Erträge und Aufwände, d. i. aber des gesamten Betriebsreinertrages für den Fall der Durchführung der betrachteten Maßnahmen einerseits und für den Fall ihrer Unterlassung andererseits hinaus; das ist aber nichts anderes als die hier entwickelte und vertretene Grundformel der organischen Betriebskalkulation, in Ansehung des Betriebsreinertrages repräsentiert durch Begriff und Größe des Differentialreinertrages $\Delta R = R - R'$. Daß diese Rechnung auf das organische Ganze des Wirtschaftsbetriebes und seines Erfolges natürlich dann erst recht am Platz ist, wenn von vornherein als Gegenstand der Betriebskalkulation nicht einzelne Maßnahmen, sondern eine durchgreifende Reorganisation des Betriebes in Betracht kommt, ist selbstverständlich.

Der planmäßige und mit Sicherheit sachlich vollständige Rechnungsvorgang der Betriebskalkulation — gleichgültig wie groß der Komplex von Maßnahmen ist, der sie veranlaßt, — ist also stets: Ermittlung und Gegenüberstellung zweier Gesamtreinerträge des Landgutsbetriebes bei verschiedener Anordnung des Wirtschaftens (R und R') aus allen einzelnen Roherträgen und Aufwänden. Wenn die kalkulatorischen Gedankengänge des praktischen Landwirts sich regelmäßig — und zwar ohne deshalb stets mangelhaft zu sein — kürzer ausnehmen und sehr häufig auch von dem umsichtigen Rechner eine solche abgekürzte Rechnung an Stelle der vollständigen gemacht werden darf, so kommt das daher, daß bei der von der Kalkulation in Betracht gezogenen Durchführung bestimmter neuer Maßnahmen eben nicht alle einzelnen Erträge und Aufwände des ganzen Betriebes sich verändern, sondern nur eine gewisse Anzahl, mehrere oder weniger von ihnen, je nach Lage des Falles; mathematisch ausgedrückt sind also im Minuend (R) und Subtrahend (R') der kalkulatorischen Differenzrechnung des Reinertrages ($\Delta R = R - R'$) jeweils eine größere oder kleinere Zahl von Erträgen und Aufwänden unverändert, gleich groß; und man kommt zum selben Ergebnis (ΔR), wenn man diese in der Differenzrechnung nur durchlaufenden Posten aus der Kalkulation wegläßt und eben nur die veränderten einzelnen Erträge und Aufwände einander gegenüberstellt. Aber die volle Gewähr dafür, daß wirklich alle veränderten Erträge und Aufwände erfaßt werden, bietet nur eine sorgfältige Umschau im ganzen Bereich des Betriebes, also die Einbeziehung aller einzelnen Erträge und Aufwände in die Betrachtung; ganz besonders in dem so vielfältigen und von mannigfachen gegenseitigen Beziehungen

durchzogenen Landwirtschaftsbetrieb ist eine solche lückenlose Umschau noch notwendiger als anderwärts.

Ob die kalkulatorische Rechnung in den einzelnen konkreten Fällen der Praxis nun tatsächlich als Gegenüberstellung der vollständigen Reinerträge des ganzen Betriebes oder in leichter übersehbaren Fällen unter Weglassung der unveränderten Posten von Ertrag und Aufwand in der im vorstehenden angedeuteten abgekürzten Weise durchgeführt wird, ist für die Schlußfolgerungen, die wir für unseren Gegenstand zu ziehen haben, d. h. für den grundlegenden Anspruch der Betriebskalkulation an die Buchführung, gleichgültig; dieser bleibt in jedem Fall: die Vermittlung einer möglichst eingehenden Kenntnis aller einzelnen Erträge und Aufwände des Betriebes. Auch wenn im einzelnen Kalkulationsfall bei Einhaltung eines abgekürzten Verfahrens nur wenige Posten von Ertrag und Aufwand zu veranschlagen sein mögen, so muß die Kenntnis der einzelnen Erträge und Aufwände doch in ihrem weitesten überhaupt erreichbaren Umfang jederzeit bereit stehen; es läßt sich gar nicht vorhersehen, was davon jeweils gerade gebraucht werden wird; der rationelle Wirt kalkuliert immer: sogar wenn er an der bestehenden Wirtschaftsweise augenblicklich nichts zu ändern vor hat, bedarf auch das, was er in ihrem Geleise tut, Schritt bei Schritt der steten Prüfung daraufhin, ob nicht etwa Besseres an seine Stelle zu treten habe.

5. Betriebskalkulation und Buchführung.

Die in den vorangegangenen Abschnitten durchgeführte Umschau zeigte, daß sowohl die konkreten Rechnungsposten als auch die logische Einstellung der Betriebskalkulation grundsätzlich und allgemein von denen der Buchführung verschieden sind.

Die Kalkulation hat den Zins des jeweils beteiligten Kapitals als Gegenposten zum Reinertrage zu veranschlagen; die von der Kalkulation zu veranschlagende Zinsgröße kann bei korrekter und wahrheitsgetreuer Erfassung der Dinge in der Buchhaltung keine Aufnahme finden; das wurde im 3. Abschnitt bewiesen.

Für die von ihr vorzunehmenden Reinertragsanschläge hat die Kalkulation Erträge und Aufwände zu veranschlagen. Die Naturalgrößen oder Mengenbeträge dieser Posten sind, weil ja die Kalkulation im allgemeinen auf Veränderungen gegenüber dem bisherigen Wirtschaftsablauf gerichtet ist, stets mindestens in einer oder der anderen Position von den in der Vergangenheit aufgetretenen Mengenbeträgen, die die Buchhaltung referieren kann, verschieden. Verschieden sind im allgemeinen auch die Geldwerte dieser Posten, die die Kalkulation, und jene, die die Buchführung einzusetzen hat; wieder deshalb, weil die erstere ausnahmslos mit künftigen, in der kalkulierten Periode zu erwartenden, die letztere aber mit den in der Vergangenheit tatsächlich vorhanden gewesenem Geldwerten zu rechnen hat. Betriebskalkulation

ist eben Wirtschaftsrechnung für die Zukunft, Buchhaltung für die Vergangenheit.

In Ansehung der allgemeinen logischen Einstellung schließlich hat die Entwicklung der exakten Kalkulationsformel gezeigt, daß für die Aufnahme ihres differentialen Inhaltes der logische Raum in der Buchhaltung überhaupt fehlt.

Die grundsätzliche Scheidung von Buchführung und Betriebskalkulation ist demnach logisch und praktisch unabweislich. Was die Buchhaltung für die Zwecke der Betriebskalkulation liefern kann, sind lediglich Hilfen, zwar außerordentlich wichtige und unentbehrliche Rechenbehelfe, aber doch nur Behelfe und Unterlagen, nicht aber fertige kalkulatorische Zahlen; jede Bemühung einer äußeren und inneren Vereinigung des Rechnungswerkes beider Wirtschaftsrechnungen, wie sie so oft bewußt oder unbewußt in Lehrbüchern und in der Praxis versucht worden ist, muß unweigerlich scheitern.

So entmutigend diese negative Erkenntnis vielleicht auf den ersten Blick erscheint, sie führt dennoch zu positivem Gewinn: es muß sich meiner Erfahrung und festen Überzeugung nach als außerordentlich förderlich erweisen, daß eine strenge und vorurteilsfreie Betrachtung die Ansprüche, welche die Betriebskalkulation an die Buchführung zu stellen hat, klar umgrenzt, dadurch die Buchführung von allem kostspieligen, überflüssigen und schädlichen Beiwerk ein für allemal befreit und ihr gerade deshalb sowohl in Ansehung der Betriebskalkulation als auch ihrer sonstigen Zwecke zu erfolgreicherer Mitwirkung und Geltung verhilft als bisher.

Aber auch für die Betriebskalkulation ergibt sich aus den Untersuchungen der vorangegangenen Abschnitte ein Gewinn. Es hat sich herausgestellt, daß trotz der Verschiedenheit der Verrechnungsposten und trotz der Verschiedenheit, die durch den differentialen Kalkül gegeben ist, in der Art der vorzunehmenden Reinertragsrechnungen eine völlige Gleichartigkeit zwischen Buchführung und Betriebskalkulation besteht, und zwar in folgender Hinsicht: diese Rechnungen sind hüben und drüben, auf Seite der Betriebskalkulation und auf Seite der Buchführung, Gesamtreinertragsrechnungen; an diesem grundlegenden Prinzip ändern Abkürzungen nichts, die bei der praktischen Durchführung fallweise möglich sind. Deshalb kann die Betriebskalkulation für die Berechnung der Glieder R und R' ihrer Reinertragsformel $\Delta R = R - R'$ dieselben Wege einschlagen, welche die Buchführung bei ihrer Reinertragsberechnung geht; damit können alle Vorteile, insbesondere in Ansehung der Bewertungsfragen, die sich aus der Einstellung auf die Gesamtreinertragsrechnung im Gegensatz zu den analytischen Berechnungen von Sonderreinerträgen für die Buchführung ergeben, auch auf die Kalkulation angewendet werden. Diese auf einer Synthese der Erfolgsposten beruhenden Vorteile werden im VI. Kapitel näher dargelegt werden. Ich werde also nochmals auf die Betriebskalkulation zurückkommen, um zu zeigen, wie die differentiale organische Kalkulation bei ihrer konkreten Ausrechnung zur synthetischen wird.

6. Positive Ergebnisse für die Buchführung.

Als Antwort auf die in diesem Kapitel aufgeworfene Frage nach den Anforderungen der Betriebskalkulation an die Buchführung des Landwirtschaftsbetriebes ergibt sich somit, kurz zusammengefaßt, folgendes.

Um der Kalkulation für ihre Rechnungen alle möglichen Hilfen zu geben, hat die Buchführung des Landwirtschaftsbetriebes:

1. an Reinertragsrechnung nur die Berechnung des Gesamtreinertrages des ganzen Betriebes vorzunehmen, aber keinerlei Sonderberechnungen von Teilreinerträgen für die einzelnen Betriebszweige;

2. alle einzelnen Roherträge und Aufwände des Betriebes nachzuweisen;

3. von diesen Erträgen und Aufwänden jedenfalls deren Naturalgrößen (Mengen Zahlen) planmäßig in Evidenz zu bringen;

4. zu Zwecken der kalkulatorischen Ermittlung des Differentialzinses eine möglichst eingehende Evidenz über die in den abgelaufenen Wirtschaftsperioden erfolgte Beschaffung und Verwendung aller einzelnen Kapitalsteile zu liefern.

IV. Das Aufnahmssystem.

1. Bedeutung.

Im II. Kapitel wurde auseinandergesetzt, daß in der Bestandverrechnung die Einnahmen und Ausgaben, in der Erfolgsverrechnung die Erträge und Aufwände zur Verrechnung gelangen. Hierbei wurde aber zunächst die Frage offen gelassen, ob es notwendig sei, in die Bestandverrechnung alle im Betrieb erfolgenden Einnahmen und Ausgaben, in die Erfolgsverrechnung alle im Betrieb geschehenden Erträge und Aufwände aufzunehmen oder nicht. Diese Frage erscheint vielleicht auf den ersten Blick befremdend: jede Buchführung, sollte man meinen, muß ja bis zu einer gewissen Genauigkeitsgrenze alle in der Wirklichkeit des Betriebes auftretenden Posten aufnehmen, weil sie sonst sachlich unvollständig bliebe. Das trifft wohl hinsichtlich aller übrigen Zwecke der Buchführung zu, nicht aber bezüglich ihres Endergebnisses. Die Bilanzen — und zwar sowohl die Vermögensbilanz als auch die Erfolgsbilanz — können nämlich in ihrem Endergebnis, dem Ausweis des gesamten Betriebsreinertrages, vollkommen zutreffend sein, ohne daß in die Bilanzbuchhaltung alle Wirtschaftsvorfälle aufgenommen werden; das letzte Bilanzergebnis bleibt dasselbe, ob man die für das Vermögen und den Erfolg der Wirtschaft maßgeblichen Einzelposten als solche in die Buchhaltung aufnimmt oder aber anstatt mancher oder vieler dieser Einzelposten bloß gewisse Reste von ihnen, die durch ihre gegenseitige teilweise Kompensation in der Wirtschaft entstanden sind; die Rechnung führt zum selben Gesamtreinertrag, ob man z. B. die volle Haferernte und dagegen den Saatgut- und Futtermittelverbrauch an Hafer

einstellt oder ob man nur den unverbrauchten Rest der Haferernte verrechnet, der verkauft wurde bzw. zur Bilanzzeit lagernd ist. Diese Auswahl der aufzunehmenden Posten führt jeweils zu einer bestimmten inhaltlichen Zusammensetzung der Buchhaltung. In diesem Sinn ist somit das Aufnahmssystem der Buchführung durch die Entscheidung darüber gegeben, welche Posten außer den für die Berechnung des Gesamtreinertrages unbedingt erforderlichen in die Bilanzbuchhaltung aufgenommen werden sollen.

Mit der Einbeziehung von mehr oder weniger Posten ist aber nicht nur die größere oder geringere inhaltliche Vollständigkeit der Buchhaltung verknüpft, sondern noch ein anderes Moment, nämlich das der zeitlichen Erfassung. Je mehr Posten nämlich eine Buchhaltung aufnimmt, um so früher erfaßt sie die Wirtschaftsvorgänge, um so näher kommt sie an die Entstehung aller Wirtschaftserfolge heran; es ist selbstverständlich, daß jenes System der Aufnahme das vollkommenere sein muß, das hinter dem zeitlichen Ablauf der Wirklichkeit am wenigsten zurückbleibt. Eine Buchführung, die jeden einzelnen Wirtschaftserfolg aufnimmt, erfaßt alle Wirtschaftserfolge zeitgerecht, d. h. so rasch nach ihrer tatsächlichen Entstehung als es praktisch überhaupt möglich ist; eine Buchführung aber, die sich bei der Aufnahme der Posten die größte Einschränkung auferlegt, also z. B. von den Erträgen nur das, was schließlich davon übrig bleibt, etwa nur die Inventuren, aufnimmt, hinkt dem im Betrieb stattfindenden wirtschaftlichen Geschehen weit nach. Mit diesem Gesichtspunkt nicht zu verwechseln ist die äußerliche Frage, ob die Führung der Buchhaltung im Rückstand ist, ob sie also Vorfälle, die heute zu buchen wären, in derselben Gestalt, wie sie heute zu buchen wären, etwa erst nach einem halben Jahr oder noch später aufzeichnet. Diese Art der zeitlichen Rückständigkeit kann entweder in der Nachlässigkeit oder im Zeitmangel des Rechnungsführers liegen und ist dann eine Angelegenheit, die mit der systematischen Beurteilung der Buchhaltung natürlich nichts zu tun hat, sie kann aber bis zu einem gewissen Grad auch durch die Art der Buchführung selbst diktiert sein. Das typische Beispiel hierfür ist das Hauptbuch, der sogenannte Jahresabschluß, der analytischen Buchführung, der überhaupt erst gemacht werden kann, bis alle Jahresbewegungen der einzelnen Konten vollständig vorliegen, weil man im allgemeinen den Abschluß der einen Konten braucht, um während des Jahres geschehene Vorgänge auf anderen Konten verbuchen zu können (soll z. B. ein Konto mit den Produktionskosten des von ihm während des Jahres verbrauchten Getreides belastet werden, so müssen zur Berechnung dieser Produktionskosten erst alle die Getreidebalkonten direkt oder indirekt betreffenden Posten, also der Jahresabschluß, abgewartet werden). Ich halte diese Art des zeitlichen Nachhinkens der Buchführung für so schlecht und das gegenteilige Gebot, die Posten, die in die Buchhaltung aufgenommen werden sollen, sofort und laufend aufzunehmen, für so eindeutig vorteilhaft, daß ich aus dieser Angelegenheit irgendeine systematische Scheidung der verschiedenen Buchführungsarten nicht ableiten möchte; ebensowenig, wie es etwa einen Sinn hätte, einen

Unterschied zwischen Buchhaltungen zu ziehen, bei denen richtig, und zwischen solchen, bei denen falsch addiert wird.

2. Außenverkehr und Binnenverkehr.

An den wirtschaftlichen Betriebsvorgängen und damit an dem Buchungsstoff des Landwirtschaftsbetriebes werden bekanntlich zwei Vorgangsbereiche unterschieden, die man als Außenverkehr und Binnenverkehr bezeichnet. Der Außenverkehr wird gewöhnlich als „Verkehr des Betriebes mit der wirtschaftlichen Umwelt“ definiert, während zum Binnenverkehr die im Inneren des Betriebes vor sich gehenden Wirtschaftsvorfälle gehören¹.

Hierzu ist zunächst zu bemerken, daß jene Definition des Außenverkehrs mangelhaft ist; in allen Buchhaltungsarten, die nach Angabe ihrer Urheber bloß den Außenverkehr verrechnen, werden natürlich auch die Jahresinventuren verrechnet, die in jener Definition aber nicht enthalten sind; auch der jedenfalls zu verrechnende Verkehr des Betriebes mit dem Wirtschaftsbesitzer ist darin nicht deutlich genug einbezogen. Vollständig umschrieben umfaßt der Außenverkehr einer bestimmten Betriebs- und Rechnungsperiode des Landgutsbetriebes den wirtschaftlichen Verkehr nach außen in persönlicher Beziehung (das ist mit Wirtschaftssubjekten, die mit dem Betrieb als solchem nicht identisch sind, wozu auch der Wirtschaftsbesitzer gehört) und in zeitlicher Beziehung (mit den angrenzenden Wirtschaftsperioden). Die Posten, in denen der Außenverkehr zum Ausdruck kommt, sind somit:

a) Sämtliche Einnahmen und Ausgaben von Geld. Hierbei ist unter Geld natürlich nicht nur das bare Geld, das die Betriebskasse verrechnet, sondern auch diesem gleichzustellende sonstige Geldbestände, z. B. Postsparkassen- oder Bankbestände, Wechsel und dergleichen mehr zu verstehen, ferner aber auch alle anderen Einnahmen und Ausgaben einzubeziehen, die nicht gegen sofortiges Geld, sondern auf Verrechnung erfolgen. Ein Verkauf z. B., für den ich das Geld nicht sofort erhalte, sondern den Käufer nur rechnungsmäßig mit der für ihn entstehenden Schuld belaste, um den Kaufpreis später zu erhalten, ist in diesem Zusammenhang natürlich ebenso als Geldeinnahme anzusehen wie ein Zug um Zug gegen bar getätigter Verkauf. Diese Posten befinden sich in den Buchhaltungen im Kassabuch und auf dem Kassakonto und in einem unter Einbeziehung aller Verrechnungsstände geführten Abrechnungsbuch (Kontokorrentbuch, Saldakonto mit den Konten der laufenden Rechnung der einzelnen Personen, die mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Verkehr stehen); das sind also, buchhalterisch kurz bezeichnet: alle Bewegungen der Kassa und des Kontokorrents.

b) Die Verrechnungsposten der Wirtschaft als solcher mit dem Wirtschaftsbesitzer, also dessen Entnahmen aus dem Wirtschaftsvermögen und dessen Zuschüsse an die Wirtschaft ein-

¹ Eine ähnliche Scheidung ist auch in der industriellen Buchführung üblich („Finanzbuchhaltung“ = Außenverkehr, „Betriebsbuchhaltung“ = Binnenverkehr).

schließlich der von ihm im Betrieb geleisteten Arbeit; buchhalterisch bezeichnet: die Posten des Privatkontos des Wirtschaftsbesitzers.

c) Die Übernahme des Wirtschaftsvermögens zu Beginn der Rechnungsperiode vom Vorjahr und die Übergabe des Schlußvermögens an das folgende Jahr (Bilanzkonto).

Der Binnenverkehr umfaßt die im Inneren des Wirtschaftsbetriebes vor sich gehenden wirtschaftlichen Vorfälle. Er ist der Bereich des eigentlichen technischen Betriebes der Landgutswirtschaft, der Produktion. Im Binnenverkehr der Wirtschaft kann ein Vermögensbestandteil, ein Gut, ein Produktionsmittel oder Produkt, gegen solche anderer Art nicht einfach ausgetauscht werden, wie es im Außenverkehr geschieht, wenn z. B. beim Verkauf von Gerste an deren Stelle das für sie eingenommene Geld in das Betriebsvermögen eintritt oder beim Ankauf von Kunstdünger dieser an Stelle des als Kaufpreis hingegebenen Geldes; vielmehr ist im Binnenverkehr der Wirtschaft die Umsetzung einer Gutsart in eine andere nur durch einen Produktionsprozeß möglich: jede Einnahme, jeder Zugang eines bis dahin nicht vorhanden gewesenen Gutes (z. B. von Gerste) in das Wirtschaftsvermögen, die aus dem Binnenverkehr, aus dem Inneren der Wirtschaft, erfolgt, ist ein Ertrag, jede Ausgabe in das Innere der Wirtschaft (z. B. von Kunstdünger) ein Aufwand derselben. Der Bereich des Binnenverkehrs gehört also bilanztheoretisch zur Erfolgsrechnung, während die Posten des Außenverkehrs zum größten Teil bloße Einnahmen und Ausgaben, Bestandverschiebungen, sind (so insbesondere die Käufe und Verkäufe) und nur zum geringeren Teil direkte Erfolgsposten (z. B. die Geldlöhne).

Die im Inneren der Wirtschaft, im Produktionsbetrieb, benötigten Aufwandmittel werden entweder aus dem Außenverkehr bezogen oder im Produktionsbetrieb selbst erzeugt, die im letzteren erzeugten Produkte entweder als Aufwand wieder verbraucht oder an den Außenverkehr abgeliefert. Das Bindeglied, den Übergangsbereich, zwischen Außenverkehr und Binnenverkehr bilden also jene Produkte, die an den Außenverkehr abgegeben werden, und jene Produktionsmittel, die vom Außenverkehr bezogen werden; außerdem gibt es nur noch solche Produkte, die im Betrieb selbst wieder als Produktionsmittel verbraucht werden, also in der Verrechnung des Binnenverkehrs nur durchlaufende Posten bilden.

Bedenkt man, daß die Außenverkehrsposten, wie schon die vorhin gegebene Aufzählung zeigt, in ihren Geldwerten von vornherein weit schärfer umrissen sind als die übrigen Posten des Landwirtschaftsbetriebes, und hält man diesen Umstand mit der angeführten Tatsache zusammen, daß die Posten des Binnenverkehrs reine Erfolgsposten sind, so ist daraus der allgemeine Schluß zu ziehen, daß die Beziehungen zwischen Außenverkehr einerseits und Binnenverkehr andererseits zugleich die Beziehungen zwischen wertmäßig schärfer bestimmten Verrechnungsteilen einerseits und zwischen wesentlichen Teilen der Erfolgsrechnung des Betriebes andererseits sein müssen. Dieser ganz allgemeine Schluß auf die besondere Bedeutung der gegenseitigen Beziehungen und Güterübergänge zwischen Außenverkehr und

Binnenverkehr für die Lösung der Bewertungsprobleme und manches andere wird durch die späteren Untersuchungen bestätigt werden. Hier haben wir die Scheidung in die Vorgangsbereiche des Außenverkehrs und Binnenverkehrs zunächst zur prüfenden Charakteristik der verschiedenen möglichen Aufnahmssysteme anzuwenden.

3. Die Außenverkehrsbuchführung.

Zufolge der Schwierigkeiten der analytischen Buchführung stehen unter den Buchführungen doppelten Verrechnungssystems heute die verschiedenen Außenverkehrsbuchführungen im Vordergrund. Das sind solche doppelte Buchhaltungen, die in ihre Bilanzverrechnung unter gänzlicher Ausschaltung des Binnenverkehrs bloß alle Posten des Außenverkehrs aufnehmen. Eine solche Buchführung weist bei im übrigen richtigem Vorgehen als Ergebnis den zutreffenden Gesamtreinertrag des ganzen Betriebes aus; das ist aus der Praxis bekannt, weil es solche Buchführungen schon lange gibt und sie sich zum Zweck der Berechnung des Gesamtreinertrages bewährt haben; es ist auch theoretisch ohne weiteres einzusehen, weil gemäß der im vorigen Abschnitt gegebenen Aufzählung zum Außenverkehr auch alle jene Posten gehören, die zur Berechnung des Betriebsreinertrages nach der Formel der Vermögensbilanz erforderlich sind ($R = S - G$, Reinertrag ist gleich Schlußvermögen weniger Anfangsvermögen, vgl. S. 8).

Mit dieser Art der Ermittlung des Gesamtreinertrages ist aber der Zweck der landwirtschaftlichen Buchführung, insbesondere ihre kalkulatorische Tauglichkeit, nicht erreicht, diese ist vielmehr, wie im früheren gezeigt wurde, an eine besondere Art der Ermittlung des Gesamtreinertrages gebunden, nämlich an dessen Berechnung aus den Erträgen (E) und Aufwänden (A) des Betriebes, also an die Erstellung einer Erfolgsbilanz ($R = E - A$). Wie steht es nun mit dem Zureichen der Außenverkehrsbuchführungen in dieser Hinsicht?

Gemäß dem II. Kapitel auseinandergesetzten allgemeinen Grundsätzen des doppelten Verrechnungssystems ist auch in einer nach diesem geführten Außenverkehrsbuchhaltung die Berechnung des Gesamtreinertrages nach der Formel $R = S - G$ in der Vermögensbilanz (Kapitalkonto, Bilanzkonto) dieser Buchhaltung niedergelegt, während die Erfolgsbilanz, also die quellenmäßige Zergliederung des Gesamtreinertrages nach der Formel $R = E - A$, auf ihrem Gewinn- und Verlustkonto (oder „Konto Gutsbetrieb“ oder wie sonst das Generalkonto für die Reinertragsberechnung des Landwirtschaftsbetriebes benannt sein mag) zu suchen ist. Die wesentlichen Posten, welche die Bausteine dieses Kontos bei den heute verbreiteten Arten der Außenverkehrsbuchführung bilden, sind die — baren und unbaren — Geldeinnahmen und Geldausgaben des Rechnungsjahres und die Inventurdifferenzen (Mehr- oder Minderbestände am Ende des Jahres gegen dessen Beginn). Hierbei macht es natürlich keinen Unterschied aus, daß die einzelnen gleichartigen Posten vorher auf irgendwelchen Vorkonten gesammelt werden; die einzelnen während des Jahres gemachten Geldeinnahmen für Verkäufe von Gerste z. B. sind zunächst auf einem Vorkonto

„Gerstenverkauf“ oder, mit den Verkäufen von anderem Getreide zusammen, auf einem Konto „Getreideabsatz“ verbucht, dessen Ergebnis dann summarisch auf die Gewinn- und Verlustrechnung des Landwirtschaftsbetriebes kommt; die Inventurdifferenzen pflegen ebenfalls vorher gesammelt zu werden, so daß auf der Gewinn- und Verlustrechnung nur ein oder mehrere Sammelposten stehen, in denen die Inventurdifferenz an Gerste enthalten ist und dergleichen mehr.

Schon aus den allgemeinen Betrachtungen, die auf S. 11 über den Unterschied von Einnahmen und Ausgaben einerseits und Erträgen und Aufwänden andererseits gemacht wurden, geht hervor, daß die auf solche Art in der Gewinn- und Verlustrechnung des Außenverkehrs niedergelegten Geldeinnahmen und Geldausgaben mindestens zu einem Teil nicht wirkliche Erfolgsposten, nicht Erträge und Aufwände des Wirtschaftsbetriebes sind, daß also diese Gewinn- und Verlustrechnung trotz ihrem richtigen Endergebnis ihrer Einzelzusammensetzung nach keine echte Erfolgsbilanz ist, wie sie für die Buchführung und die Betriebskalkulation gebraucht wird, sondern nur eine scheinbare, eine Pseudo-Erfolgsbilanz. Nehmen wir, um diese Angelegenheit konkreter zu fassen, einige Beispiele vor.

Die Geldeinnahme, die in einem Rechnungsjahr für die in diesem getätigten Verkäufe von Gerste erzielt wird, ist nicht identisch mit dem Ertrag des Wirtschaftsbetriebes an Gerste in diesem Jahr; die verkaufte Gerste muß durchaus nicht aus dem Ernteertrag des Verkaufsjahres stammen, sie kann und wird sehr oft ganz oder zum Teil aus dem Ernteertrag des Vorjahres herrühren; andererseits muß und wird in der Regel auch nicht die ganze in einem Jahr geerntete Gerste im selben Jahr verkauft worden sein. Der wirkliche produktive Ertrag an Gerste, der echte, auf die Gewinnseite der Erfolgsrechnung einzustellende Erfolgsposten, ist aber der Ernteertrag des Rechnungsjahres an Gerste, ohne Ansehung dessen, ob er in diesem oder erst im nächsten Rechnungsjahr verkauft wird. Und die Verkäufe früherer Ernten sind an dem Erfolgsausweis des Verkaufsjahres nur insofern beteiligt, als sie gegenüber dem bilanzmäßigen Übernahmepreis aus der vorigen Rechnungsperiode einen Mehr- oder Mindererlös liefern, bloß diese Differenz, die im allgemeinen nur einen Bruchteil des Verkaufserlöses bildet, ist ein (jedoch von dem produktiven Ernteertrag des Verkaufsjahres wohl zu trennender) Erfolgsposten; im übrigen aber sind die Verkäufe aus früheren Ernten keine Erfolgsposten, sondern bloße Bestandverschiebungen, Einnahmen, denen eine gleiche Ausgabe gegenübersteht: an die Stelle des vom Vorjahr übernommenen Gerstenbestandes tritt bei dessen Verkauf das dafür eingekommene Geld in das Betriebsvermögen ein.

Ganz analog sind die Geldausgaben, die für den Ankauf von Kraftfuttermitteln, Kunstdünger usw. in einem bestimmten Rechnungsjahr gemacht werden, noch keineswegs Aufwände dieses Jahres, keine Erfolgsposten; es findet durch diese Ausgaben keine Veränderung des Reinvermögens der Wirtschaft statt, sondern nur eine Veränderung seiner augenblicklichen Zusammensetzung, eine Bestandverschiebung: an die Stelle des verausgabten Geldes treten die angekauft-

ten Produktionsmittel. Diese Geldausgaben werden erst dann ein Aufwand des Ankaufsjahres, wenn man die gekauften Produktionsmittel auch tatsächlich in diesem Jahr verbraucht und nichts davon zum Verbrauch an das folgende Jahr übergeben wird; soweit letzteres der Fall ist, sind diese Geldausgaben jedoch nicht Aufwände dieses, sondern des folgenden Jahres.

Diese bilanztheoretischen Unstimmigkeiten haben unter anderem folgende praktische Konsequenz. Wenn man zur Beurteilung des Betriebserfolges zwei solche Gewinn- und Verlustrechnungen aus Außenverkehrsposten für zwei verschiedene Perioden miteinander vergleicht, so erfährt man aus deren einzelnen Posten noch nichts Zutreffendes über die Ertrags- und Aufwandsverhältnisse dieser Perioden. Wenn man findet, daß in dem einen Jahr der Gerstenverkauf, sei es dem Geld, sei es der Menge nach, 1000, in dem zweiten 1500 betrug, so ist hieraus weder für den Ernteertrag noch auch für den Wirtschaftsaufwand an Gerste eine zutreffende Schlußfolgerung zu ziehen; im zweiten Jahr kann z. B. trotz dem größeren Verkauf weniger Gerste geerntet worden und nur deshalb mehr zum Verkauf gekommen sein als im ersten Jahr, weil weniger in der Wirtschaft selbst verbraucht oder größere unverkaufte Bestände aus dem Vorjahr übernommen oder weniger Bestände an das nächste Jahr übergeben wurden als im ersten. Und der Aufwand an zugekauftem Kraftfutter z. B. kann in einem Jahr, in dem mehr zugekauft wurde als im Vorjahr, sehr wohl kleiner gewesen sein als im Vorjahr, weil das Vorjahr bedeutendere Vorräte von früher verfütterte oder weniger Bestände zurückließ.

Wirkliche Aufwände sind nur jene Geldausgaben des Außenverkehrs, die nicht erst die Gestalt eines anderen buchmäßig in Evidenz geführten Vermögensbestandteiles annehmen, sondern direkt in Geldform für Wirtschaftszwecke verbraucht wurden; zu diesen direkten Geldaufwänden gehören z. B. die an die Angestellten und Arbeiter des Betriebes gezahlten Löhne. Auch direkte Gelderträge kommen vor, wenn auch seltener, z. B. die erhaltenen Entgelte für an Außenstehende gemachte Fuhrwerksleistungen. Werden aber solche Einnahmen und Ausgaben nicht für Leistungen der betreffenden Periode gemacht, sondern für die einer früheren oder späteren (z. B. nachträgliche Lohnzahlungen oder vorausbezahlte Gehalte), dann gehören auch sie nicht in die Erfolgsrechnung der betreffenden Periode, in der sie tatsächlich eingenommen oder ausgegeben werden, sie sind nicht Erträge und Aufwände dieses, sondern des vorhergehenden oder nachfolgenden Rechnungsjahres.

Die vorstehenden Stichproben genügen zu dem Nachweis, daß sehr viele und sehr große Posten der Gewinn- und Verlustrechnung der gebräuchlichen Außenverkehrsbuchhaltungen keine Erträge und Aufwände des Betriebes sind, daß mithin eine solche Buchführung die im früheren entwickelten Anforderungen der Betriebskalkulation nicht erfüllt. Allerdings ist es durch eine gewisse rechnerische Zusammensetzung oder Synthese jener Posten mittels bestimmter Kontierungen und Buchungsführungen möglich, sie zu reinen Erfolgsposten umzuformen (vgl. Kap. VI, Abschn. 4). Aber auch bei dieser Verbesserung

sind in der Außenverkehrsbuchhaltung noch immer so weite Lücken vorhanden, daß man sich damit in der Praxis bei einiger Gewissenhaftigkeit und Einsicht nicht zufriedengeben kann.

Man stelle sich — ich berichte aus vielfältiger eigener Erfahrung — die Sache in der Praxis vor. In jedem auch nur einigermaßen zivilisiert geführten Landgutsbetrieb gibt es außer der Jahresinventur, der Aufzeichnung der Geldbewegung, der Festhaltung der Kontokorrentposten durch die Führung eines Abrechnungsbuches oder durch die Aufbewahrung der betreffenden Belege und außer der Notiz über Entnahmen und Zuschüsse des Besitzers bekanntlich auch ein Felderbestellungsbuch (Ernteregister) oder einen inhaltlich identischen, jährlich neu angelegten Bogen, auf dem die Bestellung der einzelnen Schläge mit den verschiedenen Pflanzengattungen, die Düngung, die zur Saat verwendete und als Ernte eingebrachte Menge und eventuelle sonstige Angaben (Bodenbearbeitung, Kulturmaßnahmen und dergleichen) verzeichnet sind; diese Vormerkungen sind schon aus rein technischen Gründen für den Landwirt unentbehrlich, wenn er bei seiner Fruchtfolge nicht einmal daneben greifen, seinen Düngungsplan einhalten will usw. Es gibt ferner Arbeiterverträge und Ausfolgebüchlein oder Gebührenverzeichnisse, aus denen die den einzelnen Arbeiterkategorien auszufolgenden Naturallöhne (Deputate) ersichtlich sind, das ist schon aus einfachen Gründen der Vornahme und Kontrolle der Gebarung notwendig, damit nicht unrechtmäßigerweise zuviel ausgefolgt wird; meist ist darin auch die tatsächlich geschene Ausfolgung vermerkt, wo das nicht der Fall sein sollte, müssen die nicht in natura verabreichten, sondern in Geld reuierten Naturallöhne in der Kassa, bzw. in den in der Kassa als Ausgabe verzeichneten Lohnlisten zu finden sein. Schließlich gibt es, um nur das wichtigste zu nennen, überall — meist wöchentlich neu angefertigte — Futtervorschreibungen (Futterpassierungen), die gewöhnlich die Form von Tabellen haben, auf deren einer Seite die einzelnen Viehkategorien, auf deren anderer die einzelnen Futtermittel angeführt sind, so daß ohne weiteres der Verbrauch der einzelnen Viehkategorien an den einzelnen Futtermitteln ersichtlich ist; auch diese Aufzeichnungen sind für die technische Betriebsführung unerlässlich, man kann doch nicht einfach das Vieh oder die Viehwärter über die Vorräte gehen und sich nehmen lassen, was sie wollen; diese Aufzeichnungen erstrecken sich überall mindestens auf die sogenannten Kraftfuttermittel, also die vom Markt bezogenen oder im Betrieb selbst erzeugten marktgängigen Futtermittel (Getreide, Kleie, Futtermehl, Kartoffel, industrielle Rückstände wie Ölkuchen usw.), wo reichlich Vieh gehalten, das Wirtschaftsfutter knapp und die Gebarung sorgsamer ist, aber auch auf das in der Wirtschaft erzeugte Grundfutter und die Streumittel (Stroh, Klee- und Wiesenheu und dergleichen mehr), doch ist mit dieser letzteren Erweiterung nicht überall zu rechnen, weshalb sie auch hier außer Betracht bleiben soll.

Man findet also, sogar wenn in dem betreffenden Betrieb bisher überhaupt noch keine Buchhaltung vorhanden war, in der Schreibstube die

Angaben über die Mengen der einzelnen Ernteerträge und der einzelnen Aufwände zu Saatgut, Düngung, Deputat und Futter, letzteres zergliedert nach den einzelnen Viehkategorien, fix und fertig vor, mindestens soweit sie aus käuflichen Produkten und Produktionsmitteln bestehen. Die mit der Einrichtung der Buchhaltung betrauten und von den Vorteilen der doppelten Buchführung überzeugten Buchhaltungsorganisatoren oder Buchstellen halten für den Betrieb eine analytische Buchführung nicht für angezeigt — worin ihnen sowohl im Interesse des Betriebes als auch im Interesse der Organisationsstelle selbst rückhaltlos beizupflichten ist — und entschließen sich daher, auf die heute schulmäßig vorliegende Auswahl angewiesen, zu einer bloßen Außenverkehrsbuchführung. Darin sind aber die eben erwähnten, tatsächlich fertig vorhandenen Angaben nicht verarbeitet. Man kann es dem Landwirt, der diese Buchhaltung führen oder wenigstens bezahlen soll, nicht verdenken, wenn er in ihr jene überaus interessanten Vorgänge schmerzlich vermißt, die in seinem Felderbestellungsbuch, seinen Futterpassierungen usw. verzeichnet sind und deren Wichtigkeit ihm eindrucksvoll bekannt ist.

4. Mittlere Aufnahmssysteme.

An diesem Übelstand ist nicht zuletzt die heute noch herrschende Systematik der landwirtschaftlichen Buchführung schuldtragend, die sich im Klassifizieren übernommen, zwischen der dürtigen Außenverkehrsbuchführung und der überspekulativen analytischen Buchführung eine systematische Mauer errichtet und die Organisatoren der Praxis, die nebstbei auch ihr theoretisches Gewissen rein halten wollen, bezüglich der bilanzmäßigen Verrechnung des Binnenverkehrs vor die falsche Alternative gestellt hat: alles oder gar nichts. Das geschah wohl deshalb, weil die Theorie — die Praxis ist in diesem Punkt vielfach fortgeschrittener — sich bisher die geeigneten Mittelwege nicht zurechtlegen konnte. Sie sind, wie aus den weiteren Darlegungen hervorgehen wird, einfach genug — technisch einfacher als die bisherigen Außenverkehrsbuchhaltungen —, ebenso problemfrei wie eine einfache Buchführung und bestehen darin, daß man eben nicht den gesamten Binnenverkehr, sondern nur gewisse Teile davon in die doppelte Buchhaltung aufnimmt, die vorhin auf S. 66 angedeutet wurden. Solcher mittlerer Aufnahmssysteme gibt es natürlich eine ganze Reihe, da es sich nach der Lage des Falles richtet, was vom Binnenverkehr leicht und sicher greifbar und in die Bilanzbuchhaltung aufzunehmen ist; die Grenze der mittleren Aufnahmssysteme ist im allgemeinen durch den Binnenverkehr mit den nicht marktfähigen Gütern (Stallmist, Stroh) und die interne Arbeitsverrechnung bezeichnet. Auch im selben Betrieb wird aber das Aufnahmssystem nicht unverändert bleiben dürfen, sondern von Jahr zu Jahr tunlichst vervollständigt werden müssen, ohne daß die Jahrgänge ihrer Vergleichbarkeit beraubt werden. Das ist ein in der Praxis erprobtes Mittel, die geschlossene Bilanzverrechnung im einzelnen Betrieb immer inhalts- und aufschlußreicher zu gestalten.

5. Vollständige Aufnahme des Außen- und Binnenverkehrs.

Zufolge der Tatsache, daß der Binnenverkehr aus Erfolgsposten, Erträgen und Aufwänden des Betriebes, besteht, bedeutet seine gänzliche Einbeziehung in die bilanzmäßige Hauptverrechnung die restlose Vervollständigung der Erfolgsbilanz. Selbstverständlich sind der zeitgerechten Erfassung aller Erträge und Aufwände durch die Buchführung gewisse Grenzen gesetzt; die Buchführung kann nicht sozusagen das Gras wachsen hören, also z. B. jeden Ertrag schon während seines Entstehens verzeichnen und sein allmähliches Wachstum registrieren; sie muß natürlich hinter dem wirklichen Ablauf der Wirtschaft in diesem Punkt stets etwas zurückbleiben, also z. B. die Erträge erst dann, wenn sie fertig vorliegen, in ihre laufende Verrechnung aufnehmen, manche unfertige (z. B. den Zuwachs noch stehenden Mastviehs) aber nur in gewissen Zeitabschnitten, insbesondere gelegentlich des Bilanzabschlusses, berücksichtigen. Innerhalb dieser Grenzen aber gibt eine Erfolgsverrechnung, der dieses vollständige Aufnahmssystem eigen ist, den sachlichen und zeitlichen Entstehungsablauf des gesamten Reinertrages so wieder, wie er tatsächlich vor sich geht; natürlich aber nur dann, wenn sie das aufzunehmende wahrheitsgetreu und richtig aufnimmt und wenn sie das aufgenommene wirklich als das festhält, was es ist, und nicht so miteinander und durcheinander aufrechnet, daß es verwischt wird, verloren geht oder sich mit anderem zu irreführenden Ausweisen zusammenschließt.

Wenn daher sowohl die analytische als auch die hier darzulegende Buchführung im Zustand ihrer vollen Ausbildung dieses vollständige Aufnahmssystem von Außen- und Binnenverkehr aufweist, bedeutet diese Übereinstimmung nicht mehr als die Identität des Gegenstandes, den sich beide Buchhaltungen zur rechnerischen Verarbeitung vorsetzen, läuft aber im übrigen durchaus nicht auf dasselbe hinaus. Es kommt eben nicht nur auf das Aufnahmssystem, also darauf an, daß die Posten überhaupt in die Buchhaltung aufgenommen werden, sondern auch darauf, wie sie aufgenommen werden und was weiter mit ihnen geschieht. Die Grundlagen dieses Unterschiedes werden die folgenden Kapitel zeigen.

V. Das Kontierungssystem.

1. Erklärung.

Kontierungssystem ist das grundsätzliche Verfahren bei der Auswahl der einzurichtenden Konten und bei der Verteilung der Verrechnungsposten auf diese Konten. Auf Grund des jeweils angewendeten Kontierungssystems entsteht in der doppelten Buchhaltung eines bestimmten Betriebes die Gesamtheit der in ihr errichteten Konten; deren übersichtliche Aufzählung nennt man den Kontenplan der betreffenden Buchhaltung. Man kann daher das Kontierungssystem auch als das grundsätzliche Verfahren bei der Aufstellung des Kontenplanes bezeichnen.

Das Kontierungssystem der Bestandverrechnung der doppelten

Buchführung beruht auf demselben Prinzip wie die stoffliche Einteilung der einfachen Buchführung, nämlich auf der Gruppierung nach der Art der Vermögensbestandteile: Bilanzbestände sowie Einnahmen und Ausgaben eines bestimmten Vermögensbestandteiles sollen demselben Bestandskonto zugewiesen werden (vgl. S. 2 u. 8); Unterschiede ergeben sich dadurch, daß man die Bestandskonten mehr oder aber weniger spezialisiert, also entweder für jede einzelne Art von Vermögensbestandteilen (z. B. Weizen, Gerste usw.) ein eigenes Bestandskonto errichtet oder aber mehrere ähnlich geartete Vermögensbestandteile auf dem nämlichen Bestandskonto verrechnet (z. B. Weizen, Gerste und andere Getreidearten auf einem gemeinsamen Getreidebestand- oder Schüttbodenkonto). Unter der Voraussetzung, daß eine entsprechende Buchungstechnik (s. IX. Kapitel) angewendet wird, ist die eingehendere Gliederung vorzuziehen, weil sie ohne Mehrarbeit die laufende Stand- und Gebarungskontrolle erheblich erleichtert sowie die Erfolgsverrechnung und damit die Betriebskalkulation besser unterstützt.

Entscheidend für das Kontierungssystem der Buchhaltung ist die Kontierung der Erfolgsverrechnung, bei der es nicht nur graduelle Unterschiede gibt wie bei der Bestandverrechnung, sondern voneinander völlig verschiedene Anordnungen. Daher sollen im folgenden nur die Kontierungssysteme der Erfolgsverrechnung dargelegt werden, die für die doppelte Buchführung des Landwirtschaftsbetriebes in Betracht kommen; von der Kontierung der Bestandverrechnung wird hierbei vorausgesetzt, daß sie jener der Erfolgsrechnung jeweils angepaßt wird, insbesondere auch durch eine genügende Kontengliederung dem auf S. 47 und 59 auseinandergesetzten Zweck der Kapitalsübersicht entspricht.

2. Das statistische Kontierungssystem.

Die landwirtschaftliche Buchführung soll, wie früher dargelegt, eine möglichst umfassende Kenntnis der einzelnen Wirtschaftserfolge vermitteln, ihre zergliederten Erfolgsnachweise sollen sich also im Zusammenhalt der Jahre zu einer eingehenden Statistik der Wirtschaftserfolge verdichten. Zwar ist Statistik ein Schlagwort, das heute in allen Gassen der Betriebswirtschaft umläuft, doch wird oft vergessen, daß zu einer guten Statistik vorweg die Einteilungsgründe, nach denen die Angaben für sie zu sichten sind, zweckdienlich und klar festgelegt werden müssen; so steht es zum Teil auch bei der Betriebsstatistik dienenden landwirtschaftlichen Erfolgsrechnung. Hier sind die einzelnen Erfolge des Betriebes vorweg nach folgenden Gesichtspunkten zu sichten.

a) **Scheidung von Erträgen einerseits und Aufwänden andererseits.** Es ist ein heute in allen Buchhaltungen zur Geltung kommender Grundsatz, Erträge und Aufwände nicht auf ein und denselben Konten zu verrechnen (wie es z. B. oft die analytische Buchführung auf ihren Betriebskonten tut), sondern die Erfolgskonten in reine Ertragskonten, die nur Erträge, und reine Aufwandkonten, die nur Aufwände verrechnen, zu trennen. Daß dadurch die Übersichtlichkeit und Reinheit der Erfolgsnachweise erhöht wird, ist selbstverständlich. Schon das Vor-

kommen von Minderungsposten (insbesondere Rückbuchungen aller Art) zwingt zu dieser Trennung; würden auf demselben Erfolgskonto einer laufend geführten Buchhaltung im Haben Erträge, im Soll Aufwände geführt, so kämen in den Seitenendsummen eines solchen Kontos Minderungsposten der Erträge zu den Aufwänden ins Soll und Minderungsposten der Aufwände zu den Erträgen ins Haben, es wäre also die bereinigte Ertragsgröße und die bereinigte Aufwandgröße nur durch gesonderte Erhebungen festzustellen.

b) **Scheidung nach Ertrags- und Aufwandstellen.** Ich ziehe es im allgemeinen vor, im Zusammenhang mit der Kontierung nicht von Betriebszweigen, sondern von Ertrags- und Aufwandstellen oder Ertrags- und Kostenstellen des Landwirtschaftsbetriebes zu sprechen. Dieser Ausdruck ist der in der industriellen Organisationslehre und Betriebsrechnung üblichen Bezeichnung „Kostenstellen“ nachgebildet; die hier beigefügte Beziehung auf den Ertrag halte ich für notwendig, um von vornherein das Mißverständnis auszuschließen, daß die landwirtschaftliche Buchführung oder Kalkulation etwa eine Produktionskostenrechnung nach Art der analytischen Selbstkostenrechnung des Industriebetriebes sei; die Beziehung auf den Ertrag ist auch sachlich gerechtfertigt, weil eben die meisten Ertrags- und Aufwandstellen des Landwirtschaftsbetriebes im Gegensatz zu den industriellen Kostenstellen auch marktfertiges Produkt liefern. Wo Mißverständnisse nicht zu befürchten sind, gebrauche ich auch den gekürzten Ausdruck „Betriebsstellen“ oder „Stellen“ allein. Gegenüber dem sonst üblichen Ausdruck „Betriebszweige“ hat der angeführte Name den Vorzug, daß er gewisse Betriebsteile einschließt, die bei einiger sprachlicher Genauigkeit die Anwendung des Ausdruckes Betriebszweige nicht gestatten; ich erinnere an die allgemeine Verwaltung und die menschliche, tierische und motorische Arbeit, die wohl als Betriebsstellen, jedoch nicht gut als Betriebszweige bezeichnet werden können. Daß die Betriebsstellen nicht äußerlich, d. h. nicht als örtliche, sondern als wirtschaftliche Stellen zu verstehen sind, brauche ich wohl nicht erst auszuführen; die Verwaltung z. B. verteilt sich örtlich — um so mehr, je besser sie ist — auf den ganzen territorialen Bereich des Betriebes, ebenso die vorhin angeführten Betriebsstellen der Arbeit.

Die bücherliche Scheidung der Wirtschaftserfolge nach Betriebsstellen bedeutet, daß Erträge und Aufwände, die bei verschiedenen Betriebsstellen auftreten, nicht auf ein und denselben, sondern auf verschiedenen Konten verbucht werden sollen. Das ist schon durch die technische Zugehörigkeit und das äußerliche Auftreten der einzelnen Erträge und Aufwände bei verschiedenen Betriebsstellen gerechtfertigt, solange aus dieser Scheidung nicht die Konsequenzen der analytischen Rechnung gezogen, also die nach Betriebszweigen geordneten Erträge und Aufwände gegenseitig aufgerechnet werden, um dem analytischen Reinertragsnachweis für die einzelnen Betriebszweige das Feld zu räumen. Auch wenn der Landwirt nicht analytisch, sondern organisch kalkuliert, wird er seine Buchhaltung und Kalkulation schon aus Gründen äußerer Ordnung und Übersicht nach Betriebsstellen ordnen.

e) **Scheidung nach Ertrags- und Aufwandmitteln.** Diese bedeutet eine kontenmäßige Sonderung der einzelnen Erträge nach der Art der Produkte und der einzelnen Aufwände nach der Art der Produktionsmittel, aus denen sie bestehen, und hat zur Folge, daß ein Ertrag, der aus Gerstenkörnern besteht, nicht mit einem Ertrag, der aus anderen Produkten besteht, auf demselben Konto verbucht wird und ebenso nicht ein Aufwand, der aus Superphosphat besteht, mit einem aus einem anderen Produktionsmittel bestehenden Aufwand usw. Dieser Einteilungsgrund ist mit dem im vorigen Abschnitt angeführten Kontierungsprinzip der Bestandverrechnung identisch und ebenfalls graduell abstufbar. Je nach Bedarf und Möglichkeit kann man in einem Betrieb z. B. das gesamte Kraftfutter der Milchviehhaltung auf einem gemeinsamen Konto „Kraftfutтераufwand der Milchviehhaltung“ verzeichnen, in einem anderen Betrieb aber für jede Art von Kraftfutter, das die Milchviehhaltung verzehrt, ein gesondertes Konto errichten.

d) **Scheidung nach Ertrags- und Aufwandvorgängen.** Unter Ertrags- und Aufwandvorgängen ist die äußere technische Art des Aktes zu verstehen, durch den ein Ertrag gewonnen und ein Aufwand gemacht wird: die Gewinnung eines Ertrages durch Ernte, durch Melkung, durch Aufmast, die Vornahme eines Aufwandes durch Deputatausgabe, Verfütterung, Anbau usw. sind verschiedene technische Vorgangsarten. Praktisch kommt der Berücksichtigung dieser Scheidung deswegen eine geringere Bedeutung zu, weil durch die Betriebsstelle und durch die Art des Betriebsmittels (Punkt b und c) meist auch schon der technische Vorgang festgelegt ist; Gerste als Aufwand für menschliche Arbeit kann natürlich nur Deputatausgabe bedeuten, als Aufwand für die Mastung nur die Verfütterung, Superphosphat wird nur zur Düngung verwendet und dergleichen. Erforderlich ist die Berücksichtigung des Vorganges meist nur bei Erträgen und Aufwänden, die direkt in Geldform gemacht werden, ohne erst die Gestalt eines sachlichen Produktes oder Produktionsmittels anzunehmen; Geld kann z. B. durch eine Gehaltszahlung an Beamte, durch Bezahlung von Fahrkarten (Reisespesen), durch Zahlung an die Steuerbehörde verwendet werden. Wer es vorzieht, hier nicht die Vorgangsart, sondern den Zweck des Aufwandes hervorzuheben, mag diesen als eigenen Einteilungsgrund den bisher aufgezählten anfügen, die praktische Anwendung wird dadurch nicht geändert.

Schließlich ist in diesem Zusammenhang die zeitliche Verteilung der Erträge und Aufwände zu erwähnen: so gut wie jeder landwirtschaftliche Ertrag wird nicht an einem Tag gewonnen, so gut wie jeder Aufwand besteht aus sich gleichartig wiederholenden, zeitlich getrennten Verbrauchsakten. Diese Trennung ist für die Gebarungskontrolle und den Gebarungsvoranschlag interessant, sie ist auch in einer ordentlich und laufend geführten Buchhaltung bis zu einer gewissen Grenze ersichtlich (d. h. z. B., das Futter für die Kühe wird auf deren Futteraufwandkonto nicht einmal jährlich, am Jahresende, sondern laufend verbucht; wenn auch nicht täglich, so doch allwöchentlich oder allmonatlich). Für die jährliche Erfolgsbilanz jedoch ist diese Trennung im

allgemeinen belanglos, in ihr ist die am Montag und am Freitag, im März und im Mai an das Milchvieh verfütterte Gerste zu einem einzigen Aufwandposten zusammenzulegen.

Die Erfolgsbilanz darf also als vollständig zergliedert, der Gesamtertrag in die einzelnen Erträge und Aufwände zerlegt gelten, wenn alle vorhin unter a, b, c und d angeführten Kontierungsgründe miteinander vereinigt werden, also eine kontenweise Verteilung der Erträge und Aufwände nach allen jenen Gesichtspunkten stattfindet. Sind nirgends auf den Konten, welche die Erfolgsbuchungen aufnehmen, Erträge mit Aufwänden zusammengebucht, nirgends Erträge oder Aufwände, die verschiedene Betriebsstellen, verschiedene Betriebsmittel oder verschiedene technische Vorgangsarten und Aufwandzwecke betreffen, so muß sich daraus die vollkommenste Einsicht in die Erfolgsvorgänge des Betriebes ergeben. Werden planmäßig auch die Mengenzahlen der Erträge und Aufwände parallel mit der Geldverrechnung bis in die Erfolgsbilanz festgehalten (s. S. 4f.), so resultiert aus so geführten Erfolgsverrechnungen im Zusammenhalt der Jahre eine vollständige Statistik der Betriebserfolge. Ich glaube daher, daß die Bezeichnung als statistische Erfolgskontierung zutrifft.

Das in der landwirtschaftlichen Buchführung anzuwendende statistische Kontierungssystem ist also jenes, das planmäßig auf den Nachweis aller einzelnen Erträge und aller einzelnen Aufwände des Betriebes in dessen Erfolgsbilanz gerichtet ist.

Die hieraus sich ergebenden Kontenpläne sind, wie deren Anführung im späteren (Kapitel VIII) zeigen wird, geistig außerordentlich einfach: es gibt nichts als einzelne Bestandskonten, die auf die Vermögensbilanz, und einzelne Ertragskonten und Aufwandkonten, die auf die Erfolgsbilanz ausgetragen werden. Allerdings ist es selbstverständlich, daß die eingehende Kontierung eine größere Anzahl von Einzelkonten erfordert; die Kontenzahl ist aber im allgemeinen doch erheblich geringer als bei vollständigen Betriebsbuchhaltungen moderner Industrieunternehmungen und bei Anwendung einer entsprechenden Buchungstechnik ohne Mehraufwand an Arbeit oder Material technisch ebenso leicht zu meistern wie eine geringere Anzahl von Konten. Entscheidend für die Beherrschung der Konten bei der laufenden Führung und für die Übersicht ist erfahrungsgemäß niemals die Anzahl der Konten, sondern die Einfachheit und Klarheit ihres Inhaltes; jeder erfahrene Buchhaltungsorganisator wird mir darin beipflichten, daß es viel leichter ist, zehn oder mehr einzelne Konten, deren Inhalt je ein isolierter, von der Organisation planmäßig vorher bestimmter und im Kontentitel genau festgelegter Gegenstand bildet, zu führen oder gar in einer fertigen Buchhaltung zu lesen als ein einziges Konto zusammengewürfelten Inhaltes; ich brauche in dieser Beziehung als Gegenstück nur an gewisse der — übrigens auch nicht wenigen — Konten der analytischen Buchhaltung zu erinnern, die selbst für den Sachverständigen und selbst wenn sie nachträglich fein säuberlich zusammengestellt und nicht laufend ge-

führt worden sind, nicht eben leicht zu verstehen und manchmal nur mit vieler Mühe aufzulösen sind.

3. Das analytische Kontierungssystem.

Auch die analytische Buchführung (vgl. S. 26ff.) verwendet in ihren verschiedenen Ausführungsarten die meisten oder alle der im vorigen Abschnitt angeführten Scheidungsprinzipien bei der Kontierung. Allerdings besteht schon vorweg gegen die hier darzulegende Art der Buchführung der praktisch sehr ins Gewicht fallende Unterschied, daß diese Kontierung bei der analytischen Buchführung nicht laufend, sondern erst am Jahresende erfolgt und außerhalb der Buchhaltung fertig vorbereitet wird, während im Hauptbuch bloß die Jahressummen der Erträge und Aufwände stehen. Entscheidend für den Unterschied der analytischen Erfolgskontierung gegen die hier vertretene statistische ist jedoch der Umstand, daß die auseinandergesetzten statistischen Kontierungen von Erträgen und Aufwänden in der Erfolgsbilanz der analytischen Buchführung verlassen werden, damit es möglich wird, die Sonderreinerträge der einzelnen Betriebszweige und die Produktionskosten der einzelnen Produkte in der Buchhaltung als Kontenendsalden auszuweisen, teilweise auch, um die kalkulatorische Zinsrechnung auf den Konten unterzubringen. Für diese Zwecke werden eine ganze Reihe von Konten errichtet, manche zusammengezogen, andere aufgespalten, es werden die Posten in verschiedenster Art auseinander- und zusammengelegt, so daß das, was an statistischen Nachweisen eingeführt ist, in der Bilanzbuchhaltung zurückgedrängt wird, in der Erfolgsbilanz selbst aber überhaupt nicht mehr aufscheint; nicht dem Geld und noch weniger den Mengenbeträgen nach. Was in dem nach Jahresschluß angefertigten Hauptbuch der analytischen Buchführung an Statistik enthalten ist, ist aus den verschiedenen Unterlagen (die sich übrigens von denen einer ausführlichen einfachen Buchhaltung kaum unterscheiden) nachträglich ebenso zusammengetragen wie die Wirtschaftsstatistik der einfachen Buchführung; sowohl die einfache Buchführung als auch die analytische sind nicht, wie das statistische Kontierungssystem in der hier vertretenen Art, darauf eingerichtet, jeden Posten von Ertrag und Aufwand ehestens nach seinem Auftreten im Betrieb auf jenen Platz in der Buchhaltung zu stellen, auf dem er bis zum Abschluß bleibt, um dann ohne jeden Umweg auf die statistische Erfolgsbilanz zu gelangen.

VI. Das Bewertungssystem.

1. Die Revision der Bewertungsprobleme.

Unter Bewertung in der Buchhaltung versteht man den Ansatz bestimmter Geldbeträge für die in der Buchhaltung vorkommenden Verrechnungsposten.

Die mit der Bewertung zusammenhängenden Fragen bilden wegen

ihrer Wichtigkeit und Schwierigkeit seit einer Reihe von Jahrzehnten die meistumstrittenen Probleme der landwirtschaftlichen Buchführung.

Der allererste Gesichtspunkt für eine Revision dieser Probleme und ihrer Lösungen ist die Erkenntnis, daß es verfehlt ist, wenn man Hals über Kopf Bewertungsprobleme stellt und zu lösen versucht. Es ist doch sehr selbstverständlich (und gewöhnlich dennoch unterlassen worden), daß man sich vorher, wie bei allem was man denkt oder tut, die Frage nach dem Zweck vorlegt — sonst läuft man ja Gefahr, zweckloses oder, noch schlechter, zweckwidriges zu tun. Schon die Formulierung der zu stellenden Bewertungsprobleme selbst ist also an dem Zweck zu revidieren, dem ihre Lösung dienen soll. Dieser Zweck ist durch die Ziele der landwirtschaftlichen Buchführung und Betriebskalkulation gegeben.

Die bisherige Problemstellung für die Geldbewertung der Posten einer doppelten Buchführung mit vollständigem Aufnahmssystem — das ist (s. IV. Kapitel) einer solchen, die sowohl den Außen- als auch den gesamten Binnenverkehr des Landgutsbetriebes in ihre bilanzmäßige Verrechnung einbezieht — war die, daß alle einzelnen Buchungsposten ausnahmslos in Geld, und zwar so zu bewerten seien, daß diese Werte für die gesonderte Reinertragsberechnung der einzelnen Betriebszweige taugen. Sind jedoch, wie früher nachgewiesen, jene Teilreinertragsrechnungen unmöglich und überflüssig, so werden damit auch diese Werte zwecklos.

An die Stelle der gesonderten Reinertragsberechnungen für die einzelnen Betriebszweige im Sinne der analytischen Buchführung mit samt ihrem Anspruch an die Geldbewertung tritt sowohl in der Buchhaltung als auch in der Betriebskalkulation ein anderer Anspruch an die Reinertragsrechnung, nämlich die Erstellung einer vollständigen Erfolgsbilanz, die Berechnung des Gesamtreinertrages des ganzen Betriebes aus allen einzelnen Erträgen und Aufwänden. Die Problemstellung für die Geldbewertung in einer kalkulatorisch und auch sonst entsprechenden doppelten Buchführung mit vollständigem Aufnahmssystem, also mit Einbeziehung sowohl des Außen- als auch des Binnenverkehrs des Landgutsbetriebes, lautet sonach:

Was ist an Geldbewertungen erforderlich, um den Gesamtreinertrag des Wirtschaftsbetriebes, ausgedrückt in Geld, aus dessen einzelnen Erträgen und Aufwänden rechnerisch vollständig und zutreffend aufzubauen, und wiesind diese Bewertungen vorzunehmen?

Es bildet die Aufgabe dieses Kapitels meiner Arbeit, zu zeigen, daß sich dieses Bewertungsproblem der doppelten Buchführung nicht nur besser lösen läßt als das Bewertungsproblem der analytischen Buchführung, sondern mindestens ebenso gut wie die in jeder, auch der einfachsten landwirtschaftlichen Buchführung vorhandenen Bewertungsfragen.

Mit dieser Zweckrevision der Bewertungsfragen unmittelbar zusammenhängend ist die Erkenntnis dessen, was eigentlich gewisse verfügbare Werte (ich denke hierbei vor allem an die Produktions-

kosten und die sogenannte „Verwertung“ in der Buchhaltung und Betriebskalkulation rechnerisch bedeuten. Diesbezüglich kann man geradezu sagen: jeder solche in der Wirtschaftsrechnung ermittelte Wert ist nichts anderes als die Zusammenfassung eines gewissen Teiles der Wirtschaftsrechnung in einen bestimmten Ausdruck — eben jenen Wert —, zu dem Zweck, mit Hilfe dieses Wertausdruckes als neuen Ausgangspunktes den Rest der Wirtschaftsrechnung zu erledigen. Wenn ich — um das an einem einfachsten Schema zu zeigen — ein Produktionsmittel für einen Aufwand von 100 kaufe oder erzeuge, weitere Kosten von 60 zusetze und das Produkt für 180 verkaufe, so kann die zugehörige Wirtschaftsrechnung auf zweierlei Art durchgeführt werden. Entweder rechne ich dieses Geschäft als Ganzes, gehe also den einfachen Weg der organischen Erfolgsbilanz; dieser lautet: Ertrag weniger Aufwand = Reinertrag, in den gewählten Beispielszahlen: $180 - 100 - 60 = 20$. Oder aber man zerlegt die ganze Rechnung und rechnet mit „Werten“, dann heißt es: die Produktionskosten des Gutes sind 160, dagegen der Ertrag 180; oder: die Verwertung ist 180, dagegen der Aufwand 160; oder schließlich, ganz in „Werte“ gefaßt: die Produktionskosten sind 160, die Verwertung dagegen 180. In diesem einfachsten Schema ist natürlich die Rechnung nach jeder Art gleich leicht, es sind nur die Namen und Begriffsfassungen anders. Das Kreuz mit den in das Ganze der Wirtschaftsrechnung interpolierten Binnenwerten fängt aber schon dort an, wo sich die Kosten in fixe und proportionale teilen (vgl. hierzu S. 34); und die Schwierigkeiten werden unlösbar, wenn mehrere oder viele miteinander technisch und ökonomisch verhängte Produktionsprozesse vorhanden sind. Wenn man jedoch die Wirtschaftsrechnung in einem Stück durchführt, als ein Ganzes zwischen ihren realen Ausgangs- und Endpunkten, den Aufwänden und Erträgen des Wirtschaftsbetriebes, einhängt, dann wird eine stufenweise Erledigung durch Interpolation von Zwischenresultaten in Form von kalkulierten Werten grundsätzlich überflüssig — kurz, ehe man sich den Kopf darüber zerbricht, wie man gewisse Dinge bewerten soll, sollte man sich fragen, ob man sie überhaupt bewerten muß.

Eine weitere Vorfrage jedes Bewertungsproblems ist die nach der Fiktion der Bewertungen. Gewisse, von den tatsächlichen Geldvorgängen der Wirklichkeit abweichende Unterstellungen lassen sich innerhalb gewisser Grenzen nicht ganz vermeiden; davon wird gleich noch mehr zu sagen sein. Aber darüber hinaus muß man schon von vornherein, also noch ehe man sich fragt, wie zu bewerten ist, schon bei der Frage, ob zu bewerten ist, sich so klar als irgend möglich darüber zu werden trachten, wie weit die etwa vorzunehmenden Bewertungen von den Geldvorgängen der Wirklichkeit abweichen, man muß jeden Wert auf Herz und Nieren prüfen, wie weit er mit der wirtschaftlichen Wirklichkeit übereinstimmt und wie weit er etwa eine bloße Annahme, eine Fiktion, bedeutet. Diese Vorschrift ist nicht nur ein Gebot der Ehrlichkeit, sondern auch der Klugheit; denn von dem Grad und der Art der Fiktion, der etwa in manchen Bewertungen enthalten ist, wird, wenn man nicht ganz reinen Tisch machen und

überhaupt auf sie verzichten will, der Grad und die Art der Vorsicht abhängen, die bei der Vornahme und Anwendung solcher Bewertungen walten muß, damit Fehlgriffe vermieden werden.

So wird der Buchführung, auch bei bescheidensten Ansprüchen, stets die Frage vorgesetzt: wieviel beträgt der Gesamtreinertrag einer bestimmten Wirtschaft in einem bestimmten Jahr? Ehe man sich jedoch darauf einläßt, diese Frage durch die Buchführung zu beantworten, sollte man sich klar werden, daß in dieser Frage eine Fiktion, eine der Wirklichkeit nicht entsprechende Annahme, liegt. Von der Buchführung wird verlangt, daß sie den Gesamtreinertrag angeben soll; dieses Verlangen bedeutet gleichzeitig, den Gesamtreinertrag in Geld anzugeben; denn nur durch die Umrechnung auf Geld können die verschiedenartigen Vermögensteile, aus denen sich der Reinertrag sachlich zusammensetzt, auf einen unseren heutigen Verrechnungsbegriffen entsprechenden gemeinsamen Nenner gebracht werden, nur durch diese Umrechnung kann überhaupt ein Betrag für den Gesamtreinertrag angegeben werden. Nun ist aber dieser Reinertrag tatsächlich nicht zur Gänze in Geld gemacht worden; ein bald größerer bald kleinerer Teil des Reinertrages einer bestimmten Bilanzperiode wird erst nach deren Ablauf oder überhaupt nie zu Geld, nämlich die Reinerträge aus solchen Roherträgen, welche am Ende der Bilanzperiode noch nicht verkauft sind, zum Teil auch später nicht verkauft, sondern in der eigenen Wirtschaft verbraucht werden, ferner alle jene Reinertragsteile, die dem Wirtschaftsbesitzer für dessen Verbrauch in Naturalform zugeflossen sind, und dergleichen mehr. Nur der übrige Reinertrag, im wesentlichen also nur das, was an Reinertrag an den während der Rechnungsperiode verkauften Erträgen hängt, ist bis zum Bilanztermin wirklich zu Geld geworden. Nur diese Geldbeträge kann die Buchhaltung — und zwar in höchst einfacher Weise durch das Referat über die wirklichen Geldvorgänge, z. B. die eingekommenen Verkaufspreise — wahrheitsgetreu angeben. Bezüglich des sonstigen, bis zum Bilanztermin nicht wirklich zu Geld realisierten Reinertrages aber gibt es keine absolute Wahrheit oder Richtigkeit; die Frage beruht auf der fiktiven Unterstellung, als ob auch dieser Reinertrag in Geld gemacht worden wäre, und man darf sich nicht wundern, wenn auch die Antwort der Buchführung keine völlig exakte, sondern nur eine mehr oder wenige fiktive, auf derselben Unterstellung eines „als ob“ beruhende ist; und zwar im Landwirtschaftsbetrieb ebenso wie im einfachen Warenhandelsgeschäft des Kaufmannes, der zur Bilanzzeit noch unverkaufte Waren liegen hat. Es ist Pflicht der Selbsterkenntnis und Offenheit und zugleich, wie man sehen wird, äußerst zweckdienlich, das von vornherein festzustellen; das Gegenteil ist seltsame Unlogik oder bewußte Täuschung und muß Theorie und Praxis auf Irrwege führen.

Es ist aber auch Pflicht hervorzuheben, daß die Buchführung selbst nicht dafür verantwortlich zu machen ist, daß sie eine nicht vorhandene Wahrheit nicht finden kann. Sie könnte ja, wollte sie ihrerseits die fiktive Fragestellung nach dem Geld-

betrag des Gesamtreinertrages nicht akzeptieren, einfach und wahrheitsgetreu feststellen: an Reinertrag in Form von Geld wurde wirklich so und soviel gemacht, außerdem wurde ein Reinertrag durch diese und diese Arten und Mengen von Naturalentnahmen des Besitzers und diese am Jahresende vorhandenen Arten und Mengen von Mehrbeständen erzielt, dagegen ist der Reinertrag geringer, weil ein Minderbestand von diesen und jenen Arten und Mengen von Gütern gegenüber dem Jahresanfang im Betrieb vorhanden ist. Diese Art der Reinertragsfeststellung wäre vollkommen wahrheitsgetreu und exakt, hier gäbe es, weil nur das in Geld angegeben wird, was wirklich Geld wurde, keinerlei Bewertungsschwierigkeiten. Dennoch wäre diese Art der Reinertragsfeststellung von den allgemeinen Rechnungsgebräuchen der heutigen Wirtschaft, die unbedingt auf einem geldlichen Ausweis des Gesamtreinertrages besteht, und auch von den Bedürfnissen betriebsvergleichender Statistik, der Steuergesetzgebung usw. zu sehr abweichend, um in der Praxis durchgeführt werden zu können; sie würde nach unseren heute einmal vorhandenen Verrechnungsbegriffen unvollständig erscheinen und in die allgemeine Geldrechnung unserer heutigen Verkehrswirtschaft nicht eingliedert werden können. Es muß also — wohl oder übel — die fiktive Fragestellung nach der Höhe des Gesamtreinertrages, zur Gänze ausgedrückt in Geld, angenommen, es darf aber nie vergessen werden, daß sie mitsamt ihren etwaigen Folgen nicht der Buchführung als solcher zur Last gelegt werden darf. Zu diesen Folgen gehört, wie man sieht, das Erfordernis, alles an Ertrag, was zur Bilanzzeit noch nicht zu Geld geworden ist, so in Geld zu bewerten, als ob es wirklich zu Geld geworden wäre. Schon dieser erste Schritt der Selbstbesinnung enthält einen deutlichen Fingerzeig dafür, welchen Charakter die hier einzusetzenden Geldwerte haben müssen.

Die Grundlinien für den positiven Aufbau der Bewertungslehre der landwirtschaftlichen Buchführung und Betriebskalkulation, der hier unter Beachtung der eben auseinandergesetzten Gesichtspunkte dargelegt werden soll, sind folgende.

Der gesamte Verrechnungsstoff des landwirtschaftlichen Betriebes läßt sich vom Standpunkt der Bewertungsfragen in zwei große Komplexe scheiden, die sich in bezug auf die Geldebewertung verschieden verhalten. Den einen Komplex bilden die Posten des Außenverkehrs; diese umfassen, wie auf S. 61f. auseinandergesetzt wurde, die Posten der Geldverrechnung (Kassa und Kontokorrent), des Privatkontos des Wirtschaftsbesitzers und die Übergabe der am jeweiligen Bilanztermin vorhandenen Vermögensbestände von einem Rechnungsjahr an das nächste (Bilanzkonto, Inventur). Diese Posten sind ihrem Geldwert nach zum größten Teil direkt gegeben, auch im übrigen aber hinsichtlich ihrer Bewertung weniger problematisch. Der zweite Komplex wird von den Erfolgsposten gebildet, den produktiven Erträgen (Roherträgen) des Landwirtschaftsbetriebes und den zu ihrer Hervorbringung gemachten Aufwänden; hier liegt nach dem heutigen Stand der landwirtschaftlichen Buchführungslehre das Hauptproblem der Bewertung.

Es sind nun ganz einfache und wahrheitsgetreue, durch die tatsäch-

lichen Wirtschaftsvorgänge gegebene Beziehungen zwischen den Außenverkehrsposten einerseits und den Erfolgsposten andererseits vorhanden — ich bezeichne ihren rechnerischen Ausdruck als synthetische Gleichungen —, die es ermöglichen, hinsichtlich der Mengen- oder Wertbeträge oder hinsichtlich beider, Erfolgsposten aus Außenverkehrsposten abzuleiten oder auch umgekehrt. Durch Anwendung dieses Lösungsprinzips für die Bewertung in Buchführung und Betriebskalkulation werden alle Bewertungsfragen auf den Problemkreis des Außenverkehrs zurückgeführt; damit gibt es auch für die vollständige, Außen- und Binnenverkehr des Landgutsbetriebes umfassende doppelte Buchhaltung keine anderen und nicht mehr Bewertungsprobleme als sie die einfache landwirtschaftliche Buchführung oder auch nur eine bloße Jahresschlußrechnung hat; denn auch diese muß neben den unmittelbar in Geld gegebenen Posten (Kassa und Kontokorrent) die Posten des Privatkontos und die Inventuren oder Inventurdifferenzen bewerten, wenn sie den Gesamtreinertrag in Geld berechnen will. Damit ist natürlich nicht gesagt, daß die Bewertung dieser Außenverkehrsposten selbst gar nichts problematisches mehr enthält; die Klarstellung dieses letzteren Punktes, also die Untersuchung, was an der Bewertung des Außenverkehrs fraglich ist und wie sich die Buchführung dem gegenüber zu verhalten hat, ist die Aufgabe des folgenden 2. und 3. Abschnittes, während die weiteren Abschnitte dieses Kapitels die im vorigen angedeuteten synthetischen Beziehungen und ihre Anwendungen darlegen werden.

2. Die Bewertung des Außenverkehrs.

Die erste Gruppe der Außenverkehrsposten — Kassa und Kontokorrent (s. S. 61) — hat keinerlei Bewertungsprobleme. Alles, was in Geld auftritt, sei es bar oder auf Kredit, ist von vornherein für die Buchführung wertmäßig gegeben, da auch Forderungen und Schulden nur in bestimmter geldlicher Höhe entstehen.

Bei der zweiten Gruppe der Außenverkehrsposten — den Posten des Privatkontos des Wirtschaftsbesitzers — ist die Geldbewertung bereits eine Fiktion, soweit es sich nicht um Geldposten (Geldentnahmen und Geldzuschüsse), sondern um Naturalien und Arbeitsleistungen handelt. Diese sind, entsprechend der im vorigen auseinandergesetzten Fragestellung, so zu bewerten, als ob sie wirklich zu Geld geworden wären. Die Entnahmen, die der Wirtschaftsbesitzer aus dem Betrieb an Naturalien und Arbeitsleistungen für seinen Haushalt und sonstige private Zwecke machte, wären wirklich zu Geld geworden, wenn sie der Betrieb nicht dem Wirtschaftsbesitzer zur Verrechnung auf den abzuhebenden Reinertrag oder sein Kapital, sondern einem Dritten für Geld gegeben, also verkauft hätte; und die vom Wirtschaftsbesitzer dem Betrieb in Form von Naturalien oder Arbeitsleistungen gewährten Zuschüsse wären gegen tatsächliche Bezahlung von Geld von seiten des Betriebes erworben worden, wenn sie der Betrieb nicht vom Besitzer, sondern von einem Dritten empfangen hätte. Folglich entspricht es der in der Fragestellung enthaltenen Annahme,

die Naturalien und Arbeitsleistungen, die der Betrieb dem Besitzer für dessen private Zwecke oder umgekehrt der Besitzer aus seinem privaten Vermögen dem Betrieb geliefert hat, für die Zwecke der Gesamtreinertragsberechnung in Geld mit denjenigen Geldbeträgen zu bewerten, die der Betrieb bei der Lieferung an dritte Personen, an den Markt, dafür hätte erhalten können, bzw. beim Bezug von Dritten an diese hätte bezahlen müssen. Bei diesen Wertansätzen sind die Transportkosten und sonstigen Spesen, die beim Bezug von auswärts oder bei Lieferung nach auswärts aufgelaufen wären, zu berücksichtigen. Die Fiktion, die in diesem Vorgang liegt, wird um so weniger ins Gewicht fallen, je größer der betreffende Landwirtschaftsbetrieb ist. Ein kleinbäuerlicher Betrieb wird seinen Reinertrag zum überwiegenden Teil in Gestalt von Naturalien zum Lebensunterhalt seines Besitzers abliefern. Hier ist die Frage nach dem Geldreinertrag eine sehr bedeutende Fiktion und — nicht nur aus diesem Grunde, sondern auch aus manchen anderen — die Ergebnisse der auf eine Endrechnung in Geld eingestellten Buchhaltung sicherlich weniger einwandfrei. Vollständig zutreffend sind diese Ergebnisse hingegen, soweit die jetzt betrachtete Bewertung der Posten des Privatkontos des Besitzers in Betracht kommt, bei dem anderen Extremfall, einer Domäne in der Hand eines Besitzers, der mit ihr bis auf Geldabhebungen oder Geldzuschüsse keinerlei wirtschaftlichen Verkehr hat, etwa in der Stadt wohnt und seine Landwirtschaft durch Beamte verwalten läßt. In der Mitte liegen die von ihren Besitzern selbst verwalteten mittleren und größeren Wirtschaften.

Wir kommen nun zur dritten Gruppe der Außenverkehrsposten, den Inventuren. Räumt man aus den im vorigen Abschnitt erwähnten Rücksichten die fiktive Fragestellung nach dem Gesamtreinertrag in Geld und weiters den damit zusammenhängenden Ausweis des Gesamtvermögens ein, so beginnt die Betriebsrechnung zu Anfang jeder Rechnungsperiode mit einem in Geld ausgedrückten gesamten Vermögensstand und es muß zur Berechnung des Gesamtreinertrages in Geld auch am Ende der Rechnungsperiode ein in Geld ausgedrückter Vermögensstand her, damit er jenem Anfangsstand gegenübergestellt werden kann.

Dieses Schlußvermögen des Betriebes besteht zu einem Teil wirklich aus Geld oder geldgleichen Beständen (Guthaben bei Geldstellen oder in sonstiger Kontokorrentverrechnung); dieser Teil ist also für die Bewertung erledigt.

Die übrigen Bestandteile des Schlußvermögens müssen entweder aus dem Vorjahr übernommen oder während des Bilanzjahres zugekauft oder vom Betrieb produziert worden sein — eine andere Möglichkeit gibt es nicht, wenn man etwaige Beistellungen seitens des Besitzers im Sinne der vorigen Ausführungen zu den Käufen des Betriebes rechnet.

Hinsichtlich der durch die Anfangsinventur vom Vorjahr übernommenen Vermögensbestandteile gilt ganz eindeutig folgendes. Ob

die früheren Bewertungen, mit denen diese Güter in die Verrechnung des Bilanzjahres eingetreten sind, richtig oder unrichtig waren, ist auf dessen Erfolgsbilanz ohne Einfluß, wenn keine Differenzen geschaffen werden, die sich zu Unrecht auf den Reinertrag auswirken. Das ergibt die klare Regel, solche Vermögensbestandteile in das Schlußvermögen grundsätzlich mit denselben Werten einzustellen, mit denen sie in die Verrechnung dieses Jahres eingetreten, d. h. im Anfangsvermögen (Schlußvermögen des Vorjahres) bewertet worden sind, Änderungen dieser Wertansätze aber nur soweit und nur dann vorzunehmen, wenn sie erstens sachlich zutreffen und zweitens der wirtschaftlichen Betriebsführung des betreffenden Jahres als deren Erfolge zuzuschreiben sind (dynamischer Bilanzgrundsatz, vgl. S. 16ff). Alles, was darüber hinaus an Wertänderungen vorgenommen wird, steht im Widerspruch zu dem obersten Zweck der Buchführung, der zutreffenden Ermittlung des Betriebsreinertrages. Die richtigerweise vorzunehmenden Wertänderungen können Werterhöhungen sein, z. B. die Wertzunahme von wachsendem Vieh, oder aber Wertherabsetzungen. Solche Abschreibungen sind bekanntlich für die laufende Abnutzung nach Maßgabe der voraussichtlichen Gebrauchsdauer zu machen, außerdem z. B. bei eingetretenen Preissenkungen von zum Verkauf bestimmten Beständen, die einen unvermeidlich zu realisierenden Verlust bedeuten und dergleichen mehr. Allerdings kann hier die Grenze zwischen dem theoretisch exakten und dem aus praktischer Bilanzvorsicht erforderlichen nicht immer scharf gezogen werden.

Ganz analog erledigen sich alle jene Bestandteile des Schlußvermögens, die während des Bilanzjahres zugekauft wurden; ihr Geldwert ist durch ihren Ankaufspreis gegeben, Wertänderungen sind in der Inventur nur nach Maßgabe des eben Gesagten zu berücksichtigen.

Die während des Bilanzjahres vom Betrieb produzierten Teile des Schlußvermögens liegen im Bilanztermin deshalb noch in Naturalform vor, weil nicht alle in der Rechnungsperiode laufenden Produktionsprozesse so weit gediehen sind, daß alle ihre produktiven Erträge bis zum Bilanztermin wirklich zu Geld geworden sind. Will man den Geldausdruck für sie dennoch haben, so lautet die Konsequenz dieser Fiktion eben: annehmen, daß alle im Bilanztermin vorliegenden produktiven Erträge zu Geld geworden seien, und den diesfalls für sie resultierenden Geldbetrag als ihren Geldwert in die Bilanz einsetzen. Diese vollkommen logische Schlußfolgerung, die wieder nichts als die zwangsweise Beibehaltung der in der Fragestellung enthaltenen Fiktion in der zu gebenden Antwort beinhaltet, weist mit aller Deutlichkeit auf eine bestimmte Kategorie von Werten für die Bilanzbewertung der noch nicht zu Geld gewordenen produktiven Erträge hin, die — im Gegensatz zu den durch die Kosten der Anschaffung oder Herstellung bestimmten Kostenwerten — als Absatzwerte bezeichnet werden und durch jene Geldbeträge bestimmt sind, die beim direkten Absatz, also beim Verkauf, oder beim indirekten Absatz (Ver-

wendung zur Produktion und Verkauf der aus dieser gewonnenen Produkte) für die zu bewertenden Güter erzielt werden¹.

Wie steht es nun mit der Durchführbarkeit dieser Bewertung, also mit der Feststellung dieser im Bilanztermin noch nicht wirklich erzielten, sondern nur angenommenen, fiktiven Absatzwerte? Sie ist verschieden, je nachdem, ob die im Bilanztermin vorhandenen zu bewertenden Erträge fertig oder unfertig sind, und je nachdem, ob diese Güter voll marktfähig sind oder nicht.

Bei fertigen Produkten, die zur Bilanzzeit noch unverkauft, aber voll marktfähig sind (z. B. Getreide), ist die in Rede stehende Fiktion ziemlich harmlos, und zwar gleichgültig, ob diese Produkte nachher wirklich verkauft werden oder nur verkauft werden können, trotzdem aber in der eigenen Wirtschaft verbraucht werden. Die Ermittlung des Wertbetrages bereitet keine Schwierigkeiten und hat geringe Fehlermöglichkeiten. Diese Güter sind mit den im Bilanztermin für sie sicher erhältlichen Verkaufspreisen abzüglich der für die Durchführung des Verkaufes erforderlichen Transportkosten und sonstigen Verkaufsspesen zu bewerten. Würde man versuchen, nicht die Verkaufspreise des Bilanztermines, sondern die eines späteren Zeitpunktes einzusetzen, an dem der Verkauf voraussichtlich erfolgen wird, so wäre diese Feststellung weit unsicherer; sie ist aber auch deswegen nicht angebracht, weil sie dem Geiste der Zäsur zuwiderliefe, welche die Frage nach dem Jahresreinertrag an der Jahresgrenze erfordert. Wenn sich nach dem Bilanztermin irgendwelche Preisänderungen ergeben, so ist das eine Angelegenheit, die das neue Jahr betrifft; es können z. B. Spekulationsgewinne aus dem absichtlichen Zuwarten mit dem Verkauf eintreten, denen auch spezielle Aufwände gegenüberstehen (z. B. Aufbewahrungskosten). Treten solche Abweichungen des nachträglichen tatsächlichen Erlöses auf, so sind sie in der neuen Bilanzperiode gesondert von deren produktiven Erträgen als Mehr- oder Mindererlöse (Konjunkturgewinne oder Konjunkturverluste) auszuweisen.

Es gibt auch unfertige Produkte, die trotzdem voll marktfähig sind; insbesondere die heranwachsenden, noch nicht zum Verkauf bestimmten Tiere gehören hierher; auch hier ist die Fiktion und die Fehlermöglichkeit bei der Einsetzung der Marktpreise nach den im vorigen angegebenen Grundsätzen gering.

Weniger harmlos und auf den ersten Blick viel schwieriger erscheint die Absatzbewertung bei jenen Produkten, die zwar technisch fertig, aber gar nicht oder nicht ihrer ganzen Menge nach marktfähig, sondern ganz oder größtenteils zur weiteren Verwendung als Produktionsmittel im eigenen Betriebe bestimmt sind, also bei den nicht voll marktgängigen Binnengütern (z. B. Stroh). Für die Bewertung der Bilanzbestände dieser Güter bestehen auf den ersten

¹ Der in der bilanztheoretischen Literatur gebrauchte und hier der Einheitlichkeit und Kürze halber beibehaltene Name und Begriff des Absatzwertes deckt also in diesem Zusammenhang den nationalökonomischen Begriff des Tauschwertes (Verkaufspreises) und des in Geld ausgedrückten produktiven Wertes (Gebrauchswertes zur Produktion).

Blick alle jene Schwierigkeiten, die in der analytischen Buchführung bei ihrer Bewertung für die Zwecke der Reinertragsverrechnung zwischen den einzelnen Betriebszweigen vorhanden sind. Das Grundproblem ist nämlich hier dasselbe wie dort. Sind diese Inventuren an nicht voll marktgängigen Binnengütern auch Positionen einer abgeschlossenen Jahresrechnung, so sind sie doch interne Übertragsposten, also Binnenverkehrsposten, in Ansehung der über die Jahresgrenzen greifenden Produktionsprozesse des landwirtschaftlichen Betriebes; wie für die analytische Buchführung eine Aufteilung der Reinertragsrechnung durchlaufender Produktionsprozesse bei jedem Übertrag von einem Betriebszweig zum anderen, so wäre auch hier dieselbe Aufteilung der Reinertragsrechnung durchlaufender Produktionsprozesse erforderlich, jedoch nur, soweit dieselben über die Jahresgrenze greifen. Den Absatzwert des im Bilanztermin vorrätigen, zur Verfütterung bestimmten Gerstenstrohs z. B. feststellen, hieße nichts anderes, als dessen in Geld ausgedrückten produktiven Gebrauchswert ermitteln, also jenen Anteil am Ertrag der Viehhaltung, der unter allen an der Viehhaltung mitwirkenden Produktionsmitteln dem Gerstenstroh zuzurechnen ist. Diese Verwertungsrechnung ist aber wegen der Unlösbarkeit der mit ihr verbundenen Zurechnungsprobleme in zutreffender Weise nicht möglich. Dazu kommt, daß ja im Bilanztermin die Ergebnisse dieser künftigen Produktionsprozesse noch gar nicht vorliegen, eine solche Verwertungsrechnung also auch dann, wenn sie völlig korrekt durchführbar wäre, für die Bilanzbewertung schon deswegen nicht in Betracht kommt.

Es besteht aber ein sehr großer und praktisch ganz entscheidender Unterschied zwischen dem diesbezüglichen Bewertungsproblem der analytischen Buchführung und dem, das hier zu lösen ist. Die analytische Buchführung ist nämlich zum Zweck der gegenseitigen Verrechnung der Betriebszweige darauf verwiesen, alle Binnengüterquantitäten, die während des ganzen Rechnungsjahres im Betrieb erzeugt und wieder verbraucht werden, ohne jede Ausnahme in Geld zu bewerten; bei der jetzt in Rede stehenden Schlußinventur aber handelt es sich nur um ein Restproblem, bloß um die Bewertung der am Jahresende vorhandenen Vorräte, und bei diesen unvergleichlich kleineren Quantitäten können natürlich Fehler, die bei der Bewertung unterlaufen, nur viel weniger ausmachen. Aber noch mehr. Für den Gesamtreinertrag sind ja nicht einmal die vollen, an den Jahresgrenzen auftretenden Quantitäten der nicht marktgängigen Binnengüter entscheidend, sondern nur die Inventurdifferenzen, also das am Schluß des Rechnungsjahres gegenüber dessen Beginn vorhandene Mehr oder Weniger an diesen Quantitäten. Dieses quantitative Mehr oder Weniger an nicht marktgängigen Binnengütern aber ist bei gleichförmiger Wirtschaftsführung theoretisch gleich Null. Das heißt, bei gleichförmiger Wirtschaftsführung müßte am Ende jedes Betriebsjahres genau soviel Stroh, Stallmist usw. vorhanden sein wie am Anfang desselben.

Werfen wir — zur Gegenprobe für das Gesagte, auf die Abweichungen

in der Praxis komme ich gleich hernach zurück — einen Blick auf einen Betrieb, in dem das Gegenteil der Fall wäre, wo also die Inventurdifferenzen an solchen Binnengütern Jahr für Jahr bedeutend wären. Ein Betrieb, der Jahr für Jahr große Überschüsse z. B. an Stroh hervorbringt, muß entweder diesen Überschuß verkaufen — dann ist dieser Überschuß kein Binnengut mehr, er ist zum bereits erlösten oder voraussichtlich erhältlichen Marktpreis zu bewerten; oder aber dieser Überschuß ist unverkäuflich, dann müßte eben, soll der Betrieb im Laufe der Zeit nicht in Stroh ersticken, entweder das Stroh auf billigstem Weg beseitigt, etwa verbrannt werden (Wert gleich Null) oder aber, unter unseren Wirtschaftsverhältnissen, der Betrieb so abgeändert werden, daß weniger Stroh erzeugt oder mehr verbraucht oder die Erzeugung und der Verbrauch auf eine mittlere Linie eingestellt wird. Verbraucht aber ein Betrieb Jahr für Jahr bedeutend mehr Stroh als er erzeugt, so muß entweder dieser Mehrverbrauch zugekauft oder der Betrieb umgestellt werden. Schaltet man somit die gekauften und verkauften Mengen aus dem Kreis der Binnengüter aus, in den sie ja weder betriebsmäßig noch auch in Ansehung ihrer Geldbewertung gehören, weil ihre Geldwerte gegeben sind, so ergibt sich die Selbstverständlichkeit, daß auf die Dauer an nicht marktgängigen Binnengütern nicht mehr erzeugt als verbraucht und nicht mehr verbraucht als erzeugt wird, d. h. eben, daß bedeutendere Inventurdifferenzen in der Bilanz als Dauererscheinung nicht auftreten. Und ist Kauf und Verkauf von Stroh usw. bezüglich bedeutenderer Mengen ausgeschlossen, so ergibt das die bekannte Betriebsregel: Erzeugung und Verbrauch von nicht marktgängigen Binnengütern in der Tendenz gegenseitiger Ausgleichung aufeinander abzustimmen, d. h. aber in Hinsicht auf unser Bewertungsproblem: die Inventurdifferenzen an solchen Binnengütern zum Verschwinden zu bringen. Es ist nur eine Tendenz, von mannigfachen Abweichungen gestört, die aus diesen wenigen Betrachtungen hervorgeht, aber doch die große Hauptmarke, um die die praktisch vorkommenden Situationen schwanken; wir können sie, ohne nach dem Gesagten Mißdeutungen fürchten zu müssen, kurz so ausdrücken: Die Inventurdifferenzen an nicht marktgängigen Binnengütern tendieren auch praktisch zur Menge Null.

Die von dieser Tendenz abweichenden Mengenschwankungen, welche die Praxis auch bei gleichförmiger Wirtschaftsführung zeigt, werden insbesondere durch die von der Wirtschaftsführung unabhängigen Schwankungen der Jahreserträge hervorgerufen, die bewirken, daß zur Bilanzzeit einmal mehr und einmal weniger von jenen Binnengütern vorrätig ist. Auch für die Bewertung dieser Mengenschwankungen aber gibt es — neben dem allgemeinen Trost, daß hierbei unterlaufene Fehler absolut und relativ gering sein müssen und sich im Zusammenhalt mehrerer Jahresbilanzen ausgleichen — eine ganz bestimmte, theoretisch und praktisch gleich vertretbare Richtlinie. Die Tatsache, daß mit jedem verfügbaren Produktionsmittel immer zuerst dessen wichtigere Verwendungen gedeckt werden und somit bei Vergrößerung oder Verkleinerung des verfügbaren Vorrates nur weniger wichtige Verwendungen

zur weiteren Deckung oder zum Ausfall gelangen¹, sowie in Übereinstimmung damit eine alterprobte praktische Erfahrung lehren, daß ein gewisses Mehr oder Weniger an der ganzen als Ertrag und Aufwand auftretenden Menge von nicht marktgängigen Binnengütern im allgemeinen eine verhältnismäßig weit geringere wirtschaftliche Bedeutung für den Betrieb hat als der übrige Grundstock von solchen Binnengütern, mit dem oft der gesamte Reinertrag oder gar die Möglichkeit der Betriebsführung steht oder fällt. Es gibt sogar vielfach Verhältnisse und gewisse Grenzen, innerhalb deren ein gewisses Mehr oder Weniger z. B. an Strohertrag und Strohaufwand so gut wie gar keinen, jedenfalls aber keinen praktisch irgendwie feststellbaren Einfluß auf den Gesamtertrag hat und dergleichen mehr. Das bedeutet, daß die in Rede stehenden Inventurdifferenzen von Binnengütern im allgemeinen verhältnismäßig niedrig zu bewerten sind. Das entspricht auch den Grundsätzen einer dynamischen Bilanz, die den Betriebserfolg als Index für die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung angeben will: da die in Rede stehenden Schwankungen, wie vorhin angedeutet, in erheblichem Maß nicht von der Wirtschaftsführung, sondern von anderen, deren Einfluß entrückten Faktoren (dem Wetter und dergleichen mehr) bewirkt werden, ist es gerechtfertigt, daß sie im Ergebnis der Reinertragsrechnung, im Index der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung, weniger zur Geltung kommen; und das trifft zu, je niedriger sie im Geldwert eingesetzt werden. Der von vielen Praktikern und auch von Theoretikern empfohlene, seinerzeit viel umstrittene Vorgang, von den nicht marktgängigen Binnengütern nicht einmal die Inventurdifferenzen zu bewerten, ist mithin — als extreme Konsequenz der Vorschrift: niedrig zu bewerten aufgefaßt — nicht so ganz absurd, wie er oft von buchhalterischer Seite hingestellt wurde.

Der zuletzt angeführte Gesichtspunkt der dynamischen Bilanz liefert noch eine andere, praktisch wichtige Richtschnur für die Bewertung der in Rede stehenden Inventurdifferenzen. Das ausgewiesene Wirtschaftsergebnis soll ebenso wie den Faktoren, auf welche die Wirtschaftsführung keinen Einfluß hat, auch willkürlichen Beeinflussungen seitens der Rechnungsführer entzogen werden. Es sollen nicht durch willkürliche Veränderungen in den Wertansätzen von Jahr zu Jahr unzutreffende Wertdifferenzen geschaffen werden. Die in Rede stehenden Wertansätze sollen also ohne triftigen Grund von Jahr zu Jahr nicht geändert werden, die Bewertung soll möglichst gleichmäßig bleiben.

Aus der fiktiven Fragestellung nach dem geldlichen Gesamtertrag ergibt sich somit bezüglich der nicht marktgängigen Binnengüter ein Endrest von problematischen Bilanzbewertungen, der auf ein Nebengeleise abgedrängt, nur auf Abweichungen vom theoretisch und praktisch Normalen eingeschränkt ist und in der Gesamtertragsrechnung

¹ Diese Tatsache ist überall dort, wo das technische Gesetz des abnehmenden Produktionsertrages gilt, zwangsläufig gegeben, allgemein aber als Grundsatz rationellen Wirtschaftens (vgl. das „Gesetz der Teilnutzordnungen“, entwickelt in „Grenznutzen und Wirtschaftsrechnung“, II. Teil).

zahlenmäßig nicht ins Gewicht fallen darf. Diese Lücke aber besteht, darüber darf man sich nicht täuschen, wenn man einmal jene fiktive Fragestellung unserer heutigen allgemeinen Geldrechnung angenommen hat, und zwar in jeder, auch der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung, weil auch diese in ihrem Bilanzabschluß die Inventurdifferenzen berücksichtigen muß. Denn „möglichst gleichmäßig“ und „verhältnismäßig niedrig bewerten“ ist ja leicht gesagt, aber im Verhältnis zu welchem Wert? Die Produktionskosten sind, wie ich auf Grund alles dessen glaube, was hier über diese Wertgröße schon vorgebracht wurde und noch in diesem Abschnitt über den Kostenwert zu sagen sein wird, kein geeigneter Anhaltspunkt. Die Verwertung kommt, sogar wenn sie richtig als zugerechneter produktiver Wert gefaßt wird und errechnet werden könnte, schon deshalb nicht in Betracht, weil, wie früher erwähnt, die Daten zu ihrer Berechnung im Bilanztermin noch gar nicht vorliegen. So bleiben (natürlich immer unter Berücksichtigung von Transportkosten und sonstigen Marktspesen) nur die Marktpreise der tatsächlich gehandelten Mengen von Stroh usw. oder, wenn es auch solche Marktpreise nicht gibt, die Marktpreise anderer, technisch annähernd gleicher Güter als Anhaltspunkte. Auch diese Werte sind aber angesichts vieler gegen sie bestehender Bedenken (Unrealisierbarkeit und anderes mehr) für den in Rede stehenden Zweck ebenfalls mit größter Vorsicht zu behandeln; sie können nur als äußerste Obergrenze gelten, die von der Bilanzbewertung in der Regel nicht erreicht werden darf. Berücksichtigt man weiters das oben erwähnte Erfordernis der jährlich tunlichst gleichbleibenden Bewertung, so kommt man zu jenen Wertansätzen, die von sorgfältig und vorsichtig rechnenden Praktikern seit jeher für die Bilanzbewertung der nicht marktgängigen Binnengüter angewendet werden: zu fixen, unterhalb der direkten oder relativen Marktpreise liegenden Einheitswerten. Nochmals sei darauf hingewiesen, daß es sich bei diesem Restproblem der Inventurbewertung der Binnengüter tatsächlich nur um Beträge handeln kann und darf, die vom Gesamtreinertrag durchschnittlich nur einen geringen Prozentsatz ausmachen; denn was wäre, aller Buchführung zum Trotz, von einer Wirtschaft zu halten, die auf die Dauer ihren Reinertrag etwa im Zuwachs ihrer Strohschober und nicht auf dem Bankkonto oder im Magen des Besitzers zu verzeichnen hätte?

Schließlich haben wir unser Augenmerk noch auf die letzte Kategorie von produktiven Erträgen zu richten, das sind jene, die auch keinen Marktpreis haben, wie die nicht marktgängigen Binnengüter, jedoch nicht einmal äußerlich fertig sind wie diese. Hierher gehört das landwirtschaftliche Feldinventar, die auf den Feldern in Vorbereitung oder im Wachstum befindlichen Bestände des Feldbaues. Diese Angelegenheit erledigt sich bezüglich des Absatzwertes sehr einfach. In Ansehung des Feldinventars kann die fiktive Fragestellung deshalb nicht akzeptiert werden, weil hierfür Absatzwerte, auch fiktive, nicht festzustellen sind: entweder sind die Feldbestände erst in Vorbereitung oder im Anfang ihres Wachstums, dann kann, wenn man sich nicht ganz an die

Fiktion verlieren will, von dem Vorhandensein eines produktiven Ertrages füglich überhaupt noch keine Rede sein; oder aber sie sind zur Bilanzzeit im Wachstum schon bis zu einer gewissen Entwicklung des Ertrages vorgeschritten, dann ist die Schätzung des Ertragswertes von so großen Fehlermöglichkeiten begleitet, daß sie vernünftigerweise nicht angewendet werden darf. Wie die Bilanzfrage des Feldinventars zu lösen ist, wird im folgenden Abschnitt gesondert zu prüfen sein; an dieser Stelle, an der die Möglichkeit der in die Bilanz einzusetzenden Absatzwerte zu untersuchen war, genügt die Feststellung, daß eine solche Möglichkeit bezüglich des Feldinventars nicht besteht.

In den vorhergehenden Betrachtungen wurde, in logischer Schlußfolgerung aus der der Buchführung vorgeetzten Fragestellung nach dem Gesamtreinertrag, angenommen, daß der Absatzwert diejenige Wertart ist, welche die zutreffende Antwort auf diese Fragestellung geben kann, weil sie nichts beinhaltet als die Vorwegnahme oder Annahme der Ertragsumwandlung in Geld, die jene Fragestellung voraussetzt. Um hierüber zu einem abschließenden Urteil zu kommen, müssen wir nun dieses Bewertungsverfahren mit den anderen vorhandenen Vorgangsmöglichkeiten vergleichen.

Die zu bewertenden produktiven Erträge sind bis zur Bilanzzeit nicht zu Geld geworden. Was könnte man also anderes tun, als für sie bei der Bilanz angenommene Absatzwerte einzusetzen? Man könnte warten, bis sie wirklich zu Geld werden. Dieses Warten kann zunächst wörtlich genommen werden, d. h., man müßte den ganzen Rechnungsabschluß solange aufschieben, bis die tatsächliche Umwandlung in Geld eingetreten ist. Bei dem zur Bilanzzeit auf dem Schüttboden lagernden, zum Verkauf bestimmten Getreide, bei dem noch unfertigen Mastvieh und anderen Beständen ist die Wartezeit abzusehen; was aber bei dem wachsenden Zuchtvieh, bei den Futter- und Streuvorräten, die auch in der Folgezeit nie restlos zu Geld werden, weil sie sich stets in zu Geld realisierte Hauptprodukte (Vieh, Milch usw.) und in weiter verarbeitete Produktionsmittel (z. B. Stallmist) aufspalten? Mit dieser Schusterregel ist es also nichts, wir wollen unsere Bilanzen einige Tage oder Stunden nach Vollendung der Inventuraufnahme fertig haben und wenn wir sie nicht bald bekommen, sind sie überholt und mehr oder weniger unnütz.

Man kann das Warten aber auch anders, nämlich bücherlich, durchführen. Man wartet nicht mit dem äußerlichen Abschluß der gesamten Jahresbilanz auf die in Rede stehende Realisierung, die Bilanz wird vielmehr sofort am Ende jeder Rechnungsperiode aufgestellt; aber man wartet mit den Reinertragsabrechnungen aller jener Produktionsprozesse, die im Bilanztermin noch nicht zu Geld gewordene Erträge aufweisen, auf deren geldliche Realisierung, indem man die Reinertragsabrechnungen dieser Produktionsprozesse auf die Bilanzen der folgenden Perioden verschiebt. Das ist nichts als ein etwas weniger wohlklingender und wohlwollender, aber vollkommen wahrheitsgetreuer Ausdruck für das vielgerühmte Realisationsprinzip und die Wirkung

seines Hauptinstrumentes, des in die Bilanz eingesetzten Kostenwertes für die noch unverkauften Erträge. Als Ausdruck der Wahrheit, Gewissenhaftigkeit und Sicherheit der Bilanzen hat das Realisationsprinzip einen sehr gesunden Sinn und lautet: man darf einen Ertrag nur dann zugunsten der Bilanz einstellen, wenn er wirklich reell ist, d. h. alle nur mögliche Gewähr für seinen tatsächlichen Eingang in das Geldvermögen des Wirtschaftsbetriebes besteht. In dem in diesem Zusammenhang ins Treffen geführten strengen Sinn aber: ein Ertrag dürfe überhaupt nur dann als solcher verbucht und bilanzmäßig abgerechnet werden, wenn er wirklich schon realisiert, tatsächlich zu Geld geworden ist, wird dieses Prinzip bei seinem konsequenten Verfolg zu einer uferlosen Absurdität und muß jede Bilanz zu einem Zerrbild der Wirklichkeit machen, das ärger und schädlicher ist als die Bewertungsfehler, die etwa bei vorausgenommenen Absatzbewertungen vorkommen können. Ich will hier gar nicht von den Auswüchsen sprechen, die dieses Prinzip bei strengster Anwendung in jeder, auch der kaufmännischen Buchführung, haben müßte — dürfte man doch nicht einmal die Debitoren in die Bilanz einstellen, sondern die ihnen verkauften und belasteten Erträge erst dann zugunsten der Erfolgsrechnung aufnehmen, bis das Geld tatsächlich eingegangen ist und die Bank sicher nicht verkracht, in der man es liegen hat. Hier soll nur von den ganz ernsthaft für die landwirtschaftliche Buchführung in Vorschlag gebrachten Dingen die Rede sein.

Da bedeutet das strenge Realisationsprinzip, an einem einfachen Beispiel gezeigt, folgendes. Wenn ein Landwirt auf seinem Speicher zum Bilanztermin, etwa am 31. Dezember 1929, verkaufsbereiten Weizen liegen hat, so darf er ihn nicht zu einem an diesem Tage sicher realisierbaren Absatzwert (vorsichtiger Verkaufspreis abzüglich der Transportkosten und sonstiger voraussichtlicher Verkaufsspesen) als Aktivum in die Vermögens- und als Ertrag in die Erfolgsbilanz einstellen; er darf das erst dann tun, wenn der Weizen wirklich zu Geld geworden, der Verkauf effektiv vollzogen ist, also z. B. im März oder Juni 1930. Damit tritt dieser Weizen als Ertrag in die Erfolgsrechnung des Jahres 1930 ein. Soll nun der Reinertrag, der an diesem Weizen hängt, richtig ausgewiesen werden, so muß nach dem unumstößlichen Grundsatz jeder Erfolgsbilanz, daß jedem Ertrag der zu seiner Hervorbringung gemachte Aufwand gegenübergestellt werden muß (Prinzip der bilanzmäßigen Verbindung von zusammengehörigem Ertrag und Aufwand), auch der auf dem Weizen lastende Produktionsaufwand als Gegenposten in die Erfolgsbilanz des Jahres 1930 eingestellt werden; das ist einzig dadurch möglich, daß die Produktionskosten oder — was nach der früher dargelegten Ausschaltung der Zinsrechnung aus der Buchhaltung für diese auf dasselbe hinausläuft — die Aufwände der Weizenproduktion aus dem Jahre 1929 auf das Jahr 1930 vorgetragen werden; durchgeführt wird das — jede andere äußere Form ist damit identisch — dadurch, daß der Weizen in der Bilanz vom 31. Dezember 1929 nur mit seinen Produktionskosten als Aktivum eingesetzt wird; im Jahre 1930 steht dann dieser Kostenwert dem tatsächlichen Verkaufserlös gegenüber, was den

Ausweis des an dem Weizen hängenden Reinertrages in der Erfolgsbilanz von 1930 zur Folge hat; natürlich unter der Voraussetzung der Ausführbarkeit dieser ganzen Rechnung. Es ist also, wie früher angegeben, das Mittel für die Durchführung des Realisationsprinzips die Bilanzbewertung der produktiven Erträge zum Kostenwert und seine Folge das büchliche Zuwarten mit der Reinertragsabrechnung bis zur tatsächlichen Realisierung des produktiven Ertrages zu Geld.

Zur Beurteilung dieses Vorganges mögen folgende Erwägungen dienen.

Zunächst ist der Kostenwert, selbst in einem so einfachen Falle wie bei dem Weizen unseres Beispiels, niemals richtig festzustellen, auch wenn darauf noch soviel Mühe verwendet würde; die Berechnung des Kostenwertes ist ja nichts anderes als eine typische analytische Rechnung; es ist wohl überflüssig, hier nochmals alle in dieser Schrift und anderwärts vorgebrachten Einwände zu wiederholen. Noch weniger als beim Weizen ist die Errechnung des Kostenwertes natürlich bei Nebenprodukten wie Stroh, Stallmist und dergleichen durchzuführen.

Bei einem Großteil der Güter, die dem Realisierungsprinzip zuliebe in die Bilanz mit ihrem Kostenwert einzusetzen wären, ist das dargelegte bilanzmäßige Abwarten mit der Reinertragsabrechnung überhaupt nicht möglich, weil die Realisierung zu Geld restlos nie erfolgt — oder erst dann, bis der ganze Betrieb zu Geld gemacht, verkauft wird; das wurde bereits oben angedeutet. Von dem Weizen oder der Gerste, die am 31. Dezember 1929 auf dem Schüttdoden liegen, wird z. B. nicht alles verkauft; ein in der Praxis nicht unbeträchtlicher Teil wird an die Arbeiter als Naturallohn (Deputat) gegeben, an das Zug- und Nutzvieh verfüttert, zur Saat verwendet. Soll man die Reinertragsabrechnung des Getreides hinsichtlich der 1930 verkauften Anteile in der Bilanzperiode 1930 vornehmen und mit dem Rest warten, bis die Arbeiten, welche die Deputatisten und das Zugvieh geleistet haben, bis das aus dem Saatgut entstandene Getreide und Stroh, das aus dem verfütterten Getreide produzierte Vieh und der dabei erzeugte Dünger realisiert, zu Geld geworden sind? Und wie soll die Auseinanderrechnung mit den übrigen, in diese neuen Produktionsprozesse zugesetzten Produktionsmitteln stattfinden? Diese Lösungen wären, auch wenn man sich ganz ins analytische Fahrwasser begeben wollte, nicht einfach.

Man sieht, daß es bei konsequenter Durchführung des Realisationsprinzips oft notwendig wäre, die Reinertragsabrechnungen eines und desselben Produktionsprozesses (in dem vorigen Beispiel: Erzeugung von Weizen oder von Gerste) verschieden weit aufzuschieben. Dieser Einwand besteht aber in verstärktem Maß bei Betrachtung verschiedener Produktionsprozesse. Der Gerstenbau 1929 ist am 31. Dezember 1929 technisch vollendet, es steht nur der Verkauf und die sonstige Verwertung des an diesem Tag noch lagernden Restvorrates von Körnern und Stroh aus; auch die Milchproduktion des Jahres 1929 ist vollendet, jedoch mitsamt ihrem Absatz, der sich hier laufend vollzieht; die Milch-

produktion 1929 wird also mit ihrem Reinertrag in der Erfolgsbilanz 1929 abgerechnet, der Gerstenbau 1929 aber zum Teil oder zur Gänze erst in der Erfolgsbilanz 1930 oder noch später. Das gibt wohl ernstlich zu denken. Kann man aus einer solchen Bilanz, welche die Erfolgsabrechnung eng zusammenhängender Produktionsprozesse zerreißt und sehr wesentliche Anteile davon auf andere Perioden verschiebt, z. B. ein Urteil über das größere oder kleinere Gelingen des „organischen Zusammenwirkens der Produktionsfaktoren“ in der betreffenden Periode schöpfen? Sind solche Bilanzen jahresweise miteinander vergleichbar?

Der Haupteinwand ist aber der, da überhaupt Reinertragsabrechnungen verschoben werden. Wenn die im Jahre 1929 geste, kultivierte und geerntete Gerste am 31. Dezember dieses Jahres auf dem Speicher und das Stroh hiervon in den Schobern liegt, soweit beide nicht schon 1929 verkauft und verbraucht wurden, so ist damit jedem praktischen Gefühl nach der Produktionsprozeß des „Gerstenbaues 1929“ abgeschlossen. Und wenn die Reinertragsabrechnung dieses Prozesses nicht im Jahre 1929 durchgeführt, sondern auf Grund der mehr oder weniger zufälligen späteren Verwendungszeit des Produktes ganz oder teilweise auf 1930 oder noch weiter aufgeschoben wird, so wird der Name und der Inhalt der „Erfolgsbilanz 1929“ zur Unwahrheit; was diese Bilanz ausweist, ist nicht der Reinertrag des Jahres 1929, sondern irgend etwas anderes. Es ist eben — und das ist in den einschlägigen Untersuchungen übersehen worden — außer dem früher erwähnten Prinzip der bilanzmäßigen Verbindung von zusammengehörigem Ertrag und Aufwand, also außer dem Grundsatz, es müsse jeder zu einem bestimmten Ertrag gehörige Aufwand in derselben Erfolgsbilanz abgerechnet werden wie dieser Ertrag, noch ein weiteres Prinzip in der Erfolgsbilanz strengstens zu wahren; das ist das Prinzip der Zugehörigkeit der Erträge und Aufwände zu einer bestimmten Bilanzperiode. Es müssen nicht nur die zusammengehörigen Erträge und Aufwände in derselben Bilanzperiode abgerechnet werden, sondern auch beide in jener Bilanzperiode, in die sie nach dem sachlichen Ablauf der Wirtschaftsvorgänge hineingehören. Dieser primitivste aller Bilanzgrundstze wird bei konsequenter Anwendung des Realisationsprinzips und der Kostenwertanstze in der Bilanz verletzt; dadurch bt aber die Erfolgsbilanz eines bestimmten Rechnungsjahres unweigerlich ihre Richtigkeit und den Sinn ein, den ihr Name ankündigt. Auf eine kurze Vergleichsformel gebracht: Der Kostenwert verschiebt mit Sicherheit ganze Reinerträge, während der Absatzwert in praktisch nicht ins Gewicht fallendem Ausmaß das Risiko von Berechnungs- oder Schtzungsfehlern in der Höhe mancher Rhertrge und damit Reinerträge mit sich bringt, dabei aber geschlossene Erfolgsbilanzen für jede Rechnungsperiode liefert, in denen alles an Ertrag und Aufwand enthalten ist, was diese Periode betrifft.

Wer kaufmännische Bilanzen kennt, wird feststellen, da das abfällige Urteil über die Bilanzbewertung zum Kostenwert, das sich aus den vorstehenden Untersuchungen für die landwirtschaftliche Betriebs-

bilanz ergibt, mit der Gepflogenheit der kaufmännischen Buchführung nicht übereinstimmt; der Fabrikant stellt in aller Regel den Bilanzvorrat seiner noch unverkauften Produkte in die Bilanz zu ihren Selbstkosten ein.

Dieser Unterschied ist zunächst durch die verschiedenen gearteten Produktionsabläufe und Produktionszusammenhänge hier und dort begründet. In der landwirtschaftlichen Buchführung besteht der entscheidende Einwand, daß durch die Bilanzbewertung zum Kostenwert die Reinertragsnachweisung über die produktive Tätigkeit einer bestimmten Periode zerstückelt und zu sehr erheblichen Anteilen auf andere Perioden verschoben wird, und zwar in ungleicher Weise für die verschiedenen, technisch und wirtschaftlich organisch miteinander verhängten Produktionsprozesse ein und derselben Periode. Der Fabrikant, der seine am 31. Dezember 1929 vorrätigen unverkauften Produkte (aus Bilanzvorsicht, nicht weil es theoretisch richtiger ist) zu deren Selbstkosten bewertet, weiß, daß er damit die vorangegangenen z. B. drei Monate, die sein Betrieb zur Herstellung dieses Vorrates brauchte, mit ihrem Reinertrag in der Erfolgsbilanz vom 31. Dezember 1929 noch nicht abgerechnet hat; seine Erfolgsbilanz vom 1. Januar bis 31. Dezember 1929 weist dann eben den — bis auf den tatsächlichen Eingang der restlichen Forderungen an seine Kunden — realisierten Reinertrag seines gesamten Produktionsbetriebes für das Jahr vom etwa 1. Oktober 1928 bis zum 30. September 1929 aus; dieser Reinertragsnachweis ist aber trotzdem eine geschlossene Erfolgsrechnung, in der nicht nur alle zusammengehörigen produktiven Erträge einerseits und die zu ihrer Herstellung gemachten Aufwände andererseits beisammenstehen, sondern zugleich auch alles an Ertrag und Aufwand, was die Produktion für diesen Zeitraum betrifft.

Wie bei den fertigen bestehen auch bei den unfertigen Produkten (Halbfabrikaten) in Ansehung der Bewertung Unterschiede zwischen dem Fabriks- und dem Landwirtschaftsbetrieb. Für den Züchter haben schon die Kälber, Fohlen und Ferkel einen Verkaufswert, auch wenn der auf die Erzeugung von erwachsenen Tieren gerichtete Produktionsprozeß noch lange nicht abgeschlossen ist; das Tuch oder die Maschinen, die der Fabrikant herstellt, sind entweder schon fertig und verkäuflich oder nicht, für sie gibt es im letzteren Fall überhaupt keinen Verkaufspreis; die heranwachsenden Tiere aber haben einen solchen, der recht genau bekannt und auch realisierbar ist; hier ist es möglich und hat auch, wenn schon die Reinertragsrechnung der verschiedenen Perioden voneinander getrennt werden soll, einen guten Sinn, unter Wahrung der erforderlichen Vorsicht solche Bilanzwerte für sie einzusetzen. Wo aber solche Unterschiede nicht bestehen, z. B. bei den wachsenden Produkten des Feldbaus (Feldinventar), dort muß bis zu gewissen Phasen auch in der Landwirtschaft eine Bewertung zu den Selbstkosten oder, was auf dasselbe hinausläuft, der transitorische Vortrag der erfolgten Aufwände in die nächste Bilanzperiode platzgreifen; ich verweise diesbezüglich auf die im nächsten Abschnitt über die Bewertung des Feldinventars folgenden Ausführungen.

Beim Vergleich mit der kaufmännischen Bilanz ist ferner folgendes

zu beachten. Die praktisch ganz vorsichtige — wenn auch gerade deshalb theoretisch weniger zutreffende — kaufmännische Bilanz soll für ihre Produkte oder Waren deren Kostenwert nur dann einsetzen, wenn er kleiner ist als der Absatzwert (Verkaufspreis zur Bilanzzeit); ist jedoch dieser letztere kleiner, dann ist er und nicht der Kostenwert in die Bilanz einzusetzen (Niederstwertprinzip). Danach müßte auch derjenige Landwirt, der sonst zum Kostenwert bilanzieren will, für jene einzelnen Produkte, bei denen der Kostenwert größer ist als der Absatzwert, an deren Produktion also verloren wird, nicht den Kostenwert, sondern den Absatzwert einsetzen. Wie soll aber diese Unterscheidung bei den vielerlei Produktionsprozessen und gekoppelten Haupt- und Nebenprodukten des Landwirtschaftsbetriebes geschehen? Wie soll man feststellen, an welchen Produkten gewonnen, an welchen verloren wird? Und wenn man es könnte, so würden damit die Erfolgsabrechnungen der verlustbringenden Produktionsprozesse durch Einsetzung des Absatzwertes ihrer Produkte sofort vollzogen, die Erfolgsabrechnungen der gewinnbringenden aber auf später verschoben — wer könnte eine solche Erfolgsbilanz überhaupt noch lesen? Allgemein gefaßt: Das strenge Realisationsprinzip und sein Ausdrucksmittel in der Bilanz, der Kostenwert, schieben eben nicht nur die Abrechnung von Gewinnen, sondern auch die von Verlusten auf. Der Kostenwert ist also durchaus nicht immer der Hüter der Bilanzvorsicht, es ist vielmehr unter den Verhältnissen der landwirtschaftlichen Betriebsrechnung unübersehbar, wie oft und in welchen Fällen und mit welchen Beträgen er das Gegenteil ist, d. h. Verlustausweise, die der Absatzwert automatisch in der Bilanz zum Ausdruck bringt, vertagt.

Der klar entscheidende Gesichtspunkt für den Vergleich zwischen den heutigen kaufmännischen Bilanzgebräuchen und der Einsetzung von Absatzwerten für die Produkte in der landwirtschaftlichen Bilanz ist aber folgender. Auch die kaufmännische Bilanz setzt für solche Bestände, die einen „Börsen- oder Marktpreis“ haben, diesen ein, eben weil er sicher realisierbar und noch weitere Vorsicht überflüssig ist; stets geschieht das bei „Börsenpreisen“, weniger bei „Marktpreisen“. Nun haben aber so gut wie alle Produkte des Landwirtschaftsbetriebes einen „Börsen- oder Marktpreis“; die allermeisten haben direkte Börsenpreise und die übrigen solche Marktpreise, die an Feststellbarkeit nichts zu wünschen übrig lassen, weil man sie in jeder Tageszeitung findet. Also entspricht die hier aus den früher dargelegten Gründen für die landwirtschaftliche Bilanz vertretene Bewertung der Produkte zu den Absatzwerten auch den heute geltenden kaufmännischen Bilanzgrundsätzen.

Ich hielt die Auseinandersetzung mit allen diesen Dingen im Interesse der Theorie für unumgänglich. Den Praktiker möchte ich — sozusagen im Vertrauen — darüber beruhigen, daß die Unterschiede zwischen Kostenwert und Absatzwert, das sind die Gewinne an den einzelnen Produkten, angesichts der allgemeinen Gewinnproportionen der Landwirtschaft betragsmäßig nicht erschütternd sein können. Die land-

wirtschaftliche Praxis, obwohl sie, schon aus steuerlichen Gründen, gewiß nicht wünscht, sich in ihren Bilanzen „reichzurechnen“, geht bei den in Rede stehenden Bilanzansätzen so gut wie ausnahmslos von den Marktpreisen aus, setzt also Absatzwerte ein und kommt dabei, wenn Ehrlichkeit und Vorsicht walten, vermutlich oft und oft auf den Kostenwert und nicht selten auch darunter; feststellen läßt sich das im einzelnen leider nicht, weil eben die Kostenwerte der einzelnen landwirtschaftlichen Produkte unserer Meinung nach nicht zutreffend ermittelt werden können.

3. Bewertung und Bilanztermin.

Der Bilanztermin ist bekanntlich deshalb von Einfluß auf die Bewertungsfragen, weil die zu verschiedenen Jahreszeiten vorhandenen Bilanzbestände in der Landwirtschaft verschieden sind; in erster Reihe gilt dies hinsichtlich des Feldbaues, während die Bestände der Viehhaltung teils weniger teils gar nicht dem jahreszeitlichen Wechsel unterliegen. In Ansehung des Feldbaues stehen sich die Sommertermine und die Wintertermine für die Bilanz diametral gegenüber. Die ersteren, als deren in der Praxis verbreitetster der 30. Juni bzw. 1. Juli gelten kann, haben einen geringeren Bestand an Vorräten, da diese vor der neuen Ernte zur Neige gehen, dagegen ist der Bestand an in Vorbereitung befindlichen oder wachsenden Feldprodukten, der als Feldinventar bezeichnet wird, ungemein groß. Die Wintertermine, deren praktisch häufigster bei uns der 31. Dezember bzw. 1. Januar ist, weisen dagegen meist bedeutendere Restvorräte aus der vorangegangenen Ernte auf, das Feldinventar ist jedoch gering und besteht gewöhnlich aus der vor Winter durchgeführten Bodenbearbeitung und Düngung, der Herbst- und Winterernte und den überwinternden Futterflächen¹.

¹ Dieses gegensinnige Größenverhältnis von Vorräten und Feldinventar kommt in der bekannten Formel zum Ausdruck, daß die Summe von Vorräten und Feldinventar des Landwirtschaftsbetriebes das ganze Jahr hindurch annähernd gleich groß, konstant, ist. Ich möchte, ohne hier auf diese Frage näher eingehen zu können, nur im Vorübergehen anmerken, daß diese Konstanz ein Teil einer anderen, umfassenderen Konstanz ist, nämlich der des Gesamtvermögens der Wirtschaft: wenn bei normalen und geregelten Verhältnissen vom Wirtschaftsbesitzer jeweils der durchschnittliche oder voraussichtliche Reinertrag und sein Arbeitslohn aus dem Betrieb zum Verzehr entnommen wird, bleibt nämlich das Gesamtvermögen des Betriebes unverändert. Diese Konstanz des Gesamtvermögens ist insofern verlässlicher als die der bloßen Summe von Vorräten und Feldinventar, weil Veränderungen dieser Summe vorkommen können, welche das Gesamtvermögen unverändert lassen; wenn z. B. aus Geldbeständen des Betriebes ungewöhnlich große Kunstdüngungen oder sonstige Intensitätssteigerungen des Feldbaues vorgenommen werden, so wird dadurch das Feldinventar auf Kosten der Geldbestände einseitig erhöht, während die Vorräte unverändert bleiben; die Summe von Vorräten und Feldinventar wird dadurch größer, das Gesamtvermögen aber bleibt unverändert. Man könnte sogar daran denken, diese Konstanz des Wirtschaftsvermögens zum Ausgangspunkt für die überschlägige Kontrolle von problematischen Schätzungen oder Wertberechnungen hoher Feldinventarbestände zu machen. Die vorerwähnte Voraussetzung für die Konstanz des Wirtschaftsvermögens — Gleichheit von voraussichtlichem Reinertrag und Entnahmen des Besitzers — spielt beim Fehlen außergewöhnlicher Reinertragsschwankungen oder Entnahmen betragsmäßig gegenüber dem Gesamtvermögen keine erhebliche Rolle und ist auch verrechnungsmäßig unschwer herzustellen; dann ergäbe sich die Wertgröße

Betrachten wir diese beiden typischen Bilanztermine daraufhin, welcher von ihnen eine klaglosere Bewertung der an ihm vorhandenen Vorräte und des Feldinventars ermöglicht.

Der Sommertermin (z. B. der 30. Juni) bietet bezüglich der Bewertung der Vorräte aus dem Feldbau wegen ihrer geringen an diesem Termin vorhandenen Mengen bei Anwendung des Absatzwertes keine nennenswerten Schwierigkeiten oder Fehlerrisiken. Bezüglich der Kostenwerte dieser Vorräte ist natürlich, wenn man die analytische Kostenrechnung ablehnt, zu sagen, daß sie für die geringen Vorratsmengen ebensowenig einwandfrei zu berechnen sind wie für große; denn die Kostenwertfeststellung auch der geringsten Restmenge ist ja nur durch die Feststellung des Kostenwertes der ganzen Ernte und durch dessen proportionale Aufteilung auf den betreffenden Bestandrest durchzuführen.

Das große Kreuz des Sommertermins ist die Bewertung des Feldinventars. Der Absatzwert muß hier, wie bereits früher erwähnt, vollständig versagen. Die Halmtaxe, die Bewertung des am 30. Juni stehenden Getreides und analog der übrigen im Wachstum befindlichen Kulturen, ist an sich äußerst unsicher; es müßten die voraussichtlichen Mengen der Ernteerträge und auch die für sie zu erwartenden Erlöse unter Abzug der nach dem Bilanztermin noch zu erwartenden Aufwände für die Ernte, Aufbewahrung und den Verkauf geschätzt werden. Die Fehlermöglichkeiten sind auch bei größter Sachkenntnis und gewissenhaftestem Vorgang sehr bedeutende und machen für den in Rede stehenden Bewertungszweck, die Feststellung des Jahresreinertrages, eine solche Schätzung unanwendbar; denn der Reinertrag aus dem Feldbau beträgt nur einen Bruchteil des Rohertrages und wenn man sich bei der Schätzung des Rohertrages auch nur um einen Bruchteil irrt, so kann dieser Fehler ebensoviel oder mehr als den ganzen Reinertrag ausmachen. Ganz unüberbrückbar ist aber die Schwierigkeit, daß man doch, gerade um die Erträge jahresweise abzugrenzen, von dem im vorigen angedeuteten Schätzungswert auch alle jene Zuwächse an Quantität und Qualität absetzen müßte, die nach dem Bilanztermin erfolgen, weil ja diese schon Erträge des nächsten Jahres sind; das ist ganz undurchführbar, eine solche Schätzung wäre, für die normalen Bilanzzwecke der Buchführung angewendet, die reine Spiegelfechtereier.

Nicht besser steht es aber mit dem Kostenwert des sommerlichen Feldinventars. Es wurde im vorigen Abschnitt gezeigt, welche verheerende Wirkung dessen Anwendung auf die Zusammensetzung und das Ergebnis der Erfolgsbilanz der einzelnen Jahrgänge durch die unabhsehbaren Verschiebungen der Reinertragsabrechnungen der Feldbauprozesse hat. Auch das Hilfsmittel, mit dem jener Kostenwert

des Feldinventars als der Rest des zu Beginn der Rechnungsperiode vorhanden gewesenen Gesamtvermögens, der nach Abzug aller übrigen, im Schätzungstermin vorhandenen Vermögensbestandteile verbleibt. Allerdings kommt diese Gelegenheit für die Buchführung und Bilanz nicht in Betracht, da man bei richtiger Behandlung der Bewertungsfragen, wie das folgende zeigen wird, auf solche oder andere Schätzungen von umfanglichem Feldinventar nicht angewiesen ist.

festgestellt werden kann, die analytische Produktionskostenrechnung, ist grundsätzlich abzulehnen. Vielleicht ist es nicht überflüssig, hier nebenher auch das arbeitstechnische Moment zu erwähnen; die analytische Kostenwertberechnung ist zwecks Fertigstellung der Bilanz in der arbeitsreichsten Zeit des Jahres vorzunehmen und bedeutet, da ja fast alle Aufwandsposten des Feldbaues seit der vorjährigen Ernte auseinanderzurechnen und in Gestalt der Kostenwerte auf neue Rechnung vorzutragen sind, eine bedeutende Arbeit — von dem allgemeinen Bedenken gar nicht zu sprechen, das diese Übertragung des Großteils der Buchhaltung von einem Jahr in das andere schon an sich erwecken muß. Aber auch wenn man die analytische Kostenwertberechnung für das Feldinventar nicht ablehnen wollte, kommt sie praktisch in den seltensten Fällen in Betracht, weil es eben in der Praxis nur sehr, sehr wenige analytische Buchführungen gibt, die zu derartigen Berechnungen ausreichen würden. Angesichts dieser Umstände ist es selbstverständlich, daß von theoretischer Seite gemachte Versuche, den in der deutschen Praxis so verbreiteten Sommertermin zu rehabilitieren, in den Wunsch ausklingen, es mögen bessere als die heute bekannten Mittel für die Kostenwertfeststellung des sommerlichen Feldinventars gefunden werden; daraus ist das Eingeständnis abzunehmen, daß es heute eben theoretisch und praktisch entsprechende Mittel für die Kostenwertfeststellung des sommerlichen Feldinventars nicht gibt.

Schließlich gibt es außer dem Absatz- und dem Kostenwert noch einen dritten Weg: das sommerliche Feldinventar überhaupt nicht zu bewerten. Der grundlegende Einwand gegen diese Art der Bilanzierung, die bekanntlich von manchen Steuergesetzen gewollt, in Lehrbüchern vertreten und in der Praxis in größtem Ausmaß verbreitet ist, ist folgender. Der im vorigen Abschnitt nachgewiesene Hauptfehler des Kostenwertansatzes, daß Erträge und Aufwände in Bilanzperioden verschoben werden, wohin sie nach dem tatsächlichen Ablauf der Produktionsprozesse nicht gehören, ist hier so ziemlich vermieden. Hingegen wird ein anderes Prinzip gröblich verletzt, das ich oben als das Erfordernis der bilanzmäßigen Verbindung von zusammengehörigem Ertrag und Aufwand bezeichnete: es werden in einer solchen Bilanz den Aufwänden für die Produktionsprozesse des Feldbaues nicht die in denselben Prozessen durch diese Aufwände erzielten Erträge gegenübergestellt, sondern die Erträge der Produktionsprozesse des Vorjahres. Das ist mitsamt seinen üblen Folgen leicht einzusehen. Wenn man z. B. am 30. Juni 1930 bilanziert, ohne das Feldinventar einzustellen, so enthält die Erfolgsbilanz oder Reinertragsberechnung für die Periode 1. Juli 1929 bis 30. Juni 1930 vom Feldbau alle in dieser Zeit kalendermäßig tatsächlich angefallenen Rechnungsposten, also an Erträgen: die gesamte Ernte von Sommer und Herbst 1929, an Aufwänden: von den für diese Ernte gemachten Produktionsaufwänden nur die nach dem 1. Juli 1929 aufgelaufenen, also im wesentlichen bloß die Kosten der Ernteeinbringung, dagegen sämtliche vom Stoppelsturz 1929 bis zum 30. Juni 1930 gemachten Aufwände für die nächste Ernte, die im Sommer und Herbst 1930

gewonnen wird und demgemäß in der folgenden Jahresrechnung von 1930/31 als Ertrag auftritt.

Eine solche Zusammenstellung verstößt gegen den ursprünglichen und unerläßlichen Sinn jeder Erfolgsbilanz und überhaupt jeder Rentabilitätsrechnung und wirtschaftlichen Überlegung, da dieser Sinn eben in der Gegenüberstellung von Aufwänden einerseits und den mit Hilfe dieser Aufwände gewonnenen Erträgen andererseits besteht. Man kann also ganz ruhig sagen, daß alle derartigen Bilanzen absolut falsch sind. Ich habe schon vor längerem Gelegenheit gehabt, diesen Standpunkt mit Erfolg in öffentlicher Diskussion zu vertreten und glaube, daß da weitere Beweise nicht vonnöten sind, weshalb ich mich an dieser Stelle auf einige Stichproben zur Darlegung des praktischen Versagens solcher Bilanzen beschränke.

Man erkennt die Unrichtigkeit eines Rechnungsweges oder eines Gedankenganges am besten, wenn man ihn zunächst probeweise ins Extreme treibt. Nehmen wir an, ich hätte 1929 eine sehr gute Ernte gehabt, im Vorsommer 1930 aber hätten mir die Käfer meine Rüben kahl gefressen und Elementarschäden meine Getreidefelder verwüstet, ohne daß ich gegen diese Risiken versichert war; die Ernten 1930 waren demnach katastrophal; im Herbst 1930 und Frühjahr und Vorsommer 1931 habe ich normal gearbeitet und am 30. Juni 1931 meine Felder in bestem Stand gehabt. Wie äußert sich der Fall bei der in Rede stehenden Art der Bilanzierung? Das Katastrophenjahr 1929/30 wird — weil in ihm die gute Ernte von 1929, nicht aber die im Vorsommer 1930 eingetretenen Schäden am Feldinventar verrechnet sind — mindestens einen normalen oder sogar einen besonders guten Reinertrag zeigen; der Reinertrag des Jahres 1930/31 dagegen die Katastrophe. Führen wir dieses zunächst absichtlich übertrieben gewählte Beispiel auf das praktisch normale Maß zurück, also auf den Fall, daß die Ernteschwankungen nicht von so katastrophalem, sondern nur von dem gewöhnlichen Umfang sind, der stets vorkommt, so sieht man daraus, daß ebenso wie die Katastrophe auch die im gewöhnlichen Wirtschaftsablauf vorkommenden Ertragsbeeinflussungen (Dürre und dergleichen) im Reinertrag eines anderen Jahres zum Ausdruck kommen als desjenigen, in dem sie aufgetreten sind¹.

Ein anderes Beispiel. Wenn ein Landwirt im Herbst 1929 ein Stück Land zukaufte oder zupachtet und im Herbst 1929 oder im Frühling 1930 bestellt, so wird, weil der zugehörige Ernteertrag erst in der nächsten Bilanzperiode 1930/31 zum Vorschein kommt, bei Nichtaufnahme des Feldinventars der Reinertragsausweis des Jahres 1929/30 um den vollen Betrag des durch die Bestellung verursachten Aufwandes verkürzt.

¹ Auch dann, wenn man das sommerliche Feldinventar aus der Bilanz nicht ganz wegläßt, sondern zum Kostenwert einsetzt, kommen solche Katastrophen oder Ertragsbeeinflussungen nicht in der Rechnungsperiode zum Ausdruck, in der sie wirklich eingetreten sind. Der bis zum 30. Juni gemachte Aufwand für die Rübe ist, wenn sie die Käfer vorher abgefressen haben, genau so groß oder — wegen der Bekämpfungsmaßnahmen — noch größer als dann, wenn sie sie nicht abgefressen haben. Der Kostenwert schiebt eben die Verlustabrechnung auf (S. 91).

In gleichem Sinn wirkt sich jede Intensitätssteigerung in Bodenbearbeitung und Düngung aus; sie fällt der Bilanzperiode, in der sie vorgenommen wird, zur Gänze zur Last, die Gegenleistung des Betriebes aber, die Ertragssteigerung, kommt erst später hervor; und zwar auch die Steigerung der allernächsten Ernte, während bezüglich der dauernden Nachwirkungen dieser Einwand natürlich gegen jede Jahresbilanz besteht, die nicht die „alte Kraft“ und solche Dinge mit sich führt. Umgekehrt steht es bei Herabsetzung der Intensität; die Ersparnis kommt dem Jahr, in dem sie gemacht wird, voll zugute, den Preis dafür, die Ertragsrückgänge, zahlen die späteren Bilanzen aus ihrem Reinertrag.

In jedem Wirtschaftsbetrieb, der nicht ganz eingerostet ist, kommen ab und zu gewisse Schwankungen in der Einrichtung des Feldbaues vor; einmal ist es ein Schlag, den man wegen Aussicht auf mehr Gewinn der Rübenfläche zulegt, ein andermal wird versucht, ein Stück Gerste durch Leinbau zu ersetzen und dergleichen; in solchen Fällen sollte die Buchhaltung oder Reinertragsberechnung, wenn schon keine anderen Aufschlüsse, so doch wenigstens am Index des tatsächlich erzielten Gesamtreinertrages eine Handhabe für die vergleichende Beurteilung zu liefern in der Lage sein. Wie ist das aber möglich, wenn die Veränderungen des Aufwandes für den Feldbau, die sich aus solchen Maßnahmen ergeben, in einer anderen Bilanzperiode verrechnet sind als die dadurch bewirkten Veränderungen des Ertrages? Anders ausgedrückt: wie kann man mit solchen Bilanzen Differentialreinerträge berechnen?

Zieht man aus diesen Beispielen die letzten Konsequenzen, so muß man feststellen, daß die Bilanz vom 30. Juni ohne Bewertung des Feldinventars nur dann richtig ist, wenn sich an dem gesamten Wirtschaftsablauf, an den Mengen und Preisen aller Erträge und aller Aufwände von Jahr zu Jahr durchaus nichts ändert; diese Voraussetzung trifft praktisch natürlich nicht zu und wenn sie zuträfe, brauchte man keine alljährlichen Bilanzen, weil man das Ergebnis schon im voraus wüßte.

Aus den vorstehenden Betrachtungen ist ersichtlich, daß es mit dem Sommerbilanztermin recht schlecht bestellt ist; seine Achillesferse ist das Feldinventar; Absatzwerte sind da gänzlich unanwendbar, die Unterlassung der Bewertung von Grund aus verfahren und auch die Kostenwerte sind nicht feststellbar und zur Abgrenzung des Jahresreinertrages untauglich. Der Schluß liegt nahe, dieses größte Fragezeichen der landwirtschaftlichen Bilanz zu umgehen und sie, soweit die Wahl irgend freisteht, auf einen Termin zu verlegen, in dem es schon äußerlich kleiner ist.

Das ist, wie eingangs erwähnt, bei den Winterbilanzterminen der Fall, deren bei uns häufigster der 31. Dezember ist. Hier erledigt sich die Frage der Bilanzbewertung des Feldinventars viel befriedigender, und zwar nicht nur wegen seiner weitaus geringeren Höhe, sondern vor allem, was gewöhnlich nicht genügend beachtet wird, wegen der größeren Konstanz, die es im Vergleich der verschiedenen Jahre im Wintertermin zeigt. Diesem Moment kommt deswegen die größere Bedeutung zu, weil auf das letzte Bilanzergebnis,

den Gesamtreinertrag, nicht die absolute Höhe des Feldinventars, sondern nur seine Abweichung gegenüber dem vorjährigen Feldinventar (die Inventurdifferenz des Feldinventars) von Einfluß ist. Die Hauptbestandteile des Feldinventars sind hier die vor Winter durchgeführte Bodenbearbeitung und Düngung, die Herbstsaat und die überwinterten Futterflächen. Die Inventurdifferenz in der Bodenbearbeitung, die bis zum 31. Dezember eines jeden Jahres vollzogen ist, ist bei Wirtschaften, die ihre Ackerungen und Stallmistdüngungen grundsätzlich vor Winter beenden, im allgemeinen gering; Schwankungen kommen meist nur im Ausmaß der für die nächstjährige Hackfrucht vorgenommenen Tiefackerungen vor, aber nur dann, wenn das Gesamtareale des Hackfruchtbaues, nicht aber, wenn dessen Zuwendung an die einzelnen Hackfruchtgattungen schwankt. Solange an der Viehhaltung keine erheblichen Veränderungen vorgenommen werden, sind auch in der bis 31. Dezember vollzogenen Stallmistdüngung keine wesentlichen Schwankungen zu erwarten, wenn die Düngungen möglichst vor Winter gemacht werden sollen; kommen sie aber dennoch vor, so wird der bereits auf die Äcker ausgeführte Stallmist zusammen mit dem im Hof vorrätigen annähernd dieselbe Menge ausmachen, es handelt sich also nur um die vor dem 31. Dezember mehr oder weniger aufgewendeten Ausfuhr- und Unterbringungskosten. Differenzen in den vor Winter gestreuten Kunstdüngungen sind, da der Kunstdünger vom Markt bezogen wird, ihrem Geldwert nach leicht festzustellen. Gleiches gilt von der Herbstsaat, bei der es sich im wesentlichen um ein gewisses Mehr oder Weniger von Saatgut, Beizmitteln und Bestellungsarbeiten handelt. Etwas fragwürdiger ist die Angelegenheit der überwinterten Futterflächen; aber auch die hier möglichen Schwankungen können, sogar wenn in der Gesamtbewertung oder der Differenzbewertung arg daneben gegriffen würde, ebensowenig wie alle vorgenannten Positionen des Feldinventars solche Fehler ergeben, daß dadurch der Reinertrag einer rentablen Wirtschaft nennenswert beeinflußt werden könnte; diese zahlenmäßige Erfahrung wird jeder, der landwirtschaftliche Bilanzen in größerer Anzahl gemacht hat, bestätigen.

Es fragt sich nun, welche der drei in Betracht kommenden Bewertungsmöglichkeiten — Absatzwert, Kostenwert oder Nichtbewertung — auf das winterliche Feldinventar oder auf die an ihm auftretenden Inventurdifferenzen anzuwenden sind. Von einem Absatzwert kann auch hier nicht die Rede sein; es handelt sich bei dem winterlichen Feldinventar ja um den bloßen Anfang von Produktionsprozessen, die bis zu diesem Termin noch keinerlei fertiges oder auch nur teilweise fertiges Produkt geliefert haben; das einzige, was an Ertragsäquivalent für die im Feldinventar enthaltenen Aufwände vorhanden ist, ist die technische und wirtschaftliche Ertragshoffnung. Diese Aufwände sind wirkliche transitorische Erfolgsposten, Voreinwendungen für eingeleitete, mit dem Frühjahrswachstum und den ersten Kulturmaßnahmen ernstlich einsetzende Produktionsprozesse, welche von der Jahresbilanz zerschnitten werden müssen, wie immer man den Bilanztermin wählt, weil sie nun einmal länger dauern als ein Jahr. Während aber der Julitermin,

wie gezeigt, das Ende dieser Produktionsprozesse abschneidet und die Bewertung zum Kostenwert in diesem Termin den gesamten Aufwand, der im winterlichen Feldinventar steckt, und außerdem den gesamten Bestellungs- und Kulturaufwand des Frühjahres und Vorsommers zum transitorischen Bilanzposten stempelt, tut dies der Wintertermin eben nur mit dem ersteren, weitaus geringeren Anteil. Die bilanzmäßige Einsetzung dieses Anteiles der Produktionsprozesse des Feldbaus zum Kostenwert ist, weil es sich um wirkliche, noch von keinem technisch fertigen Ertrag begleitete Voreinwendungen handelt, nach den allgemeinen Grundsätzen jeder Erfolgsbilanz gerechtfertigt. Aber auch mit der Durchführbarkeit dieser Kostenbewertung steht es natürlich nicht gut. Ein wirklich zutreffender Kostenwert für das gesamte Feldinventar ist auch am 31. Dezember nicht errechenbar, auch wenn man den Weg der analytischen Kostenrechnung gehen wollte. Hingegen bietet die Ermittlung der Inventurdifferenzen am winterlichen Feldinventar weniger Schwierigkeiten und enthält zufolge des meist geringen Betrages dieser Inventurdifferenzen keine ins Gewicht fallenden Fehlerrisiken. Ebenso wenig Fährlichkeiten wie die Feststellung der Inventurdifferenzen am winterlichen Feldinventar hat es, wenn man anstatt der Inventurdifferenzen diejenigen Positionen dieses Feldinventars als ganze einstellt, die sich erfahrungsgemäß ändern. Man kommt damit auf den praktisch sehr häufig anzutreffenden Vorgang, daß die herbstliche Kunstdüngung und das Saatgut der Winterungen, eventuell auch die Arbeitslöhne hierfür und außerdem gewisse, sich von Jahr zu Jahr ändernde große Auslagen — z. B. für von Fremden geleistete maschinelle Lohnackerungen — in die Bilanz eingestellt, die übrigen Positionen aber als gleich angenommen und nicht eingestellt werden. Dieser Vorgang führt zu folgendem Gefüge der winterlichen Jahresbilanz in Ansehung der am Feldinventar beteiligten Betriebszweige: jeder Betriebszweig weist alle für ihn vom 1. Januar bis zum 31. Dezember tatsächlich gemachten Aufwände und bei ihm erzielten Erträge auf, wenn letztere nach den früher auseinandergesetzten Grundsätzen, soweit sie am 31. Dezember noch vorrätig sind, zu ihrem Absatzwerten bewertet werden. In diesen Aufwänden ist der größte Teil der Aufwände für die Produktionsprozesse der Ernten dieses Jahres enthalten, die im Vorjahr für diese Produktionsprozesse gemachten Aufwendungen aber nur, soweit sie als Feldinventar am 1. Januar vorgetragen wurden, ihr Rest jedoch nicht (z. B. die von den eigenen Bezügen der Wirtschaft im vorigen Herbst geleisteten Ackerungen); anstatt dessen sind die gleichartigen Aufwendungen, die im Herbst dieses Jahres gemacht werden, durch die laufenden Buchungen des Jahres als Aufwand eingestellt; das ist natürlich nur dann ohne Einfluß auf den Gesamtertrag, wenn zwischen diesen Aufwänden in beiden Jahren kein nennenswerter Unterschied besteht. Ob man sich für diese oder eine ähnliche Lösung entscheidet — eines steht fest; daß das winterliche Feldinventar für die Berechnung des Jahresreinertrages nur eine geringe Fehlerquelle sein kann — sogar wenn es gar nicht bewertet und gar nicht in die Bilanz eingestellt würde, würde das nicht jene verheerenden Verschiebungen in den Jahres-

bilanzen hervorrufen, die, wie gezeigt, die Kostenwerteinstellung oder die Nichtbewertung des Feldinventars beim Sommertermin haben muß.

Was schließlich die Bewertung der Vorräte im Wintertermin betrifft, so ist alles diesbezügliche im vorigen Abschnitt bereits dargelegt worden. Kostenwerte kommen auch hier, vornehmlich wieder wegen der damit verbundenen Reinertragsverschiebungen auf die nächste Bilanzperiode, nicht in Betracht, die Absatzwerte aber bieten bis auf die früher auseinandergesetzten praktisch nicht ins Gewicht fallenden problematischen Reste bei den nicht marktgängigen Binnengütern keine Schwierigkeiten und entsprechen in ihrer Bedeutung vollkommen der Fragestellung nach dem Jahresreinertrag. Der Einwand des großen Arbeitserfordernisses der winterlichen Vorratsinventur, der in diesem Zusammenhang gewöhnlich erhoben wird, ist hinfällig, wenn man ihn mit der Alternative des Sommertermins: analytische Kostenwertfeststellung des sommerlichen Feldinventars vergleicht, die von den Theoretikern dafür geboten wird. In einer halbwegs ordentlich geführten Wirtschaft darf eine Inventuraufnahme im Winter keine besondere Arbeit verursachen; und anderwärts ist sie eine heilsame Kontrolle und Leute, die sie fürchten, tun das erfahrungsgemäß oft aus anderen Gründen. Ich für meinen Teil (und ich glaube, daß mir da jeder erfahrene Sachverständige beipflichten wird) ziehe es entschieden vor, die Arbeit und die treuhändige Verantwortung für zehn Vorratsinventuren vom 31. Dezember zu übernehmen als die für eine analytische Kostenwertaufstellung eines Feldinventars vom 30. Juni mit allem, was dazu gehört, von den Kosten des einzelnen Pferde- oder Ochsengespannes angefangen bis zu dem entfallenden Anteil an den Generalkosten und womöglich auch an den nachträglichen Kosten des Sachverständigen, der die Rechnung durchführt.

Die Anwendung der vorstehenden Darlegungen über die Inventurbewertung auf die Frage des Bilanztermins ist, kurz zusammengefaßt, folgende: Das Schwergewicht der Terminwahl für die Jahresbilanz liegt nicht bei den Vorräten, sondern beim Feldinventar; diesbezüglich versagt der Sommertermin bei jeder Vorgangsart, weil weder die Bewertung des sommerlichen Feldinventars mit dem Kostenwert noch jene mit dem Absatzwert noch auch die Unterlassung der Bewertung zu einer zutreffenden, geschlossenen Jahreserfolgsbilanz führen kann. Wenn auch die Rücksichten auf die Bewertungsfragen bei freistehender Terminwahl entscheidend sind, so ist man doch in der Praxis oftmals gezwungen, anderen Bestimmungsgründen den Vorrang einzuräumen; man kann durch indispensable Steuervorschriften, durch Pachttermine oder Gesellschaftsverträge, durch Rücksicht auf mit dem Betrieb verbundene Industrien oder andere Unternehmungen desselben Besitzers an einen weniger vorteilhaften Bilanztermin gebunden sein; dann wird man sich aber ernstlich die Frage vorlegen müssen, ob man nicht außer den offiziellen Bilanzen auch noch interne Betriebsbilanzen an einem geeigneteren Termin errichten soll; die buchhalterischen Arbeiten sind, wenn das richtig angefaßt wird, gering und die in einem geordneten Betrieb nicht große Mühe der Inventuraufnahme macht sich meist schon durch die damit verbundene Betriebskontrolle bezahlt.

4. Die Bewertung der Erfolgsreste.

Die Untersuchungen der beiden vorangegangenen Abschnitte zeigten, daß die Geldbewertung der Außenverkehrsposten bei richtigem Vorgehen nur in wenigen Positionen (nicht voll marktfähige Binnengüter und Teile des Feldinventars) unsicher sind; auch bei diesen Positionen kommt es aber für das Bilanzergebnis nur auf die Differenzen der Inventur gegen das Vorjahr an und diese können, wie nachgewiesen wurde, in aller Regel praktisch nicht ins Gewicht fallen. Bei einer Anzahl weiterer Außenverkehrsposten (Naturalien und Arbeitsleistungen auf dem Privatkonto, Inventuren marktgängiger Güter) können Schwankungen nur innerhalb gewisser praktisch ebenfalls nicht erheblicher Grenzen (Marktpreisschätzungen) vorkommen; mit allen diesen Posten ist die doppelte Buchführung des Landwirtschaftsbetriebes keinesfalls schlechter daran als die einfache und auch nicht schlechter als die kaufmännische. Alle übrigen Posten des Außenverkehrs — sie betragen meiner Erfahrung nach bei mittleren oder größeren, aus einer Hand verwalteten intensiven Landwirtschaftsbetrieben jährlich ungefähr 2000 bis 3000 — sind Geldposten verschiedener Art und damit ihrem Wert nach für die Buchführung eindeutig gegeben. Der Außenverkehr ist aber nicht nur der wertsicherste Bereich des Landwirtschaftsbetriebes, sondern auch der einzige, in dem solche Geldwerte vorkommen, die sich in tatsächlich eingenommenen und ausgegebenen Geldbeträgen verkörpern, weil eben Geld, das Tauschmittel zwischen verschiedenen Wirtschaftssubjekten, vom Landgutsbetrieb nur im Außenverkehr eingenommen und ausgegeben werden kann. Es erscheint daher sowohl aus Gründen der Wirklichkeitstreue als auch der Wertsicherheit von vornherein naheliegend, alles das, was die Buchführung etwa sonst noch an Geldwerten braucht, aus den Außenverkehrsposten abzuleiten; das sind jene Geldwerte von Erträgen und Aufwänden des Betriebes, die für dessen vollständige Erfolgsbilanz (s. Kapitel III) erforderlich sind. Daß eine solche Ableitung tatsächlich gerechtfertigt ist und welches ihre rechnerischen Wege sind, wird jetzt darzulegen sein.

Die Rechenformel für die Ableitung von Erfolgsposten aus Außenverkehrsposten ist eine bestimmte rechnerische Zusammensetzung oder Synthese von Außenverkehrsposten einerseits und Erfolgsposten andererseits und weiters eine Gleichung zwischen diesen beiden Seiten, die demnach als synthetische Erfolgsgleichung des Außenverkehrs zu bezeichnen ist.

Ich werde diese Synthese vorerst in Anwendung auf bestimmte größere Gruppen von Posten darlegen, deren jede alle Posten umfaßt, welche ein bestimmtes Produkt oder Produktionsmittel betreffen, also alles, was mit diesem Produkt oder Produktionsmittel in der betreffenden Periode vor sich gegangen ist. Die aus einer solchen Gruppensynthese sich ergebenden Gleichungen zwischen Außenverkehrs- und Erfolgsposten beziehen sich zunächst auf die Menge (Naturalgröße, also die Kilogramme, Stücke, Liter usw.) eines bestimmten Produktes oder Produktionsmittels und beinhalten folgendes:

Für jedes einzelne Produkt oder Produktionsmittel, das im Betriebe vorkommt, ergibt die Synthese oder arithmetische Zusammensetzung der Mengenbeträge aller mit diesem Produkt oder Produktionsmittel vorgefallenen Posten des Außenverkehrs stets denselben Mengenbetrag wie die Synthese der Mengenbeträge aller in Gestalt dieses Produktes oder Produktionsmittels gemachten Erträge und Aufwände. Als Gleichung kurz gefaßt:

Für jedes Produkt oder Produktionsmittel ist der Mengensaldo des Außenverkehrs gleich dem Mengensaldo der Erfolgsposten.

Da dieses Gesetz, wie ersichtlich, alle Wirtschaftsvorfälle und Buchungsposten nach den einzelnen Vermögensbestandteilen, den einzelnen Produkten und Produktionsmitteln, scheidet, ist der gegebene Ausgangspunkt für seinen Nachweis die Untersuchung der einzelnen Bestandskonten, weil ja diese bei konsequenter Führung den Buchungsstoff nach einzelnen Vermögensbestandteilen gesondert enthalten (vgl. S. 69); und zwar werden wir — unter einstweiliger Zurückstellung der hernach zu erörternden Geldwertrelation — entsprechend der angeführten synthetischen Gleichung zunächst die Mengenbeträge (Naturalgrößen) der auf diesen Bestandskonten zur Verrechnung gelangenden Posten zu betrachten haben.

Als Ausgangspunkt wollen wir ein vollständig geführtes, also Außenverkehr und Binnenverkehr umfassendes Bestandskonto z. B. der Gerste vornehmen. Um das Beispiel in konkreten Zahlen vorführen zu können, nehme ich an, daß mit dem bestimmten Produkt und Produktionsmittel „Gerste erster Klasse“ (oder erster Qualität) innerhalb eines bestimmten Rechnungsjahres folgende Vorfälle vor sich gegangen sind. Zunächst wurde zu Beginn des Rechnungsjahres ein bestimmter Anfangsbestand von Gerste aus dem Vorjahr übernommen; das sei etwa die Menge von 50 Mengeneinheiten (z. B. Doppelzentner) gewesen; ferner sei, um das Schema zu vervollständigen, angenommen, es wäre noch die Menge 110 dazugekauft worden; zur Saat wurden insgesamt 120 verbraucht; die Ernte lieferte 1510; an den Haushalt des Besitzers wurden 20 abgegeben, an das Gesinde und an Arbeiter als Deputat (Naturallohn) 170; an die Viehhaltung der Wirtschaft wurden 200 verfüttert und verkauft insgesamt 1090; schließlich wird an das nächste Rechnungsjahr der aus den vorstehenden, summarisch angeführten Posten verbliebene Restbestand von 70 Gewichtseinheiten übergeben. Das die Gerste betreffende vollständige Bestandskonto weist sonach die im Kontenschema I (S. 102) wiedergegebene Mengenbewegung auf.

Teilen wir nun dieses vollständige Bestandskonto in zwei Konten auf, von denen das eine die Posten des Außenverkehrs, das andere alle übrigen Posten des im Schema I angeführten Bestandskontos umfaßt, so erhalten wir die Konten II und III (s. S. 102 und 103; die Nummernbezeichnungen der einzelnen Posten von Schema I sind hierin beibehalten).

Ich habe zu den einzelnen Posten des Kontenschema II die Gegenkonten angeführt, auf welchen in der Buchhaltung die Gegen-

I. Vollständiges Bestandskonto der Gerste, enthaltend alle die Gerste betreffenden Posten des Außenverkehrs und des Binnenverkehrs.

Posten Nr.		Menge in Gewichtseinheiten	
		Soll (Eingang)	Haben (Ausgang)
1.	Anfangsbestand (Inventur)	50	—
2.	Einnahme von Gerste durch Ankauf.	110	—
3.	Aufwand zur Saat	—	120
4.	Ertrag der Ernte	1510	—
5.	Ausgabe von Gerste an den Privathaushalt des Besitzers	—	20
6.	Aufwand für Deputate an Gesinde und an- dere Arbeiter	—	170
7.	Aufwand für Futter	—	200
8.	Ausgabe von Gerste zum Verkauf	—	1090
9.	Schlußbestand (Inventur)	—	70
		1670	1670

II. Unvollständiges Bestandskonto der Gerste, enthaltend die Posten des Außenverkehrs.

Posten Nr.		M e n g e	
		Soll	Haben
1.	Anfangsinventur (gegen Eröffnungsbilanz)	50	—
2.	Ankauf von Gerste (gegen Kassa oder Kontokorrent)	110	—
5.	Abfuhr an den Besitzer (gegen Privatkonto)	—	20
8.	Verkauf von Gerste (gegen Kassa oder Kontokorrent)	—	1090
9.	Schlußinventur (gegen Schlußbilanz).	—	70
Daher:	Mengensaldo des Außenverkehrs.	1020	—
		1180	1180

buchungen zu diesen Posten vorzunehmen sind, um zu greifbarer Evidenz zu bringen, daß diese Posten tatsächlich alle zum Außenverkehr gehören, der laut den früheren Erklärungen die Bewegungen der Kassa, des Kontokorrents und des Privatkontos sowie die Inventuren umfaßt. Die rechnerische Synthese aller dieser Außenverkehrsposten liefert als Ergebnis, als Mengensaldo des Außenverkehrs, die Menge von 1020 Gewichtseinheiten.

Die übrigen, den Rest des Bestandskontos bildenden Posten aber gehören dem Binnenverkehr an (sie kommen z. B. in einer bloßen Außenverkehrsbuchhaltung überhaupt nicht vor); zugleich sind aber diese übrigen Posten echte Erfolgsposten, produktive Erträge und Aufwände des Wirtschaftsjahres: der Ertrag der Jahresernte und die Wirtschaftsaufwände für Saat, Deputat und Futter dieses Jahres. Das ist durchaus kein Zufall, sondern im Wesen der Sache begründet, weil, wie bereits auf S. 62 festgestellt wurde, jeder aus dem Binnenverkehr der Wirtschaft erfolgende Gütereingang in das Betriebsvermögen nur aus der Produktion als Ertrag herrühren kann und jeder in den Binnenverkehr geschehende Güterausgang aus dem Betriebsvermögen als Aufwand in die Produktion aufgehen muß. Das Ergebnis der rech-

nerischen Synthese dieser Erfolgsposten aber ist wieder ein Mengensaldo von 1020 Gewichtseinheiten, wie das folgende Schema des Kontenrestes zeigt:

III. Restliches Bestandskonto der Gerste, enthaltend die Erfolgsposten (Ertrag und Aufwand) von Gerste.

Posten Nr.		M e n g e	
		Soll	Haben
3.	Aufwand zur Saat	—	120
4.	Ertrag der Ernte	1510	—
6.	Aufwand für Deputate.	—	170
7.	Aufwand für Futter	—	200
Daher:	Mengensaldo der Erfolgsposten	—	1020
		1510	1510

Die vorstehend durchgeführte Teilung des vollständigen Bestandskontos der Gerste zeigt somit, daß tatsächlich, wie die hier zu beweisende oben angeführte synthetische Erfolgsgleichung aussagt, der Mengensaldo des Außenverkehrs gleich ist dem Mengensaldo der Erfolgsposten, beide betragen 1020 Gewichtseinheiten.

Zur Verallgemeinerung dieses Nachweises genügt zwar die Erwägung, daß er sich in gleicher Weise wie für die Gerste für jedes andere Produkt oder Produktionsmittel durchführen läßt, doch läßt sich auch leicht ein deduktiver Beweis führen. Wenn nämlich einmal der richtige Ausgangspunkt (das vollständige Bestandskonto des einzelnen Vermögensbestandteiles, umfassend den Außenverkehr und den Binnenverkehr) und der richtige Vorgang (die Aufspaltung der Posten dieses Kontos in die zwei Kategorien: Außenverkehrs- und Erfolgsposten) gefunden ist, ist dieser Beweis nichts als eine zahlenmechanische Selbstverständlichkeit: es muß nämlich die Aufteilung jedes beliebigen saldierten Kontos — wie es hier das vollständige Bestandskonto ist — auf zwei gesonderte Konten — hier eines der Außenverkehrs- und eines der Erfolgsposten — zu dem Ergebnis führen, daß diese beiden separierten Konten Salden haben, die einander dem Betrag nach gleich und nur von entgegengesetztem Vorzeichen (z. B. Plus = Sollsaldo, Minus = Habensaldo) sind; denn nur dann können die beiden abgesonderten Konten, wieder in eines vereinigt, ein gemeinsames Konto ohne Saldo ergeben, wie es das vollständige Bestandskonto ist, weil nur dann bei der Zusammenfassung die beiden Salden der separierten Konten sich gegenseitig aufheben, ausfallen¹.

¹ Durch Gleichungen ist dieser Sachverhalt folgendermaßen zu erfassen. Auf dem aufzuteilenden Konto I besteht die Seitengleichung: Summe aller Sollposten dieses Kontos I = Summe aller Habenposten von I. Werden nun die Posten dieses vollständigen, in sich saldierten Kontos I nach einem beliebigen Gesichtspunkt — hier nach Außenverkehrs- und Erfolgsposten — in zwei Teilkonten II und III aufgeteilt, so ergibt sich aus der angeführten Seitengleichung: (Sollposten von II) + (Sollposten von III) = (Habenposten von II) + (Habenposten von III) und daraus weiter durch Umstellung der Glieder: (Sollposten von III) — (Habenposten von III) = (Habenposten von II) — (Sollposten von II). Da aber für jedes

Man kann also, wenn man lediglich alle im Außenverkehr erfolgenden Einnahmen und Ausgaben (Eingänge und Ausgänge) des einzelnen Produktes oder Produktionsmittles auf einem unvollständigen Bestandskonto nach Art des im vorigen vorgeführten Kontenschemas II zusammenstellt, den Mengensaldo aller dieses Gut betreffenden Erfolgsposten erfahren, anders ausgedrückt, die Differenz zwischen allen Erträgen, die in Gestalt dieses Gutes gewonnen wurden, und allen Aufwänden, die durch den Verbrauch von Mengen dieses Gutes gemacht wurden. Was dieses Ergebnis, der Mengensaldo der Erfolgsposten, bedeutet, ist aus dem Kontenschema III und analogen Beispielen für andere Fälle eindeutig zu erkennen. Dieser Mengensaldo ist der Rest von Ertrag oder Aufwand, der in dem betreffenden Rechnungsjahr von allen einzelnen Erträgen und Aufwänden übrig blieb, die in Gestalt des betreffenden Produktes oder Produktionsmittels in diesem Jahr gemacht wurden. Überwiegt der produktive Ertrag eines Jahres über den in ihm gemachten Aufwand, so liegt ein Ertragsrest vor, ein Betriebsüberschuß; das ist in dem obigen Beispiel der Fall, in welchem die Menge von 1510 dz als Ernteertrag des Jahres gewonnen und nur 490 dz als Jahresaufwand zu Saat, Deputat und Futter in der Wirtschaft verbraucht wurden, der Überschuß von Jahresertrag über Jahresaufwand also 1020 dz betrug. Überwiegt dagegen der Aufwand eines Jahres über seinen Ertrag, dann liegt ein Aufwandrest vor, ein über die Produktion hinausgehender Mehrverbrauch des Wirtschaftsbetriebes; das wäre in unserem Beispiel der Fall, wenn mehr als die Ernte von 1510 zu Saat, Deputat und Futter verbraucht worden wäre, z. B. 1600; dann wäre der Rest des Aufwandes, der durch den Ertrag nicht gedeckt ist, 90. Wir können, ebenso wie wir Ertrag und Aufwand gemeinsam als Erfolge benennen, diese Ertrags- und Aufwandreste durch den gemeinsamen Namen Erfolgsreste bezeichnen; der Ertragsrest ist ein positiver, der Aufwandrest ein negativer Erfolgsrest. Die nachstehende Anschreibung möge diese Erklärungen verdeutlichen:

$$\begin{array}{ccc}
 \text{Außenverkehr:} & & \text{Erfolgsrechnung:} \\
 \text{Synthese der} & & \text{Synthese der} \\
 \text{Eingänge} & \text{Ausgänge} & \text{Rohrerträge} & \text{Aufwände} \\
 + & - & + & - \\
 \swarrow & \searrow & \swarrow & \searrow \\
 & \text{Saldo} & & \text{Erfolgsrest} \\
 \text{des Außenverkehrs} & = & & \text{des Wirtschaftsbetriebes}
 \end{array}$$

Konto die Differenz zwischen Sollposten und Habenposten dessen Sollsaldo und die Differenz zwischen Habenposten und Sollposten dessen Habensaldo ist, besagt die letzte Gleichung eben das, was zu beweisen war: Der Sollsaldo des einen durch die Aufteilung gewonnenen Kontos (III) ist gleich dem Habensaldo des anderen durch die Aufteilung gewonnenen Kontos (II). An den Zahlen des obigen Beispiels ausgedrückt, lautet die Seitengleichung von I: $50 + 110 + 1510 = 120 + 20 + 170 + 200 + 1090 + 70$, die Aufteilung dieser Posten: $(50 + 110) + (1510) = (20 + 1090 + 70) + (120 + 170 + 200)$, woraus durch Umstellung resultiert: $(1510) - (120 + 170 + 200) = (20 + 1090 + 70) - (50 + 110)$ oder Sollsaldo von III, d. i. 1020 = 1020, d. i. Habensaldo von II. Dieser Nachweis ist natürlich auch graphisch sehr deutlich zu führen; ich verweise diesbezüglich auf die graphischen Darstellungen synthetischer Beziehungen auf S. 113 und 116.

In manchen Fällen, die allerdings in der Praxis oft vorkommen, kann der Erfolgsrest unmittelbar die Größe von Ertrag oder Aufwand angeben. Wenn von einem Produkt (z. B. Zuckerrüben) in der eigenen Wirtschaft in dem betreffenden Jahr nichts verbraucht wird, dann ist der Ertragsrest identisch mit dem vollen produktiven Ertrag, weil der Subtrahend, der Aufwand, fehlt. Wenn ein Produktionsmittel (z. B. Ölkuchen oder Kunstdünger) in dem Jahr nur verbraucht, nicht aber erzeugt wird, dann ist der Aufwandrest identisch mit dem Aufwand. Die nach dem Kontenschema II unseres Beispiels geführten unvollständigen Bestandskonten solcher Güter geben dann in ihrem Saldo den gesamten jährlichen Rohertrag oder Aufwand und nicht nur die Reste hiervon an.

Die dargelegten synthetischen Beziehungen sind auch durch die nachstehende empirische Fassung leicht zu kontrollieren.

Die Menge jedes Produktes oder Produktionsmittels, die im Wirtschaftsbetrieb eines Jahres als Ertrag gewonnen und nicht in diesem Betrieb und in diesem Jahr wieder als Aufwand verbraucht wird (Betriebsüberschuß oder Ertragsrest), ist die nämliche Menge, die aus der Wirtschaft zur Ablieferung nach außen (an den Wirtschaftsbesitzer, an dritte Personen, an das nächste Wirtschaftsjahr) gelangen muß (Saldo des Außenverkehrs). Und umgekehrt: Die Menge jedes Produktes oder Produktionsmittels, die im Wirtschaftsbetrieb eines Jahres als Aufwand verbraucht und in diesem nicht als Ertrag gewonnen wird (Mehraufwand oder Aufwandrest), ist die nämliche Menge, die von der Wirtschaft von außen (vom Wirtschaftsbesitzer, von dritten Personen, vom vorhergehenden Wirtschaftsjahr) bezogen werden muß (Saldo des Außenverkehrs).

Oder noch kürzer: Was an einem bestimmten Gut in der Wirtschaft mehr erzeugt als verbraucht wird, wird nach außen abgegeben, und was an einem bestimmten Gut in der Wirtschaft mehr verbraucht als erzeugt wird, wird von außen bezogen.

Man sieht, die synthetischen Gleichungen sind letzten Endes nichts als eine empirisch vollkommen einleuchtende Selbstverständlichkeit. Und doch sind es oft gerade solche Selbstverständlichkeiten, die bei folgerichtiger Anwendung zu weiteren Erkenntnissen und Fortschritten in Theorie und Praxis führen — die Gleichgewichtsformeln z. B., aus denen sich die Theorie der Mechanik und damit die heutige Technik aufbaute („Druck ist gleich Gegendruck“, „ein Körper befindet sich im Gleichgewicht, wenn er sich nach keiner Seite hin bewegt“) sind auch nichts weiter als exakt formulierte und entsprechend ausgewertete Gleichungen mit einem Inhalt, der, wenn er einmal erfaßt ist, nur wie ein Gemeinplatz anmutet. Es kann aber für den ersten Forscher nichts willkommeneres geben, als wenn er anstatt von irgendwelchen Hypothesen (deren es gerade in der Bewertungslehre bekanntlich genügend gibt) von solchen Selbstverständlichkeiten ausgehen kann, weil sie eine unmittelbar evidente und deshalb unanfechtbare Grundlage abgeben.

So scheint mir auch die Schlußfolgerung gänzlich unanfechtbar, die sich aus den im vorigen entwickelten und unmittelbar evidenten syn-

thetischen Gleichungen ergibt und, wie man sehen wird, ohne jeden Umweg den erheblichsten Teil des Bewertungsproblems der landwirtschaftlichen Erfolgsrechnung löst. Diese Schlußfolgerung lautet:

Das, was in der Wirtschaft mehr erzeugt als verbraucht wird, wird nach außen abgegeben und erhält bei dieser Abgabe im Außenverkehr einen nach Maßgabe des in den vorigen Abschnitten über die Geldbewertung des Außenverkehrs Dargelegten bestimmten Geldwert. Auf Grund dieses Vorganges ist der Geldwert dessen, was an einem bestimmten Gut in der Wirtschaft mehr erzeugt als verbraucht wurde, jener Geldwert, der von der Wirtschaft für diesen Ertragsüberschuß im Außenverkehr erzielt wurde. Und umgekehrt. Das, was in der Wirtschaft mehr verbraucht als erzeugt wird, muß von außen bezogen werden und wird bei diesem Bezug von außen mit einem — wieder nach Maßgabe der früheren Darlegungen — bestimmten Geldwert vergütet. Folglich ist der Geldwert dessen, was an einem bestimmten Gut in der Wirtschaft mehr verbraucht als erzeugt wurde, jener Geldwert, der von der Wirtschaft für diesen Mehraufwand im Außenverkehr vergütet wurde.

Diese durchsichtige und einleuchtende Geldwertrelation bedeutet aber für die Buchführung nichts anderes als die Erstreckung der im vorigen zunächst nur für die Mengenbeträge aufgestellten synthetischen Gleichungen auf die Geldwerte: die Zusammensetzung der Geldbeträge aller mit einem bestimmten Produkt oder Produktionsmittel vorgefallenen Posten des Außenverkehrs muß als Saldo den Geldbetrag des Erfolgsrestes dieses Produktes oder Produktionsmittels ergeben. Fassen wir diese Beziehung mit der gleichen früher für die Mengenbeträge nachgewiesenen zusammen und stellen wir in der Gleichung die hier zu ermittelnde Unbekannte, den Erfolgsrest, voraus, so lautet die auf die Gruppensynthese bezügliche synthetische Erfolgsgleichung des Außenverkehrs:

Für jedes Produkt oder Produktionsmittel ist sein Erfolgsrest sowohl der Menge als auch dem Geldwert nach gleich dem Saldo seiner Außenverkehrsposten.

Um ein allgemein gültiges Beispiel für den in dieser Gleichung niedergelegten Rechnungsvorgang zu geben, brauchen wir nur in dem oben bloß der Menge nach angeführten Außenverkehrs-Bestandkonto der Gerste (Kontenschema II, S. 102) die zugehörigen Geldwerte einzufügen; woher diese Geldwerte stammen und daß sie tatsächlich nur Außenverkehrswerte, also im Geldverkehr, in der Besitzerrechnung und in der Inventur festgelegt sind, ist aus der zu jedem Posten beigefügten Angabe ersichtlich (s. das Konto auf S. 107).

Dieses Konto, das sich bei einem entsprechenden Kontenplan in einer bloßen Außenverkehrsbuchhaltung ganz von selbst ergibt (vgl. S. 109 und Kapitel VIII), weist also als Habensaldo des Außenverkehrs mit Gerste die Menge von 1020 Gewichtseinheiten (z. B. Doppelzentner) und den Geldbetrag von 31075,— Geldeinheiten (z. B. Schilling) aus. Diese Menge von 1020 ist, wie im vorigen bewiesen, genau der reine

Bestandkonto der Gerste I. Klasse, enthaltend die Posten des Außenverkehrs.

	Preis	Menge in Mengeneinheiten		Geld in Geldeinheiten	
		Soll	Haben	Soll	Haben
Anfangsvorrat (gegen Bilanz, laut Inventur)	29,—	50	—	1 450,—	—
Ankauf (gegen Kassa oder Kontokorrent, laut tatsächlichem Be- gleich)	31,—	110	—	3 410,—	—
Abfuhr an den Besitzer (gegen Privatkonto, laut Aufrechnung) . .	29,50	—	20	—	590,—
Verkauf (gegen Kassa oder Kontokorrent, laut tatsächlichem Erlös)	30,50	—	1090	—	33 245,—
Schlußvorrat (gegen Bilanz, laut Inventur)	30,—	—	70	—	2 100,—
Daher:					
Saldo des Außenverkehrs .		1020	—	31 075,—	—
		1180	1180	35 935,—	35 935,—

Ertragsrest oder Betriebsüberschuß des gesamten Wirtschaftsertrages (Ernte) an Gerste über den Eigenverbrauch der Wirtschaft (zu Saat, Deputat und Futter) in diesem Jahr. Und der Geldsaldo von 31 075,— ist genau der Betrag, der aus allen in Gestalt von Gerste in der betreffenden Rechnungsperiode vorgefallenen Erträgen und Aufwänden als Überschuß im Außenverkehr erzielt wurde.

In diesem Geldbetrag des Ertragsüberschusses sind aber häufig außer jenen Erträgen, die aus der Produktion in Gestalt von Gerste gemacht wurden (Ernte von Gerste), und außer den in Gestalt von Gerste zu Produktionszwecken erfolgten Aufwänden (Saat, Verfütterung, Deputatausfolgung von Gerste) auch etwaige Mehr- oder Mindererlöse für die Anfangsinventur oder etwa vorhandene Handelsgewinne eingeschlossen; wäre z. B. die für den Preis von 29,— vom Vorjahr übernommene Anfangsinventur von 50 dz nicht zur Gänze in der Wirtschaft verbraucht, sondern davon 10 dz zum Preis von 30,50 verkauft worden, so ist natürlich auch dieser Mehrerlös von 15,— (10 dz je 1,50) in dem Geldsaldo von 31 075,— zwangsläufig enthalten, weil auf jenem Bestandkonto die Übernahme auf der Soll- und der Verkauf auf der Habenseite steht; ebenso die als Handelsverlust anzusehende geldliche Erlösdifferenz von 5,—, wenn z. B. wegen verspäteten Eintreffens der zum Preis von 31,— gekauften Saatgerste 10 dz davon nicht mehr zur Saat verwendet, sondern mit der übrigen Wirtschaftskerste zum Preis von 30,50 verkauft werden mußten. Auch diese — im allgemeinen allerdings nicht großen — Gewinne und Verluste müssen, weil sie nun einmal eingetreten sind, im Jahresreinertrag zum Ausdruck kommen, sie sind aber nicht Erträge und Aufwände des landwirtschaftlichen Produktionsbetriebes, sondern bloßer Außenverkehrsbewegungen (Übernahme, Kauf, Verkauf), also Ergebnisse einer mehr kaufmännischen Tätigkeit oder der Konjunktur (Preisänderung, s. S. 81).

Wenn man somit den im Außenverkehr erzielten Geldwert — den Außenverkehrswert, wie wir kurz sagen wollen — des aus der landwirtschaftlichen Produktion stammenden Ertragsüberschusses von 1020 dz Gerste feststellen will, müssen die eben auseinandergesetzten Außenverkehrserfolge ausgeschieden werden, was natürlich leicht möglich ist, da die zugehörigen Geldwerte aus der Anfangsinventur, den Käufen und Verkäufen fest gegeben sind. Diese Auseinanderrechnung lautet für unser Beispiel einfach so:

Mehrerlös bei 10 dz Verkauf aus der Inventur.	+	15,—
Handelsverlust bei Kauf und Wiederverkauf von 10 dz. . .	—	5,—
Außenverkehrswert des Produktionsüberschusses von 1020 dz	+	31 065,—
Saldo aller Erfolgsposten laut Konto	+	31 075,—

Es trifft also allgemein zu, daß der Geldsaldo der Außenverkehrsposten (in unserem Beispiel 31075,— laut Bestandskonto des Außenverkehrs) gleich ist dem Geldsaldo der Erfolgsposten (31075,— laut vorstehender Zergliederung), eine Änderung dieser oben entwickelten Formulierung der synthetischen Gleichung ist auch in diesem Fall nicht vorzunehmen. Die Erfolgsposten setzen sich aber hier aus Erfolgsposten des produktiven Landwirtschaftsbetriebes (Erträge der Produktion, Verbrauch als Aufwand) und aus den Außenverkehrserfolgen zusammen (Mehr- oder Mindererlöse, Handelsgewinne, Handelsverluste, verursacht durch Preisspannungen zwischen Übernahme und Übergabe, Ankauf und Verkauf, in unserem Beispiel: Mehrerlös 15,— und Handelsverlust 5,—). Bezüglich der Mengengrößen der Erfolge besteht die Notwendigkeit einer solchen Unterscheidung oder Auseinanderrechnung nicht; jene 1020 dz sind jedenfalls das, was in dem Jahr an Gerste mehr produziert als verbraucht wurde, ob nun daneben 10 dz vom Vorjahr und 10 dz durch Ankauf eingingen und wieder verkauft wurden oder nicht; diese Posten heben sich der Menge nach innerhalb des Außenverkehrs gegenseitig auf, es wurde bei ihnen der Menge nach weder ein Ertrag noch ein Aufwand, weder ein Gewinn noch ein Verlust gemacht.

Man sieht: Keinerlei Werthypothesen, Berechnungen über Produktionskosten, Verwertungen, relative Werte, keinerlei gesonderte Evidenzführungen sind für die Ermittlung der Mengen und Geldbeträge der Erfolgsreste erforderlich, sondern nur die Aufzeichnung von Menge und Geldbetrag jener Wirtschaftsvorfälle, die auch die einfache landwirtschaftliche Buchführung aufzeichnet: nämlich alles dessen, was im Außenverkehr, also in der Kassa und dem Kontokorrent, auf dem Privatkonto des Wirtschaftsbesitzers und in den Inventuren enthalten ist.

Auch die praktische Durchführung in der Buchhaltung ist leicht abzusehen und sehr einfach. Es werden Bestandskonten errichtet, und zwar soweit als möglich nach einzelnen Produkten und Produktionsmitteln gesondert; auf diese Bestandskonten werden die Außenverkehrsposten verbucht, wonach sich als Saldo auf jedem dieser Bestandskonten der Erfolgsrest des darauf verrechneten Produktes oder Produktionsmittels ergibt. Solche unvollständige Bestandskonten (analog zu Konten-

schema II, S. 102 u. 107) sind in jeder Buchhaltung bei solchen Vermögensbestandteilen anzuwenden, bei denen eine laufende vollständige Verbuchung auch der Erfolgsposten (wie im Kontenschema I, S. 102) deshalb nicht möglich oder nicht angezeigt ist, weil sich diese Erfolgsposten fortwährend verändern und ihre laufende technische Feststellung im Betrieb unmöglich oder unangebracht ist. Das typische Beispiel hierfür sind die Bestandskonten der Viehhaltung. Wenn z. B. auf einem Bestandskonto von Mastochsen einer Dauermastung die Anfangsinventur, die laufenden Ankäufe und die laufenden Verkäufe verbucht werden, so ist, solange noch ein Bestand übrig ist, der bisherige Viehertrag der Mastung, die gewichts- und geldmäßige Aufmast, nur dadurch zu ermitteln, daß man den vorhandenen Bestand feststellt und — analog zu der tatsächlichen Verbuchung der Inventur bei der Bilanz — zur Habenseite des Bestandskontos zuschlägt; erst dann zeigt sich der Rohertrag an Vieh als Saldo zwischen der Haben- und der Sollseite des Bestandskontos. Diese Feststellung des Ertrages als Saldo der Außenverkehrsposten (sei es beim Jahresabschluß, sei es in kürzeren Zwischenräumen, je nach Lieferung der Angaben seitens des Betriebes) ist aber nichts anderes als eine Gruppensynthese der im vorigen dargelegten Art. Auf manchen Viehbestandskonten ist der so festgestellte Ertragsrest zugleich auch der volle Ertrag (s. S. 105); gewöhnlich ist er aber wirklich nur ein Rest, der aus Ertrag und Aufwand resultiert; so resultiert z. B. auf einem derart geführten Bestandskonto des Milchviehs der Erfolgssaldo einerseits aus dem Viehzuwachs (Ertrag), andererseits aus etwaigen Wertabnahmen (Abnutzung) des Bestandes; wo die Zerlegung (vgl. S. 108) erforderlich ist, bereitet sie keine Schwierigkeiten.

Für alle Produkte und Produktionsmittel ist das Rechenprinzip der Gruppensynthese in der reinen Außenverkehrsbuchführung anzuwenden, wenn man in einer solchen Buchhaltung zu einer echten, aus lauter wirklichen Erfolgsposten bestehenden Erfolgsbilanz kommen will (vgl. IV. Kapitel, 3. Abschnitt). Anstatt hier z. B. die Käufe und Verkäufe auf irgendwelche besondere Konten (z. B. „Getreideabsatz“) zu verbuchen und von da aus auf die Erfolgsbilanz zu bringen, wohin sie als solche nicht gehören (s. S. 64f.), formt man diese Posten um, indem man sie mit ihren synthetischen Ergänzungsposten (insbesondere den Inventuren) auf dem Bestandskonto zusammensetzt und die sich hieraus ergebenden echten Erfolgsposten, die Erfolgsreste, auf die Erfolgsbilanz überträgt. Eine solche bilanztheoretisch richtig aufgemachte synthetische Außenverkehrsbuchführung sieht also dann so aus. Es werden soweit als irgend möglich nach einzelnen Produkten und Produktionsmitteln gesonderte Bestandskonten errichtet und auf diese alle Außenverkehrsposten verbucht, das sind aber in dieser bloßen Außenverkehrsbuchführung eben alle Posten, die überhaupt in Gestalt des betreffenden Gutes (z. B. Gerste) in der Buchhaltung auftreten, also insbesondere die Inventuren, alle Käufe, Verkäufe, Privatentnahmen und Privatzuschüsse in Gestalt dieses Gutes. Der auf jedem Bestandskonto als Saldo aller dieser Posten sich ergebende Erfolgsrest wird dann dem Gewinn- und Verlustkonto (oder wie man sonst das Konto der

Erfolgsbilanz nennen mag) zugeführt¹. Diese Erfolgsbilanz weist dann den Gesamtreinertrag des Betriebes als die arithmetische Summe, als Saldo, von Rohertrags- und Aufwandpositionen aus, die voneinander nach der Art der Güter geschieden sind, in deren Gestalt die Roherträge und Aufwände des Betriebes tatsächlich auftreten (reine Erfolgskonkretion nach Ertrags- und Aufwandmitteln, s. S. 71). Von diesen Ertragspositionen stellen manche den vollen Ertrag an diesen verschiedenen Gütern vor, manche aber nur dessen Rest, der nicht im Betrieb dieses Jahres wieder verbraucht, sondern für den Außenverkehr verfügbar wurde; und ebenso sind viele von jenen Aufwandpositionen der volle Aufwand der betreffenden Güter, manche aber wieder nur dessen Rest, der nicht im Betrieb dieses Jahres von der Wirtschaft selbst erzeugt, sondern aus dem Außenverkehr beschafft wurde. Es wird also, um das durch einige Beispiele zu illustrieren, in der Erfolgsbilanz der synthetischen Außenverkehrsbuchführung nach Menge und Geldwert ausgewiesen, daß die positiven Komponenten des Jahresreinertrages bestehen: aus einem bestimmten Überschuß von Jahresertrag über Jahresverbrauch von Gerste, von Weizen, von Kartoffeln, aus einem bestimmten Rohertrag von Zuckerrüben, von Vieh dieser und jener Gattung usw., und die negativen Komponenten des Jahresreinertrages: aus einem die eigene Jahresproduktion übersteigenden, aus dem Außenverkehr bezogenen Mehrverbrauch von Futterbohnen, aus einem zur Gänze aus dem Außenverkehr bezogenen Aufwand von Ölkuchen,

¹ Solche Kontenführungen finden sich zwar in den meisten heute vorliegenden Außenverkehrsbuchhaltungen mindestens bei dem einen oder anderen Konto — die meisten weist, soviel mir bekannt ist, Laur's „Einfache Buchhaltung mit erweitertem Abschlusse nach der Kontenmethode“ auf —, sie sind aber, obwohl das bei entsprechender Buchungstechnik ohne Mehrarbeit leicht möglich ist, nicht genügend spezifiziert und nicht konsequent auf der ganzen Linie des Betriebes angewendet worden. Leider fehlt mir in der vorliegenden Arbeit der Raum für eine nähere Auseinandersetzung dieser und mancher anderen Angelegenheiten, ich muß mich also auf die Andeutung eines wichtigen Punktes beschränken. Es schlägt in allen Außenverkehrsbuchführungen immer wieder das Bestreben durch, gewisse für den Landwirt begreiflicherweise an sich interessante Zahlen, insbesondere den Absatz der wichtigsten Produkte, auf besonderen Konten zu sammeln und direkt auf die Erfolgsbilanz zu übertragen; übersehen wird hierbei nicht nur, daß diese Posten als solche, wie früher auseinandergesetzt, nicht auf die Erfolgsbilanz gehören, sondern auch, daß sich der gewünschte Nachweis auf andere Weise leicht erfüllen läßt. Der Absatz ist ja auf dem Bestandskonto ersichtlich, auch wenn er dann per Saldo mit anderen Posten zusammengesetzt wird; und wenn einmal auf einem Bestandskonto zufolge großer Zersplitterung der Bewegung sehr viele Posten zusammenkommen, so kann man, was ich in der Praxis öfter mit Erfolg durchführte, zwar gesonderte Konten für den Absatz oder den Einkauf errichten, diese aber dann nicht direkt mit Gewinn- und Verlustkonto abschließen, sondern auf ein Bestandskonto übertragen, das dieselbe synthetische Funktion übernimmt, wie wenn es von vornherein als einziges Konto geführt würde. Dieses sieht dann so aus wie das gesammelt wiedergegebene Außenverkehrs-Bestandskonto der Gerste (Kontenschema II, S. 102 u. 107), es sind jedoch die Posten z. B. des Verkaufs nicht einzeln auf diesem Konto verbucht, sondern zuvor auf einem Konto „Verkauf Gerste I. Klasse“ und dergleichen gesammelt und von hier aus summarisch auf das Bestandskonto übertragen, das sie mit den übrigen Posten (Inventuren usw.) zum Erfolgssaldo zusammensetzt.

von Kunstdünger usw., aus direkt in Geldform gemachten Aufwendungen für Löhne, Gehalte und dergleichen mehr; bezüglich dieser direkt in Geldform gemachten Erträge und Aufwände ist also diese Erfolgsbilanz noch weiter als nach Betriebsmitteln, nämlich je nach der näheren Einrichtung auch nach Betriebsstellen (Verwaltung, menschliche Arbeit usw.), eventuell auch nach Erfolgsvorgängen (s. S. 70f.) kontiert.

Das ist das meiste an Erfolgszergliederung, was aus einer bloßen Außenverkehrsbuchführung herauszuholen ist, und man kann ihm eine gewisse Tauglichkeit nicht absprechen, wenn man einigermaßen bescheiden ist und sich der geringen Mühe und der einfachen Unterlagen — Kassa, Kontokorrent, Besitzerrechnung und Inventur ohne gesonderte Naturalregister — freut, die da erforderlich sind. Auch die immer noch schwachen Punkte einer solchen Erfolgsbilanz, die bloßen Restposten von Ertrag und Aufwand¹, entbehren nicht des Interesses und der Vergleichbarkeit; die Angabe z. B., daß der Betrieb aus der Produktion dieses Jahres insgesamt so und soviel Gerste zum Absatz erübrigen konnte und daß damit dieser und dieser Geldbetrag verbunden war, ist sicherlich ein besserer Vergleichsanhalt als die bloße Kenntnis des in dem betreffenden Jahr überhaupt vor sich gegangenen Absatzes von Gerste, aus der man (s. S. 65) über die Ertrags- und Aufwandverhältnisse dieses Jahres überhaupt nichts bestimmtes entnehmen kann. Aber, ich wiederhole, restlos befriedigend und ausreichend ist das natürlich auch nicht. Wir brauchen, wie im III. Kapitel festgestellt wurde, als Unterlage für die Kalkulation eine Erfolgsbilanz, die den Gesamtreinertrag in alle einzelnen Erträge und Aufwände zergliedert; man muß, um bei dem Beispiel zu bleiben, aus der Erfolgsbilanz den vollen Rohertrag an Gerste, deren Verwendung zu Saatgut, ihre Deputatausfolgung an die verschiedenen Arbeiterkategorien und ihre Verfütterung an die verschiedenen Viehgattungen ersehen und diese Posten müssen zusammen mit den analogen übrigen

¹ Es ist bilanztheoretisch nicht angängig, die Erfolgssalden unvollständiger Bestandskonten einer Außenverkehrsbuchhaltung schlechtweg als „Rohertrag“ oder „Aufwand“ zu bezeichnen, wie das in Theorie und Praxis manchmal geschieht. Wenn das Bestandskonto z. B. für Stroh mangels irgendwelcher sonstiger Außenverkehrsbewegung, also insbesondere beim Fehlen von Käufen und Verkäufen von Stroh, nur die Anfangs- und die Schlußinventuren aufweist, so ist der Saldo dieses Kontos, die Inventurdifferenz, wenn sie positiv, also eine Inventurvermehrung, ist, doch nicht der „Rohertrag“ an Stroh in dem betreffenden Jahr, sondern nur der Rest dieses Rohertrages, der nach Bestreitung des Wirtschaftsverbrauches erübrigte und den größeren Inventurvorrat herbeiführte; und wenn die Inventurdifferenz negativ, also zu Ende des Jahres weniger Stroh vorhanden ist als zu Anfang, dann ist diese Differenz doch nicht der „Aufwand“ des Jahres an Stroh, sondern der Aufwandrest, der über die Produktion hinausgehende Aufwand des Jahres. Es handelt sich da durchaus nicht um eine bloße Frage der Benennung, sondern um viel wichtigeres: es ist eine Täuschung, zu glauben, daß man aus einer bloßen Außenverkehrsbuchhaltung den Rohertrag und den Aufwand eines Wirtschaftsbetriebes feststellen kann. Das ist nicht möglich, weil sich, kurz gesagt, gerade bei sehr wichtigen Konten immer wieder statt der vollen Erträge und der vollen Aufwände nur Reste von Ertrag und Aufwand ergeben; das, was im Betrieb erzeugt und wieder verbraucht wird, kann eben im Außenverkehr und in der bloßen Außenverkehrsbuchhaltung grundsätzlich nicht vorkommen.

Positionen der Erfolgsbilanz bei Heller und Pfennig den Gesamtreinertrag ergeben. Diese weitere Zergliederung bedeutet nichts als die Aufgabe, die durch die Gruppensynthese ermittelten Erfolgsreste in die einzelnen Erfolge aufzulösen. Damit ist gleichzeitig die inhaltliche Erweiterung der Buchhaltung gegeben, denn der Binnenverkehr ist in sie eingeführt, wenn eben der Ertragsrest von 1020 dz Gerste unseres früheren Beispiels in den vollen Ernteertrag von 1510 und in die einzelnen daraus bestrittenen Aufwände zerlegt wird usw.

Es ist nur folgerichtig, das Werkzeug des synthetischen Kalküls, das zur Ermittlung des Erfolgsrestes selbst taugte, auch zur Ermittlung der einzelnen, ihn zusammensetzenden Erfolgsposten zu versuchen, indem man es auf diese elementaren Teile der Erfolgsbilanz anwendet: an die Stelle der Gruppensynthese tritt die elementare Synthese.

Die Gruppensynthese spielte sich in Postenkomplexen ab, die alle mit einem bestimmten Produkt oder Produktionsmittel in der betreffenden Rechnungsperiode vorgefallenen Posten einschließen. Die elementare Synthese hingegen erstreckt sich bloß auf einen elementaren Postenkomplex, d. h. einen solchen, den die tatsächlichen Wirtschaftsvorgänge um einen einzelnen Ertrag oder um einen einzelnen Aufwand bilden. Auch diese elementaren Bereiche bestehen prinzipiell aus Ertrags-, Aufwand- und Außenverkehrsposten, mag auch im einzelnen Fall der eine oder andere dieser Bestandteile zufolge der äußeren Art des Wirtschaftsvorganges nicht vorhanden sein. Auch in diesen Bereichen gilt die im vorigen für die Gruppenkomplexe abgeleitete synthetische Erfolgsgleichung: auch hier ist der Saldo der Erfolgsposten jedes einzelnen Bereiches sowohl der Menge als auch dem Geldwert nach gleich dem Saldo seiner Außenverkehrsposten. Die synthetischen Postenkomplexe, die wir jetzt betrachten, sind aber beileibe nicht irgend etwas theoretischen Konjekturen zuliebe zusammengesuchtes, vielmehr sind die zu jedem solchen Komplex gehörigen Posten auch in der Wirklichkeit des Wirtschaftsablaufes miteinander real verbunden. Diese zusammengehörigen Posten stellen nichts anderes vor als das tatsächliche äußere Schicksal einer bestimmten Gutsmenge, sie enthalten bloß die Angabe, wie die gewonnenen Erträge tatsächlich verwendet und woher die gemachten Aufwände tatsächlich bezogen wurden.

Um diese Sachverhalte nachzuweisen und die Schlußfolgerungen für die Bewertung der einzelnen Erträge und Aufwände ableiten zu können, ist es erforderlich, alle in den angedeuteten elementaren Bereichen möglichen Konstellationen der in ihnen vorhandenen Posten durchzugehen; es gibt im ganzen sieben solche synthetische Elementarschemata.

1. Fall: Rest vom einzelnen Ertrag.

Der tatsächliche Wirtschaftsvorgang dieses Falles (s. Abb. 4) ist der, daß ein bestimmter einzelner Rohertrag (E) im Betrieb gewonnen und ein Teil ($o p q r$) davon in Form einer oder mehrerer einzelner Aufwendungen (Aufwand A) wieder in der eigenen Wirtschaft verbraucht, der Rest ($m n o p$) aber an den Außenverkehr abgegeben wird, sei es in

einem einzigen oder aber in beliebig vielen Wirtschaftsvorfällen und Buchungsposten.

Der bestimmte einzelne Ertrag (E), um den dieser Postenkomplex gebildet wird, ist z. B. in dem im vorigen herangezogenen Fall der Gerste der Ernteertrag von 1510 Mengeneinheiten (dz); davon werden als Aufwand (A) z. B. die Menge von 160 als Deputat an die verschiedenen Kategorien von Gesinde und Arbeitern und die Menge von 190 zur Verfütterung an die verschiedenen Gattungen der Viehhaltung in der eigenen Wirtschaft verbraucht ($A = 160 + 190 = 350$); der Rest des Ernteertrages ($1510 - 350 = 1160$) wird an den Außenverkehr abgegeben, und zwar zum Verkauf die Menge 1070, an den Privathaushalt des Besitzers 20 und an das folgende Wirtschaftsjahr in Gestalt der Schlußinventur 70 ($S = 1070 + 20 + 70 = 1160$)¹.

Es besteht also die synthetische Mengengleichung (Saldo der Außenverkehrsposten gleich Saldo der Erfolgsposten): $1070 + 20 + 70 = 1160 = 1510 - 160 - 190$. Das zeigt deutlich und allgemeingültig auch die graphische Darstellung der Abb. 4; in dieser stellt das linke, vertikal schraffierte Rechteck mnr den Ertrag E , der wagrecht schraffierte Teil A des rechts befindlichen Rechteckes die Summe der aus diesem Ertrag bestrittenen Aufwände und der obere unschraffierte Teil des rechts befindlichen Rechteckes den Saldo S , die Differenz zwischen diesem Ertrag und Aufwand dar²; aus $E = A + S$ folgt die synthetische Gleichung $E - A = S$. Zugleich ist ersichtlich, daß der über der Linie op gelegene Teil des Ertrages E , nämlich $mno p$ gleich ist der Abgabe aus dem Ertrag an den Außenverkehr S , während der unter op gelegene Teil des Ertrages E , nämlich $opqr$, sich mit dem in der Wirtschaft verbrauchten Aufwand A deckt. Die Trennungslinie $T T'$ symbolisiert demnach die für die weiteren Schlußfolgerungen wichtige Scheidung der Vorgangsbereiche: Unterhalb von $T T'$ befindet sich der Bereich des reinen Binnenverkehrs, dem der in der Wirtschaft erzeugte und als Aufwand A in der Wirtschaft selbst wieder verbrauchte Ertragsanteil $opqr$ angehört, kürzer ausgedrückt: die im Binnenverkehr des Betriebes durchlaufenden Erfolgsposten; über der Trennungslinie $T T'$ liegt derjenige Teil des Ertrages, der aus dem Produktionsbetrieb der Wirtschaft in den Außenverkehr übergeht ($mno p$) und die ihm entsprechenden, sich im Außenverkehr abspielenden Ausgangsposten (S).

Die synthetischen Erfolgsgleichungen gelten aber auch bezüglich der

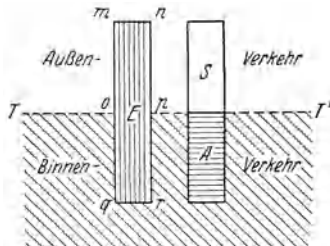


Abb. 4. Ertragsrest.

¹ Die in jenem Beispiel vorkommenden weiteren Ausgaben (weiterer Verkauf) und weiteren Aufwände (Saat, restliches Deputat und Futter) werden also nicht aus der Ernte des Jahres, sondern aus anderen Quellen (Übernahme aus dem Vorjahr durch die Anfangsinventur und Ankauf) bestritten. Sie gehören wohl zum Postenkomplex der früher betrachteten Gruppensynthese, nicht aber in den jetzt betrachteten Bereich des einzelnen Ertrages: Gerstenernte.

² Die Seitenverteilung der Bilder ist die des Bestandskontos (Eingang, Ertrag, links; Ausgang, Aufwand rechts).

Geldwerte. Entsprechend den früheren Annahmen unseres Beispiels (s. S. 107) wurden der Jahresrechnung des Betriebes für die im Außenverkehr abgegebenen Ertragsanteile folgende Werte vergütet: beim Verkauf der Preis von 30,50, also für die aus der Ernte verkaufte Menge von 1070 dz der Gesamterlös von 32 635,—, für die an den Besitzer abgegebene Menge von 20, aufgerechnet zum Tagespreis von 29,50 frei Hof, der Betrag von 590,— und für die an das nächste Jahr übergebene Menge von 70 zu dem frei Hof kalkulierten Inventurpreis von 30,— der Betrag von 2100,— insgesamt also:

	Menge (Doppelzentner)	Geld (Schilling)
Verkauf	1070	32 635,—
Abfuhr an den Besitzer	20	590,—
Übergabe in der Schlußinventur . . .	70	2 100,—
	1160	35 325,—

In diesem Geldbetrag von 35 325,— ist für die Erfolgsrechnung des Jahres ein eindeutiger Geldwert für die vom Binnenverkehr an den Außenverkehr übergegangene Menge von 1160 gegeben. Dieser Geldwert ist zum größten Teil durch die tatsächlichen Geldvorgänge (Eingang des effektiven Verkaufserlöses von 32 635,— in den Geldbestand des Betriebes), im übrigen aber (Abfuhr an den Besitzer und Schlußinventur) durch die bei jedem wie immer gearteten Rechnungsabschluß erforderlichen Bewertungen gegeben, die, wie im 2. und 3. Abschnitt dargelegt wurde, durch die der Buchführung vorgesetzte Frage nach dem Gesamtreinertrag veranlaßt, innerhalb praktisch belangloser Fehlergrenzen greifbar und auf die Annahme möglicher, bzw. auf die Vorausnahme künftiger Geldvorgänge gestützt sind. An der Hand unseres Schaubildes allgemein ausgedrückt: Der Geldwert des Ertragsteiles *m n o p* ist gleich dem Geldwert von *S*; in Worten: Der Geldwert des nicht im selben Rechnungsjahr in der eigenen Wirtschaft wieder verbrauchten Teiles eines jeden Ertrages ist durch dessen Bewertung im Außenverkehr eindeutig gegeben; oder noch kürzer: Der Geldwert jedes einzelnen Ertragsrestes ist für die Erfolgsrechnung durch dessen Außenverkehrswert gegeben.

Zu lösen bleibt somit nur noch die Bewertungsfrage der reinen Binnenverkehrsposten, nämlich des im Betrieb erzeugten und als Aufwand wieder verbrauchten Ertrages, oder, wie wir kurz sagen können, der im Binnenverkehr des Betriebes durchlaufenden Erfolgsposten, an Hand der graphischen Darstellung ausgedrückt: des Anteiles *o p q r* vom Ertrag *E* und des Aufwandes *A*, der mit diesem Ertragsanteil seinem Gegenstand, dem nach Art und Menge bestimmten Produkt und Produktionsmittel (in unserem Beispiel 350 dz Gerste I. Klasse) identisch ist. Dieses Problem wird im nächsten Abschnitt gesondert behandelt werden.

Ehe ich zur Darlegung der weiteren synthetischen Fälle übergehe, möchte ich einige auf alle bezügliche Bemerkungen vorbringen. Die elementare Synthese beruht auf Beziehungen in solchen Postenkom-

plexen, die um die einzelnen Erfolgsposten, um die einzelnen Erträge und Aufwände, bestehen. Die Frage, was als „einzelner“ Erfolgsposten anzusehen ist, ist durch die im IV. Kapitel vorgenommene Erläuterung der statistischen Erfolgskontierung erledigt. Im Sinne jener Erläuterung ist der einzelne Erfolgsposten dadurch bestimmt, daß er entweder Ertrag oder Aufwand ist, daß er ein bestimmtes Ertrags- oder Aufwandsmittel (Produkt oder Produktionsmittel), eine bestimmte Ertrags- und Kostenstelle (Betriebsstelle, Betriebszweig) und einen bestimmten äußeren, technischen Ertrags- oder Aufwandvorgang betrifft. Der als Beispiel zu dem vorstehenden ersten synthetischen Fall betrachtete einzelne Erfolgsposten ist ein Ertrag in Gestalt des bestimmten Produktes Gerste und wurde bei der Betriebsstelle Gerstenbau durch den Ertragsvorgang Ernte gewonnen.

Auf den Einzelkonten der laufenden Buchhaltung scheint aber auch die zeitliche Trennung entsprechend dem zeitlich verschiedenen Eintreffen der einzelnen Eintragungen auf (s. S. 71); die Verfütterung von Gerste an einen bestimmten, in der statistischen Erfolgsbilanz als gesonderte Betriebsstelle zu behandelnden Teil der Viehhaltung wird sich z. B., wenn die Futterpassierungen wöchentlich neu aufgestellt und verbucht werden, aus 52 Eintragungen zusammensetzen, wenn die Verbuchung in Monatssummen geschieht, aus 12 solchen Eintragungen usw. Und ebenso wie die Erfolgsposten treten in einer ordentlich und laufend geführten Buchhaltung auch die meisten Außenverkehrsposten (Ankäufe, Verkäufe, Abfahren an den Besitzer) in der Praxis nicht so summarisch auf wie sie hier in den schematischen Beispielen aus Raumrück-sichten angeführt sind, vielmehr bestehen sie gewöhnlich aus mehreren oder vielen Teilposten, die sich im Lauf des Jahres ihrer zeitlichen Reihenfolge nach auf den Bestandskonten aufreihen. Daraus folgt, daß die hier bei den einzelnen synthetischen Gleichungen angeführten „Salden“ von Erfolgsposten und Außenverkehrsposten in der Regel wirkliche Salden, arithmetische Zusammenstellungen einer gewöhnlich größeren Anzahl von einzelnen Buchungsposten und nicht bloß von je einem oder ganz wenigen sind, wie es die hier summarisch angeführten Beispiele zeigen, daß es also nicht übertrieben, sondern sachlich zutreffend ist, allgemein von einer rechnerischen Zusammensetzung oder Synthese von Posten zu sprechen.

2. Fall: Rest vom einzelnen Aufwand. Dieser Fall (s. Abb. 5, S. 116) liegt vor, wenn im Betrieb ein bestimmter einzelner Aufwand (A) gemacht wird, der zu einem Teil ($o p q r$) als Wirtschaftsertrag desselben Jahres (E) gewonnen, zum anderen Teil ($m n o p = S$) aber aus dem Außenverkehr bezogen wird (Mehrverbrauch, Aufwandrest). Es wurden z. B. als Naturallohn an eine bestimmte Arbeiterkategorie im ganzen 170 dz Gerste gegeben (A), wovon 160 dz (E) aus dem Ernteertrag dieses Jahres, 10 dz aber (S) aus der vom Vorjahr übernommenen Anfangsinventur bestritten wurden.

Wieder ist der Mengensaldo der in diesen Bereich gehörenden Außenverkehrsposten (in diesem summarischen Beispiel nur ein einziger Posten, nämlich 10) gleich dem Mengensaldo der in diesen Bereich ge-

hörenden Erfolgsposten (Aufwand $A = 170$ und Ertrag $E = 160$), also $10 = 170 - 160$, graphisch dargestellt durch S und durch den Teil $m n o p$ von A ($S = A - E$). Aber auch für den Geldsaldo gilt diese

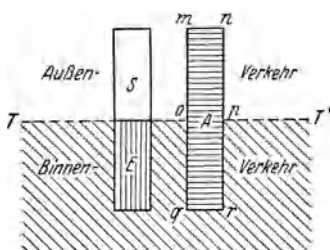


Abb. 5. Aufwandsrest.

synthetische Gleichung: Wenn ich in die Rechnung des laufenden Betriebsjahres die Menge 10 in der Anfangsinventur zum Wert von z. B. 29,— je Mengeneinheit übernommen habe, so ist durch diese Bewertung der Geldwert dieser Menge für die Erfolgsbilanz des Rechnungsjahres eindeutig festgelegt und gegeben, ebenso, wenn diese Menge zugekauft wird. Allgemein ausgedrückt: Der Geldwert des nicht in der eigenen Wirtschaft und im selben Rechnungsjahr erzeugten Teiles eines jeden Aufwandes (Aufwandsrest) ist durch dessen Außenverkehrswert gegeben.

Die hernach noch verbleibende Bewertungsfrage beschränkt sich somit auf den Teil $o p q r$ des Aufwandes A und den mit diesem Anteil dem gegenständlichen Träger, d. i. der betreffenden Produkt- und Produktionsmittelmenge nach identischen Ertrag E ; es ist ohne weiteres ersichtlich, daß diese Frage genau dieselbe ist, wie die beim 1. Fall (vgl. Abb. 4) bezüglich der im Binnenverkehr durchlaufenden Erfolgsposten sich ergebende. Es handelt sich beide Male um die Bewertung von im Betrieb erzeugten und wieder verbrauchten Gutsmengen. Ich verweise als diesbezüglich ebenfalls auf die einschlägigen Untersuchungen des folgenden Abschnittes.

Die drei nächsten synthetischen Schemata sind nichts als spezielle Varianten der beiden bisher angeführten Grundfälle 1 und 2, die dadurch zustande kommen, daß Ertrag und Aufwand einander gleich sind oder einmal der Aufwand und ein anderes Mal der Ertrag gleich Null wird.

3. Fall: Im Binnenverkehr durchlaufender Ertrag und Aufwand. Ein bestimmter, in der Wirtschaft gewonnener Ertrag (E) wird in der nämlichen Rechnungsperiode als Aufwand (A) wieder verbraucht oder, umgekehrt betrachtet, ein in der Wirtschaft vorgenommener bestimmter Einzelaufwand wird im selben Rechnungsjahr im Betrieb selbst erzeugt. Als Beispiel mag etwa die Futterrübenenernte gelten, wenn sie zur Gänze vor dem Bilanztermin verfüttert wird. Hier reduzieren sich die synthetischen Außenverkehrsgleichungen zufolge des gänzlichen Fehlens von zugehörigen Außenverkehrsposten auf Null ($E = A$, $E - A = S = 0$), es gelangt keine Menge, also auch kein Geldwert aus dem Außenverkehr in den Produktionsbetrieb oder umgekehrt. Die Gleichartigkeit dieses ganz reinen Falles von ausschließlich im Binnenverkehr durchlaufenden Erfolgsposten mit den unter TT' gelegenen Teilen der Schemata 1 und 2 (Abb. 4 u. 5) liegt auf der Hand; es folgen also auch diesbezüglich die einschlägigen Bewertungsuntersuchungen im nächsten Abschnitt.

4. Fall: Einzelertrag als Ertragsrest. Von einem bestimmten, in der Wirtschaft gewonnenen Ertrag (E) wird im selben Rechnungsjahr im Betrieb nichts verbraucht, sondern alles an den Außenverkehr abgege-

ben (S); es wird z. B. die ganze Ernte an Zuckerrüben verkauft oder die ganze Ernte an Futterrüben über den Bilanztermin aufbewahrt; die bildliche Vorstellung gewinnt man, wenn man die Abb. 4 (S. 113) auf ihren oberhalb TT' gelegenen Teil reduziert. Hier bleibt der volle Ertrag als Betriebsüberschuß oder Ertragsrest, und die synthetischen Gleichungen reduzieren sich zufolge des Wegfalles eines gegenüberstehenden Aufwandes sowohl der Menge als auch, den tatsächlichen Wirtschaftsvorgängen entsprechend, dem Geldwert nach auf die Gleichstellung von Ertrag und Außenverkehrsposten ($A = O$, $E = S$): Der Geldwert eines in der Wirtschaft erzeugten und an den Außenverkehr abgegebenen Ertrages ist durch dessen Außenverkehrswert gegeben.

Eine weitere Bewertungsfrage gibt es hier überhaupt nicht, da die Bewertung aus dem Außenverkehr (S) den gesamten Ertrag (E) erschöpft.

5. Fall: Einzelaufwand als Aufwandrest. Von einem bestimmten, in der Wirtschaft gemachten Aufwand (A) wird im selben Rechnungsjahr im Betrieb selbst nichts erzeugt, sondern alles aus dem Außenverkehr bezogen; als Beispiel diene der Aufwand von nur durch Ankauf beschafftem Kunstdünger, Ölkuchen und dergleichen, das Schaubild gibt der oberhalb TT' gelegene Teil der Abb. 5 (S. 116). Hier ist der volle Aufwand Mehrverbrauch über die Eigenproduktion (Aufwandrest) und die synthetischen Grundgleichungen ergeben die Gleichstellung von Aufwand und Außenverkehrsposten ($E = O$, $A = S$), in Anwendung auf die Bewertung also die Tatsache: Der Geldwert eines in der Wirtschaft verbrauchten und aus dem Außenverkehr bezogenen Aufwandes ist durch dessen Außenverkehrswert gegeben.

Eine weitere Bewertungsfrage gibt es hier ebenso wenig wie beim vorigen Fall, da auch hier keine im Binnenverkehr durchlaufenden Erfolgsposten vorhanden sind.

6. Fall: Gelderfolge des Außenverkehrs aus Mengenumsätzen ohne Mengenerfolg. Die bisher betrachteten Erfolgsposten gehören teils dem reinen, durchlaufenden Binnenverkehr an (Fall 3), teils gehen sie vom Produktionsbetrieb in den Außenverkehr über (in Fall 1 und 4) oder umgekehrt vom Außenverkehr in den Produktionsbetrieb (in Fall 2 und 5). Nun gibt es Erfolgsvorgänge, die den Produktionsbetrieb des betreffenden Rechnungsjahres überhaupt nicht berühren, sich also nur im Außenverkehr abspielen. Ein solcher Fall ist z. B. der, daß irgendwelche Gütermengen gekauft und wieder verkauft werden, gleichgültig, ob dabei beabsichtigte oder bloß zufällige Handelsgeschäfte vorliegen. Häufiger, ja sogar regelmäßig wird in jedem Landwirtschaftsbetrieb ein anderer Erfolgsvorgang auftreten, der sich ebenfalls im bloßen Außenverkehr abspielt und daher in das jetzt zu untersuchende Schema einzureihen ist. Wenn nämlich vom Vorjahr, also aus einer anderen Betriebsperiode und damit aus dem Außenverkehr, Vorräte in der Anfangsinventur übernommen und dann nicht dem Produktionsbetrieb zugeführt, sondern im Außenverkehr abgegeben, also z. B. verkauft werden, so ist das ein wirtschaftlicher Vorgang, der den Binnenverkehr und den landwirt-

schäftlichen Produktionsbetrieb der betreffenden Rechnungsperiode nicht berührt, dennoch aber die Erfolgsbilanz beeinflussen, einen positiven oder negativen Erfolg liefern kann. Von diesen „Außenverkehrserfolgen“ war bereits oben auf S. 107f. die Rede.

Die Mengenbeziehung solcher nur im Außenverkehr vor sich gehender Vorgänge liegt auf der Hand; bis auf etwaige Maß- oder Gewichts-differenzen, die für unsere Untersuchung außer Betracht bleiben können, muß stets die im Außenverkehr eingegangene Menge gleich der im Außenverkehr ausgegangenen Menge sein, denn im Gegenfalle müßte ja etwas von der eingegangenen Menge in den Produktionsbetrieb gelangen oder etwas von der ausgegebenen Menge aus dem Produktionsbetrieb kommen und damit dieses Schema in eines der früher angeführten übergehen. Es ist also auf jeden Fall die Mengenbeziehung: $Einnahme = Ausgabe$ vorhanden, es wird an Menge weder ein Gewinn noch ein Verlust, weder ein Ertrag noch ein Aufwand gemacht, ein Mengenerfolg ist nicht vorhanden.

Anders steht es mit der Wertbeziehung. Die Geldbeträge bzw. Geldwerte des Einganges (Übernahme durch die Anfangsinventur oder Ankauf) können trotz Gleichheit der Menge kleiner oder größer sein als die des Ausganges (Verkauf, Übergabe an den Besitzer oder an das nächste Jahre), aus welcher Spannung sich dann Gewinne oder Verluste ergeben. Ausdrücklich muß aber darauf aufmerksam gemacht werden, daß es sich bei diesen Gewinnen oder Verlusten durchaus nicht um willkürlich geschaffene fiktive Wertdifferenzen handelt. Die Geldwertdifferenz zwischen Ankauf und Verkauf ist etwas ganz reelles, der Geldbetrag dieser Differenz geht dadurch, daß Einkaufs- und Verkaufspreise wirklich gezahlt und wirklich eingenommen werden, tatsächlich zu den Geldbeständen der Wirtschaft zu oder ab, je nachdem, ob bei diesem Handelsvorgang ein Gewinn oder Verlust resultiert. Ein solcher Handelsgewinn oder -verlust sollte auch in einer analytischen Buchführung nicht einem bestimmten Betriebszweig, hier also dem Gerstenbau, zugeschrieben werden, weil er ja mit dem Erfolg des Gerstenbaues in der Rechnungsperiode nichts zu schaffen hat. Es ist auch dann, wenn wir eine statistische Gliederung nach Ertrags- und Kostenstellen und keine analytische Reinertragsberechnung nach Betriebszweigen vornehmen, nicht gerechtfertigt, derartige Gewinne oder Verluste bei der Ertrags- und Kostenstelle „Gerstenbau“ einzureihen, vielmehr ist es angebracht, eine oder mehrere eigene Ertrags- und Kostenstellen („Handelsgewinn oder -verlust“ oder ähnlich) zu schaffen. Ebenso berechtigt ist aber auch die Schaffung einer oder mehrerer eigener Ertrags- und Kostenstellen („Mehr- oder Mindererlöse der Inventur“) in dem Fall, daß ein Gewinn oder Verlust der in Rede stehenden Art sich nicht als Spannung zwischen einem tatsächlichen Einkauf und einem tatsächlichen Verkauf, sondern zwischen der Inventurübernahme aus dem Vorjahr und einem Verkauf oder einer anderen Abgabe an den Außenverkehr (Besitzer) ergibt. Auch diese im laufenden Rechnungsjahr auftretende Wertspannung ist für dessen Erfolgsbilanz ein ganz reeller Faktor; für die Erfolgsbilanz des Rechnungsjahres sind auch die in der Inventur

und auf der Besitzerrechnung festgesetzten Außenverkehrswerte eindeutig gegeben und die resultierende Wertspannung gehört, wenn jene Festsetzungen richtig waren, tatsächlich zum Reinertrag dieses Rechnungsjahres, weil in ihr die während dieses Jahres tatsächlich eingetretene Preisveränderung zum Ausdruck kommt. Alles, was die Erfolgsbilanz dieses Jahres mit diesen Erfolgsposten tun kann, ist, sie im Interesse des dynamischen Charakters der Bilanz und der Reinheit der übrigen Erfolgsausweise nicht mit den Erträgen und Aufwänden des Produktionsbetriebes im Rechnungsjahr zusammenzuwerfen, sondern in der vorhin angegebenen Art gesondert auszuweisen.

Trotz seiner äußerlichen Besonderheiten fällt auch dieses 6. Schema nicht aus dem Rahmen der allgemein gültigen synthetischen Mengen- und Wertbeziehungen, auch hier gilt das Grundgesetz, daß der Saldo des Außenverkehrs gleich ist dem Saldo der Erfolgsposten. Hinsichtlich der Mengen ist nämlich der Saldo der Außenverkehrsposten zufolge Gleichheit der eingenommenen und ausgegebenen Menge gleich Null; und der Saldo der Erfolgsposten ist der Menge nach auch gleich Null, da nur eine Einnahme und eine Ausgabe der gleichen Menge stattfand, jedoch keinerlei Menge als Ertrag gewonnen oder als Aufwand verbraucht wurde. Und der Erfolgssaldo der Geldwerte ist entweder Null (bei Geldgleichheit von Eingang und Ausgang) oder ein Verlust oder ein Gewinn, in jedem Fall aber ist er gleich dem Saldo der Außenverkehrsposten, der Differenz zwischen der geldlichen Einnahme und Ausgabe des Außenverkehrs.

Was schließlich die mit diesem 6. synthetischen Elementarschema zusammenhängenden Bewertungsfragen betrifft, so erledigen sich diese ganz einfach durch die Feststellung, daß es hier irgendwelche spezielle Probleme nicht gibt: Die gesamte Bewegung ist voraussetzungsgemäß auf den Außenverkehr beschränkt, sämtliche hier vorkommenden Werte sind als Außenverkehrswerte durch die tatsächlichen Geldvorgänge und die Bewertung des Außenverkehrs festgelegt.

7. Fall: Direkte Gelderfolge ohne Mengenumsatz und ohne Mengenerfolg. Alle im vorigen behandelten Fälle knüpfen sich an Vorgänge, die — bald im Binnenverkehr, bald im Außenverkehr, bald im Übergang zwischen beiden — mit gewissen Mengen irgend eines sachlichen Produktes oder Produktionsmittels (z. B. der Gerste) vor sich gehen. Es gibt aber manche Ertragsvorgänge und sehr viele und wichtige Aufwandsvorgänge, bei denen das nicht der Fall ist, weil sie sich innerhalb des Gesichtskreises der Buchhaltung direkt und ausschließlich in Geld abspielen. Ein Beispiel für einen solchen Ertrag wären die Einnahmen für an Arbeiter oder Häusler vergebene Grasnutzungen (Raine und dergleichen); das nutzbare Gras ist zwar an sich natürlich auch ein sachliches Produkt, sein Bestand wird jedoch wegen seiner Geringfügigkeit von der Buchführung nicht in Evidenz gehalten, es wird kein eigenes Bestandskonto dafür geführt, sondern nur ein Erfolgskonto „Ertrag von Grasnutzungen“ oder dergleichen; das Nutzungsentgelt geht in den Geldbestand des Betriebes ein (Kassa oder Konto-

korrekt Soll) und wird direkt jenem Erfolgskonto gutgeschrieben. Die direkten Geldaufwände des Betriebes sind bekanntlich viel zahlreicher und bedeutender. Hierher gehören die Bargehalte und Geldlöhne sowie Verwaltungsaufwände mannigfachster Art, ferner z. B. die Auslagen für den Arzt, Tierarzt, Apotheke und vieles andere. Die Zugehörigkeit zu den direkten Geldaufwänden hängt bei manchen Posten von den individuellen Verhältnissen des Betriebes und der Einrichtung der Einzelkonten der Buchhaltung ab. Die Ausgaben für Schreibmaterial z. B. werden so ziemlich überall, ohne erst über ein Bestandskonto des Schreibmaterials geführt zu werden, direkt gegen das zahlende Geldkonto zu Lasten des Aufwandkontos, das den Schreibmaterialaufwand verrechnet, als Aufwand abgebucht. Schmieröl hingegen wird zwar in kleineren Betrieben analog verrechnet, also dessen Ankäufe direkt auf das betreffende Aufwandkonto abgebucht; wo es sich aber um einen bedeutenderen Verbrauch handelt, ein größerer Vorrat (insbesondere bei der Inventur) vorhanden zu sein pflegt und eine bücherliche Kontrolle der Verwendung sowie die rechnerische Verteilung des tatsächlichen Verbrauches auf verschiedene Betriebsstellen erforderlich ist, wird auch das Schmieröl entweder gesondert oder mit ähnlichen Betriebsmitteln zusammen auf einem Bestandskonto verrechnet, das die Inventuren, die Ankäufe und den Verbrauch ausweist. Allgemein läßt sich somit sagen, daß für die Buchführung, von ihrem Standpunkt betrachtet, direkte Gelderfolge vorliegen, wenn Einnahmen und Ausgaben der Geldkonten direkt gegen die betreffenden Ertrags- und Aufwandkonten abgebucht werden, nicht jedoch, wenn zur Verbuchung ein Bestandskonto für das betreffende Betriebsmittel vorhanden ist.

Die synthetischen Relationen der direkten Gelderfolge sind sehr einfach. Die Mengengleichung ist, weil eine Bestandsbewegung von Sachgütern in der Buchhaltung nicht stattfindet, sowohl auf Seite der Außenverkehrs- als auch auf Seite der Erfolgsposten auf Null reduziert. Und das allgemeine Zutreffen der Geldwertgleichung ist dadurch gegeben, daß die Außenverkehrsposten (z. B. die Ausgaben für Barlöhne) mit den Erfolgsposten betragsmäßig identisch sind, weil diese ihre direkten Gegenbuchungen auf den betreffenden Aufwandkonten (z. B. auf den Lohnaufwandkonten) sind.

Auch hier gibt es keine Bewertungsfragen mehr, alle vorkommenden Geldwerte sind als Außenverkehrswerte durch die tatsächlichen Geldvorgänge eindeutig gegeben¹.

¹ Ein Detail für den Theoretiker: Die synthetische Gleichung gilt natürlich auch beim Vorhandensein von transitorischen Erfolgsposten. Wenn z. B. nach dem Bilanztermin bezahlte Löhne für vor dem Bilanztermin dem Betrieb geleistete Arbeiten dem Lohnaufwandkonto gegen das transitorische Konto oder direkt gegen das Bilanzkonto belastet werden, gehört diese letztere Buchung als Übergabe eines Bilanzpassivums (Lohnrückstand) zu den Außenverkehrsposten und es ist auch hier der Saldo der Erfolgsposten (Summe aus verbuchten Ausgaben und verbuchtem Rückstand auf Lohnkonto Soll) gleich dem Saldo der Außenverkehrsposten (Summe aus verbuchten Ausgaben auf Haben der Geldkonten und aus dem transitorischen Passivum auf Haben des Bilanzkontos). Analog erledigen sich

Die im vorstehenden durchgeführten Einzeluntersuchungen¹ ergeben für sämtliche Fälle der synthetischen Wertzuordnung den gemeinsamen Grundsatz, alle Erfolgsreste, also alle einzelnen Erträge und Ertragsteile, die in den Außenverkehr übergehen, und alle einzelnen Aufwände und Aufwandteile, die aus dem Außenverkehr kommen, für die Zwecke der Erfolgsbilanz mit ihren Außenverkehrswerten, d. i. mit jenen Geldbeträgen zu bewerten, die mit ihnen im Außenverkehr verbunden sind.

Wenn dieser Grundsatz auch — als nacktes Tatsachenreferat — völlig einleuchtend ist, so möchte ich doch ganz kurz noch einen Beweis für seine Richtigkeit zeigen. Dieser Beweis liegt darin, daß jedes andere Vorgehen bei der Bewertung der Erfolgsreste zwangsläufig zum selben Ergebnis der Erfolgsbilanz führen muß wie die synthetische Bewertung.

Hierzu wollen wir wieder einen Fall aus unserem früheren Beispiel vornehmen. 10 dz Gerste wurden zu dem frei Hof veranschlagten Marktpreis von 29,—, also für insgesamt 290,— Schilling durch die Anfangsinventur vom Vorjahr übernommen. Diese 10 dz werden verfüttert. Die synthetische Bewertung erfordert, daß dieser Futteraufwand zu seinem Außenverkehrswert, d. h. zum Eingangswert aus der Anfangsinventur, 290,— Schilling, verrechnet wird. Dann steht also auf dem Bestandskonto der Gerste im Soll (enthalten im Vortrag der gesamten Anfangsinventur) bei Jahresbeginn der Eingang von 10 dz zu 29,—, also 290,— und im Haben der Ausgang zur Verfütterung mit dem nämlichen Mengen- und Geldbetrag. Die Vermögensbilanz zeigt in Ansehung dieses Vorfalles eine Vermögensverringerung von 290,—, weil eben die verfütterte Gerste, wenn jetzt Inventur gemacht wird, nicht mehr vorhanden ist und gegenüber dem Anfangsvermögen der dort enthaltene Posten von 290,— fehlt. Übereinstimmend damit zeigt die Erfolgsbilanz aus diesem Vorfall in ihrem Soll den Futteraufwand von 10 dz Gerste für 290,— Schilling.

Nehmen wir nun an, man hielte es für richtiger, diesen Futteraufwand nicht zum Übernahmewert (290,—), sondern zum Tagespreis des Verfütterungszeitpunktes, also z. B. zum Wert von 300,— zu verrechnen². Dann steht im Soll der Erfolgsbilanz der Futteraufwand von

andere transitorische oder antizipative Fälle am Anfang oder am Ende des Rechnungsjahres. Noch einfacher geschieht die Erledigung dann, wenn solche Posten nach Möglichkeit und sachlichem Zutreffen nicht als Transitoria, sondern als Kontokorrentposten verbucht, also z. B. den Arbeitern auf einem Kontokorrentkonto einfach der Lohnrückstand gegen das Lohnaufwandkonto gutgeschrieben wird.

¹ Die Zusammenfassung mit den übrigen Bewertungsgrundsätzen erfolgt zwecks Vermeidung von Wiederholungen im 7. Abschnitt.

² Außer dem im Text auszuführenden Hauptgesichtspunkt ist für die Beurteilung in solchen und ähnlichen Fällen folgendes zu bedenken. Der kalkulatorische Gedanke, der da zugrunde liegt (Nachweis des Kraftfutterverbrauches zu Tagespreisen) ist vom Standpunkt der Buchführung eine Fiktion; denn die Gerste wurde eben überhaupt nicht gekauft und noch weniger wurde sie jeweils am Tage der Verfütterung gekauft, die letztere Annahme ist auch bei tatsächlich gekauften

300,— (anstatt wie vorhin 290,—), auf dem Bestandskonto aber ergibt sich eine Bewertungsdifferenz (Gewinn) von 10,— Schilling (Eingang durch die Anfangsinventur im Soll 290,—, Ausgang zur Verfütterung im Haben 300,—), der unausweichlich ebenfalls auf die Erfolgsbilanz kommen muß. Diese zeigt dann:

		Menge dz	Geld
Verfütterung zum Tagespreis	Soll	10	300,—
Wertdifferenz (Gewinn) vom Bestandskonto . . .	Haben	—	10,—
Reine Erfolgsgröße	Soll	10	290,—

das ist aber nichts anderes als der Eingangswert aus dem Außenverkehr. Dieses Ergebnis deckt sich auch hier mit der Vermögensbilanz, die durch die Verschiedenheit in der Bewertung jenes Erfolgspostens nicht berührt wird, sondern nach wie vor aus dem in Rede stehenden Posten einen Abgang von 290,— zeigt, weil eben die früher mit diesem Wert eingestellten 10 dz Gerste verschwunden, verfüttert sind.

Sehen wir jetzt ein Beispiel für die Bewertung eines Ertrages an. Es wurden neben anderen Mengen 1070 dz Gerste geerntet und zum Preis von 30,50, also für insgesamt 32 635,— verkauft. Auf Grund dieses tatsächlichen Vorganges erfordert die synthetische Bewertung als Wertansatz für die geernteten 1070 dz den Wert von 32 635,—; auf dem Bestandskonto steht links der Eingang der Gerste durch die Ernte in diesem Wert von 32 635,— (gegen Ernteertragskonto Haben), rechts (gegen Kassa oder Kontokorrent) der Ausgang der Gerste zum Verkauf im gleichen Betrag, auf dem Bestandskonto heben sich also wieder beide Buchungen restlos auf. Der Vorfall äußert sich in der Vermögensbilanz durch eine Vermögensvermehrung von 32 635,— (Erhöhung des Geldstandes durch den eingekommenen Verkaufspreis), in der Erfolgsbilanz durch einen Ertragsposten (Gerstenernte) in gleicher Höhe.

Würde man nun versuchen, die geernteten 1070 dz anders zu bewerten, z. B. zum Tagespreis des Erntetermins oder zu einem fixen Verrechnungspreis, also etwa, gerechnet je 29,—, zum Wert von 31 030,—, so stünde auf dem Bestandskonto im Soll der Eingang dieser Gerste durch die Ernte mit diesem Wert von 31 030,—, im Haben der Ausgang der Gerste mit dem durch die Tatsachen gegebenen, gegen Kassa oder Kontokorrent zu buchenden Verkaufspreis von 32 635,— und die sich

Futtermitteln und auch außerhalb der Buchhaltung ganz unwirklich; sondern die Gerste wurde aus dem Vorjahr übernommen und zu einem damals festgesetzten und für die Betriebsrechnung dieses Jahres fest gegebenen Geldwert übernommen, an dem diese weder in der Vermögens- noch in der Erfolgsbilanz mehr etwas ändern, den sie bloß entsprechend dem ihr obliegenden möglichst wahrheitsgetreuen Referat über die Vergangenheit einfach zu berichten hat. Der einzige Sinn dieser Tagespreise läge darin, daß sie vielleicht den für die Kalkulation der künftigen Periode in dieser zu erwartenden Preisen näher stehen — es kann aber auch sehr leicht das Gegenteil der Fall sein; d. h., der Weisheit letzter Schluß ist der, daß man für die Kalkulation überhaupt andere Preise — die künftigen, zu erwartenden — einzusetzen hat, wie das früher (S. 53 f.) ausgeführt worden ist.

hieraus ergebende Bewertungsdifferenz (Gewinn) von 1605,— käme als Differenzsaldo vom Bestandskonto auf die Erfolgsbilanz, die sonach ausweist:

	Menge dz	Geld
Gerstenernte zum Tagespreis Haben	1070	31 030,—
Wertdifferenz (Gewinn) vom Bestandskonto. Haben	—	1 605,—
Reine Erfolgsgröße Haben	1070	32 635,—

d. i. aber eben jener beim Verkauf tatsächlich eingenommene Geldbetrag, den die Anwendung des synthetischen Bewertungsgrundsatzes ohne diesen Umweg, ohne die Einschlebung solcher problematischer, durch fiktive Bewertungen geschaffener Wertdifferenzen als Erfolg ausweist. Die Vermögensbilanz bleibt auch hier trotz der abweichenden Erfolgsbewertung unverändert; wie immer diese Bewertung vorgenommen wird, zum Betriebsvermögen kommt aus der Produktion und dem Verkauf jener 1070 dz Gerste der Geldbetrag von 32 635,— dazu. Um diese Tatsache kommt man nicht herum.

Weitere Beispiele oder eine algebraische Formulierung sind wohl überflüssig, die allgemeine Feststellung ist durch die beruhigende Tatsache gegeben: Die nach synthetischen Grundsätzen zutreffenden Bewertungen werden in der Erfolgsbilanz der doppelten Buchhaltung durch deren mechanische Ausgleichsfunktion zwangsläufig gewahrt, wie immer man die Sache im einzelnen drehen mag. Was nicht ausgegeben und nicht eingenommen wurde, kann eben keine Kunst und kein Fehler in der Bewertung in die letzte Aufwand- und Ertragsrechnung des Betriebes hineinbringen. Von der synthetischen Bewertung abweichende Wertansätze sind also unschädlich, aber für die Erfolgsbilanz zwecklos und von der Wirklichkeit abweichend¹.

Schließlich wollen wir noch die äußere Erscheinung, die bücherliche Durchführung der synthetischen Wertzuordnung betrachten. Sie ist außerordentlich einfach. Ihr Schauplatz sind die Bestandskonten, weil hier bei vollständiger Führung alle einzelnen Eingänge, Ausgänge, Erträge und Aufwände versammelt einander gegenüberstehen (vgl. S. 102); sind die Bestandskonten wertmäßig erledigt, so sind es auch die Erfolgskonten, weil sie nur Gegenbuchungen zu den Bestandskonten enthalten. Die formale Regel für die Durchführung der synthetischen Wertzuordnung lautet für die Aufwände: Man hat zu jedem Aufwandrest, also zu jedem aus dem Außenverkehr stammenden Aufwandposten, den man als Ausgang auf die rechte Seite des Bestand-

¹ Die Höchstleistung an solchen Wertansätzen und damit an rechnungsmäßig geschaffenen Wertdifferenzen zeigt die analytische Buchführung bei jener Durchführung, die mancherseits empfohlen wird. Dort laufen auf den sogenannten Abgabekonten sämtliche Werte aller Produkte, einerseits ihre „Produktionskosten“, andererseits ihre „Verwertungen“, zusammen, so daß daselbst der ganze Reinertrag des Betriebes als Wertspannung in Erscheinung tritt (vgl. S. 74f.).

kontos verbucht, jene Buchung auf der linken Seite des Bestandskontos aufzusuchen, mit welcher die aufgewendete Gutsmenge in den Bestand eintrat, aus dieser Buchung den Wert abzunehmen und mit diesem Wert den Aufwand auf der rechten Seite des Bestandskontos (gegen die linke Seite des zugehörigen Aufwandkontos) zu verbuchen. Und für die Erträge: Jeder Ertragsrest, also jeder hernach in den Außenverkehr gelangende Ertrag oder Teil eines solchen, ist mit jenem Geldbetrag als Bestandszugang auf die linke Seite des Bestandskontos (und als Gegenbuchung auf die rechte Seite des zugehörigen Ertragskontos) zu buchen, mit dem er auf der rechten Seite des Bestandskontos als Ausgang austritt. Hierbei besteht allerdings die zeitliche Unstimmigkeit, daß der Ertrag früher gewonnen als verwendet wird, daß also die Eingangsbuchungen (Bestandskonto Soll), für welche der Geldwert abzunehmen ist, bei einer laufend geführten Buchhaltung früher auftreten als die Ausgangsbuchungen (Bestandskonto Haben), aus denen dieser Wert zu entnehmen ist. Man verbucht also entweder den Ertragszugang überhaupt erst später, was aber gewisse Nachteile (Störung der laufenden Bestandskontrolle) hat; oder aber, was besser ist, man verbucht den Ertragszugang sofort, zunächst jedoch nur mengenmäßig (Vorkolonne), und bucht dann den Geldwert später durch eine neue Buchung (ohne Menge) nach; oder man verbucht den Ertragszugang zunächst mit einem provisorischen Geldwert, der nach Erfolgen des Ausganges auf den damit bekannt gewordenen Ausgangswert durch eine Nachbuchung abzustellen ist. Alle diese Dinge sind bei ordentlicher laufender Führung der Bestandskonten unter Eintragung der Mengen bei jeder Buchung in der Praxis sehr einfach und nur selten ist man gezwungen, zu besonderen Hilfsmitteln zu greifen; als solches kommt, bei sehr komplizierten und weitläufigen Bestandsbewegungen, die indes im Landwirtschaftsbetrieb nicht häufig sind, die Anlegung mehrerer Blätter für das betreffende Bestandskonto in Betracht, deren jedes eine bestimmte Eingangskategorie (Anfangsinventur, Ankauf, Produktion) und die zugehörigen Ausgänge aufnimmt, so daß die nach dem synthetischen Bewertungsgrundsatz zusammengehörigen Posten automatisch auf demselben Blatt zusammenlaufen. Hierbei und auch sonst bedarf es keiner Ängstlichkeit, da, wie vorhin gezeigt, die doppelte Buchhaltung schon dafür sorgt, daß irrtümliche oder absichtliche Abweichungen in der Bewertung selbsttätig auf den Bestandskonten zum Vorschein kommen und in der Erfolgsbilanz ausgeschaltet werden.

Allgemein ist also zu sagen, daß die synthetische Wertzuordnung, zumal bei entsprechender Buchungstechnik, ohne jede geistige Schwierigkeit, ohne ungebührlichen Aufenthalt und ohne Fehlergefahr durchzuführen ist.

5. Binnenverkehrswerte; synthetische Betriebskalkulation.

Die Untersuchungen des vorigen Abschnittes lehren, daß nach folgerichtiger Anwendung der synthetischen Beziehungen zwischen Außenverkehr und Erfolgsrechnung vom Bewertungsproblem der vollständigen Erfolgsbilanz, also von der Frage nach dem Geldwert, der den

einzelnen Erträgen und Aufwänden in der Erfolgsbilanz zuzuschreiben ist, alles übrige durch die Außenverkehrswerte gegeben ist und nur ein Restproblem bleibt: die Bewertung der im Binnenverkehr durchlaufenden Erträge und Aufwände.

Die tatsächlichen Wirtschaftsvorgänge, die diesem Problem zugrunde liegen, wurden im vorigen Abschnitt beschrieben, seien aber, um jedes Mißverständnis zu vermeiden, hier nochmals in aller Kürze angegeben: Eine bestimmte Menge eines bestimmten Produktes und Produktionsmittels wird im Betrieb als Ertrag erzeugt und im selben Rechnungsjahr als Aufwand im Betrieb selbst wieder verbraucht. Es wird z. B. Gerste als Ernteertrag gewonnen und vor dem Bilanztermin als Futter wieder verbraucht; oder es wird Stroh geerntet und vor dem Bilanztermin als Streu wieder verwendet. Dieser Vorgang ist rein im 3. synthetischen Schema (S. 116) enthalten; er wird weder äußerlich noch innerlich dadurch anders, daß außer den in der Wirtschaft erzeugten und wieder verbrauchten Gutsmengen von demselben Gut auch noch andere Mengen im Betrieb auftreten, die von außen bezogen oder nach außen abgegeben werden (1. und 2. Schema, S. 112ff., 115f.).

Das Problem der Bewertung dieser im Binnenverkehr eines Jahres durchlaufenden Erfolgsposten, Erträge und Aufwände, beschäftigt, wie man zur Genüge weiß, durch zwei Generationen die deutsche Literatur über landwirtschaftliche Buchführung und Kalkulation; und doch löst es sich auch für die vollständige doppelte Buchführung außerordentlich einfach, wenn man sich nicht zu überflüssigen und unrichtigen theoretischen Spekulationen verleiten läßt, sondern sich an die Tatsachen hält.

Tatsache ist und bleibt, daß bei diesen durchlaufenden Erfolgsvorgängen, also bei der Produktion und dem nachherigen Eigenverbrauch eines Gutes, keinerlei Überschuß aus dem Binnenverkehr in den Außenverkehr übergeht und keinerlei Bezug aus dem Außenverkehr in den Binnenverkehr des Betriebes erfolgt; wenn z. B. eine bestimmte Menge Gerste oder Stroh im Betrieb erzeugt und wieder verbraucht wird, so kommt nichts von dieser Menge aus dem Außenverkehr oder in den Außenverkehr, für sie wird also Geld weder eingenommen noch ausgegeben.

Aus dieser Tatsache können zweierlei Schlußfolgerungen für die Geldbewertung der durchlaufenden Erfolgsposten gezogen werden; eine weniger strenge und eine, die vollkommen wirklichkeitstreu und exakt ist.

Die weniger strenge Schlußfolgerung ist diese. Wird bei dem im Binnenverkehr durchlaufenden Erfolgsvorgang Geld weder eingenommen noch ausgegeben, so dürfen, welche Geldbewertungen immer man mit diesem Vorgang verknüpfen mag, diese Bewertungen weder einen positiven noch einen negativen Überschuß liefern, es darf aus diesen Bewertungen per Saldo auf keiner Seite, weder auf der des Ertrages noch auf der des Aufwandes, ein Geldwert erübrigen — eben weil ein solcher in der Wirklichkeit nicht erübrigt, anders ausgedrückt:

Alle an die durchlaufenden Erfolgsvorgänge geknüpften Geldbewertungen müssen sich gegenseitig aufheben. Wäre dies nicht der Fall, so käme aus der Bewertung des im Binnenverkehr durchlaufenden Ertrages einerseits und Aufwandes andererseits ein positiver oder negativer Geldsaldo, Gewinn oder Verlust, heraus, der in der Wirklichkeit nicht vorhanden ist, und es würde dadurch der Gesamtertrag des Betriebes verfälscht oder zur Wahrung des richtigen Endergebnisses irgend eine Richtigstellung auf die Wertgleichheit notwendig werden. Diese Schlußfolgerung ist deshalb weniger streng als die zweite, gleich anzuführende, weil sie zwar für die in Rede stehenden Geldbewertungen eine ganz bestimmte, jedenfalls einzuhaltende Grundbedingung, nämlich die Gleichheit der mit dem durchlaufenden Ertrag einerseits und dem durchlaufenden Aufwand andererseits verknüpften Bewertungen vorschreibt, aber doch die Möglichkeit offen läßt, diese durchlaufenden Bewertungen überhaupt vorzunehmen, wenn sie nur dieser Grundbedingung entsprechen. Ich werde den sich hieraus ergebenden Möglichkeiten im folgenden Abschnitt nachzugehen haben, wo ich aus ganz bestimmten, dort darzulegenden Gründen über den Rahmen der exakten Theorie hinausgreife.

Hier aber müssen wir die volle wissenschaftliche Strenge wahren und bei der strengeren Schlußfolgerung bleiben. Diese lautet so. Wenn die Buchhaltung in bezug auf die in Rede stehenden Posten ihrer Aufgabe treu bleiben soll, das wiederzugeben, was in Wirklichkeit im Betrieb vor sich gegangen ist, und wenn für die im Betrieb erzeugten und wieder verbrauchten Gütermengen Geld weder eingenommen noch ausgegeben wurde, so darf eben die Buchhaltung für diese Gütermengen irgendwelche Geldbeträge bei ihrer Produktion nicht in Eingang und bei ihrem Verbrauch nicht in Ausgang stellen. Das heißt aber nichts anderes, als daß die Buchführung für die im Binnenverkehr durchlaufenden Posten von Ertrag und Aufwand, wenn sie völlig exakt und unangreifbar sein soll, überhaupt keine Geldwerte einzuführen, überhaupt keine Geldbewertungen vorzunehmen hat.

Aus der Unterlassung dieser Bewertungen wurde bekanntlich die Konsequenz gezogen, die doppelte Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb überhaupt aufzugeben, weil man annahm, daß die doppelte Buchführung, um eine bilanzmäßig geschlossene Verrechnung zu bilden, unbedingt und ausnahmslos Geldwerte für alle ihre Posten braucht. Diese Konsequenz geht jedoch viel zu weit. Vielmehr ist eine bilanzmäßig vollkommen geschlossene, systematisch vollständige doppelte Buchführung, die sowohl den Außenverkehr als auch den Binnenverkehr des Landwirtschaftsbetriebes umfaßt, auch dann möglich, wenn man auf die Einführung von Geldwerten für die durchlaufenden Erfolgsposten verzichtet.

Man soll eben nur auf das verzichten, was wirklich aufzugeben ist, und nicht gleich das Kind mit dem Bade ausschütten: wenn mit jenen Posten eine wahrheitsgetreue und exakte Geldbewertung nicht zu ver-

binden ist, so muß man wohl, solange man sich ausschließlich auf das exakterweise erforderliche beschränken will, auf ihre Geldbewertung verzichten, aber man muß nicht auf ihre Verrechnung in der Bilanzbuchhaltung überhaupt verzichten und noch weniger auf die doppelte Buchführung. Äußerlich tritt diese richtige Konsequenz, die so weit geht, wie man meines Erachtens gehen muß und nicht weiter, dadurch in Erscheinung, daß zwar die Mengen der im Binnenverkehr durchlaufenden Güter in den zur Mengengerrechnung bestimmten Vorkolumnen der einzelnen Bestand-, Ertrags- und Aufwandskonten verrechnet werden, die zugehörigen Geldkolumnen aber, welche für die Bewertung der Buchungsposten bestimmt sind, ohne Eintragung bleiben. Solche Konten mit Vorkolumnen für die Mengengerrechnung führte ich mit gutem Erfolg schon vor mehr als 20 Jahren in der landwirtschaftlichen Buchhaltung, sie sind jetzt auch in kaufmännischen Betrieben sehr verbreitet. Wie derartige Konten aussehen, ist aus dem auf S. 107 wiedergegebenen Kontenbeispiel ersichtlich.

Der Einwand, daß eine solche Buchführung, wie sie eben angedeutet wurde, keine doppelte Buchführung sei, träge nicht im entferntesten zu. Zunächst stellt auch die in den Vorkolumnen durchgeführte Mengengerrechnung, wenn sie folgerichtig gehandhabt wird, eine doppelte Buchhaltung vor (man vergleiche hierzu auch S. 4 f.). Aber auch das, was an Geldverrechnung übrig bleibt, ist eine geschlossene doppelte Buchhaltung; es bleiben ja sämtliche Außenverkehrswerte übrig — was nach den Darlegungen des vorigen Abschnittes wohl keines gesonderten Nachweises mehr bedarf — und diese genügen, wie früher (S. 63 und 109 ff.) gezeigt wurde, nicht nur zur Ermittlung des Betriebsreinertrages überhaupt, sondern auch zu dessen Ermittlung nach dem doppelten Verrechnungssystem, also zur Erstellung einer echten und zutreffenden Erfolgsbilanz. In einer solchen Erfolgsbilanz sind wohl, als Folge ihrer Nichtbewertung, die durchlaufenden Erfolgsposten des Binnenverkehrs nur mengen-, nicht aber geldmäßig angesetzt, das Ergebnis ist aber dennoch zutreffend, weil diese Posten als durchlaufende sich in Hinsicht auf dieses Ergebnis ohnehin gegenseitig aufheben müssen, es nicht beeinflussen können.

Die richtige Konsequenz aus der Nichtbewertung der im Binnenverkehr durchlaufenden Erträge und Aufwände ist also nicht das Aufgeben der doppelten Buchführung überhaupt, sondern die Führung einer solchen doppelten Buchhaltung, die in Ansehung der Mengengerrechnung von Bestand, Ertrag und Aufwand den Außenverkehr und den Binnenverkehr erfaßt, in Ansehung der Geldwerte aber eine bloße Außenverkehrsbuchführung ist, geldmäßig also nur alles das an Bestand, Ertrag und Aufwand verrechnet, was in den Außenverkehrswerten der Kassa, des Kontokorrents, der Besitzerrechnung und der Inventuren festgelegt ist.

Warum man bisher zu anderen Schlußfolgerungen kam, liegt auf der Hand; das ist dem Einfluß jener Definition der doppelten Buchhaltung zuzuschreiben, die eine frühere Generation geprägt hat, ehe man noch das wahre Wesen der doppelten Buchführung erkannt hatte,

wie es in Übereinstimmung mit der modernen Buchhaltungs- und Bilanztheorie im II. Kapitel dieser Schrift dargelegt ist; ich meine die exklusive Definition der doppelten Buchführung als „Wertrechnungsstil“. Diese Definition ist aber meines Erachtens von der landwirtschaftlichen Buchführungstheorie ebenso aufzugeben, wie sie heute auch in der Praxis der kaufmännischen Buchführung durchbrochen ist¹.

¹ Ich kann auf diese interessante Tatsache im vorliegenden Zusammenhang nur durch folgende Anmerkungen hinweisen. Auch der Kaufmann war seit jeher gewohnt, in der doppelten Buchhaltung jeden einzelnen Posten in Geld zu bewerten und zu verrechnen; gerade aus diesem Prinzip hat ja die landwirtschaftliche Buchführungslehre in ihren Anfängen die Definition der doppelten Buchhaltung als „Wertrechnungsstil“ übernommen. Nun hat aber im letzten Jahrzehnt ein Buchungsverfahren tausende und abertausende kaufmännischer und industrieller Buchhaltungen erobert, das eine völlige Durchbrechung jenes überkommenen Prinzips bedeutet. Es ist dies die Verbuchung der fremden Währungen in Originalbeträgen, die sogenannte „Valutarische Buchführung“. Diese fremden Währungsbestände und ihre Erfolgsgegenposten — für einen österreichischen Betrieb also z. B. alle Gelder, Wechsel, Forderungen, Schulden, Erträge und Aufwände, die nicht auf die Buchungswährung (österreichische Schilling), sondern auf Reichsmark, englische Pfunde, Dollars, Franken, Pengó, Dinar usw. lauten — sind für die kaufmännische Buchführung vom buchhalterischen Standpunkt auch nur bloße Mengenbeträge (analog etwa zu 350 dz Gerste) und noch keine Geldbeträge; denn Geld ist im Sinne der in österreichischen Schillingen bilanzierenden Buchhaltung des österreichischen Kaufmannes nur das, was in österreichischen Schillingen ausgedrückt ist. Wenn ich hier den buchhalterischen Geldwert z. B. eines Dollarpostens erfahren will, muß ich dessen Dollarbetrag erst mit dem Geldwert, d. h. dem in Schilling ausgedrückten Wert eines Dollars, dem Valutenkurs, multiplizieren, genau so wie ich die Menge von 350 dz Gerste erst mit dem in Schilling ausgedrückten Wert eines Doppelzentners Gerste multiplizieren muß, um für die 350 dz Gerste einen Geldwert zu erhalten. Nun ist es der modernen Buchführungskunst gelungen, das Umrechnen der laufenden Einzelposten von fremden Valuten in die Buchungswährung, das ist aber nichts anderes als eben das „Bewerten“ jedes einzelnen dieser Posten in Geld, in der Buchungswährung, auszuschalten: es werden in ein und derselben bilanzmäßig geschlossenen doppelten Buchhaltung laufende Konten mit Verrechnungsbeträgen geführt, die ganz verschiedenes bedeuten; auf einem Konto sind es Schillinge, auf einem anderen Dollar usw.; also etwa so, wie wenn der Landwirt in ein und derselben geschlossenen doppelten Buchhaltung als Verrechnungszahlen Doppelzentner Gerste oder Stroh, Führen Stallmist usw. führen würde. Wenn dieser Sachverhalt bisher in seiner theoretischen Tragweite auch nicht erkannt worden ist, so glaube ich doch mit Recht darin geradezu eine Revolutionierung der doppelten Buchführung in dem in Rede stehenden Belang — dem Zwang zur ausnahmslosen Geldbewertung jedes Einzelpostens, zum lückenlosen „Wertrechnungsstil“ — erblicken zu müssen.

Allerdings möchte ich selbst auf folgenden Unterschied zwischen diesem Vorgang der kaufmännischen Buchführung und dem der Nichtbewertung der durchlaufenden Erfolgsposten in einer doppelten Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb hinweisen. In einer Hinsicht geht nämlich die valutarische Buchführung des Kaufmannes weiter: sie führt die fremdvalutarischen Beträge, also die Mengenbeträge, nicht einmal in Vorkolumnen auf ihren Konten, sondern in den Hauptverrechnungskolumnen, in denen auch die Geldwerte (z. B. die Schillingbeträge des österreichischen Kaufmannes) stehen, und zwar entweder auf eigenen Konten abgesondert, manchmal aber auch, und zwar ohne Beeinträchtigung des Endergebnisses, mit den Schillingbeträgen auf demselben Konto vermergt; in dieser Beziehung ist die Verweisung der unbewerteten Mengenbeträge auf die Vorkolumnen, wie ich sie oben für die landwirtschaftliche Buchführung dargelegt habe, vorsichtiger und übersichtlicher. Daß eine vollständige Annäherung an diesen technischen Vorgang der kaufmännischen Buchführung (Einstellung der unbewerteten Mengenzahlen in die Hauptverrechnungskolumne) auch in der landwirtschaft-

Voll beachtenswert ist dagegen das Bedenken, ob eine solche doppelte Buchführung, die für die im Binnenverkehr durchlaufenden Erfolgsposten keinerlei Geldwerte ausweist, auch allen Zwecken der landwirtschaftlichen Buchführung Genüge zu leisten, insbesondere die kalkulatorischen Ansprüche zu erfüllen vermag; denn diesbezüglich erblickte man ja bekanntlich gerade in der Geldbewertung jener Posten eine wesentliche Ergänzung der kalkulatorischen Unterlagen, was in der ganzen Richtung der analytischen Buchführung zum Ausdruck kam. Wir werden also jetzt zu prüfen haben, ob die Buchhaltung auch ohne die Geldwerte für die durchlaufenden Erfolgsposten in allen in Betracht kommenden Belangen voll leistungsfähig ist.

Die Buchhaltung soll zunächst der Kontrolle der im Betrieb vorgekommenen Gebarungen dienen, indem sie alle diese Gebarungen zahlenmäßig aufzeichnet und übersichtlich referiert. Alles, was im Betrieb mit den im Binnenverkehr als Ertrag einerseits und als Aufwand andererseits durchlaufenden Gütermengen geschieht, sind aber bloße Natural-, bloße Mengenbewegungen; es genügt daher für die Zwecke der Gebarungskontrolle, nur die Mengenbewegungen aufzuzeichnen und zu übersichtlicher Evidenz zu bringen; daraus ist vollständig ersichtlich, was von den betreffenden Gütern als Wirtschaftsertrag einging und wofür es wieder verbraucht wurde und welcher Bestand jeweils vorhanden sein muß. Das Hineinbringen von Geldwerten kann für diesen Zweck der Buchhaltung nur störend wirken, weil dadurch Dinge aufgezeichnet und referiert würden, die in Wirklichkeit nicht geschehen sind; es gibt bezüglich der im Binnenverkehr durchlaufenden Gütermengen keine Geldgebarung, die kontrolliert werden müßte.

Der bilanzmäßige Vermögensausweis ist, soweit ihn die Buchhaltung überhaupt geben kann und darf (S. 15ff.), ohne Bewertung

lichen Buchführung empfehlenswert und möglich ist, erscheint mir augenblicklich nicht wahrscheinlich, doch müssen weitere Untersuchungen vorbehalten bleiben.

Hingegen besteht folgende weitere Ähnlichkeit. Wenn die valutarische Buchführung des Kaufmannes auch die laufenden Buchungen nicht bewertet, nicht in die Buchungswährung umrechnet, so tut sie das doch beim Abschluß, um die Gesamtbilanz in der Buchungswährung aufstellen zu können; d. h. also, daß die während des Jahres durchlaufenden Posten zwar nicht bewertet werden, wohl aber die am Ende des Jahres auf den einzelnen Konten sich ergebenden Bestand- und Erfolgssalden; ganz unumgerechnet bleiben also nur die während des Jahres durchlaufenden, sich gegenseitig aufhebenden Posten von fremden Valuten (z. B. die Belastung eines Kunden mit einer fremdvalutarischen Faktura, die noch während des Jahres in dieser Valuta bezahlt wurde). Genau so bleiben auch bei der im Text dargelegten Nichtbewertung der durchlaufenden Erfolgsposten in der landwirtschaftlichen Buchführung diese im Binnenverkehr durchlaufenden Erträge und Aufwände unbewertet, die über diese durchlaufende Bewegung hinaus erübrigenden Salden aber, die in den Außenverkehr gelangenden bzw. aus dem Außenverkehr kommenden Ertrags- bzw. Aufwandreste, werden ebenfalls bewertet.

Wenn ich auch der Meinung bin, daß bei Beurteilung einer Angelegenheit nicht die Berufung auf Analogien, sondern die sachlichen Gründe zu entscheiden haben, kam es mir doch darauf an, zu zeigen, daß man sich um so weniger fürchten muß, die Charakteristik der doppelten Buchführung als „Wertrechnungstil“ über Bord zu werfen, als es anderwärts schon im weitesten Umfang und mit größtem praktischen Erfolg geschehen ist.

der Binnenposten der nämliche wie bei Vornahme dieser Bewertung, weil sie als während des Jahres durchlaufend in den Vermögenständen der Bilanzzeit auf keinen Fall vorkommen.

In Ansehung des weiteren Zweckes der Buchführung, den wirtschaftlichen Erfolg der Vergangenheit auszuweisen, bedeutet das Fehlen der Bewertung der in Rede stehenden durchlaufenden Posten ebenfalls keinen Mangel: der Gesamtreinertrag des ganzen Betriebes wird gerade bei Unterlassung der Bewertung dieser sich gegenseitig aufhebenden Posten einfacher berechnet und eine analytische Aufteilung des Gesamtreinertrages auf die einzelnen Betriebszweige ist zufolge der Unlösbarkeit der damit verbundenen Zurechnungsprobleme nicht möglich, aber auch, wie im III. Kapitel nachgewiesen wurde, überflüssig — für diesen illusorischen Zweck braucht man also nichts, auch nicht die fraglichen Bewertungen, vorzukehren.

Hauptsächlich haben wir aber das in Rede stehende Verfahren, die Unterlassung der Geldbewertung der durchlaufenden Erfolgsposten, vom Gesichtspunkt der Wirtschaftsrechnung des Betriebes für die Zukunft, der Betriebskalkulation, zu überprüfen. Im III. Kapitel wurde gezeigt, daß die vollständige und sichere Betriebskalkulation eine Berechnung von Differentialreinerträgen, ein differenzierendes Vergleichen von Gesamtreinerträgen ist, und zwar gleichgültig, auf einen wie großen Komplex von Maßnahmen sie sich jeweils richtet. Sie läuft also auf die Berechnung von Gesamtreinerträgen für künftige Wirtschaftsperioden hinaus und für diese kalkulatorische Erfolgsbilanz ist eine Bewertung der im Binnenverkehr durchlaufenden und sich gegenseitig aufhebenden Posten ebenso wenig erforderlich wie für die Ermittlung des Gesamtreinertrages einer bestimmten abgelaufenen Wirtschaftsperiode in der Buchhaltung.

Wenn man nämlich bei der kalkulatorischen Erfolgsbilanz für die im Binnenverkehr eines Jahres durchlaufenden Erträge und Aufwände Geldwerte einsetzt, so müssen sich diese wie in der Wirklichkeit des Wirtschaftsbetriebes so auch in dessen Erfolgsbilanz gegenseitig aufheben, weil sonst der Gesamtreinertrag unrichtig errechnet würde; es heben sich also nicht nur die Mengen, sondern auch die Geldwerte der im Binnenverkehr als Ertrag auftretenden und als Aufwand wieder verschwindenden Gütermengen auf. Wenn ich aber nur die Mengen und keine Geldwerte dieser Erträge und Aufwände gegeneinanderstelle, so heben sich eben nur die Mengen gegenseitig auf. Das Ergebnis aber, das gegenseitige Aufheben und das Ausfallen der durchlaufenden Binnenposten aus der Erfolgsrechnung, bleibt dasselbe. Das Einsetzen von irgendwelchen Geldwerten in dem in Rede stehenden Bereich des Binnenverkehrs ist also gänzlich überflüssig, wenn die Betriebskalkulation vollständig und in zutreffender Weise synthetisch vorgenommen wird, d. h. auf dem Wege der Synthese oder rechnerischen Zusammensetzung der ein- und dasselbe Produkt oder Produktionsmittel betreffenden Mengenposten. Ein konkretes Beispiel für diesen synthetischen Weg der Betriebskalkulation. In die kalkulatorische Erfolgsbilanz sind unter

anderem auch alle in Gestalt des Produktes und Produktionsmittels Gerste I. Klasse zu erwartenden einzelnen Erträge und Aufwände einzustellen. Ich rechne sie alle zunächst nur mengenmäßig. Nehmen wir an, daß ein sorgfältiger Voranschlag, durchgeführt auf Grund der bisherigen in der Buchhaltung niedergelegten Erfahrungen und sonstigen Kenntnisse, bei den verschiedenen Betriebsstellen, die Gerste erzeugen oder verbrauchen, folgende Mengen als Erträge und Aufwände erwarten läßt (ich nehme bei dieser Kalkulation absichtlich dieselben Zahlen wie bei den früheren, zur Darlegung des Bewertungsvorganges der Buchführung gegebenen Beispielen, um die rechnerischen Wege der Buchführung und der Kalkulation leichter vergleichbar zu machen):

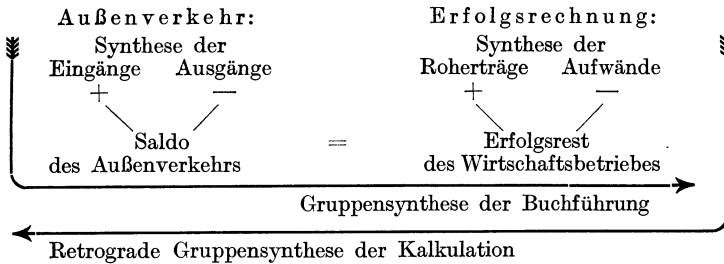
Kalkulatorische Zusammenstellung der Mengen von Ertrag
und Aufwand.

	Menge (dz)	
	Ertrag	Aufwand
Voraussichtlicher Ernteertrag beim Gerstenbau	1510	—
Voraussichtlicher Saataufwand beim Gerstenbau	—	120
Voraussichtlicher Verbrauch von Gerste zu Deputat	—	170
Voraussichtlicher Verbrauch von Gerste zu Futter bei den verschiedenen Zweigen der Viehhaltung.	—	200
Daher:		
Saldo, voraussichtlicher Ertragsüberschuß.	—	1020
	1510	1510

Die der Menge nach veranschlagten einzelnen Erträge und Aufwände von Gerste werden also in der vorstehend ersichtlichen Art zusammengesetzt und daraus der Überschuß von Ertrag über Aufwand (oder, in anderen Fällen, der Überschuß von Aufwand über Ertrag) ermittelt, also der aus dem Betrieb dieses Jahres für den Außenverkehr erübrigende Rest: dieser Ertragsrest ist, wie auf der Hand liegt, in die kalkulatorische Erfolgsbilanz mit demjenigen Geldbetrag einzustellen, der bei seiner tatsächlichen Abgabe im Außenverkehr voraussichtlich erhältlich sein wird, d. h., er ist mit seinem voraussichtlichen Außenverkehrswert zu bewerten. Gleiches gilt von den übrigen analogen Ertrags- und Aufwandresten der Produktion, sie ergeben zusammen mit den zu erwartenden direkten Gelderträgen und Geldaufwänden den voraussichtlichen Gesamtreinertrag des Betriebes bei der von der Kalkulation ins Auge gefaßten Wirtschaftsweise.

Dieser erste Schritt der Betriebskalkulation ist, wie aus dem Vergleich mit den Darlegungen des 4. Abschnittes hervorgeht, die genaue Umkehrung der dort für die Buchführung angegebenen Gruppensynthese. Während die Buchführung (vgl. das Kontenschema II auf S. 102) die Mengen der einzelnen Außenverkehrsposten zusammensetzen hat, um ihren Saldo und damit den identischen Saldo der Erfolgsposten, den Erfolgsrest, zu erfahren, werden hier, von der anderen, der Erfolgsseite beginnend, die Mengen der einzelnen Erfolgsposten zusammengesetzt (also das Kontenschema III, S. 103, gebildet), um den Erfolgs-

rest und damit den für den Außenverkehr verfügbaren Mengensaldo zu erfahren. Dieser erste Schritt der synthetischen Kalkulation ist also nichts als eine umgekehrte, eine retrograde Gruppensynthese der Mengen. Ich wiederhole zur Verdeutlichung das auf S. 104 gegebene Schema der synthetischen Gruppenbeziehungen unter Beisetzung zweier Pfeile, durch welche die Richtung und der Endpunkt der Gruppensynthese der Buchführung und der retrograden Gruppensynthese der Kalkulation ersichtlich wird:



Nun bleibt die Kalkulation meist nicht bei der Gruppensynthese stehen, sondern sie wird auch zur elementaren Synthese greifen müssen. Auch das sei an dem vorigen Beispiel gezeigt. Wenn man die tatsächlichen Wirtschaftsvorgänge ins Auge faßt, so ist es selbstverständlich, daß das Saatgut an Gerste nicht aus der Ernte dieses Jahres an Gerste genommen werden kann (ich setze hierbei den 31. Dezember, bzw. 1. Januar als Bilanztermin voraus), sondern aus dem Außenverkehr (Inventur, Ankauf) beschafft werden muß, ebenso wird, wie wir annehmen wollen, schon vor Gewinnung der neuen Ernte der Aufwand von z. B. 10 dz Deputat und ebensoviel Futter erforderlich, die daher gleichfalls vor der Ernte aus dem Außenverkehr kommen müssen. Dann sieht die synthetische Mengenverrechnung dieses Falles so aus:

	Menge (dz)	
	einzeln	zusammen
a) Aufwände aus dem Außenverkehr (vor der Ernte):		
Saatgut	120	
Deputat	10	
Futter	10	140
b) Aufwände aus dem Ernteertrag (durchlaufende Erfolgs- posten):		
Deputat (170—10)	160	
Futter (200—10)	190	350
c) Ertragsrest für den Außenverkehr:		
Ernte	1510	
Verbrauch laut vorigem	350	1160

Die Mengenbeträge, mit denen die synthetische Kalkulation weiter zu rechnen hat, und die Wertbeziehungen, die sich daran knüpfen, sind also folgende:

a) Es ist eine Menge von 140 dz für die Deckung des Verbrauches vor der neuen Ernte aus dem Außenverkehr zu beschaffen; diese Menge ist ohne jeden Zweifel mit den für diese Beschaffung voraussichtlich aufzuwendenden Geldbeträgen, also mit ihrem Außenverkehrswert, zu Lasten der kalkulatorischen Erfolgsbilanz einzusetzen.

b) Der im Binnenverkehr des Jahres durchlaufende Ertrag und Aufwand von 350 dz braucht weder auf der Ertrags- noch auf der Aufwandseite der kalkulatorischen Erfolgsbilanz wertmäßig eingesetzt zu werden — es ist für die Zwecke dieser Erfolgsbilanz und damit der mit ihrer Hilfe durchgeführten Betriebskalkulation ganz überflüssig, sich über seinen Wert den Kopf zu zerbrechen.

c) Aus dem Ertrag bleibt eine Menge von 1160 dz für den Außenverkehr übrig; auch diese ist mit ihrem Außenverkehrswert (voraussichtlicher Erlös) zu bewerten und auf die Ertragsseite der kalkulatorischen Erfolgsbilanz zu stellen.

Ganz kurz und unter Vernachlässigung der aus dem vorigen Beispiel abzunehmenden Einzelheiten sei noch angedeutet, daß auch bei etwas „Gefährlicherem“ als es die voll marktgängige Gerste ist, der Fall ebenso einfach liegt. Betrachten wir z. B. das Gerstenstroh und nehmen wir an, daß bei dem von der Kalkulation ins Auge gefaßten Wirtschaftsablauf etwa 2000 dz Gerstenstroh als Ernte zu erwarten sind. Beträgt der voraussichtliche Bedarf an Gerstenstroh zu Futter nur ungefähr 1500 dz, dann braucht man diese 1500 dz als durchlaufenden Ertrag und Aufwand in der Kalkulation überhaupt nicht zu bewerten; der Rest von 500 dz aber kann und würde entweder verkauft werden, dann ist für ihn sein voraussichtlicher Verkaufspreis einzusetzen, oder aber, wenn der Verkauf nicht möglich oder beabsichtigt ist, sind der Ertrag und der Verbrauch in ihrem gegenseitigen Verhältnis so einzurichten, daß sie sich annähernd decken; eine hernach noch verbleibende geringe Mengendifferenz wird — als Schätzungslatitude und deswegen, weil sie auch bei ihrem tatsächlichen Eintritt ohne erhebliche wirtschaftliche Bedeutung ist — entweder gar nicht oder mit einem verhältnismäßig niedrigen Ansatz in die kalkulatorische Erfolgsbilanz einzustellen sein; ebenso erledigt sich der umgekehrte Fall, daß beim ersten Anschlag der Futterbedarf größer ist als die Ernte¹.

¹ Ich sprach hier nur von jenen im Binnenverkehr durchlaufenden Erträgen und Aufwänden, die aus Sachgütern bestehen. Nun gibt es aber zahlreiche durchlaufende Erfolgsposten, die nicht aus Sachgütern, sondern aus Arbeit bestehen: die von den Arbeitsmitteln des Betriebes hervorgebrachten menschlichen, motorischen und Spannarbeiten sind gleichfalls eine hervorgebrachte Leistung, ein Ertrag, des Betriebes, der, und zwar sofort, wieder vom Betrieb verbraucht wird, als Aufwand verschwindet. Ich sehe an dieser Stelle von einer Erörterung der Arbeitsrechnung deshalb ab, weil ihr bei der hier vertretenen Auffassung weder in der Buchhaltung noch in der Betriebskalkulation eine Sonderstellung zukommt; auch für die Arbeit genügt die bloße Mengenverrechnung, auch von der Arbeitsrechnung mündet alles, was in Geld zu rechnen unerlässlich ist — das sind vornehmlich die aus dem Außenverkehr zu beschaffenden Unterhaltungsmittel für die Arbeiter, Maschinen und Zugtiere — im Außenverkehr. Den Nachweis hiefür enthält im Zusammenhang mit der Darlegung der einschlägigen Konten und Buchungen der 5. Abschnitt des VIII. Kapitels.

Die vorgebrachten Ausführungen genügen zu der Erkenntnis, daß die im Binnenverkehr durchlaufenden Erträge und Aufwände bei der vollständig und richtig durchgeführten Betriebskalkulation eine Geldbewertung nicht erfordern. Mit den früheren Feststellungen zusammen liefert das folgende Schlußfolgerungen für das Problem, das hier zu erledigen war:

Die Unterlassung jeder Bewertung der im Betrieb eines Jahres als Ertrag gewonnenen und als Aufwand wieder verbrauchten Gütermengen deckt sich mit den tatsächlichen Geldvorgängen der Wirklichkeit; sie bedeutet für die Gebärungskontrolle des Betriebes und für den Nachweis des Betriebsvermögens und Betriebserfolges keinen Mangel; jede vollständige Betriebskalkulation ist auch ohne jene Bewertungen exakt durchführbar; es gibt eine bilanzmäßig vollkommen geschlossene doppelte Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb, die sowohl den Außenverkehr als auch den gesamten Binnenverkehr des Betriebes wahrheitsgetreu erfaßt, ohne jene Bewertungen vorzunehmen.

Mit dieser exakten Lösung des Restproblems der Bewertungen ist das große Kreuz der Anwendung der doppelten Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb, das analytische Bewertungsproblem, aus der Welt geschafft — wie ich wohl hoffen darf, zur Gänze und ein für allemal — und dieses Ergebnis der Theorie ist auch praktisch anwendbar. Kompromisse darf es da nicht geben. Wenn ich also im folgenden Abschnitt noch eine andere Lösung für die Bewertungsfrage der im Binnenverkehr durchlaufenden Erfolgsposten zeigen werde, die das äußere Bild der doppelten Buchhaltung dem gewohnten und überkommenen näher bringt und den Wünschen der Praxis nach fertig vorgerechneten Überschlüssen für ihre kalkulatorischen Zwecke entgegenkommt, indem sie etwas in die Buchhaltung einfügt, was der exakten Theorie nach überflüssig ist, so darf und soll das nur unter der Bedingung geschehen, daß diese Zusätze kein Zugeständnis an die analytische Rechnungsweise sind und daß sie nicht das geringste von den einmal gewonnenen Erkenntnissen verdrängen.

6. Praktische Hilfen; abgekürzte Betriebskalkulation.

Im vorigen Abschnitt wurde nachgewiesen, daß es bei den durchlaufenden Erfolgsposten des Binnenverkehrs weder für die Buchführung noch für die Betriebskalkulation ein Bewertungsproblem gibt, weil diese Posten überhaupt nicht bewertet werden müssen. Dieser Nachweis war an die Voraussetzung geknüpft, daß die Betriebskalkulation ebenso wie die Buchhaltung als vollständige Gesamtreinertragsrechnung durchgeführt wird, nämlich als differentiale Gegenüberstellung vollständiger Erfolgsbilanzen. Dieses Kalkulationsverfahren ist theoretisch richtig und es ist auch praktisch völlig anwendbar. Da aber bisher, soviel ich sehe, nicht einmal die Theorie die einschlägigen Gedankengänge und konkreten Vorgangsweisen der differentialen Ge-

samtreinertragskalkulation genügend exakt erfaßt, ausdrücklich formuliert und für die praktische Anwendung zurechtgemacht hat, ist es nicht weiter verwunderlich, daß auch die Praxis heute noch nicht so vollständig rechnet, obgleich bei einsichtigen Betriebsleitern sehr weitgehende Annäherungen an die hier formulierten Grundsätze vorhanden sind; im allgemeinen operiert die heutige Praxis bei ihren Einzelkalkulationen noch nicht mit Gesamtreinerträgen, sondern mit abgekürzten kalkulatorischen Rechnungen und mit möglichst einfach zu gewinnenden Näherungsanschlügen.

Nun geht aber der Anspruch der Landwirte auf ein abgekürztes Verfahren für die Kalkulation — der ja vom Standpunkt der Raschheit, Arbeitersparnis und Bequemlichkeit nur allzu begreiflich ist — noch weiter: der Praktiker will womöglich überhaupt nicht kalkulieren, er verlangt vielmehr („wenn er schon eine doppelte Buchhaltung hat!“), daß die Buchhaltung die kalkulatorischen Ergebnisse möglichst fertig herausbringen soll; ich habe so gut wie ausnahmslos die Erfahrung gemacht, daß gerade der kaufmännisch umsichtige Landwirt, wenn er eine Buchhaltung für gut halten soll, hartnäckig das Verlangen stellt: „Ich muß doch aus der Buchhaltung ersehen können, was mir jeder Betriebszweig trägt oder was ich daran verliere.“ Es wäre sowohl für die Durchsetzung in der Praxis als auch für die Theorie unangebracht, wenn wir über diese immer wiederkehrende Forderung einfach hinweggehen und die Praxis kurzerhand auf die Möglichkeit der theoretisch einwandfreien Lösung — vollständige differentiale Gesamtreinertragskalkulation außerhalb der Buchführung — verweisen wollten, weil man dann vielleicht doch irgendwie und unter irgendwelchen Voraussetzungen berechtigte Wünsche der Landwirte, denen man Buchhaltungen einrichtet, nicht berücksichtigen würde; ich konnte bei meiner vieljährigen praktischen Tätigkeit auf allen Gebieten des Revisions- und Organisationswesens beobachten, daß oft entgegen den theoretischen Meinungen an dem, was von vernünftigen Praktikern mit Nachdruck geäußert und verteidigt wird, meist wenigstens irgendetwas daran ist. Hochmut der Theorie ist da nicht am Platz, man muß sich auch mit dieser Angelegenheit auseinandersetzen.

Vor allem muß festgestellt werden, daß jene Frage des Landwirtes nach dem Reinertrag der einzelnen Betriebszweige zweierlei bedeuten kann. Sie wurde von der Theorie bisher ausschließlich im Sinne der analytischen Reinertragsrechnung aufgefaßt und zu beantworten versucht, also als Frage nach dem Reinertragsbeitrag der einzelnen Betriebszweige, und lautet dann genauer: die Buchhaltung soll ausweisen, welchen Beitrag zum Gesamtreinertrag des ganzen Betriebes jeder einzelne Zweig geleistet hat, wie der Gesamtreinertrag auf die einzelnen Betriebszweige aufzuteilen ist. Diese Frage ist nicht zu beantworten und, wie gezeigt, zwecklos.

Jenes Verlangen kann aber auch im Sinne der differentialen organischen Rechnung verstanden werden und bedeutet dann die Frage: was hängt von jedem Betriebszweig an Reinertrag ab, welches ist sein Differentialreinertrag? Auch diese Frage kann aber, wie aus den

Untersuchungen des III. Kapitels hervorgeht, die Buchhaltung in sich grundsätzlich nicht beantworten.

Dennoch besteht ein fundamentaler Unterschied zwischen der bücherlichen Unlösbarkeit der analytischen und der differentialen organischen Auffassung jener Frage. Die analytische Frage nach dem Reinertragsbeitrag kann nämlich exakt überhaupt nicht beantwortet werden, weder in der Buchhaltung selbst noch außerhalb derselben. Die organische Frage nach dem Differentialreinertrag aber kann, wie gezeigt, sehr wohl beantwortet werden, wenn auch außerhalb der Buchhaltung. Teilstücke von einem letzten Endes unerreichbaren und kalkulatorisch unverwendbaren Resultat zu erhalten, wie es der analytische Reinertragsbeitrag ist, ist zwecklos, weil sie eben nie auf ein komplettes Resultat ergänzt und zweckdienlich angewendet werden können. Hingegen hat es einen sehr guten praktischen Sinn, Teilstücke von einem erreichbaren und verwendbaren Rechnungsergebnis zu erhalten, wie es der Differentialreinertrag ist. Wenn also die Möglichkeit besteht, in der Buchhaltung wenigstens einen Teil des Differentialreinertrages genau oder angenähert vorzurechnen, der dann außerhalb der Buchhaltung kalkulatorisch auf den vollständigen Differentialreinertrag ergänzt werden kann, dann muß in dieser weiteren Leistung der Buchführung eine beachtliche praktische Hilfe liegen, die den Wünschen der Praxis nach Raschheit des Verfahrens entgegenkommt. Tatsächlich ist, allerdings mit gewissen Einschränkungen, die Buchführung in der Lage, wesentliche Stücke des Differentialreinertrages der einzelnen Betriebszweige vorzurechnen, die bei der abgekürzten Kalkulation vorkommen und erforderlich sind, welche die heutige Praxis kennt und wünscht.

Sehen wir uns zunächst einmal eine solche abgekürzte Kalkulation an einem Beispiel an und zwar, um den Vergleich zu ermöglichen, an dem auf S. 48f. betrachteten Fall. Ein Landwirt zweifelt zufolge der gesunkenen Preise für fertige Mastochsen an der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit der von ihm dauernd betriebenen Ochsenmastung und will sich die Sache einmal durchrechnen. Nehmen wir — um ganz unvoreingenommen zu sein — zunächst an, er habe keine doppelte Buchhaltung. Was rechnet er? Er faßt, ohne sich den Kopf über Zurechnungsprobleme und dergleichen zu zerbrechen, alles an Erträgen und Aufwänden zusammen, was rein äußerlich beim Mastbetrieb auftritt, und bildet daraus den Saldo; dieser Erfolgssaldo ist für ihn der „Gewinn oder Verlust der Mastung“. Bei dieser Berechnung, die ja nur durch Anwendung eines gemeinsamen Nenners für alle Posten, also nur durch den geldmäßigen Anschlag aller jener Erträge und Aufwände durchführbar ist, läßt der Landwirt, um keine unsicheren Werte in die Rechnung zu bringen, alle Posten weg, die in der Regel nicht marktfähig, nicht käuflich und verkäuflich sind, so z. B. den Ertrag an Stallmist, den Verbrauch an Futter- und Streustroh (er rechnet, wie die Landwirte sagen, „den Stallmist für das Stroh“). Er veranschlagt also zugunsten der Mastung den Aufmastertrag (als Differenz zwischen den Einstellpreisen und dem Abtriebserlös der Ochsen) — denn diesen Ertrag hätte er nicht ver-

kaufen können, wenn keine Mastung da gewesen wäre; weiters zu Lasten der Mastung insbesondere das Kraftfutter — denn dieses hätte er ja bei Unterlassung der Mastung erspart, also nicht kaufen müssen oder, soweit es aus der eigenen Wirtschaft stammte, verkaufen können; ferner aus dem gleichen Grund unter anderem die für die Wartung, den Tierarzt und sonstiges direkt zu Lasten der Mastung aufgewendeten Geldbeträge. Die Geldwerte dieser Posten sind für ihn innerhalb praktisch belangloser Spielräume eindeutig gegeben; sehr vieles wurde ja wirklich gekauft und verkauft, und das, was nicht wirklich gekauft und verkauft, sondern an die eigene Wirtschaft geliefert oder von ihr bezogen wurde, setzt er ebenfalls zu Marktpreisen ein, weil er es ja, wenn nicht die Abgabe an die eigene Wirtschaft oder der Bezug aus ihr erfolgt wäre, hätte an den Markt abgeben können oder vom Markt beziehen müssen; so rechnet er der Mastung z. B. für die ihr vom Gerstenbau der eigenen Wirtschaft gelieferte Futtergerste jenen Betrag an, den er beim Bezug vom Markt dafür hätte bezahlen müssen. Er errechnet also einen unvollständigen Erfolgssaldo des Betriebszweiges, in dem alle jene Posten enthalten sind, die wirklich aus dem Außenverkehr kamen und in den Außenverkehr gingen und jene, die aus dem Außenverkehr hätten kommen oder an den Außenverkehr hätten gehen können; und er rechnet sie zu jenen Geldbeträgen, die dafür wirklich ausgegeben oder eingenommen wurden oder wenigstens hätten ausgegeben werden müssen und eingenommen werden können — mit einem Wort: alle wirklichen und alle potentiellen Außenverkehrsposten zu ihren wirklichen und potentiellen Außenverkehrswerten. Daß der Landwirt die Unvollständigkeit dieses Anschlages kennt, daß er sehr wohl weiß, daß außer dem von ihm in jenem Erfolgssaldo veranschlagten noch sehr viel anderes vom Mastungsbetrieb abhängt, ist außer Zweifel; so gut wie jeder wird, wenn der so berechnete unvollständige Erfolgssaldo seiner Mastung sich als Verlust herausstellt, sagen: „Ich kann aber doch nicht um soviel weniger Vieh halten, würde ich die Mastung aufgeben, so hätte ich vor allem nicht genug Stallmist, um meine Felderträge dauernd auf ihrer bisherigen Höhe zu halten; was soll ich mit dem Stroh anfangen“ usw.

Bei dieser gefühlsmäßigen Ergänzung seiner Rechnung bleibt jedoch der Landwirt im allgemeinen natürlich nicht stehen; wenn er sieht, daß die wertsicheren, unmittelbares Geld bedeutenden Posten von Ertrag und Aufwand der Mastung per Saldo einen Verlust ergeben, wird er trachten, die übrigen Effekte dieses Betriebszweiges — insbesondere die Verwertung seines Strohs und damit die Stallmistproduktion zur dauernden Erhaltung der Felderträge — ohne diesen Verlust oder wenigstens mit einem kleineren Verlust zu erreichen. Er wird also z. B. den gänzlichen oder teilweisen Ersatz der intensiven Ochsenmastung durch eine extensive Jungviehhaltung von solchem Umfang ins Auge fassen, daß wieder eine annähernd gleiche Menge von Futter- und Streustroh verbraucht und eine technisch annähernd gleichwertige Stallmistproduktion erzielt wird. Um diese wirtschaftliche Alternative zu überprüfen, macht er sich für diese Jungviehhaltung eine gleiche Geldrech-

nung der Außenverkehrsrelationen (käufliche und verkäufliche Aufwände und Erträge) wie sie vorhin für die Mastung dargelegt wurde. Und wenn der hieraus sich ergebende Erfolgssaldo der Jungviehhaltung günstiger ausfällt als jener der Ochsenmastung, also einen Gewinn oder wenigstens einen kleineren Verlust zeigt als die Mastung, so ist damit eine unmittelbar und mit Recht verwertbare Erkenntnis gewonnen: Wird die Mastung durch die Jungviehhaltung ersetzt, so tritt an die Stelle jenes ungünstigeren Erfolgssaldos der Mastung dieser günstigere der Jungviehhaltung in den Gesamtreinertrag des Betriebes ein, der Gesamtreinertrag wird in diesem Punkt zweifellos erhöht, die übrigen Betriebsverhältnisse und damit die übrigen Erträge und Aufwände aber werden von diesem Ersatz nicht berührt, es ändert sich sonst nichts am Gesamtreinertrag. Das Ergebnis der abgekürzten Kalkulation fällt hier genau so aus wie bei der vollständigen, mit Gesamtreinerträgen operierenden, die auf dem Wege der Gegenüberstellung des Gesamtreinertrages mit Führung der Mastung und des Gesamtreinertrages mit Führung der Jungviehhaltung an Stelle der Mastung den relativen Differentialreinertrag der Mastung gegen die Jungviehhaltung errechnen würde (siehe S. 49): alles, was sich bei diesem vollständigen Vergleich in den beiden Vergleichsfällen ändert — die käuflichen und verkäuflichen Aufwände und Erträge der Jungviehhaltung gegenüber der Mastung — ist auch in der abgekürzten Kalkulation veranschlagt, alles aber, was in letzterer nicht veranschlagt ist, bleibt unverändert und hebt sich auch in der vollständigen differentialen Rechnung gegenseitig auf. Mit dieser einen Rechnung ist natürlich auch die abgekürzte Kalkulation noch nicht restlos zu Ende, ebensowenig wie es die vollständige wäre, sondern es wird noch der Ersatz der Mastung durch die Jungviehhaltung in seinen verschiedenen Umfangsmöglichkeiten und der Ersatz durch andere Arten der Viehhaltung (z. B. durch Milchvieh) durchzurechnen sein; diese Rechnungen gehen aber in gleicher Art vor sich wie die vorgeführte und ihre Erforderlichkeit ändert nichts an den Schlußfolgerungen, die wir aus dem vorgebrachten zu ziehen haben.

Man sieht: die auf den ersten Blick sehr primitiv anmutende und in ihrem ersten Stadium offensichtlich unvollständige abgekürzte Kalkulation des Praktikers kann unter Umständen im Handumdrehen zu einer durchaus tauglichen, auch theoretisch unanfechtbaren werden. Damit soll natürlich beileibe nicht gesagt werden, daß das immer der Fall ist; aber schon die bloße Möglichkeit, daß es bei richtigem Gebrauch unter Umständen der Fall sein kann, verbietet es, jene unvollständigen Anschläge zu belächeln; viel eher hat der Praktiker ein Recht — und er macht davon auch Gebrauch! —, das mit den analytischen Reinertragsnachweisen der Theoretiker zu tun, durch die ihm z. B. in dem vorgeführten Fall die Verwertung oder die Produktionskosten des Stallmistes, des Futterstrohs, der verfütterten Gerste usw. in die Reinertragsrelation der Mastung hineingebracht und das, was, wie eben gezeigt, wirklich zu rechnen ist, verdunkelt und verdrängt wird.

Wir stehen somit vor den Fragen: Was bedeuten jene Anschläge des Praktikers, deren äußere Erscheinung der an dem vorigen Beispiel

dargelegte unvollständige Erfolgssaldo des einzelnen Betriebszweiges ist, vom Standpunkt der exakten Theorie, was erfordert die Bereitstellung dieser praktischen Hilfen von der Buchführung und was darf diese tun, ohne etwas von ihrer exakten Instruierung preiszugeben?

Gemäß den früher gegebenen Definitionen ist ganz allgemein der Differentialreinertrag (ΔR) einer bestimmten Maßnahme oder eines bestimmten Maßnahmenkomplexes, also auch eines bestimmten Betriebszweiges, die Differenz zwischen dem Gesamtreinertrag (R), der vom ganzen Betrieb bei Durchführung dieser Maßnahmen zu erzielen ist, und zwischen jenem Gesamtreinertrag (R'), der ohne ihre Durchführung erzielt werden kann ($\Delta R = R - R'$); und jeder dieser beiden Gesamtreinerträge ist die arithmetische Summe, der Saldo, aller einzelnen Erträge und Aufwände, die bei dem betreffenden Wirtschaftsablauf auftreten. Bei den bisherigen Betrachtungen habe ich den Rechnungsweg angegeben, daß zuerst aus den bei jedem Wirtschaftsablauf zu erwartenden einzelnen Erträgen und Aufwänden der Gesamtreinertrag errechnet und dann die beiden resultierenden Gesamtreinerträge (R und R') zur Ermittlung ihrer Differenz, des Differentialreinertrages ($\Delta R = R - R'$), einander gegenübergestellt werden. Das Ergebnis muß natürlich dasselbe bleiben, ob man diesen Weg einschlägt oder aber alle einzelnen Erträge und Aufwände, die den einen oder den anderen Gesamtreinertrag bilden, direkt einander gegenüberstellt. Bei diesem letzteren Weg, den ich für die augenblickliche Untersuchung andeute, um den konkreten Inhalt des Ergebnisses besser hervortreten zu lassen, fallen aus der Rechnung alle unverändert bleibenden einzelnen Erträge und Aufwände aus, weil sie als Minuenden und als Subtrahenden darin vorkommen, und der Differentialreinertrag ergibt sich direkt als die arithmetische Summe der Veränderungen der einzelnen Erträge und Aufwände, die mit dem Wegfall der betreffenden Maßnahme oder des betreffenden Betriebszweiges eintreten. Diese einzelnen Veränderungen, aus denen der Differentialreinertrag betragsmäßig besteht, auf welchem äußeren Weg immer er gerechnet wird, lassen sich in drei Gruppen scheiden:

1. Beim Wegfall des Betriebszweiges fallen zunächst ganz sicher alle äußerlich bei ihm auftretenden Erträge und Aufwände weg, die aus käuflichen und verkäuflichen Produkten und Produktionsmitteln und direkt aus Geld bestehen; wenn die Mastung aufgegeben wird, entfällt sicherlich z. B. der Erlös für den Aufmastertrag, der Kraftfutterverbrauch für die Mastung, die Wartungslöhne usw. Das sind aber gerade jene Posten, die in dem hier zu untersuchenden, vom Praktiker gebildeten unvollständigen Erfolgssaldo enthalten sind.

2. Ebenso entfallen zur Gänze alle übrigen äußerlich bei dem Betriebszweig auftretenden Erträge und Aufwände, die aus nicht marktfähigen Produkten und Produktionsmitteln bestehen; wenn die Mastung aufgegeben wird, entfällt sicherlich ihre Stallmistproduktion, ihr Verbrauch an Streustroh, Futterstroh und sonstigen nicht marktgängigen Futtermitteln.

3. Außerdem entfallen ganz oder teilweise Erträge und Aufwände anderer Betriebszweige; es werden z. B., da die Betriebskalkulation einen nachhaltigen Dauerzustand ins Auge zu fassen hat, beim Zuckerrübenbau, wenn die aufgegebenene Mastung nicht durch eine andere Viehhaltung ersetzt wird, der Aufwand an Stallmist und damit auch der Ertrag an Zuckerrübe verringert, ebenso die Erträge der anderen Feldfrüchte und damit unter Umständen auch ihre Ernteaufwände usw.

Aus dieser einfachen Feststellung geht unzweideutig hervor, daß der vom Praktiker gebildete unvollständige Erfolgssaldo des einzelnen Betriebszweiges auf jeden Fall einen bestimmten Anteil des Differentialreinertrages dieses Betriebszweiges vorstellt, nämlich dessen soeben unter 1. angeführte Bestandteile; jener Saldo ist also, beiläufig gesagt, der äußerlich sichtbare und zugleich wertsichere Kern dieses Differentialreinertrages. Manchmal mag dieser Kern auch betragsmäßig den Hauptanteil des ganzen Differentialreinertrages ausmachen; das muß aber durchaus nicht der Fall sein, es kann z. B. die Herabminderung der Felderträge usw. beim absoluten Wegfall der Mastung mehr betragen als das, was an käuflichen und verkäuflichen Erträgen und Aufwänden per Saldo von der Mastung abhängt.

In manchen Fällen aber macht jener unvollständige Erfolgssaldo, der den Praktiker interessiert, einen noch viel größeren Anteil des Differentialreinertrages aus, nämlich dann, wenn der Landwirt von ihm den richtigen Gebrauch macht. Wenn er ihn z. B., wie früher gezeigt, mit dem analogen unvollständigen Erfolgssaldo einer Jungviehhaltung von annähernd gleicher Stallmistproduktion und annähernd gleichem Verbrauch von nicht marktgängigen Streu- und Futtermitteln vergleicht, so nimmt er damit nichts anderes vor, als die Feststellung des relativen Differentialreinertrages der Mastung gegen die Jungviehhaltung (vgl. S. 49). Bei vollständiger Rechnung auf Gesamtreinerträge wird dieser relative Differentialreinertrag als die Differenz zwischen dem Gesamtreinertrag des Betriebes bei Führung der Mastung und dem Gesamtreinertrag bei Führung der Jungviehhaltung an Stelle der Mastung ermittelt. An diesen beiden Gesamtreinerträgen ist nach den Voraussetzungen des Falles (annähernd gleiche Stallmistproduktion und annähernd gleicher Verbrauch von nicht marktgängigen Streu- und Futtermitteln) alles übrige (die Erträge und Aufwände der Mastung, bzw. der Jungviehhaltung an nicht marktgängigen Produkten und Produktionsmitteln laut der vorhin auf S. 139 angeführten Position 2 sowie die Erträge und Aufwände der übrigen Betriebszweige laut obiger Position 3) gleich, alle diese Posten fallen bei der Differenzbildung zwischen diesen beiden Gesamtreinerträgen aus dem Rechnungsergebnis aus. Was in deren Ergebnis bleibt, woraus also der relative Differentialreinertrag in diesem Fall besteht, ist bloß folgendes:

a) Alle beim Betriebszweig Mastung äußerlich auftretenden Erträge und Aufwände, die aus käuflichen und verkäuflichen Produkten und Produktionsmitteln und barem Geld bestehen (Position 1 von oben); denn diese sind im Minuend der Differenzrechnung, dem Gesamtrein-

ertrag bei Führung der Mastung, enthalten, nicht jedoch im Subtrahend, dem Gesamtreinertrag bei Führung der Jungviehhaltung an Stelle der Mastung. Diese Posten sind aber wieder nichts anderes als der in Rede stehende, vom Praktiker gebildete unvollständige Erfolgssaldo der Mastung.

b) Alle äußerlich bei der Jungviehhaltung auftretenden Erträge und Aufwände an käuflichen und verkäuflichen Produkten und Produktionsmitteln und barem Geld; denn diese Posten kommen nur im Subtrahend der Differenzrechnung vor, nicht aber in deren Minuend. Sie bilden per Saldo den analog zu a) erstellten unvollständigen Erfolgssaldo der ins Auge gefaßten Jungviehhaltung.

In diesem Fall stellt also der vom Praktiker aus den wirklichen und potentiellen Außenverkehrsrelationen gebildete unvollständige Erfolgssaldo der Mastung die eine Rechnungshälfte ihres relativen Differentialreinertrages vor, die eine von den beiden restlichen Postenkategorien, aus denen dieser besteht.

Die Frage des Praktikers nach einem solchen unvollständigen Erfolgssaldo hat somit vom Standpunkt der differentialen organischen Kalkulation einen guten Sinn, wenn er von ihm den richtigen Gebrauch zu machen versteht. Keineswegs ist das aber — was mir festzustellen wichtig erscheint — vom Standpunkt der analytischen Rechnung der Fall. Wohl bildet z. B. der Aufmastertrag auf jeden Fall zur Gänze einen Bestandteil des Differentialreinertrages der Mastung, weil er mit der Einführung der Mastung zur Gänze eintritt und mit dem Aufgeben der Mastung unbedingt zur Gänze wegfällt; hingegen bildet er sichernicht zur Gänze einen Bestandteil des analytischen Sonderreinertrages, des Reinertragsbeitrages, der Mastung, weil von diesem Rohertrag und dem an ihm hängenden Reinertrag auch den anderen zu seinem Zustandekommen mittelbar mitwirkenden Betriebszweigen etwas zuzurechnen ist; das kann viel oder wenig sein, man weiß es nicht, da eben nicht festgestellt werden kann, wieviel von diesem Ertrag dem Gerstenbau, der Körner und Stroh zu Futter, wieviel dem Weizenbau, der das Streustroh, dem Futterbau, der das Rauhfutter, und den sonstigen Betriebszweigen, die auch Futter oder sonstige Produktionsmittel für die Mastung lieferten, zuzurechnen ist und wieviel dem Mastungsbetrieb selbst, der zwar das fertige Produkt herausbringt, aber bloß das Endglied des ganzen, in diesen verschiedenen Betriebszweigen beginnenden Produktionsprozesses von Mastvieh ist.

Die Frage der Landwirte nach dem im vorigen beschriebenen Erfolgssaldo in der Form: „Was trägt mir der einzelne Betriebszweig?“ ist also deswegen berechtigt, weil in diesem Saldo jeweils ein bestimmter Teil des Differentialreinertrages enthalten ist und weil der Praktiker von diesem Ausgangspunkte zu raschen und bei richtigem Vorgang auch zutreffenden kalkulatorischen Überschlügen kommen kann. Hat nun der Landwirt eine doppelte Buchhaltung oder soll er sie einführen, so verlangt er, daß ihm die Buchhaltung jene Salden fertig herausbringen soll oder mindestens deren ein-

zelne Komponenten, also einen fertigen Geldausdruck für alle einzelnen Erträge und Aufwände der verschiedenen Betriebszweige, die direkt aus Geld und aus käuflichen und verkäuflichen Gütern bestehen — ohne Rücksicht darauf, ob diese Güter wirklich gekauft und verkauft wurden oder nur hätten gekauft oder verkauft werden können. Hierbei sind jedoch von vornherein zwei Einschränkungen gegeben: Erstens kann die Buchhaltung diese Angaben natürlich nur für solche Betriebszweige und für solche Umfänge derselben liefern, die in der Vergangenheit tatsächlich geführt wurden (also in unserem Beispiel für die Mastung), nicht jedoch für Betriebszweige, die bisher noch nicht oder nicht in dem in Erwägung zu ziehenden Umfang geführt wurden (in unserem Beispiel also für die Jungviehhaltung); die zum kalkulatorischen Vergleich benötigten Angaben für solche Zweige müssen auf jeden Fall außerbücherlich erstellt werden. Und zweitens kann die Buchführung in ihre Angaben jedenfalls nur die tatsächlich vorgefallenen Preise der Vergangenheit aufnehmen, so daß auch in dieser Beziehung eine kalkulatorische Ergänzung oder Korrektur erforderlich ist, die als Unterlage jedenfalls das bücherliche Referat aller einschlägigen Mengenzahlen benötigt, wie das an früherer Stelle ausgeführt wurde. Was die Buchhaltung für die Kalkulation liefern kann, ist und bleibt immer nur eine Hilfe, niemals ist es die ganz fertige Kalkulation selbst. Vorbehaltlich dieser Einschränkungen gestalten sich jedoch die geforderten Nachweisungen für die Buchhaltung sehr einfach.

Der gesuchte unvollständige Erfolgssaldo setzt sich aus jenen einzelnen Erträgen und Aufwänden des Betriebszweiges zusammen, die aus käuflichen und verkäuflichen Produkten und Produktionsmitteln bestehen. Um aus ihnen in oder außerhalb der Buchhaltung einen Saldo bilden zu können, müssen sie jedenfalls alle auf einen gemeinsamen Nenner gebracht, in Geld veranschlagt werden. Ein großer Teil dieser Posten ist ohnehin auch in der theoretisch strengen Buchführung, wie sie im vorigen Abschnitt dargelegt wurde, in Geld bewertet, nämlich alle Erträge und Aufwände bis auf jene, die im Binnenverkehr des Jahres durchlaufen; die Geldbewertung dieser letzteren ist, wenn die Kalkulation als vollständige differentiale Gesamtreinertragsrechnung durchgeführt werden soll, gemäß den Darlegungen des vorigen Abschnittes nicht erforderlich; wenn aber der hier in Rede stehenden Anforderung der abgekürzten Kalkulation entsprochen werden soll, müssen auch diese Posten in Geld bewertet werden. Wenn z. B. das gesamte an die Mastung verabfolgte Kraftfutter geldmäßig ausgewiesen werden soll, so ist es erforderlich, nicht nur, was ohnehin auf jeden Fall geschieht, das tatsächlich aus dem Außenverkehr bezogene Kraftfutter mit seinem Geldwert in der Buchhaltung zu verrechnen, sondern auch das von einem anderen Betriebszweig aus dessen Ertrag bezogene, also z. B. die vom Betriebszweig Gerstenbau gelieferte Futtergerste. Was in der Buchhaltung dazu kommen muß, wenn sie die in Rede stehenden praktischen Hilfen für die Kalkulation liefern soll, ist also die Geldbewertung der sonst nur mengenmäßig zu verrechnenden, im Binnenverkehr des

Jahres durchlaufenden Erträge und Aufwände des Betriebes, die aus käuflichen und verkäuflichen Produkten und Produktionsmitteln bestehen.

Aus der im vorigen Abschnitt angeführten Feststellung, daß für alle, also auch für diese durchlaufenden Erträge und Aufwände in Wirklichkeit weder Geld eingenommen noch Geld ausgegeben wird, geht hervor, daß deren Geldbewertung zu dem vorliegenden Zweck, wie immer sie vorgenommen wird, einen fiktiven Charakter haben, auf einer Annahme oder Unterstellung von nicht wirklich geschehenen Vorgängen beruhen muß. Wenn wir erkennen, welches diese Unterstellung ist, so muß daraus auch erkennbar sein, welcher Art diese Werte sein müssen; denn sie müssen, sollen sie ihren Zweck erfüllen, dieser Unterstellung entsprechen. Das ist empirisch schon im vorigen angedeutet worden und erledigt sich auch für die Theorie ganz eindeutig. Die Unterstellung, die vorliegt, wenn man den in Rede stehenden unvollständigen Erfolgsaldo des einzelnen Betriebszweiges als Kern oder Bestandteil seines Differentialreinertrages ermitteln will, ist nichts als die logische Alternative, die im Begriff des Differentialreinertrages liegt, also die Annahme des Wegfalles dieses Betriebszweiges. Folglich sind, um dieser Unterstellung zu entsprechen, den durchlaufenden Erträgen und Aufwänden an käuflichen und verkäuflichen Gütern, um deren Bewertung es sich jetzt handelt, jene Geldwerte zuzusprechen, die ihnen zukämen, wenn der Betriebszweig wegfiel. Wenn ein Betriebszweig einen solchen Ertrag lieferte, also ein an sich verkäufliches Produkt als Produktionsmittel an einen anderen Betriebszweig übergab, so müßte es dieser andere Betriebszweig, wenn der erstere wegfiel und kein anderer an seine Stelle tritt, der es erzeugt, von außen beziehen, kaufen. Und wenn jener Betriebszweig von einem anderen Zweig ein an sich verkäufliches Produkt desselben als Produktionsmittel für sich übernahm, so würde es dieser andere Betriebszweig beim Wegfall des ersteren nach außen abliefern, verkaufen; wenn z. B. die Mastung entfällt, wird die von ihr verfütterte Gerste aus dem Gerstenbau zum Verkauf frei. Es sind also, wenn der in Rede stehende Zweck erreicht werden soll, für die im Binnenverkehr durchlaufenden Erträge und Aufwände an käuflichen und verkäuflichen Gütern die Marktpreise einzusetzen, die für sie vergütet würden, wenn sie nicht aus dem eigenen Betrieb, sondern aus dem Außenverkehr genommen, bzw. nicht an den eigenen Betrieb, sondern an den Außenverkehr abgegeben würden, kurz ausgedrückt: ihre möglichen oder potentiellen Außenverkehrswerte. Diese Werte sind in ihrer Höhe jeweils recht genau bekannt und verursachen diesbezüglich keine praktischen Schwierigkeiten und keinerlei fiktive Berechnungen, ihr oben hervorgehobener fiktiver Charakter liegt vielmehr ausschließlich darin, daß sie überhaupt in der Buchhaltung vorkommen; denn die Unterstellung, auf der sie beruhen — der Wegfall des betreffenden Betriebszweiges — ist zwar in der Betriebskalkulation eine logisch und praktisch nicht nur zulässige, sondern unerläßliche Alternative (weil es in der Kalkulation gerade auf den Vergleich der beiden verschiedenen Wirtschaftsabläufe, mit und ohne

den Betriebszweig oder ein bestimmtes Stück desselben, ankommt), sie ist aber in der Buchhaltung eine Fiktion, weil diese bloß die Vergangenheit referieren kann und in dieser der Betriebszweig eben nicht zugleich vorhanden und zugleich nicht oder teilweise vorhanden gewesen sein kann; auch diese Einzelheit bestätigt wieder die im III. Kapitel dargelegte grundsätzliche logische Scheidung von Betriebskalkulation und Buchhaltung: was in der Kalkulation ein logisch vorgeschriebener und sachlich zutreffender Posten ist, ist in der Buchhaltung eine Fiktion — die Kalkulation ist die Rechnung dessen, wie es anders wäre, die Buchhaltung aber dessen, wie es wirklich war.

Die äußere Ergänzung, welche die im vorigen abgeleiteten Bewertungen an der theoretisch strengen, auf die vollständige Kalkulation eingestellten doppelten Buchhaltung erfordern, ist sonach folgende. In jener Buchhaltung sind die tatsächlich an den Außenverkehr abgegebenen und aus dem Außenverkehr bezogenen Erträge und Aufwände mit ihren wirklichen Außenverkehrswerten eingesetzt, die durchlaufenden Erträge und Aufwände aber nicht. Werden jetzt auch diese letzteren, soweit sie aus marktfähigen Gütern bestehen, bewertet, und zwar mit ihren potentiellen Außenverkehrswerten, so sind alle käuflichen und verkäuflichen Erträge und Aufwände des Betriebes teils mit ihren wirklich vorgefallenen, teils mit ihren möglichen, potentiellen Außenverkehrswerten bewertet.

Noch haben wir aber das wichtigste in dieser ganzen Angelegenheit vorzunehmen, nämlich die Entscheidung darüber, ob die im vorigen beschriebenen praktischen Hilfen in der Buchhaltung gegeben werden dürfen oder nicht. Diese Entscheidung ist gemäß dem früher geäußerten Vorsatz, die für richtig und praktisch ausreichend befundene Theorie in keinem Belang preiszugeben, auf die Feststellung dessen zu gründen, ob die dargelegten zusätzlichen Bewertungen die übrigen, exakten Teile der Buchhaltung irgendwie beeinträchtigen oder nicht. Die Bedingung, unter der eine solche Beeinträchtigung nicht stattfindet, wurde bereits im vorigen Abschnitt festgestellt: Alle an durchlaufende Erfolgsvorgänge geknüpften Geldbewertungen müssen sich gegenseitig aufheben, weil mit dem im Binnenverkehr durchlaufenden Ertrag und Aufwand in Wirklichkeit keinerlei Geldüberschuß oder Geldzusatz verbunden ist. Diese Bedingung bedeutet, daß die durchlaufenden Erfolgsposten als Erträge bei den einen Betriebszweigen ebenso hoch bewertet werden wie als Aufwand bei den anderen Betriebszweigen, die jene Erträge als Produktionsmittel für sich übernehmen. Einer besonderen Ängstlichkeit bedarf es jedoch bei Einhaltung dieser Vorschrift nicht. Auch dann, wenn nicht Posten für Posten im Soll und im Haben der laufenden Erfolgsrechnung auf den gleichen Wert abgestellt würde, sondern nur eine summarische Gleichheit vorhanden ist (also z. B. ein Ertrag zu einem bestimmten Gesamtwert und mehrere daraus bestrittene Aufwände zu verschiedenen Einzelwerten so bewertet werden, daß sie zusammen den Wert jenes Ertrages ausmachen, aus dem sie stammen), ist der Zustand der Wertgleichheit auf beiden Seiten

der Erfolgsrechnung gewahrt. Ja noch mehr. Auch wenn offensichtliche Abweichungen in den beiderseitigen Bewertungen vorkommen, werden sie durch den Mechanismus der doppelten Buchführung zwangsläufig auf gleich gebracht. Ich habe diese mechanische Ausgleichsfunktion der doppelten Buchführung bereits auf S. 121ff. dargelegt, hier ist die zahlenmechanische Situation analog. Ein durchlaufender Erfolgsposten kann als Ertrag in das Haben des Ertragskontos des einen Betriebszweiges und direkt, ohne ein Zwischenkonto, als Aufwand in das Soll des anderen Betriebszweiges gebucht werden; dann muß zufolge des mechanischen Erfordernisses der Seitengleichheit eines jeden Buchungssatzes beim doppelten Aufschreibungssystem der Wert im Soll und im Haben von vornherein gleich hoch angesetzt werden. Dieser direkte Buchungsvorgang wird aber bei einer vollständig organisierten doppelten Buchhaltung seltener vorkommen. Vielmehr wird in der Regel der Ertrag in das Haben des Ertragskontos und dagegen als Bestandeingang auf das Soll des Bestandskontos verbucht und der Verbrauch in der Wirtschaft als Bestandausgang auf das Haben des Bestandskontos und dagegen als Aufwand auf das Soll des Aufwandskontos; dann ist eine verschiedene Bewertung bei beiden Buchungssätzen — sei es aus Versehen, sei es aus Absicht — möglich. Es könnte z. B., wenn die Gerstenmenge M geerntet und hernach im Betrieb wieder verbraucht wird, die Ertragsbuchung lauten: Ertragskonto Körnerernte des Gerstenbaues, Haben, für Ernteertrag Menge M Wert W gegen Bestandskonto der Gerste, Soll, für Bestandeingang Menge M Wert W ; jedoch die Aufwandsbuchung beim Verbrauch: Bestandskonto der Gerste, Haben, für Bestandausgang Menge M Wert W' gegen Aufwandskonto (Futter, Deputat und dergleichen), Soll, für Verbrauch Menge M Wert W' . Dann steht auf dem Bestandskonto im Soll und im Haben die Menge M , jedoch im Soll der Wert W , im Haben aber der andere Wert W' ; das Bestandskonto muß also einen mengenlosen Erfolgssaldo ($W - W'$) ausweisen, der als solcher auf die Erfolgsbilanz gehört und sich dort mit den beiden vom Ertrags- und Aufwandskonto ebenfalls auf die Erfolgsbilanz gelangenden Werten W und W' zu Null ausgleichen muß (Erfolgsbilanz Haben: W , Erfolgsbilanz Soll: $W' + (W - W') = W$). Demzufolge wird der Gesamtreinertrag, den die Erfolgsbilanz ausweist, auch durch derartige Abweichungen nicht beeinflusst, sie müssen sich in diesem Endergebnis selbsttätig wieder ausschalten. Nicht, um solche Wertdifferenzen zu befürworten, sondern nur, um ihre Unschädlichkeit vollends darzutun, sei noch bemerkt, daß ein gewichtiger Einwand gegen sie, der bei der äußerlich analogen Frage der analytischen Buchführung vorliegt, hier nicht besteht: in der fertigen Erfolgsbilanz der analytischen Buchführung dürfen solche Wertdifferenzen nicht auftreten, weil sie alle ihre Posten irgendeinem Betriebszweig zuweisen, den gesamten Reinertrag restlos auf die einzelnen Betriebszweige aufteilen muß; hier aber gibt es keine solche Aufteilung, alles was hier an Reinertragsrechnung erforderlich ist, bleibt auf jeden Fall richtig. Die auf die organische Rechnung eingestellte Buchführung erfordert die Berechnung des Gesamtreinertrages, die-

ser wird, wie gezeigt, auch durch Abweichungen von der Wertgleichheit bei der laufenden Verbuchung der in Rede stehenden Posten nicht berührt; sie erfordert den zutreffenden Ausweis der Mengen der einzelnen durchlaufenden Erfolgsposten, diese sind von vornherein durch die Tatsachen bestimmt, auf beiden Seiten gleich und von der Bewertung unabhängig. Die in Rede stehenden praktischen Hilfen der Buchführung für die abgekürzte Betriebskalkulation, welche die Bewertung der im Binnenverkehr des Jahres durchlaufenden marktfähigen Erfolgsposten in Geld erfordern, beeinträchtigen also auf keinen Fall die von der exakten Theorie vorgeschriebenen Nachweisungen der Buchhaltung, und zwar weder bei deren einzelnen Eintragungen noch im Endergebnis: es laufen bloß im Soll und Haben der Verrechnung, neben den auf jeden Fall zu verzeichnenden Mengen, bei manchen Buchungsposten, die sonst ohne Geldbewertung blieben, Geldwerte mit, die zwar vom streng theoretischen Standpunkt überflüssig, aber durchaus unschädlich sind, weil sie sich entweder gleich oder spätestens im Ergebnis gegenseitig aufheben müssen.

Wenn diese Geldwerte in die Buchhaltung eingeführt werden, so wird dadurch deren äußeres Bild ein gewohnteres, weil die meisten der im vorigen Abschnitt dargelegten bloßen Mengeneintragungen mit Geldbeträgen versehen werden. Will man seine doppelte Buchhaltung in diesem Punkt vollständig an das überkommene Bild, den „Wertrechnungsstil“, anpassen und die letzten Konsequenzen aus der Feststellung ziehen, daß die Geldwerte der durchlaufenden Erfolgsposten ohnehin aus der Rechnung ausfallen müssen und keinerlei Störung an deren exakten Teilen und Zielen verursachen können, so kann man auch für die hernach noch verbleibenden bloßen Mengeneintragungen, nämlich jene durchlaufenden Ertrags- und Aufwandposten, die nicht aus käuflichen und verkäuflichen Gütern, sondern aus nicht marktgängigen Binnengütern bestehen (Stroh und dergleichen), irgendwelche Geldwerte auf beiden Seiten ihrer Bestand- und Erfolgsrechnung einsetzen, z. B. jene niedrigen Einheitswerte, die gemäß den im 2. Abschnitt entwickelten Grundsätzen für deren Inventur angenommen werden. Dann laufen eben — dem Exterieur zuliebe — bei den durchlaufenden Erfolgsposten auch dieser Binnengüter neben deren Mengebeträgen noch Geldbeträge mit, die nichts bedeuten, aber — wenn man das weiß — auch nicht schaden: sie müssen sich zwangsweise, ganz ebenso wie die Geldwerte der durchlaufenden marktfähigen Erfolgsposten, gegenseitig aufheben und können daher den Gesamtertrag nicht beeinflussen; ebensowenig Abbruch tun sie dem, was von diesen Posten sonst noch für die Buchhaltung, die Kalkulation, die Gebarungskontrolle und den Gebarungsvoranschlag wirklich gebraucht wird und auch dann verzeichnet bleibt: den Mengebeträgen.

Ob man auch diese letzten Werteinsetzungen vornehmen will oder nicht, ist also eine rein äußerliche Sache. Tut man es, dann sind alle Posten der ganzen Buchhaltung, soweit sie sachliche Produkte und

Produktionsmittel betreffen, nicht nur in Mengen, sondern ausnahmslos auch in Geld eingetragen, und es ist für den Buchhalter möglich, alle bei einer bestimmten Betriebsstelle, einem bestimmten Betriebszweig, auftretenden einzelnen Erträge und Aufwände miteinander aufzurechnen, zu einem Saldo zu vereinigen. In der Buchhaltung ist dann diese Saldo-bildung auf der statistischen Erfolgsbilanz in folgender Weise durchführbar. Als Austrag aller einzelnen Ertrags- und Aufwandkonten werden die einzelnen Erträge und Aufwände des ganzen Betriebes, wie immer sich die Buchführung sonst gestaltet, auf die statistische Erfolgsbilanz übertragen; dieses Konto ist nichts als ein ausführliches, statistisch zergliedertes Gewinn- und Verlustkonto des ganzen Betriebes, auf dem dessen Erträge und Aufwände einzeln angeführt sind, um als Ergebnis den Gesamtreinertrag des Betriebes zu liefern. Der Ordnung und Übersicht halber sind alle diese Einzelposten nach den einzelnen Betriebsstellen anzureihen, bei denen sie äußerlich auftreten. Man kann nun alle bei einer jeden Betriebsstelle, bei einem jeden Betriebszweig, auftretenden Einzelposten miteinander aufrechnen und erhält dann Erfolgssalden für jeden Zweig, die (anstatt des Gesamtreinertrages) als Austrag von der statistischen Erfolgsbilanz auf ein zusammengezogenes Gewinn- und Verlustkonto übertragen werden können, das sonach alle diese Erfolgssalden der einzelnen Betriebszweige vereinigt und hieraus natürlich denselben Gesamtreinertrag ergibt wie die statistische Erfolgsbilanz, wenn letztere ohne diese zusammenfassende Zwischenstufe abgeschlossen wird. Da bei diesem Vorgang die für die einzelnen Betriebsstellen gebildeten Erfolgssalden nichts als eine formale rechnerische Zusammenziehung der Einzelposten der statistischen Erfolgsbilanz vorstellen, kann man sie etwa als „statistische Erfolgssalden“ der einzelnen Betriebsstellen bezeichnen. Allerdings soll diesem Namen eine mehr negative, vorbeugende Rolle zufallen: er soll verhüten, daß sich für diese Salden unversehens andere Bezeichnungen (z. B. „Reinertrag“ der einzelnen Betriebszweige) und damit analytische Mißdeutungen und Fehlgriffe einschleichen. Daß diese, auch die marktlosen Güter einschließenden statistischen Erfolgssalden als solche nur eine rein formale Bedeutung haben können, nämlich die äußerliche Zusammenrechnung von ganz verschieden zu beurteilenden Einzelposten, ist nach allen vorausgegangenen Auseinandersetzungen wohl klargestellt. Ich will es aber dennoch nicht unterlassen, um die Pflicht zur Objektivität und Deutlichkeit restlos zu erfüllen, den Charakter ihrer Zusammensetzung kurz zu rekapitulieren. Die zur Gänze in Geld ausgedrückten statistischen Erfolgssalden der einzelnen Betriebsstellen setzen sich zusammen:

1. Aus den Geldbeträgen jener einzelnen Erträge und Aufwände, die tatsächlich in den Außenverkehr oder aus dem Außenverkehr des Jahres kamen, also nach synthetischen Grundsätzen zu den wirklichen Außenverkehrswerten bewertet erscheinen. Das ist der reelle, auch nach der strengen Theorie jedenfalls erforderliche Bestandteil der statistischen Erfolgssalden, der, wie früher nachgewiesen, in seinen Bewertungen über das auch in der einfachen Buchhaltung

erforderliche nicht hinausgeht und zur geldlichen Errechnung des Gesamtreinertrages ausreicht.

2. Aus den Geldbeträgen jener einzelnen Erträge und Aufwände, die nicht wirklich in den Außenverkehr oder aus dem Außenverkehr kamen, aber ihrer ganzen Menge nach käuflich und verkäuflich waren und mit ihren potentiellen Außenverkehrswerten bewertet wurden. Sie sind zwar nicht in ihrer betragsmäßigen Höhe, wohl aber hinsichtlich ihrer Einführung in die Buchhaltung überhaupt fiktiv und nicht für die theoretisch vollständige differentiale Gesamtreinertragskalkulation, sondern nur zu Diensten abgekürzter Betriebskalkulationen in der Buchhaltung erforderlich, für deren Zwecke die Praxis heute die weiter oben beschriebenen unvollständigen Erfolgsalden der einzelnen Betriebszweige aus allen käuflichen und verkäuflichen Erträgen und Aufwänden oder wenigstens die Komponenten dieser Salden verlangt; man erhält jene Salden aus der nach Betriebszweigen vorzunehmenden Zusammenrechnung aller hier unter 1. und 2. angeführten Erfolgsposten, sie haben, wie früher gezeigt, keine analytische, sondern nur die organische Bedeutung von Bestandteilen des Differentialreinertrages der einzelnen Betriebszweige.

3. Aus den Geldbeträgen jener einzelnen Erträge und Aufwände, die ebenfalls nicht in den Außenverkehr oder aus dem Außenverkehr des Jahres kamen, aber auch nicht marktfähig, nicht käuflich und nicht verkäuflich sind. Ihre Geldwerte sind hier gänzlich bedeutungslos, eine Formalität zur äußeren Erleichterung für den an den „Wertrechnungsstil“ gewöhnten Buchhalter der heutigen Praxis, in ihrer Funktion etwa der ihm geläufigen „Evidenzmark“ gleichzustellen, die er von gänzlich amortisierten Beständen als bücherliches Momento für ihr Vorhandensein mitzuführen pflegt.

Wer sich nicht entschließen kann, diese Formalität mitzumachen, wird diese unter 3. angeführten Bewertungen und damit den Ausweis der alle Erfolgsposten umfassenden statistischen Erfolgssalden eben unterlassen; und wer glaubt, schon in der heutigen Praxis auch ohne die Hilfen überzeugend durchdringen zu können, die in den unter 2. angeführten Bewertungen liegen, wird auch auf diese verzichten und sich auf die unter 1. angeführten Bewertungen beschränken, also auf die exakte und für die vollständige Betriebskalkulation in allen Fällen zureichende doppelte Buchführung, wie sie im vorigen Abschnitt dargestellt wurde.

Wer aber jene beiden Zugeständnisse macht, braucht nicht zu befürchten, daß damit etwas von der strengen Theorie preisgegeben wird: was diese erfordert, bleibt, wie gezeigt, auch dann in allen Stücken der Buchhaltung innerlich und äußerlich unversehrt.

7. Zusammenfassung der Bewertungsregeln.

Aus den in diesem Kapitel vorgenommenen Untersuchungen haben sich für die landwirtschaftliche Betriebsrechnung folgende Bewertungsregeln ergeben.

I. Außenverkehrsposten.

A. Kassa und Kontokorrent. Diese, die allermeisten Posten des Außenverkehrs umfassende Bewegung ist durch die tatsächlichen Geldvorgänge ihrem Geldwert nach postenweise fest und wirklichkeitsgetreu gegeben; das gilt nicht nur von der Kassen-, Postscheck- und Bankbewegung, sondern auch von allen Posten des Kontokorrents, weil Forderungen und Schulden nur in ganz bestimmter geldlicher Höhe entstehen.

B. Privatkonto. Das, was der Betrieb dem Besitzer für dessen Haushalt oder sonstige private Zwecke oder umgekehrt der Besitzer aus seinem Privatvermögen dem Betrieb an Naturalien oder Arbeitsleistungen liefert, ist mit denjenigen Geldbeträgen zu bewerten, die der Betrieb hierfür bei der Lieferung an dritte Personen, an den Markt, anstatt an den Besitzer hätte erhalten, bzw. beim Bezug von dritten Personen hätte bezahlen müssen. Hierbei sind die Transportkosten und sonstigen Spesen, die beim Bezug von auswärts oder bei der Lieferung nach auswärts aufgelaufen wären, zu berücksichtigen (Lokohofpreis, Preis frei Hof).

C. Bilanzbestände (Inventuren). Die vom Vorjahr durch die Anfangsbilanz übernommenen und während des Bilanzjahres zugekauften Bestandteile des Schlußvermögens (Inventur) sind grundsätzlich mit denselben Geldbeträgen zu bewerten, zu denen sie übernommen oder gekauft wurden; Änderungen an diesen Wertansätzen (Werterhöhungen oder Wertherabsetzungen, Abschreibungen) sind soweit vorzunehmen als sie sachlich zutreffen und zum Betriebserfolg des betreffenden Rechnungsjahres gehören.

An den während des Bilanzjahres vom Wirtschaftsbetrieb produzierten Bestandteilen des Schlußvermögens sind folgende Gruppen zu unterscheiden:

Vorräte von marktfähigen, d. h. verkäuflichen Produkten sind zu ihrem reellen Absatzwert zu bewerten, d. h. zu den im Bilanztermin sicher erzielbaren Marktpreisen unter Abzug der beim Verkauf an den Markt erforderlichen Transportkosten und sonstigen Spesen. Die Bewertung darf keinesfalls zu hoch, sie muß vorsichtig und gewissenhaft, soll aber auch nicht allzu niedrig sein: Bilanzvorsicht darf nicht zum Bilanzfehler werden¹.

Vorräte von nicht voll oder überhaupt nicht marktfähigen Binnengütern sind mit von Jahr zu Jahr ohne triftigen Grund nicht zu ändernden Sätzen zu bewerten, die niedriger sind als die frei Hof berechneten Marktpreise, die gewisse Mengen von diesen Gütern oder andere technisch gleichwertige Güter haben.

Feldinventar: Für dessen Bewertung gibt es in den Sommerterminen der Bilanz keine Lösung, die zu einer zutreffenden Erfolgsbilanz führt. Bei Wahl des Wintertermins für die Bilanz ist es in der

¹ Absichtliche Unterwertungen verfälschen den Betriebsreinertrag und haben kurze Beine: was man dadurch der einen Bilanz an Ertragsausweis wegnimmt, muß man in den folgenden zurückgeben, weil der Vortrag zu Lasten der neuen Rechnung um diese Unterwertung kleiner wird.

Regel ohne wesentlichen Einfluß auf das Bilanzergebnis, wenn das Feldinventar gar nicht bewertet wird, weil das winterliche Feldinventar verhältnismäßig gering und noch geringer die Differenz ist, die es gegenüber dem vorjährigen Feldinventar aufweist. Wird eine Bewertung desselben vorgenommen, so ist der richtige Wert dafür der **Kostenwert**, weil das winterliche Feldinventar den Charakter von transitorischen Aufwänden, Vorauslagen oder Voreinwendungen für im Bilanztermin erst eingeleitete Produktionsprozesse hat. Dieser Kostenwert ist auf analytischem Weg nicht zutreffend, sondern bestenfalls annähernd erchenbar. Ein praktischer Mittelweg ist, bloß gewisse, leicht und sicher erfaßbare und jährlich mehr oder weniger schwankende Kostenpositionen des winterlichen Feldinventars (herbstliche Kunstdüngung und Einsaat, eventuell Löhne und größere Barauslagen, wie z. B. für Lohnackerungen) zu bewerten und in die Bilanz einzustellen; deren Ergebnis bleibt bei diesem Verfahren insoweit unbeeinflußt, als die übrigen im winterlichen Feldinventar vorhandenen Aufwände (z. B. die Ackerungen der eigenen Bezüge) denen des Vorjahres gleich sind.

II. Erfolgsposten (Erträge und Aufwände).

A. Reine Außenverkehrserfolge. Es gibt Erträge und Aufwände, die überhaupt nur im Bereich des Außenverkehrs auftreten (Handelsgewinne und Handelsverluste, Mehr- und Mindererlöse). Ihre Bewertung ist durch jene des Außenverkehrs erledigt.

B. Übergänge aus dem Außenverkehr in den Produktionsbetrieb und umgekehrt. Auch alle jene Erträge und Ertragsteile, die aus dem Produktionsbetrieb in den Außenverkehr übergehen, und alle jene Aufwände und Aufwandsteile, die aus dem Außenverkehr in den Produktionsbetrieb gelangen, kommen unter den Außenverkehrsposten vor. Ihre Geldwerte sind auf Grund des tatsächlichen Vorganges, daß sie in den bzw. aus dem Außenverkehr kommen, durch jene Geldwerte gegeben, die sie dort haben — durch ihre Außenverkehrswerte. Es gibt für sie nach der auch bei der einfachen Buchführung erforderlichen Festlegung der Außenverkehrswerte in der laufenden Geldverrechnung, der Besitzerrechnung und der Inventur keinerlei spezielles Bewertungsproblem. Wird in den Wertansätzen dieser Erfolgsposten von den Außenverkehrswerten abgewichen, so stellt sich die Erfolgsbilanz im Endergebnis zwangsläufig genau so wieder her, wie wenn die Abweichungen nicht stattgefunden hätten.

C. Reiner Binnenverkehr. Außerdem gibt es nur noch solche Erträge und Ertragsteile, die im selben Rechnungsjahr im Betrieb als Aufwände oder Aufwandsteile wieder verbraucht werden.

a) **Exakte Theorie.** Für diese im Binnenverkehr des Betriebes durchlaufenden Erträge und Aufwände werden in der Wirklichkeit irgendwelche Geldwerte nicht existent, es wird für sie Geld weder eingenommen noch ausgegeben. Auch eine bilanzmäßig vollkommen geschlossene, Außen- und Binnenverkehr umfassende und praktisch vollständig leistungsfähige doppelte Buchhaltung braucht keinerlei Geldwerte für sie einzusetzen — es gibt hier kein Bewertungsproblem.

b) Praktische Hilfen.

1. Zur Unterstützung abgekürzter Kalkulationen der Praxis, die bei entsprechender Ergänzung und Anwendung zum selben Ergebnis führen können wie die vollständige organische Kalkulation des Differentialreinertrages, können für die im Binnenverkehr des Betriebes als Ertrag und Aufwand durchlaufenden voll marktfähigen, käuflichen und verkäuflichen Güter auch in der Buchhaltung ihre frei gerechneten Marktpreise eingesetzt werden (potentielle Außenverkehrswerte). Diese Bewertungen sind zwar nicht ihrem Betrag nach, wohl aber durch ihr Vorhandensein fiktiv und bei Anwendung der vollständigen Betriebskalkulation überflüssig.

2. Wer aus formaler Gewohnheit auf einer ausnahmslosen Geldbewertung aller Posten („Wertrechnungsstil“ der doppelten Buchhaltung) besteht, kann auch für die im Binnenverkehr des Betriebes durchlaufenden Erträge und Aufwände von nicht voll oder überhaupt nicht käuflichen und verkäuflichen Gütern Geldwerte in die Buchhaltung einsetzen, etwa Einheitswerte, die niedriger sind als die Marktpreise, die gewisse Mengen von diesen Gütern oder andere technisch gleichwertige Güter haben. Auch diese Geldwerte sind überflüssig, sie sind bloß formale Evidenzbeträge, die den Mengenzahlen beigelegt werden.

Wenn aus den angeführten Rücksichten auf die heutige Praxis Geldwerte der eben angeführten 1. oder der 1. und 2. Art in die Buchhaltung eingeführt werden, wird dadurch deren von der strengen Theorie geforderter Inhalt weder im Ergebnis noch in den Einzelheiten berührt, sondern bleibt auch dann innerlich und äußerlich unversehrt, weil alle derartigen Geldwerte sich zwangsweise gegenseitig aufheben und damit selbsttätig aus der Verrechnung ausfallen müssen.

8. Definition des synthetischen Bewertungssystems.

Das analytische Bewertungssystem stellt sich das Problem, wie die einzelnen Posten der Buchhaltung zu bewerten sind, um die gesonderte Berechnung des von jedem Betriebszweig erzielten Reinertrages bewerkstelligen zu können. Dieser restlosen Erfolgsabgrenzung der einzelnen Betriebszweige sollen unter anderem innerhalb der Buchhaltung errechnete, analytische Wertgrößen dienen, vornehmlich die Produktionskosten und die Verwertung. Dieses Problem ist unlösbar und zwecklos, das Bewertungsproblem ist anders zu stellen.

Es sind jene Geldwerte festzustellen, die erforderlich sind, um den Gesamtreinertrag des Wirtschaftsbetriebes, ausgedrückt in Geld, aus dessen einzelnen Erträgen und Aufwänden rechnerisch vollständig und zutreffend zu ermitteln, also eine vollständige Erfolgsbilanz des organischen Betriebsganzen aufzubauen. In dieser Rechnung ist die tatsächliche Entstehung des Betriebsreinertrages wirklichkeitstreu wiederzugeben, der letzten Endes aus allen vom Betrieb an den Außenverkehr abgegebenen Erträgen und aus allen vom Außenverkehr für den Betrieb bezogenen Aufwänden resultiert; und die für diese Rech-

nung erforderlichen Geldwerte sind aus jenem Bereich zu nehmen, in dem sie wirklich vorkommen, in dem es allein wirkliches Geld und damit sichere Geldwerte gibt: aus dem Außenverkehr des Betriebes.

Die Anwendung dieses Lösungsprinzips in Buchführung und Betriebskalkulation hat das vorstehende Kapitel gezeigt. Sie beruht in den für die Erfolgsrechnung entscheidenden Teilen auf den synthetischen Mengen- und Wertbeziehungen: es wird zwecks Wertermittlung eine rechnerische Zusammensetzung oder Synthese von Außenverkehrsposten einerseits und Erfolgsposten andererseits vorgenommen. Deshalb erscheint mir der Name Synthetisches Bewertungssystem angebracht. Dessen Grundgedanken sind, kurz rekapituliert, folgende:

Das Schwergewicht der landwirtschaftlichen Buchführung liegt in ihrer Erfolgsrechnung, der in Übereinstimmung mit der modernen dynamischen Bilanzlehre und den Erfordernissen der Praxis alle ihre übrigen Teile unterzuordnen und anzupassen sind. Sowohl die Buchhaltung als auch die Betriebskalkulation bedürfen zur vollen Erreichung aller ihrer Zwecke der vollständigen Erfolgsbilanz, das ist des rechnerischen Aufbaues des Gesamtreinertrages des ganzen Betriebes aus allen seinen einzelnen Erträgen und Aufwänden. Was die Buchführung an Bewertungen braucht, sind also alle jene Werte, die sie zu diesem vollständigen Aufbau des Gesamtreinertrages benötigt. Welche Werte das sind, lehrt die empirische Einsicht in den Wirtschaftsablauf der Wirklichkeit, in dem der Betriebsreinertrag tatsächlich entsteht: Was an Gütern in einer Rechnungsperiode im Betrieb erzeugt und wieder verbraucht wird, bleibt nicht in deren Reinertrag, ihn bilden — als seine bleibenden positiven Komponenten — nur diejenigen Erträge, die in den Außenverkehr gelangen und — als seine bleibenden negativen Komponenten — nur diejenigen Aufwände, die aus dem Außenverkehr kommen. Für die geldmäßige Feststellung des Betriebsreinertrages einer bestimmten Periode bleibt also alles, was in ihr im Betrieb erzeugt und wieder verbraucht wird, außer Betracht, es ist nur von denjenigen Erträgen, die in den Außenverkehr gelangten, und von denjenigen Aufwänden, die aus dem Außenverkehr kamen, festzustellen, welche Geldwerte sie dort hatten. Das geschieht durch die Auffindung der Relationen zwischen diesen Erträgen und Aufwänden und den ihnen entsprechenden Einnahmen und Ausgaben des Außenverkehrs auf dem rechnerischen Weg der Synthese oder Zusammensetzung der zusammengehörigen Erfolgs- und Außenverkehrsposten.

Allgemein definiert ist also das synthetische Bewertungssystem jenes grundsätzliche Verfahren der Bewertung, das entsprechend den wirtschaftlichen Vorgängen der Wirklichkeit die Geldwerte der Erträge und Aufwände, die den in Geld ausgedrückten Gesamtreinertrag des Betriebes liefern und zu dessen Berechnung erforderlich sind, aus dem Außenverkehr des Betriebes entnimmt.

Bewertung ist Zuordnung von bestimmten Geldbeträgen zu bestimmten Gütermengen. Diese Geldbeträge können nur in jenem Bereich sicher und wahrheitsgetreu zu finden sein, wo sie wirklich eingenommen und

ausgegeben werden. Geld gibt es als Tauschmittel nur im Verkehr zwischen verschiedenen Wirtschaftssubjekten, der Verkehr des Landwirtschaftsbetriebes mit den anderen Wirtschaftssubjekten liegt in dessen Außenverkehr. Folglich kann es verlässliche und unanzweifelbare Geldwerte nur dort geben — der Außenverkehr muß der Ursprungsbereich aller reellen Geldwerte und jenes Bewertungsverfahrens das beste, einzig wirklichkeitstreu sein, das es versteht, alle erforderlichen Geldwerte aus dem Außenverkehr des Betriebes zu entnehmen. Nicht Konstruktion von kalkulierten Werten, sondern Feststellung und Bericht von vorgefallenen Preisen ist die zweckdienliche und exakte Aufgabe der Bewertung in der landwirtschaftlichen Buchführung.

VII. Feststellung der zeitgemäßen Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb.

1. Bestimmungsstücke.

Es muß zu Ungenauigkeiten und Fehlschlüssen führen, wenn man in der üblichen Art die verschiedenen Gestaltungen der landwirtschaftlichen Buchführung so wie sie sind, als ganze „Buchführungssysteme“, einander wertend gegenüberstellt, weil doch sehr wohl von einer Gestaltung dieses, von einer anderen jenes wesentliche Teilstück tauglich sein kann. Wenn man planmäßig und sicher herausfinden will, welches die brauchbarste Art der landwirtschaftlichen Buchführung ist, muß man vielmehr ihre einzelnen wesentlichen Merkmale, ihre einzelnen systematischen Bestimmungsstücke erfassen (Aufschreibung, Verrechnung, Kalkulation, Aufnahme, Kontierung, Bewertung) und zu erkennen suchen, was von ihnen theoretisch gerechtfertigt und praktisch tauglich ist. Ich habe mich bemüht, diese Untersuchungen in den vorausgegangenen Kapiteln meiner Arbeit unvoreingenommen und gründlich durchzuführen, sie haben für die einzelnen systematischen Merkmale ganz bestimmte Entscheidungen geliefert; danach muß die landwirtschaftliche Buchführung folgendes aufweisen.

Das doppelte Aufschreibungs- und das doppelte Verrechnungssystem: Die Buchführung hat jeden Rechnungsposten doppelt aufzuschreiben, einmal im Soll und einmal im Haben eines Kontos, einzeln oder summarisch, und diese Aufschreibungen so miteinander zu verrechnen, daß der Reinertrag (R) des Betriebes doppelt ermittelt wird, nämlich sowohl aus der Gegenüberstellung des Schlußvermögens (S) und des Anfangsvermögens (G) als auch aus der Gegenüberstellung der Erträge (E) und der Aufwände (A) (Vermögensbilanz: $R = S - G$; Erfolgsbilanz: $R = E - A$). Eine solche Buchführung heißt doppelte Buchführung und ist deshalb notwendig, weil nur sie die Erträge und Aufwände des Betriebes planmäßig festhält, eine Erfolgsbilanz liefert.

Die Einstellung auf das organische oder synthetische Kalkulationssystem: Zufolge der grundsätzlichen Trennung von Buch-

führung und Betriebskalkulation und der Einstellung der letzteren auf den differentialen Gesamtreinertragskalkül hat die Buchführung an Reinertragsberechnung nur die Berechnung des Gesamtreinertrages des ganzen Betriebes vorzunehmen, und zwar auf dem Wege einer Erfolgsbilanz aus den einzelnen Erträgen und Aufwänden.

Das vollständige Aufnahmssystem: Im Stande ihrer organisatorischen Vollendung hat die landwirtschaftliche Buchführung den gesamten Außenverkehr und den gesamten Binnenverkehr des Betriebes in ihre laufende Verrechnung und in ihre Bilanzen aufzunehmen, weil sie nur dann alle Erträge und Aufwände des Betriebes nachzuweisen vermag. Nur ihre organisatorischen Vorstufen, die nicht bleibend sein, sondern der schrittweisen Einführung in der Praxis dienen sollen, weisen gar keine oder eine bloß teilweise Aufnahme des Binnenverkehrs auf.

Das statistische Kontierungssystem: Im Stande der organisatorischen Vollendung soll die landwirtschaftliche Buchführung alle Erfolgsposten des Betriebes einzeln nachweisen, sie muß sie also sondern, und zwar nach Ertrag und Aufwand, nach den Betriebsstellen, bei denen sie auftreten, nach der Art der Mittel, aus denen sie bestehen, und nach der Art der Betriebsvorgänge, in denen sie gemacht werden; die Kontierung der Bestandverrechnung muß jener der Erfolgskontierung entsprechen.

Das synthetische Bewertungssystem: Die exakten Erfordernisse an Geldbewertungen sind durch den Zweck: Berechnung des Gesamtreinertrages aus einer vollständigen Erfolgsbilanz, aus allen einzelnen Erträgen und Aufwänden des Betriebes, bestimmt; die hierzu erforderlichen Geldwerte sind durch ihr Auftreten im Außenverkehr gegeben; darüber hinaus können als praktische Hilfen für abgekürzte kalkulatorische Überschläge noch weitere Geldwerte in die Buchhaltung aufgenommen werden, die für die exakte Buchführung und Betriebskalkulation materiell und formal überflüssig, aber unschädlich sind, weil sie sich auf jeden Fall gegenseitig aufheben, aus der Verrechnung ausfallen müssen.

2. Benennung: Synthetische, organische oder statistische doppelte Buchführung.

Die Vereinigung der im vorigen angeführten wesentlichen Merkmale ergibt eine bestimmte grundsätzliche Gestaltung der landwirtschaftlichen Buchführung, die zufolge entscheidender Abweichungen von anderen Gestaltungen einer eigenen Benennung bedarf. Ich habe hierfür den Namen synthetische — zu deutsch: zusammensetzende — Buchführung gewählt, weil an die Stelle der aufteilenden Analyse von Gütermengen, Güterwerten und Reinerträgen, wie sie die analytische Buchführung vornimmt, die Synthese als Rechnungsweg tritt, die rechnerische, auf Grund der tatsächlichen Wirtschaftsvorgänge vorgenommene Zusammensetzung von Erfolgs- und Außenverkehrsposten; die Synthese äußert sich in der Bewertung, weil sie die Geldwerte liefert, welche den in Geld ausgedrückten Betriebsreinertrag ergeben;

und sie äußert sich in der kalkulatorischen Einstellung der gesamten Erfolgsrechnung, weil sie dazu führt, alles, was im Betrieb an Gütermengen und Geldwerten auftritt, zu dessen Gesamtreinertrag zu vereinigen.

Will man das letztere Moment, also die Berechnung des Gesamtreinertrages des ganzen Betriebes ohne Berechnung der analytischen Sonderreinerträge der einzelnen Betriebszweige, und damit die Beziehung zu der herkömmlich so genannten organischen Betriebsauffassung und Betriebskalkulation betonen, dann kann man die synthetische Buchführung auch als organische doppelte Buchführung bezeichnen.

Gemeinverständlicher und daher besonders für die Praxis geeignet ist der vom statistischen Kontierungssystem und der dadurch gegebenen statistischen Zergliederung der Erfolgsbilanz hergenommene Name statistische doppelte Buchführung. Das hatte mich vor vielen Jahren veranlaßt, der hier dargelegten landwirtschaftlichen Buchführung diese Bezeichnung beizulegen; ich habe diesen Namen noch im Jahre 1925 in dem damaligen, an amtlicher Stelle übergebenen Manuskript des vorliegenden Buches beibehalten und auch veröffentlicht (in dem Aufsatz „Zeitgemäße Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb“, Jb. Land- u. Forstwirtsch. verf. 1926, erschienen in Wien 1927). Diese Bezeichnung und einige zugehörige Grundgedanken meines vorerwähnten Manuskriptes wurden jedoch hernach (1928) ohne meine Einwilligung und ohne die erforderliche Berufung auf meine Arbeit von anderer Seite veröffentlicht (man vergleiche hierzu meine Berichtigungen unter dem Titel „Ein neues Buchführungssystem für den Landwirtschaftsbetrieb“ in der Zeitschrift Fortschr. d. Landwirtsch., Heft 15, 1928, Verlag Julius Springer, und in der Wien. landwirtschaftl. Ztg Nr. 21, 1928). Dieser Vorfall und auch sachliche Gründe (vor allem die Betonung des Gegensatzes zur analytischen Buchführung) veranlaßten mich, seither den Namen synthetische Buchführung in den Vordergrund zu stellen.

Zu erwägen ist, ob und wie man in der Bezeichnung der synthetischen Buchführung jene Unterschiede zum Ausdruck bringen soll, die innerhalb dieser Buchführung durch die fallweise Verschiedenheit des Aufnahmssystems gegeben sind. Aus allen früheren Darlegungen geht hervor, daß die synthetische Buchführung stets auf die Erstellung einer möglichst zergliederten Erfolgsbilanz ausgeht und daß diese Zergliederung um so vollständiger ausfällt, je mehr vom Binnenverkehr in die Bilanzbuchhaltung aufgenommen wird. Die synthetische Außenverkehrsbuchführung gibt in vielen Positionen ihrer Erfolgsbilanz bloße Erfolgsreste (Ertrags- und Aufwandreste), durch mittlere Aufnahmsysteme werden diese Erfolgsreste zum Teil aufgelöst, restlos geschieht ihre Auflösung in alle einzelnen Erträge und Aufwände bei Anwendung des vollständigen Aufnahmssystems, das den gesamten Binnenverkehr in die Bilanz einbezieht. Die geringere oder größere Einbeziehung des Binnenverkehrs in die Bilanz bedeutet also für die synthetische Buchführung nicht verschiedene „Buchführungssysteme“; die Mehrzahl der systematischen Bestimmungsstücke (Aufschreibungs-, Verrechnungs-, Kalkulations- und Bewertungssystem) wird dadurch nicht berührt,

daß je nach den praktischen buchhalterischen Möglichkeiten der Betriebe einmal ein unvollständigeres und ein andermal ein vollständigeres Aufnahmssystem angewendet wird. Es wäre, obzwar an dieser rein terminologischen Frage nichts gelegen ist, übertrieben und überflüssig, da verschiedene „Buchführungssysteme“ innerhalb der synthetischen Buchführung zu unterscheiden, vielmehr hat mich die Praxis gelehrt, die Anwendungen verschiedener Aufnahmssysteme nur als Organisationsstufen der synthetischen Buchführung anzusehen. Es ist nämlich in der Praxis nicht nur möglich, sondern sogar sehr häufig und ratsam, in einem Betrieb zuerst eine solche niedrigere Organisationsstufe einzuführen und durch jahresweisen Zubau von Buchungsstoff, einzelnen Konten und Buchungen zu immer höheren Stufen vorzudringen. In einem Betrieb, in dem die Unterlagen und auch das übrige sehr im argen liegt, wird man sich also im ersten Jahr vielleicht mit einer bloßen Außenverkehrsbuchführung bescheiden müssen, in der Folgezeit zu einer mittleren Stufe greifen und schließlich durch immer fortschreitende Einbeziehung des Binnenverkehrs doch zur gänzlichen Vollständigkeit gelangen, die im ersten Anlauf unmöglich wäre. Es ist ein Beweis der Systemeinheit der synthetischen Buchführung, daß für sie ein neues Mehr an Buchungsstoff nicht eine systematische Verlegenheit, eine unter Umständen gar nicht durchführbare Grenzüberschreitung oder einen völligen Systemwechsel mit allen seinen inneren und äußeren Nachteilen bedeutet, sondern eine willkommene und unkomplizierte Handhabe zu fortschreitender Vervollkommnung. Ein weiterer Beweis für diese systematische Kontinuität liegt in der im VIII. Kapitel zur Darstellung gelangenden Tatsache, daß auch der Kontenplan der synthetischen Buchführung bei Vervollständigung des Aufnahmssystems keine grundsätzliche Änderung erfährt, sondern nur, unter Beibehaltung der bisherigen Konten, für den neu dazugekommenen Buchungsstoff die erforderlichen weiteren Konten angefügt werden. Im übrigen kommt es, wie gesagt, auf diese rein theoretische Frage der Bezeichnung nicht an; wer durchaus „Buchführungssysteme“ haben will, kann an der synthetischen Buchführung mehrere solche unterscheiden: die synthetische Außenverkehrsbuchführung, synthetische Buchführungen mittleren Aufnahmssystems mit teilweiser, verschieden weit reichender Aufnahme des Binnenverkehrs und schließlich die vollständige synthetische Buchführung, die den gesamten Binnenverkehr bilanzmäßig verrechnet. Ich gebe der Bezeichnung „Organisationsstufen“ den Vorzug, weil meines Erachtens durch die Bezeichnung „Buchführungssysteme“ Dinge voneinander geschieden würden, die, wie vorhin gezeigt, in der Praxis in stetem Fluß und Übergang sind und auch sein sollen, wo nicht Trägheit, sondern Streben nach Vervollkommnung herrscht.

3. Systematische Eingliederung.

Da der Theoretiker von Fach vermutlich eine Eingliederung der hier dargelegten Buchführung in die heute vorliegende akademische

Systematik der landwirtschaftlichen Buchführung vermissen würde, nehme ich nachstehend eine solche vor, jedoch in aller Kürze, weil sie den Zweck der theoretischen Übersicht auch so erfüllt und ausreicht, gewisse mit jener Klassifikation zusammenhängende Unrichtigkeiten zurückzuweisen, die ich seit der im vorigen Abschnitt erwähnten Publikation trotz meinen Berichtigungen an verschiedenen Stellen vorfand.

Entsprechend der heutigen allgemeinen Buchführungs- und Bilanztheorie hat man ebenso wie bei allen übrigen Betriebswirtschaften auch beim Landwirtschaftsbetrieb alle Buchführungen zunächst in einfache und doppelte zu scheiden.

Einfache Buchführungen sind jene, die den Reinertrag des Betriebes (R) nur aus der Gegenüberstellung des Schlußvermögens (S) und des Anfangsvermögens (G) berechnen ($R = S - G$); gelegentliche Erweiterungen dieser Formel in der Schlußrechnung der einfachen Buchführung sind entweder nur Umformungen oder teilweise nachträgliche Übergänge zum doppelten Verrechnungssystem.

Doppelte Buchführungen sind solche, die in geschlossener Bilanzverrechnung den Reinertrag des Betriebes außerdem noch durch die Gegenüberstellung der Roherträge (E) und Aufwände des Betriebes (A) nachweisen (Erfolgsbilanz $R = E - A$). Die doppelten Buchführungen können in ihre Bilanz einen verschieden weit reichenden Buchungsstoff aufnehmen, und zwar:

a) Nur den Außenverkehr des Betriebes. Die dabei gewonnene Erfolgsbilanz kann eine echte, durchwegs aus wirklichen Erfolgsposten gebildete sein (synthetische Außenverkehrsbuchführung als organisatorische Vorstufe der vollständigen), sie kann aber zum Teil auch unechte Erfolgsposten (bloße Einnahmen und Ausgaben) enthalten.

b) Den Außenverkehr und mehr oder weniger ausgedehnte Teile des Binnenverkehrs. Diese Mittelformen sind, obzwar sie in der Praxis in verschiedenen, wenn auch nicht ganz gelungenen Ausführungen seit langem vorkommen, von der heutigen akademischen Systematik teils ganz übersehen, teils nicht genügend beachtet worden. Die synthetische Buchführung weist diesen stofflichen Umfang als organisatorische Mittelstufe vor Erreichung der inhaltlichen Vollständigkeit im einzelnen Organisationsfall auf.

c) Den Außenverkehr und den gesamten Binnenverkehr. Hierbei ist je nach der kalkulatorischen Einstellung, dem Kontierungs- und dem Bewertungssystem weiter zu unterscheiden:

1. Die analytische Buchführung. Diese ist auf das analytische Kalkulations-, Bewertungs- und Kontierungssystem eingestellt, sie sucht mit Hilfe von kalkulativen Binnenwerten den Sonderreinertrag der einzelnen Betriebszweige zu errechnen.

2. Die in der vorliegenden Schrift entwickelte synthetische, organische oder statistische doppelte Buchführung. Diese dient der organischen Kalkulation und wendet das synthetische Bewertungs- und das statistische Kontierungssystem an, sie errechnet den Gesamtreinertrag des Betriebes aus allen seinen einzelnen Erträgen und Aufwänden, ohne hierbei anderer Bewertungen zu bedürfen als

die einfache Buchführung und die doppelte Buchführung des Außenverkehrs.

Somit ist die synthetische Buchführung in ihrer Stellung zu den vorliegenden Gestaltungen der landwirtschaftlichen Buchführung am einfachsten dadurch zu kennzeichnen, daß sie bei organisatorischer Vollendung an die Stelle der analytischen Buchführung treten will. Und diese Reform ist zeitgemäß, weil sich die in der synthetischen Buchführung vorzunehmende ökonomische Zweckrechnung des organischen Wirtschaftsganzen unter tunlichster Freihaltung von Hypothesen auf die gesamte wissenschaftliche Einstellung unserer Zeit, die allgemeine Wirtschaftstheorie der Gegenwart, die moderne landwirtschaftliche Betriebslehre und die neuesten Ergebnisse der Buchführungs- und Kalkulationslehre auf anderen Gebieten der Betriebswirtschaft stützt.

Noch ein kurzes Wort zur Systematik unseres Faches. So nützlich und notwendig mir eine findende, positiv zweckhafte, im einzelnen untersuchende Systematik erscheint, wie ich sie in den bisherigen Kapiteln meiner Arbeit entwickelte, so wenig ist in der Praxis mit der herkömmlichen Übersichtssystematik anzufangen. Sie sagt dem Praktiker einerseits zu wenig und andererseits zu viel: sie kann dem Landwirt oder seinem Rechnungsführer nicht rasch genug alle ihn lebhaftest interessierenden Details seiner künftigen Buchhaltung zeigen, andererseits ist es für ihn gleichgültig oder gar verwirrend, zu erfahren, daß der eine Systemtheoretiker „einfach“ nennt, was bei dem anderen „doppelt“ ist, daß „erweitert“ und „zusammenfassend“ eigentlich dasselbe ist, daß es „Analyse“ und „Synthese“ gibt und dergleichen mehr; schließlich wird er doch nur eine Art von Buchhaltung führen und um bei der Entscheidung darüber, wie diese Buchhaltung sein soll, begründet und vernünftig mitreden zu können, muß ihm der Organisator sozusagen eine vollständig assortierte praktische, rein sachlich gehaltene Musterkollektion vorlegen können, aus der ohne theoretische Begriffsfassungen und Terminologien zu ersehen ist, was jeweils an verschiedenen Möglichkeiten hinsichtlich Datenanlieferung und Buchungsarbeit in Erwägung zu ziehen ist und was bei diesen verschiedenen Möglichkeiten an Ergebnissen herauskommt; diese Systematik, die dem Landwirt seine künftige Buchführung rasch und klar bis in ihre Einzelheiten im voraus zu zeigen vermag, muß also eine ganz andere sein, eine praktische Organisationssystematik. Mit ihr werden wir uns im folgenden Kapitel zu beschäftigen haben, das zeigen soll, wie in jedem Einzelfall der Praxis die für ihn richtige Buchführung einfach, sicher und zutreffend ins Werk zu setzen ist.

VIII. Kontenplan und Buchungsführung.

1. Bedeutung und Anwendung des Einheitskontenplanes.

Die Systematik, deren sich die praktische Organisation der landwirtschaftlichen Buchführung zu bedienen hat, soll, wie im vorigen angedeutet, einerseits gemeinverständlich, also geistig einfach, andererseits

aber so vielfältig sein, daß sie dem Landwirt seine künftige Buchhaltung in ihren verschiedenen Möglichkeiten bis ins Detail im voraus zeigen kann. Auch der Organisator selbst hat eine solche fallweise Einsicht anzustreben, ehe er eine Buchführung ins Werk setzt — nur ein Stümper hat stets schon „sein System“ fertig bei der Hand, das „so gut ist, daß daran auch in den Einzelheiten nichts mehr anders gemacht werden kann“ und das „auf alle Verhältnisse paßt“; der tüchtige und gewissenhafte Organisator hingegen wird nicht einen Leisten für jeden Schuh, sondern er wird nur systematische, theoretisch gerechtfertigte und praktisch erprobte Grundlinien haben, deren Anwendung er der Lage des Falles anpassen wird. Gerade in der Anpassungsmöglichkeit der systematischen Grundlinien, die ich unter dem Namen der synthetischen Buchführung zusammengefaßt habe, an die verschiedenen Voraussetzungen der konkreten Fälle ohne Preisgabe des Wesentlichen erblicke ich, gestützt auf meine Erfahrungen in der Praxis, einen erheblichen Vorzug. Bei den vor Einrichtung einer Buchhaltung anzustellenden Erhebungen und Erwägungen ist also mit der Nennung oder allgemeinen Beschreibung von bestimmten Systemen oder Methoden nichts getan, da kann man nicht deduktiv mit einem Oktroy, sondern muß induktiv vorgehen, Stück für Stück dessen vornehmen, was es im Betrieb gibt, bei jedem Stück und jedem Schritt überlegen, wie die beste Erledigung in der Buchhaltung wäre und welche Erledigung unter den gegebenen Verhältnissen möglich ist. Diese Auffassung führt dazu, daß sich der Organisator, schon aus Gründen der Zeitersparnis und um im gegebenen Einzelfall nichts zu vergessen, ein für allemal eine Übersicht über alles zusammenstellt, was es in einem landwirtschaftlichen Betrieb an Buchungsgegenständen geben kann, sich also ein Vademekum als Organisationsgrundlage anfertigt. Das nimmt dann von selbst die Gestalt eines Grundkontenplanes an und sieht so aus.

Im Betrieb gibt es Güter und Vorgänge, die sich an diese Güter knüpfen. Jenes Vademekum muß also zunächst eine Aufzählung der im Betrieb vorhandenen Güter enthalten; stellt man dabei das Geld in jeder Form, weil es als Verrechnungsgegenstand schon seiner Natur nach überall im Vordergrund steht, voraus und reiht die übrigen Güter, die im Landwirtschaftsbetrieb vorkommen können, in einer sachgemäßen Folge an, die eine rasche Übersicht ermöglicht, so wird diese Aufzählung unter der Hand identisch mit den Kontentiteln der Außenverkehrskonten und den Konten der Wirtschaftsbestände. Dann kommen die Betriebsvorgänge daran. Alles, was sich zwischen Geld und Wirtschaftsbeständen abspielt, ist bereits im vorigen zur Evidenz gebracht. Somit bleiben noch die Produktionsvorgänge des Betriebes, seine Produktionsaufwände und seine Rohertragsgewinnungen — das sind die Erfolgskonten jenes Kontenplanes. Bis in die letzten Varianten aller möglichen Fälle kann und muß natürlich dieses Vademekum nicht vollständig sein, es genügt, wenn darin z. B. pro memoria der Erbsen- oder der Hülsenfrüchtbau überhaupt steht, dann wird man sicher bei der Organisation der Buchführung den Ackerbohnenbau, der in einem Betrieb gerade vorkommt, nicht vergessen. Wenn der Organisator

ein solches systematisches Vademekum in Gestalt eines Grundkontenplanes zur Hand hat, wird er in dessen Anordnung, die von den unerläßlichen und wichtigsten Gegenständen ansteigt, vorgehen, Stück für Stück auf seine im konkreten Fall erforderliche und mögliche Erledigung prüfen und dann zu dem „System“ kommen, das für den betreffenden Betrieb wirklich und genau paßt, das aber vorher nicht bekannt sein kann, weil es solcher individueller Systeme eben eine Legion gibt. Die Phasen dieser Prüfung und Festsetzung wären etwa, um zunächst alle überhaupt möglichen Etappen anzudeuten, auch wenn manche davon für uns nicht in Betracht kommen, folgende.

Jedenfalls braucht der betreffende Betrieb, dessen Buchhaltung organisiert werden soll, eine jährliche Vermögensaufnahme; die ist im Kontenplan als Bilanzkonto in Evidenz. Er braucht ferner für seine Schlußrechnung die Verrechnung mit dem Besitzer — das Privatkonto. Ist mehr in dem betreffenden Betrieb nicht durchzusetzen, dann bleibt es eben bei dieser einfachen Jahresschlußrechnung. Ich will natürlich nicht sagen, daß das gut oder ausreichend ist, sondern nur, daß es besser ist als nichts und daß in dem Kontenplan als organisatorischem Vademekum auch das enthalten ist; den gleichen Sinn und Vorbehalt haben die nächsten Feststellungen.

Wird weiter das Kassakonto des Kontenplanes laufend geführt, so ist das nichts als ein Kassabuch, die Kontokorrentkonten sind das Abrechnungsbuch. Bei Erfüllung dieser Teile des Kontenplanes hat man schon eine einfache Buchführung.

Sollen neben dieser Geld- und Schlußrechnung auch Aufzeichnungen über die Naturalbewegung stattfinden, so ist das Gerüst dazu in den Bestandskonten des Kontenplanes vorgezeichnet; deren Mengenvorcolonnen sind ja nichts als Naturalregister oder Mengenskontren, die auf einzelne Aufschreibungsorte, die Bestandskonten, verteilt sind. Damit hat man schon eine einfache Buchführung mit einer, je nach den Möglichkeiten des Falles, mehr oder weniger vollständigen Aufzeichnung des Naturalverkehrs.

Will man hierzu auch eine Wirtschaftsstatistik anfertigen, so ist das wieder nichts anderes als die Ausfüllung weiterer Konten des Kontenplanes, die sich, je nach der Vollständigkeit dieser Statistik, von den Gegenkonten des Kassakontos, die die Verteilung der Geldeinnahmen und Geldausgaben des Kassabuches liefern, bis zu den Verteilungskonten der Sachgüter und der Arbeit in der Erfolgsabteilung des Kontenplanes erstreckt.

Eine solche inhaltliche Erstreckung erfordert bereits ein mehrfaches Aufschreiben der einzelnen Posten, nämlich in der Geldbuchhaltung, im Naturalregister, in den für die Statistik anzufertigenden Auszügen, in der zusammengezogenen Hauptstatistik und dergleichen. Will man jene Dinge von vornherein laufend, rechnungssicher und übersichtlich geordnet haben und sie außerdem nicht öfter niederschreiben als wirklich notwendig ist, so heißt das nichts anderes als daß man zum doppelten Aufschreibungssystem übergehen muß, das dann das doppelte Verrechnungssystem mit sich bringt: die Wirtschaftsstatistik der Erfolge wird

zur statistischen Erfolgsbilanz. Man sieht, von einem gewissen Verrechnungsumfang an drängt sich die doppelte Buchhaltung förmlich von selbst auf — allerdings nicht irgend eine doppelte Buchhaltung, sondern jene, die für den Zweck tauglich zugerichtet ist.

Kommt also bereits eine doppelte Buchführung in Betracht, dann ist das Minimum, das hier eine Bilanz ermöglicht, die stoffliche Einbeziehung des Außenverkehrs: man kommt dadurch zur Außenverkehrsbuchführung, die, je nach der Behandlung der Bestandskonten und ihres Austrages und damit der Erfolgsbilanz, als konsequente synthetische Außenverkehrsbuchführung oder anders ausfällt.

Ist noch mehr an Unterlagen und Durchführungsmöglichkeiten da, dann wächst die doppelte Buchführung in Mittelstufen der inhaltlichen Aufnahme hinein und schließlich in die ganz vollständige, in die Einbeziehung des gesamten Binnenverkehrs. Dabei kann man die Bewertungen verschieden handhaben; man kann sich auf das Referat der reellen Geldwerte, im wesentlichen der vorgefallenen Preise, beschränken, man kann darüber hinaus gewisse fiktive Werte einführen, man kann aber auch Produktionskosten und dergleichen berechnen und die Erfolgskonten der einzelnen Betriebsstellen oder Betriebszweige zu deren „Reinertrag“ aufrechnen, womit man bei der analytischen Buchführung angelangt wäre. Und zwar an der Hand desselben organisatorischen Vademekums, des nämlichen Grundkontenplanes, der unter Umständen auch zur einfachen Buchhaltung führt.

Die Darlegung dieser Möglichkeiten darf nicht mißverstanden werden, ich halte in Konsequenz aller meiner Ausführungen selbstverständlich weder die einfache noch die analytische Buchführung für angebracht. Es kam mir nur darauf an, in einem möglichst weit ausgesteckten, alle Lager umfassenden Rahmen zu zeigen, daß grundsätzlich die Möglichkeit zu einer Reform der praktischen Systematik der landwirtschaftlichen Buchführung vorhanden ist, die mindestens bis zu einem für alle Verhältnisse der Praxis und für alle „Systeme“ als Grundlage geeigneten Einheitskontenplan reicht. Damit sind wir allerdings noch nicht soweit wie manche andere Betriebsarten, noch nicht bei einer Einheitsbuchführung, es ist aber ernstlich zu bedenken, ob man nicht bei einigem guten Willen und bei einiger Unvoreingenommenheit auch soweit kommen könnte.

Die praktische Bedeutung dieser Angelegenheit liegt auf der Hand. Der Organisator darf nicht ein starres System — „sein System“ — mitbringen, das durch die Verhältnisse, mit denen er es bisher vornehmlich zu tun hatte und auch durch das eigene Sachverständnis und die eigene Arbeitsmöglichkeit bestimmt, also sicherlich nicht immer objektiv und rein sachlich, sondern zum Teil auch persönlich eingestellt ist; er darf nicht den Betrieb in dieses fertige System hineinpressen, sondern er muß umgekehrt vom Betrieb ausgehen — den er in Gestalt seiner Güter und Vorgänge mit Hilfe des Einheitskontenplanes rasch und sicher erfaßt — und zusehen, was unter strenger Wahrung allgemeiner systematischer Grundlinien mit allen einzelnen Teilen des Betriebes in jedem Fall zu machen ist. Dann organisiert er eine Buch-

führung systematisch, dann leistet er, wenn er seine Sache versteht, in jedem Fall nicht weniger und versucht nicht mehr als unter den gegebenen Verhältnissen geleistet werden kann.

Schaltet man aus einer solchen Organisationssystematik das aus, was heute überholt ist, die einfache Buchführung, und das, was ein Irrweg war, die analytische Buchführung, und legt sich daneben auch die äußere Form der Buchführung, ihre Buchungstechnik, mit dem Streben nach größter Einfachheit, Klarheit, Billigkeit und Arbeitersparnis zurecht, dann wird man an die einzelne Buchhaltungsorganisation wohl anders herantreten können als es heute vielfach geschieht.

Der Einheitskontenplan selbst ist also nicht zum unmittelbaren Gebrauch in der Buchhaltung des einzelnen Betriebes bestimmt, sondern bloß dazu, daß man mit seiner Hilfe für die einzelne Buchhaltung bei deren Einrichtung ihren speziellen Kontenplan rasch und genau zusammenstellen kann. Er ist nur ein Musterkontenplan, dessen absolute Vollständigkeit für alle Einzelheiten aller möglichen Fälle natürlich weder erreichbar noch auch notwendig ist; er soll aber wenigstens so weit vollständig sein, daß er durch typische Konten jeweils alles in Erinnerung bringt, was es an Gütern und Vorgängen in dem bestimmten zu organisierenden Betrieb gibt, was also für dessen speziellen Kontenplan in Betracht zu ziehen ist; und er muß seiner ganzen Anlage und Einteilung nach so beschaffen sein, daß er, wie immer im einzelnen Organisationsfall die Umstände liegen, welche den Buchungsstoff und die Art seiner bücherlichen Erledigung bestimmen, als einheitliche Vorlage dienen kann, und zwar unter Wahrung derjenigen systematischen Grundsätze, die ich in den früheren Teilen meiner Arbeit unter dem Namen synthetische, organische oder statistische doppelte Buchführung zusammengefaßt habe. In diesem Sinn einer einheitlichen Vorlage für die je nach den Verhältnissen der betreffenden Fälle verschieden zu gestaltenden Buchführungen der einzelnen Betriebe habe ich den im folgenden anzugebenden Grundkontenplan als Einheitskontenplan bezeichnet.

Seine praktische Anwendung geht folgendermaßen vor sich. Nach einer für den Fachmann sehr rasch zu bewerkstellenden allgemeinen Information über den betreffenden Betrieb (Betriebsgröße, Art, Umfang und Intensität der einzelnen Betriebszweige und dergleichen mehr) wird der Organisator zusammen mit dem Landwirt, bzw. dem Betriebsleiter und dem Rechnungsführer, den Einheitskontenplan Konto für Konto durchgehen und bei dem Verrechnungsgegenstand jedes einzelnen Kontos feststellen, ob er in dem betreffenden Betrieb vorkommt und ob etwa andere gleichartige Verrechnungsgegenstände vorhanden sind, die der Einheitskontenplan nicht ausdrücklich anführt. An diese Feststellung des Vorhandenseins des einzelnen Verrechnungsgegenstandes hat sich die Vergewisserung darüber anzuschließen, ob und wie dessen Erfassung aus dem Betrieb möglich ist, also ob und in welcher Weise die betreffenden Daten für die künftige Buchführung angeliefert werden können; einen wichtigen Behelf bildet hierbei natürlich die Einsicht in die bisherige Buchführung und alle sonstigen Betriebsaufzeichnungen.

Der Zusammenhalt dieser Erhebungen liefert dann für jeden einzelnen Verrechnungsgegenstand, für alle einzelnen Güter und Wirtschaftsvorgänge des Betriebes, die Entscheidung über seine Erledigung in der Buchhaltung, also die Festsetzung, welche einzelnen Konten zu führen sein werden und was und wie auf diesen Konten zu buchen sein wird. So entsteht aus dem als Vorlage dienenden allgemeinen Einheitskontenplan der für den betreffenden Betrieb passende, auf seine Verrechnungsgegenstände und seine buchhalterischen Möglichkeiten zugeschnittene spezielle Kontenplan der künftigen Buchführung, der unbedingt schriftlich niederzulegen ist. Wenn diesem Kontenplan, der als solcher ja nur aus der übersichtlich gegliederten Aufzählung der einzelnen zu führenden Konten besteht, auch noch Bemerkungen über die Art der Buchungsführung auf den Konten, die Erledigung besonderer Verrechnungsgegenstände (Bewertungsfragen, Abschreibungen und dergleichen), technische Einzelheiten der Buchführung und anderes schriftlich angefügt werden, so erweitert sich der Kontenplan zu einem regelrechten Organisationsplan der künftigen Buchführung. Alle diese Erhebungen und Festsetzungen sind für einen geübten Sachverständigen mit Hilfe des Einheitskontenplanes erfahrungsgemäß auch auf einem größeren Betrieb in wenigen Stunden zu bewerkstelligen. Dabei kann aber, wie ich nochmals hervorheben möchte, auch der tüchtigste Buchhaltungsorganisator — selbst wenn er, wie durchaus zu wünschen ist, theoretisch und praktisch ausgebildeter Landwirt von Fach ist — der Mitwirkung des Landwirtes, bzw. des Betriebsleiters und des Rechnungsführers, nicht entraten; jeder Betrieb hat seine Eigenheiten und das schönste „System“ kann zuschanden werden, wenn man sie nicht erfährt und entsprechend berücksichtigt. Außerdem wird gleich bei dieser Gelegenheit dem Rechnungsführer Konto für Konto der künftigen Buchhaltung in seiner Bedeutung, seinem Buchungsinhalt und seiner Buchungsführung (Eröffnung, laufende Führung, Abschluß) klargelegt; alle Beteiligten haben Gelegenheit, ihre etwaigen Einwände oder Anregungen vorzubringen und stehen dadurch der Buchhaltung schon von vornherein ganz anders gegenüber.

Wo für die Organisation der Buchführung ein fachkundiger Buchhaltungsorganisator nicht herangezogen wird, sondern der Landwirt selbst oder ein Beamter des Betriebes die Organisation der Buchhaltung vornimmt, wird er in derselben Art vorgehen wie ein von außen bestellter Organisator.

2. Übersicht über den Einheitskontenplan; Anführung seiner einzelnen Konten.

Der Einheitskontenplan umfaßt entsprechend dem vielfältigen Buchungsstoff der Landwirtschaftsbetriebe eine ziemlich große Anzahl von Konten, weshalb er zur Erhöhung der Übersicht in Abteilungen, Unterabteilungen und Gruppen gegliedert ist, deren jede die sachlich und rechnungsmäßig zusammengehörigen Konten umfaßt; eine solche Gliederung ist auch bei den speziellen Kontenplänen für die einzelnen Betriebe einzuhalten, die sich aus der Anwendung des Einheitskonten-

planes ergeben (vgl. Abschn. 9), obzwar diese speziellen Kontenpläne natürlich meist viel weniger Konten enthalten. Der Einheitskontenplan, als tunlichst vollständige Vorlage für alle Fälle, muß natürlich auf das vollständige Aufnahmssystem zugerichtet sein, die Einbeziehung des gesamten Binnenverkehrs in die Bilanzverrechnung vorsehen. Was bei Anwendung eines weniger vollständigen Aufnahmssystems (bloße Außenverkehrsbuchführung oder nur teilweise Einbeziehung des Binnenverkehrs) vom Einheitskontenplan wegfällt, werde ich in den späteren Abschnitten dieses Kapitels auseinandersetzen, wo das grundsätzliche Gefüge des Einheitskontenplanes, seine einzelnen Abteilungen, die typischen Konten und die Buchungsführungen dargelegt werden. Im vorliegenden Abschnitt gebe ich zunächst zur Übersicht eine bloße Aufzählung der Abteilungen und Unterabteilungen des Einheitskontenplanes (S. 166) und anschließend daran diesen selbst mit allen Einzelheiten wieder (S. 167ff.), wie sie erfahrungsgemäß zum Gebrauch in der Praxis ausreichen. Vorher sind zur Erleichterung des Verständnisses noch einige Bemerkungen über seine äußere Aufmachung vorzuschicken.

Der genaue Name eines jeden Kontos, der seine Einteilung, seinen Inhalt und seinen bilanzmäßigen Charakter angibt, ist auf dem betreffenden Kontenblatt oder der Buchseite, worauf das Konto geführt wird, als Titel vollständig zu verzeichnen, z. B.: Bestand Gerste I. Klasse, oder: Dampfpflug, Kohlenverbrauch, oder: Milchviehhaltung, Milchertrag (dagegen ist die übliche tausendfache Wiederholung des selbstverständlichen Wortes „Konto“ tunlichst zu unterlassen). Zur Abkürzung der den einzelnen Buchungen beizufügenden Kontenanrufe (Angabe des Gegenkontos) empfiehlt es sich jedoch, jedem Konto außer seinem Namen auch ein rascher zu schreibendes Kontensymbol oder Kontenzeichen zu verleihen, das am besten aus einem Buchstaben und, soweit erforderlich, aus einer ein- oder mehrstelligen Zahl besteht, z. B. für das eine Konto: *B* 431, für ein anderes: *A* 211, für ein drittes: *E* 417 usw.

Ich pflege als Symbol für die Wirtschaftsbestandkonten den Buchstaben *B* (= Bestand), für die Ertragskonten *E* (= Ertrag, Rohertrag) und für die Aufwandskonten *A* (= Aufwand, Verbrauch, Kosten) zu wählen, um schon dadurch den bilanzmäßigen Charakter eines jeden dieser Konten festzulegen, der für seine Eröffnung, seine laufenden Buchungen und seinen Abschluß maßgebend ist; diese Bezeichnungsart bedeutet nicht nur für den Anfänger, sondern für jeden, der mit der Buchhaltung zu tun hat, erfahrungsgemäß eine gute Hilfe zur raschen Orientierung über die Bedeutung eines jeden Kontos.

Die neben den Buchstaben in den Kontensymbolen enthaltenen Ziffern sollen so gewählt werden, daß sie die Eingliederung des Kontos in das Ganze des Kontenplanes wiedergeben, was ebenfalls zur Übersicht beiträgt. So bezeichnet z. B. (vgl. S. 168) in der Abteilung der Wirtschaftsbestände (*B*) die 4. Unterabteilung die Körner-Bestände, davon die 3. Unterteilung die Gerste und das 1. Konto hiervon die Gerste I. Klasse, also *B*-4-3-1, kürzer geschrieben und ausgesprochen *B* 431, das Bestandskonto der Gerste I. Klasse. Analog bedeutet (vgl. S. 170) in

der Abteilung der Erträge und Aufwände des Betriebes (*E* und *A*): die 2. Unterabteilung die motorische Arbeit, davon die 1. Betriebsstelle den Dampfpflug und hiervon das 1. Konto den Kohlenverbrauch des Dampfpfluges, also *A* 211 das Konto: Dampfpflug, Kohlenverbrauch. Und ebenso die 4. Unterabteilung der Wirtschaftserträge und -aufwände die Nutztviehhaltung, davon die 1. Betriebsstelle die Milchviehhaltung und das mit 7 bezeichnete Einzelkonto derselben den Milchertrag, also *E* 417 das Konto: Milchviehhaltung, Milchertrag¹.

In der Abteilung der Außenverkehrskonten, wo meist nur wenige Konten vorhanden sind, ist eine solche gestaffelte Numerierung überflüssig, die Konten sind da besser mit einfachen Buchstaben zu bezeichnen, die aus den Kontennamen genommen und rasch zu schreiben sind (z. B. *C* = Cassa, *O* = Postscheckamt, *N* = Bank, *W* = Wechsel, *L* = Laufende Rechnung und dergleichen); die Beifügung von Zahlen ist hier in manchen Positionen gar nicht erforderlich und soweit sie notwendig ist, muß sie nicht taylorisiert vorgenommen werden, sondern geschieht besser laufend (so bezeichnet man z. B. die einzelnen Personenkonten der laufenden Rechnung unter Evidenzhaltung in einem besonderen Register einfach mit *L* 1, *L* 2, *L* 3 und so durchlaufend weiter, vgl. S. 167). Diese noch kürzere und etwas andere Symbolgebung der Außenverkehrskonten erspart wieder Schreibarbeit bei den Kontenanrufen und bringt zugleich schon äußerlich die durch meine früheren Darlegungen begründete Scheidung zwischen den Konten des Außenverkehrs und den durchwegs mit *B*, *E* und *A* bezeichneten Konten der Wirtschaftsbestände, Erträge und Aufwände zum Ausdruck.

Gemäß den vorstehenden Ausführungen sind also die im Kontenplan angeschriebenen Titel zum Teil bloße Einteilungstitel, die lediglich der Übersicht dienen, nur die jeweils letzten Unterteilungen stellen die Titel von Konten vor, für die in der Buchhaltung ein Blatt unter Vorsetzung des ausführlichen Kontennamens zu errichten ist. Um auch für das im Lesen von Kontenplänen weniger geübte Auge in dieser Beziehung voll-

¹ Das Prinzip dieser Nummergebung stammt von dem bekannten Industrieorganisator Frederic Taylor und ist bei Durchsicht des folgenden Kontenplanes ohne weiteres verständlich: es wird jede Oberabteilung durch Beifügung einer weiteren Stelle (1—9) je nach Bedarf in höchstens neun Unterabteilungen geteilt (fügt man die Zahlen 0—9 an, in zehn) und alle weiteren Unterteilungen werden durch neuerliche Anfügung einer weiteren Stelle bezeichnet; die Oberabteilung 1 wird also aufgespalten in die Unterabteilungen 11, 12, 13 usw. bis 19, die Unterabteilung 11 nach Bedarf in 111, 112, 113 usw., 12 in 121, 122 usw. Der praktische Vorzug dieser Einteilung gegenüber der Anführung der Konten nach laufend geschlossenen Nummern ist außer der größeren Übersichtlichkeit der, daß man, wenn nachträglich durch Hinzutreten neuen Buchungsstoffes das Erfordernis von Einschaltungen oder Unterteilungen auftritt, ohne Durchbrechung der Zahlenordnung jeden vorhandenen Einteilungstitel nach Belieben in Untertitel aufspalten kann und die einzufügenden Konten im Nummersystem und im Kontenplan an der richtigen Stelle stehen. Eine Lebensfrage für die Buchhaltung ist natürlich die Anwendung der taylorisierten Kontennumerierung beileibe nicht, man kann die Konten auch anders oder evtl. gar nicht numerieren, sie ist aber praktisch bestens bewährt und empfehlenswert und verursacht auch für den damit nicht vertrauten Anfänger keinerlei Schwierigkeiten, da ja die Nummern bei der Organisation für jedes Konto im Kontenplan ein für allemal festgelegt werden und nicht mehr wechseln.

kommene Deutlichkeit zu schaffen, habe ich die Buchstaben (*B, E, A* usw.) nur denjenigen Titeln vorgesetzt, für welche tatsächlich Konten in der Buchhaltung zu errichten sind; was also im Kontenplan mit einem Buchstaben-Vorzeichen versehen ist, ist ein Konto, alles übrige sind bloß Einteilungen zur Erhöhung der Übersicht.

Hat die dem Kontenplan entsprechende Kontensammlung der Buchhaltung die äußere Form einer in einem Kontenkasten untergebrachten Kontei, so sind diese bloß zur Übersicht angeführten Einteilungen (Abteilungen, Unterabteilungen, Gruppen) durch entsprechend aufgestellte und beschriebene Reiter oder Fahnen markiert, so daß beim Buchen jedes Konto in der Kontei mühelos und rasch ohne Zuhilfenahme eines Registers aufgefunden werden kann. Außer durch die übersichtliche Einreihung wird die klaglose Führung der jeweils erforderlichen Anzahl von Konten durch die Anwendung einer entsprechenden Buchungstechnik ermöglicht, worauf ich im IX. Kapitel zu sprechen komme.

Übersicht

über die Abteilungen und Unterabteilungen des Einheitskontenplanes für Landwirtschaftsbetriebe.

(Vgl. hierzu Abb. 6 auf S. 176.)

Außenverkehr

(Buchstaben-Vorzeichen der Konten bei jeder Unterabteilung laut der nachstehenden Angabe verschieden.)

Kassen (C)	Sonstige Darlehen (D)
Postscheckkonten (O)	Laufende Rechnung (Kontokorrentkonten) (L)
Bankkonten (N)	Privatkonten (P)
Wechsel und Wertpapiere (W)	Bilanzkonto (Z)
Hypothekarschulden (H)	

Wirtschaftsbestände

(Buchstaben-Vorzeichen der Konten dieser Abteilung: B = Bestandkonto.)

1. Grundkapital	6. Rauhfutter und Streu
2. Totes Inventar	7. Sonstige Futtermittel
3. Lebendes Inventar	8. Düngemittel
4. Körner	9. Verschiedene Wirtschaftsbestände
5. Hackfrüchte u. Feldgemüse	

Aufwände und Erträge

(Buchstaben-Vorzeichen der Konten dieser Abteilung entweder A = Aufwandskonto oder E = Ertragskonto.)

1. Handarbeit	6. Sonstige Urproduktionszweige
2. Motorische Arbeit	7. Gewerbliche Nebenbetriebe
3. Gespansarbeit	8. Erlösdifferenzen
4. Nutzviehhaltung	9. Allgemeine Betriebsaufwände
5. Ackerbau	

Generalkosten

für Betriebsüberlassung und Finanzierung.

(Buchstaben-Vorzeichen der einzelnen Konten: G = Generalkosten.)

1. Pachtzinse	3. Sonstige Darlehenszinsen
2. Hypothekenzinsen	4. Weitere Generalkosten

Jahresabrechnung

(Buchstaben-Vorzeichen der Konten: J = Jahresabrechnung.)

1. Statistische Erfolgsbilanz	3. Kapitalkonten
2. Gewinn- und Verlustkonto	

Einheitskontenplan für Landwirtschaftsbetriebe
als Vorlage bei der Organisation landwirtschaftlicher Buchführungen.

(Die mit Buchstaben-Vorzeichen versehenen Titel geben die in der Buchhaltung zu errichtenden Konten an, alle übrigen Titel sind bloße Einteilungen.)

Außenverkehr

Kassen	12 Entnahmen des Besitzers N. N. (Abfahren des Betriebes)
C 1 Hauptkassa	P 121 Geld
C 2 Nebenkassa bei	P 122 Naturalien
C 3 Nebenkassa bei usw.	P 123 Für den Besitzer vom Betrieb bezahlte Ein- kommen- u. a. Privat- steuern und -abgaben
Postscheckkonten	P 124 Sonstige Leistungen für Privatzwecke (z. B. Fuhr- werk, Dienstbotenlohn)
O 1 Konto Nr.	13 Zuschüsse des Besitzers N. N. (Einlagen in den Betrieb)
O 2 Konto Nr.	P 131 Geld
Bankkonten	P 132 Naturalien (Verkösti- gung von Betriebsperso- nal, Bewirtung von Ge- schäftsfreunden u. dgl.)
N 1 Konto bei der Bank	P 133 Sonstige Zuschüsse
N 2 Konto bei der Bank usw.	2 Besitzer X. Y.
Wechsel und Wertpapiere	P 21 Sammelkonto
W 1 Besitzwechsel (Rimessen)	22 Entnahmen des Besitzers X. Y. (Abfahren des Betriebes)
W 2 Schuldwechsel (Tratten)	P 221 Geld
W 3 Wertpapiere (Effekten)	P 222 Naturalien
Hypothekenschulden	P 223 Einkommen- u. a. Pri- vatsteuern u. -abgaben
H 1 Hypothekenschuld an	P 224 Sonstige Leistungen für Privatzwecke
H 2 Hypothekenschuld an usw.	23 Zuschüsse des Besitzers X. Y.
Sonstige Darlehen	P 231 Geld
D 1 Darlehen von	P 232 Naturalien
D 2 Darlehen von	P 233 Sonstige Zuschüsse
Laufende Rechnung (Konto- korrent)	Bilanzkonto
L 1 Müller	Z 1 Eröffnungsbilanz
L 2 Meier	Z 2 Schlußbilanz
L 3 Schulze	
L 4 Huber	
usw. (laufend weiter nume- riert)	
Privatkonten der Wirtschafts- besitzer	
1 Besitzer N. N.	
P 11 Sammelkonto	

Wirtschaftsbestände (B)

1 Grundkapital	18 Feldinventar
B 11 Grund und Boden	B 181 Saatgut
12 Meliorationen	B 182 Düngemittel
B 121 Bestand (unabgeschrie- bener Wert)	B 183 Sonstige Materialauf- wände
B 122 Bisherige Gesamt- abschreibungen	B 184 Handarbeit
13 Gebäude	B 185 Motorische Arbeit
B 131 Bestand	B 186 Gespansarbeit
B 132 Bisherige Gesamt- abschreibungen	B 187 Sonstiges Feldinventar
B 14 Obstbäume	B 19 Sonstiges Grundkapital
B 15 Waldbestand	2 Totes Inventar
B 16 Rebstöcke	21 Maschinen und größere Geräte mit . . % Jahresabschreibung
B 17 Wild- und Fischbestand	B 211 Bestand (unabgeschrie- bener Wert)

- B 212 Bisherige Gesamtab-schreibung
- 22 Maschinen und größere Geräte mit .. % Jahreabschreibung
 - B 221 Bestand
 - B 222 Bisherige Gesamtab-schreibungen
- 23—28 nach Bedarf
- B 29 Kleingeräte und Werkzeuge (In-venturen)
- 3 Lebendes Inventar
 - 31 Pferde
 - B 311 Fahrpferde
 - B 312 Arbeitspferde
 - B 313 Fohlen
 - B 32 Zugochsen
 - 33 Milchvieh
 - B 331 Zuchtstiere
 - B 332 Kühe und Saugkälber
 - B 34 Jungvieh
 - B 35 Mastochsen
 - 36 Schweine
 - B 361 Eber
 - B 362 Mutterschweine u. Saug-ferkel
 - B 363 Mastschweine
 - B 364 Läufer und Absatzferkel
 - 37 Schafe
 - B 371 Böcke
 - B 372 Mütter und Sauglämmer
 - B 373 Sonstige Schafe
 - 38 Geflügel
 - B 381 Gänse
 - B 382 Enten
 - B 383 Hühner
 - 39 Sonstige Viehbestände
Konten nach Bedarf
- 4 Körner
 - 41 Weizen
 - B 411 Weizen I. Klasse
 - B 412 Weizen II. Klasse
 - B 413 Weizen III. Klasse
 - 42 Roggen
 - B 421 Roggen I. Klasse
 - B 422 Hinterroggen
 - 43 Gerste
 - B 431 Gerste I. Klasse
 - B 432 Gerste II. Klasse
 - B 433 Gerste III. Klasse
 - 44 Hafer
 - B 441 Hafer I. Klasse
 - B 442 Hinterhafer
 - B 45 Körner-Mischling
 - B 46 Körner-Mais
 - 47 Hülsenfrüchte
 - B 471 Erbsen
 - B 472 Futterbohnen
 - B 473 Sojabohnen
 - B 474 Körner-Wicke
 - 48 Kleesamen u. andere Sämereien
 - B 481 Rotklee-samen
 - B 482 Luzernesamen
 - B 483 Esparsettesamen
 - B 484 Zuckerrübensamen
 - B 485 Futterrübensamen
 - 49 Sonstige Körner (Handels-gewächse u. a.)
 - B 491 Mohn
 - B 492 Kümmel
 - 5 Hackfrüchte und Feldgemüse
 - B 51 Zuckerrübe
 - B 52 Futterrübe
 - 53 Kartoffel
 - B 531 Unsortierte Kartoffel
 - B 532 Speisekartoffel
 - B 533 Brennereikartoffel
 - B 534 Futterkartoffel
 - B 54 Möhren
 - B 55 Kraut (Kopfkohl)
 - 6 Rauhfutter und Streu (evtl. nach Pflanzengattungen zu trennen)
 - B 61 Futterstroh und -spreu
 - B 62 Streustroh- und spreu
 - B 63 Kleeheu
 - B 64 Wiesenheu
 - 7 Sonstige Futtermittel
 - 71 Futtermehl und Kleie
 - B 711 Futtermehl I
 - B 712 Futtermehl II
 - B 713 Weizenkleie
 - B 714 Roggenkleie
 - 72 Ölkuchen
 - B 721 Rapskuchen
 - B 722 Erdnußkuchen
 - 73 Verschiedenes Kraftfutter
 - B 731 Animalisches Futter (Futterfleisch für Schweine)
 - B 732 Fischmehl
 - B 733 Blutmehl
 - B 734 Präparat N. N.
 - 74 Mineralische Futtermittel
 - B 741 Futterkalk
 - B 742 Viehsalz
 - 75 Rübenschnitzel
 - B 751 Nasse Schnitte
 - B 752 Trockenschnitte
 - 76 Schlempe
 - B 761 Trockenschlempe
 - B 762 Nasse Schlempe
 - 77 Andere gewerbliche Rückstände
 - B 771 Melasse
 - B 772 Malzkeime
 - 78 Verschiedene Wirtschaftsfutter-mittel
 - B 781 Grünklee
 - B 782 Grünmischling
 - B 783 Grünmais
 - B 784 Grünmais-Ensilage

B 785 Rübenblatt, frisch	B 917 Weinbauprodukte
B 786 Rübenblatt-Ensilage	B 918 Gärtnereiprodukte
79 Verschiedene sonstige Futter- mittel	919 Verschiedene weitere Wirtschaftsprodukte
Konten nach Bedarf	B 9191 Schilfrohr
8 Düngemittel	92 Lebensmittel für Arbeiter
81 Wirtschaftsdünger	B 921 Fleisch
B 811 Stallmist	B 922 Fett
B 812 Jauche	B 923 Mehl
B 813 Kompost	B 924 Gewürze
82 Stickstoff-Handelsdünger	B 925 Branntwein
B 821 Chilesalpeter	93 Heiz- und Betriebsstoffe
B 822 Ammoniumsulfat	B 931 Brennkohle
B 823 Kalkstickstoff	B 932 Schmiedekohle
B 824 Kalksalpeter	B 933 Brennholz
83 Phosphorsäure-Handelsdünger	B 934 Benzin
B 831 Superphosphat	94 Leuchtmaterial
B 832 Thomasmehl	B 941 Petroleum
84 Kali-Handelsdünger	B 942 Brennö1
B 841 40% iges Kalisalz	95 Schmiermaterial
B 842 Kainit	B 951 Wagenfett
85 Kalk-Handelsdünger	B 952 Stauferfett
B 851 Saturationsschlamm	B 953 Schmieröl
86 Verschiedene Handelsdünger	96 Baumaterial
B 861 Marke	B 961 Mauerziegel
9 Verschiedene Wirtschafts- bestände	B 962 Dachziegel
91 Weitere Wirtschaftsprodukte	B 963 Schindel
B 911 Butter	B 964 Zement
B 912 Käse	B 965 Kalk
B 913 Wolle	B 966 Sand
B 914 Häute	B 967 Schotter
B 915 Spiritus	B 968 Bauholz
916 Obstbauprodukte	97 Werkmaterial
B 9161 Pflaumen	B 971 Wagnerholz
B 9162 Äpfel	B 972 Schmiedeeisen
B 9163 Obstmost	99 Sonstige verschiedene Wirt- schaftsbestände
	B 991 Bindegarn

Aufwände (A) und Erträge (E)

1 Handarbeit
11 Gesinde (Aufseher, Knechte, Mägde)
A 111 Bar- und Naturallöhne (Deputate)
A 112 Lohnzulagen
A 113 Soziale Abgaben und Steuern
A 119 Sonstige Aufwände
12 Angestellte Handwerker
A 121 Bar- und Naturallöhne
A 122 Lohnzulagen
A 123 Soziale Abgaben und Steuern
A 129 Sonstige Aufwände
13 Saisonarbeiter (Wander-, Vertragsarbeiter)
A 131 Naturalien (Verköstigung)
A 132 Tagelöhne
A 133 Akkordlöhne in Geld
A 134 Akkordlöhne in Naturalien (Anteilslöhne)
A 135 Lohnzulagen
A 136 Soziale Abgaben und Steuern
A 139 Sonstige Aufwände

- 14 Sonstige Arbeiter (Tag- und Akkordlöhner)
 - A 141 Tagelöhne
 - A 142 Akkordlöhne
 - A 143 Soziale Abgaben und Steuern
 - A 149 Sonstige Aufwände
- 18 Gemeinsame Aufwände für verschiedene Arbeitergruppen je nach Sachverhalt, zum Beispiel
 - 181 Nachträglich aufteilbar (auf 11—14)
 - A 1811 Soziale Abgaben und Steuern
 - 182 Nicht trennbar
 - A 1821 Arzt und Heilmittel
 - A 1822 Haftpflichtversicherung
- 19 Arbeitsleistungen
 - E 191 Aufsicht
 - E 192 Handwerkerarbeit
 - E 193 Spezielle Leistungen
 - E 194 Akkordleistungen
 - E 195 Zeitlohnarbeit, Männer-Arbeitstage (oder Stunden)
 - E 196 Zeitlohnarbeit, Frauen- und Burschen-Arbeitstage
 - E 197 Zeitlohnarbeit, Kinder-Arbeitstage
- 2 Motorische Arbeit
 - 21 Dampfpflug
 - A 211 Kohle
 - A 212 Sonstiges Betriebsmaterial
 - A 213 Handarbeit (Bedienungs- und Hilfslöhne)
 - A 214 Gespannsarbeit
 - A 215 Jahresabschreibung (bei gemietetem Dampfpflug: Lohnackerungsgebühren)
 - A 216 Instandhaltung
 - A 217 Verschiedene Aufwände
 - E 218 Leistung
 - 22 Motorpflug, Traktor
 - A 221 Benzin
 - A 222 Sonstiges Betriebsmaterial
 - A 223 Handarbeit
 - A 224 Gespannsarbeit
 - A 225 Jahresabschreibung (bzw. Miete)
 - A 226 Instandhaltung
 - A 227 Verschiedene Aufwände
 - E 228 Leistung
 - 23 Dreschmaschinen
 - Konten:
 - A 231 bis E 238 wie bei 21 und 22
- 3 Gespannsarbeit
 - 31 Zugpferdehaltung
 - A 311 Futter und Streu
(Evtl. nach Futter- und Streumitteln geteilt, vgl. S.171 bei A 411)
 - A 312 Handarbeit (Wartung und Bespannung)
 - A 313 Gespannsarbeit (Wartung)
 - A 314 Inventarerhaltung
 - A 315 Verschiedene Aufwände
 - A 316 Verlust am Zugpferdebestand oder
 - E 316 Gewinn (Zuwachs) am Zugpferdebestand
 - E 317 Düngerproduktion
 - E 318 Arbeitsleistung
 - 32 Zugochsenhaltung
 - Konten:
 - A 321 bis E 328 wie A 311 bis E 318

4 Nutztviehhaltung

41 Milchviehhaltung

A 411 Futter und Streu

(oder statt dieses einen Kontos mehrere Einzelkonten, zum Beispiel:

A 4111 Gerste

A 4112 Kleie

A 4113 Mais

A 4114 Ölkuchen

4115 Weiteres Futter

A 41151 Rübenblatt

A 41152 Nasse Schmitte

A 41153 Trockenschmitte

A 41154 Schlempe

A 41155 Viehsalz

A 4116 Futterstroh

A 4117 Heu

A 4118 Streustroh

A 4119 Sonstige Streu)

A 412 Handarbeit (Wartung)

A 413 Gespansarbeit (Wartung)

A 414 Inventarerhaltung

A 415 Verschiedene Aufwände (z. B. Ausstellungskosten)

A 416 Verlust am Milchviehbestand oder

E 416 Gewinn (Zuwachs) am Milchviehbestand

E 417 Milchertrag

E 418 Düngerproduktion

E 419 Gelegentliche Zugarbeitsleistung

42 Jungviehhaltung

Konten:

A 421 bis A 425 wie A 411 bis A 415

E 426 Zuwachs an Vieh

E 427 Düngerproduktion

43 Ochsenmastung

Konten:

A 431 bis A 435 wie A 411 bis A 415

E 436 Mastungsertrag (Aufmast)

E 437 Düngerproduktion

44 Schweinehaltung

A 441 Futter und Streu

(oder Einzelkonten, z. B.:

A 4411 Mais

A 4412 Gerste

A 4413 Kleie und Futtermehl

4414 Hülsenfrüchte

A 44141 Erbsen

A 44142 Sojabohnen

A 4415 Ölkuchen

A 4416 Animalisches Futter (Fleisch)

4417 Weiteres Kraftfutter

A 44171 Fischmehl

A 44172 Blutmehl

A 44173 Präparat N. N.

A 44174 Futterkalk

A 44175 Viehsalz

4418 Hackfrüchte

A 44181 Rüben

A 44182 Kartoffel

A 4419 Streu)

A 442 Handarbeit (Wartung)

A 443 Gespansarbeit (Wartung)

- A 444 Inventarerhaltung
- A 445 Verschiedene Aufwände
- E 446 Zuwachs an Vieh
- E 447 Düngerproduktion
- 45 Schafhaltung
 - Konten:
 - A 451 bis A 455 analog zu A 411 bis A 415
 - E 456 Zuwachs an Vieh
 - E 457 Wolleertrag
 - 458 Sonstige Erzeugnisse
 - E 4581 Schafmilch
 - E 4582 Schafkäse
 - E 459 Düngerproduktion
- 46 Geflügelhaltung
 - Analog zu vorigem, ebenso
- 47 und 48 Etwaige sonstige Nutztviehhaltungen
- 49 Gemeinsame Aufwände und Erträge der Viehhaltung
 - je nach Sachverhalt, z. B.:
 - 491 Zu nachheriger Aufteilung auf die einzelnen Viehweige
 - A 4911 Häckseln
 - A 4912 Schrotten
 - A 4913 Tierärztliche Sonderrechnungen
 - 492 Untrennbare
 - A 4921 Viehversicherung
 - A 4922 Tierärztliche Pauschalrechnungen
- 5 Ackerbau
 - 51 Getreidebau
 - A 511 Saatgut
 - A 512 Düngemittel
 - A 513 Sonstiger Materialaufwand (z. B. Beizmittel)
 - A 514 Handarbeit
 - A 515 Motorische Arbeit
 - A 516 Gespannsarbeit
 - A 517 Inventarerhaltung
 - A 518 Sonstige Aufwände (z. B. Hagelversicherung)
 - 519 Ernteertrag
 - 5191 Weizen
 - E 51911 Körner
 - E 51912 Stroh
 - 5192 Roggen
 - E 51921 Körner
 - E 51922 Stroh
 - 5193 Gerste
 - E 51931 Körner
 - E 51932 Stroh
 - 5194 Hafer
 - E 51941 Körner
 - E 51942 Stroh
 - 5195 Mischling
 - E 51951 Körner
 - E 51952 Stroh

(Durch Trennung auch der Aufwände kann evtl. für jede Getreideart eine ganz gesonderte Unterabteilung nach Art der folgenden geschaffen werden.)

 - 52 Zuckerrübenbau
 - A 521 Saatgut
 - A 522 Düngemittel
 - A 523 Sonstiger Materialaufwand (z. B. zur Schädlingsbekämpfung)
 - A 524 Handarbeit

- (oder statt dieses einen Kontos mehrere Einzelkonten, z. B.:
- A 5241 Handarbeit für Bestellung
 - A 5242 Handarbeit für Hacke
 - A 5243 Handarbeit für Verziehen (Vereinzeln)
 - A 5244 Handarbeit für Schädlingsbekämpfung
 - A 5245 Handarbeit für Ernte
 - A 5246 Handarbeit, sonstige
- Analoge Unterteilungen nach Bedarf auch bei Arbeitsaufwandkonten anderer Betriebsstellen)
- A 525 Motorische Arbeit
 - A 526 Gespannsarbeit
 - A 527 Inventarerhaltung
 - A 528 Sonstige Aufwände
 - 529 Ernteerträge
 - E 5291 Zuckerrübe
 - E 5292 Zuckerrübenblatt
 - E 5293 Gratisschnitte von der Zuckerfabrik
 - E 5294 Vorzugsschnitte (Differenz des Bezugspreises gegen sonstigen Marktpreis)
 - 53 Futterrübenbau
 - A 531 bis E 5392 wie A 521 bis E 5292
 - 54 Kartoffelbau
 - A 541 bis A 548 wie A 511 bis A 518
 - E 549 Ernteertrag
 - 55 Feldgemüsebau
 - wie voriges
 - 56 Hülsenfrüchtebau
 - A 561 bis A 568 wie A 511 bis A 518
 - 569 Ertrag
 - E 5691 Grünerbse
 - E 5692 Erdschene Erbse
 - E 5693 Erbsenstroh
 - E 5694 Erdschene Ackerbohne
 - E 5695 Bohnenstroh

(Evtl. durch Aufwandtrennung ganz gesonderte Abteilungen für die einzelnen Hülsenfrüchte.)
 - 57 Futterbau
 - A 571 bis A 578 wie A 511 bis A 518
 - 579 Ertrag
 - E 5791 Kleeheu
 - E 5792 Klee-Grünfütter
 - E 5793 Wiesenheu
 - E 5794 Weide
 - 58 Sonstiger Ackerbau
 - Konten nach Bedarf
 - 59 Gemeinsame Aufwände und Erträge des Ackerbaues, je nach Sachverhalt, z. B.:
 - 591 Untrennbare
 - E 5911 Deputatfeld-Ertragsäquivalent
 - E 5912 Einnahmen für Verpachtung von kleinen Parzellen, von Grasnutzungen an Rainen u. dgl.
 - 592 Auf die einzelnen Ackerbauzweige aufteilbar
 - A 5921 Hagelversicherung
 - 6 Sonstige Urproduktionszweige
 - 61 Obstbau
 - A 611 Aufwände
 - E 612 Erträge

(Bei Bedarf weitere Unterteilungen der Erträge und Aufwände, ebenso bei den folgenden Zweigen.)

- 62 Weinbau
 - A 621 Aufwände
 - E 622 Erträge
- 63 Betriebsgärtnerei
 - A 631 Aufwände
 - E 632 Erträge
- 64 Waldnutzungen
 - A 641 Aufwände
 - E 642 Erträge
- 65 Betriebsjagd
 - A 651 Aufwände
 - E 652 Erträge
- 66 Betriebsfischerei
 - A 661 Aufwände
 - E 662 Erträge
- 67 Schottergrube
 - A 671 Aufwände
 - E 672 Erträge
- 7 Gewerbliche Nebenbetriebe
 - 71 Molkerei
 - A 711 Milch zur Verarbeitung
 - A 712 Hilfs- und Betriebsmaterial
 - A 713 Handarbeit
 - A 714 Kraftantrieb
 - A 715 Gespannsarbeit
 - A 716 Instandhaltung
 - A 717 Sonstige Aufwände
 - 718 Ertrag
 - E 7181 Magermilch
 - E 7182 Butter
 - E 7183 Buttermilch
 - E 7184 Käse
 - 72 Brennerei
 - 721 Rohstoffe
 - A 7211 Zuckerrübe
 - A 7212 Kartoffel
 - A 7213 Mais
 - 722 Hilfs- und Betriebsmaterial
 - A 7221 Hefe und sonstige Hilfsstoffe
 - A 7222 Kohle
 - A 7223 Brennholz
 - A 7224 Schmiermittel
 - A 723 Handarbeit
 - A 724 Motorische Arbeit
 - A 725 Gespannsarbeit
 - A 726 Instandhaltung
 - A 727 Sonstige Aufwände
 - E 728 Spirituserzeugung
 - E 729 Schlempeerzeugung
 - 73 Ziegelei
 - A 731 Aufwände
 - E 732 Erträge
- 8 Erlösdifferenzen
 - A 81 Mindererlöse für vom Vorjahr übernommene Inventuren
 - E 82 Mehrerlöse für vom Vorjahr übernommene Inventuren
 - A 83 Handelsverluste bei während des Jahres gekauften und wieder verkauften Gütern
 - E 84 Handelsgewinne bei während des Jahres gekauften und wieder verkauften Gütern

- A 85 Etwaige rechnungsmäßige Bewertungsverluste
- E 86 Etwaige rechnungsmäßige Bewertungsgewinne
- 9 Allgemeine Betriebsaufwände
 - 91 Betriebsverwaltung
 - A 911 Gehalte, Zulagen, Deputate und Verköstigung für Beamte
 - A 912 Soziale Abgaben und Steuern für Beamte
 - A 913 Dienstfuhrwerk
 - A 914 Reisespesen
 - 915 Kanzleiaufwand
 - A 9151 Schreibmaterial u. dgl.
 - A 9152 Porti, Stempel, Telegramme
 - A 9153 Fernsprecher
 - A 9154 Beheizung
 - A 9155 Beleuchtung
 - A 9156 Bedienung
 - A 916 Mitgliedsbeiträge
 - A 917 Zeitschriften
 - A 918 Inserate
 - A 919 Sonstige Verwaltungsaufwände
 - 92 Betriebsmittelerhaltung
 - 921 Erhaltung der Meliorationen
 - A 9211 Abschreibung für das Betriebsjahr
 - A 9212 Instandhaltung, Material
 - A 9213 Instandhaltung, Handarbeit
 - A 9214 Instandhaltung, Zugarbeit
 - A 9215 Instandhaltung, verschiedene Aufwände
 - 922 Straßen- und Wegeerhaltung
 - Konten:
 - A 9221 bis A 9225 wie A 9211 bis A 9215
 - 923 Gebäudeerhaltung
 - Konten:
 - A 9231 bis A 9235 wie A 9211 bis A 9215
 - 924 Instandhaltung der Maschinen und größeren Geräte
 - Konten:
 - A 9241 bis A 9245 wie A 9211 bis A 9215
 - 925 Kleingeräteerhaltung
 - A 9251 Reparaturen
 - A 9252 Laufende Anschaffungen des Betriebsjahres
 - A 9253 Verminderung oder
 - E 9253 Vermehrung des Inventurbestandes
 - 929 Gemeinsame Erhaltungsaufwände für verschiedene Betriebsmittel, z. B.
 - A 9291 Feuerversicherung
 - 93 Betriebssteuern und Abgaben, je nach Steuergesetzen, z. B.
 - A 931 Grund- und Realsteuern
 - A 932 Erwerbsteuer
 - A 933 Warenumsatzsteuer-Pauschale
 - 94 Verschiedene allgemeine Betriebsaufwände
 - A 941 Laufende Geschäftszinsen, Bank- und Postscheckspesen
 - A 942 Rechtsanwalts- und Gerichtskosten
 - A 943 Notariats- und andere behördliche Gebühren
 - A 944 Spenden
 - A 945 Dubiosenverluste
 - A 949 Verschiedene Spesen

Generalkosten (G)

(für Betriebsüberlassung und Finanzierung)

1 Pachtzinse

G 11 Bare Pachtzinse für das Landgut

G 12 Vertragliche Naturalleistungen an die Verpächter

- G 13 Vertragliche Steuerleistungen für die Verpächter
- G 14 Sonstige Leistungen aus dem Pachtvertrag
- G 2 Hypothekenzinsen
- G 3 Sonstige Darlehenszinsen
- G 4 Weitere Generalkosten

Jahresabrechnung

- J 1 Statistische Erfolgsbilanz des Wirtschaftsbetriebes
- J 2 Gewinn- und Verlustkonto (summarische Erfolgsbilanz)
- 3 Kapitalkonten der Besitzer
 - J 31 Kapitalkonto des Besitzers N. N.
 - J 32 Kapitalkonto des Besitzers X. Y.

3. Die Außenverkehrskonten.

Diese auf S. 167 aufgezählten Konten enthalten den gesamten Außenverkehr des Betriebes in dem betreffenden Rechnungsjahr, also den Verkehr mit den angrenzenden Wirtschaftsperioden, dem Wirtschaftsbesitzer und den sonstigen Personen, mit denen der Landwirtschaftsbetrieb in geschäftlichem Verkehr steht. Dieser Buchungsstoff und seine Bedeutung ist durch die vorangegangenen Darlegungen über den Außenverkehr des Landwirtschaftsbetriebes bereits klargestellt. Die Außenverkehrskonten stellen in dem gesamten Verrechnungsbau der Landgutswirtschaft gleichsam die Räumlichkeiten für den Parteienverkehr, den Kassensaal und das Bahn- und Postamt vor, auf dem alle Güter und alle Werte ankommen, die das Rechnungsjahr von außen empfängt, und von dem alle Güter und alle Werte abgehen, die es nach außen abliefern.

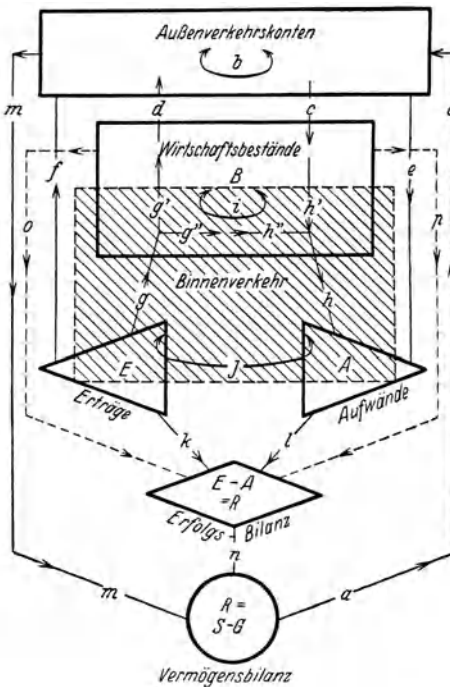


Abb. 6. Der landwirtschaftliche Einheitskontenplan.

In dem in Abb. 6 entworfenen Schaubild des Einheitskontenplanes sind diese Außenverkehrskonten durch das oberste schmale Rechteck symbolisiert.

Wenn man als eventuelle erste Organisationsstufe (vgl. S. 155f. und S. 188ff.) in einem Betrieb mit sehr schlechten buchhalterischen Voraussetzungen

zunächst eine bloße Außenverkehrsbuchhaltung einrichtet, so ist durch diese Voranstellung der Außenverkehrskonten im Kontenplan und durch die höchst einfache Anweisung, diese Konten

laufend zu führen, so daß sie immer die richtigen Stände der Kassa, der Postsparkassa usw. aufweisen, und im übrigen bloß die Gegenbuchungen dazu auf der entgegengesetzten Seite der zuständigen sonstigen Konten des Kontenplanes vorzunehmen, der gesamte Buchungsstoff und die gesamte laufende Buchungsarbeit dieser Außenverkehrsbuchhaltung vollständig, kontrollsicher und für jedermann faßlich vorgeschrieben. Eine weitere Erleichterung bei der praktischen Einführung liegt darin, daß sich dieser Buchungsstoff mit dem der einfachen Buchführung deckt, die ja bei ordnungsgemäßer Führung das Kassenkonto in Form des Kassabuches, die übrigen Geldkonten ebenso wie die einzelnen Kontokorrentkonten im Abrechnungsbuch oder analogen Aufzeichnungen, das Privatkonto im Haushaltsbuch und das Bilanzkonto in Gestalt der Jahresinventur oder Schlußrechnung erstellt. Abschreckende Neuheiten gibt es da auch für denjenigen nicht, der niemals eine doppelte Buchführung gesehen hat — daß in einem Kassabuch oder Kassakonto jeder Geldeingang links und jeder Geldausgang rechts steht, weiß wohl jedermann und daß die Gegenbuchung dazu auf dem seinem Namen nach zuständigen Gegenkonto auf dessen entgegengesetzter Seite zu machen ist, ist auch nicht schwer zu begreifen und auszuführen.

Die deutliche Erfassung und Abgrenzung des gesamten Außenverkehrs, die durch die Absonderung und Voranstellung der Außenverkehrskonten im Kontenplan erzielt wird, ist aber auch bei Erstreckung der Buchführung auf den Binnenverkehr von größtem Vorteil. Auch dann bildet der dort niedergelegte Buchungsstoff den Grundstock der Verrechnung, das Fundament für die geldliche Berechnung des Gesamtreinertrages und für die Bewertungsgebarung in der Buchhaltung. Gehören, wie hier wohl zur Genüge klargelegt worden ist, alle realen Geldwerte der gesamten Betriebsrechnung dem Außenverkehr an, so muß die Wertbeurteilung der laufenden Einzelbuchungen leicht und sicher sein, wenn dieser Bereich, aus dem sie nach synthetischen Grundsätzen zu holen ist, in der Buchhaltung von vornherein auch äußerlich markiert, örtlich abgesondert ist: ein Außenverkehrskonto als Gegenkonto eines Buchungspostens zeigt selbsttätig an, daß er in jenem Bereich entspringt oder landet, der alle realen und für die Buchhaltung eindeutig gegebenen Geldbeträge und Geldwerte liefert und empfängt.

Bilanztheoretisch sind alle Außenverkehrskonten reine und vollständige Bestandskonten: die Konten der Geldbestände, des Kontokorrents und das Privatkonto weisen bei ordentlicher laufender Führung als Saldo jeweils die betreffenden Geld- und Verrechnungsstände aus; auch das Bilanzkonto ist ein Bestandausweis, jedoch ein summarischer, der die Inventuren nicht nur der vorgenannten, sondern auch aller übrigen in der Buchhaltung vorhandenen Bestandskonten enthält¹.

¹ Die Buchungswege zwischen den einzelnen Konten des gesamten Kontenplanes sind unter Anführung von Beispielen im 7. Abschnitt dieses Kapitels übersichtlich zusammengestellt.

4. Die Konten der Wirtschaftsbestände.

Alle übrigen Bestandskonten der Buchhaltung bilden die zweite Abteilung des Kontenplanes; sie verrechnen nicht, wie die Bestandskonten des Außenverkehrs, Geld und geldgleiche Bestände, sondern die im Wirtschaftsbetrieb auftretenden Sachgüter, seine dinglichen Produktionsmittel und Produkte, also (siehe S. 166 und S. 167ff.) das Grundkapital, das tote und lebende Inventar, die Körner- und Hackfrüchte, Rauhfutter und Streu, die sonstigen Futtermittel, die Düngemittel und alle übrigen Wirtschaftsbestände an Sachgütern.

Diese Abteilung des Kontenplanes stellt sozusagen das bücherliche Generalmagazin, das Beständelager des Betriebes, vor. Hierher liefert der Produktionsbetrieb alle seine Erträge an Sachgütern rechnungsmäßig ab, von hier bezieht er alle sachlichen Produktionsmittel zur Bestreitung seiner Aufwände; die Erträge, die er dorthin abliefern, werden teils als Aufwände wieder in den Betrieb zurückgeleitet, teils an den Außenverkehr abgegeben; die Aufwände, die das Beständelager an den Produktionsbetrieb liefert, stammen also entweder aus den vom Betrieb auf das Beständelager gelieferten Erträgen (durchlaufende Erfolgsposten des Binnenverkehrs) oder aber aus den vom Beständelager aus dem Außenverkehr bezogenen Gütern. Diese Bestandskonten haben somit zwei Seiten des wirtschaftlichen Verkehrs, die eine ist nach dem Außenverkehr gerichtet, die andere steht unmittelbar mit dem Produktionsbetrieb der Wirtschaft in Verbindung. Das kommt im Schaubild des Kontenplanes (Abb. 6, S. 176) dadurch zum Ausdruck, daß der obere Teil des mit B (= Bestand) bezeichneten Rechteckes, das die Wirtschaftsbestandskonten symbolisiert, den Außenverkehrskonten zugewendet ist, sein unterer Teil aber der Kontengruppe der Betriebserfolge, der Erträge (E) und Aufwände (A)¹. Dieser letztere, unmittelbar mit dem Produktionsbetrieb zusammenhängende Buchungsanteil der Wirtschaftsbestandskonten, der durch die Güterwege: Gewinnung als Ertrag im Produktionsbetrieb — Eingang in das Beständelager und: Ausgang aus dem Beständelager — Aufwendung im Produktionsbetrieb bezeichnet ist, ragt daher in den Bereich des durchlaufenden Binnenverkehrs des Betriebes, der im Schaubild durch die schräg schraffierte Fläche zur Anschauung gebracht ist. Was hierin graphisch für die Konten der Wirtschaftsbestände zum Ausdruck kommt, ist nichts als die bei der Untersuchung der synthetischen Relationen im früheren (VI. Kapitel, 4. Abschnitt) vorgeführte Scheidung der vollständigen Bestandskonten in zweierlei Posten: jene, die ihre Gegenkonten unter den Außenverkehrskonten haben (Außenverkehrsposten) und jene, deren Gegenposten Erträge oder Aufwände sind (Erfolgsposten).

5. Die Konten der Wirtschaftserfolge.

Die nächste Abteilung des Kontenplanes bilden die Konten der einzelnen Wirtschaftserfolge, der einzelnen Erträge und

¹ Vgl. auch hierzu Abschnitt 7.

Aufwände des Betriebes (siehe S. 166 und S. 169ff.). Sie sind im Schaubild durch die gegensinnig gestellten Dreiecke E (Erträge) und A (Aufwände) versinnlicht und stellen im Verrechnungsbau der Landgutswirtschaft sozusagen den Fabriksaal oder die einzelnen Werkstätten vor, den eigentlichen landwirtschaftlichen Produktionsbetrieb mit seinen verschiedenen Ertrags- und Kostenstellen (Betriebsstellen, Betriebszweigen): den Kraftstationen für menschliche, motorische und gespannarbeit, den einzelnen Zweigen der Nutztviehhaltung, des Ackerbaues und der sonstigen etwa vorhandenen Urproduktionen und gewerblichen Nebenbetriebe, sowie der Verwaltungsstelle mit ihren gemeinsamen Aufwänden. Die Beziehungen der einzelnen Erfolgskonten zu den übrigen Teilen des Verrechnungswerkes sind ebenfalls durch den tatsächlichen Ablauf des Güterverkehrs eindeutig und klar vorgezeichnet. Die Aufwände (A) bestehen entweder direkt in der Aufwendung von Geld ohne Erwerbung sachlicher, in der Bestandabteilung B zu verrechnender Produktionsmittel (so z. B. der bare Lohnaufwand); dann wird der Aufwand direkt aus der Abteilung der Außenverkehrskonten bestritten; oder der Aufwand besteht aus in B rechnungsmäßig eingelagerten Sachgütern, dann bezieht die Aufwandabteilung A ihre Mittel aus B , wobei diese nach B entweder aus dem Außenverkehr (gekauftete Produktionsmittel) oder aus dem Produktionsbetrieb (selbst erzeugte Produktionsmittel aus E) stammen können. Auch die Erträge (E) bestehen, was allerdings seltener vorkommt, direkt aus Geld (z. B. vom Betrieb bar verdienter Fuhrlohn oder eingenommene Pachtzinse für verpachtete Grasnutzungen) und fließen dann direkt den Außenverkehrskonten zu; in der Regel aber bestehen sie aus produzierten Sachgütern und gelangen in der Verrechnung auf das Beständelager B , von wo sie entweder an den Außenverkehr abgegeben oder zur eigenen Verwendung wieder in den Produktionsbetrieb zurückgeleitet werden. Diese teilweise Rückleitung der produktiven Erträge zum Verbrauch als Wirtschaftsaufwände (aus Sachgütern bestehende durchlaufende Erfolgsposten des Binnenverkehrs) kommt im Schaubild dadurch zum Ausdruck, daß ebenso wie von B auch ein Teil von E und A unter die den Bereich des Binnenverkehrs versinnlichende schraffierte Fläche fällt.

Außer den Aufwänden von Geld, die direkt aus dem Außenverkehr stammen, und außer jenen von sachlichen Produktionsmitteln, die aus deren Beständen kommen, gibt es aber auch Aufwände von motorischen, menschlichen und tierischen Arbeitsleistungen, die im Betrieb hervorgebracht und als Produktionsmittel verwendet werden, also ebenfalls zu dessen durchlaufendem Binnenverkehr gehören (vgl. S. 133, Anmerkung). Da die Frage der internen Arbeitskottierung bei den Erörterungen über die doppelte Buchführung im Landwirtschaftsbetrieb bisher als ein besonderes Problem betrachtet wurde, muß ich hier in aller Kürze darlegen, daß das für die synthetische Buchführung und Betriebskalkulation nicht zutrifft, sich vielmehr auch diese Frage nach den im früheren entwickelten allgemeinen Grundsätzen über die Verbuchung der einzelnen Erträge und Aufwände eindeutig und zweckdienlich erledigt.

Die Gesamtheit der Erfolgskonten ist, wie im vorigen erwähnt und im Kontenplan ersichtlich, in Unterabteilungen nach Betriebsstellen geordnet; unter diesen Betriebsstellen sind auch solche für die menschliche, motorische und tierische Arbeit (siehe S. 169f.). Die zu den einzelnen Betriebsstellen der Arbeit gehörenden Konten sind wie bei den übrigen Betriebsstellen teils Aufwand-, teils Ertragskonten. In das Soll der Aufwandkonten der Arbeitstellen wird ebenso wie bei den anderen Betriebsstellen der tatsächliche Verbrauch an Geld, Sachgütern und Arbeit verbucht: wie bei den einzelnen Zweigen des Feldbaues oder der Nutzviehhaltung auf die betreffenden Aufwandkonten das Saatgut, das Futter usw., so wird z. B. auch bei der Arbeitsstelle „Dampfpflug“ der Aufwand an Geld, Kohle, Schmiermitteln, Hand- und Zugarbeit für Bedienung, Amortisation, Reparatur und etwaige sonstige Aufwände auf den je nach Lage des Falles mehr oder weniger spezialisierten, für diese Betriebsstelle errichteten einzelnen Aufwandkonten belastet (Konten *A* 211 bis *A* 217, siehe S. 170); analog bei der oder den Betriebsstellen für menschliche Arbeit die den Arbeitern gegebenen Bar- und Naturallöhne (Konten *A* 111 bis *A* 1822, siehe S. 169f.), bei den Betriebsstellen Zugpferdehaltung und Zugochsenhaltung das Futter, die Streu, die Bedienung, die Wertverminderung des Bestandes und dergleichen mehr. (*A* 311 bis *A* 316, *A* 321 bis *A* 326, siehe S. 170.) Auf der Aufwandseite der Betriebsstellen der Arbeit gibt es also sicher keinerlei Besonderheiten. Aber auch auf ihrer Ertragsseite nicht. Die anderen Betriebsstellen bringen Produkte für den Markt und für den Eigenverbrauch des Betriebes hervor, manche aber — in der Regel z. B. der Futterbau — nur für letzteren Zweck; so ist das auch (von etwaigen Arbeitsleistungen an Fremde wie Lohnackerungen, Fuhrwerk und dergleichen abgesehen, die durch ihre direkte geldliche Relation zum Außenverkehr von vornherein unproblematisch sind) bei den Betriebsstellen der Arbeit: sie bringen aus den von ihnen verzehrten Aufwänden ihre Arbeitsleistungen hervor, die sie den anderen Betriebszweigen als Produktionsmittel liefern, genau so wie der Futterbau sein Kleeheu oder der Gerstenbau seine Gerste und sein Stroh an die Viehhaltung liefert. Es müssen daher, ebenso wie beim Gerstenbau für dessen Ernteerträge, auch bei den Arbeitsstellen Ertragskonten für die von ihnen geleistete Arbeit errichtet werden, auf denen diese geleistete Arbeit auf die Ertragsseite, also ins Haben, zu buchen ist (*E* 191 bis *E* 197, *E* 218, *E* 228, *E* 238, *E* 318, *E* 328, *E* 419, siehe S. 170); und die Gegenbuchungen sind — ebenso wie die von der Mastung verzehrte Gerste auf das Soll des Futteraufwandkontos der Mastung verbucht wird — in das Soll von Einzelkonten für den Arbeitsaufwand zu machen, die bei den die Arbeitsleistung verwendenden Betriebsstellen zu errichten sind (z. B. beim Zuckerrübenbau im Soll der Aufwandkonten für motorische, Hand- und Gespanssarbeit (*A* 524, *A* 525, *A* 526, siehe S. 172f.). Gegenüber der Buchungsführung von im Binnenverkehr durchlaufenden Sachgütern besteht der rein formale Unterschied, daß bei diesen zwischen die Ertragsgutschrift und die Aufwandbelastung das Bestandskonto des betreffenden Sachgutes eingeschoben ist (z. B. Gerstenbau Ernteertrag Haben —

Gerstenbestand Soll für Eingang der Ernte; Gerstenbestand Haben für Ausgang — Mastung Futterraufwand Soll für Verfütterung), während es — obzwar das an sich ohne weiteres möglich wäre — wenig Sinn hätte, auch die Arbeitsleistungen über Bestandskonten der Arbeit zu führen; denn die Arbeit ist kein Sachgut, eine Bestandsvidenz wäre zwecklos, weil die Arbeit in dem Augenblick, in dem sie von der Arbeitsstelle geleistet wird, auch schon verbraucht wird.

Das Fehlen eines besonderen Verrechnungscharakters der Arbeit in der Buchhaltung muß sich natürlich auch in der Frage ihrer Geldbewertung auswirken: auch diesbezüglich haben die allgemeinen Bewertungsregeln für die Erträge und Aufwände (Kapitel VI, Abschnitt 7) Geltung und führen zu praktisch voll brauchbaren Buchungen. Das verhält sich folgendermaßen.

Die strenge Anwendung des synthetischen Bewertungssystems auf die Arbeitsposten hat diese als im Binnenverkehr durchlaufende Erträge und Aufwände nur in ihren Naturalgrößen, in ihrer Menge, in der Buchhaltung zu verzeichnen, nicht aber im Geldwert: es werden beiderseits — im Ertrag und im Aufwand (siehe S. 180) — die geleisteten Arbeitstage oder Arbeitsstunden oder sonstigen Arbeitseinheiten in der fallweise erforderlichen Spezifikation (z. B. Männer-, Frauen-, Kindertage oder -stunden, Pferde-, Ochsenbezugstage, geleistete Fläche) auf Grund der Betriebsaufzeichnungen verbucht; und zwar selbstverständlich laufend während des ganzen Jahres, etwa wochen- oder monatsweise. Bei dieser Verbuchung gibt es nur Tatsachen und keinerlei fiktive Rechnungen und es gibt auch keinesfalls mehr, sondern eher weniger Schreibearbeit als bei einer etwa außerbücherlich aufzustellenden Arbeitsstatistik; diese Verbuchung ist ja nichts anderes als die laufende Anfertigung einer solchen Arbeitsstatistik anstatt in gesonderten Aufzeichnungen in den Mengenspalten der Konten der Arbeitsleistung und Arbeitsverwendung, die neben der größeren Rechnungssicherheit und Kontrolle durch die doppelte Buchung den Vorzug hat, auch die zeitliche Verteilung der Arbeiten bei den einzelnen Betriebszweigen auf deren Arbeitsaufwandkonten genau wiederzugeben.

Mit dieser chronologischen Verbuchung der Arbeitsmengen ist, im Zusammenhalt mit den übrigen Buchungen, alles in der Buchhaltung wirklichkeitsgetreu aufgezeichnet, was man in Ansehung der Arbeit für die Berechnung des Betriebsreinertrages und die Betriebskalkulation braucht. Man weiß, welche Aufwände für die Hervorbringung der Arbeit gemacht wurden, wieviele und welcherlei Arbeit jeder Betriebszweig für sich in Anspruch nahm und wie sich diese Arbeiten zeitlich verteilten. In der Erfolgsbilanz der Buchhaltung erscheinen (als Saldoausträge der Leistungskonten) bei den Betriebsstellen für Arbeit deren Gesamtleistungen als Erträge des Betriebes im Haben; dagegen erscheint in der Erfolgsbilanz (als Saldoaustrag der einzelnen Arbeitsaufwandkonten) bei den die Arbeit verbrauchenden Betriebszweigen der Arbeitsverbrauch eines jeden als Aufwand im Soll; der Gesamtreinertrag wird also durch diese unbewerteten und sich auch mengenmäßig beiderseits aufhebenden durch-

laufenden Posten den wirtschaftlichen Tatsachen entsprechend nicht berührt; auf ihn bleiben im Ergebnis nicht diese durchlaufenden Arbeitsleistungen, sondern nur die aus dem Außenverkehr genommenen Unterhaltsaufwände der Arbeitsmittel von Einfluß, die auf den Aufwandkonten der Arbeitsstellen (A 111 usw.) verzeichnet sind und von da ebenso wie die übrigen Aufwände des Betriebes auf die Erfolgsbilanz gelangen.

Der zutreffende Anschlag der Arbeiten in der synthetischen Betriebskalkulation ist, kurz skizziert, folgender (man vgl. hierzu S. 130ff.). Bei Aufstellung einer kalkulatorischen Erfolgsbilanz für einen bestimmten ins Auge gefaßten Wirtschaftsablauf hat man auf Grund der aus der Buchführung und anderwärts zu entnehmenden Erfahrungen den Arbeitsbedarf jeder Art für jeden einzelnen Betriebszweig seiner voraussichtlichen Menge und seinem voraussichtlichen Zeitpunkt nach zu veranschlagen und hieraus den gesamten Bedarf an Arbeit jeder einzelnen Art (Gespannarbeit, Handarbeit usw.) nach Zeiträumen, Arbeitsperioden, gesondert zu errechnen; also, wie man das kurz nennen kann, den zeitlich gewogenen Arbeitsbedarf. Denn von entscheidendem Einfluß auf den Umfang der zu haltenden Arbeitsmittel (also z. B. auf den Umfang der Zugviehhaltung) ist natürlich nicht einfach die absolute Summe ihrer Inanspruchnahme, sondern die Inanspruchnahme zur Zeit des höchsten Bedarfes unter Berücksichtigung der bei den verschiedenen Arbeitsmitteln in verschiedenem Maß vorhandenen Möglichkeit, ihren jeweils zu haltenden Umfang periodenweise zu verändern. Hat man auf dem Wege dieser zeitlich gewogenen Mengenrechnung der Arbeit — das nähere habe ich hier nicht auszuführen, es ist in der modernen Betriebslehre, bei Aereboe und seinen Schülern, zu finden — die zu haltenden Arbeitsmittel festgestellt, dann geht die Kalkulation zu den für die Haltung dieser Arbeitsmittel nötigen Aufwänden über, die (jedoch nur für den bisherigen Umfang) auf den Aufwandkonten der einzelnen Arbeitsstellen in der Buchhaltung niedergelegt sind; damit mündet die Arbeitsrechnung in die übrige Ertrags- und Aufwandrechnung und letzten Endes in den Außenverkehr: an die Stelle der Arbeitsaufwände der einzelnen Betriebszweige treten in die kalkulatorische Erfolgsbilanz die Aufwände für die zu haltenden Arbeitsmittel ein, die ihrerseits wieder entweder im Betrieb erzeugt werden, somit aus der Erfolgsbilanz ausfallen, oder aber aus dem Außenverkehr bezogen werden müssen. Der Weg der synthetischen, auf den Gesamtreinertrag rechnenden Betriebskalkulation ist also auch in Ansehung der Arbeit gangbar, weil er die tatsächlichen Vorgänge wiedergibt — er ist auch hier der Weg durch die gegenseitige Aufrechnung der als Ertrag und Aufwand auftretenden Arbeits- und Sachgütermengen zu den Resten der letzteren für den oder aus dem Außenverkehr. Aber auch wenn nur überschlägig oder abgekürzt kalkuliert wird, landet die Arbeitskalkulation im Außenverkehr; wenn z. B. der Zuckerrübenbau um einen bestimmten Umfangsteil eingeschränkt, hierdurch eine sehr arbeitsreiche Zeit des Jahres entlastet wird und darum eine bestimmte Menge von Arbeitsmitteln

— z. B. Zugpferde — weniger gehalten werden muß, so wird der Aufwand für dieses Arbeitsmittel um bestimmte Gütermengen kleiner, es muß z. B. weniger Hafer und Gerste für die Fütterung der Zugpferde aufgewendet und dieses Getreide kann verkauft werden; oder es kann nebst den sonstigen bei der Zugpferdehaltung ersparten Futter- und Streumitteln zur Vergrößerung der Mastung verwendet werden, dann werden eben mehr Masttiere, bzw. mehr Aufmastertrag verkauft.

Werden aber in der Buchhaltung neben der Mengenverrechnung der Arbeit — als „praktische Hilfe“ laut Kapitel VI, Abschnitt 6 und 7 — auch ihre Geldbewertungen durchgeführt, also die Aufwände zur Hervorbringung der Arbeit auch soweit sie nicht aus dem Außenverkehr, sondern aus dem Betrieb stammen, in Geld bewertet, daraus die Kosten der gesamten Arbeitsleistung artweise berechnet und den einzelnen verwendeten Arbeitsmengen verhältnismäßig zugeordnet, so darf man sich nicht darüber täuschen, daß das eine Produktionskostenberechnung der Arbeit ist und sich in manchen Punkten und bei manchen Arbeitsarten (Gespannsarbeit) der analytischen Produktionskostenrechnung bedenklich nähert. Gewiß ist es für die vergleichende Kontrolle, für die Erwägung von Sparmaßnahmen und für beiläufige Überschlüsse von Interesse, die baren Aufwände und die Aufwände an käuflichen und verkäuflichen Gütern für die Arbeitsmittel und damit für die Arbeit, ausgedrückt in einer Geldsumme, in Erfahrung zu bringen, gewiß ist die Kostenrechnung der Arbeit in vielen Fällen (z. B. bei der Arbeit der Tagelöhner, für die nur Geld aufgewendet wird) eine ganz reelle Geldrechnung — kalkulatorisch entscheidend ist und bleibt aber nur die vorhin umrissene, zeitlich gewogene Mengenrechnung der Arbeit und ihr Anschluß an die übrige Erfolgsrechnung des Betriebes, die jedenfalls in den Außenverkehr mündet. Diese Angaben aber — und das ist für die letzte Beurteilung der Geldansätze entscheidend — bleiben in der Buchhaltung unverändert erhalten, man mag neben die chronologischen Mengenträge der Arbeit und neben die zu ihrer Hervorbringung aufgewendeten Gütermengen welche Geldwerte immer einsetzen. Auch hier kann, wenn man schon mehr tut als die exakte Theorie verlangt, kein Schaden entstehen, wenn man außerdem auch ihren Anforderungen gerecht wird, über den richtigen Weg der Kalkulation im klaren ist und sich, um ihn zu gehen, im rechten Augenblick und an der rechten Stelle von fiktiven Geldwerten loszusagen versteht.

Auch über eine andere Unterabteilung der Erfolgskonten ist hier eine Bemerkung zu machen, nämlich über die Verwaltungsstelle des Betriebes, bei welcher die allgemeinen Betriebsaufwände zur Verbuchung gelangen (Verwaltungsaufwände, Erhaltung gemeinsamer Betriebsmittel, Betriebssteuern und Betriebsabgaben u. a., siehe S. 175). Es ist nach allem, was hier gegen die analytische Zurechnung und Aufteilung und gegen die Berechnung von reparierten Produktionskosten gesagt wurde, selbstverständlich, daß diese gemeinsamen Aufwände in der synthetischen Buchführung nicht wie in der analytischen nach

irgendwelchen „Schlüsseln“ aufgeteilt, sondern unverteilt direkt auf die Erfolgsbilanz übertragen werden; denn es gibt keinen wirtschaftlich zu rechtfertigenden Schlüssel für die Aufteilung wirklich gemeinsamer Aufwände und außerdem wäre diese Aufteilung der differentialen Übersicht nur hinderlich, die für die organische Gesamtreinertragskalkulation nötig ist, weil die allgemeinen Betriebsaufwände meist innerhalb gewisser Grenzen fixe (konstante), von der Art der Wirtschaftsführung im einzelnen unabhängige Aufwände sind (vgl. S. 34f.), also nicht zum Differentialreinertrag einzelner Betriebszweige gehören. Ebenso wie in die Jahrerfolgsbilanz der Buchhaltung sind auch in die kalkulatorische Erfolgsbilanz diese Aufwände so unverteilt einzusetzen, wie sie wirklich auftreten. Mehr ist zur Berechnung des Gesamtreinertrages nicht erforderlich. Mit diesem Prinzip der wirklichkeitsgetreuen Wiedergabe der Betriebsmittelgemeinschaft in der Erfolgsbilanz hat es natürlich, als eine rein formale Angelegenheit, nichts zu tun, wenn man auch Aufwände, die tatsächlich in ganz bestimmten Beträgen einzelne Betriebsstellen betreffen, zunächst im ganzen unter die gemeinsamen Aufwände verbucht und sie hernach — etwa bei der Bilanz — auf die einzelnen Betriebsstellen umbucht. Das kann geschehen, weil man entweder im Zeitpunkt der Ausgabe ihre Verteilung noch nicht kennt oder weil man der Übersicht halber alle Posten vorerst auf einem Konto beisammen haben will, von dem sie hernach in Jahressummen ausgetragen werden, oder weil die laufend anfallenden Beträge zu gering sind, um sie jedesmal gleich zu verteilen. Übrigens sind im Kontenplan Unterabteilungen (z. B. gemeinsames für alle Arbeiterkategorien, gemeinsame Erträge und Aufwände der Viehhaltung, gemeinsame Erträge und Aufwände des Ackerbaues) vorgesehen, die solche Posten aufnehmen, die wohl mehreren Betriebsstellen, aber nicht dem ganzen Betrieb gemeinsam sind. Diese Vorkehrung dient dazu, die Betriebsmittel- und Erfolgsgemeinschaft in der Erfolgsbilanz genau so weit wiederzugeben als sie den tatsächlichen Wirtschaftsvorgängen nach wirklich vorhanden ist, also das, was nicht dem ganzen Betrieb, sondern nur gewissen Gruppen von Betriebsstellen gemeinsam ist, nicht unter die allgemeinen Posten des Betriebes zu nehmen.

Der Einheitskontenplan enthält, gesondert von den Erträgen und Aufwänden des Betriebes, eine eigene Abteilung „Generalkosten für Betriebsüberlassung und Finanzierung“, wo der bei einem Pachtbetrieb zu zahlende Pachtzins sowie die etwa zu zahlenden Hypotheken- und sonstigen Darlehenszinsen einzustellen sind (siehe S. 175f.). Diese gesonderte Anführung hat folgenden Grund. Bei Einbeziehung des Pachtzinses als Aufwand in die Erfolgsrechnung des Betriebes wird nicht der Reinertrag der Landgutswirtschaft, sondern der Reinertrag der Unternehmung „Landgutspachtung“ ausgewiesen. Vollends würde sich jedoch das Bild des Betriebsreinertrages dann verwischen, wenn von ihm die Schuldzinsen des Besitzers abgesetzt würden, die z. B. aus der Erwerbung des Betriebes stammen und nicht zu dessen laufendem Geschäftsverkehr gehören (was z. B. bei den Kontokorrentzinsen der Lieferanten des Betriebes der Fall ist); solche Schuldzinsen sind eine

Angelegenheit, die nicht den Betrieb als solchen, sondern die persönliche Vermögens- und Einkommensrechnung des Besitzers betrifft. Wenn man vom betriebswissenschaftlichen Standpunkt — für die Zwecke des Vergleichs verschiedener Betriebe und aus anderen Gründen — darauf ausgeht, den Reinertrag des schuldenfrei gedachten Eigenbetriebes zu ermitteln, dann gehören diese und analoge, fallweise etwa auftretende Posten entweder überhaupt nicht in die Betriebsbuchhaltung oder aber auf das Privatkonto des Besitzers, weshalb ich diese Kontengruppe auch nicht in das Schaubild des Kontenplanes aufnahm. Die Praxis hingegen verlangt, weil jene Zahlungen sehr häufig aus den umlaufenden Mitteln des Betriebes entnommen werden und weil sie in der Regel steuerliche Abzugsposten bilden, meist auch ihre Aufnahme in die Buchhaltung. Man wird beiden Anforderungen gerecht, wenn man jene Posten, wie es im Kontenplan vorgesehen ist, von den Betriebserfolgen ganz streng absondert; dann weist das Gewinn- und Verlustkonto der Buchhaltung den betriebswissenschaftlich richtig abgegrenzten Betriebsreinertrag und dahinter die in Rede stehenden Kosten aus, nach deren Absetzung somit jenen vom Praktiker meist verlangten „Gewinn“ oder „Verlust“, von dem der Besitzer bei seiner weiteren Einkommensberechnung ausgeht, indem er seinen ihm in der Betriebsbuchhaltung auf seinem Privatkonto gutgeschriebenen Arbeitslohn, sein Einkommen aus sonstigen Unternehmungen usw. hinzufügt. Hingegen halte ich es nicht für angezeigt, für diese Einkommensberechnung des Besitzers, wie das von theoretischer Seite oft empfohlen wird, eigene Konten in die Buchhaltung aufzunehmen; das fällt gewöhnlich unklar und schwerfällig aus und wird deshalb in der Praxis nicht gern gesehen — hat man doch oft Mühe, aus einer solchen Bilanzführung überhaupt den wirklichen Reinertrag des Betriebes herauszufinden; es ist aber auch theoretisch nicht zu billigen, denn schließlich ist die landwirtschaftliche Buchführung eine solche des Landwirtschaftsbetriebes und nicht eine Verrechnung der privaten Einkommensverhältnisse des Besitzers. Diese sind einfacher und vollständiger auf gesonderten Einkommensberechnungen außerhalb der Buchhaltung (meist im Anschluß an das Einkommensteuerbekenntnis) zu ermitteln, bei sehr umfänglichen Verhältnissen aber in einer gesonderten Privatbuchhaltung des Besitzers.

6. Die Konten der Jahresabrechnung.

Die Jahresabrechnung oder Bilanz ist bei der synthetischen Buchhaltung, entsprechend ihrem früher auseinandergesetzten Verrechnungssystem, eine doppelte, sie besteht aus der Erfolgs- und der Vermögensbilanz.

Die Erfolgsbilanz übernimmt — mitsamt allen zugehörigen Mengenzahlen in den Vorkolonnen — die einzelnen Erträge und Aufwände von den Einzelkonten der Abteilung E und A als deren Salden und liefert als Ergebnis ihrer Gegenüberstellung den Gesamtertrag des Betriebes nach der Formel $E - A = R$; sie ist im Schaubild des Kontenplanes durch einen Rhombus dargestellt, der sich unterhalb der Dreiecke E und A befindet und durch seine Gestalt deren rechnerische Ver-

einigung anzeigt. Das Konto der Erfolgsbilanz ist in Übereinstimmung mit der allgemeinen buchhalterischen Gepflogenheit als Gewinn- und Verlustkonto (oder, wie man neustens oft sagt, Verlust- und Gewinnkonto) zu bezeichnen. Man kann dieses detaillierte Gewinn- und Verlustkonto auch, seinem Inhalt entsprechend, als „statistische Erfolgsbilanz“ bezeichnen (Konto *J 1*, siehe S. 176) und unter Umständen, nach Betriebsstellen in eine kleinere Anzahl von Posten zusammengefaßt, auf ein summarisches Gewinn- und Verlustkonto (*J 2*) übertragen — eine rein formale Angelegenheit (siehe S. 147f.).

Die Zusammenfassung der Ergebnisse der gesamten Bestände- und Verrechnungsbildet die im Schaubild durch einen Kreis veranschaulichte Vermögensbilanz (Kapitalkonto¹); diese liefert bei Beginn der Jahresrechnung das aus dem Vorjahr übernommene reine Anfangsvermögen (*G*) an die Eingangsstation der Verrechnung des laufenden Betriebsjahres, an die Abteilung der Außenverkehrskonten, wo es vom Eröffnungsbilanzkonto übernommen und auf die einzelnen Bestandskonten des Außenverkehrs und der Wirtschaftsbestände verteilt wird; auf demselben Weg, nur in umgekehrter Richtung, gelangt bei Jahreschluß das an die folgende Rechnungsperiode zu übergebende reine Schlußvermögen (*S*) von den einzelnen Bestandskonten über das zu den Außenverkehrskonten gehörende Schlußbilanzkonto auf die Vermögensbilanz (Kapitalkonto), die somit als Endergebnis der gesamten Bestandverrechnung die summarische Gegenüberstellung des gesamten reinen Schluß- und Anfangsvermögens enthält, also den Gesamtreinertrag des ganzen Betriebes nach der Formel $S - G = R$ ausweist. Durch die Übereinstimmung dieses Ergebnisses mit jenem der Erfolgsbilanz ist der Verrechnungskreislauf der doppelten Buchhaltung geschlossen, seinen äußerlichen Schlußstein bildet die Ausgleichsbuchung zwischen der Erfolgs- und der Vermögensbilanz, der Übertrag des Reinertrages *R* von der Erfolgsbilanz (Gewinn- und Verlustkonto) auf die Vermögensbilanz (Kapitalkonto).

7. Buchungsführung.

Zu den im vorigen angeführten Güterbewegungen und Buchungsabläufen kommen noch Bestandverschiebungen innerhalb der Außenverkehrs- und innerhalb der Wirtschaftsbestandskonten dazu, so daß sich insgesamt folgende Arten von Buchungen ergeben, die im Schaubild (S. 176) durch Beziehungslinien zwischen den einzelnen Kontengruppen wiedergegeben und mit denselben Buchstaben bezeichnet sind wie die nachstehende Aufzählung:

a) Übernahme des Anfangsvermögens *G* (Kapitalkonto Haben — Eröffnungsbilanzkonto² Soll; das gesamte Reinvermögen *G* wird hierbei

¹ Bei der in der Landwirtschaft meist vorkommenden Unternehmungsform (ein oder mehrere Privatbesitzer) hat das Kapitalkonto, bei der Aktiengesellschaft das Bilanzkonto die Funktion der Vermögensbilanz, was am Wesen der Sache nichts ändert (vgl. hierzu S. 12, Anmerkung).

² Aus Gründen der Schreibersparnis wird heute in der doppelten Buchführung oft das Eröffnungsbilanzkonto weggelassen, wonach das Kapitalkonto seine

am einfachsten in einer Nettozahl gebucht; die postenweise Weitergabe der einzelnen Aktiven und Passiven vom Eröffnungsbilanzkonto an die einzelnen Bestandskonten erfolgt laut b, 1 und c, 1, wonach sich das Eröffnungsbilanzkonto saldiert).

b) Bewegungen zwischen verschiedenen Außenverkehrskonten, und zwar:

1. Übernahme der Anfangsbestände durch die einzelnen Außenverkehrskonten vom Eröffnungsbilanzkonto (z. B. Kassakonto Soll — Eröffnungsbilanzkonto Haben für Übernahme des Kassastandes am 1. Januar).

2. Laufende Bestandverschiebung zwischen Außenverkehrskonten (z. B. Kassakonto Soll — Einzelkonto des Getreidehändlers N. N. in der laufenden Rechnung Haben für Zahlung des N. N. auf die ihm früher belastete Getreidelieferung des Betriebes).

3. Übergabe der Schlußbestände der einzelnen Außenverkehrskonten an das Schlußbilanzkonto (z. B. Schlußbilanzkonto Soll — Kassakonto Haben für Übergabe des Kassastandes vom 31. Dezember an das nächste Jahr; oder: Schlußbilanzkonto Soll — Konto des N. N. Haben für Jahresübergabe seiner noch unbeglichenen Restschuld; die Weiterleitung vom Schlußbilanzkonto an das Kapitalkonto erfolgt durch die Buchung *m*; eine formale Ausnahme pflegt der Saldo des Privatkontos zu bilden, der meist einzeln und direkt vom Privatkonto auf das Kapitalkonto gebracht wird).

c) Bezug (Eingang, Einnahme) von Wirtschaftsbeständen aus dem Außenverkehr, und zwar:

1. Übernahme der Anfangsbestände durch die einzelnen Wirtschaftskonten vom Eröffnungsbilanzkonto (z. B. Bestandskonto Zugpferde Soll — Eröffnungsbilanzkonto Haben für Übernahme der Inventur am 1. Januar).

2. Laufender Bezug während des Jahres (z. B. Bestandskonto Zugpferde Soll — Kassakonto Haben für gekaufte Zugpferde).

d) Abgabe (Ausgang, Ausgabe) von Wirtschaftsbeständen an den Außenverkehr, und zwar:

1. Laufende Abgaben während des Jahres (z. B. Bestandskonto Mastochsen Haben — Konto des Käufers X. Y. in der laufenden Rechnung Soll für verkaufte Mastochsen).

2. Übergabe der Schlußbestände der einzelnen Wirtschaftskonten an das Schlußbilanzkonto (z. B. Schlußbilanzkonto Soll — Bestandskonto Mastochsen Haben für Übergabe der Inventur am 31. Dezember; die Weiterleitung vom Schlußbilanzkonto an das Kapitalkonto erfolgt durch die Buchung *m*).

e) Direkte Aufwendungen von Geld für Wirtschaftsaufwände (z. B. Kassakonto Haben — Tagelöhnekonto Soll für bar ausbezahlte Tagelöhne).

f) Direkte Gewinnung von Geld für Wirtschaftserträge (z. B. Konto

Funktion übernimmt, das heißt, es werden alle Aktiven und Passiven beim Jahresbeginn auf die einzelnen Bestandskonten und dagegen das gesamte reine Anfangsvermögen auf das Kapitalkonto gebucht.

Pachtertrag von Grasnutzungen Haben — Kassakonto oder Kontokorrent Soll für eingenommene oder einzuhebende Pachtgelder).

g) Eingang (Einnahme) von Wirtschaftsbeständen aus Wirtschaftserträgen (z. B. Bestandskonto Kartoffel Soll — Ertragskonto Kartoffelernte Haben für die im Betrieb geernteten Kartoffeln). Diese Eingänge können vom Bestand hernach entweder an den Außenverkehr abgegeben werden (Richtung g' im Schaubild, was bei dieser Abgabe durch eine Buchung von der Art d , 1 laut oben zum Ausdruck kommt) oder sie können in der eigenen Wirtschaft als Aufwand verbraucht werden (Richtung g'' , Buchungsart des Verbrauches: h).

h) Abgabe (Ausgang, Ausgabe) von Wirtschaftsbeständen zu Wirtschaftsaufwand (z. B. Bestandskonto Hafer Haben — Futteraufwandkonto Zupferde Soll). Diese verbrauchten Bestände können entweder aus dem Außenverkehr stammen (Herkunft aus der Richtung h' des Schaubildes durch eine Buchung der Art c , 2) oder in der eigenen Wirtschaft erzeugt worden sein (Eintritt auf Bestand durch eine Buchung der Art g , Umsatzweg dieser im Binnenverkehr durchlaufenden Güter: $g - g'' - h'' - h$).

i) Bestandverschiebungen zwischen Wirtschaftsbestandskonten (z. B. Bestandskonto Mastochsen Soll — Bestandskonto Zugochsen Haben für vom Zug in die Mast transferierte Zugochsen).

j) Buchungen zwischen Ertrags- und Aufwandkonten (z. B. Zupferdehaltung Ertragskonto Arbeitsleistung Haben — Zuckerrübenbau Aufwandkonto Gespansarbeit Soll für x Pferdebezüge bei Rübenabfuhr in der 42. Jahreswoche).

k) Übertrag der Erträge auf die Erfolgsbilanz (z. B. Ernteertragskonto Feldgemüsebau Soll — Erfolgsbilanz Haben für Saldoaustrag der auf der Habenseite des ersteren Kontos während des Jahres nach Art f und g verbuchten Teilposten der Feldgemüseernte).

l) Übertrag der Aufwände auf die Erfolgsbilanz (z. B. Aufwandkonto Gehalte Haben — Erfolgsbilanz Soll für Saldoaustrag der auf der Sollseite des ersteren Kontos während des Jahres nach Art e und h verbuchten Teilposten des Gehaltsaufwandes).

m) Übergabe des gesamten reinen Schlußvermögens S (Schlußbilanzkonto Haben — Kapitalkonto Soll).

n) Ergebnisausgleich zwischen Erfolgs- und Vermögensbilanz (Gewinn- und Verlustkonto Soll — Kapitalkonto Haben für den positiven Gesamtreinertrag des Betriebes; oder Gewinn- und Verlustkonto Haben — Kapitalkonto Soll für den gesamten Reinverlust des Betriebes¹).

8. Kontenplan und Aufnahmssystem.

Der im vorigen wiedergegebene und besprochene Einheitskontenplan sieht, wie eingangs bemerkt, die Einbeziehung des gesamten Binnenverkehrs in die Bilanzbuchhaltung, also das vollständige Aufnahms-

¹ Dem studierenden Anfänger empfehle ich, sich die Kontenbilder unter Einsetzung der obigen Artzeichen der Buchungen auf beiden Seiten der Buchung zu skizzieren (je ein Konto für Geld, Kontokorrent, Privat, Eröffnungs- und Schlußbilanz, Wirtschaftsbestand, Ertrag, Aufwand, Erfolgsbilanz und Kapital).

system vor, um allen vorkommenden Ansprüchen zu genügen. Auch wenn aber ein weniger vollständiges Aufnahmssystem angewendet, also der Binnenverkehr nur teilweise oder gar nicht in die Bilanzbuchhaltung aufgenommen werden soll, so bringt das keine grundsätzliche Umstellung des Kontenplanes mit sich, es fallen nur, als selbstverständliche Folge des Wegfalles von Buchungsstoff, alle jene Buchungen und Konten weg, die zur Aufnahme dieses Buchungsstoffes bestimmt gewesen wären.

Man gewinnt einen sinnfälligen Eindruck von dieser systematischen Kontinuität des Kontenplanes, wenn man aus dem in der Abb. 6 (S. 176) gegebenen Schaubild des Kontenplanes der vollständigen, Außen- und Binnenverkehr umfassenden synthetischen Buchführung den Kontenplan der synthetischen Außenverkehrsbuchführung ableitet: man hat sich aus jenem Schaubild nur das in seiner Mitte befindliche schräg schraffierte Rechteck mit den von ihm überdeckten Teilen des Graphikons wegzudenken, um das zutreffende Schaubild des Kontenplanes der synthetischen Außenverkehrsbuchführung zu erhalten; alle übrigen Teile des Schaubildes bleiben unverändert. Wie auf S. 178 und 179 angegeben, stellt nämlich der Bereich dieses Rechteckes den reinen Binnenverkehr mit den in ihm in der Richtung $g - g'' - h'' - h$ durchlaufenden Posten von Ertrag und Aufwand vor, und dessen Wegfall aus der Verrechnung ist ja gerade das, was die Außenverkehrsbuchführung von der vollständigen unterscheidet: während in letzterer diese durchlaufenden Erfolgsposten zur Verrechnung gelangen — und zwar mindestens ihrer Menge nach (vgl. Kapitel VI, Abschnitt 5, 6 und 7) —, kommen sie in der Außenverkehrsbuchführung überhaupt nicht vor, weder der Menge noch dem Geldwert nach. Und man erhält in gleicher Weise ein Bild der Kontenpläne für mittlere Aufnahmesysteme, wenn man nicht jene ganze schraffierte Fläche, die den durchlaufenden Binnenverkehr vorstellt, aus dem Schaubild wegläßt, sondern nur einen Teil derselben, so daß ein größerer oder kleinerer Teil der Binnenverkehrsverrechnung auf den Wirtschaftsbestandkonten und den Ertrags- und Aufwandkonten bestehen bleibt. Im einzelnen bedeutet das für den Kontenplan und die Buchungsführung folgende Unterschiede.

Die Abteilung der Außenverkehrskonten der synthetischen Buchführung ist bei jedem Aufnahmssystem ganz gleich; stets sind — natürlich immer für denselben Betrieb gedacht — ganz dieselben Außenverkehrskonten mit ganz denselben Posten zu führen; das ist leicht einzusehen, denn am Außenverkehr des Betriebes ändert sich nichts, mag seine Buchhaltung den Binnenverkehr ganz oder teilweise oder gar nicht aufzeichnen.

Auch die Abteilung der Wirtschaftsbestandkonten (*B*) weist bei jedem Aufnahmssystem dieselben Konten auf — die Art der vorhandenen Wirtschaftsbestände ist ja dieselbe, wie immer das Aufnahmssystem der Buchführung ist (es könnte nur ausnahmsweise ein oder das andere Bestandkonto fehlen, das bloß solche Güter verrechnet, von denen keine Anfangs- und keine Schlußinventur vorhanden ist, die auch nicht gekauft oder verkauft und nicht vom Besitzer entnommen

werden, kurz im Außenverkehr überhaupt nicht vorkommen, sondern nur während des Jahres erzeugt und zur Gänze wieder verbraucht werden). Hingegen weisen die Wirtschaftsbestandkonten in der bloßen Außenverkehrsbuchhaltung weniger Buchungen auf, weil auf ihnen die Verbuchung des Einganges der einzelnen Erträge aus dem Produktionsbetrieb und des Ausganges der einzelnen Aufwände in den Produktionsbetrieb entfällt und nur die Eingänge aus dem und die Ausgänge in den Außenverkehr gebucht werden; dadurch werden diese Bestandkonten in der früher beschriebenen Art zu unvollständigen Bestandkonten (vgl. Kontenschema II, S. 102 und 107) und liefern nach Einsetzung der Schlußinventur einen positiven oder negativen Erfolgssaldo (Ertrags- oder Aufwandrest), der auf die Erfolgsbilanz zu übertragen ist (vgl. S. 109f.). Dieser Abschlußweg der Außenverkehrsbuchführung ist im Schaubild durch die gestrichelten Richtlinien *o* und *p* angedeutet. Die mittleren Aufnahmssysteme nehmen diesbezüglich eine Mittelstellung ein: die Bestandkonten solcher Güter, von denen der Binnenverkehr verrechnet wird, gestalten sich hier vollständig (also analog zum Kontenschema I, S. 102), andere wieder, von denen der Binnenverkehr nicht verrechnet wird, bleiben auch hier unvollständig (Kontenschema II, S. 102 und 107).

Auch in der Abteilung der Erfolgskonten (*E* und *A*) entfällt bei der reinen Außenverkehrsbuchführung ganz von selbst das, was mit der Einschränkung des Aufnahmssystems zusammenhängt; da sich aber diese Einschränkung gerade auf den aus Erfolgsposten bestehenden Binnenverkehr richtet, macht das hier natürlich sowohl an Konten als auch an Buchungen viel mehr aus: es entfallen alle internen Arbeitsverbuchungen und auch alle Buchungen der einzelnen Erträge und Aufwände, die aus sachlichen, von der Buchführung bestandmäßig verrechneten Produkten und Produktionsmitteln bestehen, weil diese nur in Gestalt der Ertrags- und Aufwandreste per Saldo auf den Wirtschaftsbestandkonten erfaßt und von da (auf dem angegebenen Wege *o* und *p* unter Vermeidung des hier zwecklosen Umweges über *E* und *A*) direkt auf die Erfolgsbilanz übertragen werden. In der Abteilung der Erfolgskonten bleiben somit bei der reinen Außenverkehrsbuchführung nur jene einzelnen Buchungen und Konten bestehen, die Erträge und Aufwände betreffen, welche unmittelbar aus Geld — in jeder Form — bestehen (direkte Gelderträge und Geldaufwände, vgl. S. 111 und 119f.). Diese werden durch die im Schaubild von den Richtlinien *e* und *f* angedeuteten und auf S. 187 besprochenen Buchungen einzeln von den Außenverkehrskonten auf die in der Abteilung *E* und *A* zu ihrer laufenden Sammlung noch verbleibenden Erfolgskonten und dann von diesen auf die Erfolgsbilanz übertragen (z. B. die einzelnen Taglohn- auszahlungen von Kassa Haben auf Aufwandkonto Taglöhne und von hier in einer Summe auf die Erfolgsbilanz). Auch bei mittleren Aufnahmssystemen entfallen die einzelnen Konten und Buchungen für solche Erträge und Aufwände, die nicht zur Verrechnung gelangen; das sind in erster Reihe die auf S. 180 besprochenen Konten der internen Arbeitsverrechnung, aber auch, je nach Lage des Falles, die Konten

für die Produktion des Stallmistes (z. B. *E* 317, *E* 327, *E* 418, *E* 427, *E* 437 des Einheitskontenplanes) und die Buchungen für dessen Verwendung (auf *A* 512, *A* 522 usw.), ferner die analogen Konten und Buchungen für das Stroh (z. B. *E* 51912 und *A* 4118), das Rübenblatt (z. B. *E* 5292 und *A* 41151) und dergleichen mehr.

Die Ableitung der Kontenpläne für unvollständige Aufnahmssysteme aus dem Einheitskontenplan bereitet somit in der Praxis nicht die geringsten Schwierigkeiten; man hat nur in der auf S. 159 und 162f. gezeigten Art den Betrieb an Hand des Einheitskontenplanes durchzugehen und alle jene Konten auszuschneiden, deren Verrechnungsgegenstand nicht aufgenommen werden soll. Es wäre natürlich zwecklos und unmöglich, alle in der Praxis vorkommenden Varianten (vgl. S. 159f.) hier wiederzugeben; ich beschränke mich darauf, im folgenden Abschnitt als Beispiel einen solchen speziellen, aus dem Einheitsplan abgeleiteten Kontenplan anzuführen, der einen wichtigen und häufigen Typus wiedergibt.

Ich halte in diesem Zusammenhang folgende Feststellung für praktisch bedeutsam. Wenn sich, wie eben gezeigt, die Kontenpläne unvollständiger Aufnahmssysteme aus dem des vollständigen ohne grundsätzliche Abänderung ergeben, sondern nur durch die von selbst eintretende Weglassung der Konten und Buchungen für den weniger aufgenommenen Buchungsstoff, dann ist es umgekehrt eine ebenso einfache und selbstverständliche Angelegenheit, in einem Betrieb, dessen Buchhaltung man mit einem bescheidenen Aufnahmssystem als erster Organisationsstufe eingerichtet hat, den zunächst ausgeschalteten Buchungsstoff in den folgenden Jahren allmählich hineinzunehmen. Auch das bedeutet dann keinen Wechsel des „Buchführungssystems“, sondern nur einen Zubau von einzelnen Buchungen und Konten im Kontenplan (vgl. hierzu Abschnitt 2 des VII. Kapitels)¹.

Anders als bei der synthetischen Buchführung steht diese Sache für die bisherige Systemtheorie der landwirtschaftlichen Buchführung. Da muß man, wenn man bei fortschreitender Ordnung und Buchhaltungslust in einem Betrieb eine doppelte Außenverkehrsbuchführung hernach auf den Binnenverkehr ausdehnen will, zu einem anderen System, einer anderen Methode, der landwirtschaftlichen Buchführung übergehen, also z. B. von der „einfachen Buchhaltung mit erweitertem

¹ Ein Detail für die Organisationspraxis. Die inhaltliche Ausgestaltung der Buchhaltung kann für ein Rechnungsjahr auch nachträglich vorgenommen werden. Man errichtet z. B. als Bilanzbuchhaltung eine Außenverkehrsbuchhaltung, sammelt daneben in einer gesonderten „Betriebsbuchhaltung“ (doppelte Mengenverrechnung oder gewöhnliche Registerführung) die erforderlichen Daten über den Binnenverkehr und fügt sie beider Bilanz in Jahressummen in die Bilanzbuchhaltung durch Vervollständigung der Bestandskonten und Errichtung der entsprechenden Ertrags- und Aufwandskonten ein. Dadurch wird die Vervollständigung der Bilanzbuchhaltung gleich im ersten Jahr erreicht, ohne daß man von vornherein das Risiko eingeht, ihr Gelingen von der Binnenverkehrsaufzeichnung abhängig zu machen. Im folgenden Jahr wird dann die „Betriebsbuchhaltung“ soweit als möglich aufgelassen und alles in der Bilanzbuchhaltung geführt, es sei denn, daß wieder neue, in gleicher Art durchzuführende Erweiterungen in Aussicht genommen wären.

Abschluß nach der Kontenmethode“ oder der „zusammenfassenden Buchführung“ zur analytischen Buchführung. Das bedeutet aber einen völligen Wechsel der Ziele der Buchführung, ihrer Bewertungsfragen, ihres Kontenplanes usw. (Umstellung auf die gesonderte Reinertragsberechnung für die einzelnen Betriebszweige, Berechnung von Produktionskosten, Errichtung von Betriebskonten für die einzelnen Zweige und dergleichen mehr; man bedenke z. B. den Unterschied zwischen dem Ausweis von „Getreideabsatz“ — der überhaupt keinen Erfolgsposten des Betriebsjahres vorstellt, siehe S. 64f. — in der Gewinn- und Verlustrechnung der bisherigen Außenverkehrsbuchführungen und zwischen dem bilanztheoretisch und praktisch ganz heterogenen „Reinertrag des Getreidebaues“ in der analytischen Buchführung); von der äußerlichen Desavouierung der früheren Organisation gar nicht zu sprechen, die in einer solchen nachträglichen Umstellung des ganzen „Systems“ liegt.

Die synthetische Buchführung hat in allen ihren Organisationsstufen nur ein unverrückbares Endziel, die Erstellung einer möglichst zergliederten Erfolgsbilanz, und jede Vervollständigung des Aufnahmesystems, jede höhere Organisationsstufe, bedeutet da keinen Wechsel dieses Zieles, sondern nur einen weiteren Schritt zu dessen völliger Erreichung, eine weitere Auflösung der in den Erfolgsbilanzen der niedrigeren Organisationsstufen noch ausgewiesenen Ertrags- und Aufwandreste in die einzelnen Erträge und Aufwände des Betriebes.

9. Beispiel: Kontenplan des Betriebes S. K.

Wird an Hand des Einheitskontenplanes Konto für Konto der einzurichtenden Buchhaltung festgelegt, so ergibt sich daraus in jedem einzelnen Fall der für ihn anzuwendende spezielle Kontenplan. Dieser muß, im Gegensatz zum Einheitskontenplan, durchaus nicht immer weitläufig sein und kann trotz geringster Ansprüche an Buchungsarbeit und Unterlagen dennoch sehr befriedigende Ergebnisse liefern. Ich gebe nachstehend das Beispiel eines solchen Kontenplanes aus meiner Praxis, der für einen Pachtbetrieb (etwa 400 ha, Zuckerrübenbau, Milchwirtschaft, Mastung, Brennerei) angefertigt und unter Rücksicht auf die nicht großen buchhalterischen Möglichkeiten des Falles in seinen Kontierungen recht bescheiden gehalten ist, aber doch alle Ansprüche und Möglichkeiten des Falles erfüllt¹; das Beispiel entspricht häufig anzutreffenden Verhältnissen der Praxis, indem es bloß die Binnenverkehrsrechnung mit den marktgängigen Gütern, nicht aber mit den marktlosen (insbesondere Stroh und Stallmist) und keine interne Arbeitskontierung vorsieht. In äußerlicher Beziehung zeigt dieses Beispiel, daß natürlich die Numerierung des Einheitskontenplanes in den speziellen Kontenplänen entsprechend den vorhandenen Konten zusammenrückt; auch darüber hinaus ist hier in manchen Einzelheiten eine etwas andere Anordnung vorgenommen, um verschiedene Möglichkeiten der

¹ Diese Buchhaltung wird von der Pächterin selbst, die vorher nie mit einer Buchhaltung zu tun hatte, auf Grund des Organisationsplanes und einer kurzen Unterweisung tadellos laufend in Ordnung gehalten.

Vereinfachung zu zeigen. Ich empfehle deshalb, den folgenden Beispielskontenplan Stück für Stück mit dem Einheitskontenplan zu vergleichen und sich dabei an Hand der früher gegebenen Erklärungen die Gründe der Abweichung zu vergegenwärtigen; das wird dem Anfänger eine kleine Organisationsübung am grünen Tisch geben, dem Fachmann aber die praktische Beurteilung des hier empfohlenen Organisationsvorganges erleichtern.

Kontenplan des Betriebes S. K.

(Die mit Buchstaben-Vorzeichen versehenen Titel geben die in der Buchhaltung errichteten Konten an, alle übrigen Titel sind bloße Einteilungen zu Übersichtszwecken.)

Außenverkehr

- | | |
|------------------------------------|---|
| C Kassa | L 3 usw. (laut gesondert aufliegendem Register) |
| O Postscheckamt | P Privatkonto |
| N 1 Landesbank in | Z 1 Eröffnungsbilanzkonto |
| N 2 Städtische Bank in | Z 2 Schlußbilanzkonto |
| L 1 Kontokorrentkonto des Paul X. | |
| L 2 Kontokorrentkonto des Peter Y. | |

Wirtschaftsbestände (B)

- | | |
|---|---|
| 1 Feldinventar | 44 Hafer |
| B 11 Saatgut | B 441 Hafer I. Klasse |
| B 12 Handelsdünger | B 442 Hinterhafer |
| B 13 Sonstiges Feldinventar (Lohnackerung) | B 45 Körnermais |
| 2 Totes Inventar | B 46 Erbsen |
| B 21 Maschinen mit 8% Jahresabschreibung, Bestand | B 47 Kleesamen |
| B 22 Maschinen mit 8% Jahresabschreibung, bisherige Gesamtabschreibungen | B 48 Rübensamen |
| B 23 Maschinen mit 10% Jahresabschreibung, Bestand | B 49 Sonstige Körner |
| B 24 Maschinen mit 10% Jahresabschreibung, bisherige Gesamtabschreibungen | 5 Hackfrüchte |
| B 25 Kleingeräte und Werkzeuge (Inventuren) | B 51 Zuckerrübe |
| 3 Lebendes Inventar | B 52 Kartoffel |
| B 31 Pferde | 6 Heu |
| B 32 Zugochsen | B 61 Kleeheu |
| B 33 Mastochsen | B 62 Wiesenheu |
| B 34 Milch- und Jungvieh | 7 Verschiedene Futtermittel (Handelsfutter) |
| B 35 Schweine | B 71 Kleie |
| 4 Körner (ganz oder geschrotet) | B 72 Ölkuchen |
| 41 Weizen | B 73 Fischmehl |
| B 411 Weizen I. Klasse | B 74 Reismehl |
| B 412 Weizen II. Klasse | B 75 Malzkeime |
| B 413 Weizen III. Klasse | B 76 Trockenhefe |
| 42 Roggen | B 77 Trockenschnitte |
| B 421 Roggen I. Klasse | B 78 Nasse Schnitte |
| B 422 Hinterroggen | B 79 Sonstige Futtermittel |
| 43 Gerste | B 8 Kunstdünger (Handelsdünger) |
| B 431 Gerste I. Klasse | 9 Verschiedene Wirtschaftsbestände |
| B 432 Gerste II. Klasse | B 91 Spiritus |
| B 433 Gerste III. Klasse | B 92 Obst |
| | B 93 Kohle |
| | B 94 Benzin |
| | B 95 Petroleum |
| | B 96 Brennholz |
| | B 97 Werkholz |
| | B 98 Baumaterial |
| | B 99 Sonstige Wirtschaftsbestände |

Aufwände (A) und Erträge (E)

1 Handarbeit (Aufwand an Löhnen, Deputaten, Lohnzulagen, sozialen Abgaben u. dgl.)	AE 425 Verlust und Gewinn am Milch- und Jungvieh- bestand (Erfolgssaldo von B 34)
A 11 Deputatisten (ständiges Ge- sinde)	43 Schweinehaltung
A 12 Gutshandwerker	A 431 Futter
A 13 Vertragsarbeiter (Wander- arbeiter)	A 432 Verschiedene Auslagen
A 14 Sonstige Arbeiter (Tagelöhner)	E 433 Viehertrag (Ertrags- saldo von B 35)
A 19 Gemeinsame Aufwände für ver- schiedene Arbeiterkategorien	A 49 Verschiedene gemeinsame Aus- lagen für die Viehhaltung
2 Motorische Arbeit	5 Ackerbau
21 Dampfpflug (Mietpflug)	51 Getreidebau
A 211 Kohle	A 511 Saatgut
A 212 Sonstiges Material	A 512 Kunstdünger
A 213 Lohnackerungsgebühren	A 513 Verschiedene Auslagen (z. B. Hagelversicherung)
A 214 Maschinisten-Kostgelder	E 514 Körnerernten
A 219 Verschiedene Auslagen	52 Zuckerrübenbau
22 Dreschmaschine	A 521 Saatgut
A 221 Kohle	A 522 Kunstdünger
A 222 Sonstiges Material	A 523 Verschiedene Auslagen
A 229 Verschiedene Auslagen	E 524 Ernteertrag
3 Gespannsarbeit	53 Kartoffelbau
31 Zugpferdehaltung	A 531 Saatgut
A 311 Futter (ohne Stroh)	A 532 Kunstdünger
A 312 Verlust am Zugpferde- bestand (Abschreibung, Verlustsaldo von B 31)	A 533 Verschiedene Auslagen
32 Zugochsenhaltung	E 534 Ernteertrag
A 321 Futter (ohne Stroh, Rü- benblatt und nasse Schlempe)	54 Erbsenbau
A 322 Verlust am Zugochsen- bestand (Verlustsaldo von B 32)	A 541 Saatgut
4 Nutztviehhaltung	A 542 Kunstdünger
41 Ochsenmastung	A 543 Verschiedene Auslagen
A 411 Futter (ohne Stroh und Schlempe)	E 544 Körnerertrag
A 412 Verschiedene Auslagen (Tierarzt u. dgl.)	55 Futterbau
E 413 Aufmastertrag (Ertrags- saldo von B 33)	A 551 Saatgut
42 Milch- und Jungviehhaltung	A 552 Kunstdünger
A 421 Futter (ohne Stroh und Schlempe)	A 553 Verschiedene Auslagen
A 422 Verschiedene Auslagen	E 554 Ernteertrag
E 423 Milchertrag, Verkauf	A 59 Verschiedene gemeinsame Aus- lagen für den Ackerbau
E 424 Milchertrag, Verbrauch im Betrieb	6 Sonstige Urproduktion
	61 Obstbäume
	A 611 Aufwände
	E 612 Erträge
	7 Brennerei ¹
	71 Rohstoffe
	A 711 Zuckerrübe
	A 712 Kartoffel
	A 713 Mais
	72 Hilfs- und Betriebsmaterial
	A 721 Hefe und sonstige Hilfs- stoffe

¹ Bei gesonderter steuerlicher Behandlung (Erwerbsteuer) des landwirtschaftlichen Pachtbetriebes und der Brennerei ist der Reinertragsnachweis der Brennerei durch Einfügung der entsprechenden Konten für die Aufwände an Gehalten, Löhnen und Gespannsarbeit der Brennerei zu vervollständigen, auch wenn im übrigen keine Arbeitskontierung stattfindet.

A 722 Kohle	A 917 Inserate
A 723 Brennholz	A 919 Sonstige Verwaltungsauslagen
A 724 Schmiermittel	92 Betriebsmittelerhaltung
A 73 Instandhaltung	A 921 Straßen- und Wegeerhaltung
A 74 Sonstige Auslagen	A 922 Gebäudeerhaltung
E 75 Spirituserzeugung	A 923 Instandhaltung der Maschinen und Geräte
8 Erlösdifferenzen auf B-Konten	A 924 Jahresabschreibung der Maschinen und Geräte
A 81 Verluste	A 925 Feuerversicherung
E 82 Gewinne	93 Betriebssteuern und Abgaben
9 Allgemeine Betriebsaufwände	A 931 Erwerbsteuer
91 Betriebsverwaltung	A 932 Warenumsatzsteuer
A 911 Gehalte (sowie Zulagen, Deputate, Verköstigung)	94 Verschiedene allgemeine Betriebsaufwände
A 912 Soziale Abgaben und Gehaltssteuern	A 941 Geschäftliche Kontokorrentzinsen, Bank- u. Postscheckspesen
A 913 Reisespesen	A 942 Rechtsanwalts- und Gerichtskosten
914 Kanzleiaufwand	A 943 Spenden
A 9141 Schreibmaterial	A 944 Dubiosenverluste
A 9142 Porti, Stempel, Telegramme	A 949 Verschiedene Spesen
A 9143 Fernsprecher	
A 9144 Beheizung	
A 9145 Beleuchtung	
A 915 Mitgliedsbeiträge	
A 916 Zeitschriften	

Pachtzins

G 1 Bare Pachtzinse für das Landgut	G 3 Vertragliche Steuerleistungen für den Verpächter (Grundsteuer)
G 2 Vertragliche Naturalleistungen an den Verpächter	G 4 Sonstige Leistungen aus dem Pachtvertrag

Jahresabrechnung

J 1 Statistische Erfolgsbilanz des Betriebes	J 2 Gewinn- und Verlustkonto
	J 3 Kapitalkonto.

10. Domänenbuchhaltung.

Für die Bilanzbuchhaltung von großen Gütern, die aus mehreren oder vielen Betriebseinheiten (Verwaltungen, Distrikten) bestehen, gibt es hauptsächlich drei Vorgangsmöglichkeiten, die ich nachstehend durch drei Beispiele aus meiner Praxis veranschaulichen will.

Bei einer erzherzoglichen Kammer, die damals (1910) noch gegen 110 000 ha mit einer ganzen Reihe von Wirtschaftseinheiten (Ökonomieverwaltungen, Forstverwaltungen, Brennereien, Brauerei, Molkerei und andere Betriebe) umfaßte, wurde die doppelte Buchhaltung auf jedem einzelnen dieser Betriebe von den dortigen Beamten geführt und bilanzmäßig in sich abgeschlossen; das Zentralrentamt legte hernach die Vermögens- und Erfolgsbilanzen der einzelnen Betriebe durch Addition der Ergebnisse zur Generalbilanz der gesamten Domäne zusammen. Bei einem solchen Vorgehen ist bezüglich der Kontenpläne dem im vorigen Gesagten nichts hinzuzufügen: jeder Betrieb hat einen seinen Verhältnissen angepaßten Spezialkontenplan. Die Vorteile einer solchen Anordnung sind zufolge genauer Betriebs- und Vorgangskennntnis des auf dem Einzelbetrieb buchenden Gutsbeamten die größere Sicherheit in den Buchungen, vor allem aber die beträchtliche Arbeitersparnis

an den Ausweisen, die im Falle einer Zentralbuchhaltung von den Betriebsbeamten anzufertigen sind. Nachteilig ist die natürlich geringere Kontrolle, die durch entsprechende Überprüfung der Gebarungen, Buchungen und Abschlüsse zu ersetzen ist.

Auf einer anderen Domäne bestand zur Zeit meiner dortigen Tätigkeit (1918—1922) eine Zentralbuchhaltung für die vorhandenen 19 Ökonomieverwaltungen; diese verbuchte den Außenverkehr der Wirtschaften, der ausschließlich von der Zentralkontrolle abgewickelt wurde, auf Grund der Angaben der Zentrale, alles übrige auf Grund ausführlicher Ausweise, die von den Gutsverwaltungen geliefert wurden; auch hier wurde in der Zentralbuchhaltung für jeden Betrieb eine eigene, bilanzmäßig geschlossene doppelte Buchhaltung geführt. Drückend war hierbei die zur Anfertigung jener Ausweise seitens der Gutsbeamten erforderliche Arbeit, mit der fast die Bilanzbuchhaltung hätte fertiggestellt werden können. Die durch diesen Vorgang ermöglichte Geheimhaltung der Bilanzergebnisse vor den Betriebsleitern halte ich nicht für einen Vorteil, zumal unter den heutigen Verhältnissen, wo es im allgemeinen Gewinne nicht zu verbergen gibt; jeder, der einen Betrieb verantwortlich führt, sollte über die Tragweite seiner Maßnahmen und den Erfolg seiner ganzen Betriebsführung informiert sein und Vergleiche mit den anderen Betriebseinheiten ziehen können; das ist für das Verantwortlichkeitsgefühl und den Betriebserfolg sicherlich nur förderlich.

Den etwas kleineren Komplex einer fürstlichen Güterdirektion (etwa 9000 ha), der außer Land- und Forstwirtschaften eine Dampfsäge, Jagd, Fischerei, Alpenwirtschaft, Weinbau, Kellerei und Gärtnerei umfaßt, organisierte ich 1929 buchhalterisch nach folgendem Kontenplan. Vorangestellt wurden die Konten des Außenverkehrs (insbesondere Geld und Kontokorrent); dieser ist für alle Betriebe gemeinsam und wird ausschließlich von der Zentrale abgewickelt. Daran schließen sich die Abteilungen für jeden einzelnen Betrieb, welche dessen spezielle Wirtschaftsbestandkonten und dessen Ertrags- und Aufwandkonten enthalten. Es ist also für die ganze Domäne bloß eine einzige Bilanzbuchhaltung vorhanden, die — zufolge der Gemeinsamkeit der Außenverkehrskonten — nicht für jeden einzelnen Betrieb eine Vermögensbilanz, sondern nur eine gemeinsame General-Vermögensbilanz ergibt (in der allerdings die Wirtschaftsbestände betriebsweise aufscheinen), jedoch für jeden einzelnen Betrieb eine streng gesonderte und statistisch zergliederte Erfolgsbilanz (mit allen zugehörigen Mengennachweisungen in den Vorkolonnen); alle diese einzelnen Erfolgsbilanzen (Gewinn- und Verlustkonten der einzelnen Betriebe in der einen gemeinsamen Buchhaltung) werden vor dem Übertrag auf das Kapitalkonto auf einem General-Gewinn- und Verlustkonto gesammelt, das sonach die Erfolgsbilanz der ganzen Domäne liefert. Diese Anordnung hat sich praktisch deswegen sehr bewährt, weil die frühere gegenseitige Kassen- und Kontokorrentverrechnung der Betriebe und der Zentrale untereinander entfiel und dadurch sehr viel Arbeit erspart wurde. Während bei Vorhandensein einer geson-

derten Buchhaltung für jede Betriebseinheit z. B. beim Verkauf von Milch durch den Betrieb L. in der Buchhaltung dieses Betriebes das betreffende Sachkonto (Milchertrag) erkannt und das Kontokorrentkonto der Zentrale belastet und konform damit in der Buchhaltung der Zentrale das Kontokorrentkonto des Betriebes L. erkannt und die Milch-käufer belastet werden müssen, mit denen die Zentrale abrechnet, ist bei der vorgeschriebenen Anordnung nur — in der einen gemeinsamen Buchhaltung — zu buchen: Konten der Milch-käufer Soll gegen Abteilung Gutsbetrieb L, Konto Milchertrag, Haben¹. Der vorhin bemängelte Übelstand der Unterlagenanlieferung wurde durch Anwendung des Durchschreibeverfahrens auch auf die Unterlagen (Belege, Register usw.) erheblich verringert, so daß die Buchhaltung trotz wesentlicher Vertiefung der Ergebnisse nach der Reorganisation mit weniger Personal als vorher tagfertig gehalten wird (1 Buchhalter und 2 Hilfskräfte, die auch die Kassa, Korrespondenz und vieles andere führen).

IX. Buchungstechnik.

1. Allgemeines.

Buchungstechnik ist der äußere formale Vorgang bei der Vornahme der bücherlichen Eintragungen, Überträge und Abschlüsse, der durch die Wahl der zu führenden Bücher und Buchungsformulare, ihre äußerliche Einrichtung und ihre gegenseitige Bezugnahme bestimmt ist; also das, was auch „Buchungsform“ oder „Formale Methode“ der Buchführung genannt wird; nur vorwitzige Erfinder nennen es auch „System“. Vom Standpunkt der Buchführungs- und Bilanztheorie kann die Buchungstechnik nicht als systembestimmend gelten: es läßt sich jede Buchführung, wie immer auch ihre systematische Beschaffenheit in Ansehung der in den Kapiteln I bis VI besprochenen Merkmale ist, in der einen oder in der anderen Buchungstechnik durchführen. Allerdings in der einen leichter, in der anderen schwerer, d. h. mit mehr Zeit-, Arbeits- und Materialaufwand. Deshalb ist in der Praxis auch das Moment der Buchungstechnik von erheblicher Bedeutung. Denn mit einer noch so trefflich begründeten Buchführung ist nicht gedient, wenn sie nicht auch in der Praxis technisch durchführbar ist: der für die Buchführung erforderliche Aufwand an Geld, Zeit und Kenntnissen darf keinesfalls das überschreiten, was hierfür im Landgutsbetrieb heute durchschnittlich zur Verfügung steht.

Die Buchungstechniken der einfachen Buchführung sind für uns auf Grund der vorangegangenen Darlegungen nicht weiter interessant;

¹ Die Kontenbenennung in solchen zusammengesetzten Domänen-Kontenplänen gestaltet sich sehr einfach: jeder Kontenplan einer einzelnen Betriebseinheit wird in sich durch Buchstaben und Nummern in der früher dargelegten Art bezeichnet und den Konten außerdem noch ein Buchstabe vorgesetzt, der den betreffenden Betrieb bezeichnet, etwa der Anfangsbuchstabe des Betriebsnamens. Wäre die Buchhaltung der Gutsverwaltung L. zum Beispiel für sich selbständig etabliert, so hieße das Bestandskonto für Schweine B 36; bei Eingliederung dieser Buchhaltung in die Domänen-Buchhaltung heißt es LB 36 oder Lb 36 usw.

ich möchte nur im Vorübergehen anmerken, daß sie zufolge der Zersplitterung des ganzen Rechnungswerkes auf eine große Anzahl von verschiedenartigen Büchern ziemlich bedeutende Umsicht bei der Führung beanspruchen, weniger rechnungs- und kontrollsicher und daher den Buchungstechniken der doppelten Buchführung nicht ebenbürtig sind. Nach dem Urteil aller erfahrenen Sachverständigen ist das Technische der einfachen Buchführung schwerer zu erklären und zu beherrschen als das der doppelten, die eben auch in formaler Beziehung eine weit größere Konzentration der Verrechnung aufweist.

2. Italienische und deutsche Buchführung.

Unter den Techniken der doppelten Buchführung ist zunächst die alte italienische Methode anzuführen. Diese verwendet bekanntlich ein oder mehrere Grundbücher (Tagebücher, Journale, Memoriale, Primanoten) zur chronologischen Aufnahme der Buchungen und ein Hauptbuch, das die in der Buchhaltung zu führenden Konten enthält, auf welche die Buchungen postenweise aus den Tagebüchern übertragen werden. Alle Buchungen werden also grundsätzlich zweimal geschrieben, einmal ihrer zeitlichen Reihenfolge nach geordnet im Tagebuch und das zweite Mal, von hier übertragen und nach Konten geordnet, im Hauptbuch.

Der Nachteil der italienischen Methode — die Notwendigkeit der Niederschrift jedes Buchungspostens erst im Tagebuch und dann im Hauptbuch — ist zu einem Teil in der deutschen Methode der doppelten Buchhaltung beseitigt; diese schiebt zwischen das Tagebuch und das Hauptbuch ein Sammelbuch ein, das die Einzelposten aus dem Tagebuch kontenweise geordnet sammelt und nur die so gewonnenen, meist monatlichen Sammelzahlen an die Konten des Hauptbuches abliefern. Hierbei ist zwar, da im Sammelbuch die Buchungstexte weggelassen werden, im allgemeinen weniger zu schreiben als bei der reinen italienischen Methode, es geht jedoch die Einsicht in die postenweise Zusammensetzung der einzelnen Hauptbuchkonten verloren; wenn man wissen will, woraus sich eine monatliche Umsatzzahl auf einem Hauptbuchkonto zusammensetzt, muß man sie erst mit Hilfe des Sammelbuches und der Tagebücher sehr mühsam auflösen; gerade die rasche Einsicht in die Zusammensetzung der Bewegungen auf den einzelnen Konten war und ist aber die Hauptstärke der italienischen Buchführung.

3. Amerikanische Buchführung.

Zur Vermeidung jenes zweifachen Schreibens wurden ferner vor einigen Jahrzehnten die sogenannten amerikanischen oder Tabellenbuchhaltungen eingeführt. Diese vereinigen Hauptbuch und Tagebuch in einem einzigen Buch, das gewöhnlich amerikanisches Journal genannt wird; in dieses werden die Buchungen chronologisch eingetragen, gleichzeitig erfolgt jedoch die Kontierung, und zwar in der Weise, daß Posten und Gegenposten jeder Buchung in derselben Buchungszeile auf die seitlich vom Buchungstext in Tabellenform angebrachten Kon-

tenspalten eingetragen werden. Durch diesen Vorgang wird das nochmalige Abschreiben der einzelnen Buchungen, das bei der Anfertigung des italienischen Hauptbuches erforderlich ist, zwar erspart, es machen sich dafür aber einige andere Nachteile geltend, die die reine amerikanische Buchhaltung heute zu jeder halbwegs ausführlichen doppelten Buchhaltung unbrauchbar machen. Weniger entscheidend, wenn auch sehr störend, ist der Umstand, daß die einzelnen Posten von solchen Konten, die wenig Bewegung haben, zufolge der chronologischen Anordnung der Buchungen im amerikanischen Journal sehr weit auseinander gezogen sind; man muß, um ein Konto nachzusehen, das etwa jeden Monat nur 2—3 Buchungen aufweist, das ganze, im übrigen vielleicht sehr umfangreiche Journal durchgehen. Die entscheidende Anwendungsgrenze des Tabellenverfahrens ist aber dadurch gegeben, daß das amerikanische Tabellenbuch eben nur eine beschränkte Anzahl von Kontenspalten haben kann, diese Methode also mit Vorteil nur dort anzuwenden ist, wo man wirklich mit verhältnismäßig wenigen Konten (etwa bis zwanzig) das Auslangen findet; das ist aber in den wenigsten kaufmännischen und in gar keiner landwirtschaftlichen Buchhaltung der Fall.

Der eine Ausweg zur Vermehrung der tabellarisch zu führenden Konten war die aus verschiedenen Gründen für die landwirtschaftliche Buchführung nicht taugliche Teilung des amerikanischen Journals in mehrere Journale (französisch-englische Methode), der zweite die Auflösung einzelner Tabellenspalten in besonderen Nebenbüchern. Schon der kleine Kaufmann, der eventuell wirklich mit einer geringeren Anzahl von Sachkonten auskommen kann, war, da er außer den Sachkonten eine Reihe von Personenkonten für seine Geschäftsfreunde zu führen hat, seit jeher gezwungen, die Kontenspalte „Kontokorrent“ (oder Debitoren, Kreditoren, Kunden, Lieferanten und dergleichen) seines amerikanischen Journals in eine größere Anzahl von Einzelkonten für die einzelnen Geschäftsfreunde aufzulösen; diese Auflösung geschieht dadurch, daß der Buchungsinhalt der Kontenspalte „Kontokorrent“ noch einmal, und zwar in ein italienisches, die einzelnen Personenkonten enthaltendes Buch (Saldakonto, Kontokorrentbuch, Abrechnungsbuch) verbucht wird. Ein ähnlicher Vorgang wird seit jeher bei jenen kaufmännischen Buchhaltungen, die aus statistischen oder steuerlichen Gründen einer Zergliederung ihres im amerikanischen Journal geführten allgemeinen Spesen- oder Regiekontos bedürfen, durch Führung eines sogenannten Regieverteilers eingeschlagen, der nichts anderes ist als auch ein solches Nebenbuch wie das Kontokorrentbuch. Die landwirtschaftlichen Buchhaltungen, die nach der Tabellenmethode arbeiten, sind, wenn die Nachweisungen nicht in primitivster Art auf ganz wenige Konten beschränkt werden sollen, ebenfalls darauf verwiesen, diesen Weg der gesonderten Auflösung einzelner Spalten des amerikanischen Journals in eigenen Nebenbüchern einzuschlagen (der Kontokorrentspalte im Abrechnungsbuch, der Spalte Gutsbetrieb in einem zugehörigen besonderen Hilfsbuch u. a.). Werden diese Nebenbücher postenweise geführt, dann ist man mit der Abschreibearbeit be-

züglich des größten Teiles des Buchungsstoffes ungefähr dort, wo die alte italienische Buchführung steht; werden die Nebenbücher nur in Sammelzahlen geführt, so fehlt wieder die besonders im Landwirtschaftsbetrieb erforderliche rasche Einsicht in die Einzelzusammensetzungen jedes in den Nebenbüchern geführten Kontos. Diese Einsicht wird bei keiner der bisher angeführten Methoden besser erstellt als in dem nach alter italienischer Methode postenweise geführten Hauptbuch. Diese Beurteilung findet ihre volle Bestätigung darin, daß die neuesten, hernach anzuführenden Buchungstechniken richtiger Auffassung nach nichts sind als die Rückkehr zu dem alten italienischen, postenweise geführten Hauptbuch unter Ersparung der zu seiner Herstellung erforderlichen Schreiarbeit.

4. Buchungsmaschinen.

Gerade die besten buchungstechnischen Erfindungen der letzten Zeit, die in kaufmännischen Großbetrieben mit bedeutendem Erfolg verwendet werden, können in der Landwirtschaft vorläufig deshalb nicht zur Anwendung kommen, weil auch der landwirtschaftliche Großbetrieb vom Standpunkt der Buchführung, d. h. beurteilt nach der Anzahl der täglich vorzunehmenden Buchungen, nur ein Kleinbetrieb ist. Die modernen Lochkarten-, Sortier- und Tabelliermaschinen, die in der erstaunlichsten Weise mehrere tausend Buchungen in der Stunde nach jeder gewünschten Richtung eingehendst kontiert und aufgerechnet herausbringen, die rechnenden Buchungsmaschinen, die viele hundert Buchungen täglich mitsamt den dazugehörigen Texten auf Einzel- und Gruppenkonten verbuchen und je nach Bedarf addieren, saldieren und übersichtlich zusammenfassen — alles das muß bei richtiger Einsicht in die Verhältnisse für die Landwirtschaft derzeit noch außer Betracht bleiben; denn es sind hier der vorzunehmenden Buchungen überhaupt, vor allem aber der gleichartigen Buchungsposten viel zu wenig, um derartige kostspielige Apparaturen rationell ausnützen zu können; anders steht es vielleicht mit den Buchhaltungen mancher Güterzentralen, soweit sie mit einem verzweigteren kaufmännischen und industriellen Betrieb (z. B. mit einer Zuckerfabrik) verbunden sind, doch fällt das zum Teil schon außer den Rahmen der landwirtschaftlichen Buchführung.

Eine Mittelstellung in bezug auf die Kosten nimmt das seit einigen Jahren in der kaufmännischen Praxis bekannte Umdruckverfahren ein, bei welchem mit einer gewöhnlichen Schreibmaschine die Buchungen in das Grundbuch (Journal) kopierfähig eingetragen und dann mit Hilfe eines Umdruckapparates zeilenweise auf die Kontenblätter mechanisch abgezogen werden; ein Nachteil dieses Verfahrens ist, daß der Buchende die Buchung in das Journal einträgt und hierbei das Konto selbst nicht vor sich hat; ich komme auf dieses für die landwirtschaftliche Buchführung besonders wichtige Erfordernis der Kontensicht beim Buchungsansatz hernach zurück.

Schließlich sind noch die Durchschreibeverfahren mit Hilfe von nicht rechnenden, zum Vorstecken der Kontenblätter vor die Grund-

buchblätter eingerichteten Schreibmaschinen zu erwähnen; die Verwendung solcher Maschinen hat gegenüber den handschriftlichen Durchschreibebuchhaltungen den Vorteil der gefälligeren äußeren Form (Maschinenschrift statt Handschrift), eine raschere Buchungsweise ist damit vorläufig nicht verbunden.

Im übrigen ist bei Vergleichen zwischen den modernen Buchungstechniken stets zu berücksichtigen, daß es nicht nur auf die Apparatur, sondern vor allem auf die Organisation ihrer Verwendung ankommt und bei richtiger Organisation die Hand-Durchschreibe-Buchhaltungen ganz genau dieselben Elaborate liefern wie die Buchungsmaschinen, so daß die Auswahl im konkreten Fall sich im wesentlichen auf eine reine Kosten- und Formfrage reduziert; deren Entscheidung aber ist aus den vorhin angeführten Gründen für die allermeisten landwirtschaftlichen Betriebe heute zugunsten des handschriftlichen Verfahrens der Durchschreibe-Buchhaltung zu treffen, weshalb dieses im folgenden Abschnitt näher besprochen werden soll.

5. Durchschreibe-Buchhaltung.

Das technische Wesen aller Durchschreibe-Buchhaltungen läßt sich, wie ich bereits früher andeutete, am kürzesten als Rückkehr zur alten italienischen Buchhaltung, jedoch mit Ersparung des halben Arbeitsganges, kennzeichnen. Auch die Durchschreibe-Buchhaltung besteht aus einer dem italienischen Hauptbuch entsprechenden Kontensammlung, in der alle Buchungsposten (und zwar wenigstens auf der einen Buchungsseite, im Soll oder im Haben, einzeln) eingetragen sind, und aus einem oder mehreren Grundbüchern oder Journalen, in denen dieselben Posten ihrer zeitlichen Reihenfolge nach verzeichnet sind; während aber die italienische Methode zuerst diese chronologischen Grundbücher anfertigt und aus ihnen durch Abschrift die Konten des Hauptbuches, trägt die Durchschreibe-Buchhaltung die Buchungen direkt auf die Konten ein und gewinnt gleichzeitig das Journal durch Anwendung der Durchschrift. Die Technik des Durchschreibens erfordert es, daß das Hauptbuch in einzelne lose Blätter zerlegt wird; aus Bequemlichkeitsgründen werden auch meist die Journale auf losen Bogen geführt, obzwar hierfür ebenso wie für andere Verrechnungsteile (ein etwa gewünschtes Bilanzhauptbuch, Kassabuch, Nebenaufzeichnungen) auch gebundene Bücher angewendet werden können. Die Hauptstücke einer modernen Durchschreibe-Buchhaltung sind demgemäß folgende: die das italienische Detailhauptbuch ersetzende Sammlung der losen Kontenblätter, die in einem entsprechend eingerichteten Kontenkasten aufbewahrt und als Kartothek oder Kontei bezeichnet wird; ein oder mehrere Grundbücher oder Journale, auf die jede auf ein Kontenblatt vorgenommene Eintragung durchgeschrieben wird; und schließlich die Buchungsunterlage, meist Durchschreibe-Apparat genannt. Als solche genügt auch eine einfache Metallplatte, die zum Anlegen der gleichzeitig zu beschreibenden Formulare (Konto- und Journalblatt) zwecks Übereinstimmung der vertikalen Lineatur an ihrer linken

Seite eine Führungsleiste oder einen aufgebogenen Rand hat¹. Auf die Buchungsplatte wird zunächst das Journalblatt aufgelegt, darauf ein Kohle- oder Indigopapier und obenauf zeilengerecht das im Vordruck mit dem Journalblatt übereinstimmende Kontenblatt; auf dieses wird mit Tinte und Durchschreibefeder die Buchung vorgenommen, die sich somit ohne nochmalige Schreibarbeit und zwangsläufig übereinstimmend auf das darunter liegende Journalblatt durchschreibt. Die Vornahme der Originalschrift auf den Kontenblättern und der Durchschrift auf den Journalen unterscheidet die in den letzten Jahren zur allgemeinen Verbreitung gelangten Durchschreibe-Buchhaltungen von den älteren durchschreibenden Buchhaltungen, welche aus den Journalen auf die Kontenblätter durchschrieben; in dieser jetzt umgekehrten Anordnung liegt deshalb ein Vorteil, weil das, was von der Buchhaltung schließlich gebraucht wird, die Konten, in Originalschrift erstellt wird.

Damit hängt ein Vorzug der modernen Durchschreibe-Buchhaltung zusammen, der vielleicht ihr größter Fortschritt ist, aber viel zu wenig beachtet wird: dadurch, daß der Buchende nicht, wie früher, zuerst in ein Journal, sondern direkt auf die Konten bucht, ist nicht nur schon bei der ersten Niederschrift das fertig, was man von der Buchhaltung wirklich braucht, das Konto, sondern der Buchende hat jeweils bereits beim Ansatz der Buchung das Konto selbst vor sich. Das hat, insbesondere in der landwirtschaftlichen Buchhaltung, eine ganze Reihe von Vorteilen. Dadurch werden z. B. die Ableitungen der Geldwerte einzelner Buchungsposten aus vorgängigen Buchungen desselben Kontos mühelos möglich (so z. B., wenn bei Verbuchung des Ausganges eines Futtermittels zur Verfütterung auf dem Bestandskonto dessen Einkaufswert entnommen werden muß, vgl. Kapitel VI). Die Mengenbewegung wird ohne gesonderte Durchsicht der Konten laufend verfolgt und überhaupt sieht der Buchende unmittelbar, daß die Buchung auf dem richtigen Konto und auf der richtigen Kontenseite landet, daß sie zu den bisherigen Eintragungen auf dem Konto paßt, er bemerkt, was sonst etwa an Buchungs- oder Durchführungsanlässen auf dem Konto vorliegt usw.

Ein weiterer großer Fortschritt liegt in der mit dem Durchschreibeverfahren verbundenen Anwendung der losen Konten. Diese ermöglicht es, ohne Erschwerung zahlreiche Einzelkonten zu führen, die gerade die landwirtschaftliche Buchführung für ihre statistischen Kontierungen unbedingt braucht. Es ist nämlich so gut wie keine

¹ Diese außerordentlich einfache Durchschreibevorrichtung wurde nach meinen Angaben von der von mir geleiteten Organisationsabteilung der Oesterreichischen Treuhandgesellschaft in Wien herausgegeben und seit 1927 in einigen hundert Buchhaltungen eingeführt, unter anderem auch vom Institut für landwirtschaftliche Buchführung an der Hochschule für Bodenkultur in Wien für dessen Seminarübungen und zur Verbreitung in der Praxis bezogen (siehe Wien. landw. Ztg 1931, Nr. 12). Mit dieser technischen Vereinfachung war auch eine ganz wesentliche Verbilligung der Durchschreibe-Buchhaltung verbunden, was hier nicht übergangen werden darf, weil es ein praktisch wichtiges Moment für die Verbreitung der neuen Technik ist. So arbeitet z. B. die „Treuhand-Durchschreibe-Buchhaltung“ derzeit bereits auf über 100 000 ha land- und forstwirtschaftlicher Fläche.

Mehrarbeit, die laufend anfallenden Buchungen, anstatt jedesmal auf ein und dasselbe Konto, auf mehrere verschiedene Konten zu verbuchen, wenn die einzelnen Konten jahraus jahrein in der gleichen, dem festen Kontenplan entsprechenden Reihenfolge in der Kontei stehen, also mit Hilfe der auf den Konteien angebrachten Aufschriften (Reiter, Fahnen) stets leicht greifbar sind; das ist bei einem gebundenen Buch mit vielen Einzelkonten schon nach kurzer Zeit nicht mehr der Fall, weil man bei der Anlage nicht weiß, welchen Raum man dem einzelnen Konto vorbehalten soll, anderseits aber kein oder nicht zuviel freier Raum zwischen den Konten bleiben soll, weshalb die Kontenfolge bald durcheinander kommt und zum Aufschlagen bei jeder Buchung ein Register benützt werden muß.

Gegenüber den eben angeführten Vorteilen der Durchschreibe-Buchhaltung erscheint ihre Ersparnis an Schreibearbeit und Material sowie die zwangläufige Vermeidung von Übertragungsfehlern fast nebensächlich.

Leider wurde aber die außerordentliche Einfachheit der Durchschreibe-Buchhaltung unnötigerweise durch allerlei Komplikationen und Floskeln beeinträchtigt, die im ganzen und großen entweder als Ausflüsse propagandistischer Tendenzen der einzelnen „Systeme“ oder aber als mißverständliche und überflüssige Eindringlinge aus anderen Ideenkreisen anzusehen sind. Es würde zu weit führen, das hier im einzelnen darzulegen; ich begnüge mich mit dem Hinweis darauf, daß diese Komplikationen sich hauptsächlich an die Forcierung der ganz fälschlich so genannten „Tagesbilanz“ knüpfen und zum Leidwesen der Buchhalter ihren buchungstechnischen Ausdruck in den verschiedenen Methoden des sogenannten „Gruppierens“ finden, sei es mit Hilfe des Gruppierapparates (Addierlineals) oder des unliebsamen, als zweite Durchschrift mitzuführenden „Gruppenkontos“; darüber, daß „Tagesbilanz“ im Landwirtschaftsbetrieb noch mehr als im kaufmännischen eine bloße Phrase oder Reklame ist, brauche ich wohl kein Wort zu verlieren; aber auch die Gruppenzahlen und alle Hilfsmittel, die zu ihrer Erstellung empfohlen werden, sind aus der landwirtschaftlichen Betriebsrechnung von vornherein zu verbannen: diese braucht Einzelkonten und Detailnachweise, nicht aber Gruppenzahlen, die hier jeden wirtschaftlichen Sinnes bar sind; die zahlenmechanischen Kontrollen (Seitenabstimmung der Buchhaltung, Rohbilanz) sind ohne sie billiger und besser zu erstellen, und Gruppenzahlen nachträglich aufzulösen ist schwer oder gar nicht möglich, einen aus statistischen Einzelzahlen bestehenden Monats- oder Jahresabschluß aber in Übersichten zusammenzufassen die Sache einer einfachen Addition.

Soll der Zweck dieses Kapitels erreicht werden, auch in Ansehung der Buchungstechnik das heute für die landwirtschaftliche Buchführung zeitgemäße festzustellen, so sind die vorstehenden Betrachtungen, die der Niederschlag einer genauen Kenntnis aller einschlägigen Verfahren und einer vielseitigen praktischen Erfahrung sind, in die Warnung zusammenzufassen, man möge jene Durchschreibe-Buchhaltungen und sonstigen Buchungstechniken, die heute auf dem Markt angeboten werden

und auf den kaufmännischen und industriellen Betrieb zugeschnitten sind, nicht ohne weiteres in die landwirtschaftliche Buchführung übertragen; der Landgutsbetrieb braucht eine wesentlich einfachere und sowohl in den Anschaffungskosten als auch in der laufenden Führung billigere Durchschreibe-Buchhaltung.

6. Die direkte Kontobuchführung ohne Durchschrift.

Es gibt in der Praxis Ausnahmefälle, in denen der Betrieb oder derjenige, der die Buchhaltung führen soll, so beschaffen ist, daß die Einführung einer Durchschreibe-Buchhaltung nicht möglich ist; wenn es sich dabei in aller Regel auch nicht um wirklich zutreffende sachliche Gegenstände handelt, so wäre es im eigenen Interesse des betreffenden Betriebes verfehlt, wegen des Widerstandes gegen die Form der Durchschreibe-Buchhaltung von einer Reorganisation der Buchführung überhaupt abzusehen, vielmehr muß der Organisator auch für solche Fälle ein Auskunftsmittel bei der Hand haben, nämlich eine gute Buchungstechnik, die ohne Durchschreibeverfahren und eventuell auch ohne lose Blätter, also durchwegs in gebundenen Büchern, arbeitet.

Aus den Darlegungen des 3. Abschnittes geht hervor, daß auch in solchen Fällen die amerikanische oder Tabellenbuchführung für den Landwirtschaftsbetrieb nicht geeignet erscheint, und zwar hauptsächlich deshalb, weil die Anzahl der tabellarisch zu führenden Konten sehr beschränkt ist, vielmehr wird auch eine solche andere Technik unmittelbar aus der modernen Durchschreibe-Buchhaltung abzuleiten, dabei aber deren im betreffenden Fall nicht durchzusetzende Verfahrensvorteile (Durchschrift oder auch Loseblattführung) aufzugeben sein. Dann können immer noch wesentliche Vorteile bleiben, welche die im vorigen Abschnitt geschilderte Durchschreibe-Buchhaltung aufweist, insbesondere die ganze Einstellung der Buchhaltung, nämlich die direkte, primäre Verbuchung auf die Einzelkonten. Ist, wie im vorigen auseinandergesetzt, die moderne Durchschreibe-Buchhaltung nichts als eine Umkehrung und Vereinfachung der alten italienischen Buchhaltung mit dem gleichen Ergebnis — der postenweisen Eintragung auf den einzelnen Konten auf mindestens einer Buchungsseite —, so muß die auf dem eben angedeuteten Wege aus der Durchschreibe-Buchhaltung abgeleitete Technik natürlich der italienischen Buchhaltung noch ähnlicher sein; auch sie kann als umgekehrte und vereinfachte italienische Buchführung bezeichnet werden, nur geht eben, zufolge Verzichtes auf die Durchschrift, die Vereinfachung nicht so weit wie bei der Durchschreibe-Buchhaltung. Will man den sonach verbleibenden Hauptunterschied gegen die italienische Buchführung zum Ausdruck bringen, so kann man diese Buchungstechnik als „Direkte italienische Buchführung“ oder „Direkte Kontobuchführung“ bezeichnen, weil sie nicht sekundär aus dem Grundbuch (Journal, Primanota), sondern primär, direkt aus dem Buchungsbeleg, auf die Konten selbst bucht. Während die italienische Buchhaltung in sehr umständlichen und ausführlich textierten

Primanotaansätzen („per Konto . . . an Konto . . .“) zuerst ihre chronologischen Grundbücher anlegt und dann die postenweise Übertragung auf die einzelnen Konten durch nochmaliges Schreiben vornimmt, wird man eben besser die Buchungen genau so wie bei der Durchschreibe-Buchhaltung direkt auf die Konten vornehmen und daneben durch gesonderte Niederschrift an Stelle der alten Primanota ein nur mit den Kontensymbolen, den Beleg- oder Buchungsnummern und den Buchungsbeträgen auszufüllendes chronologisches Tagebuch führen, das auch in dieser reduzierten und sehr raschen Erstellungsart alle Zwecke der Primanota erfüllt, nämlich alle Buchungen den behördlichen Anforderungen entsprechend in zeitlicher Reihenfolge anführt und die Abstimmung der Gesamtbewegung, des Soll und des Haben der Buchhaltung, ermöglicht.

Äußerlich stellt sich diese Buchungstechnik folgendermaßen dar. Auch hier besteht die Bilanzbuchhaltung aus zwei Hauptteilen, den Konten (Hauptbuch) und dem Tagebuch (Journal).

Die Konten können ebenso wie bei der Durchschreibe-Buchhaltung aus weichen Kontenblättern bestehen, die in einem Kontenkasten nach dem Kontenplan aufgestellt sind; man kann hier aber zufolge Wegfalles der Durchschrift aus den Konten auch steife Kartonkarten als Kontenblätter verwenden; ferner ist auch die Anwendung eines sogenannten Loseblatt-Buches möglich (ein — eventuell durch Schlüssel absperrbarer — Bucheinband, in den die einzelnen Kontenkarten nach Bedarf eingezogen werden); schließlich kann als Kontenbuch auch ein festgebundenes Buch geführt werden. Anordnung und Buchungsinhalt der Konten, die durch die inhaltliche Organisation der Buchführung, insbesondere durch deren Kontenplan, festgelegt sind, sind natürlich bei Wahl dieser Buchungstechnik die nämlichen wie bei der Durchschreibe-Buchhaltung oder einer anderen Technik.

Der zweite Teil dieser Buchhaltung, das Journal, besteht entweder aus einzelnen losen Blättern oder aber aus einem gebundenen Buch. Die Eintragung in das Journal erfolgt hier, wie gesagt, nicht auf dem Wege der Durchschrift, sondern durch eine gesonderte Niederschrift, wird jedoch, im Gegensatz zu der alten italienischen Buchführung, nach der Eintragung auf die Konten vorgenommen und auf die Anführung der für die Sicherstellung der Buchung und Abstimmung erforderlichen Zahlen unter möglichster Vermeidung von Buchungstexten beschränkt; die Mitführung der Mengenvorkolumnen, wie sie das Konto zeigt, ist in diesem Journal in der Regel überflüssig.

Wie immer die direkte Kontobuchführung im einzelnen ausgestaltet wird, weist sie jedenfalls den großen Vorzug auf, den uns die modernen maschinellen und handschriftlichen Durchschreibe-Buchhaltungen gelehrt haben: die direkte primäre Verbuchung auf die Konten. Hingegen hat sie gegenüber der Durchschreibe-Buchhaltung den Nachteil, daß die Übereinstimmung zwischen Konto und Journal nicht zwangsläufig verbürgt ist und daß mit der gesonderten Niederschrift der Journalnotiz trotz ihrer inhaltlichen Einschränkung doch gegenüber der durchschriftlichen Erstellung des Journals eine Mehrarbeit verbunden ist.

Die erstmaligen Anschaffungskosten sind allerdings zufolge des Wegfalles jeglicher Apparatur ganz unbedeutend. —

Neben der Technik der Bilanzbuchhaltung des Landwirtschaftsbetriebes, von der in diesem Kapitel die Rede war, fällt eine große praktische Bedeutung auch der zweckmäßigen Einrichtung alles übrigen zu, was vorher und außerdem im Betrieb geschrieben zu werden pflegt. Diesbezüglich hat als Grundsatz zu gelten, daß soweit nur irgend möglich die mehrmalige Eintragung eines und desselben Vorfalles in verschiedene Vorbücher und dergleichen vermieden, vielmehr nach Tunlichkeit direkt aus den einzelnen Belegen oder Belegkopien (Rechnungen, Lieferscheine, Anweisungen usw.) auf die zuständigen Konten der Bilanzbuchhaltung gebucht wird¹.

Der Einwand, daß man dann zuviel Posten auf den Konten zu buchen hat, ist unstichhaltig; man hat dort natürlich höchstens nur ebensoviel Buchungen zu machen wie in etwaigen Vorbüchern, erspart aber jedenfalls die Arbeit und Fehlermöglichkeit der Anfertigung und Verbuchung der Sammelposten und hat außerdem alles jederzeit greifbar an den richtigen Orten, den einzelnen Konten, beisammen.

Dann wird das Gesamtbild der doppelten Buchführung im Landwirtschaftsbetrieb trotz der Mannigfaltigkeit ihres Stoffes ein geistig und äußerlich einfaches: die Konten, auf die zu buchen ist, und die Buchungen, die auf ihnen vorzunehmen sind, sind eindeutig vorbestimmt und man hat nur laufend die aus den Buchungsbelegen ersichtlichen Vorgänge auf die zuständigen Konten zu verbuchen, einerseits ins Soll, andererseits ins Haben, auf einer Seite tunlichst postenweise, auf der anderen, wo es geht, summarisch; inhaltlich hat man darauf zu achten, daß das, was man einträgt, nach Vorgang und Betrag mit den Belegen und den Tatsachen übereinstimmt, und formal darauf, daß das Soll und das Haben der Konten sich deckt. So muß die Buchführung gelingen, und zwar mit einem Zeitaufwand gelingen, der dem ersten Anschein gegenüber oft überraschend gering ist; denn, ich wiederhole, wenn auch der Buchungsstoff seiner Art nach mannigfaltig ist, die Anzahl der Buchungsposten ist im Landwirtschaftsbetrieb, auch im großen, im allgemeinen nicht bedeutend.

Alle diese Dinge, die ich dem Organisator und Rechnungsführer der Praxis nicht genug ans Herz legen kann, sind nicht graue Theorie, sondern durch vielfältige und lange Erfahrung bewiesen und jederzeit an jedem Fall neu beweisbar.

¹ Dieser Grundsatz soll auch bei Fernbuchhaltungen durch eine außerhalb des Betriebes befindliche Zentrale oder Buchstelle durch Anwendung entsprechender, lückenlos numerierter Durchschreibe-Bücher für die Belegausstellung tunlichst gewahrt werden; das Schreiben von „Ausweisen“ bedeutet Arbeit, Fehler und Vorenthaltung der Originalbelege oder ihrer Kopien.

Schlußwort.

Alles Wirtschaften eines Betriebes ist eine produktive und kommerzielle Umsetzung, ein Tausch im weitesten Sinne, von Leistungen und Gegenleistungen: Arbeit, Sachgüter und Geld werden als Leistung hingegeben, um als Gegenleistung dafür aus dem Betrieb Produkte und von anderen Wirtschaften Geld und Produktionsmittel zu erhalten. Ebenso hat auch jede Verrechnung über dieses Wirtschaften — mag sie sich als Tatsachenbericht auf die Vergangenheit beziehen wie die Buchhaltung, mag sie als Überlegung auf die Zukunft gerichtet sein wie die Betriebskalkulation — zwei Seiten: die eine Seite ist die hingebene Leistung, der Güterausgang, der Aufwand, die andere Seite die empfangene Gegenleistung, der Gütereingang, der Ertrag. Die zweiseitige Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung, von Minus und Plus, von Links und Rechts, von Soll und Haben, ist also nichts künstlich geschaffenes, ausgeklügeltes, sie gibt nur die im tatsächlichen Vorgang alles Wirtschaftens beschlossene Seitenverteilung der Güter und Vorgänge wieder. Und muß weiter, weil das ihr Zweck ist, jede das Wirtschaften eines Betriebes betreffende Verrechnung zwischen den Einzelgegenständen, die sie behandelt, Ordnung und Übersicht schaffen, dann ist es notwendig, diese Verrechnungsgegenstände — und zwar um so mehr, je vielfältiger sie sind — voneinander zu sondern, also innerhalb der jeweiligen Gesamtrechnung Sonderrechnungen zu schaffen — die Konten. So sind die Konten mit ihrem Soll und Haben und ihrer gegensinnigen Seitenverbindung nicht zufällige oder willkürlich ausgedachte Gebilde, sondern die wahrheitsgetreue und zweckentsprechende Rechenform der wirtschaftlichen Tatsachen.

Der Erfolg der Anwendung dieses rechnerischen Ausdrucksmittels auf die Zukunft des Betriebes, auf Kalkulation und Voranschlag, ist natürlich von der richtigen Einschätzung der technischen und wirtschaftlichen Zahlen der Zukunft abhängig, die es zur Verarbeitung erhält; es steht damit nicht schlechter als mit jeder anderen menschlichen Überlegung, die auf die Zukunft gerichtet ist; es gibt nun einmal kein unfehlbares Vorhersehen der Zukunft, sondern nur Annahmen, Wahrscheinlichkeiten.

Die Anwendung jener Rechenform auf die Vergangenheit aber, also in der Buchhaltung des Wirtschaftsbetriebes, muß voll gelingen. Die Buchhaltung hat die wirklich vorgefallenen Tatsachen des Wirtschaftens zu berichten, an diesen aber ist nichts geheimnisvolles oder unfaßbares, alle Güter und alle Vorgänge, die mit ihnen geschehen, sind unseren Sinnen klar zugänglich, die Vorgänge können artweise klassifiziert und die Güter, sei es ihrer Menge, sei es auch ihrem Geldwert nach, zahlenmäßig verzeichnet und gerechnet werden. Daher muß auch ein wahrheitsgetreuer und klar gegliederter Zahlenbericht mit jenem wahrheitsgetreuen rechnerischen Ausdrucksmittel, eine zufrieden-

stellende doppelte Buchführung, möglich sein — im Landwirtschaftsbetrieb ebenso wie anderwärts.

Ich hoffe, daß es meinen Darlegungen gelungen ist, den Leser von dieser Möglichkeit zu überzeugen und jene Grundgedanken klarzustellen, die zum wirklichen Verständnis und zur gedeihlichen Anwendung der doppelten Buchhaltung im Landwirtschaftsbetrieb führen.

Verzeichnis der verwendeten Vorarbeiten des Verfassers.

Der Grenzwert der landwirtschaftlichen Produktionsmittel (Diss. 1909). Wien 1913.

Nutzen und Wirtschaftsrechnung. Z. f. Volkswirtschaft. III, 636—696. Wien: Deuticke 1924.

Über Joseph Schumpeters Lösung des ökonomischen Zurechnungsproblems. Z. f. Volkswirtschaft. IV, 432—477. Wien: Deuticke 1924.

Grenznutzen und Wirtschaftsrechnung, I. und II. Teil. Wien: Manz 1924.

Vorteile und Gefahren der Goldbilanz. Wien. landw. Ztg 1926, Nr 12.

Die bücherliche Durchführung der Goldbilanz. Wien. landw. Ztg 1926, Nr 13.

Das neue österreichische Investitionsbegünstigungsgesetz. Wien. landw. Ztg 1926, Nr 30.

Zur Goldbilanz. Wien. landw. Ztg 1926, Nr 52.

Das Anlagekapital in der Landwirtschaft. Wien. landw. Ztg 1927, Nr 9.

Kalkulatorische Grundprobleme des Landwirtschaftsbetriebes. Wien. landw. Ztg 1927, Nr 17.

Ein neues Buchführungssystem für den Landwirtschaftsbetrieb. Wien. landw. Ztg 1928, Nr 21.

Zeitgemäße Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb. Österr. Steuer- u. Wirtschafts-Ztg 1927, Nr 7, 8, 9, 11; 1928, Nr 5.

Ein neues Buchführungssystem für den Landwirtschaftsbetrieb. Fortschr. d. Landw. 1928, H. 15.

Zeitgemäße Buchführung für den Landwirtschaftsbetrieb. Jahr- u. Adreßb. d. Land- u. Forstw. Wien 1927.

Moderne Buchungstechnik für den Landwirtschaftsbetrieb. Jahr- u. Adreßb. d. Land- u. Forstw., Wien 1928.

Der Übergang zu zeitgemäßer Buchführung im Landwirtschaftsbetrieb und seine praktische Durchführung. Jahr- u. Adreßb. d. Land- u. Forstw., Wien 1929.

Die Wahrheit über die Durchschreibe-Buchhaltungen. Österr. Steuer- u. Wirtschafts-Ztg 1927.

Neue Wege der Durchschreibe-Buchhaltung. Wschr. d. niederösterreich. Gewerbevereins 1927.

Welche Buchhaltung? Der Handel, Wien 1928.

Neue Wege der Betriebsrationalisierung. Allg. Handelsztg Wien 1928.

Die Hauptprobleme der Durchschreibe-Buchhaltung. Mitt. d. österr. Buchhalterverbandes 1930.

Der Wirtschaftsprüfer.

Erstes Heft: **Der Beruf des Wirtschaftsprüfers.** Ausbildungs- und Organisationsgrundsätze. Von Dr. **Otto Frielinghaus**, Ministerialrat. IV, 34 Seiten. 1931. RM 2.50

Zweites Heft: **Betriebsprüfung — Wirtschaftsberatung und der Wirtschaftsprüfer.** Von Dr. **W. Prion**, Professor an der Technischen Hochschule und an der Universität Berlin. V, 37 Seiten. 1931.

Erscheint November 1931.

Investment. Moderne Prinzipien der Vermögensanlage.

Von Dr. **Paul Quittner**, Berlin. Mit 8 Abb. IV, 184 Seiten. 1930. Geb. RM 12.60

Börse und Publikum. Zwei Vorträge, gehalten als Gastvorlesungen am 22. und 23. Mai 1930 in der Ludwig-Maximilians-Universität, München, von Dr. **Heinrich Göppert**, Wirkl. Geheimer Rat, o. ö. Professor der Rechte an der Universität Bonn. IV, 31 Seiten. 1930. RM 1.80

Buchhaltung und Bilanz auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Betriebswirtschaftslehre. Mit einem Anhang: Buchhaltung und Bilanz bei Geldwertschwankungen. Von Prof. Dr. h. c. **Johannes Friedrich Schär** †. Sechste, durchgesehene und erweiterte Auflage von **W. Prion**, Professor an der Technischen Hochschule und an der Universität Berlin. XIV, 368 Seiten.

Erscheint im November 1931.

Wirtschaftlichkeit von Buchungsmaschinen in der Fabriklohn-, Material- und Auftragsrechnung. Von Dr.-Ing. **Heinz Wegener**. Mit 33 Abbildungen und 31 Tabellen im Text. VII, 96 Seiten. 1930. RM 10.50

Technik der Maschinen-Buchhaltung. Grundsätze und Anwendungsbeispiele. Von **F. Grüner**, beratender Organisator. Mit 92 Textabbildungen. VI, 198 Seiten. 1928. Geb. RM 15.—

Die systematische (doppelte) Buchführung. Grundlage, System und Technik. Von **Max Schau**, Diplomhandelslehrer an der Staatlichen Handelsschule und Dozent am Technischen Vorlesungswesen und der Volkshochschule zu Hamburg. Mit 2 Tafeln. VII, 103 Seiten. 1923. RM 2.—

Verlag von Julius Springer / Berlin und Wien

Kapitalismus und Sozialismus. Von Ludwig Pohle. Vierte, völlig neugestaltete und wesentlich erweiterte Auflage. Aus dem Nachlaß herausgegeben, bearbeitet und ergänzt von Dr. Georg Halm, Professor an der Universität Würzburg. IX, 316 Seiten. 1931.
RM 6.60; geb. RM 7.80

Die Gesetzmäßigkeit in der Wirtschaft. Von Dr. Josef Dobretsberger, Wien. VIII, 159 Seiten. 1927. RM 6.50

Wirtschaftsprognose. Eine Untersuchung ihrer Voraussetzungen und Möglichkeiten. Von Oskar Morgenstern, Wien. V, 129 Seiten. 1928.
RM 7.20

Die Ordnung des Wirtschaftslebens. Von Dr. Werner Sombart, Geh. Regierungsrat, Professor an der Universität Berlin. Zweite, verbesserte Auflage. („Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft“ Band 35.) V, 65 Seiten. 1927. RM 3.60

Die wirtschaftliche Konzentration. Von Dr. Josef Gruntzel, Hofrat, ord. Professor an der Hochschule für Welthandel in Wien. IV, 78 Seiten. 1928. RM 3.60

Kollektiver Zollabbau und europäisches Wirtschafts-
bündnis. Anträge der österreichischen Gruppe der Internationalen Handelskammer zu den Beschlüssen der X. Völkerbundsversammlung. Überreicht in der Ratssitzung der Internationalen Handelskammer am 18. Oktober 1929. 24 Seiten. 1929. RM 1.—

Währungszersfall und Währungsstabilisierung. Von Dr. Paul Beusch †, Ministerialdirektor a. D. im Reichsfinanzministerium. Herausgegeben von Prof. Dr. G. Briefs, Berlin, und Privatdozent Dr. C. A. Fischer, Berlin. Mit 28 Anlagen. XII, 181 Seiten. 1928. RM 18.—

Die Deflation und ihre Praxis in England, den Vereinigten Staaten, Frankreich und der Tschechoslowakei von Charles Rist, Professor an der Faculté de Droit in Paris. (Weltwirtschaft und Wirtschaftspolitik in Einzeldarstellungen. Band I.) Mit 3 Kurven. VI, 128 Seiten. 1925. RM 6.60

Verlag von Julius Springer / Berlin und Wien

Der Wiederaufbau der Landwirtschaft Österreichs.

Von Dr.-Ing. Hermann Kallbrunner. VI, 150 Seiten. 1926. RM 6.60

Die holländische Landwirtschaft. Ein Muster moderner Rationalisierung. Von Dr. J. Frost. Mit 56 Bildern und drei Karten. V, 249 Seiten. 1930. RM 14.—; geb. RM 16.80

Die Praxis des Getreidegeschäftes. Ein Hand- und Lehrbuch für den Getreidehandel. Von O. Jöhlinger. Dritte Auflage, durchgesehen und ergänzt von Hans Hirschstein unter Mitarbeit von Alfred Wolff. Mit 2 Mustern des Deutsch-Niederländischen Vertrages und 1 Muster eines Londoner Vertrages. IX, 380 Seiten. 1925. Gebunden RM 18.—

***Die Erfassung der wichtigsten betriebswirtschaftlichen Fehler eines landwirtschaftlichen Betriebes mit Hilfe der einfachen Buchführung.** Von Dr. A. Henrichs, Gräfl. Schweinitzches Rentamt, Hausdorf, und Dr. E. Möller-Arnold, Wirtschaftsberatungsstelle der Schlesischen Landschaft, Breslau. IV, 130 Seiten. 1930. RM 8.80

***Das Tariflohnsystem** im Spiegel von 200 ober- und niederschlesischen landwirtschaftlichen Betrieben. Eine statistische Untersuchung, unter Mitwirkung von A. v. Stryk durchgeführt von Georg Feige, Breslau. 62 Seiten. 1929. RM 4.—

Die Untersuchungen dieses Heftes erstrecken sich auf ein wichtiges Teilgebiet des Arbeitsrechts, das Tarifvertragsrecht. Die Verknüpfungen zwischen Recht und Wirtschaft auf dem Gebiete des Lohn- und Arbeitsverhältnisses in der schlesischen Landwirtschaft werden an Hand exakter Erhebungen dargestellt, und es wird untersucht, welchen Einfluß die Rechtsnormen auf den lebendigen Wirtschaftsablauf zu gewinnen vermochten. Hierdurch unterscheiden sich die vorliegenden Erhebungen grundlegend von den amtlichen Lohnerhebungen in der Textilindustrie und im Holzgewerbe. Außerdem sind die Landarbeiterlöhne, sofern sie zum Teil aus Deputat bestehen, mit industriellen Arbeiterlöhnen ohne größere Fehlerquelle nicht vergleichbar.

Kommentar zur vorläufigen Landarbeitsordnung

vom 24. Januar 1919 nebst einem Abdruck der Bestimmungen über die Anwerbung und Beschäftigung ausländischer Arbeiter. Von Dr. Erich Molitor, a. o. Professor an der Universität Leipzig. VII, 84 Seiten. 1928. RM 4.50

(*Aus der Schriftenreihe des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses beim land- und forstwirtschaftlichen Arbeitgeberverband für die Provinz Schlesien, e. V.)

Verlag von Julius Springer / Berlin und Wien

Fortschritte der Landwirtschaft

Zeitschrift und Zentralblatt für die gesamte Landwirtschaft. Erscheint unter ständiger Mitarbeit führender Hochschulinstitute und in ständiger Verbindung mit dem Reichsbund akademisch gebildeter Landwirte in Berlin. Unter Mitwirkung von Professor Dr. H. Kaserer-Wien und Hofrat Dr. R. Miklauz-Wien herausgegeben von Priv.-Doz. Dr. E. Tamm-Berlin und Dipl.-Landwirt B. Husfeld-Berlin.

Erscheint am 1. und 15. jedes Monats.

Preis vierteljährlich RM 6.— zuzüglich Porto.

Einzelheft RM 1.50 zuzüglich Porto.

Die Zeitschrift macht der landwirtschaftlichen Praxis die wissenschaftlichen Fortschritte in verständlicher Form zugänglich, wobei betriebsorganisatorische Fragen gebührend berücksichtigt werden. Siehe nachstehende Arbeiten aus den Jahrgängen 1930|1931:

Die Auswertung der Buchführungsergebnisse für die Wirtschaftsberatung. Von Direktor Dr. Sachse, Treptow-Rega. — Die allgemeinen Gesichtspunkte für eine zweckmäßige Betriebsführung. Von Dr. Bierei, Celle. — Die Organisation des landwirtschaftlichen Beratungswesens. Von Diplomlandwirt Friedrich Dimigen, Königsberg i. Pr. — Wirtschaftsberatung durch betriebswirtschaftliche Arbeitsgemeinschaften. Von Dr. Wieland, Varel i. O. — Wissenschaftliche Betriebsführung und Betriebskontrolle als die Grundlagen der Rationalisierung landwirtschaftlicher Unternehmungen. Von Direktor Dipl.-Ing. Dr.-agr. A. Schön, Hennersdorf/Schles. — Wirtschaftsvoranschlag und Wirtschaftskontrolle. Von Ing. Dr. L. Löhr, Wien. — Verhütung der Unwirtschaftlichkeit landwirtschaftlicher Unternehmungen durch die Budgetkontrolle. Von Direktor Dipl.-Ing. Dr.-agr. A. Schön, Hennersdorf/Schles. — Zur Methodik ertragsanalytischer Bestimmungen. Von Dr. K. Boekholt, Landsberg a. W. — Neuere Grundsätze und Richtzahlen für Jahresabschluß und Wirtschaftsvoranschlag. Von Diplomlandwirt Dr. Dr. Richard Kayserbrecht, Berlin. — Statistik als Hilfsmittel rationeller Betriebsführung dänischer Molkereien. Von Dr.-Ing. Hermann Herz, Kopenhagen. — Wissenschaftliche Betriebsführung. Von Dipl.-Ing. agr. et Dr. rer. pol. James Senn, Schloß Allmendingen bei Bern. — Zur Betriebsorganisation und Betriebsführung der schlesischen Schwarzerde-Zuckerrübenwirtschaften. Von Freiherrn von Richthofen, Boguslawitz. — Die Ertragsermittlung der verschiedenen Grünlandarten in Angeln im Jahre 1928 und 1929. Von Diplomlandwirt Callsen, Kiel. — Untersuchungen über die Futterkosten für Kuh- und Bullenkälber, sowie für Rinder bis zum Abkalben in 70 ostfriesischen Zuchtbetrieben. Von Dr. Hermann Korte, Jena. — Technik und Organisation des Genossenschaftswesens in Deutschland und in Dänemark unter besonderer Berücksichtigung der Molkereigenossenschaften. Von Dr. H. E. Günther, Berlin. — Genossenschaftswesen in Vergangenheit und Gegenwart. Von Dr. H. E. Günther, Berlin. — Der steuerliche Einheitswert. Von Professor Dr. A. von Nostitz, München.