

**Industriewirtschaftliche Abhandlungen**

Herausgegeben von Prof. Dr. G. Briefs und Prof. Dr. W. Prien  
Technische Hochschule zu Berlin

==== Viertes Heft =====

# Die Erfolgsspaltung

Ihre Problematik, dargestellt am Beispiel  
einer Werkzeugmaschinenfabrik

von

**Dr.-Ing. Michael Pfanter**

techn. Dipl.-Volkswirt



**Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH**

**1931**

**Industriewirtschaftliche Abhandlungen**

Herausgegeben von Prof. Dr. G. Briefs und Prof. Dr. W. Prion  
Technische Hochschule zu Berlin

---

Viertes Heft

---

# Die Erfolgsspaltung

Ihre Problematik, dargestellt am Beispiel  
einer Werkzeugmaschinenfabrik

von

**Dr.-Ing. Michael Pfauter**

techn. Dipl.-Volkswirt

Mit 23 Abbildungen im Text  
und auf 2 Tafeln



**Springer-Verlag**  
**Berlin Heidelberg GmbH**  
1931

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

# Die Erfolgsspaltung

Ihre Problematik, dargestellt am Beispiel  
einer Werkzeugmaschinenfabrik

---

Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doktor-Ingenieurs  
der Technischen Hochschule zu Berlin  
vorgelegt am 24. November 1930

von

Dipl.-Volkswirt **Michael Pfauter**  
aus Chemnitz

---

Genehmigt am 20. Februar 1931

**Berichter: Professor Dr. W. Prion**

**Mitberichter: Professor Dr. G. Briefs**

Additional material to this can be downloaded from <http://extras.springer.com>

ISBN 978-3-662-34349-4

ISBN 978-3-662-34620-4 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-662-34620-4

**Die vorliegende Dissertation ist gleichzeitig als Heft 4 der „Industriewirtschaftlichen Abhandlungen“, Herausgeber Prof. Dr. G. Briefs und Prof. Dr. W. Prion, Springer-Verlag Berlin Heidelberg**

**Meiner Mutter  
und dem Andenken  
meines Vaters**

## Vorwort.

Die vorliegende Arbeit ist entstanden aus dem Bestreben, theoretische Erkenntnisse für die Praxis des Rechnungswesens einer Werkzeugmaschinenfabrik fruchtbar zu machen. In dieser Absicht wird die Möglichkeit der Erfolgsspaltung, d. h. der Auseinanderlegung des Erfolgs nach seinen Bestimmungsgründen untersucht. Die Wahl gerade dieses Gebiets hat vornehmlich zwei Gründe. Der eine liegt in der Dringlichkeit des Rechenbedürfnisses. Es ist klar, daß es von außerordentlichem Wert für die Wirtschaftlichkeitskontrolle sein würde, wenn man errechnen könnte, in welchem Maße jede der verschiedenen Abteilungen einer Fabrik zum Erfolg beigetragen hat, und inwieweit dann jeder dieser Abteilungserfolge auf der wirtschaftlichen Gebarung in der Abteilung, inwieweit er auf Außeneinflüssen beruht, die als solche billigerweise nicht vom Abteilungsleiter zu vertreten sind. Dieses „Problem der Trennung der verschiedenen Einflußsphären in der Erfolgsrechnung“ ist daher heute auch eine der Hauptfragen der Theorie des betrieblichen Rechnungswesens. Die Tatsache, daß aber zwischen theoretischer Forderung und praktischer Wirklichkeit in diesem Gebiet ein großer Abstand besteht, reizte, einmal hier eine Annäherung zu versuchen und ist somit der andere wesentliche Grund der vorliegenden Untersuchung.

Eine umfassende theoretische Betrachtung des Gesamtgebiets der Erfolgsspaltung liegt noch nicht vor. Es war deshalb nötig, die entscheidenden Punkte, die im Verlaufe der Untersuchung hervortraten, durch Begriffe zu kennzeichnen. Diese theoretisch-systematisierende Arbeit wurde jeweils vorgenommen, sobald die sachliche Betrachtung bis zu einem gewissen Punkte, an dem ein Ordnen und Besinnen notwendig wurde, fortgeschritten war (s. besonders S. 16/17 und S. 32/33 der Arbeit). Da die theoretische Untersuchung und die Begriffsbildung nur Hilfsmittel und nicht Zweck der vorliegenden Ausführungen sind, wird in dieser Hinsicht um nachsichtige Beurteilung gebeten.

Ein scharf umrissener Begriff, ein terminus technicus „Erfolgsspaltung“ ist nicht entwickelt worden. Vielleicht wäre es, um Einwendungen vorzubeugen, taktisch richtiger gewesen, dies zu tun. Man hätte dann, formal einwandfrei, die vom Begriff gedeckten Erscheinungen klargestellt, alles andere darüber Hinausreichende aber abschneiden können. Mit gutem Grunde und wahrscheinlich nicht zum Schaden der Arbeit, ist in dem behandelten, noch recht unwegsamem Gebiet von der Verwendung derartiger wissenschaftlicher Scheuklappen abgesehen worden.

Immer war es das Bestreben, die Augen offen zu halten für das Gesamtgebiet und alle Möglichkeiten der Erfolgsspaltung und sich nicht gegenüber der Mannigfaltigkeit des Lebens hinter einen Begriff zu verschanzen. Gerade bei unserer Aufgabe der Trennung war die nach besten Kräften angestrebte Zusammenschau des Ganzen notwendiges Gegengewicht gegen die Gefahr einer atomisierenden Betrachtung:

„Dann hat er die Teile in seiner Hand,  
Fehlt, leider! nur das geistige Band.“ —

Daß natürlich dort, wo sich Begriffe gleichsam von selbst meldeten, zugefaßt wurde, so insbesondere bei der Unterscheidung „echte“ und „unechte“ Erfolgsspaltung, ist selbstverständlich und wurde schon erwähnt.

Mit einem gewissen Schauer hat der Verfasser die Zahl der Anmerkungen bis auf 162 klettern sehen. Aber es wurde kein „Fußnotenapparat fabriziert“; die Reihe der Anmerkungen ergab sich beim Durchdenken der Fragen. Ebenso ließen sich, um Unklarheiten nicht aufkommen zu lassen, bei dem schwierigen Stoff gewisse wiederholte Hinweise nicht vermeiden.

Ich kann dieses Vorwort nicht beschließen, ohne einer Dankespflicht zu genügen.

Mein herzlicher Dank gilt meinem verehrten seinerzeitigen Lehrer an der Technischen Hochschule Dresden, Herrn Prof. Dr.-Ing. Dr. M. R. Lehmann, für die freundliche Unterstützung bei den ersten Versuchen, den Stoff zu meistern. Dann danke ich herzlich Herrn Prof. Dr. W. Prion und Herrn Privatdozent Dr. W. Hasenack an der Technischen Hochschule Berlin für ihren allzeit freundlichen Rat und ihre uneigennützigte Hilfe und nicht zuletzt für manchen Einwand, der der Vertiefung der entwickelten Gedanken diene.

Chemnitz, im März 1931.

Der Verfasser.



# Inhaltsverzeichnis.

	Seite
I. Der Begriff Erfolgsspaltung — Abgrenzung des zu behandelnden Gebiets — Ziel der Arbeit . . . . .	1
1. Begriff und Wesen der Erfolgsspaltung und des unseren Untersuchungen zugrunde liegenden Gesamterfolgs . . . . .	1
2. Die überlieferte Erfolgsspaltung . . . . .	11
3. Die beabsichtigte Weiterbildung der Erfolgsspaltung . . . . .	17
II. Die drei Kernpunkte der Untersuchung. . . . .	34
1. Die Aufspaltung des Fabrikationserfolgs in den Betriebserfolg und den Geschäftserfolg . . . . .	34
a) Die Frage in Literatur und anderweitiger Praxis . . . . .	34
b) Die Frage unter den hier vorliegenden praktischen Verhältnissen und die Unmöglichkeit ihrer Lösung . . . . .	42
2. Die Aussonderung der Beschäftigungsgradwirkungen . . . . .	51
a) Die Beachtung der Beschäftigungsgradwirkungen nach der vorliegenden Überlieferung . . . . .	51
b) Die Frage in Literatur und anderweitiger Praxis . . . . .	54
c) Die Frage unter den hier vorliegenden praktischen Verhältnissen . . . . .	60
3. Die Aufspaltung des Gesamtumsatzerfolgs in den Finanzerfolg und den Produktionserfolg . . . . .	75
a) Die Frage in Literatur und anderweitiger Praxis . . . . .	75
b) Die Frage unter den hier vorliegenden praktischen Verhältnissen . . . . .	80
4. Zusammenfassung: Die mögliche Weiterbildung der Erfolgsspaltung . . . . .	89
III. Die Verknüpfung der Ergebnisse in der praktischen Durchführung . . . . .	92
Schrifttum . . . . .	97

## Verzeichnis der Abbildungen.

- Abb. 1, S. 4: Schema der Gliederung der industriellen Betriebswirtschaft.  
Abb. 2, S. 7: Die Zerlegung des industriellen Umsatzprozesses.  
Abb. 3, S. 8: Der industrielle Umsatzprozeß als Kreisprozeß.  
Abb. 4, S. 11: Die nach außen und die nach innen gerichtete Art der Erfolgsspaltung.  
Abb. 5, S. 12: Die Gliederung der Erfolgsfaktoren in der überlieferten Gewinn- und Verlustrechnung.  
Abb. 6, S. 16: Schema der überlieferten Erfolgsspaltung.  
Abb. 7, S. 19: Schema der beabsichtigten Erfolgsspaltung.  
Abb. 8, S. 23: Kontenschema der Aufspaltung des Fabrikationserfolgs nach Wirtschaftssphären.  
Abb. 9, S. 29: Kontenschema der Aussonderung der Außeneinflüsse aus dem Erfolg der Wirtschaftssphäre Betrieb.  
Abb. 10, S. 32: Vollständiges Schema der beabsichtigten Erfolgsspaltung.  
Abb. 11, S. 48: Kontenschema der Aufspaltung der Fabrikationskosten zwecks Ermittlung des relativen reinen Fertigungserfolgs als Kostendifferenz.  
Abb. 12, S. 58: Das Zuschlagsdifferenzkonto als Mittel der Aussonderung der Beschäftigungsgradwirkung.  
Abb. 13, S. 62: Zahlenschema des Entfalls und der Zusammensetzung der Kosten unter den vorliegenden praktischen Verhältnissen.  
Abb. 14, S. 63: Zahlenschema der Zusammensetzung der Betriebsgemeinkosten.  
Abb. 15, S. 65: Das Zuschlagsdifferenzkonto bei Aufteilung der Gemeinkosten in Zeit- und Mengenkosten.  
Abb. 16, S. 70: Die Zusammensetzung der Geschäftskosten.  
Abb. 17, S. 74: Kontenplan zur Ausschaltung der Beschäftigungsgradwirkung aus dem periodischen Betriebsgemeinkostenaufwand.  
Abb. 18, S. 74: Kontenplan zur Ausschaltung der Beschäftigungsgradwirkung aus den während der Periode realisierten Stückerfolgen.  
Abb. 19, S. 88: Übersicht der Verrechnung von Zinsen auf alle Aktiva.  
Abb. 20, S. 89: Schema der möglichen Erfolgsspaltung.  
Abb. 21, S. 94: Entwurf einer Kalkulationskarte zur praktisch genauen zuschlagsmäßigen Verrechnung tatsächlicher Betriebsgemeinkosten.  
Abb. 22, S. 95: Kalkulations- und Auftragskartei.  
Abb. 23, — Gesamt-Kontenplan. Als Tafel am Schluß.

# I. Der Begriff Erfolgsspaltung — Abgrenzung des zu behandelnden Gebiets — Ziel der Arbeit.

## 1. Begriff und Wesen der Erfolgsspaltung und des unseren Untersuchungen zugrunde liegenden Gesamterfolgs.

Das Wort „Erfolgsspaltung“ ist in der neueren betriebswirtschaftlichen Literatur verschiedentlich zu finden<sup>1</sup>. Aber ein klar umrissener Begriff Erfolgsspaltung wird an keiner Stelle entwickelt. Es ist daher notwendig, zuerst festzustellen, was unter Erfolgsspaltung zu verstehen ist oder besser, was wir darunter verstehen wollen.

Dem Wortsinn nach ergibt sich die Vorstellung, daß irgendein Gesamterfolg irgendwie aufgespaltet werden soll. Was als Gesamterfolg zu gelten hat und wie derselbe zu zerlegen ist, das wird durch den Zweck der Rechnung bestimmt. So viele erfolgswirksame Faktoren — so viele Möglichkeiten und damit Zwecke der Erfolgsspaltung. Der Zweck bestimmt also den jeweiligen Inhalt des Begriffs Erfolgsspaltung. Daraus erhellt, daß es einen umfassenden praktischen Begriff Erfolgsspaltung nicht geben kann. Indem wir uns klar werden, was wir mit der Erfolgsspaltung bezwecken, ergibt sich mit dem Inhalt unseres Begriffs Erfolgsspaltung zugleich das Gebiet und das Ziel der vorliegenden Arbeit.

Man kann Richter beipflichten, daß „jede Gewinnfeststellung lediglich auf eine Herausspaltung von Erfolgsteilen aus den gesamten Erträgen hinauskommt und sich somit je nach dem Rechnungszweck und der Rechnungsmethode ganz verschiedene Erfolgswerte ergeben“<sup>2</sup>.

Dabei sind schon die Meinungen darüber, was als gesamter Ertrag aufzufassen ist, geteilt<sup>3</sup>. Es ist natürlich, daß man sich dann noch weniger

---

<sup>1</sup> So bei Richter: Das Problem der Erfolgsspaltung. Z. f. H. F., 22. Jg. 1928, S. 193 ff. und bei Lehmann: Theorie und Organisation der Industriebuchhaltung mit besonderer Berücksichtigung der Probleme der Erfolgsspaltung und der kurzfristigen Erfolgsrechnung. Z. f. B., VI. Jg. 1929 u. VII. Jg. 1930. Die unter dem genannten Titel von Lehmann angekündigte Aufsatzreihe (siehe Z. f. B., VI. Jg. 1929, S. 890) ist noch im Erscheinen begriffen.

<sup>2</sup> Siehe Richter: Das Problem der Erfolgsspaltung, S. 194. Zitat vom Verfasser etwas geändert.

<sup>3</sup> Angeführt seien Schmalenbach und Schmidt. — Schmalenbach steht auf dem Standpunkt, daß jeder realisierte Vermögenszuwachs und jeder Vermögensverlust, gleich ob realisiert oder nicht, zum Ertrag gehören (Dynamische Bilanz, S. 179). — Für Schmidt ist Ertrag nur das Ergebnis der Umsatzfähigkeit durch Produktion. Vermögenswertänderungen gehören in die Vermögensrechnung (Schmidt, Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl., Leipzig 1929, u. a. S. 152/153).

auf einen einheitlichen Inhalt des Erfolgsbegriffs, sagen wir einen „objektiven Gesamtgewinn“, der je nach dem Zweck der jeweiligen Erfolgsrechnung zu modifizieren wäre<sup>4</sup>, einigen konnte.

Nach unserem Dafürhalten ist die Ermittlung solcher objektiven Gesamterfolge vom „Totalerfolg“<sup>5</sup> her möglich, d. h. dem Erfolg „nach abgeschlossenem, erledigtem Geschäft“, also von der ersten Aufwendung bei der Gründung bis zum letzten Erlös bei der Liquidation der Unternehmung. Indem alle Vermögensteile wieder zu Geldkapital geworden wären, entfielen die Bewertung und die unvermeidlich subjektiven Ansichten hierüber, und es wäre möglich, jetzt den Erfolg eines verfloßenen Zeitabschnitts oder an einem hergestellten Stück als objektive Größe und somit als im vollen Wortsinne „gesamten“ Erfolg festzustellen. Man kann selbstverständlich mit der Erfolgsermittlung nicht bis zum Ende einer auf Dauer eingerichteten Unternehmung warten. Solange die Unternehmung fortgeführt werden soll, erfordert jede Erfolgsberechnung eine Bewertung der Vermögensstücke, die noch nicht wieder die Geldkapitalform erreicht haben. Daraus ergibt sich das in diesen Erfolgsrechnungen wirksame und nicht auszuschaltende subjektive Moment und damit für uns die Unmöglichkeit einen objektiven Gesamterfolg als Basis unserer Untersuchung zu gewinnen.

Der als Gegenstand unserer Erfolgsspaltung zu bestimmende Gesamterfolg ist also nur ein Teil des nicht feststellbaren, nur zu denkenden objektiven Gesamterfolgs. Damit führt schon die praktische Feststellung eines wie immer gearteten Gesamterfolgs zu einer Herausspaltung des als Erfolg Angesehenen aus den gesamten Wert- und Mengenänderungen in einer Betriebswirtschaft<sup>6</sup>, wie sie durch die Umsatztätigkeit hervorgerufen werden und mit der Haltung des Produktionsvermögens und gegebenenfalls<sup>7</sup> auch des Finanzkapitals verbunden sind.

Die Ansicht vom Erfolg richtet sich dabei nach der Erfolgsauffassung<sup>8</sup>. Die daraus resultierende Erfolgsspaltung geht also mit jeder Entscheidung, ob eine betriebswirtschaftliche Wert- oder Mengenänderung erfolgswirksam sei oder nicht, vor sich. So entwickelt sie sich zwangsläufig aus

<sup>4</sup> Ein Beispiel solcher Modifizierung — ein Beispiel auch in der bemerkenswerten Klarheit des Ausdrucks und der Gedankenführung — gibt Walb für den Unternehmungserfolg als Rentenerfolg in seinem Aufsatz „Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn“. Z. f. H. F., 20. Jg. 1926, S. 545 ff.

<sup>5</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 96 ff. — Besonders aber Rieger, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928, S. 203 ff.

<sup>6</sup> Der Begriff „Betriebswirtschaft“ als Bezeichnung für „Einzelwirtschaften mit den Eigenschaften und Zielen der Produktionswirtschaften“ ist von Lehmann übernommen (Lehmann, Allg. Betriebswirtschaftslehre, Leipzig 1928, S. 25). Der Verfasser ist sich darüber klar, daß gegen diesen Gebrauch des Begriffs Einwendungen erhoben werden können und von verschiedenen Autoren erhoben worden sind. Die Auseinandersetzung darüber ist aber nicht der Zweck der vorliegenden Arbeit.

<sup>7</sup> Falls ein Finanzkapital unveränderter Kaufkraft erhalten werden soll. Nach Walb: „reale Kapitalerhaltung.“ Siehe Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin 1926, S. 339 ff.

<sup>8</sup> Die beiden Grundformen derselben sind die geldmäßig und andererseits die gütermäßig orientierte, jene dem Anschaffungsprinzip, diese dem Zeitwertprinzip folgend. Hauptsächlich aus dem Grundsatz der Sicherheit der Rechnung ergeben sich praktisch gewöhnlich Zwischenformen.

der Erfolgsauffassung und durchdringt das gesamte Gebiet des Erfolgsrechnungswesens.

Neben dieser Erfolgsspaltung des Müssens gibt es eine des Wollens, die sich als „Weiterbildung der Erfolgsrechnung“<sup>9</sup> darstellt. Es handelt sich, mit Schmalenbach zu reden, um die Lösung „des Problems der Trennung der verschiedenen Einflußsphären in der Erfolgsrechnung“. Wenn die Erfolgs Herausspaltung gemäß einer Erfolgsauffassung bestimmt, was ist Erfolg?, so werden hier die Fragen nach dem Woher und Warum oder anders ausgedrückt, nach den Quellgebieten und Quellursachen des Erfolgs erhoben. Was dabei als „Einflußsphäre“ angesehen wird, richtet sich nach dem Einblick, den man in den Aufbau des Erfolgs erlangen will, also wiederum nach dem Zweck.

Es ist klar, daß zuerst die „Herausspaltung“ des Gesamterfolgs „aus den gesamten Erträgen“ vorgenommen werden muß, ehe an dessen Aufgliederung nach Einflußsphären herangegangen werden kann. Dort allerdings, wo der Erfolgscharakter einer Wert- oder Mengenänderung verschieden beurteilt wird, muß natürlich die Frage nach dem Wesen des strittigen Erfolgs, also insbesondere das Woher und Warum, zuerst geklärt werden. Je nach der Erfolgsauffassung wird dann solcher strittiger Posten als ausschüttbarer Erfolg oder als nicht auszuschüttender in Reserve zu stellender Erfolg oder auch als nicht Erfolgscharakter habende Wertänderung<sup>10</sup> angesehen. Wir begreifen, in welcher enger Wechselwirkung die mit der Feststellung des Gesamterfolgs einhergehende Erfolgsspaltung mit den Ergebnissen der Spaltung des Erfolgs nach den verschiedenen Einflußsphären stehen muß.

Wenn wir hier die Möglichkeit der Erfolgsspaltung in einer Werkzeugmaschinenfabrik erörtern wollen, so handelt es sich um die Aufgliederung des Erfolgs nach Einflußsphären. Die Frage der Erfolgsauffassung und die damit zusammenhängenden Probleme der Erfolgsspaltung treten also in den Hintergrund. Nichtsdestoweniger müssen wir uns für eine Erfolgsauffassung entscheiden, um so erst einmal zu bestimmen, was ist Erfolg? und um damit im Gesamterfolg den Gegenstand der hier beabsichtigten Erfolgsspaltung zu gewinnen.

Es ist klar, daß wir bei unserer, praktischen Verhältnissen und Zielen gewidmeten Untersuchung uns im wesentlichen von der Erfolgsauffassung der Praxis leiten lassen müssen. Diese ist gekennzeichnet durch die grundsätzliche Anwendung des Anschaffungswertprinzips. „Grundsätzlich“ allerdings nicht aus Überzeugung von der logischen Richtigkeit desselben, sondern aus den zwingenden Notwendigkeiten der Sicherheit der buchhalterischen Erfolgsrechnung und der Vorsicht und Vorsorge darin. Wie in der in Rede stehenden Werkzeugmaschinenfabrik mit dem Anschaffungswertprinzip gearbeitet wird, insbesondere, wo es sich Einschränkungen gefallen lassen muß und wie dann der Erfolg der Praxis

<sup>9</sup> Vgl. Schmalenbach: Die Weiterbildung der monatlichen Erfolgsrechnung. Z. f. H. F., 20. Jg. 1926, S. 149 ff.

<sup>10</sup> Hier besonders Schmidt. Siehe auch Anm. 3.

aussieht, das wird zunächst klarzustellen sein. Zwanglos wird sich uns dabei ein Bild vom Gesamterfolg der Praxis ergeben. Anschließend daran wird untersucht werden, ob und wie dieser Gesamterfolg in der überlieferten Rechnung nach „Einflußsphären“ aufgegliedert wird. Nachdem auf diese Weise eine sichere Vorstellung über die einschlägige praktische Gestaltung des Rechnungswesens unserer Werkzeugmaschinenfabrik erzielt ist, wird es keine Schwierigkeiten mehr machen, ein klares Bild von der hier angestrebten tiefer dringenden Erfolgsaufgliederung zu entwickeln und damit den Zweck unserer Arbeit zu umreißen.

Diese beabsichtigte sorgfältige Zielstellung ist notwendig, um Mißverständnisse und Denkschwächen, die das Bestreben nach „Isolierung des reinen Betriebserfolgs“, das letztlich der Kern unserer Arbeit ist, auf Schritt und Tritt begleiten, auszuschließen. Gerade dieses Gebiet ist ein Tummelplatz mangelhaft an der Praxis orientierter theoretischer Spekulationen und ist hier der Rat Schmalenbachs besonders angebracht, „sich nicht zu leicht Reformationsgelüsten hinzugeben, sondern zunächst das Möglichste zu tun, um das, was ist, zu verstehen“<sup>11</sup>.

Wenn wir von der praktischen Handhabung des Anschaffungswertprinzips, dem Einfluß desselben auf die Erfolgsgestaltung und schließlich somit vom Gesamterfolg eine sichere Vorstellung bekommen wollen, so ist es notwendig, zuerst die verwirrende Menge der Umsatzvorgänge in unserer Werkzeugmaschinenfabrik systematisch zu gliedern.

Da aber die Erfolgsspaltung im hier verstandenen Sinne nichts anderes ist als eine nach bestimmten Zweckgesichtspunkten vorgenommene Aufgliederung und Wiederausammenordnung von Umsatzvorgängen, so ist hier zur Erkenntnis des in der Praxis Vorhandenen zweckmäßigerweise, soweit als notwendig, schon die Gliederung anzuwenden, die die Grundlage unserer beabsichtigten Erfolgsspaltung nach Quellgebieten und Quellursachen bildet.

Wir folgen in diesem wichtigsten theoretischen Ausgangspunkt der Arbeit der Systematik Lehmanns, indem wir die industrielle Betriebswirtschaft, die unsere Werkzeugmaschinenfabrik darstellt, in drei Wirtschaftssphären zerlegt denken, wie im folgenden Schema veranschaulicht.

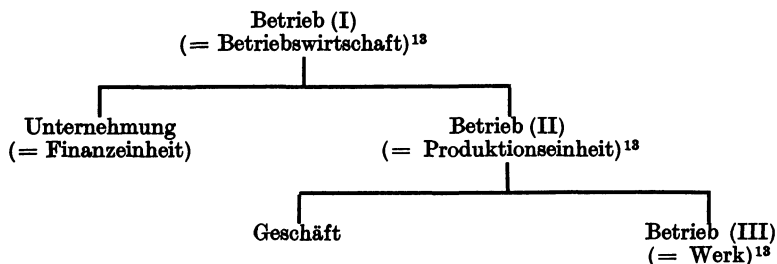


Abb. 1. Schema der Gliederung der industriellen Betriebswirtschaft<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 112.

<sup>12</sup> Entnommen aus Lehmann: Allg. Betriebswirtschaftslehre, S. 49. Unwesentlich geändert.

<sup>13</sup> Lehmann wendet also den Begriff „Betrieb“ in dreifachem Sinne an:

Danach trennt Lehmann zwischen Finanzierungstätigkeit und Produktionstätigkeit, jene Sache der Unternehmung als Finanzeinheit, diese Aufgabe des Betriebs als Produktionseinheit. Die Finanzierungstätigkeit besteht in der Beschaffung und Zurverfügungstellung des zur Produktion notwendigen Kapitals. Die Anordnung des Kapitals im Betrieb (II) erfolgt mit der Durchführung des Produktionsprozesses, ist also Sache der Produktionseinheit und gehört mithin zur Produktionstätigkeit im hier verstandenen weiteren Sinne.

Während die Finanzierungstätigkeit sich im normalen Falle in sporadischen Maßnahmen (Finanzumsätzen) zeigt, verläuft die Produktionstätigkeit in einem mehr oder weniger kontinuierlichen Prozeß, dem industriellen Umsatzprozeß. Dieser zerfällt in den Produktionsprozeß i. e. S. = Fertigungsprozeß und die Ein- und Verkaufstätigkeit nebst dem damit zusammenhängenden Zahlungs- und Kreditverkehr. Damit ist die Teilung der Produktionseinheit Betrieb (II) in Betrieb im Sinn von „Werk“ und Geschäft gegeben.

Diese Gliederung und die noch vorzunehmende eingehendere Zerlegung des in der Produktionseinheit ablaufenden industriellen Umsatzprozesses verhilft uns zu einem klaren Einblick in den Aufbau des Erfolgs.

Zunächst sei aus der Trennung von Finanzeinheit und Produktionseinheit Nutzen gezogen.

Die Unternehmung als Finanzeinheit ist gleichsam das kapitalistische Gegenbild des Betriebs als Produktionseinheit. Die erfolgsrechnerische Beziehung zwischen beiden besteht darin, daß die Finanzeinheit der Produktionseinheit Zinsen für die zur Verfügung gestellte Kapitalnutzung berechnet<sup>14</sup>. Wächst die Unternehmung über den Rahmen der der Produktionseinheit entsprechenden Finanzeinheit<sup>15</sup> hinaus, indem sie auch außerhalb der Produktionseinheit „Betrieb“ Kapitalanlagen vornimmt, so sind die daraus fließenden Erfolge „betriebs(wirtschafts)fremde“ Erfolge und als solche in den hier zu entwickelnden Gesamterfolg nicht mit einzuschließen. Gegenstand unserer Untersuchungen ist, mit Lehmann zu reden, die „einheitliche“ Betriebswirtschaft<sup>16</sup>.

Es ist aber ausdrücklich darauf hinzuweisen, daß diese „betriebsfremden“ Kapitalanlagen vielfach als Finanzreserven für den Betrieb

---

I. Betriebswirtschaften als Produktions- und Finanzeinheiten im Gegensatz zu den Hauswirtschaften als Konsumtions- und Finanzeinheiten (Betrieb [I]).

II. Betrieb als Produktionseinheit im Gegensatz zur Unternehmung als Finanzeinheit (Betrieb [II]).

III. Betrieb, das Innenleben der Produktionseinheit Betrieb ausmachend, im Gegensatz zum Geschäft, das Außenleben des Betriebs [II] umfassend (Betrieb [III]).  
Siehe hierzu: Lehmann, Allg. Betriebswirtschaftslehre, S. 33ff.

<sup>14</sup> Vgl. hierzu u. a. Grundplan der Selbstkostenberechnung, aufgestellt v. A. W. F., Neudruck Mai 1923, S. 6/7.

<sup>15</sup> Es ist also scharf zu unterscheiden zwischen „Unternehmung als Finanzeinheit“ und jenem weiteren Unternehmungsbegriff.

<sup>16</sup> Siehe Lehmann: Allg. Betriebswirtschaftslehre, S. 110.

anzusehen sind und daß sie als Beteiligungen usw. mitunter eine bedeutende Rolle bei der Gestaltung des Betriebserfolgs spielen<sup>17</sup>.

Man denke z. B., daß eine Werkzeugmaschinenfabrik an einer Eisen gießerei beteiligt sei und jene ihr auf Grund dieses Verhältnisses einen Sondernachlaß von 10% auf die Kartellpreise einräume. Es ist klar, daß dann in die Betriebserfolgsrechnung ebenso wie in die Selbstkostenberechnung der objektive Preis, also der Kartellpreis einzugehen hat, während die 10%ige Differenz als betriebsfremder Erfolg zu dem sonstigen Erfolg aus dem Beteiligungsverhältnis zu treten hat.

Bei der Ausscheidung derartiger betriebsfremder Erfolge ist also nie zu vergessen, daß die Finanzierung der Unternehmungen untereinander, gleich ob mit oder ohne Bankhilfe, im wesentlichen externe, großzügigste Betriebspolitik ist und demzufolge die einschneidendsten Wirkungen auf das Betriebsergebnis — falls keine Ausschaltung derselben, wie eben im Beispiel gezeigt, erfolgt oder dieselbe nicht möglich ist — haben kann.

Schon hier wird klar, wie unerläßlich es ist, neben der Abspaltung von irgendwelchen Teilerfolgen den Blick auf das Ganze, sagen wir, auf den Generalerfolg der Unternehmung, nicht zu vergessen.

Doch wenden wir uns jetzt zurück zur einheitlichen Betriebswirtschaft und deren gedankliche Zerlegung in Finanzseinheit und entsprechender Produktionseinheit. Im uns vorliegenden praktischen Rechnungswesen finden wir mangels der Verechnung von „rechnungsmäßigen“ Zinsen als Aufwand keine solche Zerlegung. Nur tatsächliche Zinsbeträge werden verrechnet, wie überhaupt die ganze Erfolgsrechnung eine solche mit Tatsachenziffern<sup>18</sup> ist.

Für den allerdings noch nicht praktisch gewordenen Fall, daß Schuldzinsen vorliegen, würden diese in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausgewiesen werden

„in dem richtigen Gefühl, daß dieselben eine subjektive Last darstellen, die nicht durch spezielle betriebliche Umstände, sondern durch subjektive Verschuldungsverhältnisse hervorgerufen wird“<sup>19</sup>.

Wenn damit auch eine Trennlinie zwischen Produktion und Finanzierung angedeutet ist, so gewährt doch die Erfolgsrechnung der Praxis keinen geschlossenen Einblick in die Zusammenhänge und die Ineinander schachtelung der Kapitalnutzungsbeziehungen, die gerade unserer heutigen kapitalintensiven Wirtschaft das Gepräge geben und in entscheidender Weise an der Erfolgsbildung beteiligt sind. Hier klare Durchsicht durch zweckentsprechende Erfolgsspaltung zu schaffen, ist eines der wesentlichsten Nebenziele dieser Arbeit.

<sup>17</sup> Zu den dergestalt zutage tretenden Mißlichkeiten der Begriffsbildung sei auch für künftige Fälle Walb zitiert: „Die Findung einwandfreier, den Inhalt unzweideutig und erschöpfend wiedergebender Begriffe ist bei allen Erscheinungen des Lebens, deren Kennzeichen gerade das Ineinanderfließen ist, keine leichte Aufgabe. Bei den Erfolgselementen muß sie als äußerst schwierig bezeichnet werden.“ (Walb: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, S. 39).

<sup>18</sup> D. h., es wird nach dem Grundsatz verfahren „nur Tatsachen, aber diese wahrheitsgetreu und sofort zu buchen“. Siehe Meltzer: Deutscher Revisoren-Spiegel, §§ 13 u. 388.

<sup>19</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 127.



Arbeitet die Betriebswirtschaft nur mit Eigenkapital, wie im hier zugrunde liegenden Fall, so gibt es keine zu zahlenden Finanzzinsen und damit auch keine unmittelbare praktische Veranlassung zu irgendwelcher erfolgsrechnerischer Trennung von Finanzierung und Produktion, etwa derart, daß man die gezahlten Finanzzinsen in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausweist. Da andererseits, wie schon bemerkt wurde, eine Verrechnung von fiktiven Zinsen auf das von der Finanzeinheit der Produktionseinheit zur Verfügung gestellte Finanzkapital nicht stattfindet, so enthält die uns vorliegende praktische Gewinn- und Verlustrechnung gar keine Finanzzinsen, weder tatsächliche noch fiktive. Was als „Zinsen“ ausgewiesen wird, sind die Erträge der Teile des Produktionsvermögens, die als zu verzinsende Forderungen erscheinen oder als Zahlungsmittelbestände bei Banken gehalten werden. In engster Beziehung damit steht der ebenso traditionell aufgeführte Posten „Skonto und Diskont“. Alle diese Erfolgsteile sind Erträge der in Kapitalform vorhandenen Teile des Produktionsvermögens.

Indem Geld bei der Bank liegt, Kundenkredit gegeben und Lieferantenkredit genommen wird, erscheint neben dem Warenumsatz, der die Ursache alles diesen bildet, auch ein Umsatz an Kapitalnutzungen. Ganz klar werden uns diese Umstände, wenn wir jetzt wieder die Lehmannsche Systematik in Anspruch nehmen und uns den in der Produktionseinheit ablaufenden industriellen Umsatzprozeß in 6 Umsatzphasen<sup>20</sup> zerlegt denken, wie in der folgenden Abb. 2 dargestellt. Abb. 3

I.	1.	Phase des Zahlungsmittelzustandes Kostengüterbezahlung = Zahlungen im Einkauf = A u s g a b e n	Geschäft
II.	2.	Phase der Kreditbeziehungen im Einkauf Kostengüteranschaffung = Einkauf der Kostengüter = E i n s a t z	
III.	3.	Phase der Bereitschaft der Kostengüter Kostengüterverwendung = Verbrauch der Kostengüter = K o s t e n	Betrieb
IV.	4.	Phase des Fertigungsprozesses Ertragsgütererzeugung = Entstehung der Ertragsgüter = E r t r a g	
V.	5.	Phase der Bereitschaft der Ertragsgüter Ertragsgüterabsetzung = Verkauf der Ertragsgüter = A b s a t z	Geschäft
VI.	6.	Phase der Kreditbeziehungen im Verkauf Ertragsgüterbezahlung = Zahlungen im Verkauf = E i n n a h m e n	

Abb. 2. Die Zerlegung des industriellen Umsatzprozesses<sup>21</sup>  
(I—VI = Umsatzphasen, 1—6 = Umsatzstellen).

<sup>20</sup> Diese Zahl — Lehmann gibt sie als Mindestzahl der Umsatzphasen im industriellen Umsatzprozeß an (Allg. Betriebswirtschaftslehre, S. 93) — genügt für die hier notwendigen und möglichen Einblicke.

<sup>21</sup> Entnommen aus Lehmann: Allg. Betriebswirtschaftslehre, S. 93.

zeigt den Charakter des industriellen Umsatzprozesses als Kreisprozeß Geld-Ware-Geld, indem die 6 Umsatzphasen über 6 Umsatzstellen in Verbindung stehen. Der Ring schließt sich dadurch, daß die Umsatzstelle 6 Grenze und Übergang zwischen den Umsatzphasen VI und I bildet.

Die beiden Darstellungen sprechen im wesentlichen für sich selbst. Besonders hingewiesen sei darauf, daß Abb. 2 auch eine klare Vorstellung der oben kurz erwähnten Gliederung der Produktionseinheit in die Sphäre des Geschäfts und die des Betriebs (III) gibt.

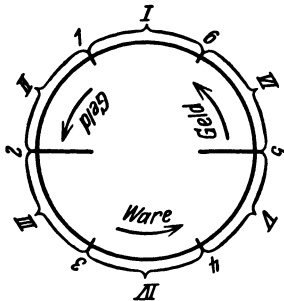


Abb. 3. Der industrielle Umsatzprozeß als Kreisprozeß<sup>22</sup>.

Wie aus dem Schema Abb. 3 ersichtlich ist, läßt sich der Kreisprozeß des industriellen Umsatzes in einen Geldsektor und einen Warenssektor zerlegen. Dabei umfaßt der Warenssektor die Spanne zwischen „Einkauf der Kostengüter“ und „Verkauf der Ertragsgüter“; er umschließt also neben der Sphäre des Betriebs die Ein- und Verkaufstätigkeit des Geschäfts.

Der Erfolg aus dem Warenumsatz ist der Fabrikationserfolg der Praxis, dem in der überlieferten Gewinn- und Verlustrechnung als besondere Posten „Zinsen aus Zahlungsmittelbeständen und Forderungen des Geschäfts“ und „Skonto und Diskont“, d. h. die Erfolge aus dem Geldsektor sich zugesellen. Unter diese, man kann sagen, „fabrikationsfremden“ Erfolge sind auch Kursdifferenzen an ausländischen Forderungen und Zahlungsmitteln zu rechnen.

Ebenso gehören darunter etwaige Einbußen aus geldlichen Beziehungen, also insbesondere Debitorenverluste. Dem Prinzip der Vorsicht gemäß wird denselben nach Möglichkeit durch „Abschreibung“ von den Außenständen, d. h. durch mehr oder weniger vollständige Absetzung der zweifelhaften Forderungen, rechnungsmäßig zuvorgekommen.

Hiervon zu unterscheiden ist die „Bewertung“ der Außenstände und der Schulden, die sich als eine Diskontierung der Buch- und Wechselforderungen und schulden auf den Bilanztag darstellt.

Damit ist das Wesentliche über die Erfolgsbildung aus Umsatz und Wertänderungen im Geldsektor des industriellen Umsatzprozesses gesagt.

Die erwähnten Teilerfolge sind gegenüber dem Fabrikationserfolg nur Nebenerfolge. Dieser steht im Mittelpunkt der Erfolgsrechnung. Bei seiner Ermittlung aus dem Warenumsatz kommt nunmehr auch die Erfolgsauffassung entscheidend zur Geltung. Wie oben kurz erwähnt, ist sie in der Praxis gekennzeichnet durch das Anschaffungswertprinzip und dem damit in engstem Zusammenhang stehenden Grundsatz der nominalen Kapitalerhaltung.

<sup>22</sup> Entnommen aus Lehmann: Allg. Betriebswirtschaftslehre, S. 94. Vom Verfasser etwas geändert.

Wenn wir annehmen, daß das Anschaffungswertprinzip nirgends durchbrochen wird, gibt es keine Wertänderungswirkungen. Aller Erfolg aus Einkauf, Fertigung und Verkauf ist dann Umsatzerfolg.

Daß dabei nicht etwa die Versilberung von Beständen (Bestandsabnahmen) positiv und andererseits Zunahmen von Beständen negativ erfolgswirksam werden, dafür sorgt das Prinzip der Erhaltung des nominalen Kapitals. Denn die Einsetzung der gegenüber der Eröffnungsbilanz unveränderten Kapitalziffer auf der Passivseite zwingt dazu, daß erst die konkrete Verkörperung dieses Kapitals in Gestalt der Bestände, wenn auch in der anteiligen Zusammensetzung verschoben, so doch insgesamt erhalten sein muß, ehe ein Erfolg ausgewiesen wird. Die Beziehungen zwischen Aufwand- und Ertragsrechnung und Bestandsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz) werden dabei, wie bekannt, durch den Mechanismus der doppelten Buchhaltung hergestellt.

Aber in zwei Fällen tritt das Anschaffungswertprinzip zugunsten eines mehr oder weniger entschiedenen Zeitwertes zurück. Und zwar einmal bei der Bewertung der Bilanzbestände und dann bei der Kalkulation des Verkaufspreises.

An sich hat die kalkulatorische Preisbemessung mit der buchhalterischen Erfolgsermittlung unmittelbar nichts zu tun, aber es ist doch unerlässlich, wenn wir einen Begriff vom Gesamterfolg der Praxis bekommen wollen, nicht bei der Bewertung der Bestände und deren Einfluß auf die Höhe des Erfolgs stehen zu bleiben, sondern auch die Bewertung der Leistung im Verkaufspreis zu betrachten. Die Anwendung des Zeitwertes in jenem noch zu schildernden Umfange modifiziert den bloßen Geldrechnungserfolg der Anschaffungswertrechnung in entscheidender Weise in Richtung auf die substanzmäßige Rechnung. Indem wir dieses jetzt zeigen, wird sich uns ein klarer Einblick in das innere Wesen des überlieferten Gesamterfolgs ergeben.

Was zunächst die Bewertung der Bestände betrifft, so gilt dort das „Niederstwertprinzip“, d. h. vom Anschaffungspreis und dem Preis am Bilanztag wird der niedrigere von beiden gewählt. Wertsenkungen werden also schon bei den Beständen berücksichtigt, Wertsteigerungen nicht, vielmehr wartet man die Realisation ab. Diese an sich inkonsequente Handhabung findet ihre Begründung im Prinzip der Vorsicht.

In der eisenverarbeitenden Industrie, also auch in unserer Werkzeugmaschinenfabrik, ist bei den relativ geringen Schwankungen des Preises des Hauptmaterials Eisen das Ausmaß dieser Abwertungen klein; es lassen sich daraus kaum Schlüsse auf das spekulative Dispositionsvermögen des Geschäftsleiters ziehen, wie das bei stark preis-schwankenden Rohstoffen möglich und notwendig ist.

Das Verfahren, durch Einsetzung der Bestände noch unter dem Zeitwert, stille Reserven zu schaffen und damit Umsatzerfolg aus einer Periode in die nächste hinüberzuschieben, ist wie alle Bilanzierungskunststücke hier nicht zu erörtern, ganz abgesehen davon, daß dieser Trick, wenn er der Legung unversteuerter Reserven dient, angesichts des Buchprüfungsdienstes kaum mehr Erfolg verspricht. Wir wollen erkennen, was ist und hier vor allem, was der Praktiker als mit Sicher-

heit erkennbar ansieht und nicht untersucht, wie er dann die Auskünfte seiner Buchführung gegebenenfalls gegenüber der Öffentlichkeit oder dem Steuerfiskus zu verschleiern trachtet.

Was die Preiskalkulation anlangt, so ist die Notwendigkeit, in derselben grundsätzlich mit Zeitwerten zu arbeiten, zu bekannt, als daß hier noch eine Begründung erforderlich ist. Praktisch zeigt sich das Zeitwertprinzip darin, daß bei Materialpreis- und Lohnänderungen die katalogmäßigen Preise nachkalkuliert und geändert oder mit entsprechenden Zuschlägen versehen werden. Da die Löhne langfristig tarifvertraglich geregelt sind und die Materialpreisschwankungen in der eisenverarbeitenden Industrie, wie schon bemerkt, selten sind, so treten diese Zeitwertkorrekturen in normalen Zeiten sporadisch auf.

Der wesentliche Grund für die Anwendung des Zeitwertes in dem geschilderten Umfange liegt, vulgär gesprochen, in dem Streben nach „Erhaltung der Substanz“ oder mit Walb zu reden, nach „materieller Kapitalerhaltung“. Denn das Anschaffungswertprinzip vermag diese nicht zu sichern.

Dabei verhindert die Kalkulation der Verkaufspreise zu Zeitwerten bei steigenden Anschaffungspreisen Verluste an Substanz gegenüber den Abnehmern, während beim bilanzmäßigen Abschluß die Wertberichtigungen an den Beständen ebenso wie ein gewisser Teil der Rückstellungen dazu dienen, den Betrieb vor der Ausschüttung von Substanz im Gewinn an die Kapitalgeber zu bewahren und damit die substantielle Produktivkraft der Betriebswirtschaft auch nach dieser Seite nach bester Möglichkeit ungeschmälert zu erhalten<sup>23</sup>.

In der Praxis erscheinen die Rückstellungen allerdings nicht getrennt etwa nach Substanzerhaltungs-Reserven und sonstigen, gewinn- oder steuerpolitischen oder Finanzierungszwecken dienenden Reserven. Andererseits besteht in der internen Rechnung keine Veranlassung, durch Unterbewertung stille Reserven zu bilden und damit, vielleicht aus gewinnpolitischen, vielleicht aus finanzierungstechnischen Gründen, Gewinn in die nächste oder noch spätere Perioden hinüberzuschieben. Derselbe Zweck wird klarer erreicht durch richtige Bewertung und offene Rückstellungen. Was für eine öffentliche Rechnungslegung zweckmäßig ist, das steht hier nicht zur Untersuchung.

Wenn wir der Systematik wegen annehmen, daß die Praxis sich bei ihren Rückstellungen klar wird, was davon erfolgsrechnungsnotwendig, was erfolgsrechnungsfremd ist, so ergibt sich folgende Aufstellung, die als Ergebnis unserer gesamten bisherigen Betrachtungen über den Gesamterfolg keiner weiteren Erklärung bedarf.

<sup>23</sup> Bei dieser Sachlage kann man behaupten, daß eine nach bester kaufmännischer Überlieferung gehandhabte Erfolgsrechnung in ziemlichem Umfange allen berechtigten theoretischen Anforderungen hinsichtlich materieller Vermögenserhaltung genügt; dies ganz gewiß in viel erheblicherem Maße, als manche Theoretiker, insbesondere Schmidt und Geldmacher, das wahr haben wollen. Vgl. hierzu auch die Ausführungen Priors über die Notwendigkeit und Berechtigung der Legung von Reserven zwecks Erhaltung der Wirtschaftskraft (s. Kapital und Betrieb, Finanzierungsfragen der deutschen Wirtschaft, Leipzig 1929, S. 164ff.).

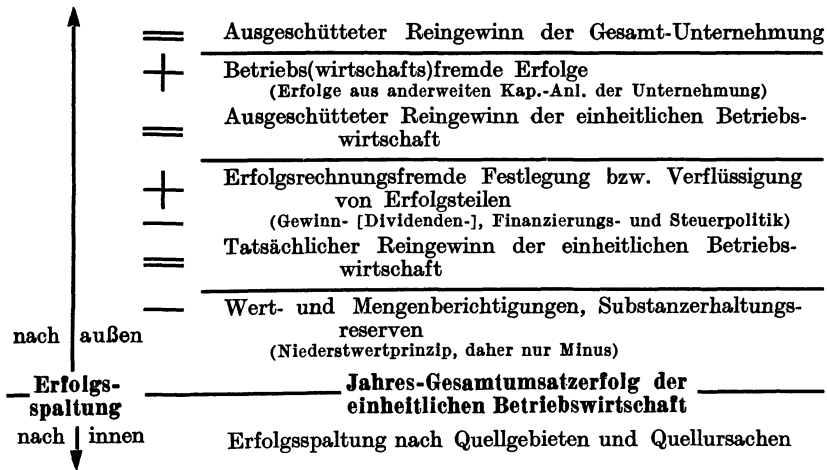


Abb. 4. Die nach außen und die nach Innen gerichtete Art der Erfolgsspaltung.

Diese vom tatsächlichen Umsatzerfolg auf den auszuschüttenden Reingewinn also nach außen gerichtete Art der Erfolgsspaltung ist hier, wie schon eingangs bemerkt, nicht weiter zu betrachten. Ihre kurze Darstellung war aber notwendig, um einen Begriff von den Beziehungen zwischen ausgeschüttetem und Gesamterfolg zu bekommen und um insbesondere den Einfluß der die Erfolgsauffassung der Praxis kennzeichnenden Durchbrechungen des Anschaffungswertprinzips auf die bilanzmäßige Bestandsbewertung und andererseits auf die Kalkulation des Verkaufspreises und damit auch auf die Aufwand- und Ertragsrechnung und somit schließlich auf den tatsächlichen Gesamtumsatzerfolg zu untersuchen. Dieser ist dann ein Gemisch aus Erfolg aus wirklicher Umsatztätigkeit und realisierten, durch das Niederstwertprinzip verursachten etwaigen inneren Reserven.

Wichtiger ist jetzt hier die Folgerung, daß wir es in unseren weiteren Ausführungen nur mit der Aufgliederung der Umsatzrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) zu tun haben. Die Bestandsrechnung (Bilanz) scheidet, soweit sie nicht zur Klärung der Umsatzvorgänge herangezogen werden muß, aus.

## 2. Die überlieferte Erfolgsspaltung.

Nachdem nun im Jahres-Gesamtumsatzerfolg der Gegenstand unserer Erfolgsspaltung herausgestellt ist, ist darzulegen, wie weit die Praxis dessen Aufgliederung betreibt.

Zunächst brauchen wir nur zu rekapitulieren, um den ersten Gesichtspunkt der Erfolgsspaltung der Praxis zu kennzeichnen. Aus Gründen systematischer Betrachtung unterschieden wir oben im industriellen Umsatzprozeß einen Geldsektor und einen Warenssektor. Entsprechend wurde der Gesamtumsatzerfolg zerlegt in einen Erfolg aus Umsatz an Kapitalnutzungen und einen Warenumsatzerfolg (Fabrikationserfolg).

In diesem Sinne gliedert auch die anschließend wiedergegebene Gewinn- und Verlustrechnung unserer Werkzeugmaschinenfabrik, wenn sie neben den Posten „Zinsen und Diskont“ und „Skonto“ den Fabrikationsgewinn wiedergibt, wobei letzterer aus im wesentlichen kalkulatorischen Gründen (siehe unten) als „Fabrikationsbruttogewinn“ erscheint, dem im Soll die nach bestimmten Gesichtspunkten aufgliederten „Unkosten“ gegenüberstehen.

Gewinn- und Verlustrechnung für die Zeit vom 1. 1. 19.. bis 31. 12. 19..		Gewinn	
Verlust			
Betriebsunkosten . . . . .	21,0%	Fabrikationskonto . . . . .	97,9%
Handlungsunkosten . . . . .	25,5%	Zinsen und Diskont . . . . .	1,6%
Soziale Lasten . . . . .	4,5%	Skonto . . . . .	0,5%
Geschäftssteuern . . . . .	4,7%		
Persönliche Steuern . . . . .	11,6%		
Abschreibungen . . . . .	9,9%		
Rückstellungen . . . . .	16,3%		
Reingewinn . . . . .	6,5%		
	<u>100,0%</u>		<u>100,0%</u>

Abb. 5.

Die Gliederung der Erfolgsfaktoren in der überlieferten Gewinn- und Verlustrechnung.

Auch die Abschreibungen sind in voller Höhe Unkosten. Sonderabschreibungen würden unter eine Rubrik „Wertberichtigungen an Anlagen“ fallen und wären daher hier ebensowenig zu behandeln, wie es der Posten „Rückstellungen“ ist.

Da das Herkommen der „Zinsen“ und „Skonti“ aus Zahlungsmittelbeständen bzw. Kreditbeziehungen schon oben dargelegt wurde, bleibt jetzt nur die Frage nach der Aufspaltung des Fabrikationsgewinns.

Zunächst das Wesentliche über dessen buchhalterisches Entstehen. Die uns vorliegende Buchhaltung ist neben ihrem Charakter als Einnahme- und Ausgaberechnung eine Einsatz- und Absatzrechnung (s. hierzu Abb. 2, S. 7).

Alle „Einsätze“ werden den vorhandenen Güterkonten belastet. Diese sind zugleich Umsatz- und Bestandskonten. Besondere Bestandskonten für stapelbare Güter sind nicht vorgeschaltet. Den Bedürfnissen der Zuschlagskalkulation entsprechend, laufen die den Produkten direkt zurechenbaren Einsätze auf das Haupteinsatz- und -absatzkonto, das ist das Fabrikationskonto, während die zuschlagsmäßig zu verrechnenden Kosteneinsätze die nach noch zu besprechenden Gesichtspunkten unterteilten Anlage- und Unkostenkonten belasten. Innerhalb des Fabrikationskontos und ebenso des Betriebs- wie des Handlungsunkostenkontos erfolgt eine horizontale tabellarisch-statistische Aufgliederung nach Kostenarten.

Löhne und Gehälter werden aus rechnungstechnischen Gründen besonders kontiert und vor Jahresabschluß auf Fabrikations-, Betriebsunkosten- und Handlungsunkostenkonto aufgeteilt. Bei dieser Gelegen-

heit sei bemerkt, daß eine monatliche Erfolgsrechnung nicht besteht. Infolge der langen Fertigungszeit und der Größe der Objekte ist es unmöglich, monatliche Erfolge zu ermitteln (vgl. auch unten S. 74). Über die Entwicklung gibt die am Schluß jeden Monats gezogene Bruttobilanz Auskunft. Deren Angaben werden vervollständigt durch Mitteilung der leicht feststellbaren Bestände an Zahlungsmitteln, Forderungen und Schulden und durch spezifizierte Aufstellungen der aufgewendeten produktiven Materialien, der Handlungs- und Betriebsunkosten und andererseits der ausgeführten Lieferungen.

Nun zur Haben- oder „Absatz“seite des Fabrikationskontos. Dort hinein werden alle abgesetzten Maschinen und sonstigen Lieferungen (Montagen, Verpackung usw.) zu den fakturierten Preisen gebucht. Als Absatz gilt dabei nicht, wie in Abb. 2 allgemein theoretisch gezeigt, der Verkauf, sondern der vollzogene Versand und die damit einhergehende Rechnungserteilung. Bekanntermaßen ist dies begründet in den Grundsätzen der Sicherheit der Rechnung und der Vorsicht<sup>24</sup>.

Damit sind die laufenden Buchungen, soweit sie die Fabrikation betreffen, besprochen. Es folgt nun der Abschluß, der uns neben der Bilanz die links dargestellte Gewinn- und Verlustrechnung liefert. Er besteht, was letztere anlangt, darin, daß die Bestände durch Inventur bestimmt, im Haben der entsprechenden „Einsatzkonten“ eingestellt, und die sich dann ergebenden Salden gegenüber dem Gewinn- und Verlustkonto ausgeglichen werden.

Danach finden wir dann im Haben des Fabrikationskontos im Anschluß an die Gesamtziffer des Jahresabsatzes die Einsätze, die noch nicht wieder abgesetzt wurden. Und zwar, entsprechend den drei Umsatzphasen, die dasselbe umschließt, gegliedert in noch lagernde produktive Materialien und in den Halb- und Fertigfabrikaten steckende produktive Materialien und Löhne.

Da die im Haben gebuchten fakturierten Preise selbstverständlich auch die zuschlagsmäßig verrechneten Unkosten und den Gewinnzuschlag enthalten, so ergibt sich ein Habensaldo, der dann als Hauptziffer im Gewinn- und Verlustkonto erscheint. Dieser Posten „Per Fabrikationskonto“ kann insofern als Fabrikationsbruttoerfolg angesehen werden, als in ihm die im Laufe des Jahres aufgewendeten Unkosten nicht berücksichtigt sind.

Die Unkosten müssen daher, wie wir sehen, im Soll der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen. Gegliedert sind sie entsprechend den abzuschließenden Anlage- und Unkostenkonten in Abschreibungen auf Gebäude, Maschinen und Einrichtungen und andererseits in Handlungs- und Betriebsunkosten und weiterhin in soziale Lasten und Steuern der Unternehmung und des Unternehmers.

Wenn wir nun die Gewinn- und Verlustrechnung nach unserer Abb. 2 (S. 7) bezeichnen wollten, so müßten wir sie Kosten- und Absatzrechnung nennen, denn den Kosten (Umsatzstelle 3) wird nicht der tat-

<sup>24</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 124/125.

sächliche (Umsatzstelle 4), sondern der realisierte Ertrag (Umsatzstelle 5) gegenüberstellt.

Man kann nicht behaupten, daß die beschriebene Rechnung einen Einblick in das Werden des Erfolgs bietet. Die Kontengliederung ist viel zu grob, dem Kontroll- und Übersichtsbedürfnis wird wenig Raum gegeben. Andererseits besteht ein Bestreben, gewisse Unkostenposten zu „manifestieren“, wie Beste sagt<sup>25</sup>.

Das Bedürfnis zu manifestieren findet hier Ausdruck in der besonderen Herausstellung der sozialen Lasten, der Geschäftssteuern und der persönlichen Steuern. Bei dem Verhältnis dieser Belastung zum Reingewinn, insbesondere bei dem erheblichen Ausmaß der „stillen Teilhaberschaft“ des Steuerfiskus am Unternehmungsergebnis, ist die öffentliche Darlegung dieser Umstände gutes Recht des Unternehmers. Ein besonderer Einblick in die Gestaltung der erfolgswirksamen Kräfte wird aber damit nicht gegeben.

Hinter der beschriebenen grobmaschigen Zahlenschicht der Buchhaltung steckt aber noch eine andere, engmaschigere. Diese wird dargestellt durch die schon kurz erwähnte statistische Unterteilung der Unkostenkonten und des Fabrikationskontos nach Kostenarten.

Das Schwergewicht der damit bezweckten Kontrolle der Kosten- und mittelbar der Erfolgsentwicklung liegt dabei auf den Unkosten. Von den produktiven Kosten her, in ihrem Charakter als „Maßkosten“, d. h. durch Materialstücklisten und Akkordlohnsätze auf die Erzeugnisse zugemessene Kosten, droht dem Werden des Erfolgs keine Gefahr; sie sind in ihrem Entfall auf die Erzeugniseinheit genau feststellbar und damit der Erzeugungsmenge proportional. Die produktiven Kosten herunterzubringen ist Sache des Ingenieurs, vornehmlich des Konstrukteurs, die Kostenrechnung kann sie im wesentlichen nur so nehmen wie sie sind.

Ganz anders die Unkosten. Es liegt in ihrer Natur, den Erfolg zu gefährden. In ihrer Hauptmasse laufen sie unbekümmert um den sinkenden Beschäftigungsgrad in gleicher Höhe weiter. Daher ist das Verhältnis der aufgewendeten Unkosten zu den produktiven Kosten (prod. Löhne) der gleichen Periode, der Unkostenzuschlagssatz, wohl die wichtigste Ziffer für die Kontrolle der Erfolgsentwicklung. Mit sinkender Beschäftigung steigt der Zuschlagssatz und damit die Gesamtherstellungskosten einer Maschine, und die Gewinnspanne zwischen diesen und dem festgesetzten Katalogpreis verringert sich entsprechend. Die Unkosten beginnen den Gewinn aufzufressen.

Andererseits ist der wesentlichste Teil der Unkosten, auch die annähernd fixen, nicht genau festzulegen, da er das elastische Element gegenüber den Veränderungen der innerbetrieblichen und der äußeren wirtschaftlichen Verhältnisse bildet. Diese Unkostenarten bleiben daher häufig nicht nur gleich bei sinkender Erzeugungsmenge, sondern sie steigen vielfach, da mit verstärkten Bemühungen, den Betrieb zu rationalisieren und den Beschäftigungsgrad zu steigern, erhöhte Unkosten Hand in Hand gehen.

<sup>25</sup> Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 72.



Neben der Gliederung der Kosten nach Arten ist die darauf aufbauende Aufteilung nach Kostenstellen kaum entwickelt. Aus kalkulatorischen Gründen wird sie nicht für notwendig gehalten, da man bei der verhältnismäßigen Gleichförmigkeit der Erzeugnisse mit einem einzigen Unkostenzuschlag auskommen zu können<sup>26</sup>.

Eine grobe Einteilung nach Kostenstellen besteht in der Materialausgabe. Sowohl produktives wie Unkostenmaterial wird vom Magazin nur gegen vom Abteilungsmeister unterschriebene, außerdem noch für jeden Meister andersfarbige und fortlaufend nummerierte Anweisung ausgegeben. Die Entnahme an produktivem Material, wie Rohgußteile, Stangenmaterial, Fertigteile usw. wird dabei in die im Magazin aufliegenden Stücklisten für die im Bau befindlichen Serien mit ihrem Ausgangstag an die Werkstatt eingetragen. Bei den Anforderungszetteln für Unkostenmaterial findet aber eine dauernde statistische Verarbeitung nicht statt. Angesichts der geringen Gefahr von Materialwendungen und der Möglichkeit, den hier vorliegenden Betrieb mit seinen 500 Leuten noch genügend zu übersehen, wird dieselbe nicht für notwendig erachtet. Im übrigen wird durch eine straff organisierte und stichprobenmäßig scharf kontrollierte und kontrollierende Materialverwaltung Verschwendung fast unmöglich gemacht und somit der Brunnen zugedeckt, bevor das Kind hineingefallen ist und damit auch eine nachrechnende Feststellung eines solchen Tatbestandes überflüssig.

Der dargelegten Aufgliederung der Kostenseite steht in der Praxis eine irgendwie geartete Aufgliederung der Ertragsseite nicht gegenüber. Ebenso wie eine gelieferte Maschine eine natürliche Einheit ist, so ist auch der dafür in Rechnung gestellte Preis der seiner wirtschaftlichen Natur nach unzerlegbare Gegenwert für die gesamte Leistung. Daß dieser Gegenwert verschieden hoch sein kann, je nachdem, ob direkt oder durch Vertreter oder durch selbständigen Händler geliefert wurde und je nachdem, was etwa unberechnet geliefert wurde — die Herausstellung dieser „Erlösschmälerungen“ bedeutet noch keine Aufgliederung des Ertrags. Wir haben es mit Einzelkosten des Verkaufs zu tun.

Eine wirkliche Aufgliederung des Verkaufserlöses nimmt also die Praxis nicht vor. Die für die verkauften Maschinen fakturierten und ins Haben des Fabrikationskontos gebuchten Beträge sind kompakte Einheiten, an denen wohl hier und da durch darin enthaltene, dem Vertreter zu vergütende Provision, durch nachträglich gewährte Rabatte usw. ein Schnitt gemacht wird, die aber in sich unteilbar sind, so daß auch der Jahresumsatz wohl nach den Einzelumsätzen, aus denen er sich aufbaut, in der verschiedensten Weise zergliedert wird, aber an eine Spaltung desselben in Jahresteilträge, den Kräften entsprechend, die

---

<sup>26</sup> Es ergeben sich aber doch wesentliche Mängel an kalkulatorischer Genauigkeit, insbesondere bei Maschinenreparaturen (vorwiegend Montagearbeit) und andererseits bei Nachlieferung von Ersatzteilen und Apparaten (vorwiegend Maschinenarbeit). Daher wird in dem zum Schluß (S. 92ff.) gebrachten Gesamtplan des für den vorliegenden Betrieb vorgeschlagenen Rechnungswesens mit drei Unkostenzuschlägen gearbeitet.

ihn verursachten, gar nicht gedacht bzw. dieselbe für praktisch undurchführbar gehalten wird.

Das Ergebnis unserer Untersuchung über die Erfolgsspaltung der Praxis ist in folgendem Schema zusammengefaßt. Es zeigt, daß man kaum durch Erfolgsspaltung, sondern im wesentlichen durch Verfolgung der Unkostenentwicklung, deren dauernden Vergleich mit den aufgewendeten produktiven Kosten und durch zweckentsprechende Unkostenaufgliederung bestmöglichen Einblick hinsichtlich Art und Stärke der Kräfte zu erlangen sucht, die den Erfolg gestalten bzw. gestaltet haben.

Gesamt-Umsatzerfolg der einheitlichen Betriebswirtschaft

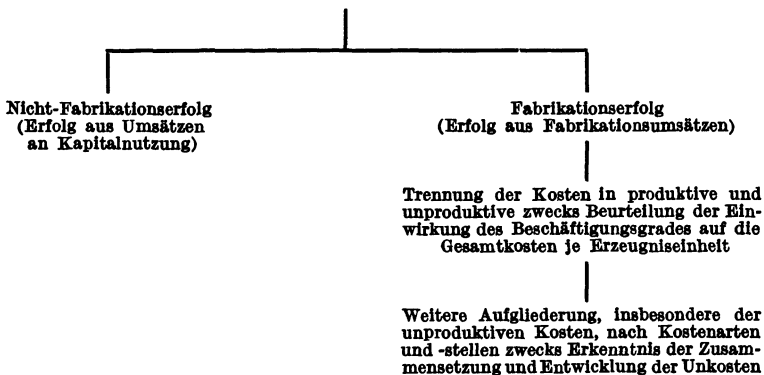


Abb. 6. Schema der überlieferten Erfolgsspaltung.

Es ist zweckmäßig, den „Erfolg aus Umsätzen an Kapitalnutzung“, unter welcher Bezeichnung jetzt die Posten „Zinsen und Diskont“ und „Skonti“ der überlieferten Gewinn- und Verlustrechnung im Schema erscheinen, nochmals scharf zu kennzeichnen und zuzusehen, inwieweit bei seiner gesonderten Ausweisung überhaupt von einer „Erfolgsspaltung“ gesprochen werden kann. Es wird sich dabei Gelegenheit bieten, dem hier maßgebenden Begriff der Erfolgsspaltung nunmehr eine schärfere Prägung zu geben, als dies beim ersten Abtasten des Gebiets in der Einführung geschehen konnte und zweckmäßig gewesen wäre.

Unsere Maschinenfabrik schafft, wie jede Produktionswirtschaft, Kostengüter an und setzt Ertragsgüter ab. Der Unterschied zwischen Kosten und Ertrag oder zwischen Aufwand und Leistung ist der Erfolg. Was aber als „Zinsen“ usw. gesondert erscheint, ist Kapitalnutzungsertrag und nicht Kapitalnutzungserfolg, denn vom Ertrag sind die Kosten noch nicht abgezogen. Dies erfolgt auch nicht, weil Zinsen auf das in Zahlungsmitteln (Bankguthaben, Wechseln usw.) und Kreditbeziehungen umlaufende Kapital nicht gerechnet werden. Wir haben es in dem „Erfolg aus Kapitalnutzung“ also mit einer nur ertragsseitigen Ausgliederung zu tun. Von einer Erfolgsspaltung derart, daß im Gesamtablauf des industriellen Umsatzprozesses die Phasen des Zahlungsmittelzustandes und der Kreditbeziehungen kosten- und ertrags-

seitig von den übrigen Phasen gleichsam abgeriegelt werden (vgl. Abb. 2, S. 7) und damit der Teilerfolg aus Kapitalnutzung ermittelt wird, ist also nicht die Rede.

Das Gegenstück zu der, man kann sagen, „unechten“ Erfolgsspaltung in Gestalt der Ausgliederung von Erträgen ist die Aussonderung von Kostenteilen, gewöhnlich von Mehr- oder Minderkosten, wie sie z. B. bei der Eliminierung der Beschäftigungsgradwirkung gegeben ist. In beiden Fällen liegt eine „einseitige oder unechte Erfolgsspaltung“ vor.

Eine wirkliche oder „echte“ Erfolgsspaltung muß also zweiseitig ansetzen, sie muß den „Strom der Werte“ auf der Eingangs- wie auf der Ausgangsseite jeder Wirtschaftssphäre der Betriebswirtschaft messen und im Unterschied zwischen einander zuzuordnenden Eingangs- und Ausgangswerten den jeweilig erzielten Teilerfolg feststellen.

Das kurze Aufzeigen der entscheidenden Gesichtspunkte der Erfolgsspaltung im hier verstandenen Sinn und der darauf fußenden Begriffsbildung genügt für die hier verfolgten praktischen Zwecke. Unseren weiteren Untersuchungen ist damit eine hinreichende theoretisch-systematische Grundlage gegeben.

### 3. Die beabsichtigte Weiterbildung der Erfolgsspaltung.

Wir sahen, daß alle Kostenaufgliederung uns keine Auskunft zu geben vermag, zu welchen Teilen die einzelnen Fabrikationsabteilungen, der Betrieb insgesamt, das Geschäft, zum Ertrag und damit zum Erfolg beigetragen haben. Denn Kostenaufwand bedeutet noch nicht Ertrag, ja wichtigste ertragbestimmende Faktoren, wie z. B. die Aushandlung der Preise in Ein- und Verkauf, bedingen kaum einen Kostenaufwand. Nur der Minderaufwand an Kosten, die Kosteneinsparung ist tatsächlicher, kostenseitig entstandener und dort nach Kostenstellen und -arten herauszurechnender Erfolg. Aber ein umfassender Einblick, wo der Erfolg, man kann sagen, geboren wurde, kann nur durch eine der kostenseitigen gleichlaufende ertragsseitige Aufgliederung der Erfolgselemente gewonnen werden.

Diese ertragsseitige Aufgliederung soll hier für den Fabrikationserfolg versucht werden. Wir wollen den Erfolg aus der Geschäftstätigkeit (Ein- und Verkauf) getrennt von dem aus der Betriebstätigkeit ausweisen. Zu diesem Zweck ist die natürliche Ganzheit der betriebswirtschaftlichen Leistung durch geeignete Mittel künstlich aufzuspalten und so Einkaufsleistung, eigentliche Fertigungsleistung und Verkaufsleistung zu trennen. Die Möglichkeit solchen Vorgehens unter den hier zugrunde liegenden praktischen Verhältnissen und die Brauchbarkeit der insbesondere von Schmalenbach dazu vorgeschlagenen Verfahren zu untersuchen, das ist das Kernstück der vorliegenden Arbeit.

Die beabsichtigte Erfolgsspaltung verlangt neben entsprechender Kostenaufgliederung auch vollständige Kostenerfassung. Es ist also notwendig, nunmehr auch Zinsen für das im Geschäft und andererseits im Betrieb genutzte Kapital zu berechnen. Denn die Kapitalnutzung ist für die Produktionseinheit ein Gut unter anderen Kostengütern und somit ist auch der Aufwand an demselben in Form von Rechnungszinsen in die Kostenrechnung einzustellen<sup>27</sup>.

Damit kommen wir zu einer Ausgliederung des „Normalzinses“<sup>28</sup> sowohl aus dem schon getrennt angefallenen Geschäftsteilerfolg, der aus Kreditbeziehungen und Zahlungsmittelbeständen hervorgeht (Geschäftsfinanzerfolg), wie aus dem Geschäftserfolg aus der Ein- und Verkaufstätigkeit und dem Betriebserfolg aus der eigentlichen Fertigung. Nur was in den einzelnen Wirtschaftssphären über die Normalverzinsung hinaus erzielt wurde, ist dann Erfolg.

<sup>27</sup> So die Mehrzahl der Betriebswirtschaftler, insbesondere Schmalenbach und Lehmann.

Andererseits gegen diese Meinung mehrere Autoren, die im wesentlichen auf volkswirtschaftlichen Erwägungen und auf der Lehre vom Unternehmereinkommen fußen. Wehe gibt hier in noch nicht veröffentlichten, von Herrn Professor Prion zur Verfügung gestellten Ausführungen „Betriebswirtschaftliche Beiträge zum Zinsproblem“ recht guten Einblick.

Danach dürfen Zinsen auf das Kapital oder auf die damit beschafften Vermögensstücke nicht als Kosten eingesetzt werden. Sie sind ein Bestandteil des Unternehmereinkommens und somit Gewinn, gleich ob dieser Gewinn die Form eines rechtlich gesicherten Zinsanspruchs von fremden Kapitalgebern (Banken, Obligationengläubiger usw.) hat oder sich nach dem noch unbestimmten Erlös (so für den Einzelunternehmer, Teilhaber, Aktieneigner) richtet. Werden in die Erfolgsrechnung und in die Selbstkostenberechnung Zinsen eingesetzt, so wird Gewinn vorgezogen (antizipiert). Man soll und muß Zinsen rechnen, aber nicht unter die Selbstkosten, sondern beim Gewinnzuschlag. Wehe kommt zu dem Schluß, daß eben die richtige Kapitalnutzung Aufgabe und Risiko des Unternehmers sei und daß es nicht angehe, durch Zinsverrechnung die Rentabilität zu garantieren und das Risiko auszuschließen.

Das letzte zuerst zu nehmen, ist zu entgegnen, daß ebensowenig wie ein etwa verrechneter Unternehmerlohn mit der Verrechnung „garantiert“ ist, auch der Rechnungszins keine Rentabilitätssicherung bedeutet. Ob diese „Zusatzkosten“ oder diese fiktiven Aufwendungen oder wie man sonst noch sagen will, im erlangten Preis wieder hereingeholt werden, darüber entscheidet wie bei jedem Kostenaufwand letztlich der Markt und nicht die innerbetriebliche Rechnung. Ein Anrecht auf Verzinsung des investierten oder als Vermögen vorhandenen Kapitals soll mit der Verrechnung von Zinsen auf dasselbe keineswegs konstruiert und vertreten werden. Daß dort, wo die freie Preisbildung durch kartellmäßige oder monopolistische Bindungen eingeengt oder ausgeschlossen ist, bei Zinseinschluß in die Kosten volkswirtschaftlich schädliche übermäßige Preisforderungen sich ergeben können, mag richtig sein. Aber das liegt in der Natur dieser Organisationsformen und kann keine Begründung dafür sein, daß die Kapitalnutzungskosten aus der Selbstkostenberechnung herauszulassen sind.

Rechnungszinsen und gegebenenfalls ebenso Unternehmerlohn sind zur vollständigen Erfassung und sauberen Aufgliederung betriebswirtschaftlicher Aufwand- bzw. Kostenverhältnisse notwendige fiktive Rechnungsgrößen, deren Einführung den Vorgang des Entstehens des Unternehmereinkommens und die volkswirtschaftliche Lehre darüber nicht tangiert.

<sup>28</sup> Schon im „Grundplan der Selbstkostenberechnung“ (siehe oben Anm. 14) wird zwecks Ermittlung der „objektiven“ Selbstkosten neben anderem die Verrechnung von „normalen“ Zinsen verlangt.

Entsprechend unserer Systematik ist der Normalzins die Vergütung, die die Produktionseinheit der Finanzeinheit für das von letzterer beschaffte und jener zur Verfügung gestellte Kapital zu gewähren hat und dementsprechend als Finanzertrag aufzufassen. Diesem sind dann etwaige Finanzkosten, entstehend bei der Beschaffung von Fremdkapitalnutzungen, gegenüberzustellen. Der Saldo ist der „Finanzerfolg“, in seiner Größe auf den individuellen Finanzierungsverhältnissen beruhend.

Das folgende Schema zeigt die sich so ergebende Erfolgsspaltung. Es läßt insbesondere ersehen, wie die überlieferte Rechnung (s. Schema der überlieferten Erfolgsspaltung, Abb. 6, S. 16) einerseits nach der Finanzseite, andererseits nach der Seite der eigentlichen Fertigung vervollkommnet werden soll.

Jahres-Gesamtumsatzerfolg der einheitlichen Betriebswirtschaft

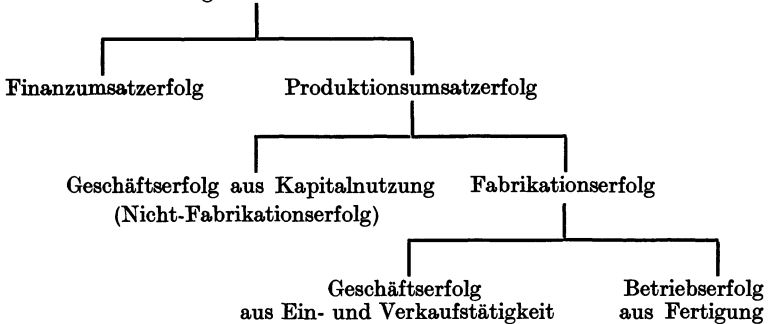


Abb. 7. Schema der beabsichtigten Erfolgsspaltung.

Es erhellt daraus auch, wie die eingangs zugrunde gelegte Gliederung der Betriebswirtschaft in drei Wirtschaftssphären zu einer entsprechenden Erfolgsspaltung in die Erfolge aus der Finanzierungstätigkeit, der Geschäftstätigkeit und der Betriebstätigkeit führt.

Zu wirklichen Betätigungserfolgen, zu Ausdrücken wirtschaftlicher Funktionserfüllung in den einzelnen Wirtschaftssphären werden aber diese Teilerfolge erst, wenn diejenigen Erfolgselemente, deren Ursprung nicht in mehr oder weniger guter Funktionserfüllung liegt, ausgeschieden werden. Die Frage ist also, in welchem Umfang jeder solche Teilerfolg einerseits auf die Wirkung von Sparsamkeit und Vorsicht, Fleiß und Geschick (Finanzgebarung, Geschäftsgebarung, Betriebsgebarung), andererseits auf die Einflüsse der Strukturänderungen, der Konjunktur und der Saison, also auf Marktwirkungen zurückzuführen ist.

Innerhalb der drei Wirtschaftssphären der industriellen Betriebswirtschaft, speziell unserer Werkzeugmaschinenfabrik, ist die Notwendigkeit und andererseits die Möglichkeit einer solchen Trennung verschieden zu beurteilen. Damit ergibt sich uns dann das vollständige Schema der hier gedachten Erfolgsspaltung.

Der Finanzerfolg geht im hier vorliegenden praktischen Fall aus Eigenkapital hervor. Eine Finanzierungstätigkeit derart, daß man sich um

Fremdkapital bemühen muß, kommt nicht in Frage. Der Finanzerfolg aus Eigenkapital ist nichts als eine Kostenausgliederung und daher im hier gedachten Sinne nicht zerlegbar.

Die wirkliche Finanzierungstätigkeit entwickelt sich mit der Aufnahme von Fremdkapital. Inwieweit ist die Spanne zwischen gezahltem Zins und verrechnetem Normalzins auf die Verhältnisse am Kapitalmarkt, inwieweit ist sie auf darüber hinaus erreichte günstigere Kapitalbeschaffungsbedingungen zurückzuführen, so würde dann etwa die Frage lauten, die zur Ermittlung des reinen Finanzerfolgs gestellt werden müßte.

Hierzu ein Beispiel: Die Gesamtkosten, d. h. der Zinssatz zuzüglich der Kapitalnebenkosten (Provisionen usw.), eines Bankkredits mögen 13% betragen. Der „natürliche“<sup>29</sup> Zinssatz im Sinne des von Marktpreisschwankungen und herausgehandelten Preisdifferenzen freien Bruttopreises für die an Anspruch genommene Kapitalnutzung sei 11%. Gesetzt dieser normale oder natürliche Zinssatz, wie er der Produktionseinheit zu verrechnen wäre, sei überhaupt feststellbar, so wäre die Differenz von 2% nach ihrer Verursachung durch Außen- und Inneneinflüsse zu trennen. Wenn schon diese Trennung durch Einführung des zwischen ausgehandeltem und natürlichem Zinssatz liegenden Marktziinsfußes möglich erscheint, so ist doch die zunächst notwendige Feststellung des natürlichen Zinssatzes höchst problematisch. Wir werden diese Frage unten S. 83 nochmals kurz streifen aus dem Gesichtspunkt der Trennung von Finanz- und Produktionserfolg.

Es würde dem Zweck unserer Arbeit widersprechen, hier langwierige und im praktisch verwertbaren Ergebnis fruchtlose theoretische Erörterungen anzustellen. Jedenfalls ist der natürliche Zinssatz eine gedanklich-theoretisch notwendige, aber als praktisch brauchbare Rechnungsgröße nicht zu verwirklichende Konstruktion. Daraus folgt die Unmöglichkeit der Ermittlung eines reinen Erfolgs aus Finanzgebarung.

Im übrigen ist das kurze Abtun der Trennung des Finanzerfolgs nach seiner Innen- und Außenverursachung auch darin begründet, daß schließlich eine industrielle Betriebswirtschaft keine Bank ist. Ihr Erfolg soll daher normalerweise nicht aus Zinsdifferenzen fließen. Es genügt der Finanzerfolg als Gesamtausdruck der Finanzierungsbedingungen, sowohl gegebenen, wie durch die Finanzierungstätigkeit geschaffenen. Der Sonderfall, durch Aufnahme niedrig verzinslicher Fremdkapitalien die Rentabilität des Eigenkapitals zu erhöhen — Prion spricht von „Finanzierungskunst“<sup>30</sup> — dieser Sonderfall ist heute weniger aktuell, kommt auch unter den vorliegenden praktischen Verhältnissen nicht in Frage, und somit sind auch Untersuchungen über einen etwaigen Finanzteilerfolg aus Finanzierungskunst hier ohne Interesse.

Wenn dem Finanzerfolg bis jetzt die Kapitalseite (Passivseite) der Bilanz zugrunde gelegt wurde, so ist schon hier anzumelden, daß das keineswegs selbstverständlich ist, sondern gerade bei dem Versuch einer erfolgsrechnerischen Trennung von Produktions- und Finanzierungs-

<sup>29</sup> Siehe auch oben S. 36/37, wo vom „natürlichen“ Preis die Rede ist.

<sup>30</sup> Prion: Kapital und Betrieb, Finanzierungsfragen der deutschen Wirtschaft. Leipzig 1929, S. 9/10.

tätigkeit zu fragen ist, ob diese Trennung nicht von der Vermögenseite (Aktivseite der Bilanz) her vorzunehmen ist. Bei der eingehenden Behandlung der „Aufspaltung des Gesamtumsatzerfolgs in den Finanzerfolg und den Produktionserfolg“ (S. 75ff.) wird darüber noch zu sprechen sein. Festzuhalten bleibt jetzt nur, daß, wenn bei Ermittlung des Finanzerfolgs von der Kapitalseite ausgegangen wird, eine Trennung des so errechneten Erfolgs in einen Innen- und Außenerfolg nicht durchführbar ist und daher nicht als Teilziel im Rahmen unserer Erfolgsspaltung gesetzt werden kann.

Viel wichtiger und fraglos dringend wünschenswert ist die Trennung: Erfolg aus innerer wirtschaftlicher Gebarung — Erfolg aus Außeneinflüssen, beim Produktionserfolg.

Zunächst soll der schon von der Praxis aus dem Gesamtumsatzerfolg der Produktionssphäre ausgegliederte Geschäftsfinanzerfolg beurteilt werden. Im System der beabsichtigten Erfolgsspaltung ergibt sich dieser als Unterschied zwischen den seitens der Finanzeinheit für das im Geschäftsfinanzverkehr genutzte Kapital verrechneten Zinsen und den etwaigen Skonto-, Diskont- und Zinsüberschüssen aus dem Geschäftsfinanzverkehr.

Es ist klar, daß auch hier wieder die Lage am Kapitalmarkt und das Geschick des über die ökonomischste Ausnutzung der Kreditbeziehungen und Zahlungsmittelbestände wachenden Kaufmanns zum Erfolg zusammenwirken. Nur handelt es sich im Gegensatz zu den in der Regel langfristigen Kreditbeziehungen zwischen Außenwelt — Finanzeinheit — Produktionseinheit hier um die gewöhnlich kurzfristigen „quasi Bankgeschäfte“, die sich im Rahmen des Zahlungs- und Kreditverkehrs des Geschäfts abspielen. Es sind das eine Unmenge von Einzelvorgängen, die als Berechnungen von Diskont und Zinsen, als aktive und passive Skontoabzüge usw. erscheinen.

Der summierte Erfolg aus allen diesen Vorgängen und damit aus der Nutzung des darin umlaufenden Kapitals ist der Geschäftsfinanzerfolg. Soll dieser nun in einen Innen- und einen Außenerfolg geteilt werden, so muß jeder einzelne Geschäftsfinanzertrag, wie auch jeder direkte, d. h. nicht von der Finanzeinheit zu verrechnende Aufwand an Geschäftsfinanzkosten (zu zahlende Zinsen auf Warenschulden, passive Skontoabzüge usw.), insbesondere aber auch etwaige Debitorenverluste, nach seiner Verursachung durch die Geschäftsfinanzgebarung und durch Außeneinflüsse geschieden werden.

Bei den Debitorenverlusten, um diese besondere Kostenart zuerst zu erledigen, ist der dem Verschulden der Geschäftsleitung zuzuschreibende Teil nur durch Schätzung und unter starker Einwirkung subjektiver Ansichten feststellbar. Eine einigermaßen sichere Trennung der Forderungsausfälle nach ihrer Verursachung durch mangelhafte Geschäftsgebarung und andererseits durch die unvorhersehbaren Wechselfälle des wirtschaftlichen Lebens ist daher nicht durchzuführen.

Was die Kapitalnutzungserträge und -kosten, also die Zinsen, Diskont und Skonti, des Geschäfts anlangt, so wurde schon oben beim

Finanzerfolg die praktische Unmöglichkeit, die jeweilige Zinshöhe nach ihren Verursachungsmomenten zu zergliedern, dargetan. Bei der relativen Kleinheit des Geschäftsfinanzerfolgs — diese vor allem dadurch verursacht, daß ein großer Teil eigentlich gesondert zu vergütender Kapitalnutzungskosten beim Aushandeln der Preise in diesen mit untergeht — wiegt der Verzicht auf die Ermittlung des reinen, aus der Geschäftsfinanzgebarung fließenden Erfolgs nicht schwer.

Mit den gemachten Ausführungen ist für die vorliegende Untersuchung der Verzicht auf die Ermittlung reiner Finanzerfolge in Unternehmung und im Geschäft hinreichend begründet. Das Problem ist damit natürlich nicht abgetan. Von besonderem Interesse ist seine Lösung dort, wo der Finanz- bzw. der Geschäftsgewinn im Vordergrund stehen, also einerseits bei den Banken, andererseits bei den Unternehmungen des Handels.

Es bleibt uns nun noch der kompakte Klotz des Fabrikationserfolgs, den wir in den Erfolg aus Ein- und Verkaufstätigkeit, jetzt kurz Geschäftserfolg genannt, und andererseits den Erfolg aus Fertigungstätigkeit, also den Betriebserfolg, aufspalten wollen. Diese beiden Teilerfolge unterliegen unterschiedlichen Außenwirkungen.

Nach Schmalenbach<sup>31</sup> zeigen sich die Einflüsse der Konjunktur und ihrer Verwandten auf den Betrieb oder, wie wir begrifflich klarer sagen, auf die Fabrikation<sup>32</sup> im wesentlichen in

Veränderungen des Preisgefälles (1),

Veränderungen des Beschäftigungsgrades (2),

in der Zusammensetzung der Aufträge (3) und

in Sonderaufwendungen infolge Veränderung der Marktlage (4).

Es ist klar, daß die Einflüsse 1 und 4 auf das Geschäft, 2 und 3 in der Hauptsache auf den Betrieb wirken. Soweit aber ein Geschäfts-„betrieb“ besteht, unterliegt derselbe natürlich auch den Einflüssen 2 und 3.

Wir sehen, es sind eine Menge von Außeneinflüssen, über deren Wirkung nach Ausmaß und Art Klarheit sein muß, wenn wir die Notwendigkeit und die Möglichkeit ihrer rechnerischen Aussonderung beurteilen wollen. Für die Übersichtlichkeit unserer Darstellung ist es zweckmäßig, diese Klarheit in groben Umrissen schon zu gewinnen, ehe wir die Ausschaltung dieser oder jener Außenwirkung als notwendiges und mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu erreichendes Rechnungsziel stellen.

Denn es hat keinen Zweck, daß wir unsere Gedanken mit unnötigen oder nicht errechenbaren Teilerfolgen länger als notwendig beschweren. Durch diese Vorprüfung wird sich das Bild, das sich jetzt der Systematik nach so vielfältig gestalten will, erheblich vereinfachen.

Wenn wir uns den Gesamtvorgang, aus dem der Fabrikationserfolg hervorgeht, erfolgsrechnerisch nach Wirtschaftssphären aufgegliedert denken, so ergibt sich etwa das folgende Schema:

<sup>31</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 276.

<sup>32</sup> Es sei erinnert, daß die „Fabrikation“ den Warenssektor des in der Produktionseinheit ablaufenden industriellen Umsatzprozesses umfaßt (s. o. S. 8).



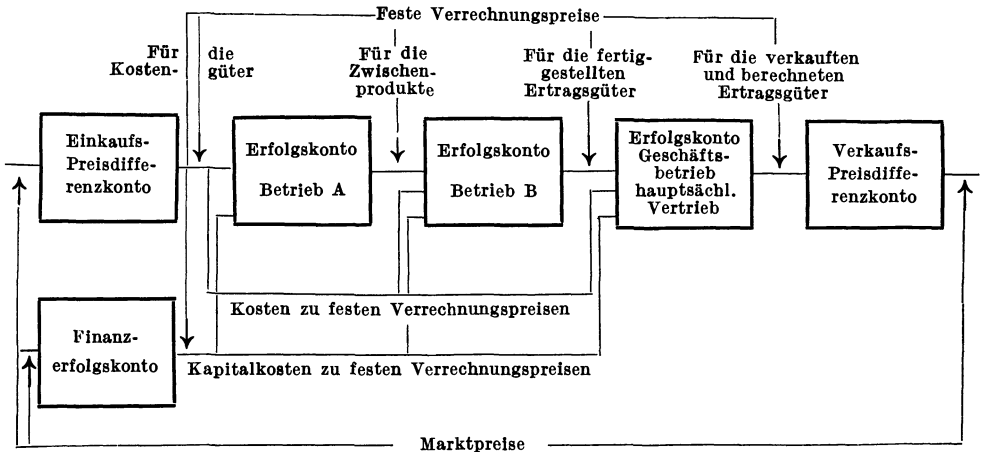


Abb. 8. Kontenschema der Aufspaltung des Fabrikationserfolgs nach Wirtschaftssphären.

Der Geschäftserfolg gliedert sich danach in nicht weniger als drei Untererfolge: der Differenz zwischen Einkaufspreis und festem Verrechnungspreis und andererseits zwischen festem Verrechnungspreis und Verkaufspreis und den Kostendifferenzen im Geschäftsbetrieb. Denn der Erfolg einer Abteilung oder sonstigen Wirtschaftseinheit, die beiderseitig durch feste Verrechnungspreise von den Marktpreisschwankungen isoliert ist (s. Abb. 8), kann nur aus Kostendifferenzen bestehen, die bei der Erstellung der Leistung gegenüber dem festen Verrechnungspreis für dieselbe herausgewirtschaftet bzw. durch Außeneinflüsse verursacht wurden. So beruhen auch die Schwankungen der Betriebserfolge auf Kostendifferenzen.

Bei der Trennung von Innen- und Außenerfolg wird die Frage gestellt, inwieweit jene Kostendifferenzen durch Veränderungen im Beschäftigungsgrad, durch die Zusammensetzung der Aufträge und — allein das Geschäft anlangend — durch Sonderaufwendungen infolge Veränderung der Marktlage, inwieweit sie andererseits durch die Gebarung im technischen bzw. im kaufmännischen Betrieb bewirkt wurden.

Bevor wir aber weiter untersuchen, ob und wie diese Mehr- bzw. Minderkosten aus dem Gesamtkostenentfall auszusondern sind, wollen wir uns zunächst mit den Veränderungen des Preisgefälles befassen.

Hier wird nicht gefragt, welche Kosten sind durch die innere Gebarung, welche durch Außeneinflüsse verursacht, sondern, wenn schon Innen- und Außenwirkung getrennt werden sollen, so ist hier festzustellen, was ist von der Leistung, die sich im ausgehandelten Einkaufs- wie im Verkaufspreis kundtut, auf das Geschick des Kaufmanns, welcher Anteil ist auf die äußere Marktlage zurückzuführen?

In dieser Frage scheint sich eine gewisse Überschneidung unserer Spaltungsgrundsätze: erst nach Wirtschaftssphären und dann darin nach Innen- und Außeneinflüssen, entwickeln zu wollen. Dem ist aber nicht

so. Nur sieht Schmalenbach die Änderungen im Preisgefälle schlecht hin als Außenwirkung an, während sie für die Verhältnisse in unserer Werkzeugmaschinenfabrik ein Ergebnis der Auswertung und Pflege der Marktbeziehungen und damit das Hauptstück des Geschäftserfolgs sind. Erst für diesen Geschäftsteilerfolg ist dann die Frage nach Innen- und Außenverursachung zu stellen. Im Bestreben nach „Isolierung des reinen Betriebsgewinns“ sieht Schmalenbach die Preisschwankungen im Ein- und Verkauf schlecht hin als auszuschaltende Außenwirkung, trotzdem bei nicht börsenmäßig bestimmten Preisen die Preisänderungen keineswegs nur vom Markt herkommen, sondern wesentlich durch die kaufmännische Fähigkeit beim Aushandeln der Preise bedingt sind. Innerhalb einer gewissen Spanne entsteht der Preis und damit das Preisgefälle aus dem Kampf der Lieferanten mit und um den Kunden. Die geschäftliche Gebarung, hier vornehmlich das Geschick des Kaufmanns, ist somit neben den Marktverhältnissen der wichtigste Faktor bei der Gestaltung der im Ein- und Verkauf ausgehandelten Preise.

Daß es unmöglich ist, diesen Faktor, ebenso wie die anderen bei der Preisbildung beteiligten Kräfte, nach dem Maß ihrer Einwirkung ziffermäßig zu erfassen, bedarf keiner weiteren Erörterung. Die Veränderungen im Preisgefälle sind der Natur ihrer Entstehung nach komplexe, nach ihren Verursachungsmomenten nicht trennbare Erscheinungen und somit ist auch die Eliminierung einer Außenwirkung „Veränderungen des Preisgefälles, auf Marktwirkungen zurückzuführen“ unmöglich. Wenn sich überhaupt die Preisdifferenzen im Ein- und Verkauf bestimmen lassen — eines der im Hauptteil zu erörternden Kernprobleme — so haben wir es in ihnen mit nicht weiter zerlegbaren Teilerfolgen der Wirtschaftssphäre „Geschäft“ zu tun.

Die nun noch nach der Möglichkeit ihrer Isolierung zu untersuchenden Außeneinflüsse wirken auf die Kostenseite des Geschäfts bzw. des Betriebs.

Zunächst die Außenwirkung, die Schmalenbach als „Sonderaufwendungen infolge Veränderung der Marktlage“ bezeichnet. Es handelt sich dabei um die Herausstellung eines vom Normalen abweichenden erhöhten Kostenaufwandes, wie besondere Ausgaben für Propaganda, außergewöhnliche Mehrkosten durch die Reklamationssucht der Kunden, die sich dadurch mitunter ihren Abnahmeverpflichtungen entziehen wollen, u. a. m. Debitorenverluste, die Schmalenbach noch mit aufgeführt, sind nach unserer Systematik schon beim Erfolg aus dem Geldsektor (Geschäftsfinanzerfolg) mit behandelt worden (s. o. S. 21).

Unter den uns vor Augen stehenden praktischen Verhältnissen kommen solche Sonderaufwendungen in geringem Ausmaß vor. Natürlich wird in Zeiten schlechten Geschäftsganges mehr gereist, wie sich überhaupt die Anstrengungen und damit auch die Aufwendungen zur Hereinholung von Aufträgen erhöhen. Von Mehrkosten durch Schikane und durch Debitorenverluste ist aber bei Qualitätswerkzeugmaschinen und deren Käufern, die gewöhnlich von entsprechender Qualität sind, kaum zu reden. Wenn schon Reklamationen vorkommen, so sind sie in der

Regel ernsthaft technisch begründet und demgemäß vom Betrieb zu vertreten. Vor Verlusten an den wenigen faulen Kunden schützt der Eigentumsvorbehalt.

Die Höhe der verbleibenden Sonderaufwendungen hätte sich als Differenz zwischen dem tatsächlichen und dem normalen, d. h. dem der normalen Entwicklung und Marktlage entsprechenden Kostenaufwand in den fraglichen Sparten zu ergeben.

Bei der relativen Kleinheit der herauszurechnenden Kostendifferenzen, der Unsicherheit und damit Willkürlichkeit der Feststellung der normalen Aufwendungen, kommt die Durchführung einer solchen Rechnung in dem uns vorliegenden Betrieb praktisch nicht in Frage. Auf eine Herausstellung der Sonderaufwendungen infolge Veränderung der Marktlage wird daher verzichtet.

Es bleiben nun noch die Außeneinflüsse 2 und 3: Veränderungen des Beschäftigungsgrades und Veränderungen in der Zusammensetzung der Aufträge. Beide sind sowohl auf das Geschäft wie auf den Betrieb wirksam.

Denn auch das Geschäft bedarf zur Durchführung seiner Aufgabe, den Betrieb mit dem Marktverkehr zu verweben, des technischen Apparates, der auch seine Leistungskapazität hat und, je nach seiner Beanspruchung einerseits durch die Ein- und Verkaufstätigkeit, insbesondere durch die Art und Zahl der Geschäftsvorfälle (Auftragszusammensetzung — Auftragsstückelung), andererseits durch die Maßnahmen zur Erhaltung alter und Erwerbung neuer Absatzgebiete, wechselndem Beschäftigungsgrad unterliegt.

Da der Maßstab der Beschäftigung oder Leistung hier hauptsächlich der durch Vertriebstätigkeit erzielte Umsatz ist, spricht man auch zum Unterschied vom Beschäftigungsgrad als dem „Nutzungsgrad des Betriebs“<sup>33</sup> vom „Umsetzungsgrad“<sup>34</sup> oder „Vertriebsnutzungsgrad“<sup>33</sup>.

Ebenso wie für den Fertigungsbetrieb wäre dann im Grunde auch für den Geschäftsbetrieb die stückkostensteigernde Wirkung mangelnder und ungünstiger Ausnützung als Erfolgsschmälerung zu betrachten und vom Erfolg bei normaler Beanspruchung zu trennen oder — mehr konkret — von der Kostenseite her gesehen: für die Geschäftskosten müßten, ebenso wie für die Betriebszeitkosten, Normalzuschläge (Zuschläge auf Grund normalen Umsetzungsgrades und normaler Auftragszusammensetzung) festgestellt und der dadurch nicht gedeckte Kostenanteil als Verlust angesehen werden.

Wir wollen diesen Gedanken, trotzdem er, wie sich gleich zeigen wird, praktisch nicht verwirklicht werden kann, der durchgreifenden Beurteilung der Frage wegen noch ein Stück verfolgen.

Der normale Geschäftskostenzuschlag hätte sich zu ergeben als das Prozentverhältnis der Geschäftsgemeinkosten zur normalen Verkaufs-

<sup>33</sup> Wolff: Industrielle Vertriebskostenrechnung. Technik und Wirtschaft, 22. Jg. 1929, S. 331 ff.

<sup>34</sup> Sommer: Vertriebskosten. Technik und Wirtschaft, 22. Jg. 1929, S. 89 ff.

menge, beide in der Regel über ein Jahr gerechnet und die Verkaufsmenge bewertet zu den normalen, d. h. für normalen Beschäftigungsgrad gerechneten Herstellselbstkosten des Betriebs. Die Differenz zwischen den im Laufe eines Monats tatsächlich angefallenen und so verrechneten Kosten würde zeigen, wieweit die monatliche Vertriebsleistung, diese natürlich im Rahmen der regulären Preise erzielt, die angefallenen Kosten zu decken vermochte.

Die zuschlagsmäßige Verrechnung der Geschäftskosten würde durch den Eingang der Bestellung ausgelöst werden. Denn den Auftrag hereinzuholen, das ist die entscheidende Geschäftsleistung. Wieweit diese Geschäftsleistung dem Kostenaufwand in demselben Rechnungsabschnitt entsprach, ihn unterschritt oder übertraf, das hätte der Saldo anzuzeigen.

Das vorgeschlagene Verfahren zöge zwangsläufig und entgegen dem § 261 Abs. 4 HGB<sup>35</sup> die Bilanzierung der Geschäftsgemeinkosten nach sich. Der Auftragsbestand würde im Abschluß zu den darauf verrechneten Vertriebsgemeinkosten-Normalzuschlägen erscheinen.

Aber es ist doch ein tiefgreifender Unterschied zwischen Vertrieb und Betrieb, was Entfall und Verrechnung der Gemeinkosten anlangt.

Zwischen Fertigungskosten und Fertigungsleistung für eine Periode oder ein Stück lassen sich positive und unmittelbare Beziehungen herstellen; zwischen Vertriebskosten und Vertriebsleistung nicht. Das mag z. B. bei einem Werbefeldzug für einen Saisonartikel möglich sein; in der stetigen, durch Jahre fortgesetzten Vertriebs- und Werbearbeit im Werkzeugmaschinen-geschäft ist eine solche periodische oder objektweise Inbeziehungsetzung von Kostenentfall und Verkaufsumsatz unmöglich. So kann man auch nicht einen Teil dieses Kostenentfalls auf die Außeninflüsse zurückführen, die die Größe und Zusammensetzung des Umsatzes jener Periode mit verursacht haben.

Eine etwaige Bewertung des Auftragsbestandes und deren Wirkung auf die Erfolgsgestaltung ist eine Frage der Bilanzierung und der allgemeinen Erfolgsrechnung, nicht der Erfolgsspaltung im hier gedachten Sinne. In normalen Bilanzen wird eine solche Bewertung nie stattfinden. Sahen wir doch oben, daß die hier überlieferte Rechnung aus den Grundsätzen der Sicherheit der Rechnung und der Vorsicht in der Bewertung auf die Bilanzierung nicht nur der Handlungs-, sondern auch der Betriebsunkostenbestände verzichtet.

Für die Geschäftskosten ergibt sich also, daß eine Herausspaltung der durch Außeninflüsse verursachten Kosten praktisch nicht möglich ist. Die Aufgliederung der Geschäftskosten nach Arten und Stellen schafft hier hinreichenden und sicheren Einblick in deren Wirkung auf die Erfolgsgestaltung.

---

<sup>35</sup> Siehe die Auslegung desselben durch Meltzer, Deutscher Revisoren-Spiegel, § 176, S. 234 oben: „Die Folge davon (von § 261) ist, daß Verwaltungskosten (d. h. Handlungskosten, Vertriebskosten) in die Werte der Warenbestände und Anlagegegenstände nicht eingerechnet werden dürfen“.

Ebenso wie die Kosten erwiesen sich auch die Erträge des Geschäfts, in Erscheinung tretend als die im Ein- und Verkauf ausgehandelten Preisdifferenzen, als nicht teilbar nach ihrer Innen- und Außenverursachung (s. o. S. 24). Es sei dabei bemerkt, daß die eigentlich vorangehende Frage, ob überhaupt der Geschäftsertrag aus den Fabrikationskosten (für die Preisdifferenzen im Einkauf) bzw. aus dem Fabrikationsertrag (für die Preisdifferenzen im Verkauf) herausgelöst feststellbar ist, als eines der Kernprobleme<sup>36</sup> im Hauptteil der Arbeit behandelt wird.

Das Gesamtergebnis ist also, daß weder auf der Ertrags- noch auf der Kostenseite aus dem Geschäftserfolg aus Ein- und Verkaufstätigkeit ein Außeneinfluß zu eliminieren ist.

Nun zum Betrieb. Bei der Wirkung von Beschäftigungsgradänderungen wollen wir uns nicht lange aufhalten. Es möge hier genügen, daß sie sich in der Differenz zwischen tatsächlich aufgewendeten und in Gestalt von Normalzuschlägen verrechneten Betriebszeitgemeinkosten zeigt. Eingehend wird die Frage der Herausspaltung der Beschäftigungsgradwirkungen im folgenden Hauptteil behandelt werden.

Hier soll uns nur der andere Außeneinfluß auf den Betrieb beschäftigen: die Veränderungen in der Zusammensetzung der Aufträge.

Bei der Aussonderung dieser Außenwirkung handelt es sich in ähnlicher Weise wie beim Beschäftigungsgrad um die Feststellung der durch Abweichung vom Normalen verursachten Mehrkosten. Die normalen Kosten sind dabei die Herstellkosten für die Maschine im Rahmen der normalen Serie.

Die jeweilige Größe der Serie ergibt sich als Kompromiß zwischen Betrieb und Geschäft. Ganz grob gesehen und das Kapitalbindungsmoment jetzt außer acht gelassen (hierüber s. u. S. 85), verlangt wirtschaftliche Produktion große Serien, erfolgreicher Vertrieb fordert Lieferbereitschaft oder mindestens kurze Lieferfristen und damit kleine Serien. Indem so teils mit Hilfe von Berechnungen, teils gefühlsmäßig gleichsam zwischen Szylla und Charybdis hindurchlaviert wird, löst sich praktisch das Problem der „optimalen Losgröße“<sup>37</sup>. Als optimale Losgröße gilt die Stückzahl, für die bei gegebenem Geschäftsgang der wirtschaftlichste Ausgleich zwischen den entgegengesetzten Bedürfnissen von Betrieb und Vertrieb eintritt.

Praktisch ist der normale Umfang der Reihe, also die Losgröße bei normalem Geschäftsgang (normaler Auftragszusammensetzung und normalem Beschäftigungsgrad), eine Erfahrungszahl für jede Type. So sinkt im hier vorliegenden Betriebe mit wachsender Größe der Maschinen

<sup>36</sup> Siehe unten S. 34 ff.: „Die Aufspaltung des Fabrikationserfolgs in den Betriebserfolg und den Geschäftserfolg“.

<sup>37</sup> Über die exakte Berechnung der optimalen Losgröße siehe u. a.: Andler: Rationalisierung der Fabrikation und optimale Losgröße, München 1929. — Hierzu auch Schilling: Die Lehre vom Wirtschaften, Berlin 1925, S. 247: „Es ist im übrigen eine nicht unbekannte Erscheinung, daß der erfahrene Praktiker die wirtschaftlichste Höhe der Serie rein gefühlsmäßig ohne jede Rechnung mit großer Treffsicherheit zu bestimmen vermag“.

und im allgemeinen dann entsprechend kleiner werdendem Abnehmerkreis die normale Losgröße von 30 bis herunter auf 2 Stück.

Es scheint außer Frage, daß die Kosten für die normalreihenmäßige Fertigung einer Maschine eine sichere Grundlage für die Feststellung der Mehrkosten bieten, die durch vom Normalen abweichende Stückzahl oder gar durch Herausziehung aus dem Verband einer Serie und beschleunigte Fertigmachung verursacht werden.

Man braucht nur für die im Laufe der Rechnungsperiode fertiggestellten Maschinen die durch die Nachrechnung registrierten tatsächlichen Kosten den normalen Kosten gegenüberzustellen.

Die Kostendifferenz ergibt sich dabei im wesentlichen aus den produktiven Löhnen. Denn die kleinen Serien erfordern häufigere Maschinenumstellung, Besorgung von Spezialwerkzeug usw. Der Wirkungsgrad der Arbeit selbst wird vielfach geringer: ehe der Mann an seiner Arbeit richtig warm geworden ist, ist sie schon beendet.

Ist die Losgröße normal, so sind auch die produktiven Löhne normal und damit die produktiven Kosten insgesamt, denn die Kosten des produktiven Materials werden durch die Größe der Serie im allgemeinen nicht beeinflußt. Diesen Kosten, die bei einer Serie normalen Umfangs auflaufen würden, stehen dann die tatsächlichen produktiven Löhne bzw. produktiven Kosten nach Maßgabe der tatsächlichen Losgröße gegenüber.

Aber so einfach ist die Sache nicht, daß nun die sich ergebende Kostendifferenz ohne weiteres als stückelungsverursacht betrachtet werden könnte. Man möge z. B. festgestellt haben, daß das Schleifen von 12 Wellen, die zu einem normalen Los von 12 Maschinen gehören, im Mittel 180 Minuten dauert, mithin je Stück 15 Minuten. Das nächste Los hat nur 8 Stück. Es werden 160 Minuten benötigt. Ist der Mehraufwand von 5 Minuten je Stück ohne weiteres auf Konto unternormaler Losgröße zu setzen? — Nein. Als wesentliche Einflüsse können sich dabei beispielsweise geltend gemacht haben: die Leistungsfähigkeit der Maschine, die Leistungsfähigkeit und Arbeitsintensität des Arbeiters, die Qualität der Vorarbeit und des Materials, das Ausmaß der Härteverziehungen u. a. m.

Es ist also ausgeschlossen, die Zeit- und damit Kostendifferenzen nur in der Anzahl der in einem Zuge bearbeiteten Stücke begründet zu sehen. Die Frage ist jetzt, ob sich unter der Menge der Einflüsse der der Stückzahl heraussondern läßt. Wenn wir unser Beispiel wieder aufnehmen und für die Einstellung der Maschine, das Aussuchen des Spannzeugs usw. 24 Minuten einsetzen, so ergibt sich pro Stück: bei 12 Wellen 2, bei 8 Wellen 3 Minuten Vorrichtezeit. Die Differenz von einer bzw. von 8 Minuten beim ganzen Arbeitsauftrag ist durch die kleinere Losgröße verursacht. Immerhin ein Mehraufwand von reichlich 5%. Aber doch, da es sich um hier und da einmal vorkommende Abweichungen vom normalen Arbeitsaufwand handelt, eine praktisch kaum verwertbare Größe. Auch die Feststellung der doch zugrunde zu legenden normalen Einrichtezeiten dürfte schwierig, die auf Normalem statt Tatsächlichem aufbau-

ende Rechnung künstlich und das Verhältnis von Aufwand und Ergebnis bei der ganzen Veranstaltung recht unwirtschaftlich sein.

Dabei ist die andere wichtige, wahrscheinlich wichtigere Kostenwirkung aus der Losgröße: das Moment der Wiederholungsarbeit, noch unbeachtet. Seine Ausgliederung aus der unmittelbar je Stück verwendeten Zeit, die ja daneben auch, wie schon bemerkt, von der Leistungsfähigkeit der Maschine, der Intensität der Arbeit, den Eigenschaften des Materials usw. abhängt, ist unmöglich.

Eine besondere Vereinfachung erfährt aber das Problem der Mehrkosten aus Auftragsstückelung bei den Akkordlöhnen. Zunächst kommen in denselben infolge des zugrunde liegenden Leistungsprinzips neben der Stückzahl etwa vorhandenen störenden Einflüsse aus den Eigenheiten von Mensch und Maschine und der Tücke des Materials usw. nur in Ausnahmefällen, auf die wir noch kurz zu reden kommen, zur Geltung. Regelmäßig richten sich aber die Akkordsätze in gewissem Ausmaß nach der Stückzahl. Es ist allerdings nicht so, daß eine Verminderung der in einem Akkord zu bearbeitenden Stücke sogleich eine Erhöhung des Akkordpreises nach sich zieht. Erst beim Sinken der Stückzahl unter ein gewisses, von Fall zu Fall, je nach der Größe der Arbeit bestimmtes Maß erhöhen sich mit den dann ins Gewicht fallenden unproduktiven Vorbereitungszeiten die Akkordsätze. Ob und in welchem Maße damit dem übrigens durch den „garantierten Akkordminderverdienst“ (gegenwärtig 15% über dem tarifmäßigen Lohn) geschützten Arbeiter etwaige Arbeitsmehrkosten infolge unternormaler Losgröße aufgelastet werden, kann hier dahingestellt bleiben. Wir haben nur den höheren Lohnaufwand des Betriebs zu betrachten.

In den Akkordzuschlägen zum Ausgleich des erhöhten Arbeitsaufwandes infolge zu niedriger Stückzahl wird natürlich nach bestmöglicher Schätzung sowohl die sich auf weniger Stücke verteilende Einstellarbeit wie der entfallende Vorteil öfterer Wiederholung berücksichtigt. Diese Zuschläge sind also Folge der Auftragszusammensetzung und damit auszuschneidende Außenwirkung. In die vom Betrieb zu vertretenden Fertigungskosten sind ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Losgröße oder gar der Einzelanfertigung die Akkordsätze für die normale Losgröße einzusetzen. Kontenschematisch würde die Sache im Anschluß an das Schema S. 23 (Abb. 8) und unter Einbeziehung der Ausschaltung der Beschäftigungsgradwirkung etwa so aussehen:

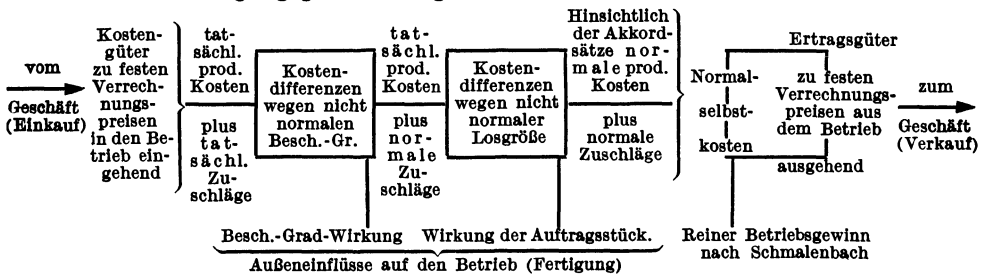


Abb. 9. Kontenschema der Aussonderung der Außeneinflüsse aus dem Erfolg der Wirtschaftssphäre Betrieb.

Da die die Wirkung der Losgröße zeigenden Akkordlöhne als produktive Löhne zugleich Zuschlagsbasis sind, ändern sich auch die schon vom Beschäftigungsgrad her „normalen“ Unkostenzuschläge (s. Schema). Dieser Zusammenhang entspricht der Richtung, wenn auch nicht zwangsläufig dem Ausmaß nach den tatsächlichen Zusammenhängen, denn durch Auftragszersplitterung entsteht nicht nur ein Mehr an produktiven Löhnen, sondern auch an Unkosten. Genau ist die Beeinflussung der Unkosten durch unwirtschaftliche Losgröße nicht feststellbar. Die auf nicht normale Losgröße zurückzuführenden Unkostenerhöhungen<sup>38</sup> sind von den durch nicht normale Beschäftigung verursachten nicht zu trennen<sup>39</sup>. Sie werden im Schema nur zu einem Teil als Wirkung der Auftragsstückelung, teils aber mit unter Beschäftigungsgradwirkung ausgewiesen. In der Differenz zwischen tatsächlichen und normalverrechneten Unkosten, die wir als Beschäftigungsgradwirkung betrachten, ist also nicht nur diese, sondern, wenn auch von wesentlich geringerem Einfluß, auch die Auftragszusammensetzung wirksam. Es ergeben sich dann hier Beziehungen, deren etwaige Klarlegung Sache von Spezialuntersuchungen sein muß. Unter den vorliegenden Verhältnissen werden dieselben allerdings kaum einen praktischen Wert haben, da die Unkostendifferenzen aus unternormaler Losgröße zu klein sind.

In der praktischen Geschäfts- und Betriebsführung wird selbstverständlich nach Möglichkeit die unrentable Aufgabe und Fertigung kleiner Reihen vermieden. Und nur in Sonderfällen, so bei drohender Konventionalstrafe wegen Lieferfristüberschreitung, werden Maschinen aus dem Verband der Serie herausgezogen und vorab fertig gemacht.

Aber das Beispiel gleich aufzugreifen: Woran lag die drohende, jetzt Mehrkosten verursachende Lieferfristüberschreitung? Am Verkäufer, der von vornherein, um den Auftrag hereinzuholen, eine kaum einzuhaltende Lieferfrist angegeben hatte, oder am Betrieb, der in der Termin-einhaltung von Anfang an nicht scharf genug gewesen war und nun in

---

<sup>38</sup> Der Fall der Kostenminderung durch übernormale Losgröße und Beschäftigung kommt in den vorliegenden praktischen Verhältnissen kaum vor und wird daher nicht weiter beachtet. Notfalls können die entsprechenden Überlegungen leicht selbst angestellt werden.

<sup>39</sup> Daß man es trotzdem fertig bringt, die günstigste Losgröße vorkalkulatorisch zu berechnen, ist darin begründet, daß man den Einfluß der Losgröße und damit verbunden den des Beschäftigungsgrades auf die Unkostenhöhe gar nicht in den Kreis der Betrachtung einbezieht, und insofern die Rechnung unvollständig bleibt.

So besteht z. B. für Andler die Aufgabe der Feststellung der optimalen Losgröße darin, „die Losgröße so zu bestimmen, daß die Summe der Zinsbeträge und Einrichtekosten bezogen auf ein Stück zu einem Minimum wird“. Die „Fabrikationsunkosten“ faßt er mit den produktiven Material- und Lohnkosten in die „Stückkosten für ein Stück in Mark, die sich für jedes einzelne Werkstück wiederholen“, zusammen. (Siehe Andler: Rationalisierung der Fabrikation und optimale Losgröße, München 1929, S. 49.) Die Unkosten je Stück werden also als unbeeinflußt von der Losgröße angesehen. Die darin liegende Vernachlässigung der tatsächlichen Verhältnisse ist offenbar notwendig, um die Lösung des Problems der mathematischen Bestimmung der optimalen Losgröße nicht an der zu großen Zahl der Unbekannten scheitern zu lassen.



Schwierigkeiten kommt oder schließlich an keinem von beiden, sondern am Versagen der Unterlieferanten, am Materialausschuß, insbesondere beim Guß und an sonstigen unvorhersehbaren Zwischenfällen und Hemmnissen ?, so kann man fragen. Manchmal wird die Antwort ohne weiteres durch den klaren Sachverhalt gegeben, manchmal auch sehr umstritten sein. Jedenfalls aber sehen wir, daß der Grund für Mehrkosten aus Auftragszusammensetzung nicht immer außerhalb des Betriebs zu suchen ist, sondern auch in der Betriebsgebarung stecken kann. Für unsere Verhältnisse scheint in der praktischen Durchführung uns die Idee der Eliminierung des Außeneinflusses aus Auftragszusammensetzung tatsächlich unter den Händen zu zerfließen.

Auch der Tatsache, daß die Zuschläge zu den Akkordsätzen vielfach nicht oder nicht nur auf kleine Stückzahl, sondern, wie schon oben mehrfach bemerkt, auf vom Arbeiter nicht zu vertretende und ihm billigerweise nicht zu belastende Schwierigkeiten und Hemmnisse im Arbeitsablauf zurückzuführen sind, ist hier zu gedenken. Jeder Fall einer Akkorderhöhung wäre also dementsprechend zu klassifizieren. Vielleicht könnte man dabei noch einen weiteren Außeneinfluß auf den Betrieb: „Wirkung der Verwendungsfähigkeit des verarbeiteten Materials auf das Betriebsergebnis“ heraus „konstruieren“. Doch genug damit.

Denn praktisch entscheidend ist, daß alle diese Vorgänge, wie schon erwähnt, relativ selten sind und die sich daraus ergebenden Kosten erhöhungen, zeitabschnittlich gesehen, entsprechend klein sind. Selbstverständlich ist eine rechnungsmäßige Kontrolle zu vertreten. Aber im Rahmen der organisierten zeitabschnittlichen Erfolgsrechnung ist für derartige Feststellungen nicht gut Platz. Sie werden zweckmäßigerweise in statistische Nebenrechnungen verlegt, die dann auch jegliche Freiheit, insbesondere hinsichtlich zeitweiser oder dauernder Kontrolle gestatten.

Da wir ebenso wie Schmalenbach die Erfolgsspaltung im Rahmen des Systems der buchhalterischen Erfolgsrechnung im Auge haben, und die Heraussonderung der Wirkung der Auftragszusammensetzung in dieser Art nach dem Ergebnis unserer Untersuchung aber nicht in Frage kommt, so ist der für den statistischen Einblick übrigbleibende geringe Rest hier nicht weiter zu behandeln.

Wir sind am Ende des Überblicks und der vorbereitenden Untersuchung über die der Erfolgsspaltung zustellenden Ziele. Die Überlegungen, ob und wie die Erfolge aus den drei Wirtschaftssphären Unternehmung, Geschäft und Betrieb (III) nach ihrer Verursachung durch die innere wirtschaftliche Gebarung, andererseits durch die Marktwirkungen getrennt werden können, sind wenig ertragreich gewesen. Nur die schon bekannte und daher im vorliegenden einleitenden und abtastenden Überblick nicht weiter zu erörternde Möglichkeit, beim Betrieb die Beschäftigungsgradwirkung als Außeneinfluß auszusondern, bleibt übrig. Dieses Ergebnis besagt aber nichts gegen die Notwendigkeit unserer Überlegungen, gerade in einer Arbeit, in der die Umsetzung der Theorie in die Praxis versucht wird.

Nach dem Schema auf S. 19 (Abb. 7) ergibt sich nun das vollständige Schema der hier beabsichtigten Weiterbildung der Erfolgsspaltung wie folgt:

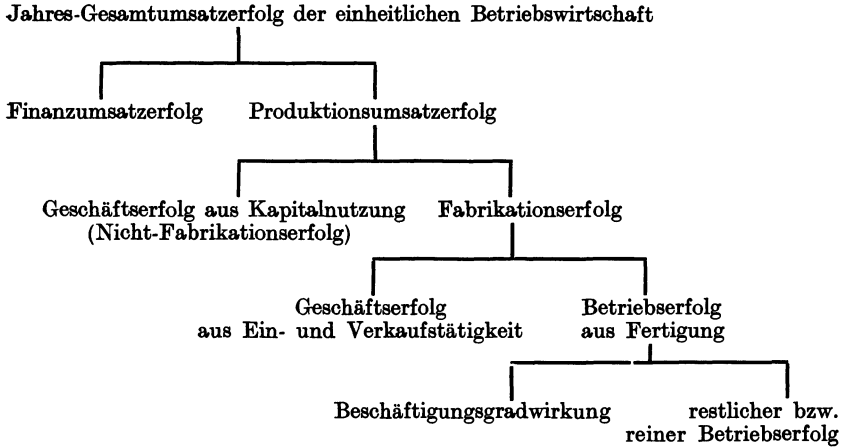


Abb. 10. Vollständiges Schema der beabsichtigten Erfolgsspaltung.

Für die Behandlung im Hauptteil ergeben sich daraus die drei Kernprobleme:

1. die Trennung des Gesamtumsatzerfolgs in den Finanz- und den Produktionsumsatzerfolg;
2. die Trennung des Fabrikationserfolgs in den Geschäftserfolg (aus Ein- und Verkaufstätigkeit) und den Betriebserfolg;
3. die Trennung des Betriebserfolgs in die Kostendifferenz aus Beschäftigungsgradwirkung und den restlichen Betriebserfolg, der praktisch als der reine Betriebserfolg gelten kann.

Bevor wir uns mit diesen drei Fragen beschäftigen, sei, den vorliegenden „einleitenden Teil“ abschließend, dargetan, wo wir damit im Gesamtgebiet der Erfolgsspaltung halten.

Nach unserem Schema wollen wir den Jahres-Gesamtumsatzerfolg nach Wirtschaftssphären und, soweit wie notwendig und nicht schon jetzt als unmöglich erwiesen, nach Innen- und Außeneinflüssen aufgliedern. Es ist klar, daß jeder selbständige Umsatzerfolg, möge er ein periodischer oder ein Stückerfolg sein, so aufgespalten gedacht werden kann. In unserem Falle ist dabei neben den Erfolgen aus den verschiedenen Maschinentypen an die Ergebnisse aus der Nachlieferung von Ergänzungs- und Sondereinrichtungen zu den Maschinen, aus Reparaturen und Montagen und aus Verpackung zu denken.

Für alle diese Leistungen, die selbständig neben der fabrikatorischen Hauptleistung einhergehen, indem sie wie diese unmittelbar in den Markt übergehen, sind ebensoviele Teilerfolge zu errechnen<sup>40</sup>. Die Nachkal-

<sup>40</sup> Vgl. u. a. auch Schriften des VDMA: Normalkontenplan für Fabrikbetriebe, Berlin 1930.

kulation mit ihrer gesonderten Abrechnung jeder Leistung bietet zu dieser wichtigen und dabei einfachen Art der Erfolgsspaltung die Grundlage. Wenn der wesentliche Inhalt unserer Untersuchungen der Versuch einer „echten“ erfolgsrechnerischen Trennung der einzelnen Sphären einer Betriebswirtschaft ist (s. o. S. 17), so liegt hier eine, wenn auch unvergleichlich einfachere, so doch ebenso „echte“ Erfolgsspaltung vor, nur daß diese sich nicht auf das Wo, sondern auf das Woran bezieht. Mit Hilfe der Nachkalkulation als Stückerfolgsrechnung wird so der Erfolg auf die mannigfachste Weise gegliedert, sei es, wie oben erwähnt, nach Erzeugnisarten, oder nach Gebieten, nach Verkäufern, nach belieferten Industriezweigen u. a. m. Wichtige Einblicke werden damit vermittelt.

Die hier beabsichtigte Erfolgsspaltung geht über diese äußerliche Gliederung des Erfolgs hinaus. Wir suchen die wirtschaftlichen Kräfte, die diese Erfolge und insbesondere den zeitabschnittlichen Gesamterfolg bestimmen, rechnerisch zu erfassen. Das ist die höhere Stufe, auf der sich unsere Erfolgsspaltung entwickelt. So schieden wir nach Wirtschaftssphären und darin nach Innen- und Außeneinfluß und fanden den letzteren in marktbedingten Preisschwankungen, Beschäftigungsgradänderungen usw.

Aber diese Außeneinflüsse sind selbst wieder komplexe Erscheinungen, entstanden als Ausdruck der gemeinsamen Wirkung von Struktur, Konjunktur, Saison und Mode — um alles zu nennen. Und so entwickelt sich — man kann vielleicht so gliedern — eine dritte Stufe der Erfolgsspaltung, indem wir z. B. die Beschäftigungsgradschwankungen nicht mehr unbesehen hinnehmen, sondern bei dem Teil, der als Außenwirkung zu gelten hat, untersuchen, inwieweit er auf Konjunktur-, inwieweit auf Struktur-, vielleicht auch Saison- und Modewirkungen er zurückzuführen ist<sup>41</sup>.

Das höchstgestellte Ziel der Erfolgsspaltung ist dabei die Erkenntnis der Strukturänderungen der Gesamtwirtschaft in ihren Auswirkungen auf die einzelne Betriebswirtschaft. Dieses Ziel ist nur mittels Betriebsvergleichs voll zu erreichen<sup>42</sup>. Andererseits liegen hier viele Berührungspunkte der Erfolgsspaltung mit der Marktanalyse<sup>43</sup>.

Damit eröffnen sich Ausblicke auf Beziehungen, deren Klarstellung nicht zu unserer Aufgabe gehört. Denn für unsere Zwecke genügt die Feststellung und Eliminierung der Außeneinflüsse nach ihrer Wirkung auf die Betriebswirtschaft, nicht nach ihrer Begründung aus den Verhältnissen der Gesamtwirtschaft.

<sup>41</sup> Hierzu Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 291 ff.: „Die Trennung der Außeneinflüsse unter sich“.

<sup>42</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 333 ff. Insbesondere S. 335: „Von den Außeneinflüssen sind beim Zeitvergleich die Konjunktur, die Mode und die Saison in ihren Wirkungen deutlich, dagegen ist die Strukturveränderung schwer, die relative Struktur im Vergleich zur Konkurrenz überhaupt nicht zu sehen. Und so kommt es, daß es als die vornehmste Aufgabe des Betriebsvergleichs gilt, die Struktur der Unternehmung erkennen zu lassen“.

<sup>43</sup> Vgl. Schäfer: Grundlagen der Marktbeobachtung, mit einer Darstellung der Beobachtungspraxis in der deutschen Porzellanindustrie, Nürnberg 1928, S. 108/09.

## II. Die drei Kernpunkte der Untersuchung.

Die drei Teilfragen, die sich in der bisherigen Behandlung unseres Gesamtproblems herauskristallisiert haben, sind im hier vorliegenden Abschnitt gesondert zu untersuchen. Die Ergebnisse sind dann in dem der praktischen Durchführung gewidmeten Teil zu verknüpfen. Es ist zweckmäßig, die Fragen nach dem Grade ihrer Problematik zu behandeln, um das Beantwortbare und damit die Wirklichkeit zu erkennen und uns freizumachen von dem Ballast theoretischer Spekulationen.

Zunächst ist danach die Aufspaltung des Fabrikationserfolgs, dann die Aussonderung der Beschäftigungsgradwirkungen, und schließlich sind die Zinsrechnungsbeziehungen, die zur Heraussonderung des Finanzerfolgs führen, zu erörtern.

### 1. Die Aufspaltung des Fabrikationserfolgs in den Betriebserfolg und den Geschäftserfolg.

#### a) Die Frage in Literatur und anderweitiger Praxis.

Man muß auch hier von den grundlegenden Arbeiten Schmalenbachs ausgehen. Hinsichtlich der Erfolgsrechnung ist dabei sein Leitgedanke:

„Die Gewinnrechnung muß so gestaltet werden, daß sich aus ihr eine möglichst richtige und eindringende Vorstellung der Wirtschaftlichkeit der Unternehmungen ergibt“<sup>44</sup>.

Aus dieser Zwecksetzung folgt mit Notwendigkeit die Forderung der „Trennung von Betriebseinflüssen und Außeneinflüssen in der Gewinnrechnung“ und mittels dieser Trennung der „Isolierung des reinen Betriebsgewinns“.

Schmalenbach geht bei seinen Untersuchungen von einem Erfolg aus, der unserem Fabrikationserfolg entspricht und der sich aus dem „Preisgefälle“ als dem „Unterschied der Fabrikat- oder Leistungspreise gegenüber den Preisen der Materialien, Hilfsstoffe, Frachten, Gehälter, Löhne usw.“<sup>45</sup> ergibt.

Das System, nach dem dann der Betriebsgewinn isoliert wird, besteht darin, daß aus diesem Erfolg alle Außeneinflüsse abgesondert werden.

Unter diese Einflüsse rechnen auch die „Veränderungen im Preisgefälle“, hervorgehend aus den Preisschwankungen im Ein- und Verkauf. Wie wir sahen, sind diese Veränderungen im Preisgefälle unter unseren praktischen Verhältnissen weniger Marktwirkungen, als Ausdruck der kaufmännischen Leistung, so wohlfeil wie möglich einzukaufen und sich andererseits von den festgesetzten Katalog- oder Offertpreisen so wenig wie möglich abhandeln zu lassen.

Aber gleich, ob wir die Veränderungen im Preisgefälle schlechthin als Marktwirkung oder als Geschäftsleistung unter bestimmendem Ein-

<sup>44</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 93.

<sup>45</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 277.

fluß des Marktes ansehen, interessiert uns hier nur das Verfahren ihrer Absonderung, da damit klar wird, wie Schmalenbach sich die Aufspaltung des Fabrikationserfolgs in einen Betriebs- und, in unserem Sinne, einen Geschäftserfolg denkt.

Zu diesem Zweck ist nach ihm notwendig, „daß die Preisschwankungen sowohl beim Eingang der Werte in den Betrieb als auch beim Ausgang der Werte aus dem Betrieb abgefangen werden, so daß der Betrieb links und rechts immer mit gleichen Preisen zu tun hat. Das Preisgefälle ist dann für den Betrieb immer das gleiche“<sup>46</sup>.

Die damit gegebene Zerlegung der ihrer Natur nach komplexen Erscheinung des Preisgefälles kann nur eine künstliche und damit willkürliche sein. Es ist daher grundsätzlich unerheblich, wie hoch diese „festen Verrechnungspreise“ angesetzt werden; „nimmt man z. B. auf der Leistungsseite von vornherein einen hohen Verrechnungspreis, so gibt es einen hohen Gewinn; die erstmalige Wahl ist willkürlich; die Messung beginnt erst mit dem Vergleich“<sup>47</sup>.

Die Betriebserfolgsrechnung wird dabei „sozusagen von einer Wertrechnung zu einer Mengenrechnung“. „Die Bewertung zu Verrechnungspreisen hat hier nur die Aufgabe, Mengen verschiedener Art additionsfähig zu machen“<sup>48</sup>.

Daraus ergibt sich aber, daß die Bewertung die Art- und damit auch die Qualitätsunterschiede zum Ausdruck bringen muß und somit in solchen Unterschieden begründete Preisänderungen im Verrechnungspreis verhältnismäßig zu berücksichtigen sind. Wir werden darauf, als den Kernpunkt der ganzen Frage, zurückzukommen haben.

Die Schmalenbachschen Vorschläge finden wir bei Lehmann in seiner systematischen Betrachtung des Problems der Erfolgsspaltung und zwar bei der Trennung des unserem Fabrikationsgewinn entsprechenden „betriebswirtschaftlichen Erfolges“ in einen „Geschäftsgewinn“ und einen „Betriebsgewinn“ wieder. Lehmann hebt hervor, daß die hierfür in Frage kommenden Verrechnungspreise sich nicht „ökonomisch erklären lassen, sondern auf willkürlicher Festsetzung beruhen“. Das bedeute gleichzeitig, daß sie auch . . . „immer nur für einen einzelnen Betrieb oder evtl. für eine einzelne Betriebsgruppe (Betriebsvergleiche) materielle Bedeutung besitzen, eine Bedeutung, welche ausschließlich in ihrem Vergleichswert besteht“<sup>49</sup>.

Beste kommt nun neuerdings, von den Zwecken der kurzfristigen Erfolgsrechnung ausgehend, zu dem Schluß, daß die Willkür bei der Darstellung des reinen Betriebserfolgs möglichst einzuschränken sei.

„Wollte man den festen Verrechnungspreis willkürlich festsetzen, so würde dagegen für die Durchführung von Zeit- und Betriebsvergleichen nichts einzuwenden sein. Aber für die Ermittlung des reinen Betriebserfolgs ist die Höhe des Verrechnungspreises der Leistungen nicht gleichgültig; denn der reine Betriebserfolg liegt

<sup>46</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 277. <sup>47</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 277. <sup>48</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 278.

<sup>49</sup> Lehmann: „Das Wesen und das System der betriebswirtschaftlichen Verrechnungspreise“, 2. Aufsatz in der Aufsatzreihe „Theorie und Organisation der Industriebuchhaltung mit besonderer Berücksichtigung der Probleme der Erfolgsspaltung und der kurzfristigen Erfolgsrechnung“. Z. f. B. VII. Jg. 1930, S. 721ff., S. 801 ff. und S. 902 ff., dort S. 905.

naturgemäß bei einem ganz bestimmten Punkte. Dieser Punkt wird zwar durch die von der Erfolgsauffassung beeinflusste Bewertung der Erfolgsfaktoren verschoben, kann aber nicht durch die willkürliche Bewertung eines Erfolgselementes nach freier Wahl bestimmt werden; denn dann würde dem Selbstbetrug Tür und Tor geöffnet. Ein hoher Verrechnungspreis würde einen niedrigen, ein niedriger Verrechnungspreis einen hohen ‚reinen Betriebserfolg‘ ergeben<sup>50</sup>.

Und an anderer Stelle bemerkt er, dabei deutlich auf Schmalenbachs Dogma der Vergleichbarkeit abzielend:

„Ist man der Ansicht, daß die Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnungen mehrerer Perioden die Hauptsache sein muß, und daß dahinter alle anderen Rücksichten zurückzutreten haben, so ist eine zu hohe Bemessung ohne Bedeutung, wenn sie nur verhältnismäßig gleich ist. Aber dennoch sollte man soviel wie irgend möglich bemüht sein, die Aufwendungen in ihrer tatsächlichen Höhe ungefähr zu treffen; denn . . . es . . . darf in der kurzfristigen (wie in jeder der Wirtschaftlichkeitsmessung dienenden<sup>51</sup>) Erfolgsrechnung keine Willkür herrschen“<sup>52</sup>.

Beste vertritt also die Meinung, daß der reine Betriebserfolg in seiner absoluten Größe so genau wie möglich zu ermitteln ist.

„Zur genauen Scheidung von Geschäfts-<sup>53</sup> und Betriebserfolg muß daher ständig geprüft werden, ob die Höhe des Verrechnungspreises der tatsächlichen Lage entspricht“<sup>54</sup>. „Der Verrechnungspreis muß dabei so hoch sein, wie der natürliche Preis sein würde, wenn keine Außeneinflüsse wirksam wären“<sup>55</sup>.

Es sei erinnert, daß „Außeneinflüsse“ dabei vom erfolgsrechnerisch zu isolierenden Betrieb aus gesehen sind, daß also hierunter in unserem Falle insbesondere die nicht aus Qualität und Quantität herrührenden und daher außerbetrieblichen Preisveränderungen gehören, die das Geschäft beim Aushandeln der Ein- und Verkaufspreise erzielt.

Indem so eine absolut richtige Ermittlung des reinen Betriebserfolgs als Ziel gesetzt wird, braucht aber nicht die Vergleichsmöglichkeit der Gewinnziffern untereinander, also ihr relatives Verhältnis, in den Hintergrund zu treten. „Gerade zur Erreichung einer wirklichen Vergleichbarkeit ist es notwendig, den Erfolg so zu errechnen, wie die veränderte Situation es erforderlich macht“<sup>56</sup>.

Mit der Forderung nicht willkürlicher sondern natürlicher Preise bei Ermittlung des reinen Betriebsgewinns hebt Beste den schon bei Schmalenbach vorhandenen<sup>57</sup>, aber infolge des Dogmas der Vergleichbarkeit noch nicht entschieden genug betonten Gedanken heraus, daß der Verrechnungspreis allen betriebserfolgswesentlichen Mengen- und Güteunterschieden zu folgen und auch die dauernden Preisänderungen in den Aufwendungen und andererseits in den Leistungen zu berücksichtigen hat. Außerdem sind die Verrechnungspreise bei gar zu großen

<sup>50</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 124.

<sup>51</sup> Eingefügt vom Verfasser.

<sup>52</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 26.

<sup>53</sup> Bei Beste: „Außen- und Betriebserfolg“. Daß beide Bezeichnungen gleichen Inhalt haben, geht aus Beste S. 93/94 hervor: „Der Unterschied zwischen Einkaufs- und Verrechnungspreis wird als die Auswirkung der Außeneinflüsse, als Außenerfolg, angesehen“.

<sup>54</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 95. Wortlaut etwas geändert.

<sup>55</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 125.

<sup>56</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 95.

<sup>57</sup> Siehe z. B. Anm. 48.

Abweichungen vom Marktpreise entsprechend zu ändern. Wollte man am festen Verrechnungspreis starr festhalten, so würde man dadurch die wirtschaftliche Betriebsführung gefährden<sup>58, 59</sup>.

Die häufigste Veranlassung zur Änderung der Verrechnungspreise liegt aber in den Gütern selbst. Wenn unterschiedliche Qualitäten eines Materials unterschiedliche Ausnutzungsmöglichkeit, Be- und Verarbeitungsmöglichkeit mit sich bringen, so muß jede Qualität einen entsprechenden Verrechnungspreis haben,

„denn durch die Qualität des verbrauchten Materials wird die Höhe der Leistung bestimmt. Staffelte man den Verrechnungspreis nicht, so würde die Leistung des Betriebs ein ganz falsches Bild ergeben“<sup>60</sup>.

„Andererseits verlangt planmäßige Fabrikatverbesserung eine Berücksichtigung der Kostenerhöhung“<sup>61</sup> durch Änderung der Verrechnungspreise für die Leistungen.

Aus alledem ergibt sich, daß der sogenannte „feste“ Verrechnungspreis alles andere als fest im wörtlichen Sinne ist.

Dieses Wesen des der Isolierung des Betriebsgewinns dienenden festen Verrechnungspreises ist unseres Wissens nirgends so scharf gekennzeichnet, wie es unserer Meinung nach notwendig ist. Wir wollen dies hier selbst tun: Der feste Verrechnungspreis ist unveränderlich gegenüber normalen Preisänderungen vorübergehender Natur, daher seine Bezeichnung. Diese Preisschwankungen bedeuten mit dem Verhältnis von Angebot und Nachfrage und dessen mehr oder weniger günstiger Ausnutzung durch das Geschäft schwankende Bewertung von nach Menge und Güte unveränderten Gütern. Der feste Verrechnungspreis macht also die Bewertung eines nach Menge und Güte unveränderten Gutes zu einer feststehenden, das ist seine Funktion. Daraus folgt andererseits, daß er jede Mengen- und Güte-Änderung zum Ausdruck bringen muß. Es dürfte nunmehr dieser betriebswirtschaftliche „terminus technicus“ so gekennzeichnet sein, daß wir ihn im folgenden anwenden können, ohne Mißverständnisse befürchten zu müssen.

Für Schmalenbach ist „besonders wichtig der Ausgleich bei stark preisschwankenden Materialien wie bei Textilrohstoffen und Metallen“<sup>62</sup>. Bei Aufwendungen, deren Preise sich wenig verändern, darunter auch die Löhne, diese insbesondere, „weil ihre Umrechnung lästig wäre“<sup>63</sup> (!), könne auf Verrechnungspreise verzichtet werden.

<sup>58</sup> Vgl. Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 278.

<sup>59</sup> Es ist darauf hinzuweisen, daß der natürliche Preis als entscheidendes Mittel der Isolierung des reinen Betriebsgewinns eine betriebswirtschaftliche Kategorie ist und als solche von dem natürlichen Preis der Volkswirtschaftslehre zu unterscheiden ist. Letzterer wird bekanntermaßen bestimmt durch die Produktionskosten, wobei allerdings über den Begriff der Produktionskosten verschiedene Meinungen bestehen. In ihrem Wesen, Preise zu sein, die frei sind von den die Kostennatur modifizierenden „künstlichen“ Einflüssen aus dem Markt, sind sich betriebswirtschaftlicher und volkswirtschaftlicher „natürlicher“ Preis eng verwandt.

<sup>60</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 96.

<sup>61</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 279.

<sup>62</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 279.

<sup>63</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 278/279.

Daraus ergibt sich, daß Schmalenbach im wesentlichen nur die Preisschwankungen der Aufwendungen, die Börsen- oder Marktpreise haben, eliminieren will. Denn dieselben sind ihrer ganzen Natur nach häufig und vielfach von erheblichem Ausmaß.

Bei geringeren Preisschwankungen, also auch solchen, mit denen wir es in der eisenverarbeitenden Industrie zu tun haben, empfiehlt Schmalenbach „den Verrechnungspreis der Leistungsseite entsprechend zu ändern“<sup>64</sup>. Damit erfolgt dann hinsichtlich dieser Aufwendungen die Aussonderung der sie betreffenden Preisschwankungen mit in der Differenz zwischen Leistungsverrechnungspreis und erzieltm Verkaufspreis. Wir werden auf diesen rechnungstechnischen Kunstgriff weiter oben zurückkommen. Augenblicklich kann uns das Hinüberschieben der aufwandsseitigen Preisänderungen auf die Leistungsseite nur den Einblick in die Problemstellung erschweren.

Die aus der Literatur zu machende wichtigste Feststellung ist bis jetzt die, daß nach Beste die Ermittlung eines reinen Betriebsgewinns die Anwendung von „natürlichen Preisen“ als Verrechnungspreisen für Aufwendungen und Leistungen bedingt.

Wie aber diese natürlichen Preise festzustellen sind, darüber findet sich in der Literatur kaum etwas. Beispielsmäßig werden gewöhnlich behandelt die Preisschwankungen von Gütern gleichbleibender Natur, von börsenmäßig gehandelten Produkten, oder auch von Mengengütern wie Erzen usw., deren schwankender „innerer Wert“ durch chemische Analyse und Bezug auf die Metallnotierungen usw. genau festgestellt werden kann.

Es handelt sich bei allen diesen Vorschlägen im wesentlichen um die auch in der Praxis zu findende Aussonderung von mehr spekulativen Charakter habenden Erfolgsteilen aus dem Fabrikationserfolg<sup>65</sup>.

Man vergleiche z. B. den in die Kalkulation des Preises der verkauften Baumwollerzeugnisse eingesetzten Tagespreis des Materials mit dem Einkaufspreis für diese Menge Baumwolle. Aus der Aneinanderreihung der Differenzen zwischen tatsächlichen Einkaufs- und jeweils verrechneten Tagespreisen ergibt sich dann der Konjunktur- oder Spekulationserfolg. Der verbleibende Fabrikationserfolg ist aber nach wie vor das Ergebnis des Zusammenwirkens von Betriebs- und nicht spekulativer Geschäftsleistung.

Wenn somit auch in der betriebswirtschaftlichen Literatur das Kernproblem „natürlicher Preis“ noch kaum in seiner vollen Tiefe behandelt ist, so soll doch hier anderweit veröffentlichter und anderen Zwecken dienender Vorschläge zur „genauen wirtschaftlichen Bewertung“ gedacht werden<sup>66</sup>.

<sup>64</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 279.

<sup>65</sup> Vgl. z. B. Backofen: Gewinn- und Verlustrechnung mit besonderer Darstellung des Konjunktur- und Betriebsgewinns. Z. f. H. F., 12. Bd., 1917/18, S. 321ff.

<sup>66</sup> Diese und die folgenden Ausführungen in Anlehnung an einen Aufsatz von Dr.-Ing. Bulle im Archiv für das Eisenhüttenwesen, 1. Jg. 1927/28, S. 161 ff.: „Wirtschaftliche Bewertung des Einsatzes, der Roheisensorte und der Betriebsbe-



Es ergibt sich daraus, wie ungeheuer schwierig schon bei Mengematerialien — es handelt sich hier um Erz und Koks — die Bewertung sein kann.

So ist nach den Untersuchungen von Bulle, die wir hier im Auge haben, Koks im Hochofenbetrieb zu bewerten nach seinem Gehalt an Asche, Wasser, Schwefel und dem dann verbleibenden „frei verwendbaren Kohlenstoff“.

Dabei hat jeder der Fremdbestandteile eine andere Einwirkung auf den spezifischen Wärmeinhalt (Heizwert) und — was wichtiger ist und besonders den Schwefelgehalt betrifft — auf die Verwendbarkeit im Hochofenprozeß und somit auf den wirtschaftlichen Wert. Aber der Wert des Kokes für den Hochofenprozeß hängt außerdem noch ab von der Stückigkeit und Festigkeit (Schichtdruck im Hochofen) und weiterhin von der Menge der „flüchtigen Bestandteile“ (Kokswasserstoffe) und der Verbrennlichkeit, wobei die beiden letzterwähnten Momente neben der Bewertung des Schwefelgehaltes noch der technischen Klärung bedürfen. Beim Erz bestimmen wiederum ganz andere betriebstechnische Faktoren den „inneren Wert“, den „natürlichen Preis“.

Wenn wir den Bulleschen Aufsatz für unsere Zwecke auswerten, so würde insgesamt gesehen die Ermittlung des „reinen Betriebsgewinns“ eines Hochofenbetriebes auf der Kostenseite die genaue analytische Bewertung des Einsatzes nach seinem wirtschaftlichen Wert zur Erschmelzung von Eisen in einem, man kann sagen, idealtypischen Hochofen erfordern. Auf der Leistungsseite wäre ebenfalls durch dauernde Analyse des Roheisens (Phosphor-, Schwefel- usw. Gehalt), der Gichtgase (Staubgehalt, unbrennbare Bestandteile) und durch Feststellung der Schlackenmenge der Wert der gesamten Ausbringung zu ermitteln.

Auf Grund solcher Bewertung, bei der infolge der schwankenden Qualität der fraglichen Güter von im Wortsinn festen Verrechnungspreisen nicht mehr die Rede sein kann, würde sich dann der reine Erfolg des Hochofenbetriebes als tatsächlich im Hochofen erzielter „Mehrwert“ ergeben. Der wichtige Einfluß mehr oder weniger großen „Durchsatzes“ (Beschäftigungsgrad) wäre dabei noch auszuschneiden. Man kann annehmen, daß auf die von Bulle vorgeschlagene Weise sich bei Mengematerialien gewissermaßen „technische“ Werte als für jeden Industriezweig objektive Werte gewinnen lassen und damit die Ermittlung preischwankungsfreier Werte als Verrechnungspreise möglich und somit der reine Betriebsgewinn feststellbar ist.

Daß in der Praxis in dieser Richtung gearbeitet worden ist und gearbeitet wird, ist sicher. Über etwaige Ergebnisse ist aber bis jetzt, so weit bekannt, nichts veröffentlicht worden.

Um Mißverständnissen zu begegnen, sei abschließend bemerkt, daß selbstverständlich schon immer der innere Wert bei der Preisbildung die

---

dingungen im Hochofen“. Bulle macht darin Vorschläge für eine „genaue wirtschaftliche Bewertung“ des Erzes und Kokes unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Betriebsbedingungen, um so die individuelle Preisgrundlage zu bestimmen, auf der die einzelnen Werke Erz und Koks einkaufen sollen.

wichtigste Rolle spielt, aber daneben wirken preisbestimmend die äußeren Marktverhältnisse und deren Meisterung durch das „Geschäft“, eben jener Faktor, dessen Ausschaltung eine der wichtigsten Voraussetzungen der Ermittlung des reinen Betriebsgewinns ist.

Unser Hochofenbeispiel zeigt, daß die Feststellung natürlicher Preise eine technisch-wirtschaftliche Frage ist, die für jedes Gut in jedem Betrieb bzw. jedem Industriezweig (Betriebsvergleiche!) gesondert zu untersuchen ist.

Wie schwierig aber die Verhältnisse liegen, das lehren die „Einheitsbuchführungen“, die doch unter maßgeblichem Einfluß Schmalenbachs entstanden sind, deren keine aber zur Isolierung eines reinen Betriebsgewinns, sei er auch nur relativ, geschweige denn zu einer Anwendung natürlicher Preise und damit zur Isolierung eines reinen Betriebsgewinns von absoluter Größe kommt.

Schmalenbach sagt selbst in Beziehung auf den hier in Frage kommenden Entwurf einer Einheitsbuchführung für mittlere Maschinenfabriken<sup>67</sup>:

„Die Betriebsgebarung der Hauptbetriebe kommt also . . . nur in der Proportionalunkostenentwicklung zum Ausdruck“<sup>68</sup>. Und in Beziehung auf die Hilfsbetriebe schreibt er:

„Die Differenz zwischen Soll- und Istkosten (jedes Hilfsbetriebes), besonders zwischen Ist- und Sollproportionalkosten<sup>69</sup> wird als ‚Betriebserfolg‘ angesehen; er ist mit gewissen Einschränkungen ein Ausdruck der Wirtschaftsführung des Betriebes“<sup>70</sup>.

Von einem „reinen Betriebserfolg“ in der propagierten Form, die insbesondere feste Verrechnungspreise auf der Leistungsseite<sup>71</sup> verlangt, ist also keine Rede mehr. Nur eine Gegenüberstellung von tatsächlich entstandenen und auf Grund sorgfältiger Beobachtung und Berechnung vorgegebenen normalen Gemeinkosten bleibt übrig. Schmalenbach spricht dabei von einer „Art Gesamtbudgetierung“<sup>72</sup>.

Auch im Normalkontenplan des VDMA<sup>73</sup> ist die erfolgsrechnerische Trennung von „Herstellung (Betrieb) und Vertrieb“ bezweckt.

<sup>67</sup> Krähe: Schriftenreihe Einheitsbuchführungen. 1. Mittlere Maschinenfabriken mit Einzelfertigung (Entwurf). Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung beim Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. Dortmund 1928. Im weiteren kurz „Entwurf“ genannt.

<sup>68</sup> Schmalenbach: Der Kontenrahmen, S. 63.

<sup>69</sup> Die Gemeinkosten (Unkosten), also auch die Kosten der Hilfsbetriebe, werden getrennt in Fix(gemein)kosten (fixe Unkosten) und Proportionalgemeinkosten (Proportionalunkosten).

<sup>70</sup> Schmalenbach: Der Kontenrahmen, S. 62.

<sup>71</sup> Im Entwurf (S. 12) wird von einem „festen Verrechnungspreis für die abgerechneten Leistungen, der statt der schwankenden Ist- feste Sollgemeinkostenzuschläge enthält“ gesprochen. Diese Bezeichnung ist mißverständlich. — Es handelt sich dabei nur um den Selbstkostenpreis als Summe der tatsächlich aufgewendeten Einzelkosten (s. Entwurf, S. 27) und der festen Sollzuschläge.

<sup>72</sup> Schmalenbach: Der Kontenrahmen, S. 61.

<sup>73</sup> Betriebswirtschaftliche Schriften des VDMA: Normalkontenplan für Fabrikbetriebe unter besonderer Berücksichtigung der Maschinenindustrie und verwandter Zweige. Berlin 1930. Im weiteren kurz „Normalplan“ genannt.

„Diese beiden Haupttätigkeiten eines Fabrikunternehmens, ihr Erfolg und die Aufwendungen hierfür, sollen unmittelbar in der Buchhaltung laufend zum Ausdruck kommen und ohne weiteres zwangsläufig in den kurzfristigen (monatlichen) Abschlüssen erscheinen“<sup>74</sup>.

Im Beispiel eines solchen Abschlusses<sup>75</sup> finden wir dann die „Verkaufserlöse“ und diesen gegenüber die nach Betrieb und Vertrieb und nach kalkulatorischen Notwendigkeiten gegliederten Kosten. Auf der Ertragsseite stehen also die „Verkaufserlöse“ genau noch so als gemeinsame, kompakte Leistung von Betrieb und Vertrieb wie im Haben des überlieferten Fabrikationskontos.

Eine tatsächliche Erfolgsspaltung ist demnach nicht durchgeführt. Es sind auch hier nur allenfalls Teilkostendifferenzen, die als Erfolg bezeichnet werden.

Die Schwierigkeit der Weiterbildung der Erfolgsrechnung in Richtung auf die Isolierung des reinen Betriebsgewinns, die noch nicht vollkommene theoretische Durchdringung des Problems und die Fragwürdigkeit seiner Lösungsmöglichkeit ist im Verlauf unserer Untersuchung offenbar geworden. Wir verstehen jetzt auch, daß die Praxis des Rechnungswesens in Maschinenfabriken noch keinen Schritt in dieses Gebiet getan hat.

Vielfach wird aber irrtümlich angenommen, daß mit einer rechnungsmäßigen Trennung zwischen „Betrieb“ und „Vertrieb“, wie sie bei einer ganzen Reihe von Unternehmungen Tatsache ist, die Trennung zwischen Betriebserfolg und Geschäftserfolg, soweit sie überhaupt praktisch von Interesse ist, vollzogen sei und irgendwelche theoretische Erörterungen hierüber überflüssig seien.

Eine Werkzeugmaschinenhandelsfirma betreibe auch eine Werkzeugmaschinenfabrik und verkaufe deren Erzeugnisse neben denen der vertretenen Produzentenfirmen. Saubere Rechnungsführung und richtige Betriebspolitik verlangen, daß der Handel selbständig gegenüber der Fertigung sei. Die Eigenfabrikate werden also von der Handelsabteilung zu Verrechnungspreisen übernommen. Diese werden wie zwischen zwei selbständigen Unternehmungen ausgehandelt. Konkurrenzverhältnisse und -preise spielen also dabei die Hauptrolle. Der Verrechnungspreis richtet sich somit nach dem Netto-Konkurrenzpreis, d. h. dem Preis, den die maßgebende Konkurrenz ihren Händlerfirmen oder Vertretern berechnet.

Zweck des Verrechnungspreises ist also hier die fiktive Einschaltung der Marktverhältnisse zwischen Handels- und Fabrikationsabteilung eines Unternehmens. Es ergibt sich dabei ein Betriebsgewinn und ein Vertriebsgewinn von absoluter mehr oder weniger zuverlässiger Größe, über dessen praktischen Wert nicht zu streiten ist.

Aber dieses Verfahren und sein Ergebnis darf nicht verwechselt werden mit dem Herausheben des reinen Betriebserfolgs, das im Hauptgedanken eine Absonderung des Betriebs von allen nicht substanzmäßig

<sup>74</sup> Normalplan, S. 20. Sperrung vom Verfasser.

<sup>75</sup> Normalplan, S. 26.

bedingten Preisänderungen verlangt und diese durch die Marktlage bzw. die Konkurrenzverhältnisse verursachten Preisänderungen insgesamt als Geschäftserfolg ansieht.

**b) Die Frage unter den hier vorliegenden praktischen Verhältnissen.**

Es ist also zu fragen, ob in der betreffenden Werkzeugmaschinenfabrik, die Qualitätswerkzeugmaschinen in 20 verschiedenen Typen serienmäßig produziert, für die Aufwendungen sowohl wie für die Leistungen des Betriebs feste Verrechnungspreise möglich sind.

Wir müssen uns über Zweck und Wesen dieser Verrechnungspreise in Anwendung auf unseren speziellen Fall so sorgfältig wie möglich Klarheit schaffen, daher hier erst einige grundlegende Ausführungen. Die Aufgabe ist, für die in jeder Maschine steckende gesamte Betriebsleistung, also nicht nur die Fertigung, sondern auch die Lagerhaltung und Verwaltung der dazu verwendeten Materialien, die Konstruktion usw. umfassend, den festen Verrechnungspreis im Sinne des natürlichen Preises zu bestimmen. Wenn wir dann von der gesamten fabrikatorischen und händlerischen Leistung, die im erhaltenen Verkaufspreis ihren wertmäßigen Ausdruck findet, den natürlichen Preis für die Herstellleistung des Betriebs, wie wir die gesamte Betriebsleistung nennen wollen, abziehen, so erhalten wir die Leistung des Geschäfts. Diese gliedert sich in die Einkaufsleistung, das ist der Unterschied zwischen den dem Betrieb verrechneten natürlichen Preisen für die Kostengüter und den tatsächlich vom Einkauf bezahlten Preisen, und die Verkaufsleistung (Vertriebsleistung), welche als Differenz zwischen den dem Betrieb für seine Herstellleistung vergüteten natürlichen Preis und dem vom Vertrieb erzielten tatsächlichen Verkaufspreis erscheint.

Stellen wir nun der Herstellleistung des Betriebs die von Außenwirkungen freien Kosten — als ausschaltbar kommt dabei nach unseren bisherigen Ergebnissen nur der Beschäftigungsgrad in Frage — für die Erstellung dieser Leistung gegenüber, so ergibt sich der praktisch reine Betriebserfolg. Andererseits werden die Einkaufskosten der Einkaufsleistung und die Verkaufskosten der Verkaufsleistung zugeordnet. Die in Erscheinung tretenden Unterschiede sind die Geschäftsteilerfolge aus Einkaufstätigkeit und Verkaufstätigkeit. Sie sind, wie schon oben S. 24 ausgeführt, nach ihrer Verursachung durch die „Geschäftsgebarung“ und durch Außeneinflüsse nicht trennbar.

Indem mit Vorgehendem die gedankliche Konstruktion, die der Trennung des Fabrikationserfolgs in den Betriebs- und den Geschäftserfolg zugrunde liegt, nochmals skizziert ist, ergibt sich uns eine Vorstellung, welchen Anforderungen die notwendigen Verrechnungspreise genügen müssen.

Das Bild muß aber noch deutlicher werden. Vom gesamten Wertauftrieb<sup>76</sup> her gesehen ist der Leistungsverrechnungspreis nichts anderes

<sup>76</sup> „Wertauftrieb“ und „Preisgefälle“ (siehe oben S. 22 ff.) sind Bezeichnungen für dieselbe Erscheinung, nur einmal von den Kosten, das andere Mal vom Ertrag her gesehen. Es entspricht aber mehr dem Sinn der Dinge, hier von Wertauftrieb zu reden.

als der bis zur Fertigstellung der Leistung im Betrieb und ihrem Übergang in den Vertrieb erwirtschaftete Wertauftrieb. Der schon durch geschickten Einkauf eingetretene Wertauftrieb ist schon beim Eingang der Kostengüter in den Betrieb durch dort postierte feste Verrechnungspreise abgefangen worden (vgl. hierzu Abb. 8 auf S. 23). Aber der Wertauftrieb zwischen Einkaufs- und Verkaufsmarkt wird mit dem erfolgten Verkauf als Ganzes existent und ist somit eine komplexe Erscheinung.

Das ist nun die Kernfrage: Kann diese von Natur aus einheitliche Erscheinung, die nichts anderes als der Fabrikationserfolg der Praxis ist, kann dieser Wertauftrieb nach seinem Entstehen von Wirtschaftssphäre zu Wirtschaftssphäre getrennt werden?

Soweit an den Übergängen Einkauf-Betrieb und Betrieb-Verkauf in sich gleichbleibende, einen Markt- oder Börsenpreis habende Güter zu „bepreisen“ sind, kann man deren natürlichen Preis praktisch annehmen als den von Marktpreisschwankungen freien d. h. festen mittleren Marktpreis, wie er sich aus der Verfolgung der Preisbewegung über eine längere Zeit ergibt. Eine andere Möglichkeit, die Idee des hier gedachten natürlichen Preises zu verwirklichen, gibt es nach unserem Dafürhalten nicht; der natürliche Preis muß am Marktpreis orientiert sein.

Bei individuell differenzierten Gütern, in deren Marktpreisen, soweit sie solche haben, neben den marktmäßigen Preisänderungen auch die im Gut selbst begründeten Mengen- und Güteunterschiede zum Ausdruck kommen, ist eine solche Orientierung kaum möglich. Denn es ist nicht mit der notwendigen Sicherheit auseinanderzulegen, was von einer Preisänderung auf Änderung im Gut, was auf Änderung im Markt zurückzuführen ist. Zudem ja auch gar nicht bekannt sein kann, inwieweit bei dem psychologischen Vorgang der Preisbildung die individuellen Eigenheiten des gehandelten Gutes berücksichtigt wurden, d. h. praktisch, in welchem Maße und auf welcher Seite die dazu gehörende fachmännische Erfahrung vorhanden war.

Drittens ist noch zu erwähnen, daß sich für Güter, die im Markt nicht erscheinen, insbesondere also die Mehrzahl der Halbfabrikate, hinsichtlich der Feststellung von deren natürlichen Preisen überhaupt keine Anhaltspunkte finden.

Es ist nun die Frage, welcher Art die als Betriebsaufwand und andererseits als Betriebsleistung erscheinenden Güter in unserer Werkzeugmaschinenfabrik sind.

Betrachten wir zunächst die Aufwandseite. Es ist klar, daß dort bei den Mengematerialien, wie Brennstoffe, Öl, Putzmittel, Holz, vor allem aber für marktmäßig qualifizierte und gehandelte Konstruktionsmaterialien (besonders Maschinenstahl) feste Verrechnungspreise in Form von stabilisierten mittleren Marktpreisen ohne weiteres anwendbar sind. Aber damit wird nur ein kleiner Teil der Kosten preisschwankungsfrei. Die Hauptkosten des Betriebs ergeben sich aus den Löhnen und dem Rohguß für die Maschinen.

Der Maschinenguß ist im wesentlichen preisdifferenziert nach Stückgewichtsklassen, nach aufgegebenen Stückzahlen, nach Schwierigkeit der

Herstellung und nach geforderter Materialgüte. Der Preis wird jeweils ausgehandelt, wenn neue Serien von Maschinen der Gießerei in Auftrag gegeben werden.

Diese Handelsdifferenzen würde der feste Verrechnungspreis, wie es seine Sache ist, aus der Betriebsrechnung fernhalten, damit zugleich aber auch all die Preisnuancierungen, die technisch bedingt und demnach vom Betrieb zu vertreten sind und auf der individuellen Eigenart der bewerteten Gußstücke beruhen.

Das hieße aber, das Kind mit dem Bade ausschütten, denn gerade diese auf Herstellungsschwierigkeit, Materialgüte, insbesondere Sonderwünschen des Betriebs hinsichtlich der Bearbeitungsfähigkeit und des Aussehens (poröses Gußeisen!) beruhenden Preisunterschiede müssen in die Betriebsrechnung mit eingehen, wenn die Errechnung eines reinen Betriebserfolgs möglich sein soll.

Die Stückzahl wäre dabei im festen Verrechnungspreis nicht zu berücksichtigen. Sie ist Geschäftssache.

Noch ausgeprägter ist diese individuelle Differenzierung bei den Arbeitsleistungen. Wenn auch für die Lohnstunde in den verschiedenen Berufen: Dreher, Hobler, Schlosser, Hilfsarbeiter usw. und weiterhin gemäß der Gliederung in jeder dieser Gruppen nach Altersklassen und Vorbildung (gelernte, angelernte, ungelernte Leute) feste Verrechnungspreise festgesetzt würden, so würde damit die unterschiedliche Leistung jedes Mannes für den Betrieb, die ja trotz aller Gleichmacherei der Tarife in unterschiedlichen Leistungszulagen ihren Ausdruck findet, in der Betriebsrechnung nicht berücksichtigt werden.

Auch auf der Leistungsseite ist fester Boden unter den Füßen nicht zu gewinnen. Für die Herstellleistung des Betriebs soll der feste Verrechnungspreis als natürlicher Preis ermittelt werden. Da die Vertriebsleistung nicht einbezogen werden darf, so können erzielte Verkaufspreise als Richtschnur nicht in Frage kommen, denn in diesen wird ja die gesamte Fabrikations- und Handelsleistung vergütet. Die fertige aber noch nicht verkaufte Maschine ist eine noch nicht vollendete Leistung, deren Bewertung logischerweise nicht an den Markt- oder Verkaufspreisen orientiert werden kann. Wir haben es also in gewissem erweiterten Sinne mit Halbfabrikaten zu tun, für die keine Marktpreise bestehen und daher auch keine natürlichen Preise als feste Verrechnungspreise ermittelt werden können.

Aber diese an die oben gebrachten grundlegenden Gedanken anschließende Überlegung ist doch zu theoretisch-abstrakt. Wer will überhaupt das im wesentlichen psychologische Phänomen des Verkaufsvorganges, der Vertriebsleistung wertmäßig fassen? Was allenfalls bezifferbar ist, das sind die Abweichungen der tatsächlich erhaltenen Preise von dem mittleren Preis, der sich als mittlerer Marktpreis aus der Schätzung vieler über eine gewisse Zeitspanne hinweg oder als Durchschnitt aus einer möglichst großen Reihe von Fall zu Fall ausgehandelter Einzelpreise ergibt.

Auf die letzte Weise wäre im Werkzeugmaschinengeschäft der mittlere Preis festzustellen. Denn von einer Marktpreisbildung durch ein Zusammenwirken aller Anbietenden und aller Nachfragenden kann bei Werkzeugmaschinen, insbesondere Qualitätsmaschinen, nicht gesprochen werden. Das Geschäft wickelt sich in der Konkurrenz um den einzelnen Kunden und der besten Befriedigung seiner individuellen Ansprüche ab.

Dem Verrechnungspreis der Betriebsleistung kann also praktisch nicht die Fertigstellung, sondern nur der Übergang der Leistung an den Markt oder Käufer zugrunde gelegt werden. Dadurch wird in die Betriebsleistung ein Stück der Vertriebsleistung einbezogen und der Betriebserfolg erscheint um ebensoviel größer als der Vertriebserfolg kleiner erscheint. Nur die im Ein- und Verkauf ausgehandelten Preisdifferenzen sind eben bestenfalls als Geschäftsteilerfolge abzuspalten. Die eigentliche Fabrikationsleistung, einsetzend nach der Aushandlung der Preise im Einkauf und vollendet vor der Aushandlung der Preise im Verkauf — dies schematisch gesehen — ist aber ein untrennbares Ganze.

Damit wandelt und klärt sich uns der Sinn der angestrebten Aufspaltung des Fabrikationserfolgs in den Geschäfts- und den Betriebserfolg. Als Betriebserfolg gilt jetzt der Erfolg der zwischen natürlichen Preisen als festen Verrechnungspreisen eingespannten Fabrikation. Der Geschäftserfolg aber beschränkt sich auf den Ausweis der Ergebnisse mehr oder weniger geschickter Aushandlung der Preise im Ein- und Verkauf. Man kann von einer Spaltung des Fabrikationserfolgs in einen „eigentlichen Fabrikationserfolg“ und einen „Handlungserfolg“ sprechen.

Wird die hiermit eintretende Vereinfachung, in der sich übrigens deutlich das Zurückweichen unserer theoretischen Systematik der Erfolgsspaltung vor der praktischen Durchführungsmöglichkeit zeigt, wird diese Vereinfachung nunmehr die praktische Lösung gestatten, das ist die Frage.

Wir haben also jetzt als feste Verrechnungspreise für die Fabrikationsleistung die für die einzelnen Maschinentypen erzielten mittleren Verkaufspreise zu denken. Solange diese Typen in Material, Formgebung ihrer einzelnen Teile, Anordnung der Maschinenelemente (Konstruktion) und Leistungsbereich und -fähigkeit, kurzum in jeder Beziehung dieselben bleiben, werden derartige Verrechnungspreise ihren Zweck, die Preisschwankungen im Verkaufsmarkt bei der Bewertung der Fabrikationsleistung auszuschalten, erfüllen und somit von der Leistungsseite her die Isolierung des „reinen Fabrikationserfolgs“ ermöglichen.

Wie dabei im festen Leistungsverrechnungspreis die Preisschwankungen, die auf der Aufwandseite infolge der individuellen Differenziertheit des Gußeisenmaterials und der Arbeitsleistungen nicht isoliert werden konnten, zu berücksichtigen sind, sei nicht erörtert, da diese Frage durch die folgenden Untersuchungsergebnisse sich von selbst erledigt.

Denn die gemachte Voraussetzung sich nicht verändernder Erzeugnisse ist praktisch nicht gegeben. Eine moderne Werkzeugmaschine ist kein normalisiertes Lager oder Getriebe, das ein für allemal festgelegt

ist, oder es wenigstens sein sollte. Fortschreitende Fabrikatverbesserung führt dazu, daß kaum eine Maschinenserie der vorher gebauten gleicht. Diese planmäßige Fabrikatverbesserung muß im Verrechnungspreis berücksichtigt werden. Damit kommen wir zum Problem der Aufspaltung der in Erscheinung tretenden Verkaufspreisänderungen in leistungsbedingte und markt- bzw. geschäftsbedingte.

Aber die Möglichkeit der praktischen Lösung dieser Frage durch Gewinnung eines mittleren Verkaufspreises als Ausdruck der von Außenwirkungen freien Leistungsbewertung besteht hier nicht, da die fortlaufende Fabrikatverbesserung derart untereinander vergleichbare Verkaufspreise, daß sich daraus ein ernst zu nehmender mittlerer Preis ergäbe, gar nicht entstehen läßt. Die Feststellung natürlicher Verrechnungspreise in Anlehnung an die tatsächlichen Verkaufspreise wird also durch die fortlaufende Änderung der Leistung infolge Fabrikatverbesserung unmöglich.

Obwohl nach unserer reichlichen Beschäftigung mit der Frage der Bewertung der tatsächlichen Fabrikationsleistung zu ihrem natürlichen Preis oder, mit Bull e zu reden, nach ihrem inneren wirtschaftlichen Wert (s. o. S. 39), kein Zweifel besteht, daß die fortschreitende Fabrikatverbesserung im festen Verrechnungspreis keinen adäquaten Ausdruck finden kann und daher dessen Anwendung unmöglich macht, soll hier noch die Meinung Schmalenbachs, daß „planmäßige Fabrikatverbesserung im Verrechnungspreis eine Berücksichtigung der Kosten-erhöhung verlange“<sup>77</sup>, kurz erörtert werden.

Wenn wirklich die fabrikatorische Leistung, die insbesondere auch die Konstruktion und ihre Verbesserungen umfaßt, im Leistungsverrechnungspreis richtig zum Ausdruck kommen soll, so ist es nicht damit getan, die Kosten, mitunter auch die Ersparnisse solcher Verbesserungen im festen Verrechnungspreis für die Maschine verhältnismäßig zu berücksichtigen. Denn erhöhter Kostenaufwand infolge Konstruktionsänderungen usw. braucht nicht mit Notwendigkeit erhöhten „wirtschaftlichen Wert“ zu bedeuten. Man denke an Fehlkonstruktionen. Wie andererseits Kostenverringerung durch Konstruktionsvereinfachung sehr wohl in erhöhten wirtschaftlichen Wert auslaufen kann.

Vergüten wir daher dem Betrieb im Verrechnungspreis nur die Kosten fortschreitender Fabrikverbesserung zuzüglich dem verhältnismäßigen Gewinnzuschlag, so schieben wir den wirklichen Erfolg oder Mißerfolg aus Fabrikatverbesserungen, der besonders in Zeiten starker technischer Entwicklung wichtigster Faktor des reinen Betriebserfolgs ist, hinüber in den Geschäftserfolg. An Stelle des Verrechnungspreises zeigt erst der Verkaufspreis die wirtschaftliche Werterhöhung durch Fabrikatverbesserung. Denn erst im Kampf der konkurrierenden Firmen um den Kunden wird das Urteil über den wirtschaftlichen Wert jedweder Änderung, sei sie nun konstruktiver oder anderer Natur, gesprochen.

Dabei kommt die Änderung mitunter in einem besonderen Aufpreis zum Ausdruck, z. B. derart, daß irgendeine patentierte Zusatzeinrichtung

<sup>77</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 279. Sperrung vom Verfasser.



besonders berechnet wird. Hier wäre dann durch Vergleich mit den Kosten der Erfolg aus der Veränderung festzustellen. Aber eine Spaltung desselben nach seiner Verursachung durch die Fertigungstätigkeit oder besser durch die Betriebstätigkeit (Konstruktion plus Fertigung) und andererseits die Verkaufstätigkeit würde Willkür sein und angesichts der Unmöglichkeit, spätere Verbesserungen „gleich willkürlich“ zu berücksichtigen, zwecklos sein.

Nach alledem ergibt sich, daß unter den hier vorliegenden praktischen Verhältnissen die Feststellung natürlicher Preise als Ausdruck des objektiven inneren Wertes bei den Leistungen und dem größten Teil der Aufwendungen unmöglich ist und somit die Aufspaltung des Fabrikationserfolgs in den Betriebserfolg und den Geschäftserfolg bzw. den eigentlichen Fabrikationserfolg und den Handlungserfolg, derart, daß auch die absolute Erfolgsziffer etwas aussagt, ebenfalls unmöglich ist.

Auf der Aufwandseite war wegen der individuellen Differenzierung der Arbeitsleistungen und des Hauptmaterials Gußeisen und der damit gegebenen Unmöglichkeit, Marktpreisschwankungen von im Gut selbst begründeten Preisänderungen zu trennen, die Anwendung fester Verrechnungspreise unmöglich.

Auf der Leistungsseite war es zunächst die Herstelleistung des Betriebs und dann, als wir auf die fabrikatorische Gesamtleistung hatten zukommen müssen, die fortgesetzte Fabrikatverbesserung, die im festen Verrechnungspreis keinen exakten Ausdruck finden konnte. Sowohl auf der Aufwand- wie auf der Leistungsseite ist es also die unaufhörliche technische Entwicklung, die der Verrechnungspreis nicht widerspiegeln kann und die ihm somit die Lösung seiner Grundaufgabe, „Mengen verschiedener Art (durch gleichmäßige Bewertung) additionsfähig zu machen“<sup>78</sup>, unmöglich macht.

Es bedarf keiner weiteren Erörterung, daß, wenn der natürliche Preis für die Leistung dem sich ändernden objektiven wirtschaftlichen Wert nicht folgen kann, daß dann irgendein willkürlich angenommener Verrechnungspreis dazu ebensowenig imstande ist. Ganz gleich, wo wir zwischen dem normalen Selbstkostenpreis, als dem Gesamtkostenaufwand bei normaler Betriebskonstitution, also normalem Beschäftigungsgrad und — wenigstens theoretisch — normaler Auftragszusammensetzung, ganz gleich, wo wir also zwischen diesem normalen Kostenpreis und dem planmäßigen Katalogpreis den Verrechnungspreis festsetzen, bleibt immer das Entscheidende, daß es sich um einen Leistungsverrechnungspreis handelt und dieser der sich wandelnden Leistung nicht folgen kann.

Wie ist es nun, wenn wir uns auf die Kostenseite beschränken und nicht die Leistung, sondern die Aufwandsparnis zum Maßstab des Er-

---

<sup>78</sup> Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 278. Schon oben unter Anm. 48 zitiert. Klammerzusatz vom Verfasser.

folgs machen<sup>79</sup>? Die Möglichkeit, auf diese Weise die Entwicklung der Wirtschaftlichkeit der Fertigung und damit das Hauptstück des Betriebserfolgs wenigstens relativ festzustellen, soll hier noch untersucht werden.

Die besondere Funktion des Betriebs ist, die verlangten Leistungen mit dem relativ geringsten Aufwand zu vollbringen. Wenn wir dabei ein sorgfältig festgestelltes, durch fortschreitende Rationalisierung zu erreichendes Kostenminimum — wir sprechen von Standardkosten — vorgeben, so wird die Differenz zwischen jenen Sollkosten und den tatsächlichen Istkosten in ihrer Entwicklung ein Maßstab des Betriebserfolgs sein können.

Allerdings nur des relativen fabrikatorischen Erfolgs, die immaterielle geistig-schöpferische Betriebsleistung, die in der Konstruktion und deren fortgesetzter Verbesserung zum Ausdruck kommt, geht im „Resterfolg“, wie wir im folgenden Schema ganz farblos sagen, mit unter. Daher ist auch dort nur von einem „reinen Fertigungserfolg von relativer Größe“ die Rede.

Wenn wir uns die oben (S. 38, Anm. 64) erwähnte Möglichkeit, die aufwandseitigen Preisschwankungen im Verrechnungspreis für die Leistungen, hier also im Standard-Selbstkostenpreis zu berücksichtigen, zuzunutzen machen, so ergibt sich das folgende Schema der Aufspaltung des Fabrikationserfolgs, welches keiner weiteren Erklärung bedarf.

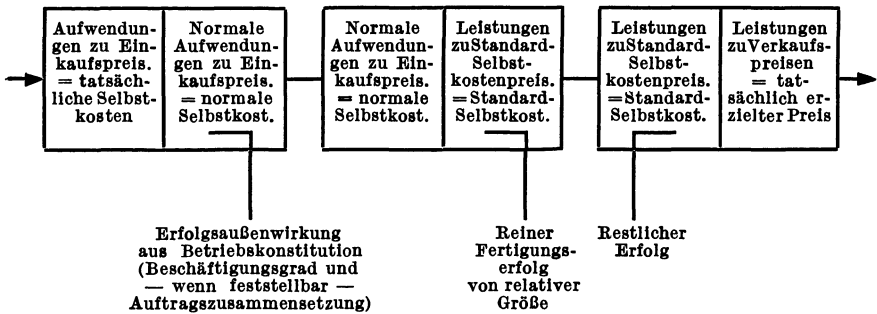


Abb. 11. Kontenschema der Aufspaltung der Fabrikationskosten zwecks Ermittlung des relativen reinen Fertigungserfolgs als Kostendifferenz.

Die für die Möglichkeit der praktischen Durchführung dieses Vorschlags entscheidende Frage ist, ob der Standard-Selbstkostenpreis derart als Kostenminimum zu bestimmen ist, daß er allen notwendigerweise an ihn zu stellenden Anforderungen genügen kann.

Zunächst wollen wir uns über seine erstmalige Feststellung klar werden und dann untersuchen, ob er von der Fertigung nicht zu vertretende Änderungen der Selbstkosten zu berücksichtigen gestattet.

<sup>79</sup> Wenn auch, was die theoretischen Ausgangspunkte der vorliegenden Arbeit anlangt, Schmalenbach und Lehmann Pate stehen, so sei hier doch hingewiesen auf Schilling: Die Lehre vom Wirtschaften, Wesen und Zusammenhänge. Berlin 1925. — Dort S. 49: „Die Selbstkosten als Maßstab der Organisation“.

Denn auch Standardselftkosten müssen in diesem Betracht der Preisentwicklung der Kostengüter (Materialien, Arbeitskraft- und Kapitalnutzungen usw.) und den Mehr- oder Minderkosten durch Fabrikatverbesserung genau Ausdruck geben, wenn sie die Ermittlung reiner Fertigungserfolge ermöglichen sollen.

Doch zunächst die erstmalige Feststellung. In den Standardselftkosten soll dem Betrieb ein durch fortschreitende Rationalisierung zu erreichendes Ziel gesteckt werden. Praktisch kann man als solches die bei Bestgestaltung des gesamten Fertigungsprozesses beim gegenwärtigen Stande des Fertigungsverfahrens erwachsenden Selbstkosten ansehen. Eine solche Kalkulation wäre eine richtige Aufgabe nach dem Sinn Taylors. Nur hier nicht auf den einfachen Vorgang beim Handverladen von Roheisen bezogen<sup>80</sup>, sondern auf die Fertigung einer ganzen Maschine. So muß der Standardpreis unter Zugrundelegung idealer Herstellungsverfahren und größter Material- und Arbeitsökonomie ermittelt werden. Dann würde sich aus der Wandlung der Differenz zwischen den Istkosten bei vollem Beschäftigungsgrad und diesem idealen Kostenminimum, dem natürlich ebenfalls der volle Beschäftigungsgrad zugrunde zu legen wäre, ein Maßstab für die Beurteilung des reinen Fertigungserfolgs ergeben.

Wenn man sich die von Taylor beismalsmäßig für „das ‚richtige‘ Aufheben und Wegschaffen von Roheisen“ entwickelte „Wissenschaft“<sup>81</sup> (wissenschaftliche Betriebsführung!) vergegenwärtigt, so ist klar, daß es praktisch undurchführbar ist, Standardkosten in dem dargelegten Sinne für alle die ungezählten Operationen beim Bau einer Werkzeugmaschine zu bestimmen.

Aber schließlich ist das auch gar nicht notwendig. Die Hauptsache ist doch der feste Punkt, an dem die Selbstkostenentwicklung kontrolliert werden kann. Und dieser kann im Grundsatz irgendwo bestimmt werden. Zweckmäßigerweise wird man damit den Gedanken der Kostenvorgabe verbinden und als Ziel ein mehr oder weniger überschläglich berechnetes, nicht in nebelhafter Ferne liegendes, also erreichbares Kostenminimum festlegen.

Aber es geht nicht an, einfach zu sagen, wir setzen für die Maschine Type so und so den Standard-Selbstkostenpreis mit 3200 RM. fest und nun den Wandel der Differenz zwischen diesem festen Kostenpreis und den bei normaler Betriebskonstitution tatsächlich aufgewendeten Kosten zu verfolgen. Es muß eine richtige Standardkostenkalkulation aufgemacht werden, denn der feste Kostenpreis muß doch, wie schon oben bemerkt, die etwaigen Preisveränderungen der aufgewendeten Kostengüter und Mehr- oder Minderkosten infolge Fabrikatverbesserung berücksichtigen.

<sup>80</sup> Taylor-Roesler: Die Grundsätze wissenschaftlicher Betriebsführung. München und Berlin 1913. Dort S. 44: „Das Verladen von Roheisen nach dem Pensumsystem“.

<sup>81</sup> Siehe Taylor-Roesler: Grundsätze wissenschaftlicher Betriebsführung, S. 43.

Was die Preisveränderungen anlangt, so befreit uns deren Berücksichtigung in der Standardkostenkalkulation von der oben (S. 43/44) dargelegten Problematik der festen d. h. natürlichen Verrechnungspreise für die aufgewendeten Kostengüter. Denn wir haben zu diesem Zweck nichts weiter zu tun, als die für die Herstellung der fraglichen Maschine budgetierten Mengen zu den tatsächlich aufgewendeten Preisen zu bewerten. Für die zuschlagsmäßig zu verrechnenden Kosten bedient man sich dabei eines zweckentsprechend errechneten, insbesondere hinsichtlich der vorgegebenen Mengen der einzelnen Unkostenarten gewogenen Indexes. Es ergibt sich dann ein Standardpreis, der den Preisschwankungen im Einkaufsmarkt folgt und damit diesen Einfluß auf die Errechnung des reinen Fertigungserfolgs ausschaltet.

Die zweite Anforderung an den Standard-Selbstkostenpreis war, daß er den Kostenerhöhungen durch fortschreitende Fabrikatverbesserung verhältnismäßig folgen muß, denn die Mehrkosten von Verbesserungen an den Fabrikaten sind natürlich dem Betrieb im Standardpreis zu vergüten.

Da, wie wir oben darlegten, ein absolutes Kostenminimum bei gedachter Bestgestaltung des Herstellungsprozesses praktisch nicht bestimmbar ist und somit die in die Standardkalkulation einzusetzenden Zeit- und Mengenstandards, wenn auch im wesentlichen auf Grund von Rechnung und Erfahrung, aber gerade deshalb nicht ohne einen gewissen Schuß Willkür festgestellt werden müssen, so sind auch die infolge Fabrikverbesserungen notwendigen Änderungen der Standards genau entsprechend vorzunehmen. Denn jede Abweichung stört die Ruhelage des Standards und damit die Vergleichbarkeit der ihm gegenüber festgestellten Kostendifferenzen.

Es sei an einer Maschine ein Kegelrädergetriebe durch ein Schneckengetriebe ersetzt worden. An die Stelle der Standardsätze für das alte treten jetzt die Sätze für die Herstellung des neuen Getriebes. Schon hier ist je nach Sorgfalt der Rechnung ein mehr oder weniger großes Maß von Willkür nicht zu umgehen, insbesondere da noch keine Erfahrung vorliegt, bestenfalls die Ausführung ähnlicher Werkstücke Anhalt bietet, und zuverlässige Zeitstudien unter den Verhältnissen der Serienfabrikation nicht gemacht werden können und nicht in Frage kommen.

Gegenüber den vielleicht erhöhten Herstellungskosten für das Schneckengetriebe ist dann in der Standardkalkulation die vereinfachte Montage, die vielleicht ein wesentlicher Grund für die Konstruktionsänderung war, entsprechend zu berücksichtigen. Wenn überhaupt die Zeit für den Einbau des Getriebes gesondert festzustellen ist, so ist doch eine Standardzeit erst zu gewinnen, nachdem die mitunter überaus arbeitssparenden Kniffe bei wiederholtem Einbau erkannt und gegebenenfalls die entsprechenden Montagehilfen geschaffen sind. Aber man kann in der Rechnung nicht so lange warten, so daß für den Anfang große Unsicherheit und damit die Möglichkeit besonders starker Willkür bleibt.

Und dies alles bei einem Instrument, das die schwankende und fortschreitende Wirtschaftlichkeit der Fertigung, wobei es sich doch um zu

verteidigende und mühselig Schritt für Schritt zu erringende Vorteile, also um relativ kleine Größen, handelt, das diese Entwicklung mit Zuverlässigkeit anzeigen soll. Wenn wir uns dann noch vergegenwärtigen, wie jede Type unausgesetzt weiter entwickelt wird, so ist es einleuchtend, daß Standardkosten als der wirklich zuverlässig feste Punkt, von dem aus die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Fertigung erfolgen kann, nicht zu gewinnen sind.

Wiederum ist es also, wie schon oben (S. 45/46) bei dem Versuch der Feststellung des Betriebserfolgs, die unaufhörliche technische Entwicklung, die uns auch das erheblich bescheidener gesteckte Ziel, Kostendifferenzen als Maßstab des Fertigungserfolgs zu ermitteln, nicht erreichen läßt.

Das Ergebnis unserer Untersuchungen ist also, daß sich der Fabrikationserfolg weder absolut noch relativ in einen Betriebs- und einen Geschäftserfolg aufspalten läßt.

## 2. Die Aussonderung der Beschäftigungsgradwirkungen.

Im Gegensatz zu dem eben abgeschlossenen Problem, das in seinem doch recht abstrakten Grundgedanken ein echtes Kind logischer Abstraktion und damit der Theorie ist, hat die Frage der Wirkung des Beschäftigungsgrades auf die Kosten und damit den Erfolg schon vor ihrer theoretischen Durchdringung den Praktiker beschäftigen müssen.

Denn wenn, wie schon oben kurz angedeutet, die Unkosten den Gewinn nicht auffressen sollen, so ist ein gewisses Maß von Einsicht in die Wirkung des Beschäftigungsgrades auf die Kostengestaltung unerlässlich.

Wie in der überlieferten Rechnung diese Einsicht gewonnen, und wie ihr Rechnung getragen wird, das ist hier zunächst darzulegen.

### a) Die Beachtung der Beschäftigungsgradwirkungen nach der Überlieferung.

Wir führten schon oben (S. 12ff.) aus, daß die Praxis die Gesamtmasse der Kosten in produktive und unproduktive teilt, und daß diese Teilung kalkulatorisch bedingt ist, indem sich erstere direkt auf das einzelne Produkt zurechnen lassen, die letzteren aber in Ermanglung dieser Möglichkeit zuschlagsmäßig verrechnet werden müssen.

Der Zuschlag ergibt sich als das Prozentverhältnis der gesamten in einem Zeitabschnitt aufgewendeten Unkosten zu den in demselben Zeitabschnitt aufgewendeten produktiven Löhnen.

Eine Verwendung des in den Betrieb eingegangenen produktiven, d. h. zu veredelnden Materials als Zuschlagsbasis kommt nicht in Frage, weil dasselbe mit jedesmaligem Baubeginn einer neuen Maschinenserie stoßweise in die Fertigung eintritt. Nur der kontinuierliche Fluß der Lohnkosten wird zu dem in seinen Hauptposten ebenfalls kontinuierlichen Fluß der Unkosten bei Feststellung des Zuschlagssatzes in Beziehung gesetzt<sup>82</sup>.

<sup>82</sup> Es sei darauf hingewiesen, daß damit die Wahl der produktiven Löhne als

Die Änderung des Zuschlagsprozentsatzes kann entweder auf einer Änderung im Entfall an Unkosten oder an produktiven Löhnen oder auf beiderseitiger Änderung beruhen. Die Beobachtung der im Lohnkonto verbuchten produktiven Löhne und andererseits der Unkostenkonten gibt darüber auf die einfachste Weise Auskunft.

Da der Hauptteil der Unkosten in Form von Gehältern, Instandhaltungskosten, Abschreibungen, Steuern, fix oder, wie z. B. bei den unproduktiven Löhnen und dem Energieverbrauch, annähernd fix ist, ergeben sich Änderungen des Zuschlagsprozentsatzes zum weitaus überwiegenden Teil daraus, daß im Prozentverhältnis der Nenner kleiner oder größer geworden ist, sich also die im wesentlichen gleich gebliebene Menge der Unkosten auf einen veränderten direkten Lohnaufwand verteilt.

Da aber die geleisteten Lohnstunden bzw. deren geldmäßiger Ausdruck in Maschinenfabriken als Maßstab des Beschäftigungsgrades zu gelten hat, so zeigt sich im Auf und Ab des Regiezuschlages im gekennzeichneten Ausmaß die Wirkung des Beschäftigungsgrades auf die Kosten.

Daß im Zuschlag aber auch als ein mehr stetiges Element die Unkostenentwicklung — man denke an die unkostensteigernde Ersetzung der Handarbeit durch Maschinenarbeit und an die immer mehr zunehmenden Vertriebskosten — zum Ausdruck kommt, darf dabei nicht vergessen werden.

Wie schon erwähnt, genügt es zur praktischen Betriebsführung, die Ursachen einer unzulässigen Steigerung des Zuschlages an Hand des Lohnkontos und der verschiedenen Unkostenkonten festzustellen, um dann die entsprechenden Maßnahmen zur Besserung des Beschäftigungsgrades bzw. zur Herabdrückung der Unkosten ergreifen zu können.

Wann wird aber ein Zuschlag oder seine Steigerung als unzulässig betrachtet und wie sehen die Maßnahmen zur Besserung des Beschäftigungsgrades aus?

Diese beiden Fragen sind zu erheben, um feststellen, ob, nachdem im Rahmen der Buchhaltung keine besondere Herausstellung der Beschäftigungsgradwirkungen erfolgt, nicht doch in irgendwelcher Nebenrechnung, insbesondere der Preiskalkulation, die Beschäftigungsgradschwankungen isoliert werden.

Den besten Einblick in die Verhältnisse gewinnen wir, wenn wir den Beziehungen zwischen Kosten und Preisen, wie sie sich praktisch gestalten, nachgehen.

Es besteht planmäßige Reihenfertigung nach festgelegten, dabei natürlich konstruktiv immer weiter entwickelten Typen. Man ist sich klar darüber, daß die Selbstkosten, d. h. der Zuschlag darin, je nach den Beschäftigungsgradverhältnissen schwanken und daß bei der langen Fertigungsdauer, die bei vollem Beschäftigungsgrad vom Eingang des

---

Zuschlagsgrundlage eine unseres Wissens in der Literatur noch nicht erwähnte Begründung erfährt.

Verwandt damit Meltzers Ausführungen über „Die fließende Grundlage der Unkostenverrechnung“. Meltzer: Deutscher Revisoren-Spiegel, § 122 (S. 146).

ersten Materials in die Werkstatt bis zur Fertigstellung der Maschinenreihe in der Montage durchschnittlich sechs Monate beträgt, verschiedene Beschäftigungsgrade die Kostengestaltung beeinflussen können.

Es ist aber ausgeschlossen, diese Kostenschwankungen auf den Preis wirken zu lassen, denn der Kunde würde nicht verstehen, daß er bei schlechter Wirtschaftslage für die gleiche Maschine einen höheren Preis zahlen soll. Er wird vielmehr argumentieren, daß er auf einen besonders günstigen Preis Anspruch habe. Kosten und Preise entwickeln sich also bei schlechter Geschäftslage gegenläufig.

Der feste Punkt, an dem sich sowohl die Kosten- wie die Preisentwicklung orientieren, ist der Katalogpreis. Er wird nach dem folgenden allgemeinen Kalkulationsschema festgestellt:

prod. Material . . . . .	
prod. Löhne . . . . .	
z. B. 160% Regiezuschlag . . . . .	<u>          </u>
Selbstkosten . . . . .	
z. B. 40% Gewinnzuschlag . . . . .	<u>          </u>
Katalogpreis . . . . .	

Dem Regiezuschlag, hier 160%, ist volle Beschäftigung zugrunde gelegt; er wird mehr oder weniger herzlich nach oben abgerundet, um periodischen Schwankungen und der im allgemeinen steigenden Tendenz der Unkostenaufwendungen Rechnung zu tragen.

Sinkt der Beschäftigungsgrad und steigt damit der Regiezuschlag, so schmälert der über 160% hinauschießende Betrag direkt den Jahresgewinn, denn die Kalkulation des Katalogpreises bleibt ja unverändert. Damit der Jahresgewinn diese Schmälerung ertragen kann, wird vorher im kalkulierten Gewinnzuschlag das Risiko der Beschäftigungsgradänderung berücksichtigt.

Bei solcher Entwicklung, wenn die Unkosten den Gewinn aufzufressen beginnen, wird der Regiezuschlag zur wichtigsten Meßziffer der Betriebskonstitution. Daneben gibt der periodische und gegenseitige Vergleich der nach Arten gegliederten Unkostenaufwendungen Aufschluß, wo noch gespart werden kann.

Ebensowenig wie in der Kostenkalkulation ist auch bei der Kalkulation der Verkaufspreise eine Aussonderung der Beschäftigungsgradwirkungen notwendig. Man bietet nach wie vor zu Katalogpreisen an.

Der Gedanke, einen Teil der doch ohnehin anfallenden Kosten wegzulassen und damit die Katalogpreise in Richtung auf mehr oder weniger verschiedene Proportionalkostenpreise zu ermäßigen, um damit wieder Vollbeschäftigung und günstigere Kostenverhältnisse herbeizuführen, ist undurchführbar. Ganz abgesehen von der Unmöglichkeit, eine Maschine je nach der Beschäftigungslage einmal zu Normalkosten, das andere Mal nur zu Proportionalkosten anzubieten, wäre es auch verfehlt, mit solchen Preisen eine automatische Regulierung des Beschäftigungsgrades erzielen zu wollen. Denn die Aufnahmefähigkeit der Abnehmerkreise ist im wesentlichen technisch bedingt.

Erst wenn ein Bedarfsfall durch Anfrage und technische Beratung des Kunden sich ergeben hat und diesem die Offertpreise der Konkurrenz

vorliegen, entwickelt sich auf der Basis des Offert- oder Katalogpreises der Verkaufspreis. Jeder Verkaufspreis ist also, wie schon oben bemerkt wurde, individuell ausgehandelt. Wenn es dabei hart auf hart geht und die Wirtschaftslage schlecht ist, dann erst spielt der Gedanke, daß ein Geschäft mit nur teilweisem Ersatz der normalen Unkosten immer noch besser ist als gar kein Geschäft, eine Rolle und führt zu entsprechenden Preisunterbietungen.

Es ergibt sich also, daß im hier vorliegenden Betrieb die Zusammenhänge zwischen Beschäftigungsgrad und Kosten im praktisch notwendigen Maße genau erkannt werden, daß man die Dispositionen danach trifft, daß man aber eine besondere Herausstellung der Mehrkosten infolge verminderten Beschäftigungsgrades nicht vornimmt, da nach Ansicht der Betriebsleitung der „Regiesatz“ praktisch genügende Auskunft über die kostenmäßige „Konstitution“ des Betriebs gibt.

### b) Die Frage in Literatur und anderweitiger Praxis.

Die Schilderung der praktischen Verhältnisse hat gezeigt, daß die Grundgedanken zum Beschäftigungsgradproblem, mit Walb<sup>83</sup> zu reden, „durchaus nicht ganz so neuartig sind, wie es nach dem Stande der Fachliteratur<sup>84</sup> erscheinen könnte“. Nach unserer Meinung wäre es geistig ökonomischer gewesen, gerade hinsichtlich der Frage des Beschäftigungsgrades, das, was ist, zu erkennen und sich nicht so sehr an theoretische Untersuchungen zu verschwenden, deren Praxisferne sich dadurch gerächt hat, daß sie, nach dem tatsächlich Erreichten beurteilt, „recht wenig ergiebig“<sup>85</sup> gewesen sind.

Wir haben hier nur die theoretische Basis, auf die im wesentlichen Schmalenbach das Beschäftigungsgradproblem gestellt hat, kurz zu umreißen und dann zuzusehen, wie in der Praxis bzw. den Vorschlägen für die Praxis danach verfahren worden ist und insbesondere festzustellen, ob man zu einer Herauspaltung der Beschäftigungsgradwirkungen aus dem Gesamterfolg gekommen ist.

Schmalenbach schreibt:

„Der Einfluß, den die Schwankungen des Beschäftigungsgrades auf den Erfolg ausüben, wird dadurch kenntlich gemacht, daß man die vom Beschäftigungsgrad abhängigen Kosten, von denen, auf deren Gestaltung der Beschäftigungsgrad keinen oder nur einen sehr geringen Einfluß ausübt, trennt. Es handelt sich hier um das Problem der rechnermäßigen Trennung von fixen und proportionalen Kosten“<sup>86</sup>. Und ein Stück weiter fährt er fort:

<sup>83</sup> Walb: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, S. 427. — Dort bemerkt in Beziehung auf den kalkulatorischen Erfolgsbegriff, der im engsten Zusammenhang mit dem Beschäftigungsgradproblem steht.

<sup>84</sup> Siehe z. B. Schmalenbach: Der Kontenrahmen, S. 15: „Obwohl die Trennung der Kosten in solche, die sich auch ohne Produktion lediglich durch Aufrechterhaltung des Produktionsapparates einstellen, und solche, die durch das Produzieren selbst entstehen, eigentlich eine betriebsnotwendige Selbstverständlichkeit ist, habe ich doch für diese Selbstverständlichkeit seit 30 Jahren mich einsetzen müssen“.

<sup>85</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 101. Gleicher Meinung auch Hasenack in „Ein Budget in der amerikanischen Maschinenindustrie“, Z. f. H.-Wiss. u. H.-Praxis, 22. Jg. 1929, S. 299 ff., besonders S. 232 u. 233.

<sup>86</sup> Schmalenbach: Der Kontenrahmen, S. 14.



„Die fixen Kosten stellen die Kosten der Betriebsbereitschaft dar; es sind das die Kosten, die die Erhaltung des laufenden Betriebs einschließlich seiner Verwaltungsorganisation erfordert. Diesen Kosten stehen die proportionalen Kosten gegenüber als die Kosten, die für die ausführende Produktion nötig sind. Das sind die Produktionskosten im engeren Sinne“<sup>87</sup>.

Und nochmals weiter:

„Proportionale Kosten sind solche, die mit der endgültigen Leistungsmenge des Betriebs nicht nur steigen und fallen, sondern entsprechend steigen und fallen. Fixe Kosten sind solche, die sich an die Leistungsmenge nicht kehren; sie brauchen nicht immer gleich zu bleiben, aber ihr Steigen und Fallen hat mit der Fertigungsmenge nichts zu tun“<sup>88</sup>.

Über die Zuteilung dieser letzterwähnten Kosten, die weder proportional noch im vollen Wortsinne fix sind, zu einer dieser beiden Gruppen, die sogenannte „Kostenauflösung“<sup>89</sup> ist nun unendlich viel geschrieben worden. Man hat dann festgestellt, daß viele Kosten bei verschiedenen Beschäftigungsgraden ihren Charakter wechseln, daß die fixen Kosten sprunghaft ansteigen (Sprungkosten), und daß selbst die proportionalen Kosten, die so klar und eindeutig bestimmt schienen, z. B. hinsichtlich der produktiven Zeitlöhne nicht nur allein von der Leistungsmenge, sondern daneben auch von der vornehmlich mit den Beschäftigungsgradverhältnissen schwankenden Arbeitsintensität abhängig sind.

Deshalb schreibt auch Schmalenbach:

„Wer die Mängel des Zuteilungsverfahrens deutlich sieht, wird vielleicht einen Augenblick geneigt sein, auf die Trennung von fixen Kosten und proportionalen Kosten ganz zu verzichten. Das wäre ein Fehlschluß schlimmster Art, weil selbst eine höchst mangelhafte Trennung von fixen und proportionalen Kosten turmhoch steht über einem Verfahren, das die so ungleichen Kosten in einen Topf wirft. Unexakteres als dieses Verfahren ist kaum auszudenken“<sup>90</sup>.

Eine solche „mangelhafte Trennung“ stellt auch die oben besprochene überlieferte Gliederung der Kosten in produktive und unproduktive dar. Es gehört also mit zu unserer Aufgabe, zu untersuchen, ob und inwieweit dieselbe zu verbessern ist. Im nächsten Hauptteil werden wir uns damit zu beschäftigen haben.

Die Verfahren zur Ausschaltung der Beschäftigungsgradwirkungen aus der Gesamtkostengestaltung sind unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um Betriebe mit Divisionskalkulation oder um Betriebe mit Zuschlagskalkulation handelt. Für uns kommt nur die zweite Gruppe in Frage. Aber selbst hier bringen die Eigenarten der verschiedenen Industriezweige solche Unterschiede mit sich, daß es zweckmäßig ist, den Blick gleich auf die Verhältnisse in Maschinenfabriken zu lenken.

Die Arbeiten über das zweckmäßigste Rechnungswesen für Maschinenfabriken sind Legion; es ist ausgeschlossen, die Unmasse der Veröffentlichungen auf das Ob und Wie der Aussonderung von Beschäftigungsgradwirkungen zu untersuchen. Wir tun dies nur an den beiden bemerk-

<sup>87</sup> Schmalenbach: Der Kontenrahmen, S. 15.

<sup>88</sup> Schmalenbach: Der Kontenrahmen, S. 15.

<sup>89</sup> So z. B. Kalischer: Der Widerspruch zwischen mathematischer und buchtechnischer Kostenauflösung. Z. f. H. F., 23. Jg. 1929, S. 170 ff. und 24. Jg. 1930, S. 1 ff. u. v. a. m.

<sup>90</sup> Schmalenbach: Der Kontenrahmen, S. 16.

kenswertesten Erscheinungen, einmal an dem Entwurf einer Einheitsbuchführung für mittlere Maschinenfabriken, herausgegeben vom Fachauschuß für Rechnungswesen beim A W V, dessen Obmann Schmalenbach ist, und zum anderen an dem vom VDMA gewissermaßen als Erwiderung auf den „Entwurf“ herausgegebenen „Normalkontenplan für Fabrikbetriebe“. Auf beide Vorschläge haben wir unter den abge kürzten Bezeichnungen Entwurf und Normalplan schon mehrfach Bezug genommen.

Wir sahen, die Vorbedingung der Erkenntnis der Beschäftigungsgradwirkungen ist die Aufgliederung der Kosten in proportionale und fixe. Es sei daher zunächst untersucht, wie in jenen beiden maßgebenden Veröffentlichungen das „Zuteilungsverfahren“ gedacht ist.

Beide Rechnungen benutzen die kalkulatorische Gliederung der Kosten in produktive und unproduktive, oder, wenn wir die in der Literatur gebräuchlichen und besseren Bezeichnungen anwenden, in Einzel- und Gemeinkosten. Letztere werden weiter aufgeteilt in Gemeinkosten des Betriebs und des Vertriebs.

Der Vorschlag des VDMA läßt es bei dieser Gliederung der Gemeinkosten, die der überlieferten in „Betriebsunkosten“ und „Handlungsunkosten“ ähnelt, bewenden.

Hingegen vertritt der Entwurf, „vornehmlich um die Einflüsse des Beschäftigungsgrades zu beobachten“<sup>91</sup>, die weitere Aufgliederung der Betriebsgemeinkosten in Zeitgemeinkosten und Mengengemeinkosten. Es werden also aus der Gesamtmasse der Betriebsgemeinkosten die Hilfsmaterialien und Hilfslöhne, die bei der Bearbeitung und Veredelung der Werkstücke unmittelbar verbraucht werden und die sich daher im wesentlichen entsprechend der Leistungsmenge bewegen, herausgezogen. Neben diesen finden wir als Mengengemeinkosten u. a. die Hilfslöhne für Innentransport, Modelltischlerei, Werkzeugmacherei usw. und als besonders ins Gewicht fallenden Posten die sozialen Lasten.

Bei manchen Kostenarten kann der Mengenkostencharakter recht fraglich sein, so z. B. bei den Aufwendungen für die Modelltischlerei, die selbst bei Einzelfertigung und in verstärktem Maße bei Serienbau doch mehr vom Umfang der Um- und Neukonstruktionen, als vom Beschäftigungsgrad abhängig sind. Aber der Entwurf meint, daß „die sich durch diese ‚Zwangseinteilung‘ ergebenden kleinen Ungenauigkeiten innerhalb der betrieblichen Rechnung im Interesse der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit in Kauf genommen werden müssen“<sup>92</sup>.

Für uns, die wir die Erfordernisse des Betriebsvergleichs nicht zu berücksichtigen haben, handelt es sich jedenfalls darum, festzustellen, welche Gemeinkosten tatsächlich mit dem Beschäftigungsgrad schwanken und vor allem, welchen Raum diese Kostenkategorie im Gesamtkostenbild einnimmt. Daraus wird sich dann ergeben, ob eine Ausgliederung der Mengengemeinkosten aus den gesamten Betriebsgemeinkosten den Einblick in die Wirkung des Beschäftigungsgrades auf die Kosten

<sup>91</sup> Entwurf, S. 57.    <sup>92</sup> Entwurf, S. 21.

und damit auch die Sicherheit in der Preisstellung<sup>93</sup> so verbessert, daß sich die Trennung lohnt.

Wenn wir die Aufteilung der gesamten Kosten in Mengen- und Zeitkosten nunmehr so oder so als vollzogen ansehen, ist nun die Frage, ob und wie in den beiden Vorschlägen den tatsächlichen Zeitkosten die Zeitkosten, die auf dieselbe Leistungsmenge bei 100%iger Beschäftigung zu rechnen wären, gegenübergestellt werden und inwieweit damit der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf den Erfolg deutlich wird.

In beiden Rechnungen ist das Verfahren grundsätzlich dasselbe. Man sammelt die Gemeinkosten nach Betrieb und Vertrieb und stellt ihnen die im gleichen Rechnungsabschnitt auf fertig gewordene bzw. verkaufte Erzeugnisse verrechneten normalen Gemeinkostenzuschläge gegenüber.

Von den sich ergebenden Salden behauptet dann der Entwurf, daß sie „Gewinn oder Verlust seien, der die Einwirkung des Beschäftigungsgrades auf die Kosten erkennen lasse“<sup>94</sup>.

Wir betrachten zunächst nur die Betriebsseite. In Hinsicht auf dieselbe ist bei der zitierten Auslegung des Saldos nicht berücksichtigt, daß diese „Zuschlagsdifferenzkonten“, wie sie genannt werden, in ihrem Saldo neben der Zuschlagsdifferenz als Beschäftigungsgradwirkung auch die Bestandsveränderungen an „Zeitgemeinkosten in Fabrikation“ enthalten.

Im Normalkontenplan des VDMA ist dieser Fehler nicht (mehr) enthalten.

„Nur sofern nicht nur die fertigen, sondern auch die in Fabrikation befindlichen Erzeugnisse mit Normalgemeinkosten abgerechnet werden, erkennt man aus den nicht gedeckten bzw. bei Überbeschäftigung überdeckten Gemeinkosten den Einfluß des Beschäftigungsgrades auf Kosten und Gewinn“<sup>95</sup>.

Die Berechnung der „Normalgemeinkosten in Fabrikation“ geschieht dadurch, daß auf die noch in der Fabrikation befindlichen Einzelkosten (Material und Lohn) ein entsprechender Zuschlag für normale Gemeinkosten gemacht wird<sup>96</sup>. Kontenmäßig ergibt sich also das umseitige Bild.

Die Frage, ob und wie die Bestände an „Gemeinkosten in Fabrikation“ bei der Bilanzbewertung der Halbfabrikate zu berücksichtigen sind, ist im Anschluß an das Schema hier nicht zu erörtern. Wir haben uns nur darüber klar zu werden, ob man aus der Kosten-Über- oder Unterdeckung tatsächlich den „Einfluß des Beschäftigungsgrades auf Kosten und Gewinn erkennen kann“ und nicht nur „erkennen“, sondern inwieweit dieser Saldo exakter absoluter Ausdruck dieses Einflusses ist.

In der kontenmäßigen Gegenüberstellung sind Anfangs- und Endbestand der „Herstellgemeinkosten in Fabrikation“, wie auch der Abgang an Herstellgemeinkosten durch Verrechnung in fertiggestellten Fabrikaten zum Normalzuschlag eingesetzt.

Herrscht normaler Beschäftigungsgrad, so entsprechen auch die während der Rechnungsperiode aufgewendeten tatsächlichen Herstell-

<sup>93</sup> Entwurf, S. 13.    <sup>94</sup> Entwurf, S. 48.    <sup>95</sup> Normalplan, S. 24.

<sup>96</sup> Normalplan, S. 18.

Zuschlagsdifferenzkonto Betrieb.  
Kurzfristiger Abschluß<sup>97</sup> per 31. Januar 19...

<p>1. Jan.: Bestand an normalen Herstellgemeinkostenzuschlägen in den aus den vorangegangenen Perioden übernommenen Halbfabrikaten. [Zuschläge auf „Einzellöhne in Fabrikation“]</p> <p>1.—31. Jan.: Zugang an tatsächlichen Herstellgemeinkosten.</p>	<p>31. Jan.: Bestand an normalen Herstellgemeinkostenzuschlägen in den am Schluß der Rechnungsperiode vorhandenen Halbfabrikaten. [Zuschläge auf „Einzellöhne in Fabrikation“]</p> <p>1.—31. Jan.: Abgang an normalen Herstellgemeinkostenzuschlägen, verrechnet auf die fertiggestellten Maschinen. [Zuschläge auf „Einzellöhne in Fertigfabrikaten“]</p>
--	--

Saldo:  
Über- oder Unterdeckung  
verursacht durch den Zugang im Januar.

Abb. 12. Das Zuschlagsdifferenzkonto als Mittel der Aussonderung der Beschäftigungsgradwirkung.

gemeinkosten dem normalen Zuschlag. Wenn wir von den in der Natur der Zuschlagsrechnung liegenden Rechnungsdifferenzen absehen, gilt dann: Anfangsbestand plus Zugang = Endbestand plus Abgang. Das Konto gleicht also aus.

Bestand aber in dem abgeschlossenen Rechnungsabschnitt kein normaler Beschäftigungsgrad, so weichen die aufgewendeten tatsächlichen Herstellgemeinkosten von den als normal zu verrechnenden mehr oder weniger ab. Der damit entstandene Saldo zeigt also in absoluter Ziffer die Einwirkung des Beschäftigungsgrades auf den Gemeinkostenaufwand des Rechnungsabschnittes.

Wenn wir nun ebenso exakt wie den Aufwand auch den Ertrag der Periode ermitteln könnten, dann wäre letzterem nur der Mengenaufwand zuzüglich des Herstellgemeinkosten-Normalzuschlages gegenüberzustellen. Damit würde sich der von Beschäftigungsgradwirkungen freie Erfolg ergeben und über die ganze Sache wäre nicht weiter zu reden.

Aber daran, daß der periodische Ertrag in Maschinenfabriken praktisch nicht feststellbar ist, scheidet diese Lösung. Der Ertrag ergibt sich nach der Überlieferung und ebenfalls nach den beiden betrachteten Vorschlägen erst mit der Realisation, die praktisch vollzogen ist mit dem Versand, der damit gleichzeitig erfolgenden Rechnungserteilung und der Buchung der entstandenen Forderung.

Der Erfolg ist somit „streng genommen nicht das Ergebnis einer Ertrags- sondern einer Realisationsrechnung“<sup>98</sup> und tritt dadurch gegen-

<sup>97</sup> Ob dieser Abschluß im Rahmen des Kontensystems, so im Entwurf (Differenzkonten der Zeitzuschläge), oder in einer statistischen Nebenrechnung, so im Normalplan (S.19, links oben), erfolgt, ist für unsere Untersuchung unerheblich.

<sup>98</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 174.

über seiner wirklichen Entstehung mehr oder weniger verzögert, je nachdem wie lange die Realisation auf sich warten läßt, in Erscheinung.

Die Beschäftigungsgradwirkung wurde ganz korrekt aus dem Herstellgemeinkostenaufwand des Rechnungsabschnittes eliminiert. Der Erfolg selbst aber ergibt sich aus Aufwendungen, die in der Regel schon vor Monaten die Kostenrechnung passiert und damit die Ausgliederung der normalen Kosten erlebt haben. Die herausgestellten Beschäftigungsgradwirkungen haben also mit dem im gleichen Rechnungsabschnitt ausgewiesenen Realisationserfolg nichts zu tun. Es wäre ein grober Irrtum hier eine wirkliche Herausspaltung des Außeneinflusses Beschäftigungsgrad aus dem für die gleiche Periode ermittelten Erfolg sehen zu wollen. Nur aus den Aufwendungen der Periode wird dieser Außeneinfluß ausgesondert.

Zur Beantwortung unserer Frage, was ist von irgendeinem fest umrissenen Erfolg auf den Außeneinfluß Beschäftigungsgrad zurückzuführen, finden wir also in der hier angezogenen, wie auch in der weiteren einschlägigen Literatur nichts. An Hand der gegebenen praktischen Verhältnisse müssen wir das Problem selbst zu lösen versuchen, womit unsere Aufgabe für den folgenden Teil genannt ist.

Es bleibt aber noch darzulegen, wie in den beiden Vorschlägen mit den Gemeinkosten des Geschäfts verfahren wird. Wir können dabei die Frage, ob die dem Betrieb und Geschäft gemeinsamen Kosten für Verwaltung, Einkauf usw. kostenstellenmäßig umzulegen sind (so im Entwurf), oder ob es zweckmäßiger ist, wie im Normalplan<sup>99</sup> geschehen, sie je nach ihrer überwiegenden Natur der Herstellung oder dem Vertrieb zuzuschlagen, auf sich beruhen lassen.

Gleich, ob und wie eine Aufteilung der gemeinsamen Kosten erfolgt, haben wir nur wiederum zu untersuchen, ob tatsächlich die Beschäftigungsgradwirkungen herausgestellt werden und ob diese Teilerfolgsgrößen ein Teil des für die gleiche Zeitspanne berechneten Bruttoerfolgs sind.

Zunächst ist zu bemerken, daß im Entwurf die Vertriebsgemeinkosten nicht in Zeit- und Mengenkosten geteilt werden, „weil die Mengenkosten zu gering sind“<sup>100</sup>.

In beiden Rechnungen werden die tatsächlich aufgewendeten Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten der Summe der auf die verkauften Erzeugnisse verrechneten Vertriebskosten-Normalzuschläge gegenübergestellt. So wird das Konto während des Jahres geführt und bei Jahresschluß der vorhandene Saldo auf Gewinn- und Verlustkonto abgebucht.

Bestände an „Gemeinkosten im Vertrieb“ werden also nicht gerechnet. Daß das auch praktisch sinnlos wäre, denn zwischen Vertriebskosten

<sup>99</sup> Dies übrigens unbeschadet der statistischen Aufgliederung und Kontrolle der Unkosten. Siehe Normalplan, S. 20, linke Spalte, Mitte.

<sup>100</sup> Siehe Entwurf, S. 48.

und Vertriebsleistung ist ein positiver Zusammenhang nicht herstellbar, darüber wurde schon oben (S. 26) gesprochen.

Der von Monat zu Monat je nach dem Kostenaufwand, aber insbesondere nach der Versandziffer sich wandelnde Saldo aus aufgewendeten und normalzuschlagsmäßig verrechneten Vertriebsgemeinkosten wird im Entwurf in gleichem Atem mit den Betriebszuschlagsdifferenzen als „Gewinn oder Verlust“ bezeichnet, „der die Einwirkung des Beschäftigungsgrades auf die Kosten erkennen lasse“<sup>101</sup>. Diese Auslegung ist natürlich unmöglich. Offenbar ist übersehen worden, von derselben, die nur für die Betriebszuschläge gedacht sein konnte, den Saldo des Differenzkontos der Vertriebszuschläge auszunehmen.

Es ist nun ohne weiteres verständlich, daß der Normalplan nur konstatiert:

„Der Unterschied zwischen der Sollseite des Kontos ‚Entstandene Vertriebsgemeinkosten‘ und der Habenseite des Kontos (zu Normalzuschlägen) ‚Verrechnete Vertriebsgemeinkosten‘ zeigt, welcher Betrag der auf den Rechnungsmonat entfallenden Vertriebsgemeinkosten nicht auf den Verkauf im Rechnungsmonat verrechnet wurde“<sup>102</sup>.

Dazu ist anzumerken, daß bei flottem Verkauf auch sehr leicht mehr Vertriebsgemeinkosten verrechnet werden können als entstanden sind.

Wichtiger ist aber die abschließend zu machende Feststellung, daß eine Heraussonderung der Wirkung des Beschäftigungs- oder besser des Nutzungsgrades des Vertriebs auf die Vertriebsgemeinkosten in beiden Vorschlägen nicht durchgeführt ist. Und dies, wenigstens was den Normalplan anlangt, aus dem einfachen Grunde, weil sie Erkenntnisse irgendwelcher Art nicht bringen kann und daher zwecklos ist.

### c) Die Frage unter den hier vorliegenden praktischen Verhältnissen.

Die Herausspaltung des Außeneinflusses Beschäftigungsgrad aus dem Fabrikationserfolg umfaßt also zwei getrennt zu behandelnde Vorgänge: Die Zerlegung der Gesamtkosten in Mengen- und Zeitkosten und daran anschließend die Inbeziehungsetzung von tatsächlichen und normalen Kosten derart, daß die hemmende oder fördernde Wirkung, die Unter- bzw. Überbeschäftigung auf die Erfolgsbildung gehabt haben, in absoluter Größe herauspringt.

Es wurde schon oben erwähnt, daß je nach dem Industriezweig und je nach der Betriebstypen<sup>103</sup> die Wege, dieses Ziel zu erreichen, grundverschieden sind. Wie aber die Betrachtung des Entwurfs und des Normalplans erwiesen hat, geben selbst Vorschläge, die auf eine bestimmte Branche und Art der Fertigung zugeschnitten sind, keine befriedigende Lösung. Die Notwendigkeit der Verallgemeinerung läßt die Berücksichtigung der für den hier vorliegenden Einzelfall entscheidenden Zusammenhänge nicht zu.

<sup>101</sup> Siehe oben S. 57, Anm. 94.

<sup>102</sup> Siehe Normalplan, S. 25. Klammerzusatz vom Verfasser.

<sup>103</sup> Geldmacher: Grundbegriffe und systematischer Grundriß des betrieblichen Rechnungswesens. Z. f. H. F., 23. Jg. 1929, S. 1 ff.. — Wir haben es danach hier mit einem Betrieb mit „langfristiger Wechselertigung“ zu tun.

Die Organisation, und dazu gehört auch das Rechnungswesen, muß eben auf den Leib gemessen werden. Und dies um so sorgfältiger, je feinfühlicher die wirtschaftlichen Bewegungen in der Unternehmung angezeigt werden sollen. Inwieweit dann dieser Leib „Normalfigur“ hat und somit die Ergebnisse im Rahmen des Industriezweiges bzw. typenmäßig gleicher Betriebe allgemeingültig sind, ist dann eine weitere hier nicht zu behandelnde Frage.

Zunächst ist also zu klären, wie die Zerlegung der Gesamtkosten in den Mengen- und den Zeitkostenanteil vor sich zu gehen hat. Es ist zweckmäßig, erst einmal zuzusehen, wieweit die überlieferte Gliederung in produktive und unproduktive Kosten den in dieser Hinsicht zu stellenden praktischen Anforderungen entspricht.

Produktive Kosten beziehen sich auf Materialien und Arbeitskraftnutzungen (Löhne), die unmittelbar in die Erzeugnisse „hineingearbeitet“<sup>104</sup> werden. Unproduktiv sind die Kosten für alle Materialien, Arbeitskraft-, Anlage- und Kapitalnutzungen, die hierbei „nur mittelbar verbraucht“<sup>104</sup> werden.

Diesen Arten des Verbrauchs entsprechend erfolgt auch die Verrechnung entweder unmittelbar auf jeden einzelnen Auftrag oder mittelbar durch das Zuschlagsverfahren. Aus dieser unterschiedlichen Verrechnungsart hat sich die in der Literatur gebräuchliche Unterscheidung in Einzel- und Gemeinkosten entwickelt.

Wir wollen uns allerdings im folgenden nicht sklavisch an diese Begriffe halten. Wo sie bequemer sind, werden noch oft genug die althergebrachten Bezeichnungen produktiv-unproduktiv angewendet werden. Wir setzen also eines für das andere<sup>105</sup>, je nachdem, wie es die leichtere Verständlichkeit erfordert<sup>106</sup>.

Wie verhält sich nun diese kalkulationsmäßig-produktionstechnische Gliederung: Einzel- und Gemeinkosten zu der beschäftigungsgradbedingten in Mengen- und Zeitkosten?

Zunächst ist klar, daß die Einzelkosten in ihrem vollen Ausmaß Mengenkosten sind. Wie ist es aber mit den Gemeinkosten; welchen Anteil haben darin die entsprechend der Leistungsmenge sich bewegenden Kosten; das ist die Frage.

Damit ergibt sich die Notwendigkeit einer Kostengliederung, deren Anlage und Ergebnis im folgenden Schema dargestellt sind.

Dazu einige allgemeine Vorbemerkungen: Die Einteilung des Schemas entspricht unserer Absicht, die Finanzierungstätigkeit (Unternehmung als Finanzinheit), die Fertigungstätigkeit (Betrieb im Sinne von Werk) und die Ein- und Verkaufstätigkeit einschließlich der Regelung der Kreditbeziehungen (Geschäft) erfolgrechnerisch getrennt zu behandeln, wobei selbstverständlich das Scheitern dieser Bemühung

<sup>104</sup> Normalplan, S. 9.

<sup>105</sup> Nicht überall und für jeden Zweck decken sich die Begriffspaare produktive und unproduktive, Einzel- und Gemeinkosten. Sehr wichtige, allerdings hier nicht zu beachtende Unterschiede ergeben sich insbesondere beim Betriebsvergleich, wie im Normalplan, S. 9, Anm. 3 und S. 14, Anm. 4 ausgeführt.

<sup>106</sup> So auch Schmalenbach in seinem Kontenrahmen.

hinsichtlich der Trennung von Betriebs- und Geschäftsleistung nicht zu veranlassen braucht, daß man auch auf eine kostenseitige Aufgliederung der Erfolgselemente verzichtet.

Wenn wir im Schema nur einen „Gesamtkostenumsatz der Produktionseinheit Betrieb“ vorfinden, so liegt das daran, daß Fremdkapital nicht in Anspruch genommen wurde und somit keine „Finanzkosten“ entstanden sind. Das schließt aber selbstverständlich nicht aus, daß in den Zeitgemeinkosten des Betriebs wie in den Geschäftskosten die Zinsen für das vom Betrieb bzw. vom Geschäft in Anspruch genommene Kapital — die für die Finanzseinheit „Finanzertrag“ sind — zu berücksichtigen sind.

Zum Betrieb sind auch die Kosten der Materiallagerung und -prüfung, der Konstruktions- und der Betriebsbüros (Betriebsrechnung) gerechnet. Beim Geschäft wurden die Kosten der sogenannten allgemeinen Verwaltung (Buchhaltung, Kasse, Rechtsangelegenheiten, darunter auch Patentwesen) mit erfaßt.

Die verzeichneten Ziffern sind das Ergebnis einer sorgfältigen Eingliederung jeder Kosten-, insbesondere jeder Unkostenart in die entsprechende Kostenkategorie. Die überlieferte Einteilung war wertvolle Grundlage dazu. Es wurden nur Tatsachenziffern verarbeitet; eine Korrektur, etwa nach dem normalen Beschäftigungsgrad hin, wurde nicht vorgenommen. So liegen der Darstellung die wirklichen Verhältnisse aus einem der letzten Jahre, das einen mittleren Beschäftigungsgrad von 84% aufwies, zugrunde.

Da in den beobachteten Verhältnissen nur eine Einsatz- und keine zeitschnittliche Kostenrechnung (s. Schema Abb. 2, S. 7) besteht, so waren die Bestandsveränderungen an Kostengüterbeständen entsprechend zu berücksichtigen.

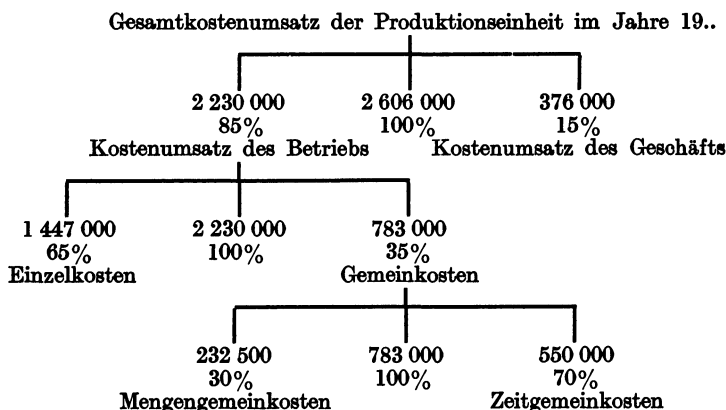


Abb. 13. Zahlenschema des Entfalls und der Zusammensetzung der Kosten unter den vorliegenden praktischen Verhältnissen.

Die ehemaligen „Unproduktiven“ finden wir in den Gemeinkosten des Betriebs und im Kostenumsatz des Geschäfts wieder. Dies sind in



ihren Hauptteilen die „Betriebsunkosten“ und die „Handlungsunkosten“ der Überlieferung. Hinzuge treten sind die kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen und die in der Gewinn- und Verlustrechnung sonst gesondert ausgewiesenen Posten: Soziale Lasten und Geschäftssteuern.

Persönliche Steuern sind nicht berücksichtigt. Dies unbeschadet der Notwendigkeit, sie bei Bemessung des Gewinnzuschlags mit einzustellen. Verwandt damit sind die Tantiemen vom Gewinn<sup>107</sup>. Sie sind also in die Betriebs- wie Geschäftsgehälter nicht mit einbezogen, wohl aber die „Sonderbezüge“, wie Gratifikationen und Prämien.

Der Kostenumsatz des Geschäfts stellt die Geschäftsgemeinkosten dar. Den Einzelkosten des Betriebs sind beim Geschäft die Erlösschmälerungen (Rabatte, Provisionen, sonstige Abzüge von den Katalog- bzw. Rechnungspreisen) verwandt, die aber, da sie nicht Kosten sind, kostenrechnerisch im Gewinnzuschlag berücksichtigt werden.

Diese „Einzelkosten des Geschäfts“ im Charakter von Erlösschmälerungen betragen 421 000 RM, wie zur Vervollständigung des Bildes erwähnt sei.

Hauptgegenstand unserer Betrachtung sind die Betriebsgemeinkosten. Wir sehen, daß ein verhältnismäßig erheblicher Prozentsatz davon, 30%, unter Mengenkosten zu rechnen war. Wie sich diese Zuteilung ergeben hat, zeigt die folgende weitere Aufgliederung der Zeit- und Mengengemeinkosten des Betriebs nach Kostenartengruppen.

Gemeinkosten des Betriebs.							
10,3 %	— vom gesamten Kosten —	35 %	— Umsatz des Betriebs —	24,7 %			
232 500		783 000		550 500			
30 %		100 %		70 %			
Mengengemeinkosten		%	%	Zeitgemeinkosten		%	%
Hilfsmaterial . . . . .	39 800	17	5,2	Kraft, Licht, Heiz-			
Öle, Fette, Kühlmittel,				Material, versch.			
Härtmittel, Treibri-				Hilfsmaterialien			
emersatz, Putzwolle,				(insbes. Papier- u.			
Gas, Wasser, Tisch-				Büroartikel) . . .	47 500	9	6,0
lereimaterial, versch.				Gebäude- und Ma-			
Hilfsmaterialien.				schineninstandhal-			
Werkzeugers. u.				tung . . . . .	36 000	7	4,5
-Instandhaltung	29 400	13	3,8	Sachversicherung. .	5 200	1	0,7
Fremd- und Eigen-				Betriebsgehälter u.			
fertigung.				Löhne. . . . .	190 600	34	24,2
Löhne . . . . .	98 000	42	12,5	einschl. hierauf ent-			
Modelltischlerei, In-				fall. soz. Lasten .			
nentransport, Re-				Kalkulierte Abschrei-			
paratur.				bung u. Zinsen. .	271 200	49	34,6
Soziale Lasten. . . . .	61 000	26	7,9		550 500	100	70
Material- und							
Lohnausschuß. . . . .	4 300	2	0,6				
	232 500	100	30				

Abb. 14. Zahlenschema der Zusammensetzung der Betriebsgemeinkosten.

<sup>107</sup> „Betriebstantiemen“, die in Übereinstimmung mit dem Entwurf (S. 22) zu den Zeitgemeinkosten des Betriebs zu rechnen wären, kommen nicht vor.

Die veranschaulichte Zuteilung der Hilfsmaterialien, der Werkzeugkosten, der sozialen Lasten, der Gehälter, der Abschreibungen und Zinsen usw. nach rechts oder links bedarf keiner weiteren Begründung. Klar ist auch, daß die Kosten für elektrische Kraft, da ein Pauschalvertrag mit dem Eltwerk besteht, unter Zeitkosten einzusetzen waren.

Schwierigkeiten macht aber die Aufgliederung der unproduktiven Löhne, die bei einer Höhe von 157000 RM mit 20,2% der Betriebsgemeinkosten ins Gewicht fallen.

Mit Sicherheit können zunächst noch die unproduktiven Löhne mit entschiedenem Zeitkostencharakter ausgesondert werden. Hierzu gehören der Schmied, der das Einsatzmaterial behandelt<sup>108</sup> und die Dreh- und Hobelstähle zurichtet, zwei Heizer, zwei Kranführer, zwei Materialausgeber, drei Werkzeugausgeber und sechs im Wochenlohnverhältnis stehende Betriebsangestellte. Damit verbleiben zur Teilung noch 15,5%.

Diese stellen dar die Lohnkosten der Modelltschlei, des Innentransports und des Reparaturwesens. Die mit hierunter zu erwähnende Werkzeugmacherei gibt es in dem vorliegenden Betrieb nicht, da das betriebsseitige Herrichten und Herstellen von Werkzeugen mit in der hier nicht zu behandelnden Werkzeugfabrikation erfolgt. Die dafür verrechneten Kosten finden wir unter der Rubrik „Werkzeuge aus Eigenfertigung“.

Es wäre nun sehr einfach, in einer vergleichenden Darstellung die Entwicklung der Lohnkosten der fraglichen drei unproduktiven Kostenstellen den produktiven Löhnen gegenüberzustellen und somit einen anschaulichen Begriff zu erhalten, ob jene Kosten mehr Mengen- oder mehr Zeitkostencharakter haben.

Leider fehlen dazu die Unterlagen. Es ist nämlich nicht so, daß diese Leute immer unproduktiv tätig sind, und ihre Klassifizierung unter Hilfsarbeiter, Modelltschler usw. in der Lohnliste ohne weiteres maßgebend ist. Wenn keine Reparaturen vorliegen, werden die Reparaturschlosser mit im Zusammenbau arbeiten müssen. Ist nichts zu transportieren, so geht der Transportarbeiter wieder an seine produktive Putzarbeit, seinen Schmirgelbock oder seine Bohrmaschine. Außerdem müssen diese Hilfsarbeiter je nach den Beschäftigungsverhältnissen mal hier mal dort zugreifen und produktiv werden, wenn es z. B. viel Lackier- und Säuberungsarbeit an fertigtzustellenden Maschinen oder viel zu verpacken gibt. Auch Modelltschler müssen dann mit Kisten bauen, wie dieselben auch produktiv werden, wenn ein Kunde einen Räderschrank zur Aufbewahrung der vielen Wechselläder zu einer Maschine haben will. Und wenn schließlich von den vier Reparaturschlossern mitten in der schönsten Arbeit einer fortläuft, so muß ein sonst produktiver Schlosser oder je nachdem ein geeigneter Hilfsarbeiter einspringen.

Mit einer Teilung der verschiedenen Kategorien von produktiven und unproduktiven Leuten, wie sie die Lohnliste zeigt, ist es also nicht getan.

<sup>108</sup> Das Vergüten und Härten des Einsatzmaterials ist allerdings produktive Arbeit, die neben der unproduktiven Hauptarbeit herläuft. Die Heraussonderung dieses geringen produktiven Aufwands aus dem Gesamtaufwand der Schmiede wäre unwirtschaftlich.

Für jeden einzelnen der in Frage kommenden Arbeiter müssen unproduktive und produktive Zeiten getrennt vorliegen. Da das, wie schon bemerkt, nicht der Fall ist und auch solche Feststellungen, wenn sie gemacht werden sollten, sich über einen längeren Zeitraum erstrecken müßten und nicht ganz billig wären, folgen wir dem Bild, daß sich aus einer vergleichenden Betrachtung der Lohnlisten ergibt und schlagen danach die Löhne für Tischlerei, Innentransport und Reparatur mit zu den Mengengemeinkosten<sup>109</sup>.

Im Gesamten ergibt sich dann, daß die Gemeinkosten des Betriebs im hier angezogenen Jahre zu einem knappen Drittel Mengenkosten, zu mehr als zwei Dritteln Zeitkosten waren.

Es ist nun die Frage, in welchem Maße die Zerlegung der Betriebsgemeinkosten in Mengen- und Zeitkosten den Einblick in die Wirkung des Beschäftigungsgrades auf den Betrieb verbessert.

Eine grundlegende Einsicht darin gibt uns die folgende kontenmäßige Gegenüberstellung, die aus dem auf S. 58 gebrachten „Zuschlagsdifferenzkonto“ durch Aufteilung der Gemeinkosten in Zeit- und Mengenkosten hervorgegangen ist.

Zuschlagsdifferenzkonto Betrieb.  
Kurzfristiger Abschluß per 31. Januar 19..

1. Jan.: Bestand an normalen Zeitgemeinkostenzuschlägen 1. Jan.: Bestand an Mengengemeinkosten 1.—31. Jan.: Zugang an tatsächlichen Zeitgemeinkost. 1.—31. Jan.: Zugang an Mengengemeinkosten	31. Jan.: Bestand an normalen Zeitgemeinkostenzuschlägen 31. Jan.: Bestand an Mengengemeinkosten 1.—31. Jan.: Abgang an normalen Zeitgemeinkostenzuschlägen 1.—31. Jan.: Abgang an Mengen- gemeinkosten, zuschlagsmäßig verrechnet.
--	---

Saldo:

Über- oder Unterdeckung

des Januar-Zugangs an tatsächlichen Zeitgemeinkosten durch die Normalzuschläge.

Abb. 15. Das Zuschlagsdifferenzkonto bei Aufteilung der Gemeinkosten  
in Zeit- und Mengengemeinkosten.

Es zeigt sich, daß ein so gedachtes Konto für die Mengengemeinkosten ein bloßes Durchlaufkonto wäre. Denn das ist ja die Natur der Mengenkosten, daß sie in ihrem Entfall auf das Stück im wesentlichen keiner Beschäftigungsgradeinwirkung unterliegen und daher, wenn sie als Gemeinkosten auftreten, in ihrer tatsächlichen Höhe möglichst genau zuschlagsmäßig zu verrechnen sind.

Danach ist es also unerheblich, ob man nur tatsächliche und verrechnete Zeitgemeinkosten oder die gesamten Gemeinkosten unter Einschluß der Mengenkosten gegenüberstellt, denn die Mengenkosten sind ja ohnehin in ihrer zuschlagsmäßigen Verrechnung auf die Leistungsmenge beschäftigungsgradunbeeinflusst, üben also auf den Saldo Über- oder Unterdeckung keine Wirkung aus.

<sup>109</sup> So auch im Entwurf, S. 21/22.

Aber es ist doch zu berücksichtigen, daß manche Kosten in Wirklichkeit noch ihre eigene Entwicklung haben und daß dieselbe sowohl hinsichtlich der Mengengemeinkosten wie der Zeitgemeinkosten im Saldo mit enthalten ist.

Diese eigene Entwicklung ergibt sich aus sparsamer, umsichtiger Kostenwirtschaft in Betriebe und — wenn keine Ausschaltung von Preisschwankungen durch Verrechnungspreise vorgenommen wird — aus Preisschwankungen. Letztere kommen nur für einige wenige Hilfsmaterialien in Frage, wie Öle, Fett und Putzwolle, und bleiben hier wegen ihrer Geringfügigkeit außer Betracht.

Die absolute Höhe der Gemeinkosten wird also in einem gewissen Ausmaß durch die Betriebsgebarung bestimmt. Im Entwurf hat man diese Tatsache benutzt, um durch Gegenüberstellung von tatsächlichen und von vorgegebenen Normalkosten die „Betriebserfolge“ der einzelnen so abgerechneten Kostenstellen zu errechnen.

Wir haben hier zunächst nur mengenmäßig für unseren vorliegenden praktischen Fall das Ausmaß der derart durch die Betriebsgebarung beeinflussbaren Kosten festzustellen, um einen Begriff von der Notwendigkeit ihrer Aussonderung bei der Berechnung der Beschäftigungsgradwirkungen zu bekommen. Damit wird sich auch die quantitative Basis der Errechnung jener „Betriebserfolge“ ergeben. In einem kleinen Exkurs werden wir diese Ergebnisse auswerten und so unsere Untersuchung über die Möglichkeit der Erfolgsspaltung in dem vorliegenden Betrieb auch nach der Seite der „Erfolge der Betriebsteile“<sup>110</sup> abrunden.

Wenn wir die Zeitgemeinkosten in unserer Darstellung 14 S. 63 durchgehen, so ist eigentlich keine Kostenkategorie darin von der Betriebsgebarung abhängig. Allenfalls kann man davon bei dem Materialaufwand für das Konstruktions- und die Betriebsbüros sprechen. Aber dieser Posten ist so klein — 2200 RM jährlich —, daß eine Heraussonderung übertriebene Genauigkeit wäre. Sonst sind alle Kosten für das Geschäftsjahr fest bestimmt, abgesehen von den Licht- und Heizungskosten, die im wesentlichen von Jahreszeit und Witterung abhängen. Rechnerisch hilft man hier wie auch sonst durch periodische Verteilung, indem man die Kosten auf das Jahr vorgibt, zwölftelt und den Saldo im Jahresabschluß mit verrechnet.

---

<sup>110</sup> In diesem „terminus technicus“ Bestes sind Betriebsteile die Glieder eines Betriebs, die keine Beziehungen zum Markte unterhalten. Ihr „Erfolg kann daher nicht die Resultante aus Aufwand und Ertrag sein; denn einen Ertrag im gewöhnlichen Sinne gibt es in diesen Betrieben nicht. Es ist daher notwendig, den Ertrag durch eine andere Größe zu ersetzen. Sie ergibt sich aus folgender Überlegung: Die Betriebskontrolle hat darauf zu sehen, ob die Aufwendungen das dem Betriebe gesetzte Maß nicht überschritten haben. Das wird deutlich, wenn wir den tatsächlichen Aufwendungen die Sollaufwendungen gegenüberstellen. Diese Sollaufwendungen treten an die Stelle des Ertrages bei der Erfolgsermittlung im gewöhnlichen Sinne. Den Unterschied zwischen tatsächlichen Aufwendungen und Sollaufwendungen nennt man den Erfolg des Betriebsteiles“ (s. Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 127).

Bei den Mengengemeinkosten ist die Frage nach der Abhängigkeit derselben von der Betriebsgebarung schwieriger zu beantworten. Als mit Sicherheit unabhängig sind die sozialen Lasten auszuschneiden. Die Masse der Aufwendungen für Hilfsmaterial bei der Fertigung und für Werkzeuersatz und -instandhaltung scheint dagegen nicht nur von der Leistungsmenge, sondern auch, infolge der Unmöglichkeit irgendeiner vielleicht stücklistenmäßigen Festlegung, stark von der Betriebsgebarung im ganzen wie in den einzelnen Abteilungen abzuhängen.

Aber die Praxis sichert diese Stelle besser als durch papierne Vorgabe durch tatsächliche wöchentliche Zuteilung je Kopf oder je Maschine aller sich dafür eignenden Hilfsmaterialien, insbesondere von Putzwolle und Öl. Die nicht so zuzuteilenden Materialien und Aufwendungen, wie Werkzeuersatz und -instandhaltung, Treibriemensersatz usw. werden nur nach Beurteilung des Bedarfsfalles durch den zuständigen Meister oder Betriebsingenieur und gegen Rücklieferung der abgenutzten oder zerstörten Werkzeuge vom Magazin herausgegeben.

So werden auch die so ungebunden erscheinenden Kosten durch Zuteilung und scharfe Kontrolle in ihren Hauptposten zu gebundenen, d. h. an das Auf und Ab des Beschäftigungsgrades gebundenen Kosten.

Ehe wir nun die unklarste Gruppe, die proportionalen unproduktiven Löhne vornehmen, sei hier der angesagte Exkurs eingeschoben.

Nach dem Entwurf sind „die Mengengemeinkosten dazu berufen, die Betriebsgebarung der Kostenstellen erkennen zu lassen“<sup>111</sup>. So ergibt sich der „Betriebserfolg“ einer Fertigungsstelle „Dreherei“ als Differenz zwischen tatsächlichen und vorgegebenen Mengengemeinkosten. Die Zeitgemeinkosten durchlaufen nur die Kostenstelle, „um den Betriebsgewinn nicht durch einen Außeneinfluß, die Schwankung der Beschäftigung, zu verschleiern“<sup>112</sup>.

Die Untersuchung der Kostenzusammensetzung für Oktober 1929 in der Schmiedeeisen-Dreherei unserer Werkzeugmaschinenfabrik — einer Abteilung mit 43 Köpfen — ergab, daß von den gesamten Gemeinkosten 26%, gleich absolut 1147 RM, Mengenkosten waren. Wenn davon noch 568 RM soziale Lasten und 45 RM für periodisch und gleichmäßig zuteiltes Öl und Putzwolle gekürzt werden, so bleiben 534 RM (darunter u. a. 329 RM für Werkzeugverbrauch, 142 RM für Transportarbeiteranteil und 34 RM für Lohnausschuß), an denen sich die Betriebsgebarung erweisen soll. Und dies bei einem Kostengesamtumsatz von 13703 RM im Monat Oktober<sup>113</sup>.

Folgerichtig wäre der Betriebserfolg zu ermitteln als Differenz zwischen jenen 534 RM und einer Summe, die sich beispielsweise als Produkt aus einem für jede Mark produktiven Lohnes bewilligten festen Kostensatz und den im Monat Oktober aufgewendeten produktiven Löhnen ergeben könnte.

<sup>111</sup> Entwurf, S. 30.      <sup>112</sup> Entwurf, S. 48.

<sup>113</sup> Der Kostenumsatz umfaßt die Einzellöhne und die Gemeinkosten der Abteilung. Der „Durchtrieb“ an zu veredelndem Material gehört nicht zum Kostenumsatz.

Die Überspitzung der theoretischen Idee unter solchen praktischen Verhältnissen ist offenbar. Die Betriebsgebarung, als die Wirkung von des Abteilungsmeisters „Sparsamkeit und Vorsicht, Fleiß und Geschick“ kann sich an anderen Stellen (Akkordkontrolle, Produktivität der Zeitlöhner, Verkürzung der Durchlaufsdauer der zu bearbeitenden Materialien), wenn dort überhaupt rechnerisch kontrollierbar, im ganz anderem Maße zeigen.

Jedenfalls müßte der von Schmalenbach so sehr propagierte Gedanke der Betriebstantieme in seiner Anwendung auf solche Fabrikabteilungen ein wesentlich breiteres Fundament erhalten, als diesen völlig unzureichenden „Betriebsgewinn“ des Entwurfs.

Für uns genügt die Feststellung, daß unter den vorliegenden Verhältnissen die Ausdehnung der Erfolgsspaltung auf die Betriebsteile nicht die nach der Theorie zu erwartenden Einblicke liefert und daher unterbleibt.

Doch nun zurück zu den Mengengemeinkosten und deren letzten noch zu behandelnden Sammelposten: Löhne für Modelltischlerei, Innentransport und Reparatur. Schon bei der Zuteilung derselben zu den Mengen- oder den Zeitgemeinkosten war hier Ungewißheit. Wenn wir bedenken, daß bei normaler Beschäftigung die Modelltischlerei 10, der Innentransport 25 und die Reparatur 4 Leute beschäftigen, müssen wir sagen, daß die „statistische Masse“ zu klein ist, um etwaige Änderungen der Betriebsgebarung etwa in Form von Lohneinsparungen zu zeigen.

Wenn wir zusammenfassen, ergibt sich folgendes: Unter den gegebenen Betriebsverhältnissen ist die Teilung der Gemeinkosten in Mengen- und Zeitgemeinkosten und ihre Untersuchung nach ihrer Beeinflussung durch die Betriebsgebarung ohne praktischen Nutzen. Infolge der geringen absoluten Kostenschwankungen wird damit der Einblick in die Wirkung des Beschäftigungsgrades nicht in entscheidendem Maße verbessert.

In demselben Verhältnis ist auch die Errechnung von „Erfolgen der Betriebsteile“ nur auf die Bewegung einiger und dabei unbedeutender Kostenarten beschränkt und deshalb für die Beurteilung der Betriebsgebarung gänzlich ungenügend.

Indem so die Trennung keine Vorteile bringt, weist andererseits die geschlossene Behandlung der Gemeinkosten einige besondere Vorzüge auf.

Wir sahen, daß durch dieselbe tatsächlich und automatisch alle die Kosten als Zeitkosten behandelt werden, die bei der Veränderung der Beschäftigungsverhältnisse gleich geblieben sind. So sind z.B. die Kosten für die 4 Reparaturschlosser nicht Mengenkosten, wie wir sie einzurangieren gezwungen waren, sondern innerhalb erheblicher Beschäftigungsgradschwankungen — rechnerisch 25% — Zeitkosten. Erst wenn die Beschäftigung soweit gesunken ist, daß mit 3 Reparaturschlossern ausgekommen werden kann, erweisen sie sich als „Sprung“-Mengenkosten, folgen der gesunkenen Leistung plötzlich nach und ziehen natürlich auch eine entsprechende Änderung des Normalzuschlages nach sich.

Denn die Gemeinkosten sind ja um jenen Reparaturschlosserlohn absolut gefüllt.

Mit ihrer Berücksichtigung im Normalzuschlag werden aber diese sprunghaften Mengenkostenbewegungen, ebenso wie die sonst in den Gemeinkosten steckenden Mengenkosten, einflußlos auf den Saldo. Wie schon bemerkt, durchlaufen sie das Zuschlagsdifferenzkonto „Beschäftigungsgradwirkung“ nur. Der Einfluß beginnt erst wieder mit dem auf neuer Stufe gewonnenen Zeitkostencharakter.

Ebenso wie diese Sprungkostenänderungen wird auch die langfristige, vornehmlich aus der Rationalisierung der Fertigungsverfahren hervorgehende Kostenentwicklung im Normalzuschlag berücksichtigt.

Da andererseits, wie aus unserer Darlegung klar geworden ist, der Betriebsgebarung, was die Kostenwirtschaft anbelangt, kaum Spielraum gegeben ist und Preisschwankungen nennenswerten Einfluß nicht haben, so zeigt tatsächlich die Differenz zwischen angefallenen und normalverrechneten Gemeinkosten unter Berücksichtigung der Bestandsveränderungen an letzteren die Einwirkung des Beschäftigungsgrades auf die Kosten. Eine Ausgliederung der Mengengemeinkosten konnte diese Einsicht praktisch nicht verbessern.

Nachdem die Herausspaltung der Beschäftigungsgradwirkungen aus dem periodischen, gewöhnlich also monatlichen Kostenaufwand klar ist, ist es die Frage, ob wir damit tatsächlich aus dem für die gleiche Periode errechneten Fabrikationserfolg den Außenerfolg aus Beschäftigungsgradschwankungen eliminiert haben.

Wie schon S. 59 ausgeführt, ist das nicht der Fall. Der Außenerfolg aus Beschäftigungsgradwirkung wird aus den Kosten, der Fabrikationserfolg aber aus dem realisierten Ertrag der Periode errechnet, und zwischen Kosten und Ertrag liegt eine durchschnittliche Umsatzdauer von 8 Monaten (6 Monate Fertigung, 2 Monate durchschnittliche Lagerdauer im Fertiglager).

Man kann nur sagen, daß ein so mit Normalzuschlägen errechneter Fabrikationserfolg frei von Beschäftigungsgradwirkungen ist. Das ist aber das Ziel, welches wir erreichen wollten. Daß die monatliche Über- bzw. Unterdeckung mit dem monatlichen Fabrikationserfolg nur einen Bruchteil der Kostenelemente gemeinsam hat und somit diese beiden Größen nicht koordinierbar sind, ist praktisch belanglos, wenn wir nicht gerade herausstellen wollen, in welchem Maße die Beschäftigungsgradwirkungen bei jenen im Laufe des Monats fakturierten Maschinen erlöschmälernd gewirkt haben.

Über Zweck und Notwendigkeit einer solchen Rechnung wird noch gesprochen werden. Im folgenden Abschnitt wollen wir erst über die Zusammensetzung und Verrechnung der Geschäftskosten Klarheit gewinnen.

Wenn wir uns erinnern, daß eine der Herausstellung der Beschäftigungsgradwirkung auf den Fertigungsbetrieb analoge Herausstellung der Wirkung des Vertriebsnutzungsgrades auf den „Vertriebsbetrieb“

nicht in Frage kommen kann (s. o. S. 26), so ist eigentlich über die Geschäftskosten hier nichts weiter zu sagen.

Da man aber hinsichtlich der Zuteilung mancher Kosten zu den Geschäfts- oder den Betriebsgemeinkosten verschiedener Meinung sein kann, so ist es doch zweckmäßig, diese Seite des Gesamtkostenbildes nicht im Dunkel zu lassen. Auch die universelle Betrachtung, die wir, gerade weil unsere Aufgabe die Trennung von Zusammenhängen ist, als Notwendigkeit ansehen, verlangt eine nähere Einsicht in die Geschäftskosten und die damit in engem Zusammenhange stehenden Erlösschmälerungen.

Es sei zunächst, als schon bekannt, vorausgeschickt, daß die in den Kreditbeziehungen des Geschäfts auftretenden Kapitalnutzungskosten, wie gezahlte Zinsen und Diskont und insbesondere gewährte Skonti, im „Geschäftsfinanzerfolg“ getrennt von den eigentlichen Produktionskosten verrechnet werden (s. o. S. 8). Übereinstimmend damit ist in den im letzten Posten unserer nachfolgenden Aufstellung enthaltenen Rechnungszinsen der in den Kreditbeziehungen steckende Teil des Geschäftskapitals nicht berücksichtigt.

Wenn die gewährten Skonti usw. auch nicht unter Geschäftskosten erscheinen, so sind dieselben nichtsdestoweniger in der Kostenrechnung nicht zu vergessen. Ein nach den allgemeinen Zahlungsbedingungen: „bei Zahlung innerhalb 30 Tagen 2% Skonto“, gewährter Skonto ist daher in der Vorrechnung beim Gewinnzuschlag mit zu berücksichtigen.

Die folgende Aufstellung zeigt die Zusammensetzung der Geschäftskosten, wie sie im Zahlenschema Abb. 13 S. 62 mit der Gesamtsumme von 376000 RM. erschienen.

Kostenumsatz des Geschäfts.		
Sachliche und sonstige Aufwendungen, darunter: . .	85 000	22,5%
Außentransport [Kosten der Last- und Personewagen], Papier- und Schreibwaren, Postkosten, Anteil. Heizung und Licht, Vertreterspesen [Bürokosten], Beiträge und Versicherung, verschiedene Aufwendungen.		
Personelle Aufwendungen: . . . . .	92 000	24,4%
Geschäftsgelöhner und -löhne, einschließlich sozialer Lasten.		
Werbekosten: . . . . .	84 000	22,2%
Reklame, Messe und Ausstellungen, Reisen, Drucksachen.		
Patente und Lizenzen . . . . .	5 000	1,8%
Geschäftssteuern: . . . . .	81 000	21,4%
Umsatzsteuer, Gewerbesteuer.		
Kalkulierte Abschreibungen und Zinsen. . . . .	29 000	7,7%
	<u>376 000</u>	<u>100,0%</u>

Abb. 16. Die Zusammensetzung der Geschäftskosten.

Bei der Mehrzahl der Posten ist es selbstverständlich, daß wir sie unter Geschäftskosten finden. Es sind das die sachlichen und persönlichen Aufwendungen für den Geschäftsbetrieb. Ebenso ist nicht darüber zu reden, daß die dem Betrieb und Geschäft gemeinsamen Kosten eine Trennung nach der anteiligen Beanspruchung erfahren haben.



Wie schon bemerkt, ist aber über einige Posten noch besonders zu sprechen. Die Kosten für Außentransport finden wir hier, weil, wenn in der Ein- und Verkaufstätigkeit ein Lastauto läuft und damit die Lieferbedingungen „ab Fabrik oder Lager des Lieferanten“ und „frei Fabrikhof“ des Kunden gestellt werden können, sich das letztlich im Ein- bzw. im Verkaufspreis ausdrückt.

Auch der Posten Patente, Lizenzen gehört, selbst wenn wir ihn nicht unter „Allgemeine Verwaltung, Rechtsangelegenheiten“ einstellen (s. o. S. 62), unter Geschäftskosten, da derartige Schutzrechte die Verkäuflichkeit der Fabrikate erhöhen<sup>114</sup>.

Unter Steuern sind hier die sog. Geschäftssteuern zu verstehen, also insbesondere Gewerbe- und Umsatzsteuer. Die sog. persönlichen Steuern auf das „Betriebsvermögen“ und das „Einkommen aus Gewerbebetrieb“, wie das Finanzamt sagt, gehören weder unter Betriebs- noch unter Geschäftskosten. Sie erscheinen in der Jahresgewinn- und Verlustrechnung. In der Preiskalkulation sind sie selbstverständlich zu berücksichtigen (s. o. S. 63)<sup>115</sup>.

Eine sehr uneinheitliche Behandlung finden in der überlieferten Rechnung die Kosten, die an Dritte für die Aufrechterhaltung der Verbindung mit der Kundschaft und für die Vermittlung von Verkäufen bezahlt werden. Man kann drei Gruppen unterscheiden:

1. Vertreterspesen, vergütet für vertragsmäßig bestimmte Beteiligungen an den Kosten von Verkaufsbüros, für bestimmte spesenpflichtige Kundenbesuche, insbesondere zur Klärung technischer Fragen, an denen keine Provision entsteht usw.;

2. Provisionen, gezahlt an die Inlandsvertreter nach vollständigem Eingang der vom Kunden geschuldeten und an die Lieferfirma direkt zu zahlenden Rechnungsbeträge;

3. Rabatte, gewährt den Auslandsvertretern, die infolge des mangelhaften internationalen Schuldrechts die gelieferte Maschine ihrerseits dem Kunden zu den vorgeschriebenen Preisen berechnen und das Risiko des Zahlungseingangs tragen.

Zunächst ist klar, daß die Vertreterspesen zu den Geschäftskosten gehören. Wir finden sie in unserer Aufstellung unter den Sach- und sonstigen Aufwendungen.

Aber bei den Provisionen und Rabatten muß, indem die Praxis die fakturierten Beträge in das Haben des Fabrikationskontos bucht, notwendigerweise eine Uneinheitlichkeit erwachsen. Die vor der Rechnungssumme abgesetzten Rabatte fallen unter den Tisch, während die im Rechnungsbetrag enthaltenen Provisionen als Erlösschmälerungen bis zur Bezahlung der Rechnung in das sog. Provisionsbuch notiert und nachdem als Forderung des Vertreters unter Kreditoren gebucht werden.

Dadurch wird die Rechnung in erheblichem Maße — mehr als die Hälfte des Absatzes geht ins Ausland — unvollständig. Es ist notwendig, die Auslandsfakturen zu ihren Bruttobeträgen zu buchen und die Ra-

<sup>114</sup> Anders im Normalplan. Patentkosten sind dort den Herstellgemeinkosten zugerechnet.

<sup>115</sup> In Übereinstimmung mit dem Normalplan.

batte und Gratislieferungen (insbesondere unberechnete Verpackungen und übernommene Frachten) genau so wie die Provisionen als Erlösschmälerungen auf besonderen Konten auszuweisen.

Der größte Posten in der überlieferten Gruppierung der Handlungsunkosten, die Vertreterprovisionen, ist also nicht mit unter Geschäftskosten einzubeziehen. Daß sie aber, ebenso wie die Rabatte und alle sonstigen zu erwartenden Erlösschmälerungen, in der Preiskalkulation zu berücksichtigen sind, ist selbstverständlich.

Wenn von Einzelkosten des Geschäfts gesprochen werden kann, dann sind es diese Erlösschmälerungen beim Vertrieb, die von Fall zu Fall in außerordentlich unterschiedlicher Höhe auftreten und in einer Stückerefolgsrechnung, falls eine solche aufgemacht wird, als Vertriebs Einzelkosten zu erscheinen hätten.

Für die periodische Rechnung sind Erlösschmälerungen solche Kosten, deren Höhe erst mit dem vollzogenen Verkauf bekannt wird und die somit den kalkulierten Verkaufserlös nachträglich schmälern<sup>116</sup>.

Wenn auch die Provisionen als „regelrechte Aufwendungen für den Vertrieb an Stelle von Gehältern“<sup>117</sup> betrachtet werden können, so braucht das nicht zu veranlassen, diese so klar entstandenen Vertriebs Einzelkosten unter Vertriebsgemeinkosten, wie sie die Hauptmasse unserer Geschäftskosten darstellt, zu buchen<sup>118</sup>.

Nachdem die Erlösschmälerungen als quasi-Vertriebs Einzelkosten ausgedehnt sind, besteht der Kostenumsatz des Geschäfts nur aus zuzuschlagsmäßig zu verrechnenden Gemeinkosten. Auch Reise- und Vertreterspesen, die mit der Hereinholung einzelner Aufträge verbunden sind, sind Gemeinkosten, da ein Besuch über den speziellen Anlaß hinaus weiterwirkt, andere gleichzeitige oder zukünftige Bedarfsfälle besprochen werden und gelegentlich solcher Geschäftsreisen auch andere Kunden, wo etwas in der Schwebe ist, oder bei denen man sich wieder einmal sehen lassen möchte, mit besucht werden.

Die Geschäftskosten sind im wesentlichen Gemeinkosten des Vertriebs. Denn der Vertrieb ist die weitaus überragende Hauptaufgabe des Geschäfts. Die in den Geschäftskosten enthaltenen Aufwendungen für den Einkauf und die sog. allgemeine Verwaltung betragen nach überschläglicher Rechnung noch nicht 20% derselben. Die Heraussonderung dieser Kosten würde wegen des relativ geringen Umfangs und der Einheitlichkeit des Geschäftsbetriebs zu Kleinigkeitskrämerei führen und ohnehin nur ungenau möglich sein.

Praktisch sind daher die gesamten Geschäftskosten in dem mit dem Tag der Rechnungserteilung, als dem Tag des vollzogenen Vertriebs, ver-

<sup>116</sup> Etwas anders: Normalplan, S. 22.

<sup>117</sup> Siehe Normalplan, S. 22.

<sup>118</sup> Ebenso: Meltzer: Deutscher Revisoren-Spiegel, Berlin 1929, § 126 (S. 161 bis 162). Hineinspielend in das Gebiet der Erfolgsspaltung besonders S. 162: „Völlig unzutreffend wird das Rentabilitätsbild der verschiedenen Absatzgebiete (wie auch der verschiedenen Erzeugnisarten) jedoch dann, wenn die Vertreterprovisionen unter den schlüsselmäßig verteilten Unkosten erscheinen“.

rechneten Vertriebszuschlag berücksichtigt. Letzterer ist als mittlerer Vertriebszuschlag zu Beginn jedes Jahres nach Maßgabe der vergangenen und der voraussehbaren Entwicklung der Geschäftskosten und des erwarteten Verkaufsumsatzes neu festzustellen.

Damit dürfte über die Zusammensetzung und Verrechnung der Geschäfts- bzw. Vertriebskosten und die Beziehungen der letzteren zu den Erlösschmälerungen hinreichende Klarheit herrschen.

Wir können nunmehr an die noch offen gelassene Frage: besteht ein Bedürfnis zur gleichlaufenden Herausspaltung der Beschäftigungsgradwirkung aus dem Fabrikationserfolg, und, falls ja, wie ist das anzuwendende Verfahren, herantreten. Gleichzeitig damit wird, besonders in den Kontenplänen auf der folgenden Tafel, das Gesamtergebnis der Untersuchungen des vorliegenden Abschnitts zusammengefaßt werden.

Es handelt sich also darum, ob es zweckmäßiger ist, die Beschäftigungsgradwirkung am periodischen oder am objektsbezogenen Kostenaufwand herauszustellen. Denn der Fabrikationserfolg ist, mit Beste zu reden, ein „summierter Stückerfolg“<sup>119</sup>, dem dann aus den einzelnen Stückkosten die ebenso summierten Mehr- oder Minderkosten aus Beschäftigungsgradwirkung gegenübergestellt werden.

Die Entscheidung richtet sich danach, welcher Zweck uns als der wertvollere und dringendere erscheint: Die Bilanzierung von normalen an Stelle tatsächlicher Gemeinkosten und damit die zeitabschnittliche Heraushebung der Beschäftigungsgradwirkung oder die Herausstellung der Beschäftigungsgradwirkung erst mit dem Versand, damit auf jedes einzelne fakturierte Erzeugnis und damit im Gleichlauf mit dem Entstehen des Fabrikationserfolgs.

Es ist keine Frage, daß vom Gesichtspunkt der Erfolgsspaltung die letzterwähnte Rechnung wichtiger ist. Wir sehen dann, inwieweit bei schlechtem Beschäftigungsgrad der Gewinn durch die Betriebsunkosten aufgezehrt wurde. Auf denselben Umsatz bezogen finden wir andererseits die Erlösschmälerungen durch an Dritte zu bezahlende Vertriebskosten (Provisionen und Rabatte) und insbesondere durch Konkurrenz und Preisdruck. Damit erhalten wir absolute, dem Fabrikationserfolg koordinierbare Ziffern sowohl für den kostenseitigen wie für die ertragsseitigen Außeneinflüsse auf die Erfolgsbildung.

Die beiden folgenden Kontenpläne<sup>120</sup> zeigen die jeweilige Durchführung der Rechnung, je nachdem, ob wir die Beschäftigungsgradwirkung aus dem periodischen Aufwand oder aus den über die Periode summierten Stückerfolgen, d. h. dem darin verrechneten Aufwand, aussondern.

<sup>119</sup> „Es werden die innerhalb einer Periode an einzelnen Stücken erzielten Erlöfe summiert.“ Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 136.

<sup>120</sup> Hier, wie auch für die Gesamtdarstellung am Schlusse gilt die Bemerkung Schmalenbachs im Vorwort seines Kontenrahmens: „Das Wort ‚Konto‘ ist als eine Rechnung für eine zweiseitige Bewegung anzusehen, die sowohl durch statistische Mittel als durch die Darstellungsmöglichkeiten des Doppelbuchhalters gegeben werden kann“.

Die Schemata bedürfen keiner Erklärung. Nur zu dem zweiten, das die unter den vorliegenden praktischen Verhältnissen für zweckmäßiger zu haltende Art der Aussonderung der Beschäftigungsgradwirkung zeigt, seien noch einige Bemerkungen gemacht.

Die im Mittelpunkt stehende Erfolgsgröße ist nach wie vor ein Brutto-Fabrikationserfolg, wenn auch von wesentlich anderem Inhalt als der der Überlieferung. Denn wir finden als Subtrahenda nicht mehr Handlungs- und Betriebsunkosten, Abschreibungen usw., sondern — wenn wir den Regelfall betrachten — Mehrkosten und Mindererträge. Die Mehrkosten infolge mangelnden Beschäftigungsgrades schmälern den Fabrikationserfolg von der Kostenseite her, während die Mindererträge in Form der Erlösschmälerungen in demselben Sinne von der Ertragsseite wirken.

Wie die hier schematisch gegebene Rechnung sich praktisch ziffernmäßig ausnimmt und sich in das Ganze der Erfolgsrechnung einfügt, das geht aus dem Gesamtkontenplan hervor, der im Schlußteil der Zusammenfassung und Verknüpfung unserer Untersuchungsergebnisse dient.

Die periodische Aufwandsverrechnung ist nun durchaus Tatsachenrechnung im Sinne Meltzers<sup>121</sup>. Es wurde schon wiederholt darauf hingewiesen, daß das unter den vorliegenden Verhältnissen kein Nachteil ist. Bei der Vielfältigkeit der Kosten, ihrem wechselnden Charakter, ihrer Verflüchtung durch den langen und in wirtschaftsunruhigen Zeiten verschiedene Beschäftigungsgrade durchlaufenden Fertigungsprozeß kann nur die einfache kostenmäßige Analyse der tatsächlichen Vorgänge die sichere Basis für die Beurteilung der wirklichen Verhältnisse bieten. Nachdem wir schon oben die Kostenvorgabe als zur Erkenntnis der Betriebsgebarung der Kostenstellen nicht umfassend genug ablehnten, kommen wir also zur uneingeschränkten Verarbeitung der Istziffern in der zeitabschnittlichen Kostenrechnung.

Die kurzfristige Erfolgsrechnung ist nach unserem Plan nur eine Kosten- und Ertragsrechnung über die während des Monats zum Versand gekommene und somit fakturierte Erzeugungsmenge. Es handelt sich also „streng genommen nicht um eine Ertrags- sondern um eine Realisationsrechnung“<sup>122</sup>. Trotz der Unzulänglichkeit derselben kann eine andere, mehr die tatsächliche monatliche Fertigungsleistung zugrunde legende Rechnung nicht in Frage kommen, wenn nicht die Grundsätze der Vorsicht und der Sicherheit der Rechnung verlassen werden sollen.

Die zuschlagsmäßige Verrechnung von tatsächlichen Betriebsgemeinkosten bedingt über den Abschluß hinweg die Bilanzierung der tatsächlichen Gemeinkosten in Fabrikation. In ihrer Höhe hängen dieselben vom Beschäftigungsgrad ab. Will man die Bestände mit Normalzuschlägen bewerten und dabei doch nicht die Kontinuität in der Verrechnung tatsächlicher Gemeinkosten stören, so fügt man einen Korrekturposten in die interne Bilanz ein, der gleich der Differenz zwischen tatsächlichem

<sup>121</sup> Vgl. Anm. 18, S. 6.

<sup>122</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 174. Dort auch die Meinung, daß „an dieser Stelle die reformierende Theorie an erster Stelle anzusetzen hat“.

Additional material from *Die Erfolgsspaltung: Ihre Problematik, dargestellt am Beispiel einer Werkzeugmaschinenfabrik*, ISBN 978-3-662-34349-4 (978-3-662-34349-4\_OSFO1), is available at <http://extras.springer.com>



Gemeinkostenbestand und dem Normalzuschlag auf die produktiven Löhne in Fabrikation und im Fertiglager ist. Dieser Posten stellt dann die in jenen Beständen steckenden „ungenutzten Betriebsgemeinkosten“ dar, etwa dem entsprechend, was der Amerikaner „unearned burden“ nennt<sup>123</sup>.

### 3. Die Aufspaltung des Gesamtumsatzerfolgs in den Finanzerfolg und den Produktionserfolg.

#### a) Die Frage in Literatur und anderweitiger Praxis.

Wie schon in der Einführung klar geworden ist, besteht die Trennung von Finanz- und Produktionserfolg darin, daß der Produktionseinheit Rechnungszinsen für das genutzte Kapital berechnet, diese den tatsächlich für Finanzierungszwecke gezahlten Zinsen gegenübergestellt werden, und so der Finanzerfolg ermittelt wird. Es handelt sich also im wesentlichen um die Verrechnung sog. kalkulatorischer Zinsen.

Obwohl es keine Frage mehr ist, daß eine Erfolgs- bzw. Kostenrechnung ohne Berücksichtigung kalkulatorischer Zinsen unvollständig ist<sup>124</sup>, finden wir in der uns vorliegenden Rechnung, wie überhaupt noch überwiegend in der Praxis, diesen Zustand. Ein Posten „4% Zinsen auf das eingezahlte Gesellschaftskapital“, der Jahr für Jahr auftaucht und auch im Regiezuschlag berücksichtigt wird, stellt wohl auch Rechnungszinsen dar, aber nicht aus dem Bestreben nach besserer Erfolgs- oder Kostenrechnung hervorgegangene, sondern auf Grund des Gesellschaftsvertrages gleichsam als Vordividende verrechnete Zinsen<sup>125</sup>.

Für die Beurteilung der in der Literatur zu findenden wesentlichen Gedanken und Vorschläge zur Zinsverrechnung ist es von entscheidendem Wert, zu bedenken, daß

„auch die Frage nach der Verrechnung der Zinskosten in der Buchhaltung resp. im inneren Rechnungswesen verschieden beantwortet werden muß, je nachdem dieser oder jener Verrechnungszweck vorliegt“<sup>126</sup>.

Grundsätzlich ist danach erst einmal zu trennen das Problem der Zinsverrechnung in der Erfolgsrechnung von dem in der Selbstkostenberechnung. Wir haben uns nur mit ersterem zu beschäftigen.

Wenn auch in der „summierten Stückerfolgsrechnung“, wie sie uns praktisch vorliegt, Kalkulation und Erfolgsrechnung eng zusammenhängen, so braucht das nicht zu verhindern, daß wir der Erfolgsrechnung die Aufgabe der Wirtschaftlichkeitsmessung zuweisen und uns fragen, wie dann die Kapitalnutzungskosten zu berücksichtigen sind.

Während die Frage der Verrechnung von Zinskosten in der Kalkulation in der Praxis viel Interesse und dementsprechend auch viele Au-

<sup>123</sup> Peiser: Der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die industrielle Kostenentwicklung, 2. Aufl., Berlin 1929, S. 43.

<sup>124</sup> Siehe oben Anm. 27.

<sup>125</sup> Löwenstein: Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung. Leipzig 1922, S. 81.

<sup>126</sup> Schmalenbach: Zinskosten in der Buchführung. Z. f. H. F., 7. Jg. 1912/13, S. 249 ff.. Dort S. 249.

toren gefunden hat, hat die Notwendigkeit richtigerer Erfolgsrechnung durch Einbeziehung von Zinsen als Aufwand Literatur und Praxis weniger beschäftigt. Als am bemerkenswertesten bringen wir die Ausführungen von Schmalenbach, Löwenstein und Beste und anschließend die Vorschläge, die speziell für Maschinenfabriken in dem uns schon bekannten Entwurf und im Normalplan gemacht werden.

In seinem Aufsatz „Zinskosten in der Buchführung“ führt Schmalenbach aus:

„Wer die periodische Erfolgsrechnung allein unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit betrachtet (wie wir tun), der wird sich sagen müssen, daß als die Subtrahenda des Rohgewinnes nicht gezahlte, sondern verbrauchte Werte anzusehen sind. ‚Kosten‘ in diesem Sinne sind nicht nur das, was etwas gekostet hat, sondern alles, was einen Wert hatte und durch die Geschäftstätigkeit verloren gegangen ist“<sup>127</sup>.

Damit ist die Notwendigkeit, auch den Wert der Kapitalnutzung als Rechnungszins im Aufwand zu berücksichtigen, treffend begründet. Es fragt sich nur, wie die genutzte Kapitalmenge zu bestimmen und zu welchem Preis, d. h. Zins, ihre Nutzung zu bewerten ist.

Schmalenbach spricht sich in dem erwähnten Aufsatz darüber nicht weiter aus. Auf die Behandlung dieser Fragen in der „Dynamischen Bilanz“ kommen wir sogleich zu reden.

Zunächst ist aber Löwenstein zu zitieren. Denn dieser schafft, was die Bestimmung der in der Produktionseinheit genutzten Kapitalmenge anlangt, klare Ausgangspunkte, indem er feststellt, daß „für die Zinsrechnung grundsätzlich die Möglichkeit besteht, entweder an die Aktiva oder an die Passiva anzuschließen“<sup>128</sup>.

Er selbst vertritt die Ansicht, daß in die Erfolgsrechnung die Zinsen für die Zurverfügungstellung des Kapitals, wie es in der Bilanz unter den Passiven erscheint, einzustellen sind. Denn,

„da das Unternehmen als Ganzes im Laufe der Periode dieses gesamte Kapital, ohne Rücksicht auf die Form, die es im Betriebe im Hinblick auf den Produktionszweck angenommen hat, verzinsen soll, muß die Erfolgsrechnung, welche ja gerade den Aufwand nur periodenweise ohne Berücksichtigung des Produktionszweckes erfaßt, auch an das Kapital wie es in den Passiven aufgeführt ist, anknüpfen, und nicht an das Kapital, wie es in den Aktiven erscheint, weil es hier schon bestimmte konkrete Formen angenommen hat, welche gewissen Produktionszwecken entsprechen, für welche sich nur die Selbstkostenrechnung und nicht die Erfolgsrechnung interessiert“<sup>129</sup>.

Hinsichtlich des Zinssatzes will Löwenstein den „landesüblichen Zinsfuß“<sup>130</sup> eingesetzt wissen.

Wir werden sehen, daß Schmalenbach und Beste in der grundlegenden Frage, ob Aktiv- oder Passivseite, anderer Meinung sind und dies — was entscheidend ist — bei gleicher Zwecksetzung. Denn alle

<sup>127</sup> Schmalenbach: Zinskosten in der Buchführung, S. 252. Klammerzusatz vom Verfasser.

<sup>128</sup> Löwenstein: Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung, S. 80. Siehe auch oben S. 20/21.

<sup>129</sup> Löwenstein: Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung, S. 80.

<sup>130</sup> Löwenstein: Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung, S. 79.

drei wollen einen „Erfolg als Maßstab der Wirtschaftlichkeit“<sup>131</sup> errechnen.

In seiner „Dynamischen Bilanz“ behandelt Schmalenbach die Frage der Zinsverrechnung im Rahmen des Gesamtproblems des periodisch vergleichbaren Gesamtgewinns unter der Überschrift „Der Zins als Aufwand“<sup>132</sup>. Nachdem er das Problem als eine Frage des „kalkulierten“ im Gegensatz zum gezahlten Zins umrissen hat und sich ergibt, daß die vorgeschlagene Methode darauf hinausläuft, „aus dem gesamten Periodengewinn die Kapitalintensitäts- und Verschuldungseinflüsse zu eliminieren“ und ihm dabei der Gesamtgewinn begrifflich in die Brüche geht, stockt er und verweist die Frage bemerkenswerterweise in das Kapitel „Die Trennung der Einflußsphären bei der Gewinnrechnung“. Er kommt aber dort auf das Problem nicht zurück. Ebenso finden wir in dem dem Betriebsvergleich gewidmeten Abschnitt, obwohl dort die unterschiedliche Kapitalintensität und Verschuldung der zu vergleichenden Betriebe „zur Eliminierung der tatsächlichen Zinsen und ihrer Ersetzung durch Rechnungszinsen zwingt“<sup>133</sup>, nichts näheres.

In dem ersterwähnten Abschnitt, auf den wir uns daher beschränken müssen, spricht sich Schmalenbach hinsichtlich der Kapitalbezeichnung dahin aus, daß dieselbe „von dem Werte der im Betrieb beanspruchten Werte (beanspruchtes aktives Kapital) abhängen müsse“<sup>134</sup>. Welcher Wert, ob insbesondere für die Anlagen der Buchwert, der Anschaffungswert, der Ertragswert usw. zu wählen ist, darüber ist nichts gesagt. Ebenso wenig finden wir eine Äußerung über den Zinssatz.

Beste, der sich in der neueren Literatur mit diesem Gebiet wohl mit am eingehendsten befaßt hat, verlangt,

„daß bei der Bestimmung der Zinsen vom Zeitwert der Güter auszugehen ist, denn wenn man feststellen will, welcher Teil des Gesamterfolgs Zins für das investierte Kapital ist und welcher Teil auf die Betriebsarbeit entfällt, so ist es notwendig, den Preisschwankungen der Güter zu folgen“<sup>135</sup>.

Das investierte Kapital wird dabei durch den „Wert der Produktionsmittel“ dargestellt. Über die Feststellung desselben schreibt Beste: „Am zweckmäßigsten dürfte es sein, jedes Jahr den Gesamtwert ungefähr zu schätzen und ihn nach Maßgabe des ‚Reproduktionswertes der Realien‘ auf die einzelnen Betriebsteile umzulegen. Etwasige Zu- und Abgänge während des Monats könnten durch Verwendung der Buchwerte berücksichtigt werden“<sup>136</sup>.

Ebenso wie Schmalenbach bei der Zeitwertabschreibung<sup>137</sup>, verlangt also Beste bei den Zinsen vom Zeitwert der Aktiva, daß der Zeitwert der Wirtschaftseinheit, d. h. der Gesamtanlage einschließlich der Vorräte, Debitoren, Obligationsschulden usw. zugrunde zu legen ist. Dies deshalb, weil die Maschinen, Gebäude usw. in der gesamten Wirt-

<sup>131</sup> Löwenstein: Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung, S. 28/29.

<sup>132</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 161.

<sup>133</sup> Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 162.

<sup>134</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 162.

<sup>135</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 110.

<sup>136</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 111.

<sup>137</sup> Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 183 ff.. Besonders S. 186/187.



schaftseinheit gebunden sind, und der Wert, den sie in dieser Bindung haben, maßgebend für die Bemessung der Einzelwerte ist.

Theoretisch ist die Sache richtig; sie scheidet aber in der praktischen Durchführung an der Unmöglichkeit, den Gesamtwert einer ganzen Unternehmung unmittelbar auch nur ungefähr zu schätzen. Praktisch kann ein Gesamtwert nicht anders geschätzt werden, als daß man zunächst die Einzelwerte schätzt und deren Summe zugrunde legt. Es sei denn, man will den Gesamtwert als Ertragswert feststellen; dieser wird unmittelbar und exakt als Produkt aus Ertrag und Kapitalisierungsfaktor gewonnen. Aber von dem ist hier nicht die Rede.

Jedenfalls ist für unsere Behandlung der Frage vorwegzunehmen, daß der Vorschlag Bestes die richtige Lösung darstellt, aber praktisch undurchführbar ist.

Die Zinsen anlangend, führt Beste aus:

„Da die meisten Betriebe das Kapital, das sie einmal angezogen haben (gleich ob es in den Anlagen oder Betriebsmitteln steckt) für lange Zeit festzuhalten pflegen, so müssen sie den Zins für langfristigen Kredit als Aufwand berechnen, den Unternehmungen gleicher Art, Größe und Gesellschaftsform auf dem Markte zu zahlen haben“<sup>138</sup>.

Wir bemerken uns daraus, daß die Zeit der Nutzung des Kapitals für die Zinshöhe bestimmend ist und daher langfristiger Kredit zu denken ist. Der Halbsatz am Schluß zielt auf den Betriebsvergleich und ist daher für uns von geringerem Interesse. Wir werden zu untersuchen haben, welche besonderen Erfordernisse die Erfolgsspaltung an die Berechnung der Zinshöhe stellt.

Sehen wir nun wiederum zu, auf welcher theoretischen Basis im Entwurf und im Normalplan die Frage behandelt wird und wie die praktische Lösung gedacht ist. In beiden Vorschlägen wird mit Rechnungszinsen gearbeitet, und zwar sind es die in der Preiskalkulation verrechneten Zinsen, welche in die summierte Stückerfolgsrechnung, als die sich die periodische Erfolgsrechnung bekanntermaßen darbietet, übergehen.

Nach Schmalenbachs theoretischen Erwägungen scheint das eigentlich nicht möglich, denn die unterschiedlichen Zwecke beider Rechnungen bedingen auch unterschiedliche Bewertung der Kapitalnutzung, insbesondere verlangt die Selbstkostenberechnung zwecks Preisstellung auch für die Kapitalnutzung wie für alle anderen Kostengüter den „proportionalen Satz“<sup>139</sup>. Praktisch kommt aber der

<sup>138</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 111.

<sup>139</sup> Schmalenbach: Zinskosten in der Buchführung, S. 254: „Wer aber, sagen wir zunächst zum Zwecke der Preisstellung, nicht mit der Durchschnittsrechnung arbeitet, sondern allein die proportionalen Kosten (degressive und progressive in fixe und proportionale aufgeteilt) zugrunde legt, der kann die durchschnittlichen Zinsen nicht rechnen, sondern er muß die höchsten, die in seinem Betriebe vorkommen, rechnen, denn an dieser Stelle liegt der ‚proportionale Satz‘. Zinsen sind progressive Kosten; man sucht zunächst das billige Leihkapital, dann benutzt man teurere Kreditmittel, und die zuletzt in Anspruch genommenen sind normalerweise die teuersten. Dieser teuerste Satz ist bei allen Kalkulationen zugrunde zu legen. Sollte eine Kalkulation infolge des hohen Zinses nicht zur Auftragserteilung

Proportional kalkulation zugrunde liegende Hermannsche Satz, „daß der Preis sich stelle auf die Produktionskosten dessen, der unter den zur Bedarfsdeckung nötigen Produzenten am teuersten produziert“<sup>140</sup> für die Produktion und den Vertrieb von Maschinen, insbesondere Werkzeugmaschinen, nicht in Betracht. Denn es handelt sich dabei nicht um einen Massenbedarf fungibler Güter, sondern um die Deckung individuell differenzierter Einzelbedürfnisse.

Unter diesen Umständen ist der erste Zweck der Selbstkostenberechnung die Ermittlung der tatsächlich für das Einzelerzeugnis aufgewendeten Kosten. Dadurch deckt sie sich weitgehend mit der Erfolgsrechnung, die als Wirtschaftlichkeitsrechnung ebenfalls den gesamten tatsächlichen Aufwand erfassen muß. Die kalkulatorischen Zinsen sind also den erfolgsrechnerischen Zinsen gleich zu setzen.

Dieses vorausgeschickt, kommen wir nun zur eigentlichen Frage, wie diese Zinsen ermittelt werden.

Der Entwurf verrechnet als Zinsen allmonatlich „Beträge, die einen dem durchschnittlichen Marktzinsfuß angeglichenen Prozentsatz des Anlage- und Betriebskapitals der einzelnen Kostenstellen darstellen“<sup>141</sup>. Es wird dazu bemerkt, daß also Zinsen „auf alle Aktiva“ gerechnet werden. In welcher Weise der Prozentsatz „angeglichen“ sein soll und wie die Aktiva zu bewerten sind, darüber ist nichts gesagt, auch bei den Vorschlägen zur Selbstkostenberechnung nicht.

In der Erfolgsrechnung nach dem Normalplan werden ebenfalls Rechnungszinsen für notwendig gehalten und deren Ausweis als „dem landesüblichen Zinsfuß entsprechende rechnungsmäßige Zinsen für das gesamte Kapital, wie sie in die Kostenrechnung eingesetzt werden“<sup>142</sup>, empfohlen. Im übrigen wird auf die vom VDMA herausgegebene Schrift „Selbstkosten-Nachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken“ verwiesen.

Aus derselben ergibt sich, daß ebenso wie im Entwurf auch im Normalplan Zinsen auf alle in den einzelnen Kostenstellen vorhandenen Aktiva gerechnet werden sollen. Dabei könne man sich für das umlaufende Kapital mit den drei Hauptstellen Materialwesen, Fertigung (Betrieb) und Vertrieb begnügen, während das Anlagekapital für alle wichtigen Stellen festgestellt werden müsse<sup>143</sup>. Aus dem nächsten Abschnitt sei hier vorbemerkt, daß wir infolge der etwas anders gearteten Aufgliederung des Umsatzprozesses zu einer entsprechend anderen Einteilung der Hauptstellen kommen.

In der Schrift des VDMA heißt es dann weiter:

„Man stellt also fest, nötigenfalls durch möglichst genaue Schätzung, welche Kapitalwerte an Grundstücken, Gebäuden, Maschinen, Vorräten usw. an den verschiedenen Stellen vorhanden sind“<sup>143</sup>.

führen, so ist das ganz in der Ordnung, denn der dadurch ersparte Zins wird zunächst an der teuersten Stelle gespart“.

<sup>140</sup> Schmalenbach: Zinskosten in der Buchführung, S. 254.

<sup>141</sup> Entwurf, S. 43 unten. <sup>142</sup> Normalplan, S. 23.

<sup>143</sup> VDMA, Selbstkosten-Nachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken, Charlottenburg 1925 (März 1925), S. 17.

Es ist nicht verwunderlich, daß in einer für die Praxis bestimmten Anweisung nicht mehr über das schwierige Problem der Bewertung gesagt ist. Aber das Wenige genügt selbst für den Praktiker nicht. Was sind „Kapitalwerte“?

In einer einige Monate später erschienenen Schrift des VDMA ist nicht mehr von „Kapitalwert“ die Rede, sondern der Berechnung des zu verzinsenden Anlagekapitals ist danach der „gegenwärtige (Tages-) anschaffungspreis“ der einzelnen Anlageteile (Gebäude, Maschinen usw.) zugrunde zu legen<sup>144</sup>.

Aber welcher Anschaffungspreis, der Anschaffungspreis einer gleichen neuen Anlage oder der Anlage in der gegenwärtigen Verfassung — man kann vielleicht von Tages-Neuwert und von Tages-Gebrauchs- oder -Nutzwert sprechen — welcher von diesen beiden ist gemeint? Über diese Frage wollen wir uns im folgenden Teil unsere eigenen Gedanken machen und das Problem der Bewertung der zu verzinsenden Aktiva als für unseren Zweck aus der Literatur genügend geklärt ansehen.

Nun der Zinssatz. Der Normalplan sprach vom „landesüblichen Zinsfuß“. An einer weiteren Stelle in den Schriften des VDMA ist von der „Einsetzung eines den jeweiligen Geldverhältnissen entsprechenden Zinssatzes“<sup>145</sup> die Rede. Auch die Möglichkeit, mit verschiedenen Zinssätzen für Anlage- und Umlaufkapital zu arbeiten, wird dort erwähnt. Durchgängig sieht man aber in der Wahl des Zinssatzes kein Problem. Als „landesüblichen Zinsfuß“ denkt man sich praktisch den jeweiligen Zinssatz für risikofreie Hypotheken<sup>146</sup>.

## b) Die Frage unter den hier vorliegenden praktischen Verhältnissen.

Der gedanklichen Zerlegung der Betriebswirtschaft in eine Finanzeinheit und eine Produktionseinheit liegt die Vorstellung zugrunde, daß die Finanzeinheit „Unternehmung“ der Produktionseinheit „Betrieb“ gleichsam als kapitalgebende Bank gegenüberstehe. Das gesamte in den Betrieb gesteckte oder ihm belassene Kapital, gleich ob es die Form von Gesellschaftereinlagen, Privatguthaben, zurückgestellten früheren Ge-

<sup>144</sup> VDMA, Berechnung der Selbstkosten, insbesondere der Unkosten, bei verschiedenen Beschäftigungsgraden, 2. erweiterte Ausgabe, Charlottenburg 1925 (August 1925), S. 3/4.

<sup>145</sup> VDMA, Selbstkosten-Nachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken, S. 17.

<sup>146</sup> In Übereinstimmung unter anderen mit Böhm-Bawerk: „Der Zinsfuß für Darlehen (keine Abnutzungsquote!), die bei vollkommener Sicherheit (keine Risikoprämie!) in größeren Summen und für längere Zeit (Zurücktreten der Regiespesen!) gegeben werden, wird als der „landesübliche“ bezeichnet und dient dann auch in Fällen der Eigenverwendung des Kapitals, in denen der eigentliche Kapitalgewinn mit der Frucht der Unternehmertätigkeit immer zusammengemischt ist, als rechnungsmäßiger Anhalt für die Scheidung beider Elemente: soviel der „landesübliche Zins“ vom investierten Kapitale betragen würde, bucht der Unternehmer als Zins von seinem Kapitale und erst den Rest des Überschusses als eigentlichen Gewinn (Unternehmergewinn), bzw. wenn der Gesamtgewinn den landesüblichen Zins vom eigenen Kapitale nicht erreicht, wird die Differenz als Geschäftsverlust betrachtet“. (Böhm-Bawerk: Artikel „Zins“, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Auflage, VIII. Bd., Jena 1928, S. 1131).

winnen (offene und stille<sup>147</sup> Reserven), Finanzschulden usw. hat, ist also der Finanzeinheit zu verzinsen.

Die oben zitierte Ansicht Löwensteins (s. o. S. 76), daß für die Zinsverrechnung in der Erfolgsrechnung nur der Anschluß an die Passiva in Frage komme, wird demnach hier praktisch. Der Finanzerfolg ist dann der Saldo zwischen den Finanzkosten in Gestalt von Zinsen für Finanzschulden usw. und den Finanzerträgen aus den der Produktionseinheit zur Verfügung gestellten Kapitalnutzungen.

In die Produktionserfolgsrechnung und ebenso in die Selbstkostenberechnung würden also Zinsen auf das investierte nominale Finanzkapital eingehen. Es ist klar, daß solche Zinsen im Rahmen von Rechnungen, deren Ziffern sich aus dem tatsächlichen Aufwand an Kostengütern ergeben, Fremdkörper sind. Nicht das einmal aufgewendete nominale Kapital, und möge es auch als ein Kapital von unveränderter Kaufkraft zugrunde gelegt werden, ist maßgebend für die zu verrechnenden Zinskosten, sondern der Zeitwert der realen Produktionsmittel. Diese werden in der Produktion genutzt, und für diese Nutzung sind Zinsen als Kosten zu rechnen.

Der Finanzerfolg sagt dann nicht mehr, welcher Erfolg unter sonst gleichen Finanzierungsverhältnissen (Aufwand an Finanzkosten) durch anderweite Verwendung des Finanzkapitals normal erzielt worden wäre, sondern er beruht auf einer Kostenein- bzw. Ertragsausgliederung zum Zwecke der Heraushebung des eigentlichen Produktionserfolgs als über die für die Nutzung der Produktionsmittel verrechneten Zinsen hinaus erzielte „spezielle Betriebsleistung“<sup>148,149</sup>.

Es ergibt sich also, daß man auch praktisch der Zinsverrechnung sowohl das abstrakte wie das konkrete Kapital zugrunde legen kann. Für unsere Verhältnisse, wie überhaupt für die aller Produktionswirtschaften, stehen die Zwecke der Produktionsrechnung im Vordergrund. Demnach sind Zinsen auf alle Aktiva zu rechnen und der Finanzerfolg muß sich eine entsprechende Modifizierung gefallen lassen.

Damit entgleitet uns der Finanzerfolg, wie wir ihn uns als Ziel und Erfordernis einer sauberen erfolgsrechnerischen Trennung zwischen Produktionseinheit und derselben bankmäßig gegenüberstehender Finanzeinheit gedacht hatten. Natürlich ist er in einer nur die Passivseite be-

<sup>147</sup> Über die Schwierigkeit ihrer Berücksichtigung: Walb: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin 1926, S. 187.

<sup>148</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 109: „Der Erfolg ist nur insoweit ein Gradmesser für die Wirtschaftlichkeit des Betriebes, als er den Zins für die Nutzung der vom Unternehmer und von Fremden unentgeltlich zur Verfügung gestellten Güter übersteigt. Nur dieser Erfolg stellt eine spezielle Betriebsleistung dar“.

<sup>149</sup> Zur allgemeinwirtschaftlichen Notwendigkeit der Ermittlung eigentlicher Produktionserfolge macht Mahlberg sehr bemerkens- und lesenswerte Ausführungen. Siehe Z. f. H. F., 24. Jg. 1930, S. 545 ff.: „Kapitalleitung und Betriebswirtschaftslehre“. Dort der Abschnitt III: „Die Erfolgsspaltung als ein Mittel richtiger Kapitalleitung“. Und darin (S. 563): „... zur Erkenntnis der Kapitalwürdigkeit brauchen wir eine komplette Erfolgsabspaltung, eine Erfolgsrechnung rein netto“.

trachtenden Sonderrechnung nach wie vor zu ermitteln und als Vergleichsgrundlage zur Beurteilung des Ausmaßes etwaiger Kapitalfehlleitungen sicher mit Nutzen zu verwenden. Aber in einer Erfolgsspaltung im Rahmen der doppelten Buchhaltung, in der sich also die Teilerfolge zum Gesamterfolg summieren müssen, kann nicht gleichzeitig mit Rechnungszinsen auf das konkrete und andererseits das abstrakte Kapital (Produktionsvermögen und Finanzkapital) gearbeitet werden, wenn nicht recht künstliche und praktisch unverwertbare Konstruktionen herauskommen sollen. Da der Erfolg nach unserer Einstellung Maßstab der Wirtschaftlichkeit der Produktion sein soll, sinkt der Finanzerfolg zu einer Abfallgröße herab, abgespaltet zwecks „Isolierung des reinen Betriebserfolgs“ oder, mit Beste gesagt, zur Erkenntnis der „speziellen Betriebsleistung“. In seinem Entstehen als Saldo aus fiktiven Zinsen auf das tageswertige Vermögen der Aktivseite und den tatsächlich gezahlten Zinsen für die Fremdkapitalien der Passivseite ist er eine wilde Ziffer, die mit dem einst neben dem Produktionserfolg angestrebten Erfolg der Finanzeinheit Unternehmung nichts mehr zu tun hat. Trotz dieser Wandlung im Begriffsinhalt dürfen wir es aber bei der Bezeichnung „Finanzerfolg“ belassen, denn es handelt sich schließlich immer noch um die Erfolgsgröße, die sich ergibt durch Eliminierung der von der Passiv- oder Finanzseite her auf den betriebswirtschaftlichen Gesamterfolg wirkenden „Kapitalintensitäts- und Verschuldungseinflüsse“.

Nach dieser Neubegründung unserer Stellung, die durch den tiefer dringenden Einblick etwas unsicher geworden war, können wir uns nun den unmittelbar praktischen Verfahrensfragen der Zinsverrechnung aus Vermögensnutzung zuwenden. Wie sind also die Aktiva zu bewerten und wie ist es mit der Zinshöhe zu halten? Daran anschließend wird die Zuteilung der Aktiva auf die verschiedenen Wirtschaftssphären unserer Betriebswirtschaft behandelt werden.

Es ist kein Zweifel, daß wir in Übereinstimmung mit Beste und den Vorschlägen des V D M A grundsätzlich zu Zeitwerten bewerten müssen. Auch daß es aus Gründen der Sicherheit der Rechnung nur Einzelzeitwerte sein können, ist klar.

Die Bewertungseinheit, die Reichsmark, wird unter den gegenwärtigen Verhältnissen und dem hier vorliegenden Zweck als „wertbeständig“ angesehen. Für alle in Reichsmark unmittelbar zu messenden Bestände an Zahlungsmitteln, Forderungen und Schulden gelten daher die Buchwerte. Materialien, Halb- und Fertigfabrikate werden zu Anschaffungspreisen bzw. zu Anschaffungsselbstkosten, also ebenfalls zu Buchwerten, bewertet. Diese Vereinfachung ergibt sich daraus, daß infolge der geringen Preisschwankungen für Materialien und Löhne der Anschaffungs- wert praktisch als Zeitwert gelten kann.

Als letzte Gruppe bleiben die Grundstücke und Anlagen, also Gebäude, Maschinen und Einrichtungen. Hier ist nun die noch offene Frage: Ist bei Feststellung der Anschaffungseinzelwerte der Tagesneuwert oder der Tagesnutzwert zugrunde zu legen?

Wenn wir bedenken, daß der Zins für die Nutzung der Güter ver-

rechnet wird, so kann auch nur der Nutzwert derselben Grundlage der Verrechnung sein.

Praktisch ist dessen jährlich vorzunehmende Feststellung unter Zugrundelegung der im Betrieb je nach Abnutzung, konstruktiver Überholung (auch bei Gebäuden) usw. gegebenen Nutzungsmöglichkeit und unter Berücksichtigung der Entwicklung der Wiederbeschaffungspreise (Preisentwicklung für in ähnlicher Lage verkaufte Grundstücke, Kosten für den Kubikmeter umbauten Raumes, Preise für gleichartige neuwertige Maschinen) mit genügender Sicherheit möglich.

Nachdem wir mit der Bestimmung des Ausmaßes der Kapitalbeanspruchung durch die Produktionseinheit gewissermaßen die mengenmäßige Seite des Zinsverrechnungsproblems zur praktischen Lösung geführt haben, ist nun im Zinssatz die Frage der Bewertung der in Anspruch genommenen Kapitalnutzung zu klären.

Da, mit Beste zu reden<sup>150</sup>, „nicht die Art der Verwendung, sondern die Zeit der Nutzung des Kapitals durch den Betrieb für die Zinshöhe bestimmend sein muß“, und danach nicht nur das Anlage- sondern auch das Umlaufkapital als langfristig gebunden anzusehen ist, gilt unterschiedslos der Zinssatz für langfristiges Kapital.

Bei unserem Bestreben der rechnungsmäßigen Trennung von Finanzierung und Produktion könnte man meinen, daß der Zinssatz für das im Betrieb genutzte Kapital so zu bemessen ist, daß sich beim Fremdkapitalanteil aus dem Vergleich produktionsseitig verrechneter und finanzseitig tatsächlich bezahlter Zinsen ein Maßstab für die Wirtschaftlichkeit der Finanzierungstätigkeit ergibt. Soweit die Zinshöhe für Fremdkapital betriebsbedingt wäre, müßte sie zu Lasten des Betriebs gehen, soweit sie in den Verhältnissen der Finanzeinheit begründet wäre, gehörte sie unter Finanzkosten<sup>151</sup>.

Ganz abgesehen davon, daß eine solche Auseinanderlegung der Zinshöhe nach ihren Bestimmungsgründen kaum durchführbar erscheint, ist einzuwenden, daß Zinsen auf das Nominal-Fremdkapital nicht gut mit den Zinsen auf den Zeitwert der damit beschafften Güter — wenn wir annehmen, daß das Fremdkapital für ganz bestimmte Zwecke aufgenommen wurde — verglichen werden können.

Wie schon S. 81 ausgeführt, ist eben der Finanzerfolg oder besser der Finanzertrag nur der Gegenposten zur Einführung von Zinsen auf das investierte Realkapital in die Produktionserfolgsrechnung und demnach von deren Zwecken abhängig. Welches ist nun die Zinshöhe für langfristig in der Produktionseinheit genutztes Kapital?

Denken wir an ein Fabrikgebäude. Sein Nutzungszeitwert sei 100000 RM. Diese 100000 RM sind als langfristig angelegtes Kapital zu verzinsen. Die Tatsache, daß das Eigenkapital, mit dem das Gebäude gebaut wurde und das auf der Passivseite erscheint, als solches ungesichert ist, hat mit der Zinshöhe auf das Realkapital nichts zu tun. Dieses

<sup>150</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung S. 111.

<sup>151</sup> Vgl. den oben S. 20 unternommenen Versuch, die Zinshöhe nach ihrer Verursachung durch Innen- und Außenwirkung zu zerlegen.

„Unternehmensrisiko“ ist kostenrechnerisch im Gewinn- oder auch in einem besonderen Wagnis-Zuschlag zu berücksichtigen.

Es ergibt sich damit, daß wir den Zins am Markt für langfristige Kapitalanlagen, der sich praktisch mit dem landesüblichen Hypothekenzinsfuß decken dürfte, einzusetzen haben. Dieser bietet dann die zuverlässige Grundlage für die Bemessung der Rechnungszinsen.

Für den Betrieb als Produktionseinheit sind dieselben dann Produktionskosten, für die Unternehmung als Finanzeinheit sind sie Finanzertrag. Wie die Finanzeinheit sich ihrerseits die Kapitalnutzungen besorgt, inwieweit sie sie aus Eigenkapital zur Verfügung stellen kann, inwieweit sie Fremdkapital und zu welchen Bedingungen sie dasselbe in Anspruch nehmen muß, das ist ihre Sache und macht das Wesen des Finanzerfolgs aus.

Aber wie schon oben bemerkt, sind die Finanzierungsbedingungen auch von den Betriebsverhältnissen abhängig. Eine Unternehmung, hinter der ein gesunder Betrieb steht, wird zu viel günstigeren Bedingungen Leihkapital erhalten, wird zu viel günstigeren Kursen (Agio) neue Aktien im Effektenmarkt unterbringen können, als eine Unternehmung mit einem unrentablen Betrieb. Es erweist sich hier wiederum, daß jede Betriebswirtschaft eine natürliche Ganzheit darstellt, die nur künstlich und unzulänglich in einzelne Wirtschaftssphären aufzugliedern ist.

Die in der gedachten Weise ermittelten Zinsen sind nun in der Hauptsache auf die Kapital in Anspruch nehmenden Kostenstellen zu verrechnen, von denen sie dann im Rahmen der Gemeinkostenzuschläge in die Selbstkosten übergehen. Wir werden aber sehen, daß nicht alle Zinskosten diesen Weg nehmen.

Für die Verrechnung der Zinskosten ist zunächst maßgebend die schon bekannte Gliederung der Produktionseinheit in drei Wirtschaftssphären, die von der Finanzeinheit mit Kapital versorgt werden. Es sind dies der Betrieb, die gesamte Fertigung einschließlich Materialwesen, Konstruktion usw. umfassend, und das Geschäft, dieses zerlegt in den Vertrieb (einschließlich Einkauf und allgemeine Verwaltung) und das Geschäftsfinanzwesen (Zahlungs- und Kreditbeziehungen).

Wir behandeln zuerst Betrieb und Vertrieb. Da das vom Geschäftsfinanzwesen beanspruchte Anlagekapital mit zu dem des Vertriebs gerechnet wird, weisen Betrieb und Vertrieb das gesamte Anlagekapital auf. Es läßt sich mit genügender Genauigkeit leicht feststellen, was davon auf den Betrieb, was auf den Vertrieb (Geschäft) entfällt.

Die Betriebsanlagenwerte sind noch weiter aufzugliedern nach den drei Kostenstellen: Maschinenwerkstätten, Zusammenbau, gesamte übrige Betriebsanlagen (Hilfsbetriebe, Magazin- und Transportwesen, Büros, Wohlfahrtseinrichtungen usw.). Dies deshalb, weil die Verrechnung der Betriebsgemeinkosten, wenn sie praktisch genau sein soll, die Anwendung dreier, den erwähnten Kostenstellen entsprechender Unkostenzuschläge erfordert<sup>152</sup>.

<sup>152</sup> Siehe Kontenplan am Schluß der Arbeit.

Nicht so einfach ist die Aufteilung des umlaufenden Kapitals. Wenn die Rechnungszinsen in ihrer Eigenschaft als Kosten zu sparsamer Wirtschaft mit dem Gut Kapitalnutzung veranlassen sollen, so ist gerade die Berechnung des bei den einzelnen Kostenstellen im Durchlauf befindlichen Kapitals mit Sorgfalt vorzunehmen.

Der Betrieb hat die Zinskosten für die Materialvorräte und für die in den Werkstätten und Zwischenlagern befindlichen Halbfabrikate zu tragen. Denn die Betriebsnotwendigkeiten oder das, was man dafür ansieht, bestimmen in der Regel die Höhe dieser Bestände.

Bei den noch lagernden Rohmaterialien ist das nicht immer der Fall. Einkaufspolitik (waggonweiser Bezug, Mengenrabatte), Gewinn- und Steuerpolitik (Bestände ermöglichen Abwertungen) führen je nach dem angestrebten Zweck und der finanziellen Möglichkeit zu einem Überschreiten der betriebsnotwendigen Lagerhaltung. So wäre zu trennen: betriebsnotwendiger Lagerbestand, einkaufsverursachter Überbestand, durch produktionsfremde Einflüsse verursachter Überbestand.

Wir wollen auf diese Trennung, da praktisch doch in weitaus überwiegender Maße die Betriebsnotwendigkeiten den Lagerbestand bestimmen, verzichten und rechnen also die Zinsen auf das Materiallager voll den Betriebsgemeinkosten zu.

Indem so dem Betrieb für die Kapitalnutzung Kosten berechnet werden, wird er auch in diesem Punkte zur Sparsamkeit erzogen. Insbesondere das Optimum in den Beziehungen: Große Reihen, damit wirtschaftliche Herstellung der Einzelteile, andererseits aber lange Fertigungsdauer und damit entsprechend langes Festliegen großer Kapitalien, oder: Kleine Reihen, nicht mehr so wirtschaftliche Herstellung der Einzelteile, dafür aber kürzere Fertigungsdauer und entsprechend weniger langes Festliegen weniger großer Kapitalien, oder kürzer ausgedrückt: Das Problem der optimalen Losgröße<sup>153</sup> in seiner Beziehung zur Frage der Umlaufkapitalkosten wird damit zu einer der wichtigsten betrieblichen Kostenfragen.

Denn es handelt sich bei solcher Rechnung um keine Kleinigkeiten, wenn wir bedenken, daß bei einer normalen<sup>154</sup> durchschnittlichen Fertigungsdauer von 6 Monaten sich immer ein halber Jahresumsatz im Bau befindet.

Schmalenbach hat empfohlen<sup>155</sup>, zur Beschleunigung des Durchlaufs der in den einzelnen Kostenstellen in Arbeit befindlichen Vorräte den Kostenstellen entsprechende Zinsen zu belasten. Für unsere beiden hierfür in Frage kommenden Hauptbetriebskostenstellen Maschinenwerkstätten und Zusammenbau würde das aber zu Unzuträglichkeiten führen, da der Materialfluß vom Zusammenbau wieder vielfach in die Maschinenbearbeitung zurückverschlungen ist<sup>156</sup> und eine Zinsverrechnung

<sup>153</sup> Vgl. oben S. 27 Anm. 37.

<sup>154</sup> Normal bedeutet hierbei durch Beschäftigungsgradschwankungen und durch Betriebsumdispositionen und ähnliche Einflüsse nicht gestörter Ablauf des Fertigungsprozesses.

<sup>155</sup> Schmalenbach: Der Kontenrahmen, S. 38.

<sup>156</sup> Es ist hierbei zu denken an eine Reihe von Paßarbeiten im Präzisionsmaschinenbau, die erst in einem fortgeschrittenen Stadium des Zusammenbaues mit



hierbei eher hemmend statt fördernd wirken würde. Ein besseres Mittel zur Regelung des Durchlaufs ist der für diesen Zweck seit langem bewährte Produktionsplan. Die Zinsen für die Halbfabrikate, wie überhaupt für das Umlaufkapital im Betriebe (Materialwesen und Fertigung) werden daher zu den „Gemeinsamen Betriebsgemeinkosten“ (s. Kontenplan) geschlagen.

Wie sieht nun die Sache auf der anderen Seite, wo Betrieb und Geschäft im Fertiglager aufeinanderstoßen, aus? Das Fertiglager ist das Pufferelement zwischen dem stoßweisen Ertrag (Reihenfertigung!) und dem mehr kontinuierlichen, doch dabei dem Wechsel der Geschäftslage unterliegenden Absatz („Ertrag“ und „Absatz“ siehe Abb. 2, S. 7). Es ermöglicht dem Betrieb die Serienfabrikation und andererseits dem Geschäft die Lieferung vom assortierten Lager.

Soweit also das Lager assortiert ist — die Norm dafür läßt sich an Hand der Umsätze in jeder Maschinentype leicht feststellen — sind seine Zinskosten Geschäftsgemeinkosten. Die Zinskosten für bei Vertretern stehende Konsignationsmaschinen werden neben den Kosten für das assortierte Fabriklager den Geschäftsgemeinkosten belastet, denn für das letztere scheiden ja diese Maschinen, da sie für andere Bedarfsfälle in der Regel nicht greifbar sind, aus.

Wenn wir nun aber den über Konsignations- und assortiertes Fabriklager hinauschießenden Bestand als betriebsverursacht ansehen und Rechnungszinsen dafür den Betriebsgemeinkosten zuschlagen wollten, so würden wir den Umständen, die zu einem mitunter außerordentlichen Anwachsen des Fertiglagers führen, nicht gerecht werden. Wohl sind Betriebseinflüsse — Durchhaltung einer rentablen Reihenfertigung trotz nachlassenden Eingangs von Bestellungen — wirksam. Aber andere wichtige Gründe, im Rahmen der zur Verfügung stehenden Mittel auf Lager arbeiten zu lassen, liegen außerhalb der unmittelbaren Betriebsarbeit. Es handelt sich dabei im wesentlichen darum, den in vielen Jahren aufgebauten Organismus mit möglichst geringen Verlusten an Organisations-, insbesondere an Anlernkapital durch den Konjunkturniedergang zu bringen.

Aber man möge das zeitweilige Mißverhältnis zwischen Erzeugung und Absatz, das zur Lagerüberfüllung führt, begründen wie man will; klar ist, daß, wenn an sich absatzfähige Produkte in absatzfähiger Menge erzeugt werden, solche Lagerüberbestände durch Marktwirkung verursacht werden und somit Verzinsungskosten dafür nicht den Betriebsgemeinkosten und damit schließlich den Herstell-Selbstkosten zuzurechnen sind.

Die Rechnungszinsen für den Lagerüberbestand sind unmittelbar dem Produktionsgewinn auf Monats- bzw. Jahresgewinn- und Verlustrechnung gegenüberzustellen.

der notwendigen Genauigkeit vorgenommen werden können, so insbesondere das genaue Zusammenpassen („Zusammenstechen“) von Getriebenen. Auch das Putzen der Teile, vor allem der Kleinteile (Schrauben, Unterlegscheiben u. ä.) und das Beseitigen etwaiger Anschlagstellen vor dem endgültigen Zusammenbau ist im wesentlichen Maschinenarbeit.

Grundstücke und Anlagen, Vorräte an Materialien, Halb- und Fertigfabrikaten sind nun besprochen. Es bleibt noch klarzustellen, wie und wogegen die Rechnungszinsen auf die „Mittel und Produkte des Umsatzes“, mit welchem Ausdruck Schmalenbach<sup>157</sup> die Zahlungsmittelbestände und Forderungen und Schulden von den Anlagen und Vorräten trennt, zu rechnen sind.

Damit kommen wir zu den rechnungsmäßigen Kapitalkosten der dritten Wirtschaftssphäre in der Produktionseinheit, dem Geschäftsfinanzenwesen.

Vorher sind aber aus den Zahlungsmittelbeständen bzw. Bankguthaben die für den laufenden Bedarf von Betrieb und Geschäft notwendigen flüssigen Mittel abzuzweigen. Die Zinsen für diesen dem Betrieb und Geschäft gemeinsamen Fonds werden zu den „Gemeinsamen Betriebsgemeinkosten“ (s. Kontenplan am Schluß) geschlagen. Eine Aufteilung nach Betriebs- und Geschäftsmitteln und dementsprechende Belastung auch der Geschäftsgemeinkosten ist wohl durchführbar, aber doch nur so willkürlich und kleinlich, daß sie praktisch nicht in Frage kommt.

Als vom Zahlungs- und Kreditwesen des Geschäfts zu verzinsende Kapitalanlage erscheint dann neben den über die notwendigen Betriebsmittel hinaus vorhandenen Bank- usw. -guthaben die Differenz aus Waren- Buch- und -Wechselforderungen und Warenschulden.

Finanzschulden sind, wie bekannt, hier nicht zu beachten. Sie sind Sache der Unternehmung als Finanzseinheit. Insbesondere gehören hierunter auch etwaige laufende Kontokorrentkredite bei Banken. Gelegentliche Kontoüberziehungen sind Angelegenheit und gehen direkt zu Lasten des Geschäfts.

Wesentlicher ist die regelmäßig und ebenfalls direkt, d. h. nicht über die Finanzseinheit erfolgende „zusätzliche Finanzierung“ durch Kundanzahlungen und durch Lieferantenkredite. Geht der Kreditoren- und der Schuldwechselbestand über das durch Einkaufsumsatz und mittleres Zahlungsziel gegebene Maß wesentlich hinaus, so ist diese auf Lieferantenkrediten aufgebaute „Eigenfinanzierung der Produktionseinheit“ natürlich kein gesunder Zustand. Die schwebenden Verbindlichkeiten müssen durch Zuführung neuen Finanzkapitals behoben werden. Vielfach ist aber das Finanzkapital in übergroßen Beständen an Vorräten und Forderungen nur festgefahren. Eine Verminderung derselben, je nachdem durch Einschränkung des Einkaufs, Forcierung des Verkaufs, verstärkte Mahnung der Schuldner, bringt dann wieder gesunde Verhältnisse.

Der Saldo zwischen den Rechnungszinsen auf das im Zahlungs- und Kreditwesen arbeitende Finanzkapital und den gesamten im geschäftlichen Geld- und Kreditverkehr erzielten Zins-, Skonto- und Diskontüberschüssen kann als ein Maß der wirtschaftlichen Verwendung dieses Kapitals betrachtet werden. Allerdings darf man daraus nur mit Vorsicht Schlüsse auf die Finanzgebarung des Geschäfts ziehen. Denn die Zahlungsbedingungen im Ein- sowie im Verkauf sind integrierender

<sup>157</sup> Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 272.

	Betrieb			Geschäft [Vertrieb, einschl. Ein- kauf und allgemeine Verwaltg.]	Geschäft Kredit- be- ziehungen	—
	Maschinen- bearbeitung	Zusammen- bau	Übriger Be- trieb, Hilfsbe- triebe, Maga- zine, Büros, Wohlfahrts- einrichtungen usw.			
Anlage- kapital	Grund- stücke, Ge- bäude Maschinen und Ein- richtungen	Grund- stücke, Ge- bäude Einrich- tungen und Werkzeuge	Grund- stücke, Ge- bäude Maschinen und Ein- richtungen	Grund- stücke, Ge- bäude Ein- richtungen	—	—
Umlauf- kapital	—	—	Bestände an Materialien und Halb- fabrikaten Kapital- bestände für den laufenden Kapital- bedarf von Betrieb und Geschäft	Assortiertes Fertiglager und Konsign- Lager	Geschäfts- forderungen minus Geschäfts- schulden Über den laufenden Bedarf hinaus- schieß. Kapital- bestände	Fertig- lager- Über- bestand

Zinsen,  
in die  
Gemeinkostenverrechnung  
ingehend.

Zinsen, gegen  
Geschäfts-  
finanzertrag  
verrechnet.

Zinsen, di-  
rekt gegen  
Gewinn-  
und Ver-  
lustkonto  
verrech-  
net.

Abb. 19. Übersicht der Verrechnung von Zinsen auf alle Aktiva<sup>158</sup>.

Bestandteil jedes einzelnen Kauf- und Verkaufsabschlusses, somit wirk-  
sam auf die ausgehandelten Preise und daher dieser Natur nach nicht  
isoliert zu betrachten.

Noch undefinierbarer wird der Saldo, wenn wir bedenken, daß neben  
dem natürlichen Zusammenhang mit den ausgehandelten Preisen und  
dem Kapitaldispositionsgeschick des Kaufmanns noch die wichtigen  
Außenwirkungen aus dem Geldmarkt (Reichsbankdiskontsatz) und der  
Zahlungsweise der Kunden (insbesondere, wenn viele Kunden Skonto  
ziehen) den Saldo beeinflussen. Hier weiter ins einzelne zu gehen, würde  
den Rahmen unserer Aufgabe überschreiten. Uns genügt die Heraus-  
sonderung dieses Geschäftsfinanzerfolgs, der uns im wesentlichen nur  
darüber unterrichten soll und kann, in welchem Ausmaß neben dem  
Warenumsatz der Umsatz an Kapitalnutzungen zum Erfolg beitrug  
oder ihn schmälerte.

<sup>158</sup> Es ist interessant, hiermit die Übersicht über die Be- und Verrechnung der  
Kapitalverzinsung zu vergleichen, die der VDMA auf S. 17 seiner Schrift „Selbst-  
kosten-Nachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken“, Charlottenburg  
1925, gibt.

Das in der rechnungsmäßigen Verzinsung des beanspruchten Kapitals liegende erzieherische Moment ist ebenso wie beim Betrieb auch hier im Zahlungs- und Kreditverkehr die Hauptsache.

Für die Bezifferung der Bestände hat theoretisch der gewogene Durchschnitt der Rechnungsperiode zu gelten. Bei der Menge der Umsatzvorgänge macht aber dessen Errechnung viel Arbeit. Der praktisch notwendigen Genauigkeit ist vollständig genügt, wenn zwischen Anfangs- und Endbestand das Mittel genommen wird. Die Bestände an Wechsellagerungen und Buchforderungen und Schulden sind dabei auf den jeweiligen Feststellungstag zu diskontieren.

Kleinigkeitskrämerei ist bei diesen Rechnungen, denen insgesamt die Fiktion „Als ob alles Fremdkapital wäre“ zugrunde liegt, nicht am Platze. Eine das wesentliche in immer gleicher Weise berücksichtigende Rechnung entspricht den tatsächlichen Verhältnissen und Möglichkeiten am besten.

Im Gesamten ergibt sich für die Verrechnung von Zinsen auf alle Aktiva nebenstehende Übersicht (s. Abb. 19).

Ein praktisches Beispiel mit der Wirklichkeit entnommenen bzw. daraus konstruierten Ziffern zeigt der Kontenplan am Schluß.

#### 4. Zusammenfassung: Die mögliche Weiterbildung der Erfolgsspaltung.

In diesem abschließenden Abschnitt des Hauptteils der Arbeit seien die Ergebnisse unserer Untersuchung kurz zusammengefaßt. Nach den Schematen der überlieferten (Abb. 6, S. 16) und der beachteten (Abb. 10, S. 32) Erfolgsspaltung bringen wir zu diesem

Jahres-Gesamtumsatzerfolg der einheitlichen Betriebswirtschaft

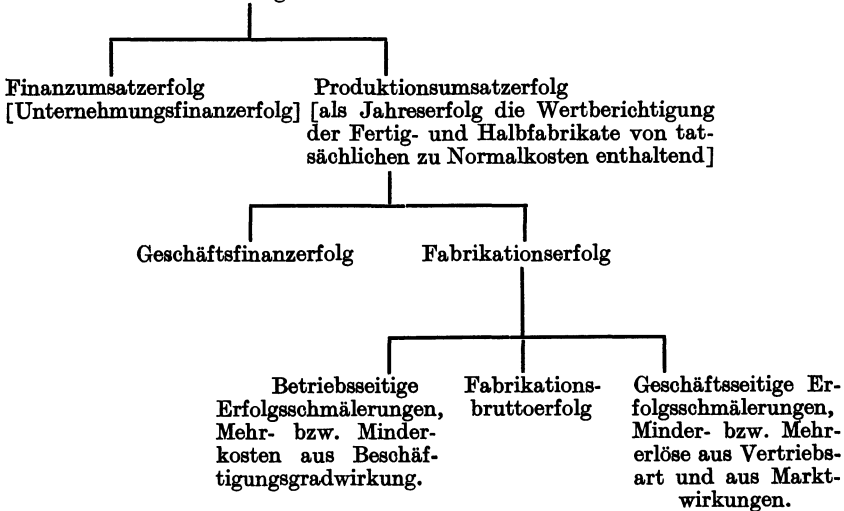


Abb. 20. Schema der möglichen Erfolgsspaltung.

Zweck das Schema der möglichen Weiterbildung der Erfolgsspaltung, das, nachdem wir alle Fragen eingehend genug abgehandelt haben, keiner besonderen Erklärung bedarf.

Wenn wir als wirkliche oder „echte“ Erfolgsspaltung die nicht nur auf der Kosten- sondern insbesondere auch auf der entsprechenden Ertragsseite erfolgende rechnerische Isolierung bestimmter Wirtschaftssphären der Betriebswirtschaft ansehen (s. o. S. 17), so ist uns dieselbe nur insoweit gelungen, als wir die Finanzwirtschaft der „Unternehmung als Finanzinheit“ und die Geld- und Kreditwirtschaft des Geschäfts zumindest rechnerisch scharf von der Produktionswirtschaft, Einkauf, Herstellung und Verkauf umfassend, trennen konnten. Die geringen sachlichen und personellen Aufwendungen für die Finanz-, Geld- und Kreditwirtschaft wurden dabei auf die Produktionswirtschaft übernommen.

Möglich war die Erfolgsspaltung im erwähnten Umfang dadurch, daß für das Gut, welches Erfolgsträger ist, also die Kapitalnutzung, im landesüblichen Zins ein Verrechnungspreis gegeben war.

In der Produktionswirtschaft konnte nicht mit Verrechnungspreisen gearbeitet werden. Die individuelle Differenziertheit der meisten und wesentlichen Kosten- und Ertragsgüter und in Zusammenhang damit die unablässige technische Entwicklung machten das unmöglich. Damit mußte darauf verzichtet werden, durch Einschaltung von Verrechnungspreisen zwischen Einkauf und Fertigung und andererseits zwischen Fertigung und Verkauf zu einer Zerlegung des Preisgefälles und damit zu einem gesonderten Ausweis des Erfolgs aus der Ein- und Verkaufstätigkeit und der Betriebstätigkeit zu kommen. Das von Schmalenbach der Erfolgsrechnung gestellte Ziel der „Isolierung des reinen Betriebsgewinns“ erwies sich also als unerreichbar. Auch der Versuch, durch Einführung von Standardelbstkosten einen nur an der Kostenentwicklung orientierten reinen Betriebserfolg von relativer Größe zu ermitteln, schlug fehl.

Wir mußten uns auf eine Herausstellung von kostenseitigen bzw. ertragsseitigen Erfolgsschmälerungen beschränken, jene sich in der Wirkung des Beschäftigungsgrads auf die Fertigungskosten zeigend, die andere Gruppe in Gestalt von Rabatten, Provisionen und Gratislieferungen erscheinend.

Diese Heraussonderung von Kostendifferenzen (Mehr- oder Minderkosten) und von Ertragsdifferenzen (Mindererträge) bezeichneten wir oben (S. 17) als einseitige oder „unechte“ Erfolgsspaltung. Eine zweiseitige oder „echte“ Aufspaltung des „Fabrikationserfolgs“, als des erwirtschafteten Wertauftriebs, durch gleichlaufende kosten- und ertragsseitige Aufgliederung ist uns nicht gelungen.

In unserem Bestreben, das Zusammenwirken der einzelnen Kräfte zur Erfolgsbildung zahlenmäßig zu erfassen, mußten wir immer wieder die Erfahrung machen, daß die Betriebswirtschaft eine räumliche<sup>159</sup>

<sup>159</sup> Der Begriff räumlich ist hier nur im übertragenen Sinne zu verstehen. Zum Zeitlichen gehört als Korrelat das Räumliche. Das ist aber hier nicht nur das schlechthin „Raumerfüllende“, sondern das „Zuständliche“, wie die Betriebswirtschaft es ist als Inbegriff von gleichzeitig vorhandenen Mitteln und Beziehungen.

und zeitliche Einheit ist. Wenn man schon einen Ausschnitt aus dem betriebswirtschaftlichen Gesamtvorgang rechnerisch für sich zu betrachten vermag, wie in unserem Falle — und übrigens bei allen kapitalistischen Unternehmungen — die Finanzierung und den Zahlungsverkehr, so ist doch stets zu bedenken, daß eine rechnerisch noch so sorgfältige Isolierung viele Beziehungen mehr oder weniger willkürlich durchschneiden muß und vieles Unmeßbare und Unwägbare, das sich auch in Mark und Pfennige umsetzt, nicht erfassen kann. Bei aller Erfolgsspaltung, insbesondere bei der Auslegung ihrer Ergebnisse und den danach zu treffenden Dispositionen darf also nie der Blick auf das Ganze der Betriebswirtschaft vergessen werden.

Auch wenn uns eine erfolgsrechnerische Trennung zwischen Ein- und Verkaufstätigkeit des Geschäfts und der Fertigungstätigkeit des Betriebs für die in Rede stehende Werkzeugmaschinenfabrik gelungen wäre, so wäre damit günstigenfalls nur der bezifferbare Anteil dieser beiden Wirtschaftssphären an der Bildung des Produktionserfolgs bestimmt. Die insbesondere ertragsseitig vorhandenen Imponderabilien: glückliche Hand in der Wahl des Produkts, ansprechende Konstruktion, geschickte Kundenbehandlung usw. — die Aufzählung zeigt, daß ein großer Teil des Produktionserfolgs auf ihnen beruht — lassen sich nicht beziffern und damit auch nicht nach ihrer Verursachung durch Betrieb oder Geschäft scheiden.

Je mehr eine industrielle Betriebswirtschaft im Strome der wirtschaftlichen und technischen Entwicklung steht, insbesondere was die Vervollkommnung der Produkte anbelangt, desto weniger wird das Rechnungswesen über die Funktionserfüllung der einzelnen Sphären aussagen können. Auch der Trick, nur relative Teilerfolge errechnen zu wollen, versagt dann. Wenn alles fließt, kaum eine Maschinenserie der nächstfolgenden gleicht, und jeder erneute Ablauf des Fertigungsprozesses fabrikatorische Änderungen bringt, gibt es eben nichts Vergleichbares mehr, d. h. mit der Genauigkeit Vergleichbares, wie ein relativer Teilerfolg das verlangen würde.

In diesen Unternehmungen, die die technisch-wirtschaftliche Entwicklung in ihrer Fabrikation und ihren Konstruktionen vorantreiben, ist eben neben der Intuition des Technikers auch das Fingerspitzengefühl, oder, da dieses Wort bei den Theoretikern in schlechten Geruch gekommen ist, die Intuition des Kaufmanns das beste Werkzeug zur Erfolgsbeurteilung und den daraus fließenden betrieblichen und geschäftlichen Dispositionen.

### III. Die Verknüpfung der Ergebnisse in der praktischen Durchführung.

Ein Bild der Verknüpfung unserer Untersuchungsergebnisse in der praktischen Durchführung gibt der am Schluß der Arbeit als Abb. 23 zu findende Kontenplan. Dieser ist entwickelt in Anlehnung an den Normalplan des VDMA. Die Unterschiede in der Einteilung und Bezeichnung einiger Kontengruppen leiten sich aus dem hier verfolgten Zweck der Erfolgsspaltung her und bedürfen keiner weiteren Erklärung. Auch die den Bedürfnissen unserer Werkzeugmaschinenfabrik entsprechende Aufgliederung der Gemeinkostenverrechnung in Gruppe 6 ist nicht besonders zu begründen. Einige notwendige Hinweise sind in den „Anmerkungen“ auf dem Plan zu finden.

Das besondere Merkmal des Kontenplanes ist, daß ihm die tatsächlichen Ziffern und Verhältnisse eines mehrere Jahre zurückliegenden Geschäftsjahres zugrunde liegen. Wo die überlieferte Buchführung keine Auskunft gab, so insbesondere bei der Aufgliederung der Bestände in Fabrikation, wurden die Ziffern unter Zugrundelegung des genügend genau zu bestimmenden periodischen Aufwands und nach Feststellung der jeweils in Frage kommenden mittleren Umsatzdauer sorgfältig konstruiert. Ebenso wurden die direkten Erlösschmälerungen, die nirgends gebucht werden, aus den im Laufe des Monats bzw. des fraglichen Jahres hinausgegangenen Rechnungen, als dem Urmaterial, festgestellt.

Wenn in der Wiedergabe tatsächlicher Verhältnisse eines Einzelfalles auch manche Besonderheiten zum Ausdruck kommen, so kann doch gesagt werden, daß die den Produktionsgang begleitenden Konten nach Gestalt und Gewicht typisch sind für kapital- und arbeitsintensive Betriebe mit langfristiger Wechselfertigung, im besonderen natürlich für Werkzeugmaschinenfabriken. Mehr individuellen Charakter zeigt das Geschäftsfinanzwesen. In seinen Grundsätzen und Möglichkeiten ist es wesentlich von der Größe der verfügbaren Mittel abhängig. Was die Mittelbeschaffung anlangt, so finden wir in den Zahlen des Planes das typische Finanzierungsbild der, wie man so sagt, soliden Einzelunternehmung: Finanzierung aus Eigenkapital. Daß rechtlich keine Einzelunternehmung, sondern eine Familienkommanditgesellschaft vorliegt, ist für die Betätigung des erwähnten Finanzierungsprinzips unerheblich. Sowohl hinsichtlich der Produktions- wie der Finanzungsverhältnisse ist also unsere Werkzeugmaschinenfabrik charakteristisch für einen bestimmten Betriebs- bzw. Finanzierungstyp.

Wie notwendig aber das Festhalten an der manchmal recht unbequemen Wirklichkeit des Einzelfalles und wie förderlich diese Hemmungen des Gedankenflugs dem Ergebnis geistiger Arbeit sind, dafür haben unsere Untersuchungen einige interessante Beispiele geliefert. Mit gutem Grunde wird daher auch für den abschließenden Kontengesamtplan daran festgehalten, daß darin auch das Gewicht der einzelnen Erfolgselemente zum Ausdruck kommen muß, also die Konten in ihrer zahlenmäßigen Wirklichkeit darzustellen sind. Die Schmalenbach-

sche Kontensymbolik gestattet dieses nicht, wenn anders sie nicht auch in die Darstellung tatsächlicher Konten ausmünden will. Sie ist daher hier nicht angewendet worden.

Entsprechend den oben S. 73/74 gemachten Ausführungen sehen wir im Kontenplan die Rechnung mit tatsächlichen Kosten bis zu der durch die Rechnungserteilung ausgelösten Buchung des Verkaufs durchgeführt. Erst in Gruppe 8 erfolgt für die im Laufe der Periode berechneten Erzeugnisse die Herausstellung der Beschäftigungsgradwirkung und der anderen Erfolgsschmälerungen.

Bei den langen Fertigungsdauern, die im Mittel 6, mitunter aber auch 8 und 9 Monate betragen, ist es eine besondere Frage, wie die zuschlagsmäßige Verrechnung tatsächlicher Gemeinkosten erfolgt. Wenn das Rechnungswesen die Wirklichkeit widerspiegeln soll, so ist hier nur Einblick zu gewinnen durch eine von Monat zu Monat summierte Stückkostenrechnung, wie wir sie in dem umseitigen Entwurf einer Kalkulationskarte finden.

Vorausgeschickt sei auch hier, daß dieser Darstellung tatsächliche Zahlen und Verhältnisse zugrunde liegen. Es handelt sich um die Maschine Fabr.-No. 8716 aus einer Reihe von 24 Stück Maschinen Type R 2. Die Spalten 1—7 enthalten den jeweils 24ten Teil der Aufwendungen für dieses Los. Praktisch wird man die gesamte Serie von Monat zu Monat weiter kalkulieren und erst das Endergebnis, die tatsächlichen Kosten der Serie, durch die Stückzahl dividieren und so die Ziffern der Querspalte 7 erhalten. Erst diese Ziffern werden dann von der Loskalkulationskarte auf die Stückkalkulations-, die zugleich Kundenauftragskarte ist, übertragen.

Nur des besseren Einblicks wegen ist hier die gesamte Kalkulation für eine Maschine durchgeführt. An die besagte Querspalte 7, die in der Stückkalkulationskarte zur ersten Spalte wird, schließt sich dann die Aufschreibung der Kosten, die die vom Kunden gewünschte Ausstattung der Maschine verursacht und die Feststellung der normalen Herstellkosten und der Gesamtkosten.

Monat für Monat werden die auf jedes im Bau befindliche Los bzw. jede Kundenbestellung aufgewendeten Einzelmaterialien, Einzellöhne und die nach Beschäftigungsgradgestaltung und Unkostenentwicklung sich ändernden Gemeinkostenzuschläge in die Kalkulationskarten eingetragen. Die Einzelkosten werden dabei von der Nachrechnung geliefert, während die Gemeinkostenzuschläge in ihren drei Kategorien sich als jeweilige Prozentverhältnisse zwischen monatlichem Gemeinkostenaufwand und monatlichem Einzellohnaufwand aus den Konten der Gruppe 6 ergeben. Mit Schluß jeden Monats werden so die angefallenen Gemeinkosten in ihrer tatsächlichen Höhe auf die in Arbeit gewesenen Objekte verrechnet.

Für die im Laufe des Monats fertiggestellten Maschinen werden die Konten in Fabrikation erkannt und das Konto „Fertige Maschinen“ der Gruppe 7 belastet. Die während der Rechnungsperiode bis zu diesem Abschluß (Querspalte 7) gelangten Kalkulationskarten bilden hier die



Kalkulationskarte

Type: R II		Reihe: Fabr.-No.: 8702—8725			Stück: Fabr.-No.: 8716			Auftrags-No.: 10002			
Bem.:		Ausführung in der Reihe: Einfach, mit Pumpe			Ausführ.nachKund.-Auftr.:			Auftr.-Eing.: 4. 11. 28 Lief.-Termin: 8. 11. 28			
In Arbeit Monat	Be-merkungen	Einzel-Mat., Sonder-Einzel-K.	Einzel-lohn in Masch.-Wst.	Einzel-lohn in Zus.-Bau	Gem.-K.-zusch. des Monats Masch.-Wst.	Gem.-K.-zusch. des Monats Zus.-Bau	Gem.-K.-zusch. des Monats Übrig.Betr.	Zu verrechn. tatsächl. G.-Kosten Masch.-Wst.	Zu verrechn. tatsächl. G.-Kosten Zus.-Bau	Zu verrechn. tatsächl. G.-Kosten Übrig.Betr.	Monatliche Kosten insgesamt
11. Mai		607,—	118,—		63%	42%	49%	74,—		58,—	857,—
Juni		306,—	192,—	13,—	61%	38%	48%	117,—	6,—	99,—	732,—
Juli		126,—	158,—	132,—	61%	36%	48%	97,—	48,—	140,—	701,—
August		45,—	82,—	132,—	59%	36%	46%	48,—	47,—	98,—	452,—
Septemb.		16,—	32,—	132,—	58%	34%	45%	19,—	45,—	74,—	318,—
Oktober		28,—									
„		Telle eig. Herstell. zu tats. S.-K.: 78,—		79,—	56%	34%	44%		27,—	35,—	247,—
13. Okt. ins Fert.-Lag.		1206,—	582,—	488,—				355,—	172,—	504,—	3307,—
6. Dez. aus Fert.-Lag.	Diff. u. Gegenhalter anbauen, nachlact.	4,—		27,—		33%	42%		9,—	11,—	51,—
	Tatsächliche Herstell.-Selbstkosten	1210,—	582,—	515,—				355,—	181,—	515,—	3358,—
	Normale Herstell.-Selbstkosten	1206,—									
		Darin Teile eig. Herst. zu normal. Selbstkost.: 74,—	582,—	515,—	Zuschl. bei 100 % Besch.:			297,—	155,—	428,—	3183,—
8. Dezemb. versandt u. berechnet					51%	30%	39%				
					Geschäfts-Gemeinkosten 14% auf 3183,—						446,—
					Gesamte Normal-Selbstkosten						3629,—
					Aus anderen Abteilungen zu katalogmäßigen Preisen berechnet:						
					Differential und Gegenhalter						1950,—
					Verpackung (seetüchtige Kiste)						85,—

Abb. 21. Entwurf einer Kalkulationskarte zur praktisch genauen zuschlagsmäßigen Verrechnung tatsächlicher Betriebsgemeinkosten.

Buchungsgrundlage. Dazu treten noch die Fertigmachungskosten für die während des Monats zum Versand gekommenen Maschinen (Querspalte 8). Wir sehen, wie jeder Posten dieser Querspalten einem Konto „in Fabrikation“ entspricht und so der Zusammenhang zwischen Stück- und periodischer Rechnung hergestellt ist.

Man kann einwenden, daß eine solche monatlich summierte Stückkostenrechnung in der Durchführung teuer und daher unwirtschaftlich ist. Wenn man aber bedenkt, daß im hier vorliegenden Betrieb normal ständig 40 Maschinenlose im Bau sind und mit diesen 40 Nachrechnungen die Hauptmasse der Betriebsarbeit erfaßt ist, so kann der Einwand nicht mehr bestehen.

Das vorgeschlagene Verfahren betrifft ja auch nur die Verrechnung der Gemeinkosten. Ob dabei die Kostenaufwendungen für die in Arbeit befindlichen Aufträge von Monat zu Monat oder bei Fertigstellung insgesamt addiert werden, macht kaum etwas aus. Eine gewisse Mehrarbeit ergibt sich allerdings aus der allmonatlichen Feststellung der Zuschläge.

Aber im ganzen gesehen, sind diese Fragen der Kosten der rechnerischen Verarbeitung unwesentlich gegenüber der hier nicht zu behandelnden praktischen Hauptfrage der Nachrechnung: welche Kosten erst einmal die Erlangung zuverlässiger Ziffern macht.

Die hier noch veranschaulichte Kalkulations- und Auftragskartei faßt die Unmenge der Ziffern aus der Nachrechnung übersichtlich zusammen und schafft den Gesamtzusammenhang der Stückrechnung mit der periodischen Rechnung. Die drei Hauptfächer des Kartenkastens entsprechen dann den Gruppen 6, 7 und 8 unseres Kontenplanes<sup>160</sup>.

in Arbeit	im Lager	verkauft
<p style="text-align: center;">in Fabrikation</p> <p>In Arbeit befindl. Aufträge nach Fabr.-Reihen geordnet. Verkaufte, noch in Fabrikation befindl. Maschinen erhält. Reiter. Reservierte Maschinen erhalten andersfarbigen Reiter.</p>	<p style="text-align: center;">im Fertiglager</p> <p>Verkaufte, wegen Anfertigung von Sonderteilen noch lagernde Maschinen erhalten Reiter.</p> <p>Reservierte Maschinen erhält. andersfarb. Reiter</p>	<p style="text-align: center;">verkaufte Maschinen</p> <p>Maschinen, die versandt sind, und für die also Rechnung erteilt ist. (Tag der Rechn.-Erteil. = Buchungs-Tag)</p> <p>Nach Abschluß der monatl. Erfolgsrechnung werden die Karten des abgeschlossenen Monats abgelegt.</p>
<p>Beim Fertigmachen Einfache Masch. kommt vom Lager, wird nachlackiert und gem. Kund.-Auftr. ausgerüstet.</p>		
<p>Beim Verpacken</p>		

Abb. 22. Kalkulations- und Auftragskartel.

<sup>160</sup> Nach Vorschlag des VDMA, Normalplan, S. 21.

Aus den Erfolgskonten des Planes ergibt sich, daß die Fabrikation einen wirklichen Erfolg, also eine über die kostenmäßig verrechnete Normalverzinsung hinausgehende und bei dem großen Unternehmungsrisiko mit Recht zu beanspruchende Rente nicht erzielt hat. Vielmehr wird ein kleiner Verlust von 12650 RM ausgewiesen. Dieser Verlust wird von Geschäftsfinanzseite noch um 44400 RM erhöht, indem durch zinslose Zielgewährung weitere, wenn im vorliegenden Fall auch nur rechnungsmäßige Zinskostenaufwendungen in den erlangten Preisen oder besser, in den vereinbarten Zahlungsbedingungen nicht vergütet wurden.

Die Zahlungsbedingungen und die Zahlungsweise richten sich hauptsächlich nach den konjunkturellen Geld- und Kreditverhältnissen. Sind dieselben schlecht, so muß mehr und vorteilhafter kreditiert werden als bei flottem Geschäftsgang. Die nicht oder nicht voll erstatteten Zinskosten für Forderungen, als der Posten, der den Geschäftsfinanzerfolg negativ werden läßt, unterliegt also der Außenwirkung des Marktes und ist somit von der Geschäftsfinanzgebarung her kaum beeinflussbar.

Wenn man unter diesen Umständen einen negativen Geschäftsfinanzerfolg als das Normale bezeichnen kann, deutet ein negativer Fabrikationserfolg auf eine nicht genügend rentable Fabrikation hin, denn mit Beste ist zu sagen, daß

„der Erfolg nur insoweit ein Gradmesser für die Wirtschaftlichkeit des Betriebes ist, als er den Zins für die Nutzung der vom Unternehmer und von Fremden unentgeltlich zur Verfügung gestellten Güter übersteigt. Nur dieser Erfolg stellt eine spezielle Betriebsleistung dar“<sup>161</sup>.

Im hier vorliegenden Falle ist also zu untersuchen, ob die Kosten unwirtschaftlich hoch, die gewährten Rabatte, Provisionen und Kundennachlässe zu reichlich oder der Gewinnaufschlag zu klein ist und danach entsprechende Abhilfe zu treffen.

Die Bilanz des Kontenplanes hat natürlich nur internen Charakter. Sie hat sich folgerichtig aus der vollständigen (unter Einschluß kalkulierter Zinsen und Abschreibungen!) und tatsächlichen (keine Normalkosten!) Kostenrechnung ergeben und leitet in ihren Halb- und Ganzfabrikatbeständen dieses Prinzip hinüber in die nächste Rechnungsperiode. In den Posten Materialien, Kosten in Fabrikation und Fertigfabrikate zeigt sie die tatsächlichen Umsatzwerte, die zwischen Aufwand und Realisation der Leistung noch in der Schwebe sind.

Wie aus dieser grundlegenden Bilanz die anderen Bilanzen, insbesondere die handelsgesetzliche und die Gewinnausschüttungsbilanz entstehen, das wurde im Laufe unserer Überlegungen verschiedentlich angedeutet<sup>162</sup>, ist aber hier nicht weiter auszuführen.

<sup>161</sup> Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 109. Auch oben Anm. 148, S. 81.

<sup>162</sup> So S. 10/11 und S. 74/75.

Additional material from *Die Erfolgsspaltung: Ihre Problematik, dargestellt am Beispiel einer Werkzeugmaschinenfabrik*, ISBN 978-3-662-34349-4 (978-3-662-34349-4\_OSFO2), is available at <http://extras.springer.com>



## Schrifttum.

Vorbemerkung: Es sind nur die Bücher und Schriften aufgeführt, die bei der Behandlung des Themas mehr oder weniger wertvolle Hilfe leisteten. Ein Literaturnachweis, d. h. eine Aufstellung des Schrifttums über die verschiedenen Fragen wird also im folgenden nicht gegeben.

### I. Allgemeine grundlegende Werke.

- Beste, Prof. Dr. Theodor: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, erschienen als Band 5 B des Grundriß der Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1930.
- Lehmann, Prof. Dr.-Ing. Dr. M. R.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1928.
- Löwenstein, Dr. Rudolf: Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung in ihren gegenseitigen Beziehungen. Leipzig 1922.
- Schmalenbach, Prof. Dr. E.: Dynamische Bilanz. 4. Aufl., Leipzig 1926.
- Schmalenbach, Prof. Dr. E.: Der Kontenrahmen, 2. erweit. Aufl., erschienen in der Schriftenreihe Einheitsbuchführungen. Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung beim Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. Leipzig 1929.
- Walb, Prof. Dr. Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Berlin 1926.

### II. Spezielle Behandlung des Gesamtproblems der Erfolgsspaltung.

- Hax, Dr. Karl: Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre. 5. Band der Ergänzungsbände zur Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung (Z. f. H. F.). Leipzig 1926.
- Lehmann, Prof. Dr.-Ing. Dr. M. R.: Theorie und Organisation der Industriebuchhaltung mit besonderer Berücksichtigung der Probleme der Erfolgsspaltung und der kurzfristigen Erfolgsrechnung. Sechs Aufsätze vorgesehen, bisher zwei erschienen in der Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Z. f. B.), Jg. VI, 1929 und Jg. VII, 1930.
- Richter, Dr. Hermann: Das Problem der Erfolgsspaltung. Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung (Z. f. H. F.), 22. Jg. 1928.
- Schmalenbach, Prof. Dr. E.: Die Weiterbildung der monatlichen Erfolgsrechnung. Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung (Z. f. H. F.), 20. Jg. 1926.
- Walb, Prof. Dr. Ernst: Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn. Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung (Z. f. H. F.), 20. Jg. 1926.

### III. Spezielle Behandlung der Teilprobleme der Erfolgsspaltung.

- Peiser, Herbert: Der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die industrielle Kostenentwicklung. 2. Aufl. Berlin 1929.
- Schmalenbach, Prof. Dr. E.: Zinskosten in der Buchführung. Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung (Z. f. H. F.), 7. Jg. 1912/13.
- Sommer, Dr. Fritz: Vertriebskosten. Technik und Wirtschaft, 22. Jg. 1929, Heft 4.

### IV. Anweisungen für die Rechnungspraxis in Maschinenfabriken.

- Ausschuß für wirtschaftliche Fertigung beim Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. Grundplan der Selbstkostenberechnung, 2. Ausgabe, Neudruck, Berlin 1923.

- Krähe, Dr. W.: Schriftenreihe Einheitsbuchführungen. 1. Mittlere Maschinenfabriken mit Einzelfertigung. Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung beim Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. Dortmund 1928.
- Meltzer, Heinrich: Deutscher Revisoren-Spiegel. I. Band, 4. Aufl., Berlin 1929. 2. Band, Berlin 1929.
- Mitteilungen aus dem Seminarkreis 1930, Berlin 1930.
- Peiser, Herbert: Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten. 2. Aufl., Berlin 1923.
- Verein Deutscher Maschinenbauanstalten: Selbstkosten-Nachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken. Charlottenburg 1925.
- Verein Deutscher Maschinenbauanstalten: Berechnung der Selbstkosten, insbesondere der Unkosten, bei verschiedenen Beschäftigungsgraden. 2. erweit. Ausgabe, Charlottenburg 1925.
- Verein Deutscher Maschinenbauanstalten: Normal-Kontenplan für Fabrikbetriebe unter besonderer Berücksichtigung der Maschinenindustrie und verwandter Zweige. Berlin 1930.
- Walther, A.: Wirtschaftlichkeitsmessung statt kurzfristiger Erfolgsrechnung Technik und Wirtschaft, 20. Jg. 1927, Heft 10.
-

## Lebenslauf.

Ich, Michael Pfauter, bin am 11. Mai 1899 in Chemnitz geboren, besuchte dort die Höhere Knabenschule und dann die Reformschule und verließ diese Anstalt Ostern 1915 mit dem Berechtigungszeugnis zum Einjährig-Freiwilligen Militärdienst. Nach einjähriger praktischer Tätigkeit bei einem Schlossermeister und in der väterlichen Werkzeugmaschinenfabrik bezog ich Ostern 1916 die seinerzeitige Königliche Gewerbe-Akademie zu Chemnitz. Im 4. Semester stehend, wurde ich Jahresende 1917 zum Heer einberufen, kam Jahresmitte 1918 ins Feld, wurde verwundet und Jahresende 1918 aus dem Militärdienst entlassen. Im Januar 1919 nahm ich meine Studien an der Gewerbe-Akademie wieder auf und schloß dieselben Ostern 1921 mit der Erwerbung des Reifezeugnisses als Maschineningenieur ab.

Darauf wurde ich Hilfskonstrukteur in der Werkzeugmaschinenfabrik Hermann Pfauter in Chemnitz. Als an der Technischen Hochschule Dresden ein technisch-wirtschaftlicher Studiengang eingerichtet wurde, entschloß ich mich zu Beginn des Sommersemesters 1923 zum Hochschulstudium und erlangte mit der im März 1927 bestandenen Diplom-Hauptprüfung den Grad eines Diplom-Volkswirts.

Anschließend trat ich in die Leitung der Werkzeugmaschinenfabrik Hermann Pfauter in Chemnitz als Prokurist ein, in welcher Stellung ich mich noch heute befinde. Im Dezember 1928 ließ ich mich an der Technischen Hochschule Berlin einschreiben und betrieb seit dieser Zeit dort meine Promotion. Meine ausnahmsweise ministerielle Zulassung zur Doktor-Ingenieurprüfung erfolgte im Juni 1929. Am 26. Februar 1931 wurde ich durch die Fakultät für Allgemeine Wissenschaften der Technischen Hochschule Berlin zum Doktor-Ingenieur promoviert.

**Industriebetriebslehre.** Die wirtschaftlich-technische Organisation des Industriebetriebes mit besonderer Berücksichtigung der Maschinenindustrie. Von Prof. Dr.-Ing. *E. Heidebroek*, Darmstadt. Mit 91 Textabbildungen und 3 Tafeln. VI, 285 Seiten. 1923. Gebunden RM 17.50

---

**Betriebswirtschaftslehre der Industrie.** Von Dr.-Ing. *Karl Wilhelm Hennig*, a. o. Professor der Betriebswirtschaftslehre an der Technischen Hochschule Hannover. Mit 57 Textabbildungen und 6 Anlagen. VII, 167 Seiten. 1928. RM 11.—; gebunden RM 12.50

---

**Der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die industrielle Kostenentwicklung.** Von *Herbert Peiser*, Vorstandsmitglied der Bamag-Meguin A.-G., Berlin. (Betriebswirtschaftliche Zeitfragen, Heft 7.) Zweite, neubearbeitete Auflage. Mit 11 Abbildungen. IV, 51 Seiten. 1929. RM 3.—

---

**Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenberechnung der Ludw. Loewe & Co. A.-G., Berlin.** Mit Genehmigung der Direktion zusammengestellt von *J. Lilienthal*. Dritte, von *Wilhelm Müller* revidierte und ergänzte Auflage. Mit einem Geleitwort von Prof. Dr.-Ing. *G. Schlesinger*, Berlin. Mit 133 Formularen. X, 200 Seiten. 1925. Gebunden RM 18.—

---

**Einführung in die Organisation von Maschinenfabriken** unter besonderer Berücksichtigung der Selbstkostenberechnung. Von Dipl.-Ing. *Friedrich Meyenberg*, Berlin. Dritte, umgearbeitete und stark erweiterte Auflage. XIV, 370 Seiten. 1926. Gebunden RM 10.—

---

**Organisation und Leitung technischer Betriebe.** Allgemeine und spezielle Vorschläge. Von Ingenieur *Fritz Karsten*, Betriebsleiter. Mit 55 Formularen. VI, 163 Seiten. 1924. RM 4.20

---

**Lehrbuch der zeitgemäßen Vorkalkulation im Maschinenbau.** Von Ingenieur *Friedrich Kresta*, Beratender Ingenieur, Wien, unter Mitarbeit von *Theodor Käch*, Oberingenieur und Betriebsleiter, Ravensburg (Württemberg). Zweite, umgearbeitete Auflage. Mit 132 Abbildungen, 116 Tabellen und 7 logarithmischen Tafeln. IX, 294 Seiten. 1928. Gebunden RM 22.—

---

**Die Selbstkostenberechnung im Fabrikbetriebe.** Eine auf praktischen Erfahrungen beruhende Anleitung, die Selbstkosten in Fabrikbetrieben auf buchhalterischer Grundlage zutreffend zu ermitteln. Von *O. Laschinski*. Dritte, vollständig umgearbeitete Auflage. V, 138 Seiten. 1923. RM 3.50; gebunden RM 4.50

---

**Warum arbeitet die Fabrik mit Verlust?** Eine wissenschaftliche Untersuchung von Krebschäden in der Fabrikleitung. Von *William Kent*. Mit einer Einleitung von *Henry L. Gantt*. Deutsche Bearbeitung von *Karl Italiener*. Zweite, durchgesehene Auflage. IV, 96 Seiten. Berichtigter Neudruck 1925. RM 2.60



**Ingenieur und Wirtschaft: Der Wirtschafts-Ingenieur.**

Eine Denkschrift über das Studium von Wirtschaft und Technik an Technischen Hochschulen. Von Prof. Dr. rer. pol. *W. Prion*, Berlin. VI, 172 Seiten. 1930. RM 6.—

---

**Selbstfinanzierung der Unternehmungen.** Von Dr. *W. Prion*,

Professor an der Technischen Hochschule und Universität Berlin. IV, 52 Seiten. 1931. RM 2.80

---

**Die Abschätzung des Wertes industrieller Unternehmungen.** Von Dr. *Felix Moral*, Zivilingenieur und beeidigter Sachverständiger. Zweite, verbesserte und vermehrte Auflage. VIII, 160 Seiten. 1923.

RM 4.—; gebunden RM 5.—

---

**Moderne Zeitkalkulation.** Aus der Praxis des allgemeinen Maschinenbaues, bearbeitet von *Otto Auerswald*, Vorkalkulator. Mit 69 Abbildungen im Text und 42 Tabellen. VIII, 126 Seiten. 1927. RM 6.—; gebunden RM 7.50

---

**Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten.** Von *Herbert Peiser*, Vorstandsmitglied der Bamag-Méguin A.-G., Berlin. Zweite, erheblich erweiterte Auflage. Mit 5 Textabbildungen. VI, 216 Seiten. 1923.

RM 6.60; gebunden RM 8.—

---

**Über die Eingliederung der Normungsarbeit in die Organisation einer Maschinenfabrik.** Von Dipl.-Ing. *Friedrich Meyenberg*, Berlin. V, 67 Seiten. 1924.

RM 3.30

---

**Die Verrechnungspreise in der Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe.** Von Privatdozent Dr. *Theodor Beste*, Köln. (Betriebswirtschaftliche Zeitfragen, Heft 5.) 68 Seiten. 1924.

RM 3.—

---

**Anwendungen der mathematischen Statistik auf Probleme der Massenfabrikation.** Von Professor Dr. *R. Becker*,

Dr. *H. Plaut* und Dr. *I. Runge*. Mit 24 Abbildungen im Text. VI, 119 Seiten. 1927. Berichtigter Manuldruck 1930. RM 12.—

---

**Mathematisch-graphische Untersuchungen über die Rentabilitätsverhältnisse des Fabrikbetriebes.** Von

Ingenieur *Reinhard Hildebrandt*. Mit 31 Abbildungen im Text und auf 7 Tafeln. VII, 79 Seiten. 1925. RM 5.10; gebunden RM 6.60

---

**Buchführung und Bücherabschluß bei der industriellen Aktiengesellschaft.** Von Fabrikdirektor *Johannes Curt Porzig*,

Dresden. Mit 28 Formularen. V, 94 Seiten. 1923. RM 2.70; geb. RM 3.60