

Johann Friedrich Schär
W. Prion

Buchhaltung und Bilanz auf
wirtschaftlicher, rechtlicher
und mathematischer Grundlage
für Juristen, Ingenieure,
Kaufleute und Studierende
der Betriebswirtschaftslehre,
mit einem Anhang
Buchhaltung und Bilanz bei
Geldwertschwankungen

Sixth Edition

Buchhaltung und Bilanz

auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer
Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und
Studierende der Betriebswirtschaftslehre

mit einem Anhang:

Buchhaltung und Bilanz bei Geldwertschwankungen

Von

Dr. h. c. Johann Friedrich Schär

gew. ordentlicher Professor der Universität Zürich
gew. Professor der Handels-Hochschule Berlin

Sechste

durchgesehene und erweiterte Auflage

von

Dr. W. Prion

ord. Professor der Technischen Hochschule
zu Berlin



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH

1932

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

ISBN 978-3-642-51931-4 ISBN 978-3-642-51993-2 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-642-51993-2

Aus dem Vorwort zur ersten Auflage.

Motto: Die Buchhaltung ist die untrügliche Richterin der Vergangenheit, die notwendige Führerin der Gegenwart und die zuverlässige Ratgeberin der Zukunft jeder Unternehmung.

Die Buchhaltung ist eine Wissenschaft auf den Grenzgebieten der Mathematik, des Rechts und der Wirtschaftswissenschaft; die Buchführung dagegen ist die Kunst, jene Wissenschaft für jede Sonderwirtschaft, mag sie eine Erwerbs- oder Aufwandswirtschaft sein, derart anzuwenden, daß sie den im Motto angegebenen Zweck erreicht. Ein umfassendes Werk über Buchhaltung muß daher zunächst die Wissenschaft auf mathematischer, rechtlicher und wirtschaftlicher Grundlage aufbauen, um nachher die mannigfachen Anwendungen für die praktischen Bedürfnisse der Wirtschaft abzuleiten. Ich sage der „Wissenschaft“, weil die Mehrzahl der Verfasser von Werken über Buchhaltung sich auf die Aufgabe beschränken, zu lehren, wie man die Kunst der Buchhaltung ausübt.

Die Versuche, das ganze Lehrgebäude der Buchhaltung auf wissenschaftlichen Boden zu stellen, sind neueren Datums. Im Jahre 1889 wurde ich vor die mir ganz neue Aufgabe gestellt, gebildete Leute, die ihre Hochschulstudien abgeschlossen hatten — es waren Juristen, Chemiker und Ingenieure — in die Buchhaltung einzuführen, nicht um sie zu Buchhaltern auszubilden, sondern lediglich sie mit Zweck, Mittel und Methode der systematischen Rechnungsführung des Kaufmanns bekanntzumachen. Sie sollten für diese Dinge ein richtiges Verständnis gewinnen, und die Anforderungen, die der Leiter einer Unternehmung an die Buchhaltung stellt, kennen lernen. Um dieser Aufgabe gerecht zu werden, konnte ich nicht den gewöhnlichen Weg des Buchhaltungsunterrichts einschlagen, mußte vielmehr das analytische Verfahren wählen. Das führte mich auf die Idee, das Problem mathematisch aufzufassen, d. h. an Stelle der bestimmten Zahlenwerte algebraische Größen zu setzen, die Grundgesetze der Buchhaltung in Form von Gleichungen zu entwickeln.

Die Ergebnisse meiner diesbezüglichen Forschung veröffentlichte ich in der 1890 bei Benno Schwabe, Basel, erschienenen Schrift: „Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung.“ Das war das erste Werk, das die Zweikontentheorie wissenschaftlich begründete und in Form von mathematischen Gleichungen darstellte.¹ Es wurde ins

¹) Von den früheren Schriftstellern, welche die Zweikontentheorie in ihren Grundgedanken schon vorher entwickelt hatten, kannte ich damals nur Hügli (Bern 1887); die früheren Autoren, die als Begründer dieser Theorie gelten können, Jones (New York 1833) und Augsburg (Bremen 1851) wurden erst seither der Vergessenheit entrissen.

Französische, Holländische, Schwedische und Russische übersetzt und bildete den Ausgangspunkt von literarischen Kontroversen. Am Streit für und wider die Zweikontentheorie und ihrer algebraischen Darstellung beteiligten sich Hunderte von Fachleuten; aber die Versuche, die wissenschaftliche Grundlage zu erschüttern, blieben erfolglos. In einer Abhandlung: „Einführung in das Wesen der doppelten Buchhaltung auf wirtschaftlicher und mathematischer Grundlage“, die 1911 im Verlage von Julius Springer, Berlin, erschien, habe ich die Hauptergebnisse der Auseinandersetzungen zusammengefaßt. Das Buch fand namentlich in den Kreisen der Ingenieure und Techniker großen Anklang. Als es vergriffen war und der Verleger mich mit der Bearbeitung einer neuen Auflage betraute, glaubte ich den Zeitpunkt gekommen, die kleine Abhandlung zu einem umfassenden Werke auszubauen, in welchem nicht nur die auf mathematischer Grundlage beruhende Buchhaltungswissenschaft weiter entwickelt, sondern auch die rechtlichen Verhältnisse berücksichtigt und die praktische Anwendung in Handel und Industrie behandelt werden.

So ist denn, wie schon aus dem Inhaltsverzeichnis hervorgeht, aus kleinen Anfängen ein vollständig neues Werk entstanden. Es bot mir die erwünschte Gelegenheit, die Ergebnisse meiner über vierzig Jahre zurückreichenden wissenschaftlichen Studien und praktischen Erfahrungen im ganzen Gebiete des systematischen Rechnungswesens pragmatisch zusammenzufassen und gleichzeitig auch die Quintessenz meiner Vorlesungen über Buchhaltung, früher an der Universität in Zürich, jetzt an der Handelshochschule in Berlin, einzubeziehen.

Wie schon angedeutet, ist das Buch kein Lehrbuch der Buchhaltung im gewöhnlichen Sinne; es verfolgt höhere Zwecke. Es soll alle diejenigen, die in die Geheimnisse der Buchhaltung eindringen wollen, die wissenschaftlichen Grundlagen des kaufmännischen Rechnungswesens im allgemeinen, der Buchhaltung und Bilanz im besonderen, in logischer Stufenfolge entwickeln, die rechtlichen Anforderungen begründen und die praktische Anwendung der Grundlehren der Buchhaltung auf alle Gebiete und juristischen Formen wirtschaftlicher Unternehmungen nicht nur veranschaulichen, sondern auch den Maßstab für ihre kritische Beurteilung abgeben.

Die Kunst, ein der Art und Größe jedes Wirtschaftsbetriebs angepaßtes, bis an die ökonomischen Grenzen reichendes Rechnungswesen zu organisieren und durchzuführen, gehört zu den wichtigsten Aufgaben jeder Unternehmung, sei sie kapitalistischer, sozialer oder staatlicher Natur. Diese Kunst braucht nicht Geheimnis der Kaufleute zu sein; sie ist jedermann zugänglich, der sich die Mühe nimmt, die wissenschaftlichen Grundlagen, auf denen Buchhaltung und Bilanz aufgebaut sind, zu erfassen. Den Weg hierzu allen denjenigen, die nach dieser Erkenntnis streben, zu weisen und ihnen sicheres Geleit durch das Labyrinth des weitverzweigten, vielfach noch unbetretenen Gebietes zu geben, ist der Zweck, den ich mir bei Abfassung dieses Werkes gesetzt habe.

Aus dem Vorwort zur dritten Auflage.

Der Zeitpunkt, an dem der Druck dieses Werkes zum Abschluß gekommen ist und ich das Geleitwort zu verfassen habe, ist der 11. November 1918, der dritte Revolutionstag und der Tag des Waffenstillstandes, an dem der letzte Schuß dieses völkermörderischen Weltkrieges gleichzeitig auch eine neue Ära des deutschen Volkes verkündigt. Da ist es meine Pflicht, zu prüfen, ob mein Buch in seiner neuen Fassung auch in die neue Zeit paßt, inwiefern es auch für die neue Wirtschaftsordnung, der wir offensichtlich entgegengehen, förderlich und nützlich sein kann.

Welche Wirkung die revolutionäre Umwälzung der bisherigen Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung in dem sozialen Volksstaat haben wird, vermag niemand vorauszusagen. Aber das eine ist gewiß, daß auch die sozialen Wirtschaftsgebilde ein geordnetes Rechnungswesen organisieren müssen. Gleichwie die Aktiengesellschaften, die den gemeinwirtschaftlichen Unternehmungen vorgearbeitet haben, teils schon in Staats- oder Kommunalbetriebe umgewandelt worden sind, ein viel vollkommeneres Rechnungswesen einrichten mußten und schon von Gesetzes wegen zur doppelten Buchhaltung angehalten wurden, oder wie von den Genossenschaften, der Urf orm der Gemeinwirtschaft, in gleicher Weise Buchhaltung und Bilanz gefordert wird, so müssen auch die staatlichen Wirtschaftsbetriebe Rechenschaft ablegen über das Gemeinvermögen, das sie verwalten oder das in ihrem Betriebe tätig ist. Ja diese Rechenschaft wird, wie die Erfahrung lehrt, noch viel gründlicher und genauer gestaltet werden müssen, als bei den kapitalistischen Aktiengesellschaften. Dazu ist aber die systematische Buchhaltung mit Vermögens- und Ertragsbilanz das beste und zuverlässigste Mittel. Nur durch sie kann der Kreislauf, den das Betriebs- und Anlagevermögen in jeglicher Art die Privat- und Gemeinwirtschaft durchläuft, in seinen Stadien rechnungsmäßig erfaßt, kontrolliert und auf den Wirtschaftserfolg hin ermittelt werden. Ich habe von jeher die Ansicht vertreten und begründet, daß die systematische Buchhaltung für alle Arten und Formen der Wirtschaftsbetriebe angewendet werden kann und das beste Mittel zu einer geordneten Rechnungsführung ist.

Je größer der Kreis der gemeinwirtschaftlichen Betriebe, in Staat oder Kommune auf Zwangsvereinigung, in der Genossenschaft auf frei organisierter Selbsthilfe beruhend, gezogen wird, desto breitere Volksschichten werden das Bedürfnis nach Belehrung über Buchhaltung und Bilanz befriedigen wollen, vor allem diejenigen, die berufen sind, derartige Betriebe zu organisieren und zu leiten, zu überwachen und kontrollieren.

Wie also die neue Wirtschaftsordnung sich gestalten mag, die rechnerische Erfassung der Sonderwirtschaft durch Buchhaltung und Bilanz wird sich gleich bleiben; denn diese beruht auf einer wissenschaftlichen Grundlage, die aus dem Wesen und der Natur der Wirtschaft selbst abgeleitet ist.

Berlin, den 11. November 1918.

J. Fr. Schär.

Aus dem Vorwort zur fünften Auflage.

Nach dem schnellen Absatz der beiden letzten Auflagen zu schließen, hat mein Werk in weiten Kreisen guten Anklang gefunden. Ich freue mich und bin glücklich darüber, daß ich nach meinem Abschied vom Lehramt noch eine so zahlreiche Lesergemeinde, hauptsächlich in Deutschland, gefunden habe, vor welcher ich im Geiste die in einem langen Leben erworbenen Kenntnisse und Erfahrungen vortragen kann.

Da ich nicht mehr zu hoffen wage, noch eine neue Auflage zu bearbeiten, so nehme ich hiermit Abschied von den Lesern und Studierenden dieses Werkes, nicht im kleinmütigen Pessimismus über die Not und das Elend der Gegenwart, sondern in der zuversichtlichen Hoffnung, daß auch Deutschland im Laufe der Jahre wieder zu alter Kraft und Blüte auferstehen wird.

Der Weg zu dieser wirtschaftlichen Auferstehung liegt im nie sinkenden Mut zu hingebender Mitarbeit im Dienste der Mitmenschen, in der Treue und Gewissenhaftigkeit im kleinen und großen gegen sich selbst, im Haushalten mit seinen Mitteln und Kräften in allen wirtschaftlichen Dingen, kurz in Arbeitsamkeit und Sparsamkeit. Möge dazu auch mein Werk ein Scherflein beitragen.

Basel, im Mai 1922.

J. Fr. Schär.

Vorwort zur sechsten Auflage.

Wenn ich der Aufforderung des Verlages, eine neue Auflage dieses Buches vorzubereiten, gern nachgekommen bin, so waren dafür in erster Linie persönliche Gründe maßgebend. Ich war in den Jahren 1913/14 und 1919/20 neben Schär an der Handelshochschule Berlin tätig und habe auch während des letzten Kriegsjahres mit ihm in enger persönlicher Fühlung gestanden. Ich rechne es mir zur besonderen Ehre und Freude an, daß Schär im Jahre 1923 auf meinen Vorschlag von der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Köln zum Dr. h. c. der Staatswissenschaften promoviert worden ist. Zum letzten Male besuchte ich Schär im Frühjahr 1924 mit den Teilnehmern meines damaligen Kölner Bankseminars. Schon damals hatte ihn die Krankheit gepackt; er starb am 24. September 1924 in Basel, wo ihm seine Genossenschaftsfreunde ein Asyl zur Verfügung gestellt hatten. Die Worte, die Schär in der 5. Auflage dieses Buches niedergelegt hat, haben sich erfüllt. . . .

Doch es waren auch sachliche Gründe, die es mir nahelegten, der Aufforderung des Verlages nachzukommen: ich liebe und schätze die Schärschen Bücher. Was diese Bücher auszeichnet, das ist: die Fülle des Stoffes und der Gesichtspunkte, die dem Stoff abgewonnen werden, das ist: die Art und Weise, wie dieser Stoff angepackt und dargestellt wird: einfach, klar,

übersichtlich, eindringlich, lehrhaft und — die Kunst von allem — beim Lesen nicht ermüdend. Der Leser erhält ein festumrissenes Bild von der Sache, den Vorgängen und den Zusammenhängen; Erklärungen, Ziele, Zwecke und Mittel werden ihm sozusagen — durch Anordnung, Gliederung, Betonung, Leitsätze und Bilder — eingehämmert: ein erstes und positives Rüstzeug für die Praxis.

Natürlich sind damit die bekannten Mängel (sind es wirklich Mängel?) verbunden: eine gewisse Vernachlässigung der wissenschaftlichen Literatur, keine Auseinandersetzung mit anderen Autoren, eine betonte Einseitigkeit der eigenen „Theorien“, der Gliederung und der Systematik. Andererseits gibt es bei Schär kein: einerseits und andererseits, kein: wenn und aber, man könnte oder müßte, sondern nur ein: so und so ist es, so und so muß es sein, fang mal ruhig so und so in der Praxis an und du wirst schon weiter kommen.

Was nun insbesondere das vorliegende Werk „Buchhaltung und Bilanz“ anlangt, das in erster Auflage bereits im Jahre 1914 erschienen ist, so ist nicht an der Feststellung vorbeizugehen, daß gerade das Gebiet des Rechnungswesens (wozu Buchhaltung und Bilanz gehört) im letzten Jahrzehnt eine außergewöhnlich starke wissenschaftliche und literarische Bearbeitung erfahren hat, die freilich nicht nur in die Tiefe, sondern auch ebenso sehr in die Breite gegangen ist. Es ist auch die Frage, ob Qualität und Quantität dieser wissenschaftlichen Arbeit immer Rücksicht auf die praktische Brauchbarkeit genommen haben. Wenn man das vor zehn Jahren geschriebene (und schon vor dem Kriege entstandene) Buch von Schär heute liest, so muß man feststellen, daß zahlreiche Grundgedanken der wissenschaftlichen Weiterführung hier schon enthalten sind, wenn sie auch nicht immer als „Probleme“ erkannt oder als solche dargestellt worden sind. Es sei an dieser Stelle nur an die Kontensysteme (Kontenrahmen), Zwischenbilanzen (kurzfristige Erfolgsrechnung), an die Unterscheidung von eisernen und proportionalen Kosten erinnert, alles Dinge, die Schär erkannt, betont und in seiner Weise dargestellt, damals aber nicht immer der letzten wissenschaftlichen und praktischen Klärung entgegengeführt hat.

Bei der Neubearbeitung war natürlich die Frage zu prüfen, inwieweit dieser (wissenschaftliche, literarische und praktische) Stand des Rechnungswesens (insonderheit: der Buchhaltung und Bilanz) berücksichtigt werden sollte und mußte. Wollte man von dieser Grundlage ausgehen, so wäre zweifellos ein ganz neues Buch mit neuer Systematik, anderer Betonung, besonderer Schreibweise entstanden, kein Buch mehr von Schär, vielleicht ein überflüssiges, sicherlich ein schlechtes Buch. Auch eine übermäßige Hineinarbeitung der neuen wissenschaftlichen Erkenntnisse hätte die ganze Anlage des Buches gestört, die Schärsche Darstellung zerrissen, gerade das beeinträchtigt, was dem Buche den Reiz verleiht: die Eigenart und die Geschlossenheit. Ich glaube, daß es im vorliegenden Falle darauf ankommen mußte, Schär in seiner Originalität nach Möglichkeit zu erhalten, ihn, wie er war, seinen alten und neuen Lesern vorzulegen. Ich glaube aber auch, daß diese Auffassung im Geiste von Schär selbst liegt; denn man muß wissen, mit welcher Liebe er (für den Unterricht wie für dieses Buch) seine Leitsätze und Tabellen zusammengestellt und mitgeteilt hat.

Nichtsdestoweniger habe ich das Buch einer gründlichen Durchsicht unterzogen, zahlreiche Kürzungen vorgenommen, unnötige Wiederholungen und Breiten gestrichen, an vielen Stellen den Druck geändert und dort, wo es wirklich nötig und möglich war, Verbesserungen und Ergänzungen eingefügt. Eine starke Umarbeitung hat der III. Teil: das Buchführungsrecht (und die Bilanzreform) sowie der Anhang: Geldentwertung und Bilanz erfahren. Neu hinzugefügt sind die Abschnitte über mechanische Buchungsverfahren, kurzfristige Erfolgsrechnung, Kontenrahmen, Betriebsstatistik und Umstellung der Bilanzen auf Goldmark.

Im übrigen habe ich mich darauf beschränkt, das Literaturverzeichnis zu vervollständigen und neu zu gruppieren, so daß der Leser, der — um mit Schär zu sprechen — das Buch mit Aufmerksamkeit gelesen hat, leicht in der Lage ist, sich über die Weiterführung der Probleme von Buchhaltung und Bilanz aus der hier angegebenen Literatur zu unterrichten.

Herr Dipl.-Ing. W. R i e s t e r hat das Sachverzeichnis angefertigt und — unter Mitwirkung von Fräulein M. P r i o n — das Lesen der Korrekturen besorgt.

Berlin, im November 1931.

W. Prion.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Einleitung

A. Wirtschaft und Buchhaltung	1
B. Grundbegriffe der Buchhaltung	3
I. Der Begriff der Buchhaltung und Erläuterungen	3
II. Arten der Buchhaltung	5
1. Die kameralistische Buchhaltung 5. — 2. Die einfache Buchhaltung 6. — 3. Die doppelte oder systematische Buchhaltung 6.	
C. Das Verhältnis der Buchhaltung zu Mathematik, Rechts- wissenschaft und Wirtschaftswissenschaft	7

Erster Teil.

Die Buchhaltungstheorie oder die mathematische Grundlage der Buchhaltung.

A. Einführung in das Wesen der Buchhaltung	9
I. Der Kreislauf des Kapitals und seine Darstellung durch mathematische Gleichungen	9
1. Wirtschaftstypen, ihre Mittel und Kräfte 9. — 2. Wert- und Mengen- maß der wirtschaftlichen Güter 9. — 3. Zerlegung der Sachgüter in Kategorien nach ihren wirtschaftlichen Funktionen. Erklärung des Kreislaufes 10. — 4. Mathematische Erfassung der Vermögensbestand- teile 10. — 5. Erklärung der Gleichung; Eigentum, Vermögen, Aktiven, Kapital, Bilanz 12. — 6. Einfügung der Schulden (Passiven) in die Bilanzgleichung 12. — 7. Verschiedene Auffassung von Kapital und Passiven. Grundgleichung der Zweikontentheorie 12. — 8. Wirkung der Geschäftsvorgänge auf die Zusammensetzung und die Größe des Vermögens (Tauschgeschäfte und Gewinn- und Verlustgeschäfte) 13. — 9. Wesen und Zweck des Kreislaufes 14. — 10. Tauschvorgänge 15. — 11. Gewinn und Verlustgeschäfte 16. — 12. Zusammengesetzte Vor- gänge 16. — 13. Zurückführung der verschiedenen Geschäftsvorfälle auf zwei Grundformen 16.	
II. Darstellung des Kreislaufes durch die Konten. Entwicklung der Bilanz	17
14. Vorzüge des Kontos vor der Gleichung 17. — 15. Erklärung von Soll und Haben in der doppelten Buchhaltung 18. — 16. Umwandlung der Wirtschaftsvorgänge (Buchposten) aus der Form der Gleichung in die Form der Konten mit Soll und Haben 21. — 17. Umwandlung der Eingangsgleichung in Kontenform (Eingangsbilanz) 21. — 18. Be- deutung von Soll und Haben in den Unterkonten des einheitlichen Bestand- und Kapitalkontos 22. — 19. Darstellung der Tauschvor- gänge 23. — 20. Darstellung der Gewinn- und Verlustvorgänge 26 — 21. Darstellung der zusammengesetzten Vorgänge 27. — 22. Zusammen- fassende Darstellung aller möglichen Wirtschaftsvorgänge 27 — 22a. Schema der systematischen Buchhaltung 29. — 23. Doppelter Nach- weis des Gewinns. Das Endergebnis der Buchhaltung, Schlußbilanz, Vermögensbilanz, Ertragsbilanz 30. — 24. Bilanzaufstellung bei Aktien- gesellschaften; Unterbilanz 31. — 25. Notwendigkeit der Aufstellung eines Kontensystems 32. — 26. Die zwangsläufige Selbstkontrolle der	

doppelten Buchhaltung. Die Probabilanz 32. — 27. Die Personifikations- und die Einkontentheorie, keine Theorie, nur eine Unterrichtsmethode 35. — 28. Die Darstellung der Probabilanz in ihrer dreifachen Form als Monatsbilanz, Umsatzbilanz und Saldobilanz 37. — 29. Tabellarische Darstellung der Zweikontentheorie 38. — 29a. Schema der systematischen Buchhaltung 39. — 29b. Schematische Darstellung eines Geschäftsganges zur Entwicklung der Theorie der systematischen Buchhaltung 40. — 30. Erklärung zur Darstellung der Buchhaltung eines Geschäftsganges in Zahlenwerten 41. — 31. Die Mängel der doppelten Buchhaltung; die gemischten Konten; Verhältnis zwischen Bilanz und Inventur 43. — 32. Grundsätze für die Prüfung der Bilanz 44.	
III. Die Bilanzgleichung und ihre Verwertung in Theorie und Praxis . . .	45
33. Die dritte, von der Bilanz abgeleitete Form der Zweikontentheorie und die darauf gegründete Auffassung der Bilanz 45. — 34. Ein auf der Bilanzgleichung beruhendes neues Veranschaulichungsmittel der Buchführung 48. — 35. Verwertung der auf der Bilanzgleichung beruhenden Zweikontentheorie in der Buchführungspraxis 52 — 36. Die Darstellung der stetigen Saldobilanz 54.	
IV. Anhang	55
1. Statische oder dynamische Bilanzen 55 — 2. Anmerkung des Herausgebers 57.	
B. Das Kontensystem	59
I. Allgemeine Belehrungen	59
1. Einteilung der Konten 59. — 2. Gemischte Konten insbesondere 60 — 3. Begriff des Kontensystems 63. — 4. Anforderungen an das Kontensystem 63. — 5. Arten der Kontensysteme 64.	
II. Entwürfe von Kontensystemen	66
1. Kontensystem für eine Handelsgesellschaft 66. — 2. Entwurf eines Kontensystems für eine Brauerei 68. — 3. Planzeichnung zu einem allgemeinen Kontensystem für alle Arten der industriellen Unternehmungen (Fabrikbuchhaltung) 69. — 4. Planzeichnung zu einem allgemeinen Kontensystem für alle wirtschaftlichen Unternehmungen 73. 4a. Das geschlossene Kontensystem 76.	

Zweiter Teil.

Die Buchführungspraxis oder die wirtschaftlichen Grundlagen der Buchhaltung.

A. Beziehung zwischen Buchführung und Betrieb der Sonderwirtschaft	78
1. Anpassungsfähigkeit der systematischen Buchhaltung 78. — 2. Handelsbetrieb und Buchführung, erläutert an einem Wareneinkauf 79. — 3. Organisation des Betriebes und der Buchhaltung 82.	
B. Die Bücher der Buchhaltung und ihr Zusammenhang	86
I. Die Gesamtorganisation der Buchführung	86
II. Eröffnungs- und Schlußbilanz in ihren wechselseitigen Beziehungen .	86
1. Eröffnung ohne Eingangsbilanz; die Geheimbuchführung 86 — 2. Die Eröffnung, ein Querschnitt durch das Geschäftsvermögen bei kontinuierlichem Betrieb. Ausnahmen 87. — 3. Jahresbilanzen und Zwischenbilanzen 87. — 4. Ableitung der Schlußbilanz aus der Eröffnungsbilanz 89. — 5. Umwandlung der Schlußbilanz in die neue Eröffnungsbilanz 90. — 6. Formaler Unterschied zwischen Eingangs- und Schlußbilanz 91. — 7. Definition der Bilanz 91. — 8. Form und Wesen der systematischen Buchhaltung 94.	
III. Die Dokumente als Grundlage der Buchführung	94
1. Zusammenfassung der vorausgegangenen Erklärung über die Doku-	

mente 94. — 2. Verhältnisse zwischen Vorbuch und Journal, Geschäftsnotiz und Buchposten 94. — 3. Direkte Verbuchung der Dokumente ohne Vorbuch 96.	
IV. Die Bearbeitung der Dokumente durch die Buchführung	96
1. Die Hauptverbuchung in den systematischen Büchern 96. — 2. Die Buchhaltungsformen 97. — 3. Variation und Kombination der Buchhaltungsformen 101. — 4. Variationen in der praktischen Anwendung des amerikanischen (synchronistischen) Journals 102 — 5. Die Nebenverbuchung in den Hilfsbüchern 105. — 6. Zusammenhang zwischen Haupt- und Nebenverbuchung 106.	
V. Anhang: Neuzeitliche Buchhaltungsverfahren.	108
1. Die Karteibuchhaltung 108. — 2. Die Durchschreibebuchhaltung 109. — 3. Die Maschinenbuchhaltung 109.	
C. Die Bilanzkunst	110
I. Die Vorbereitungen zur Schlußbilanz	111
1. Die stimmende Proebilanz 111. — 2. Bereinigung des Kontokorrentkontos und der Kontokorrentbücher 111. — 3. Die Übertragung aus einem untergeordneten oder Hilfskonto in ein übergeordnetes Konto 112.	
II. Die Behandlung des Privatkontos bei der Schlußbilanz	112
1. Die drei Möglichkeiten 112. — 2. Das Privatkonto in der Buchführung der offenen Handelsgesellschaft 114.	
III. Das Rechnungsverhältnis zwischen altem und neuem Geschäftsjahr	115
1. Transitorische Aktiven und Passiven 115. — 2. Tabelle hierzu 116.	
IV. Die Bewertung	119
1. Im allgemeinen	119
2. Die Abschreibungen	122
a) Thesen über die Abschreibungen	122
b) Der Amortisationsplan	124
c) Formen der Abschreibung	124
V. Die Bilanztechnik	127
1. Der Bilanzschlüssel 129. — 2. Die Technik der Schlußbilanz, veranschaulicht an einem Zahlenbeispiel 130. — 3. Bildliche Darstellung der Schlußbilanz und des Kontenabschlusses 135.	
D. Bilanzinhalt und -form	140
I. Bilanzinhalt oder systematische Ordnung der Vermögensbestandteile (Aktiva) und Zerlegung des Aktivvermögens in Eigen- und Fremdkapital (Passiva im weiteren Sinne)	141
1. Aktiva	141
I. Betriebsvermögen	141
II. Anlagevermögen	143
III. Formale Aktiven	143
IV. Verlust	144
2. Passiva	144
I. Fremdkapital	144
II. Eigenkapital	146
III. Formale Passiven	149
IV. Gewinn	150
II. Inhalt der Ertragsbilanz oder die systematische Zusammenstellung der Verlust- und Gewinnposten	150
1. Verlust (Lastenposten) = V	150
2. Gewinn (Nutzposten) = G.	154
III. Entwicklung der Ertragsbilanz oder die Elemente der Gewinn- und Verlustrechnung, ihre kontenmäßige Darstellung während des Betriebs und bei Aufstellung der Jahresrechnung	158

	Seite
IV. Bilanzmuster und Bilanzkritik	169
1. Bilanz einer nationalen Großeinkaufsgenossenschaft 171. — 1a. Schlußbilanz. Nach dem alten Bilanzschema 172. — 1b. Umformung der Bilanz nach dem von mir entworfenen neuen Bilanzschema (vor Verwendung des Überschusses) 174. — 1c. Nach Verwendung des Überschusses 176. — 1d. Bilanzanalyse auf Grund der definitiven Schlußbilanz 178. — 2a. Bilanz der Deutschen Bank und Disconto-Gesellschaft 181. — 2b. Gewinn- und Verlustrechnung 182. — 2c. Verteilung des Gewinns 1930 183. — 2d. Gegenüberstellung der Schichten der Aktiv- und Passivreihe 184 — 3a. Bilanz der Allgemeinen Elektrizitäts-Gesellschaft 186. — 3b. Gewinn- und Verlustrechnung 186. — 3c. Verteilung des Reingewinns 188. — 3d. Bilanzbesprechung 188.	
E. Die Bilanzverschleierung	190
I. Der Begriff der Bilanzverschleierung	190
II. Verschleierung durch die formale Gestaltung der Bilanz	191
1. Ungenaue Bezeichnung 191. — 2. Unklare Gliederung 192. — 3. Zusammenfassung verschiedenartiger Vermögenswerte unter einheitlichen Namen 192. — 4. Zusammenfassung verschiedenartiger Vermögenswerte unter einheitlichen Summen 193. — 5. Zusammenfassung von Vermögenswerten verschiedener wirtschaftlicher Qualität unter einheitlichen Posten 194. — 6. Zerlegung von Posten 195. — 7. Kompensieren von Posten der Aktivseite mit solchen der Passivseite 195.	
III. Verschleierung durch sachliche Veränderungen der Bilanzposten	197
1. Wertverschiebungen 197. — 2. Erfolgsverschiebungen 199. — 3. Unrichtige Bewertung 201 — 4. Die Überwertung der Aktiven 201 — 5. Die Unterbewertung der Passiven 204. — 6. Die Nichtaufnahme eventueller Verpflichtungen 205. — 7. Unterbewertung der Aktiven 206. 8. Weglassen von Aktiven 207. — 9. Unterbewerten durch finanztechnische Operationen 207. — 10. Stille Reserven durch Überwertung der Passiven 208. — Zusammenfassung 209.	
IV. Die Bilanzverschleierungen bei der Leipziger Bank	210
F. Sondergebiete der Buchhaltung und Bilanz	215
a) Die Zwischenbilanz.	215
I. Einführung	215
1. Begriff und Wesen 215. — 2. Verschiedene Methoden zur Aufstellung der Zwischenbilanz 216.	
II. Die permanente Zwischenbilanz auf Grund der gänzlichen Ausschaltung der gemischten Konten	218
1. Die Zerlegung des Warenkontos 218. — 2. Praktisches Beispiel 219.	
III. Beispiele für monatliche Zwischenbilanzen	222
1. Uhrengeschäft 222. — 2. Detailgeschäft bei unzerlegten Warenkonten 223. — 3. Großhandlung auf Grund der Monatsbilanz und der Warenkontri 224. — 4. Speditionsgeschäft 226. — 5. Möbelhandlung 229. 6. Fabrikbetrieb 229.	
b) Kalkulatorische Buchhaltung.	230
I. Berechnung des Kreislaufes des Geschäftskapitals auf Grund der Buchhaltungsergebnisse	231
A. Angaben	231
B. Kalkulationsergebnisse	231
1. Werte und Kosten 231. — 2. Lagerdauer und Kreditfristen 232. — 3. Kapitalhöhe und Kapitalbedarf 233.	
II. Kalkulation der Fabrikations- und Absatzkosten und des Gewinns (aus der Schlußbilanz einer Bierbrauerei)	237

	Seite
III. Der tote Punkt als Problem der kalkulatorischen Buchhaltung	239
1. Die Unterlagen 239. — 2. Berechnung des toten Punktes 240. — 3. Bestimmung des toten Punktes nach der Zeit 241. — 4. Allgemeine Bedeutung der Kalkulation des toten Punktes 241.	
IV. Differentialkalkulation	242
1. Die proportionale Kalkulation 243 — 2. Differentialkalkulation 244.	
c) Die Fabrikbuchhaltung.	246
I. Die Grundlagen	246
1. Ableitung der Grundsätze aus der besonderen Art des Kreislaufes des industriellen Vermögens 246. — 2. Betriebsbuchhaltung und kaufmännische Buchhaltung eine organische Einheit 248. — 3. Typen der Fabrikbuchhaltung 249.	
II. Die industrielle Kalkulation in ihrem Verhältnis zur Buchhaltung . .	250
1. Grundlehren 250. — 2. Zusammenfassung der Grundsätze der industriellen Kalkulation 253.	
III. Grundriß der Fabrikbuchhaltung	256
1. Verhältnis zwischen Betriebsbuchhaltung und kaufmännischer Buchhaltung 256. — 2. Zusammenhang der Konten der Fabrikbuchhaltung 258. — 3. Erläuterung zur Tabelle 260.	
IV. Monatliche Ertragsrechnung	261
1. Tabellarische Zusammenfassung 262. — 2. Erklärungen hierzu 264. Anhang: Die kurzfristige Erfolgsrechnung 269.	
V. Organisationspläne für die Fabrikbuchhaltung	273
1. Das Rechnungswesen einer Porzellanfabrik 273. — 2. Plan für die Betriebsbuchhaltung einer Ledertreibriemenfabrik 275. — 3. Grundplan für die Betriebsbuchhaltung jeder industriellen Unternehmung und für die Zwischenbilanz 275.	
d) Der Kontenrahmen.	279
1. Zweck und Wesen 279. — 2. Der Aufbau des Kontenrahmens 280. — 3. Die Bedeutung des Kontenrahmens 282. — 4. Anwendung 283.	
e) Die Betriebsstatistik.	283
1. Wesen 283. — 2. Die Unterlagen der Betriebsstatistik 284. — 3. Anwendungsgebiete der Betriebsstatistik 284. — 4. Wirtschaftliche Bedeutung 286.	
G. Zusammenfassung und Schlußbetrachtung	287
I. Die Ergebnisse	287
II. Die ökonomischen Grenzen der Buchführung	291
Anhang: Buchhaltung und Bilanz unter dem Einfluß von Geldwertschwankungen	293
I. Über die Geldwertschwankungen im allgemeinen	293
1. Das Verhältnis zwischen Geldwert und Warenwert; Zustände unter der Herrschaft der Goldwährung 293. — 2. Unstetigkeit des Geldwertes unter der Herrschaft der Papierwährung 295. — 3. Die Folgen der Geldentwertung 298.	
II. Die Bilanz unter dem Einfluß des veränderlichen Papiergeldes . .	299
1. Das Problem der Scheingewinne und -verluste 299. — 2. Der Maßstab für den Geldwert 300. — 3. Die Wahl zwischen Eröffnungs- und Schlußbilanz 301. — 4. Bilanzmäßige Erfassung der Scheingewinne 302. — 5. Die materielle Korrektur der Bilanzen 305.	
III. Kalkulation des Selbstkostenpreises unter der Herrschaft des entwerteten Papiergeldes	308
1. Wesen und Bedeutung der Selbstkosten 308. — 2. Die Kalkulation	

der Selbstkosten bei fallendem und steigendem Wert des Papiergeldes 310. — 3. Zusammenfassung 312.	
IV. Veranschaulichung der Selbstkostenrechnung an Beispielen	313
1. Zur Zeit der Goldwährung 313. — 2. Anwendung auf die Geldverhältnisse in valutakranken Ländern 315.	
V. Schlußbetrachtung	321

Dritter Teil.

Das Buchführungsrecht oder die rechtlichen Grundlagen der Buchhaltung.

A. Das geltende Recht	323
I. Sinn und Entstehung des Buchführungsrechts	323
II. Die formellen Bestimmungen des Buchführungsrechts	325
1. Die Verpflichtung zur Führung von Büchern 325. — 2. Auswahl und Führung der Geschäftsbücher 325. — 3. Inhalt der Geschäftsbücher 326. — 4. Die einfache oder doppelte Buchhaltung 327. — 5. Die Aufbewahrung der Geschäftsbücher, der Briefe und der Kopierbücher 328. — 6. Aufstellung der Inventur und Bilanz 328. — 7. Beweiskraft der Bücher vor dem Richter 328. — 8. Strafen 329. — Zusammenfassung 329.	
III. Das geltende Recht in materieller Beziehung	330
1. Die handelsrechtlichen Vorschriften 330. — 2. Die Umstellung der Bilanzen auf Goldmark 333. — 3. Die steuerrechtlichen Vorschriften 335	
B. Wirtschaft und Recht in der Buchhaltung	338
I. Hilfsmittel zur Darstellung der rechtlichen Struktur des Vermögens	338
1. Gründung einer AG. 339. — 2. Umwandlung einer offenen Buchforderung in eine Wechselforderung 339. — 3. Diskontierung von Buchforderungen 340. — 4. Verpfändung von Wertpapieren, Waren usw. 341. — 5. Avalwechsel 341. — 6. Buchung von Bürgschaften 341. 7. Verbuchung von Regreßrechten und Regreßpflichten 342. — 8. Verbuchung von Rechtsverhältnissen durch besondere Hilfsbücher 343.	
II. Kongruenz zwischen Buchführung und Geschäftsführung	344
III. Justifizierbarkeit aller Buchposten.	345
C. Die Bilanzreform	346
I. Die Bestrebungen zur Reform der Bilanz	346
1. Die Notwendigkeiten 347. — 2. Die Vorschläge und Gebiete 347.	
II. Der Entwurf des Reichsjustizministeriums	350
III. Kritik der Reformbestrebungen	354
IV. Die Notverordnung betr. Aktiengesellschaften	355
Literaturverzeichnis	361
Sachverzeichnis	365

Einleitung.

A. Wirtschaft und Buchhaltung.

Wie groß auch die durch Krieg und Revolution bewirkten Umwälzungen im Wirtschafts- und Gesellschaftsleben der Völker schon jetzt Gestalt angenommen haben oder durch die andauernden Kämpfe um die Sozialisierung der privatkapitalistischen Wirtschaftsbetriebe noch weitere Fortschritte machen mögen: Aufgabe, Zweck und Ziel jeder Wirtschaftsart und Form bleibt, Wirtschaftsgüter in Kreislauf zu setzen, um durch Tausch, Umwandlung, Veredelung, überhaupt durch wirtschaftliche Arbeit diese Güter ihrem Bestande nach zu erhalten oder zu vermehren.

Dieser Kreislauf ist besonders augenscheinlich bei den kaufmännischen und industriellen Gewerben. In Handel und Industrie, im Transport der Güter, im Geld- und Kreditverkehr wird ein ursprünglich in Geldform vorhandenes Kapital in tausch- und umwandlungsfähige Wirtschaftsgüter aufgelöst und durch den Betrieb in Kreislauf gesetzt, um durch Tausch, Kauf, Umformung oder Dienstleistung andere, neue Wirtschaftsgüter, deren Summe den anfänglichen Tauschwert übersteigt, zu erzeugen oder, was auf dasselbe herauskommt, das ursprüngliche Kapital zu vergrößern. Dieser Vorgang erstreckt sich auch auf Landwirtschaft, auf Handwerk, ja selbst auf Staats- und Gemeindehaushalt insofern, als diesen neuzeitig eine Menge Wirtschaftsbetriebe angegliedert worden sind, die nach privatwirtschaftlichen Grundsätzen geführt werden und den Zweck haben, Erträgnisse für den staatlichen oder kommunalen Haushalt abzuwerfen, oder aber Bedarfsgüter desselben unabhängig vom Privatbetrieb und in Konkurrenz mit demselben — soweit es sich nicht um staatliche Monopole handelt — so billig wie möglich selbst zu erzeugen (Elektrizitätswerke, Bergwerke usw.). Es gibt allerdings auch Wirtschaftsarten, die nicht auf Erwerb, bzw. auf Gewinn ausgehen, sondern im Interesse einer kleineren oder größeren Gemeinschaft betrieben werden, z. B. die einer Genossenschaft, einer Kommune oder des Staates. Es sind dies die Gemeinwirtschaften, wie z. B. die Konsumvereine und andere Genossenschaften, die das Gewinnprinzip ausschließen. Aber selbst in diesen Gemeinwirtschaften, die ich unter dem Sammelbegriff „Sozialer Handel“ zusammenfasse, vollzieht sich der Betrieb durch den oben beschriebenen Kreislauf, wie überhaupt alles, was in der Natur vorgeht, seien es Kräfte oder Stoffe, organische oder anorganische Phänomene, sich als ein Kreislauf darstellt.

Somit besteht die Grundform des kapitalistischen Betriebes darin, daß das „Kapital“ in Kreislauf gesetzt wird, den schon Karl Marx auf die

bekannte Formel: „Geld — Ware — mehr Geld“ zurückgeführt hat, ob schon freilich nach meiner Ansicht er gänzlich übersehen hat, daß das „mehr Geld“ nicht eine naturgemäße Folge des Geldcharakters ist, sondern auf die während des Kreislaufes tätigen Kräfte zurückgeführt werden muß. Möge nun dieser Kreislauf so oder anders aufgefaßt werden, Tatsache ist, daß in jeder kapitalistischen Unternehmungsform das ursprüngliche Geldkapital durch Tausch und Umformung in die verschiedensten Güterformen zerlegt wird, daß in der Struktur und Zusammensetzung derselben eine fortwährende und stetige Veränderung stattfindet, so daß die Teile des Geschäftsvermögens kaum einen Augenblick in gleicher Art und Größe vorhanden sind, und daß endlich der Zweck dieses Kreislaufes darin besteht, die Summe dieser Vermögensteile zu vergrößern, bzw. dem Kapital eine Rendite abzugewinnen.

Hieraus folgt, daß jede Wirtschaft, ob privatkapitalistisch oder gemeinwirtschaftlich, gezwungen ist, ein Kontrollsystem einzuführen, durch welches jener Kreislauf des Vermögens stets zahlenmäßig erfaßt werden kann, um dadurch die Größe und Zusammensetzung des augenblicklichen Kapitals festzustellen und durch Vergleichung desselben mit dem Ausgangskapital die Zu- oder Abnahme desselben — Gewinn oder Verlust — nachzuweisen. Zu einem wirksamen Kontrollsystem kann aber nur ein Rechnungswesen dienen, dem neben dieser ersten Art des direkten Nachweises von der Größe, Zusammensetzung der Zu- und Abnahme des Kapitals noch ein zweiter, parallel mit diesem verlaufender angegliedert wird, dessen Aufgabe es ist, die während des Kreislaufes selbsttätigen Kräfte und Aufwendungen in Geldform zu erfassen, und aus der Differenz zwischen diesen aufwendeten Arbeitskräften und Opfern an Güterwerten und den rechnungsmäßig erfaßten Neuwerten auf eine zweite, von der ersten unabhängige, aber mit ihr organisch verbundene Art den Erfolg des Unternehmens bzw. die Kapitalrendite festzustellen.

Dieses Kontrollsystem ist schon seit mehr als 400 Jahren erfunden und für eine besondere Art der wirtschaftlichen Unternehmung, in welchem jener Kreislauf am deutlichsten zum Ausdruck kommt, im Handel, ausgebildet und angewendet worden. Es ist dies die doppelte Buchhaltung. Wiewohl schon im 16. Jahrhundert ein Schriftsteller der Buchhaltung (Angelo Pietrà) und vor mehr als 100 Jahren Goethe darauf hingewiesen haben, daß die doppelte Buchhaltung nicht nur für den Handel, sondern für jede Wirtschaftsart, selbst für den Familienhaushalt, angewendet werden sollte¹, so ist es doch erst der Neuzeit vorbehalten geblieben, die doppelte Buchhaltung auf alle Formen und Größen des Wirtschaftsbetriebes, ja selbst auf den Staatshaushalt anzuwenden². Dadurch ist die Kenntnis der doppelten Buchhaltung ein Bedürfnis für alle diejenigen geworden, die in irgendeiner kapitalistischen Unternehmung oder Gemein-

¹ Der bekannte Ausspruch hierüber in Goethes „Wilhelm Meisters Lehrjahre“ heißt: Die doppelte Buchhaltung ist eine der schönsten menschlichen Erfindungen, und ein jeder guter Haushalter sollte sie in seiner Wirtschaft anwenden.

² Der schweiz. Bundesrat hat 1913 beschlossen, das Rechnungswesen der eidgenössischen Finanzverwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchhaltung zu reorganisieren.

wirtschaft in aktiver oder passiver Weise beteiligt sind, insbesondere auch für Techniker, Ingenieure, Aufsichts- und Kontrollorgane.

Leider ist diesem Bedürfnis bis in die Neuzeit von Schule und Literatur nur in unvollkommener Weise Rechnung getragen worden. Die meisten Lehrbücher der Buchhaltung gehen an dem Wesen der Buchhaltung verständnislos vorbei. Nach alter Väter Sitte besteht ihre Methode, die Wissensdurstigen in die Geheimnisse von Buchhaltung und Bilanz einzuführen, im Vor- und Nachmachen, in der Vorführung langer, zusammengesetzter, der Praxis nachgebildeter Geschäftsgänge¹. Diese Methode ist für die wissenschaftlich gebildeten Ingenieure, Techniker, Verwaltungsbeamten und Juristen viel zu umständlich. Sie haben wohl den Wunsch, in kurzen Zügen das Grundwesen der kaufmännischen Buchhaltung, die Entstehung und Bedeutung der Bilanz kennen zu lernen; aber da sie doch den Beruf eines Buchhalters nicht selbst ausüben wollen, fällt ihnen nicht ein, große Werke zu studieren und sich durch eine Unmasse von Beispielen und Zahlen durchzuarbeiten, ohne daß ihnen die einfachen Prinzipien klargemacht werden. Es ist daher eine der lohnendsten Aufgaben der Vertreter der Buchhaltungswissenschaft, Mittel und Wege zu finden, wie auf wissenschaftlicher Basis in kurzen Zügen das Wesen der Buchhaltung und Bilanz entwickelt und dem Bedürfnis der genannten Kreise am zweckmäßigsten angepaßt werden kann. Von diesem Bestreben geleitet, will ich hiernach den Versuch machen, die skizzierte Aufgabe zu lösen, und ich darf wohl voraussetzen, dafür bei Ingenieuren und anderen gebildeten Technikern, insbesondere auch bei Verwaltungsbeamten, ein Interesse zu finden.

Um in richtiger Folge die Grundlehren der Buchhaltung abzuleiten, müssen wir einige Grundbegriffe vorausschicken. Freilich kann ein volles Verständnis dieser grundlegenden Definitionen erst durch die nachfolgenden Abhandlungen erschlossen werden²; für den wissenschaftlichen Aufbau unseres Werkes können wir auf diese Grundbegriffe nicht verzichten.

B. Grundbegriffe der Buchhaltung.

I. Der Begriff der Buchhaltung.

Die Buchhaltung ist diejenige Geschichtsschreibung über Gründung, Betrieb und Liquidation einer Sonderwirtschaft, die den Kreislauf ihrer Güter nach Wert und Menge sowie ihre Aufwendungen und ihre Ertragnisse rechnermäßig darstellt.

¹ In neuester Zeit ist hierin eine wesentliche Besserung zu konstatieren dank der wissenschaftlichen Pflege dieses Faches an den deutschen und ausländischen Handelshochschulen. Insbesondere die Literatur über die Buchhaltung und Bilanz ist mit einer größeren Zahl von gediegenen Werken bereichert worden. Es sei hier auf das Literaturverzeichnis am Schlusse des Werkes hingewiesen.

² Bei einem rein methodischen Lehrgang gehörte daher der folgende Abschnitt eigentlich an den Schluß des Werkes. Daher möchten wir denjenigen Lesern, denen die Buchhaltung noch „Neuland“ ist, empfehlen, den Abschnitt B zu überschlagen und ihn erst am Ende ihres Studiums nachzuholen.

Erläuterungen zu der vorstehenden Definition:

1. Die Einzelwirtschaft ist die Grundform der Wirtschaftsbetätigung eines Volkes, die dadurch zur Sonderwirtschaft wird, daß sie sich gegen alle anderen Einzelwirtschaften in ihrer Rechts- und Wirtschaftssphäre absondert und als selbständiges Glied auftritt, bzw. sich von allen anderen Sonderwirtschaften wirtschaftlich und rechtlich abgrenzt. Man kann in jeder Sonderwirtschaft drei Stadien ihrer Geschichte unterscheiden: Werden, Sein, Vergehen, bzw. Gründung, Betrieb und Liquidation (Auflösung oder Erlöschen).

Indem man die Betriebsdauer der Sonderwirtschaft in Perioden, Betriebsjahre, einteilt und jede Periode mittels eines Querschnittes durch sämtliche Güterwerte das Gesamtvermögen und den Erfolg der Wirtschaft ermittelt, lassen sich in jeder Periode diese drei Stadien des Werdens, Seins und Vergehens unterscheiden; wir sprechen dann von einer fingierten Gründung zu Anfang jeder Periode — Jahreseröffnung — von einer fingierten Liquidation — Jahresabschluß — und von einer Geschäftsperiode — Geschäftsjahr.

2. Die Buchhaltung ist eine Art der Geschichtschreibung der Sonderwirtschaft. Damit ist zunächst gesagt, daß nur die vollzogenen inneren und äußeren Wirtschafts- und Rechtsvorgänge (Geschäftsvorfälle) der Sonderwirtschaft Gegenstand der Buchhaltung sein können, und daß die ausführende Kunst der Buchhaltung, die Buchführung aus Bucheintragungen besteht.

Sodann ist die Buchhaltung nur ein Teil der Geschichtschreibung der Wirtschaft. Nicht alle Ereignisse hat sie aufzuzeichnen. Unsere Definition beschränkt sich auf die rechnungsmäßig darzustellenden Tatsachen; damit ist gemeint, daß sie sich auf die nach Wert und Menge in Zahlen meßbaren Veränderungen der Güter beschränkt; alle jene inneren und äußeren Vorgänge, die sich nicht in meßbaren Zahlen rechnungsmäßig fassen lassen, wie die Korrespondenz, die Organisation, die Vorbereitung zukünftiger Geschäfte und ähnliche Betriebsfunktionen der Wirtschaft, sind nicht Gegenstand der Buchhaltung.

Endlich gründet sich die Buchhaltung, wie jede andere Geschichtschreibung, auf Dokumente, die zunächst nach der Zeitfolge der betreffenden Geschehnisse (Geschäftsvorfälle) aufgeschrieben werden, aber nachher auch systematisch, d. h. nach bestimmten Grundsätzen und Zwecken verarbeitet werden können (ähnlich der chronologischen und pragmatischen Geschichtschreibung).

3. Gegenstand der Buchhaltung sind nach unseren Definitionen folgende Vorgänge:

a) Der Kreislauf der zur Sonderwirtschaft gehörenden Güter. Diese können Sach- oder Rechtsgüter sein. Durch den Wirtschaftsbetrieb werden die Güter in einen Kreislauf versetzt, indem sie verschiedene Wirtschafts- und Rechtsformen durchlaufen, aber immer wieder zur ursprünglichen Form, von der sie ausgegangen sind (Geld), zurückkehren.

b) Die Buchhaltung muß sich nicht nur auf die rechnungsmäßige Darstellung der Güterwerte, sondern auch der Gütermenge erstrecken; die Buchhaltung besteht daher aus einer Wert- und Mengenrechnung.

c) Unsere Definition fordert auch eine rechnungsmäßige Darstellung über den Wirtschaftsaufwand; deshalb muß sie in ihr System die Aufzeichnung derjenigen Güterwerte einbeziehen, die zur Erhaltung, Verwaltung, Veredlung, Wertvermehrung usw. aufgewendet werden. Dabei sind die bezüglichen Opfer an menschlicher und maschineller Arbeit aller Art einbezogen.

d) Unsere Definition fordert in letzter Linie die rechnungsmäßige Darstellung der Wirtschaftserträge. Darunter sind zu verstehen der durch die Bewirtschaftung erzeugte Mehrwert der Güter, die Einkünfte aus Renten sowie die freiwilligen oder gezwungenen Beiträge der zur Sonderwirtschaft gehörenden Mitglieder, die Kapital- und Pachtzinsen, überhaupt die auf Vertrag, Gesetz oder Recht beruhenden Einkünfte aus anderen Sonderwirtschaften.

II. Arten der Buchhaltung.

Es gibt drei Arten der Buchhaltung:

1. die kameralistische Buchhaltung,
2. die einfache Buchhaltung,
3. die doppelte oder systematische Buchhaltung.

1. Die kameralistische Buchhaltung.

Die kameralistische Buchhaltung ist die das Verhältnis zwischen Anordnung und Vollzug darstellende Rechnung über Aufwendungen und Erträge einer sogenannten Aufwandswirtschaft (Staats-, Städte- und Kommunalwirtschaft). Die maßgebenden Faktoren des Betriebes einer Aufwandswirtschaft sind die von den dazu befugten Korporationen festgesetzten Soll-Einnahmen und Soll-Ausgaben, der Etat (Voranschlag, Haushaltsplan); darauf folgt die Vollziehung der staatlichen, städtischen oder kommunalen Verwaltungsorgane durch die Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben und eine das Verhältnis zwischen Soll- und Ist-Einnahmen und Soll- und Ist-Ausgaben darstellende Rechenschaftsablegung (Jahresrechnung).

Der Kreislauf der Güterwerte (Bestand und Veränderung derselben) wird in diese Einnahme- und Ausgaberechnungen einbezogen. Der Kreditverkehr hat keinen Raum in der Kameralistik; daher kann sie sich auf Geldeinnahmen und Geldausgaben beschränken. Dagegen geht das laufende Verzeichnis über Wert und Menge der Güter nebenher (Bestand, Zunahme, Abnahme der Inventarien über die Vermögensbestände). Daher ist es möglich, auf Grund der kameralistischen Buchhaltung eine bilanzmäßige Vermögensaufstellung zu machen; in der Tat schließen verschiedene Staaten und Kommunen ihre Jahresrechnung mit einer Bilanz.

Das Kontrollsystem gründet sich auf die Tatsache, daß:

die Summe der Ist-Einnahmen plus Einnahmereste gleich ist den Soll-Einnahmen des Etats;

die Summe der Ist-Ausgaben und der Ausgabenreste gleich ist den Soll-Ausgaben des Etats.

Kein Einnahme- oder Ausgabeposten vermag diese Gleichung zu verändern, sie ist also konstant. Auf dieser Tatsache beruht die sogenannte konstante Buchhaltung; sie ist nur eine besondere Form der kameralistischen Buchhaltung (Hügli).

Für die Anlage der kameralistischen Buchhaltung sind die Rubriken des Etats maßgebend. Daher hat die kameralistische Buchhaltung kein Kontensystem; sie gliedert ihre Rechnungen nach den Rubriken des Staatshaushaltungsplanes.

2. Die einfache Buchhaltung.

Die einfache Buchhaltung verzichtet auf die vollständige systematische Darstellung sowohl des Kreislaufes der Güterwerte der Sonderwirtschaft als auch der Aufwendungen und Erträge derselben, trifft vielmehr aus diesen drei Rechnungsgebieten eine in das Belieben der Wirtschaftsführung gestellte Auswahl, die hauptsächlich auf eine vollständige Darstellung des Geld- und Kreditverkehrs gerichtet ist. Im übrigen begnügt sie sich mit einer periodischen Bewertung der aktiven und passiven Vermögensbestände und einem Pauschnachweis des Wirtschaftserfolges.

Die einfache Buchhaltung führt weder über den Bestand noch die Veränderungen des Eigenkapitals Rechnung und kann daher den Stand des reinen Vermögens nur durch eine periodische Inventur, den Erfolg des Wirtschaftsbetriebes nur pauschal durch Vergleichung von zwei aufeinanderfolgenden Inventuren ermitteln. (Diese Erklärung wird erst voll verständlich, wenn man ihr den Inhalt und das Wesen der doppelten Buchhaltung gegenüberstellt, vgl. 3.)

Da die Auswahl der Rechnungsgebiete, auf welche sich die einfache Buchhaltung erstreckt, in das Belieben der Wirtschaftsführung gestellt ist, so gibt es verschiedene Stufen derselben.

Die unterste Stufe besteht bloß aus der Inventur. Erstreckt sich die rechnungsmäßige Darstellung während des Geschäftsbetriebes von einer Inventur zur anderen auf den Geldverkehr, so steht die einfache Buchführung auf der zweiten Stufe. Auf der dritten Stufe kommt noch die Darstellung des Kreditverkehrs hinzu. Die sogenannte kaufmännische einfache Buchführung fügt zu der dritten Stufe noch die Rechnung über Waren und verschiedene andere der Veränderung unterworfenen Vermögensbestandteile hinzu. Sie steht auf der vierten Stufe.

Aber auch die höchste Stufe der einfachen Buchhaltung kann weder den Kreislauf der Güter der Sonderwirtschaft, noch ihre Aufwendungen und Erträge vollständig darstellen, weil sie keine Rechnung über das Eigenkapital und dessen Veränderungen führt. Infolgedessen kann sie die Wirtschafts- und Rechtsvorgänge nicht oder nur zum Teil in Wertgleichungen kleiden und begibt sich deshalb des Mittels der zwangsläufigen Selbstkontrolle (vgl. 3).

3. Die doppelte oder systematische Buchhaltung.

Die doppelte oder systematische Buchhaltung ist die vollkommenste Art, weil sie nicht nur den Kreislauf der Güterwerte in allen seinen Stadien, sondern auch Aufwand und Ertrag der Sonderwirtschaft vollständig zur

Darstellung bringt. Zu diesem Zwecke stellt sie der Rechnung über Bestand, Zu- und Abnahme der verschiedenen wirtschaftlichen und rechtlichen Formen der Güterwerte die Rechnung des Eigenkapitals und dessen durch Aufwand und Ertrag bewirkten Ab- und Zunahme (Verlust und Gewinn) gegenüber.

Durch diese Gegenüberstellung der beiden Rechnungen bringt sie die buchmäßig zur Darstellung kommenden äußeren und inneren Rechts- und Wirtschaftsvorgänge in ein zwangsläufiges System (daher der Begriff „systematische Buchhaltung“).

Die doppelte Buchhaltung ist demnach die vollständige Rechnung des Eigenkapitals, welcher die vollständige Rechnung der nach wirtschaftlichen Kategorien und rechtlichen Verhältnissen gegliederten Vermögensbestandteile gegenübersteht.

C. Das Verhältnis der Buchhaltung zu Mathematik, Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaft.

Die nachfolgende Betrachtung beschränkt sich auf die doppelte oder systematische Buchhaltung. Wenn deshalb hiernach von Buchhaltung die Rede ist, so ist immer nur die systematische, also die doppelte Buchhaltung, gemeint.

Die systematische Buchhaltung stellt eine Wissenschaft auf den Grenzgebieten der Wirtschaftswissenschaft, der Mathematik und der Rechtswissenschaften dar.

a) Sie ist ein Zweig der Wirtschaftswissenschaft, indem sie die Prozesse der Erzeugung, Bewegung, Verteilung, Erhaltung und Verzerhung der Güter mit Rücksicht auf das dabei tätige Kapital und die mitwirkende Arbeit zur Darstellung bringt und für jede individuelle oder korporative Wirtschaft den Voranschlag, die Betriebsrechnung, die Abrechnung und die Kontrolle aufstellt.

b) Sie ist ein Zweig der angewandten Mathematik, weil sie jene Prozesse mit Hilfe der Wert- und Mengenmaße darstellt und sich hierbei der mathematischen Methode bedient.

c) Sie ist endlich ein Zweig der Rechtswissenschaft, weil sie die innere rechtliche Struktur jeder Wirtschaft und deren Beziehung zu allen anderen Wirtschaften nach privat- und öffentlich-rechtlichen Normen darstellt.

Um einer unrichtigen Auffassung dieser Sätze vorzubeugen, sei zunächst festgestellt, daß die Buchhaltung nicht ein Konglomerat aus diesen drei Wissenschaften, sondern ein selbständiges Gebiet des Wissens und Könnens ist. Da sie nach vorausgegangenen Erklärungen eine Geschichtschreibung über den Kreislauf des Vermögens einer Sonderwirtschaft ist, dieser Kreislauf aber mathematisch, rechtlich und wirtschaftlich erfaßt werden soll, so muß die Buchhaltung auf diese drei Wissenschaften zurückgreifen, um mit deren Hilfsmitteln eine ihren Zwecken dienliche Geschichte des Vermögens einer Sonderwirtschaft zu schreiben. Freilich sind alle drei Betrachtungsweisen dieses Kreislaufes eng miteinander verknüpft. Die mathematische

Behandlung muß, wie jedes Gebiet der angewandten Mathematik, sich auf die gegebenen Tatsachen stützen, also hier die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen der Buchhaltung richtig erfassen. Die Behandlung der Buchhaltung vom Standpunkte des Rechts kann nicht ohne die rein technisch-mathematische Feststellung, auch nicht ohne die Erwägungen wirtschaftlicher Natur erfolgen. Und wenn man die Buchhaltung vom wirtschaftswissenschaftlichen Standpunkte aus betrachten will, so kann das nur geschehen, nachdem durch die Hilfsmittel der Mathematik die Ergebnisse der Wirtschaft festgestellt und die gesetzlichen Schranken des Buchführungsrechts eingehalten worden sind. Keine Betrachtungsweise der Buchhaltung kann also ohne die beiden anderen auskommen. Darin liegt eben das Charakteristische der Buchhaltung als selbständige Wissenschaft, daß sie die drei Elemente aus diesen Hilfswissenschaften zu einem neuen, selbständigen Gebiete des Wissens und Könnens, zu einer organischen Einheit verbindet.

Gleichwohl kann diese dreifache Natur der Buchhaltung für die Zwecke der Systematik fruchtbar gemacht werden, indem man nämlich das ganze Gebiet einmal vorzugsweise vom mathematischen, sodann vom rechtlichen, endlich vom wirtschaftlichen Standpunkte aus betrachtet. Diese Dreiteilung des ganzen Gebietes der Buchhaltung liegt der nachfolgenden Darstellung zugrunde:

Die mathematische Betrachtungsweise vermittelt die Abstraktion und erschließt uns das Wesen, die Theorie der Buchhaltung.

Fassen wir die Buchhaltung von der rechtlichen Seite ins Auge, so gestaltet sie sich zum Buchführungsrecht.

Die rein ökonomische Betrachtungsweise führt uns in das große Gebiet der Buchführungspraxis.

Wir gliedern daher unsere Arbeit in folgende drei Hauptteile:

- I. Teil: Die Buchhaltungstheorie (mathematische Betrachtungsweise).
- II. Teil: Die Buchführungspraxis (die Buchhaltung in ihrer praktischen Anwendung auf die Sonderwirtschaft).
- III. Teil: Das Buchführungsrecht (vom Standpunkt des Rechts).

Erster Teil.

Die Buchhaltungstheorie oder die mathematische Grundlage der Buchhaltung.

A. Einführung in das Wesen der Buchhaltung (auf Grund der Zweikontentheorie).

Diesem Teile des Werkes fällt die Aufgabe zu, die wirtschaftlichen Vorgänge, welche die Buchhaltung zu bearbeiten hat, auf ihre einfachsten Grundformen zurückzuführen, um sie zunächst mit Hilfe mathematischer Gleichungen darzustellen, diese hierauf in die buchhalterische Kontenform überzuführen und auf dieser Grundlage die Gesetze und Regeln der Buchhaltung abzuleiten. Dabei bedienen wir uns der knappsten Thesenform und fügen nur die für das Verständnis notwendigsten Erklärungen bei.

I. Der Kreislauf des Kapitals und seine Darstellung durch mathematische Gleichungen.

1. Wirtschaftstypen, ihre Mittel und Kräfte. Im Mittelpunkt jeder Wirtschaft stehen wirtschaftliche Güter und Kräfte. Letztere sind auf die Produktion oder die Konsumtion, die Umformung oder den Transport, die Vernichtung oder Konservierung jener Güter gerichtet. Für unsere Betrachtung ist Umfang, Art und Zweck der Wirtschaft nebensächlich, weil sie für alle Größen und Arten der Wirtschaften gilt.

2. Wert- und Mengenmaß der wirtschaftlichen Güter. Die wirtschaftlichen Güter kann man nach Menge und Wert bestimmen bzw. messen.

Es gibt daher eine Rechnung über die Menge (Maß und Gewicht) und eine Rechnung über den Wert, der in Geldeinheiten des nationalen Münzsystems ausgedrückt wird. In der Regel ist die Menge der Güter auch der Träger des Geldwertes; allein als Einheitsmaß für die Wertberechnung kann nur der in Geld abgemessene Tauschwert verwendet werden. Die Geldrechnung ist daher das primäre, die Mengenverrechnung das sekundäre Element der Buchhaltung.

Für unsere Zwecke kommt daher zunächst nur ihr in Geld abgemessener Tauschwert in Betracht; aber auch jene wirtschaftlichen Kräfte, die auf die Güter einwirken, kann man in Geld abmessen, indem man die durch die Einwirkung erfolgte Wertveränderung der Güter oder die darauf verwendeten Opfer an Güterwerten (Löhne) bestimmt. Die verschiedenen Verfahren, den Tauschwert jener Güter und ihre Wertveränderung durch

die darauf wirkenden Kräfte festzustellen, fallen zunächst außer Betracht (vgl. S. 14 und 246 ff.). Maßgebend ist hier nur die Tatsache, daß man diese Güter mittels in Geldsummen ausgedrückter Zahlenwerte rechnerisch erfassen kann.

3. Zerlegung der Güter in Kategorien nach ihren wirtschaftlichen Funktionen. Erklärung des Kreislaufes. Die zu einer Wirtschaft gehörenden Güter haben verschiedene Funktionen; es ist daher notwendig, sie entsprechend diesen Funktionen in wirtschaftliche Kategorien abzuteilen, weil es sonst nicht möglich wäre, die Einwirkung der Wirtschaft überhaupt, ihre Kräfte insbesondere rechnungsmäßig zu erfassen. Nehmen wir an, es sei eine Wirtschaft ausschließlich mit barem Geld gegründet worden (Bargründung). Der Betrieb besteht darin, daß dieses Geld, das im Geldschrank nur eine latente Kraft darstellt, in Kreislauf gesetzt wird; es verwandelt sich durch Wareneinkauf in Warenwerte; diese durch Verkauf in Guthaben; dieses oft in Wechsel, oft in Geld, oft in Bankguthaben. Nach einer gewissen Zeit schließt der Kreislauf wieder mit Geld. Würde der Wirtschaftsbetrieb nur aus einem einzigen Kreislauf bestehen, so zwar, daß man erst wieder Waren einkauft, wenn das Geld aus dem ersten Kreislauf zurückgekehrt ist, so bestünde das Vermögen sukzessive nur aus Geld, dann aus Waren, dann aus Wechseln und dann aus Bankguthaben und schließlich wieder aus Geld. Allein der Wirtschaftsbetrieb ist in der Regel kontinuierlich. Mit jedem neuen Einkauf beginnt ein neuer Kreislauf, der anfängt, ehe der erste vollendet ist. Die verschiedenen Kreisläufe spielen sich hintereinander und nebeneinander ab, ähnlich wie die Stimmen eines Kanons hintereinander und nebeneinander erklingen. Daher besteht in jedem beliebigen Zeitpunkt das Wirtschaftsvermögen teils aus Geld, teils aus Waren, teils aus Guthaben usw. Jeder neue und alte Kreislauf muß nun derart durch die Buchhaltung kontrolliert werden, daß jedes neue Stadium des einzelnen Kreislaufes rechnungsmäßig erfaßt wird, so zwar, daß man aus der Buchhaltung jederzeit bestimmen kann, welcher Bruchteil des Gesamtvermögens in Geld, welcher in Warenwerten usw. vorhanden ist.

4. Mathematische Erfassung der Vermögensbestandteile. Setzen wir für die an einem bestimmten Zeitpunkt vorhandenen, nach wirtschaftlichen Kategorien geordneten Güter die Werte a_1, a_2, a_3, a_4, a_5 und ihre Summe $= A$, so ist offenbar A die Wertsumme dieser Güterteile.

$$a_1 + a_2 + a_3 + a_4 + \dots = A.$$

5. Erklärung der Gleichung; Eigentum, Vermögen, Aktiven, Kapital, Bilanz. Sämtliche Sach- und Rechtsgüter, die zu einer Sonderwirtschaft gehören, worüber also der Wirtschaftler letztständige Verfügungsgewalt hat, bilden sein Eigentum. Das Eigentum kann von der wirtschaftlichen und von der rechtlichen Seite aus betrachtet werden. Nach der wirtschaftlichen Seite hin besteht das Eigentum in konkreten, tauschwertigen Wirtschaftsgütern, den Vermögensbestandteilen, deren Summe das gesamte Vermögen ausmacht und in der Buchhaltungssprache mit Aktiven bezeichnet wird, also

$$\text{Eigentum} = a_1 + a_2 + a_3 + \dots = A.$$

Betrachtet man aber dasselbe Eigentum nach seiner rechtlichen Herkunft, nach seinen Quellen, so nennt man es in der Buchhaltungssprache

Geschäftskapital, oder kurzweg Kapital, welcher Begriff die abstrakte Verfügungsgewalt über das Vermögen einschließt. Daher:

$$\text{Eigentum} = \text{Kapital} = K$$

So entsteht die Gleichung:

$$\text{Eigentum} = \text{Aktiven} = \text{Kapital.}$$

$$A = K.$$

Diese Gleichung, wonach die Summe der Vermögensbestandteile, also die konkreten Aktiven, gleichgestellt werden den rechtlichen Quellen derselben, dem Kapital, nennt man Vermögensbilanz oder kurzweg Bilanz.

Bildliche Darstellung der Bilanz.



Es ist für das Verständnis der Buchhaltung von grundlegender Bedeutung, daß man in dieser Gegenüberstellung nicht bloß eine selbstverständliche analytische Gleichung erblickt, sondern die tiefere Bedeutung derselben erfaßt; sie ist nämlich eine Gegenüberstellung der Tauschwerte der realen, in greifbarer Form existierenden, nach wirtschaftlichen und rechtlichen Kategorien gesonderten Bestandteile des Gesamteigentums einer Sonderwirtschaft (linke Seite der Gleichung) und des daraus resultierenden Abstraktums, das Kapital des Wirtschaftsinhabers, also:

Links: die greifbaren, wirklichen Vermögensbestandteile;

Rechts: die Summe derselben als Abstraktum, als reiner Kapitalbegriff;

Links: reale Werte der vorhandenen Sach- und Rechtsgüter;

Rechts: eine bloße Rechnungsgröße;

Rechts: ein Begriff;

Links: die Definition dieses Begriffes, dessen Auflösung in verschiedene Posten von greifbaren, realen Werten.

Mag man nun die Gegenüberstellung als bloße analytische Gleichung oder ihrem tieferen Wesen nach auffassen, so muß sofort klar werden:

a) Jede Veränderung von K (der algebraischen Summe) muß von der Veränderung — Vermehrung oder Verminderung — der Vermögensbestandteile (der Posten) ausgehen;

b) keine Veränderung von K (der Summe) kann stattfinden, wenn die Veränderung in den Vermögensteilen nur in einer Wertverschiebung, d. h. in einem bloßen Tauschvorgang besteht;

c) jede Wertzunahme oder -abnahme der Vermögensteile, die nicht durch eine andere kompensiert wird, muß eine entsprechende Vermehrung oder Verminderung von K (der Summe) herbeiführen;

d) beide Seiten der Gleichung müssen sich stets im Zustande des Gleichgewichts, der Bilanz, befinden.

6. Einfügung der Schulden (Passiven) in die Bilanzgleichung. Infolge der Verkettung der Einzelwirtschaften unter sich durch Kredit (Verkettung der Gegenwart mit der Zukunft) gibt es fast in allen Wirtschaften solche Güter, die allerdings in ihren Besitz eingetreten sind, somit auch einen Bestandteil von A ausmachen, dagegen de facto einem anderen Rechtssubjekte gehören, bzw. ihm in Geldäquivalent in der Zukunft zurückerstattet werden müssen. Da dies nur auf dem Wege der Absonderung und Übergabe von entsprechenden Gütern aus A möglich ist, so haben sie negativen Charakter. Das A (Aktiven) umfaßt jetzt nicht mehr bloß den Gegenwert des eigenen Kapitals, sondern auch den Gegenwert dessen, was in der Zukunft in Geld an Drittpersonen zurückerstattet werden muß; vom rechtlichen Standpunkt aus betrachtet, sind es die Schulden des Wirtschaftssubjekts. Um das schuldenfreie Eigentum der Sonderwirtschaft zu berechnen, muß man den Gegenwert der Schulden vom Gesamtwert der Aktiven rechnungsmäßig abziehen, bei der tatsächlich erfolgenden Schuldentilgung von den Aktiven absondern; dann ist der Rest von A gleich dem Eigenkapital. Das Aktivvermögen ist von den Schulden befreit oder gereinigt und heißt daher Reinvermögen. Solange aber noch Schulden bestehen, ist das Reinvermögen eine Rechnungsgröße, eine Differenz zwischen den Aktiven und Schulden, daher identisch mit Eigenkapital.

7. Verschiedene Auffassung vom Kapital und Passiven. Grundgleichung der Zweikontentheorie. Die Einfügung der Schulden in die Bilanz gibt Anlaß zu neuen Begriffen, zu Begriffsverwechslungen und zu verschiedenen Auffassungen der Bilanz.

a) Das Reinvermögen wird als Eigenkapital aufgefaßt und schlechthin als Kapital (K_1) bezeichnet; die Schulden sind vom Standpunkte des Reinvermögens aus betrachtet negative Vermögensbestandteile und werden unter dem Sammelbegriff Passiven zusammengefaßt. Wir erhalten die Grundgleichung:

$$K_1 = (a_1 + a_2 + a_3 + a_4 + \dots) - (p_1 + p_2 + p_3 + \dots) \quad \text{oder} \\ K_1 = A - P_1, \quad \text{oder:} \quad A - P_1 = K_1.$$

b) Die Schulden werden als Fremdkapital, d. h. als eine der Vermögensquellen, aufgefaßt und zusammen mit dem Eigenkapital, der anderen Vermögensquelle, als Geschäftskapital in einer Summe (K_2) dargestellt; daher lautet die Bilanzgleichung:

$$A = K_2 \quad (K_2 = \text{Eigenkapital} + \text{Fremdkapital}).$$

c) Das Eigenkapital wird als ein Passivum, d. h. als eine Schuld der Sonderwirtschaft an das Wirtschaftssubjekt aufgefaßt und zusammen mit den wirklichen Schulden in den Sammelbegriff Passiven (P_2) zusammengefaßt; die Bilanzgleichung lautet daher:

$$A = P_2 \quad (P_2 = \text{Eigenkapital} + \text{Schulden}).$$

Wie man sieht, handelt es sich formell nur um eine verschiedene Auffassung der Begriffe Kapital und Passiven:

Kapital im Sinne von Reinvermögen oder Eigenkapital . . . = K_1

Kapital im Sinne des gesamten Geschäftskapitals als Summe von

Eigen- und Fremdkapital = K_2

Passiven = Schulden des Wirtschaftssubjekts im rechtlichen Sinne (negative Vermögensbestandteile) = P_1

Passiven, in figürlichem Sinne, als Summe von wirklichen Schulden und Reinvermögen = P_2

Aber sachlich bestehen doch wesentliche Verschiedenheiten zwischen den drei Bilanzgleichungen. Sowohl in $A = K_2$ als in $A = P_2$ sind zwei heterogene Begriffe in je einen zusammengefaßt, so daß wir sie nicht als Grundlage für unsere theoretische Entwicklung wählen können, wohl aber geeigneten Ortes darauf zurückkommen. Weil wir der Buchhaltung als Hauptzweck setzen, die Größe des Eigenkapitals und dessen Zu- oder Abnahme nachzuweisen, bauen wir unsere Theorie aus der oben unter a aufgestellten Gleichung auf, der sogenannten Kapitalgleichung:

$$A - P = K,$$

wo unter K stets nur das Eigenkapital, unter P nur die eigentlichen Passiven oder Schulden zu verstehen sind¹.

Die Einführung des Kredits in die Beziehungen der Wirtschaften zueinander hat noch eine weitere Wirkung, nämlich die, daß die Einteilung der verschiedenen Güter nun auch nach juristischen Kategorien erfolgen muß. Denn unter den aktiven Vermögensteilen treten auch die Forderungen als positive Vermögensteile auf; ihnen stehen die Schulden als passive Vermögensteile gegenüber. Die Aussonderung von Mein und Dein wird zu einem neuen Rechnungsmoment.

Die Buchhaltung hat daher nicht allein die Sachgüter, sondern auch die Rechtsgüter zu kontrollieren, worüber später Belehrung folgt.

8. Wirkung der Geschäftsvorgänge auf die Zusammensetzung und die Größe des Vermögens (Tauschgeschäfte und Gewinn- und Verlustgeschäfte). Das Wirtschaften besteht in einer Einwirkung der früher erwähnten wirtschaftlichen Kräfte auf die Wirtschaftsgüter, wobei die Erwerbswirtschaft den Zweck verfolgt, das Kapital zu vergrößern. Da auch die Aufwandswirtschaft schließlich denselben Zweck verfolgt, jedenfalls sich die Wirtschaftsvorgänge bei allen Wirtschaftsarten und -zwecken in ähnlicher Weise vollziehen, so haben wir diese Vorgänge nach ihrer Einwirkung auf die Größe und Zusammensetzung des Wirtschaftsvermögens zu untersuchen. Wie verschieden diese Vorgänge in Wirklichkeit auch sein mögen, sie lassen sich mit Bezug auf ihre Einwirkung auf den Wert der Gesamtheit der Wirtschaftsgüter in zwei Gruppen einteilen, nämlich in Tauschvorgänge,

¹ Es ist für die Buchhaltungstheorie von grundlegender Bedeutung, ob man von der Bilanzgleichung ($A=P$) oder von der Kapitalgleichung ($A-P=K$) ausgeht. Der Bilanzgleichung entspricht die äußere Form der Buchhaltung: Jedem Debitor (Sollposten) muß ein Kreditor (Habenposten) gegenüberstehen. Auf dieser Bilanzgleichung sind die verschiedenen sogenannten Personifikationstheorien, von denen später die Rede ist, aufgebaut. Die Kapitalgleichung ($A - P = K$) dagegen trifft das Wesen der Buchhaltung; die algebraische Summe der Vermögensbestandteile ($A - P$) ist gleich dem Reinvermögen (K). Es wird also hier dem berechneten Reinvermögen, dem Kapitalbegriff, die Auflösung dieses Abstraktums in die verschiedenen Posten von realen, greifbaren Vermögensbestandteilen, oder, wie Just in seiner „Buchführung für das Kleingewerbe“ sagt, dem errechneten Vermögen das tatsächliche Vermögen gegenübergestellt. Wir kommen noch auf die Beziehung zwischen Bilanzgleichung und Kapitalgleichung zurück.

die zunächst nur auf die innere Zusammensetzung der Güterwerte einen Einfluß ausüben, wobei die Größe des Kapitals nicht verändert wird (vgl. Nr. 5b), und in solche, durch welche das Kapital verändert wird. Wir nennen diese in Anlehnung an die Erwerbswirtschaft Gewinn- und Verlustgeschäfte.

9. Wesen und Zweck des Kreislaufs. Am einfachsten treten diese Tausch-, bzw. Gewinn- und Verlustvorgänge in denjenigen Wirtschaftsbetrieben auf, wo der Tauschvorgang zum Erwerbssprinzip wird, also im Handel. Hier vollziehen sich die Wirtschaftsvorgänge in einem Kreislauf des Vermögens, der schon oben (Abschnitt 3) erwähnt wurde und hiernach in seinem Wesen noch näher erklärt werden soll. Gehen wir von der einfachsten Form des Kapitals, vom Geld aus, so setzt sich dieses durch Kauf und Zahlung in Ware um, die nach erfolgter Ortsveränderung und der dem Bedarf angepaßten Vorratsstellung (Lager) zum Wiederverkauf gelangt, wodurch sich nun ihr Tauschwert entweder direkt (Barverkauf) oder indirekt wieder in Geldkapital umsetzt; indirekt dann, wenn zunächst an Stelle der Ware eine Forderung tritt, diese etwa in Wechselform umgewandelt, der Wechsel bei einer Bank diskontiert wird, so daß an dessen Stelle ein Bankguthaben tritt, das dann nach Belieben wieder in Geldkapital zurückgeführt werden kann. Ein vollständiger Kreislauf besteht somit aus den Tauschgliedern: Geld — Ware — Forderung — Wechsel — Bankguthaben — Geld.

Diese Formen und Stadien des Kreislaufes sind bei rein kaufmännischen Geschäftsbetrieben zu beobachten. In vielen Wirtschaften, z. B. in der Industrie und Landwirtschaft, verwandelt sich ein Teil des ursprünglichen Geldkapitals in feste Anlagewerte, wie Liegenschaften, Gebäude, Maschinen, Wirtschaftsmobilen, Werkzeuge usw. Aber auch bei diesen Anlagewerten läßt sich ein Kreislauf nachweisen. Nur vollzieht sich dieser viel langsamer als beim flüssigen Betriebsvermögen. Eine Maschine z. B. dient vielleicht 20 Jahre lang dem Betriebe, aber an jedem Betriebstag wird ein Bruchteil ihres Wertes in flüssige Vermögensformen, in Fabrikate bzw. in Warenwerte umgesetzt. Die jährliche Abschreibung, die man infolge Abnutzung der Maschinen machen muß, ist tatsächlich keine Wertvernichtung, sondern nur eine Wertverschiebung oder Wertverwandlung, das Element des Kreislaufes. Denn die Wertsumme der Abschreibungen muß in den von der Maschine geleisteten Arbeitsprodukten, dem Fabrikate neu erstehen: die Abschreibung ist daher ein Element der Selbstkosten des Fabrikats, gerade wie die darauf verwendeten Kosten für die menschliche Arbeit (Löhne). Der Kreislauf dieses Kapitals ist dann abgeschlossen, wenn die Maschine unbrauchbar geworden und als Altmaterial verkauft worden ist. Ähnlich verhält es sich mit allen anderen Formen des Anlagevermögens. Der entsprechende Kreislauf besteht hier: Geld — Anlagewerte — Produkte (Waren) — Guthaben — Geld.

Da der privatwirtschaftliche Zweck dieses Kreislaufes in der Zunahme, Vermehrung der ursprünglichen Größe des Geldkapitals liegt, so ist der normale Gang des Kreislaufes: Geld — Ware — Mehrgeld. Dieses Mehr an Geld im Schlußglied ist nur denkbar, wenn die Glieder des Kreislaufes sich nicht in äquivalenter Stufenfolge ablösen, sondern neue Glieder eingeschaltet werden, durch die eine einseitige Wertzunahme entsteht. In

der Tat liegen solche während des Kreislaufes neu hinzutretende Wertmomente in kaufmännischen und anderen Wirtschaftsbetrieben vor. Speziell im kaufmännischen Betrieb wirken wirtschaftliche Kräfte auf einzelne Glieder des Kreislaufes ein, die zwar keine äußerlich sichtbare Umgestaltung, so doch in Geld meßbare Wertzunahme, manchmal auch Wertabnahme bewirken. Diese Kräfte können wir als die kaufmännische Arbeit bezeichnen, die nach zwei Richtungen in die Erscheinung tritt. Zunächst in der Gesamtaufgabe des Kaufmanns, der bei der Überführung der Tauschgüter vom Produzenten zum Konsumenten die persönliche, räumliche und zeitliche Trennung zwischen beiden zu überwinden und hierbei verschiedene Gefahren (Risiken), wie Preisschwankungen, Kreditverluste, Transportverluste u. dgl., zu bestehen hat; hier liegt also der Effekt der wirtschaftlichen (kaufmännischen) Arbeit in einer Zunahme des Tauschwertes der Ware. Die zweite Arbeit des Kaufmanns besteht in der Aufwendung von Opfern für fremde Arbeit und Ablösung von Lasten, die wir unter den Begriff Betriebskosten zusammenfassen (Fracht, Zoll, Versicherung, Lagerkosten, Gehälter, Büro, Mietzinsen, Steuern, Reisekosten u. dgl.). Den Ersatz für jene kaufmännische Arbeit und diese aufgewendeten Opfer muß der Handel im Unterschied zwischen Ankauf und Verkauf der Waren, d. h. im Gewinn, finden. So führt uns also auch diese Auffassung der Wirtschaft als Kreislauf der Güter auf zwei Grundvorgänge: Tausch einerseits, Gewinn und Verlust andererseits.

10. Tauschvorgänge. An Stelle eines aus der Wirtschaft austretenden, vernichteten oder konsumierten Vermögensbestandteiles der einen Kategorie tritt ein gleichwertiger einer anderen Kategorie (Ankauf von Waren gegen Barzahlung). Oder es findet eine Kompensation zwischen aktiven und passiven Vermögensteilen statt, sei es, daß ein aktiver Teil zur Tilgung eines passiven verwendet wird (Schulden bezahlen), sei es, daß ein neues Kreditgut in die Wirtschaft tritt (Kauf auf Kredit), sei es, daß ein passiver Teil einer Kategorie in einen gleichwertigen passiven Teil einer anderen Kategorie umgewandelt wird (Ausgleich einer Buchschuld durch eine Wechselschuld). Diese Vorgänge lassen sich im Anschluß an die Grundgleichung $A - P = K$ durch folgende Gleichungen darstellen:

a) Austausch eines Aktivums a_n gegen ein anderes gleichwertiges a_m :

$$A + a_n - a_m - P = K.$$

b) Abzahlung einer Schuld (Absonderung und Ausscheidung von p_n aus den Aktiven zwecks Tilgung des Passivums p_m):

$$(A - p_n) - (P - p_m) = K.$$

c) Kauf auf Kredit (sowohl die Aktiven als die Passiven wachsen um a_m):

$$(A + a_m) - (P + a_m) = K.$$

d) Umwandlung einer Schuld in eine andere (die Schulden wachsen in einer Kategorie um p_m , nehmen in einer anderen Kategorie um p_n ab):

$$A - (P + p_m - p_n) = K.$$

Trotzdem durch alle diese wirtschaftlichen Operationen ein Einfluß auf die Größe des Kapitals, wie leicht ersichtlich, nicht stattfindet, sind sie

für die innere Zusammensetzung und Struktur der Vermögensbestandteile von großer Bedeutung und müssen daher auch rechnermäßig dargestellt werden.

11. Gewinn- und Verlustgeschäfte. Hier handelt es sich um alle jene Wirtschaftsvorgänge, die nicht nur eine Veränderung der Vermögensbestandteile, sondern gleichzeitig auch eine Veränderung in der Größe des Reinvermögens hervorrufen. Das wird jedesmal der Fall sein, wenn an Stelle eines ausscheidenden Vermögensteiles durch Verbrauch, Vernichtung oder Verlust kein Ersatz tritt; oder wenn infolge von Rentabilität oder Produktivität ein neuer Güterwert in die Wirtschaft eintritt, ohne daß dafür ein Ersatz geleistet worden wäre; es kann auch aus Rentenpflichten oder aus Bürgschaft ein neues Passivum entstehen. Hier wird nun nicht nur die Größe der Vermögensteile, sondern selbstverständlich auch das reine Vermögen größer oder kleiner, wie dieses aus folgenden Gleichungen, die aus der Grundgleichung $A - P = K$ abgeleitet sind, ersichtlich ist:

- a) Eintritt eines neuen Gutes g :

$$A + g - P = K + g.$$

- b) Ausscheiden eines Gutes v :

$$(A - v) - P = K - v.$$

- c) Entstehung einer neuen Schuldverpflichtung p_n ohne aktiven Ersatz:

$$A - (P + p_n) = K - p_n.$$

- d) Verschwinden einer Schuldverpflichtung p_n (durch Schenkung, Nachlaß usw.):

$$A - (P - p_n) = K + p_n.$$

12. Zusammengesetzte Vorgänge (Tausch- und Gewinn- und Verlustgeschäfte). Gerade weil die wirtschaftliche Arbeit sich rechnerisch häufig nur durch die veränderten Güterwerte erfassen läßt, muß es eine große Zahl von Vorgängen geben, bei welchen mit dem Tauschvorgange auch eine Wertzunahme oder -abnahme verbunden ist.

Das neu erzeugte Gut, das an Stelle eines verbrauchten, verarbeiteten oder ausgetauschten tritt, weist einen Wertzuwachs auf, oft aber auch eine Wertabnahme, im Handel z. B. bei absteigender Konjunktur infolge des Preisabschlags, in der Industrie durch Abnutzung. Solche Vorgänge haben nicht nur eine Wirkung auf die Wertgrößen der Vermögensbestandteile, sondern auch auf das Reinvermögen selbst. Aus der Grundgleichung $A - P = K$ entstehen nun folgende:

- a) Verkauf einer Ware im Ankaufswerte von a zum Verkaufswerte von $a + g$:

$$A - a + (a + g) - P = K + g.$$

- b) Ausgang eines Gutes a mit Verlust v (an Stelle von $a + g$ tritt $a - v$):

$$A - a + (a - v) - P = K - v.$$

13. Zurückführung der verschiedenen Geschäftsvorfälle auf zwei Grundformen. Aus diesen Erörterungen folgt:

- a) Daß jeder wirtschaftliche Vorgang in der Zusammensetzung und Größe der Vermögensbestandteile und des Reinvermögens eine doppelte

Wirkung hat. Entweder steht der Vermehrung eine gleichwertige Verminderung in einer anderen Güterkategorie gegenüber; das Kapital bleibt dann unverändert. Oder einer einseitigen Zu- oder Abnahme eines Gutes steht eine gleichwertige Zu- oder Abnahme des Kapitals gegenüber.

b) Jeder Geschäftsvorfall bzw. wirtschaftliche Vorgang kann daher durch folgende Gegenüberstellung rechnerisch nachgewiesen werden:

Der Vermehrung eines Vermögensteiles	}	steht gegenüber	{	entweder Verminderung eines anderen Vermögensteiles oder Zunahme des Kapitals.
Der Verminderung eines Vermögensteiles	}	steht gegenüber	{	entweder Zunahme eines anderen Vermögensteiles oder Abnahme des Kapitals.

c) Werden diese Tatsachen in der Anfangsgleichung $A - P = K$ lückenlos nachgetragen, so stellt $A_1 - P_1$ stets den neuesten und tatsächlichen Stand an aktiven und passiven Vermögensteilen dar, während die rechte Seite der Gleichung, d. h. die algebraische Summe aus $A_1 - P_1$, das berechnete Reinvermögen, stets die Größe des nun vorhandenen Kapitals K_1 angibt. Links liegt stets die Darstellung des Wirtschaftsvermögens in seinen einzelnen aktiven und passiven Bestandteilen, rechts stets das ausgerechnete Reinvermögen; links die positiven und negativen Teile, rechts das Ganze, ihre algebraische Summe im Eigenkapital.

d) Die Darstellung dieser wirtschaftlichen Vorgänge zwecks doppelten Nachweises des Vermögens (Veränderungen innerhalb seiner Teile und in seiner Zusammensetzung einerseits, des ursprünglichen Kapitals und seiner Zu- und Abnahme andererseits) kann durch mathematische Gleichungen erfolgen. Allein diese Darstellungsweise ist nicht praktisch, weil viel zu kompliziert und zu wenig übersichtlich; es hält schwer, die wirtschaftlichen und juristischen Güterkategorien auseinanderzuhalten, noch schwerer, Addition und Subtraktion innerhalb dieser Teile zu vollziehen.

Das zweckmäßigste Mittel hierzu ist das Konto¹.

II. Darstellung des Kreislaufes durch die Konten. Entwicklung der Bilanz.

14. Vorzüge des Kontos vor der Gleichung. Die Anwendung des Kontos mit seiner Zweiteilung von Soll (Debet) und Haben (Kredit) ermöglicht zunächst die zweckmäßige Gegenüberstellung von Zunahme und Abnahme, sowohl innerhalb der Vermögensbestandteile als auch in der Berechnung des Kapitals, sodann eine beliebige weitgehende Gliederung der Vermögens-

¹ Das Konto kann in Buchform als Folio auf zwei gegenüberstehenden Blattseiten (links die Sollseite, rechts die Habenseite), oder als Pagina auf einer Blattseite mit einer doppelten Geldspalte (Vorderspalte = Soll, hintere Spalte = Haben) oder tabellenförmig (mehrere Konten tabellarisch auf einem Blatt) angelegt sein. In den ersten zwei Fällen kommt noch eine Datumspalte, eine Textspalte und eine Verweisungs- oder Kontrollspalte hinzu; die tabellarische Kontenform kann einzig nur die

bestandteile in wirtschaftliche und juristische Kategorien, indem man die Kontenzahl beliebig vermehren, sie auch als Folio in Buchform oder als Doppelspalten in Tabellenform auseinanderhalten kann.

15. Erklärung von Soll und Haben in der doppelten Buchhaltung. Die älteste Form des zweiteiligen Kontos stammt aus der Darstellung von Geldeinnahmen und -ausgaben; Soll = Einnahmen, Haben = Ausgaben. Später wurde das Konto zur Darstellung des Kreditverkehrs verwendet, so daß Soll bedeutete: er ist schuldig geworden und „soll“ daher bezahlen, Haben dagegen: er ist Gläubiger geworden und „hat“ daher Zahlung zu empfangen. Allgemeiner:

Ins Soll gehört alles, was er von mir an Geld oder Geldeswert empfangen hat, wofür ich ihn belaste; daher ist Soll identisch mit Belastung = meine Leistung;

ins Haben gehört alles, was er mir an Geld oder Geldeswert gegeben hat, was ich ihm also gutschreibe; daher ist Haben identisch mit Gutschrift = seine Leistung.

Sobald wir aber die Kontenform nicht für Geldeinnahmen und -ausgaben für Schulden und Forderungen, sondern für jede Art von aktiven und passiven Vermögensteilen und für das Reinvermögen, bzw. das Kapital selbst verwenden wollen, reichen die der ursprünglichen Verwendung von Soll und Haben zugrunde liegenden Erklärungen nicht mehr aus. Die Ausdrücke müssen sich dem Sinn jedes Kontos anpassen; man könnte daher statt Soll und Haben ebensogut andere beliebige Ausdrücke, wie links und rechts, schwarz und weiß, verwenden.

Soll und Haben können auch aus der Definition der Buchhaltung erklärt werden. Die Buchhaltung ist die Geschichtschreibung des Kreis-

Zahlen für die Geldwerte aufnehmen. Die senkrecht untereinandergestellten Zahlen haben ausschließlich den Sinn von Additionsposten; Soll- und Habenposten stehen dagegen im Sinne der Subtraktion einander gegenüber; darum müssen subtraktive Sollposten als additive Habenposten, subtraktive Habenposten als additive Sollposten eingetragen werden.

Soll — Haben = Sollsaldo = Sollüberschuß;

Haben — Soll = Habensaldo = Habenüberschuß.

a) Buchform.

Soll					Haben				
Datum	Text	V	Verfall	Betrag	Datum	Text	V	Verfall	Betrag

b) Tabellenform.

Konto A		Konto B		Konto C		Konto D	
Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben

laufes des Kapitals. Dieser Kreislauf besteht aus einer zusammenhängenden Reihe von Verwandlungsprozessen; solange die Wirtschaft stillsteht, ist auch keine Geschichtschreibung, kein Buchhalten nötig. Sobald aber der Kreislauf beginnt, gibt jeder einzelne Verwandlungsprozeß Anlaß zu einer Buchung. Jeder einzelne Verwandlungsprozeß besteht in einer Umwandlung einer Güterform in eine andere, also in einer Bewegung, die einen Anfangspunkt und einen Endpunkt hat. Nun ist der Ausgangs- oder Anfangspunkt jeder dieser Bewegungen das Haben des einen Kontos, Ziel oder Endpunkt dagegen das Soll eines anderen Kontos. Bei Umwandlung des Geldes in Waren (Warenankauf gegen bar) bewegt sich der betreffende Güterwert vom Haben des Kassakontos ins Soll des Warenkontos. Überhaupt ist jeder Buchposten innerhalb des Kreislaufes des Vermögens die Darstellung eines Verwandlungsprozesses, dessen Ausgangspunkt im Haben des einen Kontos, dessen Endpunkt dagegen im Soll eines anderen Kontos liegt. Von entscheidender Bedeutung ist nicht der Wortlaut dieser Begriffe, sondern das andere:

Daß unter Anwendung der Konten die oben unter I entwickelten Gleichungen als solche auch zwischen Soll und Haben der verschiedenen Konten aufgestellt werden können und aus ihnen das Reinvermögen doppelt nachgewiesen werden kann.

Weil — wie oben entwickelt — jeder wirtschaftliche Vorgang, soweit seine Wirkung auf die Größe und Zusammensetzung des Vermögens rechnungsmäßig erfaßt werden kann, stets aus zwei Wirkungen besteht, wie dieser Vorgang in der Gleichung immer auf beiden Seiten mit der gleichen Zahlengröße dargestellt werden muß, so kann auch die Darstellung mit Hilfe der Konten nicht anders als durch zweimaliges Ausschreiben erfolgen. Da ferner Soll und Haben wie die beiden Seiten einer Gleichung einander gegenübergestellt werden müssen, so muß folgerichtig auch jeder Buchposten — so wollen wir nun den einzelnen zweiseitig wirkenden Geschäftsvorfall nennen — einerseits im Soll des einen, andererseits im Haben eines anderen Kontos eingetragen werden.

Die doppelte Buchhaltung — so heißen wegen der äußeren Tatsache der Eintragung jedes Buchpostens in das Soll und in das Haben der Konten — ist nicht eine in das Belieben des Buchhalters gestellte Einrichtung, sondern eine notwendige Folge der richtigen Darstellung des Doppelvorganges bei jedem buchfähigen Geschäft. Wer dieses Geschäft in seinen Wirkungen auf Vermögensteile und Kapitalgröße richtig darstellen will, muß sie doppelt verbuchen. Vollständige Buchung muß immer doppelt sein. Diese doppelte Buchung setzt allerdings zweierlei voraus: einmal, daß für jeden zur Wirtschaft gehörenden aktiven oder passiven Vermögensteil ein Konto geführt wird; wie man diese einteilen und gruppieren, Gleichartiges zusammenfassen oder weiter teilen will, ist nebensächlich oder hängt doch nur von den Nebenzwecken der Buchhaltung und der Art und dem Umfang des Geschäftsbetriebes und der Arbeitsteilung ab und kommt später zur Sprache. Hauptsache ist: kein Vermögensteil ohne kontenmäßige Behandlung. Für unsere Zwecke genügt es, wenn wir hiernach alle diese Konten für die Vermögensbestandteile, die sogenannten Bestandkosten, in eines zusammenziehen. Die andere Vor-

16. Umformung der Anfangsgleichung $A=K$.

Bestandkonten.

Soll +	Haben -
$a_1 + a_2 + a_3 + \dots$	
A	

=

Kapitalkonto.

Soll -	Haben +
	A
	K

Die Summe der Vermögenbestandteile = dem Reinvermögen: da A mit K identisch ist, so ergibt sich die Darstellung:

17. Anfangsgleichung mit Passiven: $A - P = K$.

Bestandkonten.

Soll +	Haben -
$a_1 + a_2 + a_3 + (=A)$	
	$p_1 + p_2 + p_3 (=P)$
A	P

Erste Darstellung:

Das Kapital ($A - P$) wird als Differenz von Minuend und Subtrahend dargestellt:

Abgekürzte Darstellung:

Da $a_1 + a_2 + a_3$ mit A , und $p_1 + p_2 + p_3$ mit P , und $A - P$ mit K ¹ identisch, so erhalten wir die zweite, gewöhnliche Darstellung:

Kapitalkonto.

Soll -	Haben +
P	A
	K

Dazu ein Zahlenbeispiel.

Bestandkonten.

Soll +	Haben -
10000	12000

Kapitalkonto.

Soll -	Haben +
2000	

Die überschuldete Wirtschaft hat 2000 Unterbilanz, das Kapital ist negativ:

¹ K ist algebraische Summe aus $A - P$.

aussetzung ist die Führung eines Kontos für den Bestand und die Zu- und Abnahme des reinen Vermögens, das Kapitalkonto. Auch seine Zerlegung in ein Kapitalkonto für die anfängliche Größe des Reinvermögens und in ein oder mehrere Konten für die Zu- und Abnahme des Kapitals ist für das Verständnis des Buchhaltungssystems nebensächlich; wir verwenden daher in der nachfolgenden Ableitung auch nur ein zusammenfassendes, einheitliches Kapitalkonto. In dieser grundsätzlichen Trennung der sämtlichen Konten in zwei Reihen, deren erste durch ein zusammenfassendes Bestandskonto, deren zweite durch ein summarisches Kapitalkonto dargestellt werden kann, beruht das Wesen der Zweikontentheorie.

16. Umwandlung der Wirtschaftsvorgänge (Buchposten) aus der Form der Gleichung in die Form der Konten mit Soll und Haben (s. S. 20). Auf Grund dieser Erörterungen ist es nun ein leichtes, die in Form von Gleichungen dargestellten Wirtschaftsvorgänge in die buchhalterische Form zu bringen, d. h. sie mit Hilfe der Konten nach Soll und Haben darzustellen.

Umformung der Anfangsgleichung $A = K$ (s. Nr. 16, S. 20).

Setzt man A in das Soll der Bestandskonten, so muß nun, um die Gleichung zwischen Soll und Haben herzustellen, das Kapital ins Haben des Kapitalkontos eingestellt werden.

Schluß: Bei Eröffnung der Buchhaltung kommen die einzelnen Vermögensteile ins Soll der Bestandskonten; ihre Summe als rechnungsmäßig festgestelltes Eigenkapital ins Haben des Kapitalkontos.

17. Umwandlung der Eingangsgleichung in Kontenform (Eingangsbilanz). Die Anfangsgleichung mit Passiven $A - P = K$ ergibt das umstehende Bild. (S. 20, Nr. 17.)

Schluß: Die passiven Vermögensbestandteile kommen ins Haben der Bestandskonten; das Kapital ins Haben des Kapitalkontos. Mithin stehen im Soll der Bestandskonten aktive (positive), im Haben passive (negative) Vermögensbestandteile. Das Soll der Bestandskonten bedeutet somit plus (+), das Haben minus (—).

Im Haben des Kapitalkontos steht das Kapital, eine positive Größe, das Haben bedeutet somit plus, das Soll minus. Soll und Haben in den beiden Kontenreihen haben mithin entgegengesetzte Bedeutung. Das wird sofort deutlich, wenn wir annehmen, daß die Passiven größer seien als die Aktiven, z. B.: $A = 10000$; $P = 12000$; dann ist $K = 10000 - 12000 = -2000$ (eine negative Größe). Vgl. Zahlenbeispiel S. 20.

Schluß: a) Will man die wirtschaftlichen Vorgänge in ihrer Wirkung auf die Zusammensetzung der Vermögensbestandteile einerseits, auf die Größe des Reinvermögens (Kapital) andererseits, mit Hilfe der Konten vollständig darstellen, so müssen zwei Reihen von Rechnungen, zwei Kontenreihen, zur Anwendung kommen: Die Reihe der Bestandskonten für die Größe, die Zu- und Abnahme der passiven und aktiven Vermögensteile, und die Reihe der Kapitalkonten für die Größe des Reinvermögens und seine Zu- und Abnahme.

b) Will man die in Form von Buchposten gefaßten Wirtschaftsvorgänge derart in Kontenform bringen, daß Soll und Haben sich stets gleichwertig gegenüberstehen wie die beiden Seiten einer Gleichung, so müssen Soll

und Haben der Bestandskonten entgegengesetzte Bedeutung haben von Soll und Haben der Kapitalkonten.

Dem Soll der Bestandskonten (plus) steht das Haben der Kapitalkonten (plus) gegenüber; Zunahme der Vermögensbestandteile = Kapitalvermehrung¹.

Dem Haben der Bestandskonten (minus) steht das Soll der Kapitalkonten (minus) gegenüber; Abnahme der Vermögensbestandteile = Kapitalverminderung¹.

18. Bedeutung von Soll und Haben in den Unterkonten des einheitlichen Bestand- und Kapitalkontos. Zerlegt man das einheitliche Bestandskonto entsprechend der verschiedenen wirtschaftlichen und juristischen Kategorien der Güter in verschiedene Konten, so wird natürlich ihre charakteristische Eigentümlichkeit nicht geändert, d. h. in jedem einzelnen Bestandskonto stehen im Soll die aktiven (positiven), im Haben die passiven (negativen) Vermögensteile. Somit kommt ins Soll die Zunahme, der Eingang, die Vermehrung der aktiven Teile, oder, was dasselbe ist, die Verminderung der passiven Teile (Schuldenabzahlung): [$-(-a) = +a$]; ins Haben dagegen die Abnahme, Verminderung der aktiven Vermögensteile oder, was damit identisch ist, die Zunahme der passiven Teile (Schuldenvermehrung):

$$[+(-p) = -p].$$

Dies gilt entsprechend auch für die aus dem Kapitalkonto abgeleiteten Unterkonten, wie z. B. das Konto für Zu- und Abnahme des reinen Vermögens, das Gewinn- und Verlustkonto und seine Unterkonten. Im Haben steht stets das als positive Größe gesetzte Reinvermögen und die rechnungsmäßig festgesetzte Vermehrung desselben (Gewinn); im Soll dagegen die aus der Verminderung der Vermögensteile rechnungsmäßig festgestellte Abnahme des Reinvermögens (Verlust).

Sämtliche Tauschvorgänge spielen sich innerhalb der Bestandskonten ab; da sie nur die Zusammensetzung der Bestandteile, keineswegs die

¹ Augspurg, der erste deutsche Schriftsteller, der die Zweikontentheorie begründete, hat in seinem 1852 erschienenen Werke „Grundlagen der doppelten Buchhaltung“ die Tauschgeschäfte in zwei Teile zerlegt, nämlich den Eingang eines Vermögensbestandteils als Sollposten des Bestandskontos und als Vermögenszunahme in das Haben des Kapitalkontos; den Ausgang des Gegenwerts stellt er in das Haben der Bestandskonten und in das Soll der Kapitalkonten.

Beispiel: Einkauf von Waren gegen bar:

	Bestandskonto.				Kapitalkonto.	
	Warenkonto		Kassenkonto			
	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
Wareneingang: . . .	.....<i>a</i>	.....	.....	.....	.....	.....<i>a</i>
Geldausgang: . . . .	.....	.....	.....	.....<i>a</i>	.....<i>a</i>	

Die Wirkung dieses zweifachen Geschäftsvorgangs ist, daß in dem Bestandskonto eine Wertverschiebung zwischen Kasse und Ware stattgefunden hat, die Kapitalvermehrung dagegen durch die Kapitalverminderung kompensiert wird, daß daher die beiden Geschäfte in eines zusammengezogen werden können, d. h. in einen reinen Tauschvorgang innerhalb der Bestandskonten; die durchlaufende Buchung im Kapitalkonto fällt daher weg

$$+ a \text{ Waren-Soll} - a \text{ Geld-Haben} = \text{Kapital-Null.}$$

Größe des Vermögens ändern, so müssen sie als Sollposten (Vermehrung) in einem und als gleichwertiger Habenposten in einem anderen Bestandskonto verrechnet werden; da sie sich somit kompensieren, so wird das Kapitalkonto davon nicht berührt. (Darstellung S. 26, Nr. 19).

19. Darstellung der Tauschvorgänge. Zum Verständnis der nachfolgenden Darstellung (S. 26) diene folgende Erklärung:

a) Im einheitlichen Bestandskonto gehen die Tauschgeschäfte in gleicher Größe durch Soll und Haben dieses Kontos. Der Anfänger, der den Sinn des Bestandskontos noch nicht erfaßt hat, wird fragen, warum überhaupt denn die Tauschgeschäfte gebucht werden, wenn sich Soll und Haben stets kompensieren. Darauf ist zu antworten, daß das einheitliche Bestandskonto, wie schon oben angedeutet, in Wirklichkeit in verschiedene einzelne Bestandskonten zerlegt werden muß, und zwar in so viele, als man die verschiedenen Güterkategorien nach Bestand, Eingang und Ausgang rechnungsmäßig kontrollieren will; z. B. in je ein Konto für Geld, Waren, Guthaben, Schulden. Die Tauschvorgänge bestehen nun darin, daß in einer Güterkategorie, d. h. in einem Bestandskonto, eine Zunahme (Vermehrung), dagegen in einer anderen Kategorie, d. h. in einem anderen Bestandskonto eine gleichwertige Abnahme (Verminderung) eintritt. Wenn nun im unzerlegten einheitlichen Bestandskonto die Tauschgeschäfte in gleicher Größe durch Soll und Haben gehen und sich daher kompensieren, so ist das nicht der Fall in der angewandten Buchhaltung, wo viele einzelne Bestandskonten geführt werden; z. B. beim Wareneinkauf gegen bar ist im Warenkonto eine Vermehrung und im Kassenkonto eine gleichwertige Verminderung einzutragen, sonst könnte man nicht bestimmen, wieviel Waren und wieviel Geld nach diesem Geschäft noch vorhanden sein müssen. Das einheitliche Bestandskonto haben wir deshalb gewählt, um die Grundlehren der Buchhaltung zu erklären. Man muß sich daher dieses Konto nach folgendem Schema zurechtlegen:

	Zerlegte Bestandskonten								Einheitliches Bestandskonto	
	Geld		Waren		Guthaben		Schuld			
	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
Anfänglicher Bestand . .	a_1	....	a_2	....	a_3	....	....	p_1	$a_1 + a_2 + a_3$	p_1
Warenverkauf gegen bar . .	a_4	....	....	a_4	....	....	....	....	a_4	a_4
Warenkauf auf Kredit .	....	....	a_5	....	....	....	....	a_5	a_5	a_5
Abzahlung einer Schuld .	....	p_1	....	....	....	....	p_1	....	p_1	p_1

b) Die Zusammenziehung der in Wirklichkeit vorkommenden verschiedenen Bestandskonten in ein einheitliches Bestandskonto bringt es mit sich, daß man hier im Soll nicht nur die Vermehrung der aktiven Güterwerte, sondern auch die Tilgung von Schulden, also die Verminderung der Passiven darstellen muß. Ins Haben dieses einheitlichen Bestandskontos müssen folgerichtig nicht nur der Bestand und die Zunahme der Schuld, sondern auch

die Verminderung (Ausgang) der aktiven Güterwerte eingestellt werden. Für die Bestimmung des Reinvermögens und dessen Zu- oder Abnahme kommt es tatsächlich auf das gleiche heraus, ob man die Aktivwerte vermehrt oder die Schulden vermindert.

Wenn $A - (P - p_1) = K$, so ist auch $(A + p_1) - P = K$.

Auch die Vermehrung der Schulden hat für das Kapital die gleiche Wirkung wie die Verminderung der Aktiven:

Wenn $(A - a_1) - P = K$, so ist auch $A - (P + a_1) = K$.

c) Die Darstellung der Kreditgeschäfte in der systematischen Buchhaltung. Die Kreditgeschäfte sind Tauschvorgänge; sie bestehen im Tausch eines Wirtschaftsgutes gegen ein Rechtsgut. Die Rechtsgüter einer Sonderwirtschaft werden entsprechend den entgegengesetzten Rechtsverhältnissen, die bei jedem Kreditgeschäft entstehen, in zwei entgegengesetzte Gruppen eingeteilt, in Forderungen oder Guthaben (Gruppe der Debitoren) und in Schulden (Gruppe der Kreditoren), oder in positive (aktive) und negative (passive) Rechtsgüter. Daher müssen auch die Debitoren- und Kreditorenrechnungen zu den Bestandskonten eingestellt werden, und zwar die Forderungen (Debitorenrechnungen) als positive Rechtsgüter auf die linke, die Bestandsvermehrungsseite, dagegen die Schulden (Kreditorenrechnungen) als negative Rechtsgüter auf die rechte, die Bestandsverminderungsseite; diese letzteren bilden also einen negativen Vermögensbestandteil. Die Grundformel für jede Sonderwirtschaft, die Kredit in Anspruch nimmt, ist daher:

Bestandskonten:		Kapitalkonten:	
Soll	Haben	Soll	Haben
Aktiven	— Schulden (Passiven)	=	Reinvermögen
A_0	— P_0	=	K_0

Diejenigen Kreditgeschäfte, die auf die Größe des Reinvermögens keinen Einfluß ausüben, gehören zu den Tauschvorgängen; Debitorenkonto und Kreditorenkonto werden daher zu den Bestandskonten eingestellt, wie aus folgender Analyse der vier Grundtypen der Kreditgeschäfte hervorgeht:

Warenankauf auf Kredit: Vermehrung des Warenbestandes und gleichwertige Verminderung der Rechtsgüter durch Entstehung einer Schuld: Warenkonto Soll = Kreditorenkonto Haben.

Zahlung an einen Kreditor: Verminderung des Bargeldes und gleichwertige Vermehrung der Rechtsgüter durch Tilgung einer Schuld: Kreditorenkonto Soll = Kassakonto Haben.

Warenverkauf auf Kredit: Verminderung des Warenbestandes und gleichwertige Vermehrung der Rechtsgüter durch Entstehung einer Forderung: Debitorenkonto Soll = Warenkonto Haben.

Zahlung von einem Debitor: Vermehrung des Barbestandes und gleichwertige Verminderung der Rechtsgüter durch Aufhebung einer Forderung: Kassakonto Soll = Debitorenkonto Haben.

Diese vier Grundtypen der Kreditgeschäfte bewirken keine Zunahme oder Abnahme des Reinvermögens. Sie haben also mit den Kapitalkonten

nichts zu tun; sie bestehen alle aus Tauschvorgängen zwischen Wirtschaftsgütern und Rechtsgütern und kommen daher buchhalterisch innerhalb der Bestandskosten zur Darstellung. Hierhin gehören auch Kompensationen innerhalb der Rechtsgüter, wie Verwandlung einer Forderung in eine andere oder einer Schuld in eine andere, oder Ausgleich einer Schuld gegen eine Forderung (Zession, Bankscheck- und Giroverkehr, Zahlungsauftrag usw.).

Gewinn- und Verlustvorgänge können allerdings auch aus Kreditgeschäften entstehen, dann nämlich, wenn ein neues Rechtsgut positiver Art (Forderung) oder negativer Art (Schuld) neu entsteht, oder wenn ein bestehendes Rechtsgut vermehrt oder vermindert wird, ohne gleichwertige Gegenleistung in einem Wirtschaftsgut. Beispiele:

1. Verminderung einer zu Recht bestehenden und verbuchten Forderung wegen Rabatt, Nachlaß, Irrtum oder Insolvenz; Verminderung der Rechtsgüter = Verminderung des Reinvermögens. (Kapitalkonto Soll = Debitorenkonto Haben).

2. Verminderung einer zu Recht bestehenden und verbuchten Schuld wegen Nachlaß, Rabatt, Irrtum oder Schenkung. Vermehrung der Rechtsgüter = Vermehrung des Reinvermögens. (Kreditorenkonto Soll = Kapitalkonto Haben.)

3. Entstehung eines Anrechts aus Zins, oder Rente oder aus anderen Rechtsgründen an einen Debitor oder Kreditor: Neues Rechtsgut = Vermehrung des Reinvermögens. (Bestandkonto Soll = Kapitalkonto Haben.)

4. Entstehung einer Verpflichtung aus Zins oder Rente oder aus anderen Rechtsgründen an einen Debitor oder Kreditor: Negatives Rechtsgut (Wachsen der Schulden) = Verminderung des Reinvermögens. (Kapitalkonto Soll = Bestandkonto Haben.)

Zusammenfassung: Zu den Vermögensbestandteilen gehören auch die Rechtsgüter; sie bestehen aus Forderungen (positive Rechtsgüter) und Schulden (negative Rechtsgüter); sie können unter dem Titel Kontokorrentkonto zusammengefaßt werden.

Ins Soll dieses Kontos kommt die Vermehrung der Rechtsgüter, nämlich:

Die Entstehung oder Vermehrung der Forderungen,
die Aufhebung oder Verminderung der Schulden.

Ins Haben dieses Konto kommt die Verminderung der Rechtsgüter nämlich:

Die Entstehung oder Vermehrung der Schulden,
die Aufhebung oder Verminderung der Forderungen.

Aus Darstellung Nr. 20 folgt: Alle Wirtschaftsvorgänge, welche die aktiven oder passiven Bestandteile nur einseitig treffen, folglich nur im Soll oder nur im Haben der Bestandskonten gebucht werden können, bewirken eine Veränderung des Reinvermögens und müssen daher auch in das Kapitalkonto eingestellt werden, und zwar: Der einseitigen Zunahme der Aktiven bzw. Abnahme der Passiven steht eine gleichwertige Kapitalvermehrung gegenüber; Gewinnposten gehören ins Soll der Bestandskonten und ins Haben der Kapitalkonten. Der einseitigen Abnahme der Aktiven bzw. Zunahme der Passiven steht eine gleichwertige Kapitalverminderung gegenüber: Verlustposten gehören ins Haben der Bestandskonten und ins Soll der Kapitalkonten.

19. Darstellung der Tauschvorgänge
(vgl. Abschnitt 10).

a) Durch Gleichungen.

b) In Kontenform.

- a) Austausch eines Aktivums gegen ein anderes:
 $A + a_n - a_n - P = K.$
 Beispiel: Warenankauf gegen Barzahlung:
 (Waren Soll — Kassa Haben).
- b) Abzahlung einer Schuld:
 $(A - p_n) - (P - p_n) = K.$
 Beispiel: Barzahlung an einen Gläubiger:
 (Kreditoren Soll — Kassa Haben).
- c) Kauf auf Kredit:
 $(A + a_m) - (P + a_m) = K.$
 Beispiel: Warenankauf von einem Lieferanten auf Kredit:
 (Waren Soll — Kreditoren Haben).
- d) Umwandlung einer Schuld in eine andere:
 $(A - (P + p_m - p_m) = K.$
 Beispiel: Tilgung einer Buchschuld durch Eingehung einer Wechselschuld (Akzept- oder Eigenwechsel):
 (Kreditoren Soll — Schuldwechsel Haben).

Bestandkonten		Kapitalkonto	
Soll +	Haben —	Soll —	Haben +
A	P		K
a _n	a _n		
A	P		K
p _n	p _n		
A	P		K
a _m	a _m		
A	P		K
p _m	p _m		

20. Darstellung der Gewinn- und Verlustvorgänge
(vgl. Abschnitt 11).

a) Durch Gleichungen.

b) In Kontenform.

- a) Eintritt eines neuen Gutes *g* (Gewinn):
 $A + g - P = K + g.$
 Beispiel: Geldeingang für eine Dienstleistung (Honorar, Provision):
 (Kassa Soll — Gewinn oder Kapitalvermehrung Haben).
- b) Ausscheiden eines Gutes *v* (Verlust):
 $A - v - P = K - v.$
 Beispiel: Zahlung von Steuern:
 (Verlust oder Kapitalverminderung Soll — Kassa Haben).
- c) Entstehung einer neuen Schuldverpflichtung *p_n*, ohne aktiven Ersatz:
 $A - (P + p_n) = K - p_n.$
 Beispiel: Übernahme einer Bürgschaftsschuld für einen insolventen Schuldner:
 (Verlust oder Kapitalverminderung Soll — Kreditoren Haben).

Bestandkonten		Kapitalkonto	
Soll +	Haben —	Soll —	Haben +
A	P		K
g			g
A	P		K
	v	v	
A	P		K
	p _n	p _n	

21. Darstellung der zusammengesetzten Vorgänge

(vgl. Abschnitt 12):

a) Durch Gleichungen.

b) In Kontenform.

a) Wertzunahme eines Gutes a durch Bearbeitung oder durch Verkauf mit Gewinnzuschlag g :

$$(\text{Ausgang} = a; \text{Eingang} = a + g)$$

$$A - a + (a + g) - P = K + g.$$

Beispiel: Eine Ware im Selbstkostenwerte von a wird mit einem Gewinnzuschlag g für $a + g$ auf Kredit verkauft.

(Debitor Soll { Waren Haben a }
Gewinn Haben g)

b) Ausgang eines Gutes im Werte von a mit Verlust v ; oder Wertabnahme infolge Abnutzung:

$$(\text{Ausgang} = a; \text{Eingang} = a - v)$$

$$A - a + (a - v) - P = K - v.$$

Beispiel: Ein Wechsel im Nominalwerte von a wird bei der Bank unter Abzug von Diskont v diskontiert.

{ Bank Soll = $a - v$ } = { Wechselkonto
Verlust Soll = v } = { Haben a }

Bestandkonten		=	Kapitalkonto	
Soll +	Haben—		Soll —	Haben +
A	P	=		K
$a + g$	a	=		g
A	P	=		K
$a - v$	a	=	v	

Wie leicht einzusehen, handelt es sich um eine Zusammensetzung aus den in 19 und 20 erwähnten Fällen: An Stelle eines ausscheidenden Gutes tritt ein neues, das entweder mehr oder weniger Wert hat als das ausscheidende. Ein solcher Vorgang besteht somit teilweise aus einer Kompensation innerhalb der Bestandkonten; nur der nicht kompensierte Teil, der somit nur einseitig in den Bestandkonten eingetragen ist, erheischt eine Ergänzungsbuchung im Kapitalkonto. Der Mehrwert ist ein Gewinn (Kapitalkonto Haben), der Minderwert ein Verlust (Kapitalkonto Soll).

22. Zusammenfassende Darstellung aller möglichen Wirtschaftsvorgänge.

a) Durch Gleichungen.

b) In Kontenform.

1. Eingangsgleichung:	A	$-P$	$= K$
2. Tauschvorgänge:	$+a$	$-a$	$= 0$
	$+p$	$-p$	$= 0$
3. Gewinn- u. Verlustvorgänge:	$+g$		$= +g$
		$-v$	$= -v$
4. Kombinierte Vorgänge:	$+q + r$	$-q$	$= +r$
	$+m$	$-(m + t)$	$= -t$

Bestandkonten		=	Kapitalkonten	
Soll +	Haben—		Soll —	Haben +
A	P	=		K
a	a	=		
p	p	=		
g		=		g
	v	=	v	
$q + r$	q	=		r
m	$m + t$	=	t	

Zusammenfassende Gleichungen aus Darstellung Nr. 22.

a, p, q und m werden kompensiert;

$A + g + r$ sind die neuen Aktiven = A_1

$P + v + t$ sind die neuen Passiven = P_1

$K + g + r - (v + t)$ ist das neue Reinvermögen = K_1

$$A_1 - P_1 = K_1$$

Aus der Gleichung ergibt sich also:

In jedem beliebigen Zeitpunkt ergibt die linke Seite der Gleichung den Unterschied der Aktiven und Passiven, die rechte Seite dagegen das auf diesen Zeitpunkt berechnete Reinvermögen oder Eigenkapital. Durch die Gleichungen kann man daher nicht nur die aktiven und passiven Vermögensbestandteile kontrollieren, sondern auch die Größe des Reinvermögens nachweisen; in der Gleichung selbst liegt die Probe für die Richtigkeit jeder einzelnen Gleichung bzw. für die gesamte Rechnungsführung.

Aus der kontenmäßigen Darstellung ergibt sich (nach Eliminierung der kompensierten Posten):

a) Sollsumme der Bestandskonten = $A + g + r$ = Summe der neuen aktiven Vermögensbestandteile.

Habensumme der Bestandskonten = $P + v + t$ = Summe der neuen passiven Vermögensbestandteile.

Überschuß der Sollsumme über die Habensumme (Sollsaldo der Bestandskonten) = $(A + g + r) - (P + v + t)$.

Der Sollsaldo der Bestandskonten stellt den Unterschied zwischen den neuen Aktiven und den neuen Passiven dar, das ist das neue nachgewiesene Reinvermögen.

b) Habensumme des Kapitalkontos = $K + g + r$ (altes Kapital plus Zuwachs an Gewinn).

Sollsumme des Kapitalkontos = $v + t$ (die Verlustposten).

Habenüberschuß des Kapitalkontos (Habensaldo) =
 $(K + g + r) - (v + t)$.

Der Habensaldo des Kapitalkontos stellt das um die Gewinnposten vermehrte und um die Verlustposten verminderte Anfangskapital, mit anderen Worten: das neue (berechnete) Reinvermögen oder Eigenkapital dar.

Da nach der Eingangsgleichung $A - P = K$, so ist auch

$$A + g + r - P - v - t = K + g + r - v - t, \text{ oder:}$$

$$(A - P) + (g + r) - (v + t) = K + (g + r) - (v + t),$$

weil beiderseitig die gleichen Größen addiert bzw. subtrahiert. Hieraus folgt:

Der Sollsaldo der Bestandskonten muß stets gleich sein dem Habensaldo des Kapitalkontos.

Oder:

Der Sollsaldo der Bestandskonten ist der Unterschied zwischen den aktiven und passiven Vermögensteilen, gibt somit das in seinen realen Wertformen nachgewiesene Reinvermögen an; der Habensaldo des Kapitalkontos gibt den Unterschied zwischen dem rechnungsmäßig festgesetzten

22a. Schema der systematischen Buchhaltung.

Grundvorgänge in der Sonderwirtschaft	Bestandkonten. Konten der Vermögensbestandteile		Kapitalkonten. Konten des reinen Vermögens (Eigenkapital)	
	Links Soll (Debet) Plus Zunahme (Vermehrung)	Rechts Haben (Kredit) Minus Abnahme (Verminderung)	Links Soll (Debet) Minus Abnahme (Verminderung)	Rechts Haben (Kredit) Plus Zunahme (Vermehrung)
Gründung	Anfangswert der Wirtschafts- und Rechtsgüter	Schulden (negative Rechtsgüter)	—	Anfängliche Größe des Reinvermögens
Tauschvorgänge	Wertzunahme in der einen Güterkategorie	Wertabnahme in einer anderen Güterkategorie	—	—
ditto aus Kreditgeschäften: Warenverkauf auf Kredit	Zunahme der Forderungen	Abnahme von Sachgütern	—	—
Zahlung vom Debitor	Zunahme von Sachgütern	Abnahme der Forderungen	—	—
Warenankauf auf Kredit	Zunahme von Sachgütern	Zunahme der Schulden	—	—
Zahlung an den Kreditor	Abnahme der Schulden	Abnahme von Sachgütern	—	—
Gewinnvorgänge	Wertzunahme in einer Güterkategorie	—	—	Zunahme des Reinvermögens
ditto aus Kreditgeschäften: Abzug an den Kreditorenrechnungen (Rabatt, Nachlaß, Schenkung)	Abnahme der Schulden	—	—	Zunahme des Reinvermögens
Verlustvorgänge	—	Wertabnahme in einer Güterkategorie	Abnahme des Reinvermögens	—
ditto aus Kreditgeschäften: Abzüge an den Debitorenrechnungen (Rabatt, Nachlaß, Schenkung)	—	Abnahme der Forderungen	Abnahme des Reinvermögens	—
Liquidation (Abschluß)	Soll — Haben (Sollsaldo) der Bestandkonten (Neue Vermögensbestandteile)		= { Haben — Soll (Habensaldo) der Kapitalkonten (Neues Reinvermögen	

Anfangsvermögen und seinem Zuwachs (Gewinn) gegen die Abnahme (Verlust) an: also das berechnete Reinvermögen oder Eigenkapital.

Der Endzweck der systematischen Buchhaltung besteht somit im doppelten Nachweis des Reinvermögens. Daher die **Zweikontentheorie**:

Sollsaldo der Bestandskonten = nachgewiesenes Reinvermögen
= Habensaldo des Kapitalkontos = berechnetes Reinvermögen.

Auf S. 29 befindet sich ein Schema 22a, in dem die Ergebnisse der bisherigen Entwicklung rekapitulierend zusammengefaßt sind.

23. Doppelter Nachweis des Gewinns. Das Endergebnis der Buchhaltung. Schlußbilanz, Vermögensbilanz, Ertragsbilanz. Stellt man das Anfangskapital zu den Passiven, also in die Reihe der Bestandskonten ein, dann heißt die Anfangsgleichung:

$$\begin{array}{l} \text{Soll} \quad \text{Haben} \\ \text{Bestandskonten:} \quad A = P + K. \\ \text{Kapitalkonto:} \quad A - (P + K) = 0. \end{array}$$

Da das Anfangskapital zu der Passivreihe des Bestandskontos eingestellt wird und hier in unveränderter Größe stehenbleibt, so muß man für die durch den Geschäftsbetrieb erfolgte Zunahme und Abnahme des Reinvermögens ein anderes Konto einfügen; das ist das Gewinn- und Verlustkonto. Da zu Anfang einer Betriebsperiode weder Gewinn noch Verlust besteht — etwaige Vorträge an unverteilter Gewinn werden mit dem Kapital in die Reihe der Bestandskonten eingestellt —, so gestaltet sich die Eröffnung der Buchhaltung in folgender Weise:

$$\begin{array}{ccc} \text{Bestandskonto} & & \text{Gewinn- und Verlustkonto} \\ \text{Soll} \quad \text{Haben} & & \text{Soll} \quad \text{Haben} \\ A = P + K & & 0 \quad 0 \end{array}$$

Im Laufe des Betriebes gestaltet sich die Buchhaltung nach derselben Weise wie in den vorherigen Erörterungen, zuletzt in Abschnitt 22, angegeben ist. Da als Gewinn- oder Verlustposten nur die Differenzen zwischen Soll und Haben der Posten der Bestandskonten bzw. eine einseitige Vermehrung oder Verminderung in einem Bestandskonto gebucht werden, so muß der Sollsaldo der Bestandskonten, wie oben mathematisch bewiesen, gleich sein dem Habensaldo des Gewinn- und Verlustkontos. Die Probe für die Richtigkeit der Buchführung liegt daher im doppelten Nachweise des Reingewinnes. Die beiden Kontenreihen haben daher folgendes Bild:

Bestandskonten		Gewinn- und Verlustkonto	
Soll	Haben	Soll	Haben
a_1	p_1	v_1	g_1
a_2	p_2	v_2	g_2
a_3	K	v_3	g_3
a_4	G^1	G^1	g_4

Sollsaldo der Bestandskonten G = Habensaldo des Gewinn- u. Verlustkontos G .

¹ Saldo kommt von saldare, ergänzen. Der Saldo ist der Ergänzungswert, weil er bei Einstellung auf die Gegenseite des Kontos Soll und Haben auf gleiche Summen bringt, so daß das Konto balanziert. Mithin wird beim Abschluß eines Kontos der

Die beiden Kontenreihen, in welche die Kontenergebnisse jederzeit, aus besonderen, später zu entwickelnden Gründen nur periodisch, jedenfalls am Schlusse jedes Geschäftsjahres in der oben beschriebenen Form zusammengestellt werden, nennt man Schlußbilanz, die aus zwei Teilen besteht, nämlich aus der Zusammenstellung der Ergebnisse der Bestandskonten, d. h. aus der Vermögensbilanz, und aus derjenigen der Gewinn- und Verlustkonten, die man Gewinn- und Verlustbilanz oder Ertragsbilanz heißt. Diese Darstellung der gesamten Buchhaltungsergebnisse setzt voraus, daß das anfängliche Eigenkapital bzw. der Kapitaleinsatz zu den Bestandskonten, d. h. zu den Schulden in die Passivreihe eingestellt wird. Das ist ausnahmslos bei den Aktiengesellschaften der Fall, wo das Aktienkapital nach gesetzlicher Vorschrift gleichbleiben muß.

24. Bilanzaufstellung bei Aktiengesellschaften; Unterbilanz. In der Tat werden die Ergebnisse der Buchführung von Aktiengesellschaften bei Anlaß der Jahresabrechnung auf diese einfachste Form zurückgeführt. Die Zusammenziehung aller Bestandskonten in ein einziges Sammelkonto, in das sogenannte Bilanzkonto, erfolgt in der angedeuteten Weise. In das Soll dieses einheitlichen Bestandskontos kommen die verschiedenen Aktivwerte; ins Haben dagegen die Passiven (Schulden), das Aktienkapital und als Ergänzung (Saldo) der Gewinn. Um die Richtigkeit dieses Gewinnes und damit der gesamten Buchführung nachzuweisen, stellt man dieser Schlußbilanz ein zweites Sammelkonto gegenüber; es ist dies die Gewinn- und Verlustrechnung, die in der Habenspalte die aus den Einzelkonten zusammengestellten Gewinnposten, im Soll dagegen die verschiedenen Verlustposten aufnimmt, so daß der Reingewinn als Habensaldo dieses Kontos die Sollreihe zur Summengleichheit mit dem Haben ergänzt. Die Probe für die Richtigkeit der Abschlußrechnung bei der Aktiengesellschaft liegt daher in der Übereinstimmung des Sollsaldos (Sollüberschuß) des Bilanzkontos mit dem Habensaldo (Habenüberschuß) der Gewinn- und Verlustrechnung: Doppelter Nachweis des Gewinnes.

Schließt die Jahresrechnung statt mit einem Gewinn mit einem Verlust ab, so erscheint in der Bestandrechnung (Schlußbilanz) die Habenreihe mit einer größeren Summe als die Sollreihe, so daß der Habensaldo, d. h. der Überschuß der Schulden und des Aktienkapitals über die Aktiven, in das Soll eingestellt werden muß. Da ferner in der Gewinn- und Verlustrechnung die Sollsumme (Verlustreihe) größer als die Habensumme (Gewinnreihe) ist, so muß der Sollsaldo als Schlußposten ins Haben eingestellt werden:

Abschluß mit Verlust.

Bestandskonten (Vermögensbilanz).		Gewinn- und Verlustkonto.	
Soll (Aktivreihe)	Haben (Passivreihe)	Soll (Verlust)	Haben (Gewinn)
$a_1 + a_2 + a_3 + a_4 \dots$	$p_1 + p_2 + p_3 + \dots$	$v_1 + v_2 + v_3 + \dots$	$g_1 + g_2 + g_3 + \dots$
$+ V$	$+ K$		$+ V$

Habensaldo der Bestandskonten (V) = Sollsaldo d. Gewinn- u. Verlustkontos (V).

Sollsaldo (Sollüberschuß) auf die Habenseite, der Habensaldo (Habenüberschuß) dagegen auf die Sollseite eingestellt, wodurch eine Rechnungsprobe ermöglicht wird, indem das betreffende Konto Summengleichheit in Soll und Haben aufweisen muß bzw. bilanzmäßig abgeschlossen werden kann.

Diese Form des Abschlusses, wobei den Aktiven noch der Verlust beigefügt werden muß, um die Schulden und den Einsatz an Eigenkapital zu decken, nennt man eine Unterbilanz.

Im Habensaldo der Bestandskonten ist der nachgewiesene Verlust, im Sollsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung dagegen der berechnete Verlust; die Probe für die Richtigkeit der Buchführung liegt somit im doppelten Nachweis des Verlustes.

25. Notwendigkeit der Aufstellung eines Kontensystems. Hätte die Buchhaltung keinem anderen Zweck zu dienen, als den doppelten Nachweis des Kapitals bzw. des Gewinnes oder Verlustes zu leisten, so würde die Anwendung von zwei Konten — Bestandskonten und Gewinn- und Verlustkonto — vollkommen genügen. Allein, wie schon früher nachgewiesen, müssen die Aktiv- und Passivbestände nach ihren wirtschaftlichen Funktionen und ihrer juristischen Struktur in Kategorien abgeteilt werden. Das Sammelkonto für den Vermögensbestand erheischt eine Zerlegung in zahlreiche Unterkonten. Damit wird jedoch der Charakter des einzelnen Bestandskontos keineswegs geändert; das Soll hat stets die Aktivwerte, das Haben stets die Passivwerte aufzunehmen; Soll bedeutet Eingang, Zunahme, Vermehrung, hat den Sinn positiver Werte; das Haben dagegen Ausgang, Abnahme, Verminderung, hat daher den Sinn negativer Werte. Ähnlich verhält es sich mit den Unterkonten zum Kapitalkonto bzw. zum Gewinn- und Verlustkonto; Soll bedeutet hier immer Verlust (Abnahme des reinen Vermögens), Haben dagegen ausnahmslos Gewinn (Zunahme des reinen Vermögens). Jenes ist somit negativ, dieses positiv.

Die Zusammenstellung eines der Art, der Größe, der Arbeitsteilung einer Wirtschaft angepaßten Kontensystems folgt in einem späteren Abschnitt.

26. Die zwangsläufige Selbstkontrolle der doppelten Buchhaltung. Die Probabilanz. Einer der Nebenzwecke der Buchhaltung ist die zwangsweise (automatische) Selbstkontrolle. Diese wird in folgender Weise erreicht: Legt man die beiden entgegengesetzten Kontenreihen in eine zusammen, so daß man aus sämtlichen Konten ein einziges bildet, so ergibt sich die Tatsache, daß jeder wirtschaftliche Vorgang, der in einen Buchposten gefaßt werden kann, einerseits im Soll, andererseits im Haben eingestellt werden muß. Wie schon früher nachgewiesen, ist dies eine Folge davon, daß Soll und Haben im Kapitalkonto entgegengesetzte Bedeutung von Soll und Haben in den Bestandskonten haben. Tauschvorgänge werden im Soll des einen und im Haben eines anderen Bestandskontos, also jedenfalls im Soll einerseits, im Haben andererseits registriert. Gewinnvorgänge müssen einerseits als Bestandvermehrung (Soll), andererseits als Kapitalvermehrung (Haben) eingetragen werden; Verlustvorgänge sind tatsächlich Bestandverminderung (Haben) und daher auch Kapitalverminderung (Soll) usw. Faßt man daher die systematische Buchhaltung rein äußerlich, nur nach der formalen Einstellung der Posten ins Soll des einen und in das Haben eines anderen Kontos auf, ohne auf das Wesen, die Sache einzugehen, so ergibt sich die höchst einfache Regel: Jedem Debet (Soll) steht ein Kredit (Haben) gegenüber. Demnach wäre die systematische Buchhaltung nichts anderes als die Buchung jedes Geschäftsvor-

falles in doppelten Posten, daher der Name doppelte Buchhaltung („Dopik“). Nach den vorausgegangenen Erörterungen ist es klar, daß bei dieser rein äußerlichen, an die Form der Einstellung des Postens in die Konten gebundenen Auffassung der Buchhaltung die entgegengesetzte Bedeutung von Soll und Haben in den beiden Kontenreihen nicht berücksichtigt werden kann; im Soll der Konten stehen sowohl Aktivwerte, als Kapitalverluste, im Haben sowohl passive Vermögensteile als Kapitalvermehrungen. Dies kommt am deutlichsten zur Anschauung, wenn wir die im 22. Abschnitt entwickelte Darstellung der verschiedenen, im Wirtschaftsbetrieb vorkommenden Geschäftsvorfälle, die dort in den beiden Kontenreihen entwickelt sind, in ein einziges Konto zusammenziehen, hier jedoch die sachgemäßen Vorzeichen plus und minus beisetzen. Tabelle S. 34.

Wie aus dieser Darstellung ersichtlich ist, kann man aus der in zwei Kontenreihen zerlegten Darstellung die Schlußbilanz in ihrer Doppelform als Differenz zwischen Aktiven und Passiven einerseits, als Differenz zwischen Gewinn und Verlust andererseits sofort ableiten; in der zweiten in eine Reihe zusammengezogenen Darstellung ist dies nicht möglich. Denn hier treten im Soll nicht nur positive Werte (Zunahme der Aktivbestände), sondern auch negative (Abnahme des Kapitals) auf. Ebenso sind im Haben Posten mit entgegengesetzten Vorzeichen, d. h. Passiven und deren Zunahme, ausgegangene Aktivwerte und daneben noch das Kapital und die Gewinnposten. Eine Addition der Soll-, bzw. Habenposten ist nur möglich, wenn man auf den Sinn der Posten, d. h. auf die Vorzeichen, keine Rücksicht nimmt, sondern nur die absoluten Werte, d. h. ihre Einheiten ohne Rücksicht auf plus und minus addiert. 12 RM. Aktiven und 5 RM. Verlust kann man nur addieren, wenn die Bezeichnung Aktiven und Verlust weggelassen wird; wir erhalten dann 12 RM. Soll + 5 RM. Soll = 17 RM. Soll. 20 RM. Schulden und 50 RM. Kapital lassen sich ebenfalls erst addieren, wenn man die Begriffe Kapital und Schulden eliminiert; dann sind 20 RM. Haben + 50 RM. Haben = 70 RM. Haben. Hieraus folgt:

Sollwerte der verschiedenen Konten einerseits und Habenwerte der verschiedenen Konten andererseits können nur als Sollwerte, bzw. Habenwerte addiert werden, nachdem man die sachlichen Bezeichnungen eliminiert hat. Unter dieser Voraussetzung ergibt sich nun: Die Summe aller Sollposten muß gleich sein der Summe aller Habenposten. Die Aufstellung dieser Gleichung in jedem beliebigen Stadium der Buchführung, heißt Probabilanz. Sie ist ein Kontrollmittel von größter Bedeutung und bedeutet eine zwangsweise Selbstkontrolle des Buchhalters.

Allerdings ist dieses Kontrollmittel nicht ausreichend. Wenn die Probabilanz stimmt, so ist damit nur erwiesen, daß jeder Buchposten in gleicher Weise einmal in irgendeinem Konto im Soll, in irgendeinem anderen Konto im Haben steht. Die Fehler, die die Probabilanz nicht entdecken kann, sind folgende:

1. Ein Buchposten ist überhaupt nicht in die Konten eingetragen worden;
2. oder er ist zweimal in die Konten übertragen worden;

26. Zusammenziehung der beiden Kontenreihen in eine: Die Probabilanz.

Zerlegung in zwei Kontenreihen.

Bestandkonten		Kapitalkonten	
Soll +	Haben -	Soll -	Haben +
A	P	-	K
a	a	-	-
p	p	-	g
g	-	v	-
$q + r$	q	-	r
m	$m + t$	t	-
Sollsumme S_1	Habensumme H_1	Sollsumme S_2	Habensumme H_2

Doppelt ermitteltes Reinvermögen

Sollsaldo $S_1 - H_1$	=	Habensaldo $H_2 - S_2$
Nachgewiesenes neues Reinvermögen	=	{ Berechnetes neues Reinvermögen (Eigenkapital) }

Probabilanz

Da $S_1 - H_1$	=	$H_2 - S_2$
so ist auch $S_1 + S_2$	=	$H_1 + H_2$
Sollsumme der beiden Kontenreihen gleich der Habensumme beider Kontenreihen		

Zusammenlegung in ein Konto.

Soll	Haben
$+ A$	$- P$
$+ a$	$+ K$
$+ p$	$- a$
$+ g$	$- p$
$- v$	$+ g$
$+ q$	$- v$
$+ r$	$+ q$
$+ m$	$- r$
$- t$	$+ m$
Summe aller Sollwerte, als absolute Zahlengrößen, ohne Rücksicht auf das Vorzeichen genommen $A_1 + V.$	
Summe aller Habenwerte, als absolute Zahlengrößen, ohne Rücksicht auf das Vorzeichen genommen $= P_1 + K + G.$	

Probabilanz

Sollsumme = Habensumme, weil identische Größen

- 1. Eingangsgleichung
- 2. Tauschvorgänge
- 3. Gewinnvorgänge
- 4. Verlustvorgänge
- 5 a. Kombinierte Vorgänge (Tausch mit Gewinn)
- 5 b. Tausch mit Verlust

3. oder er ist auf ein unrichtiges Konto, z. B. ins Soll des Debitorenkontos statt ins Soll des Kreditorenkontos eingetragen worden;

4. oder er ist im Soll und Haben in gleich unrichtiger Summe eingetragen worden;

5. oder beim Eintragen in die Konten ist Soll und Haben verwechselt worden;

6. oder es können sich zwei Fehler kompensieren, z. B. ein Sollposten ist um 9 zu groß, ein anderer um 9 zu klein.

Um alle diese möglichen Fehler zu entdecken, muß der Aufstellung der Probabilanz eine anderweitige Kontrolle vorausgehen. Sie besteht in der Kollationierung (Gegenüberstellung) der Grundbücher mit dem Hauptbuch. Das Grundbuch enthält nämlich in einem oder mehreren Büchern oder in Tabellen sämtliche zur Verbuchung kommende Posten.

Das Hauptbuch dagegen umfaßt die einzelnen Konten entweder nach Folien in einem Buch geordnet, oder in Tabellenform auf einem Blatt nebeneinandergestellt (amerikanische Buchhaltung). Das Kollationieren besteht nun darin, daß Posten für Posten in den Grundbüchern auf die richtige Eintragung im Hauptbuch kontrolliert wird. Schließlich muß die Summe aller Grundbuchposten gleich sein der Summe aller Sollposten im Hauptbuch einerseits, gleich allen Habenposten desselben andererseits.

Wir fassen die Ergebnisse in den Satz zusammen: **Die Probabilanz ist eine rein rechnerische Kontrolle zwecks Nachweises der richtigen Eintragung jedes Postens aus Soll und aus Haben der verschiedenen Konten; die sachliche Bedeutung von Soll und Haben kommt nicht in Betracht; die algebraischen Vorzeichen fallen weg.**

27. Die Personifikations- und die Einkontentheorie, keine Theorie, nur eine Unterrichtsmethode. Da bei der Zusammenlegung der beiden Kontenreihen in eine einzige, in die Probabilanz, in die Sollreihe der Eingang von Aktivwerten und die Kapitalverluste, in die Habenreihe dagegen Zunahme der Passivwerte einerseits, Kapitalbestand und dessen Zunahme (Gewinn) andererseits eingestellt werden, so lag die Versuchung nahe, dafür eine Erklärung zu finden, die dem Anfänger der Buchhaltung die doppelte Eintragung jedes Postens leicht verständlich macht. Die Möglichkeit zu einer solchen Erklärung kann nur in der Richtung liegen, daß man den Gegensatz innerhalb der Sollwerte einerseits, der Habenwerte andererseits aufzuheben sucht. Dazu bedarf es eines Kunstgriffes, der darin besteht, daß man den Geschäftsinhaber, den Eigentümer des Wirtschaftsbetriebes, als ein der Firma wie eine fremde Person gegenüberstehendes Rechtssubjekt behandelt. Der Firma, falls die Wirtschaft eine solche ist, mit ihren Aktiven und Schulden steht der Firmeninhaber gegenüber, der in die Firma sein Vermögen, bzw. einen Teil desselben einbezahlt hat, so daß zwischen beiden ein Schuld- und Gläubigerverhältnis entsteht. Nun wird weiter konstruiert: Das vom Firmeninhaber in die Firma eingelegte Kapital ist eine Schuld (oder „wie eine Schuld“, wie einige Schriftsteller, sagen) der Firma; folglich ist sie, wie alle anderen Schulden, ins Haben des Kontos, das man dem Firmeninhaber errichtet, das Kapitalkonto genannt wird, einzustellen. Zwischen Kapital und Geschäftsschulden ist also kein

Wesensunterschied mehr; nur daß die letzteren wirkliche Schulden, das Kapital eine nur in der Vorstellung bestehende Schuld darstellen.

Aber auch Verlust- und Gewinnposten kann man auf Grund dieser Vorstellung mit Aktiven und Passiven in Übereinstimmung bringen; der Verlust ist ein Schuldposten des Firmeninhabers, eine Forderung der Firma an ihn (Kapitalkonto Soll). Denn die Firma wird ja für Rechnung des Prinzipals geführt; entsteht ein Verlust, so hat die Firma diesen Posten vom Prinzipal zu fordern; macht dagegen die Firma einen Gewinn, so ist die Firma diesen an den Prinzipal schuldig, er ist somit gleich einzutragen wie eine Schuld an eine dritte Person. Nun hat man erreicht, daß auf der Sollseite nicht mehr Verlust und Aktiven, sondern nur noch Aktiven, auf der Habenseite nicht Schulden, Kapital und Gewinn, sondern nur noch Schulden stehen. Die sämtlichen Konten sind nur noch eindeutig. Daher wird diese Auffassung als Einkonten(reihen)theorie bezeichnet. Wie leicht einzusehen, beruht diese sogenannte Theorie auf einer Fiktion, einer durchaus unrichtigen Auffassung des Verhältnisses zwischen Firma und Firmeninhaber, zwischen denen doch ein Schuld- und Forderungsverhältnis nur auf Grund einer unrichtigen Vorstellung entstehen kann. Ließe sich dieses zur Not noch bei Handelsfirmen konstruieren, so versagt die Auffassung ganz, wenn die Wirtschaft, deren Rechnungswesen die Buchhaltung darstellen soll, keine eingetragene Firma hat, wenn der Firmeninhaber ein Haushalter, ein Handwerker, ein Landwirt usw. ist. Aus diesem Grunde kann man hier nicht von einer Theorie, sondern nur von einer Veranschaulichung, einer Erklärungsmethode der Buchhaltung sprechen. Die Einkontentheorie ist keine Theorie, sondern eine Unterrichtsmethode.

Dasselbe gilt von der sogenannten personalistischen Kontentheorie, die darin besteht, daß man die Sachkonten, also die für Geld, Waren, Wechsel usw., personifiziert, d. h. sie als die den persönlich verantwortlichen Verwaltern der Kasse, der Waren, der Wechsel eröffneten Konten auffaßt und ihnen wiederum die Firma als eine Person gegenübergesetzt. Das Warenkonto z. B. ist die Rechnung des dem Prinzipal verantwortlichen Lagerverwalters, dem der Wareneingang belastet, der Warenausgang gutgeschrieben wird. Auch das Kapitalkonto mit den von ihm abgeleiteten Gewinn- und Verlustkonten wird personifiziert; es ist das Konto des Prinzipals, der gibt und empfängt, als Geber kreditiert, als Empfänger debitiert wird. Jeder einzelne Posten spielt sich nun zwischen je zwei Personen (personifizierte Konteninhaber, Verwalter) ab, wobei stets einer als Empfänger (Sollposten), der andere als Geber (Habenposten) auftritt, so daß man mit der einfachen Regel auskommt:

„Wer empfängt, der Soll — wer gibt, der Haben.“

Daß auch hier nicht von einer Theorie, sondern nur von einer Veranschaulichung gesprochen werden kann, bedarf keines Beweises. Ebenso liegt klar zutage, daß die oben geschilderte „Einkontentheorie“ nichts anderes ist, als eine Ableitung aus der personalistischen Auffassung der Konten, insbesondere des Kapitalkontos.

So bleibt schließlich nur eine Theorie übrig, das ist die Zweikontentheorie — auch materialistische Kontentheorie genannt —, weil sie

allein auf der richtigen Natur der der Buchhaltung zugrunde liegenden wirtschaftlichen Vorgänge und ihre rechnungsmäßigen Darstellung beruht.

Damit soll nicht gesagt sein, daß man im Buchhaltungsunterricht, sei es in Schule oder Kontor, von den Veranschaulichungsmethoden, der Personifikation des Kapitalkontos usw., keinen Gebrauch machen soll. Es kommt eben auf Zweck und Ziel des Unterrichts an: will man nur ein mechanisches Können erreichen, so hilft Geben und Empfangen; will man aber einen Einblick in das Wesen, eine wissenschaftliche Erfassung, dann bleibt eben nichts anderes übrig, als auf die Grundprobleme der Buchhaltung einzugehen und die Zweikontentheorie aufzubauen.

28. Die Darstellung der Probabilanz in ihrer dreifachen Form als Monatsbilanz, Umsatzbilanz und Saldobilanz. (Erklärung zu Tabelle S. 38). In der Buchhaltung spielt die Probabilanz eine fast ebenso große Rolle wie die Schlußbilanz.

1. Sie dient, wie im Abschnitt Nr. 26 nachgewiesen, in erster Linie zur zwangsläufigen Selbstkontrolle der gesamten Buchhaltung. Wenn der Aufstellung die in Nr. 26, S. 35 beschriebenen Vorkontrollen (Kollationierung der Grundbücher mit dem Hauptbuch) vorausgegangen sind, dann kann aus einer stimmenden Probabilanz auf die Richtigkeit der systematischen Ordnung der in die Grundbücher eingetragenen Buchposten geschlossen werden. (Ob an und für sich die Buchposten richtig und vollständig sind, ist eine andere Frage, die später bei der Besprechung der Dokumente zur Sprache kommt.)

2. Die Probabilanz darf nicht erst am Ende eines Jahres, sondern muß in kürzeren Zeiträumen, am zweckmäßigsten am Schlusse jeden Monats, aufgestellt werden. In manchen Unternehmungen wird sie sogar täglich gemacht. Die Gründe für Aufstellung der Probabilanzen als Monats- oder Tagesbilanzen sind folgende:

a) Die Auffindung von Bilanz- bzw. Buchungsfehlern ist um so leichter, auf je kürzere Zeiträume sich die Kontrolle erstrecken muß.

b) Da die Probabilanz erst aufgestellt werden kann, wenn die Eintragungen in den Grundbüchern und im Hauptbuch vollständig sind, so liegt in der Probabilanz auch eine zuverlässige Kontrolle, daß die Buchhaltung bis zum betreffenden Tage in Ordnung ist.

Da eine der Hauptanforderungen an die Buchhaltung darin besteht, daß sie auf den Tag (à jour) nachgeführt ist, so ist an der Forderung konsequent und streng festzuhalten, daß der Chef der Buchhaltung die monatlichen Probabilanzen so schnell als möglich, in den ersten Tagen des folgenden Monats, vorzulegen hat.

c) Die monatlichen Probabilanzen werden am zweckmäßigsten in dreifacher Form aufgestellt. Die Monatsbilanz bringt den Kontenverkehr des betreffenden Monats zur Darstellung; es ist dies die Umsatzbilanz des Monats. Wenn man in jedem Konto den Monatsverkehr zu der Kontensumme der früheren Monate addiert, so entsteht die Umsatzbilanz, d. h. der nach Konten geordnete Gesamtverkehr von Anfang des Jahres bis zum Schluß des Monats, für welchen man die Probabilanz aufstellt. Zieht man in jedem Konto der Umsatzbilanz die kleinere Summe von der größeren ab, m. a. W., berechnet man für jedes einzelne Konto den Saldo, dann

müssen auch diese Saldi eine Bilanz ergeben; diese Aufstellung heißt Saldobilanz.

d) Die Probebilanz in dieser dreifachen Form dient nicht nur der Kontrolle der gesamten Buchhaltung, sondern auch noch vielen anderen Zwecken. Durch Vergleichung der verschiedenen aufeinanderfolgenden Monatsbilanzen gewinnt man einen wertvollen Einblick in den Gang und in die Ergebnisse des Geschäftsbetriebs.

Wenn man ferner die Kontenergebnisse (Saldi) nach den drei Hauptkategorien ordnet — reine Bestandskonten, reine Gewinn- und Verlustkonten, gemischte Konten —, so kann man aus der Probebilanz die Zwischenbilanz mit annähernder Genauigkeit des Gewinnes oder Verlustes aufstellen, wovon später das Nötige folgt.

28 a. Darstellung der Probebilanz in dreifacher Form als Monatsbilanz, Verkehrsbilanz und Saldobilanz.

Konten des Hauptbuches	Probebilanz am 31. August					
	Monatsbilanz		Umsatzbilanz		Saldobilanz	
	S.	H.	für 8 Monate		S.	H.
I. Gruppe: Reine Bestandskonten						
1. Kassakonto	11 706	10 724	103 212	100 840	2 372	
2. Bankkonto	3 039	4 175	40 894	39 992	902	
3. Kreditoren (Warenlieferanten)	1 400	3 863	27 413	43 537		16 124
4. Kapitalkreditoren (Darlehen)			1 600	8 300		6 700
5. Debitorenkonto (Kunden)	2 124	3 734	50 841	36 549	14 292	
6. Geschäftsmobilien (a u. b) pro memoria			2		2	
7. Delkrederekonto (Reserve f. Verluste an Debitoren)				1 200		1 200
II. Gruppe: Reine Kapital- und Erfolgskonten						
8. Kapitalkonto				85 589		85 589
9. Privatkonto	650		2 870		2 870	
10. Betriebskostenkonto	3 626		19 980		19 980	
11. Skonto- und Rabattkonto	8		318	1 014		696
12. Zinsenkonto			207	37	170	
13. Immobilienertragskonto	1 770	650	6 174	3 200	2 974	
14. Konto Dubiosus (Eingänge von Dubiosen)		43		83		83
III. Gruppe: Gemischte Konten						
15. Warenkonto	4 132	4 019	130 158	55 704	74 454	
16. Reparaturenkonto (Werkstatt)	160	1 407	3 218	10 842		7 624
Probebilanz	28 615	28 615	386 887	386 887	118 016	118 016

29. Tabellarische Darstellung der Zweikontentheorie. Um die Ergebnisse unserer Abhandlung in anschaulicher Form zusammenzufassen und

29 a. Schema der systematischen Buchhaltung. (Text unter Nr. 30, S. 41.)

Kapitalkonten.

Kontrolle der durch den Wirtschaftsbetrieb bewirkten Vermehrung und Verminderung des als Rechnungsgröße gesetzten reinen Vermögens (Kapital).

Verminderung — (minus)	Vermehrung + (plus)	Haben
Soll		Haben
	+ a	
		+ c
		— d
		+ θ

Habensaldo = $(a + c + \theta) - (d + v) = H_1 - S_1$
= Berechnetes Reinvermögen.

¹ Es gibt, wie früher nachgewiesen, auch Vorgänge, die aus Tausch und Verlustvorgang zusammengesetzt sind. Ein ausscheldender Güterwert wird nur zum Teil durch einen neuen Güterwert ersetzt. Findet diese Zerlegung der gemischten Vorgänge nicht sofort sondern periodisch, etwa bei Abschluß der Jahresrechnung

Bestandkosten.

Kontrolle der durch den Wirtschaftsbetrieb bewirkten Vermehrung und Verminderung der Vermögensbestandteile in ihren wirtschaftlichen und juristischen Formen.

Vermehrung + (plus)	Verminderung — (minus)	Haben
Soll		Haben
+ a		
	+ b	— b
	+ c	— d
		— f
		— v

Sollsaldo = $(a + b + c + f + \theta) - (b + d + f + v)$
= $(a + c + \theta) - (d + v) = S_2 - H_2$
= Nachgewiesenes Reinvermögen.

nung statt, so entsteht ein gemischtes Konto, wie z. B. das Warenkonto. (Vgl. d. Anmerk. 1 zu 29 b.)
Bei diesen Korrekturen kann sich auch ein Mehrwert (Gewinn) herausstellen; in den meisten Fällen verbietet das Gesetz, solche Mehrwerte in die Inventur, also auch in die Kontierung, aufzunehmen.

1. Anfängliches Kapital; Berechnet und als Rechnungsgröße eingesetzt:
{ in die Kapitalrechnung:
zusammengesetzt aus den verschiedenen Bestandteilen
2. Tauschvorgänge: Eingang von Forderungen, Zahlung von Schulden; Ziehung von Wechseln; Giroübertragungen; Aufwendung für Ankauf von Waren und Erzeugung von Produkten (Herstellungswerte)
3. Gewinnvorgänge: z. B. Eingang von Zinsen aus Wertpapieren
4. Verlustvorgänge: Aufwendungen für den Geschäftsbetrieb, Schuldzinsen, Steuern, Haushaltung, Verlust an Debitoren usw.
5. Gemischte Vorgänge, die sofort oder periodisch zerlegt werden: Absatz und Verwertung von Waren, Produkten, Gütern mit Wertzuwachs usw.
{ a) Herstellungswert der Ausgänge . . . f }
{ b) Zuschläge für eig. Arbeit, Gewinn usw. g }
6. Periodische Korrekturen an den Werten der Vermögensbestandteile (Abschreibung, Minderwert, Untergang)

= Wesen der Doppelbuchhaltung: =

Form der Doppelbuchhaltung:
Da $H_1 - S_1 = S_2 - H_2$, so ist auch
 $S_1 + S_2 = H_1 + H_2$ (Probabilanz)
Summe aller Soli-posten = Summe aller Habenposten.

29b. Schematische Darstellung eines Geschäftsganges zur

A. Kapitalrechnung				C. Hilfsrechnung (Vermögensübersicht)	
Des reinen Vermögens Bestand-Kapitalkonto		Des reinen Vermögens Ab- u. Zunahme: Verlust- u. Gewinnkonto		Bilanzkonto	
Soll —	Haben +	Soll —	Haben +	a) Eingangsbilanz	
	42 000	.....	.....	7 500	
				37 500	
				15 000	
				18 000	
				42 000	
				60 000	60 000
			3 000		
		200	.....	
			100		
			350		
		280	.....	
		1 700	.....	
	42 000	2 180	3 450	b) Ausgangsbilanz	
				4 700	
				38 500	
				33 350	
					31 280
43 270	1 270	1 270			43 270
43 270	43 270	3 450	3 450	74 550	74 550

I. Eröffnung:

1. Bares Geld
2. Warenvorräte
3. Forderungen
4. Schulden
5. Bestand des reinen Vermögens

II. Geschäftsgang:

1. Einkauf von Waren:
 - a) auf Kredit
 - b) gegen bar
2. Verkauf von Waren auf Kredit:
 - a) Selbstkostenwert derselben { 25 000 }
 - b) Zuschlag für Gewinn¹ { 3 000 }
3. Ein Schuldner zahlt für 10 000 =
 - bar { 9 800 }
 - er zieht Skonto ab { 200 }
4. Ich zahle einem Kreditör für 5000 =
 - bar { 4 900 }
 - ich ziehe Skonto ab { 100 }
5. Heute verfallenes Zinsguthaben bei einem Debitor
6. Heute verfallene Zinsschuld an einen Kreditör
7. Ich zahle für Betriebskosten bar

III. Abschluß:

1. Kontrolle: Probebilanz:
Sollsumme = Habensumme = (132 330)
2. Schlußbilanz:

a) Bares Geld	}	Übertrag
b) Warenvorräte		auf
c) Forderungen		Bilanzkonto
d) Schulden		
e) Reingewinn		auf Kapitalkonto
f) Neues Kapital		übertragen
3. Formeller Abschluß sämtlicher Konten.

¹ Gewöhnlich wird der Gewinn an den verkauften Waren nicht sofort ausgerechnet und verbucht, sondern am Ende des Jahres summarisch aus dem Warenkonto auf folgende Art ermittelt:

Warenkonto	Soll	Haben
1. Summe aller Eingangswerte einschließlich Eingangsinventur	125 000	
2. Summe aller Verkaufswerte		98 000
3. Inventurwert der Vorräte am Jahresschluß		52 000
4. Gewinn (145 000—125 000)	20 000	
	145 000	145 000

das Wesen der Zweikontentheorie sowohl in algebraischer Form als an einem kurzen Geschäftsgang zu zeigen, fügen wir noch zwei Tabellen bei:

a) Schema der systematischen Buchhaltung, in zwei Konten zusammengezogen und in algebraischen Zeichen dargestellt (S. 39, 29a).

b) Schematische Darstellung eines Geschäftsganges mit entwickelten Kontenreihen (S. 40/41, 29b).

Entwicklung der Theorie der systematischen Buchhaltung.

B. Bestandrechnungen							
Geld Kassakonto		Waren Warenkonto		Forderungen Debitorenkonto		Schulden Kreditorenkonto	
Soll +	Haben —	Soll +	Haben —	Soll +	Haben —	Soll +	Haben —
7 500	.....	37 500	.....	15 000	.....	.....	18 000
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	18 000
.....	6 000	18 000 6 000	.....	.....	.....	.....	18 000
.....	.....	3 000	28 000	28 000	.....	.....	.....
9 800	.....	.....	.....	.....	10 000	.....	.....
.....	4 900	.....	.....	.....	.....	5 000	.....
.....	.....	.....	.....	350	.....	.....	280
.....	1 700	.....	.....	.....	.....	.....	.....
17 300	12 600	64 500	28 000	43 350	10 000	5 000	36 280
.....	4 700	.....	36 500	.....	33 350	31 280	.....
17 300	17 300	64 500	64 500	43 350	43 350	36 280	36 280

30. Erklärung zur Darstellung der Buchhaltung eines Geschäftsganges in Zahlenwerten. Die Darstellung des Geschäftsganges (29b) bedarf noch einiger Erklärungen.

Um die Eröffnung und den Abschluß übersichtlicher zu gestalten, bedient man sich eines Hilfskontos, des Bilanzkontos, das aus Eingangs- und Ausgangsbilanzkonto besteht. Das Eingangsbilanzkonto ist als Kapitalkonto aufzufassen; daher erscheinen die Aktiven im Haben, die Schulden im Soll; der Habensaldo stellt mithin das anfängliche Reinvermögen dar. Dieser Habensaldo wird aus dem Bilanzkonto in das ihm übergeordnete Kapitalkonto übertragen, so daß das ausgerechnete Anfangsvermögen in einem einzigen Posten dargestellt werden kann.

Man könnte das Eingangsbilanzkonto als Kapitalkonto verwenden und als solches benennen; dann wäre aber das Anfangskapital nicht ohne

weiteres ersichtlich gemacht; man müßte es zuerst durch Ausrechnung des Saldos bestimmen. Das Eingangsbilanzkonto hat daher nur formelle Bedeutung; es dient bei der Geschäftseröffnung als Unterkonto des Kapitalkontos. Es gibt viele Praktiker und Theoretiker, so z. B. die französischen Schriftsteller, die das Eingangsbilanzkonto als Kapitalkonto behandeln; ihr Kapitalkonto enthält im Soll die Schulden, im Haben die Aktiven, so daß das Anfangskapital erst durch Ausrechnung des Habensaldos bestimmt werden kann. Diese Methode ist daher nicht zu empfehlen, außer im Falle einer Bargründung, wo das Eingangsbilanzkonto nur eine zweite durchaus gleichlautende Darstellung des Kapitalkontos wäre.

Die Ausgangsbilanz, bzw. das Ausgangsbilanzkonto hat einen anderen Sinn. Es ist die Zusammenziehung aller Bestandskonten in ein einziges Bestandskonto zwecks Aufstellung einer summarischen Vermögensübersicht; daher im Soll die Aktiven, im Haben die Passiven im weiteren Sinne, also umfassen die Passiven das Fremdkapital (Schulden) und das Eigenkapital (Reinvermögen).

Der buchhaltungsmäßige Abschluß der Konten geschieht durch Schiebungen von einem untergeordneten Konto in das den einzelnen Konten übergeordnete Sammelkonto. So werden die Aktivsaldi von Geld, Waren und Forderungen aus ihren Konten in das ihnen übergeordnete Ausgangsbilanzkonto übertragen; sie bilden daher Ausgangswerte (Haben) in den Einzelkonten und Eingangswerte (Soll) im Sammelkonto. In entgegengesetztem Sinne vollzieht sich die Schiebung der Schulden; ihrer Aufhebung im Kreditorenkonto (Soll) steht die Wiedereinsetzung im Sammelkonto (Haben) gegenüber.

Auch das Verlust- und Gewinnkonto wird beim Abschluß als Sammelkonto behandelt, falls dasselbe in der Buchhaltung in mehrere Arten von Verlust- und Gewinnkonten zerlegt worden ist. Ergibt sich nun schließlich im zusammengezogenen Verlust- und Gewinnkonto ein Habensaldo, also ein Reingewinn, so muß er in das ihm übergeordnete Kapitalkonto versetzt werden. Der Aufhebung dieses Gewinnes im Verlust- und Gewinnkonto (Soll) steht seine Neubildung im Kapitalkonto (Haben) gegenüber.

Betrachtet man diese Schiebungen der Saldi rein äußerlich, so bestehen sie stets darin, daß man den Überschuß der einen Seite eines Kontos auf die Seite mit der kleineren Summe einsetzt, so daß das betreffende Konto zur Summengleichheit zwischen Soll und Haben gebracht wird; im neuen Konto, wohin der Saldo übertragen wird, erscheint der Saldo dagegen wieder mit dem gleichen Charakter, den er im alten Konto hatte: ein Verlust im untergeordneten Konto (Sollsaldo) ist Verlust (Sollposten) im übergeordneten Konto; es bleibt auch Gewinn wieder Gewinn, Aktivum wieder Aktivum, Passivum wieder Passivum. So sind denn alle diese Verschiebungen beim Abschluß der Konten nur formeller Natur: Versetzung der Saldi aus einem Konto in ein anderes, aus einem untergeordneten in ein übergeordnetes Konto.

Einer besonderen Erklärung bedarf noch der Abschluß des Kapitalkontos. Im Haben steht das Anfangskapital und der aus dem Verlust- und Gewinnkonto hinüberschobene Reingewinn; die Habensumme stellt

somit das berechnete Reinvermögen dar. Im Soll des Kapitalkontos steht der aus der Ausgangsbilanz herübergenehmene Unterschied zwischen Aktiven und Passiven, mithin das nachgewiesene Reinvermögen, das mit der Habensumme übereinstimmen muß. Das Ergebnis der ganzen Buchhaltung und gleichzeitig die Probe auf ihre Richtigkeit liegt somit im Kapitalkonto.

Bei Aktiengesellschaften erleidet dieser für Einzelfirmen geltende Abschluß eine Veränderung, auf die wir schon oben in Nr. 23 hingewiesen haben. Da das Aktienkapital als unveränderliche Größe in die Passivreihe, d. h. ins Haben der Ausgangsbilanz eingestellt wird, so gibt der Sollsaldo des Ausgangsbilanzkontos nicht das neue Kapital, sondern nur dessen Vermehrung, d. h. den Reingewinn an. Die Probe der Schlußbilanz liegt daher im doppelten Nachweis des Reingewinns, d. h. in der Gleichheit des Sollsaldo der Ausgangsbilanz mit dem Habensaldo der Gewinn- und Verlustrechnung. (Bei Verlust entgegengesetzt, S. 31.)

31. Die Mängel der doppelten Buchhaltung; die gemischten Konten; Verhältnis zwischen Bilanz und Inventur. Unsere Einführung in das Wesen der doppelten Buchhaltung würde ein falsches Bild von ihr geben, wenn wir nicht auf ihre Mängel aufmerksam machen würden: die gemischten Konten und die Abhängigkeit der Schlußbilanz von der Inventur, die wir noch in gedrängter Kürze besprechen wollen, um diesen Abschnitt zu einem relativ vollständigen Abschluß zu bringen. Die eingehende Betrachtung dieses für die Theorie und Praxis der Buchhaltung gleich wichtigen Problems müssen wir auf die folgenden Abschnitte verschieben.

Die praktische Unmöglichkeit, jedes gemischte Geschäft sofort in die in ihm liegenden Tauschposten und Gewinn- oder Verlustposten zu zerlegen und entsprechend zu verbuchen, macht die sogenannten gemischten Konten nötig, die erst auf Gewinn und Verlust untersucht und abgeschlossen werden können, wenn durch die Inventur der Vorratswert des betreffenden Gegenstandes gegeben ist, wie z. B. beim Warenkonto, Fabrikationskonto usw. Gewinn oder Verlust ergibt sich dann als Differenz, also als eine bloße rechnerisch abgeleitete Größe zwischen dem Saldo des Kontos und dem entsprechenden Inventurwert.

Der doppelte Nachweis des Reinvermögens bzw. Reingewinns ist nur ein rechnerisches Kunststück, algebraisch ausgedrückt, eine identische Gleichung (man vergleiche die mathematische Darstellung der Schlußbilanz in 29a), weil die Gewinn- und Verlustposten nicht selbständig und unabhängig von den Bestandskonten gebildet, sondern von diesen abgeleitet werden. Denn die Ausrechnung von Gewinn und Verlust ist in vielen Fällen erst möglich, wenn durch die Inventur alle jene Werte gegeben sind, die als Schlußsaldi der Bestandskonten in das als Sammelkonto für Aktiven und Passiven dienende Ausgangsbilanzkonto übertragen worden sind; Gewinn und Verlust sind nur Differenzen zwischen diesen Inventurwerten und den vorher ausgerechneten Saldi der Bestandskonten. Somit ist die Schlußbilanz von einer außerhalb der Buchhaltung liegenden Operation, der Inventur, abhängig. Wird ein Aktivum zu hoch, ein Passivum zu niedrig bewertet — was der Buchhalter auf Grund seiner Konten nicht be-

urteilen kann —, so muß auch die Differenz, also der Gewinn, genau um den gleichen Bewertungsfehler zu hoch, der Verlust zu klein, entgegengesetztenfalls der Gewinn zu niedrig, der Verlust zu groß werden. Mathematisch bleibt der Saldo zwischen Soll und Haben der Bestandskonten stets gleich dem Saldo zwischen Haben und Soll des Gewinn- und Verlustkontos. Eine „stimmende“ Schlußbilanz ist daher noch lange kein Beweis für die sachliche Richtigkeit derselben; diese hängt nur von der richtigen Bewertung durch die Inventur ab.

Daher ist eine Bilanz- und Rechnungsprüfung als leichtfertig zu bezeichnen, wenn sie sich bloß darauf beschränkt, zu untersuchen, ob die Schlußbilanz rechnerisch richtig sei, d. h., ob die Posten der Ausgangsbilanz einerseits, die der Gewinn- und Verlustrechnung andererseits mit den entsprechenden Saldi der Hauptbuchkonten übereinstimmen, sondern es muß vor allem untersucht werden, ob auch die Inventur vollständig und korrekt ist.

32. Grundsätze für die Prüfung der Bilanz. Die beschriebenen Mängel der doppelten Buchhaltung bilden nun den Deckmantel für alle die verschiedenen Bilanzkünste, wie Bilanzschiebungen, -verschleierungen, -fälschungen. Doch damit begeben wir uns schon auf das Gebiet der Bilanzkunde und der Bilanzkritik, aus der wir hier nur kurz die Grundsätze für die Prüfung der Bilanz zusammenstellen wollen.

Man unterscheidet eine formelle — bloß rechnerische — und eine materielle Prüfung der Bilanz.

Die formelle rechnerische Prüfung beschränkt sich auf den Nachweis, daß zunächst die einzelnen Posten der Schlußbilanz (Aktiva und Passiva) mit den Abschlußposten der betreffenden Bestandskonten übereinstimmen, daß auch die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung mit den entsprechenden Abschlußposten der Hauptbuchkonten über Gewinn und Verlust richtig sind, und daß endlich der Reingewinn bzw. Verlust nach Anleitung von Abschnitt 23 doppelt nachgewiesen ist. Dazu kommt die Nachprüfung der Additionen in den Hauptbuchkonten.

Die materielle Prüfung der Bilanz fügt zu diesen Arbeiten der formellen Prüfung noch hinzu:

a) Nachprüfen der Inventurwerte, d. h. der außerhalb der Buchhaltung liegenden Angaben und Feststellungen bezüglich Maß und Gewicht, Einheitsgröße, und Wertansätze. Anhaltspunkte für diese Prüfung geben einerseits das Handelsgesetzbuch (§ 7, 39, 40 und 261), andererseits die kaufmännischen Grundsätze über solide Rechnungsführung. (Näheres unten.)

b) Kollationieren der Inventurwerte mit den Bilanzwerten. Die Prüfung der Bilanz geht also auf die Inventur zurück.

c) Nachprüfung der einzelnen Konten, wobei zunächst vom Hauptbuch auf das Grundbuch, weiter von diesem auf die den Buchposten zugrunde liegenden Dokumente zurückgegriffen werden muß. Zwecks justifizierbarem Nachweis der Richtigkeit der Buchhaltung muß an dem Grundsatz festgehalten werden: Kein Buchposten ohne Dokument.

III. Die Bilanzgleichung und ihre Verwertung in Theorie und Praxis.

33. Die dritte, von der Bilanz abgeleitete Form der Zweikontentheorie und die darauf gegründete Auffassung der Bilanz. Die Probabilanz, deren Wesen im Abschnitt 26, ihre Form im Abschnitt 27 behandelt worden ist, wird erst bei Aufstellung der Schlußbilanz in ihre zwei wesensverschiedene Bestandteile, in die Vermögensbilanz und in die Ertragsbilanz, zerlegt. Während der Betriebsperiode, genauer ausgedrückt, von der Eingangsbilanz hinweg bis zum Zeitpunkt, da man die Doppelwirkung des Betriebs auf das Vermögen und auf die Zu- oder Abnahme des Eigenkapitals feststellen will, ist die Probabilanz im wesentlichen nur ein Kontrollmittel. Auf der Sollseite derselben stehen die Sollsaldo der Vermögensbestandskonten, sowie die der Verlustkonten, und zwar beide nur mit ihrem Buchwert, nicht nach ihrem in die Schlußbilanz aufzunehmenden Inventurwerte. Auf der Habenseite der Probabilanz werden die Buchwerte der Konten der Passivseite zusammengestellt, also der des anfänglichen Eigenkapitals, der Gewinnkonten und der Buchwerte der Schulden oder des Fremdkapitals nach der Formel:

$$\text{Buchwert von } A + V = \text{Buchwert von } P + K + G.$$

Fälschlich und für den Laien irreführend werden die Sollwerte der Probabilanz als Aktiven, die Habenwerte unter dem Sammelnamen als Passiven bezeichnet, unter der Formel:

$$\text{Aktiven} = \text{Passiven.}$$

Wie leicht einzusehen, ist diese Gleichung nur eine Umformung der Grundgleichung der Zweikontentheorie:

$$A - P = K, \quad \text{oder} \\ (A - P) = [K + (G - V)].$$

Gleichwohl wird diese neue Gleichung, die Bilanzgleichung, von einigen Theoretikern als eine neue Theorie, die sog. Äquivalenztheorie, ausgegeben, und zwar in der Form:

$$A = P.$$

Wie wiederholt bewiesen, werden hier unter Aktiven zwei grundverschiedene Werte zusammengeworfen, die aktiven Vermögensbestandteile und die Verluste. Das wäre nur statthaft, wenn sämtliche Verluste, sowohl der Betriebsaufwand als die eigentlichen Verluste, aktiviert, d. h. als Vermögensbestandteile aufgefaßt werden könnten, wie z. B. der Lohn in der Industrie, der als Mehrwert im Arbeitsprodukt, also als wirkliches Aktivum in die Erscheinung tritt. Die Mehrzahl der Verluste, wie Steuern, Abschreibungen, allgemeine Handlungskosten, Passivzinsen, Verluste an Debitoren usw., kann man unmöglich in Vermögensbestandteile umwandeln.

Unter dem Sammelnamen Passiven werden die Schulden bzw. das Fremdkapital, das anfängliche Eigenkapital und die Erträge (Gewinn) zusammengefaßt, und zwar in eine Gesamtmasse, so daß weder das Eigenkapital noch der Gewinn, noch die Schulden gesondert aus dieser Bilanz ersichtlich sind. Diese Theorie besagt also nur, daß die Summe aller Soll-

saldi gleich sein muß der Summe aller Habensaldi; sie erfaßt also nur die Form, nicht das Wesen der Buchhaltung. Erst durch Zerlegen der Aktivseite in wirkliche Aktiven und Verlust, und der Passivseite in Fremdkapital, Eigenkapital und Ertrag (Gewinn) kann man den Endzweck der Buchhaltung, die doppelte Berechnung des Reinvermögens oder des Reingewinns, erreichen. Aus der Bilanzgleichung:

$$A + V = P + K + G$$

kann man ableiten die Kapitalgleichung:

$$A - P = K + G - V$$

(1. Form der Zweikontentheorie), oder die Gewinn- und Verlustgleichung:

$$A - P - K = G - V$$

(2. Form der Zweikontentheorie).

Gleichwohl hat die dritte Form der Zweikontentheorie, $A = P$, für die Theoretiker ein wissenschaftliches, für die Praktiker ein methodisches Interesse. In wissenschaftlicher Beziehung erweitert sie insofern den Kapitalbegriff, als sie das Eigen- und Fremdkapital als gemeinsame Quellen des Eigentums auffaßt, das sich im Gesamtvermögen, also in den Aktiven verwirklicht, allerdings nur unter der Voraussetzung, daß man den Verlust V auf die rechte Seite schafft, so daß zu den Passiven auch die Differenz von $G - V$, d. h. der Reingewinn gehört. Während die Gleichung $A - P = K$, bzw. $A - P = K + (G - V)$, auf der linken Seite das Gesamtvermögen und eine der beiden Vermögensquellen, das Fremdkapital, als Differenz enthält und sie der anderen Vermögensquelle, dem Eigenkapital, gegenüberstellt, hat die dritte Gleichung den Vorzug, daß auf der linken Seite nur das Vermögen, auf der rechten Seite aber die beiden Kapitalarten, des Vermögens rechtliche Quellen, stehen. Das Eigentum einer Sonderwirtschaft, das ist die letzhändige Verfügungsgewalt über Sachen, wird durch die bilanzmäßige Gegenüberstellung nach zwei Seiten hin betrachtet; die rechtliche Betrachtung begründet das Eigentumsverhältnis, indem sie die beiden Kapitalquellen, Eigen- und Fremdkapital, nachweist; die wirtschaftliche Betrachtung löst das Eigentum auf in konkrete, tauschwertige Wirtschaftsgüter, in des Vermögens reale Formen, also in die verschiedenen Arten des Betriebs- und des Anlagevermögens. Auf der linken Seite steht nur das Vermögen, zerlegt nach seinen verschiedenen Formen und Funktionen; auf der rechten Seite sind nur die Kapitalquellen. Nach diesen Erklärungen bedarf die Tabelle S. 47 keiner weiteren Besprechung.

Abgesehen von der Anordnung der einzelnen Schichten auf Seite der Aktiven und Passiven, die nach verschiedenen Grundsätzen oder Gewohnheiten vorgenommen werden kann, wird die Vermögensbilanz beim Jahresabschluß nach diesem Schema aufgestellt. Die Ertragsbilanz ist hier nicht berücksichtigt; diese dient, wie schon wiederholt erklärt, zum Nachweis des letzten Postens des Eigenkapitals, des Gewinns. Dieser Nachweis besteht in der kontenmäßigen Gegenüberstellung der Erträgnisse (Gewinnposten) mit denjenigen des Aufwandes (Verlustposten). Aus der Bilanzgleichung:

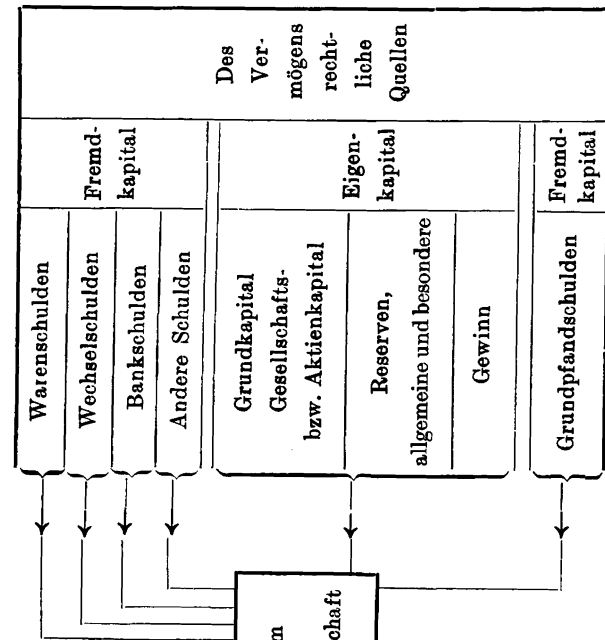
$$(A + V) = (P + K + G) \text{ ergibt sich}$$

$(G - V) = (A - P - K)$, das ist bilanzmäßig nachgewiesener Reingewinn.

Passiva

Kapital = abstrakte Verfügungsgewalt über Vermögen

Kapitalquellen



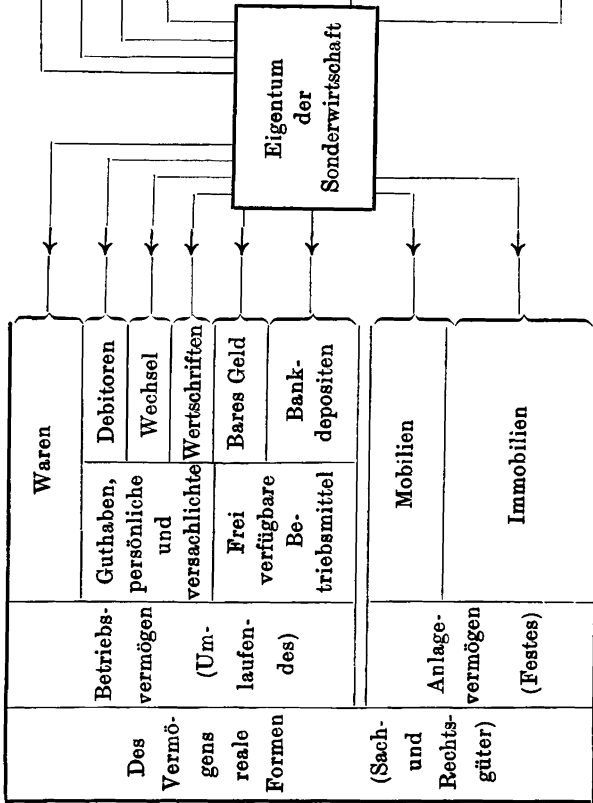
Rechtliche Betrachtung des Eigentums.

Rechtsverhältnisse = letztändige Verfügungsgewalt über Sachen.

Bilanz

Vermögen = konkrete, tauschwertige Wirtschaftsgüter

Vermögensbestandteile



Wirtschaftliche Betrachtung des Eigentums.

Sachen = Verwirklichung des Eigentums in ökonomischen Phänomenen.

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung, Habensumme = G , minus Sollsumme = V , ergibt sich der berechnete Reingewinn. In der Gleichheit des nachgewiesenen mit dem berechneten Gewinn liegt, wie wiederholt erklärt, die Rechnungsprobe für die gesamte Buchführung.

34. Ein auf der Bilanzgleichung beruhendes neues Veranschaulichungsmittel der Buchführung. (Hierzu Abb. 34a, b und c.) Zur Erklärung dieses neuen Veranschaulichungsmittels verwenden wir zunächst die Grundgleichung

$$\text{Aktiven} = \text{Passiven},$$

wobei unter die Aktiven nur die wirklichen Sach- und Rechtsgüter, die realen Vermögensbestandteile, also weder Verlust noch Schulden (negative Rechtsgüter), unter die Passiven dagegen die beiden Kapitalquellen, das Fremdkapital und das Eigenkapital sowie die Gewinnposten gehören. Das Veranschaulichungsmittel, das ich gefunden und zum erstenmal in der Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis (1917) veröffentlicht habe, ist ein um seinen Mittelpunkt drehbarer Zeiger mit gleichen Radien. Im Mittelpunkt kann man sich das Eigentum der Sonderwirtschaft vorstellen. Die obere Zeigerhälfte beschreibt durch Vorwärtsbewegung von links nach rechts einen Kreisabschnitt, der das Gesamtvermögen, also die Aktiven, veranschaulicht. Die verschiedenen Teile dieses oberen Kreisabschnittes, deren Größe man an einer Skala des Kreisbogens ablesen kann, entsprechen den nach wirtschaftlichen Kategorien zerlegten und durch die Konten rechnungsmäßig dargestellten Vermögensbestandteilen, also den verschiedenen Schichten der Aktiven: Geld, Waren, Guthaben usw. Vorwärtsbewegung der oberen Zeigerhälfte bedeutet Vermehrung (Soll), dagegen Rückwärtsbewegung Verminderung (Haben) der aktiven Vermögensbestandteile, die man entsprechend dem Sammelbegriff „Aktiven“ als eine Gesamtmasse aufzufassen hat.

Die untere Zeigerhälfte kann sich auch vorwärts und rückwärts bewegen, aber der Richtung nach in entgegengesetzter Weise mit der oberen Zeigerhälfte. Vorwärtsbewegung der unteren Zeigerhälfte, d. i. Vergrößerung des unteren Kreisabschnittes, geht von rechts nach links; umgekehrt bei der Rückwärtsbewegung. Unter dem von der unteren Zeigerhälfte beschriebenen Bogen hat man sich die Passiven vorzustellen: die Schichten der Passiven, Fremdkapital, Eigenkapital und Gewinn sind die entsprechenden Teile des unteren Kreisabschnittes, deren Größe man an der am Kreisbogen angebrachten Skala ablesen kann. Hinzu kommt, daß die Bewegung der oberen Zeigerhälfte sich nach entgegengesetzter Richtung automatisch auf die untere Zeigerhälfte fortpflanzt, und daß nach einem geometrischen Lehrsatz (gleiche Zentriwinkel in gleichen Kreisen entsprechen gleichen Kreisabschnitten und gleichen Kreisbögen) die bei der Zeigerbewegung beschriebenen Kreisabschnitte inhaltlich oben und unten gleich sein müssen. Somit haben wir alle Faktoren erfaßt, um durch den Zeiger alle möglichen Fälle der Buchführung zu veranschaulichen. Es ist nur nötig, den Stand und die Vor- und Rückwärtsbewegung der Zeiger in die Buchhaltungssprache zu übersetzen:

1. Bei jeder beliebigen Zeigerstellung sind die oberen und unteren Kreisabschnitte gleich.

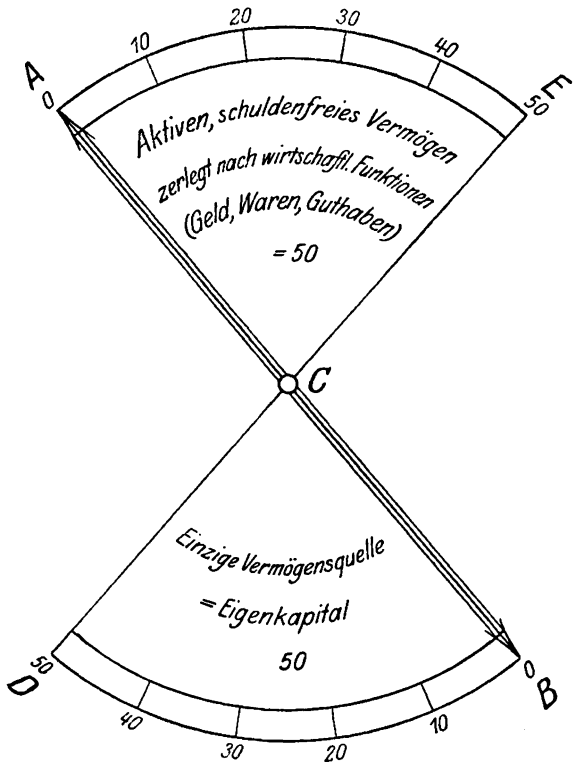
Übersetzung: Da der von der oberen Zeigerhälfte beschriebene Bogen die Aktiven, der von der unteren beschriebene dagegen die Passiven darstellt, so folgt daraus: Zu jeder beliebigen Zeit muß die Summe aller Sollsalidi der Aktivkontenreihe gleich sein der Summe aller Habensaldi der Passivkontenreihe: Probabilanz in Form der Saldobilanz.

2. Die beiden Zeigerhälften bewegen sich vorwärts in entgegengesetzter Richtung:

Oben: Vergrößerung des Bogens durch Bewegung von links nach rechts.

Unten: Vergrößerung des Bogens durch Bewegung von rechts nach links.

Übersetzung: Da die obere Bogenvergrößerung Zunahme, Vermehrung der Aktiven, in den Aktivkonten Soll, dagegen die untere Bogenvergrößerung Zunahme, Vermehrung der Passiven, in den Passivkonten Haben bedeutet, so steht dem Soll in der Aktivkontenreihe das Haben in der Passivkontenreihe gleichwertig gegenüber; da im weiteren die Vergrößerung des oberen Bogens automatisch auch die gleiche Vergrößerung des unteren Bogens bewirkt, so muß jedem Sollposten in der Aktivkontenreihe ein gleichwertiger Habenposten in der Passivkontenreihe gegenüberstehen.



34 a.

3. Der Zeiger bewegt sich rückwärts in entgegengesetzter Richtung.

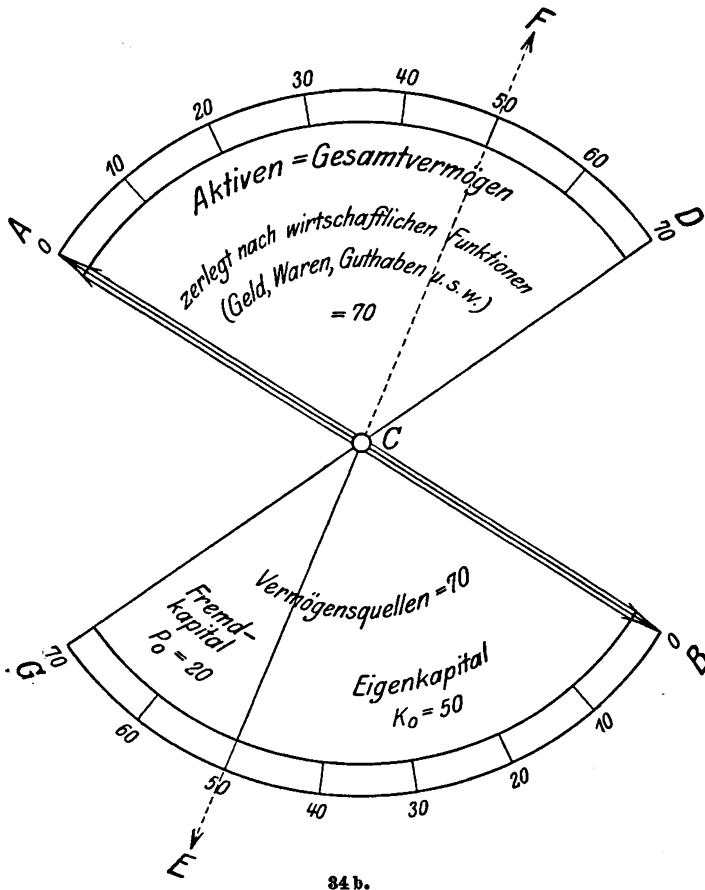
Oben: Verkleinerung des Bogens durch Bewegung von rechts nach links.

Unten: Verkleinerung des Bogens durch Bewegung von links nach rechts.

Übersetzung: Die obere Bogenverkleinerung bedeutet Abnahme, Verminderung der Aktiven, also Haben in den Aktivkonten; dagegen die untere Bogenverkleinerung bedeutet Abnahme, Verminderung der Passiven, also Soll in den Passivkonten. Folglich steht dem Haben in der Aktivkontenreihe das Soll der Passivkontenreihe gegenüber. Wie die Verkleinerung des oberen Bogens automatisch die gleiche Verkleinerung des unteren Bogens bewirkt, so muß jedem Habenposten in der Aktivkontenreihe ein gleichwertiger Sollposten in der Passivkontenreihe gegenüberstehen.

4. Bei jeder Zeigerbewegung beschreiben die oberen und unteren Zeigerhälften gleiche Bogen.

Übersetzung: Jedes neue buchungsfähige Geschäft entspricht einer Zeigerbewegung; es löst stets eine Doppelwirkung aus: Vergrößerung der Aktiven und gleichwertige Vergrößerung der Passiven, oder: Sollposten in der Aktivkontenreihe und gleichwertiger Habenposten in der Passivkontenreihe; entgegengesetzt ist die Wirkung bei Verminderung. Daraus folgt: Jeder Posten muß in je zwei Konten eingetragen werden. Die Verbuchung in doppelten Posten liegt nicht im Belieben des Buchhalters, sondern ist zwangsläufig; deshalb ist auch die stetige Bilanz zwischen den Summen der Aktivkonten und den der Passivkonten eine notwendige, zwangsläufige Folge der doppelten Buchhaltung und deshalb eine automatische Selbstkontrolle.



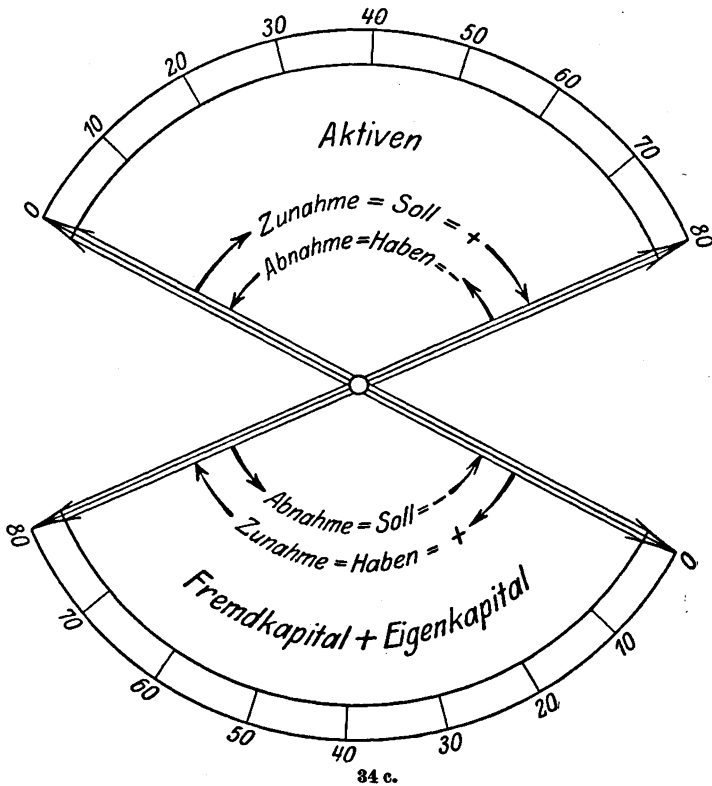
5. Anwendung auf einzelne typische Fälle.

a) Gewinnposten. Jeder Ertrag oder Gewinn ist zunächst in den Aktiven eine Vermehrung in einem Vermögensbestandskonto (Vorwärtsbewegung der oberen Zeigerhälfte); in seiner Wirkung auf die Passivseite eine Vermehrung des Eigenkapitals (Vorwärtsbewegung der unteren Zeigerhälfte).

In gleicher Weise wirken Vergrößerungen des Eigenkapitals durch

Erbschaft oder Schenkung auf beide Seiten ein: Vergrößerung der Aktiven und eine gleichwertige Vergrößerung des Eigenkapitals auf der Passivseite.

b) Verlustposten. Sie bestehen zunächst in einer Verminderung der Aktiven: Rückwärtsbewegung der oberen Zeigerhälfte, z. B. Kassakonto Haben und gleicherweise Rückwärtsbewegung der unteren Zeigerhälfte: Kapitalkonto Soll. Hierher gehört auch der Kapitalverbrauch wegen außergeschäftlicher Gründe, z. B. die Geldentnahme aus der Geschäftskasse für die Haushaltung.



c) Vermehrung des Geschäftsvermögens durch Ankauf von Gütern auf dem Wege des Kredits. Vergrößerung des Kreisbogens durch Vorwärtsbewegung der oberen Zeigerhälfte, z. B. Ankauf von Waren auf Kredit = Vermehrung des Vermögens in Warenform: Warenkonto Soll, und gleich große Vergrößerung des Fremdkapitals durch Vorwärtsbewegung der unteren Zeigerhälfte: Kreditorenkonto Haben.

d) Schuldentilgung, z. B. Abzahlung einer Buchschuld: Verminderung des Vermögens durch Hingabe von Geld und gleichwertige Verminderung des Fremdkapitals: Rückwärtsbewegung der oberen und gleichwertige Rückwärtsbewegung der unteren Zeigerhälfte: Kreditorenkonto Soll, Kassakonto Haben.

e) Tauschvorgänge innerhalb der Aktiven, z. B. Warenankauf gegen bar: Verminderung des Geldes: Kassakonto Haben = gleichwertige Vermehrung der Waren: Warenkonto Soll. Auch diese Art von Tauschvorgängen kann man durch den Zeiger veranschaulichen, indem man die untere Zeigerhälfte ausschaltet, da diese Tauschvorgänge keinen Einfluß auf die Passivseite ausüben; die obere Zeigerhälfte bewegt sich zunächst um eine Bogenlänge vorwärts und nachher um den gleichen Bogen rückwärts, so daß der obere Zeiger in die ursprüngliche Lage, übereinstimmend mit der unteren Zeigerhälfte, zurückkehrt. Tatsächlich üben diese Tauschvorgänge keinen Einfluß auf die Summe der Saldobilanz aus.

f) Tauschvorgänge innerhalb der Passiven, z. B. Umwandlung einer Buchschuld in eine Wechselschuld durch Ausstellung eines Eigenwechsels oder Wechselakzeptes. Da dieses Geschäft keinen Einfluß auf die Aktiven ausübt, so muß zwecks Veranschaulichung die obere Zeigerhälfte ausgeschaltet werden; nur die untere Zeigerhälfte bewegt sich vorwärts und vergrößert dadurch das Fremdkapital, aber sofort bewegt es sich um die gleiche Bogenlänge rückwärts bis zur Ausgangsstellung: Schuldwechselkonto Haben, Kreditorenkonto Soll. Gleicherweise kann man auch die Tauschvorgänge darstellen, die bei Schuldennachlaß entstehen; der Verminderung im Fremdkapital steht eine gleichartige Vermehrung im Eigenkapital gegenüber; die Bilanzgleichung wird nicht verändert. So ist es überhaupt bei allen Tauschgeschäften; die eine Zeigerhälfte bleibt stehen, die andere macht eine Vorwärtsbewegung, um sofort mittels einer Rückwärtsbewegung in die ursprüngliche Lage zurückzukehren.

Tatsächlich kann man mittels des beschriebenen Zeigers nicht nur alle buchungsfähigen Geschäftsvorfälle, sondern auch die Gesetze und Regeln der Buchhaltung veranschaulichen.

35. Verwertung der auf der Bilanzgleichung beruhenden Zweikontentheorie in der Buchführungspraxis. Eine der empfehlenswertesten, weil verständlichen Buchhaltungsformen ist auf S. 53 schematisch dargestellt. Sie beruht auf der Umsatzbilanz, nicht auf der Saldobilanz, wie die im Abschnitt 34 behandelte. In der Mitte ist die Textspalte, wo der Geschäftsvorfall in gedrängter Kürze erzählt wird. Links stehen sämtliche Konten, aber nur mit ihren Sollspalten; außer den Sollspalten der wirklichen Aktivkonten erscheinen hier auch die Konten der Passivreihe, jedoch nur mit ihren Sollspalten. Da das Soll in der Passivkontenreihe Verminderung, minus, bedeutet, so sind die von der Passivseite herübergenommenen Sollposten subtraktive Passivwerte, die man entsprechend den Regeln der algebraischen Gleichung auf der Sollseite als positive Werte einsetzen kann; ich bezeichne sie daher als unechte Aktiven.

Auf der rechten Seite sind die sämtlichen Konten, jedoch nur mit ihren Habenspalten eingestellt, also nicht nur die wirklichen, echten Passivkonten, sondern auch die Aktivkonten. Nun bedeutet Haben in der Aktivkontenreihe Verminderung, minus; daher sind die von der Aktivseite herübergenommenen Habenposten subtraktive Aktivwerte, die man auf der Gegenseite, also auf der Habenseite, als positive, die Passiven vermehrende, einsetzen kann; es sind mithin nach meiner Bezeichnung unechte Passiven.

35. Darstellung der auf der Umsatzbilanz aufgebauten Zweikontentheorie.

Kontenreihe der echten und unechten Aktivwerte, Sollposten						Kontenreihe der echten und unechten Passivreihe, Habenposten					
Echte Aktiven additive Aktivwerte			Unechte Aktiven subtraktive Passivwerte			Echte Passiven additive Passivwerte			Unechte Passiven subtraktive Aktivwerte		
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.
Kassa- konto Soll +	Waren- konto Soll +	Debitoren- konto Soll +	Kreditoren- konto Soll +	Kapital- konto Soll +	Verlust- konto Soll +	Kreditoren Haben +	Kapital- konto Haben +	Gewinn- konto Haben +	Kassa- konto Haben +	Waren- konto Haben +	Debitoren- konto Haben +
Anfangs- bestand + Zugang	Anfangs- bestand + Zugang	Anfangs- bestand + Zugang	Schulden- tilgung	Kapital- verbrauch außer- geschäftlich	Aufwand oder Verlust	Anfangs- bestand + Schulden- vermehrung	Reinvermö- gen zu Anf. + neue Ka- pitaleinlag.	Ertrag oder Gewinn	Ausgaben	Ausgang	Ver- minderung der Guthaben
Summe 1	Summe 2	Summe 3	Summe 4	Summe 5	Summe 6	Summe 7	Summe 8	Summe 9	Summe 10	Summe 11	Summe 12
minus Haben der unechten Pass. aus Nr. 10	minus Haben der unechten Pass. aus Nr. 11	minus Haben der unechten Pass. aus Nr. 12	minus Sollsumme 4	minus Sollsumme 5		minus Soll der unechten Aktiven aus Nr. 4	minus Soll der unechten Aktiven aus Nr. 5		minus Haben- summe 10	minus Haben- summe 11	minus Haben- summe 12
Rest = Buchwert des Geldvorrats 1.	Rest = Buchwert der Waren 2.	Rest = Buchwert der Guthaben 3.	Rest = 0	Rest = 0	Summe = Buchwert d. Verluste (Aufwand) 6.	Rest = Buchwert der Schulden 7.	Rest = Buchwert des Kap.-Eins. 8.	Summe = Buchwert der Erträge 9.	Rest = 0	Rest = 0	Rest = 0

In der Regel wird die Kompensation der Verlustposten auf Seite der unechten Formeln: Sollsaldo der Aktivkontenreihe plus Verlust (A + V) = Habensaldo Aktiven mit den Gewinnposten auf Seite der echten Passiven nicht etwa schon bei der Saldbilanz, sondern erst bei der Schlussbilanz vorgenommen. Die Saldo- Sechlei: Summe der Buchwerte der Aktiven und des Verlustes = Summe der Bilanz ist also: Buchwerte des Fremdkapitals, des Eigenkapitals und des Gewinnes.

36. Darstellung der stetigen Saldobilanz: Das Saldojournal-Hauptbuch.

Konten der Aktivreihe inkl. Verlust		Textspalte	Konten der Passivreihe		
Kassakonto	Warenkonto	Verlustkonto	Kreditorenkonto	Kapitalkonto	Gewinnkonto
Soll + Haben -	Soll + Haben -	Soll = Verlust	Haben + Soll -	Haben + Soll -	Haben + Soll -
+ Geldvorrat zu Anfang	+ Warenvorrat + Anfangsbestand der Guthaben		+ Schulden zu Anfang	+ Reinvermögen zu Anfang	-
Einnahmen + Ausgaben -	Vermehrung + Verminderung -	Verlust	Schulden- vermehrung + Schuldentilgung -	Kapitalzuwachs + Kapitalverbrauch -	Gewinn +
Letzter Posten = Buchwert des Kassenbestandes	Letzter Posten = Buchwert der Guthaben	Letzter Posten = Buchwert des Verlustes	Letzter Posten = Buchwert der Schulden	Letzter Posten = Buchwert des Kapitaleinsatzes	Letzter Posten = Summe des Gewinns

Durch die Einrichtung ist erreicht, daß man jeden in der Textspalte beschriebenen Buchposten sowohl als Sollposten auf der linken Seite, wie auch als Habenposten auf der rechten Seite in das zutreffende Konto einsetzen muß. Alle Posten sind additiv, Pluswerte. Mit jedem neuen Posten vermehrt sich die Summe der vorherigen um den gleichen Geldbetrag, so daß in jedem Augenblick die Bilanzgleichung besteht. Die Summe aller Sollposten auf der linken Seite ist gleich der Summe aller Habenposten auf der rechten Seite; wir haben also die sogenannte permanente Umsatzbilanz auf einem Blatt. Da aber das Wesen jedes Kontos nicht im Umsatz, sondern in seinem Saldo liegt, muß nun periodisch, jedenfalls monatlich, die Saldobilanz abgeleitet werden. Das geschieht, indem man die Summen der Konten der unechten Aktiven, also die subtraktiven Passivwerte, auf die Gegenseite in die zutreffenden Konten als Subtrahend einsetzt, d. h. sie von der Habensumme subtrahiert und den Rest, den Saldo, bestimmt. Desgleichen zieht man die Summe der Konten der unechten Passiven von der Sollsumme der echten Aktiven auf der linken Seite ab; dann erhält man die Sollsaldi der Konten der wirklichen, der echten Aktiven. So entsteht aus der Umsatzbilanz die Saldobilanz, die Summe der Sollsaldi der Konten der Aktivreihe ist gleich der Summe der Habensaldi der Konten der Passivreihe. Daß diese Saldobilanz nur eine Form der Probabilanz sein kann und nicht die Schlußbilanz, ist, wie wiederholt erklärt, darauf zurückzuführen, daß wir in jedem Konto nur den Buchwert haben, nicht den Inventurwert, der für die Schlußbilanz maßgebend ist. Hierzu Tab. 35, S. 53.

36. Die Darstellung der stetigen Saldobilanz. Auf der Bilanzgleichung beruht auch eine zweite Darstellung der Buchhaltung; es ist dies ein Journal in Tabellenform, das den Zweck hat, die Saldobilanz

stets in Permanenz zu halten, und das auf S. 54 dargestellt ist. Es gleicht dem im vorigen Abschnitt beschriebenen. Der Unterschied besteht darin, daß auf der linken Seite nur die wirklichen Aktivkonten, inklusive des Verlustkontos, auf der rechten Seite nur die echten Passivkonten stehen. Jedes Konto ist einspaltig; die zweite, die Habenspalte bei den Aktiven, die Sollspalte bei den Passiven wird aus dem Grunde unnötig, weil man die subtraktiven Posten auf der Aktiv- wie auf der Passivseite unter die additiven setzt und jedesmal den Saldo zieht. Deshalb nimmt jeder Posten zwei Linien ein; die neuen additiven Posten werden zur vorherigen Summe hinzugezählt, die subtraktiven abgezählt, so daß in jedem Konto stets der Saldo erscheint. Folglich kann man in jedem Moment durch eine Addition der Saldi die Saldobilanz ziehen. In der Praxis hat diese Form aus verschiedenen Gründen nur wenig Anklang gefunden. Für jeden neuen Posten muß man zwei Additionen oder Subtraktionen machen, und das ist für den praktischen Buchhalter zu zeitraubend.

IV. Anhang.

1. Statistische oder dynamische Bilanzen. (Aus dem Vorwort zur 4. Aufl. 1921 entnommen. Der Herausgeber.) In neuerer Zeit haben einige Schriftsteller, darunter E. Schmalenbach, Köln, E. Pisani, Rom, A. P. Rudanowski, Moskau, zwei neue der mathematischen Physik entlehnte Begriffe in die Terminologie der Buchhaltung eingeführt, Statik und Dynamik, die ungefähr der Vermögensbilanz und der Ertragsbilanz entsprechen. Da die Saldi der Bestandskonten periodisch — bei der vollkommenen Buchhaltung konstant — in ihrer Geldwertsumme als Gesamtvermögen im Gleichgewicht gegen die rechtlichen Quellen dieses Vermögens — Eigen- und Fremdkapital — stehen müssen, so liegt es nahe, die Vermögensbilanz mit der Statik, der Gleichgewichtslehre der Physik, zu vergleichen. Die Reihe der Kapitalkonten, deren periodische (bzw. permanente) Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag in der Ertragsbilanz zum Gleichgewicht kommt, umfaßt in ihrer Gesamtheit den dynamischen Teil der Buchhaltung als Kräftewirkung auf das Vermögen der Wirtschaft. In der Tat liegt auch im Aufwand der automatische Antrieb zum Kreislauf der Vermögensbestandteile. Der Geschäftsbetrieb ist daher der Dynamik der physikalischen Mechanik zu vergleichen, er ist dynamisch wirkende Vermögenskraft. In der Statik des Vermögens liegen die Mittel, die an und für sich tote, also unproduktive Materie des Betriebs- und Anlagevermögens darstellen, welche erst durch den dynamischen Antrieb den gewollten wirtschaftlichen Effekt, eben den Ertrag hervorzubringen vermögen. Da aber der Reinertrag an und für sich nur ein Begriff — Ertrag weniger Aufwand — ein wesenloses Rechnungsgebilde ist und immer nur greifbare reale Existenz in der Vermehrung des Wirtschaftsvermögens erhält, so sind Statik und Dynamik in der Buchhaltung derart miteinander verflochten und voneinander abhängig, daß die eine nur eine Funktion der andern ist. Das primäre Ergebnis des Wirtschaftsbetriebs liegt in der Existenz der durch ihn bewirkten Gütervermehrung, die durch

die Vermögensbilanz, die Statik, nachgewiesen wird; der dynamische Erfolg, die Ertragsbilanz, ist von der Bewertung des Vermögens abhängig.

Es ist daher unlogisch, die Dynamik gegen die Statik auszuspielen, mit anderen Worten: die Schlußbilanz als eine Gewinnermittlungs- oder Gewinnverteilungsbilanz zu bezeichnen. Wenn den Aktiengesellschaften das Gesetz, den übrigen Gesellschaften (sogar auch Einzelfirmen) die geschäftliche Klugheit verbietet, nicht realisierte oder latente Gewinne zu verteilen und danach der Bewertung der Vermögensbestandteile Schranken gezogen sind, so ist damit noch lange nicht bewiesen, daß das dynamische Moment, die Ertragsbilanz, das statische Moment, die Vermögensbilanz, bedinge. Mit ebenso gutem Recht könnte man behaupten, daß die Vermögensbilanz die feststehende Grundlage für die Ableitung der Ertragsbilanz sei; die Wahrheit liegt eben darin, daß beide Momente voneinander abhängig sind. Ausgangspunkt und Grundlage jeder wirtschaftlichen Unternehmung ist stets die in der Eingangsbilanz dargestellte Statik, wie auch der Schlußpunkt und das greifbare reale Ergebnis in der fingierten oder wirklichen Liquidation, das ist die statische Vermögensbilanz, liegt.

Die statische Bilanz, nach der bisherigen Terminologie die Vermögensbilanz, muß das Tote im Lebenden, oder umgekehrt das Lebende im Toten erfassen. Das ist so zu verstehen: Zunächst muß die Bilanz den lebenden, fortdauernden Betrieb, d. h. die miteinander und nacheinander spielenden zahllosen Kreisläufe der wirtschaftlichen Güter für einen Moment als stillstehend betrachten, gleich einem in Eis erstarrten Wasserfall. In dieser toten Masse muß sie einen Querschnitt ziehen, damit die einzelnen, nebeneinander liegend gedachten Vermögensbestandteile ihrem Geldwerte nach erfaßt werden können. Aber gerade in dieser Bewertung liegt die Notwendigkeit der Berücksichtigung des Dynamischen. Zwecks richtiger Bewertung darf man nämlich die Güterkategorien nicht an und für sich als isolierte Objekte betrachten; man muß vielmehr in der scheinbar toten Masse das Lebendige, das Woher und Wohin, den Zusammenhang mit der Vergangenheit und Zukunft, ihre Herkunft und Bestimmung, kurz ihren Zweckgrund erkennen, mit anderen Worten, man muß bei der Bewertung jede einzelne Vermögenskategorie als Glied eines Ganzen, als Organ des Wirtschaftsbetriebes, als lebendes Rädchen eines Uhrwerkes, das nur in diesem seine zweckdienlichen Funktionen verrichten kann, erfassen. Dann erhalten wir nicht eine tote Bilanz, wie die Liquidationsbilanz eine ist, sondern die Bilanz der lebenden Wirtschaft.

Die dynamische Bilanz ist nach der bisherigen Terminologie eine Aufwands- und Ertragsbilanz (Gewinn- und Verlustrechnung). Unter Aufwand verstehe ich die rechnungsmäßig festgestellte Wertsumme der sämtlichen Kosten und Leistungen, die Opfer an tauschwertigen Wirtschaftsgütern und Arbeitsdienste, die zum Betriebe nötig sind, damit die an und für sich toten Wirtschaftsgüter derart in Bewegung, in Kreislauf gesetzt werden, daß der Wirtschaftszweck erreicht werden kann. Ertrag ist die rechnungsmäßig festgestellte Wertsumme der Wirtschaftsgüter, die durch den Betrieb neu entstehen, zugezählt der Mehrwert der Güter, der durch den Betrieb und die Einwirkung der Umwelt hervorgebracht wird. Aufwand gleicht also der motorischen Energie, Ertrag ist der Effekt, das Ergebnis

dieses Wirtschaftsantriebes. Daher kann man die Aufwands- und Ertragsbilanz als dynamische Bilanz bezeichnen; Bilanz deshalb, weil, wie in der Natur bei Umwandlung einer Energie in andere Formen, der Antrieb gleich dem Effekt, so auch in der Wirtschaft der Aufwand gleich dem Ertrag sein muß. Zwar wird in einer gesunden Wirtschaft rechnungsmäßig ein Überschuß des Ertrags über den Aufwand, das ist der Reinertrag, erzeugt. Aber dieser Reinertrag stellt im Grunde nichts anderes dar, als einmal der noch nicht in Rechnung gestellte Aufwand, wie Unternehmerlohn, Verzinsung des Eigenkapitals, Risikoprämie, nachträgliche Entlohnung für Dienstleistungen (Tantiemen), Aufwendungen zu Wohlfahrtszwecken, vorsorgliche Abschreibungen usw. Aber auch der überschießende Teil des Reinertrags, der zur Kapitalbildung dient, ist nichts anderes als für die Zukunft bestimmter Aufwand; denn in den allermeisten Fällen wird das neugebildete Kapital zur Geschäftsvergrößerung verwendet.

Soweit hat alles, was die statische und dynamische Buchhaltung betrifft, seine Richtigkeit. Nun will aber Schmalenbach in seinem bei G. A. Gloeckner in Leipzig erschienenen Werke „Dynamische Bilanzlehre“ unter „dynamischer Bilanz“ nicht die Aufwands- und Ertragsbilanz, sondern ausdrücklich die Vermögensbilanz verstanden wissen. Da aber im Begriff einer dynamischen Vermögensbilanz ungefähr der gleiche Widerspruch liegt wie statische Dynamik oder dynamische Statik, so komme ich auf die Vermutung, daß Schmalenbach, einer der hervorragendsten Forscher im Gebiete der Buchhaltung, mit dem neuen Begriff den Fachkollegen ein Rätsel aufgeben wollte. Nach meiner Auffassung wollte er das Bewertungsproblem, das schwierigste der Bilanz, in ein neues Licht rücken und ausdrücklich betonen, daß man in der Vermögensbilanz nicht tote Materie, sondern lebende und fließende Wirtschaftsgüter aktiver und passiver Art feststellen müsse, deren Bewertung nach ihrem dynamischen Ursprung und Zweck zu erfolgen habe. Offensichtlich will er damit einen neuen Beweis für seine Auffassung erbringen, daß die Vermögensbilanz eine Gewinnermittlung sei, worin ich, wie oben bewiesen, ihm nicht zu folgen vermag. Wenn für „Vermögensbilanz“ ein neuer Begriff nötig ist, um neben dem statischen auch das dynamische Moment zu berücksichtigen, so scheint mir „Betriebsbilanz“ am zutreffendsten zu sein, ein Begriff, der im Entwurf zu einem neuen schweizerischen Gesetz über die Aktiengesellschaften und Genossenschaften gewählt worden ist.

2. Anmerkung des Herausgebers: Ich möchte etwas zur Lösung des Rätsels beitragen. Bei Schmalenbach handelt es sich zunächst um eine Frage des Begriffs: was ist unter einer statischen oder dynamischen Bilanz zu verstehen? Auf S. 79/80 seines Buches über die dynamische Bilanz (4. Aufl. 1926) heißt es wörtlich:

Wenn die Bilanz die Aufgabe hat, das Vermögen eines Kaufmannes oder das in einem Betrieb befindliche Kapital zu ermitteln, so weist man damit der Bilanz die Aufgabe zu, etwas Zuständliches darzustellen. . . . Eine solche Bilanz nennen wir eine statische. . . .

Eine Bilanz, die der Erfolgsrechnung dient, hat eine ganz andere Funktion. Auch sie stellt insofern etwas Zuständliches dar, als aus der Bewegung ein flüchtiger Augenblick herausgegriffen wird, um sie in einem Zahlengebilde wiederzugeben. Aber es handelt sich hierbei um eine Erkenntnis nicht des Zustandes, sondern um die Erkennt-

nis der Bewegung, die zwischen mehreren solcher Augenblicke stattzufinden hat. . . . Eine solche . . . Bilanz nennen wir eine dynamische Bilanz.

Da der Schär'schen Buchhaltungs- und Bilanztheorie der Gedanke zugrunde liegt, in den beiden „Reihen“ das Vermögen bzw. Reinvermögen (Kapital) sowie den Vermögenszuwachs (oder -abgang) gleich Gewinn oder Verlust darzustellen, so handelt es sich hier offenbar um eine statische Bilanz im Sinne von Schmalenbach. Tatsächlich kommt es Schär natürlich nicht darauf an, in erster Linie — oder gar überhaupt — nur das Vermögen bzw. das Kapital festzustellen; sondern er will — sozusagen über diesen Umweg — selbstverständlich den Gewinn und Verlust ermitteln. Es kommt hinzu, daß die Gedanken, die sich Schär über Natur, Entstehung und Zusammensetzung des Gewinnes und Verlustes macht, weitgehend mit denen übereinstimmen, die sich aus einer dynamischen Bilanz ergeben. So ist es verständlich, daß Schär glaubt, sich gegen die Auffassung wenden zu müssen, als ob er die Dinge statisch sehe.

Ähnlich verhält es sich übrigens mit der „Richtigkeit“ der Zweikontentheorie, die Schär auf den vorstehenden Seiten entwickelt hat. Zunächst sei darauf aufmerksam gemacht, daß Schär nicht zu jenen Wissenschaftlern gehört, deren Wirken sich in der Aufstellung einer Theorie, hier: der Zweikontentheorie für die Buchhaltung erschöpft. Man werfe einen Blick in den Inhalt dieses Buches und überzeuge sich, welche Fülle von echter und wichtiger Praxis — außerhalb und innerhalb der Zweikontentheorie — geboten wird. Schär und die Zweikontentheorie ist also nicht ein und dasselbe. Gewiß: die Zweikontentheorie selbst ist anfechtbar. Man sagt von ihr, daß sie formalistisch sei und Künsteleien in sich trage. Das liegt daran, daß sie eben eine Kontentheorie ist und die Buchhaltung von hier aus, also von ihrer Erscheinungsform her erklären will. Ebenso gut (und formalistisch) ist die Erklärung, die von der Bilanz, ebenfalls einer besonderen Erscheinungsform des Rechnungswesens, ausgeht und die übrigens von Schär als eine Abart der Zweikontentheorie (s. oben S. 45) bezeichnet wird. Man kann schließlich die Buchhaltung auch von der wirtschaftlichen Seite her erklären, wie sie z. B. mir erscheint. Dann ist die (später so benannte) „einfache“ kaufmännische Buchhaltung eine einfache Rechnung über den Geld- und Kreditverkehr (Kasse und Schuldbuch), wie dies auch von Schär (S. 6) betont wird. Durch die Hinzunahme einer zweiten Rechnung, nämlich der Gewinn- und Verlustrechnung, entsteht die doppelte Buchhaltung, die allerdings ihren Namen nicht von diesen zwei Rechnungen, sondern von der zwangsläufigen doppelten Verbuchung hat, die sich oben ergibt, wenn man jene zwei Rechnungen mit einander verbindet. So gesehen, stellt sich die doppelte Buchhaltung als eine Kombination von zwei Rechnungen dar: 1. der Geld- und Kreditrechnung und 2. der Gewinn- und Verlustrechnung, eine Auffassung, die sich leicht mit der von Walb gewählten Einteilung: Zahlungsreihe und Leistungsreihe in Übereinstimmung bringen läßt¹.

¹ Walb: Die Erfolgsrechnung, Berlin 1926, S. 44/45.

B. Das Kontensystem.

Wie im ersten Teil bereits nachgewiesen, besteht die doppelte Buchhaltung hauptsächlich in der systematischen Ordnung der in chronologischer Ordnung niedergeschriebenen Buchposten, d. i. die kurze Erzählung und Beschreibung der einzelnen buchungsfähigen Geschäftsvorfälle, wie sie sich Tag um Tag im Geschäftsbetrieb vollziehen. Diese Buchposten, über welche das Nötige folgen wird, stellen also eine Art Geschichtschreibung oder Chronik des Geschäftsbetriebs dar. Wie der Geschichtschreiber auf Grund der chronologischen Geschehnisse in der pragmatischen Geschichte System und Zusammenhang in jene bringt, so muß auch die Buchhaltung ähnlich verfahren, indem sie jene Buchposten systematisch ordnet.

Diese systematische Ordnung vollzieht sich durch den lückenlosen Übertrag in die Konten. Zusammenstellung eines dem Umfang und der Art jeder Wirtschaft angepaßten Kontensystems ist daher nicht nur die erste Aufgabe bei Einrichtung jeglicher Buchhaltung, sondern von ihr hängt überhaupt die Erreichung der Zwecke der Buchhaltung ab. Ja, man kann sagen, die Buchhaltungslehre ist in der Hauptsache die Lehre von den Konten¹. Nachdem wir in A. Wesen und Zusammenhang der Konten im Hinblick auf den Endzweck der Buchhaltung kennengelernt haben, führt uns der Fortschritt der theoretischen Entwicklung auf das Kontensystem, das wir zunächst in kurzen Zügen behandeln wollen, um nachher verschiedene Kontensysteme für einige typische Wirtschafts- und Unternehmungsformen zusammenzustellen.

I. Allgemeine Belehrungen.

1. Einteilung der Konten. Die Einteilung in lebende und tote Konten ist widersinnig, veraltet und unwissenschaftlich. Besser wäre die Einteilung in Sach- und Personenkonten. Allein sie ist auch unzutreffend; denn auch die Kreditposten sind Sachen. Übrigens ist die Grenze zwischen Sachwert und Kreditwert, zwischen Sachgütern und Rechtsgütern flüchtig, wie z. B. zwischen Buchschuld und Wechselschuld, zwischen persönlichen und versachlichten Guthaben (Besitzwechsel und Wertpapiere).

Nach der aus der Bilanzgleichung abgeleiteten Form der Zweikontentheorie gibt es eine Kontenreihe für die Aktiven und eine solche für die Passiven. Die erste Reihe umfaßt außer den Konten für die aktiven Vermögensbestandteile auch das Verlustkonto, die letztere neben den Konten für die Schulden (Fremdkapital) auch das Kapitalkonto und das Gewinnkonto. In beiden Reihen sind also gegensätzliche Werte unter einem Sammelbegriff zusammengekoppelt. Diese Einteilung trifft daher nicht das Wesen, sondern nur die Form der Buchhaltung; sie mag daher für die formale Aufstellung der Bilanz dienlich sein, für die das Wesen der Konten charakterisierende Unterscheidung ist sie ungeeignet.

Die dem Wesen und dem Zweck der Buchhaltung entsprechende Einteilung ist die in Bestandskonten und Kapitalkonten. Zu den Be-

¹ Daher heißt in der französischen Sprache die Buchhaltung „Comptabilité“ (Kontenlehre), während die Buchführung als „Tenue des Livres“ bezeichnet wird.

standkonten gehören nicht nur die Konten für die aktiven Vermögensteile, sondern auch die Konten für die verschiedenen Arten von Schulden, die Passiven im engeren Sinne. Vom Standpunkte des Eigenkapitals aus betrachtet stehen die Konten für die Schulden den Konten für das Aktivvermögen als negative Größen gegenüber. Die Bestandskonten umfassen daher positive Posten, Sollwerte und negative Habenwerte; ihre Differenz ist das Reinvermögen oder das Eigenkapital. Die Kapitalkonten umfassen die Konten für den Kapitalbestand, und diejenigen für die Zu- und Abnahme des Kapitals, die Konten für den Gewinn und Verlust bzw. die Erfolgskonten. Die Bestandskonten werden in reine und gemischte unterteilt.

Nach der ersten Form der Zweikontentheorie erhalten wir daher folgende Einteilung:

1. Bestandskonten.

- a) Reine Bestandskonten.
- b) Gemischte Bestandskonten.

2. Kapitalkonten.

- a) Konten für die Größe des Kapitals.
- b) Konten für die Zu- und Abnahme des Kapitals (Erfolgskonten, Gewinn- und Verlustkonten).

Reine Bestandskonten sind solche, deren Saldo dem berechneten Wertbestand dieser Güterkategorie entspricht (Sollsaldo = Aktivum, Habensaldo = Passivum). Sie entstehen, wenn man jeden durch den Geschäftsbetrieb bewirkten Gewinn und Verlust im Moment der Entstehung rechnerisch feststellt und sofort verbucht, Gewinn als Wertzunahme ins Soll, Verlust als Wertabnahme ins Haben des Bestandskontos (Gegenverbuchung in den Kapitalkonten). Der Saldo stellt den Eingangswert des betreffenden Gütervorrats dar, nicht den Inventurwert; daher ist auch bei den reinen Bestandskonten eine periodische Kontrolle nötig, um festzustellen, ob der dem Saldo entsprechende berechnete Vorrat dem wirklich vorhandenen und nach ordnungsmäßiger Bewertung nachgewiesenen entspricht (Kassasturz, Inventur am Jahreschluß). Die bei dieser periodischen Kontrolle sich ergebenden Differenzen zwischen Saldo und effektivem Wertbestand, d. h. zwischen Buchwert und Inventurwert, werden periodisch als Gewinn oder Verlust verbucht (Jahresabschluß der Konten).

2. Gemischte Konten insbesondere¹. Die gemischten Konten sind solche, deren Saldo eine Summe oder Differenz von zwei Unbekannten, d. h. von dem Wertbestand einerseits und dem Verlust oder Gewinn andererseits ist. Sie entstehen, wenn ein mit Gewinn oder Verlust verbundener Tausch-

¹ Der Begriff „Gemischte Konten“ ist zuerst von mir in Literatur und Unterricht eingeführt worden (Schär, Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung. Basel 1890). Trotz Opposition von Hügli (Systeme und Formen der Buchhaltung) hat sich der Begriff in Literatur und Unterricht allgemein eingebürgert. Leitner bezeichnet den Begriff „Gemischte Bestandskonten“ als ein Nonsens; es solle heißen „Bestands- und Erfolgskonten“. Das ist ein Streit um Worte. Ich habe sie zu den Bestandskonten eingereiht, weil die gemischten Konten in der Hauptsache doch für die Rechnung der Vermögensbestandteile gebraucht werden, und weil die gemischten Geschäfte zunächst als reine Tauschvorgänge durch Soll und Haben von zwei Bestand-

vorgang als reiner Tauschvorgang verbucht wird, d. h. Gewinn oder Verlust weder sofort rechnerisch festgestellt, noch sofort verbucht wird, wenn also ein kontenmäßig behandelter Vermögensbestandteil zu einem höheren oder niedrigeren Werte ausgeht, als er beim Eingang ins Soll dieses Kontos eingetragen worden ist. Ein typisches Beispiel liefert uns die gewöhnliche Führung des Warenkontos. Eine Ware im Eingangswert von 100 wird zu 120 verkauft. Der erzielte Gewinn von 20 kann selbstverständlich nur festgestellt werden, wenn man den Einstandspreis von 100 kennt. Diesen Einstandspreis für jeden Verkaufsgegenstand festzustellen, ist aber in vielen Fällen unzulässig, zu kostspielig oder geradezu unmöglich. Aus Gründen der Bequemlichkeit, der Ökonomie oder der Unmöglichkeit wird daher Zuflucht zu einer Unvollkommenheit der Buchhaltung, eben zu dem gemischten Konto, genommen. Man verbucht den Verkauf als reinen Tauschvorgang durch Soll und Haben von zwei Bestandkonten, ohne den Gewinn auszurechnen und zu verbuchen, wie es nach den Erklärungen Nr. 21, S. 27 notwendig wäre, also im obengenannten Falle: Warenkonto Haben = 120 = Kassakonto Soll = 120. Offenbar ist nun die Buchführung unfertig, es fehlt die Wertvermehrung von 20 im Soll des Warenkontos und die Gewinnvermehrung im Gewinn- und Verlustkonto.

Wenn nun sämtliche Warenverkäufe auf diese Weise als reine Tauschvorgänge gebucht werden und dabei der erzielte Gewinn (oder Verlust) weder berechnet noch gebucht wird, so ist das Warenkonto in einem unfertigen Zustande. Das Soll dieses Kontos ist um den aus den Verkaufsgeschäften erzielten Gewinn zu klein, folglich auch der Sollsaldo desselben. Aus dem Konto selbst kann man weder den Wert des noch unverkauften Warenvorrats, noch den Gewinn bestimmen; der Sollsaldo des Warenkontos ist offenbar eine Differenz aus zwei Unbekannten, nämlich aus Vorrat und Gewinn.

Ähnlich verhält es sich mit allen jenen in Nr. 21, S. 27 beschriebenen zusammengesetzten Geschäftsvorfällen, bei denen man es unterläßt, sie bei ihrer Entstehung in ein reines Tauschgeschäft und in ein reines Gewinn- und Verlustgeschäft zu zerlegen und sie zunächst als reinen Tauschvorgang in je zwei Bestandkonten einträgt. Dadurch wird dasjenige Konto, das den Posten als Ausgang im Haben enthält, zu einem gemischten Konto.

Mathematische Auflösung der gemischten Konten. Um den Saldo der gemischten Konten in zwei Teile (Güternvorrat einerseits, Verlust oder Gewinn andererseits) zu zerlegen, muß zuerst durch eine außerhalb der Buchhaltung liegende Arbeit (Inventurbewertung) der Güternvorrat bestimmt werden, wie folgende Formel zeigt:

$$x = \text{Eingangswert des veräußerten, ausgegangenen Teils der Güter};$$

$$z = \text{Eingangswert des noch verbleibenden Teils der Güter}^1;$$

konten gehen und die Kapitalkonten (Gewinn und Verlust) nicht berührt werden, solange sie als gemischte Konten bestehen, d. h. nicht in je ein reines Bestandkonto und in ein reines Erfolgskonto aufgelöst worden sind. Eine ausführliche Studie über die gemischten Konten findet sich überdies in meinem Werke: Kaufmännische Unterrichtsstunden, Kursus I, Lektion 17: „Ausschaltung und Beschränkung der gemischten Konten“.

¹ Man beachte, daß „z“ größer oder kleiner sein kann als der Inventurwert. Das Nötige hierüber folgt im zweiten Teil.

$x + z$ = gesamter Eingangswert (Soll) des Bestandskontos;
 $x + g$ = Ausgangswert des veräußerten Teils bei einem Gewinnzuschlag von „ g “;
 $x - v$ = Ausgangswert des veräußerten Teils bei einem Verlust von „ v “.

Bei Gewinn:

$$\begin{array}{l}
 \text{Eingang (Soll)} = x + z \\
 \text{Ausgang (Haben)} = x + g \\
 \hline
 E - A = \text{Saldo (S)} = z - g
 \end{array}$$

Bei Verlust:

$$\begin{array}{l}
 \text{Eingang (Soll)} = x + z \\
 \text{Ausgang (Haben)} = x - v \\
 \hline
 E - A = \text{Saldo (S)} = z + v
 \end{array}$$

$$g = z - S (z > S).$$

$$v = S - z (S > z).$$

Beide Gleichungen kann man in eine zusammenziehen, wenn für g und v das gemeinsame Zeichen y für Gewinn oder Verlust eingesetzt wird:

$$E - A = z \mp y \quad (-y \text{ bei Gewinn, } +y \text{ bei Verlust}).$$

Daraus folgt: Der Saldo eines gemischten Kontos ist eine algebraische Summe aus zwei Unbekannten, nämlich aus dem noch vorhandenen (nicht in Kreislauf gesetzten) Vermögensbestandteil „ z “ und dem Gewinn oder Verlust „ y “.

Während der Saldo aus dem betreffenden Konto jederzeit festgestellt werden kann, bleibt seine Zerlegung in Bestand und Erfolg so lange ein unlösbares Rechnungsproblem, als nicht eine der zwei Unbekannten auf anderem Wege bestimmt werden kann. Ist „ z “ bekannt, so kann man die Gleichung nach „ y “ auflösen, ist aber „ y “ bekannt, so kann man „ z “ bestimmen. Es sind daher zwei Lösungen möglich, indem man nämlich entweder durch die Inventur den Bestand z bestimmt, oder durch andere Hilfsmittel, etwa durch Kalkulation, den Gewinn oder Verlust y berechnet und in die Gleichung einsetzt.

Erster Fall: Der Bestand (Vorratswert) ist gegeben, z. B. $z = a$.

$$\begin{array}{l}
 \text{Aus} \quad \quad \quad E - A = z \mp y \\
 \text{wird dann} \quad \quad E - A = a \mp y \\
 \quad \quad \quad E - (A + a) = \pm y.
 \end{array}$$

Der durch Inventur gegebene Bestand muß als Habenposten in das gemischte Konto eingestellt werden; dann ist das gemischte Konto zu einem reinen Gewinn- und Verlustkonto geworden: ein Sollsaldo ist Verlust, ein Habensaldo Gewinn. Oder:

$$\begin{array}{l}
 S = a \mp y; \\
 + y = a - S; \\
 - y = S - a.
 \end{array}$$

Vergleicht man den Sollsaldo eines gemischten Kontos mit dem durch die Inventur ermittelten Bestand, so ergibt sich Gewinn, wenn der Bestand größer, ein Verlust, wenn der Saldo größer ist.

Zweiter Fall: Der Gewinn oder Verlust ist gegeben (durch Kalkulation). $\mp y = \mp b$. Dann wird aus

$$\begin{array}{l}
 \text{folglich} \quad \quad E - A = z \mp b; \\
 \quad \quad \quad (E + b) - A = z \\
 \text{oder} \quad \quad \quad E - (A + b) = z.
 \end{array}$$

Der durch Kalkulation gegebene Gewinn muß ins Soll, ein Verlust ins Haben eingestellt werden; dann ist aus dem gemischten Konto ein reines Bestandskonto geworden, der Sollsaldo ist der Bestand des betreffenden Vermögensbestandteils.

$$\begin{aligned} \text{Oder} \quad S &= z \mp b. \\ z &= S + b \text{ (bei Gewinn).} \\ z &= S - b \text{ (bei Verlust).} \end{aligned}$$

Wir werden im zweiten Teil diese Ableitungen bei Anlaß der Besprechung der Bilanzkunst praktisch anwenden.

Mängel der Buchhaltung infolge der Einführung der gemischten Konten. Aus der Betrachtung der gemischten Konten folgt: Jede Buchhaltungsform, die in ihrem Kontensystem gemischte Konten verwendet, gibt nicht mehr in jedem beliebigen Zeitpunkt Aufschluß über die Vermögensbestandteile und die Größe des Vermögens bzw. die Zu- oder Abnahme des Kapitals. Sie kann den doppelten Vermögensnachweis erst erbringen, wenn durch besondere Veranstaltung, die außerhalb der Buchführungsarbeit liegt, die durch gemischte Konten behandelten Gütervorräte festgestellt worden sind.

Die systematische Buchhaltung mit gemischten Konten erreicht ihren Zweck erst durch die ergänzende Arbeit der Inventuraufnahme derjenigen Vermögensbestandteile, für welche gemischte Konten geführt werden. Von einer Inventur zur anderen befindet sich die Buchhaltung in einem unvollkommenen Zustande. Die gemischten Konten sind ein notwendiges Übel in der Buchhaltung; diese ist um so vollkommener, je weniger gemischte Konten man anwendet, am vollkommensten, wenn man sie gänzlich ausschaltet (permanente Zwischenbilanz). Man zerlegt daher die gemischten Konten soweit möglich in je ein reines Bestandskonto und ein reines Erfolgskonto. Zum Beispiel:

Münzsortenkonto = Münzsortenbestand- und Kursdifferenzenkonto.
Besitzwechselkonto für Wechsel in inländischer Währung = Rimessenkonto und Diskontokonto.

Devisenkonto für Wechsel in ausländischer Währung = Devisenbestandskonto und Devisen-Gewinn- und Verlustkonto.

Immobilienkonto = Immobilienbestand und Immobilienertragskonto.
Wertschriftenkonto = Wertschriftenbestand und Wertschriftenertragskonto.

Warenkonto = Wareneinkaufs- und Warenverkaufskonto usw.

Wir kommen im dritten Teil auf dieses Buchhaltungsproblem zurück.

3. Begriff des Kontensystems. Das Kontensystem ist die planmäßige Auswahl und Zusammenstellung der zur Buchführung einer Wirtschaft nötigen Konten zwecks Kontrolle sämtlicher aktiven und passiven Vermögensbestandteile nach Bestand, Zunahme und Abnahme einerseits, des Kapitals und seiner durch den Wirtschaftsbetrieb bewirkten Vermehrung und Verminderung andererseits.

4. Anforderungen an das Kontensystem. a) Es muß umfassend, vollständig sein, so daß kein Teil des aktiven oder passiven Vermögensbestandes ohne kontenmäßige Kontrolle bleibt: es muß alles umfassen, was

an wirtschaftlichen Gütern zur Sonderwirtschaft gehört. Die einfache Buchhaltung hat kein Kontensystem, weil sie nach Belieben eine Auswahl der kontenmäßig zu behandelnden Vermögensteile trifft und im übrigen die stetige Einwirkung des Wirtschaftsbetriebes auf das Kapital nicht zur Darstellung bringt.

b) Es muß dem Charakter und der Organisation der Sonderwirtschaft angepaßt sein. Die Kontenauswahl muß sich nach der Gruppierung der in dieser Wirtschaft tätigen Güter und Kräfte richten. Diese Gruppierung muß übersichtlich sein, damit die wirtschaftlichen Vorgänge und die dadurch bewirkten Veränderungen rasch und sicher überblickt werden können. Die Gruppierung muß sachlich zweckmäßig gegliedert sein, so daß die einzelnen Wirtschaftsprozesse verfolgt und in ihrer Wirkung auf die Vermögenslage und die Kapitalbildung kontrolliert werden können.

c) Es muß die juristische Struktur des Vermögensbestandes, die Abgrenzung von Mein und Dein richtig und den Gesetzen entsprechend zur Darstellung bringen. Die Kreditverhältnisse müssen im einzelnen und in ihrer Gesamtheit jederzeit ersehen werden können.

d) Das Kontensystem muß derart zusammengestellt werden, daß sich daraus eine Ordnung der Vermögensteile nach sachlichen Kategorien, nach Wirtschaftsprozessen und insbesondere auch nach der Liquidität der Vermögensteile ergibt.

Reihenfolge der Aktiven: Geld — Bankguthaben — Wechsel — Wertpapiere — Debitoren — Waren — Kapitaldebitoren — Anlagevermögen.

Reihenfolge der Schulden: Wechselschulden — Bankschulden — Kontokorrentkreditoren — Kapitalkreditoren — Grundpfandschulden.

e) Das Kontensystem muß so angelegt werden, daß es sich nach Belieben sowohl weiter zerlegen, als auch zusammenziehen und vereinigen läßt.

Es muß möglich gemacht werden, daß jeder einzelne Betrieb oder Vermögensteil bis in die letzten Teile verfolgt werden kann.

Die Buchhaltung muß Licht, Ordnung und Kontrolle bis in den letzten Winkel einer Wirtschaft tragen.

Das Zusammenziehen der einzelnen Konten und ihrer Ergebnisse in Gesamtposten zwecks einer leichten, allgemeinen Übersicht muß jederzeit möglich sein. (Tägliche Bilanzen in Großbetrieben.)

f) Es muß wahr sein, Verschleierungen durch Zusammenziehen nicht zusammengehörender Teile unmöglich machen. (Unter Waren nicht Wertpapiere, unter Aktivwechsel nicht Schuldwechsel, Debitoren und Kreditoren nicht zusammenwerfen, Verluste nicht unter fingierten Debitoren verheimlichen usw.)

5. Arten der Kontensysteme. Jeder Geschäftsposten muß in das Kontensystem einbezogen werden — doppelte Eintragung im Soll des einen, im Haben eines anderen Kontos. Daneben kann aus verschiedenen Gründen eine besondere Verbuchung außerhalb des Zusammenhangs mit den Kontensystemen nötig werden. Jenes ist die systematische Verbuchung, dieses eine Nebenverbuchung. Die systematische Verbuchung geht durch die Grundbücher in das Hauptbuch; das Konten-

system liegt somit im Hauptbuch. Die Nebenverbuchung geht aus den Dokumenten oder aus den Grundbüchern in die Hilfsbücher, die zur Kontrolle oder zur Zerlegung der einzelnen Hauptbuchkonten dienen.

Es gibt wesentlich nur zwei Hauptformen von Kontensystemen:

- a) Das System mit vorwiegend nur Einzelkonten (Spezialkonten);
- b) „ „ „ „ „ „ Sammelkonten (Kollektivkonten).

Die Buchhaltung mit Spezialkontensystem verlegt die systematische Verbuchung in die Spezialkonten, macht, abgesehen von der Mengenverrechnung, die Nebenverbuchung überflüssig. Die notwendige Übersicht erreicht sie durch periodischen Zusammenzug der Einzelkonten in sachlich geordnete Gruppen.

Die Buchhaltung mit Sammelkontensystem verlegt die systematische Verbuchung in die Kollektivkonten. Die zwecks Kontrolle nötige Einzeldarstellung erreicht sie auf zwei verschiedene Arten:

a) Hinter dem Sammelkonto liegt ein Spezialhauptbuch mit systematischer Verbuchung; es heißt oft „Reskontro“. Die Hapag hat für ihre 2000 Konten ca. 40 solcher Spezialhauptbücher (Reskontri).

b) Hinter dem Kollektivkonto wird ein Hilfsbuch geführt, in welchem die Nebenverbuchung nach Einzelkonten stattfindet. Sowohl das Reskontro als das nicht systematische Hilfsbuch muß in seinen Summen mit dem entsprechenden Kollektivkonto übereinstimmen.

Die Ergänzung des Kollektivkontos durch ein Hilfsbuch ist absolut nötig für die Darstellung des Kreditverkehrs (Debitoren, Kreditoren, Banken, Filialen); wünschenswert bei den meisten anderen Konten (Immobilien, Wertpapiere, Wechsel, Waren, Unkosten, Zinsen usw.).

Die Zerlegung eines Sammelkontos kann auf zwei Arten erreicht werden:

a) Nachträglich (monatlich, jährlich), indem periodisch die Posten des Kollektivkontos in sachlich gebildete Gruppen zerlegt werden (Unkosten, Zinsen, Löhne usw.).

b) Gleichzeitig mit der systematischen Verbuchung findet die Zerlegung und Eintragung in die Nebenbücher statt. (Kontokorrentverkehr, Wechsel, Wertschriften usw.).

Es gibt auch kombinierte Kontensysteme, teils mit Sammelkonten, teils mit Spezialkonten.

Die Buchhaltung soll einerseits ein genaues Bild über jeden einzelnen Bestandteil und Betriebszweig des Geschäfts geben andererseits eine leichte Übersicht über den Gang des gesamten Geschäfts und die Lage des Vermögens gewähren. Daher liegt die Ergänzung der Buchhaltung mit Spezialkontensystem in dem periodischen Zusammenzug in Kollektivkonten; die Ergänzung der Buchhaltung mit Kollektivkonten in den Reskontri und den Nebenbüchern.

Es gibt Kollektivkonten, die jährlich nur einmal verwendet werden: Bilanzkonto und Verlust- und Gewinnkonto.

Die nachfolgenden Tabellen S. 66/69 sollen nicht nur der Veranschaulichung, sondern zur praktischen Anwendung der hier entwickelten Grundsätze dienen.

II. Entwürfe von Kontensystemen¹.

1. Kontensystem für eine Handelsgesellschaft.

A. Bestandskonten.		3. Kreditoren =	04 3
I. Geldverkehr (Kassakonto) = 01		3,1 Kreditorengruppe	
1. Kassa Inland =	01 1	A =	04 31
1,1 Hauptkasse =	01 11	311 Kreditor X =	04 311
1,2 Nebenkassen =	01 12	312 „ Z usw. =	04 312
121 Postkasse =	01 121	3,2 Kreditorengruppe	
122 Frachtenkasse.	01 122	B =	04 32
123 Reisekasse =	01 123	321 Kreditor Y =	04 321
124 Detailkasse usw. =	01 124	322 „ Q =	04 322
2. Sortenkasse =	01 2	4. Metisten =	04 4
2,1 Englische Valuten =	01 21	4,1 Metakonto A =	04 41
2,2 Russische Valuten		4,2 „ B =	04 42
usw. =	01 22	5. Bankkonten =	04 5
3. Girokonto bei der Reichs-		5,1 Bank A =	04 51
bank =	01 3	5,2 „ B =	04 52
4. Postscheckkasse	01 4	V. Wertschriften =	05
II. Aktivwechsel (Besitzwechsel-		1. Eigene Wertschriften	05 1
konto) =	02	1,1 Obligationen und	
1. Wechsel auf das In-		Renten =	05 11
land (Riessenkonto) =	02 1	111 Preußische Konsols	05 111
1,1 Platzwechsel =	02 11	112 Berliner Stadtan-	
1,2 Versandwechsel =	02 12	leihen =	05 112
1,3 Inkassowechsel =	02 13	1,2 Aktien =	05 12
1,4 Lombardwechsel =	02 14	121 Phönix =	05 121
2. Wechsel auf das Aus-		122 Deutsche Bank	
land (Devisenkonto) =	02 2	usw. =	05 122
2,1 Englisches Portefeuille =	02 21	1,3 Zinnscheine =	05 13
2,2 Französisches		2. Wertschriften für	
Portefeuille usw. =	02 22	fremde Rechnung =	05 2
III. Passivwechsel (Schuld-		2,1 Zum Ankauf oder Ver-	
wechselkonto) =	03	kauf =	05 21
1. Akzente =	03 1	2,2 Zur Verwaltung =	05 22
2. Eigenwechsel =	03 2	VI. Festes Aktivvermögen =	06
3. Lombardwechsel =	03 3	1. Darlehen (Kapitaldebi-	
IV. Kreditverkehr (Kontokor-		toren) =	06 1
rentkonto) =	04	2. Aktivhypotheken	06 2
1. Debitoren =	04 1	2,1 Schuldner A =	06 21
1,1 Debitorengruppe A =	04 11	2,2 „ B =	06 22
111 Debitor X =	04 111	VII. Schuldkapitalien (verzins-	
112 „ Y usw. =	04 112	lich) =	07
1,2 Debitorengruppe B =	04 12	1. Obligation-Schulden =	07 1
121 Debitor Z =	04 121	2. Passivhypotheken =	07 2
122 „ Q usw. =	04 122	VIII. Warenverkehr (Waren-	
2. Dubiose Debitoren =	04 2	konto) =	08
2,1 Dubioser Debitor A =	04 21	1. Waren auf eigene	
2,2 „ „ B =	04 22	Rechnung =	08 1

¹ Erste und zweite Dezimale (01—99) bezeichnen Gruppenkonten erster Ordnung; die diesen untergeordneten Konten werden in der dritten Dezimale numeriert, die Unterteilung steht in den vierten Dezimalstellen. Diese Art der Bezeichnung der Konten ermöglicht eine schnelle und leichte Orientierung im ganzen Kontensystem. Die notwendigen Erklärungen der hiernach aufgezählten Konten folgen im III. Teil des Werkes.

1,1 Warengattung A = ..	08 11	4. Kursgewinn aus Debi-	
1,2 " " B = .	08 12	toren =	14 4
1,3 Waren im Lagerhaus	08 13	5. Antizipierte Betriebsaus-	
1,4 Waren (schwimmend)	08 14	lagen =	14 5
2. Kommissionswaren	08 2	XV. Transitorische Passiven¹ = 15	
2,1 Zum Verkauf von A	08 21	1. Laufender Zins aus Pas-	
2,2 " " " B.	08 22	sivkapitalien =	15 1
3. Waren in Partizipa-		2. Diskont aus Debitoren	
tion =	08 3	und Portefeuille =	15 2
3,1 Kaffee a metà mit X	08 31	3. Kursverluste aus Debi-	
3,2 Kautschuk a metà mit		torensaldi =	15 3
Y =	08 32	4. Kursverluste aus Kredi-	
4. Waren in Konsignation =	08 4	torensaldi =	15 4
4,1 Waren in Kons. bei A	08 41	5. Antizipierte Gewinn-	
4,2 " " " " B	08 42	posten =	15 5
IX. Filialenkonto =	09	XVI. Diverse Aktiv- od. Passiv-	
1. Filiale A =	09 1	bestände =	16
2. " B usw. =	09 2	Baukonto =	16 1
X. Beteiligungen =	10	Verpackungskonto =	16 2
1. Kommandit-Kapital bei		Kautionen für Bauverträge	
A =	10 1	usw. =	16 3
2. Anteilschein an einer G.		B. Kapitalkonten.	
m. b. H.	10 2	B. 1. Für den Bestand des Kapitals.	
3. Anteil an der Genossen-		XVII. Konten für Kapitalbe-	
schaft P =	10 3	stände =	17
XI. Immobilien =	11	1. Kapitalkonto =	17 1
1. Geschäftshäuser =	11 1	1,1 Kapitalkonto des Teil-	
1,1 Magazingebäude A =	11 11	habers A =	17 11
1,2 " " B =	11 12	1,2 Kapitalkonto des Teil-	
2. Zinshäuser =	11 2	habers B =	17 12
2,1 Zinshaus A =	11 21	2. Reservekapital =	17 2
2,2 " " B =	11 22	2,1 Reserve mit Kapital-	
3. Grundstücke =	11 3	charakter =	17 21
3,1 Grundstück A =	11 31	2,2 Reserve mit Passiv-	
3,2 " " B =	11 32	charakter (Wohlfahrts-	
XII. Geschäftsmobilien =	12	einrichtungen) =	17 22
1. Handlungsmobilien =	12 1	2,3 Reserve mit Verlust-	
2. Wirtschaftsmobilien =	12 2	charakter (Delkredere-	
3. Fuhrpark und Pferde =	12 3	konto) =	17 23
4. Maschinelle Einrich-		B. 2. Privatkonten =	17 3
tungen =	12 4	3,1 Privatkonto des Teil-	
XIII. Imaginäre Werte =	13	habers A =	17 31
1. Firma =	13 1	3,2 Privatkonto des Teil-	
2. Patente =	13 2	habers B =	17 32
3. Organisationskosten =	13 3	B. 3. Konten für Zu- und Ab-	
XIV. Transitorische Aktiven¹ = 14		nahme des Reinvermögens.	
1. Laufender Zins aus Aktiv-		(Gewinn- u. Verlustkosten.)	
kapitalien =	14 1	XVIII. Betriebskosten =	18
2. Diskont aus Kontokor-		1. Allgemeine Betriebskosten	18 1
rentschulden =	14 2	2. Besondere	18 2
3. Kursgewinn aus Kredi-		2,1 Gehälter =	18 21
toren =	14 3		

¹ Nur für den Bilanztag berechnete, daher transitorische Aktiven und Passiven. Näheres im zweiten Teil.

2,2 Reisekosten =	18 22
2,3 Propagandakosten =	18 23
2,4 Steuern und Abgaben	18 24
2,5 Mietzinsen =	18 25
2,6 Bureauaterialien usw.	18 26
XIX. Zinsen =	19
1. Aktivzinsen =	19 1
2. Passivzinsen =	19 2
3. Skonto	19 3
4. Bankzinsen und Wechsel- diskont =	19 4
XX. Ertragskonten =	20
1. Warenertragskonto =	20 1
2. Wertschriftenertrags- konto =	20 2
3. Immobilienertragskonto	20 3
XXI. Provisionskonto =	21
1. Verdiente Provisionen =	21 1
2. Passiv-Provisionen (Agenturkosten) =	21 2
XXII. Zufällige Gewinne und Verluste =	22
1. Agio u. Disagio (Kurs- differenzen) =	22 1
2. Kassa-Differenzen =	22 2
3. Verlust an Debitoren =	22 3
4. Eingänge von abgeschrie- benen Debitoren =	22 4

XXIII. Unterhaltungskosten = 23	
1. Unterhalt der Immobi- lien =	23 1
2. Unterhalt der Mobilien =	23 2
XXIV. Abschreibungen =	24
1. An Immobilien =	24 1
2. „ Mobilien =	24 2
3. „ Wertschriften =	24 3
XXV. Diverse Verlust- und Ge- winnkonten =	25
z. B. Prozeßkosten =	25 1

C. Hilfskonten.

1. Eingangsbilanzkonto =	26 1
2. Ausgangsbilanzkonto =	26 2
3. Gewinnverteilungskonto =	26 3

D. Zwischenkonten.

1. Konten zedierter Debitoren	27 1
2. Konten trassierter Debitoren	27 2
3. Bürgschaftsschuldenkonto =	27 3
4. Bürgschaftsdebitoren- konto =	27 4
5. Wechselobligokonto =	27 5
6. Konten für vorübergehende Wertergänzungen bei Anlaß der Jahres-Schlußbilanz =	27 6

2. Entwurf eines Kontensystems für eine Brauerei.

I. Kontengruppe für den Absatz.

1. Warenverkaufskonto: Bier.
2. Neben- und Abfallprodukte (Verkauf): Hefe, Treber usw.
3. Konto für Skonto und Rabatt.

3. Reisekosten.

4. Frachten auf verkaufte Produkte.
5. Allgemeine Unkosten.
6. Zinsen.
7. Verlust an Debitoren.

II. Kontengruppe für Roh- und Hilfsstoffe (direkte andere Produktionskosten).

1. Malzkonto.
2. Hopfenkonto.
3. Materialienkonto.
4. Löhne.
5. Kraft, Licht, Kohle, Gas, Wasser usw.
6. Eiskonto.
7. Fuhrparkkosten, Pferdeunterhalt usw.
8. Unterhaltungskosten für Immobilien, Maschinen, Utensilien.

IV. Kontengruppe für Gesellschaftskapital und feste Schulden.

1. Aktienkapital.
2. Reserven.
3. Obligationenkapital (verzinsliche, feste Schulden).
4. Schuldhypotheken.

III. Kontengruppe für Regie, Gehälter, Zinsen, Verluste.

1. Gehälter.
2. Steuern, Versicherung.

V. Kontengruppe für kurz- und langfristige Aktiven und Passiven.

1. Kassa.
2. Wechsel.
3. Banken.
4. Kontokorrentdebitoren (Warendebitoren).
5. Kapitaldebitoren (Darlehne).
6. Wertpapiere.
7. Kontokorrentkreditoren.

VI. Kontengruppe für Anlagewerte (festes Vermögen).

1. Immobilien I (für die Produktion).
2. Immobilien II (für den Absatz).
3. Maschinen.

4. Utensilien, Werkzeuge usw.

5. Fässer.

6. Kisten, Flaschen.

7. Pferde und Fuhrpark.

8. Wirtschaftsmobiliar.

Dieses Kontensystem hat den Vorzug, daß man es einerseits nach Anleitung der Darstellung in Tabelle 4 a, S. 76, nach Bedarf und besonderen Verhältnissen in weitere Unterkonten zerlegen kann, z. B. Warenverkaufskonto in Faßbier, Flaschenbier, Exportbier usw., daß man andererseits aber auch die Betriebsergebnisse nach Kontengruppen zusammenziehen kann. Beispielsweise ist es möglich, das ganze Unternehmen in die sechs Konten zusammenzufassen, was insbesondere für die Monatsbilanz von großer Bedeutung ist, nicht nur die Übersicht erleichtert, sondern auch regelmäßige Zwischenbilanzen mit annähernder Ausrechnung von Gewinn und Verlust ermöglicht, wie aus Tabelle 2 a, S. 70, ersichtlich ist. Diese Darstellung der Probabilanz in Verbindung mit der daraus abgeleiteten Zwischenbilanz verdient daher besondere Beachtung.

Abgekürzte Gewinnberechnung, nur aus der Probabilanz, wenn die Vorräte an Bier- und Rohstoffen bekannt sind¹.

Sa Haben aus Kontengruppe A (Absatz)	= 1 032 500
„ Soll „ „ „ „ (Fabrikationskosten)	= 978 600
Habensaldo (Gewinn)	= 53 900
Dazu Vorräte (Bier und Rohstoffe usw.)	= 216 000
Betriebsgewinn aus Gruppe A	= 269 000
Verlust aus Gruppe B (Abschreibung von VI)	= 96 000
Reingewinn in 8 Monaten	= 173 000

Der Monatsgewinn wird gefunden, wenn von diesem Gewinn für acht Monate der aus der Monatsbilanz des vorhergehenden Monats berechnete Gewinn abgezogen wird.

Die Formel für die Gewinnrechnung ist:

Habensaldo der Kontengruppe A (Produktion und Absatz) plus Vorräte minus Abschreibungen pro rata temporis = Reingewinn.

3. Planzeichnung zu einem allgemeinen Kontensystem für alle Arten der industriellen Unternehmungen (Fabrikbuchhaltung).

Erklärung der Tabelle S. 72.

Aus dieser Tabelle kann man nicht nur die verschiedenen Kontengruppen eines industriellen Großbetriebes mit ihren Unterkonten ersehen, sondern auch ihren Zusammenhang. Die Konten für den Betrieb sind nach den verschiedenen Gruppen in 11 Kreisen dargestellt. Zu jeder Kontengruppe des Betriebs gehören die Bestandskonten, die nach Gruppen geordnet auf S. 71 aufgezählt sind. Letztere bedürfen keiner weiteren Erklärung.

Im Mittelpunkt der Konten für den Betrieb steht die Betriebsrechnung E, in welche periodisch (monatlich) die Ergebnisse der Kontengruppen A, B, C und D zusammenfließen.

¹ Ausführliche Belehrung darüber erfolgt im zweiten Teil (Zwischenbilanz).

2a. Anwendung des auf S. 68 entwickelten Kontensystems zur Ableitung einer Zwischenbilanz aus der monatl. Probebilanz.

A. Konten für Produktion und Absatz	Saldobilanz: 8 Monate	Gruppensummen:	Angaben für die Zwischenbilanz	Aktiva	Passiva	Verlust	Gewinn
I. Warenkonto: Verkauf von Haupt-, Neben- und Abfall- produktion — Skonto und Rabatt.	1 032 500	1 032 500	a) Vorräte laut Skontro: Bier = 130 000 I.	130 000			1 162 500
II. Roh- und Hilfsstoffe, Kraft usw.: Malzkonto Hopfenkonto Materialkonto Kraft, Licht, Wasser, Kohle, Gas usw. Eiskonto Fuhrparkkosten, Pferdeunterhalt . . . Unterhaltungskosten für Immobilien, Maschinen, Utensilien	376 500 69 200 30 900 58 600 8 300 38 800 37 400	619 700	Hopfen, Malz, Materialien usw. } = 86 000 II.	86 000		533 700	—
III. Betriebskosten, Zinsen, Verluste: Löhne und Gehälter Steuern, Versicherung Frachten Reisekosten Allgemeine Unkosten Zinsen Verlust an Debitoren	187 100 17 200 15 500 30 600 42 900 55 000 10 600	358 900	. . . . . III. b) Habensaldo aus A = 53 900 (Gewinn) Vorräte aus A = 216 000 Betriebsgewinn = 269 900			358 900	—
B. Konten für Kapital, Anlagen und übrige Aktiva und Passiva:		978 600					
IV. Gesellschaftskapital u. feste Schulden: Aktien Reserven Obligationen Hypotheken	1 300 000 190 000 1 000 000 904 200				8 334 200	—	—
V. Kurz- u. langfristige Aktiva u. Passiva: Kassa Debitoren Wechsel Banken Kapitaldebitoren Wertpapiere Kreditoren	9 800 182 800 25 000 34 100 500 000 25 000	3 384 200					
VI. Anlageverm.: Immobilien I " II Maschinen, Utensilien Fässer Kisten und Flaschen Pferde und Fuhrpark Wirtschaftsmobiliar	258 800 1 224 000 1 126 300 211 000 124 200 50 400 69 300 66 000	776 700		776 700	258 800	—	—
Sa. B. (Kapital, Aktiva, Passiva)		3 648 900		2 774 200		96 000	—
Sa. A. (Betriebskosten u. übrige Aktiva und Passiva)		4 625 500			3 593 000	988 000	1 162 500
Sa. B. (Kapital, Aktiva, Passiva)		4 625 500			173 900	173 900	—
Sa. A. (Betriebskosten u. übrige Aktiva und Passiva)		4 625 500	Reibgewinn (b — c) = 173 900	3 766 900	3 766 900	1 162 500	1 162 500

* Kontengruppen IV und V sind reine Bestandskonten und gehen daher weder Gewinn noch Verlust.

Im Kreise A sind die Konten für die Fabrikation zusammengestellt mit Anschluß der Abschreibungen, Zinsen und der Kosten für die allgemeine Verwaltung. Das Ergebnis der Kontengruppe A ist die Summe aller Produktionskosten der verkauften Fabrikate, während die Werte für Roh- und Hilfsstoffe, der Halb- und Fertigfabrikate auf Lager aus den betreffenden Bestandskonten zu A zu ersehen sind, also nicht auf E übertragen werden. Das Ergebnis aus A wird in eine Summe zusammengezogen und als Sollposten in die Betriebsrechnung E eingestellt.

Im Kreise B ist die Kontengruppe für den Absatz, den Verkauf, zusammengestellt; die daraus sich ergebenden Verkaufswerte fließen als Habenposten in die Betriebsrechnung E.

3. Kontensystem für die Fabrikbuchhaltung.

Ergänzung zu der auf Seite 72 stehenden Planzeichnung:

A. Bestandskonten zu der Kontengruppe A (Produktion).

- | | |
|--------------------------|------------------------------------|
| 1. Grundstückskonto. | 7. Rohstoffkonto. |
| 2. Gebäudekonto. | 8. Materialienkonto. |
| 3. Baukonto. | 9. Hilfsstoffkonto. |
| 4. Maschinenkonto. | 10. Fertigfabrikatekonto. |
| 5. Werkzeugkonto. | 11. Lieferantenkonto (Kreditoren). |
| 6. Verkehrsanlagenkonto. | |

B. Bestandskonten zu C (Abschreibungen).

- | | |
|-------------------------|----------------------------|
| 12. Amortisationskonto. | 13. Erneuerungsfondskonto. |
|-------------------------|----------------------------|

C. Bestandskonten zu F (Finanzverwaltung).

- | | |
|------------------------|------------------------------------|
| 14. Kassakonto. | 18. Obligationenkonto. |
| 15. Bankkonto. | 19. Konten für die Nebengeschäfte. |
| 16. Wechselkonto. | 20. Beteiligungskonto. |
| 17. Akzeptationskonto. | 21. Aktienkapitalkonto. |

D. Bestand- und Kapitalkonten zu H und I (Gewinnverteilung).

22. Gewinnverteilungskonto.
23. Allgemeines Reservekonto.
24. Konto für Reserven zu besonderen Zwecken.
25. Tantiemenkonto.
26. Dividendenkonto.
27. Konten für Rücklagen zu Wohlfahrtszwecken.
28. Konten für ausstehende und laufende Zinsen usw.

E. Bestandskonten zu B (Absatz).

29. Debitorenkonto (Kunden).
30. Konten für Waren in Konsignation.
31. Konten für Verkaufsfilialen und Niederlagen.

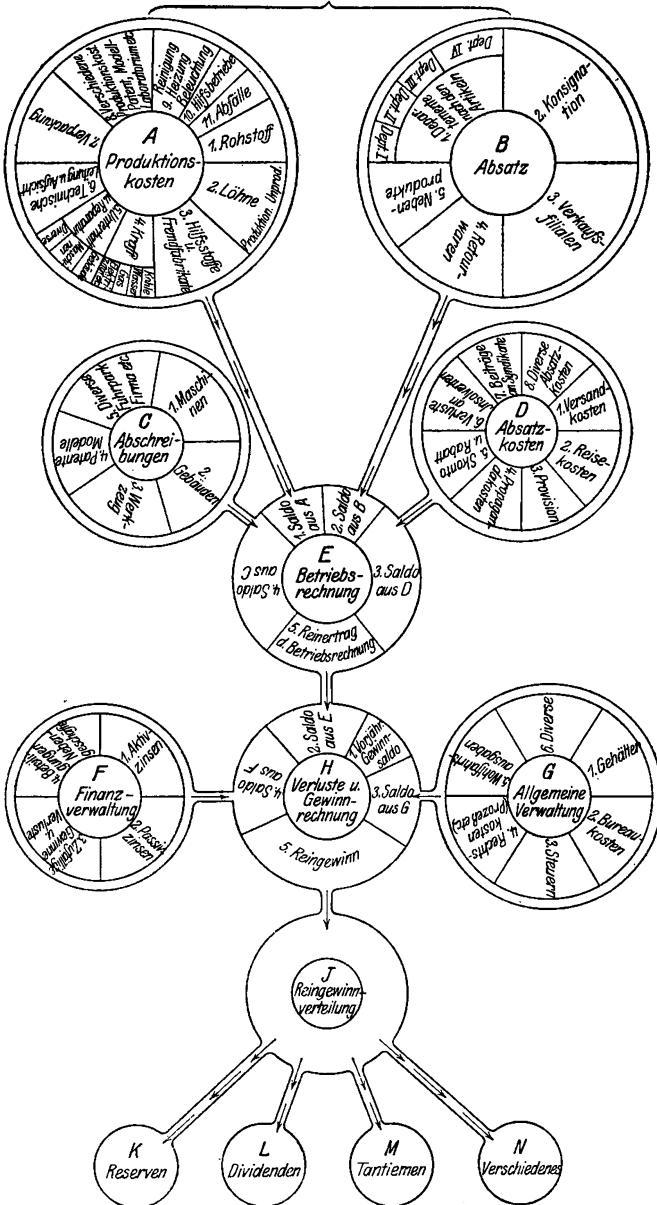
F. Bestandskonten zu D (Absatzkonten).

32. Fuhrparkkonto.
33. Retourwarenkonto.
34. Konten der Agenten und Reisenden für ihr Inkasso.
35. Konto für dubiose Debitoren.
36. Delkrederekonto.

G. Bestandskonten zu G (allgemeine Verwaltung).

37. Konto für Bureaumobilien.
38. Konto für Vorräte an Bureauaterial.
39. Konto für Steuerreserven.

3. Kontensystem für die Fabrikbuchhaltung.



Die Zerlegung der Kontengruppe A, die Produktionskosten betreffend, folgt im zweiten Teil, wo auch andere Kombinationen in den Beziehungen der Kontengruppen A—H erklärt werden sollen.

Im Kreise C steht die Kontengruppe für die Abschreibungen, die als Zusatzkosten zu den Produktionskosten aus A aufgefaßt werden und daher auch als Sollwerte in die Betriebsrechnung E gehören (vgl. S. 14).

Kreis D umfaßt die Kontengruppe für Verkaufskosten (Absatz, Vertrieb). Das Ergebnis derselben, die Summe der Sollsaldi, geht zu Lasten der Betriebsrechnung.

Nun sind in dieser Betriebsrechnung alle Elemente zusammengestellt, um den Betriebsgewinn zu bestimmen; im Soll derselben stehen, wie oben angegeben, die direkten Produktionskosten aus A, die Abschreibungen aus C, die Verkaufskosten aus D; dagegen im Haben die Verkaufswerte aus B.

Aus der Betriebsrechnung E fließt als Habensaldo der Reinertrag der Betriebsrechnung in die Gewinn- und Verlustrechnung, die durch den Kreis H dargestellt ist. Das Soll derselben nimmt dagegen die Kosten der Finanzverwaltung aus Kontengruppe F und die Kosten der allgemeinen Verwaltung aus der Kontengruppe G auf. Damit sind die Elemente der Gewinn- und Verlustrechnung erschöpft, so daß ihr Saldo ausgerechnet werden kann. Ein Habensaldo aus Kreis H ist reiner Gewinn der industriellen Unternehmung, der bei einer Aktiengesellschaft zur Verteilung kommt (Darstellung in den Kreisen J, K, L, M, N). Schließt dagegen die Gewinn- und Verlustrechnung H mit einem Sollsaldo, so ist dieser der Reinverlust der Unternehmung in der betreffenden Betriebsperiode und muß als letzter Sollposten auf die Aktivseite der Bilanz eingestellt werden nach Anleitung von Nr. 24, S. 31 ff. Bei Aufstellung der definitiven Bilanz wird dieser Verlust von etwaigen in früheren Jahren angesammelten Reservefonds in Abzug gebracht, und falls derselbe nicht hinreicht, um den Jahresverlust zu decken, wird der ungedeckte Verlust nicht von dem Aktienkapital abgezogen, sondern als letzter Posten auf die Seite der Aktiven in die Schlußbilanz eingestellt, während das Aktienkapital in unveränderter Größe so lange in der Bilanz weitergeführt wird, bis eine etwaige Sanierung stattgefunden hat. Letztere, die Sanierung, besteht hauptsächlich darin, daß das Aktienkapital um den Verlust vermindert wird. Tatsächlich ist also der Verlust auf der Sollseite der Bilanz der Aktiengesellschaft nichts anderes als eine Verminderung des Aktienkapitals, die bei einer Einzel-firma oder offenen Handelsgesellschaft vom Kapital direkt abgezogen werden muß. Der Unterschied in der mit Verlust abschließenden Bilanz zwischen der Aktiengesellschaft und der Einzel-firma ist also nur ein formeller: Verlust ist Verminderung des Eingangskapitals, gleichviel, ob er direkt vom Kapital abgezogen wird, oder als Sollposten in der Bilanz, also als Gegenposten zum Aktienkapital auf die Sollseite der Bilanz vorgetragen wird.

4. Planzeichnung zu einem allgemeinen Kontensystem für alle wirtschaftlichen Unternehmungen.

Erklärung zu Tabelle S. 76.

Besser als jede Erklärung veranschaulicht die Planzeichnung Tabelle S. 76 den Begriff des Kontensystems und seine Anpassungsfähigkeit an

alle Arten und Größen eines Wirtschaftsbetriebes. Wir haben daher dieser Zeichnung nur wenig beizufügen.

Zunächst soll die Darstellung in Form von konzentrischen Kreisen bedeuten, daß die Konten, die man für eine bestimmte Buchführung auswählt, gleichviel ob wenig oder viel, ob Sammelkonto oder Einzelkonto, ein in sich geschlossenes System bilden, das nach einem einheitlichen Grundplan aufgebaut ist, wie die Glieder eines Organismus. Dieser Grundplan ist im innersten konzentrischen Kreise angedeutet und stimmt überein mit dem, was wir im ersten Teil des Werkes abgeleitet haben: Sämtliche aktiven und passiven Vermögensbestandteile müssen systematisch, lückenlos und vollständig zusammengefaßt werden in den gemeinsamen Bestandskonten. Dieser zusammenfassenden Einheit gegenüber steht die zweite Einheit, die Kapitalrechnung:

$$A - P = K.$$

Von diesen durch den innersten Kreis dargestellten Gleichungen geht zu Anfang jede Buchführung aus und kehrt periodisch zu ihr zurück. Eröffnungsbilanz und Schlußbilanz sind das Alpha und Omega jeder Buchführung. Es kann somit nie ein Bestandskonto oder ein Kapitalkonto im Laufe des Geschäftsbetriebes neu auftreten, ohne daß es in diesen Kreis aufgenommen worden ist. Unter einem geschlossenen, durch den Kreis angedeuteten Kontensystem verstehen wir also die zwangsweise Eingliederung sämtlicher Vermögens- und Kapitalteile in die kontenmäßige Verbuchung, wodurch auch garantiert ist, daß jede zahlenmäßig erfaßbare verbuchungsfähige Veränderung, sei es ein reiner Tauschvorgang innerhalb der Bestandskonten oder ein reiner Gewinn- und Verlustvorgang oder ein gemischtes Geschäft, das gleichzeitig auch auf die Größe des reinen Vermögens eine Wirkung ausübt, kurz gesagt, jedes verbuchungsfähige Geschäft zwangsweise in je zwei Konten eingetragen werden muß. Es können also neue Konten während der Betriebsperiode auftreten — auch unsere Planzeichnung umfaßt bei weitem nicht alle möglichen Konten — aber immer und ohne Ausnahme müssen sie in den geschlossenen Kreis einbezogen werden. Wie der sorgfältige Hauswirt keines seiner Vermögensstücke aus den Augen verliert, so darf auch der Geschäftsmann kein in sein Eigentum eintretendes Vermögensobjekt ohne kontenmäßige Kontrolle lassen. Der Unterschied zwischen beiden besteht darin, daß jene Aufsicht und Kontrolle in das Belieben des Hauswirts gestellt ist, bei dem Geschäftsmann durch das geschlossene Kontensystem aber erzwungen wird.

Die vier folgenden konzentrischen Kreise sollen veranschaulichen, wie nun die zwei Hauptkontengruppen des ersten Kreises allmählich zerlegt und gegliedert werden können. Im zweiten Kreise sind die Bestandskonten in zehn, das Kapitalkonto in zwei Sammelkonten zerlegt. Wer sein Kontensystem auf diese 12 Konten aufbaut, hat den Vorteil der besseren Übersicht; die Entwicklung in den folgenden drei konzentrischen Kreisen muß ihn aber belehren, daß zu jedem seiner zwölf Bestandskonten eine weitere Erfassung und Zerlegung in Unterkonten so gewiß notwendig ist, als man über Bestand und Erfolg, über die einzelnen Vermögens- und Kapitalteile einen genaueren Aufschluß geben muß, als dies bei Beschränkung auf die

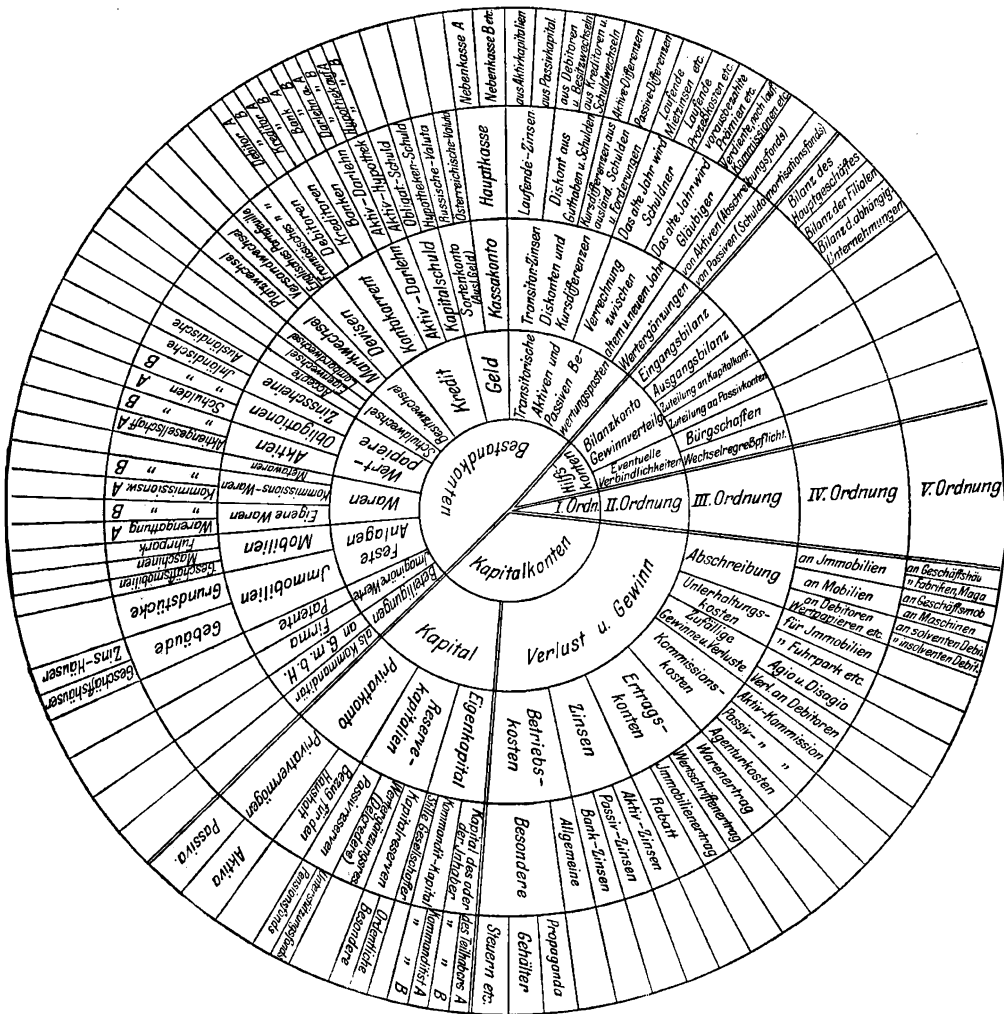
zwölf Sammelkonten geschehen könnte. Diese absolut nötige Einzelkontrolle der in dem Sammelkonto zusammengezogenen Vermögensteile und Geschäftserfolge kann man auf zwei verschiedene Arten erreichen, indem man nämlich entweder zu den Hilfsbüchern Zuflucht nimmt, oder indem man die zwölf Sammelkonten nach Anleitung der Planzeichnung in die entsprechenden Unterkonten zerlegt, die im dritten, vierten und fünften Kreise angegeben sind. Wenn beispielsweise ein einheitliches Kontokorrentkonto für den gesamten Kreditverkehr als Sammelkonto geführt wird, so ist das nur dann zulässig, wenn zu diesem Sammelkonto als Ergänzung diejenigen Hilfsbücher geführt werden, in welchen jeder Debitor und Kreditor ein eigenes Kontokorrent hat; sonst könnte ja die Buchhaltung keinen Aufschluß darüber geben, was und wieviel der Geschäftsmann von dem einen Geschäftsfreund zu fordern hat und wieviel er einem anderen schuldig ist.

Ob der Geschäftsmann den einen oder den anderen Weg einschlagen will, ist ihm freigestellt. Er kann also nach seiner Wahl entscheiden, ob er sein Kontensystem nach dem zweiten, dritten, vierten oder fünften konzentrischen Kreise ausbauen will, oder ob er diesem eine Kombination zugrunde legt — teils Sammelkonto, teils Einzelkonto. Sicher und bestimmt ist aber das andere, daß bei jedem beliebigen Kontensystem sich die kontenmäßige Behandlung auf die einzelnen im äußersten Kreise angegebenen Vermögensobjekte erstrecken muß, gleichviel, ob man dieses durch Hilfsbücher zu dem Sammelkonto oder durch ein viel zerlegtes Kontensystem erreicht, wodurch diese verschiedenen Vermögensobjekte einzeln direkt in das Kontensystem einbezogen werden können. Die Buchhaltung kann — wie schon oben betont — ihre Aufgabe nur lösen, wenn sie in den hintersten Winkel hineinleuchtet, Ordnung, Aufsicht und Kontrolle durch die kontenmäßige Behandlung der Bestände, der Aufwendungen und der Erfolge oder Mißerfolge geradezu erzwingt. Diese rechnungsmäßige Durchleuchtung auch der scheinbar unwichtigsten und nebensächlichsten Dinge im Wirtschaftsbetriebe ist um so notwendiger, je größer und ausgedehnter der Betrieb und je zahlreicher das Personal ist. Den besten Beweis hierfür mag die Tatsache bilden, daß die größte Bank in Deutschland selbst für Federn und Bleistifte, die jeder Angestellte braucht, eine minutiöse Kontrolle führt. Die Grundlage zur Verwirklichung dieser Forderung an den Wirtschaftsbetrieb ist durch das Kontensystem gegeben, dessen Wahl und Aufbau auch die Auswahl und Notwendigkeit der Hilfsbücher bestimmt.

Die Planzeichnung des Kontensystems in konzentrischen Kreisen soll noch eine andere wichtige Eigenschaft der Buchführung veranschaulichen: die Möglichkeit nämlich, vom Zentrum durch die verschiedenen Kreise nach der Peripherie und umgekehrt vom äußersten Kreise nach dem Zentrum zu gelangen. Den zentrifugalen Weg muß man einschlagen, um den Geschäftsbetrieb auszubauen, auszuweiten, bis in die kleinsten Einzelheiten zu verfolgen und, wie schon angedeutet, Ordnung, Kontrolle und Aufsicht in die äußersten und letzten Glieder des Betriebes zu bringen, die Wirtschaftstätigkeiten nach ihrer Einwirkung auf Bestand und Größe des Gesamtvermögens zu verfolgen, also in Zusammenhang mit dem ganzen Organismus zu erfassen. Entsprechend dieser Abstufung im Kontensystem geht auch die Geschäftsleitung von der einen Zentrale der Art und

dem Grade nach an die untergeordneten verantwortlichen Beamten über. Dem Hauptbuchhalter im Zentrum sind, nach konzentrischen Kreisen ab-

4a. Das geschlossene Kontensystem.



gestuft, die Prokuristen, die Abteilungschefs, die Büroleiter und diesen wiederum die einzelnen Arbeitsstellen untergeordnet.

Den zentrifugalen Weg muß man verfolgen, wenn man umgekehrt die äußersten Glieder mit der zentralen Leitung verbindet, den wirtschaftlichen Effekt der untergeordneten Arbeitsstellen in die zunächstliegenden

übergeordneten zusammenfassen will. Im Zentralpunkt, beim Hauptbuchhalter, laufen alle Ergebnisse, von Stufe zu Stufe in Sammelresultate vereinigt, zusammen. In einem mustergültigen Großbetrieb kann der Hauptbuchhalter täglich die gesamten Resultate des vergangenen Geschäftstages in der Bilanz zusammenfassen. Die Direktion, welcher der Hauptbuchhalter die täglichen Probebilanzen vorlegt, ist auf Grund derselben in der Lage, den täglichen Fortgang des ganzen großen Geschäftsbetriebs in seinen Hauptpositionen zu überblicken, Größe und Zusammensetzung des Vermögens in einigen wenigen Zahlengruppen zur Kenntnis zu nehmen und die nötigen Dispositionen für die Zukunft zu treffen. Sie hat überdies in der zwangsläufigen Selbstkontrolle, die eben die Probebilanz schafft, den Beweis, daß alle vollzogenen Geschäfte, die die auf Größe und Zusammensetzung des Vermögens einen Einfluß ausüben, ordnungsmäßig und richtig verbucht werden, die Bücher auf den Tag nachgetragen sind, und daß dabei keine Fehler vorkommen.

Zweiter Teil.

Die Buchführungspraxis oder die wirtschaftlichen Grundlagen der Buchhaltung.

A. Beziehungen zwischen Buchführung und Betrieb der Sonderwirtschaft.

1. Anpassungsfähigkeit der systematischen Buchhaltung.

Nachdem wir die Buchhaltung vom theoretisch-mathematischen Standpunkte aus betrachtet haben, erwächst uns die Aufgabe, die praktische Anwendung im Wirtschaftsleben zu besprechen, um zu zeigen einmal, in welchem Zusammenhang die Buchhaltung zu dem Wirtschaftsbetrieb steht, sodann wie das System allen verschiedenen Wirtschafts- und Unternehmungsformen angepaßt werden kann. Zu diesem Zwecke schicken wir eine Definition des Wirtschaftsbetriebes voraus.

Der Wirtschaftsbetrieb in jeglicher Form ist die Kunst, ein Geldkapital oder andere Sachgüter planmäßig in Kreislauf zu setzen zu dem Zweck, daß sich diese dem Wirtschaftsinhaber mit einem Aufschlag (Gewinn) reproduzieren, daß somit das Endglied des Kreislaufes, in Geld gemessen, einen höheren Wert hat als das Anfangsglied. Die Lehre von dieser Kunst heißt Betriebslehre, und zwar gibt es so viele Zweige der Betriebslehre als Wirtschaftsarten. Man spricht von einer Handelsbetriebslehre, von einer Betriebslehre der Industrie, der Landwirtschaft, des Bergbaues, der Bank, des Versicherungswesens, des Verkehrswesens, des Handwerks usw.; aber das Gemeinsame aller Arten der Betriebslehren ist die Lehre von dem oben erwähnten Kreislauf.

Die Buchhaltung ist nach unserer Definition, S. 3, diejenige Geschichtsschreibung über Gründung, Betrieb und Liquidation einer Sonderwirtschaft, die den Kreislauf ihres Vermögens rechnungsmäßig darstellt und über Bestand und Erfolg dieses Kreislaufes mittels der in Konten gekleideten Wertgleichungen Rechenschaft gibt.

Halten wir diese beiden Definitionen über Betrieb und Buchhaltung zusammen, so wird klar, daß die systematische Buchhaltung für alle die ungezählten Arten und Formen und Größen des Wirtschaftsbetriebes gleich anwendbar, gleich notwendig ist. Darin liegt auch die tiefere Begründung des bekannten Goetheschen Urteils über die doppelte Buchhaltung (S. 2, Anmerkung). In der Tat ist die systematische Buchhaltung

eine solche geniale Erfindung, daß sie allen Wirtschaftsbetrieben angepaßt werden kann, daß insbesondere ihre Grundsätze und Normen, wie sie im ersten Teile entwickelt worden sind, für alle Wirtschaftsbetriebe verwendbar sind. Man spricht zwar von kaufmännischer Buchhaltung, Bankbuchhaltung, Landwirtschaftsbuchhaltung usw.; aber die Differenzen dieser verschiedenen Anwendungen des einen und gleichen Systems betreffen immer nur nebensächliche Abweichungen, die in der Verschiedenheit des oben erwähnten Kreislaufs des Kapitals begründet sind. Wer die mathematisch-theoretischen Grundlagen der Buchhaltung erfaßt hat und in ihr Wesen eingedrungen ist, der wird auch mit Leichtigkeit sich in allen diesen den Wirtschaftsformen und -größen angepaßten Buchführungsarten und -formen zurechtfinden, einfach aus dem Grunde, weil er das ihr zugrunde liegende System kennt. Freilich verhält es sich mit der Buchhaltung wie mit den Wirtschaftsbetrieben. Beide verlangen besondere Fach- und Berufskennntnisse. Der Industrielle muß die Fabrikationslehre verstehen; auch der Buchhalter einer Fabrik muß den industriellen Betrieb kennen, freilich nicht in dem Grade wie der Betriebsleiter, weil die Kunst, die Güter in Kreislauf zu setzen, andere Anforderungen stellt als die Kunst, die Geschichte dieses Kreislaufes zu schreiben. Ähnlich verhält es sich mit dem Betrieb und der Buchhaltung im Handel, im Bankwesen, in der Landwirtschaft usw. Das erste, was wir daher von einem Buchhalter verlangen müssen, ist, daß er das Wesen der Buchhaltung gründlich kennt; das zweite, daß er sich in die Art der Wirtschaftsbetriebe einlebt, damit er das System auf den vorliegenden Fall richtig anwenden, bzw. seine Buchführung dem betreffenden Wirtschaftsbetrieb anpassen kann.

Wir fassen unsere Erörterungen in folgende Gedanken zusammen:

Es gibt nur ein System der doppelten Buchhaltung, wie mannigfaltig auch seine Anwendung auf die nach Art, Größe, Form, rechtliche Konstruktion verschiedenen Wirtschaftsbetriebe sein möge. Immer handelt es sich darum, den Kreislauf des Geschäftskapitals einer Sonderwirtschaft in allen seinen Stadien lückenlos zu verfolgen, um jederzeit Größe und Zusammensetzung des Vermögens nachweisen und den Gewinn oder Verlust durch eine doppelte Rechnung bestimmen zu können. Die praktische Anwendung auf die verschiedenen Arten und Größen der Wirtschaftsbetriebe sind nur Anpassungen eines und desselben Systems auf den Einzelfall, wozu allerdings auch die Kenntnis des betreffenden Wirtschaftsbetriebes unerläßlich ist.

2. Handelsbetrieb und Buchführung, erläutert an einem Wareneinkauf.

(Hierzu Tabelle S. 81.)

Das wechselseitige Verhältnis zwischen Handelsbetrieb und Buchführung können wir am besten an einem Beispiel veranschaulichen. Wir wählen dazu den Wareneinkauf in einem gut organisierten kommerziellen Großbetrieb, schildern zunächst die verschiedenen Stadien des Einkaufs von der Bestellung bis zu dessen endgültiger Erledigung, um nachher an

diese Betriebsfunktionen die darüber nötigen Buchführungsarbeiten anzuschließen.

Aus der Tabelle S. 81, die wir zur Veranschaulichung des Wareneinkaufs beifügen, ist ersichtlich, daß die Initiative zum Einkauf vom Einkäufer ausgeht. Die Planzeichnung setzt erst mit dem Kaufabschluß ein. Die verschiedenen Arbeiten, die dem Kaufakte vorausgehen, sind aus der Zeichnung nicht ersichtlich. Sie bestehen aus: Konstatierung der Art und Größe des Bedarfs auf Grund der Absatz- und Verbrauchsstatistik; Kenntnis der Beziehungen zu den verschiedenen möglichen Bezugsquellen; Einholung von Offerten; Untersuchung und Vergleichung der Proben und Muster, eventuell auch Einholung von Gutachten des dem Betriebe angegliederten Laboratoriums. Erst jetzt erfolgt der Vertragsabschluß zwischen Einkäufer und Lieferant. Hier setzt nun unsere Planzeichnung ein. Der Lieferant erhält die erste Kopie des Kaufvertrages; Original und die zweite Kopie hat der Einkäufer an das Einkaufsbureau weiterzuleiten, wo untersucht wird, ob der getätigte Einkauf im Rahmen der Kompetenz des Einkäufers liegt. Die Kopie wird zu der Sammlung der Aufträge gelegt, während das Original der Bestellung an den Chef zur Gegenzeichnung weitergeht und von hier aus dem Lieferanten als Bestätigung des ersteren Vertragsabschlusses mit dem Einkäufer zugestellt wird. Erst jetzt kann der Lieferant an die Ausführung des Auftrages gehen. Ware und Frachtbrief werden an den Spediteur des Einkäufers gesandt; die Rechnung (Faktura) geht direkt an das Einkaufsbureau. Der Spediteur sendet Ware und Frachtbrief an die Warenannahmestelle (1. Kontrollstelle). Hier wird die Warensendung mit dem Frachtbrief verglichen und nach ordnungsmäßigem Befund in das Wareneingangsbuch eingetragen. Dagegen in das Warenannahmehandbuch kann die Eintragung erst stattfinden, wenn vom Einkaufsbureau, das inzwischen die Faktura mit dem Bestellschein verglichen hat, die nötigen Anweisungen dazu gegeben werden.

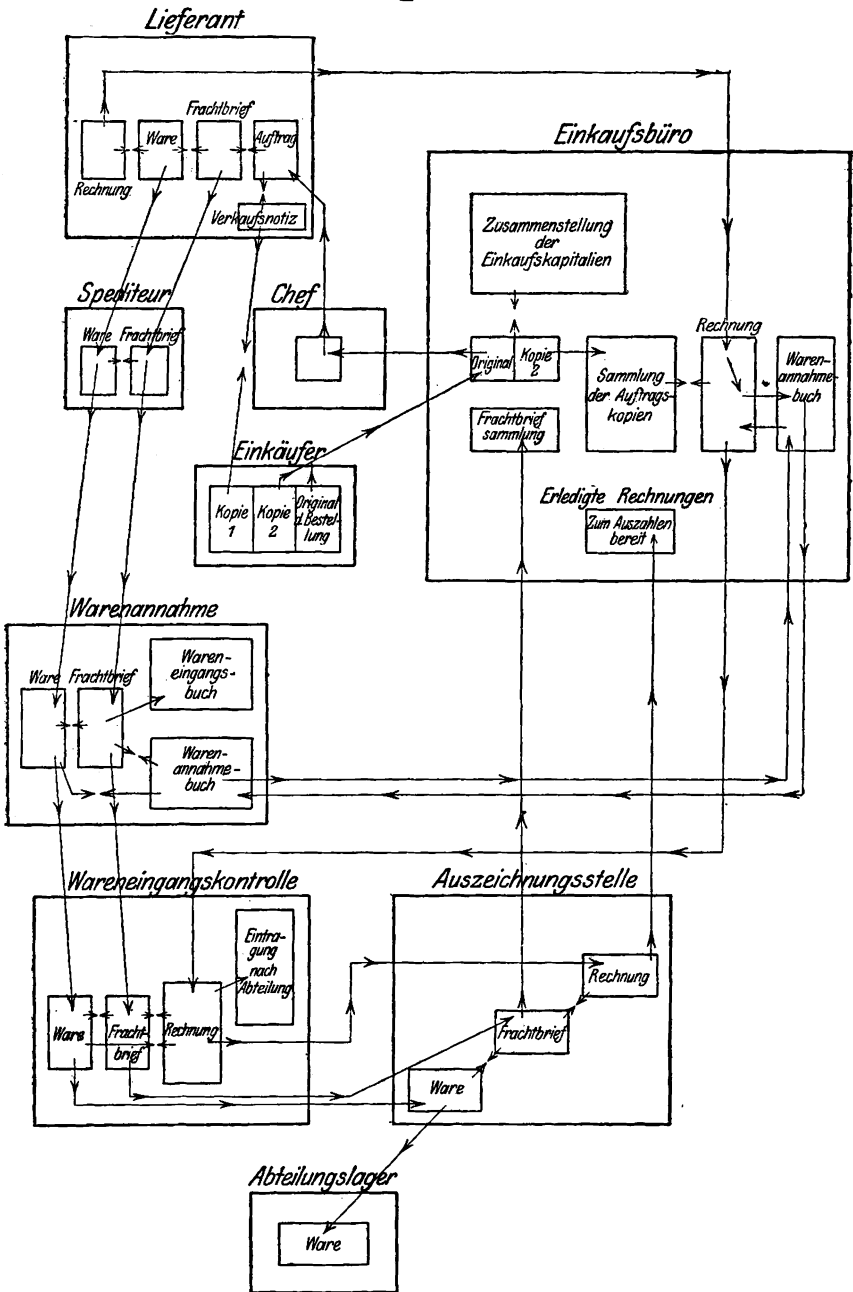
Von der Warenannahmestelle geht die Ware mit Frachtbrief weiter zur zweiten Kontrollstelle, der Warenannahmekontrolle. Hier treffen Ware, Frachtbrief und die vom Einkaufsbureau kontrollierte Rechnung zusammen. Die Ware wird ausgepackt, untersucht und nach Richtigbefund in die Wareneingangstabelle eingetragen.

Die dritte Kontrollstelle ist die Auszeichnungsstelle, wohin die ausgepackte und untersuchte Ware mit Rechnung und Frachtbrief befördert worden ist. Hier werden die Waren kalkuliert, mit den Verkaufspreisen ausgezeichnet und etikettiert. Rechnung und Frachtbrief hingegen gehen mit den nötigen Kontrollzeichen an das Einkaufsbureau zurück, während die Ware in verkaufsfähigem Zustand an die Abteilungslager zum Verkauf weitergeleitet wird. Erst jetzt setzt die Buchführung im Einkaufsbureau ein. Alle früheren Arbeiten gehören, streng genommen, nicht zur Buchführung; einzig der Abschluß des Kaufvertrages (Bestellung) gibt Anlaß zu einer Nebenverbuchung im Kommissionsbuch.

Was hat nun die Buchhaltung als Geschichtschreiberin von allen diesen Vorkehrungen und Betriebstätigkeiten zu notieren?

Die zu allen diesen Arbeiten des Betriebes gehörenden Buchführungsarbeiten bestehen in folgenden Buchungen:

Organisationsplan für den Einkauf eines Warenhauses¹.



¹ Mit Genehmigung des Verfassers aus „Organisation der Warenhäuser“ von Dr. H. Wagner.

1. **Systematische Verbuchungen.** Darstellung der Wirkungen auf die Größe und Zusammensetzung des Geschäftsvermögens (reiner Tauschvorgang).

a) Im Wareneinkaufsjournal:

Nov. 5. **Warenkonto an Kreditorenkonto Willi Krauß in Schwarzenberg.**

Für seine Faktura vom 1. Nov. über 10 Waschmaschinen netto RM. 6000,—

b) Im Kassabuch bei Barzahlung des Frachtbriefes

Kassa Haben: per Warenkonto:

Für Transportkosten auf 10 Waschmaschinen . RM. 400,—

2. **Nebenverbuchungen: Kredit-, Quantitäts- und Betriebskontrolle.**

a) Im Kreditorenbuch (Kreditkontrolle), fol. x.

Willi Krauß, Schwarzenberg Haben.

Nov. 5. Für seine Faktura vom 1. Nov. über 10 Waschmaschinen, Wert 31. Dez. netto RM. 6000,—

b) Im Warenskonto (Mengenkontrolle):

Waschmaschinen, Eingang: Die nötigen Angaben über die eingegangenen Waschmaschinen (Datum, Lieferant, Stückzahl, Größe, Marke usw., alles auf einer Linie).

c) Im Kalkulationsbuch (Betriebskontrolle):

Berechnung der Selbstkosten auf Grund von Faktura, Frachtbrief usw.:
= Ankaufswert plus Einkaufs- und Transportkosten, plus prozentualer Zuschlag für Betriebs- und Vertriebskosten, Umsatzsteuer, Zinsverlust usw.

Berechnung des Verkaufspreises per Stück:

= Selbstkosten + prozentualer Zuschlag für den Gewinn.

d) Im Kommissions- oder Bestellbuch (Rechtskontrolle):

Bei Abschluß des Kaufvertrages:

Eintragung der aufgegebenen Bestellung; nach dem kontrollierten Eingang die Ausbuchung dieser Bestellung.

3. Organisation des Betriebs und der Buchhaltung.

Das an einem Beispiel (Wareneinkauf und Buchführung) erläuterte Verhältnis zwischen Handelsbetrieb und Buchführung erschließt uns eine wichtige Seite der Buchführungspraxis. Gleich wie beim Wareneinkauf erst da die Buchung einsetzt, wo die Betriebsfunktion des Einkaufs aufhört, und auch nur die Dokumente verarbeitet werden können, welche die gesamte Einkaufstätigkeit der Buchführung zur Verfügung stellt, so verhält es sich mit jeder Buchführungsarbeit. Sie ist keine selbständige oder selbsttätige Einrichtung im Wirtschaftsleben, spielt auch keine initiative oder aktive Rolle in demselben, folgt vielmehr den Spuren, die der Wirtschaftsbetrieb hinterlassen hat, oder geht als passive Berichterstatterin nebenher.

Darin besteht ja überhaupt das Charakteristische jeder Geschichtsschreibung. Das politische, wirtschaftliche, soziale und kulturelle Leben flutet ununterbrochen weiter der Zukunft entgegen, während der Vergangen-

heit nur noch die Spuren des vorhergegangenen Lebensstromes übrigbleiben. Spuren, die in der Erinnerung des einzelnen oder der Gesamtheit kürzere oder längere Zeit haften bleiben, oder die sich als Geschehnisse in Worten und Taten, in Schriftstücken und Geistesäußerungen aller Art wie Marksteine dokumentieren. Diese Dokumente zu deuten, sie chronologisch und systematisch zu ordnen, die kausalen Zusammenhänge herauszufinden und aus diesen die Ewigkeitsgesetze menschlicher Entwicklung abzuleiten, das ist die Aufgabe der Geschichtschreibung.

In ähnlicher Weise spielt auch die Buchführung als Geschichtschreiberin der Sonderwirtschaft eine derartige Doppelrolle. Sie gibt Rechenschaft über den Erfolg oder Mißerfolg der Sonderwirtschaft, zergliedert die Ergebnisse der Wirtschaftsführung, konstruiert den ursächlichen Zusammenhang zwischen Wirtschaftsführung und ihren Ergebnissen, vermag daher auch für ihre Zukunft die Richtlinien anzugeben.

Damit sind aber auch die Grenzen des Könnens, der Aufgabe jeder praktischen Buchführung gegeben: ihre Arbeit bleibt auf die vom Wirtschaftsbetrieb vollzogenen Geschehnisse beschränkt. Sie kann aus sich heraus — wie übrigens keine Art der Geschichtschreibung — auch keine Dokumente erzeugen; sie bleibt hilflos und untätig, bis und solange sie nicht vom Wirtschaftsbetrieb die nötigen Grundlagen in den Dokumenten als Unterlage für ihre Eintragungen erhalten hat. Die Buchführung ist und bleibt eine abhängige Dienerin des Wirtschaftsbetriebes; dieser ist ihr also übergeordnet.

Aus dem Beispiel vom Wareneinkauf als einer Funktion des Handelsbetriebs geht aber noch etwas anderes hervor; nämlich die Tatsache, daß der Handelsbetrieb selbst eine von einer höheren Instanz abgeleitete Funktion ist. Wenn wir die einzelnen beim Wareneinkauf zusammenwirkenden Arbeitsstellen betrachten, so müssen wir sofort erkennen, daß sie organisch ineinandergreifen: Chef, Einkäufer, Einkaufsbureau, erste, zweite und dritte Kontrollstelle sind alle nach einem bestimmten, einheitlichen Plan organisiert, wie die Glieder des menschlichen Körpers; sie alle müssen nach einem Zweck, Mittel und Methode festsetzenden Einheitswillen diejenigen Funktionen zwangsläufig verrichten, welche zur Erreichung des Zweckes durchaus nötig sind. Dieser Einheitswillen, dem alle Glieder des Organismus einer Sonderwirtschaft nach einem vorbedachten Plane zwangsläufig dienen müssen, ist in jeder Sonderwirtschaft vorhanden; er ist niedergelegt in der Organisation.

Wie die Buchführung nach dem allgemeinen Organisationsplan eine Dienerin des Wirtschaftsbetriebes ist, so ist auch dieser nur eine Funktion, ein Ausfluß, ein In-die-Erscheinung-Treten der Organisation. Jede Arbeits- und Verwaltungsstelle, jede dem Wirtschaftsbetriebe angegliederte Person ist ein notwendiges Glied dieser Organisation, das sich dem Einheitswillen, welcher diese Organisation geschaffen hat, fügen muß. Der Einkäufer muß die Tätigkeiten, die wir geschildert haben, verrichten; die Kontrollstellen müssen dem Einkaufsbureau das Material liefern, um seine Kontrolltätigkeit auszuüben; das Einkaufsbüro muß der Buchführung die zu ihrer Buchung nötigen Unterlagen (Dokumente) in die Hand liefern; selbst der

Chef einer Einzelfirma, geschweige der Direktor einer Gesellschaft muß sich seinem ihm durch den Einheitswillen, der sich in der Organisation manifestiert, zugewiesenen Pflichtenkreis — in unserem Einzelfalle die Unterschrift des Kaufvertrages — unterziehen. Das Erste, Ursprüngliche, Grundlegende in jeder Sonderwirtschaft ist also der sich in der Gesamtorganisation manifestierende Einheitswille.

Aus dieser Tatsache können wir auch für die Buchführung höchst wichtige Schlüsse ziehen:

a) Es ist ein Fehler in der Organisation:

1. wenn Buchführung und Bilanz nicht ordnungsmäßig sind. Unter ordnungsmäßig verstehen wir nicht nur die bezüglichlichen Rechtsforderungen, sondern die Forderungen, welche eine normale Wirtschaftsführung stellen muß;

2. wenn über die Buchführung keine ausreichende Kontrolle geführt wird, wenn also Irrtümer, Nachlässigkeiten, Verschleierungen, Unterschleife, Betrügereien nicht schnellstens entdeckt und nach Umfang, Art und Tragweite nicht sofort festgestellt werden können;

3. wenn die Dokumente nicht jederzeit zur Hand, nicht vollständig, nicht richtig interpretiert, nicht nachkontrolliert sind;

4. wenn Bucheintragungen im Rückstand, Probabilanzen nicht regelmäßig gemacht, Jahres- und Schlußbilanzen nicht rechtzeitig aufgestellt werden;

5. wenn überhaupt die Buchführung nicht den von uns im ersten Teile aufgestellten schematischen und im dritten Teile zu behandelnden rechtlichen Anforderungen entspricht.

b) Ein wesentlicher Bestandteil der Organisation mit Bezug auf die Buchführung besteht darin, daß durch sie eine zwangsläufige Darstellung der Abwicklung des Kreislaufes des Geschäftskapitals und der Vertragserfüllung gewährleistet wird. Beispiele hierfür:

1. Die Einkaufsfakturen müssen auf den Verfalltag bezahlt werden. Die Organisation hat der Buchhaltung Anweisung zu geben, daß regelmäßig — wenn nötig einige Tage zum voraus — die täglichen Verpflichtungen der zur Erfüllung dieser Verpflichtungen beauftragten Arbeits- und Verwaltungsstelle ordnungsmäßig zur Kenntnis kommen (Verfallbuch).

2. Diese Anforderung an die Buchhaltung erstreckt sich nicht bloß auf die eigenen Zahlungen, sondern auch auf die Erfüllung der Verbindlichkeiten anderer, der Debitoren, das Inkasso der Wechsel, die Honorierung der Akzente und Eigenwechsel, die Einhaltung der von den dazu befugten Organen festgesetzten Kredite usw. usw.

3. Hier einbezogen sind auch die Lieferungsverträge bezüglich Wareneinkauf und -verkauf.

4. Die angekauften Waren müssen in der nützlichen Zeit verkauft werden. Darüber muß die Buchführung eine Kontrolle schaffen; wenn z. B. die normale Umschlagsdauer einzelner Waren überschritten (unkurrante Waren) oder wenn diese sogar unverkäuflich geworden sind, so können die geeigneten Maßregeln seitens der Geschäftsleitung nur dann getroffen werden, wenn für diese eine Kontrollstelle geschaffen ist.

c) Die Organisation der Buchhaltung soll derart beschaffen sein, daß sie dem Betriebsleiter nicht nur über die gewöhnlichen im ersten Teile des Werkes entwickelten Verhältnisse betreffs Größe und Zusammensetzung des Vermögens, dessen Zu- oder Abnahme, Gewinn und Verlust usw. Aufschluß geben kann, sondern auch imstande ist, alle Fragen betriebstechnischer Natur zu beantworten. Hierher gehören z. B. der Umsatz und dessen Zusammensetzung; die Kosten und ihre Zerlegung nach ihrer Entstehung, Art, Größe und Verhältniszahlen, sowie ihre Verteilung auf die einzelnen Warengattungen und Betriebsabteilungen; die Mängel und Fehler in der finanziellen Grundlage; die tägliche Zahlungsbereitschaft; die Zerlegung des Warenlagers nach dem Alter bzw. der mittleren Umschlagsdauer wie nach dem Grade der Verkäuflichkeit und hundert andere Auskünfte, auf die wir noch bei Behandlung der kalkulatorischen Buchhaltung zu sprechen kommen werden. Hier sei vorläufig nur festgestellt, daß die Buchhaltung auf diese und ähnliche Fragen Antwort geben kann, wenn sie in einer der Art und Größe des Wirtschaftsbetriebes angepaßten Art und Weise ausgebaut und in den allgemeinen Organisationsplan der gesamten Sonderwirtschaft als wesentlicher Bestandteil einbezogen ist. Die Tatsache wirft ein neues Licht auf die Buchführungspraxis und ihre Bedeutung für eine richtige Wirtschafts- und Geschäftsführung.

Aber auch das andere wichtige Moment geht aus dieser Betrachtung hervor. Die Buchführung ist eine Geschichtschreibung der Wirtschaftsbetriebe und mit dieser eine Funktion des in der Gesamtorganisation der Sonderwirtschaft zum Ausdruck kommenden Einheitswillens; wie Fehler und Mängel der Gesamtorganisation durch die Buchführung in bestimmten Zahlengrößen unfehlbar an den Tag kommen müssen, so sind auch Fehler und Mängel in der Buchführung selbst nur ein Beweis der fehlerhaften Organisation. Die Organisation einer Unternehmung kann man am besten mit dem menschlichen Gehirn vergleichen: Wie von ihm aus die Bewegungsnerven, die in der Gehirnzentrale durch Zusammenwirken von Vernunft und Willen zustande gekommenen Entschließungen als Befehle in alle Glieder geleitet und dort die entsprechenden Bewegungen verrichtet werden, und umgekehrt von jedem Körperteil aus die Empfindungsnerven die Einflüsse und Einwirkungen der Umwelt auf den gesamten Körper in die Gehirnzentrale zurückleiten, so muß auch die wirtschaftliche Organisation in ähnlicher Weise beschaffen sein. Durch selbstgewollte und selbstgeschaffene Organe werden ihre Anordnungen und Befehle durch den ganzen Wirtschaftskörper bis an die letzte Arbeitsstelle weitergeleitet. Aber ebenso notwendig ist es, daß die Zentralleitung von allem, was im ganzen Organismus der Unternehmung, selbst in der letzten Arbeitsstelle vorgeht, durch selbstgeschaffene Kontrollorgane zuverlässigen Bericht erhält. Die Organisation ist um so besser, je weniger die von der Zentrale ausgehenden Befehle und die zu ihr zurückkehrenden Rapporte Widerstände und Reibungen auslösen, je mehr es gelingt, das ganze Getriebe zwangsläufig in Bewegung zu setzen. Damit möchte auch die vielumstrittene Frage gelöst sein, ob Techniker oder Kaufmann, Jurist oder Bürokrat an die oberste Stelle einer Unternehmung berufen werden soll: diese Stelle kommt offenbar nur dem besten Organisator zu.

B. Die Bücher der Buchhaltung und ihr Zusammenhang.

I. Die Gesamtorganisation der Buchführung.

(Hierzu Tabelle S. 88.)

Ein Blick auf die Tabelle S. 88, die wir zur Veranschaulichung des vorstehenden Themas entworfen haben, zeigt uns, daß die Buchhaltung von einem Anfangspunkt, der Eröffnungsbilanz, ausgeht und mit der Schlußbilanz endigt. Die Eröffnung besteht aus der von der Inventur abgeleiteten Eingangsbilanz; der Abschluß, die Schlußbilanz, dagegen ist abgeleitet aus der Probabilanz und der Inventur und besteht, wie wiederholt erörtert, aus der Vermögensbilanz und aus der Ertragsbilanz. Zwischen Anfangspunkt und Schlußpunkt liegt der Betrieb eines Geschäftsjahres, d. h. der früher geschilderte Kreislauf des Geschäftskapitals, den die Buchhaltung als Geschichtschreiberin darzustellen hat. Die Buchführung als ausführende Kunst der Buchhaltung verfolgt den Geschäftsgang nach zwei Richtungen. Die eine besteht in der Hauptverbuchung in den systematischen Büchern mit Hilfe des geschlossenen Kontensystems, die andere beschäftigt sich mit den verschiedenen Kontrollen, den sog. Nebenverbuchungen in den Hilfsbüchern. Beide Richtungen beruhen auf demselben Fundament, den Dokumenten; beide laufen parallel nebeneinander und werden am Schlusse wieder vereinigt. Das Ergebnis der systematischen Verbuchungen ist die Probabilanz im Hauptbuch, während die Nebenverbuchungen als Grundlage für die Inventur dienen. Aus Probabilanz und Inventur leitet man die Schlußbilanz in ihrer doppelten Gestalt als Vermögens- und Ertragsbilanz ab. Hieraus ergibt sich folgende Einteilung der bezüglichen Betrachtung:

1. Eingangsbilanz und Schlußbilanz als Anfangs- und Schlußglied der Buchführung.
2. Die Dokumente als Grundlage der Buchführung.
3. Die Bearbeitung der Dokumente durch die Buchführung, und zwar:
 - a) die systematische Verbuchung und ihre Variation und Kombination in den verschiedenen Buchhaltungsformen,
 - b) die Nebenverbuchung,
 - c) die Beziehungen zwischen beiden.

II. Eröffnungs- und Schlußbilanz in ihren wechselseitigen Beziehungen.

1. **Eröffnung ohne Eingangsbilanz; die Geheimbuchführung.** Wie auf S. 332 gezeigt wird, ist die Eröffnungsbilanz eigentlich nur eine Umformung der Inventur. Die Inventurwerte auf der Aktiv- und Passivseite werden nach dem der systematischen Buchhaltung zugrunde gelegten Kontensystem in Summenposten geordnet und zusammengezogen. Jede Buchführung gründet sich daher auf die Inventur bzw. auf die daraus abgeleitete Eröffnungsbilanz. Ohne diese Grundlage kann die

Buchführung nur die laufenden Geschäfte darstellen, gewährt somit einen Einblick weder in die Vermögenslage noch in die Erträge des Geschäftsbetriebes. Dieser Mangel macht sich fühlbar in der ersten Zeit nach dem Abschluß des Geschäftsjahres, bevor die Abschlußbuchungen auf Grund der Schlußbilanz gemacht worden sind. Um nicht auf die Beschlüsse der Generalversammlung bezüglich der Verwendung des Gewinnes warten zu müssen und die Abschlußbuchungen so schnell als möglich eintragen zu können, ist es zweckmäßig, den bilanzmäßigen Gewinn, über welchen die Generalversammlung zu beschließen hat, auf ein Gewinnverteilungskonto zu übertragen.

Bei Neugründungen, Fusionen oder Zusammenlegungen von Unternehmen muß in der Regel der Buchhalter ohne Eröffnungsbilanz arbeiten, weil diese oft erst monatelang nach Geschäftsbeginn aufgestellt werden kann. Hier muß sich der Buchhalter mit der provisorischen Verbuchung der laufenden Geschäfte begnügen und die systematische Darstellung bis auf den Zeitpunkt verschieben, da ihm die von den Aufsichtsorganen genehmigte Eingangsbilanz zur Kenntnis gebracht wird.

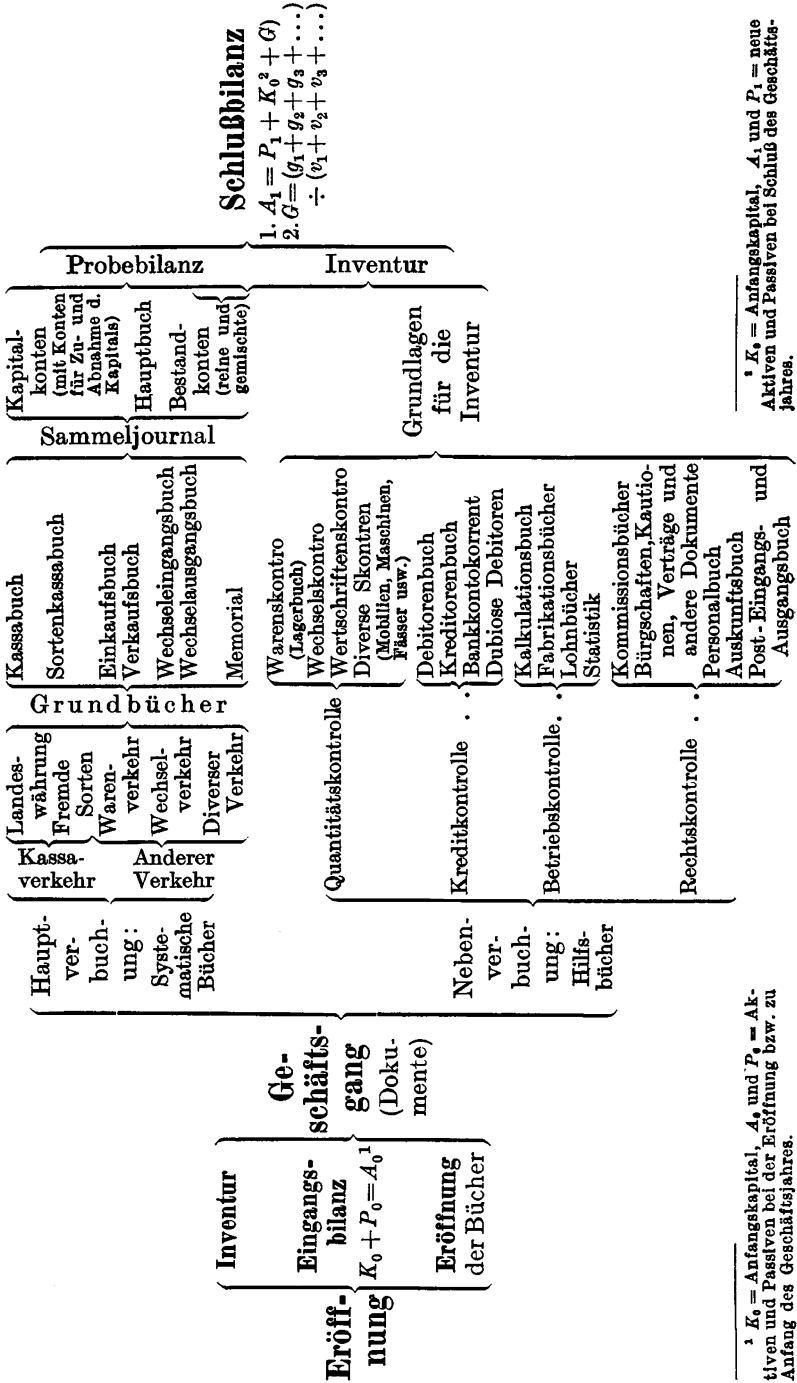
Eine besondere Art der Buchführung, die absichtlich ohne Eröffnungsbilanz arbeitet, ist die sog. **Geheimbuchführung**. Die offene, dem Buchhaltungspersonal zugängliche Buchführung beschränkt sich in der Hauptsache auf die Darstellung der laufenden Geschäfte; sie gibt die daraus hervorgehenden Probabilanzen regelmäßig an die mit der Geheimbuchhaltung betrauten Personen (Prinzipal) ab. Die offene Buchführung kennt dann weder Eröffnungs- noch Schlußbilanz. Die Brücke zwischen offener Buchführung und Geheimbuchführung bildet das Geheimbuchkonto, in das alle diejenigen Posten eingetragen werden, die der Chef geheimgehalten wissen will (Besoldung, Tantiemen der Angestellten, Entnahmen des Prinzipals, Kapitaleinlagen der Teilhaber, Beteiligungen, Gewinn und Verlust des Geschäftes, größere Verluste auf Debitoren usw.) Die eigentliche systematische Buchführung mit Eingang-, Erfolgs- und Schlußbilanz liegt in diesem Falle in der Geheimbuchhaltung.

2. Die Eröffnung ein Querschnitt durch das Geschäftsvermögen bei kontinuierlichem Betrieb. Ausnahmen. Im kaufmännischen Betriebe ist die Inventur nur ein Querschnitt durch die aktiven und passiven Vermögensbestandteile der Wirtschaft. Dies ist die notwendige Folge des kontinuierlichen Wirtschaftsbetriebes, der sich aus verschiedenen Kreisläufen zusammensetzt, so daß in einem gegebenen Zeitpunkte, wie schon auf S. 10 erklärt wurde, das Vermögen sich aus allen Stadien des Kreislaufes zusammensetzt. Daher muß auch die Inventur und die Schlußbilanz eines Geschäftsjahres gleichzeitig die Inventur und Eröffnungsbilanz des nächstfolgenden Geschäftsjahres bilden. Nur in seltenen Fällen hat einerseits die Schlußbilanz selbständigen Charakter. Diese Fälle können bei Neugründungen (Fusionen, Zusammenlegungen, Umformungen in andere Rechtsformen usw.), sodann bei Liquidationen (Liquidationsbilanzen bei Auflösung, Erbteilung, Konkurs usw.) vorkommen.

3. Jahresbilanzen und Zwischenbilanzen. Bei kontinuierlichen Betrieben ist die Zeitstrecke zwischen Eröffnungs- und Schlußbilanz ein Geschäftsjahr. Werden für kürzere Zeitstrecken Bilanzen gezogen (nicht

Schema der Gesamtorganisation der Buchhaltung.

Die Bücher und ihr Zusammenhang.



¹ K_0 = Anfangskapital, A_0 und P_0 = Aktiven und Passiven bei der Eröffnung bzw. zu Anfang des Geschäftsjahres.

^{*} K_0 = Anfangskapital, A_1 und P_1 = neue Aktiven und Passiven bei Schluß des Geschäftsjahres.

Probabilanzen, sondern Vermögens- und Erfolgsmilanzen), so nennt man diese Zwischenbilanzen. Diese können täglich, monatlich, vierteljährlich oder halbjährlich gemacht werden. Die Zwischenbilanzen sind für den Geschäftsbetrieb von so großer Bedeutung, daß wir ihnen einen besonderen Abschnitt widmen müssen (vgl. S. 215 ff.).

4. **Ableitung der Schlußbilanz aus der Eröffnungsbilanz.** Wie schon erwähnt, liegt zwischen beiden Bilanzen der Wirtschaftsbetrieb eines Geschäftsjahres. Wie die Buchführung zu Anfang die einzelnen aktiven und passiven Vermögensbestandteile rechnerisch erfaßt und sie durch ein geschlossenes Kontensystem derart verfolgt, daß jede Veränderung jedes einzelnen Bestandteiles durch Zuschreibungen und Abschreibungen kontrolliert wird, ist im ersten Teile erklärt worden. Tatsächlich verändern sich nicht nur die einzelnen aktiven und passiven Bestände, sondern auch das aus diesen abgeleitete Reinvermögen, das Kapital, bei jedem neu hinzugekommenen einzelnen Geschäftsposten, so daß wir auf den Zeitpunkt des Abschlusses folgende Veränderungen konstatieren können:

	Anfangsbestand	+ Zugang (Vermehrung)	— Abnahme (Verminderung)	= Endbestand
Bei den Aktiven	A_0 (Soll)	+ Zugang (Soll)	— Abnahme (Haben)	= A_1
Bei den Passiven (Schulden)	P_0 (Haben)	+ Zugang (Haben)	— Abnahme (Soll)	= P_1
Kapitalbestand	K_0 (Haben)	+ Zugang (Haben)	— Abnahme (Soll)	= K_1
Gewinn und Verlust.	—	+ Gewinn (Haben) g	— Verlust (Soll) v	= $g - v = G$ (Reingewinn)

Zusammenfassung.

Aus der Eingangsbilanz $A_0 = P_0 + K_0$ entsteht also:

die Schlußgleichung $A_1 = P_1 + K_0 + G$, bei Gewinn;

oder $A_1 = P_1 + (K_0 - V)$, bei Verlust.

Man übersehe nicht, daß A ein Sammelbegriff für die sämtlichen aktiven Vermögensbestandteile, P dagegen für die Schulden ist. Durch den Geschäftsbetrieb können einzelne dieser Posten eine einseitige Zunahme oder Abnahme erleiden. Nur die Gesamtheit der neuen Aktiven A_1 weniger die neuen Passiven P_1 ergibt das neue Kapital K_1 , das um den Jahresgewinn G größer bzw. um den Verlust V kleiner ist als das Anfangskapital K_0 .

Die Tabelle erweist sich auch besonders wertvoll für die kalkulatorische Buchhaltung. Bezeichnet man nämlich den Anfangsbestand (Eingangsinventur) mit J_1 , den Zugang mit Z , die Abnahme mit A , den rechnerischen Bestand mit J_2 (Schlußinventur), so kann man je eine dieser Größen berechnen, wenn die drei anderen gegeben sind:

$$\begin{aligned} J_1 &= J_2 + A - Z, \\ Z &= J_2 + A - J_1, \\ A &= J_1 + Z - J_2, \\ J_2 &= J_1 + Z - A. \end{aligned}$$

Anwendung auf die Warenrechnung; sowohl für den Wert als für die Menge können berechnet werden:

Berechneter Anfangsbestand = Endbestand + Ausgang — Zugang.

Berechneter Zugang = Endbestand + Ausgang — Anfangsbestand.

Berechneter Ausgang = Anfangsbestand + Zugang — Endbestand.

Berechneter Endbestand = Anfangsbestand + Zugang — Ausgang.

Die aus den drei bekannten Größen gesuchte unbekannte Größe ist der Bestand, wie er rechnungsmäßig sein soll, der Sollbestand. Ob dieser mit dem wirklichen, dem Istbestand, übereinstimmt oder nicht, ist Aufgabe der kontrollierenden Inventur. Den Ursachen der Differenzen zwischen Sollbestand und Istbestand nachzuforschen, ob sie auf Fehler in der Rechnung oder der Verwaltung der betreffenden Güter, in der Natur der Dinge (Schwund) begründet oder auf Veruntreuung, Diebstahl, Fahrlässigkeit usw. zurückzuführen sind, ist Pflicht der verantwortlichen Organe der Untersuchung.

Beispiele:

1. Kontrolle der Kassaverwaltung.

Sollbestand (Kassasaldo): $J_2 = J_1 + Z - A$.

Istbestand: Der durch Kassasturz ermittelte Barvorrat.

2. Wieviel Kilogramm Malz sind in einer Periode zur Biererzeugung verwendet worden?

Sollausgang: $A = J_1 + Z - J_2$.

$$= 2000 + 3000 - 1500 = 3500.$$

Istausgang: Die Summe der täglichen Abwiegungen des verarbeiteten Malzes laut Fabrikationsbüchern.

3. Wieviel Hektoliter absatzfähigen Bieres wurden in dieser Periode erzeugt?

Sollzugang: $Z = A + J_2 - J_1$.

$$= 17\,500 + 3000 - 2500 = 18\,000.$$

Istzugang: Summe des täglich erzeugten Bieres laut Sudbuch.

4. Wieviel Hektoliter Bier sind in dieser Periode verkauft worden?

Sollausgang: $A = J_1 + Z - J_2$

$$= 2500 + 18\,000 - 3000 = 17\,500.$$

Istausgang: Summe des abgesetzten Bieres laut täglicher Eintragung in dem Verkaufsbuch.

In ähnlicher Weise vollzieht sich die Kontrolle zwischen Istbestand und Sollbestand bei allen Warenmengen in den Handels- und Industriebetrieben.

5. Umwandlung der Schlußbilanz in die neue Eröffnungsbilanz. Wie wiederholt, zuletzt S. 45 erklärt, besteht die Schlußbilanz aus einer Vermögens- und einer Ertragsbilanz. Bei Aktiengesellschaften besteht die gesetzliche Vorschrift, daß die Veröffentlichung der Schlußbilanz am

Schluß den Jahresgewinn bzw. -verlust besonders ausweisen muß. Da diese Vorschrift auch im System der Buchhaltung begründet ist, so müssen wir zweierlei Schlußbilanzen unterscheiden, die eine vor Verwendung des Gewinnes, die andere nach Verwendung desselben. Erstere, die nach deutschem Recht zu veröffentlichende, wird gewöhnlich als provisorische, letztere als definitive Bilanz bezeichnet.

Die Formel für die provisorische Bilanz:

$$A_1 = P_1 + K_0 + G.$$

In den allermeisten Fällen wird der Gewinn in drei Teile zerlegt: $G = g_1 + g_2 + g_3$; ein Teil, g_1 , wird zu Abschreibungen, also zu Wertherabsetzungen der Aktiven, verwendet. Aus $A_1 - g_1$ wird A_2 .

Ein zweiter Teil, g_2 , wird in Passiven (Schulden) umgewandelt. Es sind dies Dividenden, Bezüge der Teilhaber, Tantiemen, Verlustreserve (Amortisationen) und Passivreserven.

Aus $P_1 + g_2$ wird also P_2 .

Der Rest des Gewinnes, g_3 , wird zum Eigenkapital geschlagen: Vergrößerung des Eigenkapitals bei Einzelfirmen, des Gesellschaftskapitals bei offenen Handelsgesellschaften, des Reservekapitals bei den Aktiengesellschaften.

Aus $K_0 + g_3$ wird also K_2 .

Zusammenfassung.

Provisorische Bilanz: $A_1 = P_1 + K_2 + (g_1 + g_2 + g_3)$.

Definitive Schlußbilanz: $A_2 = P_2 + K_2$.

Letztere ist gleichzeitig die Eröffnungsbilanz für das neue Geschäftsjahr.

Bei kontinuierlichen Wirtschaftsbetrieben ist die definitive Schlußbilanz nach Verwendung des Gewinnes auch gleichzeitig die Eröffnungsbilanz des nächstfolgenden Geschäftsjahres.

6. Formaler Unterschied zwischen Eingangs- und Schlußbilanz. Wie schon S. 41 ff. angegeben, ist das Schlußbilanzkonto aufzufassen als das in ein Konto zusammengezogene einheitliche Bestandskonto. $A = K + P$.

Das Eingangsbilanzkonto ist dagegen das Kapitalkonto nach der Formel: $K + P = A$.

Beim Eingangsbilanzkonto stehen daher Kapital und Schulden auf der Soll-Seite, die Aktiven auf der Haben-Seite; bei der Schlußbilanz dagegen umgekehrt, die Aktiven im Soll, Schulden und Kapital im Haben. Auf diesem formalen Unterschied der beiden Bilanzgleichungen beruhen auch die verschiedenen Auffassungen der Bilanz.

7. Definition der Bilanz. Baut man die Definition auf der Schlußbilanz auf, so lautet sie:

Die Bilanz ist die auf den Schlußtag einer Wirtschaftsperiode in Kontenform aufgestellte Gleichung zwischen den Aktiven und Passiven. Die Aktiven umfassen sämtliche, zu einer Sonderwirtschaft gehörende Vermögensbestandteile, die nach ihrer wirtschaftlichen Funktion gemäß dem Kontensystem in Schichten geordnet und auf den Bilanztag bewertet sind und in ihrer Gesamtheit das Eigentum des Wirtschaftssubjekts bilden. Die Passiven stellen demselben Eigentum

seine beiden rechtlichen Quellen gegenüber, nämlich das Eigenkapital und das Fremdkapital, das sind die Schulden des Wirtschaftssubjekts, die nach ihrer rechtlichen Natur geordnet werden.

Diese Auffassung der Bilanz — Aktiven links = Passiven rechts — ist die gewöhnliche. Nur England macht eine Ausnahme: englische Kaufleute stellen die Passiven auf die linke, die Aktiven auf die rechte Seite der Bilanz. Eine ähnliche Auffassung vertritt Gerstner in seinem Werke „Bilanzanalyse der Aktienvereine“, wo es heißt:

„Die Bilanz ist die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Kontenform erfolgende Gegenüberstellung der in einem gewissen Zeitpunkt in einem Unternehmen aufgewendeten Mittel (Reinvermögen, Kapital) und fremden Mittel (Schulden oder Passiven) und ihrer Verwendung als aktive oder verbende Vermögensbestandteile (Aktiven).“

Die erste von der Schlußbilanz abgeleitete Definition setzt als erstes die in realen Werten vorhandenen Sach- und Rechtsgüter (Aktiven), also die tatsächlichen Vermögenswerte, dagegen als zweites die aus diesen greifbaren Werten abgeleitete Abstraktion, das berechnete Vermögen (S. 11 u. 47). Diese Definition entspricht auch der rechtlichen Auffassung der Bilanz nach § 39 des HGB.: Zusammenstellung und Bewertung des Eigentums einer Sonderwirtschaft und die Zerlegung dieses Eigentums in zwei Rechtsphären, das Fremdkapital und das Eigenkapital.

Die zweite Definition folgt der auf S. 17 ff. erklärten Bewegung des Kreislaufes vom Haben ins Soll, geht also von den Vermögensquellen aus und stellt diesen die wirtschaftlichen Formen, in welchen das Eigen- und Fremdkapital durch den Wirtschaftsbetrieb reale Existenz angenommen hat, gegenüber.

Wir halten an unserer Definition fest und fügen ihr einige Erläuterungen bei: Dem Vermögen einer Sonderwirtschaft, den Sach- und Rechtsgütern, die durch den Wirtschaftsbetrieb zwecks Erwerbs in Kreislauf gesetzt werden und in konkreter Gestalt vorhanden sind, wird ein Abstraktum gegenübergestellt, das die realen Vermögensbestandteile als Begriff umschließt, indem es die rechtlichen Ansprüche an dieses Vermögen zerlegt in diejenigen des Wirtschaftssubjekts, das Eigenkapital, und in die von Drittpersonen, das Fremdkapital, so daß, bildlich gesprochen, das Eigenkapital und das Fremdkapital als die beiden Vermögensquellen erscheinen, oder m. a. W. die rechtliche Herkunft des Vermögens angeben und damit die letztthändige Verfügungsgewalt, die das Eigentumsrecht des Wirtschaftssubjekts an seinem Vermögen begründen. Daraus können — in Ergänzung von früher Gesagtem (S. 12 und S. 47) — folgende Schlüsse abgeleitet werden:

a) Kapitalbegriff. Vom Standpunkte der Buchhaltung aus umfaßt das Kapital die rechtlichen Quellen des Vermögens und besteht in der abstrakten Verfügungsgewalt des Wirtschaftssubjekts über sein Vermögen.

b) Es gibt nur zwei rechtliche Vermögensquellen: das Eigenkapital, das vom Wirtschaftssubjekt her stammt, und das Fremdkapital oder die Schulden, die dadurch entstehen, daß Vermögensteile aus fremden Wirtschaften in die letztthändige Verfügungsgewalt, bzw. in das Eigentum des Wirtschaftssubjekts übergehen.

c) Schulden sind rechtliche Ansprüche seitens Dritter an das Gesamtvermögen eines Wirtschaftssubjektes, und zwar in der gleichen Werthöhe, um den die Drittperson ihr eigenes Vermögen vermindert, das des Wirtschaftssubjekts vermehrt hat.

Da diese aus Schuldverpflichtungen herstammenden Vermögensbestandteile dieselbe wirtschaftliche Funktion auszuüben haben wie die aus dem Eigenkapital, so gehören die Schulden zum Kapitalbegriff.

d) Dem Fremdkapital steht in den Aktiven kein bestimmter oder absonderter Vermögensbestandteil gegenüber, seltene Ausnahmen vorbehalten. In bezug auf die Ansprüche von Drittpersonen bildet das Gesamtvermögen eine einheitliche Masse; erst bei der Schuldentilgung, bzw. der Liquidation wird eine Absonderung vom Vermögen vorgenommen.

e) Wirtschaftlich betrachtet, sind die Schulden eine Vermögensquelle, rechtlich aufgefaßt eine Schuld des Wirtschaftssubjekts. Fremdkapital und Schulden sind daher identisch. Ähnlich ist das Verhältnis zwischen Eigenkapital und Reinvermögen. Reinvermögen ist der um die Schulden verminderte Rest des Gesamtvermögens. Eigenkapital ist der um das Fremdkapital (die Schulden) verminderte Rest vom Gesamtkapital. Da nun die Aktiven gleich Passiven, diese im weiteren Sinne, sind, so sind auch Reinvermögen und Eigenkapital identisch, bzw. nur verschiedene Betrachtungsweisen einer und derselben Wertgröße.

f) Zu den Aktiven gehören nur diejenigen Wirtschaftsgüter, die in das Eigentumsrecht des Wirtschaftssubjekts übergegangen, also einen Teil seines Vermögens bilden; daher ist der bloße Besitz nicht entscheidend. Bekanntlich gibt es Vermögensteile, die nicht im Besitz des Wirtschaftssubjekts sind, z. B. verpfändete Waren oder Wertpapiere, die aber gleichwohl sein Eigentum sind und daher in die Bilanz aufgenommen werden müssen. Andererseits hat das Wirtschaftssubjekt Güter im Besitz, die nicht zu seinem Eigentum gehören, z. B. die, welche nur gemietet oder als Faustpfand in seinem Gewahrsam sind. Sie gehören nicht zu seinem Eigentum, folglich auch nicht in die Bilanz. Es ist daher falsch, Aktiven mit dem Wort Besitz zu verdeutschen; wer meint, der Ausdruck Aktiven sei ein Fremdwort, der übersetze es mit Vermögen.

g) Auch das Wort Passiven ist irreführend; denn es umfaßt zwei entgegengesetzte Gruppen, nämlich das Eigenkapital oder Reinvermögen und das Fremdkapital oder die Schulden. Da aber das Eigenkapital keine Schuld, also auch kein eigentliches Passivum ist, so kann man Passiven nicht mit Verbindlichkeiten übersetzen. Richtig und für jedermann verständlich ist dagegen Eigen- und Fremdkapital. Die richtigen Überschriften der beiden Seiten der Bilanz sind also:

Vermögen (statt Aktiven) = Eigen- und Fremdkapital (statt Passiven).

h) Hauptzweck der Buchhaltung ist, das Reinvermögen und seine Zu- oder Abnahme auf zwei sich wechselseitig kontrollierende Arten zu berechnen. Daher ist der theoretischen Entwicklung der Buchhaltung nicht die Bilanz-, sondern die Kapitalgleichung zugrunde zu legen bzw. die zwei Arten der Berechnung des Reinvermögens als Gleichung einander gegen-

überzustellen. Da vom Standpunkt des Reinvermögens das Fremdkapital eine negative Größe ist, so versetzt man dieses mit entgegengesetzten Vorzeichen, d. h. als Schulden auf die linke Seite der Gleichung:

$$\text{Reinvermögen} = A - P = \text{Eigenkapital} = K.$$

Dies ist die Grundgleichung der doppelten Buchhaltung.

8. Form und Wesen der systematischen Buchhaltung. Die Beziehungen zwischen Eröffnungs- und Schlußbilanz bieten den gewünschten Anlaß, um dem Wesen der systematischen Buchhaltung die äußere Form derselben gegenüber zu stellen. Schon wiederholt haben wir Anlaß genommen, auf die Verschiedenheit im Aufbau der Buchhaltungsgleichungen hinzuweisen. Man kann nämlich diese auf der Bilanzgleichung $A_0 = P_0 + K_0$ oder auf der Kapitalgleichung $A_0 - P_0 = K_0$ aufbauen und bis zum Schluß beibehalten. Im weiteren ist auf S. 32 ff. bei Aufstellung der Probabilanz darauf hingewiesen worden, daß sowohl auf die Sollseite als auch auf die Habenseite der Bilanzgleichung heterogene Posten aufgenommen werden müssen. Als Ergänzung dieser Erörterung dient folgende Gegenüberstellung von Form und Wesen der Buchhaltung. Die Form ist auf die Bilanzgleichung bei der Eröffnung, das Wesen dagegen auf die Kapitalgleichung aufgebaut. Erst bei der Schlußbilanz wird auch die formale Bilanzgleichung in die Kapitalgleichung hinübergeführt.

9. Nach diesen einleitenden Bemerkungen ist die nachfolgende Tabelle für jedermann verständlich.

(Tabelle: Form und Wesen der doppelten Buchhaltung S. 95.)

III. Die Dokumente als Grundlage der Buchführung.

1. Zusammenfassung der vorausgegangenen Erklärung über die Dokumente. Die Grundlage zur Eröffnung der Buchführung bildet, wie wir gesehen haben, Inventur und Eingangsbilanz. In ähnlicher Weise baut sich die Fortsetzung der Buchführung, die buchhalterische Verarbeitung des Geschäftsganges, auf die Dokumente auf. Wir haben S. 82 ff. nachgewiesen, wie die Betriebsorganisation dafür verantwortlich gemacht werden muß, daß der Buchhalterei die Dokumente rechtzeitig zur Verfügung gestellt werden. Was wir unter Dokumenten der Buchhaltung zu verstehen haben, ist auf S. 83 u. a. O. gesagt worden.

Wir können also die bisherigen Erörterungen dahin zusammenfassen, daß die Buchführung in der Hauptsache aus einer chronologischen und systematischen Verarbeitung der Dokumente besteht. Denn diese sind die geschichtlichen Quellen der Buchführung; wie aus ihnen die ganze Buchführung abgeleitet wird, so muß umgekehrt auch jede Kontrolle, jede Rechnungsprüfung, bzw. jede Skriptur der Buchführung bis auf diese Geschichtsquellen zurückgreifen. Deshalb haben wir als eine abgeleitete Forderung des Buchführungsrechts die Justifizierbarkeit jedes Postens hingestellt (S. 345).

2. Verhältnisse zwischen Vorbuch und Journal, Geschäftsnotiz und Buchposten. In der Buchführungspraxis begegnet man zwei Arten der Verarbeitung der Dokumente. In früheren Zeiten allgemein, in neuester

9. Form und Wesen der doppelten Buchhaltung.

I. Form, abgeleitet aus der Bilanzgleichung.

$$A = P.$$

II. Wesen, abgeleitet aus der Kapitalgleichung

$$A_0 - P_0 = K_0.$$

1. Grundlehre: Jedem Sollposten steht ein gleichwertiger Habenposten gegenüber; daher:

Sollsummen stets gleich den Habensummen.

2. Veränderung der Eingangsgleichung durch den Geschäftsbetrieb.

Sollposten: = Habenposten:

- | | | |
|---|-------------|--|
| 1. Eingangsbestand der Aktiven,
2. Zunahme der Aktiven,
3. Abnahme der Schulden,
4. Abnahme des Kapitals (Verluste). | {
=
{ | 1. Eingangsbestand der Schulden,
2. Zunahme der Schulden, Abnahme der Aktiven,
3. Eingangsbestand des Kapitals,
5. Zunahme des Kapitals (Gewinn). |
|---|-------------|--|

3. Ableitung der Schlußbilanz.

Vermögensbilanz		Extrabilanz	
Aktivbestände	Passivbestände	Verluste	Gewinn
Anfangskapital	Kapitalzunahme	Gewinnsaldo	
(Gewinnsaldo)			

1. Grundlehre: Der Zunahme in einem Bestandskonto steht eine gleichwertige Abnahme in einem anderen Konto oder eine gleichwertige Zunahme des Kapitals gegenüber, und umgekehrt: Der Abnahme in einem Bestandskonto steht eine gleichwertige Zunahme in einem anderen Bestandskonto oder eine Abnahme des Kapitals gegenüber; daher:

Das durch die Bestandskonten nachgewiesene Reinerwögen ist stets gleich dem durch das Kapitalkonto berechneten Reinerwögen.

Sollsaldo des Bestandskontos = Habensaldo des Kapitalkontos.

2. Stetige Beibehaltung der Kapitalgleichung durch den Geschäftsbetrieb.

Bestandskonten		Kapitalkonten	
Aktiva	Passiva		
+	+	-	+
1. Eingangsbestand	1. Abnahme der Schulden	1. Verluste	1. Eingangskapital,
2. Zunahme in der Betriebsperiode	2. Zunahme d. Schulden		2. Gewinn

3. Ableitung der Schlußbilanz: unmittelbar aus den Konten, denn: Saldo der Aktivkonten — Saldo der Passivkonten ist gleich dem Saldo des Kapitalkontos.

Zeit nur noch in kleinen Geschäftsbetrieben, wird auf Grundlage dieser Dokumente ein Vorbuch geführt, das Strazze, Kladde, Brouillard, unreine Kasse usw. genannt und in welches die vollständige Geschäftserzählung in chronologischer Reihenfolge aufgenommen wird. Erst auf Grund dieser Notizen im Vorbuch wird entweder sogleich oder periodisch der eigentliche Buchposten im Journal gebildet. Wir haben daher zu unterscheiden die Geschäftsnotizen im Vorbuch von den daraus abgeleiteten Buchposten im Journal.

Beispiel:

Notiz im Vorbuch.

15. März: Ich akzeptiere die Tratte meines Kreditors Paul Schulze, avisiert am 10. März, per 10. Juni a. c., Order Müller, zur Ausgleichung seiner Faktura vom 10. Februar

RM. 5100.—.

Dokument: der Avisbrief vom 10. März.)

Daraus abgeleiteter Buchposten im Journal.

15. März: **Kreditorenkonto Schulze an Akzeptenkonto:** Mein Akzept seiner Tratte vom 10. März per 10. Juni, Order Müller, zur Ausgleichung seiner Faktura vom 10. Februar RM. 5100.—. (Dokument: Die Korrespondenz-Mappe Schulze; hieraus Faktura vom 10. Februar und Avisbrief vom 10. März.)

3. Direkte Verbuchung der Dokumente ohne Vorbuch. Der wesentliche Unterschied zwischen Notiz und Buchposten besteht darin, daß letzterem der Buchungssatz als Überschrift vorausgestellt wird, wodurch die systematische Einordnung in das Kontensystem vorbereitet ist.

Teils aus Gründen der Arbeitersparnis, teils wegen der notwendigen Arbeitsteilung in Großbetrieben hat man das Vorbuch abgeschafft, und die Dokumente werden sofort als Buchposten in den systematischen Büchern vorbereitet.

Wenn ein Dokument an mehreren Arbeitsstellen der Buchführung gebraucht wird, was schon aus Gründen der Arbeitsteilung und der Kontrolle nötig ist, so wird entweder das Dokument in zwei oder mehreren Exemplaren hergestellt und jeder Arbeitsstelle eines derselben übergeben; oder es wird vom Chef der Buchhalterei dem Dokument ein Leitvermerk beigegeben. Jeder ausführende Beamte hat dann auf diesem Leitvermerk oder auf dem ursprünglichen Originaldokument durch seine Unterschrift zu bescheinigen, daß er die entsprechende Eintragung gemacht hat. Das Dokument kommt erst dann in die Korrespondenzmappe, bzw. zur Post, wenn ein kontrollierender Beamter sich überzeugt hat, daß es den vorgeschriebenen Kreislauf durch die verschiedenen Arbeitsstellen gemacht hat.

IV. Die Bearbeitung der Dokumente durch die Buchführung.

1. Die Hauptverbuchung in den systematischen Büchern.

Die systematische Verbuchung des Geschäftsganges auf Grund der Dokumente (oder das Verbuchen) strebt stets nach der kontenmäßigen Ordnung im

Hauptbuch. Mittel und Wege, dieses Ziel zu erreichen, sind außerordentlich mannigfach und vielgestaltig, einfach aus dem Grunde, weil dieser Teil der Buchführung in das Belieben der Gesamtorganisation gestellt ist, und weil jeder Unternehmer bzw. Buchhalter den Weg wählen kann und muß, welcher der Art, dem Umfang, der Größe des Unternehmens und der Arbeitsleistung am besten dient. Sehr oft entscheidet bei dieser Wahl auch bloß das subjektive Urteil über die verschiedenen möglichen Methoden oder die Rücksicht auf überlieferte, durch das Alter gefestigte Gewohnheiten, eingelebte Arbeitsweisen, schließlich nicht selten der Mangel an theoretischer Kenntnis der besseren und besten Methoden bei den maßgebenden Stellen. Aus allen diesen Gründen sind auch die Buchführungsarten von Geschäft zu Geschäft so verschieden, daß tatsächlich fast jedes kaufmännische Geschäft seine „eigene Buchführung“ hat.

Aber wie verschiedenartig auch alle in der Praxis vorkommenden Wege und Mittel der Buchführung sein mögen, so lassen sich doch folgende allgemeine Gesichtspunkte ableiten:

a) Jede Buchführung geht von den chronologisch geordneten, in Buchposten verarbeiteten Geschäftsvorfällen aus und schließt mit der systematischen Ordnung derselben im Hauptbuch, bzw. in der Probabilanz, die nach dem der Buchführung zugrunde liegenden Kontensystem aufgebaut ist.

b) Es ist daher unrichtig, die verschiedenen Wege, die von den einzelnen Buchposten durch das Hauptbuch zur Probabilanz führen, als Systeme der Buchführung zu bezeichnen. Es gibt, wie wir schon wiederholt bewiesen haben, nur ein System der Buchhaltung: eben die doppelte oder systematische Buchhaltung. Die Verschiedenheiten sind nur Variationen dieses einen Systems und können am besten als Buchhaltungsformen oder -methoden bezeichnet werden.

c) Die theoretische Kenntnis der verschiedenen in der Praxis gebräuchlichen Formen der Buchhaltung ist für jedermann unerlässlich, der berufen ist, an niederer oder höherer Stellung an der Buchhaltung mit Verständnis zu arbeiten oder sie zu organisieren und zu überwachen. Kein anderer Zweig der kaufmännischen Praxis braucht die Theorie so notwendig, wie gerade die Buchhaltung.

2. Die Buchhaltungsformen.

Die verschiedenen obenerwähnten Buchhaltungsformen können wir in drei Gruppen einteilen, je nach der Art, wie man die chronologische Ordnung der Buchposten im Journal mit der systematischen Ordnung derselben im Hauptbuch verbindet:

a) Vollständige Trennung der chronologischen Ordnung im Journal von der systematischen Ordnung im Hauptbuch: die italienische Buchhaltungsform¹.

b) Vollständige Vereinigung von Journal und Hauptbuch: die amerikanische Buchhaltungsform.

¹ Die Bezeichnungen: wie italienische, amerikanische und deutsche oder französische Buchhaltungsform sind insofern irreführend, als sie mit den Gewohnheiten der betreffenden Länder nichts zu schaffen haben.

c) Zerlegung der einheitlichen Journale in Spezialjournale: die deutschen und französischen Buchhaltungsformen.

Zu a) Die italienische Buchhaltungsform. Die Buchhaltungsform, wie sie zuerst Lucas Paccioli¹ gelehrt und wie sie jahrhundertlang in unveränderter Gestalt gebraucht wurde und heute noch als Grundform in den kleineren Geschäftsbetrieben angewendet wird, besteht in einer grundsätzlichen Trennung zwischen chronologischer Verbuchung im Journal, das sämtliche Geschäfte umfaßt, und dem Hauptbuch, in welchem die verschiedenen Konten, sogar die Konten der einzelnen Debitoren und Kreditoren, folioweise geordnet sind. Der Eintragung im Journal folgt täglich die doppelte Übertragung in die Konten des Hauptbuches nach Anleitung des Buchungssatzes.

Zu b) Die amerikanische Buchhaltungsform. Diese ist eine zuerst von dem Franzosen Degrange 1804 in der Literatur eingeführte — also keineswegs eine amerikanische Erfindung — vollständige Verbindung zwischen chronologischer Verbuchung (Journal) mit der systematischen im Hauptbuch. Dieses ist nicht folioweise, sondern tabellenförmig auf einem Blatte angelegt. In der ersten Spalte sind die Journalbuchungen in chronologischer Ordnung senkrecht untereinander, daneben in wagerechter Ordnung sind die einzelnen Konten, in welche die Journalposten gleichzeitig bei ihrer Entstehung in je zwei Konten dieser Tabelle eingetragen werden. Das Buch heißt daher Journal-Hauptbuch, die Methode auch die synchronistische Buchhaltungsform. Eine besonders empfehlenswerte Form des Journal-Hauptbuches nach amerikanischer Methode ist auf S. 54 dargestellt, auf die wir ausdrücklich verweisen.

Zu c) Die deutsche und die französische Buchhaltungsform. Ihre Entstehung läßt sich darauf zurückführen, daß man infolge der Arbeitsteilung einzelne Teile des Geschäftsbetriebes von den übrigen trennen mußte, und daß diese besonderen Arbeitsstellen auch für ihren Verkehr gesonderte Grundbücher (Spezialjournale) führen mußten. Zuerst wurde die Kassenverwaltung von dem übrigen Geschäftsverkehr getrennt; es dauerte allerdings längere Zeit, ehe man auch zur Verselbständigung des Kassenjournals überging, den Kassierer als ein selbständiges Glied der Buchhaltung arbeiten ließ. Zum Teil heute noch führt der Kassierer nur die unreine Kasse, aus der der Buchhalter die Kassenposten in das einheitliche Journal überträgt. Die lästige, zeitraubende, zwei- und mehrfache Abschrift kann nur vermieden werden, wenn der Kassierer angehalten wird, ein selbständiges Kassenjournal zu führen. Der Grund, warum man sich so lange dagegen sträubte, liegt darin, daß man damit auch das einheitliche Journal aufgeben muß; nach der Abtrennung des Kassenjournals vom Gesamtjournal enthält dieses nur noch alle diejenigen Geschäftsposten, die nicht mit barem Geld zu tun haben. Daher mußte man auch für dieses Grundbuch die Bezeichnung „Journal“ aufgeben; es wurde dafür der Name Memorial gewählt und allgemein angewendet. Vielfach wird diese

¹ Lucas Paccioli gibt im Jahre 1494 in seiner Schrift: *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni, et Proportionalita*, die erste gedruckte vollständige Darstellung der doppelten Buchhaltung.

Stufe: Kassenbuch und Memorial als Grundbücher dazu das Hauptbuch als die erweiterte italienische Methode bezeichnet.

Einmal den Weg der Abtrennung des Kassenverkehrs von dem übrigen Verkehr und der Zweiteilung des Grundbuches in Kassenjournal und Memorial betreten, war der erste Schritt zu einer fruchtbaren Entwicklung in der Buchführung getan. In Handelsgeschäften wurde nun auch der Warenverkehr von dem im Memorial zusammengefaßten Verkehr buchhalterisch verselbständigt. Es entstanden daher das Wareneinkaufs- und Warenverkaufsbuch, worin man die einzelnen Geschäftsvorfälle von Einkauf und Verkauf als Buchposten behandelte. Kassenjournal, Einkaufsjournal und Verkaufsjournal wurden zu selbständigen Grundbüchern. Das Memorial, das nur diejenigen Geschäfte zu verzeichnen hat, die nicht in diese drei Spezialjournale eingetragen werden können, schrumpft immer mehr zusammen.

Im Bankbetrieb spielen Wechsel und Wertschriften eine bedeutende Rolle. Daher löste man auch, zuerst in der Bankbuchhaltung, nachher auch in den Warengeschäften mit großem Wechselverkehr, den Wechselverkehr von dem übrigen los und verselbständigte auch die Buchführung über Eingang und Ausgang der Wechsel. Es entstanden daher das Wechselausgangs- und das Wechselausgangsjournal. In ähnlicher Weise wurde auch der Wertschriftenverkehr durch Spezialjournale gebucht. In Großbetrieben wird infolge der Arbeitsteilung eine immer größere Teilung der Grundbücher nötig, so daß tatsächlich in ganz großen Bankgeschäften 50 und mehr parallele Grundbücher geführt werden. Je mehr parallele Grundbücher, desto weniger Geschäftsposten werden für das Memorial übrigbleiben.

Durch die Einführung der parallelen Grundbücher entsteht aber eine neue Aufgabe für die Buchführung. Es ist die Zusammenziehung der verschiedenen Grundbücher in ein einheitliches Journal zwecks Übertragung in das Hauptbuch. Aus diesem Grunde mußte ein neues systematisches Buch eingeführt werden, das sog. Sammeljournal¹. Dieses hat die Aufgabe, die einzelnen Posten aus den Grundbüchern kontenmäßig zu ordnen, so daß sie, je in einen Summaposten zusammengezogen, in das Hauptbuch übertragen werden können.

Anfänglich begnügte man sich, die Übertragung der Grundbücher in das Sammeljournal und von da in das Hauptbuch je nur auf das Monatsende zu machen. Dadurch ergaben sich erhebliche Mängel, vor allem, daß die Buchhaltung nicht mehr jeden Tag, sondern nur alle Monate einmal ordnungsmäßig und vollständig nachgetragen war, während der Zwischenzeit sich aber in einem unfertigen Zustand befand. Diesem Mangel abzuhelfen, ist Zweck und Ziel der Fortschritte in der Buchführung, indem man dahin trachtet, das Sammeljournal in kleineren Zeiträumen — monatlich drei- bis viermal — zusammenzustellen. Heute ist es sogar gelungen, diese Zusammenstellung der verschiedenen Grundbücher täglich zu fertigen, so daß man auch täglich Probabilanzen aufstellen kann. Dies

¹ Für genaue Belehrung über das Sammeljournal sei auf „Kaufmännische Unterrichtsstunden, Kursus I, Buchhaltung“, S. 371 ff., verwiesen.

muß auch das Ziel jeder Buchführung bleiben. Erst dann kann diese dritte Buchhaltungsform die Konkurrenz mit der italienischen und amerikanischen aufnehmen. Dabei bleibt es dem Buchhalter anheimgestellt, die täglichen Probabilanzen nur als Vorarbeiten in Tabellen aufzustellen und die Übertragung in das Hauptbuch in monatlichen Perioden vorzunehmen. In keinem Falle, wo das Sammeljournal Verwendung findet, kann das Hauptbuch über die einzelnen Geschäftsposten Aufschluß geben. Hier sind nur Summenposten eingetragen. Dadurch ist auch die Kontrolle erschwert; man muß nämlich, um einen einzelnen Posten nachzuprüfen, vom Hauptbuch zum Sammeljournal, von diesem zum Spezialjournal, von diesem endlich zu den Dokumenten zurückgreifen.

Wie man sieht, kann die dritte Buchhaltungsform, die auf einer Teilung der Grundbücher bzw. auf einer Absonderung von Spezialjournalen aus dem einheitlichen Journal der italienischen Buchhaltung beruht, verschiedene Gestalt annehmen. Diese Entwicklungsstufen werden in der Literatur in zwei Hauptformen geteilt. Die erste Stufe, die sich mit der Aufteilung des Grundbuches in chronologisch geführte Spezialjournale unter Verwendung des Sammeljournals begnügt, bezeichnet man als die deutsche Buchhaltungsform.

Wenn dagegen die Spezialjournale nicht nur chronologisch, sondern systematisch geführt werden, so daß das Sammeljournal überflüssig wird, dann spricht man von französischer Buchhaltungsform.

Ein jedes Spezialjournal umfaßt aus der Gesamtheit der Buchposten des einheitlichen Journals nur die in das Soll bzw. in das Haben gehörenden Geschäftsvorfälle derjenigen Hauptbuchkonten, für welche das Spezialjournal geführt wird. Das Kassenjournal z. B. enthält auf zwei Seiten, nach Soll und Haben getrennt, die sämtlichen Bargeschäfte, und zwar in chronologischer Ordnung mit allen nötigen Angaben; das Kassenjournal ist also identisch mit dem Kassakonto im Hauptbuch der italienischen Buchhaltungsform. In gleicher Weise ist das Wareneingangsjournal nichts anderes als die Sollseite des Warenkontos des Hauptbuches; denn es umfaßt alle Sollposten dieses Kontos (Eingangsfakturen, Einkaufs- und Transportkosten usw.).

Aus diesem Grunde ist auch die Form des Spezialjournals von dem des einheitlichen Journals verschieden. Letzteres enthält die Posten in chronologischer Ordnung ohne Rücksicht auf die systematische Ordnung; diese ist nur durch den Buchungssatz vorbereitet. Das Spezialjournal dagegen hat die gleiche Form, wie das betreffende Hauptbuchkonto. Dabei ist nicht zu vergessen, daß das Spezialjournal nicht nur die Darstellung des betreffenden Kontos bezweckt, sondern gleichzeitig auch als Grundbuch für die Eintragungen in die entsprechenden Gegenkonten des Hauptbuches zu dienen hat; jeder Sollposten des Kassenjournals z. B. muß in das Haben eines anderen Kontos des Hauptbuches übertragen werden. Eine einheitliche Darstellung der Spezialjournale, ihre Verwendung als Grundbücher, ihr Zusammenhang, ihr Verhältnis zum Hauptbuch usw. liegt nicht in der Aufgabe dieses Werkes. Wer darüber Belehrung wünscht, sei auf unsere „Kaufmännischen Unterrichtsstunden, Kursus I, Buchhaltung“ verwiesen.

Die drei Hauptformen der Buchhaltung können in mannigfaltiger Art kombiniert werden. Die Variationen und Kombinationen der Buchhaltungsformen ersehen wir aus der nachfolgenden Tabelle.

3. Variation und Kombination der Buchhaltungsformen.

a) Variation.

I. Kontierung.

- a) Einzelkonten, insbesondere Darstellung des Kreditverkehrs im Hauptbuch durch separate Konten für jeden Debitor und Kreditor.
- b) Sammelkonten, insbesondere Zusammenziehung des Kreditverkehrs in ein, zwei oder drei Kollektivkonten im Hauptbuch (Debitorenkonto, Kreditorenkonto, Bankkonto). Kontokorrentbuch als Hilfsbuch unerlässlich.

II. Anordnung der Konten.

- a) Hauptbuch mit Foliokonten.
- b) Hauptbuch mit Tabellenkonten (synchronistisches Hauptbuch).

III. Grundbuch.

- a) Grundbuch mit Hauptbuch vereinigt (Journal-Hauptbuch).
- b) Grundbuch und Hauptbuch getrennt: Ein einheitliches chronologisches Grundbuch (Journal), und zwar
 - b 1. alle Posten in eine Spalte (ohne synchronistische Gliederung).
 - b 2. Kassaposten von den Memorialposten geschieden (Kassabuch-Memorial).
 - b 3. Grundbuch synchronistisch entwickelt: Kassa-, Waren-, Debitoren-, Kreditoren-, Wechsel-, Betriebskostenkonto gesondert, für alle übrigen Konten ein Sammelkonto: „Diverse Konten“
- c) Zwei parallele Grundbücher: Kassabuch und Memorial.
 - c 1. Kassabuch und Memorial **nicht** synchronistisch gegliedert.
 - c 2. Beide Grundbücher synchronistisch entwickelt, wie bei III b 3.
- d) Mehr als zwei Grundbücher (Spezialjournale).
 - d 1. Kassajournal, zwei Warenjournale (Einkaufs- und Verkaufsbuch), Memorial (vier Grundbücher).
 - d 2. Kassajournal; mehrere Wechseljournale; zwei Effektenjournale; Warenjournal; Memorial (mehr als vier Grundbücher).

IV. Übertragung in das Hauptbuch

- a) Direkt, ohne Sammeljournal.
 - a 1. Nur postenweise, täglich.
 - a 2. Teils postenweise, täglich; teils summenweise, periodisch.
- b) Indirekte, mittels Sammeljournal (summenweise, periodisch).
 - b 1. Sammeljournal chronologisch oder sachlich geordnet.
 - b 2. Sammeljournal tabellarisch geordnet.

b) Kombinationen.

Die verschiedenen Buchhaltungsformen

1. Die amerikanische Buchhaltungsform: I b, II b, III a, IV a 1.
2. Die italienische Buchhaltungsform: I a, II a, III b 1, IV a 1.
3. Die deutsche Buchhaltungsform: I b oder I a, II a, III c 1, IV a 2.
4. Die französische Buchhaltungsform: I b oder I a, II a, III d 1 oder d 2, IV b 1 oder b 2.
5. Die verbesserte amerikanische Buchhaltungsform:

I b, II a, III b 3, IV a 2; oder I b	{	II a für das Konto pro diverse, III b 1, IV a; II b für die Kollektivkon- ten, III a, IV a 1.
--------------------------------------	---	--
6. Kombination der italienischen mit der amerikanischen Buchhaltungsform: I a, II a, III b 2, IV a 2;
oder I b, II a, III c 2, IV a 2.
7. Kombination der italienischen mit der deutschen Buchhaltungsform: I a, II a, III b 2, IV a 1;
oder I a, II a, III c 1, IV a 1.
8. Französische und amerikanische Buchhaltungsform kombiniert: I b, II a, III d 1, IV b 2.

Weitere Kombinationen ad libitum.

Empfehlenswert für kleinere Geschäfte Nr. 5.

,, „ Bankgeschäfte: I b, II a, III d 2, IV b 2.

,, „ Warengeschäfte: I b, II a, III d 1, IV b 1
oder b 2.

Allen Formen gemeinsame Bücher:

1. Inventurbuch; 2. Bilanzbuch; 3. Warenskontro; 4. Wechselskontro; eventuell weitere Skontri; Kontokorrentbuch in allen Fällen, wo I b oder IV b gewählt wird.

4. Variationen in der praktischen Verwendung des amerikanischen (synchronistischen) Journals.**I. Anordnung.**

1. Datums-, Berufungs- und Textspalte, sowie die Spalte für die Primanotaposten kommen links; rechts daneben die Konten mit je einer Spalte für Soll und Haben, tabellenförmig nebeneinander geordnet; jedes Konto hat eine besondere Doppelspalte.
2. Wie bei Nr. 1; der Buchungssatz wird im Texte nicht geschrieben, dagegen in einer Spalte die zutreffenden Konten mit Nummern, das Folio für Soll über, das Haben unter dem Strich.
3. Der Text usw. wird in der Mitte des Blattes geschrieben, links stehen die Konten nur mit Sollspalten, rechts neben dem Text die Konten nur mit Habenspalten. (Siehe S. 54.)

II. Künstliche Vermehrung der Konten.

4. Die am häufigsten zur Verwendung kommenden Konten erhalten je eine Doppelspalte mit ständiger Überschrift; die seltener

vorkommenden Konten erhalten zusammen nur eine Doppelspalte mit der Überschrift „Diverse Konten“; jedem Posten, der in dieses Konto gehört, wird der Name des betreffenden Kontos in der Spalte selbst beigesetzt.

5. Jede Konto-Doppelspalte dient für zwei Konten, die durch verschiedenfarbige Tinte unterschieden werden und daher auch zwei Überschriften von verschiedener Farbe erhalten.
6. Die Kontoüberschriften werden dem Text der betreffenden Seite angepaßt, daher erst geschrieben, wenn die Seite mit Text bis zu Ende geschrieben ist. Jetzt überschreibt man nur diejenigen Konten, die auf dieser Seite angerufen worden sind. Die Übertragung erfolgt erst, wenn das betreffende Konto auf einem nachfolgenden Folio wieder verwendet wird.

III. Sichtbare Unterscheidung von Soll und Haben zwecks Verhütung von Verwechslungen.

7. Die Sollspalten erhalten eine Schraffur oder abgetönte Farbe; die Habenspalten bleiben weiß.

IV. Einspaltige Tabellen-Konten für Spezial- oder Sammeljournal.

8. Einspaltig werden die Kontenspalten stets, wenn das synchronistische Journal zum Spezialjournal entwickelt wird; dem Kassa-Soll stehen die entsprechenden Konten nur mit Habenspalten gegenüber; dem Kassa-Haben nur Konten mit Sollspalten (synchronistisches Kassa-, Waren-, Wechseljournal, Zerlegung derUNKosten, Zinsen usw.).
9. Beim tabellarischen Sammeljournal enthält ein Blatt nur Sollwerte, ein zweites nur Habenwerte.

V. Einspaltige Konten für das Journal-Hauptbuch.

10. Jedes Konto erhält nur eine Spalte, Sollposten mit schwarzer, Habenposten mit roter Tinte geschrieben.
11. Die Spalte wird horizontal in zwei Teile geteilt; der obere Teil erhält eine schwache Schraffur oder eine Farbentönung und dient zur Aufnahme der Sollwerte; der untere, weiße Teil der Spalte dient zur Eintragung der Habenwerte (Vorschlag von Dr. Gustaf Müller, Magdeburg).

VI. Konten mit Saldo-Ausrechnung.

12. In den einspaltigen Konten wird nach Eintragung jedes Postens der Saldo mit roter Tinte ausgesetzt. S. 54.
13. Die Konten erhalten drei Spalten: eine für Soll, eine für Haben, die dritte für den Saldo.

VII. Die Überschriften.

14. Die ständigen Kontoüberschriften werden nur einmal, auf das erste und letzte Blatt geschrieben; bei den übrigen Blättern sind die Köpfe derart abgeschnitten, daß die Überschriften der ersten und letzten Seite zu den Spalten der Konten jedes neuen Folios passen.
15. Die Kontenüberschriften bleiben für alle Folien des Journals die gleichen, können daher zum voraus geschrieben werden.

16. Die Überschriften sind von Folio zu Folio verschieden, richten sich nach den auf jedem Folio angerufenen Konten; die Überschriften werden daher erst geschrieben, nachdem das Folio ausgeschrieben und die Journalposten gebildet sind (vgl. Nr. 6).

VIII. Übertragung der Endsummen eines Folios.

17. Transport von Folio zu Folio das ganze Jahr hindurch.
 18. Transport nur bis zum Monatsschluß, Übertrag der Monatssummen ins Hauptbuch oder in die Bilanztafel. Ausführliche Darstellung dieser Bilanztafel in meinem Werke: „Musterbuchhaltung für das Kleingewerbe“.
 19. Übertrag der Summen jedes Folios auf eine Monatsbilanztafel.
 20. Abtrennung abwechselungsweise der untersten und der obersten Linie und Einsetzung der Summen in den Ausschnitt, d. h. auf das nächste Folio (System Beil).

IX. Verhältnis des amerikanischen Journals zum Hauptbuch.

21. Es wird kein Hauptbuch geführt; die Summen stehen im Journal.
 22. Ein Nebenhauptbuch nur für das Journal-Konto „Verschiedene Konten“.
 23. Die Summen jedes Kontos werden jeden Monat in das Hauptbuch übertragen. Dies ist die empfehlenswerteste Verwendung des Tabellenjournals, indem man noch nach Nr. 4 eine Doppelspalte für „Diverse Konten“ beifügt.

X. Beschränkung der Kontenzahl.

24. Das Schärsche Dreikonten-Journal (reine Bestandskonten, gemischte Konten, Kapitalkonten)¹.
 25. Das Schärsche Einkonten-Journal¹.

XI. Erste oder abgeleitete Eintragung ins Journal.

26. Das amerikanische Journal ist das chronologisch geführte, alle einzelnen Geschäfte umfassende Grundbuch.
 27. Das amerikanische Journal wird als periodisches (monatliches) Sammeljournal geführt, enthält daher die Zusammenstellungen aus den Grundbüchern.

XII. Einheitliches oder zerlegbares amerikanisches Journal.

28. Es ist das einzige und einheitliche, alle Geschäfte in sich aufnehmende Grundbuch (26).
 29. Es werden zwei synchronistische Grundbücher parallel geführt: das amerikanische Kassajournal und das Memorial. Monatliche Vereinigung.
 30. Mehrere synchronistische Grundbücher: Kassabuch, Warenjournal, Wechseljournal, Memorial.

XIII. Synchronistisch entwickelte Hilfsbücher.

31. Nachträgliche statistische oder kalkulatorische Bearbeitung einzelner Werte oder Mengen zwecks Zerlegung (Unkosten, Materialien usw.) in synchronistischen Tabellen.

¹ Kaufmännische Unterrichtsstunden, Kursus I, Lektion 17.

5. Die Nebenverbuchung in den Hilfsbüchern.

Keine der verschiedenen Buchhaltungsformen vermag auf alle Fragen, die der Geschäftsmann an die Buchhaltung stellen muß, Aufschluß zu geben, einmal aus dem Grunde, weil die systematische Buchhaltung nur Geldwerte verbucht und diese auch nur mit Rücksicht auf das Kontensystem. Damit sind die Anforderungen an die Buchführung jedoch nicht erschöpft; es müssen verschiedene Ergänzungen hinzukommen. Es sind dies die Kontrollen nach der Quantität, nach den Kreditverhältnissen, nach dem Betrieb und nach dem Recht.

a) Quantitätskontrolle. Die Mengenverrechnung kann nur in seltenen Fällen mit der Wertverrechnung in den systematischen Büchern vereinigt werden. Diese finden daher ihre notwendige Ergänzung und Vervollständigung in den sogenannten Skontris, in welchen die einzelnen Vermögensobjekte nicht nach ihrem Wert, sondern nach Stückzahl, Maß, Gewicht und nach verschiedenen anderen Richtungen kontrolliert werden, so daß man aus ihrem anfänglichen Bestand durch Zuschreibungen des Eingangs und Abschreibungen des Ausgangs den gegenwärtigen Sollbestand berechnen kann. Die periodische Vergleichung dieses Sollbestandes mit dem Istbestand (Inventur) gibt die notwendigen Aufschlüsse über etwaige Fehler in der Rechnung oder in der Verwaltung, über Diebstahl oder Veruntreuungen usw. Die Mengenkontrolle zerfällt in folgende Abteilungen:

- aa) Warenskontri (Lagerbücher).
- bb) Wechselskontri. Eingang und Ausgang jedes einzelnen Wechsels mit Ersichtlichmachung des damit zusammenhängenden Regreßrechtes und der Regreßpflicht.
- cc) Wertschriftenskontri, das bei Bankbetrieben in zahlreiche einzelne Skontri zerlegt werden muß.
- dd) Diverse Skontri für Mobilien, Maschinen, Fässer, Verpackungsmaterial, Rohstoffe, Hilfsstoffe, Fabrikate, Werkzeuge usw.

b) Die Kreditkontrolle. Diese ist jedesmal als Ergänzung der systematischen Bücher in allen den Fällen nötig, wo im Hauptbuch der Kreditverkehr in Kollektivkonten zusammengefaßt ist. Je nach dem Umfang des Kreditverkehrs wird auch eine größere oder kleinere Zahl von entsprechenden Kontrollbüchern notwendig werden. Im allgemeinen können wir folgende Gruppen bilden:

- aa) Debitorenbuch.
- bb) Kreditorenbuch.
- cc) Bankkontokorrent.
- dd) Dubiose Debitoren.

c) Die Betriebskontrolle. Die betreffenden Hilfsbücher haben den Zweck, nicht nur den Betrieb in allen Teilen zu kontrollieren, sondern auch kalkulatorische und statistische Grundlagen zu geben. Wir haben deshalb hier zu unterscheiden:

- aa) Kalkulationsbuch.
- bb) Fabrikationsbücher.
- cc) Lohnbuch.
- dd) Statistik.

d) Die Rechtskontrolle. Wenn die systematischen oder Nebenverbuchungen nicht hinreichen, um auch die Rechtsverhältnisse klarzulegen, so müssen besondere Kontrollbücher dafür geschaffen werden. Diese dienen nicht nur der eigentlichen Buchführung, sondern sind auch unentbehrlich für die Gesamtorganisation und den Betrieb. Hierzu zählen wir folgende Kontrollen:

- aa) Kommissionsbücher.
- bb) Sammlung der Verträge und der dazu gehörenden Dokumente.
- cc) Das Personalbuch.
- dd) Das Auskunftsbuch.
- ee) Posteingangs- und Ausgangsbuch.
- ff) Das Verfallbuch.

6. Zusammenhang zwischen Haupt- und Nebenverbuchung.

a) Die allgemeine Grundlage. Die Dokumente bilden nicht nur die Grundlagen für die systematischen, sondern auch für die Kontrollverbuchung; jedoch kommen in der Praxis in dieser Beziehung zwei verschiedene Verfahren vor:

- aa) Die Eintragungen in die Kontrollbücher sind nur Abschriften der Eintragungen im Journal.
- bb) Diese Eintragungen sind nicht Abschriften, sondern direkt den Dokumenten entnommene Urschriften.

Es finden also zwei oder mehrfache Interpretationen eines und desselben Dokuments von den verschiedenen dafür verantwortlichen Arbeitsstellen statt. Eine Faktura z. B. wird nicht nur vom Führer des Warenjournals gebucht, sondern sie passiert nacheinander auch die Arbeitsstelle, welche den Kreditverkehr in die Kontokorrentbücher einträgt, sodann diejenigen für die Mengenberechnung im Warenskonto, endlich kommt sie auch in die Rechtskontrolle zur Vermerkung im Kommissionsbuch. Diese zweite Art ist der ersteren weit vorzuziehen, nicht nur wegen der damit ermöglichten Arbeitsteilung, sondern hauptsächlich zur Vermeidung oder Aufdeckung von Fehlern. Jede Abschrift ist eine Fehlerquelle. Wenn daher nach der ersteren Art von der Abschrift im Journal wieder eine Abschrift in den Hilfsbüchern gemacht wird, so kann sich ein Fehler bei der ersten Abschrift unentdeckt durch alle weiteren Bücher und Rechnungen fortschleppen. Diese Fehler werden bei der zweiten Art vermieden. Noch mehr: Die doppelte Interpretation der Dokumente durch zwei oder mehrere Arbeitsstellen zwingt selbstverständlich zu einer vergleichenden Kontrolle durch eine dritte Arbeitsstelle. Wenn durch diese die Übereinstimmung zwischen der ersten und zweiten Eintragung konstatiert ist, so ist die Richtigkeit beider Eintragungen so gut wie gewährleistet. Dieses Kontrollmittel ist ausnahmslos bei Banken streng durchgeführt. Daher zeichnen sich auch die Bankkontokorrente durch fast absolute Sicherheit aus. Wo Zeit und Umstände es erlauben, sollte man diese Kontrolle auch in jedem größeren kaufmännischen Betriebe durchführen.

b) Die Kontrolle der systematischen Buchung durch die Nebenverbuchung. Die Hilfsbücher sind vielfach nur eine Zerlegung eines Kollektivkontos in den systematischen Büchern, besonders bei der Kontrolle des Kreditverkehrs. Dieser wird in der Regel im Hauptbuch in wenig Kollektivkonten zusammengezogen, z. B. in ein Kreditorenkonto, Debitorenkonto, Bankkonto. Die Kontrollbücher über den Kreditverkehr sind nach den gleichen Gruppen geordnet. Infolgedessen müssen die Ergebnisse der Kontokorrentbücher mit den entsprechenden Kollektivkonten des Hauptbuches übereinstimmen; der monatliche Auszug der Salden des Debitorenkontos z. B. muß gleich sein dem Saldo des Debitorenkontos im Hauptbuch usw.

Aus diesem Grunde ist es auch zulässig — aber nicht empfehlenswert — den Kontokorrentverkehr im Hauptbuch in ein einziges Sammelkonto, das Kontokorrentkonto, zusammenzuziehen, vorausgesetzt, daß bei den monatlichen Probabilanzen als notwendige Ergänzung ein Auszug der Salden aus den Kontokorrentbüchern beigefügt wird. Sonst würde ein einheitliches Kontokorrentkonto im Hauptbuch durchaus irreführend sein, indem dieses nicht die Summen der Schulden und die Summen der Forderungen gesondert angibt, sondern nur den Saldo zwischen Forderungen und Schulden überhaupt.

c) Gemeinsame und besondere Aufgaben der systematischen Buchung und Nebenverbuchung. Wie schon erwähnt, hat die systematische Buchhaltung ihren Endpunkt in der Probabilanz; zur Schlußbilanz kann sie sich aus sich selbst heraus nicht entwickeln. Hierzu bedarf es der Inventur. Die Grundlage zur Inventur aber ist in den Hilfsbüchern gegeben, insbesondere in der Kredit- und Quantitätskontrolle, den Kontokorrentbüchern und den verschiedenen Skontri. Das Kalkulationsbuch der Betriebskontrolle gibt Aufschluß über die Einstandspreise der Waren und Fabrikate und dient daher zur Bestimmung der Selbstkosten derselben, welche der Inventur zugrunde zu legen sind. Aus den verschiedenen Kontrollbüchern, nicht aus den systematischen Büchern ist der Sollbestand der Vorräte und der Vermögensbestandteile, der Forderungen und Schulden zu entnehmen, und daher auch deren Istbestand, der freilich nur durch direktes Messen, Wiegen, Zählen, Bewerten usw. festgestellt werden kann, kontrollierbar. Um also das Endglied der Buchhaltung zu entwickeln bzw. die Schlußbilanz in ihrer doppelten Form aufzustellen, ist die Nebenverbuchung ebenso notwendig, wie die aus der systematischen Buchhaltung abgeleitete Probabilanz. Für die Zwischenbilanz ohne direkte Inventur sind sogar die Sollbestände, welche man den Kontrollbüchern entnehmen kann, die einzige Grundlage für die Feststellung der durch gemischte Konten behandelten Vermögenswerte.

Wir schließen diesen Abschnitt, indem wir die Ergebnisse in folgende Sätze zusammenfassen:

Die vollständige Buchführung, auf der Eingangsbilanz aufgebaut, besteht aus der doppelten Bearbeitung der Dokumente, welche die Organisation des Wirtschaftsbetriebes der Buchhaltung zur Verfügung stellt. Die eine Bearbeitung liegt in der systematischen Verbuchung in den Grundbüchern, deren Ergebnisse durch das Sammeljournal zusammengestellt

und in das Hauptbuch eingetragen werden, aus welchem die Probabilanz abgeleitet wird. Das Endglied der systematischen Verbuchung ist also die Probabilanz.

Den Endzweck der Buchhaltung, die Schlußbilanz, kann die systematische Buchhaltung allein aus sich selbst heraus nicht erreichen, dazu ist die Nebenverbuchung in den Kontrollbüchern nötig. Die Ergebnisse derselben bilden bei den Zwischenbilanzen die einzigen, bei der Schlußbilanz die indirekten, aber durchaus notwendigen Grundlagen zur Inventur. Erst durch sachgemäße Verbindung der Probabilanz mit der Inventur kann die Schlußbilanz aufgestellt werden.

Die Gestaltung der systematischen Verbuchung von den Dokumenten bis zur Probabilanz hat in der Praxis zahllose Formen angenommen, die wir als Kombinationen eines und desselben Systems, also als verschiedene Formen der Buchführung, nicht als verschiedene Systeme auffassen müssen. Im wesentlichen kann man diese verschiedenen Formen in drei Gruppen einteilen:

Vollständige Trennung zwischen Grundbuch und Hauptbuch.

Vollständige Vereinigung beider im Journal-Hauptbuch und

allmähliche Ablösung von Spezialjournalen vom einheitlichen Journal, wovon nur noch das Memorial übrigbleibt, in das alle diejenigen Geschäfte zu verbuchen sind, die in keines der parallel geführten Spezialjournale gehören.

V. Anhang: Neuzeitliche Buchungsverfahren.

Auch für das wirtschaftliche Rechnungswesen gilt das ökonomische Prinzip: Der beabsichtigte Zweck muß mit möglichst geringem Aufwand an Arbeitskraft, Zeit und Mitteln erreicht werden. Besonders wichtig ist hier der Zeitfaktor. Eine Betriebsrechnung, die ihre Zwecke, Kontrolle der Wirtschaftlichkeit und der Vermögensbewegung vollkommen erreichen soll, insbesondere die kurzfristige Erfolgsrechnung, muß ebenso beschleunigt werden, wie der Produktionsprozeß selbst. Sie kann nicht lange Zeit hinter den Bewegungen von Geld und Stoff hinterher hinken. Aber auch die anderen beiden Faktoren: Arbeitskraft und Arbeitsmittel sind im Zeitalter der Rationalisierung wichtig. Die älteren Formen der Buchhaltung, die früher erwähnt wurden, entsprachen diesen Forderungen nicht mehr ganz. Sie mußten deshalb ausgestaltet und verbessert werden.

Drei Elemente haben diese Entwicklung gefördert:

1. Das lose Blatt bzw. die Kartei an Stelle des gebundenen Buches.
2. Das Durchschreibeverfahren — an Stelle der Übertragung.
3. Die Schreib- und Rechenmaschine (in kombinierter Anwendung als Buchhaltungsmaschine bezeichnet) — an Stelle des Kopfrechnens und der Handschrift.

Aus diesen drei Elementen in Verbindung mit den älteren Formen der Buchhaltung (ital., deutsch, franz.) ergaben sich dann neue Verfahren, die kurz beschrieben werden sollen.

1. Aus dem Bedürfnis, die schwer übersichtlichen und unhandlichen Bücher, insbesondere das Kontokorrentbuch zweckmäßiger zu gestalten

und die Arbeitsteilung zu erleichtern, entwickelte sich die Karteibuchhaltung. Sie enthält für jeden Kunden und Lieferanten eine Kontokarte; der Aufdruck ist derselbe wie bei den Kontoblättern (also Spalten für Datum, Beleg-Nr., Text, Betragsspalte für Soll und Haben, sowie Saldospalte). Die mit der Kartei verbundenen Vorteile (Austauschbarkeit und streng systematische Einordnung, Leitkarte, Vorsprünge und Reiter für Mahnwesen und Statistik) erhöhen die Zweckmäßigkeit. Auch die Sachkonten wurden mit der Zeit in Karteiform geführt.

2. Bei der Übertragung vom Beleg ins Grundbuch und vom Grundbuch aufs Konto waren Übertragungsfehler unvermeidlich. In zeitraubenden, stumpfsinnigen Kollationieren mußten die Abstimmungsfehler gesucht werden. Es lag deshalb nahe, die Übertragungsfehler dadurch zu beseitigen, daß man das Durchschreibeverfahren auch für die Buchhaltung nutzbar machte. Die Technik dieses Verfahrens ist aus den Abrechnungsbüchern und Kassenblocks der Warenhäuser bekannt. Das wesentliche des neuen Buchhaltungsverfahrens besteht darin, daß mit einer einzigen Niederschrift sowohl die Eintragung auf der oben liegenden Urschrift und außerdem mittels Blaubogen eine Durchschrift auf ein zweites, darunterliegendes Blatt oder eine Kontenkarte erfolgt. Die Verwendung loser Karten oder Blätter ist die unvermeidliche Folge des Durchschreibeverfahrens. Der § 43 HGB. (Bücher sollen gebunden und Blatt für Blatt mit fortlaufenden Zahlen versehen sein) bildet nach den Gutachten kein Hindernis mehr.

Die handschriftlichen Durchschreibeverfahren lassen sich in zwei große Gruppen gliedern:

1. Urschrift im Grundbuch, Durchschrift auf der Kontokarte (System Hinz).

2. Urschrift auf dem Konto, Durchschrift auf dem Journalbogen.

Es gibt heute zahlreiche Systeme, die aber letzten Endes auf eine dieser beiden Formen zurückgehen. Durch mechanische Hilfsmittel (Buchungsapparat, Durchschreibefedern, besonderes Kohlepapier) und durch organisatorische Hilfsmittel, wie Kürzung des Textes, Verwendung von Kontensymbolen, Vorkontieren der Belege, wurde die Arbeit zweckmäßiger gestaltet.

3. Die Arbeit der Geschäftsvorfälle wurde in Großbetrieben infolge der weitgehenden Arbeitsverlegung immer gleichförmiger. Die Mechanisierung der bis dahin mit der Hand ausgeführten Niederschriften durch Verwendung der Schreibmaschine war der erste Schritt. Ihm folgte die Anwendung der Additions- und Subtraktionsmaschine, da die unnütze Belastung des Gehirns durch die zahlreichen rein mechanischen Rechenarbeiten (Additionen) schon lange als Hindernis empfunden war. Die Maschine hielt ihren Einzug in die Buchhaltung, also in ein Gebiet, das nach Ansicht fast aller Beteiligten bisher besondere geistige Fähigkeiten vorauszusetzen schien. In Wirklichkeit handelt es sich hier genau wie bei der Fertigung um eine Trennung geistiger und mechanischer Arbeit. Die geistige Arbeit besteht hier in dem Vorkontieren der Belege, d. h. der Entscheidung darüber, auf welchen Konten jeder einzelne Geschäftsvorfall im Soll und im Haben zu buchen ist und dann in der Überwachung der mechanisch hergestellten Kundenkonten und schließlich in der Bilanzarbeit. Buchungsmaschinen

kommen natürlich nur für Großbetriebe in Frage; für mittlere Betriebe ist ihre Rentabilität wegen der hohen Anschaffungskosten in vielen Fällen schon zweifelhaft. Hier lassen sich dieselben Zwecke oft ebenso zweckmäßig mit dem handschriftlichen Durchschreibeverfahren erreichen.

Die Buchführungsmaschinen können in folgende Gruppen eingeteilt werden:

1. Rechnende Schreibmaschinen.
 - a) auf Walzen schreibend,
 - b) auf Platten schreibend.
2. Schreibende Rechenmaschinen.
3. Lochkartenmaschinen.

Daneben kann man für gewisse Zwecke (Betriebsstatistik) auch die Registrierkassenmaschinen durch Anpassung an die Buchführungszwecke als Buchungsmaschinen verwenden.

Die rechnende Schreibmaschine schreibt wie eine gewöhnliche Schreibmaschine Briefe und Rechnungen, und zwar die Zahlengröße genau geordnet untereinander. Auf einer Laufschiene, die vor der Schreibwalze über der Tastatur angebracht ist, befinden sich so viele Zählwerke wie Spalten vorhanden sind, in denen gerechnet werden soll. Der Anschlag der Zifferntasten bewirkt gleichzeitig eine Bestätigung dieser Zählwerke. Die flachschreibende Buchungsmaschine unterscheidet sich nur dadurch, daß sie nicht auf einer Walze, sondern auf einer Platte, die sich wagrecht unter der eigentlichen Maschine befindet, bucht.

Die schreibenden Rechenmaschinen beschränken die Schreibarbeit auf ein Mindestmaß, der Buchungstext wird möglichst durch Zahlensymbole und durch Abkürzungen dargestellt; dafür leisten sie aber in der Rechenarbeit mehr: Addieren, subtrahieren und saldieren gleichzeitig.

Die Lochkartenmaschinen sind nur für ganz große Betriebe anwendbar. Es gehören stets drei Maschinen zusammen: Die Lochmaschine, die Sortiermaschine und die Tabelliermaschine.

C. Die Bilanzkunst.

Unter Bilanzkunst verstehe ich die Gesamtheit der zur Aufstellung der Schlußbilanz nötigen Buchführungsarbeiten. Die Probabilanz und Inventur sind das hierzu dienliche Material; das hieraus erarbeitete Kunstwerk ist die Schlußbilanz in ihrer Doppelform: der Vermögensbilanz und Ertragsbilanz, beides das von Anfang an gewollte Schlußergebnis der gesamten Buchführung. Diese Kunst ist leicht oder schwer, je nachdem man sie nur nach ihrer äußeren Form als Bilanztechnik auffaßt oder diese im Zusammenhang mit allen hierbei in Betracht kommenden Problemen behandelt. Jedenfalls gibt es unter den mit der Buchführung beschäftigten Personen nur einen kleinen Prozentsatz „bilanztüchtiger“ Kaufleute, einfach aus dem Grunde, weil in jedem Geschäftsbetriebe nur die Leiter oder die ersten Beamten mit der Aufstellung der Bilanz betraut werden. Gerade deshalb tut auch das Studium der Theorie der Buchhaltung so not. Wir erachten es daher für notwendig, nicht nur die Bilanztechnik, sondern auch die verschiedenen mit der Auf-

stellung der Schlußbilanz zusammenhängenden Arbeiten zu erklären.

Wir legen diesem Abschnitte folgende Einteilung zugrunde:

1. Die Vorbereitungen zur Schlußbilanz.
2. Die Behandlung des Privatkontos bei der Schlußbilanz.
3. Das Rechtsverhältnis zwischen altem und neuem Geschäftsjahr.
4. Die Bewertung insbesondere die Abschreibungen.
5. Die Technik der Schlußbilanz.

I. Die Vorbereitungen zur Schlußbilanz.

Hierzu gehört in erster Linie:

1. Die stimmende Probabilanz. Ehe und bevor man nicht die aus der systematischen Buchhaltung abgeleitete Probabilanz zustande gebracht hat (Sollsumme = Habensumme), ist es zwecklos, an die Schlußbilanz zu gehen. Wegen der auf S. 33 erwähnten möglichen Fehler, die auch in einer stimmenden Probabilanz vorkommen können, müssen die einzelnen Posten kollationiert werden. Das sozusagen unerläßliche Hilfsmittel hierzu ist die Aufstellung der monatlichen Probabilanz; denn ein Fehler innerhalb der Monatsverbuchung ist natürlich viel leichter zu finden, als wenn man ihn im ganzen Jahresverkehr suchen muß. Überhaupt ist es allgemeiner Grundsatz der Buchführung, die Aufsuchung von Fehlern auf ein kleinstmögliches Feld zu begrenzen¹.

2. Bereinigung des Kontokorrentkontos und der Kontokorrentbücher. Bei Herannahen der Schlußbilanz wird der Buchhalter die etwa im Laufe des Jahres entstandenen Differenzen im Verkehr mit Kunden und Lieferanten beizulegen suchen und verbuchen. Es handelt sich hier zunächst um die Kontokorrente mit Zinsen, die man zu empfangen hat und daher von den betreffenden Firmen einfordert, sodann um diejenigen, die man selbst ausstellt und dem Empfänger zur Prüfung einschickt. Im weiteren kommen in Betracht die nicht erledigten Abzüge für Rabatte, Emballage-rechnungen, kleine Rückstände usw., wie sie im Zahlungsverkehr häufig vorkommen. Da man der Schlußbilanz die wirklichen Saldi laut Kontokorrentbuch zugrunde legen muß, nicht die Ergebnisse des Kontokorrentkontos, so ist mit äußerster Strenge an der Forderung festzuhalten, daß die beiden Ergebnisse übereinstimmen. Vor und bei Jahresschluß muß auch eine Revision der Außenstände stattfinden. Die mit ihrer Zahlung im Rückstande befindlichen Schuldner sind auf ihre Zahlungsfähigkeit hin zu prüfen, um auf Grund einer sorgfältigen Information die dubiosen Forderungen von den einbringlichen auszuschneiden. Da man in der Bilanz die dubiosen Debitoren von den guten ausscheidet und von den ersten eine entsprechende Abschreibung oder Reservestellung (Delkrederekonto) zu machen hat, so sollen sowohl im Debitorenbuch als auch im Debitoren-

¹ Eine Differenz in der Probabilanz, die wegen Zeitmangels nicht in der nützlichen Zeit aufgefunden werden kann, muß durch ein besonderes Konto, das Bilanzdifferenzkonto, ausgeglichen und die Aufsuchung des Fehlers auf gelegenerer Zeit verschoben werden. Der Versuch, eine Probabilanz zu verschleiern, durch falsche Addition oder fingierte Posten zum Stimmen zu bringen, muß als Bilanzfälschung verurteilt werden.

konto die bezüglichen Übertragungen auf das Konto dubioser Debitoren vollzogen werden.

Die S. 344 aufgestellte Forderung von der Kongruenz zwischen systematischen und Nebenverbuchungen muß insbesondere auf den Zeitpunkt des Jahresabschlusses erfüllt werden. In dieser Beziehung kommen oft die größten Fehler vor, wenn z. B. eine ausgegangene Faktura im Warenskonto, nicht aber im Debitorenkonto eingetragen wird. Oder umgekehrt, wenn eine eingegangene Faktura im Kreditorenkonto, nicht aber im Warenskonto steht. In diesem und in allen anderen ähnlichen Fällen wird die Aufnahme der Warenvorräte zu groß oder zu klein bzw. der Kontokorrentsaldo zu klein oder zu groß ausfallen.

Auch die Kassaführung kann Anlaß zu Revisionsbuchungen geben. Dann nämlich, wenn sich ein unauffindbarer Kassenüberschuß oder Kassenfehlbetrag (Nichtübereinstimmung des Kassensaldos laut Kassenbuch mit dem Kassenbestand laut Kassensturz) herausstellt. Selbstverständlich muß man derartigen Fehlern nachforschen, weil in jedem Falle entweder in der Kassenverwaltung oder Kassenrechnung ein Fehler vorliegt. Solange der Fehler nicht gefunden ist, ist eine provisorische Ausbuchung desselben empfehlenswert. Ein Kassenüberschuß wird gewöhnlich als Gewinn gebucht; jedoch zu Unrecht. Er sollte vorläufig als Passivum unter besonderem Titel verbucht werden; denn möglicherweise stellt sich später heraus, daß dieser Kassenüberschuß die Zahlung eines Kunden betrifft, die nicht gebucht worden ist. Ein Kassenmanko wird dem Kassenverwalter persönlich belastet, wenn dieser Fehlbetrag die vertraglich festgesetzte Größe des dem Kassierer eingeräumten Fehlbetrages, welcher letzterer als Verlust gebucht wird, übersteigt.

Im weiteren sind auch die Kursdifferenzen auszubuchen, die sich aus dem Kreditverkehr mit Firmen in fremder Währung ergeben. Endlich müssen auch die verschiedenen Mengenrechnungen (Skontri) auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit geprüft und abgeschlossen werden. Desgleichen das Kalkulationsbuch, damit man den Selbstkostenpreis der Warenvorräte bei der Inventur zur Hand hat.

3. Die Übertragung aus einem untergeordneten oder Hilfskonto in ein übergeordnetes Konto. Es betrifft dies namentlich die einzelnen Konten der Betriebskosten, die man im Kontensystem in einzelne Konten zerlegt hat, aber bei der Schlußbilanz in ein oder mehrere Sammelkonten zusammenzieht. Das gleiche ist auch der Fall bei einzelnen Vermögensbestandteilen, z. B. bei Filialen, Materialien, Roh- und Hilfsstoffen usw.

II. Die Behandlung des Privatkontos bei der Schlußbilanz.

1. Die drei Möglichkeiten. Die Entnahmen und Bezüge des Prinzipals aus dem Geschäft werden, wie auf S. 333 angegeben, nicht als Betriebskosten gebucht; sie kommen in ein besonderes, dem Kapitalkonto untergeordnetes Konto. Es gibt jedoch in der Praxis verschiedene Auffassungen über die Verbuchung; danach muß auch das Privatkonto vor oder nach Aufstellung der Schlußbilanz anders behandelt werden. Wir vertreten die Auffassung, daß das Privatkonto ein Hilfskonto des Kapitalkontos ist und

daher auch vor Aufstellung der Schlußbilanz als Kapitalverminderung auf das Kapitalkonto übertragen werden muß. Untenstehende Tabelle gibt über die verschiedenen Formen der Behandlung des Privatkontos Auf-

Die drei verschiedenen Formen des Abschlusses des Privatkontos.

	Privatkonto		Kapitalkonto		Verlust- und Gewinnkonto	
	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
I. Form: Die Privatentnahmen und Bezüge aus dem Geschäft werden auf Rechnung des Anfangskapitals gebucht.						
Probabilanz	5 000			80 000		
Reingewinn, Saldo des Verlust- und Gewinnkontos						15 000
Übertrag des Privatkontos auf Kapitalkonto		5 000	5 000			
Übertrag des Reingewinnes auf Kapitalkonto				15 000	15 000	
Neues Reinvermögen: Übertrag aus Bilanzkonto			90 000			
Abschluß:	5 000	5 000	95 000	95 000	15 000	15 000
II. Form: Die Privatentnahmen werden auf Rechnung des Gewinnes des laufenden Jahres gebucht.						
Probabilanz	5 000			80 000		
Reingewinn, Saldo des Verlust- und Gewinnkontos						15 000
Übertrag des Reingewinnes auf Privatkonto		15 000			15 000	
Übertrag des Kapitalzuwachses auf Kapitalkonto	10 000			10 000		
Neues Reinvermögen: Übertrag aus Bilanzkonto			90 000			
Abschluß:	15 000	15 000	90 000	90 000	15 000	15 000
III. Form (falsch): Die Privatentnahmen werden als Betriebskosten aufgefaßt und auf Verlust und Gewinnkonto übertragen.						
Probabilanz	5 000			80 000		
Bruttogewinn aus dem Verlust- und Gewinnkonto						15 000
Privatentnahmen, als Verlust übertragen		5 000			5 000	
Reingewinn auf Kapitalkonto übertragen				10 000	10 000	
Reinvermögen: Übertrag aus dem Bilanzkonto			90 000			
Abschluß:	5 000	5 000	90 000	90 000	15 000	15 000

schluß. Bei der zweiten Form wird bei Aufstellung der Schlußbilanz der Saldo des Privatkontos als Aktivum behandelt; bei der dritten Form wird der Saldo als Verlust in die Gewinn- und Verlustrechnung übertragen, was offenbar der Rechtsauffassung zuwiderläuft.

Wie man sieht, beträgt der Geschäftsgewinn bei der ersten und zweiten Form richtig 15 000; der Kapitalzuwachs ist 10 000. Bei der dritten Form ist der Reingewinn nur der schließliche Vermögenszuwachs von 10 000; der tatsächliche reine Geschäftsgewinn von 15 000 ist hier nur Bruttogewinn. Diese Form ist grundfalsch und kann zu unrichtigen Steuerdeklarationen Anlaß geben. Dagegen ist sowohl die erste als die zweite Form richtig; jedoch ist die erste Form der zweiten Form vorzuziehen, weil sie von der allein richtigen Auffassung ausgeht, daß die Privatbezüge auf Rechnung des Kapitals gemacht werden und das Privatkonto nur ein Unterkonto zum Kapitalkonto ist, während die zweite Form das Verlust- und Gewinnkonto als Hilfskonto des Privatkontos auffaßt und dieses demgemäß auch abschließt.

2. Das Privatkonto in der Buchführung der offenen Handelsgesellschaft.

Auch bei der offenen Handelsgesellschaft wird in der Regel, parallel zu den Kapitalkonten, für jeden Gesellschafter ein Privatkonto geführt. Es dient zur Darstellung des Rechtsverhältnisses jedes Teilhabers zur Gesellschaft. Die Privatkonten werden belastet für alle geldwertigen Leistungen der Gesellschaft an die Privatperson des Teilhabers, kreditiert für etwaige Leistungen aus dem Privatvermögen des Teilhabers an die Gesellschaft. Die Privatkonten gleichen also den Kontokorrenten, welche die Gesellschaft für ihre Geschäftsfreunde führt. Damit kein Gesellschafter in dieser Beziehung ein Vorrecht vor dem anderen genieße, müssen die Privatkonten als Kontokorrent mit Zinsen geführt werden.

Im übrigen ist die Führung, namentlich auch der Abschluß der Privatkonten, verschieden je nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags. Enthält dieser keine darauf bezüglichen Vorschriften, so gelten die dispositiven Bestimmungen des Gesetzes. Nach deutschem Handelsrecht werden die Privatentnahmen der Gesellschafter vor dem Abschluß der Jahresrechnung auf deren Kapitalkonten übertragen und erst nachher der zu verteilende Jahresgewinn bilanzmäßig festgestellt. Das Verfahren ist also fast das gleiche wie bei einer Einzelfirma nach der oben dargestellten I. Form. Vom Jahresgewinn werden zunächst die Zinsen des Gesellschaftskapitals zu 4% ausgeschieden und den Kapitalkonten der Gesellschafter gutgeschrieben. Der Rest des Gewinns wird nach Köpfen verteilt und ebenfalls den Kapitalkonten kreditiert. Die Privatkonten kommen also in diesem Falle weder in der Ausgangsbilanz noch in der Eingangsbilanz vor.

Diese Art des Abschlusses ist aber in der Praxis höchst selten; an Stelle des dispositiven Rechts treten weit häufiger die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags. Aus den zahllosen, in der Praxis vorkommenden Fällen greifen wir den empfehlenswertesten heraus: Das Privatkonto jedes Teilhabers wird während des Betriebsjahres wie ein gewöhnliches Kontokorrent mit Zinsen geführt, bei der Schlußbilanz abgeschlossen und wieder neu eröffnet.

Vor dem Abschluß wird das Privatkonto jedes Teilhabers kreditiert:

- a) für den Zins aus dem Gesellschaftskapital,
- b) für ein im Gesellschaftsvertrag bestimmtes Honorar des tätigen Gesellschafters. Oft wird dieses Honorar nicht erst bei Jahresschluß, sondern in monatlichen Raten den Gesellschaftern gutgeschrieben.

Honorar und Zinsen gehen zu Lasten der Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft. Gewinn ist also erst vorhanden, wenn Honorar und Kapitalzinsen gedeckt sind.

Bei Aufstellung der Schlußbilanz werden die Privatkonten gleichbehandelt wie die Konten der Debitoren oder Kreditoren.

Ein Sollsaldo des Privatkontos ist also ein Aktivum, ein Habensaldo eine Schuld der Gesellschaft.

Nachdem der Jahresgewinn oder Verlust auf diese Weise bilanzmäßig festgestellt worden ist, wird er nach den bezüglichen Vertragsbestimmungen verteilt, und zwar zunächst auf die Privatkonten. Erst jetzt kann die definitive Schlußbilanz aufgestellt werden.

Wie für die Eingangsbilanz der Saldo der Privatkonten vorzutragen ist, hängt von der Vereinbarung ab. In den meisten Fällen wird wie folgt verfahren:

- a) Das Privatkonto schließt mit einem Habensaldo (Schuld der Gesellschaft an den Gesellschafter).
 - aa) Entweder wird das Guthaben dem Gesellschafter ganz oder teilweise zur freien Verfügung gestellt (ähnlich der Dividende bei Aktiengesellschaften),
 - bb) oder es wird zum Gesellschaftskapital geschlagen (ähnlich wie bei der Einzelfirma).
- b) Das Privatkonto schließt mit einem Sollsaldo (Schuld des Gesellschafters an die Gesellschaft).
 - aa) Die Schuld wird ganz oder teilweise auf Kapitalkonto übertragen, das Gesellschaftskapital also verkleinert (wie bei der Einzelfirma) oder
 - bb) die Schuld wird auf Privatkonto vorgetragen (ähnlich wie bei Aktiengesellschaften).

III. Das Rechnungsverhältnis zwischen altem und neuem Geschäftsjahr.

1. **Transitorische Aktiven und Passiven.** Das Rechnungsverhältnis zwischen altem und neuem Geschäftsjahr macht dem Anfänger, der noch nicht in die Buchführung eingeweiht ist, viel Kopfzerbrechen. Aus diesen und anderen Gründen wird daher dieses Rechnungsverhältnis von den meisten Buchhaltern gar nicht oder nur ungenügend berücksichtigt. Bei Einzelfirmen oder offenen Handelsgesellschaften, wo in der Person der Eigentümer kein Wechsel stattfindet, ist diese Unterlassung auch nicht von Belang. Dagegen bei den Gesellschaftsfirmen, deren Mitgliederbestand veränderlich ist wie bei der Aktiengesellschaft, oder bei Erbteilungen, Ausscheidung von Teilhabern und derartigen Fällen ist eine rechtliche

Die transitorischen Aktiven und Passiven (antizipierte Gewinn- und Verlustposten).

Konten	Stand der Konten unmittelbar vor dem Zeitpunkt der Bilanz		Die diesen Konten entsprechenden Bilanzwerte mit den entsprechenden Wertausgleichungen		Die dazu notwendigen Buchungen:				Buchungssatz im Journal
	Soll	Haben	Aktiva	Passiva	Transitorische Aktiven und Passiven	Verlust- und Gewinnkonten (Zinsen und Diskont usw.)	Soll	Haben	
			(Aktiva)	(Passiva)	(Aktiva)	(Passiva)	(Verlust)	(Gewinn)	
Debitorenkonto	100000	.....	Debitoren.... 100000	Transitorische Passiven, Diskont aus Debitoren... 2150	.....	2150	.....	Zinsen und Diskont an Transitor. Passiven
Kreditorenkonto	.....	75 000	Transitorische Aktiven, Diskont aus Kreditoren.. 685	Kreditoren... 75000	.....	.....	685	Transitorische Aktiven an Zinsen und Diskont
Rimessenkonto.	34 000	.....	Rimessen im Portefeuille 34000	Transitorische Passiven, Diskont aus den Wechseln 420	.....	420	.....	Zinsen und Diskont an Transitor. Passiven
Schuldwechselkonto.....	.....	21 000	Transitorische Aktiven, Diskont aus Schuldwechseln 176	Akzepte und Eigenwechsel im Umlauf..... 21 000	.....	.....	176	Transitorische Aktiven an Zinsen und Diskont
Wertschriftenkonto (Kapitaldebitoren)	50 000	.....	Wertschriften 50000	.....	.....	.....	.....	Transitorische Aktiven an Wertschriftenzinsen-Konto
Schuldhypothekenkonto (Kapitalkreditoren)	.....	44 750	.....	Schuldhypoth. 44750	.....	.....	.....	Transitorische Aktiven an Transitorische Passiven
				Zinsen aus diesen 447	.....	447	.....	Immobilien-ertrags-Konto an Transitorische Passiven

<p>In den Konten des Hauptbuches sind die nebenstehenden Guthaben und Schulden in fremder Währung im Debitorenkonto bzw. Kreditorenkonto eingeschlossen.</p>	<p>Transitorische Aktiven wegen Kursdifferenzen</p> <p>a) aus Debitoren in fremder Valuta (d. Tageskurs ist höh. als der Buchk.) <i>Debitor</i> Williamson, London £ 1000, Buchk. 20,40 = 20 400 Tagesk. 20,50 = 20 500</p> <p>Berechneter Kursgewinn = 100</p> <p>b) aus Kreditoren in fremder Valuta (d. Tageskurs ist höh. als der Tageskurs.) <i>Kreditor</i> Franz, Wien Kr. 8000, Buchkurs 85 = 6800 Tageskurs 84 = 6720</p> <p>Berechneter Kursgewinn = 80</p>	<p>Transitorische Passiven wegen Kursdifferenzen</p> <p>a) aus Debitoren in fremder Valuta (d. Buchkurs ist höher als d. Tageskurs.) <i>Debitor</i> Wilnow, Moskau R. 4000, Buchkurs 216 = 8640 Tageskurs 215 = 8600</p> <p>Berechneter Kursverlust = 40</p> <p>b) aus Kreditoren in fremder Valuta (d. Tageskurs ist höher als d. Buchk.) <i>Kreditor</i> Redm. & Co. New York \$ 2000, Buchkurs 4,20 = 8400 Tageskurs 4,22 = 8440</p> <p>Berechneter Kursverlust = 40</p> <p>Sa. Kursverlust (Journalisierung siehe b) 180</p>	<p>Übortrag von Gewinn- und Verlustposten vom alten Jahr auf das neue. (Antizipierte Posten.)</p>	<p>Transitorische Aktiven an zahlte Versicherungsprämie 120</p> <p>..... 120</p>	<p>Transitorische Aktiven an Versicherungskonto 120</p> <p>Mietzinsenkonto 300</p> <p>..... 300</p>	<p>Kursdifferenzenkonto an Transitorische Passiven { Transitorische Aktiven an Kursdifferenzenkonto</p>
<p>Versicherungsprämienkonto</p>	<p>460</p>	<p>2800</p>	<p>Transitorische Aktiven an zahlte Versicherungsprämie 120</p> <p>..... 120</p>	<p>Transitorische Aktiven an Versicherungskonto 120</p> <p>Mietzinsenkonto 300</p> <p>..... 300</p>	<p>Transitorische Aktiven an Versicherungskonto 120</p> <p>Mietzinsenkonto 300</p> <p>..... 300</p>	<p>Kursdifferenzenkonto an Transitorische Passiven { Transitorische Aktiven an Kursdifferenzenkonto</p>

Ausscheidung dessen, was zum alten und neuen Geschäftsjahr gehört, unbedingt geboten. Hier namentlich ist an der Fiktion festzuhalten, daß jede Schlußbilanz eine Liquidation vorstellt, eine Übertragung von einer Firma (altes Geschäftsjahr) an eine neue Firma (neues Geschäftsjahr). Da der Geschäftsbetrieb ein kontinuierlicher ist, so müssen auch Rechte und Pflichten zwischen altem und neuem Jahr so genau als möglich auf den Zeitpunkt der Bilanz abgegrenzt werden.

Für das alte Jahr entstehen neue Werte, neue Aktiven, die bis dahin weder bestanden haben, noch gebucht worden sind. Es sind dies Gewinnposten, wie z. B. die laufenden, aber noch nicht verfallenen Aktivzinsen, die zugunsten des neuen Jahres verfallen, aber pro rata temporis dem alten Jahre gutgeschrieben werden müssen. Hierher gehören auch alle Opfer und Aufwendungen, Betriebskosten usw., die das alte Jahr für Rechnung des neuen Jahres gebracht hat. Da alle diese Rechnungswerte nur auf den Zeitpunkt der Schlußbilanz in die Erscheinung treten, heißt man sie transitorische Aktiven. Für das alte Jahr sind die transitorischen Aktiven neue, nur bei Anlaß der Schlußbilanz bestehende Aktiven, folglich auch neue Gewinnposten, die wir als antizipierte Gewinne bezeichnen können.

Andererseits entstehen bei diesem Anlaß für das alte Jahr neue Verpflichtungen, Schulden, Passiven, die, weil sie neu auftreten und erst im neuen Jahre rechtlich wirksam werden, für das alte Jahr antizipierte Verluste genannt werden. Hierhin gehören z. B. laufende Zinsen aus Schuldkapitalien, laufende Mietzinsen für fremde Lokalitäten, überhaupt Opfer und Aufwendungen, die dem neuen Jahre zur Last fallen, aber deren Genuß und Vorteile das alte Jahr ganz oder pro rata temporis gehabt hat. Für das alte Jahr sind diese Posten transitorische Passiven, neue nur bei Anlaß der Schlußbilanz auftretende Schulden, die daher als Verluste gebucht werden müssen.

Man merke sich: Jedem transitorischen Aktivum steht ein antizipierter Gewinn, dagegen jedem transitorischen Passivum ein antizipierter Verlust gegenüber.

Gleichwie alle diese transitorischen Aktiven und Passiven bzw. antizipierte Gewinne und Verluste als letzte Posten des alten Jahres im Journal und Hauptbuch erscheinen, so müssen sie unmittelbar nach der Eröffnung, d. h. nach dem Vortrag der Eingangsbilanz, auch als erste Posten im Journal und Hauptbuch des neuen Jahres gebucht werden. Hierbei ist leicht einzusehen:

1. Daß die transitorischen Aktiven des alten Rechnungsjahres als transitorische Passiven in die neue Rechnung kommen; andererseits, was in der alten Rechnung als antizipierte Gewinne im Haben des Gewinn- und Verlustkontos steht, muß im neuen Jahre als antizipierter Verlust in das Soll der Verlustkonten vorgetragen werden.

2. Daß die transitorischen Passiven der alten Rechnung in Aktiven der neuen Rechnung verwandelt werden; andererseits, was in der alten Rechnung als antizipierte Verluste im Soll des Verlustkontos eingestellt war, muß in der neuen Rechnung als vorjähriger Gewinn in das Haben der entsprechenden Gewinnkonten vorgetragen werden.

2. Die vorstehende Tabelle S. 116/117 gibt über alle möglichen Fälle im Rechnungsverhältnis zwischen altem und neuem Jahre Aufschluß.

a) Bei Abschluß der alten Rechnung.

1. Ausrechnung der verschiedenen transitorischen Aktiven und Passiven und Einstellung in die Inventur.
2. Bildung der entsprechenden Buchungsposten im Journal.
3. Übertrag dieser Journalposten in die angerufenen Konten des Hauptbuchs. Dadurch werden diese Posten zu den Aktiven und Passiven einerseits, zu den Gewinn- und Verlustposten andererseits eingereiht.
4. Abschluß des Kontos transitorischer Aktiven und Passiven durch das Ausgangsbilanzkonto. Die aus den transitorischen Aktiven und Passiven entstandenen Verlust- und Gewinnposten werden im allgemeinen Verlust- und Gewinnkonto kompensiert und der Saldo dem Kapitalkonto (bei Gesellschaften dem Gewinnverteilungskonto) einverleibt.

b) Nach Eröffnung der neuen Rechnung.

1. Es werden nur die Posten der Ausgangsbilanz auf neue Rechnung vorgetragen; der Saldo der Verlust- und Gewinnrechnung ist im Kapitalkonto bzw. im Gewinnverteilungskonto enthalten.
2. Da das Eingangsbilanzkonto das Kapitalkonto zu vertreten hat, so kommen die Aktiven ins Haben, die Passiven ins Soll des Eingangsbilanzkontos: Transitorische Aktiven = Haben; Transitorische Passiven = Soll.
3. Nachdem sämtliche Konten eröffnet sind, müssen sofort die transitorischen Aktiven und Passiven aufgehoben werden.
4. Die Aufhebung der transitorischen Aktiven vollzieht sich durch ihre Verwandlung in Verlustwerte für das neue Jahr:
Zinsen und Diskont an transitorische Aktiven.
5. Die Aufhebung der transitorischen Passiven vollzieht sich durch ihre Verwandlung in Gewinnwerte für das neue Jahr:
Transitorische Passiven an Zinsen- und Diskontkonto.
6. Die transitorischen Aktiven erscheinen also als letzte Gewinnposten im Haben von Zinsen- und Diskontkonto in der alten Rechnung, und als erste Verlustposten im Soll von Zinsen- und Diskontkonto in der neuen Rechnung. Sie sind Gewinne der alten Rechnung zu Lasten der neuen Rechnung.
7. Die transitorischen Passiven erscheinen als letzte Verlustposten im Soll von Zinsen- und Diskontkonto in der alten Rechnung, und als erste Gewinnposten im Haben des Zinsen- und Diskontkontos in der neuen Rechnung. Sie sind Verluste der alten Rechnung zugunsten der neuen Rechnung.

IV. Die Bewertung.

1. Im allgemeinen.

Das Inventar stellt nicht nur eine Aufzählung der Menge der Vermögensgegenstände dar, sondern alle hier aufzuzählenden Vermögensgüter müssen auch bewertet, d. h. in ihrem richtigen Geldwert ausgedrückt

werden. Die Frage: was richtiger Wert ist, ist daher für die Aufstellung der Bilanz und damit für den ordnungsmäßigen Abschluß der Buchhaltung von größter Bedeutung. Die Bewertung hat — zum mindesten in der Literatur — eine eigene Geschichte; immer hat man sich mit dieser Frage beschäftigt und zwar nicht immer mit einem übereinstimmenden Ergebnis. Auch die Entwicklung der gesetzlichen Vorschriften in Deutschland (und in anderen Ländern) zeigt, daß sich die Vorstellungen von dem richtigen Wert, bzw. von dem, was der Gesetzgeber für seine Zwecke als den richtigen Wert ansehen soll, im Laufe der Zeiten gewandelt hat. (Vgl. hierzu auch: III. Teil, das Buchführungsrecht.)

Was als richtiger Wert anzusehen ist, drückt der § 40 HGB. mit den Worten aus: „sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sind nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Bilanz aufgestellt wird“. Sieht man jedoch genauer zu, so wird nur gesagt, daß es sich um den Wert im Zeitpunkt der Bilanz aufstellung handelt; im übrigen bleibt die Frage: wie dieser Wert anzusehen hat, wieder offen. So ist es denn auch kein Wunder, wenn bei den Juristen, die diese Bestimmung auszulegen sich bemühen, Meinungsverschiedenheiten über das, was als Wert zu gelten habe, entstanden sind. Es sei an dieser Stelle nur an den Veräußerungs- oder Liquidationswert¹, den Gebrauchswert², den individuellen Wert³, den Geschäftswert⁴, bzw. den gemeinen Wert⁵ oder wie die Werte sonst noch heißen mögen, erinnert. Auch in der betriebswirtschaftlichen Literatur sind die Meinungen noch geteilt; hier ist vom Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis, vom Zeitwert, vom Tagespreis, Wiederbeschaffungspreis u. a. m. die Rede. Der Raum verbietet es, an dieser Stelle auf eine eingehende und grundsätzliche Auseinandersetzung mit den verschiedenen Ansichten einzugehen. Für die Zwecke dieser Darstellung genügt es, wenn gesagt wird, daß es im Sinne unserer Auffassung von der Bilanz darauf ankommen muß, den Wert zu finden, der das Reinvermögen in der Bilanz richtig ausweist.

Die Bewertung ist aber nicht so zu verstehen, daß jedes einzelne Vermögensobjekt für sich zu bewerten ist, sondern im Rahmen des ganzen Betriebs als — mehr oder weniger wertvolles — Glied eines größeren Ganzen. Nicht auf Liquidationswerte, also auf das, was für die einzelnen Vermögensobjekte etwa bei einem — gedachten — Verkauf erzielt werden kann, kommt es an, sondern auf die Werte, die den Teilen in ihrer Zugehörigkeit zu einer lebenden Wirtschaft beizulegen sind⁶.

¹ Simon: Bilanzen, S. 290. Passow: Bilanzen, S. 85.

² Scheffler: Über Bilanzen in der Vierteljahrsschrift für Volkswirtschaftl. Politik und Kulturgeschichte 1879, Bd. 62, S. 1ff.

³ Simon: S. 299ff. ⁴ Staub: Kommentar zum HGB.

⁵ Siehe auch: Fischer, Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind I, S. 48ff. — Reisch-Kreibig I, S. 315ff. — Rehm, Bilanzen, S. 351ff.; Die Bilanzwahrheit und ihr Wesen in Zeitschr. f. Handelswissenschaft u. Handelspraxis, I. Jahrg., S. 41. — Neukamp: Das Dogma von der Bilanzwahrheit in Zeitschr. für das gesamte Handelsrecht, Bd. 48, S. 450ff.

⁶ Anmerkung des Herausgebers zur 6. Aufl. Die Äußerungen von Schär über die Grundsätze der Bewertung finden sich zerstreut in den einzelnen Teilen des Werkes; es ist im Text versucht worden, sie — im Sinne von Schär — zusammenzustellen. Es war dies nicht ganz leicht, weil offenbar die diesbezüglichen Äußerungen zu verschiedenen

Für die Bewertung in den Bilanzen der Aktiengesellschaft ist der § 40 nur beschränkt maßgebend, in der Hauptsache sind die Grundlinien festgelegt durch den § 261 HGB. Danach ist also für alle der Aktiengesellschaft gehörigen Vermögensgegenstände der Anschaffungs- oder Herstellungspreis zum Ausgangspunkte zu wählen und dieser stets als Maximalgrenze für die Bewertung anzusehen. Mag der Wert eines der Aktiengesellschaft gehörigen Grundstückes sich im Laufe der Zeit noch so sehr erhöhen, mag der Wert ihrer Effekten noch so sehr steigen, mag der Verkaufswert der Produkte den Betrag der Herstellungskosten noch so sehr übertreffen, in der Bilanz darf, solange die betreffenden Aktiva nicht veräußert sind, höchstens der Anschaffungs- oder Herstellungspreis eingesetzt werden.

Diesen für die Bilanzen der Aktiengesellschaften nicht erreichbaren Mehrwert der verschiedenen Vermögensteile kann man als gebundenen oder latenten Gewinn bezeichnen. Im Gegensatz dazu steht der realisierte Gewinn, der in dem Momente entsteht, wo eine Veräußerung des betreffenden Vermögensteils stattgefunden hat und der Gewinn im Verkaufspreis greifbar geworden ist. Firmen, die nach § 40 HGB. bilanzieren (Einzelfirmen, offene und Kommanditgesellschaften, G. m. b. H., Genossenschaften), können¹ nach Gesetz auch den latenten Gewinn bilanzmäßig anzeigen, die Aktiengesellschaft niemals. Insofern zwingt das Gesetz die A.-G. zur Bildung einer stillen Reserve in Höhe des latenten Gewinns, und da die richtige Bewertung in der Bilanz nicht zulässig ist, auch zu einer Bilanzverschleierung.

Neben dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis ist für Wertpapiere und Waren, die einen Börsen- oder Marktpreis haben, noch eine zweite Maximalgrenze gegeben, nämlich der Börsen- oder Marktpreis des Bilanztages. Ist der Anschaffungs- oder Herstellungspreis niedriger als der Börsen- oder Marktpreis, so ist der erstere maßgebend; steht dagegen der Börsen- oder Marktpreis unter dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis, so gilt der Börsen- oder Marktpreis.

Zeiten in die betreffenden Auflagen des Buches hineingebracht worden sind. Daß Schär nicht — wie man vielfach glaubt — für seine „Vermögens“-bilanz einfach den Tageswert oder gar den Liquidationswert eingesetzt wissen will, geht aus dem Text hervor, wo er von der Bewertung der lebenden Wirtschaft spricht an Stelle einer toten Wirtschaft im Falle einer Liquidation. Vgl. auch die untenstehende Anmerkung.

Wenn man die Bilanz als eine Kapitalrechnung ansieht, so wird man die Bewertung grundsätzlich auf den Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis abstellen, freilich unter dem Gesichtspunkte der kaufmännischen Vorsicht (Berücksichtigung der besonderen Lage [des Betriebs, der Branche und der Volkswirtschaft im allgemeinen] zur Zeit der Bilanzaufstellung).

¹ Ob sie es wirklich tun oder nicht, ist eine Frage der geschäftlichen Klugheit und Vorsicht. In allen den Fällen, wo der bilanzmäßige Gewinn nicht in irgendeiner Form zum Eigenkapital geschlagen, sondern zu privaten Zwecken verbraucht oder verteilt und dadurch zu einer Schuld der Unternehmung umgewandelt wird, halte ich die Bilanzierung dieses latenten Gewinns für eine geschäftliche Unklugheit und Gefahr, weil dadurch die finanzielle Kraft der Unternehmung geschwächt wird, sogar zu einem Selbstbetrug ausarten kann, wenn der latente Gewinn auf einer Konjunktur beruht, deren zukünftige Gestaltung bekanntlich niemand vorauszusagen vermag. „Man soll das Fell nicht verteilen, ehe man den Bär erlegt hat!“

Diese gesetzlichen Vorschriften sind, wie ersichtlich, nicht auf dem Grundsatz aufgebaut, eine möglichst zutreffende Darstellung vom Vermögensstande der Aktiengesellschaft zu geben, sondern sie verfolgen ausschließlich den Zweck, eine möglichst vorsichtige Gewinnermittlung herbeizuführen, jedenfalls die Verteilung des latenten Gewinnes zu verhüten.

2. Die Abschreibungen.

Um uns der möglichsten Kürze zu befleißigen, geben wir hiernach die Belehrung über das umfangreiche Problem der Abschreibungen in Thesenform mit der Vorbemerkung, daß die Abschreibungen teils vor der Schlußbilanz gebucht und daher in der Probabilanz eingeschlossen sind, also als Vorbereitungsarbeiten zur Schlußbilanz gelten müssen, daß sie aber auch teils erst nach Ermittlung des Reingewinns bei Umwandlung der provisorischen Bilanz in die definitive Schlußbilanz (S. 91) gemacht werden. Bei der Entscheidung, welche Abschreibungen vor oder nach der Aufstellung der Schlußbilanz zu machen sind, herrscht in der Praxis die größte Willkür. Grundsätzlich ist festzustellen, daß Abschreibungen für die tatsächlich verlorenen oder untergegangenen Werte vor Aufstellung der Schlußbilanz gemacht werden müssen. Wir vertreten die Ansicht, daß auch die durch das Gesetz oder Statuten vorgeschriebenen Abschreibungen, hauptsächlich auch die, welche man auf die Selbstkostenberechnung der Waren oder Fabrikate einkalkuliert hat, vorher zu machen sind.

a) Thesen über die Abschreibungen.

1. Der Form nach sind die Abschreibungen Wertminderungen an den Vermögensbestandteilen, die periodisch, in der Regel bei Anlaß der Inventur und Bilanz, gemacht werden.

2. Diese Wertminderungen können bei sämtlichen Vermögensbestandteilen vorgenommen werden, nicht nur bei Anlagewerten, sondern auch bei allen übrigen Sach- und Rechtsgütern, wie Waren, Wechselln, Wertpapieren, Valuten, Forderungen, Nutzungsrechten und ideellen oder immateriellen Werten usw. Bei Abschreibungen im engeren Sinne denkt man gewöhnlich nur an die Absetzungen von Anlagevermögen.

3. Abschreibungen treten rechnungsmäßig jedesmal in die Erscheinung, wenn der Buchwert des betreffenden Aktivums, welcher der letzten Vermögensrechnung zugrunde lag, samt den Zu- und Abschreibungen, die während der laufenden Betriebsperiode gemacht wurden, größer ist als der Wertansatz, welcher diesem Vermögensbestandteil in der neuen Vermögensrechnung (Bilanz) zugrunde zu legen ist.

4. Die Abschreibungen müssen gemacht werden vor allem an sämtlichen einer Abnutzung und Wertminderung unterworfenen Produktionsmitteln, und zwar wegen:

- a) Gebrauchsverderben wegen Abnutzung infolge des Wirtschaftsbetriebs;
- b) Naturverderben infolge Gebrauchs- oder Nichtgebrauchs;
- c) zufälligem Verderben, etwa durch Naturereignisse (Schadenfeuer usw.);

d) schädlicher Einwirkung der Umwelt auf die Sonderwirtschaft: vorübergehende oder bleibende Stilllegung des ganzen Betriebs oder einzelner Betriebsabteilungen; Betriebsstörungen, Betriebsänderungen; Betriebszusammenlegung; neue Erfindungen von Maschinen oder technischen Verfahren; Konkurrenz- und Konjunkturverhältnis, Veränderung von Mode, Geschmack, Lebenshaltung der Konsumenten, Verminderung ihrer Kaufkraft durch Krieg, Steuern, Geldentwertung; Sperrung ausländischer Absatzgebiete durch hohe Zölle oder Einfuhrverbote; Einwirkung des Staates durch Verkehrs-, Zoll- und Steuerpolitik usw. Keine Unternehmung, insbesondere keine industrielle, ist sicher, daß derartige Einwirkungen der Umwelt sie nicht zu Umänderung, Einschränkung, oder Stilllegung des Betriebes zwingt; daher ist sie genötigt, zuzeiten ihrer Prosperität neben den technisch gerechtfertigten, auch noch vorsorgliche Abschreibungen für alle diese möglichen Wertminderungen zu machen. Man kann diese als Konjunkturabschreibung bezeichnen; sie ist eine Art Selbstversicherung gegen die Konjunkturschäden. Sie sollte daher auch vom Steuerfiskus in angemessener Höhe anerkannt werden, gleich den Versicherungsprämien gegen Feuer- und Transportschäden.

5. An den übrigen Vermögensbestandteilen können Abschreibungen notwendig werden wegen:

- a) Marktverhältnissen: Sinken der Preise usw.;
- b) Kredit- und anderen Risiken: Abschreibung an Debitoren usw.
- c) Bei Guthaben in fremder Währung wegen Sinken der Wechselkurse.

6. Wertminderungen, die zu Abschreibungen Anlaß geben, können eingeteilt werden in:

a) konstante, stetige, voraussehbare und daher auch zum voraus abschätzbare (Abnutzung an Produktionsmitteln infolge des Betriebs); insbesondere am Anlagevermögen;

b) unregelmäßige, zufällige, nicht voraussehbare und berechenbare (siehe 4 c und d; 5 a und b).

7. Größe und Maß der Abschreibungen sind teils von Erfahrungstatsachen abgeleitet (Betriebsdauer einer bestimmten Kraft- oder Arbeitsmaschine), teils von subjektiven Urteilen abhängig; letzteres besonders wegen ungleicher Einschätzung der möglichen Wirkungen der Umwelt auf die Sonderwirtschaft (siehe 4 c und d; 5 a und b). Daher gibt es wohl Normen, aber keine feststehenden Grundsätze für das Maß der Abschreibung; der Willkür bei der Ausmessung der Größe der Abschreibungen ist ein weiter Spielraum gelassen.

8. Diese Willkür bedingt auch die Möglichkeit einer Abschreibungspolitik, die bei Aktiengesellschaften bestimmt wird durch die Finanz- und Bilanzpolitik der Unternehmung. Man kann in dieser Beziehung dreierlei Grundsätze beobachten:

a) Es werden nur die notwendigen (statutenmäßig festgesetzten) Abschreibungen gemacht;

b) über die notwendigen Abschreibungen hinaus werden auch vorsorgliche, für in Zukunft mögliche Schäden gemacht;

c) es werden übermäßige Abschreibungen vorgenommen, um stille Reserven zu bilden (dieser Manipulation dient insbesondere der Waren-

vorrat an Rohstoffen und Fabrikaten). Hier kann man in guten Jahren Gewinne verstecken, um sie in schlechten wieder flüssig und verteilbar zu machen;

d) keine oder ungenügende Abschreibungen sind unstatthafte Bilanzverschleierungen, falls nicht durch übermäßige Abschreibungen früherer Jahre kompensiert. Auch in Verlustjahren sind die üblichen Abschreibungen zu machen.

9. Sachlich sind alle Abschreibungen an Produktionsmitteln, soweit sie auf Erfahrungstatsachen beruhen und annähernd abgeschätzt werden können, nichts anderes als die durch den Betrieb bewirkten Umwandlungen von festem Vermögen in flüssiges, also keine Wertvernichtung, sondern Wertverwandlung. (Wertteile der Papiermaschine verwandeln sich in Wertteile des fertigen Papiers usw.)

Daher müssen diese Abschreibungen als Elemente der Selbstkosten in Kalkulation einbezogen werden.

10. In der Buchhaltung werden gewöhnlich sämtliche Abschreibungen als Verlustposten behandelt und in der allgemeinen Gewinn- und Verlustrechnung gegen die Erträge aus dem Wirtschaftsbetrieb aufgerechnet, sie sind also Minderung des Gewinns bzw. des Kapitals, in der kalkulatorischen Buchhaltung.

11. In der Bilanz werden ohne Ausnahme die untergegangenen oder verlorenen Werte direkt von den betreffenden Aktivposten abgezogen. Es erscheint daher nur der neue, um die Abschreibung gekürzte Bilanzwert in der Aktivreihe.

b) Der Amortisationsplan.

Den stetigen, voraussehbaren Abschreibungen an Anlagewerten wird häufig ein fester Amortisationsplan zugrunde gelegt. Dieser kann aufgebaut sein auf (Tabelle S. 126):

- a) einer gleichbleibenden jährlichen Amortisationsquote;
- b) einer steigenden jährlichen Amortisationsquote;
- c) einer fallenden jährlichen Amortisationsquote.

c) Formen der Abschreibung.

Bei den Abschreibungen an den Anlagewerten, wo die Abschreibungen auf mehrere Jahre verteilt werden, gibt es zwei auch gesetzlich zulässige Verfahren:

a) Die Abschreibung wird, wie oben beschrieben, an den Aktivwerten direkt vorgenommen.

b) Die betreffenden Aktivposten bleiben unverändert zu ihrem ursprünglichen Anschaffungs- oder Selbstkostenwert in der Aktivreihe stehen; dagegen bildet man in der Passivreihe einen Jahr um Jahr um die neu hinzugekommene Abschreibungsquote wachsenden Bewertungsposten, den sog. Amortisations- oder Erneuerungsfonds. Ob man dann wirklich in der Aktivreihe aus den leichtflüssigen Mitteln (Wertschriften) einen entsprechenden wirklichen Fonds absondert oder nicht, ist eine Frage

für sich¹, gleichviel: der wirkliche Wert ist der Unterschied zwischen dem betreffenden Anlagewert in der Aktivreihe und dem entsprechenden Bewertungsposten in den Passiven (Amortisationskonto), wie aus der Tabelle S. 126 ersichtlich ist. Da der Amortisationsfonds nur einen Korrekturposten für ein zu hoch bewertetes Aktivum, also einen Bewertungsposten bildet, so ist es widersinnig, ihn jährlich zu verzinsen, d. h. ihn nicht nur um die jährliche Amortisationsquote, sondern auch um Zins und Zinseszins aus dem Jahresertrag zu speisen. Denn das bedeutete nichts anderes, als die Betriebskosten eines Jahres auch noch mit den Zinsen von untergegangenen Aktiven zu belasten.

Das HGB. § 261 erwähnt nur den Erneuerungsfonds. Damit ist gemeint, daß dieser sog. Fond als Ersatz des betreffenden Anlagewertes dienen soll, wenn dieser durch Abnutzung oder aus anderen Gründen nicht mehr brauchbar ist, also durch einen anderen, neuen Anlagewert ersetzt werden muß. Da der Erneuerungsfonds stets zu den Passiven — Habenseite des Ausgangsbilanzkontos — eingestellt werden muß, so kann man ihn wie folgt definieren: Kapitalrücklage für Minderwert von noch gebrauchten Anlagevermögensbestandteilen zwecks Ansammlung und Bereitstellung von Mitteln für Neuanschaffung der entsprechenden neuen Anlagen, wenn die alten im Betriebe nicht mehr gebrauchsfähig sind.

Amortisation — wörtlich Abtötung — bedeutet allmähliche Tilgung eines Gegenwertes, einer Schuld, oder eines Sach- oder Rechtsgutes. Im Sinne der Bilanz ist der Amortisationsfonds ein vom Eigenkapital besonders ausgeschiedenes Rücklagekapital, das dem durch Abnutzung usw. untergegangenen, verbrauchten, vernichteten Werte, bzw. Minderwert eines Aktivums gleich sein soll, derart daß bei vollendeter Amortisation das betreffende Aktivum getilgt, „ertötet“ ist und das Reinvermögen bzw. das Eigenkapital weder vermehrt noch vermindert wird, wenn man von der Aktivseite das getilgte Aktivum, auf der Passivseite das im Amortisationsfonds angesammelte Kapital abschwächt.

Der Erneuerungsfonds zielt auf einen Ersatz, eine Neuanschaffung des der Wertminderung ausgesetzten Anlagevermögensbestandteils, der Amortisationsfonds dagegen auf dessen Werttilgung. Im Wesen sind beide identisch, da man den Amortisationsfonds auch für Neuanschaffung, den Erneuerungsfonds auch zur Tilgung des betreffenden Aktivums verwenden kann. Auch die allmähliche Speisung der beiden Fonds geschieht auf dieselbe Art, indem man Jahr um Jahr eine bestimmte Quote vom Ertrag, in Verlustjahren vom Eigenkapital als Ersatz der Wertminderung des zu erneuernden oder zu amortisierenden Aktivums absondert. Beides sind also Verlustreserven, oder nur für den die eingetretene Wertminderung übersteigenden Teil stille oder Kapitalreserven.

¹ Nach dem Schweizerischen Gesetz über das Rechnungswesen der Eisenbahnen sind die Eisenbahngesellschaften verpflichtet, eine der jährlichen Abnutzung des Oberbaues und des Fahrparkes entsprechende Quote in den Erneuerungsfonds zu legen und für den ganzen Betrag dieses Fonds leicht flüssige Mittel abzusondern, damit sie jederzeit in der Lage sind, aus diesen Mitteln die Kosten für die Erneuerung aufzubringen. Für die Schweizerischen Bundesbahnen wurde jedoch 1920 bei Anlaß der Revision des Rückkaufgesetzes diese Bestimmung fallen gelassen; sie gilt jetzt nur für die Privateisenbahnen.

b) Tabellen für Amortisation ohne Bildung eines verzinslichen Amortisationsfonds. (Gewöhnliche Abschreibung.)

A = Anfangswert, z. B. 110; M = Altmaterialwert am Ende der Lebensdauer, z. B. = 10; A₁ = zu amortisierender Wert = A - M = 100; n = Lebensdauer, z. B. 20 Jahre; a = Alter, hier also von 1-20 Jahren.

Alters-jahr a	I. Gleichbleibende Amort. $\left(\frac{A_1}{n}\right)$			II. Steigende Amortisation = $\left(\frac{a^2}{n^2}\right)$			III. Mäßigsteigende Amortisation Mittel von I + II = $\left(\frac{a^2}{n} + \frac{1}{2}\right)$			IV. Fallende Amortisation vom Restwert je 10%; A ₁ = (1 - q) ⁿ		
	a) Jährliche Amortis.-Quote %	b) Amortis.-Betrag (Summen von Ia) %	c) Restwert %	a) Jahres- quote %	b) Amortis.- Betrag (Summen von IIa) %	c) Restwert %	a) Jährliche Quote %	b) Amortis.- Betrag (Summen von IIIa) %	c) Restwert %	a) Jährliche Quote %	b) Amortis.- Betrag (Summen von IVa) %	c) Restwert = Buchwert %
1	5	5	95	0,25	0,25	99,75	2 ⁵ / ₈	2 ⁵ / ₈	97 ³ / ₈	10	10	90
2	5	10	90	0,75	1	99	2 ⁷ / ₈	5 ¹ / ₂	94 ¹ / ₂	9	19	81
3	5	15	85	1,25	2,25	97,75	3 ¹ / ₈	8 ³ / ₈	91 ³ / ₈	8,1	27,1	72,9
4	5	20	80	1,75	4	96	3 ³ / ₈	12	88	7,3	34,4	65,6
5	5	25	75	2,25	6,25	93,75	3 ⁵ / ₈	15 ⁵ / ₈	84 ⁵ / ₈	6,6	41	59
6	5	30	70	2,75	9	91	3 ⁷ / ₈	19 ¹ / ₂	80 ¹ / ₂	5,9	46,9	53,1
7	5	35	65	3,25	12,25	87,75	4 ¹ / ₈	23 ⁵ / ₈	76 ⁵ / ₈	5,3	52,2	47,8
8	5	40	60	3,75	16	84	4 ³ / ₈	28	72	4,8	57	43
9	5	45	55	4,25	20,25	79,75	4 ⁵ / ₈	32 ⁵ / ₈	67 ⁵ / ₈	4,3	61,3	38,7
10	5	50	50	4,75	25	75	4 ⁷ / ₈	37 ¹ / ₂	62 ¹ / ₂	3,9	65,2	34,8
11	5	55	45	5,25	30,25	69,75	5 ¹ / ₈	42 ⁵ / ₈	57 ³ / ₈	3,5	68,7	31,3
12	5	60	40	5,75	36	64	5 ³ / ₈	48	52	3,1	71,8	28,2
13	5	65	35	6,25	42,25	57,75	5 ⁵ / ₈	53 ⁵ / ₈	46 ³ / ₈	2,8	74,6	25,4
14	5	70	30	6,75	49	51	5 ⁷ / ₈	59 ¹ / ₂	40 ¹ / ₂	2,5	77,1	23,9
15	5	75	25	7,25	56,25	43,75	6 ¹ / ₈	65 ⁵ / ₈	34 ³ / ₈	2,3	79,4	20,6
16	5	80	20	7,75	64	36	6 ³ / ₈	72	28	2,1	81,5	18,5
17	5	85	15	8,25	72,25	27,75	6 ⁵ / ₈	78 ⁵ / ₈	21 ³ / ₈	1,8	83,3	16,7
18	5	90	10	8,75	81	19	6 ⁷ / ₈	85 ¹ / ₂	14 ¹ / ₂	1,7	85	15
19	5	95	5	9,25	90,25	9,75	7 ¹ / ₈	92 ⁵ / ₈	7 ³ / ₈	1,5	86,5	13,5
20	5	100	0	9,75	100	0	7 ³ / ₈	100	0	1,3	87,8	12,2
Sa. in 20 Jahren	} = 100%			100%	—	—	100%	—	—	87,8	—	Restwert n. 20 Jahren = 12,2

Es gibt auch Abschreibungen, welche aus der Bilanz nicht ersichtlich sind (versteckte Abschreibungen). Es sind dies Neuanschaffungen oder Verbesserungen von Produktionsmitteln zum dauernden Gebrauch, die während des Jahres auf Betriebskostenkonto gebucht werden: Ankauf von Werkzeugen, Maschinen, Erwerbung von Patenten, Wertvermehrung der Anlagen, neue Installationen usw. Wenn alle diese Aufwendungen im Geschäftsjahr mit den übrigen Betriebskosten in der Ertragsbilanz als Verlust gebucht werden, und daher den Jahresgewinn mindern, so sind diese versteckten Abschreibungen Vermögensbestandteile, die in der Vermögensbilanz nicht enthalten sind und daher eine stille Reserve bilden.

Wenn diese Art der Bilanzverschleierung — Verbuchung von Neuanschaffung oder Wertvermehrung von Vermögensbestandteilen (Aktiven) als Verlustausgaben — im Interesse der Konsolidierung und der Verstärkung der Finanzkraft der Unternehmung vollzogen wird und zugleich im Rahmen der Verhältnismäßigkeit zu den Gesamtverlustausgaben bleibt, so kann einzig die Steuerbehörde dagegen Einspruch erheben. Über das Verhältnis von Geschäftsbilanzen und Steuerbilanzen vgl. III. Teil.

V. Die Bilanztechnik.

Die Bilanztechnik — Bilanzkunst im engeren Sinne — besteht zunächst in einer tabellarischen Gegenüberstellung der Saldi, den sog. Buchwerten laut Probabilanz des Hauptbuches mit den nach dem gleichen Kontensystem geordneten Inventurwerten zwecks Berechnung der Differenzen zwischen Sollbestand laut Hauptbuch und Istbestand laut Inventur. Diese Differenzen bilden die Posten der Verlust- und Gewinnrechnung.

Die Differenzen sind Gewinnposten:

1. Wenn der Istbestand in der Aktivreihe größer ist als der Sollsaldo oder der aktive Buchwert.
2. Wenn der Istbestand in der Passivreihe kleiner ist als der Habensaldo oder der passive Buchwert.
3. Wenn dem Istbestand in der Aktivreihe ein Habensaldo gegenübersteht, dann ist der Gewinn nicht die Differenz, sondern die Summe beider Posten.
4. Wenn einem Habensaldo weder in der Aktivreihe noch in der Passivreihe ein Istbestand gegenübersteht. Hier ist der ganze Habensaldo Gewinn.

Die Differenzen sind Verluste:

1. Wenn der Istbestand in der Aktivreihe kleiner ist als der Sollsaldo.
 2. Wenn der Istbestand in der Passivreihe größer ist als der Habensaldo.
 3. Wenn dem Istbestand in der Passivreihe ein Sollsaldo gegenübersteht; dann ist der Verlust nicht die Differenz, sondern die Summe beider Posten.
 4. Wenn dem Sollsaldo weder in der Aktiv- noch in der Passivreihe ein Posten gegenübersteht; dann ist der unverkürzte Sollsaldo ein Verlust.
- Diese Gegenüberstellung der Saldi oder Buchwerte mit dem Istbestand und die Ableitung der Differenzen als Gewinn- oder Verlustposten werden zunächst in einer Vorarbeit zur Schlußbilanz in Tabellenform aufgestellt.

1. Bilanzschlüssel.

A. Die nach Konten geordneten aktiven und passiven Vermögensbestandteile		Sollbestände		Istbestände		B. Vergleichung zwischen Sollbestand (Soll- und Habensaldo des Hauptbuches) und Istbestand laut Inventur (Aktiv und Passivreihe)		Nr.	
		Wesen: Werdegang aus ihrem Anfangsbestand und der durch den Geschäftsbetrieb bewirkten Zu- und Abschreibungen (Buchwerte) Form: Saldi der Hauptbuchkonten	Soll	Haben	Wesen: Vermögensfeststellung durch periodische Bewertung und Kontrolle nach gesetzlichen Bestimmungen u. kaufmännischen Grundsätzen Form: Inventurwerte nach Konten geordnet	Aktivreihe	Passivreihe		Verlust und Gewinn
Mögliche Fälle	Soll	Haben	Aktivreihe	Passivreihe	Soll	Haben	Verlust- und Gewinn	Nr.	
1	100	—	100	—	—	—	—	1	
2	100	—	0	0	100	—	—	2	
3	100	—	125	—	—	25	25	3	
4	100	—	75	—	25	—	—	4	
5	100	—	—	125	225	—	—	5	
6	—	100	—	100	—	—	—	6	
7	—	100	—	125	25	—	—	7	
8	—	100	—	75	—	25	—	8	
9	—	100	0	0	—	100	—	9	
10	—	100	125	—	—	225	—	10	
11	0	0	100	—	—	100	—	11	
12	0	0	—	100	100	—	—	12	
C. Journalisierung der Abschlußposten:		Ausgangsbilanz Soll Hauptbuchkonten Haben		Ausgangsbilanz Haben Hauptbuchkonten Soll		Verlust- und Gewinnkonto Soll Hauptbuchkonten Haben		Verlust- und Gewinnkonto Haben Hauptbuchkonten Soll	

Auf Grund derselben folgt die Aufstellung der Schlußbilanz in ihrer doppelten Form als Vermögensbilanz und Ertragsbilanz im Journal, die endliche Übertragung aus diesem in das Hauptbuch, wodurch sämtliche Kosten zur Bilanz gebracht werden.

Zur Ergänzung fügen wir drei Tabellen bei:

1. Der Bilanzschlüssel (S. 128).
2. Die Darstellung der Schlußbilanz, veranschaulicht an einem Zahlenbeispiel (S. 131—132).
3. Bildliche Darstellung der Schlußbilanz und des Kontoabschlusses (S. 136—139).

1. Der Bilanzschlüssel (S. 128). Die erste Zweispaltenreihe enthält die Soll- und Habensalden der Probebilanz mit den Erklärungen über Wesen und Form. In der zweiten Zweispaltenreihe sind die Aktiven und Passiven eingestellt. In der dritten stehen die Differenzen als Soll (Verlust) und Haben (Gewinn). Die Tabelle umfaßt alle möglichen Fälle, die hierbei vorkommen können.

a) Reine Bestandskonten.

Sollsaldo und Aktivbestand sind gleich; weder Gewinn noch Verlust.

1. Fall. Typus: Das Kassakonto.

6. Fall. Typus: Das Kreditorenkonto.

b) Reine Erfolgskonten.

aa) Dem Sollsaldo steht kein Istbestand gegenüber. Der ganze Sollsaldo ist Verlust.

2. Fall. Typus: Betriebskostenkonto.

bb) Dem Habensaldo steht kein Istbestand gegenüber. Der ganze Habensaldo ist Gewinn.

9. Fall. Typus: Aktivzinsenkonto.

c) Gemischte Konten.

aa) Der Sollsaldo ist kleiner als der Aktivbestand. Der Unterschied ist Gewinn.

3. Fall. Typus: Das Warenkonto.

bb) Der Sollsaldo ist größer als der Aktivbestand. Die Differenz ist Verlust.

4. Fall. Typus: Maschinenkonto.

cc) Dem Habensaldo steht ein Aktivbestand gegenüber. Ihre Summe ist Gewinn.

10. Fall. Typus: Das Warenkonto¹.

dd) Dem Sollsaldo steht ein Passivbestand gegenüber. Die Summe ist Verlust.

5. Fall. Mögliches, aber seltenes Beispiel: Delkrederekonto.

¹ Im gemischten Warenkonto, wo der Gewinn nicht ausgerechnet, noch verbucht wird, wächst die Habensumme von Monat zu Monat nicht nur um die neuen Verkaufswerte, sondern in und mit ihnen auch um den Gewinn. Solange der erzielte, aber nicht verbuchte Gewinn den Wert der Vorräte nicht erreicht, ergibt sich ein Sollsaldo; sobald aber der erstere größer ist als der letztere, dann schlägt der Sollsaldo in einen Habensaldo um, was namentlich bei Warengeschäften gegen Ende des Jahres sehr häufig vorkommt. Der Gewinn ist gleich Habensaldo plus Vorratswert.

- ee) Dem Habensaldo steht ein größerer Passivbestand gegenüber. Differenz ist Verlust.
7. Fall. Mögliches Beispiel: Reservekonto.
- ff) Dem Habensaldo steht ein kleineres Passivum gegenüber. Die Differenz ist Gewinn.
8. Fall. Mögliches Beispiel: Delkrederekonto. (Verminderung der Rückstellung für ausstehende Forderungen.)
- d) Bei der Inventur neu auftretende Aktiven und Passiven.
Beispiel: Transitorische Posten, stille Reserven, die in der neuen Bilanz wieder in offene umgewandelt werden; früher abgeschriebene Sach- oder Rechtsgüter, die wieder als realisierbare Werte eingeschätzt werden.

Diese oder andere Aktiven und Passiven treten nur dann bei der Inventur neu auf, wenn sie vorher noch nicht im Journal und Hauptbuch gebucht worden und daher auch nicht in die Probabilanz unter die Sollbestände aufgenommen sind. Das Letztere ist zwar ein Fehler, was nicht ausschließt, daß er doch in der Praxis vorkommen kann.

Neuauf tretende Aktiven sind Gewinne, neue Passiven Verluste. 11. und 12. Fall.

Beispiel: Transitorische Aktiven und Passiven.

2. Die Technik der Schlußbilanz, veranschaulicht an einem Zahlenbeispiele (Tabelle S. 131—134). Alle die Arbeiten, die wir in den vorausgegangenen Abschnitten über Bilanzkunst erwähnt haben, sind in dieser Tabelle systematisch zusammengestellt. Zuerst folgt unter A die Journalisierung der Vorbereitungsarbeiten zur Schlußbilanz. Sind diese Posten im Hauptbuch eingetragen und in die Probabilanz bzw. Saldobilanz aufgenommen, andererseits die Ergebnisse der Inventur kontenmäßig geordnet, so kommt die Vorarbeit zur Schlußbilanz (B). Unter Anwendung des oben beschriebenen Bilanzschlüssels ist die Aufstellung dieser Tabelle nur eine Kleinigkeit. Da das anfängliche, um das Privatkonto gekürzte Kapital in die Passivreihe eingestellt ist, so wird durch diese Vorarbeit der Zweck durch den doppelten Nachweis des Reingewinnes erreicht. Er ergibt sich als Sollsaldo der Eingangsbilanz und als Habensaldo der Verlust- und Gewinnrechnung. In dieser doppelten Berechnung des Reingewinnes liegt nicht nur die Probe für die Vorarbeit, sondern auch für die Richtigkeit der ganzen systematischen Buchführung, wie schon wiederholt nachgewiesen worden ist.

Auf Grund dieser in sich selbst geprüften Vorarbeit können nun die Abschlußbuchungen im Journal zwecks Übertragung in das Hauptbuch aufgestellt werden (C). Sobald diese Abschlußposten in die angerufenen Konten des Hauptbuches übertragen sind, müssen sämtliche Konten zur Bilanz, d. h. zur Summengleichheit zwischen Soll und Haben kommen¹.

¹ Da in den zur Bilanz gebrachten Konten weder ein Sollsaldo noch ein Habensaldo vorhanden ist, also weder Aktiven noch Passiven, weder Gewinn noch Verlust anzeigt, da ferner das äußere Merkmal der vollzogenen Schlußbilanz in der Abstimmung jedes Kontos auf Summengleichheit zwischen Soll und Haben besteht, so kann man sagen: Der Abschluß des Hauptbuches besteht darin, daß man sämtliche Konten auf Null reduziert.

2. Die Technik der Schlußbilanz, veranschaulicht an einem Zahlenbeispiel.

A. Journalposten vor der provisorischen Aufstellung.

1. Kapitalkonto an Privatkonto (Übertrag der privaten Verwendungen).
2. Immobilienertrag an Immobilienbestand (Abschreibung).
3. Transitor. Aktiven an Zinsen und Diskont usw. (Aufstellung der transitor. Aktiven).
4. Zinsen und Diskont usw. an transitor. Passiven (Aufstellung der transitor. Passiven).
5. Konto dubioso an Debitorenkonto (Ausscheidung der zweifelhaften Debitoren).
6. Beseitigung der Differenzen (Abzüge, Rabatt, Emballagen, unausgeglichene Reste, Zinsen usw.) im Kontokorrentverkehr durch entsprechende Buchungen.

B. Vorarbeit zur Schlußbilanz.

Konten des Hauptbuches	Saldobilanz laut Hauptbuch		Ausgangsbilanz laut Inventur		Verlust und Gewinn	
	Soll	Haben	Soll Aktiva	Haben Pass. + K	Soll Verlust	Haben Gewinn
1. Kassakonto I ¹	8 000	—	8 000	—	—	—
2. Agiokonto. III	350	—	—	—	350	—
3. Besitzwechselkonto . . . I	12 000	—	12 000	—	—	—
4. Schuldwechselkonto . . . I	—	7 000	—	7 000	—	—
5. Zinsen u. Diskontokonto ² III	1 250	—	—	—	1 250	—
6. Debitorenkonto I	40 000	—	40 000	—	—	—
7. Kreditorenkonto I	—	30 000	—	30 000	—	—
8. Bankkonto I	—	8 500	—	8 500	—	—
9. Konto Dubioso I	2 500	—	2 500	—	—	—
10. Delkrederefondskonto . . I	—	1 000	—	2 000	1 000	—
11. Wertschriftenbestand . . . I	6 550	—	6 550	—	—	—
12. Wertschriftenzinsen . . . III	—	760	—	—	—	760
13. Immobilienbestand I	45 000	—	45 000	—	—	—
14. Immobilienertrag III	—	1 600	—	—	—	1 600
15. Geschäftsmobilien I	4 000	—	3 500	—	500	—
16. Warenkonto II	75 000	—	95 000	—	—	20 000
17. Detailkonto II	4 000	—	6 140	—	—	2 140
18. Hypothekenschuld I	—	30 000	—	30 000	—	—
19. Allg. Betriebskosten . . . III	5 540	—	—	—	5 540	—
20. Salärkonto III	2 600	—	—	—	2 600	—
21. Reisekosten III	3 000	—	—	—	3 000	—
22. Steuerkonto III	480	—	—	—	480	—
23. Kapitalkonto inklusive)	—	131 095	—	131 095	—	—
24. Privatkonto)	—	—	—	—	—	—
25a) Transitor. Aktiva IV	535	—	535	—	—	—
25b) Transitor. Passiva IV	—	850	—	850	—	—
Probabilanz (Saldi)	210 805	210 805				
Summa Aktiva			219 225	—	—	—
Summa Passiva + Kapitaleinsatz . . .			—	209 445	—	—
Summa Verlust			—	—	14 720	—
Summa Gewinn			—	—	—	24 500
Reingewinn, nachgewiesen durch Inventur .			—	9 780	—	—
Reingewinn, berechnet			—	—	9 780	—
Schlußbilanz			219 225	219 225	24 500	24 500

¹ Numerierung zwecks Gruppierung in der Zwischenbilanz (D).

² Vor Einstellung der transitorischen Zinsen war der Sollsaldo 935.

C. Journalposten auf Grund der Vorarbeit zur Schlußbilanz.

Ausgangsbilanz an folgende: (Aktiva)		folgende an Ausgangsbilanz (Passiva + K)	
an Kassa	8 000	Schuldwechsel	7 000
„ Besitzwechsel	12 000	Kreditoren	30 000
„ Debitoren	40 000	Bank	8 500
„ Konto dubioso	2 500	Delkrederekonto	2 000
„ Wertschriftenbestand	6 550	Hypotheken	30 000
„ Immobilienbestand	45 000	Transitor-Passiva	850
„ Geschäftsmobilien	3 500	Summa Passiva	78 350
„ Waren	95 000	Kapitalkonto	
„ Detailgeschäft	6 140	Einsatz ¹	131 095
„ Transitor. Aktiva	535	Gewinn	9 780
		Neues Kapital	140 875
	219 225		219 225
Verlust und Gewinn an folgende		folgende an Verlust und Gewinnkonto	
an Agio	350	Wertschriftenzinsen	760
„ Zinsen und Diskont	1 250	Immobilienertag	1 600
„ Delkredere	1 000	Warenkonto	20 000
„ Geschäftsmobilien	500	Detailkonto	2 140
„ Betriebskosten	5 540		
„ Salär	2 600		
„ Reisekosten	3 000		
„ Steuerkonto	480		
Summe Verlust	14 720		
„ Kapitalkonto, Gewinn	9 780		
	24 500		24 500

D. Zerlegung der Probabilanz in drei Kontengruppen.

Schema zur Aufstellung einer Zwischenbilanz ohne Inventur.

Kontengruppen	Summen		Saldi		Inventur		Erfolg	
I. Reine Bestandskonten.								
Inklusive Anlagewerte (ohne Abschreibung plus Anfangskapital)	118 050	207 595	—	89 545	—	89 545	—	—
II. Gemischte Konten.								
(Inventurwert auf Grund der Lagerbücher)	79 000	—	79 000	—	101 140	—	—	22 140
III. Reine Erfolgskonten.								
Ohne transitorische Posten und ohne Abschreibung	12 905	2 360	10 545	—	—	—	10 545	—
IV. Provisorische Ergänzung.								
Transitorische Aktiven und	}	—	—	—	535	850	1 815	—
Passiven, Abschreibungen						500		
Delkredere für zahlungsunfähige Debitoren						1 000		
	209 955	209 955	89 545	89 545				
V. Reingewinn, doppelt nachgewiesen					101 675	91 895	12 360	22 140
					—	9 780	9 780	—
					101 675	101 675	22 140	22 140

¹ Anfangskapital weniger Privatkonto.

E. Gruppierung der Posten der Schlußbilanz nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur.

Aktivreihe		Passivreihe							
I. Umlaufendes Vermögen.		I. Fremdkapital.							
a) Liquide Mittel.		a) Kurzfristige Schulden.							
1. Kassa	8 000	1. Bank	8 500						
2. Wechsel	12 000	2. Schuldwechsel	7 000						
3. Wertpapiere	6 550	3. Kreditoren	30 000						
4. Debitoren	40 000	4. Transitor. Passiven (Saldo)	315						
5. Dubiose (2500 — 2000)	<u>500</u>	Sa. kurzfristig	<u>45 815 = 21%</u>						
	67 050 = 31%	b) Feste Schulden.							
b) Warenvorräte.		Hypothekarschuld	<u>30 000 = 14%</u>						
1. Magazin	95 000	Sa. Fremdkapital	<u>75 815 = 35%</u>						
2. Detail	<u>6 140</u>	II. Eigenkapital.							
	101 140 = 47%	Neues Kapital	<u>140 875 = 65%</u>						
Sa. umlaufendes Vermögen	<u>168 190 = 78%</u>								
II. Investiertes Vermögen.									
a) Geschäftsmobilien	3 500	<table border="1"> <tr> <td>Sa. Fremdes und eigenes Kapital</td> <td><u>216 690 = 100%</u></td> </tr> <tr> <td>Aus fremdem Kapital stammender Teil</td> <td>15 815</td> </tr> <tr> <td>Auf das eigene Kapital fallender Teil</td> <td>200 875</td> </tr> </table>		Sa. Fremdes und eigenes Kapital	<u>216 690 = 100%</u>	Aus fremdem Kapital stammender Teil	15 815	Auf das eigene Kapital fallender Teil	200 875
Sa. Fremdes und eigenes Kapital	<u>216 690 = 100%</u>								
Aus fremdem Kapital stammender Teil	15 815								
Auf das eigene Kapital fallender Teil	200 875								
b) Immobilien	<u>45 000</u>								
Sa. Festes Vermögen	48 500 = 22%								
Sa. Geschäftsvermögen	<u>216 690 = 100%</u>								
F. Verwendung des fremden und eigenen Kapitals.									
Kapitalverwendung in der Aktivreihe									
1. Liquide Mittel	67 050	Aus fremdem Kapital stammender Teil	15 815						
2. Warenvorräte	101 140		—						
3. Feste Anlagen	48 500		30 000						
Summa	216 690		<u>75 815</u>						
			<u>140 875</u>						

Damit sind sämtliche Buchführungsarbeiten für das alte Jahr erledigt, und man kann auf Grund der definitiven Schlußbilanz zur Eröffnung der Bücher für das neue Geschäftsjahr schreiten.

Die übrigen Zusammenstellungen der Tabelle, D, E und F, gehören zu den Bilanzstudien, denen wir einen besonderen Abschnitt widmen; ohne diesen vorzugreifen, sei vorläufig auf folgende Punkte aufmerksam gemacht.

Tabelle D zeigt den Weg für die Aufstellung der Zwischenbilanz. Wenn man aus der Saldobilanz drei Kontengruppen bildet — reine Bestandskonten, gemischte Konten und reine Erfolgskonten — so ist für Aufstellung der Zwischenbilanz keine Inventur nötig; denn der Saldo der ersten Gruppe gibt reine Aktiven oder Passiven, der Saldo der dritten Gruppe reinen Gewinn oder Verlust. Einzig bei der zweiten Kontengruppe ist ein Abschluß nur möglich, wenn man auf irgendeine Art die bezüglichlichen Vermögensbestandteile — vorliegenden Fällen kommen nur die Warenvorräte in Betracht — ermitteln kann. Wir stellen daher fest: Eine Zwischenbilanz ohne Inventur ist nur möglich, wenn die durch gemischte Konten behandelten Vermögensbestandteile, sei es durch Skontri, durch Kalkulation, durch Schätzung oder auf anderem Wege bestimmt werden können. Ebenso ist man bei der provisorischen Ergänzung bezüglich Abschreibung, Delkredere, Rechnungsverhältnis zwischen altem und neuem Jahr auf Schätzungen angewiesen. Der Gewinn kann allerdings nur annähernd jederzeit aus der Probabilanz berechnet werden, wenn der Istwert der gemischten Konten, sei es durch die Skontri, durch Schätzung oder Kalkulation oder auf Grund von Erfahrungen bestimmt werden kann. Der Gewinn ist gleich diesem Istwert, weniger: 1. Sollsaldo der gemischten Konten; 2. Sollsaldo der Gewinn- und Verlustkonten; 3. der Abschreibungen pro rata temporis. Näheres vgl. S. 135.

Tabelle E: Die Gruppierung der Posten der Schlußbilanz nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Natur kann man unmittelbar aus der Schlußbilanz ableiten. Überhaupt ist es eine Forderung der Bilanzklarheit und -wahrheit, daß eine Ordnung der Aktiven und Passiven, wie sie in Tabelle E enthalten ist, vorgenommen werden muß. Aus ihr erhellt, daß die Aktiven zu 78% in umlaufendem Vermögen, zu 22% in Anlagewerten vorhanden sind; andererseits zerfällt das Geschäftskapital in 35% fremde Mittel und 65% Eigenkapital.

Tabelle F gibt einen interessanten, für die Geschäftsleitung wichtigen Aufschluß, nämlich über die Verwendung des eigenen und fremden Kapitals in der Aktivreihe.

Im Anschluß an die Bilanztechnik müssen wir noch auf einige wichtige Punkte hinweisen:

1. Es sind dies zunächst die Kompensationen, die vor der Aufstellung der Schlußbilanz zwischen verschiedenen Gewinn- und Verlustposten stattfinden. Die Gewinn- und Verlustrechnung der Schlußbilanz enthält durchaus nicht alle Verlust- bzw. Gewinnposten, die im Laufe des Geschäftsbetriebes entstehen, nämlich diejenigen nicht, die schon vorher innerhalb der Konten des Hauptbuches vor Aufstellung der Schlußbilanz

kompensiert worden sind. Wird z. B. nur ein einheitliches Zinsenkonto geführt, die Aktivzinsen im Haben, die Passivzinsen im Soll, so ergibt der Saldo des Zinsenkontos nur die Differenz zwischen beiden und gestattet daher keinen Einblick in die Zinslasten und Zinserträge der Unternehmung. Diesen Aufschluß kann nur die Umsatzbilanz geben. Daher gehört zu einem einläßlichen Studium der Schlußbilanz die Probabilanz in ihrer doppelten Form als Umsatz- und als Saldobilanz. Wie mit dem Zinsenkonto, so verhält es sich mit verschiedenen anderen Gewinn- und Verlustkonten.

2. Abhängigkeit der Gewinn- und Verlustrechnung von der Inventurbewertung. Aus den beiden Tabellen „Bilanzschlüssel“ und „Bilanztechnik“ geht deutlich hervor, daß die Gewinn- und Verlustposten der Schlußbilanz nur Differenzen oder Summen zwischen dem Saldo des Hauptbuches und den Inventurwerten sind. Ob diese abgeleiteten Differenzen zu klein oder zu groß, richtig oder falsch seien, hängt daher ausschließlich vom Minuenden und Subtrahenden, d. h. von dem Sollbestand laut Hauptbuch und dem Istbestand laut Inventur ab. Wir kommen hiermit auf den schon im theoretischen Teile erwähnten Mangel der doppelten Buchhaltung zurück: eine rechnungsmäßig richtige Schlußbilanz gibt keine Gewähr für die Richtigkeit der Schlußergebnisse. Um denjenigen Betrag, um den ein Aktivum zu hoch oder ein Passivum zu niedrig in der Inventur erscheint, ist auch der Gewinn zu groß oder umgekehrt. Die Prüfung der Buchhaltung muß sich also einerseits auf die Kontrolle der Inventur und ihre Bewertung, andererseits auf diejenige der Hauptbuchposten und von diesen rückwärts auf die Grundbücher und Dokumente erstrecken.

3. Gemischte Konten. Das Hauptbuch gibt in der Saldobilanz nur den Sollbestand der Vermögensbestandteile an, d. h. den Werdegang aus ihrem Anfangsbestand und den durch den Geschäftsbetrieb bewirkten Zu- und Abschreibungen. Die Wertveränderung dieses Sollbestandes, die sich im Laufe der Zeit unterderhand vollziehen, etwa durch Abnutzung, Einflüsse der Umwelt, der Konjunktur usw., kann die Buchhaltung weder erfassen noch kontenmäßig kontrollieren. Die Buchführung muß sich darauf beschränken, diese Wertveränderungen unterderhand periodisch festzustellen, bei der Schlußbilanz jährlich, bei der Zwischenbilanz in kürzeren Zwischenräumen. Innerhalb der Perioden können diese Konten allerdings als reine Bestandskosten geführt werden, aber bei Anlaß der Schlußbilanz werden sie zu gemischten.

Ergebnis: Auch die im Laufe des Geschäftsbetriebes als reine Bestandskonten geführten Bestandrechnungen werden zu gemischten, wenn sich innerhalb der Perioden nicht kontrollierte und daher auch nicht verbuchte Wertveränderungen vollziehen, welche erst bei Anlaß der Schlußbilanz durch die Inventur festgestellt werden. Solche Wertveränderungen lassen sich aber auch ohne Inventur annäherungsweise, sei es durch Abschätzung, Kalkulation oder Erfahrungstatsachen, jederzeit feststellen. Daher sind auch Zwischenbilanzen möglich.

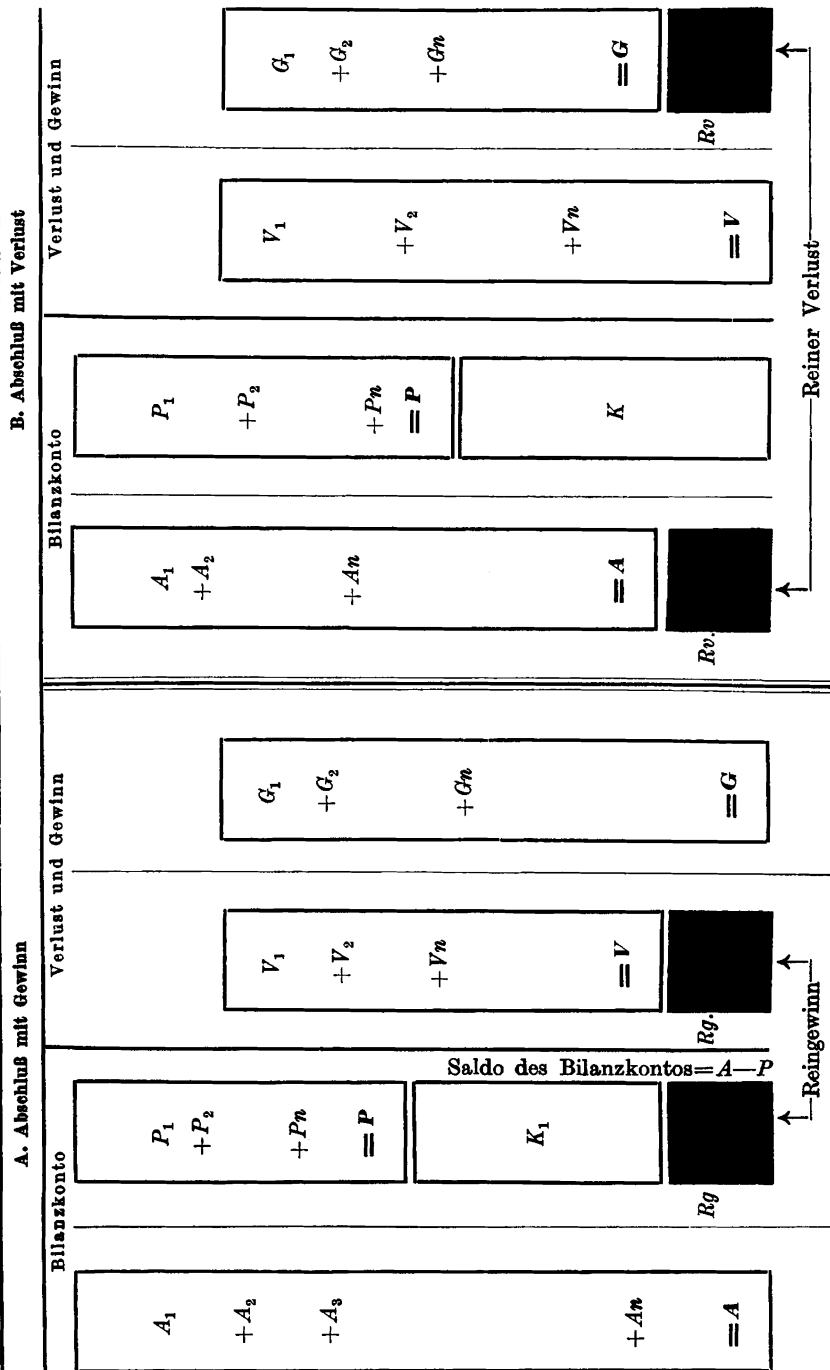
3. Bildliche Darstellung der Schlußbilanz. (Tabelle S. 136—139.) Diese Tabelle dient nur der Veranschaulichung der in der vorigen Tabelle in einem Zahlenbeispiele durchgeführten Abschlußarbeiten und ist nach den vor-

3. Bildliche Darstellung der Schlußbilanz und des Kontenabschlusses.

a) Verbindung von Buchhaltung (Hauptbuch), Inventur und Schlußbilanz.

A. Die Konten des Hauptbuches Schwarze Felder = Stand der Konten vor der Inventur Weiße Felder = Einschaltung der Inventurwerte und Berechnung von Gewinn und Verlust		B. Inventur (Bewertung der Vermögensteile)		C. Schlußbilanz			
				Stand des Vermögens		Verlust und Gewinn	
				Aktiva	Passiva	Verlust	Gewinn
I. Gruppe: Reine Bestandskonten.		Soll	Haben				
a) Konten mit Aktivwerten. (Kassa, Debitoren, Rissen usw.)					A_1		
b) Konten mit Passivwerten (Kreditoren, Schuldwechsel, Bank, Anleihen usw.)					P_1		
II. Gruppe: Gemischte Konten.							
a) Mit Aktiven und Gewinn (Verbindung von Umsatz und Erfolg im Warenkonto.)					A_3		G_1
b) Mit Aktiven und Verlust. Umsatz und Mißerfolg, Anlagen und Abnutzung usw.)					A_4		V_1
III. Gruppe: Reine Verlust- und Gewinnkonten.							
a) Gewinnkonten: (Reiner Arbeitsertrag, Kapitalerträge usw.)							G_2
b) Verlustkonten: Aufwandskosten — (Betrieb, Schuldsinsen, Abschreibungen, Verluste an Debitoren usw.)							V_2
c) Kapitalkonto: mit Privatkonto. (Anfangskapital minus private Verwendungen.) $H_7 = K_0$ $K_1 = K_0 - S_7$					K_1		
Probabilanz (Umsatz). Summa „Schwarz“ im Soll = Summa „Schwarz“ im Haben. Durch Einstellung der Inventurwerte und der Verlust- und Gewinnposten balanzieren sämtliche Konten, mit Ausnahme des Kapitalkontos und des Gewinn- und Verlustkontos (S. 137/138).							
				Summa	Summa	Summa	Summa
				= A	= P + K	= V	= G

b) Bildliche Darstellung der Schlußbilanz als Ergebnis der vorstehenden Zerlegung.



c) Abschluß des Kapitalkontos bei einer Einzelfirma.

	B. Abschluß mit Verlust.	
<p>A. Abschluß mit Gewinn.</p>	<p>B. Abschluß mit Verlust.</p>	
<p>Saldo des Privatkontos</p>	<p>Saldo des Bilanzkontos (A—P)</p>	<p>Saldo des Verlustkontos Reinverlust (V—G)</p>
<p>Saldo des Privatkontos</p>	<p>Saldo des Bilanzkontos (A—P)</p>	<p>Saldo des Gewinnkontos Reingewinn (G—V)</p>
<p>Anfangskapital K_1</p>	<p>Anfangskapital K_1</p>	<p>Anfangskapital K_1</p>
<p>Kapitalzuwachs = Reingewinn ÷ privater Kapitalverbrauch.</p>	<p>Kapitalabnahme — Geschäftsverlust + privater Kapitalverbrauch.</p>	<p>Kapitalzuwachs = Reingewinn ÷ privater Kapitalverbrauch.</p>
<p>Neues Reilvermögen = Anfangskapital + Reingewinn ÷ privater Kapitalverbrauch.</p>	<p>Neues Reilvermögen = Anfangskapital ÷ (Geschäftsverlust + privater Kapitalverbrauch).</p>	<p>Neues Reilvermögen = Anfangskapital + Reingewinn ÷ privater Kapitalverbrauch.</p>

d) Mathematischer Beweis zur Schlußbilanz.

	I. Gleichung laut Voraussetzung (Bilanz der einzelnen Konten):	II. Gleichung laut Voraussetzung (Probabilanz als Umsatzbilanz):	III. Gleichung durch Subtraktion der II. von der I. Gleichung abgeleitet:
1a	$\left. \begin{array}{l} S_1 + P_1 \\ S_2 + G_1 \\ S_3 + A_1 \\ S_4 + A_2 \\ S_5 + A_3 + V_1 \\ S_6 + V_2 \\ S_7 + K_1 \end{array} \right\} = \left\{ \begin{array}{l} H_1 + A_1 \\ H_2 + A_2 \\ H_3 + A_3 + V_1 \\ H_4 + A_4 + V_2 \\ H_5 + V_2 \\ H_6 \\ H_7 \end{array} \right.$	$\left. \begin{array}{l} S_1 \\ S_2 \\ S_3 \\ S_4 \\ S_5 \\ S_6 \\ S_7 \end{array} \right\} = \left\{ \begin{array}{l} H_1 \\ H_2 \\ H_3 \\ H_4 \\ H_5 \\ H_6 \\ H_7 \end{array} \right.$	$\left. \begin{array}{l} - P_1 \\ + G_1 \\ + G_2 \\ - K_1 \end{array} \right\} = \left\{ \begin{array}{l} A_1 \\ + A_2 \\ + A_3 + V_1 \\ + V_2 \\ - \end{array} \right.$

IV. Gleichung, durch Ordnung der Glieder aus der III. Gleichung abgeleitet:

$$(A_1 + A_2 + A_3) + (V_1 + V_2) = (P_1 + K_1) + (G_1 + G_2). \text{ Nun ist:}$$

$$A_1 + A_2 + A_3 = A$$

$$P_1 + V_1 = P$$

$$V_2 + G_2 = V$$

$$G_1 + G_2 = G$$

V. Gleichung, durch Zusammenziehung der gleichartigen Glieder in je eine Summe, aus der IV. Gleichung abgeleitet:

$$A + V = (P + K_1) + G. \quad (K_1 = \text{Anfangskapital} - \text{Privatkonto.})$$

Va. Sollsaldo des Bilanzkontos = Habensaldo des Gewinn- und Verlustkontos:

$$A - (P + K_1) = G - V. \quad (\text{Doppelter Nachweis des Gewinnes.})$$

Vb. Habensaldo des Bilanzkontos = Sollsaldo des Verlustkontos:

$$(P + K_1) - A = V - G. \quad (\text{Doppelter Nachweis des Verlustes.})$$

Vc. Ableitung aus V. Gleichung: Doppelter Nachweis des neuen Reinvermögens (K_2):

$$A - P = K_1 + (G - V) = K_2.$$

ausgegangenen Erklärungen leicht verständlich. Im vierten Teile der Tabelle ist die mathematische Beweisführung vom doppelten Nachweis des Gewinnes oder Verlustes, wie auch des neuen Reinvermögens gegeben und dient zur Ergänzung des ersten Teiles über die theoretischen Grundlagen der Buchhaltung.

D. Bilanzinhalt und -form.

Die Bilanzkunst, der Gegenstand des letzten Abschnitts, lehrt, wie man aus Probabilanz und Inventur die Schlußbilanz entwickeln, die Hauptbuchkonten abschließen und wieder neu eröffnen kann. Dagegen gibt sie keine Belehrung darüber, was die Schlußbilanz in ihrer doppelten Aufstellung sachlich enthält, welche Form und Gestaltung diesem Inhalt zu geben ist. Die notwendige Ergänzung der Belehrung über die Bilanzkunst besteht daher sowohl in der Systematik des Inhalts der Vermögens- und Ertragsbilanz, als auch in der sachgemäßen Form, wie dieser Inhalt darzustellen ist.

Es ist nicht leicht, die zahllosen Arten und Rechtsformen der wirtschaftlichen Unternehmungen, die einen bilanzmäßigen Jahresabschluß zu machen verpflichtet sind, in ein einheitliches System zusammenzufassen. Das kann nur geschehen, wenn man die in den Unternehmungen vorhandenen Sach- und Rechtsgüter, sowie die aus ihrem durch den Betrieb in Bewegung gesetzten Kreislaufe herausgewirtschafteten Erträge und bezüglichen Aufwendungen und Opfer von Arbeit und Kapital nach wirtschaftlichen und rechtlichen Gesichtspunkten in Kategorien ordnet, wie das schon bei Ableitung des Kontensystems S. 59 ff. geschehen ist. Diese Gesichtspunkte sind auch begleitend für die nachfolgende Systematik. Wenn hierbei auch bei weitem nicht alle in der Praxis vorkommenden Möglichkeiten einbezogen werden konnten, so ist doch das Gerippe, die systematische Gliederung, derart umfassend, daß es ein Leichtes ist, alle die nicht in unserer Aufstellung vorkommenden Fälle sachgemäß in das System einzuordnen. Unserer Systematik haben wir den Betrieb eines großen Warenhandels zugrunde gelegt, jedoch sowohl die Industrie als auch den Bankbetrieb einbezogen. Wir geben diesem Abschnitt folgende Gliederung:

1. Bilanzinhalt;
2. Inhalt der Ertragsbilanz;
3. Entwicklung der Ertragsbilanz oder die Elemente der Gewinn- und Verlustrechnung und ihre kontenmäßige Darstellung.

Die textlichen Erklärungen können wir auf die durchaus nötigen, in den vorhergehenden Abschnitten nicht zur Sprache gekommenen beschränken.

I. Bilanzinhalt oder systematische Ordnung der Vermögensbestandteile (Aktiva) und Zerlegung des Aktivvermögens in Eigen- und Fremdkapital (Passiva im weiteren Sinne).

1. Aktiva = A.

Nach wirtschaftlichen Funktionen und rechtlichen Verhältnissen geordnet und nach bilanzrechtlichen Grundsätzen bewertete Sach- und Rechtsgüter der Sonderwirtschaft:

Verwendung des Eigen- und Fremdkapitals.

I. Betriebsvermögen: Im Kreislauf begriffene Vermögensteile¹.

A. Sachgüter (Vorräte).

1. Barschaft in der eigenen Kassa:
 - a) In inländischer Währung.
 - b) In fremder Währung (Münzsorten).
2. Verfügbare Barschaft bei anderen (Banken):
 - a) Guthaben bei Girobanken.
 - b) Guthaben bei der Postscheckkasse.
 - c) Verfallene Zinsscheine.
 - d) Platz-Schecks.
3. Besitzwechsel.
 - a) Platz- und Rimessenwechsel auf das Inland.
 - b) Wechsel auf das Ausland (Devisen).
 - c) Inkasowechsel und nicht bankfähige Wechsel.
4. Wertpapiere (Aktien, Obligationen, Rentenpapiere):
 - a) Im frei verfügbaren Eigentum.
 - b) Verpfändete, lombardierte im Besitz eines Pfandhalters. (Von Dritten bei uns zur Sicherstellung hinterlegte Wertpapiere kommen nicht in die Bilanz, solange dieser Besitz nicht in unser Eigentum übergegangen ist.)
5. Waren:

Warenvorräte (in kaufmännischen Betrieben).
6. Betriebsvorräte (in der Industrie):
 - a) Roh- und Hilfsstoffe.
 - b) Materialien.
 - c) Halbfabrikate (Fabrikate in Arbeit oder fertige Fabrikationsbestandteile).
 - d) Fertig- oder Ganzfabrikate.

Jede dieser Abteilungen muß zutreffendenfalls nach folgenden Gesichtspunkten gegliedert werden:

- aa) Auf eigenem Lager.
- bb) Auf auswärtigen eigenen und fremden Lagern: in Lagerhäusern, Zweiggeschäften, Niederlagen usw.
- cc) In das Eigentum übergegangene schwimmende und rollende Waren.

¹ Oft auch umlaufendes oder flüssiges Vermögen genannt.

B. Rechtsgüter (Ansprüche auf Leistungen aus dem Vermögen von Drittpersonen).

1. Forderungen aus dem Kontokorrentverkehr.
 - a) Forderungen an Banken und Bankiers (exklusive I. A. 2).
 - b) Warendebitoren:
 - aa) Gute Debitoren.
 - bb) Dubiose Debitoren. (Hierzu Bewertungsposten in den Passiven unter Delkrederekonto.)
 - cc) Bestrittene Forderungen (im Prozeß liegende).
2. Forderungen aus Lieferungs- und Werkverträgen:
 - a) Geleistete Anzahlungen auf Warenlieferungsverträgen.
 - b) Vorschüsse an Produzenten (Zuckerrübenbau usw.).
 - c) Geleistete Anzahlungen auf Werkverträge usw. (Bauten, bestellte Maschinen usw.).
3. Gebundene realisierbare Forderungen aus Darlehnsverträgen usw.
 - a) Aktivhypotheken.
 - b) Verzinsliche Darlehn.
 - c) Andere gebundene Forderungen (Restkaufsumme usw.).
4. Gebundene nicht realisierbare Forderungen. (Beteiligung an anderen Unternehmungen.)
 - a) Beteiligung durch Erwerb von Aktien. (Gebundenes Besitztum, nicht in I. A. 4 inbegriffen.)
 - b) Beteiligung durch Übernahme von Anteilscheinen an einer G. m. b. H.
 - c) Beteiligung durch Kommanditkapital.
 - d) Gebundene Darlehen (stille Gesellschafter).
5. Bedingte Forderungen, als Gegenposten für bedingte Verbindlichkeiten in den Passiven durchlaufend (vgl. S. 342).
 In der Bilanz werden die bedingten Forderungen gewöhnlich entweder in der Vorspalte angemerkt oder am Schluß „unter dem Strich“ eingestellt, seltener in die Bilanzsumme einbezogen.
 - a) Avaldebitoren für aus der Hand gegebene Bürgschaftsakzepte.
 - b) Bürgschaftsdebitoren für geleistete Bürgschaften.
 - c) Garantiedebitorer, für ihre zugunsten der Unternehmung deponierten Garantiescheine.
 - d) Forderungen an den Pfandhalter für bei ihm verpfändete Wertpapiere (übereinstimmend mit dem Ansatz nach I. A. 4 b; durchlaufend mit dem entsprechenden Posten in den Passiven).
 - e) Eigene, noch nicht verfallene Tratten auf Debitoren.
 - f) Konto des Zessionars (Bankkonto separato) für zedierte Buchforderungen.
 - g) Eventuelle Regreßrechte auf die Vormänner für die weiterbegebenen, nicht verfallenen Wechsel.
6. Forderungen in sich selbst.
 - a) An die Aktionäre für nicht einbezahltes Aktienkapital.
 - b) An Tochtergesellschaften für unsere feste Kapitalbeteiligung.

- c) An Partizipationsgeschäften.
- d) Forderungen des Hauptgeschäftes an seine Filialen.

C. Immaterielle Güter.

(Verteilung der bezüglichen Erwerbskosten auf die mutmaßliche oder zum voraus bestimmte Zahl von Jahren ihrer Ertragsfähigkeit; in der Jahresbilanz erscheint nur der noch nicht getilgte Betrag unter den Aktiven.)

1. Erwerbskosten für den kommerziellen Geschäftswert einer Firma, einer Kundschaft, einer Konzession, eines Benutzungs- oder Urheberrechtes usw.
2. Aufwendungen für eine Erfindung, ein Patent usw.

II. Anlagevermögen, nicht zum ordentlichen Kreislauf bestimmte Güter¹.
(Vgl. S. 14 u. a. O.)

A. Grundvermögen.

1. Grundstücke.
 - a) In dem Wirtschaftsbetrieb benutzte Grundstücke (Fabrikterrain).
 - b) Grundstücke für die zukünftige Verwendung; Spekulationsterrain usw.
2. Gebäude.
 - a) Für den Wirtschaftsbetrieb direkt verwendete Gebäude. (Fabrik- und Verwaltungsgebäude usw.).
 - b) Für andere Zwecke verwendete Gebäude, Wohnhäuser (Arbeiterwohnungen, Ferienheime usw.).

B. Feste und bewegliche Betriebsmittel (Anlagewerte) zu dauernder Benutzung.

1. Maschinen: Kraft-, Transmissions- und Arbeitsmaschinen.
2. Werkzeuge: Modelle; Fabrik- und Bureau-Inventar, Fuhrpark, Pferde.

C. Anlagewerte für Neben- und Hilfsbetriebe.

1. Wasserkraft- und Elektrizitätswerke; Roll- und Schwebbahnen; Eisenbahnanschlußgleise; Schiffskähne; Kühlanlagen; Gas-, Wasser- und Lichtanlagen; Laboratorien und Versuchswerkstätten usw.
2. Dem Betriebe angegliederte Hüttenwerke, Hochöfen usw.

III. Formale Aktiven.

A. Wertergänzung an Passivposten, weil aus formalen Gründen zu hoch bewertet.

B. Rechnungsmäßige Aktiven: Abrechnungskosten zwischen dem alten und neuen Bilanzjahre. Transitorische Aktiven.

1. Forderungen des alten Jahres an das neue für antizipierten Gewinn.
 - a) Im alten Jahre geleistete Ausgaben und Verluste für Rechnung des neuen Jahres: Vorauslagen von Löhnen,

¹ Oft auch stehendes Kapital oder festes Vermögen genannt.

Miet- und Kapitalzinsen, Gehältern, Versicherungsprämien usw.

- b) Im alten Jahre verdiente Erträgnisse und erzielte Gewinne, die erst im neuen Jahre rechtlich greifbar werden: Anteil des alten Jahres an laufenden Aktiv-Mietzinsen, an Erträgnissen aus Beteiligungen usw.
2. Transitorische Aktiven im engeren Sinne.
- a) Zuschläge zu den betreffenden Aktivwerten:
 - aa) Laufende Zinsen aus Aktivkapitalien.
 - bb) Agio aus Debitoren in fremder Währung.
 - b) Verminderung der betreffenden Passivwerte:
 - aa) Rückdiskont aus Schuldwechseln und Kontokorrentkreditoren.
 - bb) Disagio (Gewinn) aus Kreditoren in fremder Währung.

IV. Verlust.

- A. Aktiven mit Verlustcharakter:** Auf eine bestimmte Zahl von Jahren zu verteilende Verluste; in der Bilanz erscheint jedesmal noch der ungetilgte Rest unter den Aktiven (nicht mit I. C. zu verwechseln).
1. Zu amortisierende, in der Vergangenheit erlittene Verluste oder Auslagen:
 - a) Organisations- und Gründungskosten (nach deutschem Aktienrecht [§ 261, 4 D. HGB.] sofort, nach schweizerischem Aktienrecht in 5 Jahren zu tilgen).
 - b) Erwerbskosten für eine befristete Konzession usw.
 2. Zu amortisierende, in der Zukunft sicher eintretende Verluste:
 - a) Disagio für unter Pari ausgegebene Obligationen (und Aktien).
 - b) Agio für über Pari rückzahlbare Obligationen.
 - c) Valutaverluste an Forderungen in ausländischer Währung (laut besonderen gesetzlichen Erlassen)¹.
- B. Wirkliche Verluste.** Weil das Aktienkapital in der Bilanz in unveränderter Größe zu den Passiven gehört, so muß bei eingetretenem Verluste dieser als Korrekturposten in den Aktiven erscheinen.
1. Verlustvortrag vom Vorjahre.
 2. Verlust im Rechnungsjahre.

2. Passiva = P.

Zerlegung des Aktivvermögens in nach rechtlichen Verhältnissen geordnete Schulden (Passiven im engeren Sinne) und in das Eigenkapital.

I. Fremdkapital:

Arten der Kapitalbeschaffung aus anderen Wirtschaften.

¹ Der schweizerische Bundesrat hat 1919 den Banken und anderen Unternehmungen, die infolge der unerhörten Entwertung der fremden Valuten — Mark, Krone, Rubel, Lei, Dinar, italienische Liren, französische und belgische Franken — sehr große Verluste erlitten haben, gestattet, den Valutaverlust auf 20 Jahre zu verteilen. Dadurch sind sie berechtigt, das erste Jahr nur $\frac{1}{20}$,

A. Kurzfristige Schulden.

1. Wechselschulden.

- a) Akzepte und Eigenwechsel in Zirkulation:
- b) Avisierte, auf dem Regreßwege noch einzulösende protestierte Wechsel.
- c) Avisierte Tratten und Schecks (wenn schon gebucht bzw. den Kreditoren belastet).

2. Lombardschulden auf verpfändeten Waren, Wertpapieren und Wechseln.

3. Schulden aus dem Kontokorrentverkehr.

- a) Bankschulden.
- b) Warenkreditoren.
- c) Empfangene Vorschüsse auf Waren in Konsignation (Schulden an Kommissionäre) oder empfangene Anzahlungen auf Kauf- und Werkverträge.

4. Betriebs- und Zinsschulden.

- a) Nicht eingelöste Dividenden- und Zinsscheine.
- b) Rückständige Löhne und Gehälter, Steuern (nicht zu verwechseln mit III. B. 1a).

B. Schulden auf Zeit. Befristete und kündbare Schulden.

1. Kapitalkreditoren.

- a) Verzinsliche Darlehnsschulden.
- b) Restkaufgelder.

2. Kautionskreditoren.

- a) Empfangene Barkautionen.
- b) Restschulden als Garantie für in Ausführung begriffene oder schon ausgeführte Werkverträge.

C. Feste Anleihen.

Obligationen ohne oder mit Grundpfandverschreibung.

D. Grundpfandschulden.

1. Schuldhypotheken.

2. Sicherungshypotheken (Gegenposten in den Aktiven unter I. A. 4. b).

E. Nicht kündbare Schulden, Schulden aus Kapitalbeteiligung von anderen Unternehmungen.

F. Bedingte Schulden (als gleichwertige und daher durchlaufende Gegenposten zu den bedingten Forderungen in den Aktiven [I. B. 5 a—e], man vgl. S. 342).

Alle diese Formen der bedingten Schulden werden gewöhnlich in der Bilanz entweder nur in der Vorkolonne angemerkt oder

das zweite $\frac{1}{19}\%$ usw. dieser Verluste zu amortisieren und das erste Jahr $\frac{19}{20}$, das zweite $\frac{18}{19}\%$ usw. der auf den Bilanztag berechneten aber noch nicht amortisierten Kursverluste als Aktiva in die Bilanz einzusetzen.

am Schlusse „unter den Strich“ eingestellt, seltener in die Bilanzsumme einbezogen.

1. Bürgschaftsakzepte (Avale).
 2. Bürgschaftsverpflichtungen.
 3. Garantiekapital für den Nominalbetrag der von den Garanten übernommenen Garantiescheine.
 4. Pfandkreditoren für den uns durch hinterlegte Wertpapiere eröffneten Akzeptations- oder Kontokorrentkredit (Formalbuchung identisch mit I. B. 4. d in den Aktiven).
 5. Trassierte Debitoren (während der Laufzeit der auf sie gezogenen Wechsel, durchlaufend zu I. B. 5 e).
 6. Zedierte Debitoren (für zedierte Buchforderungen, durchlaufend zu I. B. 5 f, während der Dauer der Zession).
 7. Eventuelle Regreßpflichten an die Nachmänner für weiterbegebene, nicht verfallene Wechsel (durchlaufend mit I. B. 5 g).
- G. Schulden in sich selbst** (gehören wirtschaftlich zum Eigenkapital, rechtlich zum Fremdkapital).
1. An die Tochtergesellschaften für ihre Kapitalforderungen.
 2. An Partizipationskreditoren.
 3. Schulden des Hauptgeschäftes an seine Filialen. (Gewöhnlich kompensiert mit I. B. 6 d, weil Aktiven und Passiven der Filialen in den entsprechenden Posten der Hauptbilanz einbegriffen sind.)

II. Eigenkapital.

Bei Einzelfirmen kurzweg „Kapital“, bei Gesellschaften „Gesellschaftskapital“, bei Genossenschaften „Genossenschaftskapital“.

Arten der Kapitalbildung bei Aktiengesellschaften:

- A. Aktien- oder Grundkapital:** Kapitalbildung durch Ausgabe von Aktien (eventuell zerlegt in Stamm- und Prioritätsaktienkapital).
1. Einbezahltes Aktienkapital: Werbendes Aktienkapital.
 2. Nicht eingezahltes Aktienkapital: Nicht werbendes Aktienkapital (vom eingezahlten gesondert aufzuführen, weil von der Zahlungsfähigkeit der Aktionäre abhängig).
- B. Kapital aus dem Agio bei emittierten Aktien.** Dieser Gewinn darf nicht zu den gewöhnlichen Reserven (C) gerechnet werden, weil er nicht aus dem Betriebsgewinn, sondern von direkten Leistungen der Aktionäre stammt.
- C. Reserven oder Rückstellungen aus dem unverteilten Jahresgewinn:** Kapitalbildung durch den Betrieb.
1. Reserven mit dem Charakter als Zusatzkapital (Kapitalreserven).

- a) Gesetzlicher Reservefonds (Zwangsreserve).
Wenn die Agiogewinne II. B. zu den Kapitalreserven gerechnet werden, so müssen sie unter besonderem Titel erscheinen.
 - b) Freiwillige Kapitalreserven:
 - aa) Statutenmäßige, freie Rücklagen.
 - bb) Dividendenreserve.
 - cc) Tantiemereserve. (Zur Ausgleichung der Tantieme in künftigen Jahren.)
 - dd) Baufondsreserve.
 - ee) Reserve zu beliebigen Verwendungen. (Dispositionsfonds.)
 - c) Unverteilter Gewinn (Gewinnvortrag). (Kommt gewöhnlich unter IV. in der Bilanz zur Darstellung.)
2. Reserven mit dem Charakter von Verlusten für schwebende oder zukünftige Verluste (Verlustreserven).

Diese Verlustreserven gehören bis zum Zeitpunkt ihrer Verwendung zum werbenden Kapital.

- a) Delkrederefonds: Für mutmaßliche oder wahrscheinliche Verluste an Debitoren oder an anderen Forderungen. (In die erweiterte Delkrederereserve werden auch die möglichen Verluste an guten Debitoren einbezogen¹.)
- b) Rückstellung für schwebende Verluste: Prozesse, spekulative Engagements usw.
- c) Rückstellung für sichere, aber erst in der Zukunft eintretende Verluste, zur Verteilung auf mehrere Jahre.

Tilgungsfonds des Disagios bei Emission von Anleihen (falls man nicht das volle Schuldkapital, sondern nur den Nettoertrag der Emission zu den Passiven eingesetzt hat. Richtiger setzt man die Obligationen zum Rückzahlungskurs in die Passiven ein und bildet einen in gleichen Raten abnehmenden Posten in den Aktiven). (Vgl. in den Aktiven IV. A. 2.)

- d) Ausgleichsfonds.
 - aa) Für Erneuerung von Betriebsanlagen: Echter Erneuerungsfonds. Dieser wird alljährlich in gleichen Raten aus dem Betriebsüberschuß vermehrt; aus ihm werden die ungleichen Jahreskosten für die Erneuerung bestritten. Dadurch wird bewirkt, daß die betreffenden Kosten gleichmäßig auf die einzelnen Jahre verteilt werden; also gleichbleibende Zuschüsse aus den Jahres-

¹ Dieser Teil des Delkrederekontos kann auch als Kapitalreserve zu II. C. I. b aufgefaßt werden.

erträgen und wechselnde Entnahmen für den Bedarf des Bilanzjahres (Eisenbahnbetrieb).

- bb) Ausgleichsfonds für andere Zwecke: Wechselnde Zuschüsse aus den Jahresüberschüssen und gleichbleibende Abgaben für eingegangene Verpflichtungen (Konzessionen, Beiträge an Staat oder Kommune) aus den staatlichen oder kommunalen Wirtschaftsbetrieben.

Ob die verschiedenen Ausgleichsfonds zu den Kapitalreserven gehören oder als Bewertungsposten für zu hoch bewertete Aktiven aufgefaßt werden müssen, hängt von der Art der Unternehmung und von den Bestimmungen über die Bildung dieser Reserve ab. In Eisenbahnbetrieben bildet er zweifellos keine Kapitalreserve, sondern nur einen Bewertungsposten. (Man vgl. hiernach III. A. 1.)

- e) Rückstellungen für mögliche Verluste. Schädenversicherung in sich selbst: Pferde-, Feuer-, Transport-, Chomage usw. -Versicherung in sich selbst; für eingegangene Bürgschaftsverpflichtungen, Risikoprämie usw.

3. Reserven mit dem Charakter von Schulden (Schuldreserven).

a) Pensionsfonds.

- b) Andere Fonds für Wohlfahrtszwecke (Krankenunterstützungsfonds, Notfonds usw.).

Diese Rückstellungen (II. B. 3), die entweder nach Vorschrift des Gesetzes oder nach den Statuten der Gesellschaft oder nach Beschlüssen der Generalversammlung entweder in bestimmter oder beliebiger Höhe alljährlich aus den Betriebsüberschüssen geleitet werden, haben den Charakter von Gesellschaftsschulden, weil aus dem Kapital selbst oder aus dessen Zinsen oder aus beiden zusammen die vertragsmäßigen Verpflichtungen an Dritte (Arbeiter, Angestellte usw.) bestritten werden müssen.

Je nach der rechtlichen Auffassung oder nach rein wirtschaftlichen Erwägungen treten diese Schuldreserven in der Jahresbilanz auf zwei Arten in die Erscheinung:

- a) Das Kapital bildet einen Bestandteil der im Dienst der Unternehmung stehenden Betriebsmittel; daher wird auch ihr Gegenwert in den Aktiven weder ausgesondert noch besonders aus ihnen ausgeschieden.

aa) Es findet alljährlich ein nach Maßgabe des Jahresgewinns bemessener freiwilliger Zuschuß statt.

- bb) Der jährliche Zuschuß besteht lediglich aus den Zinsen des betreffenden Kapitals, den man den Gesellschaftskonten (Zinsenkonto) belastet.

- b) Diese Fonds werden aus den Aktiven in besonderen Posten, gewöhnlich in Wertpapieren, manchmal auch in eigens zu

diesem Zwecke zurückgekauften eigenen Aktien, aussondert.

aa) Die Aussonderung findet nur formell statt, indem man diese Wertpapiere zu den eigenen unter die Aktiven aufnimmt, nur formell absondert.

bb) Die Aussonderung wird auch rechtlich vollzogen, indem man sie nicht unter die Aktiven der Gesellschaft selbst aufnimmt, sondern über dieses von den Gesellschaftsorganen verwaltete Fondsvermögen als Anhang zur Jahresrechnung der Gesellschaft eine besondere Rechnung über Einnahmen und Ausgaben und über den Vermögensbestand aufstellt. Durch diese Stellung der Gesellschaft als Verwalterin der Fonds entsteht ein Kontokorrentverhältnis zwischen der Gesellschaft und diesen Fonds, wobei die Gesellschaft als Schuldnerin oder Gläubigerin auftreten kann. In diesem Falle erscheint entweder unter den Gesellschaftsaktiven ein Posten:

Kontokorrentforderungen an die von der Gesellschaft verwalteten Fonds.

oder unter den Passiven:

Kontokorrentschuld an die von der Gesellschaft verwalteten Fonds.

Dagegen werden in diesem Falle weder die betreffenden Reserven unter die Passiven noch die vom Gesellschaftsvermögen ausgeschiedenen Wertpapiere unter die Aktiven aufgenommen.

III. Formale Passiven.

A. Wertergänzungen zu Aktivposten (subtraktive Aktiven oder Abschreibung für zu hoch bewertete Aktiven).

1. Amortisations- (und Erneuerungs-) Fonds als Abschreibung vom Anlagekapital.

2. Andere Bewertungsposten für aus formalen Gründen zu hoch bewertete Aktiven (Patente, Konzessionen, Firma).

B. Rechnungsmäßige Passiven. Abrechnungsposten zwischen altem und neuem Bilanzjahr.

1. Schulden des alten Jahres an das neue für antizipierten Verlust (Transitorische Passiven).

a) Im alten Jahre verbrauchte Werte, die erst im neuen Jahre bezahlt und verrechnet werden: Anteil des alten Jahres an laufenden Mietzinsen für gemietete Lokalitäten, nicht bezahlte Löhne und Gehälter, Steuern und Abgaben, falls diese nicht unter I. A. 4 zu den Kreditoren gerechnet worden sind.

b) Im alten Jahre eingegangene Erträge und Gewinnposten, die ganz oder anteilig dem neuen Jahre zugute kommen:

Antizipierte Zinseinnahmen, Gewinne oder Erträge usw. für den dem neuen Jahre zugute kommenden Teil.

2. Transitorische Passiven.

- a) Zuschläge zu den Passiven: Laufende Zinsen aus Schuldkapitalien; Agio aus Kreditoren in fremder Währung.
- b) Verminderung der Aktiven. Diskont aus den Debitoren; Diskont aus Besitzwechseln; Disagio aus Debitoren in fremder Währung.

IV. Gewinn.

A. Vorgetragener Gewinn (schon in II. C. 1. c enthalten).

B. Gewinn im Bilanzjahr.

A. und B. Verwendung des Gewinnes (in der Vorspalte).

- 1. Zu verteiler Gewinn (Dividenden, Tantiemen usw.): Dieser muß in der Eröffnungsbilanz zu den kurzfristigen Schulden eingestellt werden.
- 2. Nicht verteilter Gewinn (Kapital-, Verlust- und Passivreserven, Gewinnvortrag, Extraabschreibung).

II. Inhalt der Ertragsbilanz oder die systematische Zusammenstellung der Verlust- und Gewinnposten.

1. Verlust (Lastenposten) = V.

Privatwirtschaftlich betrachtet sind nur diejenigen Aufwendungen von Sach- und Rechtsgütern des umlaufenden oder festen Vermögens Verluste, die tatsächlich das Reinvermögen vermindern, also keineswegs diejenigen Opfer an Aktivwerten (oder Schuldenvermehrung), die eigentlich nur Tauschvorgänge sind und in irgendeiner anderen Form als Aktivwerte wieder neu auftreten. Hierher gehören z. B. die Einkaufs- und Transportkosten als Wertvermehrung der Waren; die produktiven Löhne in der Industrie als Wertelemente des Produkts. Wir können also die verschiedenen Arten der Aufwendungen in einem kaufmännischen oder industriellen Betrieb in eigentliche Verlustausgaben und in Produktivausgaben unterscheiden. In der Kalkulation sind fast alle Aufwendungen an Sach- und Rechtsgütern Elemente der Selbstkosten, also Produktivausgaben. Allein in der Buchhaltung und Bilanz sind nicht diese wirtschaftlichen Gesichtspunkte der Kalkulation entscheidend, sondern einzig und allein die Frage, ob diese Aufwendungen als Tauschvorgänge (Produktivausgaben) oder als reine Verluste, d. h. als Vermögensverminderingen (Verlustausgaben) gebucht worden sind. Da diese buchhalterische Behandlung je nach der Art der Wirtschaft und auch innerhalb einer und derselben Wirtschaftsart von Unternehmung zu Unternehmung gänzlich verschieden ist, so läßt sich auch kein einheitliches System der Verlust- und Gewinnrechnung bzw. der Ertragsbilanz aufstellen. Wir müssen uns daher darauf beschränken, einen einheitlichen, für alle Arten und Größen der Wirtschaftsbetriebe gültigen Grundsatz aufzustellen, der heißt:

In die Verlustrechnung gehören die Kapitalverminderungen (Aufwendung von Sach- und Rechtsgütern), die in der betreffenden Buchhaltung nur einseitig als Aktivverminderung oder als Schuldenvermehrung behandelt werden. Es ist dabei unerheblich, ob diese Posten wirtschaftlich oder rechtlich auch tatsächliche Verluste (Verminderung des Reinvermögens), oder ob diese nur Tauschvorgänge (Verwandlung eines Aktivums in ein anderes) oder, kalkulatorisch betrachtet, Elemente der Selbstkosten sind. Das Entscheidende für die Aufnahme eines Postens in die Verlustrechnung ist also nicht der wirtschaftliche oder rechtliche, sondern einzig die mathematische Grundlage der Buchhaltung. Jedenfalls ist es falsch, wenn man einen solchen Posten als Tauschvorgang behandelt und daher zu den Aktivwerten einstellt und gleichzeitig als Verlustvorgang; entweder das eine oder das andere.

Allerdings hat es auf das Schlußergebnis der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung keinen Einfluß, ob das eine oder andere buchhalterische Verfahren angewandt wird. Der Reinertrag eines Fabrikats bleibt derselbe, ob man z. B. die Kraftkosten als Tauschvorgang behandelt und sie als Element der Selbstkosten des Produkts verbucht, oder ob man sie zu den Verlustausgaben in die Verlustrechnung aufnimmt. In dem letzteren Falle kalkuliert sich das Fabrikat um den gleichen Betrag billiger, der Gewinn aber um so höher. Den Verlustposten Kraftkosten steht also der gleiche Betrag als Mehrertrag aus dem Fabrikate gegenüber. Dagegen gibt diese Buchungsart ein falsches Bild von den Selbstkosten und übt übrigens auf den Bilanzgewinn nur dann keinen Einfluß aus, wenn sämtliche Fabrikate abgesetzt sind. Wenn aber bei der Inventur Vorräte an Fertigfabrikaten zu Selbstkostenpreisen zu bewerten sind, so ist es durchaus nicht gleichgültig, ob man das eine oder andere Verfahren eingeschlagen hat; denn alle die Elemente der Selbstkosten (Kraftkosten, Amortisation usw.), die man in der Buchhaltung als Verluste behandelt hat, somit nicht als Tauschvorgänge zu den Selbstkosten der Fabrikate hinzugerechnet worden sind, fallen bei der Inventurbewertung außer Betracht. Die Fabrikate werden mithin in der Inventur zu niedrig bewertet. Um diesen Fehler zu korrigieren, muß man die Selbstkosten der Fabrikate besonders, also nicht auf Grund der Buchhaltungsergebnisse kalkulieren. Je mehr auch die Buchhaltung sich vervollkommenet und die Kongruenz mit der Kalkulation herzustellen bestrebt ist, desto kleiner wird die Zahl der Verlustposten in der Buchhaltung. Dabei ist es selbstverständlich, daß auch in diesem letzteren Fall die Buchhaltung genauen Aufschluß über alle Elemente der Selbstkosten zu geben vermag, gleichgültig, ob sie als Verlustausgaben oder als Produktivkosten behandelt werden.

Im allgemeinen wiegt in der Praxis bei den rein kommerziellen Betrieben das Verfahren vor, bei welchem nur wenige Aufwendungen als Produktivausgaben gebucht werden, in deren Verlustrechnung daher fast alle Posten, die eigentlich zu den Selbstkosten gerechnet werden sollten, einzeln aufgeführt werden. Dagegen in der Fabrikbuchhaltung gibt man fast allgemein dem anderen buchhalterischen Verfahren den Vorzug; die Verlustposten der Bilanz schrumpfen auf ein Minimum zusammen, da fast alle Aufwendungen in Selbstkosten der Produkte verwandelt werden,

so daß also an Stelle der geopfertten oder untergegangenen Aktivwerte ein neues, gleichwertiges Aktivum, eben der Selbstkostenwert des Fabrikats, tritt.

Da die Betriebsrechnung, aus der man die Elemente der Selbstkosten der Fabrikate ersehen könnte, ganz selten veröffentlicht wird, so gestattet auch die Veröffentlichung der Ertragsbilanz bei den industriellen Aktiengesellschaften keinen näheren Einblick in den Betrieb.

In der nachfolgenden systematischen Zusammenstellung der Verluste nehmen wir keine Rücksicht darauf, ob sie als Produktivausgaben gebucht werden und daher in der Ertragsbilanz verschwinden oder nicht; wir betrachten daher grundsätzlich alle Aufwendungen als Verluste.

I. Betriebskosten. Aufwendungen für Inbetriebsetzung und Inangenhaltung des Kreislaufs der Güter.

- a) **Arbeitskosten:** Gehälter, Löhne, Gratifikationen und vertragsmäßige Tantieme des ganzen Personals; Angestelltenversicherung und Ausgaben für Wohlfahrtseinrichtungen usw.
- b) **Bürokosten:** Büromaterialien, Drucksachen, Geschäftsbücher; Unterhalt und Erneuerung der Büroeinrichtungen usw.
- c) **Mietzinsen:** Kosten für Heizung, Beleuchtung, Reinigung der für den kaufmännischen Betrieb nötigen Räumlichkeiten (Büro, Lagerräume).
- d) **Kosten für den Nachrichtendienst:** Briefporti, Telephon, Telegramme, Zeitungen und Fachzeitschriften, Abonnements für Handelsnachrichten usw.
- e) **Kosten im Interesse der Firma:** Beiträge an Kartelle, Syndikate, Interessenvertretungen, an Kampforganisationen, Ehrengaben, Repräsentationsgelder, Geschenke usw.
- f) **Verschiedene Betriebskosten:** Patentkosten, Lizenzgebühren usw.
- g) **Abgaben, allgemeine Steuern, Umsatzsteuern.**
- h) **Verkaufskosten:**
 - aa) **Kosten der Propaganda:** Reklame, Kataloge, Preisverzeichnisse usw.
 - bb) **Reisekosten:** Gehälter der Reisenden und deren Reisekosten, Verkaufsprovisionen usw.
 - cc) **Agenturkosten:** Provision an die Provisionsreisenden, Vertreter im In- und Ausland, an Wiederverkäufer usw.
 - dd) **Kosten für eigene Vehikel im Verkaufsdienste:** Kosten für Pferde und Wagen, Automobile, Rollgelder für verkaufte Waren (die Rollgelder für die Zufuhr der Wareneingänge werden dem Warenkonto belastet, sind also Produktivausgaben).
 - ee) **Verschiedene Verkaufskosten:** Zuweisung von Kundenschaft usw.

II. Kosten für Instandhaltung und Sicherung des Betriebsvermögens, des umlaufenden Vermögens, der Sach- und Rechtsgüter.

- a) Versicherung der beweglichen Güter gegen Feuerschaden, Diebstahl, Bruch, Transportversicherung für Wertsendungen, Nachtwache usw.
- b) Kosten für Sicherung und Überwachung der Rechtsgüter. Kosten für Auskünfte; Gerichtskosten für das Inkasso von bestrittenen Forderungen; Kreditversicherungsprämien usw.
- c) Verluste an Debitoren und Abschreibung an laufenden Forderungen bei dubiosen Debitoren, soweit diese nicht dem Delkrederefonds entnommen und diesem belastet worden sind.
- d) Verschiedene derartige Kosten.

III. Kosten für Erhaltung und Sicherung des Anlagevermögens.

- a) Versicherung gegen Feuerschaden der Gebäude und Maschinen.
- b) Wertminderung durch Natur- und Gebrauchsverderben: Abschreibung an Anlagewerten oder Speisung des Amortisationsfonds.
- c) Kosten für die Unterhaltung und Erneuerung der Anlagewerte (Reparaturen usw.), soweit diese nicht dem Erneuerungsfonds entnommen und diesem belastet worden sind.
- d) Verschiedene derartige Konten.

IV. Aufwand für das Fremdkapital.

- a) Kosten der Kapitalbeschaffung: Finanzierungskosten; Verluste und Kosten bei Neuemissionen von Obligationen, Schuldhypotheken, Aktien usw.
- b) Passivzinsen für Kapitalschulden.
- c) Zinsen für Kontokorrentschulden.
 - aa) Bankzinsen.
 - bb) Kontokorrent- und Verzugszinsen an Warenkreditoren.
 - cc) Diskont aus Kontokorrentdebitoren, Wechseln (Kassakonto und Wechseldiskont).
- d) Zinsen in sich selbst.
 - aa) Rechnungsmäßige Schuldzinsen aus dem in Wertpapieren oder eigenen Immobilien angelegten Eigenkapital (Belastung des Effekten-Ertragskontos und Immobilien-Ertragskontos).
 - bb) Zinsen aus dem Gesellschaftskapital bei offenen Handelsgesellschaften.
 - cc) Zinsen aus Passivreserven.

V. Außerordentliche und zufällige Kosten und Verluste.

- a) Organisations- und Gründungskosten.
- b) Verluste (Kapitaleinbußen) an Beteiligungen.
- c) Verluste aus Unterschlagungen, Diebstahl, Schadenfeuer, Streiks und Sabotage; Wertuntergang durch Abbruch,

untergegangene Aktivwerte, wie Patente, Firma- oder andere imagäre Werte usw.

- d) Kursverluste an Wertpapieren.
- e) Kursdifferenzen (Verluste) im Kontokorrentverkehr.
- f) Verschiedene zufällige Kosten oder Verluste. Prozeßkosten, Verlust an Rechtsgütern durch Bürgschaften, verlorene Prozesse, Verluste an veräußerten Grundstücken, Gebäuden usw.

VI. Rechnungsmäßige Verluste bei Aufstellung der Bilanz.

- a) Antizipierte Verluste. Anteilige Betriebskosten, die im Bilanzjahre verbraucht, im neuen Jahre bezahlt werden.
- b) Erträgnisse als Einnahmen des Bilanzjahres auf Rechnung des neuen Jahres: zum voraus vereinnahmte Kapital- oder Mietzinsen usw.
- c) Laufende, nicht verfallene Schuldzinsen.
- d) Rückdiskont auf Kontokorrentdebitoren und Wechseln (Verminderung der Aktiven in der Bilanz).
- e) Verschiedene Verluste aus transitorischen Passiven.

VII. Verluste aus dem Vorjahr (bei Aktiengesellschaften, wenn das Vorjahr mit Verlust abgeschlossen).

VIII. Bilanzgewinn (wenn mit Gewinn abschließend):

- a) Vortrag aus dem Vorjahr (vergleiche den entsprechenden Gewinnposten).
- b) Gewinn des Bilanzjahres.

2. Gewinn (Nutzposten) = G.

Die gleichen Bemerkungen, die wir zu den Verlustposten gemacht haben (S. 150ff.), gelten im entgegengesetzten Sinne auch für die Gewinnposten. Eigentliche Gewinnposten sind nur die wirklichen Vermehrungen des Reinvermögens, die dadurch bewirkt werden, daß ein neues Aktivum in unser Gesamtvermögen eintritt, ohne daß eine gleichwertige Verminderung in einer anderen Kategorie der Vermögensbestandteile stattfindet, oder indem das neue Aktivum einen größeren Wert hat als das dafür hingebene Sach- oder Rechtsgut. Nun gibt es aber auch unter den Gewinnvorgängen solche, die man wirtschaftlich zu den Tauschvorgängen zählen muß, in der Buchhaltung und Bilanz aber als Gewinnposten (Kapitalvermehrung) behandelt. Gleich den Verlustausgaben gibt es Gewinneinnahmen (wirkliche Gewinnposten und Erträgnisse). Den Produktivausgaben, die keine Kapitalverminderungen, sondern nur Tauschvorgänge sind, stehen auf der Gewinnseite die buchmäßigen Gewinnposten gegenüber. Wir nennen diese Verrechnungsgewinne, weil sie, auf Tauschvorgängen beruhend, mit den entsprechenden Aktivwerten verrechnet werden; z. B. der Ertrag aus den Abfällen von Rohprodukten vermindert tatsächlich den Eingangswert der Rohprodukte. Der Ertrag aus den Abfällen in der Fabrikation vermindert die Fabrikationskosten; jene bilden einen negativen Wert des Rohstoffkontos, müßten also ins Haben des

Rohstoffkontos übertragen werden; diese sind von den Fabrikationskosten abzuziehen, sollten daher in das Haben der Betriebsrechnung übertragen werden. Diese für die Kalkulation maßgebenden wirtschaftlichen Gesichtspunkte sollen freilich auch für die Buchhaltung entscheidend sein. Aus verschiedenen Gründen gilt dieser Grundsatz aber nicht durchweg für die Buchhaltung. Je nach der Art des Wirtschaftsbetriebs und den besonderen Zwecken von Buchhaltung und Bilanz, hauptsächlich aber je nach dem Belieben des Buchhalters kommen in der Praxis verschiedene Verfahren vor. Wir können also auch für die Gewinnrechnung kein einheitliches System aufstellen. Auch hier müssen wir uns mit der Aufstellung des für alle Wirtschaftsbetriebe gültigen Grundsatzes begnügen:

In die Gewinnrechnung gehören die Kapitalvermehrungen (Gewinneinnahmen aus Produktivität und Rentabilität, Betriebserträge usw.), die in der betreffenden Buchhaltung als einseitige Zunahme von Sach- und Rechtsgütern (oder Schuldenverminderung) behandelt werden, gleichviel, ob diese Posten auch wirtschaftlich und rechtlich tatsächliche Gewinne sind, oder ob sie nur Tauschvorgänge (Ausgang von Vermögensbestandteilen), also Verrechnungsgewinne bilden. Das Entscheidende ist die Art ihrer Verbuchung in der betreffenden Unternehmung.

Im übrigen sei auf die analogen Ausführungen bei Besprechung der Verluste (S. 150 ff.) verwiesen. In der nachfolgenden systematischen Zusammenstellung der Gewinne ist keine Rücksicht darauf genommen, ob sie als Verrechnungsgewinne gebucht werden und daher in der Ertragsbilanz verschwinden oder nicht; es werden daher alle Erträge usw. als Gewinne betrachtet.

I. Betriebsgewinn (Erträge).

- a) Gewinn aus dem Hauptbetrieb: Handelsgewinn aus den umgesetzten Waren (Habensaldo des Warenkontos).
 - aa) An Warengattung A.
 - bb) An Warengattung B usw.
- b) Gewinn an den umgesetzten Eigenfabrikaten (in industriellen Unternehmungen), zerlegt nach den kalkulatorisch und buchhalterisch gesonderten Fabrikatengruppen.
- c) Gewinn aus Nebenbetrieben (Detailgeschäft).
- d) Gewinn aus den Filialen (Zweigniederlassungen; Verkaufsstellen usw.).
- e) Gewinn aus Dienstleistungen: Verdiente Kommission aus Einkauf und Verkauf für fremde Rechnung, Maklerlohn und Courtag; Kommission aus Spedition, Versicherung usw.; Honorar, Gebühren, Gratifikationen und derartige Einnahmequellen.
- f) Gewinn aus Werkverträgen, bei industriellen Betrieben, die im Lohn arbeiten oder fabrizieren.
- g) Vergütung von Syndikaten, Kartellen, Interessengemeinschaften usw.
- h) Rückvergütung aus Lieferungsverträgen mit Lieferanten, Handelsremisen bei Markenartikeln (wird gewöhnlich als Verrechnungsgewinn dem Warenkonto gutgeschrieben).

- i) Ertrag des Fahrdienstes (bei Lohnfuhrwerken).
- k) Gewinn aus Partizipations- und Konsortialgeschäften.
- l) Verschiedene Betriebserträge: Einnahmen aus Patenten, ausgeliehenen Modellen usw.

II. Kapitalerträge.

- a) Zinsen aus Kapitaldebitoren:
 - aa) Aus Aktivhypotheken.
 - bb) Aus Kapitaldarlehen.
- b) Zins und Diskont aus Kontokorrentverkehr:
 - aa) Bankzinsen.
 - bb) Kontokorrent- und Verzugszinsen aus den Debitoren.
 - cc) Aktivdiskont aus Zahlungen an Kreditoren und aus dem Wechselverkehr¹: Kassa-Skonto, Wechseldiskont. (Der Warenskonto und Warenrabatt ist reiner Verrechnungsgewinn und muß als Minderung der Einkaufsfakturen und Minderung des Wareneingangswertes gebucht werden; Kreditorenkonto Soll — Warenkonto Haben.)
- c) Wertschriften-Ertragskonto².
 - aa) Kursgewinn an verkauften Effekten. (Bloß rechnungsmäßige, also nicht realisierte Kursgewinne dürfen bei Aktiengesellschaften und sollten bei allen anderen Rechtsformen der Unternehmungen nicht in die Bilanz aufgenommen werden.)
 - bb) Zinserträge aus dem in Effekten angelegten Kapital.
- d) Erträge aus Beteiligungen.
 - aa) Dividende aus Aktiven von abhängigen oder selbständigen Unternehmungen (nicht zu II. c. bb gehörend).
 - bb) Gewinnanteil aus Kapitalbeteiligung an Tochtergesellschaften oder an fremden Unternehmungen, gesondert nach den einzelnen Unternehmungen.
- e) Verschiedene Kapitalerträge. Einnahmen aus Rentenrechten, aus Neugründungen, aus Finanzierungsgeschäften usw.
- f) Zinserträge in sich selbst (man vgl. S. 153).
 - aa) Rechnungsmäßiger Zins des in Immobilien angelegten Eigenkapitals. (Gegenposten unter Verlust IV. d. aa.)
 - bb) Desgleichen des in Wertschriften angelegten Kapitals. (Als Gegenposten von IV. d. aa bei den Verlustposten.)
 - cc) Desgleichen des in Filialen angelegten Kapitals.

III. Erträge aus eigenem Immobilienbesitz.

- a) Aus Zinshäusern.
- b) Aus Grundbesitz; Pächterträge, Gewinn an verkauften Bauterrains usw.

¹ Wird das Wechselgeschäft in größerem Maßstabe gepflegt, so wird man in der Ertragsbilanz eine besondere Abteilung bilden: Ertrag aus dem Wechselgeschäft. In kommerziellen und industriellen Betrieben wird Kassa-Skonto und Wechseldiskont in das Zinsen- und Diskontokonto gebucht.

² Wenn der Wertschriftenbestand und -verkehr einen größeren Umfang annimmt, so wird auch hierüber in der Ertragsbilanz eine besondere Abteilung gebildet: Ertrag aus dem Effekengeschäft.

IV. Außerordentliche und zufällige Erträge und Einnahmen.

(Habensaldo des Immobilien-Ertragskontos.)

- a) Eingänge an abgeschriebenen Forderungen; Verkauf von Maschinen, Patenten, Verkaufsrechten usw. über ihren letzten Bilanzwert (Buchwert) usw.
- b) Gründungsgewinn an den vom Hauptunternehmen abgelösten, selbständig gewordenen Zweiggeschäften oder Tochtergesellschaften.
- c) Rückerstattung für abgeschriebene Verluste aus Diebstahl, Veruntreuungen, Rechnungsdivergenzen, Prozeßforderungen usw.
- d) Kursgewinne an verkauften Aktien aus Beteiligungen.
- e) Kursdivergenzen (Gewinne) aus dem Kontokorrentverkehr in fremder Währung (Habensaldo des Kursdivergenzenkontos).
- f) Sanierungsgewinn aus Zusammenlegung der Aktien; Schuldnachlaß aus Nachlaßverträgen; Schenkungen usw.
- g) Verschiedene zufällige Gewinne: aus Lotterien, an veräußerten Grundstücken und Gebäuden, Subventionen, verkaufte Rechte (ideeller Geschäftswert einer Firma) usw.

V. Rechnungsmäßiger Gewinn bei Aufstellung der Bilanz.

(Man vergleiche den entsprechenden Posten in den Aktiven S. 154.)

- a) Antizipierte Gewinne: Im Bilanzjahre bezahlte Kosten zu Lasten des neuen Jahres oder im Bilanzjahr verdiente, aber im neuen Jahr zu vereinnahmende Erträge: Vorausbezahlte Kapitalschuldzinsen usw.
- b) Laufende (aber nicht verfallene) Aktivzinsen.
- c) Rückdiskont aus Kontokorrentkreditoren und Schuldwechseln im Umlauf (Verminderung der Passiven in der Bilanz).
- d) Verschiedene Gewinne aus transitorischen Aktiven.

VI. Gewinn aus dem Vorjahr (durchlaufend mit dem Posten VIIIA, S. 154).**VII. Bilanzmäßiger Verlust (wenn mit Verlust abschließend).**

- a) Vortrag aus dem Vorjahr (durchlaufend mit VII., S. 154).
- b) Verlust des Bilanzjahres.

III. Entwicklung der Ertragsbilanz oder die Elemente Darstellung während des Betriebs und

1 a Spezielle Verlustkonten oder Elemente der Verlustrechnung	2 a Verwandlung der Verlustposten in Aktiven durch Übertragung ins Soll der Bestand- konten (Tauschvorgänge)	3 a Übertrag der Verlustposten in Sammelkonten für Gewinn und Verlust	4 a Zusammenfassung im allgemeinen Gewinn- und Ver- lustkonto bei der Jahresrechnung Verlust
A. Reine Erfolgs-			
I. Wareneinkaufskosten. 1. Frachten. 2. Zölle. 3. Lager. 4. Einkaufskommission und andere Einkaufskosten.	} Warenkonto.	—	Weder Verlust
II. Betriebskosten. 1. Mietzins im eigenen Gebäude. 2. Mietzinsen in fremden Ge- bäuden. 3. Gehälter und Löhne. 4. Bureaumaterialien. 5. Nachrichtenverkehrsposten (Porti, Telegramme, Tele- phon usw.)	} —	Betriebskosten- konto.	Allgemeines Betriebskosten- konto.
III. Verkaufskostenkonto. 1. Propaganda (Reklame). 2. Reisekostenkonto. 3. Kommission an Agenten, Kommissionäre, Wiederver- käufer usw.	} —	Verkaufskosten- konto (Vertrieb).	Allgemeines Vertriebs- kostenkonto.
IV. Verluste an Debitoren. 1. Eingetretene Verluste im Be- triebsjahr. 2. Wahrscheinliche Verluste.	} —	Delkrederekonto oder Konto dubioso.	Delkrederekonto (Verlust an Debitoren).
V. Retourwaren und Rabatte. 1. Auf Kundenrechnungen. 2. Frankolieferung der ver- kauften Waren.	} Warenkonto (Subtraktive Habenposten).	—	Weder Verlust

der Gewinn- und Verlustrechnung, ihre kontenmäßige bei Aufstellung der Jahresrechnung.

4 b Zusammenfassung im allgemeinen Gewinn- und Verlustkonto bei der Jahresrechnung Gewinn	3 b Übertrag der speziellen Gewinnposten auf Sammelkonten für Gewinn und Verlust	2 b Übertrag auf Bestandskonten (Haben) als Wertausgänge oder subtraktive Sollposten (Tauschvorgänge)	1 b Spezielle Gewinnkonten oder Elemente der Gewinnrechnung
---	---	---	---

Konten			
noch Gewinn.	—	Warenkonto.	I. Wareneinkaufskosten. 1. Ertrag aus Abfällen von Rohstoffen. 2. Ertrag aus Verpackungsmaterial (Kisten, Fässer, Säcke usw). 3. Verkauf nicht im eigenen Betrieb verwertbarer Rohstoffe.
Allgemeines Betriebskostenkonto.	Betriebskostenkonto.	—	II. Betriebskosten. 1. Etwaige Rückvergütung an Betriebskosten, z. B. an Gehältern und Löhnen für Dienstleistungen an Dritte. 2. Übertragungen von Betriebskosten auf andere Zweige der Unternehmung (auf Fabrikation, Absatz, Filialen usw.).
Allgemeines Vertriebskostenkonto.	Verkaufskosten (Vertrieb).	—	III. Verkaufskosten. 1. Etwaige Rückvergütungen. 2. Übertragung auf andere Zweige der Verwaltung.
Delkrederekonto (Gewinn aus Eingängen an abgeschriebenen Forderungen).	(Konto dubioso).	—	IV. Gewinn an Debitoren. Etwaige Eingänge von früher abgeschriebenen Forderungen.
noch Gewinn.	—	Warenkonto (Subtraktive Sollposten).	V. Retourwaren und Rabatte. 1. Auf Lieferantenrechnungen (wegen Vertragsmängel). 2. Vertragsmäßige Warenrabatte.

1 a Spezielle Gewinnkonten oder Elemente der Verlustrechnung	2 a Verwandlung der Verlustposten in Aktiven durch Übertragung ins Soll der Bestand- konten (Tauschvorgänge)	3 a Übertrag der Verlustposten in Sammelkonten für Gewinn und Verlust	4 a Zusammenfassung im allgemeinen Gewinn- und Ver- lustkonto bei der Jahresrechnung Verlust
VI. Zinsen- und Diskontkonto. 1. Zinsen aus Schuldhypotheken. 2. Anleihezinsen. 3. Zinsen an Kapitalkreditoren. 4. Bankzinsen. 5. Zinsen aus Gesellschaftskapital (an die Teilhaber). 6. Wechseldiskonten. 7. Kassa-Skonto an Debitoren.	—	Übertrag auf Immobilien-Er- tragskonto-Soll. (VII. Durch- laufender Posten.) Zinsen- und Diskontkonto	— Zinsen und Diskontkonto (Lastenzinsen)
VII. Immobilien-Ertragskonto. 1. Zinsen auf Schuldhypotheken (VI. 1). 2. Unterhalt u. Reparaturkosten. 3. Abgaben: Steuern, Versiche- rungen. 4. Verwaltungskosten. 5. Abschreibungen. 6. Zinsen aus Eigenkapital in Immobilien (VI. 7).	—	Immobilien- Ertragskonto.	Immobilien- Ertragskonto.
VIII. Verschiedene Verluste. 1. Kassamanko. 2. Kursverluste: a) Kreditoren in fremder Währung. b) Debitoren in fremder Währung.	Entweder Konto des Kassierers (S. 112) Entweder Warenkonto (subtraktive Habenposten)	oder Betriebskosten. oder Kursdifferenzen- konto.	Eventuell Betriebskosten. Eventuell Kursdifferenzen- konto.
IX. Wertpapiere-Ertragskonto. 1. Einkaufskosten. 2. Verkaufskosten. 3. Kursverlust an verkauften Wertpapieren. 4. Kursverlust am Bilanztag. 5. Zins für das in Wertpapieren angelegte Eigenkapital.	—	Wertpapiere- Ertragskonto.	Effekten- Ertragskonto.

4 b Zusammenfassung im allgemeinen Gewinn- und Ver- lustkonto bei der Jahresrechnung Gewinn	3 b Übertrag der speziellen Gewinn- posten auf Sammelkonten für Gewinn und Verlust	2 b Übertrag auf Bestandkonten (Haben) als Wert- ausgänge oder subtraktive Soll- posten (Tauschvorgänge)	1 b Spezielle Gewinnkonten oder Elemente der Gewinnrechnung
Zinsen- und Diskontokonto (Nutzzinsen).	Zinsen und Diskontokonto.	—	VI. Zinsen- und Diskontokonto. 1. Zinsen aus Aktivhypotheken. 2. Zinsen aus Kapitaldebitoren. 3. Bankzinsen. 4. Zinsen aus Kontokorrent- verkehr der Gesellschaft mit ihren Teilhabern (nicht ver- tragsmäßige Beteiligung). 5. Ertrag aus Wechseldiskont. 6. Kassakonto von Kreditoren. 7. Zinsen in sich selbst durch Verrechnungen: aus Eigen- kapital in Immobilien, in Wertschriften usw.
Immobilien- Ertragskonto.	Immobilien- Ertragskonto.	—	VII. Immobilien-Ertragskonto. 1. Mietzinsen von Dritten. 2. Mietzinsen in Verrechnung wegen eigener Benutzung. 3. Verschiedene Erträge aus Immobilien.
— Mit anderen Ertragskonten vereinigt. ¶ Eventuell Kursdifferenzen- konto.	— Wertschriften- Ertragskonto. oder Zinsen und Diskontokonto. oder Kursdifferenzen- konto.	Auf Kassadiffe- renzenkonto (Pas- sivum, S. 112) — Entweder Warenkonto.	VIII. Verschied. Gewinnposten. 1. Kassaüberschuß. 2. Zufälliger Gewinn aus Lotte- rien usw. 3. Kursgewinne aus Kreditoren und Debitoren in fremder Währung.
Effekten- Ertragskonto.	Wertpapiere- Ertragskonto.	—	IX. Wertpapiere-Ertragskonto. 1. Dividende aus Aktien. 2. Zinsen an Obligationen. 3. Kursgewinn an verkauften Wertpapieren. 4. Erlös aus Bezugsrechten. (Kursgewinne aus nichtverkauften Wertpapieren a. Bilanztage dürfen nach § 261 nicht i. d. Jah- resbilanz aufgenommen werden).

1 a Spezielle Verlustkonten oder Elemente der Verlustrechnung	2 a Verwandlung der Verlustposten in Aktiven durch Übertragung ins Soll der Bestands- konten (Tauschvorgänge)	3 a Übertrag der Verlustposten in Sammelkonten für Gewinn und Verlust	4 a Zusammenfassung im allgemeinen Gewinn- und Ver- lustkonto bei der Jahresrechnung Verlust
X. Warenkonto.			B. Gemischte
1. Lagerbestand zu Anfang. 2. Eingangsfakturen. 3. Einkaufskosten (A. I. 1—4). 4. Retourwaren und Rabatte (A. V.). 5. Eventuell: Kursverluste an Lieferanten und Kunden. 6. Eventuell: Verkaufskonten. 7. Sollsaldo des Warenkontos.	Warenkonto. —	— Verlust im Warengeschäft.	— Warenkonto (Verlust).
XI. Zweiggeschäfte (Filialen).			
1. Lagerbestand zu Anfang. 2. Vom Hauptgeschäft gelieferte Waren. 3. Betriebskosten. 4. Sollsaldo der Filialenkten.	Filialenkonto. —	— Verlust an Filialen	— Filialenkonto (Verlust).
XII. Wertschriftenkonto.			
(Wenn als gemischtes Konto geführt.) 1. Bestand am Anfang lt. In- ventur. 2. Einkaufswerte. 3. Einkaufs- u. Verkaufskosten. 4. Zinsen aus d. i. Wertschriften angelegten Kapital. 5. Sollsaldo des Effektenkontos.	Effektenkonto. —	— Verlust an Effekten.	— Effektenkonto (Verlust).
XIII. Wechselkonto.			
(Wenn als gemischtes Konto geführt.) 1. Portefeuillebestand z. Anfang. 2. Wechseleingang (bar und auf Kredit). 3. Einkaufs- u. Verkaufskosten. 4. Sollsaldo des Wechselkontos.	Wechselkonto. —	— Verlust an Wechseln.	— Wechselkonto (Verlust).

4 b	3 b	2 b	1 b
Zusammenfassung im allgemeinen Gewinn- und Verlustkonto bei der Jahresrechnung	Übertrag der speziellen Gewinnposten auf Sammelkonten für Gewinn- und Verlust	Übertrag auf Bestandskonten (Haben) als Wertausgänge oder subtraktive Sollposten	Spezielle Gewinnkonten oder Elemente der Gewinnrechnung
Gewinn		(Tauschvorgänge)	
Konten			
— Warenkonto (Gewinn).	— Gewinn im Warengeschäft.	Warenkonto —	<p align="center">X. Warenkonto.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Verkaufs-Fakturen und Barverkäufe. 2. Retourwaren und Rabatt an Lieferanten. 3. Eventuell: Kursgewinn an Lieferanten und Kunden. 4. Schwund und Diebstahl. 5. Lagerbestand am Bilanztage. 6. Habensaldo d. Warenkontos.
— Filialenkonto (Gewinn).	— Gewinn an Filialen	Filialenkonto —	<p align="center">XI. Zweiggeschäfte.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Bareingänge aus Filialen. 2. Zahlungen von Debitoren der Filialen und Übertrag auf Zentralverwaltung. 3. Retourwagen aus d. Filialen. 4. Warenbestände a. Bilanztage 5. Habensaldo d. Filialenkontos
— Effektenkonto (Ertrag).	— Gewinn an Wertschriften	Wertschriftenkonto —	<p align="center">XII. Wertschriftenkonto.</p> <p>(Wenn als gemischtes Konto geführt.)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Verkaufswerte. 2. Eingänge an Zinsen u. Dividenden. 3. Verwertung v. Bezugsrechten. 4. Inventurwert am Bilanztage. 5. Habensaldo d. Wertschriftenkontos.
— Wechselkonto (Ertrag).	— Gewinn an Wechseln.	Wechselkonto —	<p align="center">XIII. Wechselkonto.</p> <p>(Wenn als gemischtes Konto geführt.)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Wechselausgang (Bar und auf Kredit). 2. Portefeuillebestand auf den Bilanztag zurückdiskontiert. 3. Habensaldo des Wechselkontos.

1 a Spezielle Verlustkonten oder Elemente der Verlustrechnung	2 a Verwandlung der Verlustposten in Aktiven durch Übertragung ins Soll der Bestand- konten (Tauschvorgänge)	3 a Übertrag der Verlustposten in Sammelkonten für Gewinn und Verlust	4 a Zusammenfassung im allgemeinen Gewinn- und Ver- lustkonto bei der Jahresrechnung Verlust
--	---	--	--

C. Fabrik-

a) Zerlegt in Fabrikations-,

<p>XIV. Fabrikationskonto.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Halbfabrikate in Arbeit lt. Inventur. 2. Verbrauchte Roh- und Hilfsstoffe und Materialien. 3. Löhne. 4. Kraftkosten. 5. Wasser, Gas, Licht, Kohle usw. 6. Fabrikgebäude: Unterhaltg., Zins und Amortisation. 7. Maschinen: Unterhaltung, Zins und Amortisation. 8. Werkzeuge (Verbrauch). 9. Verschiedene Fabrikationskosten. 10. Regie. <p>11. Sollsaldo auf XV übertragen.</p>	<p>Fabrikationskonto.</p> <p>Kalkul.-Fehler: Fertigfabrikate zu niedrig berechnet.</p>	<p>Im Fabrikationsbetrieb sind die Aufwendungen an Rohstoffen, Löhnen und anderen Betriebskosten keine Verluste, sondern Elemente der Selbstkosten des fertigen Produkts.</p> <p>—</p>	<p>Weder Verlust</p> <p>Weder Verlust</p>
<p>XV. Fabrikate-Bestandkonto.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Fertigfabrikate auf Lager lt. Eingangsinventur. 2. Fertigfabrikate aus dem Betrieb (Herstellungswert aus XIV.) 3. Kalkulationsdifferenz aus XIV. (Sollsaldo aus XIV.) 	<p>Fabrikate-Bestandkonto.</p> <p>Sollsaldo gleich Vorrat an Fertigfabrikaten zu Selbstkostenpreisen.</p>	<p>Das Fabrikate-Bestandkonto wird als reines Bestandkonto geführt; Eingang zu Selbstkostenpreisen aus dem Fabrikationskonto XIV.</p>	<p>Weder Verlust</p>
<p>XVI. Fabrikate-Verkaufskonto.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Herstellungswert der verkauften Fabrikate aus XV. 2. Verkaufskosten. 3. Sollsaldo (Verlust). 	<p>—</p>	<p>Fabrikate-Verkaufskonto. Sollsaldo dieses Kontos ist Verlust.</p>	<p>Fabrikations-Ertragskonto (Verlust).</p>

4 b	3 b	2 b	1 b
Zusammenfassung im allgemeinen Gewinn- und Ver- lustkonto bei der Jahresrechnung	Übertrag der speziellen Gewinn- posten auf Sammelkonten für Gewinn und Verlust	Übertrag auf Bestandkonten (Haben) als Wert- ausgänge oder subtraktive Soll- posten (Tauschvorgänge)	Spezielle Gewinnkonten oder Elemente der Gewinnrechnung
Gewinn			

Betrieb

Fabrikate-Bestand- und -Verkaufskonto.

noch Gewinn.	Das Fabrikationskonto wird hier als reines Bestandskonto geführt. Der Ausgang an Fertigfabrikaten wird daher zu Selbstkostenpreisen an das Fabrikate-Bestandskonto gebucht.	Fabrikationskonto.	<p>XIV. Fabrikationskonto.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Erträge aus Abfall- und Nebenprodukten. 2. Fertigfabrikate zum Herstellungswert, a. XV zu übertrag. 3. Halbfabrikate in Arbeit (lt. Inventur am Bilanztag). <p>4. Habensaldo, auf XV zu übertragen.</p>
noch Gewinn.		Kalkul.-Fehler: Fertigfabrikate zu hoch berechnet.	
noch Gewinn.	Das Fabrikate-Bestandskonto ist ein reines Bestandskonto, der Ausgang von verkauften Fertigfabrikaten wird daher zu Selbstkostenpreisen in das Fabrikations-Ertragskonto Soll Nr. XVI übertragen.	Fabrikate-Bestandskonto.	<p>XV. Fabrikate-Bestandskonto.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Abgesetzte Fertigfabrikate z. Herstellungswert m. Korrektur der Kalkulationsfehler aus XVI (an XVI). 2. Habensaldo aus XIV (Kalkulationsfehler). 3. Beim Jahresschluß wird hier der Vorrat an Fertigfabrikaten zu Inventurpreisen eingestellt. Sind diese niedriger als die Selbstkosten, so entsteht ein Sallsoldo (Verlust), der auf XVI zu übertragen ist.
Fabrikations-Ertragskonto (Gewinn).	Fabrikate-Verkaufskonto. Habensaldo dieses Kontos ist Gewinn.	—	<p>XVI. Fabrikate-Verkaufskonto.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Verkaufswert der abgesetzten Produkte. (Bar und auf Kredit). 2. Habensaldo (Gewinn).

1 a Spezielle Verlustkonten oder Elemente der Verlustrechnung	2 a Verwandlung der Verlustposten in Aktiven durch Übertragung ins Soll der Bestand- konten (Tauschvorgänge)	3 a Übertrag der Verlustposten in Sammelkonten für Gewinn und Verlust	4 a Zusammen- fassung im allgemeinen Gewinn- und Verlustkonto bei der Jahres- rechnung Verlust
--	---	--	--

b) Unzerlegte, gemischte Fabrikations-

XVII. Fabrikbetriebskonto.

1. Inventurwert zu Anfang
 - a) Halbfabrikate in Arbeit.
 - b) Fertigfabrikate.
2. Verbrauchte Rohstoffe, Hilfsstoffe, Materialien.
3. Löhne.
4. Kraftkosten.
5. Wasser, Gas, Licht, Kohle usw.
6. Fabrikgebäude: Unterhalt, Reparaturen, Zins und Amortisation.
7. Maschinen: Unterhalt, Reparaturen, Zins und Amortisation.
8. Werkzeuge (Verbrauch).
9. Verschiedene Fabrikationskosten.
10. Regie.
11. Verkaufskosten.
12. Sollsaldo dieses Kontos.

Das Fabrikationskonto wird hier als gemischtes Konto geführt; im Soll werden die Elemente der Selbstkosten der Fertigfabrikate gebucht.
Ein Sollsaldo, daher Verlust.

—

—

Verlust aus der Fabrikation.

Fabrikationskonto (Verlust).

c) Auflösung der Betriebsrechnung

XVIII. Dampfkraftkostenkonto.

1. Gebäude: Unterhalt, Zins und Amortisation.
2. Kraftmaschinen und Transmissionen: Unterhalt, Zins und Amortisation.
3. Kohlenverbrauch.
4. Bedienung: Löhne und Aufsicht.
5. Materialien: Öl, Putzmaterial usw.
Kein Saldo (Verlust), weil sämtliche Kosten auf die Betriebe verteilt sind.

Kraftkostenkonto.
Kein Sollsaldo.

Diese Konten sind keine Gewinn- und Verlustkonten, sondern reine Bestandskonten. Die betreffenden Aufwendungen (Sollwerte) müssen als Elemente der Selbstkosten auf die Teil- oder Endprodukte kalkulatorisch verbucht werden.

weder Verlust

In gleicher Weise erfolgt die konformenmäßige Kalkulation der nebengeführten Betriebskosten durch Belastung mit den Elementen der betreffenden Aufwendungen.
Kein Verlust, weil unter die Teilbetriebe aufgeteilt, bilden einen Teil der Selbstkosten des Produkts.

1. Roh- u. Hilfsstoff-Verbrauchskonto.
2. Lohnkonto.
3. Raumkostenkonto.
4. Arbeitsmasch.- und Werkzeugkostenkonto.
5. Gas-, Wass., Licht-, Heizungs-, Reinigungskostenkonto.
6. Reparaturwerkstattkostenkonto.
7. Regiekostenkonto.
8. Verkaufskostenkonto.

weder Verlust

4 b Zusammenfassung im allgemeinen Gewinn- und Verlustkonto bei der Jahresrechnung Gewinn	3 b Übertrag der speziellen Gewinnposten auf Sammelkonten für Gewinn und Verlust	2 b Übertrag auf Bestandskonten (Haben) als Wertausgänge oder subtraktive Sollposten (Tauschvorgänge)	1 b Spezielle Gewinnkonten oder Elemente der Gewinnrechnung
---	---	---	--

konten (an Stelle von XIV, XV, XVI).

— —	— —	Das Fabrikationskonto wird hier als gemischtes Konto geführt; im Haben werden die abgesetzten Produkte zu Verkaufspreisen gebucht; ein Habensaldo daher Gewinn.	<p style="text-align: center;">XVII. Fabrikbetriebskonto.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Erträge aus Abfällen und Nebenprodukten. 2. Verkaufswert der abgesetzten Produkte (bar und auf Kredit). 3. Vergütung von Dritten für geleistete Arbeiten (Fabrikation im Lohn, Reparaturen, Werkverträge usw.) 4. Inventur am Bilanztage: <ol style="list-style-type: none"> a) Halbfabrikate, b) Fertigfabrikate.
Fabrikationskonto (Gewinn.)	Gewinn aus der Fabrikation.	—	5. Habensaldo der Betriebsrechnung.

in ihre Elemente zwecks Kalkulation.

noch Gewinn	Diese Konten müssen als reine Bestandskonten behandelt werden. Die auf die Einzelbetriebe verteilten Kosten sind Elemente der Selbstkosten der Fertigfabrikate. Der Gewinn tritt erst beim Verkauf der Fabrikate durch Vergleichung mit den Selbstkosten derselben rechnungsmäßig in die Erscheinung.	Kraftkostenkonto. Kein Habensaldo.	<p style="text-align: center;">XVIII. Beispiel: Dampfkräftkostenkonto.</p> <p>Verteilung auf die Teilbetriebe (Säle, Werkstätten, Gebäude) nach Maßgabe der von ihnen verbrauchten Kraft bzw. Dampfes. Übertrag auf Betrieb</p> <p style="text-align: center;">A B C usw.</p> <p>Habensaldo (Gewinn): Keiner, weil verteilt.</p>
noch Gewinn	—	<ol style="list-style-type: none"> 1. Roh- u. Hilfsstoff-Verbrauchskonto. 2. Lohnkonto. 3. Raumkostenkonto. 4. Arbeitsmasch. u. Werkzeugkostenk. 5. Gas-, Wass., Licht-, Heizungs-, Reinigungskostenkonto. 6. Reparaturwerkstattkostenkonto. 7. Regiekostenkonto. 8. Verkaufskostenk. 	<p>In gleicher Weise erfolgt die Aufteilung der Fabrikationskosten der nebenstehenden Konten auf die Teilbetriebe (Säle, Werkstätten, Gebäude) nach Maßgabe der Inanspruchnahme.</p> <p>Habensaldo (Gewinn): Keiner, weil aufgeteilt.</p>

Zum besseren Verständnis des auf der letzten Tabelle unter C behandelten Fabrikbetriebes seien an dieser Stelle ein paar erläuternde Bemerkungen über Behandlung und Abschluß der Fabrikbuchhaltung gemacht. (Weitere Einzelheiten siehe in dem späteren Abschnitt Fc, S. 246 über Fabrikbuchhaltung.)

Der kommerzielle Betrieb kauft die Ware aus dritter Hand; der Herstellungspreis liegt im Einkaufspreis und in den Einkaufs- und Bezugskosten. Der Fabrikbetrieb produziert die abzusetzende Ware selbst. Folglich liegt ihr Anschaffungspreis in dem Herstellungspreise der Fabrikate, d. h. in den gesamten Fabrikationskosten. Diese setzen sich zusammen aus Rohstoffen, Löhnen und Zusatzkosten. So selbstverständlich es ist, daß der Kaufmann den Einkaufspreis der Ware kennen bzw. kalkulieren muß, so notwendig und selbstverständlich ist auch für den Fabrikanten, daß er den Herstellungspreis seiner Fabrikate kalkuliert. Kalkulation und Buchhaltung sind daher im Industriebetrieb derart eng miteinander verbunden, daß die eine nicht ohne die andere bestehen kann. Aus den Beziehungen der betreffenden Konten wird dies deutlicher hervorgehen. An Stelle des gemeinsamen Warenkontos in der kommerziellen Buchhaltung müssen wir nämlich in der Fabrikbuchhaltung drei Konten führen, das Fabrikationskonto, das Fabrikatebestandskonto und das Verkaufskonto. Diese drei Konten hängen in der folgenden Weise zusammen:

1. Das Fabrikationskonto wird belastet für verbrauchte Rohstoffe, Löhne und Unkosten. Es wird entlastet für die aus der Fabrikation hervorgegangenen Fertigfabrikate zum Herstellungspreise; der Saldo ist somit der Wert der Fabrikate in Arbeit, der sog. Halbfabrikate, also keineswegs Gewinn oder Verlust.

2. Das Konto für Fertigfabrikate wird belastet für die aus der Fabrikation hervorgegangenen Fertigfabrikate zum Herstellungspreise, ebenso entlastet für die abgesetzten Fabrikate zu dem gleichen Herstellungspreis; der Saldo ist also der Vorrat an Fertigfabrikaten zum Selbstkostenpreis. Dieses Konto hat daher mit der Gewinn- und Verlustrechnung nichts zu tun. Diese kommt erst im dritten Konto zur Darstellung.

3. Das Verkaufskonto wird belastet für die verkauften Fabrikate zum Herstellungspreise, sowie für die Verkaufskosten; es wird entlastet für dieselben verkauften Fabrikate zum Verkaufspreise. Im Saldo liegt also die Differenz zwischen Verkaufspreis und Selbstkostenpreis der verkauften Fabrikate, d. h. der Gewinn aus dem ganzen industriellen Betrieb.

Diese Dreiteilung des Kontos für die Fabrikbuchhaltung setzt voraus, daß man den Herstellungspreis der Fertigfabrikate in dem Momente kalkulatorisch erfassen kann, wo das Produkt als Fertigfabrikat zum Absatz bereitgestellt wird, also nicht erst bei Abschluß der Jahresrechnung. Wir können diese Dreiteilung der Konten — Fabrikation, Fertigfabrikate und Verkauf — als das Ideal der Fabrikbuchhaltung und Kalkulation bezeichnen. Denn die zwei ersten sind reine Bestandskonten, während das dritte ein reines Erfolgskonto ist. Die Ausschaltung der gemischten Konten ermöglicht die jederzeitige Berechnung von Gewinn und Verlust, allerdings unter der schon auf S. 135 angegebenen Einschränkung der Entwertung

der betreffenden Vermögensbestandteile unter der Hand, durch Einflüsse der Umwelt usw.

Wer die Elemente der Kalkulation kennt, wird einsehen, daß bei diesem Idealsystem Fehler vorkommen können. Es betrifft dies Kalkulationsfehler beim Übergang vom ersten zum zweiten Konto, d. h. bei Feststellung des Herstellungspreises der Fertigfabrikate. Solche Fehler kann man erst bei der genauen Nachkalkulation, die in der Regel nur auf Grund der Jahresergebnisse möglich ist, entdecken. Sie geben Anlaß zu Korrekturposten. Ist der Herstellungspreis zu niedrig kalkuliert, so kommt der Fehlbetrag ins Haben des ersten und in das Soll des zweiten Kontos, und von dem Haben des zweiten Kontos so weit in das Soll des dritten Kontos, als der Kalkulationsfehler auf die bereits verkauften Fabrikate geschlagen werden muß. Kalkulationsfehler, die einen zu großen Herstellungspreis ergeben, machen den entgegengesetzten Gang vom ersten zum zweiten und von diesem in das dritte Konto, wo sich erst ihr Einfluß auf das Schlußergebnis, den Ertrag der Fabrikation, geltend macht.

Fabrikbuchhaltung und Kalkulation stehen aber nicht immer auf dieser höchsten Stufe des Ideals. Daher ist auch in unserer Aufstellung Nr. III die gewöhnliche Zweiteilung des Fabrikationskontos berücksichtigt worden. Ins Soll des Fabrikationskontos kommen die gesamten Kosten für Rohstoffe, Löhne und Zusatzkosten; ins Haben des Warenkontos dagegen kommen im Laufe des Jahres nur die Verkaufswerte. Erst am Ende des Jahres wird der Saldo des Fabrikationskontos in einer Summe in das Soll des Warenkontos übertragen.

IV. Bilanzmuster und Bilanzkritik.

Die gesetzlichen Bestimmungen, welche wie in Deutschland so in fast allen Staaten die Aktiengesellschaften zur Veröffentlichung ihrer Bilanzen verpflichten, bringen es mit sich, daß man im Reichsanzeiger und in den entsprechenden amtlichen Publikationsorganen der anderen Länder die Bilanzen sämtlicher Aktiengesellschaften veröffentlicht findet. Überdies ist jede Aktiengesellschaft verpflichtet, in den von den Statuten bezeichneten Zeitungen ihre Bilanzen bekanntzugeben. Auch bei Anlaß der öffentlichen Subskriptionen auf neue Aktien oder Obligationen sowie in den Prospekten zwecks Zulassung der Aktien und Obligationen zur Börse bekommt die breite Öffentlichkeit Einblick in die betreffenden Bilanzen. Es könnte also als überflüssig erscheinen, in diesem Buche Beispiele aus der Praxis aufzunehmen. Allein die meisten der veröffentlichten Bilanzen entsprechen weder dem Sinne noch dem Geiste des Gesetzes, das Bilanzklarheit und -wahrheit verlangt, noch den Anforderungen der Buchhaltungswissenschaft, wie sie in den vorhergehenden Abschnitten entwickelt worden sind. Nur in seltenen Fällen, nämlich bei den Unternehmungen, die der staatlichen Aufsicht unterstellt sind (Versicherungsgesellschaften), oder bei wirtschaftlichen Staatsbetrieben, deren Buchführung aber häufig noch nach dem Kameralstil erfolgt und die Bilanz nicht kennt, oder endlich bei den Banken, die sich zu einem einheitlichen Bilanzschema verpflichtet haben (Bilanzschema der deutschen Großbanken), geben die Bilanzen einen einiger-

maßen genügenden Einblick in die gesamte Vermögenslage der Unternehmungen. Wenn man aus den übrigen Veröffentlichungen in Verbindung mit der Vermögensbilanz auch die Struktur der finanziellen Lage der Gesellschaft zur Not enträtseln kann, so sieht es mit den veröffentlichten Ertragsbilanzen geradezu traurig aus. Fast jede Gesellschaft befürchtet durch öffentliche Bekanntgabe der Einzelheiten der Gewinn- und Verlustrechnung die Preisgabe eines Geschäftsgeheimnisses an die Konkurrenz und ist daher bestrebt, möglichst wenige Einzelheiten zu verraten. Nachweislich sind verschiedene Unternehmungen einzig nur deswegen als Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegründet worden, um der Veröffentlichung ihrer Bilanzen zu entgehen.

Wenn man die richtige Grundlage der jährlichen Abschlußrechnungen kennen lernen will, so ist das gesamte Material der Veröffentlichungen fast ausnahmslos unzureichend. Man muß zu diesem Zweck die Vorarbeiten kennen, die der Zurechtmachung der zu veröffentlichenden Bilanz vorausgehen. Diese ganz erhebliche Menge von Arbeiten, die sich den Außenstehenden entziehen — eben weil sie für jede Unternehmung Geschäftsgeheimnis bleiben —, machen es dem Fachmann, geschweige dem Laien, so schwer, einen richtigen Einblick in den Geschäftsbericht und die ganze Bilanzkunst zu erhalten. Von der Umsatzbilanz, der einen Grundlage der Schlußbilanz, erfährt man in seltenen Fällen nur einige ganz spärliche Angaben im erläuternden Geschäftsbericht zur Bilanz. Die Inventurwerte dagegen werden in Summaposten derartig zusammengezogen, daß man sich in der Regel kein Urteil über ihre Zusammensetzung und über den Wertansatz bilden kann. Über die stillen Reserven können in vielen Fällen selbst die Direktoren keine genauen Angaben machen. Häufig kommt es vor, daß erst auf Grund der Bilanz, wie sie der Buchhalter auf Grund der Buchhaltung aufgestellt hat, der oder die Bilanzkünstler ihre Arbeit beginnen. Sie ziehen nach Gutdünken Posten und Konten zusammen oder zerlegen dieselben, kompensieren Gewinnposten mit Verlustposten, sogar Aktiven mit Passiven. Die Bilanzwerte werden, insoweit sie eine solche Manipulation zulassen, gestreckt oder gekürzt; Neuanschaffungen auf die Betriebskostenrechnung gebucht, oder umgekehrt, Posten, die auf Betriebskosten gehören, in Aktivwerte verwandelt; Abschreibungen werden vergrößert oder verkleinert; Inventurwerte werden in stille Reserven umgewandelt oder umgekehrt, solche von früheren Jahren wieder in die Bilanz aufgenommen, je nachdem die Absicht vorwaltet, das Schlußergebnis der Bilanz und damit die Dividende zu verkleinern oder zu vergrößern.

Derartige Mittel, die Bilanz umzugestalten, stehen nicht selten im Rahmen der Kompetenz der Verwaltungsorgane, die eine bestimmte Bilanzpolitik haben. Die Bilanzpolitik kann die Tendenz verfolgen, die Dividende in gleichmäßiger Höhe zu erhalten oder die Gesellschaft möglichst kapitalkräftig zu machen. Wenn die Bilanzpolitik solche oder ähnliche Zwecke verfolgt, so kann man sie billigen¹. Ganz anders verhält es sich mit den Manipulationen, die darauf ausgehen, die Bilanz zu „frisieren“,

¹ Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus, ob auch rechtlich, ist eine andere Frage, die hier nicht zu beantworten ist.

die Vermögenslage der Gesellschaft zu verschleiern, eine Unterbilanz verschwinden zu lassen oder die Dividenden samt der Tantieme künstlich zu erhöhen. Diese Manipulationen gehören nicht mehr zur Bilanzkunst, sondern sind unerlaubte Bilanzkünste bzw. Bilanzfälschungen, die in den meisten Fällen mit dem Ruin der Gesellschaft, nicht selten auch mit Zucht- haus der verantwortlichen Bilanzkünstler endigen. (Vgl. auch das Kapitel E: Bilanzverschleierung.)

Alle diese Momente lassen es wünschenswert erscheinen, einige typische Bilanzmuster, wie sie in der Praxis vorkommen, unserem Werke einzu- verleiben. Wir beschränken uns auf folgende Muster:

1. Bilanz einer Großeinkaufsgenossenschaft.

2. Bilanz einer deutschen Großbank.

3. Bilanz einer Unternehmung aus dem Gebiete der Großindustrie.

Angesichts der vorausgegangenen Belehrungen, die dem Leser einen Maßstab zur Beurteilung an die Hand geben, können wir die sachbezüg- lichen Erklärungen auf ein Minimum beschränken.

1. Bilanz einer nationalen Großeinkaufsgenossenschaft. Die hier in Rede stehende Großeinkaufsgenossenschaft umfaßt ca. 400 einzelne Kon- sumgenossenschaften, für welche sie nicht nur den Einkauf, sondern auch für verschiedene Bedarfsartikel die Fabrikation besorgt. Dieser Verband von nationalen Genossenschaften arbeitet nach dem Prinzip der wirtschaft- lichen Selbsterhaltung, ähnlich vielen Staatsbetrieben. Gewinn ist nicht beabsichtigt. Der Betriebsüberschuß wird ausschließlich zur Vergrößerung des unverteilbaren Genossenschaftsvermögens verwendet. Der Verband besteht aus 10 Betriebsabteilungen, von denen die Warenvermittlung, die Schuhfabrik, die Bankabteilung und die Buchdruckerei die bedeutendsten sind. Die Bilanz, wie wir sie in Nr. 1a aufgestellt haben, ist deshalb sehr lehrreich, weil dieses Mal das alte Bilanzschema verlassen und nach meinem Vorschlage¹ ein neues eingeführt worden ist. Um den Wert dieses neuen Schemas recht augenscheinlich zu machen, ist die Bilanz sowohl nach dem alten als dem neuen Schema aufgestellt. Aus der Gegenüberstellung wird zum sichtbaren Ausdruck gebracht, wie notwendig eine den Grundsätzen der Buchhaltungswissenschaft entsprechende Bilanzaufstellung ist. Be- sondere Aufmerksamkeit verdient der dritte Teil der Aufstellung: Eigen- und Fremdkapital, dessen Verwendung in der Aktivreihe und Verhältnis beider in bezug auf Liquidität und Solvabilität. Aus dieser Gegenüber- stellung sind daher interessante Sonderberechnungen abgeleitet.

Die öffentliche Rechnungslegung dieser Genossenschaft, die kein Ge- schäftsgeheimnis zu verbergen hat, ist mustergültig. Den in unserer Auf- stellung aufgenommenen Bilanzen sind folgende Belege zugegeben:

1. Kostenrechnung der allgemeinen Verwaltung sowie der zehn Be- triebsabteilungen. Diese Kostenrechnung, die wir aus Gründen der Raum- ersparnis hier nicht wiedergeben können, ist in Tabellenform, ähnlich dem amerikanischen Journal, dargestellt. In der senkrechten Reihe sind die

Fortsetzung des Textes S. 182.

¹ Die Aufstellung dieses neuen Schemas war erst möglich, nachdem mir die Ver- waltung, der ich 13 Jahre lang als Präsident angehörte, die notwendigen ergänzenden Angaben gemacht hatte.

1a. Schlußbilanz einer Großeinkaufsgenossenschaft,**Soll****a) Allgemeine Betriebsrechnung des Verbandes**

	Dieses Jahr	Vorjahr
1. Allgemeine Verwaltungskosten (II ¹)	199 547,50	92 236,79
2. Kosten der Verwaltung der Versicherungsanstalt der angeschlossenen Genossenschaften	8 800,—	7 433,80
3. Kosten für Propaganda und Auskunftserteilung (X)	61 311,49	57 461,43
4. Verlust ab Immobilien-Ertragskonto (XIV)	9 544,78	12 030,84
5. Verlust ab Betriebsrechn. d. Schuhfabrik (XVII)	9 840,97	—
6. „ „ „ d. Preßorgane (XVIII)	4 597,49	9 885,21
7. Neuanschaffung von Mobilien im Geschäftsjahr .	42 430,15	23 271,65
8. „ „ „ Fässern „ „	9 626,—	—
9. „ „ „ Maschinen „ „	13 476,27	30 649,58
10. Außerord. Abschreib. an Maschinen der Schuhfabrik	23 826,31	—
11. Engagement Konsumgenossenschaft St. M.	—	14 846,60
12. Nettoüberschuß des Verbandes	299 395,45 ²	249 584,50
	682 396,41	497 400,40

b) Bilanz am 31. Dezember 19 . . .**(Vor Verwendung des Überschusses.**

Aktiven:	Dieses Jahr	Vorjahr
1. Warenvorräte	2 356 612,25	1 909 649,88
2. Papiervorräte der Buchdruckerei	9 114,40	6 034,35
3. Warenvorräte der Schuhfabrik	253 256,75	—
4. Mobilien	40 000,—	70 000,—
5. Fässer	10 000,—	19 954,—
6. Maschinen	255 000,—	15 000,—
7. Liegenschaften	1 911 408,70	1 480 000,—
8. Schriften	1,—	1,—
9. Bibliothek	1 495,48	1 331,20
10. Garantenkonto	534 000,—	502 000,—
11. Nicht einbezahlte Anteilscheine	11 150,—	9 050,—
12. Baukonto Schuhfabrik	—	109 566,74
Bankabteilung:		
13. Kassabarschaft	14 508,91	10 490,01
14. Wechsel im Portefeuille	1 208 368,20	146 043,60
15. Kontokorrentkredite	1 541 873,50	1 112 742,80
16. Debitoren	4 290 759,—	4 212 461,79
17. Darlehen	441 550,—	413 750,—
18. Wertschriften	1 889 223,40	1 896 676,—
19. Banken	73 192,32	114 344,57
20. Aufgerechnete Aktivzinsen	11 248,55	8 957,95
	14 852 757,46	12 038 353,89

¹ Die beigeetzten Nummern (II—XIX) beziehen sich auf die vorangehenden Kostenberechnungen und Betriebsrechnungen der verschiedenen Betriebsabteilungen.

² Der Nettoüberschuß ist nach Vorschlag der Verwaltung wie folgt zu verwenden:

Abschreibung von Anlagewerten	108 903,18
Zuweisungen an die besonderen Reserven	30 000,—
Zuweisung an das Verbandsvermögen	150 000,—
Vortrag des unverteilten Betriebsüberschusses	10 492,27

Summa: 299 395,45

**Verband von ca. 400 nationalen Konsumgenossenschaften.
(an Stelle einer Gewinn- und Verlustrechnung).**

Haben

	Dieses Jahr	Vorjahr
1. Saldovortrag vom Vorjahre	8 300,30	4 373,54
2. Saldo des Schriftenkontes	622,35	110,16
3. Überschuß der Bankabteilung (XII) ¹	46 659,03	13 450,46
4. „ des Baubureaus (XIII)	502,45	473,89
5. „ der Buchdruckerei (XV)	16 195,40	14 013,85
6. „ des Laboratoriums inkl. Musterzimmer (XVI)	392,92	173,28
7. „ der Warenvermittlung (XIX)	609 723,96	464 805,22
	682 396,41	497 400,40

**Nach dem alten Bilanzschema.
Provisorische Ausgangsbilanz.)**

Passiven:	Dieses Jahr	Vorjahr
1. Genossenschaftskapital	141 000,—	131 800,—
2. Garantiekapital	534 000,—	502 000,—
3. Verbandsvermögen	1 000 000,—	950 000,—
Sa. des Verbandskapitals	1 675 000,—	1 583 800,—
4. Kreditoren	2 673 001,70 ³	218 155,23
5. Saldo d. nicht übertragbaren Mitgl.-Guthaben	80,80	80,80
6. Hypotheken	55 000,—	—
7. Genossenschaftsbund	330,—	330,—
8. Unfallreservekonto	10 000,—	10 000,—
9. Ferienheim für Konsumgenossenschafter	30 000,—	20 000,—
10. Delkrederekonto	50 000,—	30 000,—
11. Versicherungsanstalt d. Genossenschaften	—	38 791,90
12. Garantiefonds d. Vers.-Anstalt	—	40 000,—
13. Dispositionsfonds	80 000,—	40 000,—
14. Baukonto Schuhfabrik Bankabteilung:	—	10 000,—
15. Kontokorrentkreditoren	1 960 999,21	1 533 597,96
16. Depositen	788 297,70	248 701,10
17. Obligationen	5 061 800,—	3 780 400,—
18. Akzepte	154 120,95	203 959,03
19. Bankakzepte	1 200 000,— ⁴	1 200 000,—
20. Banken	747 076,85 ⁴	780 819,90
21. Aussteh. Oblig.-Zinsen u. laufende Passivzinsen	67 654,80	50 133,47
22. Nettoüberschuß des Verbandes	299 395,45	249 584,50
	14 852 757,46	12 038 353,89

¹ Laut Geschäftsbericht ist in den Kreditoren eine Warenamortisation von 266 737,15 (stille Reserve) enthalten.

⁴ Aus dem Geschäftsbericht ist ersichtlich, daß sich die beiden Posten wie folgt zusammensetzen: Ungedekte Bankschulden = 249 770,85 und durch Hinterlegen von Kreditobligationen mittels Lombardwechsel usw. erhobene Gelder = 1 697 306,— daß ferner Giroverbindlichkeiten für rediskontierte Wechsel bestehen im Betrage von 1 843 177,97.

1 b. Umformung der Bilanz nach dem von mir

Bilanz pro
(Vor Verwendung des

Aktiven:		
I. Eigenkapital:		
1. Ausstehende Einzahlung a. Anteilscheine	11 150,—	
2. Verpflichtungsscheine der Garanten	534 000,—	545 150,—
II. Liquide Mittel und kurzfristige oder leicht realisierbare Aktiven:		
a) Kurzfristige Aktiven I. Ordnung:		
1. Kassa-Barschaft	14 503,91	
2. Banken	73 192,32	
3. Wechsel im Portefeuille	1 208 368,20	
4. Leicht realisierbare Wertpapiere It. Verzeichnis XXVI	114 223,40	
5. Verfallene und laufende Zinsen	11 248,55	1 421 536,38
b) Kurzfristige Aktiven II. Ordnung:		
1. Warendebitoren	4 290 759,—	
2. Kontokorrentkredite	1 541 873,50	
3. Darlehen an Vereine, auf erstes Begehren rückzahlbar	441 550,—	6 274 182,50
c) Warenvorräte:		
1. Vorräte der Warenabteilungen	2 356 612,25	
2. Vorräte der Buchdruckerei	9 114,40	
3. „ „ Schuhfabrik	253 256,75	2 618 983,40
Summa liquide Mittel und leicht realisierbare Aktiven		10 814 702,28
III. Beteiligungen:		
a) In Pfandschuldbriefen auf den Inhaber, auf erstes Begehren fällig:		
1. I. } Hypothek der Mühlengenossenschaft	1 000 000,—	
2. II. } (M. S. K.) Zürich	700 000,—	
b) In 100 Anteilscheinen d. Mühlengenossenschaft (M. S. K.)	100 000,—	
Eingezahlt 50%	50 000,—	50 000,—
c) In 50 Aktien der Aktiengesellschaft für Fleisch- warenimport (Saf) Pratteln	25 000,—	25 000,—
Summa Beteiligungen		1 775 000,—
IV. Feste Anlagen:		
a) Maschinen, Mobilien, Fässer usw.:		
1. Maschinen	255 000,—	
2. Mobilien	40 000,—	
3. Fässer	10 000,—	
4. Bibliothek	1 495,48	
5. Schriften	1,—	306 496,48
b) Immobilien:		
Liegenschaften, Gebäude u. Fabriken laut Ver- zeichnis XXIII	1 911 408,70	1 911 408,70
Summa feste Anlagen		2 217 905,18
		14 852 757,46
Eventuelle Regreßrechte an den Vor- männern (Verbandsvereine, M. S. K. und Saf) der nicht verfallenen Wechsel	1 843 177,97	

entworfenen neuen Bilanzschema. (Vgl. Abschnitt: VI, 1, S. 171.)

31. Dezember d. J.

Überschusses. Provisorische Bilanz.)

Passiven:			
I. Eigenkapital:			
a) Verbandskapital:			
1. Genossenschaftskapital	141 000,—		
2. Garantiekapital	534 000,—		
3. Verbandsvermögen	1 000 000,—		
Summa des Verbandskapitals		1 675 000,—	
b) Reserven für besondere Zwecke:			
1. Warenamortisationsfonds	266 737,15		
2. Dispositionsfonds	80 000,—		
3. Delkrederekonto	50 000,—		
4. Ferienheim für Genossenschafts- mitglieder	30 000,—		
5. Unfallreserven	10 000,—		
6. Diverse	410,80	487 147,95	
Summa Eigenkapital			2 112 147,95
II. Kapitalbeschaffung durch Vereine und deren Mitglieder:			
1. Kontokorrentkreditoren		1 960 999,21	
2. Depositen		788 297,70	
3. Ausstehende und laufende Zinsen		67 654,80	2 816 951,71
III. Langfristige Obligationen:			
Hauptsächlich von Verbandsvereinen und deren Mitgliedern, sowie von Gewerkschaften und der eigenen Versicherungsanstalt (Verzeichnis XXVII)			5 061 800,—
IV. Fremdkapital:			
a) Kurzfristiges:			
1. Warenakzepte		154 120,95	
2. Warenkreditoren		2 408 264,55	
3. Bankschulden		249 770,85	
b) Mittelfristiges:			
Vorschüsse der Banken auf Sicherungshypotheken		1 697 806,—	
c) Langfristiges:			
Feste Hypotheken		55 000,—	
Summa Fremdkapital			4 562 462,85
V. Betriebsüberschuß vor Verwendung			299 895,45
			14 852 757,46
Eventuelle Regreßpflichten an die Nachmänner aus weiterbegebenen nicht verfallenen Wechsel		1 843 177,97	

1c. Umformung der Bilanz nach dem

XXII. Bilanz am
(Nach Verwendung des

Aktiven:			
I. Eigenkapital:			
1. Ausstehende Einzahlung auf Anteilscheine	11 150,—		
2. Verpflichtung der Garanten	534 000,—		545 150,—
II. Liquide Mittel und kurzfristige oder leicht realisierbare Aktiven:			
a) Kurzfristige Aktiven I. Ordnung:			
1. Kassa-Bärschaft	14 503,91		
2. Banken	73 192,32		
3. Wechsel im Portefeuille	1 208 368,20		
4. Leicht realisierbare Wertpapiere laut Verzeichnis (XXVI)	114 223,40		
5. Verfallene und laufende Zinsen	11 248,55	1 421 536,38	
b) Kurzfristige Aktiven II. Ordnung:			
1. Warendebitoren	4 290 759,—		
2. Kontokorrentkredite	1 541 873,50		
3. Darlehen an Vereine, auf erstes Begehren rückzahlbar	441 550,—	6 274 182,50	
c) Warenvorräte:			
1. Vorräte der Warenabteilungen	2 356 612,25		
2. Vorräte der Buchdruckerei	9 114,40		
3. Vorräte der Schuhfabrik	253 256,75	2 618 983,40	
Summa leicht realisierbare Aktiven			10 314 702,28
III. Beteiligungen ¹ :			
a) In Pfandschuldbriefen auf den Inhaber, auf erstes Begehren fällig:			
1. } Hypothek der Mühlengenossenschaft		1 000 000,—	
2. } (M. S. K.) Zürich		700 000,—	
b) In 100 Anteilscheinen d. Mühlengenossenschaft (M. S. K.)			
Einbezahlt 50%	50 000,—	50 000,—	
c) In 50 Aktien der Aktiengesellschaft für Fleischwarenimport (Saf) Pratteln			
		25 000,—	
Summa Beteiligungen			1 775 000,—
IV. Feste Anlagen:			
a) Maschinen, Mobilien, Fässer usw.:			
1. Maschinen	255 000,—		
Abschreibung	50 000,—	205 000,—	
2. Mobilien	40 000,—		
Abschreibung	10 000,—	30 000,—	
3. Fässer	10 000,—		
Abschreibung	5 000,—	5 000,—	
4. Bibliothek	1 495,48		
Abschreibung	1 494,48	1,—	
5. Schriften		1,—	
b) Immobilien:		240 002,—	
Liegenschaften, Gebäude und Fabriken laut Verz. (XXIII)	1 911 408,70		
Abschreibung	42 408,70	1 869 000,—	
Summa feste Anlagen			2 109 002,—
			<u>14 743 854,28</u>
Eventuelle Regreßrechte an den Vätern (Verbandsvereine, M. S. K. und Saf) der nicht verfallenen Wechsel		1 843 177,97	

¹ Hierzu als besondere Anlage an die Jahresrechnung ein genaues Verzeichnis mit Angabe des Bilanzkurses.

vom Verfasser entworfenen neuen Bilanzschema.

31. Dezember des Jahres 19..
 Überschusses; definitive Bilanz.)

Passiven:			
I. Eigenkapital:			
a) Verbandskapital:			
1. Genossenschaftskapital	141 000,—		
2. Garantiekapital	534 000,—		
3. Verbandsvermög. 1 000 000,—			
Zuweisung aus dem			
Betr.-Überschuß			
dieses Jahres	150 000,—	1 150 000,—	
			1 825 000,—
Summa des Verbandskapitals			
b) Reserven für besondere Zwecke:			
1. Warenamortisationsfonds	266 737,15		
2. Dispositionsfonds	80 000,—		
Ordentl. und außer-			
ordentl. Zuweis. aus			
dem Betriebsüber-			
schuß dies. Jahres	20 000,—	100 000,—	
3. Delkrederekonto	50 000,—		
Zuweisung aus dem			
Betriebs-Überschuß			
dies. Jahres	10 000,—	60 000,—	
4. Ferienheim für Genossenschafts-			
mitglieder	30 000,—		
5. Unfallreserven	10 000,—		
6. Diverse	410,80		
			467 147,95
c) Unverteilter Betriebsüberschuß			10 492,27
			2 302 640,22
Summa Eigenkapital			
II. Kapitalbeschaffung durch Vereine und deren Mitglieder:			
1. Kontokorrentkreditoren		1 960 999,21	
2. Depositen		788 297,70	
3. Ausstehende und laufende Zinsen		67 654,80	
			2 816 951,71
III. Langfristige Obligationen:			
Hauptsächlich von Verbandsvereinen und deren Mitgliedern, sowie von Gewerkschaften und der eigenen Versicherungsanstalt (Verzeichn. XXVII)			5 061 800,—¹
IV. Fremdkapital			
a) Kurzfristiges:			
1. Warenakzpte		154 120,95	
2. Warenkreditoren		2 406 264,55	
3. Bankschulden		249 770,85	
b) Mittelfristiges:			
1. Vorschüsse d. Banken a. Sicherungshypothek		1 697 306,—	
c) Langfristiges:			
1. Feste Hypotheken		55 000,—	
			4 562 462,85
Summa Kapital			
			14 748 854,28
Eventuelle Regreßpflichten an die			
Nachmäner aus weiterbegebenen nicht			
verfallenen Wechseln		1 848 177,97	

¹ Hierzu als besondere Anlage an die Schlußrechnung die Obligationen, zerlegt nach den Verfallzeiten (1—5 Jahre) und nach der Höhe des Zinssatzes (4—4¼%).

I d. Bilanzanalyse. Liquiditätsbilanz auf Grund der definitiven Schlussbilanz.
 Eigen- und Fremdkapital des Verbandes, dessen Verwendung in der Aktivreihe und Verhältnis beider mit Bezug auf Liquidität und Solvabilität.

		Zerlegung der Aktiven		Differenzen	
				Über- deckung	Unter- deckung
I. Fremdkapital.					
a) Kurzfristige Schulden					
1. Warenakzepte . . .	154 120,95				
2. Kontokorrent-Kreditoren . . .	1 960 999,21				
3. Depositen . . .	788 297,70				
4. Bankschulden . . .	249 770,85				
5. Laufende Zinsen . . .	67 654,80				
6. Warenkreditoren	2 406 264,55				
Summa kurzfäll. Schulden . . .	5 627 108,06				
b) Mittelfristige Schulden:					
1. Vorschüsse von Banken a. Sicherungshypotheken	1 697 306,—				
c) Langfristige Schulden:					
1. Feste Hypothek.	55 000,—				
2. Obligationen . . .	5 061 800,—				
II. Eigenkapital.					
Laut Bilanz XXII	2 292 147,95				
Ab Garantiekapital u. nicht einbez. Anteilscheine . . .	545 150,—				
Vortrag des unverteilten Betriebüberschusses . . .	1 746 997,95				
	10 492,27				
	14 198 704,28				
				10 814 702,28	4 687 594,22
				1 700 000,—	2 694,—
				4 690 288,22	4 690 288,22
				75 000,—	5 041 800,—
					851 511,78
					Minusdifferenz
					351 511,78
					Plusdifferenz
					14 198 704,28

1. Die liquiden Mittel des Verbandes übersteigen die kurzfristigen und mittelfristigen Schulden um 4 690 288,22 Die langfristigen Aktiven und der Überschub der liquiden Mittel decken die langfristigen Schulden bis zu einem Fehlbetrag von 351 511,78

2. Die Obligationen sind gedeckt:

a) Durch liquide Aktiven 4 690 288,22 = 91,0%
 b) Durch langfristige Aktiven 75 000,— = 1,5%
 c) Durch Immobilien (Buchwert 1 869 000) 298 511,78 = 7,5%
 Summa 5 061 800,— = 100%

3. Das Eigenkapital ist gedeckt:

a) Garantien und Anteilsscheine nicht einbezahlt 545 150,—
 b) Nichtbelasteter Teil der Immobilien 1 517 488,22
 c) Maschinen, Mobilien usw. 240 002,—
 Summa Eigenkapital und Vortrag 2 302 640,22

4. Verhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital.

Das Eigenkapital beträgt 2 302 640 = 16%
 Das Fremdkapital beträgt 12 441 214 = 84%
 Bilanzsumme 14 743 854 = 100%

5. Die Immobilien im Buchwerte von 1 869 000,— = 100% Dieselben sind mit Hypotheken belastet 55 000,— = 3% Zur Restdeckung der Obligationen sind die Immobilien belastet mit 298 511,78 = 16% Der unbelastete Teil der Immobilien beträgt 1 517 488,22 = 81%
 1 869 000,—

6. Verhältnis zwischen Anlagevermögen und umlaufendem Vermögen.

Das Anlagevermögen beträgt 2 109 002 = 14%
 Das umlaufende Vermögen beträgt 12 634 852 = 86%
 Bilanzsumme 14 743 854 = 100%

Fortsetzung im nächstfolgenden Jahr.

Letztes Jahr. (Bilanz S. 174 ff.)	Nächstfolgendes Jahr.		
	Gesamt-Kapital = 100%	Fremd-Kapital = 100%	Eigen-Kapital = 100%
Fr. 5 627 106,06	38,1%	45,2%	244%
„ 1 697 806,—	11,5%	13,7%	75%
„ 5 061 800,—	34,3%	40,7%	220%
„ 55 000,—	0,3%	0,4%	2%
Fr. 12 441 214,06	84,2%	100%	541%
„ 2 302 640,22	15,8%	18%	100%
Fr. 14 743 854,28	100%	118%	641%
7. Zusammensetzung des Fremdkapitals und sein Verhältnis zum Eigenkapital. (Aus der Bilanz des folgenden Jahres.)			
Das Fremdkapital setzt sich zusammen aus:			
1. Kurzfristigen Schulden			
2. Mittelfristigen Schulden			
3. Obligationen-Schulden			
4. Hypotheken-Schulden			
Summa Fremdkapital			
Eigenkapital			
Gesamtkapital des Verbandes			
Fr. 4 559 017,35	29,4%	35,6%	169%
„ 2 500 000,—	16,1%	19,4%	92,7%
„ 5 705 400,—	36,8%	44,5%	211,5%
„ 55 000,—	0,3%	0,9%	2,1%
Fr. 12 819 417,35	82,6%	100%	475,3%
„ 2 697 718,47	17,4%	21%	100%
Fr. 15 517 135,82	100%	121%	575,3%

2 a. Bilanz der Deutschen Bank

am 31. De-

Aktiva:	RM.	RM.
1. Nicht eingezahltes Aktienkapital		—
2. Kasse, fremde Geldsorten und fällige Zins- und Dividendenscheine	84 634 575,92	
3. Guthaben bei Noten- u. Abrechnungsbanken	123 881 162,78	208 515 738,70
4. Wechsel und unverzinsliche Schatzan- weisungen:		
a) Wechsel (mit Ausschluß von b—e)	765 238 069,16	
b) unverzinsliche Schatzanweisungen und Schatzwechsel des Reichs und der Länder	173 482 419,66	
c) eigene Akzepte	—	
d) eigene Zeichnungen	—	
d) Eigenwechsel der Kunden an die Order der Bank	—	938 720 488,82
5. Nostroguthaben bei Banken und Bankfirmen		321 702 744,80
6. Reports und Lombards gegen börsengängige Wertpapiere		90 057 369,60
7. Vorschüsse auf verfrachtete oder eingelagerte Waren:		
a) Rembourskredite:		
1. sichergestellt durch Fracht- oder Lagerscheine	56 614 232,27	
2. sichergestellt durch sonstige Sicher- heiten	291 473 248,88	
3. ohne dingliche Sicherstellung	322 284 403,90	
b) sonstige kurzfristige Kredite gegen Ver- pfändung bestimmt bezeichneter, markt- gängiger Waren	28 998 189,98	699 370 075,03
8. Eigene Wertpapiere:		
a) Anleihen und verzinsliche Schatzanwei- sungen des Reichs und der Länder	4 300 000,—	
b) Sonstige bei der Reichsbank und andern Zentralnotenbanken beleihbare Wert- papiere	700 000,—	
c) Sonstige börsengängige Wertpapiere	29 000 000,—	
d) Sonstige Wertpapiere	16 000 000,—	50 000 000,—
9. Beteiligung an Gemeinschaftsgeschäften		75 000 000,—
10. Dauernde Beteiligungen bei andern Banken und Bankfirmen		37 500 000,—
11. Schuldner in laufender Rechnung:		
gedeckt { durch börsengängige Wertpapiere	532 620 851,93	
{ durch sonstige Sicherheiten	1 153 049 188,29	
Ungedeckt	607 147 222,94	2 292 817 263,16
(Außerdem: Bürgschaftschuldner RM. 331 483 077,45)		
12. Langfristige Dollarvorschüsse		104 450 000,—
13. Bankgebäude		93 500 000,—
14. Sonstiger Grundbesitz		12 000 000,—
15. Mobilien		1,—
Summa der Aktiva:		4 923 633 681,11

und Disconto-Gesellschaft

zember 1930.

Passiva:	RM.	RM.
1. Aktienkapital	285 000 000,—	
Davon in eigenem Besitz	35 000 000,—	250 000 000,—
2. Allgemeine Reserve	142 500 000,—	
3. Besondere Reserve	17 500 000,—	160 000 000,—
4. Gläubiger:		
a) Seitens der Kundschaft bei Dritten be- nutzte Kredite	688 756 108,04	
b) Deutsche Banken, Bankfirmen, Sparkassen und sonstige deutsche Kreditinstitute	292 192 192,24	
c) Sonstige Gläubiger	3 155 785 764,71	4 136 734 064,99
Von der Gesamtsumme der Gläubiger (mit Ausschluß von a) sind innerhalb 7 Tagen fällig 1 717 341 290,92 RM. Darüber hinaus bis zu 3 Monaten fällig . 1 662 235 266,75 RM. Nach mehr als 3 Mo- naten fällig 68 401 419,28 RM.		
5. Akzepte		245 356 811,51
(Außerdem: Geleistete Bürgschaften RM. 331 483 077,45)		
6. 6% Dollar-Darlehn, fällig 1. 9. 1932		105 000 000,—
7. Sonstige Passiva:		
a) Unerhobene Dividende		184 463,36
b) Dr. Georg von Siemens-Wohlfahrtsfond: Vermögensbestand . . RM. 9 929 373,25 Davon in Wertpapieren angelegt RM. 6 461 561,05	3 467 812,20	
c) David Hansemann-Wohlfahrtsfond: Vermögensbestand . . RM. 3 000 000,— Davon in Wertpapieren angelegt RM. 955 000,—	2 045 000,—	
d) Sonstige Wohlfahrtsstiftungen: Vermögensbestand . . RM. 457 755,47 Davon in Wertpapieren angelegt RM. 372 347,30	85 408,17	5 598 220,37
e) Übergangsposten der eigenen Stellen untereinander		370 749,30
8. Zur Verteilung verbleibender Überschub		20 389 371,58
Summa der Passiva:		4 923 633 681,11

2b. Deutsche Bank und

Gewinn- und

am 31. Dezember

Soll

	RM.	RM.
An Handlungskosten	134 389 894,26	
„ Steuern und Abgaben	18 201 684,64	
„ Wohlfahrtseinrichtungen, Pensionen und Abfindungen, sowie Versicherungsbeiträge für die Beamten	15 911 149,45	168 502 728,35
„ Abschreibung auf Mobilien		339 773,07
Zur Verteilung verbleibender Überschuß:		
Gewinn aus 1930	17 494 333,05	
Vortrag aus 1929	2 895 038,53	20 389 371,58
		<u>189 231 873,—</u>

Fortsetzung von S. 171.

verschiedenen Arten der Kosten, entsprechend dem in der ersten Spalte stehenden Text, in Jahressummen untereinandergestellt. In der waagerechten Entwicklung sind die Jahressummen der verschiedenen Kostenarten zerlegt nach den einzelnen Betrieben. Aus dieser Tabelle ersieht man daher nicht nur die gesamten, nach Arten gesonderten Jahreskosten, sondern auch den Anteil jeder einzelnen Betriebsabteilung an jeder Kostenart im einzelnen und auf der letzten Linie die Summe derselben.

2. Die Betriebsrechnung der zehn Abteilungen.

3. An Stelle der Gewinn- und Verlustrechnung tritt eine Zusammenstellung der Ergebnisse der einzelnen zehn Betriebsrechnungen unter dem Titel: Allgemeine Betriebsrechnung des Verbandes; der letzte Sollposten, der Habensaldo der Betriebsrechnung, stellt den reinen Überschuß (Gewinn), das Ergebnis des Geschäftsjahres dar.

4. Die gesonderten Verzeichnisse der Liegenschaften, der Wertschriften, der Obligationen, der verwalteten Fonds.

Im übrigen findet auch eine interne, nicht veröffentlichte Bearbeitung der Jahresrechnung statt, z. B. die Statistik über den Umsatz der verschiedenen Waren, die Bezüge der Mitglieder, namentlich eine sorgfältige Ertragsberechnung der verschiedenen Warengattungen, die in etwa 20 Kategorien zerlegt werden.

Die Buchführung arbeitet auf Grund des zerlegten Warenkontos. Da die gemischten Konten ausgeschaltet sind und eine einwandfreie Kontrolle der Mengenrechnung geführt wird, so können monatliche Zwischenbilanzen aufgestellt werden, woraus der Betriebsüberschuß im einzelnen, insgesamt und Monat für Monat zu entnehmen ist.

2. Bilanz einer deutschen Großbank (Deutsche Bank und Disconto-Gesellschaft). Sie ist nach dem von den meisten deutschen Großbanken vereinbarten Bilanzschema aufgestellt. Die statistische und kalkulatorische Bearbeitung der Jahresrechnung ist für Drittpersonen nicht zugänglich.

Disconto-Gesellschaft.**Verlustrechnung.**

1930.

Haben

	RM.	RM.
Per Vortrag aus 1929		2 895 038,53
„ Zinsen und Wechsel	88 173 742,45	
„ Gebühren	115 829 065,24	
„ Sorten und Zinsscheine.	1 592 706,77	
„ dauernde Beteiligungen	2 079 472,61	
	<u>207 674 987,07</u>	
„ Abschreibungen auf Wertpapiere RM. 6 101 547,10		
„ Abschreibungen auf Gemeinschafts- geschäfte RM. 15 236 605,50	21 338 152,60	186 336 834,47
		<u>189 231 873,—</u>

2c. Deutsche Bank und Disconto-Gesellschaft.**Verteilung des Reingewinns 1930.**

Erträgnis 1930 RM. 20 389 371,58

Hiervon erhalten zunächst die Aktionäre (nach § 27 b der Satzungen) 4% Dividende auf 285 000 000,— RM.	RM. 11 400 000,—
Von den verbleibenden	RM. 8 989 371,58
abzüglich RM. 2 860 339,32 Vortrag auf neue Rechnung erhält (nach § 27 d der Satzungen) der Aufsichtsrat	RM. 429 032,26
Wir schlagen vor, von den restlichen	RM. 8 560 339,32
2% Superdividende auf RM. 285 000 000,— mit	RM. 5 700 000,—
zu verteilen und den Überschuß von	RM. 2 860 339,32
auf neue Rechnung vorzutragen.	

Es würde demnach erhalten:

jede Aktie von nom. RM. 100,—: RM. 6,— } = 6% Dividende.
 „ „ „ „ „ 1000,—: „ 60,— }

Berlin, den 24. März 1931.

Der Vorstand.**3. Bilanz der Allgemeinen Elektrizitäts-Gesellschaft.**

1. Bei dem Versuch, die Posten einer (veröffentlichten) Bilanz übersichtlich und ihrer inneren Bedeutung nach zu gliedern, stößt der Außen-seiter gewöhnlich auf große Schwierigkeiten, weil sich aus der Benennung der Posten nicht immer der wirkliche Charakter des dahinter stehenden Wertes ergibt. Für die vorliegende Bilanz trifft dies — was anzuerkennen ist — nicht zu, vielleicht mit der einen Ausnahme: Guthaben bei befreundeten Gesellschaften, die ebensogut: Forderungen an befreundete Gesellschaften darstellen können, was nicht ohne Bedeutung für die Frage der Liquidität wäre (s. u.). Sonst geht aus der Bilanz deutlich her-

2 d. Gegenüberstellung der Schichten

(Nach einem Vorbild des Verfassers)

(Zahlenwerte in 1000 RM.)

Fremdes und Eigenkapital	Dessen Verwendung in der Aktivreihe	Zerlegung der Aktivreihe in			
		Fremd- kapital	Eigen- kapital		
A. Fremdkapital.					
I. Schicht 2 651 455	{ I. Schicht . . . 1 468 939 II. „ 789 427 III. „ 125 000 IV. „ 2 292 817	2 258 366			
II. „ 1 679 764				125 000	
III. „ 173 956				2 121 809	171 008
Summa Fremdkapital 4 505 175				Summa I.—IV. 4 676 183	4 505 175	171 008
B. Eigenkapital.					
IV. Werbendes Kapital und Kapital- u. Passivreserven . . . 418 458	V. Schicht . . . 141 950		141 950		
Summa Fremd- und Eigenkapital 4 923 633	VI. „ . . . 105 500		105 500		
	Summa Aktiven 4 923 633				
	Hiervon aus Fremdkapital	4 505 173			
	Hiervon aus Eigenkapital		418 458		

vor, daß die AEG. nicht nur ein Fabrikationsunternehmen, sondern auch ein Finanzierungsunternehmen darstellt (vgl. Posten I 3: die oben erwähnten Guthaben bei befreundeten Gesellschaften sowie die Posten II 5: Effekten a) eigene Gesellschaften und b) Beteiligungen, zusammen über 200 Mill. M. oder fast 35% der Bilanzsumme). Natürlich ist die Trennung: Fabrikation und Finanzierung nur eine rechtliche und bilanzmäßige; die betriebliche Organisation, d. h. der Zusammenklang zwischen Erzeugung und Absatz der hergestellten Produkte ist eine Sache für sich.

2. Die systematische Ausgliederung der Bilanzposten in Betriebs- und Anlagevermögen auf der Aktivseite sowie in Fremd- und Eigenkapital auf der Passivseite ergibt die auf den ersten Blick gewiß merkwürdig anmutende Feststellung, daß sich die Summen auf beiden Seiten wie 1:1 stellen, und daß es so aussehen könnte, als ob das Betriebsvermögen (links) durch fremde Mittel (rechts) und das Anlagevermögen (links) durch das eigene Kapital aufgebracht — finanziert — worden wäre. So mechanisch darf man die Dinge natürlich nicht sehen. Es empfiehlt sich, etwa so vorzugehen: Was zunächst die Fabrikationsanlagen des Hauptunternehmens (AEG.) anlangt, d. h. die Posten Grundstücke 27,7 Mill., Gebäude 74,0 Mill., Maschinen 20,9 Mill., insgesamt 122,6 Mill. M., so steht dieser Summe ein Eigenkapital von 261,4 Mill. gegenüber, so daß also für die Betriebswerte: Waren 88,5 Mill., Laufende Rechnungen 101,1 Mill., Bankguthaben 27,6 Mill. M., insgesamt 217,2 Mill., abzüglich des Restes der Anlagefinanzierung (261,4—122,6) von 138,8 Mill. noch 78,4 Mill. fremde Mittel heranzuziehen wären. Die Dinge verschieben sich in Wirklichkeit

der Aktiv- und Passivreihe.

vom Herausgeber aufgestellt.)

(Verhältniszahlen in 10 000 stel der Bilanzsumme.)

Fremdes und Eigenkapital	Dessen Verwendung in der Aktivreihe	Zerlegung der Aktivreihe in	
		Fremd- kapital	Eigen- kapital
A. Fremdkapital.			
I. Schicht 5 385	{ I. Schicht . . . 2 983 } II. „ . . . 1 603 } III. „ . . . 254 IV. „ . . . 4 657	4 586	
II. „ 3 411			254
III. „ 354		4 310	347
Summa Fremdkapital 9 150		Summa I.—IV. 9 497	9 150	347
B. Eigenkapital.			
IV. Werbendes Kapital und Kapital- und Passivreserven . . . 850	V. Schicht . . . 288		288
	VI. „ . . . 215		215
Summa Fremd- und Eigenkapital 10 000	Summe der Aktiven 10 000		
	Hiervon aus Fremdkapital	9 150	
	Hiervon aus Eigenkapital		850

dadurch, daß auch noch die Finanzierung der befreundeten Gesellschaften (I 3 und II 5), insgesamt 200 Mill. zu finanzieren sind, für die ebenfalls fremdes Kapital aufzuwenden wäre. Stellt man den Effekten (Beteiligungen) in Höhe von 157,6 Mill. die Anleihen (auf der Passivseite) in Höhe von 145,3 Mill. M. gegenüber, so hätte man für diesen Posten einen — übrigens vorzüglichen — Ausgleich, und es bliebe folgende Rechnung übrig: Fabrikationsanlagen 122,6 Mill., Waren 88,6 Mill., Debitoren und Wechsel 160,6 Mill. ergibt insgesamt: 371,8 Mill. Dieser Summe steht gegenüber: Eigene Mittel 261,4 Mill., bleiben also 110,4 Mill. M. fremde Mittel nötig, die sich etwa mit den Creditoren in der Bilanz decken. Dann entspricht dem Guthaben der Werksparkasse ein Bankguthaben in gleicher Höhe.

3. Geht man dagegen von der Liquidität aus, so käme folgende Rechnung in Betracht: Die kurzfristigen Schulden bestehen aus I 1: 0,9 Mill., I 2: soweit die Beträge fällig sind oder bald fällig werden: 85,5 Mill. und schließlich aus der Dividende, die aus dem Reingewinn gezahlt wird: 13,4 Mill., insgesamt: etwa 100 Mill. M., denen gegenüber zu stellen sind: Kasse, Bankguthaben, Wechsel im Betrage von 42,7 Mill. M. sowie Teile der folgenden Posten: Guthaben bei befreundeten Gesellschaften: 44,7 Mill. (in möglichster Aufrechnung mit den Forderungen der befreundeten Gesellschaften), Debitoren 101,1 Mill. sowie Waren: 88,5 Mill. (soweit sie bald zu veräußern sind). Man ersieht, daß Liquiditätsrechnungen nur geringen Wert haben, weil es nicht möglich ist, den inneren Gehalt der Ziffern in Rechnung zu stellen. Dazu kommt, daß die Bilanz nur ein Augenblicks-

Aktiva.

3 a. Bilanz der Allgemeinen

per

	R.M.	R.M.
An Kassakonto		330 071,22
„ Wechselkonto		14 714 132,10
Effektenkonto:		
a) Wertpapiere	7 910 235,89	
b) Beteiligungen	142 239 651,68	
c) Eigene Gesellschaften	15 473 262,44	165 623 150,01
„ Kontokorrentkonto:		
Bankguthaben 44 381 362,53		
Dagegen Bankschulden . 16 742 854,—	27 638 508,53	
R.M. 551 800,— Vorratsaktien	413 850,—	
Guthaben bei befreundeten Gesellschaften.	44 791 687,05	
Laufende Rechnungen	101 100 964,07	173 945 009,65
An Hypothekenkonto		951 000,—
„ Patentkonto		1,—
„ Inventariumkonto		1,—
„ Modellekonto		1,—
„ Werkzeugkonto		1,—
„ Grundstückkonto am 1. 10. 1929	27 188 895,—	
Zugang 1929/30	534 181,—	27 723 076,—
„ Gebäudekonto am 1. 10. 1929: 72 240 000,—		
Zugang 1929/30 3 265 531,33	75 505 531,33	
2% Abschreibung	1 510 531,33	73 995 000,—
„ Maschinenkonto am 1. 10. 29: 19 929 000,—		
Zugang 1929/30 3 248 640,17	23 177 640,17	
10% Abschreibung	2 318 640,17	20 859 000,—
„ Warenkonto:		
Lager	63 171 512,15	
Anlagen in Arbeit	25 403 419,20	88 574 931,35
„ Disagio aus Amerika-Anleihen		5 000 000,—
		<u>571 718 374,33</u>

3 b. Gewinn- und Verlustrechnung der

Debet

per

	R.M.	R.M.
An Steuern-Konto		12 336 277,55
„ Abschreibungen:		
Gebäude	1 510 531,33	
Maschinen	2 318 640,17	3 829 171,50
„ Bilanz-Konto:		
Reingewinn		14 231 227,79
		<u>30 396 676,84</u>

Elektricitäts-Gesellschaft**Passiva.**

30. September 1930.

	RM.	RM.
Per Aktienkapitalkonto:		
Stammaktien		200 000 000,—
„ Obligationenkonto:		
Aufgewerte Markanleihen Serie I—VIII		14 346 300,—
7% Amerika-Anleihe . \$ 10 000 000,—		
Davon getilgt \$ 343 000,—		
	\$ 9 657 000,—	40 559 400,—
6 ¹ / ₂ % Amerika-Anleihe . \$ 10 000 000,—		
Davon getilgt \$ 3 477 000,—		
	\$ 6 523 000,—	27 396 600,—
6% Amerika-Anleihe . \$ 15 000 000,—		63 000 000,—
„ Reservefonds-Konto am 1. 10. 1929	46 000 000,—	
Zugang	15 400 000,—	61 400 000,—
„ Hypothekenkonto		3 831 349,51
„ Wohlfahrtseinrichtungen		7 282 934,08
„ Obligationeneinlösungskonto:		
Gekündigte Markanleihe Serie IX noch		
nicht eingelöst		174 739,24
„ gekündigte Vorzugsaktien, noch nicht ein-		
gelöst		318 220,65
„ Obligationenzinsenkonto: noch nicht ein-		
gelöste Zinsscheine auf Markanleihen . .		150 560,11
„ Dividendenkonto (noch nicht eingelöste		
Dividende)		183 537,33
„ Genußrechte-Zinsen (noch nicht eingelöste		
Zinsscheine)		31 381,65
„ Sparkassenguthaben-Konto		27 836 212,91
„ Kontokorrent-Konto:		
Guthaben der Lieferanten	15 269 089,10	
„ befreundeter Gesellschaften	30 897 346,07	
Verschiedene Kreditoren	39 839 241,30	
Anzahlungen der Kundschaft	24 970 234,59	110 975 911,06
„ Gewinn- und Verlust-Konto:		
Reingewinn		14 231 227,79
		<u>571 718 374,33</u>

Allgemeinen Elektricitäts Gesellschaft

30. September 1930.

Kredit

	RM.	RM.
Per Bilanzkonto		
Vortrag aus 1928/29	3 404 856,99	
Abzüglich Rückzahlung gekündigter Vor-		
zugsaktien	2 760 000,—	644 856,99
„ Geschäftsgewinn dieses Jahres		29 751 819,85
		<u>30 396 676,84</u>

bild gibt: Lage am 30. September 1930, daß diese Lage mehr oder weniger künstlich frisiert worden sein kann, und daß endlich nicht alle Posten, die die Liquidität beeinflussen, aus der Bilanz ersichtlich sind, wie z. B. die fort-

3c. Verteilung des Reingewinns 1930.

Der in der Bilanz ausgewiesene Reingewinn von R.M. 14 231 227,79 wird wie folgt verteilt:

7% Gewinnanteil			
auf R.M. 185 000 000,— Stammaktien			
÷ 1 145 700,— „ zu unserer Verfügung			
<u>R.M. 183 854 300,— Stammaktien</u>			R.M. 12 869 801,—
7% Gewinnanteil:			
auf R.M. 15 000 000,— Stammaktien für die Zeit			
vom 1. April bis 30. September 1930	R.M.	525 000,—	
Gemäß § 40 des Aufwertungsgesetzes auf die Genuß-			
rechte für Altbesitz an Markanleihen 2% von			
R.M. 3 830 000,—		76 600,—	
Gewinnanteil des Aufsichtsrats	R.M.	195 184,30	
Vortrag für 1930/31	R.M.	564 642,49	
		<u>R.M. 14 231 227,79</u>	

3d. Bilanz-

a) Gliederung

Aktiva

	RM.	%	RM.	%
I. Betriebsvermögen:				
1. Kasse	333 071	0,1		
2. Bankguthaben	27 638 508	9,7		
3. Guthaben bei befreundeten Gesellschaften	44 791 687	15,7		
4. Laufende Rechnungen . .	101 100 964	35,4		
5. Wechsel	14 714 132	5,2		
6. Wertpapiere	7 910 236	2,8		
7. Waren	88 574 931	31,1	285 063 529	50,0
		100,0		
II. Anlagevermögen:				
1. Grundstücke	27 723 076	9,8		
2. Gebäude	73 995 000	26,4		
3. Maschinen	20 859 000	7,4		
4. Werkzeuge, Patente usw. .	4			
5. Effekten				
a) Eigene Gesellschaften .	15 473 263	5,4		
b) Beteiligungen	142 239 652	50,6		
6. Hypotheken	951 000	0,3		
7. Vorrataktien	413 850	0,1	281 654 845	49,1
		100,0		
III. Verlust:				
1. Disagio aus Anleihe . . .			5 000 000	0,9
<u>Summa</u>			<u>571 718 374</u>	<u>100,0</u>

laufende Beschaffung der Lohnsummen, Eingänge aus Verkäufen, neue Anzahlungen, noch ausstehende Bankkredite usw.

4. Noch weniger ist über die eigentliche *Rentabilität* zu sagen. Fest steht nur, daß aus einem Bilanzgewinn von 14,2 Mill. eine Dividende von 7% auf ein Stammkapital von 200 Mill. M. gezahlt wird. Nicht ohne weiteres ersichtlich ist 1. wie sich der Geschäftsgewinn (lt. Gewinn- und Verlustrechnung) in Höhe von 29,7 Mill. (von denen Steuern und Abschreibungen von 16,1 Mill. abgesetzt werden) zusammensetzt, m. a. W.: wie hoch sich der Fabrikationsgewinn und der Gewinn aus Beteiligungen stellt, und 2. wie sich die Rentabilität auf das gesamte (investierte oder bilanzmäßig ausgewiesene) Kapital stellt. Nimmt man für die letzte Frage folgende Rechnung an: Zinsen auf Anleihen und Hypotheken durchschnittlich 8% (unter Berücksichtigung des Agios), Außerachtlassung der Zinsen für Kreditoren und Debitoren, Kompensierung der Zinsen für die Fonds mit den Zinsen aus Bankguthaben, so müßten dem Reingewinn etwa 11,6 Mill. (die als Kosten abgesetzt sind) wieder zugesetzt werden: 25,8 Mill. auf ein Bilanzkapital von 566,0 Mill. ergibt eine Verzinsung von nur 4,6%. Die Rentabilität würde sich noch geringer stellen, wenn etwa das Bilanzkapital durch stille Reserven (Maschinen, Werkzeuge) gekürzt wäre.

besprechung.
der Bilanz.

Passiva

	RM.	%	RM.	%
I. Fremdkapital:				
1. Zins- und Dividenden-Einlösungen	858 439	0,3		
2. Kontokorrent	110 975 911	37,4		
3. Anleihen	145 302 300	49,1		
4. Hypotheken	3 831 349	1,3		
5. Guthaben der Sparkasse .	27 836 213	9,4		
6. Wohlfahrtseinrichtungen .	7 282 934	2,5	296 087 146	51,8
		100,0		
II. Eigenkapital:				
1. Stammkapitel	200 000 000	72,5		
2. Reserven	61 400 000	22,4		
3. Reingewinn	14 231 228	5,1	275 631 228	48,2
		100,0		
Summa			571 718 374	100,0

E. Die Bilanzverschleierung¹.

I. Der Begriff der Bilanzverschleierung.

Da es Zweck und Aufgabe der Bilanz ist, eine klare und wahrheitsgemäße Darstellung der Vermögenslage einer Unternehmung zu sein, so daß sie den Interessenten zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens dient, so muß alles, was darauf gerichtet ist, diese Beurteilung zu erschweren, wenn nicht unmöglich zu machen, als eine Verschleierung angesehen werden. Unter Bilanzverschleierung ist daher jede Form der Bilanzaufstellung zu verstehen, die die wirtschaftlich wahren Tatsachen undeutlich oder unkenntlich macht, so daß ein ungenaues oder unrichtiges Bild der ökonomischen Lage des betreffenden Unternehmens geschaffen wird.

Dieser Begriff der Bilanzverschleierung deckt sich nicht ganz mit dem der Rechtsprechung, die, wie eine Entscheidung des Reichsgerichts² den rechtlichen Begriff auslegt, darunter versteht: „Diejenige Art der Darstellung, welche die wahren Tatsachen undeutlich oder unkenntlich macht, und zwar dergestalt, daß dadurch eine unrichtige Beurteilung der Sachlage veranlaßt wird.“ Bilanzwahrheit nach rechtlicher Auffassung ist aber, wie erwähnt, nicht immer Wahrheit auch im wirtschaftlichen Sinne, und wir müssen — wie später noch darzulegen ist — am Maßstab wirtschaftlicher Wahrheit gemessen, unter Umständen eine Bilanz auch dann verschleiert ansehen, wenn sie nach rechtlichen Begriffen dem Grundsatz der Bilanzwahrheit und Klarheit durchaus entspricht. Der folgenden Untersuchung soll aber nur der wirtschaftliche, weitere Begriff der Bilanzverschleierung, nicht der rechtliche, engere zugrunde gelegt werden.

Unmöglich erscheint es, den Begriff der Bilanzverschleierung vollkommen abzugrenzen gegen den der Bilanzfälschung, wie es der Wortlaut des Gesetzes in § 314 HGB³ versucht, indem er die „unwahre Darstellung“ des Standes der Verhältnisse der „Verschleierung“ gegenüberstellt; denn ebenso wie die unwahre Darstellung meistens eine Verschleierung enthält, so kann auch die wissentliche Verschleierung eine unwahre Darstel-

¹ In der 5. Auflage dieses Werkes war diesem Abschnitt: Die Bilanzverschleierung, der als I. Anhang abgedruckt war, der nachfolgende Vermerk beigegeben:

Ich (d. h. Schär) habe dazu im wesentlichen die Seminararbeit einer meiner Schülerinnen, der diplomierten Handelslehrerin Edith Stillmann benutzt; sie war während ihrer Studienzeit meine Privatsekretärin. Auf Grund einlässiger Studien der einschlägigen Literatur und unter Verwertung unserer bezüglichen Besprechung hat sie das vorwülfige Thema allerdings nur nach der wirtschaftlichen Seite bearbeitet, aber in dieser Beschränkung eine systematisch erschöpfende Zusammenstellung der Methoden der Bilanzverschleierungen gegeben. Mir blieb die Aufgabe, durch die notwendigen Ergänzungen und Verbesserungen die Abhandlung in Einklang mit meinem Werke zu bringen, so daß sie in der vorliegenden Gestalt als ein integrierender Bestandteil desselben gelten kann.

² Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen Bd. 37, S. 433.

³ § 314 HGB. „Mitglieder des Vorstandes oder Aufsichtsrates werden . . . bestraft, wenn sie wissentlich . . . den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen oder verschleiern.“

lung enthalten. Es wird daher die Grenze nicht überall scharf zu ziehen sein; doch soll im allgemeinen diejenige Darstellung, die auf einer Angabe unwahrer Tatsachen im juristischen Sinne beruht, nicht mit in Betracht gezogen werden.

Es sind auch jene Fälle außer acht zu lassen, die ohne jede darauf gerichtete Absicht, nur durch mehr oder minder zufällige Umstände, wie vielleicht durch Unkenntnis, zu einer Verschleierung führen, sondern es sind nur die mit dem bewußten Ziel der Unersichtlichmachung der Verhältnisse vorgenommenen Fälle zu berücksichtigen. Allerdings kann es sich hierbei nicht um eine erschöpfende Darstellung aller überhaupt denkbar möglichen Fälle von Verschleierungen handeln, sondern die Arbeit verfolgt nur den Zweck, die Methoden, nach denen grundsätzlich Verschleierungen vorgenommen werden, im Zusammenhange klarzulegen und ihre bilanz- und buchtechnische Behandlung zu zeigen.

II. Verschleierungen durch die formale Gestaltung der Bilanz.

1. **Ungenaue Bezeichnung.** Schon die Bilanzterminologie ist im allgemeinen so willkürlich und unklar, daß es ohne Schwierigkeiten möglich ist, diese Unklarheit absichtlich zu Verschleierungen zu benutzen. Die Benennungen umschließen oft nicht nur durchaus unbestimmte Begriffe, sondern ein und derselbe Ausdruck kann auch in ganz verschiedenem Sinne gebraucht werden, ebenso wie für ein und dieselbe Sache die verschiedenartigsten Ausdrücke angewandt werden. Vollkommen undeutlich sind solche Benennungen, die nicht erkennen lassen, welcher Gruppe von Aktiven und Passiven der Posten zuzuweisen ist und dadurch irreführend sind, wie Interventionskonto, Abwicklungskonto, Separatkonto, Geheimkonto, Operationskonto, Interimskonto, transitorisches Konto. Für Bankbilanzen führt Loeb¹ die Ausdrücke Reports, Lombards und gedeckte und ungedeckte Debitoren an, aus denen niemals zu entnehmen ist, welches Kriterium die Banken diesen Posten zugrunde legen.

Verschiedene Bedeutung in der kaufmännischen Sprache haben die Worte Erneuerungsfonds, Delkrederekonto², Reservefonds. Ein Erneuerungsfonds kann ein Wertberichtigungsposten sein für eingetretene Wertminderungen an Gegenständen, die auf der Aktivseite der Bilanz mit ihrem vollen Betrage erscheinen; als solcher ist er ein durch den Betrieb aufgezehrter, also ein untergegangener Wert. Er kann aber auch teilweise eine wirkliche Gewinnrücklage sein, wenn er die tatsächliche Wertminderung (Abschreibung) des betreffenden Aktivpostens übersteigt. Ebenso ist das Delkrederekonto ein Bewertungs- oder Korrektivposten für solche Forderungen, die auf der Aktivseite in voller Höhe aufgeführt sind, deren Einbringlichkeit in Wirklichkeit zweifelhaft ist. Doch die Bezeichnung Delkrederekonto oder Delkrederefonds wird auch häufig da an-

¹ Loeb: Schriften des Vereins für Sozialpolitik Bd. 110, S. 265.

² Auch Conto dubioso, Reserve für Dubiose, Debitorenreserve usw. genannt.

gewandt, wo es sich gar nicht oder nicht ausschließlich um Korrektivposten handelt, sondern wo das Delkrederekonto eine Kapitalsreserve darstellt. In gleicher Weise kann ein Reservefonds entweder ein Bewertungsposten oder eine Gewinnrücklage sein; aus der Bilanz ist der Charakter dieser Posten jedenfalls nicht ohne weiteres zu ersehen.

Daß für ein und dieselbe Sache die verschiedenartigsten Ausdrücke angewandt werden, mögen folgende von Simon¹ angeführte und der Praxis entnommene Beispiele zeigen. Für den Erneuerungsfonds finden sich die Bezeichnungen: Abschreibungskonto (Thüringische Gasgesellschaft), Herabsetzungskonto (Norddeutsche Raffinerie), Erneuerung und Abschreibungsfonds (Weißthaler Aktienspinnerei), Grundstücksreparaturfonds (Schlesische Bodenkreditgesellschaft), Amortisationskonto (Gesellschaft für Spinnerei und Weberei in Ettlingen), Konto für Ersatz der Abnutzung des Inventarwertes (Aktiengesellschaft für Rhein- und Mainschiffahrt), Spezialreserve (Sächsische Lombardbank), Reservekonto für Reparaturen (Hanseatische Dampfschiffahrtsgesellschaft).

2. Unklare Gliederung. Diese Vieldeutigkeit und Unklarheit der Bezeichnungen erleichtert es auch, Posten von ganz verschiedenem Charakter zusammenzuziehen, und statt einer klaren Gliederung der Aktiven und Passiven eine undeutliche und verschleierte Übersicht zu geben. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung muß jeder Vermögensbestandteil im Hauptbuch kontenmäßig unter einem zutreffenden Titel nach Bestand, Zugang und Abgang behandelt bzw. kontrolliert werden; eine Übertragung von Konten auf andere, ihrem inneren Wesen und dem Gegenstande nach verschiedene Konten, darf nicht stattfinden. Erfolgt aber eine derartige Übertragung, und Vermengung einzelner unter sich gänzlich fremder Konten in der Bilanzaufstellung, so ist dies als Verschleierung anzusehen, da eine Beurteilung der Vermögenslage ohne speziellen Ausweis für jeden Vermögensgegenstand unmöglich ist.

3. Zusammenfassung verschiedenartiger Vermögenswerte unter einheitlichen Namen. Die Zusammenziehung einzelner selbständiger Posten in der Bilanz geschieht häufig in der Weise, daß Sammelposten gebildet werden, die unter einheitlichen Namen, der meist noch unzutreffend ist, Gegenstände ganz verschiedener Beschaffenheit enthalten, ohne daß dies auch noch angedeutet wäre. Als Kassenbestand wird nicht nur bares Geld, sondern werden Wertpapiere, ja auch Wechsel aufgeführt; unter den Effekten erscheinen ebenfalls Wechsel oder auch andere Vermögenswerte, die keine Wertpapiere darstellen. So verbuchte eine chemische Fabrik ihre Beteiligungen an einer G. m. b. H. als Wertpapiere; das gleiche war in der Bilanz einer Terraingesellschaft festzustellen.

Unter den Namen Forderungen, Debitoren oder Außenstände werden Forderungen ganz verschiedenen Charakters, z. B. Buchforderungen, Hypothekenforderungen, Forderungswertpapiere, zusammengefaßt, meist um den Anschein zu erwecken, als seien — etwa bei einem großen Bestand an Schuldverschreibungen — viel flüssige Mittel im Unternehmen vorhan-

¹ Simon: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, S. 131.

den, während, was nicht selten vorkommt, vielleicht sogar eingetretene oder in Aussicht stehende Verluste in diesen Posten enthalten sind.

Auf der Passivseite findet man als Sammelposten vornehmlich das Kreditorenkonto. Es enthält sehr oft zwei grundverschiedene Schulden, nämlich die Lieferanten- und Bankkredite; es werden aber mitunter auch noch die laufenden Akzepte darin geführt. Ferner dient es dazu, antizipierte Gewinne, also Forderungen an das neue Jahr zu verstecken, oder Tantiemen von Vorstands- und Aufsichtsratsmitgliedern zu verbergen.

Verluste an dem einen oder anderen Vermögensgegenstande sucht man in der Weise zu verbergen, daß das Delkrederekonto, das ordnungsmäßig nur die mutmaßlichen Verluste an dubiosen, sowie die möglichen Verluste an den übrigen Debitoren enthalten sollte, oft auch diejenigen an Wertpapieren oder an Beteiligungen umfaßt. Oft verschleiert man aber Verluste auch dadurch, daß man das Delkrederekonto unter anderen Posten, beispielsweise den Kreditorenposten versteckt, um so den Schein zu wecken, als hätte die Unternehmung keine dubiosen Debitoren.

Die beliebtesten, den Zwecken der Verschleierung dienenden Sammelposten sind das Konto pro Diverse und das transitorische Konto, unter denen sich Gewinne oder Verluste, zweifelhafte Forderungen, Bestände an unsicheren Effekten und ähnliches verstecken lassen. Das „Konto pro Diverse“ „Debitoren oder Kreditoren“, das ordnungsmäßig nur ein Kontokorrent mit Debitoren und Kreditoren ist, mit denen nur ein unbedeutender und einmaliger Kreditverkehr stattfindet, muß oft belangreiche Schulden und Forderungen, die getrennt in die Bilanz gehörten, mitunter sogar auch Betriebsgewinne und Verluste verbergen. Als ein Beispiel führt Beigel¹ an, daß er bei einer Aktiengesellschaft aus dem Wirrnis eines unklar geführten „Konto pro Diverse“ Gehaltsvorschüsse eines Direktors herausbrachte, die sein Jahresgehalt bei weitem überstiegen.

4. Zusammenfassung verschiedenartiger Vermögenswerte unter einheitlichen Summen. Als nicht weniger verschleiert ist eine Bilanz anzusehen, bei der die Zusammenfassung verschiedenartiger Vermögenswerte zwar nicht unter einheitlichen Namen, aber doch noch unter einheitlichen Summen erfolgt, so daß eine Beurteilung bezüglich der Größe jedes einzelnen Wertes unmöglich ist. Diese Art der Bilanzaufstellung ist in unzähligen Fällen festzustellen. In der Bilanz der Zuckerfabriken Oberglogau und Zülz erscheinen „Grundstücke, Gebäude und Maschinen“ in einer Summe; die Neusser Dampfmühlen A.-G. weist „Immobilien, Maschinen, Werkzeuge, Utensilien“ zusammen aus; die Gesellschaft für Baumwollindustrie in Hilden „Grundstücke und Fabrikanlagen“, ferner „Kasse, Wechsel und Reichsbankguthaben“; die Kulmbacher Mälzerei A.-G. „Grundstücke und Gebäude“, „Debitoren und Bankguthaben“. Die Bilanz der Diamalt A.-G. in München besteht nur aus solchen Sammelposten, und zwar:

Immobilien und Mobilien . . .
Effekten, Kasse, Wechsel . . .

¹ Beigel: Theorie und Praxis der Buchführungs- und Bilanzrevision, S. 103.

Debitoren und Beteiligungen . . .

Rohmaterialien, Halb- und Ganzfabrikate und Emballagen . . . und die Daimler Motoren-Gesellschaft führt pro 31. Dezember 1915 gar „Grundstücke, Gebäude, maschinelle Einrichtungen, Mobiliar, Patente usw.“ in einem einzigen Posten auf.

5. **Zusammenfassung von Vermögenswerten verschiedener wirtschaftlicher Qualität unter einheitlichen Posten.** Aber auch wenn jeder Posten unter einheitlichem Namen und mit selbständiger Summe in voller Höhe in der Bilanz erscheint, so ist unter Umständen die als notwendig zu fordernde Klarheit noch stark in Frage gestellt. Denn es gibt Posten, deren Einzelwerte, obwohl sie rechtlich gleichartig sind, vom wirtschaftlichen Standpunkt aus einer so unterschiedlichen Beurteilung unterliegen, daß über den Stand des Unternehmens im allgemeinen keine richtigen Schlüsse zu ziehen sind, wenn nicht eine Spezialisierung dieser Posten nach der Verschiedenheit der Qualität der Einzelwerte, aus denen sie sich zusammensetzen, erfolgt. Darum schreiben auch das deutsche Notenbankgesetz für die Notenbanken, das Hypothekendarlehenbankgesetz für die Hypothekendarlehenbanken und die Rechnungslegungsvorschriften des deutschen Aufsichtsamtes für Privatversicherung stark gegliederte Bilanzschemata vor, und auch die deutschen Großbanken haben sich seit 1912 verpflichtet, ihre Bilanzen mit tunlichster Spezialisierung zu veröffentlichen (S. 180 ff.).

Ein durch nicht genügende Spezialisierung verschleierter Posten ist vor allem der Wechselbestand. Nur eine reguläre Wechselforderung bedingt ein reguläres Schuldverhältnis, und ein Wechselbestand ist anders zu beurteilen, wenn er sich nur aus Wechseln zusammensetzt, denen ein reguläres Warenlieferungsgeschäft zugrunde liegt, wie es gewohnheitsmäßig stillschweigende Voraussetzung ist, als ein solcher, der auch Finanz- und Gefälligkeitswechsel einschließt, die mitunter für wenig Geld irgendwo erstanden sind und vielleicht auf vorgeschobenen Unterschriften nicht existierender Personen (Kellerwechsel) oder auf zwar echten Unterschriften, jedoch von absolut zahlungsunfähigen Personen beruhen.

Es ist auch als eine Verschleierung anzusehen, wenn Banken unter den Wechselbeständen auch solche Wechsel aufnehmen, die bei der Gewährung von Krediten an die Schuldner von diesen als Akzept gegeben sind. Denn diese Akzente sind nichts weiter als Schuldscheine in Wechselform, die von Vierteljahr zu Vierteljahr prolongiert werden und von denen die Bank nur bei Auflösung der Geschäftsverbindung Gebrauch machen darf. Eine solche Akzeptforderung ist daher als Forderung an den Debitoren in die Bilanz der Bank aufzunehmen.

Auch das Reportkonto bietet den Banken, wenn es nicht spezialisiert ist, die Möglichkeit zu Verschleierungen. Es muß als selbstverständlich angesehen werden, daß das im Reportgeschäft angelegte Geld ausschließlich durch ultimogängige Effekten gedeckt ist, nicht aber, daß auch andere Effekten, die an keiner Börse notiert werden, als Unterlage für ein Reportkonto dienen, wie es in den Bilanzen der Leipziger Bank z. B. der Fall war. Die Gründe einer derartigen Bilanzverschleierung, die an Bilanzfälschung grenzt, sind offensichtliche; die großen Effektenbestände verschlechtern das Bilanzbild, ebenso wie große Außenstände; ein starkes Wechselporte-

feuille und große Bestände an reportierten Effekten verbessern es dagegen wesentlich.

Ferner ist bei den Guthaben nicht nur das Bankguthaben gesondert anzugeben, sondern es sind auch die übrigen Forderungen zu spezialisieren, da die wirtschaftliche Sicherheit der Guthaben eine unterschiedliche ist. Die Forderung der Spezialisierung ist unter Umständen auch für andere Bilanzposten als die angeführten zu erheben.

6. Zerlegen von Posten. Wenn es somit als eine der wesentlichsten Notwendigkeiten für die Bilanzklarheit anzusprechen ist, daß eine weitgehende Zerlegung der Bilanzposten erfolgt, so kann mitunter ein Zerlegen einzelner Posten auch als ein Mittel der Verschleierung dienen.

Um das Effektenkonto nicht zu hoch erscheinen zu lassen, wird es zerlegt in

	Effektenkonto	200000
und	Konsortialeffekten	100000
oder in	Effektenkonto	120000
und	Reportkonto	80000

Ist ferner die Bankschuld eines Unternehmens sehr hoch, so wird ein Teil auf ein sogenanntes Separatkonto gestellt und z. B. gebucht:

Diverse Bankschulden	3000000
Separatkonto	1000000

Bei den Bilanzverschleierungen der Leipziger Bank hat auch diese Art der Verschleierung eine wesentliche Rolle gespielt.

7. Kompensieren von Posten der Aktivseite mit solchen der Passivseite. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit erfordert es, „daß keine unvollständigen oder unrichtigen Angaben des Wesens, der Zahl oder des Wertes der aktiven und passiven Bilanzposten erfolgt“, und „es verstößt gegen die grundsätzliche Stellung des HGB., wenn in einer . . . Bilanz als Forderung nur das, was nach Abzug der Schulden, und als Schuld nur das, was nach Abzug der Forderung bleibt, in die Aktiv- oder Passivseite eingesetzt wird“¹. Aber gerade in dieser Art der Bilanzierung findet man ein willkommenes Mittel, um die Lage des Vermögens unersichtlich zu machen, indem man nämlich Posten, die unbequem sind und der Schönheit des Bilanzbildes Einhalt tun, dadurch verringert, oder sie ganz verschwinden läßt, daß man sie mit Posten der entgegengesetzten Seite kompensiert und nur die Differenz zwischen beiden einsetzt. Für diese Verschleierungsmethode kommen vornehmlich die Schulden und die Forderungen in Betracht. Will man die Höhe der Schulden nicht erkennen lassen, so zieht man den betreffenden Passivposten von den Forderungen ab, und in der Bilanz finden sich dann nur Debitoren; oder wenn der Betrag der Schulden größer ist als der der Forderungen, nur Kreditoren. Es kommt auch vor, daß nur eine gewisse Gruppe von Debitoren von den Kreditoren in Abzug gebracht wird, wie beispielsweise eine Aktienbrauerei, die Bierdebitoren und Darlehnsdebitoren hatte und diese in der Bilanz wie folgt hätte erscheinen lassen müssen:

¹ Leipziger Zeitschrift 1908, S. 468.

Bierdebitoren	215000	|	Kreditoren	170000
Darlehnsdebitoren	90000	|		

nur aufführt:

Debitoren.	215000	|	Kreditoren	80000
--------------------	--------	--	----------------------	-------

wodurch sowohl die tatsächlichen Schulden der Aktiengesellschaft als auch das Risiko, daß sie durch die Darlehns gewährung trägt, verschleiert sind¹.

Bei Grundstücken verbirgt man gern die hypothekarische Belastung bzw. ihre Höhe und setzt Gebäude und Grundstücke nach Abzug der Hypothek in die Bilanz ein. Ein Muster einer derartigen Bilanzverschleierung gibt Hecht² in seiner Untersuchung über die Bilanzmethoden bei Immobiliengesellschaften, darin bestehend, daß eine Immobiliengesellschaft ihre Passivhypotheken nicht auf der Passivseite der Bilanz aufführte, sondern sie vom Tax- resp. Buchwert ihrer Immobilien abgezogen hat

Immobilienkonto	33743 103,07
Hypothekenkonto	26287 407,56

gibt als Bilanzposten

Immobilien	7461 723,11
----------------------	-------------

Ferner werden Abschreibungen gegen Wertzugänge aufgerechnet, um die Höhe der Neuanschaffungen zu verbergen. Eine Aktiengesellschaft hatte auf das Maschinenkonto eine außerordentliche Abschreibung von 10000 RM. vorgenommen. Sie ließ dies aber nicht als Abschreibung in Erscheinung treten, sondern rechnete sie vom Zugang auf Maschinenkonto in Höhe von 29508.— RM. ab und stellte diesen Betrag abzüglich der Extraabschreibung ein in folgender Weise:

Maschinenkonto Zugang	19508.— RM.
---------------------------------	-------------

damit war sowohl die Extraabschreibung als der Zugang unersichtlich³.

Aber auch zwischen Aktiven und Passiven ganz verschiedenen Charakters erfolgen Kompensationen in der oben beschriebenen Weise. Die Bilanz einer Wollwarengesellschaft zeigte ungetrennt: „Lieferanten und Bankschulden“ mit 784000 RM. (davon nach dem Bericht der Direktion 60000 RM. Bankschulden) und Außenstände 358 132.— RM., die im Verhältnis zum Umsatz zu gering erschienen. In Wirklichkeit betragen auch die Warenforderungen ungefähr 1,25 Millionen RM. mehr, und auch die Bankschulden waren größer. Man hatte den größten Teil der Außenstände an eine Bank verpfändet, diese Forderungen mit dem Darlehn des Bankiers verrechnet und dementsprechend aus der Bilanz weggelassen⁴.

Ein weiteres Beispiel wird von Rehm⁵ in folgender Weise erläutert: Eine Aktiengesellschaft (A) hat einen großen Teil Aktien einer anderen Gesellschaft (Z). Der Börsenpreis am Bilanztage ist 70%, also könnten diese Aktien im Aktivum auf Effektenkonto mit 21 Millionen gebucht werden.

¹ Rehm: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, S. 495.

² Hecht in Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 111, S. 343.

³ Leitner in Deutsche Handelslehrerzeitung, Jahrg. IX (Sonderdruck).

⁴ Leitner: Grundriß II, S. 146.

⁵ Rehm: a. a. O. S. 494.

Aber die Gesellschaft A hat für die Gesellschaft Z auch eine Garantie ihres Bankkredits bis zu 30 Millionen RM. übernommen. Die Bankschuld, deren Rückzahlung und Verzinsung garantiert wird, beträgt augenblicklich 20 Millionen. Nach der wirtschaftlichen Lage der Z-Gesellschaft ist nicht ausgeschlossen, daß die garantierende Gesellschaft in Anspruch genommen wird. Ihre Verwaltung ist daher veranlaßt, die Garantieverbindlichkeit zu bewerten. Sie tut es mit 6 Millionen, aber um die Garantiepflicht in der Bilanz zu verdecken, macht sie es in der Form, daß sie nicht dem Aktivposten „Effekten 21 Millionen“ einen Passivposten „Kreditoren 6 Millionen“ gegenüberstellt, sondern daß sie diese Posten gegeneinander aufrechnet, und nur „Effekten 15 Millionen“ einsetzt.

III. Verschleierung durch sachliche Veränderungen der Bilanzposten.

Wenn wir die Formen der Verschleierungen, die die bisherige Untersuchung uns gezeigt hat, mit Rücksicht darauf betrachten, in welchem Maße es gelingt, den Blick des die Bilanz Prüfenden so weit zu trüben, daß er sich über den wahren Stand des Unternehmens täuschen läßt, so werden wir im allgemeinen finden, daß zum mindesten der Kundige bei einer Bilanz, die mit irgendeinem der beschriebenen Mittel zurechtgemacht ist, diese „Verschönerung“ erkennen wird. Denn abgesehen davon, daß z. B. Sammelposten mehr oder weniger deutlich immer erkennbar sind, kann je nach der Art des Unternehmens der sachverständige Interessent es beurteilen, ob wesentliche Posten auf irgendeine Weise versteckt oder verschleiert sein könnten, so daß er, falls ihm ein Recht darauf zusteht, sich im gegebenen Falle Aufklärung über die ihm bedenklich erscheinenden Posten verschaffen kann. Aber der Schleier ist nicht immer so durchsichtig, daß man die Wahrheit über die Lage der Dinge dahinter noch zu erkennen vermag, sondern das Gewebe ist mitunter so vielfältig und verschlungen, daß nur bei genauer Kenntnis der Verhältnisse der Faden zu entwirren und das Bild klar zu ersehen ist. Es gibt unzählige Fälle, in denen die in der Bilanz ausgewiesenen Werte zwar formell den Tatsachen, wie sie auf Grund der Buchführung sich ergeben, entsprechen, denen aber materiell Geschäfte zugrunde liegen, die nur darum vorgenommen worden sind, damit die Bilanz nicht den wirklichen Stand der Verhältnisse auszuweisen braucht. Man sucht Bestände zu vermehren, Rechtsgüter in Sachgüter zu verwandeln, aus Forderungsrechten, deren Wert gering ist, solche von höherem Werte zu machen, Verluste zu verbergen und ähnliches, und alles dieses auf Grund von Schiebungen und Scheingeschäften, die dadurch, daß sie durch die Buchführung gehen, auch mit dem Schein der Ordnungsmäßigkeit in der Bilanz erscheinen können.

1. Wertverschiebungen innerhalb der Bilanzposten mittels Schiebungen und Scheingeschäften vor Aufstellung der Bilanz. Es gibt Banken, die an den Ausweistagen möglichst hohe Kassenbestände dadurch erwirken, daß sie Schecks, Diskonten, Inkassi und andere Posten als bare Kasse aufnehmen, größere Beträge dagegen, die von der Kundschaft abgehoben

werden, oder welche diese überweisen läßt, erst einen Tag nach dem Bilanztage verbuchen. Entgegen sonstigem Gebrauch werden zum Inkasso gegebene Wechsel sofort gutgebracht und wenn möglich auch bei der Reichsbank diskontiert. Eine Anzahl Kunden werden zur Herabminderung ihres Debetsaldos ersucht, Diskonten und Inkassiwchsel hereinzugeben, ihre Abhebungen und Überweisungen aber möglichst bis nach dem Ausweistage zu verschieben¹.

Bei Industriegesellschaften ist es eine oft festgestellte Art der Verschleierung, daß noch vor Aufstellung der Bilanz Warenposten als Debitoren eingestellt werden, die erst zu späteren Terminen zu liefern sind, wodurch sich nicht nur eine Verschiebung der Werte, sondern auch, da die verkauften Waren bereits den Gewinn enthalten, ein höheres Gewinnresultat ergibt.

Um die Forderungen an Debitoren, die nicht das Ansehen leicht greifbarer Aktiven besitzen, zu verringern bzw. verschwinden zu lassen, werden vor der Bilanz aufstellung von den Schuldern Akzpte gefordert und diese dem Wechselkonto gutgeschrieben, so daß die Bilanz statt Debitoren Wechselbestände, also leicht greifbare Aktiven aufweist. Nach Beginn des neuen Geschäftsjahres werden diese Akzpte den Schuldern zurückbelastet und zurückgegeben. Diese Praxis ist besonders bei Provinzbanken beliebt, vornehmlich bei solchen, die in unverhältnismäßiger Weise an einzelne ihnen vielleicht nahestehende Firmen, Gesellschaften, Tochtergründungen usw. hohe Blanko- und Sicherheitskredite gewährt haben, die sie den prüfenden Aufsichtsratsmitgliedern verbergen und überhaupt in den Bilanzen nicht sehen lassen wollen².

Ferner werden die Wechselbestände, auch solche, die aus der Umwandlung der Debitoren hervorgegangen sind, kurz vor dem Bilanztage bei der Reichsbank oder einer anderen Bank diskontiert, um einen großen baren Kassenbestand, ein großes Giro Guthaben oder ein großes Bankguthaben ausweisen zu können. Dieses Guthaben ist natürlich nur ein scheinbares und täuscht über die wirkliche Lage, solange die an den weitergegebenen Wechseln haftende Verbindlichkeit nicht ersichtlich gemacht wird, was aber in solchen Fällen naturgemäß niemals geschieht.

Will man hohe Effektenbestände verschleiern, so verbucht man entweder einen Teil der Effekten auf Kontokorrent und weist in der Bilanz an Stelle der Effekten dann Debitoren aus, oder aber der Verkauf wird für den Tag der Bilanz aufstellung zum Schein gegen bar vorgenommen mit der Absicht, die Effekten nachher wieder zurückzuerwerben; der Zweck, einen höheren Kassenbestand auszuweisen und den Eindruck größerer Flüssigkeit zu erwecken, ist erreicht.

Aktiengesellschaften, die schlechte Beteiligung oder auswärtige Geschäfte haben, verschleiern dies dadurch, daß sie vor Errichtung der Bilanz das Forderungsrecht zum Schein zedieren, und das Konto, auf dem sich die Beteiligung vorfindet, wird zum vollen Betrage zu Lasten dessen, dem das Recht überlassen wurde, entlastet. Später findet dann eine Rück-

¹ Obst: Das Bankgeschäft, 2. Teil, S. 368.

² Prion: Das deutsche Wechseldiskontgeschäft, S. 233.

zession statt¹. Derartige Geschäfte werden oft wechselseitig bei Aktiengesellschaften des gleichen Konzerns vorgenommen, und ihre Anwendung ist begünstigt dann, wenn der Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei den in Betracht kommenden Gesellschaften ein verschiedener ist. Dadurch lassen sich unbequeme Posten jahrelang von einer Gesellschaft zur anderen schieben.

Nicht unerwähnt sind auch jene Fälle zu lassen, in denen, um unverkäufliche Aktiven, vor allem Grundstücke, los zu werden, mit Hilfe von Stroh Männern eine neue Aktiengesellschaft oder eine G. m. b. H. gegründet wird; an diese werden die sonst unverkäuflichen Gegenstände zu hohen Preisen verkauft, es ergibt sich auf diese Weise ein ansehnlicher Gewinn, und die Bilanz ist gerettet.

Es ist, wie eingangs erwähnt, unmöglich, eine auch nur einigermaßen erschöpfende Darstellung aller Verschleierungsmöglichkeiten zu geben, und auch die mit Rücksicht auf den Bilanzausweis vorgenommenen Schiebungen und Scheingeschäfte sollen durch die angeführten Beispiele nur im allgemeinen charakterisiert werden. Wie vielfältig sie gestaltet sein können, sollen noch die später zu behandelnden Fälle, die beim Leipziger Bankprozeß zutage getreten sind, erweisen. Dort hatte man durch Umbuchungen, Zessionen, Wechseldiskontierungen usw. Forderungen von Millionen Mark fortlaufend aus den Bilanzen verschwinden lassen, ohne daß dabei der Buchführung hätte der Vorwurf gemacht werden können, sie sei nicht ordnungsmäßig geführt worden.

2. Die Übersichtlichmachung des im Laufe des Geschäftsjahres tatsächlich erzielten Erfolges in der Ertragsbilanz. Für die Beurteilung eines Aktienunternehmens von wesentlichster Bedeutung ist der im Laufe eines Geschäftsjahres erzielte Gewinn oder Verlust, denn der innere Wert des Unternehmens, der bei der Aktiengesellschaft seinen Ausdruck im Kurswert der Aktie findet, ist in der Hauptsache auf dem Ertrage aufgebaut. Damit man den Erfolg des Geschäftsjahres mit einem Blick zu übersehen vermag, schreibt das Gesetz in § 261, 6 vor, daß der „aus der Vergleichung der Aktiva und Passiva sich ergebende Gewinn oder Verlust am Schlusse der Bilanz besonders anzugeben“ ist.

Über diese in der Vermögensbilanz in einer Summe auszuweisende Gewinnziffer ist der Nachweis, woher dieser Gewinn stammt und wie er sich im einzelnen zusammensetzt, durch die Gewinn- und Verlustrechnung zu führen. Die Gewinn- und Verlustrechnung, die gesetzlich vorgeschrieben ist (§§ 260, 325 HGB.) hat „die Gewinneinnahmen und Verlustausgaben, die Kapitalverluste und Wertverluste an Beständen, ordentliche, außerordentliche und Zufallserfolge nach den Quellen zu klassifizieren, gleichartige Gewinne und Verluste zusammenzufassen“, und so durch die Berechnung des Aufwandes und Ertrages der Wirtschaft den Gewinn zu ermitteln. Diese Gewinn- und Verlustrechnung wird auch als Erfolgs- oder Ertragsbilanz bezeichnet. Über Form und Inhalt der Ertragsbilanz sind keine gesetzlichen Vorschriften gegeben, und darum kann auch sie ebenso wie die Vermögensbilanz, ausführlicher oder summarisch, durchsichtig oder verschleiert aufgestellt werden; auch sie bietet die Möglichkeit, durch Ver-

¹ Rehm: a. a. O., S. 479.

schiebungen und Veränderungen in den Ergebnissen eine Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse zu erschweren.

Die Mittel zur Verschleierung der Ertragsbilanz unterscheiden sich prinzipiell nicht von denen, die der Unersichtlichmachung der Vermögensbilanz dienen. Es werden Gewinne oder Verluste verschiedenen Charakters zusammengeworfen und in einer Ziffer ausgewiesen; so erscheinen dann auf der Gewinnseite Posten wie „Bruttogewinn“, „Fabrikationsgewinn“, „Betriebsüberschuß“ und ähnliches, die alle Arten von Erträgen, solche aus dem Betriebe mit solchen aus Finanzierungsgeschäften oder Beteiligungen, Gewinne aus dem gewöhnlichen Betriebe mit Konjunkturgewinnen oder mit außerordentlichen Zuwendungen zusammenfassen. Die Verlustrechnung wiederum enthält unter „Verlust“ oder „Handlungsunkosten, Geschäftsunkosten, Generalunkosten“ die verschiedenartigsten Kosten, wie Betriebskosten, Steuern, Zinsen, Versicherungen, auch Rücklagen, Abschreibungen, Tantiemen usw.

Nicht wesentlich klarer wird die Gewinn- und Verlustrechnung, wenn man zwar erkennen läßt, daß einzelne Gesamtsummen verschiedene Gewinn- bzw. Verlustposten enthalten — „Fabrikationsgewinn, Beteiligung und Sonstiges“, oder: „Generalunkosten, Versicherungen, Steuern“ — „Handlungsunkosten und Steuern“, wenn aber diese Sammelposten nicht spezialisiert sind, sondern man sie in einer Summe angibt. Eine rühmliche Ausnahme machen in der Regel die Brauereibilanzen, die die Betriebsrechnung enthalten, wenn auch nur in den Hauptteilen.

Eine Kompensation zwischen Gewinn und Verlust vor Aufstellung der Ertragsbilanz findet jedesmal statt, wenn in einem der verschiedenen Gewinn- und Verlustkonten nur der Saldo, der Unterschied zwischen Soll- und Habensummen in die Probabilanz, der einen Grundlage der Ertragsbilanz, eingestellt wird. Das geschieht in der Regel bei den meisten Unterkonten der Gewinn- und Verlustrechnung, z. B. bei Agio- und Kursdifferenzen, bei Wertschriften- oder Immobilienertragskonten, bei Diskontokonto, Kommissionskonto, Unkostenkonto u. a. m. Auch bei den gemischten Konten, z. B. beim Warenkonto, wird der etwaige Verlust an einem Verkaufsposten gegen den Gesamtgewinn an allen anderen kompensiert. Es wäre zuviel verlangt, weil teilweise eine technische Unmöglichkeit, wenn man alle und jede derartige Kompensation als Bilanzverschleierungen verpönen wollte. Als tatsächliche Bilanzverschleierungen sind dagegen folgende Fälle zu beurteilen: Größere Beträge werden als Reserven vorweg vom Gewinn abgeschrieben und auf irgendeinen Reservefonds, auf ein Amortisationskonto oder einen Dividendenfonds und ähnliches gebracht. Verluste werden vorher aus Reserven gedeckt. Es sind auch Fälle vorgekommen, wo Verluste durch außerordentliche Zuwendungen ausgeglichen worden sind, und weder des betreffenden Verlustes noch der entsprechenden Zuwendung Erwähnung getan worden ist. Aktivzinsen werden mit Passivzinsen verrechnet, so daß bei ungezählten Gesellschaften weder die Nutzenzinsen noch die Lastenzinsen zu ersehen sind, sondern nur der Saldo zwischen Einnahmen- und Ausgabenzinsen in der Bilanz erscheint; dadurch wird eine Kalkulation der Kapitalerträge und -aufwendungen verunmöglicht und die ganze Ertragsrechnung verschleiert.

Die Ertragsbilanz ist jedoch keine selbständige und unabhängige Erfolgsrechnung, sondern ihre Ergebnisse sind im wesentlichen von der richtigen Bewertung der Vermögensgegenstände in der Schlußbilanz abhängig. Denn der bilanzmäßig berechnete Gewinn ist nur dann der wirklich verdiente Jahresgewinn, wenn die Aktiven und Schulden in der Bilanz materiell richtig bewertet sind. In der Frage der Bewertung liegt daher der Kernpunkt der zu fordernden Bilanzwahrheit, sowohl in bezug auf die Vermögenslage in der Vermögensbilanz, als auch in bezug auf den Nachweis des tatsächlich erzielten Ertrages in der Ertragsbilanz.

3. Die Unsichtlichmachung des tatsächlich erzielten Erfolges als Folge unrichtiger Bewertung. Wie oben unter Bewertung (S. 119) dargestellt, ist der Gewinn (oder Verlust), der sich aus der doppelten Nachweisung des Vermögens und des Kapitals ergibt, letzten Endes davon abhängig, zu welchen Werten die Vermögensteile — aktive wie passive — in der Inventur angesetzt werden. Den richtigen Gewinn zu ermitteln, d. h. also auch die richtige Bewertung zu finden, muß das Bestreben eines jeden Kaufmanns sein. Wie gezeigt, geben die gesetzlichen Vorschriften über die Bewertung hierzu nur Anhaltspunkte, so daß praktisch leicht Meinungsverschiedenheiten über die richtige Bewertung — wenn auch im Einzelfalle nur in begrenztem Ausmaß — entstehen können. Es ist nun aber auch möglich, daß man bei der Bilanzaufstellung in erster Linie den rechnungsmäßigen Gewinn im Auge hat, man also die Bewertung mit Rücksicht auf diesen einrichtet. Das soll heißen: wünscht man den Gewinn hoch, so wählt man eine hohe, wünscht man ihn niedrig, so wählt man eine niedrige Bewertung.

Wie ist dieses nun innerhalb der gesetzlichen Vorschriften zu erreichen?

4. Die Überbewertung der Aktiven. Die gesetzliche Vorschrift, den Anschaffungspreis immer als Höchstgrenze zu behandeln, läßt sich, wie so viele Vorschriften, umgehen. Ist der wirkliche Wert sehr viel höher als der Anschaffungspreis, so verkauft die Gesellschaft das betreffende Aktivum zu dem höheren Werte, um es kurz darauf zu dem gleichen Betrage zurückzukaufen. Dies gilt für alle leicht veräußerlichen Gegenstände; vor allem für Effekten. Ein solches Vorgehen führt allerdings nicht zur Verschleierung des wahren wirtschaftlichen Wertes der betreffenden Vermögensgegenstände; dies ist erst dann der Fall, wenn der wirkliche Wert nicht über den Anschaffungspreis gestiegen ist, sondern sich im Gegenteil vermindert hat, und man die Aktiva nur zum Schein veräußert, um sie zu dem unberechtigten höheren Werte zurückzukaufen.

a) Willkürliche Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungswerte. Es ist aber auch nicht immer ohne weiteres klar, was als Erwerbskosten der Aktiven angesehen werden kann. Werden verschiedenartige Gegenstände, z. B. ein Grundstück mit den daraufstehenden Gebäuden, oder ein Fabrikgebäude mit vollständiger maschineller Einrichtung zu einem einheitlichen Preise erworben, so muß man, um den speziellen Erwerbspreis des einzelnen Aktivums, des Gebäudes oder der Maschinen festzustellen, eine Schätzung vornehmen, die nach dem Belieben des

Abschätzenden zu Ansetzung eines höheren Anschaffungswertes als berechtigt führen kann.

Werden ferner Vermögensgegenstände nicht gekauft, sondern von den Unternehmern selbst hergestellt, so ist die Festsetzung der Herstellungskosten vollkommen abhängig von der Art und Weise der Berechnung dieser Kosten. In der juristischen Literatur ist es bestritten, was als Herstellungskosten anzusehen ist, auch in der kaufmännischen Praxis herrscht keine Einigkeit darüber. Die Grenze, was als Erwerbskosten zu behandeln ist, wird nun mitunter sehr weit gezogen. Es werden große Ausgaben, die gar nicht für die Zwecke der Anschaffung oder Herstellung gemacht sind, doch als Erwerbskosten eingesetzt. Wenn es sich um den Neubau einer Anlage handelt, werden vielfach Kosten des laufenden Betriebes noch als Baukosten angesehen. In großem Umfange wurde und wird diese Praxis insbesondere bei Eisenbahnunternehmungen betrieben, wie Bamberger vor der Spezialkommission zur Untersuchung des Eisenbahnwesens ausführte¹. „Die Gesellschaften . . . haben vielfach künstliche Mittel angewendet, um sich über die Resultate ihres Betriebes zu täuschen. In der Regel geschieht es so, daß man die Bauzeit fiktiv noch weiter durchführt, als sie in Wirklichkeit dauert, und daß man Ausgaben, die sich jährlich regelmäßig wiederholen, fortdauernd zum Baukapital zuschlägt und so die Betriebsausgaben ohne Belastung vermehrt.“

Sodann ist die Bemessung der anteiligen Kosten ausnahmslos eine durchaus willkürliche und ein leicht anzuwendendes Mittel, um beispielsweise Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate zu erhöhten Herstellungswerten in der Bilanz ausweisen zu können, liegt in der Herausrechnung beliebig hoher anteiliger Kosten.

b) Überbewertung der Aktiven durch zu geringe Abschreibungen. Für Anlagen und sonstige Gegenstände, die nicht zur Weiterveräußerung, sondern dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, ist der Anschaffungs- oder Herstellungspreis einzusetzen, „sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht wird“. Es soll also für diese Gegenstände der Zeitwert festgesetzt werden, und die Wertverminderung wird berücksichtigt durch die sog. Abschreibungen, welche dadurch zum Ausdruck kommen, daß entweder die Werte um den Betrag der Abnutzung erniedrigt in die Bilanz eingesetzt werden, oder daß sie unverändert mit ihrem Anschaffungs- oder Herstellungswert in den Aktiven erscheinen und ein der Abnutzung entsprechender Betrag als Gegenposten in die Passivseite eingesetzt wird, wodurch sich der Wert des Aktivpostens richtig stellt.

Die Höhe der Abschreibungen ist gesetzlich nicht vorgeschrieben²; es ist nur gesagt, sie solle der Abnutzung gleichkommen. Die Bemessung

¹ Bamberger in Anlagen zu den preußischen Berichten über die Verhandlungen des Abgeordnetenhauses während der 1. Session der 12. Legislaturperiode, 3. Bd., 1873/74, S. 1816/17; zit. bei Passow: a. a. O., S. 129.

² Die Steuerbehörden haben allerdings für viele Sachen Abschreibungssätze zusammengestellt und betrachten darüber hinausgehende Abschreibungen als steuerpflichtig, wenn nicht die berechtigten höheren Abschreibungen im einzelnen Falle nachgewiesen werden. Vgl. III. Teil, S. 352 f.

der Größe der Abnutzung — diese in weitestem Sinne genommen — ist zwar teils von Erfahrungsstatsachen, in der Hauptsache aber von subjektiven Urteilen abhängig, und feststehende Grundsätze für das Maß der Abschreibungen werden sich niemals finden lassen (S. 122). Damit ist aber auch hier der Willkür Spielraum gelassen, und diese Willkür ermöglicht es, daß Aktiengesellschaften ihre Abschreibungspolitik ganz ihren Zwecken entsprechend einrichten können. Bei manchen Gesellschaften ist die Höhe der Abschreibungen statutenmäßig festgesetzt, was meist nicht für eine möglichst genaue Abschätzung der eingetretenen Wertminderungen bürgt, da eine bestimmte von vornherein vereinbarte Quote nicht unter allen Voraussetzungen anwendbar ist. Überhaupt ist die Art der Abschreibung, wie sie in der Praxis gewöhnlich vorgenommen wird, nämlich gleichmäßige Quoten vom jeweiligen Buchwert abzusetzen, in der Hauptsache nicht dazu angetan, die Vermögensgegenstände auf ihren wirtschaftlichen Zeitwert, d. h. denjenigen Wert, der ihnen ihrem wirtschaftlichen Nutzen gemäß zur Zeit der Bilanzaufstellung zukommt, zu bringen, da der wirkliche, durch Abnutzung eingetretene Verlust meist nur zufällig mit dem buchmäßigen durch die Abschreibung ausgedrückten übereinstimmen wird, denn die Gebrauchsdauer läßt sich nicht immer von vornherein genau abschätzen.

Aber abgesehen von diesen mehr unwillkürlich begangenen Unrichtigkeiten liegt in der Bemessung der Höhe der Abschreibung eines der wesentlichsten Mittel, die Vermögensgegenstände in der Bilanz absichtlich über oder unter ihren wirklichen Werten einzusetzen. Werden ungenügende Abschreibungen vorgenommen, d. h. werden die durch Abnutzung eingetretenen Verluste nicht in vollem Maße berücksichtigt, so erscheinen die Vermögensgegenstände mit einem höheren als ihrem tatsächlichen Werte, was zur Folge hat, daß auch der rechnungsmäßig sich ergebende Gewinn ein höherer wird¹. Es kommt nicht selten vor, daß nicht nur Einzel- und Gesellschaftsfirmen, sondern auch Aktiengesellschaften in Verlustjahren keine oder nur ungenügende Abschreibungen machen, um die Unterbilanz zu verschleiern oder den Jahresverlust zu verkleinern, eventuell auch um einen bilanzmäßigen Gewinn zu vergrößern. Diese Bilanzverschleierung, die auf einer Überbewertung der Aktiven beruht, ist unzulässig bei Aktiengesellschaften und Genossenschaften, bei anderen Firmen ein Selbstbetrug. Ein solches Verfahren kann nur dann gebilligt werden, wenn in früheren Jahren an den betreffenden Aktiven übermäßige Abschreibungen gemacht worden sind, so daß der Ausfall der diesjährigen Abschreibung durch das Zuviel in früheren Jahren nachweisbar gedeckt ist. Die stille Reserve, die man in früheren Jahren in Form von übermäßigen Abschreibungen geschaffen hat, wird dann zu einem Ausgleichsfonds, der zur Deckung derjenigen Abschreibungen herangezogen wird, die man in Verlustjahren unterläßt oder zu niedrig bemißt. (Über die übermäßigen Abschreibungen siehe S. 123ff.)

c) Überbewertung durch Einsetzung immaterieller Werte. Abschreibungen sind nicht nur vorzunehmen an Sachgütern, also an be-

¹ Eine weitere Folge ist, daß, da die Abschreibungen auf Anlagen einen Teil der Herstellungskosten der Fabrikate bilden, bei einer zu niedrigen Bemessung der Abschreibungen der Herstellungspreis der Fabrikate sich zu niedrig ergibt.

weglichen und unbeweglichen Sachen, sondern auch an gewissen Rechten und rein wirtschaftlichen Gütern, d. h. juristisch nicht greifbaren, immateriellen Gütern, für die, da sie Gegenstand des Erwerbes sein können, auch der Anschaffungspreis maßgebend ist. Hierher gehören die erworbenen Patentrechte, Firmenrechte, Verlagsrechte, Rechte an Fabrikationsgeheimnissen, Rechte an die Kundschaft und ähnliches. Solche unkörperlichen Gegenstände können einen Teil des Vermögens einer Gesellschaft bilden und dürfen daher in der Bilanz aufgeführt werden, allerdings nur soweit besondere Aufwendungen für ihren Erwerb gemacht worden sind. Sind solche rein wirtschaftlichen Güter durch eigene Tätigkeit erst geschaffen worden, oder sind sie eine Folge der Organisation oder Verwaltung, so dürfen sie nicht als Aktivum eingesetzt werden¹. Die in Frage kommenden Rechte, die zumeist beim Erwerb eines Unternehmens auf das andere übergehen, werden oft nicht in einer besonderen Summe berechnet, sondern der Preis dafür ist mit im Betrag der einzelnen übernommenen Aktiva enthalten und bildet die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem wirklichen Wert der Aktiva. Dieser Wert wird üblicherweise nach der Rentabilität des Geschäftes in den letzten Jahren berechnet. Ändern sich die Verhältnisse, welche den Wert bedingen, und sinkt die Rentabilität, so muß naturgemäß eine Abschreibung an diesen Werten erfolgen.

In der Möglichkeit aber, überhaupt immaterielle Güter erwerben und als Aktivum behandeln zu können, liegt auch eine große Gefahr für die Richtigkeit der Bilanz. Denn entweder können solche Rechte zu einem höheren Werte als der ist, den sie wirtschaftlich für das Unternehmen haben, erworben sein, und dann bedeutet die Einsetzung des Anschaffungspreises dieser Güter von vornherein eine Überbewertung der Aktiven; oder man unterläßt es, an solchen Rechten, wenn sie an Wert verlieren, die notwendigen Abschreibungen zu machen, was gleichfalls einer Überbewertung gleichkommt.

5. Die Unterbewertung der Passiven. Die Überbewertung einzelner Aktiven auf die verschiedene oben dargelegte Weise ist aber nicht der einzige Weg, um den Vermögensstand eines Unternehmens günstiger als er in Wirklichkeit ist, erscheinen zu lassen. Das gleiche Ziel erreicht man dann, wenn die Schulden geringer bewertet werden, als es wirtschaftlich zulässig ist. Auch hierfür sind die Möglichkeiten mannigfaltig. Das Gesetz gibt besondere Bewertungsvorschriften für die Passiva einer Aktiengesellschaft nicht; auch sie sind nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet. Danach sind sämtliche Schulden zu ihrem vollen Betrage in der Bilanz aufzuführen und Zinsen, die für die Zeit bis zum Bilanztage zu zahlen sind, auch wenn der Zahlungstermin erst später ist, mit als Schuldposten zu behandeln. In der Praxis geschieht dies aber nur selten. In der Regel werden, wenn wir von Banken absehen, die anders verfahren, die Schulden einfach mit ihrem Nominalbetrage eingesetzt, ohne Rücksicht darauf, ob sie verzinslich oder unverzinslich, langfristig oder kurzfristig sind. Bei Darlehnsschulden wird auch nicht in allen Fällen darauf

¹ § 261, 4 HGB.

Rücksicht genommen, daß der Betrag des empfangenen Darlehens mit dem Betrage der Rückzahlungsverpflichtung nicht zusammenfällt, wie es bei Obligationen oft der Fall ist. Die Begebung der Obligation erfolgt entweder zu einem Betrage, der niedriger oder evtl. höher ist als der Nominalbetrag. Es entsteht also aus der Differenz zwischen Ausgabe- und Tilgungsbetrag jedesmal ein Agio oder Disagio, das auf die einzelnen Jahre genau zu berechnen und gerecht zu verteilen wäre, was allerdings oft unterlassen wird. Die Hypothekenbanken kommen dieser Forderung entsprechend einer gesetzlichen Vorschrift nach.

6. Die Nichtaufnahme eventueller Verpflichtungen. Für die Beurteilung der finanziellen Verhältnisse eines Unternehmens ist es vor allem wichtig, aus der Bilanz sämtliche Verpflichtungen, die die Gesellschaft eingegangen ist, zu ersehen. Wesentliche für die Beurteilung der ökonomischen Verhältnisse notwendige oder wünschenswerte Momente werden aber überhaupt nicht in der Bilanz berücksichtigt, wie beispielsweise das Risiko, das den geschäftlichen Unternehmungen zugrunde liegt, und das eventuelle Verluste aus Lieferungs- und Annahmeverträgen, Ansprüche aus Dienst- und Mietverträgen erwachsen lassen kann.

Es wird aber auch nur selten in der Bilanz kenntlich gemacht, daß Kredite gegen Verpfändung von Aktiven in Anspruch genommen worden sind, d. h. es nicht zu ersehen ist, wenn für einen Betrag eine Sicherungshypothek eingetragen oder den Gläubigern Pfandrechte an Effekten, Waren oder Buchforderungen eingeräumt worden sind.

Besitzt eine Gesellschaft Aktien anderer Unternehmungen, die noch nicht voll eingezahlt sind, so wird gewöhnlich nur der Betrag, der bereits gezahlt ist, in der Bilanz aufgeführt; die Verpflichtung aber für die in der Zukunft noch zu leistende Zahlung, die doch eine Schuld der Gesellschaft darstellt, geht aus der Bilanz meist nicht hervor. Auch etwaige Nachschußverbindlichkeiten aus Beteiligungen an anderen Unternehmungen oder Geschäften bleiben außer acht.

Nicht in der Bilanz erscheinen regelmäßig die Verpflichtungen aus sog. Genußscheinen¹, das sind solche Papiere, die ohne Mitgliedschaftsrechte zu gewähren, Anspruch auf einen bestimmten Teil des Reingewinns zu sichern. Es gibt mancherlei Genußscheine; wenn sie keine Mitgliederrechte noch Stimmrechte besitzen, auf keine Summe lauten, nur ein Anrecht auf einen bestimmten Überschuß des Jahresgewinns und einen solchen am Liquidationsergebnis haben, so kann ihre Aufnahme in die Bilanz unterbleiben. Wenn dagegen die Gesellschaften verpflichtet sind, solche Genußscheine gegen einen bestimmten Betrag einzulösen, so sollte diese Verpflichtung in die Bilanz aufgenommen werden, da das Vorhandensein solcher Genußscheine an sich für die Beurteilung der finanziellen Verhältnisse der Aktiengesellschaft von wesentlicher Bedeutung sein kann.

Es kommt auch vor, daß ein Unternehmen für die Verpflichtungen anderer Bürgschaft übernimmt. Banken übernehmen im Interesse ihrer Kundschaft die Bürgschaft für die diesen eingeräumten Zoll- und Frachtkredite, oder sie leisten Bürgschaft bei der Beleihung von Immobilien durch

¹ Passow: a. a. O., S. 268.

Hypothekenbanken. Auch bei allen anderen Unternehmungen kommen Bürgschaftsverpflichtungen oft in großem Umfange vor, die unter Umständen fast den Charakter einer eigentlichen Schuld haben, so z. B. wenn für die Verpflichtungen von Tochtergesellschaften Bürgschaft übernommen ist. Aber nicht immer sind solche Verpflichtungen aus der Bilanz zu ersehen, obwohl es unstreitig ist, daß sie durch die Buchführung, sofern diese richtig gehandhabt wird, wohl zu erfassen sind¹, und daß, wenn sie verschwiegen werden, ein richtiges Bild von der wirtschaftlichen Vermögenslage eines Unternehmens nicht gegeben wird.

Noch andere Garantieverbindlichkeiten kommen in Frage, so vor allem die Verpflichtung aus weiterbegebenen Wechseln, die insbesondere bei allen Kreditinstituten von Bedeutung ist und unter Umständen darauf hinweisen kann, daß die finanzielle Lage eines Unternehmens eine äußerst ungesunde ist. Bei industriellen Gesellschaften kommt es ferner vor, daß der Hersteller für seine Ware auf längere Zeit eine Garantiepflicht übernimmt, und die Kosten, die aus einer solchen Garantie entstehen können, müßten ordnungsmäßig als eventuelle Schuld in der Bilanz erscheinen, ebenso solche Garantieverpflichtungen, die anderen Unternehmungen gegenüber für eine bestimmte Einnahme oder einen bestimmten Gewinn geleistet sind.

So können also eine ganze Reihe von Verpflichtungen, deren Vorhandensein die wirtschaftliche Lage unter Umständen wesentlich beeinflussen kann, bei jedem Unternehmen bestehen. Da sie eine Last des Geschäftes darstellen, sollten sie unbedingt in der Bilanz entsprechend kenntlich gemacht werden, wenn der Vorwurf einer Verschleierung der tatsächlichen Verhältnisse durch Unterbewerten der Schulden unbegründet sein soll².

Es bleibt nun noch die Frage der zu niedrigen Bewertung, d. h. der Herausrechnung eines geringeren als des tatsächlich verdienten Gewinnes zu untersuchen.

7. Unterbewertung der Aktiven. Zu hohe Abschreibungen. Daß die Einsetzung des Anschaffungs- oder Herstellungspreises bzw. des Börsen- oder Marktpreises gemäß § 261 HGB. als Höchstgrenze in zahlreichen Fällen zu einer Unterbewertung führt, ist einleitend bereits hervorgehoben worden. Überall da, wo der Zeitwert eines Vermögensgegenstandes über den Anschaffungspreis gestiegen ist, seien es Grundstücke oder Gebäude, Wertpapiere oder Waren, Patente, dauernde Beteiligungen und ähnliches, entsprechend § 261 aber nur der Anschaffungswert eingesetzt werden darf, ist der Vermögensstand der Gesellschaft verschleiert. Sie besitzt alsdann in denjenigen Vermögenswerten, deren Vorhandensein unerkennbar ist, die sog. stillen Reserven. Die von den Gesellschaften gebildeten stillen Reserven beruhen aber keineswegs nur auf den gesetzlichen Bestimmungen des § 261, sondern weit über die durch das Gesetz gebotenen Grenzen hinaus greifen die Gesellschaften zum Mittel der Schaffung stiller Reserven, um ihren Vermögensstand absicht-

¹ Siehe Schär: Kaufm. Unterrichtsstunden, Bd. I, S. 486, auch Buchhaltung und Bilanz S. 105 ff.

² Man vergleiche die Lehre von den Zwischenkonten.

lich zu verschleiern, und zwar dadurch, daß entweder Unterbewertungen der Aktiven oder Überbewertungen der Schulden vorgenommen werden.

Die Unterbewertung der Aktiven steht im Zusammenhange mit der bereits (s. S. 202 ff.) behandelten Frage der Abschreibungen. Wird an den Vermögensgegenständen ein größerer Betrag abgeschrieben, als die tatsächlich eingetretene Wertminderung beträgt, so ist eine stille Reserve gebildet, eine Unterbewertung geschaffen.

8. Weglassen von Aktiven. Die Unterbewertung kann allerdings noch weitergehen und zum völligen Weglassen von Vermögenswerten führen, entweder dadurch, daß Posten, die im Vorjahre noch mit 1 RM. aufgeführt waren, im nächsten Jahre gänzlich verschwinden, oder ferner, daß die Kosten für neue Werte, anstatt sie dem betreffenden Bestandskonto zu belasten, sofort über Unkosten verbucht und somit als Vermögenswert weder in den Büchern noch in der Bilanz ersichtlich werden. Nicht anders ist es, wenn man solche Kosten zwar dem betreffenden Konto belastet, sie aber dann sofort oder vor der Bilanzaufstellung wieder abschreibt. In einer Besprechung der Bilanz der deutschen Waffen- und Munitionsfabriken durch die Frankfurter Zeitung¹ wird eine derartige Bilanzierungsmethode aufgedeckt. Diese Gesellschaft hat Zugänge auf Maschinenkonto, auf Werkzeug- und Utensilienkonto, sämtlich sofort wieder abgeschrieben, ohne daß dies irgendwie ersichtlich gewesen wäre, ferner hat sie einzelne Posten, die noch mit 1 RM. zu Buch gestanden hatten, vollkommen fortgelassen, und außerdem hatte sie an Effekten stille Reserven geschaffen, was man daraus ersah, daß sich der ausgewiesene Effektenbestand im Vergleich zum Dividendenertrag als zu niedrig erwies.

Unterbewertungen an Aktiven werden weiterhin dadurch erreicht, daß man Gewinne zu Abschreibungen verwendet und in der Gewinnrechnung wegläßt. Es ist bekannt, daß die Allgemeine Elektrizitätsgesellschaft seit Jahren ihre beträchtlichen Gewinne aus Effekten und Finanzgeschäften zu Abschreibungen benutzt und sowohl diese Gewinne wie die Abschreibungen geheimhält².

9. Unterbewerten durch finanztechnische Operationen. Finanzgeschäfte sind es vor allen Dingen, durch die viele Gesellschaften eine Unterbewertung zu erreichen suchen; vornehmlich geschieht dies bei der Erhöhung des Aktienkapitals, und da diese Methode im Laufe der letzten Jahrzehnte eine große Bedeutung erlangt hat, so soll sie auch hier — nach der Darstellung von Rosendorff³ — kurz erläutert werden.

Sofern eine Aktiengesellschaft ihr Kapital erhöht, kann sie, falls ihre Aktien an der Börse über Pari stehen, die neuen Aktien mit einem entsprechenden Agio begeben, das nach § 262 HGB. in den gesetzlichen Reservefonds zu legen ist. Um dies zu umgehen, verfahren die Gesellschaften in der Weise, daß sie die Aktien nicht mehr mit Agio, sondern zu Pari ausgeben und hiergegen die betreffenden Sacheinlagen erwerben. Ist

¹ Frankfurter Zeitung vom 25. 6. 1914.

² Rosendorff: Die stillen Reserven der Aktiengesellschaften, S. 8.

³ Rosendorff: a. a. O., S. 11 ff.

beispielsweise eine Gesellschaft in der Lage, junge Aktien zum Kurse von 200% auszugeben, und will sie Sacheinlagen im Werte von 2 Millionen erwerben, so braucht sie nur 1 Million in Aktien als Gegenleistung zu gewähren. Die erworbenen Sacheinlagen stehen alsdann mit 2 Millionen zu Buche, und 1 Million ist in den gesetzlichen Reservefonds zu legen. Gibt die übernehmende Gesellschaft jedoch die Aktien, die in Wirklichkeit einen Wert von 2 Millionen haben, zu 100 aus und erwirbt hierfür eine Sacheinlage im Werte von 2 Millionen, so muß sie die Sacheinlage zwar mit 1 Million einstellen, sie braucht jedoch kein Agio in den gesetzlichen Reservefonds zu legen und schafft mithin eine stille Reserve von 1 Million Reichsmark¹.

Von Bedeutung ist ferner die Bildung stiller Reserven anlässlich der zum Zwecke einer Fusion erfolgenden Emission junger Aktien geworden. Bei einer Fusion ist kein Agiogewinn entsprechend § 262 zu erzielen; die Aktien der einen Gesellschaft werden gegen die Aktien der anderen umgetauscht und dadurch die neue Unternehmung gekauft. Das Agio der neuen Aktien geht nicht in bar ein, sondern ist nur ein Bestimmungsfaktor für das Verhältnis, in dem die jungen Aktien der aufnehmenden Gesellschaft gegen die Aktien der aufgenommenen umgetauscht werden. Der infolge dieses Agios erzielte Gewinn ist mithin nur ein Buchgewinn, der nicht in den Reservefonds gelegt zu werden braucht, sondern von den betreffenden Gesellschaften nach ihrem Belieben verwendet werden kann und meist dazu dient, stille Reserven und Rückstellungen zu schaffen. Als Beispiel einer derartigen Praxis diene die Fusion der Bergisch-Märkischen Bank mit der Trierer Bank, der Kommanditgesellschaft auf Aktien Molenaar & Co. und dem Padersteinschen Bankverein in Paderborn im Jahre 1904. In dem Prospekt über die neuen Aktien heißt es: „Aus den der Gesellschaft infolge der Übernahme der Banken in Trier, Krefeld und Paderborn zugefallenen Reserven, sowie aus dem sich aus diesen Transaktionen ergebenden Buchgewinne sind Erträge in den ordentlichen und außerordentlichen Reservefonds nicht geflossen. Dieselben sind vielmehr nach Abstoßung der Kosten in vollem Betrage zur Verstärkung der stillen Reserven und Rückstellungen verwendet worden.“

10. Stille Reserven durch Überbewertung der Passiven. Daß bestimmte Schulden höher bewertet werden, tritt verhältnismäßig selten ein, doch kommen auch derartige Fälle vor. Z. B. eine Aktiengesellschaft verbucht die jährlichen Abzahlungen auf ein Darlehen auf Handlungsunkosten und läßt das Darlehen in seiner ursprünglichen Größe auf der Passivseite der Bilanz stehen. Sie schafft somit in dem Unterschied zwischen Darlehensbetrag und der wirklichen Restschuld eine stille Reserve.

Weit öfter tritt eine Überbewertung der Passiven jedoch dadurch ein, daß ein zu hoher Bewertungsposten unter die Passiven aufgenommen wird. Erfolgen nämlich die Abschreibungen an den Vermögensgegenständen inkl. Forderungen nicht direkt an den betreffenden Posten auf der Aktivseite,

¹ Beispiele dafür, wie auf diese Weise von der A. E. G. und anderen Gesellschaften stille Reserven geschaffen worden sind, gibt Rosendorff a. a. O., S. 11 u. ff.

sondern wird ein Wertberichtigungsposten auf der Passivseite gebildet, so muß dieser der eingetretenen Wertminderung gleich sein, was nicht immer der Fall ist. Um stille Reserven zu schaffen, werden mit Vorliebe Delkredereposten gebildet und diese zu hoch dotiert, obgleich die unter den Aktiven stehenden Forderungen durchaus sicher sind. Zu erwähnen ist auch noch der Fall, daß nicht verteilte Gewinne auf Kreditorenkonto gebracht werden, statt sie dem Gewinnkonto gutzuschreiben.

Zusammenfassung.

Wer es sich zur Aufgabe stellt, eine Bilanz daraufhin zu untersuchen, ob und in welcher Weise sie den tatsächlichen Vermögensstand darstellt oder ihn verhüllt, wird sehr häufig nur eine sehr ungenügende Kenntnis aus den Bilanzzahlen sich verschaffen können; denn der Möglichkeiten zur Verschleierung sind, wie die keineswegs erschöpfende Darstellung gezeigt hat, unzählige. Wohl können einzelne Posten durch die Undeutlichkeit ihrer Bezeichnung, durch ihr Zusammenziehen mit anderen Posten, durch die unzweifelhafte Unterbewertung und manches andere noch als verschleiert erkennbar sein, der wahre Sachverhalt ist aber ohne genauere Kenntnis und Aufschlüsse über die geschäftlichen Vornahmen und Ergebnisse, über die Buchungs- und Bilanzierungsmethoden nicht zu ergründen. Manches läßt sich vielleicht ersehen, wenn man die Bilanzen mehrerer aufeinanderfolgender Jahre miteinander vergleicht, aber auch dieses Mittel versagt, sobald die Grundsätze, nach denen die Bilanzen aufgestellt sind, in den verschiedenen Jahren wechseln, was allzu häufig der Fall ist. Man verändert die Gliederung, man verändert die Benennung, man verändert die Einreihung bestimmter Posten, man bemißt die Abschreibungen in jedem Jahre nach anderen Bewertungsgrundsätzen, man weist die Gewinne und Verluste das eine Mal in der Ertragsbilanz aus, das andere Mal verrechnet man sie vorher usw. usw. Es ist leider Tatsache, daß die Bilanzen der Aktiengesellschaften nur in den allerseltensten Fällen eine zuverlässige Grundlage für eine richtige Beurteilung der Vermögenslage und des Ertrages geben. Fachliteratur und Fachpresse, denen in erster Linie die Kritik der Bilanzen der Aktiengesellschaften obliegt, können selbst bei einer Kenntnis von wesentlichen Vorgängen im Innern eines Unternehmens auch stets nur mutmaßliche Schlüsse ziehen. Wie weit ihr Urteil richtig war, zeigt sich immer erst dann, wenn irgendwelche besonderen Umstände eine Gesellschaft zur uneingeschränkten Aufdeckung ihrer Verhältnisse zwingen. Und dann erweist es sich in den meisten Fällen, daß jahrelang durch die Aufstellung verschleierter Bilanzen eine Täuschung und Irreführung aller Interessenten stattgefunden hat. Diese Tatsache hat sich besonders aus einer ganzen Anzahl von Prozessen ergeben, die im Anfange dieses Jahrhunderts gegen große und bekannte Gesellschaften geführt worden sind, und bei denen die zutage getretenen Verschleierungen der Bilanzen eine wesentliche Rolle spielten. Am interessantesten in dieser Hinsicht war der gegen die Direktoren und den Aufsichtsrat der Leipziger Bank im Jahre 1902 geführte Prozeß, der die aufs verschiedenartigste kombinierte Anwendung nahezu aller der in Verfolg dieser Arbeit gefundenen Verschleierungsmethoden offenbarte. Es sollen daher die durch die Literatur

bekannt gewordenen wesentlichsten Verschleierungen im Zusammenhange hier dargestellt werden, denn man kann die Bilanzverschleierungen bei der Leipziger Bank mit Recht als ein „Schulbeispiel“ bezeichnen¹.

IV. Die Bilanzverschleierungen bei der Leipziger Bank.

Im Jahre 1838 war mit einem Stammkapital von 3 500 000 M. die Leipziger Bank, eine Kreditbank (zuerst als Notenbank), gegründet worden, die weit über die Grenzen Sachsens hinaus hohes Ansehen genoß. Sie hatte ihr Grundkapital nach und nach auf 48 Millionen M. erhöht, ihre Reservefonds vergrößert und ihre Geschäftstätigkeit durch Errichtung von Zweigstellen erweitert.

Im Jahre 1889 trat die Leipziger Bank in Geschäftsbeziehung zu der Aktiengesellschaft für Trebertrocknung, die zum Zwecke der vollständigen Ausnutzung von Bier- und Brauereitrebern mit einem Stammkapital von 350 000 R. in Kassel gegründet worden war, später wegen Ausnutzung eines Patentbesitzes zur Holzdestillation ihr Grundkapital auf 20 000 000 M. erhöht und in der darauffolgenden Zeit in verschiedenen Gebieten des Reiches und auch im Auslande Tochtergesellschaften errichtet hatte, um durch einen Treberkonzern die Monopolisierung des Marktes auf dem Gebiete der Holzdestillation durchzuführen und einen Welttrust für Destillationsprodukte zu schaffen. Die Leipziger Bank räumte der Trebergesellschaft nach und nach innerhalb kurzer Zeiträume Kredite ein, die schließlich die Höhe von ca. 90 Millionen M. erreichten. Da die Aktiengesellschaft für Trebertrocknung aber ein vollkommen unsolides und zahlungsunfähiges Unternehmen war und die Bank somit eine uneinbringliche Forderung besaß, die weit über die Höhe ihres Grundkapitals hinausging, so mußte nach außen hin diese Tatsache verheimlicht werden. Dies geschah mit Hilfe von verschleierte Bilanzen, die sowohl seitens der Leipziger Bank als auch seitens der Aktiengesellschaft für Treber-Trocknung veröffentlicht wurden; denn es war bekannt, daß die einzige Bankverbindung der Trebergesellschaft die Leipziger Bank war, und der Kreditorenposten in der Bilanz der Trebergesellschaft hätte jeden auf die Leipziger Bank hingewiesen.

Die erste Schiebung erfolgte in den Bilanzen vom 31. März 1899, als es galt, einen Posten von 31 Millionen M. zu verbergen. In der Hauptsache geschah dies dadurch, daß die Leipziger Bank Akzepte von Tochtergesellschaften und Mitgliedern des Treberkonzerns zur Gutschrift übernahm; zum anderen Teil wurden den Tochtergesellschaften neue Kredite eingeräumt und diese der Trebergesellschaft gutgebracht. In der Bilanz der Trebergesellschaft konnte auf diese Weise der Kreditposten auf $3\frac{1}{2}$ Millionen M. heruntergebracht werden.

Beim Abschluß am 31. März 1900 schuldete die Trebergesellschaft der Leipziger Bank bereits 57 Millionen M.; ausgewiesen wurden aber in der Bilanz der Trebergesellschaft nur 5 Millionen M. Kreditoren. Alles andere verschwand auf folgende Weise:

¹ Literatur: Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 110, S. 373—389. — Stern: Kaufmännische Bilanz, S. 187/196. — Der Leipziger Bankprozeß. Leipzig 1905.

Bilanz der Leipziger Bank.

(Bemerkungen hierzu nebst Erklärungen S. 210.)

Ultimo Dezember 1900. (Letzte Bilanz vor dem Konkurs.)

Aktiva:		Passiva:	
An Kassekonto:		Per Bankaktienkonto:	
Bestand des baren Geldes, inkl. Guthaben auf Girokonto bei der Reichsbank und bei der Sächsischen Bank	2 477 597	Stück 24 000 Bankaktien à 250 Taler	18 000 000,—
„ Kupons- und Sortenkonto	661 294	Stück 30 000 Bankaktien à RM 1000,—	30 000 000,—
„ Wechselkonto:		Reservefondskonto	48 000 000
Bestand an Wechseln in deutscher und fremder Währung	37 798 570	Spezialreservefondskonto	14 073 200
„ Pfandkonto	5 799 666	Baureservefondskonto	1 000 000
„ Effektenkonto	10 234 651	Mobilianschaffungs-Reservefondskonto	1 200 000
„ Konsortialkonto	6 901 394	Beamtenpensionsfondskonto	200 000
„ Kontokorrentkonto:		Bardepositen- und Scheckkonto	752 456 39
Debitoren (wovon ca. M. 83000000,— gedeckt)	56 336 254	Akzeptkonto	24 456 308 01
ab: Kreditoren	24	Stück 89 noch unbezahlte Dividenden-scheine	26 834 868 57
„ Pfandzinsen und Pfand-Provisions-Debitorenkonto. Saldo der noch unbezahlten Pfandzinsen und Pfandprovision.	18 719	Konto à Nuov:	7 650
„ Mobilarkonto	—	Rückzinsen ab ultimo Dezember 1900 von Wechseln und Pfandgeschäften	245 248 75
„ Hausgrundstückkonto:	1	Gewinn- und Verlustkonto:	
Buchwert d. Bankgebäude in Leipzig und Dresden 500 000,— abzügl.: Hypothek.	300 000	Übertrag vom vorigen Rechnungsjahr	351 725,63
„ Bankneubaukonto	1 865 085 15	Reiner Gewinn des 62. Rechnungsjahres 5 271 777,14	5 623 502 77
	122 393 234 49		122 393 234 49

Direktion der Leipziger Bank
A. H. Exner. Dr. Gentzsch.

Leipzig, 31. Dezember 1900.

Gewinn- und

Zweihundsechzigstes Rechnungsjahr, den Zeitraum

Debet.			
Für Zinsen auf Rechnungsbücher und Scheckkonten .		1 138 146	02
„ Handlungskosten:			
a) Steuern und Abgaben	313 333,36		
b) Besoldungen und Remunerationen	381 627,59		
c) Sonstiges	144 394,59	839 355	07
„ Unkosten auf die Hausgrundstücke, abzüglich Miet- erträge derselben		4 107	16
Zu verteilender Gewinnüberschuß		5 623 502	77
		<u>7 605 111</u>	<u>02</u>

Leipzig, 31. Dezember 1900.

Gewinnverteilung.

Netto Gewinn des 62. Rechnungsjahres M. 5 271 777,14
 Hierzu Übertrag aus dem Jahre 1899 „ 351 725,63

Verteilbarer Netto-Gewinn M. 6 623 502,77

Hiervon sind zu kürzen:

4% ordentliche Dividende auf das Aktienkapital von
 M. 48 000 000.— M. 1 920 000,—
 M. 3 703 502,77

Sowie die statuten- resp. vertragsmäßigen Tantiemen an den
 Aufsichtsrat und die Direktion M. 415 731,01

so daß M. 3 287 771,76

als Rest verbleiben.

Der Aufsichtsrat beantragt in Gemeinschaft mit der Direktion, aus diesem Gewinn

dem Beamtenpensions- und Unterstützungs-Fonds, sowie für Gratifikationen an die Beamten und Angestellten der Bank

und dem Baureserve-Fonds M. 200 000,—
 zu überweisen, M. 400 000,—
 den Aktionären 5% Superdividende M. 2 400 000,— M. 3 000 000,—

zu gewähren und restliche M. 287 111,76

auf neue Rechnung vorzutragen.

Leipzig, im Februar 1901.

Direktion der Leipziger Bank
 A. H. Exner. Dr. Gentzsch.

Verlust-Konto.

vom 1. Januar bis 31. Dezember 1900 umfassend.

Kredit.			
Übertrag vom vorigen Rechnungsjahr		351 725	63
Für Zinsen und Gewinn auf Wechselkonto 1 304 705,52			
ab: Rückzinsen von Wechseln, welche nach ultimo Dezember 1900 verfallen 243 732,45		1 060 973	07
„ Zinsen von Pfandgeschäften 322 823,95			
ab: Rückzins. v. Pfandgeschäft., welche nach ultimo Dezember 1900 verfallen 1 516,30		321 307	65
„ Gewinn und Zinsen aus Effekengeschäften . . .		1 102 907	85
„ Zinsen in laufender Rechnung:			
vereinnahmte 4 574 070,14			
ab: verausgabte 1 390 941,33		3 183 128	81
„ Provision:			
vereinnahmte 1 701 854,90			
ab: verausgabte 116 861,89		1 584 993	01
„ verfallenen Dividendenschein v. 57. Rechnungsjahr		75	—
		7 605 111	02

Direktion der Leipziger Bank
A. H. Exner. Dr. Gentzsch.

1. Bereits im September 1899 war der Schuldposten der Trebergesellschaft in den Büchern der Leipziger Bank zerlegt worden in ein Konto ordinario und ein Vorschußkonto. Im Vorschußkonto wurden später bei Bedarf Übertragungen auf ein Sekretariatskonto vorgenommen und dieses sowie die Gegenkonten, ca. 40 Debitorenkonten, aus der laufenden Buchhaltung herausgenommen und im Sekretariat geführt. Dem Vorschußkonto der Leipziger Bank entsprechend, wurde bei der Trebergesellschaft ein Konto in gleicher Höhe als „Geheimkonto“ geführt. Von den 57 Millionen M. versteckten sich 30 Millionen M. im Vorschußkonto, nur 27 Millionen M. erschienen auf dem Konto ordinario, und von diesen verschwanden in der Bilanz über 21 Millionen M.

2. Für 9 570 000 M. Effekten (Aktien der Tochtergesellschaften) wurden an Konsortien verkauft, die zum großen Teil niemals bestanden haben und erst gebildet werden sollten.

3. 7 Millionen M. wurden durch sog. Reportgeschäfte beseitigt, d. h. die Leipziger Bank kaufte für die zu bildenden Konsortien die verschiedenartigsten Tochterwerte der Trebergesellschaft im Gesamtbetrage von 7 Millionen M. auf, verpflichtete die Trebergesellschaft, nach einer festgesetzten Anzahl von Monaten (7 bzw. $7\frac{1}{2}$, 14 und 20 Monaten) Käufer zu benennen, brachte den Kaufpreis der Treberzentrale auf dem Konto ordinario gut und belastete denselben den zu bildenden Konsortien. Die Bank erreichte durch diese Schiebung zweierlei: Erstens vermied sie es, trotz des Ankaufs der Tochterwerte als offizielle Besitzerin dieser Aktien der Trebergesellschaft zu erscheinen; denn in den Büchern der Bank erschienen die Konsortien als selbständige Schuldner der Bank, während in Wirklichkeit die Bank allein die Besitzerin der Reporteffekten geworden

war. Der Leipziger Bank war aber damals schon vorgeworfen worden, daß sie einen großen Besitz von Treberwerten habe, und daher wollte sie einer Anfrage seitens der Generalversammlung vorarbeiten. Zweitens gelang der Bank die Gutschrift für die Trebergesellschaft, was für deren Bilanz notwendig war.

4. Für 1,25 Millionen M. wurden von der Leipziger Bank wertlose Hypotheken auf einzelne Tochterwerke bestellt, und diese Hypotheken brachte die Leipziger Bank dem Konto ordinario der Trebergesellschaft gut.

5. 2 Millionen M. wurden von der Leipziger Bank für eine Forderung, die die Trebergesellschaft an ein Berliner Finanzblatt aus dem Konsortialgeschäft hatte, übernommen und dem Konto ordinario gutgeschrieben.

6. Für 1,5 Millionen M. wurde ein Lagerscheinvorschußkonto eröffnet, das aber durch Lagerscheine nie ganz gedeckt war, und dieser Betrag dem laufenden Konto abgebucht.

7. Der Rest wurde wieder in der Weise aufgebracht, daß die Leipziger Bank wertlose Akzente der Tochtergesellschaften in großem Umfange annahm und der Trebergesellschaft gutbrachte.

Im Herbst 1900 war die Schuld der Trebergesellschaft an die Leipziger Bank auf 70 Millionen M. gestiegen, die durch folgende Manipulationen verschleiert wurden:

Die Aufsichtsräte und der Direktor der Aktiengesellschaft für Trebertrocknung kauften der Trebergesellschaft die laufenden Debitoren (Tochtergesellschaften) in Höhe von ca. $22\frac{1}{2}$ Millionen M. ab. Das Geld hierzu schoß die Leipziger Bank der Verwaltung der Trebergesellschaft vor, indem sie die Verwaltung der Trebergesellschaft auf einem „Separatvorschußkonto“ für diesen Betrag belastete und hierfür die Trebergesellschaft erkannte. Die Trebergesellschaft wurde dadurch die faulen Debitoren los, und auf beiden Seiten wurde eine Verminderung des buchmäßigen Saldo erreicht. An eine Abtragung der Schuld der Aufsichtsräte wurde in Wahrheit überhaupt nicht gedacht, und es wurde somit ein Geschäft, das tatsächlich nur eine Bürgschaft als wirtschaftliche Grundlage hatte, lediglich zu Buchzwecken in eine Schuldübernahme umgewandelt. Die Bilanz der Leipziger Bank gab natürlich keinen Aufschluß darüber.

Außer dem Separatvorschußkonto wurde noch ein Solidarovorschußkonto errichtet, bei welchem gleichfalls die Mitglieder der Verwaltung der Trebergesellschaft die Schuldner waren. Dieses Konto war schließlich mit über 10 Millionen M. belastet. Selbstverständlich mußten für den Leipziger Abschluß noch Wechsel in großer Zahl zur Aufbesserung des Wechselbestandes hereingenommen werden.

So wiesen die Bilanzen der Leipziger Bank und der Trebergesellschaft fortlaufend alle Arten von Verschleierungen auf, von den einfachsten — der falschen Benennungen und der unklaren Gliederungen — bis zu den verwickeltsten Schiebungen und Scheingeschäften: außer dem Verschweigen großer eventueller Verpflichtungen, Unterbewertungen der Schulden und Überbewertungen der Aktiven. Vor allem waren Patente seitens der Trebergesellschaft an Tochtergesellschaften zu beträchtlichen Summen verkauft und dadurch buchmäßig riesige Gewinne erzielt worden, die, obwohl sie

niemals zu realisieren waren, doch in der Bilanz ausgewiesen wurden. Jedenfalls ergaben alle diese Vornahmen das Gesamtbild, daß am Tage der Konkureröffnung die Aktiengesellschaft für Trebertrocknung auf laufenden Konten einen Betrag von 7,3 Millionen M. auswies, während es tatsächlich über 90 Millionen M. waren. Der größte Teil erschien auf Konten, die nicht ohne weiteres verständlich waren und auch den Anschein erweckten, als ob das Engagement sich auf eine große Anzahl von Köpfen verteile, wodurch der wahre Stand der Verhältnisse in einen undurchdringlichen Schleier gehüllt wurde.

F. Sondergebiete der Buchhaltung und Bilanz.

a) Die Zwischenbilanz.

I. Einführung.

1. Begriff und Wesen. Die Zwischenbilanz ist eine Bilanz, welche für einen Zeitpunkt zwischen dem Anfange und Schluß des Geschäftsjahres aufgestellt wird. Es können innerhalb der Frist eines Geschäftsjahres daher auch mehrere Zwischenbilanzen aufgestellt werden. (Tages-, Monats-, Semesterbilanz.)

Eine rechtliche Verpflichtung¹ zur Aufstellung einer Zwischenbilanz liegt nicht vor. Es steht im freien Ermessen des Prinzipals bzw. der Verwaltung einer Aktiengesellschaft, eine solche zu veranlassen oder nicht; es sei denn, daß in den Statuten eine entsprechende Vorschrift bestände, was jedenfalls zulässig ist und bei verschiedenen Gesellschaften auch zutrifft.

Auf Grund einer Zwischenbilanz darf kein Gewinn verteilt werden; dagegen spricht unzweideutig § 215 des HGB. Nach dieser Bestimmung darf nur dasjenige unter die Aktionäre verteilt werden, was sich nach der jährlichen Bilanz als Reingewinn ergibt. Die Zwischenbilanz dient daher anderen Zwecken als die Jahresbilanz.

Die Zwischenbilanz kann nach den gleichen Vorschriften wie die Jahresbilanz (§ 261) aufgestellt werden; ein zwingender Grund dafür ist aber keineswegs vorhanden. Sie kann daher auch in Abweichung von den Vorschriften des § 40 und 261 HGB. verfaßt werden, z. B. ohne vorhergehende Inventur als Ableitung aus der monatlichen Probebilanz nach Ableitung unserer Belehrung über die Bilanzkunst.

Wenn auf Grund einer Zwischenbilanz Rechtshandlungen erfolgen sollen — Einberufung der Generalversammlung bei Verlust der Hälfte des Aktienkapitals, oder Beantragung der Konkureröffnung bei Über-

¹ Das Deutsche Handelsgesetzbuch erwähnt die Zwischenbilanz in § 240. Hier nach hat der Vorstand einer Aktiengesellschaft unverzüglich die Generalversammlung zu berufen, wenn bei der Aufstellung der Jahresbilanz oder einer Zwischenbilanz sich ergibt, daß die Hälfte des Grundkapitals verloren ist, oder den Konkurs zu beantragen, wenn bei Aufstellung der Jahresbilanz oder einer Zwischenbilanz das Vermögen nicht mehr die Schulden deckt.

schuldung — so muß die Zwischenbilanz nach den Vorschriften des § 261, d. h. auf Grundlage der Inventur aufgestellt werden.

Die Aufstellung einer Zwischenbilanz liegt aber auch im Interesse eines gesunden Betriebes jeglicher Unternehmung. Wenn man nur von Jahr zu Jahr bei Abschluß der Jahresrechnung einen Einblick in den Gang und Erfolg der Unternehmung bekommt, so ist das in vielen Fällen sehr ungenügend, insbesondere für neugegründete Unternehmungen, oder bei stark wechselnder Konjunktur auch für ältere Unternehmungen um so gefährlicher, je größer diese Konjunkturschwankungen sind, je größer mithin auch die Verantwortlichkeit der leitenden Organe ist. Vorsichtige Geschäftsleute, besonders die Vorstände von Aktiengesellschaften, dringen daher immer mehr darauf, daß während des Jahres Zwischenbilanzen aufgenommen werden. Das geschieht selbst dann, wenn durch die Aufnahme der Inventur, welche einer solchen Zwischenbilanz zugrunde gelegt wird, der Geschäftsbetrieb für einen oder mehrere Tage unterbrochen werden muß. In vielen Fabriken pflegt man für jedes Quartal eine Zwischenbilanz aufzunehmen; in anderen Fabriken begnügt man sich mit Semesterbilanzen. Aber immer mehr kommt in Übung, die monatlichen Probabilanzen in Zwischenbilanzen umzuwandeln, wie an den Beispielen auf S. 222 gezeigt wird. Ergibt die Zwischenbilanz einen Verlust, so werden die verantwortlichen leitenden Organe einer Unternehmung den Ursachen des Verlustes nachforschen, den Betrieb entsprechend reorganisieren, vielleicht auch einschränken oder sogar einstellen. So kann eine Zwischenbilanz den oder die Unternehmer rechtzeitig über den Gang des Geschäftes aufklären und vor größeren Verlusten bewahren.

Es können aber auch zwingende Umstände zur Aufstellung von Zwischenbilanzen vorliegen. Eine Zwischenbilanz sollte aufgestellt werden, wenn während des Jahres in eine bestehende Gesellschaft ein neuer Gesellschafter eintritt, schon aus dem Grunde, weil dieser für die vor seinem Eintritte bestehenden Gesellschaftsschulden haftbar ist (§ 130 HGB.); ferner wenn eine leitende oder verantwortliche Person austritt oder stirbt und durch eine andere ersetzt werden muß. Ebenso wird man unverzüglich eine Zwischenbilanz anordnen, wenn Unregelmäßigkeiten oder Veruntreuungen eines Leiters oder Beamten entdeckt worden sind, um die Art und den Umfang der Veruntreuungen und die dadurch veränderte Vermögenslage des betreffenden Unternehmens genau festzustellen, Ersatzansprüche oder gerichtliche Klagen in sicherer Weise begründen zu können.

2. Verschiedene Methoden zur Aufstellung der Zwischenbilanz.

a) Mit Hilfe der Inventur. Werden die Zwischenbilanzen auf Grundlage einer Inventur aufgestellt, so unterscheiden sie sich in nichts von der Jahresbilanz. Anders verhält sich die Aufstellung auf Grund der Probabilanz ohne Inventur.

b) Durch Ausschaltung der gemischten Konten. Wenn die Zwischenbilanz mit Hilfe einer Buchführung aufgestellt wird, die nur reine Bestandskonten und reine Erfolgskonten hat, die gemischten Konten also gänzlich ausschaltet, so hat man nur in der Probabilanz die Posten der Aktiven und Passiven einerseits, Verlust und Gewinn andererseits zu ordnen. Selbstverständlich geben die aktiven und passiven Werte, die

durch die reinen Bestandskonten kontrolliert werden, keineswegs den gegenwärtigen Inventurwert der Bestände an, sondern nur, wie wiederholt gezeigt, den Einstandswert bzw. den Buchwert. Daher gibt eine Zwischenbilanz ohne Inventur auch nur annähernd richtige Resultate.

c) Mit Hilfe der Mengenverrechnung (Skontri). Wenn dagegen in der Buchführung neben reinen Bestandskonten gemischte Konten geführt werden, so muß man, wie wiederholt erklärt, für die gemischten Konten den Bestand an Aktiven oder Passiven ermitteln. Die Ermittlung braucht aber nicht notwendig durch die Inventur zu geschehen, sondern sie kann auf Grund der verschiedenen Skontri aus den Büchern berechnet werden.

d) Zerlegung des Verkaufswertes mit Hilfe eines feststehenden Gewinnkoeffizienten. Wie hiernach gezeigt werden soll, ist es möglich, die Warenvorräte auf Grund des Warenausgangs und der durchschnittlichen Gewinnquote zu berechnen. Dieses Verfahren läßt sich aber nur in kaufmännischen Betrieben anwenden, die die Verkaufspreise mit feststehenden Zuschlägen kalkulieren, z. B. in Detailgeschäften mit gleichmäßigem Absatz und festen Normen für die Kalkulation. Weit häufiger sind aber die Betriebe, die infolge der Konjunktur, der Konkurrenz, des leichteren oder schwierigeren Absatzes, der Verschiedenheiten in der Verkäuflichkeit der Waren keine jahraus jahrein feststehenden Normen für die Kalkulation der Verkaufspreise innehalten können. Für solche Betriebe wäre ein Verfahren, das auf Grund einer Durchschnittsquote auf den Verkaufswerten den Ankaufswert der verkauften Waren und den Wert der Vorräte bestimmen würde, nichts weniger als zuverlässig. Für diese Fälle muß man zwecks Aufstellung der Zwischenbilanz zu den Skontri Zuflucht nehmen¹. (Beispiele folgen).

e) Behandlung der Jahreskosten in der Zwischenbilanz. In allen Fällen (2 a—d) muß man die Gewinn- und Verlustposten berücksichtigen, die erst bei Abschluß der Jahresrechnung gebucht werden, so z. B. die Abschreibungen, die transitorischen Aktiven und Passiven. Hierzu gehören auch diejenigen Verlustausgaben, die jährlich nur einmal vorkommen, wie Kapitalzinsen, Steuern, vertragsmäßig bestimmte Umsatzprovisionen, Absatzprovisionen, Verkaufsprämien usw. Auf Grund der letztjährigen Schlußbilanz wird man alle diese Posten pro rata temporis für den abgelaufenen Bruchteil des Jahres in die Gewinn- und Verlustrechnung bzw. in die Zwischenbilanz einbeziehen.

f) Um die Vergleichbarkeit der durch die Monatsbilanz erzielten Erkenntnisse nicht zu stören, müssen alle ungewöhnlichen Ereignisse, wie

¹ Als Zwischenbilanz ohne Inventur muß auch eine jährliche Aufstellung der Bilanz nach § 39, 3 des HGB. aufgefaßt werden. Ein Kaufmann, der nur jedes zweite Jahr zur Inventuraufnahme seines Warenlagers verpflichtet ist, aber dennoch einen jährlichen bilanzmäßigen Abschluß machen muß, ist genötigt, den Wert der Warenvorräte indirekt zu bestimmen, aber sehr selten auf Grund von Warenskontri, weil in solchen Handelsbetrieben mit tausenderlei Artikeln die Mengenverrechnung zu umständlich und kostspielig ist. Er wird vielmehr zur Schätzung Zuflucht nehmen müssen oder mit Hilfe einer kalkulierten Gewinnquote den Umsatz bzw. den Verkaufswert zerlegen in Ankaufswert der verkauften Waren und Bruttogewinn auf denselben. Weitere Ausführungen über die Zwischenbilanzen finden sich in dem nächsten Kapitel F c unter IV, wo die Zwischenbilanz des industriellen Betriebes behandelt wird.

z. B. Streiks, aber auch sonstige Umstände, wie Konjunkturverlauf im ganzen, Saison u. a. m., entsprechend berücksichtigt werden. Die monatliche Zwischenbilanz kann sich auch auf die einzelnen Teile des Betriebes erstrecken, was den Vorteil hat, daß die Wirtschaftlichkeit im einzelnen ständig nachgeprüft wird. Der Vergleich kann entweder so vorgenommen werden, daß ein und derselbe Betrieb (oder Abteilung) von Periode zu Periode (Monat) verglichen wird, oder daß eine Abteilung eines Betriebes mit einer anderen Abteilung desselben Betriebes verglichen wird, schließlich auch so, daß verschiedene Betriebe oder Abteilungen verschiedener Betriebe miteinander verglichen werden (Betriebsvergleiche).

g) Ordentlich aufgestellte Zwischenbilanzen können als Kontrollmittel für die Jahresbilanz verwendet werden, indem die Ergebnisse — unter Berücksichtigung der durch die Verteilung und Schätzung unvermeidlichen Fehler — für das ganze Jahr zusammengestellt werden.

II. Die permanente Zwischenbilanz auf Grund der gänzlichen Ausschaltung der gemischten Konten.

1. Die Zerlegung des Warenkontos. Wie wiederholt erklärt, ist eine Zerlegung der Saldobilanz laut Hauptbuch in Aktiva und Passiva einerseits, in Verlust und Gewinn andererseits nur möglich, wenn man die gemischten Konten gänzlich ausschaltet. Allerdings vermögen die reinen Bestandskonten nicht das tatsächliche Vermögen, den Ist-Bestand der betreffenden Vermögensteile anzugeben, sondern nur den Buchwert, den Soll-Bestand bzw. den bei der Entstehung der Buchung festgestellten Einstandswert. Da man aber auf Grund der Zwischenbilanz keine Gewinnverteilung vornimmt, sondern den erzielten Gewinn oder den erlittenen Verlust nur annähernd feststellen will, und da man im weiteren für die Differenzen von Soll-Bestand und Ist-Bestand im Anlagevermögen auf Grund von Erfahrungstatsachen oder der letztjährigen Schlußbilanz oder der Statistik einen Posten in die Zwischenbilanz einsetzen kann, so ist tatsächlich die Ausschaltung der gemischten Konten der beste Weg zur vollkommenen Buchhaltung, die nicht nur jeden Monat, sondern unter gewissen Voraussetzungen jeden Tag die Vermögenslage und den Betriebserfolg ersichtlich macht.

Die gemischten Konten lassen sich mit verhältnismäßig wenig Arbeit in je ein reines Bestandskonto und ein Gewinn- und Verlustkonto zerlegen, bis auf eines, das ist das Warenkonto, weil die Zerlegung dieses letzteren auf keinem anderen Wege zu erreichen ist, als daß man jeden Warenausgangsposten zweimal berechnet, einmal zum Verkaufspreise, sodann zum Einstandspreise, wie er dem Soll des Warenkontos zugrunde gelegt war. Sobald aber diese letztere Berechnung innerhalb der ökonomischen Grenzen der Kontorarbeit liegt, so ist der Weg zu einer fruchtbaren Entwicklung der Buchführung frei.

Um die Zerlegung des Warenkontos zu veranschaulichen, stelle man sich vor, daß in einem Warengeschäft zwei Magazine verwendet werden und jedes von einem Verwalter kontrolliert werde; das eine ist für den

Wareneingang und -vorrat, das andere für die Spedition. In den Speditionsraum kommen vom ersten Lager nur die verkauften, zum Versand bereitgestellten Waren. Der erste Lagerverwalter wird diese im Ausgang, der zweite im Eingang buchen. Da beim Übergang vom Lager in den Speditionsraum kein Gewinnaufschlag entstanden ist, so muß dieser Übergang von dem einen Magazin in das andere auch ohne Gewinn erfolgen, d. h. diese Waren gehen vom Haben des ersten Lagers zum Soll des zweiten Magazins zu gleichen Einstandspreisen. Den Gewinnaufschlag kann erst der zweite Verwalter in dem Momente machen, wo die Ware an den Kunden verschickt wird. Im Haben des zweiten Magazinkontos steht also die Summe von Einstandspreis und Gewinn. Da der zweite Verwalter aber nur diejenigen Waren vom ersten erhält, die gleichzeitig wieder ausgehen, so entsteht in jedem beliebigen Zeitpunkt folgendes Rechnungsergebnis:

Erster Verwalter.

Eingang: Sämtliche Waren zum Einstandspreise.

Ausgang: Die verkauften Waren zu demselben Preis.

Sollsaldo = Lagervorrat zu Einstandspreisen; weder Gewinn noch Verlust.

Zweiter Verwalter.

Eingang: Sämtliche verkauften Waren aus dem ersten Magazin zum Einstandspreise.

Ausgang: Dieselben Waren zum Verkaufspreise.

Habensaldo: Der Gewinn an den verkauften Waren; kein Lagerbestand.

Diese Vorgänge lassen sich kontenmäßig darstellen, wenn man entsprechend den zwei Lagern und ihren Verwaltungen das Warenkonto in zwei zerlegt, in das Warenbestandskonto und das Warenertragskonto. Jenes bezeichnen wir als Einkaufskonto, dieses als Verkaufskonto.

	Einkaufskonto		Verkaufskonto	
1. Wareneingang	$x + y$			
2. Warenübergang vom Lager zur Spedition		x	x	
3. Verkauf dieser Waren mit einem Gewinnaufschlag				$x + g$
4. Sollsaldo des Einkaufskontos = Vorrat zum Einstandspreise		y		
5. Habensaldo des Verkaufskontos = Gewinn an den verkauften Waren			g	
Bilanz	$x + y$	$x + y$	$x + g$	$x + g$

Zerlegt man das Warenkonto in ein Einkaufskonto und ein Verkaufskonto und berechnet jeden ausgehenden Warenposten zum Einstandspreise und Verkaufspreise, so ist der Sollsaldo des Einkaufskontos = dem Warenvorrat zum Einstandspreise, der Habensaldo des Verkaufskontos = dem Gewinn auf den abgesetzten Waren.

2. Praktisches Beispiel. In der Praxis gestaltet sich die Zerlegung nicht so einfach, weil im Warenkonto nicht nur reine Einkaufs- und Verkaufs-

werte, sondern auch verschiedene andere Posten eingetragen werden, z. B. Einkaufs- und Transportkosten, Retourenwaren an Lieferanten und von Kunden, Rabatt und andere Bezüge sowohl an den Einkaufs- wie an den Verkaufsfakturen usw. Daher ist es nötig, daß wir die verschiedenen möglichen Fälle an einem Zahlenbeispiel veranschaulichen. In der nachfolgenden Tabelle (S. 221) steht links das gewöhnliche unzerlegte Warenkonto, dessen Saldo, wie schon auf S. 60ff. nachgewiesen, eine Differenz aus zwei Unbekannten ist und daher nur durch Inventur abgeschlossen werden kann. Auf der rechten Seite sind dagegen die beiden zerlegten Warenkonten durchgeführt. Grundsätzlich kommen ins Soll des Einkaufskontos diejenigen Posten, welche in die Kalkulation des Einstandspreises einbezogen werden: Eingangsfakturen, Einkaufs- und Transportkosten, Zuschläge zu den Lieferantenrechnungen. In das Haben des Einkaufskontos werden eingetragen: Ausgangsfakturen zu kalkulierten Einstandspreisen, Rabatt und Retouren an Lieferanten. Ins Soll des Verkaufskontos: Ausgangsfakturen zu Einstandspreisen, darauf lastende Kosten für Spedition, Zurüstung, Verpackung, Frankolieferungen, kurz alle diejenigen Verkaufskosten, die weder in die Einstandspreise einkalkuliert noch in das Betriebskostenkonto eingetragen worden sind. Retourwaren von Kunden kommen ins Soll des Verkaufskontos; ins Haben dieses Kontos erfolgt die Rückbuchung zu Lasten des Einkaufskontos, aber nur zu Einstandspreisen.

Der Abschluß ist in doppelter Form aufgestellt, nämlich ohne Inventur zwecks Aufstellung der Zwischenbilanz und mit Inventur für die Schlußbilanz. Der Unterschied beider Abschlüsse liegt in der Minderbewertung der Vorräte unter den kalkulierten Einstandspreisen und gibt Anlaß zu einer Korrektur, wie in der Tabelle dargestellt ist.

Auf Grund der zerlegten Warenkonten kann man die Warenertragsrechnung, somit auch die Zwischenbilanz täglich aufstellen.

Die Buchführung, in welcher sämtliche gemischten Konten ausgeschaltet sind, besonders das Warenkonto in Bestands- und Erfolgskonto zerlegt ist, nennt man auch permanente Inventur, ein Begriff, den der Franzose Léautay in die Literatur eingeführt hat. Die Bezeichnung ist jedoch unrichtig und irreführend, weil die jederzeitige Abschlußmöglichkeit, die Ausscheidung in Vermögensbestandteile und Gewinn und Verlust auf der durch die Konten ermittelten Berechnung der Sollbestände, also nicht auf den durch die Inventur kontrollierten Beständen beruht. Ich bezeichne daher diese Art der Buchführung als permanente Zwischenbilanz, wodurch nach den Erklärungen S. 216 auch ausgedrückt ist, daß diese Bilanz ohne Inventur aufgestellt wird.

Die Zweiteilung des Warenkontos, welche die permanente Zwischenbilanz ermöglicht, ist nur durchführbar, wenn die Buchführung sich auf die Kalkulation stützen kann; Buchhaltung und Kalkulation sind also eng miteinander verbunden. Daher bildet die permanente Zwischenbilanz auch einen Teil der kalkulatorischen Buchhaltung, wovon später die Rede ist.

Da in der Praxis das Bedürfnis nach einer permanenten Zwischenbilanz seltener ist als das nach einer monatlichen, so beschränken wir unsere nachfolgende Darstellung auf die monatliche Zwischenbilanz. In

II. 2. Permanente Zwischenbilanz.
Zerlegung der gemischten Konten in je ein reines Bestandskonto und ein reines Erfolgskonto.
Beispiel: Die Zweitteilung des Warenkontos.

Unzerlegtes Warenkonto (gewöhnl. Form)		Bestand		Erfolg	
Soll	Haben	Einkaufskonto		Verkaufskonto	
R.M.	R.M.	Soll	Haben	Soll	Haben
2 156,—	70,—		2 156,—		
7 560,—		7 560,—			
5 376,—		5 376,—			
32,50				32,50	2 800,—
4 020,—			4 284,—	4 284,—	4 020,—
1 170,—				1 170,—	1 071,—
42,—		42,—		42,—	
14 180,50	9 646,—	14 007,—	9 187,50	8 206,—	8 491,—
?					
?			4 819,50	285,—	
		14 007,—	14 007,—	8 491,—	8 491,—
4 725,—		14 007,—	9 187,50	8 206,—	8 491,—
190,50 ¹⁾			4 725,—	94,50	94,50
14 371,—	14 371,—			190,50 ¹⁾	
		14 007,—	14 007,—	8 491,—	8 491,—

<p>1. Wir erhalten von Fourbert & Cie. in Hamburg Faktura über 120 Sack Guatemala-Kaffee, netto 8 400 kg à 45 Pfg. per ½ kg R.M. 5 040,— 2. Wir bezahlen für Zoll à 60 R.M. per 100 kg = R.M. 336,— " " " Fracht, Zufuhr und kleinere Spesen = R.M. 336,— 3. Wir stellen dem Lieferanten 20 Sack zur Disposition und belasten ihn zum Fakturapreis plus u. Kosten 4. Auf die restierenden 100 Sack bewilligten uns Fourbert & Cie. einen Nachlaß von 1 R.M. per 100 kg <i>Kalkulation: 100 Sack = 7 000 kg kosten R.M. 10 710; also 100 kg = R.M. 153,—</i> 5. Wir verkaufen an Leopold Kranz 25 Sack, 1750 kg à 160 R.M. franko Fracht a) Übergabe an das Verkaufskonto 1750 kg à 153 R.M. b) Verkauf an L. Kranz 1750 kg à 160 R.M. c) Frankatur der Sendung an L. Kranz 6. Wir verkaufen an Ed. Treu in Hannover 40 Sack, 2800 kg à 165 R.M. a) Belastung des Herstellungswertes der verkauften 2800 kg à 153 R.M. b) Berechnung des Verkaufspreises, 2800 kg à 165 R.M. 7. Ed. Treu sendet uns 10 Sack zurück und verlangt Vergütung seiner Auslagen auf die Retourware von 15 R.M. a) Belastung des Verkaufskonto, 700 kg à 165 + 15 R.M. b) Knickbelastung des Einkaufskontos zum Herstellungspreis 700 kg à 153 R.M. 8. Ed. Treu verlangt einen Nachlaß auf die von ihm zurückbehaltenen 30 Sack, 2100 kg à 2 R.M. per dz.</p>	<p>1. Abschluß ohne Inventur: 9. Berechneter Wert der vorrätigen Waren = Sollsaldo des Einkaufskontos (Kontrolle: 45 Sack Kaffee, 3150 kg zum Herstellungspreis von 153 R.M. per dz. = R.M. 4 819,50) 10. Gewinn = Habenssaldo des Verkaufskontos</p> <p>2. Abschluß durch Inventur: a) Herstellungswert der Vorräte à 153 R.M. R.M. 4 819,50 b) Heutiger Marktwert, 3150 kg à 150 R.M. = " 4 725,— c) Verlust auf dem Vorrat, 3150 kg à 3 R.M. " 94,50 d) Gewinn (Habenssaldo des Verkaufskontos) "</p>
---	---

¹⁾ Dieser Gewinn ist von dem ohne Inventur berechneten nur deswegen verschieden, weil die Warenvorräte unter dem Selbstkostenpreis angesetzt werden.

diesem Falle kann eine wesentliche Vereinfachung der zerlegten Warenkonten stattfinden. Sie besteht darin, daß man auf Grund des Warenausgangsjournals in Verbindung mit dem Kalkulationsbuch die sämtlichen in einem Monat ausgegangenen Waren nach ihren Einstandspreisen in einem einzigen Summaposten in die beiden Konten einträgt. (Siehe Kaufm. Unterrichtsstunden, Lektion 17.)

Die Zerlegung des Warenkontos in Einkaufs- und Verkaufskonten, in Bestand und Erfolg, ist durchführbar:

a) In allen denjenigen kaufmännischen Betrieben, wo die Waren in gleicher Zurüstung, Verpackung und Menge an die Kunden verkauft werden, wie diese von den Lieferanten eingekauft worden sind, unter der Voraussetzung, daß es sich um verhältnismäßig größere Warenstücke handelt, so daß es sich lohnt und im Rahmen der ökonomischen Grenzen der Kontrolle und der Kalkulation liegt, jedes Stück auch zu Einstandspreisen zu kalkulieren und zu verbuchen. Hierher gehören aus Klein- und Großhandel: Der Handel mit Tieren, Gemälden, Klavieren, Näh-, Schreib- und anderen Maschinen, Wagen, Fahrrädern, Öfen, Möbeln, Bijouterien, Uhren, Herrenkonfektion, Schuhwaren usw.; aus Großhandel: Rohseide, Baumwolle, Tabak, Fettwaren in Fässern usw.

b) Der Verkehr mit Wechseln und Wertpapieren.

c) In allen denjenigen kaufmännischen Betrieben, wo es sich nicht um Einkauf und Verkauf von Waren auf eigene Rechnung handelt, sondern um Kommissionsgeschäfte und Dienstleistungen: Speditionsgeschäfte, Auswanderungsagenturen, Schiffs-, Börsen- und Versicherungsmakler, Lagerhausverwaltung, Inkassogeschäft, Auskunfteien usw.

d) In der Fabrikbuchhaltung, jedoch unter der Voraussetzung, daß für jedes Fabrikat, das zum Verkauf fertiggestellt worden ist, auch die sämtlichen Fabrikationskosten möglichst genau und umfassend kalkuliert werden können. In diesem Falle werden die Fabrikationskonten in drei Kontengruppen zerlegt, wie schon auf S. 140 gezeigt wurde.

aa) Fabrikationskonto: Sollsaldo = Halbfabrikate in Arbeit.

bb) Fabrikatebestandskonto: Sollsaldo + Fertigfabrikate auf Lager zum kalkulierten Herstellungspreis.

cc) Verkaufskonto: Habensaldo + Gewinn (vgl. F. c).

III. Beispiele für monatliche Zwischenbilanzen.

(Detailhandel.)

1. **Monatliche Ertragsberechnung in einem Uhrengeschäft.** Im Lagerbuch ist jeder einzelne Verkaufsgegenstand genau skontriert: nach laufenden und Fabriknummern, nach Datum des Eingangs, Firma des Lieferanten, nach Qualität und Einstandspreis. Daneben ist das Datum des Verkaufs angegeben. Es ist also leicht, die monatliche Zusammenstellung der Verkaufsgegenstände zu ihren Einkaufspreisen zu fertigen, die monatliche Ertragsrechnung kann ohne eine eigentliche Zwischenbilanz an Hand von folgenden Angaben aus der Probebilanz aufgestellt werden:

Auszug aus der monatlichen Probestbilanz:

1. Warenkonto Soll:	
Bestand am 31. Oktober	RM. 90 560,—
Eingang im November, Fakturen	„ 6 330,—
Einkaufs- und Transportkosten, im Einstandspreis einkalkuliert	„ 210,—
2. Reparaturenkonto:	
Kosten für die Zurüstung der verkauften Waren . . .	„ 165,—
3. Warenkonto Haben:	
Verkauf auf Kredit	„ 8 430,—
gegen bar	„ 4 670,—
Retourwaren von Kunden (Einstandspreis 130) . . .	„ 250,—
Betriebskostenkonto	„ 3 150,—
4. Auszug aus dem Lagerbuch:	
Summe der verkauften Stücke zum Einstandspreis . .	„ 7 350,—
5. Angabe aus der letztjährigen Schlußbilanz:	
Zu verteilende Jahreskosten RM. 6000,—	
auf den November entfällt der 12. Teil	„ 500,—

Monatliche Ertragsberechnung.

	Einkaufskonto		Verkaufskonto	
Warenbestand zu Anfang des Monats	90 560			
Eingangsfaktura	6 330			
Einkaufskosten	210			
Warenverkauf, bar und auf Kredit				13 100
Reparaturkosten			165	
Retourwaren von Kunden:				
a) Ausgangsfakturenpreis			250	
b) Rückbuchungen zu Einstandspreisen	130			130
Einstandswerte der verkauften Waren		7 350	7 350	
Betriebskosten			3 150	
Anteilige Jahreskosten			500	
	97 230	7 350	11 415	13 230
Waren-Sollbestand per 30. 11.		89 880		
Reingewinn im November			1 815	
Bilanz	97 230	97 230	13 230	13 230

2. Monatliche Zwischenbilanz in einem Detailgeschäft bei unzerlegten Warenkonten (Tabelle S. 225). In Detailgeschäften, wo die Zerlegung des Warenkontos zu einem unökonomischen Kostenaufwand führen würde, kann man unter gewissen Voraussetzungen den Einkaufswert der verkauften Waren aus den Verkaufswerten selbst berechnen, dann nämlich, wenn die auf S. 217 angegebenen Voraussetzungen zutreffen, d. h. wenn die Verkaufspreise zu festen und gleichbleibenden Aufschlägen kalkuliert und beim Verkauf auch die festen Preise eingehalten werden. Es sei z. B. der feste Aufschlag 80%, so ist der Gewinn aus 180 RM. Verkaufswert = 80 RM.,

d. h. der Gewinnkoeffizient ist $44\frac{4}{9}\%$ vom Verkaufswerte. Auf dieser Grundlage ist die folgende Zwischenbilanz aufgebaut (Tabelle III, 2, S. 225).

Verkaufswert der Waren laut Probebilanz = RM. 55 704,—

Da in diesem Geschäft durchschnittlich mit 80% Aufschlag kalkuliert wird, so beträgt der Ankaufs- bzw. Einstandspreis der verkauften Waren =

$55\,704 \times \frac{100}{180}$ ca. = RM. 31 000,—

Diese Tabelle (S. 225) sei dem genauen Studium der Leser besonders empfohlen; sie ist das Ergebnis vieljähriger Versuche aus der Praxis und kann in analoger Weise in sehr vielen Geschäftsbetrieben angewendet werden. Man beachte insbesondere auch die Gruppierung der Konten, mit deren Hilfe die abgekürzte Zwischenbilanz abgeleitet wird.

3. Monatliche Ertragsberechnung einer Großhandlung auf Grund der Monatsbilanz und der Warenskontri. Wenn ein Engrosgeschäft mit Waren handelt, die nach Qualität und Preis unter sich gleichartig sind, so daß der Durchschnittspreis nicht stark nach unten und oben von den geringsten und besten Qualitäten abweicht, so kann man auf Grund des Warenskontros in Verbindung mit der Probebilanz die monatliche Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen. Der Verfasser hat dieses Verfahren in einem Käse-Exportgeschäft praktisch erprobt und dabei folgende Ertragsrechnung aufgestellt:

Angaben aus der Probebilanz.

1. Warenskonto Soll:

Lagerbestand zu Anfang des Monats	RM.	37 450,—
Monatseingang	,,	148 452,—
2. Warenskonto Haben:

Fakturen im Monat	,,	61 312,—
-----------------------------	----	----------
3. Betriebskostenkonto:

Verpackung	RM.	290,—
Provision an Agenten	,,	50,—
Zinsen und Diskont	,,	37,—
Lagerkosten	,,	137,—
Reisekosten	,,	100,—
Gehälter und Löhne	,,	1 077,—
Summa Betriebskosten	RM.	1 691,—
4. Angaben aus den Warenskontri.

Lagerbestand laut Inventur	Stück	307,	Gewicht	19 954 kg
Eingang in diesem Monat (Einkauf) „	„	873,	„	73 622 „
Warenausgang (Verkauf)	„	385,	„	28 988 „
5. Angaben aus der Jahresbilanz: Posten, die nur einmal im Jahre vorkommen:

Kapitalzinsen, Abschreibungen, Verlust an Debitoren usw.	RM.	8 400,—
Monatliche Quote	,,	700,—

III 2. Probabilanz mit Ableitung der Zwischenbilanz ohne Inventur: Einzelfirma, Detailgeschäft mit Werkstatt.

Konten des Hauptbuches	Probabilanz am 30. Juni						Zwischenbilanz					
	Monatsverkehr		Umsatzbilanz für 6 Monate		Saldobilanz		Aktiva	Passiva	Abnahme (Verlust)	Zunahme (Gewinn)		
	S.	H.	S.	H.	S.	H.						
I. Gruppe: Reine Bestandskonten												
1. Kassakonto	11 706	10 724	103 212	100 840	2 372		2 372					
2. Bankkonto	3 039	4 175	40 594	39 992	902		902					
3. Kreditoren (Warenlieferant)	1 400	3 863	27 413	43 537		16 124		16 124				
4. Kreditkreditoren (Darlehen)			1 600	8 300		6 700		6 700				
5. Debitorenkonten (Kunden)	2 124	3 734	50 841	36 549	14 292							
6. Geschäftsmobilien (a und b) pro memoria			2									
7. Debitorenkont. (Passivreservev.)				1 200								
II. Gruppe: a) Reine Kapitalkonten												
8. Kapitalkonto				85 589								
9. Privatkonto					2 870							82 719
b) Reine Gewinn- u. Verlustkonten												
10. Betriebskostenkonto	3 626		19 980									696
11. Skonto- und Rabatkonto	8		318	1 014		696						170
12. Zinsenkonto			207	37		170						2 974
13. Immobilien-Ertragskonto	1 770	650	6 174	3 200	2 974							83
14. Konto Dubiosen (Eingänge von Dubiosen)		33										
III. Gruppe: Gemischte Konten												
15. Warenkonto	4 132	4 019	130 158	55 704	74 454		99 158					24 704
16. Reparaturenkonto (Werkstatt)	160	1 417	3 218	10 842		7 624	2 500					10 124
Probabilanz	28 615	28 615	386 887	386 887	118 016	118 016						
	Abgekürzte Zwischenbilanz		Aktiva	Passiva	Verlust	Gewinn						
I. Summa der ersten Gruppe	17 568	24 024	117 568	24 024								
Dazu Kapitalkonto u. Privatkonto (Nr. 1-9)				82 719								4 000
II. Summa der zweiten Gruppe (ohne Kapital) (Nr. 10-14)	23 124	779			23 124	779						91 202
III. Gruppe, gemischte Konten (Nr. 15 und 16)	74 454	7 624	101 658			34 828						5 613
IV. Ergänzungswerte (Abschreib. pro rata nach d. Ansätzen d. Vorjahres)												2 870
Reingewinn (doppelt nachgewiesen)	115 146	115 146	119 226	110 743	27 124	35 607						-8 843
							119 226	28 024	4 000	27 124	118 326	
							119 226	119 226	118 326	91 202	118 326	
									91 202	85 589		

1 Die Vergleichung mit dem Kontokorrent ergibt Übereinstimmung der Saldi.

Monatliche Zusammenstellung:

	Laut Warenskontri		Laut Waren-Konto	Berechnet
	Stück	kg %	RM.	RM. per kg %
Lagerbestand zu Anfang des Monats	307	199,54	37 450	187,20
Eingang im Monat	873	736,22	148 452	201,65
Summa Eingang	1180	935,76	185 902	198,66
Ausgang im Monat, Menge	385	289,88	. . . . .	. . . . .
Ausgang zum Einstandspreis . . . . .	. . . . .	. . . . .	57 588	198,66
Lagersollbestand am Monatsende	795	654,88	128 314	198,66

Gewinnberechnung.

Verkaufswert im Monat laut Probabilanz	RM.	61 312,—
Einstandspreis der verkauften Waren, wie oben berechn.	„	57 588,—
Bruttogewinn	RM.	3 724,—
Betriebskosten laut Probabilanz	RM. 1 691,—	
Anteilige Jahreskosten	„ 700,—	„ 2 391,—
Reingewinn im Monat	RM.	1 333,—

4. **Monatliche Zwischenbilanz in einem Speditionsgeschäft.** Das Gewerbe eines Spediteurs besteht in der Gesamtheit der Dienste, die er bei der Ortsbewegung der Güter als Kommissionär leistet. Er übernimmt es, das Frachtgut aus Auftrag des Versenders oder des Empfängers oder einer dazu beauftragten Drittperson aus der Hand des Versenders an deren Niederlassung oder an einer Zwischenstation des Transportweges an seinen Bestimmungsort zu befördern und hier mit demselben nach Anweisung des Auftraggebers zu verfahren (Auslieferung an den Empfänger, Weiterbeförderung, Einlagerung usw.).

Der Spediteur ist also nicht Eigentümer des Frachtgutes, hat aber daran ein Retentionsrecht für seine Auslagen und Kommission. Er ist verpflichtet, die Interessen seiner Auftraggeber mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu wahren, trägt daher eine nicht geringe Verantwortung. Für den Transport kann er seine eigenen Wege und Transportmittel verwenden, oder was das Gewöhnliche ist, fremde Fuhrwerke, Eisenbahnen, Schiffe, Kähne usw. benutzen, indem er mit den Transportunternehmungen selbst Frachtverträge abschließt.

Außer dem eigentlichen Transport hat der Spediteur noch verschiedene andere Dienste zu leisten, z. B. die Formalitäten bei der Verzollung und Beschaffung der dazu nötigen Dokumente; das Ein- und Ausladen der Ware in und aus dem Fahrzeug; die Überführung aus einem Fahrzeug in ein anderes; die Mengenkontrolle, hauptsächlich die Feststellung der Übereinstimmung der äußeren Kennzeichen der Frachtgüter (Marke und Nummer) mit den bezüglichen Dokumenten (Frachtbrief, Konossement usw.).

Entsprechend der Ausdehnung ihres Arbeitsgebietes muß die Speditionsunternehmung an den Knotenpunkten des Weltverkehrs, insbesondere

an den von ihm benutzten Umschlageplätzen Zweigniederlassungen errichten oder eine andere Speditionsfirma als Korrespondenten oder Agenten gewinnen. Wie eine Großbank, so hat auch eine Großfirma im Speditions-wesen im In- und Auslande ein Netz von Niederlagen und Vertretungen oder mit ihr verbundene selbständige Spediteure.

Im Mittelpunkt der Buchführung eines Spediteurs steht das Speditionsbuch, in dem des Kontensystems das Speditionskonto. Das Speditionsbuch, das je nach dem Umfange und der Ausdehnung nach Arbeitsgebieten in zwei oder mehrere zerlegt werden kann, ist foliiert. Auf der linken Seite wird der Speditionsauftrag mit allen nötigen Einzelheiten in verschiedenen Spalten eingeschrieben; hier werden sämtliche Auslagen des Spediteurs, welche der Auftrag herbeiführt, notiert. Auf der rechten Seite werden die einzelnen Posten der Rechnung an die Kunden eingetragen. Da man aber diese Rechnung erst ausfertigen und ins Speditionsbuch eintragen kann, wenn alle betreffenden Dokumente eingegangen und die Ware an den Empfänger abgeliefert worden ist, so ergibt sich zwischen den Eintragungen der Auslagen und derjenigen der an die Kunden ausgefertigten Rechnungen ein kleinerer oder größerer Zeitunterschied. Aus diesem Grunde werden also bei Aufstellung der Monatsbilanz verschiedene Rechnungen noch offen stehen, d. h. es werden alle diejenigen gemachten Auslagen als Aktiven auf der linken Seite des Speditionsbuches übrigbleiben, über die noch keine Kundenrechnung auf der rechten Seite steht.

Also: Der Unterschied zwischen Auslagen und den Kundenrechnungen (Einnahmen) bei den abgerechneten Auftragsnummern ist Gewinn, bzw. Verlust.

Die noch nicht verrechneten Auslagen bei den noch offen stehenden Aufträgen sind Aktiven.

Trägt man nun Tag für Tag die Auslagen auf der linken Seite des Speditionskontos in das Soll des Speditionskontos, die ausgestellten Rechnungen von der rechten Seite in das Haben dieses Kontos, so ist das Speditionskonto ein gemischtes Konto, gleich dem unzerlegten Warenkonto.

Der Verfasser hat nun bei einer Speditionsfirma, bei der er als Treuhänder mitwirkte, vorgeschlagen, das Speditionskonto zu zerlegen in ein Konto für Speditionsauslagen und ein solches für Speditionseinnahmen.

In das Speditions-Auslagenkonto werden Tag um Tag die für die Speditionsaufträge gemachten Auslagen eingetragen.

In das Speditions-Einnahmekonto gehören Tag um Tag die ausgestellten Rechnungen der Kunden.

Am Monatsende zählt man nun im Speditionsbuch (linke Seite) alle diejenigen Auslagen zusammen, die in diesem Monat abgerechnet worden sind. Diese Summe trägt man ins Haben des Speditions-Einnahmenkontos, gleichzeitig in das Soll des Speditions-Auslagenkontos. Dazu kommen noch die im Laufe des Monats an die Kunden bewilligten Abzüge wegen Rabatt, Nachlaß, Reklamation usw.

Nun ist der Sollsaldo des Speditions-Auslagenkontos ein Aktivposten (noch nicht verrechnete Einnahmen). Der Habensaldo des Einnahmen-

kontos daher der Bruttogewinn dieses Monats. Da sämtliche übrigen Konten eines Speditionsgeschäfts reine Bestandskonten oder reine Gewinn- und Verlustkonten sind, ist es ein leichtes, aus den monatlichen Probabilanzen den Reingewinn zu berechnen. Zwecks Kontrolle wird man im Speditionsbuch die nicht abgerechneten Auslagen addieren, ihre Summe soll gleich sein dem Sollsaldo des Auslagenkontos.

Gegenüberstellung des unzerlegten Speditionskontos (S. 227) nach der gewöhnlichen Verbuchung und des zerlegten Speditionskontos nach Vorschlag vom Verfasser.

Speditionskonto (nicht zerlegt)		November	Speditionskonto			
S.	H.		Auslagen		Einnahmen	
S.	H.		S.	H.	S.	H.
		Vortrag vom vorigen Monat. Auslagen für nicht abgerechnete Spediaufträge . .	35 000	—	—	—
?	?	1.—30. Auslagen, Monatssumme	80 000	—	—	—
80 000	—	1.—30. Ausgestellte Kundenrechnungen . .	—	—	—	83 000
—	83 000	30. Summe der Auslagen für die ausgestellten Rechnungen .	—	69 000	69 000	—
—	—	30. Rückbuchung der bewilligten Abzüge an Kundenrechnungen . .	—	—	300	—
300	—	Probabilanz	115 000	69 000	69 300	83 000
83 000	83 000	Zwischenbilanz:				
		Nicht abgerechnete Auslagen (Aktiva)	—	46 000	—	—
?	? ¹	Bruttogewinn im November	—	—	13 700	—
?	? ¹		115 000	115 000	83 000	83 000

Gewinn- und Verlustrechnung	Verlust	Gewinn
Bruttogewinn aus dem Speditionsgeschäft, wie oben	—	13 700
Andere Erträge (Kursdifferenzen, Vergütungen usw.)	—	450
Allgemeine und besondere Betriebskosten laut den entsprechenden Konten der Probabilanz	7 230	—
Jahreskosten, Zinsen, Provisionen, Tantiemen, Abschreibung usw., Anteil dieses Monats	1 000	—
Reingewinn im November	5 920	—
	14 150	14 150

¹ Wie man sieht, ist es unmöglich, den Saldo des unzerlegten Speditionskontos in Aktiva und Gewinn zu zerlegen, daher kann auch keine Zwischenbilanz aufgestellt werden.

5. Monatliche Zwischenbilanz einer Möbelhandlung. Eine Genossenschaft für Möbelvermittlung, deren Zweck es ist, der Allgemeinheit nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Selbsterhaltung formschöne, dauerhafte Möbel zu billigen Preisen zu vermitteln, hat nach Anleitung des Verfassers Betrieb und Buchführung derart organisiert, daß sie je am Monatsende den Wert des Lagerbestandes feststellt und daher auch Gewinn oder Verlust monatlich berechnen kann. Zum Beispiel:

1. Inventurwert vom vorigen Monat	= RM. 40 000
2. Zugang in diesem Monat (Einkauf), samt Kosten, Zurüstung usw.	= „ 21 500
3. Summa des Eingangs	= RM. 61 500
4. Inventurwert am Monatsende	= „ 38 000
5. Ausgang zum Herstellungswert	= RM. 23 500
6. Ausgang zu Verkaufspreisen	= „ 27 800
7. Bruttogewinn	= RM. 4 300
8. Summa sämtlicher Betriebs- und anderer Kosten, Zinsen (Sollsaldo der sämtlichen Gewinn- und Verlustkonten)	= „ 4 000
Reiner Betriebsüberschuß	= RM. 300

Auf einer Tabelle mit 8 Spalten werden jeden Monat auf je eine Linie die 8 Zahlenwerte eingetragen, so daß man die Hauptergebnisse des Betriebs von Monat zu Monat auf einem Blatt ersichtlich machen kann.

Nach diesem Plan kann man fast in jedem kaufmännischen Geschäft eine monatliche (wöchentliche oder tägliche) Betriebsrechnung mit Gewinn- und Verlustrechnung und daher auch die Zwischenbilanz aufstellen, sobald es möglich ist, den Herstellungswert der verkauften Waren (Posten Nr. 5) auf direktem oder indirektem Wege zu bestimmen. Hierin liegt das Hauptproblem jeder Zwischenbilanz.

6. Monatliche Zwischenbilanz auf Grund der Probabilanz mit Hilfe der Skontri der Fabrikbuchhaltung (Tabelle S. 70). Die Darstellung findet sich auf S. 69 und 70, wo sie gleichzeitig zur Entwicklung des Kontensystems einer Fabrik dient. Dort sind die Konten in zwei große Gruppen zerlegt:

1. Gruppe: Konten für die Fabrikation und Absatz.
2. Gruppe: Reine Bestandskonten.

Die erste Gruppe schließt mit einem Habensaldo, also mit Gewinn, zu welchem noch die Vorräte an Fabrikaten, Rohstoffen und Material kommen, die man mittels der Skontri berechnet.

Bei der zweiten Kontengruppe kommen für die Erfolgsrechnung nur die Abschreibungen in Betracht. Daher läßt sich die Zwischenbilanz auf die einfachste Formel bringen:

Habensaldo der Betriebskonten plus Vorräte laut Skontri weniger Abschreibung pro rata temporis¹.

¹ Diese Formel, sinngemäß schon von mir in kaufmännischen Unterrichtsstunden entwickelt, ist aufgestellt von F. Huber: „Wie liest man eine Bilanz?“

Da es sich im vorstehenden in erster Linie um die Zwischenbilanzen im Warenhandelsbetrieb handelt, im Fabrikbetrieb, insonderheit bei der praktischen Anwendung, die Aufstellung und Bedeutung der Zwischenbilanzen noch weitere Fragen aufwerfen, so muß hier die Darstellung zunächst abgebrochen werden. Im Kapitel Fc, das von der Fabrikbuchhaltung handelt, wird noch einmal auf die Zwischenbilanzen — im Fabrikbetrieb — zurückzukommen sein.

b) Kalkulatorische Buchhaltung.

(Ausgewählte Teile.)

Unter kalkulatorischer Buchhaltung verstehe ich diejenigen Arbeiten des gesamten Rechnungswesens einer Sonderwirtschaft, die auf oder zwischen den Grenzen von Kalkulation und Buchhaltung liegen. Es betrifft dies Probleme der Buchhaltung, die nur mit Hilfe der Kalkulation gelöst werden können, bzw. Aufgaben der Kalkulation, zu denen die Buchführung die Grundlage liefern muß¹.

Einzelne Probleme der kalkulatorischen Buchhaltung sind schon in dem vorhergehenden Abschnitte behandelt worden, so z. B. die Zweiteilung des Warenkontos, die permanente Zwischenbilanz, die Berechnung der Verhältniszahlen in der Zusammensetzung von Aktiven und Passiven. Im allgemeinen gehören zur kalkulatorischen Buchhaltung die rechnerische Erfassung und Zergliederung der Bilanz, die Verhältniszahlen der Gewinn- und Verlustrechnung unter sich und in Beziehung zu der Vermögensbilanz, das Verhältnis zwischen Produktion und Umsatz zum Aufwand von Kapital und Arbeit. Es würde weit über den Rahmen dieses Werkes hinausgehen, wollte man alle diese zahllosen Probleme der kalkulatorischen Buchhaltung behandeln. Wir müssen uns auf einige ausgewählte Partien beschränken und zusammenfassend die gesamten Aufgaben dieses Teiles des Rechnungswesens charakterisieren. Es handelt sich immer darum, den ganzen Wirtschaftsbetrieb nach allen Richtungen durch Zergliederung und Zusammenfassung zu durchleuchten, auf alle Fragen, die der Unternehmer an das Rechnungswesen stellen muß, ziffernmäßig Aufschluß zu geben. Dabei kommen nicht nur die bezüglichen Fragen über den gegenwärtigen Betrieb in Betracht, sondern namentlich auch die rechnerischen Grundlagen für die Entschlüsse betreffend Betriebsänderungen und Reformen. Z. B.: Ist es für eine industrielle Unternehmung ratsam, vom Absatz an die Grossisten im Inland zum direkten Export überzugehen? Oder: die Dampfkraft durch elektrische, die Gasbeleuchtung durch die elektrische, das Pferdewerk durch Automobil zu ersetzen? Empfiehlt sich die Neuaufnahme dieses oder jenes Artikels, die Ersetzung einer Arbeitsmaschine durch eine neue, die Vergrößerung des Betriebs, die Errichtung einer Filiale, die Anstellung von Reisenden, die Aufwendung größerer Mittel zur Propaganda usw.? Kann die kalkulatorische Buchhaltung auch keineswegs die zukünftige Gestaltung aller dieser in Frage kommenden Verhältnisse

¹ Man könnte auch sagen: Kalkulatorische Auswertung der Buchhaltungsergebnisse.

rechnungsmäßig feststellen, so ist sie doch imstande, alle Elemente der Kalkulation auf Grund der Ergebnisse der Buchhaltung anzugeben, die Teile derselben, die rechnerisch festgestellt werden können, von den anderen, die von den Einflüssen der Umwelt und von der Zukunft abhängen, zu trennen und auf diese Weise eine Wahrscheinlichkeitsrechnung aufzustellen. Von allen diesen Problemen greifen wir die folgenden vier heraus:

I. Kalkulation des Kreislaufes des Geschäftskapitals.

II. Kalkulation der Fabrikations- und Absatzkosten und des Gewinns einer industriellen Unternehmung.

III. Der tote Punkt.

IV. Differentialkalkulation.

I. Berechnung des Kreislaufes des Geschäftskapitals auf Grund der Buchhaltungsergebnisse.

A. Die der Buchhaltung eines Jahres zu entnehmenden Angaben.

1. Das Warenkonto (nach Ausschaltung der Stornoposten)

	Soll	Haben
1. Eingangsinventur	85 000	
2. Ausgangsinventur		89 000
3. Eingangsfakturen	324 000	
4. Einkaufskosten	24 500	
5 a) Lieferantenrabatt 3500		6 300
5 b) Lieferanten-Retourwarenrechnung 2800		
6. Ausgangsfakturen		405 000
7. Verkaufskosten	5 000	
8 a) Kundenrabatt 2000		2 700
8 b) Kunden-Retourwaren 700		
9. Bruttogewinn	441 200	500 300
	59 100	
Bilanz	500 300	500 300

2. Durchschnittliche Summe der Saldi der Warendebitoren (Mittel aus den Monatsbilanzen)

3. Desgleichen der Saldi der Kreditoren (Mittel aus den Monatsbilanzen) 50 000

4. Summe der Betriebskosten (inklusive Zinsen, Diskont usw.) 29 000

30 000

B. Kalkulationsergebnisse aus diesen Angaben.

1. Werte und Kosten.

a) Berechnung des reinen Einkaufswertes:

Summe der Eingangsfakturen	324 000
÷ Retourwaren und Rabatt	6 300
Reiner Schuldbetrag an Kreditoren	317 700
+ Einkaufskosten (Fracht, Zoll usw.)	24 500
Reiner Einkaufswert der Waren	<u>342 200</u>

b) Berechnung des reinen Verkaufswertes:

Summe der Ausgangsfakturen	405 000
÷ Retourwaren und Rabatt	2 700
Summe der Debitorenbelastung	402 300
÷ Verkaufskosten (Frankaturen usw.)	5 000
Reiner Verkaufswert	<u>397 300</u>

c) Berechnung des Ankaufswertes der verkauften Waren:

Eingangsinventur	85 000
Eingang im Jahr (B. 1 a)	<u>342 200</u>
Summa Eingang	427 200
÷ Schlußinventur	<u>89 000</u>
Einstandswert der verkauften Waren	<u>338 200</u>
Probe: Ankaufswert der verkauften Waren wie oben	= 338 200
Gewinn (nach A. 1, 9)	= 59 100
Berechneter Verkaufswert (wie B. 1 b)	<u>397 300</u>

d) Gewinn in Prozenten des Einstandswertes:

$$59\,100 \times 100 : 338\,200 = \underline{\underline{17,5\%}}$$

e) Verhältniswert der Betriebskosten von 30 000:

$$a) \text{ Zum Ankaufswert von. } 338\,200 = 30\,000 : 3382 = \underline{\underline{9\%}}$$

$$b) \text{ Zum Verkaufswert von } 397\,300 = 30\,000 : 3973 = \underline{\underline{7,4\%}}$$

f) Kalkulation aus dem Ankaufspreis:

$$a) \text{ Ankauf der verkauften Waren (B. 1 c) } = 338\,200 = 100\%$$

$$b) \text{ Betriebskosten } = 30\,000 = 9\%$$

$$c) \text{ Reingewinn. } = 29\,100 = 8,5\%$$

$$\text{Summa Verkaufspreis } = \underline{\underline{397\,300 = 117,5\%}}$$

g) Kalkulation aus dem Verkaufspreis und seine Zerlegung:

$$\text{Verkaufswert (Debitorenbelastung) } = 402\,300 = 100\%$$

$$\text{Ankauf (B. 1 c) } = 338\,200 = 84,1\%$$

$$\text{Verkaufskosten } = 5\,000 = 1,24\%$$

$$\text{Betriebskosten } = 30\,000 = 7,4\%$$

$$\text{Reingewinn } = 29\,100 = 7,26\%$$

$$\text{Summe wie oben } = \underline{\underline{402\,300 = 100\%}}$$

2. Lagerdauer und Kreditfristen.

a) Berechnung der mittleren Lagerdauer und der Umsatzdauer:

$$\left. \begin{array}{l} \text{Der Durchschnittswert des Lagers} \\ \text{(Mittel zwischen beiden Inventuren)} \end{array} \right\} \dots = \frac{85\,000 + 89\,000}{2} = 87\,000$$

$$\text{Wert des Jahresumsatzes, Einstandswert (B. 1 c) } = 338\,200$$

$$\text{Mithin ist die Lagerdauer } = \frac{365 \times 87\,000}{338\,200} = \underline{\underline{94 \text{ Tage}}}$$

Also wird das Warenlager im Jahre ca. 4mal umgesetzt.

Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn man das Verhältnis des Jahresumsatzes zu Einstandspreisen zum Durchschnittslager berechnet:

$$338\,200 : 87\,000 = 100 : x$$

$x = \underline{\underline{25,72\%}}$; d. h. das Lager deckt ca. ein Viertel des gesamten Jahresbedarfs.

b) Kreditfrist bei Kreditoren:

$$\text{Die jährliche Inanspruchnahme des Warenkredits (B. 1 a) } = 317\,700$$

$$\text{Der durchschnittliche Bestand der Kreditorensaldi } = 29\,000$$

$$\text{Mithin ist die Kreditfrist für Kreditoren } = \frac{365 \times 29\,000}{317\,700} = \underline{\underline{33 \text{ Tage}}}$$

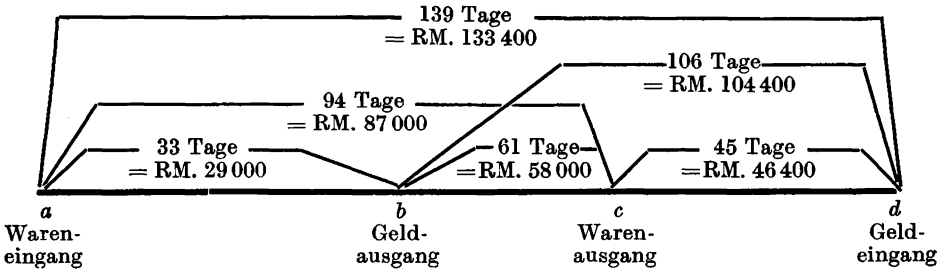
c) Kreditfrist für Debitoren:

$$\text{Die Jahresbelastung beträgt (B. 1 b) } = 402\,300$$

$$\text{Die durchschnittlichen Außenstände betragen } = 50\,000$$

$$\text{Die Durchschnittsdauer ist somit } = \frac{365 \times 50\,000}{402\,300} = \underline{\underline{45 \text{ Tage}}}$$

d) Konstruktion des Kreislaufes des für den Warenumsatz verwendeten Eigen- und Fremdkapitals:



1. Dauer des ganzen Kreislaufes, a—d = 139 Tage
 - a) Hiervon das fremde Kapital, a—b = 33 Tage
 - b) Hiervon das eigene Kapital, b—d = 106 Tage
 Kreislauf des Geschäftskapitals = 139 Tage
2. Dauer der Lagerung der Waren, a—c = 94 Tage
 - a) Hiervon als Passivkapital, a—b = 33 Tage
 - b) Hiervon als eigenes Kapital, b—c = 61 Tage
 Kreislauf der Waren = 94 Tage
3. Dauer des Kreislaufes des eigenen Kapitals, b—d = 106 Tage
 - a) Hiervon eine Periode in Warenform, b—c = 61 Tage
 - b) Eine Periode als Kredit an Debitoren, c—d = 45 Tage
 Kreislauf des Eigenkapitals = 106 Tage

3. Kapitalhöhe und Kapitalbedarf.

a) Berechnung des zum Geschäftsbetrieb nötigen Eigenkapitals:

Laut Zeichnung in Abschnitt „B. 2 d“ besteht das Geschäftskapital aus

1. a—c in Waren, Durchschnittswert des Lagers = 87 000
 2. c—d in Debitoren, Durchschnittssaldi = 50 000
- abzüglich des darin liegenden Gewinnes (7,26% nach B. 1 g) ca. = 3 600

Mithin liegt bei den Debitoren durchschnittlich an Kapital = 46 400

Summa des Geschäftskapitals = 133 400

3. Hiervon ist abzuziehen a—b, das fremde Kapital = 29 000

4. Das zum Betrieb nötige Eigenkapital beträgt also = 104 400

b) Zinsverlust: Da der Kreislauf des Eigenkapitals = 106 Tage dauert, so ergibt sich für die Warenkalkulation ein Zuschlag für Zinsverlust, bei 6% jährlich = $6 \times 106 : 360$ = 1,77%

c) Konstruktion der Durchschnittsbilanz:

Aktiva	Passiva
Warenvorrat, inkl. Einkaufskosten = 87 000	Fremdes Kapital (Kreditoren) = 29 000
Debitoren, zerlegt nach B. 1 g.	Eigenkapital = 104 370
Einkaufswert . . = 84,1 % 42 050	Gewinn = 3 630
Betriebskosten . . = 7,4 % 3 700	
Verkaufskosten . . = 1,24% 620	
Gewinn = 7,26% 3 630	
137 000	137 000

d) Verhältnis von Gewinn und Eigenkapital in der Durchschnittsbilanz. Der Gewinn von RM. 3630 war bei Jahresanfang noch nicht vorhanden; erst nach 45 Tagen hat sich das Eigenkapital um diesen Gewinn vergrößert. Andererseits waren bei Jahresanfang Betriebs- und Verkaufskosten im Betrage von RM. 4320 noch nicht verausgabt, so daß das zum Kreislauf bestimmte Eigenkapital nur RM. 103680 betrug. Die obenstehende Bilanz trifft also nur für den 45. Tag des Geschäftsjahres zu. Da sich der Gewinn von RM. 3630 alle 45 Tage, also im Jahre 8 mal wiederholt, so wächst das Eigenkapital im Laufe des Jahres um zirka RM. 29000,—, so daß bei gleichbleibenden Verhältnissen entweder der Bedarf an Fremdkapital abnimmt, in unserem Falle ganz verschwindet, oder der Unternehmer den entsprechenden Betrag an Eigenkapital anderswie verwenden kann, sei es zur Ausdehnung des Geschäfts oder zur Verlängerung des den Kunden eingeräumten Kredittermins oder zu Bankdepositen oder zu anderen Kapitalanlagen. Unter den verschiedenen Möglichkeiten wird er diejenige wählen, die ihm die größte und sicherste Kapitalrente einbringt. Da bei prosperierenden Geschäften in der Regel die Ausdehnung und Vergrößerung der eigenen Unternehmung der sicherste und gangbarste Weg hierzu ist, so folgt daraus:

Im Anwachsen des Eigenkapitals eines gutgehenden privatwirtschaftlichen Unternehmens liegt der selbstwirkende Trieb für dessen Vergrößerung und Ausdehnung.

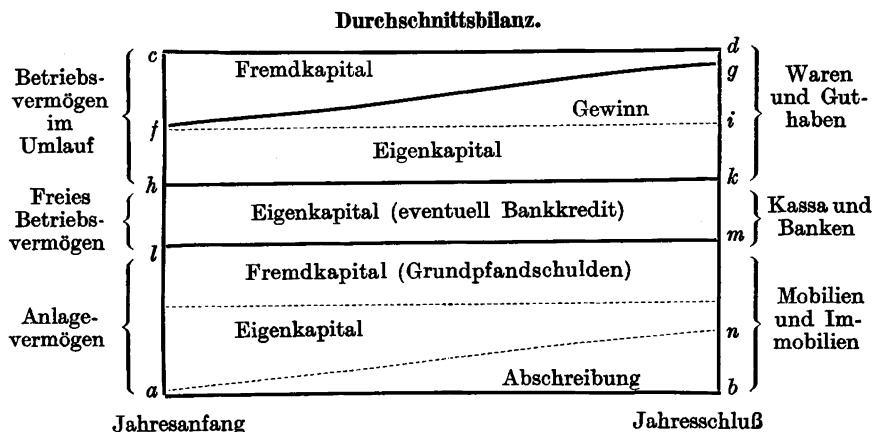
e) Erweiterung der Durchschnittsbilanz. Die in B. 2 d — B. 3 d entwickelte Durchschnittsbilanz umfaßt nur das im Kreislauf befindliche Betriebsvermögen; es fehlen noch zwei Posten, die frei verfügbaren Mittel und das Anlagevermögen.

aa) Die frei verfügbaren Mittel bestehen aus dem Vorrat an barem Geld und aus dem Guthaben bei Banken und der Postscheckkasse. Beide sind in einer der Art und dem Umfang des Geschäfts angemessenen Größe in jedem Unternehmen durchaus notwendig, einmal, um aus diesen jederzeit verfügbaren Mitteln die Betriebskosten aller Art, den gesamten Aufwand zu decken, sodann um die Elastizität bei dem in Kurven sich bewegenden Kreislauf des Geschäftsvermögens aufrechtzuerhalten. Die Unregelmäßigkeit im Einkauf, im Lagerbestand, im Verkauf, im Eingang der ausstehenden Forderungen, die bei jedem Unternehmen in kleinerem und größerem Umfang vorkommen, würden den gesunden Fortgang des Geschäfts stören, wenn nicht Mittel zu Verfügung ständen, auf die man im Bedarfsfalle zurückgreifen könnte. Über die größeren Schwankungen im Bedarf an eigenen und fremden Mitteln, die über den soeben beschriebenen Fonds hinausgehen, folgt das Nähere.

bb) Das Anlagevermögen übersteigt bei industriellen Unternehmungen gewöhnlich das flüssige Betriebsvermögen um ein Mehrfaches. Bei rein kaufmännischen dagegen besteht es in der Regel nur aus dem Geschäftsmobiliar, dem sog. „Inventar“. Anders bei denjenigen Handelsgeschäften, die eigene Magazin- und Geschäftshäuser brauchen; hier ist das Anlagevermögen groß; in einem Berliner Warenhaus beträgt das Anlagevermögen das Zehnfache des Betriebsvermögens.

In der Regel bleibt das Anlagevermögen das ganze Geschäftsjahr hin-

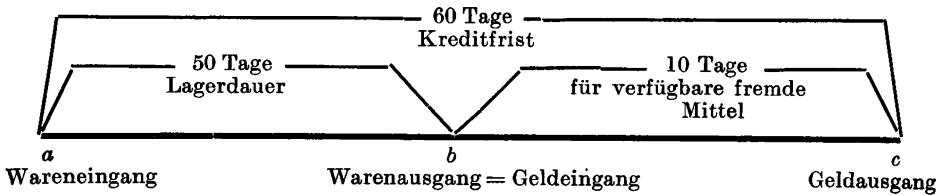
durch in gleicher Höhe bestehen. Erst bei Aufstellung der Schlußbilanz wird der Teil des Anlagevermögens, der sich im Laufe des Jahres durch Abnutzung usw. in flüssiges Vermögen verwandelt hat, in der Form der Abschreibung festgestellt. Die vollständige Durchschnittsbilanz wird durch die untenstehende Zeichnung veranschaulicht. Wie man sieht, ist der Fall angenommen, daß der allmählich anwachsende Gewinn zur Verminderung des Fremdkapitals verwendet wird. Eine an einem beliebigen Tage gezogene Senkrechte veranschaulicht die Durchschnittsbilanz vom betreffenden Tage.



f) Mittel zur Verkleinerung des Eigenkapitals bei gleichbleibendem Betriebsumfang. Aus B. 3c geht hervor, daß zum Betriebe dieses Geschäfts in seinem jetzigen Umfange ein durchschnittliches Eigenkapital von 104370,— RM. erforderlich ist. Aus der Konstruktion des Kreislaufes B. 2d ergeben sich die Mittel und Wege, dieses Eigenkapital zu verkleinern.

- aa) Durch Verkürzung der Linie $a-c$, d. h. durch Verkleinerung des Warenvorrates, welche auf zwei Arten erfolgen kann, nämlich durch schnelleren Umsatz oder durch kleineres Warenlager.
- bb) Durch Verlängerung der Linie $a-b$, d. h. durch Inanspruchnahme eines längeren Warenkredits bei den Lieferanten.
- cc) Durch Verkürzung der Linie $c-d$, d. h. durch Einführung der Barzahlung bzw. durch Verkürzung des Zahlungstermins durch Debitoren oder durch Mobilisierung der Buchforderung mittels Tratte oder Zession von Buchforderung.

Durch entsprechende Veränderungen der verschiedenen Zeitstrecken ist es sogar möglich, ein Geschäft ohne eigenes Betriebskapital zu betreiben. Angenommen, ein Warenhaus oder Spezialgeschäft beansprucht einen zweimonatlichen Kredittermin, setzt das Lager durchschnittlich alle 50 Tage um und verkauft nur gegen bar. Dann gestaltet sich der Kreislauf wie folgt:



Eine derartige Organisation des Handelsbetriebes hat nicht nur kein Eigenkapital für den eigentlichen Betrieb des Handelsgeschäftes nötig; es hat vielmehr noch ein verfügbares Fremdkapital, weil die Waren, die nach 50 Tagen gegen bar verkauft werden, erst in 60 Tagen bezahlt werden müssen.

g) Durchschnittskapital, Minimal- und Maximalbedarf. Der Durchschnitt liegt auch hier bei der Durchschnittsbilanz (B. 3c). In jedem Geschäft gibt es innerhalb des Jahres Ebbe und Flut, weniger im Detailhandel als im Großhandel. Die Lagervorräte nach der Erntezeit wachsen erheblich an, schrumpfen dagegen vor Beginn der neuen Einkaufssaison auf ein Minimum zusammen. Ähnlich verhält es sich mit den Kreditoren und Debitoren. Daher ist der Kapitalbedarf eine sehr veränderliche Größe. Beispielsweise habe ich in einem Großhandelsgeschäft folgende Verhältnisse gefunden:

in 1000 RM.

	Waren- lager	Debitoren	Summe	Kreditoren	Eigen- und Fremd- kapital	Eigen- kapital	Plus und minus
Minimum im Mai	92	119	211	56	155	240	+ 85
Maximum im November	146	212	358	28	330	240	- 90
Jahresdurchschnitt Mittel aus 12 Monatsbilanzen	126	147	273	55	222	240	+ 18

Im Mai hatte also diese Unternehmung RM. 85 000,— brachliegendes Eigenkapital, dagegen im November einen Fehlbetrag von RM. 90 000,—. Zwischen Maximum und Minimum des Kapitalbedarfs ist also ein Unterschied von RM. 175 000,—. Zum Ausgleich dieser großen Unterschiede genügt weder der wachsende Reingewinn, noch der Ausgleichsfonds (B. 3e). Am einfachsten ist die Lösung durch einen ausgleichenden Kontokorrentverkehr mit einer Bank. In unserem Falle hätte die Firma im Mai ein Bankguthaben von RM. 85 000, im November dagegen eine Bankschuld von RM. 90 000 gehabt; Voraussetzung dabei ist, daß die Bank der betreffenden Firma einen dem Höchstbedarf an Mitteln angepaßten Kredit eröffnet. Anderenfalls muß sich der Kaufmann andere Kreditquellen erschließen, z. B. durch Inanspruchnahme erhöhter Warenkredite, durch Wechselziehung auf seine Kunden oder Ausstellung von Finanz- oder Eigenwechseln, Diskontierung dieser Wechsel, durch Verpfändung von Waren oder Wertpapieren, durch Aufnahme von Sicherungshypotheken, oder im Notfalle durch forcierte Warenverkäufe.

Aber auch der andere Fall, der zeitweilige Überfluß an Mitteln, die im Geschäftsbetrieb nicht verwendbar sind, ist meistens dem Kaufmann unerwünscht; muß er doch angesichts der niedrigen Zinsvergütung durch

die Bank die Depositen als totes Kapital betrachten. Dagegen gibt es nur eine Abhilfe, das ist die Einführung eines Kompensationsbetriebes¹.

II. Kalkulation der Fabrikations- und Absatzkosten und des Gewinns aus der Schlußbilanz einer Bierbrauerei.

A. Voraussetzung.

Eine Brauerei hatte am 1. Jan. einen Biervorrat (per hl à RM. 13,—) von	3 000 hl
Am 31. Dezember betrug der Vorrat	5 500 „
Der Vorrat hat also zugenommen um	2 500 hl
Es wurden im Laufe des Jahres verkauft laut Verkaufskontrolle	24 000 „
Folglich beträgt die berechnete Produktionsmenge	26 500 hl
Laut Braubuch wurde Bier in die Lagerkeller eingefüllt	26 750 „
Es ergibt sich somit ein Mengenverlust von	250 hl (1%)

B. Kontenergebnisse laut Probabilanz.

(Es werden hier nur diejenigen Konten angegeben, welche in der Kalkulation Berücksichtigung finden.)

	Soll	Haben
1. Malzkonto, Saldo nach Abzug des Inventurwertes	RM. 170 808	
2. Hopfenkonto „ „ „ „ „	„ 21 168	
3. Kohlenkonto „ „ „ „ „	„ 28 567	
4. Lohnkonto a) Produktion	RM. 24 500	
b) Absatz	5 325	29 825
5. Unkostenkonto (Hilfsstoffe und Unterhalt von Immobilien, Maschinen, Fässern usw.)	„ 25 867	
6. Gehälterkonto a) Produktion	RM. 8 592	
b) Absatz, inkl. Reisek.	„ 12 888 =	21 480
7. Fourage- und Fuhrparkkostenkonto		
a) Produktion	„ 3 035	
b) Absatz	„ 9 101 =	12 136
8. Zinsenkonto, a. d. Anlagekapital v. RM. 640 000 à 4%	=	25 600
9. Abschreibungskonto zu Lasten der Produktion:		
An Maschinen	RM. 13 774	
„ Utensilien	„ 3 642	
„ Pferden und Fuhrpark	„ 4 000	
„ Fässern	„ 7 817	
„ Immobilien I	„ 13 572	
„ Eismaschine	„ 12 906 =	55 711
10. Abschreibungskonto zu Lasten des Absatzes:		
An Bierpressionen	RM. 3 838	
„ Wirtschaftsmobilien	„ 600	
„ Dubiose Debitoren	„ 2 150	
„ Kisten und Flaschen	„ 6 480	
„ Wirtschaften	„ 70 000 =	83 068
11. Nebenprodukte (Eis, Malz, Hefe usw.). Verkaufwert		RM. 23 000
12. Allgemein. Spesenkonto a) Produktion	RM. 400 =	
b) Absatz	„ 1 500 =	RM. 5 500
13. Bierkonto. Verkaufsumme	RM. 514 215	
÷ Skonto und Rabatt	„ 10 215	504 000
14. Frachtenkonto	RM. 3 500	
15. Reklamekostenkonto	„ 1 250	
16. Agenturkostenkonto	„ 2 450	
	<u>RM. 486 930</u>	<u>RM. 527 000</u>

¹ Vgl. Schär: Handelsbetriebslehre, Band I, IV. Aufl., S. 161.

C. Kalkulation des erzeugten, absatzfähigen Bieres von 26 500 hl.

		Gesamtbetrag	pro hl
a) Produktionskosten.			
1. Saldo des Malzkontos	R.M. 170 808	R.M. 6,445	
2. Saldo des Hopfenkontos	„ 21 168	„ 0,799	
3. Saldo des Kohlenkontos	„ 28 567	„ 1,078	
4. Anteil am Saldo Lohnkonto	„ 24 500	„ 0,924	
5. Saldo des Unkostenkontos	„ 25 867	„ 0,976	
6. Anteil am Saldo Gehälterkonto	„ 8 592	„ 0,324	
7. „ „ „ Pferdekonto	„ 3 035	„ 0,115	
12. „ „ „ Allgemeines Spesenkonto	„ 4 000	„ 0,151	
Summa Produktionskosten	<u>R.M. 286 537</u>	<u>R.M. 10,812</u>	
b) Zinsen und Abschreibungen.			
8. Saldo des Zinskontos	R.M. 25 600	R.M. 0,966	
9. Saldo des Abschreibungskontos	„ 55 711	„ 2,103	
Summa Zinsen und Abschreibungen	<u>R.M. 81 311</u>	<u>R.M. 3,069</u>	
Summa a + b	<u>R.M. 367 848</u>	<u>R.M. 13,881</u>	
11. ÷ Habensaldo des Abfallkontos	„ 23 000	„ 0,868	
c) Herstellungspreis von 26 500 hl erzeugten Bieres	<u>R.M. 844 848</u>	<u>R.M. 13,913</u>	

D. Kalkulation des abgesetzten Bieres, 24 000 hl.

(Produktion + Anfangsvorrat ÷ Endvorrat = Ausgang.)

Der Vorrat von 5 500 hl vom 31. Dezember wird aus verschiedenen Gründen nur zu 12,50 angesetzt; hauptsächlich um dadurch eine versteckte Reserve zu bilden.

Vorrat laut Inventur am 1. Januar	3 000 hl	R.M. 39 000	R.M. 13,000
Produktion laut Schlußinventur	26 500 „	„ 344 848	„ 13,013
Gesamteingang	<u>29 500 hl</u>	<u>R.M. 383 848</u>	<u>R.M. 13,012</u>
Vorrat am 31. Dezember	5 500 „	„ 68 750	„ 12,500
Verkaufsmenge und deren Herstellungswert	<u>24 000 hl</u>	<u>R.M. 315 098</u>	<u>R.M. 13,129</u>

E. Kalkulation der Absatzkosten auf 24 000 hl verkauften Bieres.

		Gesamtbetrag	pro hl
4b. Löhne	R.M. 5 325	R.M. 0,222	
6b. Gehälter und Reisespesen	„ 12 888	„ 0,538	
7b. Pferde usw.	„ 9 101	„ 0,379	
12b. Spesen	„ 1 500	„ 0,062	
10. Abschreibungen	„ 83 068	„ 3,462	
14. Frachten	„ 3 500	„ 0,144	
15. Reklame	„ 1 250	„ 0,052	
16. Agenturkosten	„ 2 450	„ 0,102	
Summa Absatzkosten	<u>R.M. 119 082</u>	<u>R.M. 4,961</u>	

F. Kalkulation des Reingewinns.

		Gesamtbetrag	pro hl
Herstellungspreis des verkauften Biers (D)	R.M. 315 098	R.M. 13,129	
Absatzkosten (E)	„ 119 082	„ 4,961	
Summa Selbstkosten	<u>R.M. 434 180</u>	<u>R.M. 18,090</u>	
13. Bierkonto, reiner Verkaufswert	„ 504 000	„ 21,000	
Reingewinn ¹	<u>R.M. 69 820</u>	<u>R.M. 2,910</u>	

¹ Muß mit dem durch die Schlußbilanz berechneten Reingewinn übereinstimmen.

III. Der tote Punkt als Problem der kalkulatorischen Buchhaltung.

Die Selbstkosten der industriellen Produkte setzen sich aus zwei Teilen zusammen. Der eine Teil wächst proportional mit der Produktions- bzw. Absatzmenge; auf die Einheit bezogen, sind die Kosten also gleich groß, ob die Produktions- und Absatzmenge größer oder kleiner ist. Hierher gehören z. B. die Rohstoffe und produktiven Löhne (K_1).

Der andere Teil der Selbstkosten ist keineswegs von der Produktions- und Absatzmenge abhängig; diese Kosten müssen unter allen Umständen bestritten werden, ob die Produktions- und Absatzmenge größer oder kleiner ist. Wir können sie als eiserne Kosten bezeichnen: hierher gehören z. B. Abschreibungen, Zinsen und Unterhaltung von Immobilien und Maschinen usw. (K_2). Sie werden in der Literatur auch fixe Kosten genannt.

Gewinn wird nicht an den produzierten, sondern an den verkauften, abgesetzten Fabrikaten erzielt. Er ist gleich dem Überschuß des Verkaufspreises über die Summe der beiden Kosten $[(\text{Verkauf}) - (K_1 + K_2)]$. Während nun die proportionalen Kosten (K_1) gleichmäßig mit der fortschreitenden Verkaufsmenge gedeckt werden, verhält es sich mit den „eisernen“ Kosten ganz anders. Solange der Gewinn an den verkauften Fabrikaten die gesamten eisernen (fixen) Jahreskosten (K_2) nicht erreicht, solange ist nicht nur kein Gewinn vorhanden, sondern ein Verlust. Im normalen Betrieb wird im Laufe des Geschäftsjahres ein Zeitpunkt eintreten, wo der Gewinn an den abgesetzten Produkten die gesamten eisernen Jahreskosten genau deckt; mit anderen Worten: wo der Gewinn gleich ist den eisernen Kosten des ganzen Jahres. In diesem Zeitpunkt sind also die eisernen Kosten verdient, so daß die von hier ab verkauften Produkte nur noch mit den proportionalen Kosten belastet werden müssen, der Reingewinn ist also = Verkaufspreis — K_1 .

Je früher im Betriebsjahr dieser Zeitpunkt erreicht ist, desto größer der Jahresgewinn; umgekehrt, je weiter dieser Zeitpunkt gegen das Ende des Betriebsjahres verschoben wird, desto kleiner der Jahresnutzen. Wird dieser Zeitpunkt im Jahr überhaupt nicht erreicht, so arbeitet das Unternehmen mit Verlust. Es ist daher einleuchtend, daß es von größter Wichtigkeit ist, diesen Zeitpunkt, den wir toten Punkt nennen, zu bestimmen. Die Methode, den toten Punkt zu bestimmen, wollen wir auf Grund der im vorigen Abschnitt, S. 237 ff., aufgestellten Kalkulation einer Bierbrauerei veranschaulichen.

1. Die Unterlagen.

a) Inventur, Produktion, Absatz	im Jahre.		
	Menge in hl	Wert in R.M.	Preis pro hl
1. Januar, Vorrat	3 000	39 000	13,—
Januar—Dezember: Produktion . . .	26 500	464 000	17,3208
Gesamteingang	29 500	503 000	17,061
31. Dezember, Vorrat	5 500	69 000	12,545
1. Januar—Dezember, Absatz	24 000	434 000	18,167
Mehr produziert als abgesetzt	2 500	30 000	12,000

b) Kontenergebnisse.

	Proportionale Kosten (K_1) RM.	Eiserne Kosten (K_2) RM.
Malz	170 808	—
Hopfen	21 168	—
Kohlen	28 567	—
Arbeitslöhne	29 507	318
Unterhalt der Produktions- mittel	—	25 867
Gehälter	—	21 480
Fuhrpark	—	12 136
Abschreibungen	—	138 779
Allgemeine Spesen	—	5 500
Frachten	3 500	—
Reklame	—	1 250
Provision an Agenten	2 450	—
Zinsen	—	25 600
Summa	<u>250 000</u>	<u>231 000 ca.</u>
Erlös aus Nebenprodukten	<u>23 000</u>	
Gesamtkosten (K_1)	233 000 (8,79 pro hl)	
Mehr produziert als abgesetzt 2500 hl + ca.	<u>22 000 (8,79 pro hl)</u>	<u>8 000 (3,21 pro hl)</u>
Selbstkosten auf 24 000 hl Ab- satz	<u>211 000 (8,79 pro hl)</u>	<u>223 000 (9,29 pro hl)</u>

c) Berechnung des Jahresgewinns.

		RM. pro hl
Habensaldo des Bierkontos (Jahresabsatz).	= RM. 504 000	hl 24 000 = 21
Selbstkosten K_1 = RM. 211 000	—	hl 24 000 = 8,7917
K_2 = RM. 223 000	—	hl 24 000 = 9,2917
Summa	RM. 434 000	hl 24 000 = 18,0834
Reingewinn	<u>70 000</u>	<u>hl 24 000 2,9166</u>

2. Berechnung des toten Punktes.

Der tote Punkt ist erreicht, wenn der Gewinn (ohne Berücksichtigung der eisernen Kosten) aus den abgesetzten Produkten die ganzen eisernen Jahreskosten von RM. 223 000 deckt.

Der durchschnittliche Verkaufspreis beträgt . . pro hl = RM. 21

Die proportionalen Kosten betragen „ „ = RM. 8,7917

Der Verkaufspreis jedes abgesetzten Hektoliters

deckt somit von den eisernen Kosten „ „ = RM. 12,2083

Um die ganzen eisernen Jahreskosten zu decken,
müssen also abgesetzt werden:

$$223\,000 : 12,2083 = 18\,266 \text{ hl.}$$

Probe.

Bis zum toten Punkt beträgt der Absatz	18 266 hl
der Durchschnittsverkaufspreis	= RM. 21,— pro hl
die proportionalen Kosten	= RM. 8,7917 pro hl
somit ist der Gewinn	RM. 12,2083 pro hl

Bis zum toten Punkt ist also der Gewinn = $18\,266 \times 12,2083 = 222\,997$ RM. (ca. 223 000). An dem Absatz von 18 266 hl bis zum toten Punkt wird also der Gewinn von den eisernen Jahreskosten aufgezehrt; der Reingewinn bis zum toten Punkte = Null. Vom toten Punkte hinweg sind dagegen die eisernen Jahreskosten gedeckt; folglich ist der ganze, die proportionalen Kosten übersteigende Teil des Verkaufspreises ($21 - 8,7917 = 12,2083$) Reingewinn. In der Tat ist dieser an $5734\text{ hl} \hat{=} 12,2083$ RM. = 70 002 (ca. 70 000, gleich wie in III. errechnet).

3. Bestimmung des toten Punktes nach der Zeit.

Dazu dient, angewendet auf unser Zahlenbeispiel, die Proportion: Jahresabsatz zum Absatz bis zum toten Punkt = $365 : x$; oder

$$24\,000 : 18\,266 = 365 : x; \quad x = 278 \text{ Tage.}$$

Der tote Punkt ist am 4. Oktober. Da ein Jahresgewinn von RM. 223 000 nur die eisernen Kosten deckt, so muß der Tagesgewinn = $223\,000 : 365 \hat{=} \text{RM. } 611$, der Monatsgewinn = $223\,000 : 12 = \text{RM. } 18\,583$ betragen. Oder: da täglich RM. 611,— eiserne Kosten gedeckt werden müssen, woran ein hl RM. 12,2 deckt, so muß der tägliche Absatz = $611 : 12,2 = 51$ hl, der Monatsabsatz = $18\,583 : 12,2 = 1523$ hl betragen. Wenn also der Tagesabsatz unter 51 hl, der Monatsabsatz unter 1523 hl bleibt, so arbeitet der Bierbrauer mit Verlust. Wie man sieht, kann der tote Punkt für jeden Bruchteil des Jahres, für jeden Tag, jeden Monat berechnet werden. Daraus erhellt, welche große Bedeutung der Berechnung des toten Punktes für die Betriebsleitung zukommt.

4. Allgemeine Bedeutung der Kalkulation des toten Punktes.

Wenn auch bei gleichmäßigen Produktions- und Absatzverhältnissen die eisernen Kosten auf Grund der letztjährigen Kalkulation sich ungefähr für das nächste Jahr bestimmen lassen, so ist wegen der Veränderlichkeit der Verkaufspreise sowie der Rohstoffpreise die Vorausbestimmung des Gewinnes unsicher. Infolgedessen ist die Berechnung des toten Punktes für das kommende oder laufende Jahr problematisch, wenn man die Kalkulation auf die Ergebnisse der letzten Bilanz abstellt. Nur in denjenigen Betrieben, wo Absatz- und Rohstoffpreise und die Löhne sowie die anderen proportionalen Kosten sich ungefähr gleich bleiben, ist der tote Punkt zum voraus annähernd richtig bestimmbar. Wo aber monatliche Kalkulationen gemacht werden — was in jedem gutgeleiteten Betriebe der Brauch ist —, so kann auf Grund der Monatsergebnisse auch für das laufende Jahr der tote Punkt berechnet werden, und zwar, wie wir gesehen haben, nicht nur für den Zeitraum eines Jahres, sondern auch für jede beliebige kürzere Zeit. Die Kalkulation des toten Punktes kann auf die verschie-

densten Wirtschaftsbetriebe angewendet werden, so z. B. auf den Detailhandel, die sämtlichen Verkehrsunternehmungen, Theater, den Gasthofs- und Restaurationsbetrieb, den Bergbau, die Landwirtschaft usw.

Um die Bedeutung und Wichtigkeit der Kalkulation des toten Punktes in vollem Umfange zu erfassen, muß hervorgehoben werden, daß dieser nicht nur für jede wirtschaftliche Unternehmung in ihrer Gesamtheit bestimmbar ist, sondern auch für jede als selbständig gedachte und demgemäß buchhalterisch und kalkulatorisch erfaßbare Betriebsabteilung der Gesamtunternehmung, ja sogar für jede in gleicher Weise behandelte Arbeitsstelle, jede Maschine usw. Bei der Kalkulation aller dieser und ähnlicher Teilbetriebe wird es Aufgabe der Buchhaltung und Kalkulation sein, den Aufwand an proportionalen und eisernen (fixen) Kosten und ihr Verhältnis zu dem Ertrag bzw. zur wirtschaftlichen Nutzleistung rechnungsmäßig festzustellen. Man wird zugeben, daß es zu den interessantesten und wichtigsten Problemen jedes Wirtschaftsbetriebes gehört, wenn man rechnungsmäßig ermitteln kann, ob und wie diese oder jene alte oder neue Betriebsabteilung, eine neue Maschine, eine Arbeitsstelle, eine neue Erfindung, ein neues Verfahren in Vergleich zu dem bisherigen sich rentiert, bis zu welchem Punkt man einzig zur Deckung der eisernen Kosten arbeiten muß, wann und wo dieser überschritten ist und die gewinnbringende Periode anfängt.

Naturgemäß muß bei dieser Rechnung genau darauf geachtet werden, wie der jeweilige und veranschlagte Beschäftigungsgrad nicht nur auf die Gesamtheit der fixen- und proportionalen Kosten einwirkt, sondern auch auf die Gestaltung der Kosten im einzelnen — sowohl der fixen als auch der proportionalen Kosten. Es ist nämlich in der Praxis nicht selten zu beobachten, daß mit der Zu- und Abnahme der Beschäftigung sich auch das Verhältnis der beiden Kostenarten zueinander wie auch das in ihren einzelnen Teilen ändern kann. Näheres hierüber ist noch in den folgenden Abschnitten zu sagen. Immerhin bleibt, daß die Erkennung des genauen oder ungefähren toten Punktes für die richtige Führung der Betriebe, insbesondere für die Festsetzung der Preise von großer Bedeutung ist.

IV. Differentialkalkulation.

Die kalkulatorische Buchhaltung vermag aber nicht nur auf diese Fragen zu antworten, sondern sie ist auch imstande, ein anderes Problem der kaufmännischen Betriebslehre zu lösen, das in der heutigen Zeit der Kartelle und Schutzzölle, ganz besonders im Hinblick auf die Konkurrenz am Weltmarkt von der größten Wichtigkeit ist, nämlich die Differentialkalkulation, die wie die Berechnung des toten Punktes auch auf der Zerlegung der Selbstkosten in eiserne (fixe) und proportionale beruht. Zur Veranschaulichung der Differentialkalkulation greifen wir auf die oben dargestellte Kalkulation einer Bierbrauerei zurück.

Vorausgesetzt, es könne bei voller Ausnutzung der Anlage mit dem gleichen technischen, finanziellen und kaufmännischen Apparat Produktion und Absatz von 24 000 hl auf 30 000 hl im Jahre gesteigert werden, dann

würden die eisernen Kosten von RM. 223 000 unverändert bleiben; nur die proportionalen würden um $8,8 \times 6000 = \text{RM. } 52\,800$ anwachsen. Bezüglich der eisernen Kosten kann man zwei Verfahren einschlagen; man kann sie nämlich proportional oder differential auf das Produkt verteilen.

1. Die proportionale Kalkulation. Die eisernen Kosten werden auf 30 000 hl gleichmäßig verteilt, also pro hl = $223\,000 : 30\,000 = \text{RM. } 7,40$ pro hl. Die Selbstkosten betragen also pro hl:

Proportionale Kosten = RM. 8,80

Eiserne Kosten . . . = RM. 7,40

Summa RM. 16,20 pro hl.

Bei gleichbleibenden Verkaufspreisen wird bei steigender Produktionsmenge der Gewinn progressiv zunehmen, wie folgende Tabelle zeigt:

Jährliche Produktions- und Absatzmenge hl	Proportionale Kosten RM.	Eiserne Kosten RM.	Selbstkosten RM.	Verkaufspreis RM.	Gewinn per hl	Gewinn insgesamt RM.
15 000	8,8	14,9	23,7	21,—	$2,7 \times 15\,000 =$	40 500 Verlust
18 266	8,8	12,2	21,—	21,—		0 = 0
20 000	8,8	11,15	19,95	21,—	$1,05 \times 20\,000 =$	21 000
24 000	8,8	9,3	18,1	21,—	$2,9 \times 24\,000 =$	70 000
30 000	8,8	7,4	16,2	21,—	$4,8 \times 30\,000 =$	144 000

Angesichts dieser rechnungsmäßig feststehenden Tatsachen wird man es begreiflich finden, wenn jeder industrielle Unternehmer die größten Anstrengungen machen muß, seine Anlage bis zur vollen Leistungsfähigkeit auszunutzen, bzw. Produktion und Absatz bis zur Grenze der Produktionsmöglichkeit seiner Fabrik zu vergrößern.

Der Unternehmer kann bei steigender Produktion auch eine andere Preispolitik verfolgen. Weil der Gesamtgewinn progressiv zunimmt, kann er, um seinen Absatz zu vergrößern, den Verkaufspreis ermäßigen. Wie der Gewinn steigt, trotzdem der Verkaufspreis von RM. 24,— auf 18,— herabgesetzt wird, vorausgesetzt, daß infolge der Preisermäßigung der Absatz von 15 000 auf 30 000 hl steigt, zeigt folgende Tabelle:

Verkaufspreis RM.	Absatz hl	Selbstkosten RM.	Gewinn pro hl RM.	Gewinn überhaupt RM.	RM.
24,—	15 000	23,70	—,30	$—,30 \times 15\,000 =$	4 500
22,—	18 266	21,—	1,—	$1,— \times 18\,266 =$	18 266
21,—	20 000	19,95	1,05	$1,05 \times 20\,000 =$	21 000
20,—	24 000	18,10	1,90	$1,90 \times 24\,000 =$	46 000
18,—	30 000	16,20	1,80	$1,80 \times 30\,000 =$	54 000

Zusammenfassung: Bei proportionaler Verteilung der eisernen Kosten fällt der Selbstkostenpreis, bei gleichbleibenden Verkaufspreisen steigt daher der Gewinn.

Hieraus leiten wir folgenden Betriebsgrundsatz ab:

Kann man durch Preisherabsetzung die Absatzmenge bis zur Grenze der Leistungsfähigkeit der Anlage vergrößern, so vergrößert sich der Gewinn trotz erheblicher Preisermäßigung, falls diese kleiner ist als die Verbilligung der Produktionskosten.

Dieses Gesetz trifft nicht nur bei der Bierbrauerei zu, sondern bei allen industriellen Betrieben, z. B. bei der Mülerei, wie aus folgender Tabelle ersichtlich ist, die ein Fachmann in der Vossischen Zeitung veröffentlichte:

Tagesproduktion eines Müllereibetriebes	Beschäftigungsgrad in Prozent und Mahllohn in R.M. für die Tonne Weizen								
	100—85	85—75	75—65	65—55	55—45	45—35	35—25	25—15	
bis 49 To. .	16	17	19	21	24	27	31	36	
über 50—99 „ .	15	16	18	20	23	26	30	35	
„ 100—149 „ .	14	15	17	19	22	25	29	34	
„ 150—199 „ .	13	14	16	18	21	24	28	33	
„ 200—249 „ .	12	13	15	17	20	23	27	32	
„ 250 „ .	11	12	14	16	19	22	26	31	

Die Mahlkosten für eine Tonne Weizen wachsen bei abnehmender Größe der Mülereianlage und bei abnehmendem Beschäftigungsgrad. Im günstigsten Falle, bei vollausgenutztem Großbetrieb (250 Tonnen Tagesproduktion und 85—100% Beschäftigungsgrad) betragen die Mahlkosten R.M. 11,—; sie steigen im ungünstigsten Fall, bei einem nur zu einem Fünftel ausgenutzten Kleinbetrieb (bei 49 Tonnen Tagesproduktion und 15—25% Beschäftigungsgrad) auf R.M. 36, also von 100% auf 330%. Selbst innerhalb des Großbetriebes wachsen die Kosten von R.M. 11,— bei voller Ausnutzung der Mülerei auf R.M. 31,— bei einem Beschäftigungsgrad von 15—25%. Von wesentlicher Bedeutung ist, daß der vollbeschäftigte Kleinbetrieb mit R.M. 16,— Mahlkosten billiger produziert als die Großmüllerei mit 15—50% Beschäftigungsgrad. Ähnliche Verhältniszahlen lassen sich fast bei allen industriellen Unternehmungen feststellen. Sie sind größtenteils auf die eisernen (fixen) Kosten zurückzuführen, die bei abnehmendem Beschäftigungsgrad gleich bleiben und daher die Produktionseinheit um so höher belasten, auf eine je kleinere Zahl von Einheiten sie verteilt werden müssen; sodann auf die degressiven Kosten, die, auf die Einheit bezogen, mit der Vergrößerung der Betriebsanlagen abnehmen. Das erste Bestreben eines Unternehmers muß daher dahin gehen, einen hundertprozentigen Beschäftigungsgrad zu erreichen. Erst wenn er dieses Ziel erreicht hat, kann er darangehen, die Betriebsanlagen zu vergrößern. Lohnend ist der Übergang zum Großbetrieb aber nur dann, wenn der Unternehmer mit Sicherheit darauf rechnen kann, für die vermehrte Produktion lohnenden Absatz zu finden.

2. Differentialkalkulation. Sie besteht darin, daß man die eisernen Kosten nicht proportional, sondern differential auf die ganze Produktionsmenge verteilt, d. h. man schlägt sie gänzlich oder doch überwiegend auf die normale Produktions- und Absatzmenge von 24 000 hl, so daß man die Mehrproduktion von 6000 hl ausschließlich nur mit den proportionalen Kosten belasten muß. Die Kalkulation stellt sich in diesem Falle wie folgt:

Produktions- und Absatzmenge	Proportionale Kosten RM.	Eiserne Kosten RM.	Gesamtkosten RM.	Selbstkosten pro hl RM.
a) 24 000 hl	211 000 = 8,80 pro hl	223 000 = 9,30 pro hl	434 000	18,10
b) 6 000 hl	52 800 = 8,80 „ „	.....	52 800	8,80
Summe: 30 000 hl	263 800 = 8,80 pro hl	223 000	486 000	

Die Selbstkosten der letzten 6000 hl kalkulieren sich also nur auf 8,8 RM. pro hl. Der Unternehmer kann daher mit dieser Mehrproduktion außerhalb seines Kartellgebietes mit außergewöhnlich niedrigen Preisen die Konkurrenz aufnehmen oder den Absatz im Ausland versuchen. Wenn er dabei auch erhebliche Kosten für Transport und Zölle aufwenden muß, so kann er gleichwohl mit Erfolg auf Grund seiner Differentialkalkulation mit den ausländischen Fabrikaten konkurrieren. Angenommen, er könne die Mehrproduktion zum Preise von nur 12 RM. absetzen, so würde sich dennoch ein Mehrgewinn von $6000 \times 3,2 = 19\,200$ RM. ergeben. Die Verhältnisse liegen nicht bei allen Industrien so günstig wie in unserem Beispiel, wo die eisernen (fixen) Kosten mehr als die Hälfte der Selbstkosten ausmachen. Da aber bei sämtlichen industriellen Produkten die eisernen (fixen) Kosten einen kleineren oder größeren Prozentsatz der Selbstkosten ausmachen, so können auch sozusagen für alle Produkte Differentialkalkulationen aufgestellt werden. Daß unter der Herrschaft der Kartelle und Schutzzölle fast bei sämtlichen Exportindustrien davon Gebrauch gemacht wird, ist offenkundig. Wenn z. B. in der Vorkriegszeit der Exportpreis für deutsche Kohlen, Eisen und Mehl ganz erheblich billiger war als die bezüglichen Inlandspreise, wenn in Nordamerika eine Schreibmaschine für 100 Dollar, nach Europa exportiert dagegen zu 50 Dollar verkauft wurde, wenn die Eisenbahnfracht von Mannheim bis Genua billiger ist als die von Luzern nach Mailand, so beruhen alle diese und ähnliche Erscheinungen auf der Differentialkalkulation. Dies ist besonders der Fall, wenn die betreffende Unternehmung den Hauptabsatz im Inland hat, wo sie durch hohe Zölle gegen die ausländische Konkurrenz geschützt ist, so daß sie für die Exportware nur die proportionalen Kosten kalkulieren kann. Anders verhält es sich mit denjenigen Industrien, die in der Hauptsache auf den Export angewiesen sind.

Zusammenfassung:

Wir mußten uns bei Behandlung der kalkulatorischen Buchhaltung auf einige wenige typische Beispiele beschränken. Sie singemäßig auf die verschiedensten Rechnungsgebiete in Handel und Industrie anzuwenden, müssen wir dem denkenden Kaufmann überlassen, um so mehr, weil an diesen Beispielen Zweck, Mittel und Methode dieses Gebietes der Buchhaltung veranschaulicht worden sind¹. Jedenfalls wird jedermann aus

¹ Ausführliche Studien hierüber finden sich in meinem Buche: Kalkulation und Statistik im genossenschaftlichen Großbetrieb (Verlag Verband schweizerischer Konsumvereine, Basel), sowie in meiner Abhandlung: Konsumverein und Warenhaus im Licht der Kalkulation (im Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik, 31. Bd. 2. Heft, Verlag von J. C. B. Mohr, Tübingen).

den Belehrungen, die wir in diesem Abschnitt geboten haben, und aus den mannigfachen Anwendungen auf die Praxis die Überzeugung gewinnen, daß gerade die kalkulatorische Buchhaltung die Krone des kaufmännischen Rechnungswesens bildet.

c) Die Fabrikbuchhaltung¹.

I. Die Grundlagen.

1. **Ableitung der Grundsätze aus der besonderen Art des Kreislaufes des industriellen Vermögens.** Es gibt nur ein System der doppelten Buchhaltung. Die Anwendung auf die verschiedenen Wirtschaftsbetriebe sind nur Anpassungen ein und desselben Systems an die besondere Art des Kreislaufes des Geschäftskapitals, der durch dieses System rechnermäßig dargestellt werden soll. Wenn dieser auf S. 14 entwickelte Grundgedanke auf die Fabrikbuchhaltung angewendet werden soll, so muß folgerichtig zunächst untersucht werden, welcher Unterschied zwischen dem Kreislauf des kaufmännischen Kapitals und dem des industriellen Kapitals besteht. Schon auf S. 168 ist darauf hingewiesen worden, daß der Wesensunterschied zwischen Warenhandel und Fabrikhandel im Wareneingang besteht; der Kaufmann kauft seine zum Wiederverkauf bestimmten Waren zu festen, durch Kaufverträge bestimmten Preisen aus dritter Hand; der Industriekaufmann muß seine Fabrikate, die er mit Gewinn wieder verkaufen will, und die daher auch als Waren gelten müssen, selbst erzeugen. Auf dieser Verschiedenheit in der Art der Erwerbung der Ware beruht auch die Verschiedenheit dieses Kreislaufes des Geschäftskapitals; folgerichtig auch der Unterschied im Rechnungswesen vom Warenhandel und Fabrikhandel, d. h. in Kalkulation und Buchführung. Der Fabrikkaufmann muß den Herstellungspreis der von ihm erzeugten Fabrikate aus den gesamten Fabrikationskosten kalkulieren, eine Aufgabe, die um so schwieriger wird, je komplizierter der Fabrikationsprozeß ist.

Der Unterschied zwischen der Buchführung eines reinen Handelsgeschäftes und der einer industriellen Unternehmung liegt daher in der Verschiedenheit der Kontenführung. Im ersten Falle kommt sie mit einem einheitlichen Warenkonto, das bei der vervollkommenen Buchführung, wie wir sie gesehen haben, in ein Einkaufs- und Verkaufskonto zerlegt werden kann, aus. Die Fabrikbuchhaltung muß dagegen an Stelle dieses einheitlichen Warenkontos mittels eines ganzen Systems von Konten den Herstellungspreis kalkulieren. Der Grad der Vollkommenheit der Fabrikbuchhaltung liegt ausschließlich in der kleineren oder größeren Anzahl der Konten, die den ganzen Fabrikationsprozeß rechnermäßig kontrollieren. Jede Fabrikbuchhaltung, ob sie auf primitiver Stufe stehen bleibt oder ob sie mit einem ausgebildeten Kontenapparat alle Fabrikationsprozesse aufs genaueste verfolgt, gipfelt in einem und demselben Schlußergebnis, d. i. in der Feststellung des Herstellungspreises der Fabrikate. In dieser verschiedenen Art der Feststellung des Einkaufspreises mit Hilfe eines einheitlichen Warenkontos im Warenhandel

¹ Es sei hier auf die Erklärungen auf S. 68—77 (Kontensystem); 140 (Grundbegriffe); 150 (Produktivausgaben); 230 ff. (Kalkulatorische Buchhaltung) verwiesen.

oder des Herstellungspreises im Fabrikhandel mittels einer kleineren oder größeren Zahl von Fabrikationskonten besteht der Wesensunterschied zwischen kaufmännischer Buchhaltung und Fabrikbuchhaltung.

In diesem Wesensunterschied ist auch der damit zusammenhängende Unterschied in der Beschaffenheit und Zusammensetzung des kaufmännischen und industriellen Geschäftsvermögens einbegriffen. Das Geschäftsvermögen des Warenkaufmanns besteht entweder ausschließlich oder doch zum größten Teile aus umlaufenden Wirtschaftsgütern. Die Ware geht in unverändertem Zustand durch seine Hand; kann er seinen Handel in Mietsräumen betreiben, so hat er kein Anlagevermögen nötig. Er muß nur dann einen Teil desselben investieren, wenn er eigene Gebäude für Bureau, Lager und Verkaufsmagazine verwendet. Dagegen muß der Fabrikant zwecks Herstellung seiner Waren einen großen Teil seines Geschäftsvermögens investieren; sein Anlagevermögen besteht aus Grundstücken, Fabrikgebäuden, Kraft- und Arbeitsmaschinen, Werkzeugen, Motoren, Transportanlagen usw., wie dies aus dem auf S. 66—72 entwickelten Kontensystem ersichtlich ist. Die Konten der Fabrikbuchhaltung, die dieses Anlagevermögen zu kontrollieren, nach Bestand, Zugang und Abgang und dem bezüglichlichen Kostenaufwand festzustellen haben, gehören also auch zu dem Komplex jener dem Fabrikbetriebe charakteristischen Konten, die zur Ermittlung des Herstellungspreises der Fabrikate dienen.

Alle übrigen geschäftlichen Vorgänge, welche die Fabrikbuchhaltung zu kontrollieren hat, bleiben dieselben wie im Betriebe des Warenhandels; hierher gehören beispielsweise der Bargeldverkehr, der gesamte Kreditverkehr mit Lieferanten und Kunden, der Bankverkehr, der Wechselverkehr, die gesamte Verkaufstätigkeit usw. Daher ist auch der ganze Aufbau der Fabrikbuchhaltung, von der Eingangsbilanz bis zur Schlußbilanz, die Organisation der Buchführung durchaus dieselbe wie in der kaufmännischen Buchhaltung. Ebenso sind die allgemeinen Grundsätze der Buchhaltung, wie sie im ersten Teile entwickelt worden sind, die gleichen innerhalb derjenigen Konten, die das Charakteristikum der Fabrikbuchhaltung bilden, d. h. der Fabrikationskonten.

Auf einen formellen Unterschied haben wir schon auf S. 150 hingewiesen; er besteht in der verschiedenen Auffassung der Fabrikationskosten und der Handlungskosten. Während die kaufmännische Buchhaltung die Handlungskosten als Verlustausgaben auffaßt und demgemäß als Verluste verbucht, werden im allgemeinen die Fabrikationskosten als Elemente der Selbstkosten der Fabrikate behandelt. Eigentlich bedeutet diese Auffassung nur eine Kongruenz zwischen dem Warenkonto des Kaufmanns und dem Fabrikationskonto des Fabrikanten. Dieser muß den Herstellungspreis der Fabrikate aus dem gesamten Kostenaufwand zusammensetzen, geradeso wie wenn er die Fabrikate aus dritter Hand gekauft hätte, mit dem einzigen Unterschied, daß er sich dabei nicht selbst betrügen darf. Das würde geschehen, wenn er einen Gewinnaufschlag hineinkalkulieren würde, den er noch nicht erzielt hat. Daraus leiten wir den wichtigen Grundsatz für die Kalkulation und Fabrikbuchhaltung ab: In jedem Stadium des Veredelungsprozesses durch die Fabrikation gehört nur derjenige Aufwand von Material, Löhnen, Unkosten, Kapitalnutzungen

usw. zu den Herstellungskosten des Produktes, der bis zu dem betreffenden Moment tatsächlich gemacht worden ist.

Diesen Aufwand im einzelnen und insgesamt zu ermitteln und kontenmäßig zu kontrollieren, das ist Zweck und Ziel jeder Fabrikbuchhaltung. Darausgeht auch hervor, daß Fabrikbuchhaltung und Kalkulation zusammengehören, daß die eine nicht ohne die andere bestehen kann. Die Fabrikbuchhaltung gehört also in bezug auf den Teil, der ihr Charakteristikum bildet, zu den Problemen der kalkulatorischen Buchhaltung; es müssen daher beide Teile sachgemäß und zweckmäßig miteinander verbunden werden, sich wechselseitig ergänzen und kontrollieren. In der Art und Weise, wie die Fabrikbuchhaltung dieser Hauptanforderung — organischer Zusammenhang zwischen Kalkulation und Buchhaltung — entspricht, liegt auch der Maßstab für die Beurteilung jeder Fabrikbuchhaltung. Wird z. B. die Kalkulation eines einzelnen Produktes außerhalb des Zusammenhanges mit der Buchhaltung auf rein betriebstechnischer Grundlage aufgestellt, also in keinen organischen Zusammenhang weder mit dem Vermögen noch mit dessen Zunahme oder Abnahme gebracht, so kann eine derartige Kalkulation grundfalsch sein. Wird umgekehrt der Herstellungspreis des Fabrikates nicht gleichzeitig mit der Fertigstellung desselben kalkuliert und werden die Fabrikationskosten — was in der Praxis noch sehr häufig der Fall ist — erst am Ende des Jahres in ihrer Gesamtheit dem Fabrikationskonto belastet, so tappt man das ganze Jahr im Dunkeln. Man verkauft Fabrikate, ohne deren Herstellungspreis zu kennen; die Fabrikbuchhaltung ist infolgedessen während des ganzen Jahres in einem Zustand der Unfertigkeit und Mangelhaftigkeit.

2. Betriebsbuchhaltung und kaufmännische Buchhaltung eine organische Einheit. Die der Fabrikbuchhaltung eigentümlichen Konten, d. h. die Konten, welche die Herstellungskosten gleichzeitig mit ihrer Entstehung zu buchen und zu kontrollieren haben, werden in ihrer Zusammensetzung gewöhnlich als Betriebsbuchhaltung bezeichnet. Aus dem Gesagten wird klar, daß diese Betriebsbuchhaltung nichts anderes als ein integrierender Bestandteil der gesamten Fabrikbuchhaltung sein kann. Man kann also wohl einzelne Arbeitsstellen für die Kalkulation und Betriebsbuchhaltung einrichten; aber immer müssen diese als unentbehrliche und notwendige Teile in organischer Verbindung mit der gesamten Fabrikbuchhaltung bleiben. Sie gehören zu einem und demselben organischen Ganzen, wie Haupt und Glieder des menschlichen Körpers.

Die mehrerwähnten charakteristischen Konten der Fabrikbuchhaltung, die wir unter dem Sammelnamen Fabrikationskonten, richtiger gesagt Konten für die Berechnung des Herstellungspreises der Fabrikate, zusammenfassen, werden eingeteilt in:

1. Konten für den Bestand der Fabrikanlage, sowie die hierzu gehörigen Konten für deren Erhaltung, Aufwand an Zinsen, Amortisation, Erneuerung usw. = Anlagekonten.

2. Konten für Roh- oder Hilfsstoffe.

3. Konten für die Fabrikationskosten: Menschliche Arbeit (Gehälter und Löhne), tierische Arbeit (Zugtiere), Maschinenarbeit (Kraft- und Arbeitsmaschinen, Werkzeuge, Gas, Wasser, Elektrizität usw.).

4. Konten für die Regie und die allgemeine Verwaltung: Verwaltungskosten, Steuern, Abgaben usw.

Die Kosten für den Vertrieb, d. h. die gesamten Verkaufskosten, gehören allerdings zu den Selbstkosten der Fabrikate, aber nicht zu ihren Herstellungskosten; sind daher auch keine Fabrikationskosten. Es besteht in dieser Beziehung kein Unterschied zwischen kaufmännischer und Fabrikbuchhaltung.

3. Typen der Fabrikbuchhaltung. Die Anwendung der oben entwickelten Grundsätze auf die große Zahl der verschiedenen Arten der industriellen Unternehmungen liegt nicht in der Aufgabe dieses Werkes. Es wird genügen, wenn die Grundsätze der Fabrikbuchhaltung, die für alle Arten der Betriebe gelten, an einigen typischen Beispielen illustriert werden. Es bleibt uns daher die Aufgabe, die tausend möglichen Formen, Arten und Stufen der industriellen Betriebe auf einige wenige Grundformen zurückzuführen und an ihnen die Anwendung der entwickelten Grundsätze für die Kalkulation und Buchführung zu zeigen. Mit Rücksicht auf die Verschiedenheiten im Rechnungswesen lassen sich die Industrien in drei Typen einteilen:

Erster Typus: Fabrikation eines einheitlichen Produktes, bei dem die verschiedenen Stadien des Veredelungsprozesses weder kalkulatorisch noch buchhalterisch erfaßt werden können. Beispiele: Fabrikation von Nägeln, Schrauben und Drahtstiften durch automatische Maschinen, Bierbrauereien, Ziegeleien, Molkereien, Hochöfen, Bergbau usw.

Zweiter Typus: Arbeitsfortsetzung: Fabrikation von einheitlichen Produkten, die bei ihrem Veredelungsprozeß verschiedene Fabrikationsstufen durchmachen und dabei auch verschiedene Abteilungen, Werkstätten, Fabriken durchlaufen, und zwar derart, daß sie in ihren einzelnen Stadien kalkulatorisch und buchhalterisch erfaßt werden können. Beispiele: Porzellan, künstlicher Dünger, Möbel, gemischte Betriebe.

Bei allen diesen Fabrikationsprozessen wird das Endprodukt der einen Betriebsabteilung zum Rohprodukt der nächsten Veredelungsstufe.

Dritter Typus: Fabrikation durch Arbeitszerlegung: Entweder Herstellung der verschiedenen Bestandteile eines Fabrikates in verschiedenen Teilbetrieben und nachherige Zusammensetzung der fertigen Bestandteile (Uhren, Telephon, Maschinen), oder aber Herstellung von Fertigfabrikaten in jeder der verschiedenen Betriebsabteilungen. Beispiele: Dampfmaschinen; Nähadeln und Stahlfedern; Ziegel und Zement; Produkte der chemischen Industrie usw.

So leicht diese Gruppierung der industriellen Unternehmungen in die drei Typen auch scheinen mag, um so schwieriger wird in der Praxis die Einordnung eines bestimmten Fabrikbetriebes in diese drei Gruppen, einfach aus dem Grunde, weil es für die ungezählten Arten und Größen der Betriebe verschiedene Übergangsstufen und Kombinationen gibt.

Wenn z. B. eine Fabrik des ersten Typus ein einheitliches Massenprodukt in verschiedenen Qualitäten herstellt, wie es fast immer der Fall ist, so gehört diese Fabrik nicht zur dritten, sondern zur ersten Gruppe. Man behilft sich etwa damit, daß man die Kalkulation auf eine

mittlere oder eine am häufigsten produzierte Qualität richtet und für die geringeren und besseren Qualitäten den Preis nach unten und oben möglichst sachgemäß abstuft. Aber eben diese Preisabstufungen richtig festzusetzen, bleibt in jedem Einzelfalle ein schwieriges Kalkulationsproblem (Stahl, Zucker, Ziegel, verschiedene Garnnummern in den Spinnereien usw.); z. B. die Baumwollspinnerei, zum ersten Typus gehörend, gliedert sich in viele Veredelungsstufen: Putzerei, Karderei, Mischung und Kämmlerei, Vorspinnerei, Spinnerei, Zwirneri, Ausrüsterei, Verpackung. Wollte man diese acht Veredelungsstufen kalkulatorisch und buchhalterisch gesondert behandeln, so würde die Spinnerei zum zweiten Typus gehören. Inwieweit dies praktisch möglich oder unmöglich, nötig oder unnötig ist, muß in jedem Einzelfalle der Fachmann entscheiden. Sicher ist, daß in die Kalkulation sämtliche Kosten dieser Veredelungsstufen, und zwar gesondert, gehören, schon wegen der Preisfestsetzung der Halbfabrikate bei Anlaß der Inventur, sodann um die Leistungsfähigkeit einer bestimmten Maschine oder einer Arbeitergruppe zu kontrollieren und mit anderen zu vergleichen. Sicherlich liegt hierin auch ein schwieriges Problem.

In der Schuhfabrik stoßen wir auf ähnliche Schwierigkeiten. Ein Paar Schuhe macht auf seinem Werdegang durch die Fabrik eine große Zahl von Veredelungsstufen durch; es nimmt bis zur Fertigstellung ca. 50 verschiedene Maschinen in Anspruch. Die genaue Kalkulation muß die Kosten jeder dieser Arbeitsstufen sukzessive in die Herstellungskosten gesondert aufnehmen; die Betriebsbuchhaltung dagegen kann verschiedene Arbeitsprozesse, nach Fabriksälen geordnet, zusammenfassen.

Die Gruppenbildung ist auch beim dritten Typus nötig. Wenn z. B. eine chemische Fabrik tausend Arten von pharmazeutischen Präparaten, oder eine elektrotechnische Fabrik ebensoviel verschiedene Apparate herstellt, so können die Schwierigkeiten in der Betriebsbuchhaltung, die aus der großen Zahl von verschiedenen Produkten entstehen, nur durch Zusammenfassung in eine beschränkte Anzahl von Gruppen gelöst werden.

Bei diesen und vielen anderen Problemen, die sich der praktischen Ausführung der theoretischen Grundsätze in der Kalkulation und Buchhaltung ergeben, bilden die ökonomischen Grenzen der Rechnungsführung und der Kontrolle für den Unternehmer ein so wichtiges Thema des gesamten Industriebetriebes, daß wir ihm am Schluß des Werkes einen besonderen Abschnitt widmen müssen.

II. Die industrielle Kalkulation in ihrem Verhältnis zur Buchhaltung.

1. **Grundlehren.** Aus dem eben entwickelten Endzweck desjenigen Teils der Fabrikbuchhaltung, der den Wesensunterschied zwischen ihr und der kaufmännischen Buchhaltung bildet, geht hervor, daß die Besonderheit in der Aufgabe der Fabrikbuchhaltung in der Feststellung der Produktionskosten besteht. Die Kalkulation des Herstellungswertes der Fertig-

fabrikate ist daher Zweck und Ziel der Buchführung jeder industriellen Unternehmung. Buchhaltung und Kalkulation sind hier so eng miteinander verbunden und voneinander abhängig, daß man nicht das eine Lehrgebiet von dem anderen trennen kann. Deshalb sind wir genötigt, hier die Grundlehren der industriellen Kalkulation einzuschalten. Da eine nur annähernd vollständige Behandlung dieses großen Lehrgebietes weit über den Rahmen dieses Werkes hinausgehen würde, müssen wir uns mit der Aufstellung der wichtigsten Grundlehren in Form von Schlußsätzen begnügen:

1. Die Herstellung muß als ein zusammengesetzter Einkauf von Rohwaren, Materialien, menschlicher Arbeit, Naturkräften, Maschinenarbeit, Leistungen von Hilfsbetrieben, Zinsen für Kapitalbenutzung usw. behandelt werden. Jeder zur Herstellung des Ganzen notwendige Faktor muß in Geld abgemessen werden. Jede Leistung ist entgeltlich. Die Werte werden entweder von außen bezogen; dann ist der Einkaufspreis entscheidend. Oder sie werden selbst erzeugt; dann ist der Selbstkostenwert maßgebend. (Dort, wo der Selbstkostenwert nicht leicht oder schnell genug ermittelt werden kann, nimmt man seine Zuflucht zu sog. Normalpreisen [Verrechnung], die dem Selbstkostenpreis angenähert sind; vgl. S. 263.) Die Kalkulation richtet sich daher zuerst auf diese Teilleistungen, Zwischenprodukte; die Gesamtkalkulation zerfällt daher in Teilkalkulationen.

2. Daher muß der Produktionsvorgang in Teilbetriebe und Hilfsbetriebe zerlegt werden. Jedes solches Glied ist als selbständige Unternehmung mit eigener Verwaltung aufzufassen. Jedes kalkulatorische Glied tritt als Nehmer und Geber, als Käufer und Verkäufer auf Ankauf entweder von außen oder von anderen Betrieben; Verkauf an andere Betriebe oder an das Lager der Fertigwaren bzw. verkäuflicher Nebenprodukte oder Abfälle. Bei diesem Kaufen und Verkaufen zwischen den einzelnen Gliedern gibt es weder Gewinn noch Verlust; ergeben sich bei Inventur solche, so sind es Kalkulationsfehler, die korrigiert werden müssen. Solche Fehler kommen namentlich dann vor, wenn die Kalkulation, losgelöst von der Buchhaltung, selbständig vom Techniker aufgestellt wird, etwa auf Grund von Verhältniszahlen für die Zuschläge der Unkosten, die lediglich auf Erfahrungstatsachen, auf Betriebsverhältnisse früherer Betriebsperioden berechnet worden sind. Hier muß die Buchhaltung zu Hilfe kommen; auf Grund von Probe-, Zwischen- oder Jahresbilanzen stellt sie die tatsächlichen Produktionskosten fest und nimmt die nötigen Korrekturen an der Vorkalkulation vor.

3. Es gibt Hilfsbetriebe und Teilbetriebe (wenn verschiedene Produkte, z. B. Ziegel und Zement, erzeugt werden).

a) Hilfsbetriebe:

a) Raum- verwaltung	{	Sollwerte: Zinsen, Abschreibung, Unterhalt des Fabrikgebäudes.
	{	Habenwerte: Mietzinsen zu Lasten jedes Betriebs; Raummiete verteilt nach beanspruchtem Raum.

b) Kraft- verwaltung	{	Soll:	Zins, Amortisation, Unterhalt, Kohlen, Löhne usw. für die Kraftmaschinen und Transmissionen.
		Haben:	Kraftverkauf an die einzelnen Betriebe nach Maßgabe der verbrauchten Kraft.
c) Lohn- verwaltung	{	Soll:	Ausgaben für menschliche Arbeit aller Art.
		Haben:	Berechnung der Arbeitskosten (Löhne), jedes Betriebes und Belastung nach Maßgabe der in Anspruch genommenen Arbeit.
d) Reparaturwerkstätte,			Lichtanlage, Heizung, Werkzeuge, Arbeitsmaschinen usw. sind ähnlich zu behandeln wie a—c.
e) Rohstoff- verwaltung	{	Soll:	Einkauf vom Markt + Einkaufs-, Transport- und Lagerkosten; Abfälle von den Betrieben zwecks Wiederverwendung.
		Haben:	Verkauf von Waren an alle einzelnen Betriebe.
		Wichtiges Prinzip:	Man behandle Rohstoffe genau wie Geld. Belege für jeden Eingang und Ausgang; Probe wie Kassasturz. Magazinverwalter gleich Kassierer.
f) Allgemeine Verwaltung	{	Soll:	Gehälter, Bureau, Steuern; Raum, Heizung usw.
		Haben:	Verteilt auf Produktion und Absatz.
b) Zwischen- und Teilbetriebe, z. B.			Gießerei, Schmiede, Schlosserei usw.
	{	Soll:	Was jeder Teilbetrieb von den Hilfsbetrieben oder von anderen Teilbetrieben empfängt.
		Haben:	Was jeder an andere Betriebe oder an das Lager fertiger Waren abgibt.

4. Die summarische Kalkulation läßt die inneren Beziehungen zwischen den Teil- und Hilfsbetrieben unberücksichtigt, belastet das Fabrikationskonto für die von außen gekauften Rohwaren, Hilfsstoffe, Löhne, Gehälter, Regie und setzt im Haben des Fabrikationskontos die reinen Verkaufswerte ein, berechnet Gewinn in Bausch und Bogen.

5. Die kalkulatorische Buchhaltung folgt dem oben beschriebenen Kalkulationsvorgang mit Hilfe der Konten; belastet das Konto fertiger Waren für den kalkulierten Herstellungspreis, oft auch zu bloßen Normalpreisen; führt ein besonderes Verkaufskonto und kann daher den Betriebsgewinn annähernd jederzeit berechnen. Sie organisiert gleichzeitig das System der Nachkalkulation.

6. Die Veranschaulichung der Grundlehren folgt in den Tabellen S. 258 und S. 261.

2. Zusammenfassung der Grundsätze der industriellen Kalkulation.

1. Die industriellen Betriebskosten bzw. die Summe der Selbstkosten der abgesetzten Fabrikate besteht aus zwei grundverschiedenen Teilen, die in der Kalkulation gesondert aufgeführt werden müssen, den Produktionskosten und den Absatzkosten (Betriebs- und Vertriebskosten). Die ersteren sind wiederholt angegeben worden (Material, Löhne und Zusatzkosten); sie ruhen auf den Halb- und Fertigfabrikaten, die in der Fabrik hergestellt worden sind. Die Absatzkosten bestehen in den Auslagen für Bureau, kaufmännische Leiter und Angestellte, Reisende, Agenten, Filialen, Syndikate, Propaganda, Lagerkosten, Versandkosten, Inkassospesen, Verlust an Debitoren usw.; sie ruhen auf den abgesetzten Fabrikaten. Da die Menge der erzeugten Waren nicht gleich ist der Menge der abgesetzten Waren und auch sonst aus betriebs- und bilanztechnischen¹ Gründen die Produktionskosten von den Absatzkosten getrennt werden müssen, so ergibt sich folgender Grundsatz:

Die Kalkulation, die nicht die Produktionskosten und die Absatzkosten gesondert aufführt, ist unvollkommen und irreführend.

2. Die Fertigfabrikate sind in der Regel ohne, in besonderen Fällen mit einem festen Gewinnzuschlag an die Verkaufsabteilung zu kalkulieren.

Grundsatz: Der Fabrikhandel arbeitet mit gegebenen, durch die Kalkulation bestimmten Einstandspreisen, wie der Warenhandel.

3. Die Produktionskalkulation zerfällt zeitlich und sachlich in drei Stadien, in die Vorkalkulation, die effektive Kalkulation und die Nachkalkulation.

a) Die Vorkalkulation ist in der Regel Sache des technischen Fachmannes, fußt mit Bezug auf die Löhne und Zusatzkosten auf Erfahrungstatsachen und Angaben aus der Buchhaltung und Statistik; sie hat daher den Charakter des Voranschlags.

b) Die effektive Kalkulation verfolgt rechnerisch genau den Werdegang des Produktes und setzt die tatsächlichen Produktionskosten fest.

c) Die Nachkalkulation ist Sache des Buchhalters und hat die effektive Kalkulation mit dem Voranschlag zu vergleichen, die Differenzen zwischen beiden im einzelnen und gesamten festzustellen.

Grundsatz: Die Vorkalkulation des Technikers muß durch die Nachkalkulation des Buchhalters kontrolliert werden.

4. Die Kalkulation muß den Werdegang des Produktes nach Menge und Wert rechnerisch verfolgen und die einzelnen Stadien des Veredelungs-

¹ Nicht nur bei der Inventur zum Zwecke der Bilanzaufstellung, sondern überhaupt in jedem Zeitpunkt der Bewertung darf ein Ganz- oder Halbfabrikat nur mit der Summe von Kosten belastet werden, die bis zum betreffenden Zeitpunkt tatsächlich aufgewendet worden sind (vgl. S. 247). Eine Bilanz müßte daher als falsch bezeichnet werden, die auf Grund einer Bewertung der Fertigfabrikate aufgestellt ist, welche die Verkaufskosten, die ja in Wirklichkeit noch nicht entstanden sind, enthalten würde. Anders verhält es sich mit den Kosten für die in Auftrag genommenen, abgeschlossenen Fabrikationsaufträge; der wirklich gemachte Kostenaufwand für Gewinnung dieser Aufträge bildet selbstverständlich ein Kalkulations-element, das bei der Bewertung zu berücksichtigen ist.

prozesses kalkulatorisch auseinanderhalten und sondern. Daher muß der Gesamtbetrieb der Fabrik in Betriebselemente — Hilfsbetriebe, Teilbetriebe, Zwischenbetriebe, Werkstätten, Fabriksäle usw. — zerlegt werden, um die Elemente der Produktionskosten gesondert, nicht in Bausch und Bogen, rechnerisch zu erfassen. Die Kosten der Betriebselemente sind als Produktivausgaben zu behandeln, weil sie sukzessive auf das werdende Produkt zu schlagen sind und schließlich im Herstellungswerte des fertigen Produkts neu erstehen. Die Kostenrechnung der Betriebselemente schließt daher weder mit Gewinn noch Verlust ab. Raumkosten z. B. werden aufgeteilt unter die raumbeanspruchenden Betriebselemente; Kraftkosten, die die anteiligen Raumkosten einschließen, werden aufgeteilt unter die kraftverbrauchenden Betriebselemente; Kosten der Arbeitsmaschinen, die auch die Kraftkosten mit einschließen, werden aufgeteilt unter die von diesen Maschinen bearbeiteten Produkte usw. Der sukzessiven Veredlung des Produktes entspricht auch die Wertzunahme desselben; jedes folgende Betriebselement schließt auch die Betriebskosten aller früheren Stufen des Werdeganges des Produktes in sich.

Grundsatz: Um die Produktionskosten in ihre Elemente zu zerlegen, muß auch der Produktionsprozeß in Betriebselemente aufgelöst und kalkulatorisch verfolgt werden; dem technischen Werdegang des Produktes muß auch der kalkulatorische Werdegang des Wertes des Produktes folgen. Jedes nachfolgende Betriebselement übernimmt vom vorhergehenden in und mit dem Produkt auch die entsprechenden Kosten als Mehrwert desselben.

5. Für die Gesamtkalkulation sowohl als die Kalkulation der Betriebselemente gibt es zwei Gruppen von Kosten, nämlich:

a) solche Kosten, die man direkt durch Abmessen, Beobachten, Kontrollieren usw. bestimmen kann; wir nennen sie direkte Kosten.

b) Anteilige Kosten sind diejenigen Kosten, die man überhaupt nicht derart erfassen kann, um sie auf die Betriebselemente direkt zu verteilen, oder bei denen diese rechnerische Erfassung außerhalb der ökonomischen Grenzen der Kalkulation liegen würde. Da beide Hindernisse von Betrieb zu Betrieb je nach Art und Größe verschieden sind, so sind die Grenzen zwischen direkten und anteiligen Kosten nicht nach allgemein gültigen Grundsätzen zu ziehen. Zu den anteiligen Kosten können gerechnet werden: Kapitalzinsen, Abschreibungen, Werkzeugverbrauch, unproduktive Löhne, Fuhrparkkosten, Gas-, Wasser-, Licht-, Wärme, Kraftbedarf, Aufsicht und Leitung, Bureau, Steuern und Abgaben, Patentkosten, Modelle, allgemeine Unkosten usw.

Grundsatz: Die Produktionskosten zerfallen kalkulatorisch in direkte und anteilige. Eine Kalkulation wird um so richtiger, ein um so größerer Teil von den Gesamtkosten auf die direkt ermittelten und unmittelbar auf die Betriebselemente zu verteilenden Kosten entfällt, je kleiner also der Teil der anteiligen Kosten ist. Die neuzeitlichen Bestrebungen nach Vervollkommnung der Kalkulation gehen daher auf eine immer weitergehende kalkulatorische Zerlegung der gesamten Produktionskosten und auf eine möglichst weitgehende Beschränkung des Umfangs der anteiligen Kosten.

6. Das schwierigste Problem der Kalkulation ist die richtige Verteilung der anteiligen Produktionskosten, hauptsächlich aus zwei Gründen: einmal weil man für die Bestimmung dieser Kosten für den laufenden Betrieb auf die buchhalterisch und kalkulatorisch festgesetzten Ergebnisse einer verflossenen Betriebsperiode (das letzte Geschäftsjahr) angewiesen ist; zum anderen, weil es sozusagen unmöglich ist, einen mathematisch richtigen Schlüssel zur Verteilung der anteiligen Kosten zu finden.

Die Anwendung der Ergebnisse der Vergangenheit und die Möglichkeit, einen absolut richtigen Schlüssel zur Verteilung der anteiligen Kosten zu finden, bilden daher eine stetige Fehlerquelle der Kalkulation. Solange diese Fehlerquellen bestehen, solange gibt es auch keine mathematisch richtige Kalkulation; es handelt sich eben nur um Annäherungswerte.

Grundsatz: Die Ergebnisse der Kalkulation sind Annäherungswerte. Sie kommen der absoluten Richtigkeit um so näher, je mehr es gelingt, die Fehlerquellen zu beseitigen, d. h. der Kalkulation der anteiligen Kosten die laufende Betriebsperiode — hauptsächlich mit Hilfe der Zwischenbilanzen — zugrunde zu legen, und andererseits zur Verteilung dieser Kosten einen möglichst richtigen Schlüssel zu finden.

7. Die Richtigkeit der laufenden Kalkulationen mit Bezug auf die Höhe der anteiligen Kosten kann nur durch die Buchhaltungsergebnisse kontrolliert werden; in je kleineren Perioden diese festgestellt werden, je kleiner ist die Gefahr, mit unrichtiger Kalkulation arbeiten zu müssen, je schneller können auch die Kalkulationsfehler korrigiert werden.

Grundsatz: Die Wünschbarkeit, ja Notwendigkeit der monatlichen Zwischenbilanzen ist auch durch die Kalkulation begründet.

8. Als Schlüssel zur Verteilung der anteiligen Kosten kann nur eine Wert- oder Mengengröße dienen, deren Zu- und Abnahme proportional mit der Zu- und Abnahme der betreffenden Kosten ist. Es ist unrichtig, als Schlüssel eine Zahlengröße zu verwenden, deren Steigen und Fallen mit dem Steigen und Fallen der anteiligen Kosten in keinem ursächlichen noch mathematischen Verhältnis steht, wie z. B. Abschreibungen und Materialpreise, Produktionszeit und allgemeine Unkosten, Alter der Pensionäre und Kostgeld, Arbeitslöhne und Kapitalzinsen usw.

Grundsatz: Kalkulationen sind in der Regel falsch, wenn die anteiligen Kosten generell nach einer einzigen Wertgröße, z. B. auf den Umsatz, wenn überhaupt verschiedenartige Produktionskosten, wie Raumbedarf und Kraftbedarf, oder allgemeine Unkosten und Spesen, Abschreibungen und Regiekosten usw. generell nach dem gleichen Schlüssel verteilt werden.

Verschiedenartige Produktionskosten müssen in ihre gleichartigen Bestandteile zerlegt und gesondert nach einem möglichst richtigen Schlüssel verteilt werden.

9. Als Schlüssel zur Verteilung der anteiligen Kosten können dienen:

a) die Menge der verwendeten Rohstoffe: Weizen in der Mülerei, Mehl in der Bäckerei, Hadern in der Papierfabrikation, Rüben in der Zuckerraffinerie, Baumwolle in der Spinnerei usw.;

b) der Wert der verarbeiteten Rohstoffe ist wegen der Preisschwankungen, die mit den anteiligen Produktionskosten in keinem Zu-

sammenhänge stehen, in der Regel nicht als Träger und Verteiler verwendbar;

c) die Menge des Fertigfabrikates, wie z. B. Eis in der Eisfabrikation, Bier in der Brauerei. Da das Rendement aber verschieden ausfällt, ohne daß deswegen die Fabrikationskosten größer oder kleiner werden, so eignet sich die Menge des Fertigfabrikates nur für solche Industrien, die ein einheitliches Massenprodukt erzeugen;

d) die produktiven Löhne; sie treten bei den meisten Kalkulationen als Träger der indirekten Kosten auf, auch dann und für solche Kosten, die mit dem Steigen und Fallen der Löhne in keinem ursächlichen Zusammenhänge stehen; solche Kalkulationen sind daher alle mehr oder weniger unrichtig. Ein ungelernter Arbeiter oder Lehrling braucht eine

III. Grundriß der

1. Verhältnis zwischen Betriebsbuchhaltung Fabrikation.

Betriebsbuchhaltung.

I. Zweck.

1. Stetiger, dokumentierbarer Nachweis der im Fabrikbetrieb tätigen Vermögensteile.
 - a) Anlagewerte (festes, nicht zum Umlauf bestimmtes Vermögen).
 - b) Produktionsmittel (flüssiges, in Kreislauf befindliches Vermögen): Roh- und Hilfsstoffe; Halb- und Ganzfabrikate, in welchen die verrechneten Löhne und die aufgewendeten Fabrikationskosten aller Art als Mehrwerte der veredelten Produkte einzuschließen sind. Löhne und Fabrikationskosten sind keine Verlustausgaben, sondern in Mehrwerte des Produkts verwandelte Vermögensbestandteile, also Produktivausgaben.
2. Kalkulation der Selbstkosten der Fabrikate in den verschiedenen Stadien des Veredelungsprozesses, im einzelnen und insgesamt.
3. Abgabe der marktgängigen Produkte zu Herstellungspreisen an die kaufmännische Abteilung.
4. Gewinn kommt nur durch die Verwertung der Produkte (Absatz) zustande und tritt daher erst in der kaufmännischen Buchhaltung in die Erscheinung.

II. Brücke zwischen der Betriebs-

Endglied der Betriebsbuchhaltung.

Haben des Kontos für Fertigfabrikate = Herstellungspreis der zum Verkauf gestellten Fabrikate } =

Maschine oder ein Werkzeug, Kraft, Raum, Heizung usw. viel länger als ein gelernter Arbeiter, trotzdem jener viel weniger Lohn erhält; der Anteil seiner Arbeit an jenen Kosten wird daher zu klein;

e) die Arbeitszeit der Arbeiter, nach Stunden oder Tagen, ist aus den eben angegebenen Gründen für die Kosten von Maschinen und Kraft usw. der bessere Verteiler als die Arbeitslöhne;

f) die Arbeitszeit der Maschinen, also die Maschinentage oder -stunden. Dieser Verteiler ist in denjenigen Betrieben zu empfehlen, wo die menschliche Arbeit gegenüber der Maschinenarbeit zurücktritt: Mechanische Weberei (Verteiler: die Maschinentage); in der Spinnerei (Spindelzahl); Eisendreherei und Walzwerke; Maschinenautomate (Nagelmaschine); Drahtzieherei usw.;

g) die Arbeitszeit der Zug- und Arbeitstiere: Fuhrhaltereien, Droschkenanstalten;

Fortsetzung auf Seite 260.

Fabrikbuchhaltung. und kaufmännischer Buchhaltung.

Absatz.

Kaufmännische Buchhaltung.

I. Zweck.

1. Darstellung des Kreislaufes desjenigen Betriebskapitals, das im Absatz der Produkte tätig ist; sie übernimmt die verkaufsfähigen Produkte zu Herstellungspreisen von der Betriebsbuchhaltung und setzt sie an die Kunden ab; daher hat sie Rechenschaft zu geben über die zum Verkauf gestellten Waren in der Zentrale und den Filialen, über das Rechnungsverhältnis mit den Kunden und Banken, über die ausstehenden Guthaben, über Kassa- und Wechselbestand.
2. Vollständiger Nachweis über sämtliche Verkaufskosten, einschließlich die für Propaganda, Syndikatskosten, Verluste an Debitoren usw. Die Verkaufskosten sind ein Element der Selbstkosten; in der Buchhaltung jedoch werden sie gewöhnlich im Gegensatz zu den Produktionskosten nicht als Produktivausgaben, sondern als Verlustausgaben behandelt und erst in der Gewinn- und Verlustrechnung mit dem Warenertrag kompensiert; richtiger ist, sie zunächst auf Verkaufskonto zu übertragen.
3. Berechnung des Gewinns an den verkauften Produkten [Verkaufswerte \div (Herstellungskosten + Verkaufskosten)].
4. Kassaführung, Bankverbindung und Finanzierung im Dienste des ganzen Unternehmens; Einkauf der Rohstoffe und Verkehr mit den Lieferanten im Dienste der Fabrikation.
5. Aufstellung der Bilanz, Nachprüfung der Kalkulation, Statistik.

und kaufmännischen Buchhaltung.

Anfangsglied der kaufmännischen Buchhaltung.

{ Soll des Verkaufskontos = Herstellungspreis der zum Verkauf gestellten Fabrikate.

2. Zusammenhang der Konten der Fabrikbuchhaltung.
Betriebsbuchhaltung.

I. Roh- und Hilfsstoffe		II. Lohnkonto		III. Zusatzkosten (Unkosten)		IV. Fabrikationskonto		V. Fertigfabrikate	
S.	H.	S.	H.	S.	H.	S.	H.	S.	H.
1. Eingangsbestand. 2. Einkaufsfakturen. 3. Einkaufs- und Transportkosten. 4. Kosten der Materialverwaltung.	1. Verbrauch für die Fabrikation. 2. Manko zwischen Sollbestand und Istbestand. 3. Sollsaldo zur Inventur. 4. Sollsaldo zur Inventur.	1. Bezahlte Löhne. 2. Arbeiterversicherung usw. 3. Verrechnete Löhne als Vorschüsse zu behandeln	1. Verrechnete Löhne. 2. Nicht verrechnete Löhne als Vorschüsse zu behandeln	1. Kosten der Anlagewerte: Abschreibung, Zinsen, Unterhalt = K_1 . 2. Naturkräfte = K_2 . 3. Hilfsbetriebe = K_3 . 4. Regie = K_4 .	1. Fabrikationskosten.	1. Rohstoffe (I). 2. Löhne (II). 3. Zusatzkosten (III). 4. Manko aus I.	1. Selbstkosten der Fertigerwaren. 2. Manko zwischen Sollbestand und Istbestand. 3. Sollsaldo zur Inventur.	1. Fertigerwaren zum Selbstkostenpreise, zum Verkauf zu Selbstkostenpreisen. 2. Manko aus IV. 3. Manko zwischen Sollbestand und Istbestand. 4. Sollsaldo zur Inventur	1. Abgabe der Fertigerwaren. 2. zu Selbstkostenpreisen. 3. Sollsaldo zur Inventur
Sollsaldo zur Inventur (Rohstoffvorräte).		Kein Saldo. Eventuell = Lohnvorschuß als Aktivum.		Kein Saldo.		Sollsaldo zur Inventur (Wert der Halbfabrikate).		Sollsaldo zur Inventur (Selbstkosten der Fertigfabrikate).	

Kaufmännische Buchhaltung.

VI. Warenverkaufsconto		VII. Kunden (Debitoren)		VIII. Kassa, Wechsel, Bank		IX. Verkaufskosten		X. Gewinn und Verlust	
S.	H.	S.	H.	S.	H.	S.	H.	S.	H.
1. Selbstkosten der verkauften Waren.	1. Fakturen an die Kunden.	1. Fakturen für die abgesetzten Waren.	1. Rimessen der Kunden, Geld, Wechsel, Bankgiro usw.	1. Rimessen der Kunden in bar, in Wechseln oder durch Scheck und Giro an die Bank.	1. Leistungen der Kasse und der Bank an den gesamten Betrieb.	1. Direkte Verkaufskosten.	1. Summe der Verkaufskosten auf Verlustkonto übertragen.	1. Verkaufskosten aus IX.	1. Saldo = Gewinn aus Verkaufskonto (VI).
2. Manko aus V.			2. Sollsaldo zur Inventur.	2. Giro an die Bank.	2. Sollsaldo zur Inventur.	2. Reisende, Propaganda.		2. Nicht in I-IX verrechnete Kosten, Zinsen und Verluste.	2. Indirekte Gewinne und Erträge.
3. Einbuße an verkauften Waren (Retourwaren, Abzüge usw.).						3. Sonstige Verkaufskosten.			3. Gewinne aus Beteiligungen usw.
4. Habensaldo (Ertrag auf X.).						4. Verlust an Kunden.			
Habensaldo = Gewinn.	Sollsaldo zur Inventur (Guthabensaldo an Debitoren).	Sollsaldo zur Inventur (Kassabarschaft, Portefeuille, Bankguthaben).	Sollsaldo vor dem Abschluß = Verlust (nach Übertrag auf X kein Saldo).	Habensaldo auf Gewinnverteilungskonto übertragen.					

Fortsetzung von Seite 257.

h) der von dem betreffenden Zweig in Anspruch genommene Raum: Lagerhaus, Magazine für Rohstoffe und Fabrikate usw.

i) die Zahl der gleichwertigen Arbeitsmaschinen, wie die Spindelzahl in der Spinnerei von Baumwolle, Wolle, Seide;

k) Kopffzahl der Personen: Erdarbeiter, Kostgebereien, Spitäler;

l) die Summe der Einheiten des Kraftbedarfs (Kilowattstunde, Pferdekraftstunde);

m) der Kubikinhalte, wie bei Beschickung der Öfen in der Porzellanfabrik und der Töpferei; Schiffsfracht usw.;

n) die Längenausdehnung einer produktiven Anlage, wie beim Telegraph, Telephon, Kabel, Eisenbahnschienen, Kanälen;

o) eine kombinierte Größe, wie der Personenkilometer, Tonnenkilometer, der Lokomotivkilometer, der Wagenachsenkilometer im Eisenbahnbetrieb, die Kilowattstunde, die Pferdekraftstunde;

p) in der Hotelindustrie die Zahl der während einer Nacht benutzten Betten (die Logiernacht).

Grundsatz: Jede Art des Industriebetriebes muß diejenige Zahlengröße zur Verteilung der anteiligen Kosten wählen, die sich dazu am besten eignet und den oben entwickelten Grundsätzen am besten entspricht.

3. Erläuterung zu Tabelle III, 2, S. 258.

I. Das Roh- und Hilfsstoffkonto ist bei Verwendung verschiedener Rohstoffe in so viel Unterkonten zu zerlegen, als zur Kontrolle der einzelnen Rohstoffwerte notwendig erscheint. Parallel zur Wertverrechnung geht die Skontrierung der Mengen. Konto und Skontro können in einer Rechnung vereinigt sein.

II. Das Lohnkonto. Die Löhne müssen nach den verschiedenen Teil- und Zwischenbetrieben verteilt werden. Diese Verteilung wird in Lohn Tabellen oder Lohnbüchern vollzogen; daher ist ein einheitliches Lohnkonto ausreichend.

III. Das Unkostenkonto. Wenn mehrere Teil-, Zwischen- und Hilfsbetriebe vorkommen, so ist das Unkostenkonto zu zerlegen in ein Spezialunkostenkonto (direkte Kosten) und ein Generalunkostenkonto (anteilige Kosten). Die Spezialunkosten werden den Einzelbetrieben unmittelbar, die Generalunkosten dagegen mit Hilfe eines geeigneten Schlüssels den Einzelbetrieben belastet (S. 255ff.).

IV. Das Fabrikationskonto ist nach Bedarf und unter Beobachtung der ökonomischen Grenzen der Kalkulation und Kontrolle zu zerlegen in Unterkonten für Teil-, Zwischen- und Hilfsbetriebe. Die Kosten der Hilfsbetriebe sind sachgemäß auf die Teil- und Zwischenbetriebe zu verteilen.

V. Das Konto der Fertigfabrikate ist nach dem unter IV bezeichneten Vorbehalt zu zerlegen. Wenn die Fabrik gattungen zahlreich sind, so können sie in Gruppen zusammengefaßt werden (z. B. bei 600 verschiedenen Fabrikaten werden möglicherweise 10 Gruppen gebildet).

VI. Das Warenverkaufskonto ist entsprechend den Unterkonten der Fertigfabrikate in so viel Konten zu zerlegen, als man den Gewinn an den Einzelfabrikaten oder Fabrikatengruppen gesondert kontenmäßig feststellen will.

VII. Das Kundenkonto (Debitoren). Eine Zerlegung nach Art der Kunden, nach Plätzen, Provinzen, Ländern usw. erübrigt sich, weil die Statistik die Aufgabe übernimmt, die Verkaufswerte nach diesen Gesichtspunkten zu zerlegen.

VIII. Das Konto, in welchem die Rimessen der Kunden systematisch verbucht werden, muß selbstverständlich in Kassakonto, Wechselkonto, Bankkonto usw. zerlegt werden.

IX. Das Verkaufskostenkonto ist zunächst nach den verschiedenen Arten der Verkaufskosten in Unterkonten zu zerlegen, wenn man nicht vorzieht, ein einheitliches Konto zu führen und die Zerlegung der Statistik zu überweisen. Je nach der Zerlegung von Konto V und VI sind auch die Verkaufskonten nach den Fabrikatengruppen zu verteilen, um den Reingewinn an jeder dieser Gruppen zu bestimmen.

X. Das Gewinn- und Verlustkonto besteht zunächst aus dem Saldo des Fabrikations-Ertragskontos, wo der Gewinn aus Konto VI den Verkaufskosten aus Konto IX gegenübergestellt wird. Der Saldo hieraus ist der Reinertrag aus der Fabrikation, zu welchem alle die Gewinn- und Verlustposten, die in keinem der Konten I—IX sachgemäß verrechnet werden konnten, oder die man aus bestimmten Gründen absichtlich nicht vorher aufgeteilt hatte, eingestellt werden müssen. Bei Aktiengesellschaften wird zumeist nur der Saldo dieses Kontos, also der Reinertrag der ganzen Unternehmung, in der Gewinn- und Verlustrechnung veröffentlicht, oft auch mit einer Zerlegung des Reingewinns zwecks Gewinnverteilung. (Man vgl. hierüber S. 187.)

IV. Anwendung der Grundlehren über kalkulatorische Fabrikbuchhaltung mit monatlicher Ertragsrechnung mittels der Zwischenbilanz¹ ohne oder mit Inventur.

Das zwingende Leitmotiv jedes modernen Industriekaufmanns muß sein: mit dem kleinstmöglichen Kostenaufwand die Fabrikate in bestmöglicher Güte und größtmöglicher Menge herzustellen. Der Weg dazu ist die Organisation eines Rechnungswesens in Form der kalkulatorischen Buchhaltung, das imstande ist:

1. in kurzen Zeitabschnitten (monatlich) das in der Fabrik tätige Vermögen mit möglichster Zuverlässigkeit in seinen einzelnen Bestandteilen zu erfassen und dadurch von der gesamten Vermögenslage — Höhe und Liquidität — ein Bild zu geben;

2. den Selbstkostenpreis jedes Fabrikats unmittelbar nach seiner Fertigstellung zu berechnen und in seine Elemente zu zerlegen — Kontrolle der Betriebsgebarung —;

¹ Vgl. hierzu auch den voraufgegangenen Abschnitt Fa: Die Zwischenbilanz.

IV. Anwendung der Grundlehren über kalkulatorische Fabrik-Zwischenbilanz ohne

Kontengruppe A: Rohstoffe, Hilfsstoffe, Löhne, Hilfsbetriebe, indirekte Kosten

I. Rohstoffe und Materialien		II. Löhne		III. Reparaturen		IV. And. Hilfsbetriebe, indirekte Kosten	
S	H	S	H	S	H	S	H
80 000	.....	.....	.....	3 000	.....	7 500	.....
250 000	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
	252 400	.....	.....	5 300	.....	21 500	.....
		300 000	.....	.....	.....	.....	.....
2 300 ¹	.....	.....	300 000	10 700	.....	23 300	.....
				4 700	.....	.....	.....
				2	24 900	2 400	.....
				.....	.....	68 700	.....
				2 500	.....	.....	108 500
	800	.....	.....	.....	300	.....	2 500
332 300	253 200	300 000	300 000	26 200	25 200	123 400	111 000
	79 100	.....	.....	.....	1 000	.....	12 400
332 300	332 300	300 000	300 000	26 200	26 200	123 400	123 400
79 100	.....	.....	.....	1 000	.....	12 400	.....
	79 000	.....	.....	.....	1 000	.....	12 200
	100	.....	.....	.....	.....	.....	200
79 100	79 100	.....	.....	1 000	1 000	12 400	12 400

1. **Eingangsinventur.**
Vorräte an Waren u. Fabrik.
2. **Einkauf von Rohstoffen und Material.**
Verteilung des Verbrauchs
3. **Löhne.**
Verteilung
4. **Reparaturkosten (auswärts)**
Verteilung
5. **Indirekte Kosten und Hilfsbetriebe.**
Verteil d. indirekt. Kost.usw.
6. **Betrieb A:**
a) Fertigfabrikate
b) Übergang an B u. C⁴ .
7. **Betrieb B:**
a) Fertigfabrikate
b) Übergang an A u. C⁴ .
8. **Betrieb C:**
a) Fertigfabrikate
b) Übergang an A u. B⁴ .
9. **Abfälle und Nebenprodukte**
10. a) **Verkaufswert der abgesetzten Produkte.**
b) **Kalkulierte Selbstkosten derselben**⁵
c) **Verkaufswert der Nebenprodukte**
d) **Verkaufskosten inklusive Skonto usw.**
11. a) **Abschluß vor d. Inventur (Zwischenbilanz)**⁶
b) **Rechnungsmäßig bestimmte Inventurwerte (Sollbestand)**
12. **Kontrolle durch Inventur:**
a) **Vortrag der rechnungsmäßigen Saldi**
b) **Inventurwerte auf Bilanzkonto übertragen**
c) **Kalkulationsfehler**
Übertragung derselben a. Warenkonto H. VIII Belastg. d. Verkaufskts.
d) **Gewinn**

¹ Arbeitslöhne im Magazin für Rohstoffe und im Magazin für Fertigfabrikate.

² Reparaturen, die nicht in eigener Werkstätte gemacht werden.

³ Reparaturen an fertigen Waren.

buchhaltung mit monatlicher Ertragsrechnung mittels einer oder mit Inventur.

Gruppe B: Betriebszweige						Gruppe C: Fertige Waren			
V. Betrieb A		VI. Betrieb B		VII. Betrieb C		VIII. Lager fertiger Waren		IX. Verkaufskonto	
S	H	S	H	S	H	S	H	S	H
9 000	.....	11 400	.....	6 700	.....	35 000			
85 600	.....	78 000	.....	62 000					
126 700	.....	82 600	.....	53 400	.....	1 000			
9 300	.....	7 200	.....	5 800	.....	200			
32 400	.....	43 600	.....	30 000					
.....	45 000	.....	.....	.....	.....	45 000			
.....	202 000	6 900	.....	195 100	.....			
.....	.....	.....	205 000	.....	.....	205 000			
4 300	.....	.....	8 000	3 700	.....			
.....	.....	.....	.....	.....	327 000	327 000			
1 800	.....	3 400	.....	.....	5 200				
.....	3 000	.....	1 500	.....	900			9 000	
.....	.....	.....	.....	.....	.....			.....	640 000
.....	.....	.....	.....	.....	.....		560 000	560 000	
.....	.....	.....	.....	.....	.....		.....	.....	9 600
.....	.....	.....	.....	.....	.....		.....	27 800	
269 100	250 000	233 100	214 500	356 700	333 100	613 200	560 000	596 800	649 600
.....	19 100	.....	18 600	.....	23 000	.....	53 200	52 800	(Gewinn)
269 100	269 100	233 100	233 100	356 700	356 700	613 200	613 200	649 600	649 600
19 000	.....	18 600	.....	23 600	.....	53 200	.....	.....	52 800
.....	18 800	.....	18 100	.....	23 800	.....	53 200		
.....	300	.....	500	.....	200	.....		
.....	.....	.....	.....	.....	.....	1 100	200		
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	900	900	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	51 900	
19 100	19 100	18 600	18 600	23 800	23 800	54 300	54 300	52 800	52 800

4 Halbfabrikate, die von einem Betrieb an den anderen übergehen.
 5 Auf Grund von kalkulierten Preisen, evtl. auch von Normalpreisen.
 6 Die Zwischenbilanz kann jederzeit, ohne Inventur, aufgestellt werden.

3. den Ertrag des ganzen Unternehmens jeden Monat durch eine Zwischenbilanz festzustellen — Rentabilität.

Diese Ziele können erreicht werden, wenn die in F, c I.—III. Abschnitt entwickelten Grundsätze in sinngemäßer Anpassung an gegebene Verhältnisse befolgt werden. Um die Anwendung dieser Grundlehren zu erleichtern und zu veranschaulichen, folgt hiernach in der Tabelle IV das Schema einer Zwischenbilanz und die hierzu nötigen Erklärungen.

Erklärung der Tabelle, S. 262/263. Sie stellt den periodischen (monatlichen) Auszug aus den betreffenden Hauptbuchkonten dar. Die Konten sind in drei Gruppen geordnet.

Die erste Gruppe umfaßt vier Abteilungen: die Konten I—IV und zwar:

I. Rohstoffe, Materialien und Hilfsstoffe; II. Löhne, III. Reparaturen, IV. sämtliche übrigen Hilfsbetriebe, sowie die besonderen und anteiligen Fabrikationskosten, z. B. die Kosten für den Raum, für Kraft, Beleuchtung, Heizung, Reinigung, für unproduktive Löhne, Gehälter, Modelle, Zeichnungen, Regie, Zinsen und Abschreibungen usw., so daß sämtliche Aufwendungen zur Herstellung der Fabrikate, außer Löhnen und Rohstoffen, in dieser Gruppe enthalten sind. Die Abteilungen I—IV können nach Art und Umfang der Fabrikation zerlegt werden; hier handelt es sich nicht um die Frage der Kontierung, sondern nur um eine erschöpfende Zusammenfassung sämtlicher Kosten, die für die Halb- und Fertigfabrikate angewendet worden sind und die in ihrer Summe die Selbstkosten ergeben.

Die zweite Gruppe umfaßt die einzelnen Betriebe, die in so viele Abteilungen (Konten) zerlegt werden, als man sie kalkulatorisch gesondert zu behandeln für nötig und zweckmäßig erachtet. Um unsere Darstellung für alle möglichen Typen der Industrien verwendbar zu gestalten, haben wir angenommen, daß jeder der drei Betriebe teils Fertigfabrikate erzeugt, teils nach dem Prinzip der Arbeitsfortsetzung seine Erzeugnisse an die anderen Betriebe überliefert. In unserer Tabelle sind nur drei Betriebe — A, B und C — angenommen, die als Arbeitssäle oder Werkstätten, Fabrikgebäude oder Veredlungsstufen gedacht und nach den tatsächlichen Verhältnissen zu vier, fünf oder mehr Betriebszweigen erweitert werden können.

Die dritte Gruppe umfaßt die Konten für die Fertigfabrikate und den Verkauf. Das erstere kontrolliert die zum Absatz bereitgestellten Produkte, die aus der zweiten Kontengruppe, den einzelnen Betrieben, zu Selbstkostenpreisen an das Konto für Fertigfabrikate übergehen. Das „Soll“ dieses Kontos umfaßt also die Wertsumme aller absatzfähigen Produkte zu Selbstkostenpreisen. Zu denselben Herstellungspreisen gibt dieses Konto nur diejenigen Produkte an das Verkaufskonto ab, die abgesetzt worden sind. Folglich liegt im Saldo des achten Kontos der Buchwert der unverkauften Fertigfabrikate zum Selbstkostenpreis, ist also ein reines Bestandskonto. Das Verkaufskonto dagegen ist ein reines Ertragskonto; denn es kontrolliert nur die abgesetzten Fabrikate, die ihm zu Selbstkostenpreisen belastet und zu Verkaufspreisen gutgeschrieben werden. Der Unterschied zwischen diesen Preisen ist bei Gewinn ein Habensaldo, bei Verlust ein Sollsaldo. Der Grundgedanke der Fabrikbuchhaltung ist also, daß man

den Gewinn nicht in den einzelnen Betrieben erfaßt, wo er tatsächlich erzeugt wird, sondern erst in dem Moment, wo er durch den Verkauf der Erzeugnisse realisiert wird, in greifbarer Form als Mehrwert über die Erzeugungskosten hinaus in die Erscheinung tritt. Der Unternehmer als Fabrikant erzeugt den Gewinn; aber erst als Kaufmann kann er ihn realisieren. Daher muß der Industrielle nicht nur Fabrikant, sondern auch Kaufmann sein, bzw. sich nicht nur den technischen, sondern auch den kaufmännischen Apparat angliedern.

Das Verhältnis der drei Kontengruppen ist folgendes: Aus der ersten Kontengruppe fließen die Wertelemente des Fabrikats als Kosten in die zweite Kontengruppe; es sind die Sollposten der Kalkulation. Die zweite Kontengruppe, die einzelnen Werkstätten, nehmen diese ihr aus der ersten Gruppe zuströmenden Kosten — Rohstoff, Löhne und Unkosten — auf; sie verschwinden gleichsam wie ein Strom, der eine Zeitlang unterirdisch fließt. Erst in der dritten Kontengruppe kommen die Werte wieder zum Vorschein, und zwar als Preis der Fertigfabrikate; das sind nun die Habenposten der Kalkulation.

In der ersten Kontengruppe bleiben die unverbrauchten Kosten für Rohstoffe, Löhne, Hilfsbetriebe und Zusatzkosten übrig, sind also vorrätige, nicht verbrauchte Wertbestandteile; deshalb sind alle diese Konten reine Bestandskonten. In der zweiten Kontengruppe bleibt von dem gesamten Kostenaufwand als Sollsaldo nur derjenige Teil übrig, der nicht als Fertigfabrikat in die dritte Gruppe übergegangen ist, also die Fabrikate in Arbeit, die Halbfabrikate. Daher sind auch die Konten der zweiten Gruppe reine Bestandskonten. Von der dritten Kontengruppe ist das für Fertigfabrikate auch ein reines Bestandskonto, weil als Sollsaldo nur die unverkauften absatzfähigen Produkte übrig bleiben. Das letzte Konto, das Verkaufskonto, dagegen ist, wie schon nachgewiesen, ein reines Ertragskonto; die Inventur findet hier keine Vermögensbestandteile.

Erklärung der einzelnen Posten 1—12. In der senkrechten Entwicklung der Tabelle sind die Ergebnisse für eine Betriebsperiode (Monat) zusammengestellt.

1. Eingangsinventur. Die sämtlichen Vorräte sind in den entsprechenden Konten eingestellt auf Grund der Inventur, wenn eine solche vorausgegangen, dagegen auf Grund der letzten Zwischenbilanz, wenn diese ohne Inventur aufgestellt war.

2. Einkauf von Roh- und Hilfsstoffen, Materialien, fremden gekauften Fabrikaten, alles laut eingegangenen Fakturen und der auf diesen Gegenständen lastenden Einkaufskosten aller Art. Diesen Sollwerten gegenüber steht im Haben der Wert derjenigen Gegenstände dieser Art, die tatsächlich zwecks Verbrauchs in die betreffenden Konten abgeliefert worden sind. Der Kontrolle der Wertbeträge in Soll und Haben dieses Kontos geht die Mengenkontrolle mit Hilfe der zugehörenden Skontri parallel. Die Rohstoffe usw. verschlingen außer den Ankaufspreisen und den Einkaufskosten noch eine Menge anderer Kosten, wie Löhne und Gehälter für die Lagerverwaltung, Versicherung, Raummiete für das Lager; man bezeichnet sie als Materialunkosten. Sie fließen dem Rohstoffkonto aus dem vierten Konto zu, das ein Sammelkonto für alle derartigen Kosten

ist; von ihm aus erfolgt die Verteilung auf alle übrigen Konten. Deshalb muß für die Entnahme von Rohstoffen ein Zuschlag zu den Einstandspreisen gemacht werden, der nicht nur die obengenannten Kosten deckt, sondern auch den Schwund oder Bruch, den die Rohstoffe auf dem Lager erleiden.

3. Löhne. Die im allgemeinen Lohnkonto belasteten Löhne umfassen nicht nur die an die Arbeiter ausbezahlten Löhne, sondern auch die verschiedenen Zuschläge für Versicherung. Sie werden nach Maßgabe des Verbrauchs in den verschiedenen Abteilungen verteilt; ein Saldo bleibt nur dann übrig, wenn die bezahlten oder geschuldeten Löhne nicht mit den verbrauchten Löhnen übereinstimmen. Grundsatz ist, daß nur die verbrauchten Löhne verteilt werden. Ein Sollsaldo ist ein Vermögensbestandteil, ein Habensaldo dagegen eine Schuld; das Lohnkonto ist also auch ein reines Bestandskonto. Über die sog. Lohnunkosten und ihre Verteilung folgt das Nähere unter 5.

4. Reparaturen. Die direkte Belastung ist nur für die Reparaturen, die nicht im eigenen Betrieb gemacht werden. Die Belastung für die Aufwendung in eigener Werkstatt erfolgt gemäß Verteilung aus den Konten 1, 2, 3 und 5. Die Verteilung geschieht nach Maßgabe der Inanspruchnahme auf die beteiligten Konten.

5. Indirekte Kosten und Hilfsbetriebe. In diesem Konto sind alle anderen Hilfsbetriebe und die sämtlichen Zusatzkosten zusammengezogen. Es sind dies, wie schon oben angegeben: Kosten für Raum, Kraft, Beleuchtung, Heizung, Reinigung, sodann auch die Gehälter und übrigen Regiekosten, Versicherung, evtl. auch Abschreibungen, kurz die gesamten Kosten, die nicht in den übrigen Konten enthalten sind. Sie werden anteilig oder speziell nach Verhältnis der Inanspruchnahme auf die beteiligten Konten verteilt, in der Regel nach einem entsprechenden Schlüssel. In der Praxis werden oft sämtliche hier aufgezählten Kosten als Lohnunkosten aufgefaßt und im Verhältnis der produktiven Löhne auf die einzelnen Arbeitslöhne verbrauchenden Abteilungen verteilt. In diesem Falle müßte die Kostensumme aus Konto 5 zunächst auf Lohnkonto 2 übertragen und hierauf als Lohnzuschläge mit den Löhnen auf die Betriebe verteilt werden. Das ist einer der häufigsten Fehler, den die Praktiker machen. Nach unseren in Ec II, Nr. 7, 8 und 9 entwickelten Belehrungen gibt es aber keinen einheitlichen Generalschlüssel zur Verteilung der Kosten, von den auf S. 255ff. aufgezählten Schlüsseln muß man für jede Art von Kosten den möglichst richtigen wählen. Dafür gibt es kein allgemeingültiges Rezept.

6., 7., 8. Übertragung von Halb- und Fertigfabrikaten von den einzelnen produktiven Betriebszweigen auf die empfangenden Konten. Nachdem sämtliche Kosten, die in den fünf Konten der ersten Gruppe auf die zweite Gruppe, die eigentlichen produktiven Abteilungen der Fabrik übertragen sind, liegen im Soll dieser drei Konten sämtliche Aufwendungen, also alle Elemente der Selbstkosten. Der Ersatz für alle diese Opfer an Kosten aller Art liegt in dem, was diese produktiven Betriebsabteilungen leisten; es sind dies die Halb- und Fertigfabrikate, deren Wert ihnen gutgeschrieben wird. Nach unserer Annahme liefert jeder der drei Betriebs-

zweige nicht nur Fertigfabrikate an die dritte Kontengruppe, sondern auch Halbfabrikate an die zwei übrigen Betriebszweige zwecks weiterer Verarbeitung oder Fertigstellung des Produkts.

9. Abfälle und Nebenprodukte. Sie werden von den gebenden Konten gesammelt und zu einem Schätzungspreis dem Verkaufskonto, nicht dem Konto für Fertigfabrikate, belastet; in unserer Tabelle unter 9 zum Wertansatz von RM. 9000. Unter 10c ist der Verkaufswert RM. 9600: der Gewinn von RM. 600 ist nur ein rechnungsmäßiger, er bleibt im Verkaufskonto zurück und fließt zu demjenigen aus den abgesetzten Fabrikaten.

10a und b. Verkaufswert und Selbstkosten der abgesetzten Produkte. Während Posten 10a, Verkaufswert der Fabrikate, unmittelbar dem Verkaufsbuch entnommen werden kann, verhält es sich anders mit Posten 10b. Hier liegt der Angelpunkt des ganzen Problems. Voraussetzung ist, daß man durch Kalkulation den Selbstkostenpreis jedes einzelnen Fertigfabrikats in dem Augenblick erfassen und feststellen kann, in dem es die Betriebswerkstatt verläßt und in das Lager der Fertigfabrikate übergeführt bzw. direkt an die Kundschaft abgegeben wird. Erleichtert wird die Aufgabe, wenn es sich um gleichartige Erzeugnisse handelt (I. Typus); aber auch bei schwierigen Fabrikationsprozessen ist durch die Art und Weise, wie nach unserem Kontensystem die sämtlichen Kosten nach ihren Arten gesammelt, geordnet und nach Orten auf die einzelnen Fabrikationszweige verteilt werden, eine monatliche Kalkulation der Selbstkosten der Fertigfabrikate durchaus durchführbar. Weniger zuverlässig, aber unter besonderen Verhältnissen notwendig ist die Berechnung der Fertigfabrikate zu Normalpreisen; diese stützen sich auf die Vorkalkulation oder auf die Ergebnisse vorhergehender Betriebsperioden, z. B. des letzten Monats. Geradezu unkaufmännisch, an Fahrlässigkeit grenzend ist es, wenn man die Kalkulation auf das Jahresende verschiebt und dann erst die Selbstkosten in Bausch und Bogen berechnet, oder sich überhaupt nicht um die Feststellung der Selbstkosten bekümmert und sich mit dem Ergebnis der Jahresschlußbilanz begnügt.

Eine monatliche Kalkulation der Selbstkosten der Fertigfabrikate ist eine unerläßliche Pflicht jedes soliden gewissenhaften Industriekaufmanns.

10d. Verkaufskosten. Hierher gehören zunächst die Abzüge für Rabatt und Kassakonto an den Kundenrechnungen; Kosten für nachträgliche, dem Fabrikanten zur Last fallende Reparaturen, Montage, Umänderungen, Retourwaren usw., Verluste an Debitoren usw.

In der Hauptsache umfaßt dieser Posten sämtliche Kosten, die der Unternehmer nicht für die Herstellung, sondern für den Absatz seiner Erzeugnisse aufwendet; es sind dies die Reisekosten, Verkaufsprovision, Propagandakosten usw. Streng genommen gehören alle diese Verkaufskosten auch zu den Selbstkosten, jedoch nur zu denjenigen der abgesetzten Fabrikate. Daher ist es unrichtig, dafür das Konto für Fertigfabrikate zu belasten; sie sind in einem besonderen Konto zu sammeln und am Monatsende in einer Summe in das Soll des Verkaufskontos einzustellen. Damit sie im einzelnen erfaßt, beurteilt und mit früheren Monaten ver-

glichen werden können, empfiehlt sich die Anlage einer synchronistischen Tabelle, damit man diese Kosten nach Arten in senkrechter, nach Orten in wagerechter Richtung darstellen kann und mit den Ergebnissen der früheren Zeit kritisch vergleichen kann.

11. Abschluß ohne Inventur.

a) Die Kontensumme, bzw. der Umsatz in jedem Konto.

b) Die Saldi. Da alle Konten außer dem letzten als reine Bestandskonten geführt werden, sind sämtliche Sollsalidi die Buchwerte der betreffenden aktiven Vermögensbestandteile, wie schon oben erklärt worden ist. Einzig der Saldo des Verkaufskontos ist Gewinn oder Verlust; ein Habensaldo Gewinn, ein Sollsaldo Verlust. In diesem Saldo liegt das Ergebnis des ganzen industriellen Betriebs für die Periode von Anfang des Jahres bis zu dem Monat, für den die Zwischenbilanz aufgestellt wurde. Zieht man von diesem Ergebnis (Gewinn) den Gewinn der vorhergehenden Zwischenbilanz ab, so gibt der Unterschied den Gewinn dieses Monats an.

Von diesem Geschäftsgewinn sind noch alle diejenigen Ausgaben abzuziehen, die weder in die Selbstkosten der Fertigfabrikate noch in die Verkaufskosten aufgenommen worden sind. Zu diesen Kosten gehören die jährlich nur einmal z. B. am Jahresschluß wiederkehrenden Kosten, aber nur dann, wenn sie nicht schon in irgendeinem Konto einbezogen sind. Dazu gehören nach allgemeiner Auffassung der Praktiker die Abschreibungen, die Passivzinsen für Fremdkapital, entgegen meiner Ansicht, wonach diese Posten zu den Selbstkosten (5) zu rechnen sind. Dazu gehören ferner die vertragsmäßigen Tantiemen, Beiträge an Wohlfahrtseinrichtungen, Syndikate, Konzessionsverbindlichkeiten usw. Von allen diesen Posten ist nur der entsprechende Bruchteil des Jahres, gemessen an den vorjährigen Verhältnissen, in die betreffende Zwischenbilanz einzubeziehen. Zum Gewinn der Zwischenbilanz kommen hinzu die Erträge, die nicht direkt aus dem Geschäftsbetrieb der Fabrik fließen; es sind dies z. B. Zinsen aus Wertpapieren, aus Beteiligungen, zufällige Gewinne, die alle pro rata temporis auf Grund der letzten Jahresbilanz oder schätzungsweise in die Zwischenbilanz aufgenommen werden können.

12. Kontrolle durch die Inventur. Die Ergebnisse der Zwischenbilanz können nur durch die Inventur kontrolliert werden, die in Anbetracht der damit verbundenen Arbeit, evtl. Betriebseinstellung, erst am Schlusse des Geschäftsjahres aufgestellt wird. Allerdings gibt es auch Fabrikbetriebe, die vierteljährlich zwecks allgemeiner Reparatur und Reinigung den Betrieb für 1 bis 3 Tage einstellen und in dieser Zeit die Zwischeninventur aufnehmen.

Unter der Voraussetzung, daß nach unserem vorliegenden Plan die zu der Zwischenbilanz und Kalkulation nötigen Konten und Skontren ordnungsmäßig geführt werden, hat die nachfolgende Inventur nicht mehr die große Bedeutung, die ihr sonst beigelegt werden muß; sie ist tatsächlich nur eine Kontrolle, allerdings eine unerläßliche, zur Buchführung, ähnlich wie der Kassasturz für die Kasseverwaltung. Zum Beweis hier ein Beispiel: Die Rohstoffe werden ihrem Werte nach durch das Rohstoffkonto, ihrer Menge nach durch das Mengskonto in der Weise kontrolliert,

daß der Eingang und der Verbrauch lückenlos gebucht werden; eine Differenz zwischen Inventur und Buchwert kann daher ihrer Menge nach nur durch Schwund, Diebstahl oder Fahrlässigkeit, ihrem Werte nach außerdem noch durch Entwertung auf Lager und der Einwirkung der Konjunktur auf die Marktpreise entstehen. In den übrigen Konten sind die Differenzen zwischen Buchwert und Inventurwert fast ausschließlich nur auf Kalkulationsfehler zurückzuführen, zu deren Entdeckung allerdings die Inventur das einzige Mittel bildet. Da alle diese Differenzen das Endergebnis d. h. den Selbstkostenpreis der Fabrikate beeinflussen, so müssen sie nach ihrer Feststellung durch Vergleichung mit der Inventur auf das Konto der Fertigfabrikate übertragen werden. Obschon diese Kalkulationsdifferenzen zum Teil auch auf den unverkauften Fertigfabrikaten ruhen, wird man jedoch sicher gehen, wenn man sie gänzlich in das Verkaufskonto einstellt, damit ihr Einfluß auf den Betriebsgewinn zur Geltung kommt. In unserer Tabelle schließen vier Konten mit Fehlbeträgen mit zusammen 1100 RM., ein Konto mit einem Überschuß von 200 RM., so daß pro Saldo das Verkaufskonto mit 900 RM. belastet, daher der durch die Zwischenbilanz berechnete Gewinn von 52 800 RM. auf 51 900 RM. herabgemindert wird.

Schlußbemerkungen. Die auf S. 262/263 dargestellte und oben erklärte Zwischenbilanz umfaßt nur die Konten der Betriebsbuchhaltung. Zur Aufstellung einer vollständigen Zwischenbilanz, in die sämtliche Konten der Aktiv- und Passivreihe einzubeziehen sind, um den Reingewinn doppelt nachzuweisen, bietet vorstehende Aufstellung die notwendige Grundlage, indem sie zunächst die Aktivwerte sämtlicher zur Betriebsbuchhaltung gehörenden Konten mit ihren Saldi ausgerechnet erhält, sodann den Gewinn an den abgesetzten Fabrikaten feststellt. Daher ist es nur ein kleiner Schritt, alle anderen Konten, die sämtlich reine Bestandskonten oder reine Gewinn- und Verlustkonten sind, zu einer förmlichen Zwischenbilanz in ihrer Doppelgestalt als Vermögensbilanz und Ertragsbilanz aufzustellen. Dagegen muß ausdrücklich betont werden, daß das Hauptinteresse jedes Industriellen sich auf die Ergebnisse der oben beschriebenen Zwischenbilanz konzentriert. Er will in erster Linie wissen, wie es mit seinem in der Fabrik tätigen Betriebsvermögen steht, ob und wieviel er gewonnen oder verloren hat, und ob die Selbstkosten seiner Fabrikate richtig berechnet sind. Über alles das gibt ihm die nach unserem Plan aufgestellte Zwischenbilanz Aufschluß.

Anhang: Die kurzfristige Erfolgsrechnung.

1. Seit dem Erscheinen der ersten Auflage dieses Buches, wo Zwischenbilanzen und die monatlichen Ertragsbilanzen dargestellt wurden, hat die monatliche Ertragsbilanz, — auch kurzfristige Erfolgsrechnung genannt, — in Literatur und Praxis große Beachtung gefunden.

Die Gründe hierzu liegen in der Hauptsache in der immer stärker sich ausprägenden Labilität der wirtschaftlichen Verhältnisse und der zunehmenden Größe und Verflechtung der Betriebe und Unternehmungen. Für die in kurzen Zeiträumen sich verändernden Verhältnisse genügt die

Jahresrechnung nicht mehr. Der Unternehmensleitung und der Betriebsführung muß ein feineres Instrument der Erfolgsmessung in die Hände gegeben werden, das Schwächen und Stärken hinsichtlich Zeit und Ort exakt und schnell anzuzeigen vermag. Dadurch wird ein rascher Zugriff an der schwachen Stelle und ein entschlossener Ausbau der erfolgversprechenden möglich. Besonders wichtig ist die kurzfristige Erfolgsrechnung für die großen Betriebe, bei denen leicht die Übersicht und die Kontrollmöglichkeit verloren gehen kann. So spielt auch die Unternehmensform eine Rolle: in den anonymen Gesellschaften ist eine laufende einwandfreie Kontrolle durch die dafür vorgesehenen Organe sehr erschwert, wenn ihnen nur der Jahresstatus zur Verfügung steht. Diese Jahresrechnung muß zudem veröffentlicht werden und wird darum häufig für diesen Zweck hergerichtet.

Als Unterlage für die Marktpolitik der Kartelle und sonstigen Verbände werden Vergleiche zwischen den einzelnen Betrieben nötig, damit die Kosten- und Preisverhältnisse jederzeit zuverlässig geprüft und beobachtet werden können. Auch hierzu ist erforderlich eine laufende und kurzfristige Ermittlung der Lage der Einzelunternehmung und der Branche: eine kurzfristige Erfolgsermittlung.

Zusammenfassend kann gesagt werden, das durch die allgemeine Einführung kurzfristiger Erfolgsermittlungsmethoden bedeutende Ersparnisse gemacht werden können, und die Leistungsfähigkeit der Betriebe und der Gesamtwirtschaft gesteigert werden kann. Aus diesen Erwägungen heraus hat der Verband deutscher Diplom-Kaufleute im Jahre 1925 ein Preisausschreiben zur Klärung des Problems erlassen¹, das eine Fülle von wertvollem Material und Anregung zu Tage brachte.

2. Im Zusammenhang mit dieser Entwicklung werden auch die Zwecke der kurzfristigen Erfolgsrechnung deutlicher erkannt. Als oberster und umfassender Zweck ist die Messung und Beobachtung des Betriebserfolgs in kurzen Zwischenräumen und die dadurch schneller mögliche Beeinflussung der Betriebsgebarung zu nennen. Weiter wird sie einen Maßstab für die Leistung der einzelnen Betriebsabteilungen und ihrer Leiter abgeben und damit ein internes Betriebstantiemensystem ermöglichen, das mit der zunehmenden Ausschaltung der Konkurrenz immer mehr an Bedeutung gewinnt.

In Zeiten starker Konjunkturschwankungen und angespannter Geld-

¹ Preisausschreiben über „Beiträge zur Theorie und Praxis der monatlichen Erfolgsrechnung in Wirtschaftsbetrieben“.

Zeitschrift des Verbandes deutscher Diplomkaufleute e. V., Jahrgang 1925, Heft 10.

Von den eingereichten 50 Arbeiten wurden die folgenden ausgezeichnet:

1. Krähe: Die monatliche Gewinnrechnung eines Edelfabrikwerks.
2. Piltz: Monatliche Erfolgsrechnung in einer Eisengroßhandlung.
3. Breil: Monatliche Erfolgsrechnung in einem Walzwerk.
4. Bergmeir: Die kurzfristige (monatliche) Erfolgsrechnung in Wirtschaftsbetrieben.
5. Kleinstücke: Die monatliche Erfolgsrechnung in Verkehrs- und Versorgungsbetrieben.
6. Koppitz: Monatliche Erfolgsrechnung in einer Fabrik landwirtschaftlicher Futtermittel.

verhältnisse ist die Überwachung und Sicherung der Liquidität besonders wichtig. Damit hängt eng zusammen die Beobachtung der Rentabilität, die für Kredit- und Finanzierungszwecke ebenso wichtig ist wie für die Frage der Kapitalbildung. Die kurzfristige Erfolgsrechnung beleuchtet dann die Gliederung der Produktionsmittel im Hinblick auf die Rente als höchsten Unternehmungszweck; sie zeigt ferner die Zusammensetzung der Vorräte und den Stand der Forderungen und Schulden an. Auch Umsatz und Personalbewegung, die Schlüsse für die Geschäftspolitik zulassen, können in kürzeren Zwischenräumen ersehen werden.

Daneben wird die kurzfristige Erfolgsermittlung als Hilfsmittel für die Prognose des Jahreserfolgs verwendet werden können; neben den Möglichkeiten für die allgemeine Betriebsgebarung gibt sie dann eine Handhabe für die Bilanzierung, indem sie eine recht- oder vorzeitige Beeinflussung der stillen Reserven (Bildung oder Auflösung), der Art der Verbuchung von Neuanlagen und Unkosten und so der Dividenden- und Kapitalpolitik ermöglicht.

3. Mit der Klarstellung der Zwecke haben sich naturgemäß auch die Methoden der kurzfristigen Erfolgsrechnung geändert und verbessert. In den vorausgegangenen Auflagen dieses Buches ist die Lehre von den Zwischenbilanzen vorzugsweise im Zusammenhang mit den gemischten Konten des Handelsbetriebes und in stärkster Anlehnung an die Buchhaltung behandelt worden. Diese monatliche Erfolgsermittlung im Anschluß an die Buchführung hat insofern Mängel, als sie die besondere periodische Verrechnung der anteiligen Unkosten notwendig macht (Zinsen, Abschreibungen, Versicherungen, Reparaturen, Speditionen, Provisionen usw.). Vgl. oben die Beispiele auf S. 222 ff.

Ferner ist eine genaue Beobachtung der Teilbetriebe nur möglich, wenn diese eine eigene Buchhaltung oder zumindest ein für diesen Zweck genau durchdachtes Kontensystem haben. Die starke Betonung der bilanzmäßigen Monatsrechnung läßt die Erfassung der Aufwände und Erträge nur über die Bestandsrechnung zu. Dagegen zeigt die Bewegungsrechnung die Erträge und Aufwendungen, vor allen Dingen auch die Unkosten, die nicht sichtbarer Aufwand sind, viel deutlicher und unmittelbarer. Andererseits fehlen natürlich einer Bewegungsrechnung die Vorzüge der buchhalterischen Betrachtungsweise; so gibt sie keine Aufschlüsse über den Stand der Debitoren und Kreditoren, der Fertig-, Halb- und Rohmaterialien usw. Darum müssen in der kurzfristigen Erfolgsrechnung beide Rechnungen vereinigt sein, weil sie sich gegenseitig ergänzen und erst die letzte Auswertung beider ein genaues Bild des Betriebes und seines Ablaufs gibt.

Für spezielle Zwecke ist die im Rahmen der Buchführung durchgeführte monatliche Erfolgsrechnung außerdem nicht immer geeignet. Für Industriebetriebe besonders ist wichtig die Bestandsermittlung bei Rohstoffen und Halbfabrikaten und die richtige Dimensionierung des Verbrauchs an Hilfsmaterialien, der Abschreibungen, Unkosten- und Zinsenrückstellungen. Für diese Bestandsermittlung ist durchaus nicht immer ein buchhalterischer Abschluß notwendig; oft genügt für die Zwecke des Betriebes eine mehr

oder weniger rohe Schätzung, um einen schnellen und aufschlußreichen Überblick zu geben.

Überhaupt ist die buchhalterische Erfolgsrechnung noch in anderer Hinsicht schwerfällig; sie erfaßt nicht alle Buchungsfälle in der notwendigen kurzen Zeit, oder es ist ihr nur mit unnötiger Umständlichkeit möglich. Außerdem stören die transitorischen und antizipativen Buchungen, die ja schon bei Jahresabschlüssen erhebliche Schwierigkeiten machen. Zuletzt sollen die Schwierigkeiten einer richtigen Erfassung der Istzahlen der Vorräte nochmals erwähnt sein.

Diese Nachteile werden in zufriedenstellender Weise nicht behoben werden können, da keine der in Frage stehenden Methoden der Inventur gleichwertig ist. Außerdem ist eine Inventur nur für eine periodische Aufteilung möglich. Die kurzfristige Erfolgsrechnung braucht jedoch häufig eine Aufteilung nach Leistungen und Abteilungen. Diese Fälle sind nur durch Skontration zu erfassen, die wiederum nur für greifbare Dinge verwendbar ist, nicht aber für Abnutzungen, Schwund, Diebstahl usw.

Alle diese Überlegungen zeigen die Grenzen der buchhalterischen Zwischenerfolgsrechnung recht deutlich und haben dazu geführt, daß die kurzfristige Erfolgsrechnung mehr und mehr von der Buchhaltung losgelöst wurde und sich nach besonderen Methoden entwickelte. Sie kommt dann in der Hauptsache entweder als Stückerfolgsrechnung vor, indem sie die Erfolge einzelner Stücke oder Stückgruppen periodisch summiert, oder aber als direkte periodische Erfolgsrechnung. Eine vollkommene Loslösung von der Buchhaltung wird allerdings nur in kleinen Betrieben denkbar sein; in großen Betrieben überwiegt das Bedürfnis nach Kontrollfähigkeit alle Bedenken der schwerfälligen Durchführung. Es ist aber dann so, daß die Zwecke der kurzfristigen Erfolgsrechnung bestimmend für die Einrichtung der Buchführung werden und den innern Ausbau, die Systematik und auch die Methodik weitgehend beherrschen.

Besonders ausgebaut worden ist in letzter Zeit die Sollrechnung, bei der im Voraus der voraussichtliche Aufwand festgelegt wird. Diese Sollaufwände können wieder für eine Rechnungsperiode oder für ein Erzeugnis oder eine Erzeugnisgruppe errechnet werden, indem dann vom Einzelaufwand auf die Gesamtproduktion geschlossen wird. Die Rechnung geht dann entweder direkt von den Erlösen aus, oder aber sie stellt die für die Herstellung nötigen Aufwendungen den Erlösen gegenüber. Die Sollrechnung hat Mängel, wenn die Gefahr nicht planmäßigen Verbrauchs oder Aufwands besteht. Hier muß auch die Rückrechnung erwähnt werden, bei der von der Erzeugung oder dem Absatz ausgehend mit Hilfe der aus der Selbstkostenrechnung bekannten Zahlen ein Rückschluß auf den Aufwand möglich wird. Diese Methode kann der Rechnung mit Bruttonutzenzuschlägen in vieler Hinsicht gleichgesetzt werden, wie das aus den Beispielen auf S. 222/24 ersichtlich ist.

Eine Fülle von Problemen, die aber den Rahmen dieses auf die Darstellung der Buchhaltung abgestellten Buches sprengen würden, schließt sich hier an. So wird für die Berechnung und Beurteilung des Erfolgs die Trennung von Innen- und Außeneinflüssen wichtig, ferner die Ausschaltung der Wirkungen des Beschäftigungsgrades durch Differenzkonten, die

Trennung von Zeit- und Mengenkosten, die Verrechnung zu Normalpreisen und die Frage der Normalzuschläge usw.

Die schon erwähnten, immer mehr hervortretenden Versuche zur Durchführung von Betriebsvergleichen, die nur auf der Grundlage genauer kurzfristiger Erfolgsrechnungen denkbar sind, werden auch durch eine einheitliche Systematik des Rechnungswesens sehr gefördert (siehe „Kontenrahmen“).

V. Organisationspläne für die Fabrikbuchhaltung.

Besser als jede Beschreibung vermag eine Planzeichnung das Verständnis für die Organisation und den Zusammenhang des komplizierten Verwaltungs- und Rechnungswesens einer industriellen Unternehmung zu vermitteln. Auf den ersten Blick erschließen diese Planzeichnungen jedem, der unseren Erörterungen über den vorwürfigen Gegenstand gefolgt ist, das Verständnis für den Zusammenhang des Rechnungswesens im allgemeinen, Zweck, Mittel und Methode der Fabrikbuchhaltung und -kalkulation im besonderen.

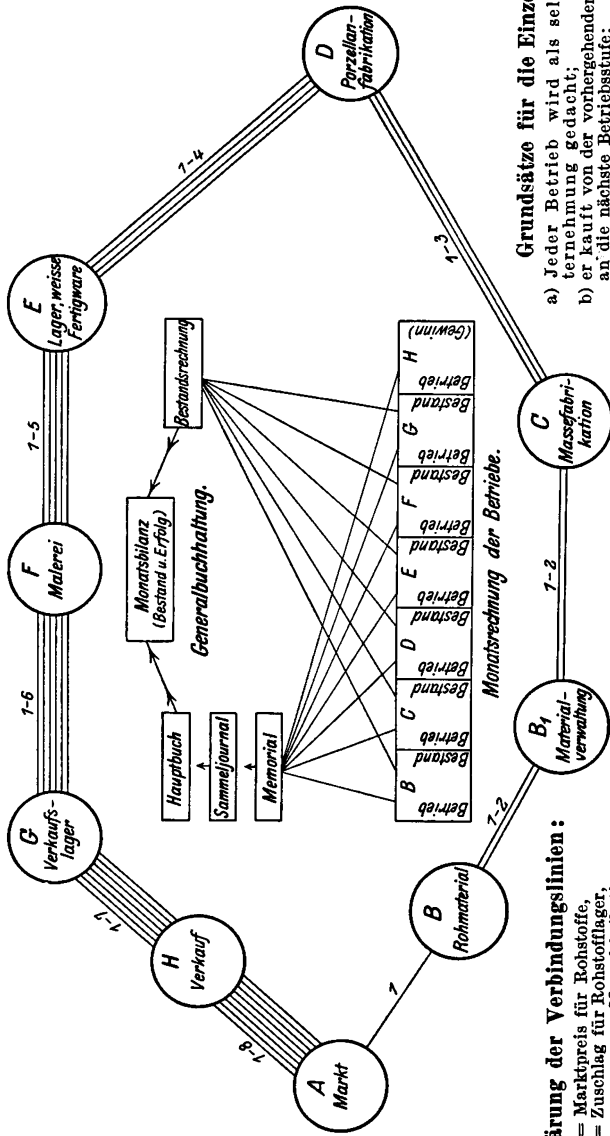
1. Das Rechnungswesen einer Porzellanfabrik (S. 274).

Der erste Plan (S. 274) veranschaulicht Verwaltung und Rechnungswesen einer Porzellanfabrik. Die Zeichnung ist nach dem Schema entworfen, wie sie W. Barentzin, früherer Direktor der Königlichen Porzellanmanufaktur in Berlin, in seinem vortrefflichen Werke „Kaufmann oder Bürokrat“ entwickelt hat.

Die Zeichnung macht ersichtlich, daß der Kreislauf des dem Betrieb der Fabrikation dienenden Kapitals mit dem Markt beginnt, von wo die Rohstoffe und Materialien bezogen werden, und mit dem Markte schließt, weil das Fertigfabrikat zwecks Absatzes wieder an diesen übergeht. Die Gesamtfabrikation, die zum zweiten Typus gehört, ist in sieben Teilbetriebe zerlegt. Jeder dieser Teilbetriebe umfaßt wieder verschiedene Veredelungsprozesse, Arbeitsstufen und Hilfsarbeiten, die aber rechnerisch und verwaltungstechnisch in diesen Teilbetrieb eingeordnet werden. Durch diese Zusammenfassung der zahlreichen Arbeitsprozesse in sieben Teilbetrieben, von denen jeder eine Verwaltungs- und Rechnungseinheit bildet, wird die Gesamtleitung, die Kontrolle und das Rechnungswesen wesentlich erleichtert. Ob die Hilfsbetriebe, wie Kraftherzeugung, Reparaturwerkstatt, Hausverwaltung, Gärtnerei usw. den einzelnen Teilbetrieben sachgemäß angegliedert werden oder besondere Rechnungs- und Verwaltungseinheiten bilden, ist von Fall zu Fall besonders zu entscheiden; sicher ist, daß die Kosten dieser Hilfsbetriebe anteilig auf die sieben Teilbetriebe nach Maßgabe der Inanspruchnahme verteilt werden müssen.

In der Mitte der den Kreislauf durch die Teilbetriebe darstellenden Planzeichnung ist das Schema über das Rechnungswesen dargestellt. Dieses soll zeigen, wie jeder einzelne Teilbetrieb in sich selbst ein geschlossenes Rechnungswesen hat und wie der Zusammenhang mit der Zentralverwaltung organisiert ist. Der verantwortliche Leiter jedes Teilbetriebes legt periodisch (monatlich) Rechnung ab, und zwar über zwei verschied-

V. 1. Organisation des Rechnungswesens einer Porzellanfabrik ¹.



Erklärung der Verbindungslinien:

- Linie 1 = Marktpreis für Rohstoffe,
- " 2 = Zuschlag für Rohstofflager,
- " 3 = " " Massefabrikation,
- " 4 = " " Porzellanfabrikation,
- " 5 = " " Lagerkosten,
- " 6 = " " Malerei,
- " 7 = " " Verkaufskosten,
- " 8 = " " Gewinn.

Grundsätze für die Einzelbetriebe:

- a) Jeder Betrieb wird als selbstständige Unternehmung gedacht;
- b) er kauft von der vorhergehenden und verkauft an die nächste Betriebsstufe;
- c) er führt eigene Rechnung; keine Buchung ohne schriftliche justifizierbare Unterlage;
- d) er liefert die Ergebnisse seiner Rechnung an die Zentralverwaltung (Hauptbuchhaltung);
- e) monatlicher Nachweis der Bestände nach Wert und Menge;
- f) deglichen der Löhne und Betriebsausgaben; schriftlicher Verkehr zwischen den Betrieben unter sich, sowie mit der Zentralverwaltung; die Rechnungen jedes Betriebes sind jederzeit in abschlußfähigen und prüfungstähigem Zustand zu halten; möglichst große Freiheit der technischen Betriebsleiter innerhalb der von der Generalverwaltung gezogenen Schranken.

Jeder Zuschlag besteht:

- a) aus den produktiven Löhnen der betreffenden Abteilung;
- b) aus den direkten übrigen Betriebskosten dieser Abteilung;
- c) aus den anteiligen Betriebskosten, nach den auf S. 254 entwickelten Grundsätzen verteilt;
- d) Umwandlung sämtlicher Zuschläge in Mehrwerte des Produkts.

¹ Dieser Plan ist nach einer Skizze von F. Ertzgraber entworfen.

dene Gebiete, über die Vermögensbestandteile (Anfangsbestand = Zunahme — Abnahme + Endbestand) und über die Betriebskosten. Der erste Rapport wandert an die eine Abteilung der Generalbuchhaltung, an die Bestandskontrolle; der zweite Rapport geht an die Abteilung der Buchhaltung, welche aus den Grundbüchern das Sammeljournal bildet und hieraus die Eintragung in das Hauptbuch fertigt. Die Generalbuchhaltung stellt aus den beiden Ergebnissen die Monatsbilanz mit Zerlegung in Vermögens- und Erfolgsbilanz zusammen. Der verantwortliche Direktor kann also den jederzeit justifizierbaren Nachweis des Vermögensbestandes und der Betriebsergebnisse leisten.

Dazu kommt auch die automatische Kontrolle der Betriebe unter sich. Da jede Betriebsabteilung ihr Fertigfabrikat gegen schriftliche Empfangsbescheinigung an den nächstfolgenden abgibt und hierbei die Produkte nach Menge und Wert berechnet, so wird jeder nachfolgende Betrieb vom vorhergehenden mit Bezug auf den Eingang, und jeder vorhergehende Betrieb mit Bezug auf den Ausgang von seinem nachfolgenden kontrolliert. Da überdies die Monatsrapporte jeder Betriebsabteilung in der Verwaltungszentrale statistisch zusammengestellt und mit den früheren Ergebnissen verglichen werden, so ergibt sich unmittelbar jede Abweichung des bezüglichen Verhältnisses von der Norm von selbst. Der Direktor ist daher imstande, den Ursachen der auffallenden Abweichungen nachzugehen, die nachgeordneten Betriebsleiter zu bezüglichen Aufklärungen anzuhalten oder zur Verantwortung heranzuziehen. Aus allen diesen Gründen möchten wir diese Organisation des Fabrikbetriebes in bezug auf das Rechnungswesen als Muster ansehen.

Man beachte besonders die unten in der Tabelle kleingedruckten Erklärungen.

2. Plan für die Betriebsbuchhaltung einer Ledertreibriemenfabrik (S. 276).

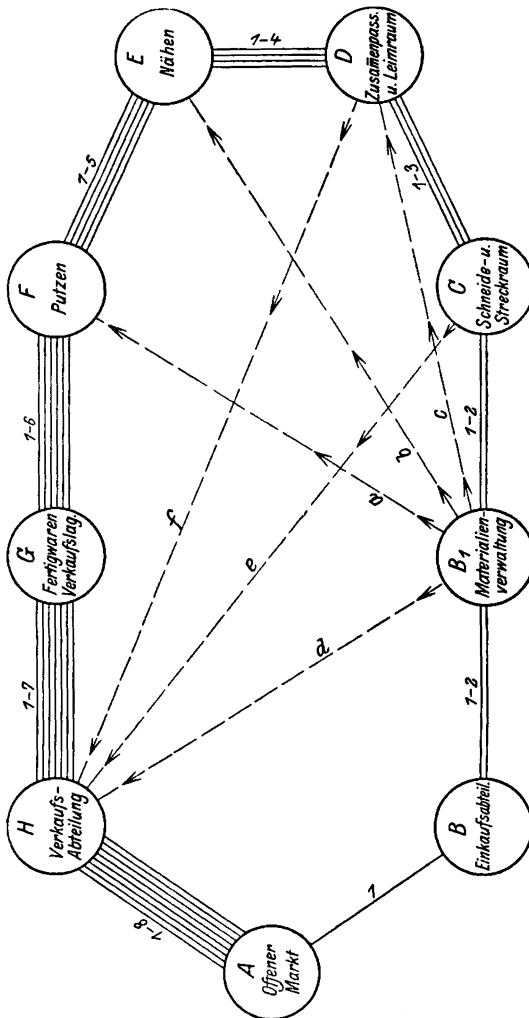
Dieser Plan ist dem vorhergehenden nachgebildet. Die einzige Abweichung besteht darin, daß die einzelnen Teilbetriebe ihre Rohprodukte nicht allein und unmittelbar von den vorhergehenden beziehen, sondern daß eine oder mehrere dieser Betriebsabteilungen mit verschiedenen in einseitigen Verkehr treten; so ist z. B. die Materialverwaltung Lieferant nicht nur an C., sondern auch an D., E., F., H. Ebenso bezieht die Verkaufsabteilung ihre Fertigfabrikate, bzw. die abzusetzenden Abfälle und Nebenprodukte nicht nur von G., sondern auch von B., C. und D. Dieser Plan ist daher auch dienlich für einen Fabrikbetrieb, dessen Teilbetriebe nicht nur Sukzessivbetriebe sind, sondern auch von sich aus, unabhängig von den nachfolgenden, Fertigfabrikate erzeugen (dritter Typus).

3. Grundplan für die Betriebsbuchhaltung jeder industriellen Unternehmung und für die Zwischenbilanz (S. 277).

In dieser Planzeichnung sind die sämtlichen vorausgehenden Belegungen über die Fabrikbuchhaltung zusammengefaßt. Die Zeichnung soll den Zusammenhang der dem Fabrikbetriebe eigentümlichen Gebiete der

Produktion und des Absatzes (Betrieb und Vertrieb) und ihre kontennmäßige Darstellung veranschaulichen und dient daher als Ergänzung der Tabellen und Erklärungen S. 250 ff.

V. 2. Planzeichnung zur Buchführung.

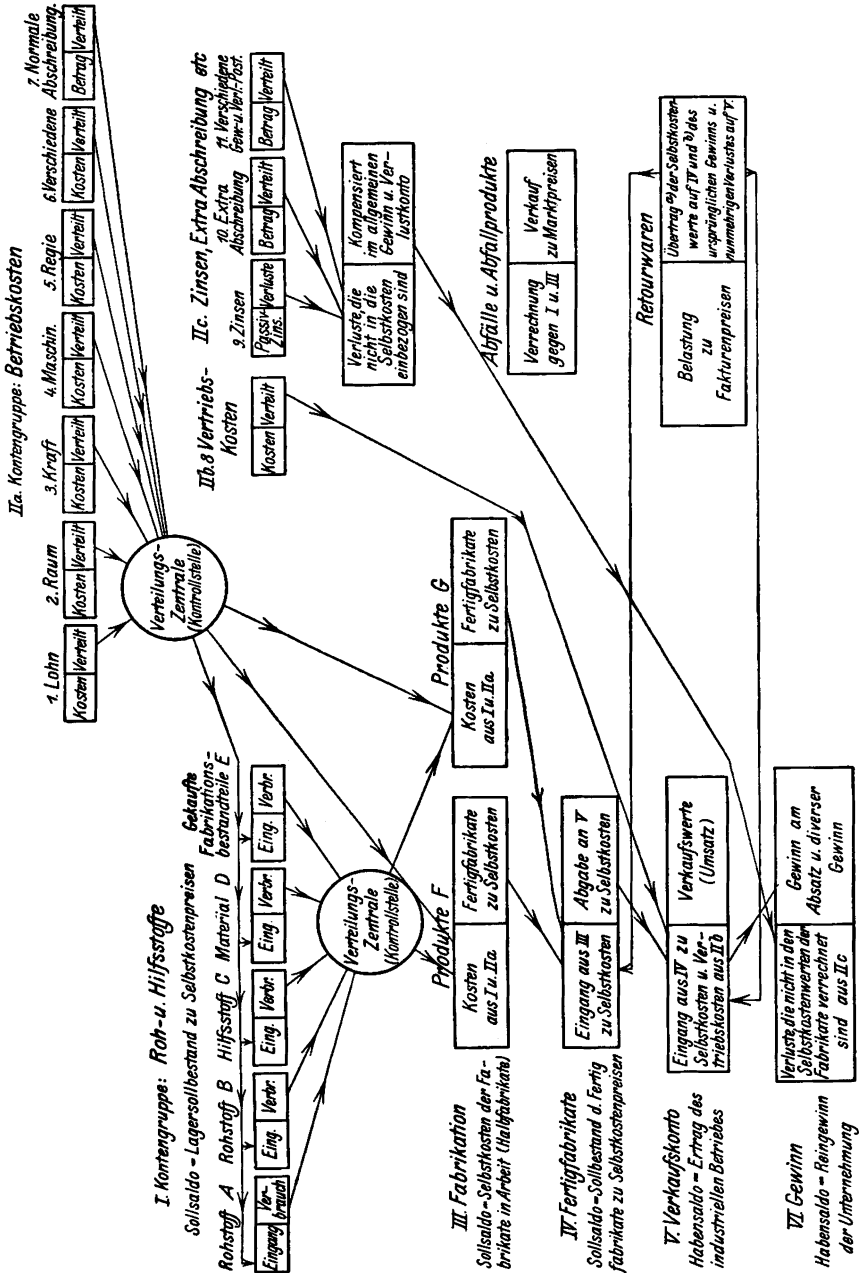


Erklärung der Verbindungslinien:

Linie 1 =	Marktpreis für Roh- und Hilfsstoffe,	a =	Versorgung des Betriebs F mit Materialien;
" 2 =	Zuschlag für Lagerkosten,	b =	" " " " E "
" 3 =	" " " " Schneide- und Streckkosten,	c =	" " " " D "
" 4 =	" " " " Zusammenpassen- u. Leimkosten,	d =	Verkauf von Rohmaterial und Abfällen;
" 5 =	" " " " Nähkosten,	e =	" " " " Halbfabrikaten;
" 6 =	" " " " Putzkosten,	f =	" " " " "
" 7 =	" " " " Verkaufskosten,		
" 8 =	" " " " Gewinn,		

Nicht nur aus diesem Grunde ist es ein Generalplan für die Betriebsbuchhaltung, sondern auch aus dem anderen, daß er für alle Arten und Stufen des Fabrikbetriebs, also auch für die auf S. 249 entwickelten drei Typen dienlich ist. Endlich ist er ein Grundplan wegen seiner Anpassungsfähigkeit an jede Stufe der Fabrikbuchhaltung; denn jede der sechs Kontengruppen kann nach Belieben und Bedarf zusammengezogen und vereinfacht, erweitert und zerlegt werden, je nach dem Grade der zu erreichenden und beabsichtigten Vollkommenheit. Typisch

V. 3. Grundplan für die Betriebsbuchhaltung jeder industriellen Unternehmung und für die permanente Zwischenbilanz.



und zugleich zwingend ist aber der Zusammenhang der sechs Kontengruppen.

Im Mittelpunkt steht die dritte Gruppe, die Fabrikationskonten; sie nimmt aus der ersten Kontengruppe die verbrauchten Roh- und Hilfsstoffe, aus der zweiten Kontengruppe die Betriebskosten oder Produktivausgaben in sich auf und gibt an die vierte Kontengruppe die Fertigfabrikate ab.

Aus der vierten Kontengruppe wandern nur diejenigen Fertigfabrikate in die fünfte, die an die Kundschaft verkauft worden sind. Da diese sofort wieder ausgehen, so enthalten die Konten dieser Gruppe nur durchlaufende Posten; diese sind aber im Soll zum Selbstkostenpreise (Produktionskosten aus der vierten und Verkaufskosten aus der zweiten Gruppe), im Haben dagegen zum Verkaufspreise gebucht, somit bleibt in diesen Konten der Gewinn als Habensaldo zurück, der in die sechste Kontengruppe zu übertragen und hier den Verlustausgaben von der Kontengruppe IIe gegenüberzustellen ist, so daß der Habensaldo der sechsten Kontengruppe tatsächlich den Reingewinn der gesamten Fabrikation darstellt.

Dieser zwingende Zusammenhang der sechs charakteristischen Kontengruppen ist wiederholt erklärt worden. Neu in der Planzeichnung sind folgende Punkte:

a) Die Dreiteilung der Betriebskosten in IIa, Betriebskosten im engeren Sinne (Produktivausgaben); IIb, Verkaufskosten; IIc, Zinsen, besondere Abschreibungen und verschiedene Gewinn- und Verlustposten; diese sind solche, die teils nicht unter IIa und IIb aufgenommen und direkt oder anteilig verteilt worden sind, teils solche, die nicht mit der Fabrikation zusammenhängen (Beteiligungen, zufällige und verschiedene Gewinn- und Verlustposten).

b) Die Zentrale für die Verteilung der Roh- und Hilfsstoffe usw. Diese spielt in jedem Fabrikbetrieb eine große Rolle, weil sie die verbrauchten Stoffe nach Menge und Wert und damit auch rückwärts die Materialverwaltung und vorwärts die einzelnen Fabrikationsabteilungen kontrolliert.

c) Eine ebenso große Rolle spielt in jedem Fabrikbetrieb die Zentrale für Verteilung der verschiedenen Betriebs- und Vertriebskosten. Die Planzeichnung macht ersichtlich, daß auch schon auf die Roh- und Hilfsstoffe verschiedene direkte und anteilige Betriebskosten entfallen (Raum, Löhne, Kraft, Regie, Versicherung usw.).

d) Abfälle und Nebenprodukte, die zu Marktpreisen berechnet werden. Sie werden teils den Roh- und Hilfsstoffkonten, teils den Fabrikationskonten gutgeschrieben, je nachdem sie der einen oder der anderen Gruppe entstammen.

e) Die Retourwaren werden den Kunden zu Fakturapreisen gutgeschrieben und dem Retourwarenkonto zu gleichen Preisen belastet. Bei der Rückbuchung im Haben muß der Eingangswert zerlegt werden in den Selbstkostenwert, der den Fertigfabrikaten zu belasten ist, und in den entgangenen Gewinn, der in das Verkaufskonto zurückgebucht werden muß.

Wie schon erwähnt, umfaßt die Planzeichnung nur die Kontengruppen für Produktion und Absatz der Fabrikate; die Konten für die sämtlichen Anlagewerte sowie die spezifischen kaufmännischen Konten für den Geld-, Kredit-, Bank- und Wechselverkehr, Eigen- und Fremdkapitalien usw. sind nicht in den Plan einbezogen, weil diese in allen Arten der wirtschaftlichen Unternehmungen nach den gleichen im Werke wiederholt erklärten Normen geführt werden. Es handelt sich also hier ausschließlich um die dem industriellen Betrieb eigentümlichen Konten, um die Betriebsbuchhaltung.

Wird diese, bzw. die Fabrikationsbuchhaltung nach dem entwickelten Grundplane aufgebaut und durchgeführt, so vermag sie allen Anforderungen, die man an sie stellen kann, in weitestgehendem Maße zu genügen. Die sukzessive Entstehung der Produkte wird rechnungsmäßig verfolgt, die Elemente der Selbstkosten werden im einzelnen und insgesamt kontrolliert, so daß aus ihnen der ganze Selbstkostenwert des Fabrikats automatisch herauswächst. Die Buchhaltungsergebnisse liefern im weiteren die Grundlagen zur Analyse der Kosten und der Erträge sowie zur Statistik.

Die nach dem vorliegenden Plane durchgeführte Fabrikbuchhaltung ermöglicht zudem die Zwischenbilanz, und zwar jederzeit, wenn die verschiedenen Konten „à jour“ geführt werden — was selten der Fall sein wird —, jedenfalls monatlich, weil die Aufstellung der Prozebilanz, die grundsätzlich mit aller Strenge gefordert werden muß, zur monatlichen Nachführung sämtlicher Konten zwingt. Die Aufstellung der Zwischenbilanz ohne Inventur mit Bezug auf die Fabrikationskonten ist deshalb leicht, weil die gemischten Konten gänzlich ausgeschaltet sind. Die zweite Kontengruppe liefert keinen Saldo, weil alle Produktiv- und Verlustausgaben auf I, II, III und IV übertragen werden müssen.

Die Sollsaldi der ersten, dritten und vierten Kontengruppe sind Aktivwerte, und zwar aus I = Lagersollbestand, aus III = Halbfabrikate, aus IV = Fertigfabrikate. Die Konten für Retourwaren und Abfälle sind saldiert. Gewinn oder Verlust ergibt sich einzig aus V; nach den Belehrungen über die Zwischenbilanz ist dieser durch den auf die betreffenden Zeitperioden entfallenden Anteil an den Jahreskosten zu ergänzen (S. 69 und 225, 226).

d) Der Kontenrahmen.

1. Zweck und Wesen. Durch die mehr und mehr sich angleichenden Methoden der Fertigung und durch den sich immer stärker ausprägenden Drang nach Zusammenschluß der Unternehmungen ergibt sich die Notwendigkeit einer einheitlichen Rechnungslegung. Die Vereinbarungen und Zusammenfassungen gleichartiger Betriebe zum Zweck von Preis- und Produktionsabreden, besonders auch die in Industrie und Handel immer stärker geforderten Betriebsvergleiche machen die Schaffung eines Normalplanes für die verschiedenartigsten Buchungssysteme und Rechnungs-methoden erforderlich.

Der Kontenrahmen¹, wie er neuerdings von Schmalenbach gefordert wird, ist ein zusammenfassender Einheitsplan für die Kontenpläne des betrieblichen Rechnungswesens und ein organisatorisches Hilfsmittel für die Angleichung der in der Praxis angewendeten Buchungspläne. Er kennzeichnet die einzelnen Konten in zweckentsprechender Weise durch einheitliche Bezeichnungen und Schaubilder und faßt die gleichgerichteten zu Kontengruppen und diese wiederum zu Kontenklassen zusammen. Konten, Kontengruppen und Kontenklassen werden geordnet und durch symbolische Buchungslinien so miteinander verbunden, daß ein rascher und vollständiger Überblick über das Buchungssystem möglich und die Feststellung von Mängeln und Abweichungen in den einzelnen Kontenplänen erleichtert wird. Durch den Kontenrahmen soll „Ordnung und Übersicht in die Vielheit der Konten“ gebracht und vor allen Dingen die „Leistung von Organisationsarbeit größten Stils im Rechnungswesen“ ermöglicht werden.

Weiterhin hat er den Zweck, die Terminologie des Rechnungswesens und die Darstellungsweise der Schaubilder zu vereinfachen und zu vereinheitlichen, um so sowohl für die theoretische Erkenntnis und den Unterricht als auch für die Organisations- und Buchungspraxis eine Grundlage für eine verständnisvolle Zusammenarbeit zu schaffen.

2. Der Aufbau des Kontenrahmens. a) Die Grundlage ist die Schaffung einheitlicher Kontensymbole, durch die Klarheit und Anschaulichkeit in das betriebliche Buchungswesen gebracht wird. Die Konten werden durch geometrische Figuren und der Gang der Buchungen durch Linien dargestellt. Die Führung der Linien geschieht nach dem Vorgang der Kontierung in der Weise, daß die links in das Kontenschaubild einmündende Linie eine Sollbuchung, die rechts einmündende eine Habenbuchung kennzeichnet.

Als Kontensymbole werden nach Schmalenbach folgende gewählt:

Für die Sollbestandskonten ein Rechteck:



Für die Habenbestandskonten ein Dreieck:



Für die Durchgangskonten (Konten ohne Saldo) ein

Kreis:



Für Konten mit wechselnden Salden (Avale, Transitorische Konten usw.):



Für Konten mit verschiedenen Saldenverhältnissen werden Kombinationen aus den einzelnen Symbolen verwendet:



Das Kriterium für die schaubildliche Darstellung der Konten bildet also der Saldo am Ende des Rechnungsabschnittes.

Auch der Rechnungsgang selbst wird unterschiedlich gekennzeichnet durch differenzierte Buchungslinien: laufende oder monatliche Verbuchungen werden durchgehend, Jahresbuchungen unterbrochen gestrichen. Pfeile an den Linien zeigen progressive (von links nach rechts) und retrograde (von rechts nach links) Rechnung an.

¹ Vgl. hierzu den Abschnitt: Das Kontensystem, S. 59 und die daselbst aufgestellten Pläne.

Diese Symbolik ist durch die Arbeiten des Fachausschusses für Rechnungswesen erweitert und ergänzt worden; besonders die Symbolik der Buchungslinien wurde weiter ausgebaut.

b) Wesentlich ist die systematische Einordnung dieser Kontensymbolik in den gesamten Kontenplan oder Kontenrahmen.

Der Kontenrahmen (Vorschlag Schmalenbach) ist wie das auf S. 66 dargestellte Kontensystem nach dem Dezimalsystem gegliedert (womit er auch für die maschinelle und Hollerithbuchhaltung brauchbar wird) und eingeteilt in 10 Klassen zu 10 Gruppen je 10 Stellen. Damit stehen 1000 Konten zur Verfügung; die Kennzeichnung eines bestimmten Kontos ist durch Zahlen eindeutig möglich. Die Gliederung der Klassen ist nach 4 Hauptgesichtspunkten geschachtelt. Die oberste Teilung erfolgt nach dem buchtechnischen Gesichtspunkt der Kontenbeanspruchung: in ruhende (Klasse 0) und bewegte Konten (Klassen 1—9).

Die 9 Klassen der bewegten Konten sind wiederum unterteilt nach der Verkehrsrichtung in die Konten der Finanzwirtschaft (Verkehr mit der Außenwelt: Klasse 1) und die Konten der Aufwands-, Leistungs- und Erlösverrechnung (Innerbetrieblicher Verkehr: Klassen 2—9).

Weiterhin erfolgt die Gliederung der Klassen 2—9 nach den Rechnungszwecken und dem Umfang des Rechnungsabschnittes. Klasse 2 stellt die Jahreserfolgsrechnung dar, während die Klassen 3—9 die eigentliche Betriebserfolgsrechnung, die Kalkulation und die Monatserfolgsrechnung umfassen.

Die weitere Unterteilung erfolgt nach Kostenarten (Klassen 3 und 4), Kostenstellen (Klassen 6 und 7) und Kostenträgern (Klasse 8). Die Kostenklasse 9 dient der Verkaufskosten- und Erlösabrechnung.

Die Klasse 5 ist je nach den betrieblichen Zwecken wahlweise der Kostenarten- oder Kostenstellenrechnung vorbehalten; hier können die Konten der retrograden Aufwandsverrechnung oder der Abrechnung der Verwaltungsbetriebe eingeschoben werden.

Eine zusammenfassende Übersicht zeigt, daß die Klassen 0—2 meist der Geschäftsbuchhaltung und die Klassen 3—8 der Betriebsbuchhaltung zugerechnet werden, während die Einordnung der Verkaufskosten- und Erlösabrechnung (Klasse 9) verschieden gehandhabt wird.

Die einzelnen Klassen sind, wie schon bemerkt, in je 10 Gruppen zu je 10 Stellen unterteilt. Als Beispiel soll hier die Unterteilung der Klasse der ruhenden Konten gezeigt werden:

- 00 Grundstücke und Gebäude,
- 01 Maschinen, Geräte, Fuhrpark usw,
- 02 Patente, Rechte, Vorauszahlungen,
- 03 Sonderanlagen,
- 04 Aktive Beteiligungen,
- 05 Dauerdarlehen,
- 06 Transitoren und Avale,
- 07 Unkosten- und Gefahrenrückstellungen, Korrektivkonten,
- 08 Kapital, Reservefonds,
- 090—097 Dauerschulden und Unterstützungsfonds,

098 Jahresgewinn- und Verlustkonto.

099 Bilanzkonto.

Die anderen Kontenklassen sind in ähnlicher Weise gegliedert.

3. Die Bedeutung des Kontenrahmens liegt in der Hauptsache in der Vereinheitlichung der Buchhaltungen der verschiedenen Unternehmungen überhaupt. Er ermöglicht Organisatoren die leichtere Einrichtung oder die Abänderung und Verbesserung schon vorhandener Systeme. Für außerhalb des Betriebes stehende Buchprüfer ist die Einarbeitung vereinfacht und die Auffindung von Schwächen und Fehlern erleichtert worden.

Für den Betriebsinhaber selbst ist wichtig, daß auch für seine Angestellten, besonders bei Personalwechsel, die Schwierigkeiten der Einarbeitung verringert und die dazu nötige Zeit verkürzt wird. Die Unabhängigkeit der Leitung wird erhöht, Fehler und Mängel werden leichter erkannt und darum eher vermieden als bei den bisher sehr verschiedenartigen und zum Teil undurchsichtigen Buchungs- und Rechnungsplänen.

Die Vereinheitlichung des Rechnungswesens, vor allen Dingen innerhalb der gleichen Branchen, ergibt die Möglichkeit zu Kosten-, Preis- und Betriebsvergleichen und zu Prüfungen einzelner Betriebe. Dadurch wird der Kontenplan für Kartelle und ähnliche Organisationen wichtig als Unterlage für eine wohldurchdachte und begründete Preis- und Marktpolitik.

Besondere Bedeutung hat der Kontenrahmen für die Ausgestaltung des Rechnungswesens selbst. Neben einer zuverlässigen Jahreserfolgsrechnung soll die allen Ansprüchen genügende Buchhaltung auch eine möglichst kurzfristige Erfolgsermittlung gewährleisten. Diese hat als Maßstab für die Betriebsgebarung eine größere Bedeutung als die jährliche Abschlußrechnung, wie sie auch eine laufende Überwachung und Sicherung der Zahlungsfähigkeit und die laufende Kontrolle der Kredit- und Finanzierungsverhältnisse ermöglicht. Der Kontenrahmen ist bewußt auf die Zwecke der kurzfristigen Erfolgsrechnung abgestellt, indem er die Trennung von Innen- und Außeneinflüssen und eine weitgehende Unterteilung der Kostenstellenrechnung zuläßt und erzwingt. Für die Möglichkeit einer Abschätzung des zukünftigen Jahreserfolges ist die Kontenklasse der neutralen Aufwände und Erträge vorgesehen. Die Zusammenfassung der Ergebnisse der Zwischenerfolgsrechnungen mit den bis dahin aufgelaufenen neutralen Aufwänden und Erträgen läßt einen zuverlässigen Schluß auf die Gestaltung des Jahreserfolges zu.

In diesem Zusammenhang soll auf die Vorteile und die Bedeutung der schaubildlichen Darstellung noch besonders hingewiesen werden. Durch ihre Anwendung sollen Irrtümer, welche aus einer nicht einheitlichen Fachbezeichnung herrühren, vermieden und die Klarlegung unbekannter Verhältnisse gefördert werden. Durch die Buchungslinien wird der formale Zusammenhang der Buchung klar und damit leicht zu kontrollieren. Ferner geben sie einen Überblick über die Wirtschaftlichkeit der Buchführung, weil jeder Buchungslinie eine Buchung und ein Beleg entspricht; hierdurch wiederum können Anregungen zu Verbesserungen geschöpft werden.

4. Über die **Möglichkeit der Anwendung** des Kontenrahmens meint Schmalenbach, daß er für Fabriken geschaffen und brauchbar sei für Groß- und Kleinhandelsbetriebe und einige Verkehrsbetriebe. Unbrauchbar sei er für Leistungsbetriebe ohne erheblichen materiellen Aufwand, wie Bank- und Versicherungsbetriebe u. dgl.

Er ist zur Grundlage geworden für die Einheitsbuchführungen für verschiedene Geschäftszweige. Diese Bestrebungen zur Zusammenfassung und Fortentwicklung des Rechnungswesens werden vom Fachausschuß für Rechnungswesen im Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit gefördert und haben bisher zu einigen Entwürfen für die Buchführung bestimmter Branchen geführt (Braunkohlenbergbau, Papierfabriken, mittlere Eisen-gießereien, Webereien, Binnenschifffahrt, mittlere Maschinenfabriken; weitere sind in Angriff genommen).

Bisher sind noch keine abschließenden Erfahrungen mit diesen Einheitsbuchführungen bekannt geworden; sie scheinen für die Praxis noch zu kompliziert und zu umfangreich zu sein. Das „natürliche Beharrungsvermögen“ mag bei der Schwierigkeit ihrer Einführung stark mitsprechen.

Dagegen enthält der Kontenplan des V. D. M. A.¹ eine andere Ordnung der Konten nach dem Fluß der Werte im Betriebe, und ist bewußt auf die Zwecke der Maschinenfabrikation oder ähnlicher Betriebe (Automobil-, elektrotechnische, Waggon- und Möbelfabriken, Werften usw.) mit überwiegender Einzel- oder Reihenfertigung abgestellt. Dieser Plan verzichtet fast völlig auf die symbolische Darstellung, hat aber trotzdem (oder vielleicht deswegen) anscheinend in den in Frage kommenden Kreisen starke Beachtung und Eingang gefunden.

Hier liegt der Schlüssel für die Weiterentwicklung: Der Kontenrahmen muß in seiner Systematik klarer der Praxis entsprechen und im Aufbau vereinfacht werden. Er muß ohne große Kenntnis der theoretischen Grundlagen verständlich sein, damit er für die Praxis, der er ja vornehmlich nutzen soll, anwendbar wird.

e) Die Betriebsstatistik.

1. **Wesen.** Unter Betriebsstatistik ist zu verstehen: die zahlenmäßige Aufzeichnung betriebswirtschaftlicher Vorgänge und Ereignisse, sowie die übersichtliche Gruppierung und Vergleichung der so gewonnenen Zahlen mit gleichartigen und fremdartigen Zahlen. Der Unterschied zwischen der Betriebsstatistik und der Statistik schlechthin bzw. der Sozial- und Wirtschaftsstatistik besteht also darin, daß es die erstere mit der Gewinnung von Betriebszahlen (Umsatz, Erzeugung, Kosten, Preise usw.) für den Betrieb zu tun hat, während die letztere auf die Aufdeckung der großen Zusammenhänge im Wirtschafts- und Gesellschaftsleben (Bevölkerungs-, Berufs-, Finanz-, Handelsstatistik) abgestellt ist. Doch sind die Methoden dieselben wie in der Wirtschaftsstatistik (z. B. Errechnung der Verhältnis-, Index-, Auswahlzahlen, ferner: zeichnerische, geographische Darstellung: Punkt-, Linien-, Strich-, Flächen-, Bilddiagramm usw.). Auf

¹ Veröffentlicht im Maschinenbau-Verlag m. b. H., Berlin.

sie ist, weil sie der allgemeinen Statistik zugrunde liegen, hier nicht weiter einzugehen.

Der Zweck der Betriebsstatistik ist, wie bei den anderen Arten der Statistik: Zusammenhänge, Ursachen und Wirkungen des Betriebslebens aufzudecken, d. h. letzteren Endes wie bei anderen Rechnungszweigen: der Betriebsleitung zu dienen, ihr die Ursachen betrieblicher Erscheinungen, die Wirkungen getroffener Maßnahmen zu zeigen, um daraus Grundsätze und Richtlinien für die wirtschaftliche Betriebsführung der Zukunft gewinnen zu lassen. Die Betriebsstatistik ergänzt die anderen Rechnungszweige, Buchhaltung und Kalkulation, und erfüllt als vergleichende Rechnungsmethode die Aufgaben, die von der Buchhaltung und Kalkulation wegen ihres besonderen zweckgerichteten Charakters nicht erfüllt werden können. Das hindert natürlich nicht, daß sich die Betriebsstatistik zu einem großen Teil auf den Ergebnissen von Buchhaltung und Kalkulation aufbauen.

Um ihre Aufgaben erfüllen zu können, ergeben sich folgende Arbeiten der Betriebsstatistik in Stufen:

1. Beschaffung und Gewinnung der Unterlagen, des „Rohstoffs“, zur Weiterbearbeitung.
2. Zusammenfassung, Gliederung, Gruppierung in Tabellen.
3. Errechnung von Durchschnitts-, Verhältnis- und Standardzahlen.
4. Graphische Darstellung der gewonnenen Ergebnisse.
5. Auswertung der Ergebnisse für die Betriebsleitung sowie für andere Betriebe über die Mitwirkung von Verbänden (darauf ist noch zurückzukommen).

Was die Organisation anlangt, so richtet sich diese nach dem Zweck und dem Umfang, den die Betriebsstatistik annimmt oder annehmen soll. In Großbetrieben finden wir besondere statistische Abteilungen, oft in unmittelbarem Anschluß an die Leitung; in kleinen und mittleren Betrieben wird die Betriebsstatistik mehr oder weniger von der Buchhaltung besorgt und hier wieder vielfach nur in gelegentlichen statistischen Zusammenstellungen.

2. Die Unterlagen der Betriebsstatistik für die Sammlung und Erfassung des betriebswichtigen, in Zahlen ausdrückbaren Tatsachenstoffes können gewonnen werden:

- a) aus eigenen unabhängigen selbständigen Erhebungen (z. B. Statistik der Produktion, der Ausbau in der chemischen Industrie, Sortenabsatz usw.), soweit diese Ziffern nicht aus den Konten der Buchhaltung hervorgehen;
- b) aus der Aufbereitung der von Buchhaltung und Kalkulation gelieferten Zahlen, wie z. B. Unkostenstatistik, Umsatzstatistik, Arbeitsstatistik, Statistik einzelner Unkosten, Löhne, Material usw.;
- c) aus der Erfassung bzw. Aufbereitung außerbetrieblicher Zahlen, wie z. B. Bewegung der Marktpreise für Rohstoffe und Fertigwaren, der Ein- und Ausfuhrzahlen, der Gesamtproduktion bzw. Gesamtvorräte eines Landes oder der Welt.

3. Anwendungsgebiete der Betriebsstatistik. Man kann zunächst unterscheiden: Innere Betriebsstatistik und äußere Betriebsstatistik. Die innere

Betriebsstatistik hat es hauptsächlich mit den innerbetrieblichen Vorgängen und Ereignissen zu tun, während die äußere Betriebsstatistik sich mit den Verkehrsfragen i. w. S. befaßt, d. h. jenen volkswirtschaftlichen Vorgängen und Tatsachen, die für den betreffenden Wirtschaftszweig von Bedeutung sind.

Gegenstand solcher Außenstatistik kann z. B. sein: Einfuhr und Ausfuhr der Rohstoffe, der Fertigwaren, Vorräte, Ernteergebnisse (z. B. Getreide, Baumwolle), Marktpreise, Dividenden bzw. Ergebnisse anderer Betriebe (A.-G.) der gleichen Branche.

Die Innenbetriebsstatistik ist zuerst in größerem Umfange in den Warenhausbetrieben angewandt worden, z. B. als Statistik der Verkäufe (Menge, Art, Preis auf den Kopf des Personals u. a. m.). Sie hat dann eben mit dem Wachsen der Betriebe (Entstehen der Großunternehmungen, Trusts), auch in der Industrie ihren Einzug gehalten. Hier wurde eine geordnete Betriebsstatistik, die dem Leiter täglich in Zahlen oder Diagrammen ein Abbild des Betriebes gab, unerlässlich für eine planmäßige Wirtschaftsführung. Die Anwendungsergebnisse sind hier zahlreich und verschieden, je nach dem Zweck und der Eigenart der Branche.

Als Beispiele seien angeführt: Beschäftigungsstatistik, Inhalt: Zahl der Arbeitsstunden, der Schichten, der Produktionsmenge, der Bestellungen. Beobachtungszeitraum: täglich, monatlich oder jährlich. Zweck: Grundlage für Selbstkosten-Rechnung, Personalpolitik.

Absatzstatistik: Absatz der Erzeugnisse in Mengen oder Wert-einheiten aufgeteilt nach:

a) Abnehmergruppen (Großhändler, Verbraucher, Verarbeiter, Genossenschaft usw.); b) nach Art des Absatzes (Bahn, Schiff, Lastwagen); c) Erzeugnissorten usw.

Zweck: Erkenntnis der Absatzbewegung bei den Abnehmergruppen, in den Absatzbezirken, bei einzelnen Kunden usw., dementsprechende Maßnahmen für Werbung, Verkauf, Betriebsbeschäftigung usw. Statistik der Verkaufspreise, besonders in graphischer Darstellung wertvoll, weil übersichtlich.

Unkostenstatistik: verschieden in Industrie, Bank, Handel. Gesamtunkosten und einzelne Unkosten (Vertriebsunkosten, Verwaltungsunkosten, Gehälter, Unkosten der verschiedenen Abteilungen oder der verschiedenen Verarbeitungsstufen). Zweck: Überwachung, Kontrolle, Beobachtung, Selbstkostenrechnung usw.

Technische Statistik: Die technische Betriebsstatistik, deren wichtigstes Kennzeichen die mengenmäßige (nicht wertmäßige) Beobachtung ist, beschäftigt sich mit den Ergebnissen der technischen Betriebsausrüstung. Ihre Aufgaben, die von Fall zu Fall auftreten können, sind z. B.

a) Erhebung über den Wirkungsgrad der Kraftmaschinen;
b) über Leistung (Hervorbringung) der Arbeitsmaschinen;
c) Ausbeute, Ergebnisse der Rohstoffe (z. B. chemische Industrie, Mühlenindustrie, Brauereien usw.).

Finanzstatistik: Vergleich der verfügbaren Mittel mit Verpflichtungen, verbunden mit voraussichtlichen Eingängen und Zahlungsverbindlichkeiten (Errechnung der Liquidität) des Betriebes. Lagerstatistik:

Bewegung der Lagerbestände (Rohstoff-, Halb- und Fertigwaren), Kontrolle des Lagerumschlags, Ziel: möglichst kleine Läger, Erhöhung des Kapitalumschlags = Geschwindigkeit.

4. **Wirtschaftliche Bedeutung und Auswirkung der Betriebsstatistik.** Für den einzelnen Betrieb ist die Bedeutung schon erwähnt: Erkenntnisse der betrieblichen Vorgänge, Dispositionsgrundlage, Richtlinien für zukünftige Geschäftspolitik.

Darüber hinaus ist aber der volkswirtschaftliche Wert nicht zu unterschätzen, wenn die Ergebnisse der Betriebsstatistik zusammengefaßt und veröffentlicht werden. Bisher fehlten ja immer grade Zahlen der inneren Betriebsvorgänge, z. B. über Lagervorräte, Auftragsbestand, Leistungsfähigkeit verschiedener Industrie- und Wirtschaftszweige. Solche Zahlen würden für den einzelnen Betrieb von größerem praktischen Wert sein als nur eine allgemeine Konjunkturbeobachtung. Deshalb hat das Institut für Konjunkturforschung seit einiger Zeit auch neben der allgemeinen Konjunkturbeobachtung der Branchenstatistik und Branchenkonjunkturbeobachtung besondere Aufmerksamkeit gewidmet.

Auch die wirtschaftlichen Fachverbände, wie z. B. Verein Deutscher Maschinenbauanstalten, Hauptgemeinschaft des Einzelhandels, widmen diesen Fragen ihr Interesse. Die Mitglieder werden aufgefordert, in gewissen Zeitabständen dem Verband über die Bewegung der Umsätze, Aufträge, Vorräte, Preise, Unkosten mit genauen Zahlenangaben zu berichten. Diese Zahlen werden dann in der Verbandsgeschäftsstelle zusammengestellt und einzeln oder als Durchschnitt bzw. Höchst- und Niedrigstzahlen den berichtenden Mitgliedern bekannt gegeben, natürlich ohne Nennung der Namen. Das Geschäftsgeheimnis bleibt also grundsätzlich gewahrt. Aus diesen Verbandsberichten kann z. B. das Mitglied ersehen, mit welchen Unkosten (z. B. für Vertrieb, Kraft, Gehälter, Zinsen, Löhne usw.) andere Betriebe der gleichen Branche arbeiten, welche Umsätze, Preise, Aufträge sie erzielen usw. Ein Vergleich mit den eigenen Zahlen zeigt dann, wie weit der eigene Betrieb über oder unter dem Durchschnitt geblieben, an welcher Stelle er leistungsfähig, an welcher Stelle er schwach ist. Dieser Vergleich ist natürlich für die zukünftige Betriebspolitik sehr wertvoll, da er zeigen kann, wo Verbesserungsmaßnahmen anzusetzen sind, wie die zukünftige Beschäftigung sich gestalten wird usw.

Man vergleicht also nicht allein mehr die Zahlen des eigenen Betriebs während verschiedener Zeitabschnitte (Jahre, Monate) — Zeitvergleich — sondern auch die Umsatz-, Kosten-, Preiszahlen des eigenen mit denen fremder Betriebe: — Betriebsvergleich. Hierbei ergeben sich natürlich gewisse Schwierigkeiten: zunächst die Mitglieder zur Berichterstattung heranzuziehen, die Geheimniskrämerei zu überwinden. Mittel hierzu sind: Aufklärung, Belehrung durch Vorträge, Aufsätze, persönliche Bearbeitung usw. ferner: Die Verbandszahlen werden nur den berichtenden Mitgliedern zur Verfügung gestellt, so daß diese unmittelbaren praktischen Vorteil von ihrer Publizität haben.

Außerdem muß es darauf ankommen, vergleichbare Zahlen zu gewinnen. Hier bietet die noch vielfach anzutreffende, unordentliche, unsystematische Buchhaltung und Statistik der einzelnen Betriebe ein Hindernis. Ebenso

die verschiedenartigen Buchhaltungsverfahren; der eine bucht z. B. Frachten auf Rohstoffkonto, der andere auf Unkostenkonto oder Frachtenkonto, Versicherungsbeiträge auf Konto: Löhne, oder auf Konto: Sozillasten usw. Ferner stören die verschiedenen Bewertungsverfahren (Buchwert, Tageswert usw.). Notwendig ist deshalb: Vereinheitlichung, Normung der Buchführungen einer Branche: gleicher Kontenplan, Buchungsrichtlinien usw. (Fachausschuß beim A. W. V. des R. K. W.).

Sicherlich wird es noch Jahre dauern, bis dieser Ausbau der Betriebsstatistik vollendet ist; doch zeigen die vorliegenden Ergebnisse schon, daß ein Erfolg zu erwarten ist. Er wird wertvoll sein: sowohl volkswirtschaftlich zur Erkenntnis der volkswirtschaftlichen Geschehnisse als auch betriebswirtschaftlich zur Erkenntnis der betriebswirtschaftlichen Vorgänge und Einstellung einer entsprechenden Betriebspolitik.

G. Zusammenfassung und Schlußbetrachtung.

I. Die Ergebnisse.

Die Arbeitsteilung im kaufmännischen Betrieb hat zur Entstehung ganz neuer Berufszweige geführt. Einer derselben besteht in der sogenannten „Organisation“ des Bureaubetriebs, insbesondere der Buchführung. Es muß zugegeben werden, daß einzelne dieser Unternehmungen ihre Aufgabe mit der größten Gewissenhaftigkeit zu lösen suchen, durch vieljährige Proben und Versuche, insbesondere auch durch kritische Vergleichung der ihnen in der Praxis zugänglichen Betriebe, Beobachtungen und Erfahrungen in den verschiedenen Zweigen der kaufmännischen Geschäftsführung recht beachtenswerte Erfolge erreicht haben. Daneben gibt es aber auch solche „Organisatoren“ von Buchführung und Kontor, denen es in der Hauptsache nur darum zu tun ist, eine wirkliche oder vermeintliche Erfindung, mag sie auch noch so wenig erprobt sein, um jeden Preis der Reklame an Mann zu bringen, oder neue Möbel und Büroeinrichtungen, oder Geschäftsbücher, Maschinen, Formulare usw. abzusetzen. Endlich bemächtigen sich auch durchaus ungeeignete Elemente des neuen Berufszweiges, deren Reklame um so lauter und dreister ist, je weniger sie von der Sache verstehen.

Es ist daher begreiflich, wenn sich der vorsichtige Kaufmann gegenüber dieser lebhaften Propaganda für Einrichtung neuer Buchführung, Organisation des Bureaubetriebs usw. skeptisch verhält, und dabei vielleicht auch das Gute, das ihm auf diesem Wege angeboten wird, von der Hand weist. Aus diesem Grunde mag eine kurze Anleitung darüber am Platze sein, auf was es bei allen Neuerungen in der Buchführung ankommt. Allerdings können wir hier nichts mehr vortragen, was nicht schon in dem vorliegenden Werke im Zusammenhang mit den entsprechenden Abschnitten erläutert und begründet worden ist. Aber eine Zusammenfassung der Hauptergebnisse der theoretischen und praktischen Betrachtung der Buchhaltung wird dem Leser erwünscht wohl sein. Einmal dient eine solche Herausarbeitung der Grundgedanken des ganzen Werkes zur Rekapitulation und führt jedem, der praktischen Nutzen aus seinem Studium

ziehen will, die hauptsächlichlichen und prinzipiellen Anforderungen an die Buchhaltung nochmals vor Augen. Andererseits gewinnen wir auch einen richtigen Maßstab, nicht nur um die Wirklichkeit an dem Ideal zu messen, sondern um gleichzeitig den Wert oder Unwert einer Neuerung, einer Reform, sei es in der Buchführung oder im gesamten Rechnungswesen, zu beurteilen und in jedem Einzelfalle die Entscheidung zu treffen.

1. Die Dokumente. Jeder Buchposten muß dokumentiert werden. Fehler in den Dokumenten schleppen sich durch die ganze Buchführung fort. Daher ist jedes Dokument zu kontrollieren. Zwangsläufige Selbstkontrolle und Kontrolle einerseits durch die Buchhaltung, andererseits von einer höheren, die Anordnung zum Geschäftsvollzug treffenden Instanz; Trennung von Verwaltung der Bestände (Geld, Wechsel, Waren usw.) und Buchführung über dieselben. Herstellung der Dokumente in mehreren Exemplaren zwecks Arbeitsteilung, doppelter Interpretation und Nachprüfung; sachgemäße Ordnung und Aufbewahrung.

2. Doppelte Bearbeitung des kontrollierten Dokuments: zuerst als eigentlicher Buchposten im systematischen Grundbuch, zum voraus gebunden oder, wenn auf losen Blättern, nachträglich einzubinden. Zweite Bearbeitung als Nebenverbuchung beliebig auf losen Blättern oder in gebundenen Büchern, eventuell Verbindung der beiden Bearbeitungen mittels Durchschrift usw. Zwangsläufige Kontrolle der beiden Bearbeitungen. Weitere Verarbeitung der systematischen Verbuchung in gebundenen Büchern oder mittels Karten auf Foliokonten oder Tabellenkonten oder Kartenkonten, oder mittels Kombination der verschiedenen Kontenformen.

3. Endliche Zusammenfassung sowohl der systematischen Verbuchungen in dem gebundenen Bilanzbuch oder im abgekürzten Hauptbuch, der Kontokorrentverbuchungen im Kontokorrentsaldobuch, wie der Bestände aller Art in einem entsprechenden Sammelbuch. Es muß somit mit der Buchform begonnen, mit der Buchform geschlossen werden; aber dazwischen ist der Darstellung möglichste Freiheit gestattet.

4. Regelmäßige Vergleichung der Bestände und Saldi laut Buch mit den wirklichen Beständen; Ergänzung dieser Selbstkontrolle durch periodische Nachprüfung von Drittpersonen. Unbeugsames Festhalten an dem angenommenen Kontrollsystem; es dürfen keine Ausnahmen gestattet werden. Das Kontrollsystem muß je nach den neuen Erfahrungen abgeändert, vervollständigt, ausgebaut werden, wenn sich darin Mängel und Lücken zeigen; denn es gibt wohl keine Unternehmung, die sich rühmen dürfte, ein unfehlbares Kontrollsystem zu besitzen. Das gleiche gilt von der gesamten Organisation, die Buchführung mit einbegriffen.

5. Zeitliche Kongruenz zwischen Buchführung und Geschäftsbetrieb. Mit Ausnahme derjenigen Bücher (und Karten), die nur periodisch (monatlich, jährlich) nachgetragen werden, wie z. B. das Sammeljournal, Haupt- und Bilanzbuch, müssen sämtliche Bücher und Karten stets „à jour“ sein. Wird an diesem Grundsatz nicht unerschütterlich festgehalten, so ist die ganze Buchführung in Unordnung und entspricht weder den Anforderungen an eine ordentliche Buchführung noch dem Gesetz. Jede Verbesserung der Buchführung, die dieses à-jour-Halten der Bücher erleichtert oder fördert oder zwangsläufig erreicht, bedeutet einen wertvollen Fortschritt.

6. Zwangsläufige Kontrolle jedes einzelnen Kreislaufes. Wie jedes einzelne Geschäft, sei es im Anfangsstadium oder eine Episode im Gange des Kreislaufes des Geschäftskapitals, im Hinblick auf das Endziel, d. h. seine schließliche Abwicklung behandelt wird, so muß auch jede buchhalterische Darstellung dieses Geschäfts, d. h. der Buchposten im Hinblick auf seine Fortsetzung und seine Erledigung behandelt werden. Bei Aufnahme der Bestellung muß die Ausführung zwangsläufig angeordnet, bei Ausführung derselben das Inkasso, eventuell die Mahnung vorbereitet werden, wie z. B. mit Hilfe der „Reiter“ auf den Kontokorrentkarten usw.

7. Mechanisches Ineinandergreifen der Buchführungsarbeiten. Je größer der Betrieb, desto mehr muß die Buchführung „mechanisiert“ werden, ähnlich der Arbeitszerlegung und Arbeitsfortsetzung in der Fabrik. Es muß also das Ganze der Buchführung derart organisiert werden, daß die eigentliche Geistesarbeit von einer verantwortlichen Zentralstelle ausgeht und von hier aus an die konzentrischen Kreisen angegliederten, für ihren Arbeitsausschnitt verantwortlichen Unterbeamten weitergeleitet wird. Die eigentlichen Arbeiten in den äußersten konzentrischen Kreisen sind dann derart leicht und sich stetig wiederholend, daß hier untergeordnete Arbeitskräfte verwendet werden können und diese, weil sie stets die gleiche Arbeit verrichten, große Leistungsfähigkeit und Sicherheit erreichen. Dazu kommt das andere, daß auch die unterste Schreibkraft das ihr zugewiesene Tagespensum fertigzustellen gezwungen ist, weil dieses als notwendiges Glied zu der Arbeit aller anderen Mitarbeiter gehört, und somit ohne diese Teilarbeit die gruppenweise Bilanz nicht zusammengestellt, der Vorsteher die Tagesarbeit seiner Gruppe also nicht abschließen könnte. Wie jedes Rädchen in der Uhr auf den von der Kraftquelle, der Spiralfeder, ausgehenden Antrieb seine ihm durch den Mechanismus vorgeschriebenen Bewegungen ausführen muß, hat auch jedes Glied im Organismus des Handelsbetriebes die ihm von der Gesamtorganisation vorgeschriebenen Funktionen zwangsläufig zu verrichten.

8. Zwecke der Buchführung. Jede Änderung in der Buchführung muß im Zusammenhang mit dem Endzweck der Buchhaltung geprüft werden. Dieser Zweck ist ein vierfacher, nämlich:

a) Die Buchführung soll über die Lage des Vermögens und dessen Zu- oder Abnahme Aufschluß geben, und zwar:

annäherungsweise jederzeit, durch die mit Hilfe der Wertverrechnung (Konten) und der Mengenverrechnung (Skontri) ermittelten Sollbestände (permanente Zwischenbilanz), und

genau periodisch (jährlich), mit Hilfe der die buchmäßigen Sollbestände kontrollierenden Inventur, d. h. der Feststellung der Istbestände (Schlußbilanz).

b) Sie soll den Erfolg der Unternehmung (Gewinn oder Verlust) doppelt nachweisen, einmal mit Hilfe der Bestandskonten, d. h. durch den Nachweis der Zu- oder Abnahme im Werte der Aktiven und Passiven, sodann mit Hilfe der Gewinn- und Verlustkonten durch die Gegenüberstellung der Aufwands-, Erwerbs- und Wirtschaftskosten aller Art mit dem durch die Wirtschaft erzielten Vermögenszuwachs (Gewinn). Die Buchführung ist um so vollkommener, je mehr sie auch Gewinn und Verlust im einzelnen

postenweise nach den verschiedenen Betriebsarten und Betriebsfaktoren und sukzessive mit dem Fortgang des Geschäftsbetriebs, nicht etwa nur pauschal am Jahreschluß, nachzuweisen vermag.

c) Sie soll den laufenden Geschäftsbetrieb in jedem Stadium unterstützen, sei es durch einen Voranschlag bei jedem geplanten Geschäft, sei es durch die die Ausführung begleitende Kontrolle oder beim Entwurf des täglichen Arbeitsplanes, oder sei es endlich durch eine sachgemäße Nachprüfung mittels einer auf die Buchhaltungsergebnisse fußenden Nachkalkulation.

d) Sie soll die Mittel an die Hand geben, den Geschäftsbetrieb im einzelnen und ganzen kritisch zu beurteilen, Fehler des Betriebs aufzudecken, die Ursachen des Mißlingens klarzulegen, für die Verhältnismäßigkeit der Betriebskosten, des Warenlagers, der Absatzgröße und hundert andere wichtige Betriebsverhältnisse Normalmaße aufzustellen, d. h. sie muß sich zur kalkulatorischen Buchhaltung ausgestalten. Das Letztere kann durch Anwendung eines richtigen Kontensystems, sodann durch kalkulatorische und statistische Bearbeitung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, durch Vergleichung mit früheren Jahren, mit den Betrieben ähnlicher Unternehmungen erreicht werden kann.

Jede Neuerung in der Buchführung und in der Organisation des Bürobetriebs — beide bedingen sich gegenseitig — ist empfehlenswert, wenn sie erwiesenermaßen alle die vier genannten Zwecke oder auch nur einen derselben vollkommener erreicht, als die bisherige Methode. Auf bloße diesbezügliche Behauptungen der die Neuerung Anpreisenden, auf Zeugnisse unbekannter Firmen und Reklame darf man nicht zuviel Gewicht legen; jede Neuerung muß fachmännisch geprüft werden.

9. Allgemeine Gesichtspunkte. Bei dieser Prüfung sind außer den oben genannten noch folgende Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Jede Neuerung in der Buchführung ist empfehlenswert, wenn sie nachweisbar die bisher bestehenden Arbeitsmethoden durch bessere, Zeit und Kosten sparende, leichter kontrollierbare Methoden zu ersetzen vermag. Zielt dagegen eine Neuerung oder Reorganisation in Buchführung und Büro auf eine Verbesserung mit Bezug auf die oben genannten Zwecke ab, die mit einem größeren Kostenaufwand, sei es für Anschaffung von Maschinen und Büroeinrichtungen, sei es wegen vermehrter Arbeit, verbunden ist, so bleibt stets noch zu untersuchen, ob der zu erreichende Fortschritt auch die vermehrten Kosten wert ist. Denn auch in der Buchführung hat jeder Fortschritt, ganz wie die Einführung neuer Maschinen im Fabrikbetrieb, seine wirtschaftlichen Schranken in der Kalkulation, d. h. in der auf sorgfältiger Rechnung begründeten Abwägung der erhöhten Leistungsfähigkeit gegen die dafür aufzuwendenden Opfer, die nicht nur in den Neuausgaben bestehen, sondern auch in Veränderungen des ganzen Betriebs, in der Rücksichtnahme auf die an eingelebte Arbeitsmethoden gewöhnten, zur Umlernung wenig geeigneten Arbeiter, Handlungsgehilfen, Beamte und die damit verbundenen inneren Widerstände gegen Neuerungen.

Dies führt zu einer kurzen Schlußbetrachtung über die ökonomischen Grenzen der Buchführung.

II. Die ökonomischen Grenzen der Buchführung.

1. Ideal und Wirklichkeit in der Buchführung. Wie in allen menschlichen Dingen, so stoßen auch in der Buchführung Ideal und Wirklichkeit hart aneinander. In der Bilanzlehre hatten wir Gelegenheit zu zeigen, daß der Sollbestand, der aus der kontenmäßigen Darstellung des Werdeganges der einzelnen Vermögensbestandteile herauswächst, mit dem durch die Inventur festgestellten Istbestande sehr häufig nicht übereinstimmt, und daß dieses Mißverhältnis zwischen „Soll“ und „Ist“ hauptsächlich den Einflüssen der Umwelt auf die Sonderwirtschaft zugeschrieben werden muß. Wenn dagegen in der Buchführung und in der diese bedingenden Organisation die am Ideal gemessene Wirklichkeit fast ausnahmslos weit zurückbleibt, so daß man in dieser Beziehung weniger von einem verschiedenen Grade der Vollkommenheit als von einer Abstufung in der Unvollkommenheit sprechen kann, so ist diese Kluft zwischen „Soll“ und „Ist“ nicht allein der Umwelt, sondern in erster Linie der Eigenwelt, nicht dem Nichtkönnen, sondern dem Nichtwollen, manchmal auch der mangelnden Einsicht zuzuschreiben.

Wenn nun aber auch feststeht, daß die Erreichung des Ideals in der Buchführung vom Willen der Leitung der Sonderwirtschaft abhängig ist, so bleibt erst noch die Frage: Sind Theorie und Praxis, Wissenschaft und ausführende Kunst in der Buchhaltung so weit, daß tatsächlich ein Ideal derselben aufgestellt werden kann? Wenn wir die Ergebnisse unserer in diesem Werke niedergelegten Forschung überblicken, so glauben wir diese Frage bejahen zu können, vorausgesetzt, daß man sich über das, was „Ideal“ ist, einigen kann. Aber gerade in diesem Punkte stößt man auf Hindernisse. Zunächst ist zu berücksichtigen, daß die Buchführung nicht Selbstzweck, sondern nur eine Geschichtsschreibung der Sonderwirtschaft ist, eines der verschiedenen Mittel, um den Endzweck jeder Erwerbswirtschaft zu erreichen. Es muß also untersucht werden, ob der Aufwand, eine ideale Rechnungsführung zu organisieren und durchzuführen, ihrer Bedeutung und ihrer Mitwirkung zur Erreichung des Endzweckes angemessen ist, mit anderen Worten: wieweit Arbeit und Zeit, Kosten und Mühe, die man auf die Vervollkommnung der Buchführung verwendet, sich im Hinblick auf den Endzweck der Sonderwirtschaft als lohnend erweisen.

2. Die ökonomischen Grenzen der Buchführung. Die Entschlüsseungen des Kaufmanns mit Bezug auf seine Geschäftsführung sind bedingt durch die Kalkulation. Innerhalb der Schranken, die ihm durch Recht und Sitte gezogen sind, wird er keine geschäftliche Handlung vollziehen, insonderheit keine neuen Pläne ausführen, ehe und bevor er sich Rechenschaft gegeben hat über die Möglichkeit der Durchführung, über die Chancen und Risiken, über die Wirkungen auf sein Vermögen usw., was nur durch Gegenüberstellung von Aufwand und Nutzen, überhaupt durch Zusammenfassung aller Elemente, die man in den Voranschlag, die Vorkalkulation, einbeziehen muß, geschehen kann. Das gleiche gilt auch bei Organisation seines inneren Betriebs, insonderheit der Kontrolle, der Rechnungsführung und der Buchführung. In Beschränkung dieser Vorkalkulation auf die Buchführung wird jeder Geschäftsmann Aufwand

und Kosten derselben dem erhofften Nutzen gegenüberstellen. Wie bei Anschaffung einer neuen Maschine, bei Anstellung eines Reisenden, bei Neuerungen in seinem Betriebe, so verhält es sich im Gebiete der Buchführung; ergibt der Voranschlag, daß der Nutzen kleiner ist, dann wird man die Neuerung bleiben lassen. Da, wo Aufwand und Nutzen gleich sind, da sind auch die ökonomischen Grenzen. Wir stellen fest:

Die ökonomischen Grenzen der Buchführung im besonderen, der Kalkulation und Kontrolle im allgemeinen sind da, wo der Aufwand für die theoretisch mögliche Vervollkommnung in diesen Gebieten des inneren Betriebes anfangen, größer zu werden als der privatwirtschaftliche Nutzen, den der Unternehmer hieraus ziehen kann. Diese Grenze in jedem Einzelfalle zu bestimmen, ist aus verschiedenen Gründen schwierig:

a) Den Mehraufwand an Kosten aller Art für eine diesbezügliche Verbesserung oder Änderung zum Voraus genau abzuschätzen, gehört in das Reich der Wahrscheinlichkeitsrechnung. Auch die Vorausbestimmung des Nutzens aus den in Frage stehenden Neuerungen ist in den meisten Fällen nicht zutreffend.

b) Nach beiden Richtungen ist aus diesem Grunde der Willkür ein großer Spielraum gelassen. Derjenige, der an alteingelebten, hergebrachten Gebräuchen und Betriebseinrichtungen festhält, wird in der Regel geneigt sein, die Mehrkosten zu überschätzen und den Nutzen zu unterschätzen. Der vorwärtstrebende, für den wirtschaftlichen Fortschritt eingetretene Kaufmann wird eher in den entgegengesetzten Fehler verfallen. Da die Erfahrungen von Firmen der verwandten Branche, in welchen die fragliche Neuerung bereits eingeführt ist, dem Konkurrenten vorenthalten werden, und überhaupt die bezüglichen Verhältnisse sich nicht ohne weiteres von Firma zu Firma übertragen und anwenden lassen, so ist er vielfach auf die Einholung des Gutachtens eines erfahrenen Fachmannes angewiesen. Aber das zuverlässigste Urteil wird man immer nur durch probeweise Einführung erhalten.

c) Häufig fehlt es überhaupt an der Kenntnis der in Frage kommenden Verbesserungsmöglichkeiten seitens der leitenden Personen.

Im allgemeinen können im Großbetrieb die ökonomischen Grenzen viel weiter gezogen werden als bei Mittelbetrieben. Bei Kleinbetrieben, sei es im Detailhandel oder im Handwerk, liegt die Sache leider noch derart im argen, daß Handwerker und Kleinindustrielle meist keine Ahnung von einer sachgemäßen Buchführung haben und infolgedessen zu ihrem eigenen Schaden nicht imstande sind, eine richtige Selbstkostenberechnung aufzustellen.

Wenn man beobachtet, wie die Großbetriebe sich alle möglichen Fortschritte auf dem Gebiete der Buchhaltung und Kalkulation zunutze machen, daß sie infolge der Verbesserungen und Ersparnisse billiger und besser produzieren und verkaufen können, auch in den unscheinbarsten Dingen und nebensächlichen Betriebseinrichtungen erhebliche Ersparnisse zu machen imstande sind, so ist leicht einzusehen, daß die Gründe für die Verschiedenheit der Konkurrenzfähigkeit in Handel und Industrie nicht zum letzten in dem Grade der Überlegenheit bezüglich des gesamten Rechnungswesens zu suchen sind.

Im Hinblick auf diese Tatsachen sollte jeder, der in verantwortlicher Stellung an einer Unternehmung mitarbeitet oder interessiert ist, sei er Kaufmann oder Techniker, Finanzmann oder Ingenieur, Jurist oder Volkswirt, die Überzeugung gewonnen haben, daß die Buchführung und Kalkulation im besonderen, die Organisation des Rechnungswesens im allgemeinen, einen ebenso großen Einfluß auf Gedeihen und Ertrag der Unternehmung auszuüben vermögen, als irgendein Fortschritt oder eine Neuordnung im technischen Betrieb, von denen jede erst noch die Feuerprobe der Kalkulation zu bestehen hat, um zu bestimmen, ob sie innerhalb oder außerhalb der ökonomischen Grenzen liegt.

Anhang: Buchhaltung und Bilanz unter dem Einfluß von Geldwertschwankungen.

[Anmerkung des Herausgebers: In der 5. Aufl. des vorliegenden Werkes lautete die Überschrift dieses Anhangs: Teuerung, Geldentwertung und Bilanz. Auf mehr als 80 Seiten hat Schär sich in eingehender Weise über die damals aktuellen Fragen der Valutakrisis, ihre Rückwirkung auf die Schweiz und Deutschland sowie auf Buchhaltung und Bilanz geäußert. Vieles von dem, was Schär — wieder in seiner eigenartigen Weise — zu diesem Thema gesagt hat, erscheint uns heute als überholt. Dennoch verdienen einige Grundgedanken — und vor allem, so weit sie mit dem Thema: Buchhaltung und Bilanz in Zusammenhang stehen — der Vergessenheit entrissen zu werden. Das ist im folgenden versucht worden. Die Kürzung war nicht ganz einfach, zumal es darauf ankommen mußte, Schär mit seinen eigenen Worten (und in seiner eigenen Weise) sprechen zu lassen. Das Thema wie auch der Charakter des vorliegenden Werkes bringen es außerdem mit sich, daß an dieser Stelle auf eine eingehende Diskussion mit anderen Autoren verzichtet werden mußte.]

I. Über die Geldwertschwankungen im allgemeinen.

1. **Das Verhältnis zwischen Geldwert und Warenwert; Zustände unter der Herrschaft der Goldwährung.** Die Ursachen der Veränderlichkeit der Marktpreise der tauschwertigen Wirtschaftsgüter können auf der Waren- oder der Geldseite oder auf beiden Seiten zugleich liegen.

Auf der Warensseite liegen sie dann, wenn in dem Angebot oder in der Nachfrage einer bestimmten Ware Veränderungen eingetreten sind. Oder in schärferer Erfassung: wenn die am Markt zur Verfügung stehende angebotene Gütermenge kleiner oder größer ist, als die in der Nachfrage am Markt vertretene Gütermenge, die die Gesamtheit der Verbraucher bei einer gegebenen Preislage gegen Geld einzutauschen willens oder imstande ist. Die Marktpreise folgen diesem Wechselspiel zwischen Gütermangel und Güterüberfluß einerseits, dem zwischen Vermögensreichtum und Armut andererseits, wobei aber immer in Betracht gezogen werden muß, daß dem Markt auch künstlich oder notgedrungen Gütermengen

entzogen werden können, daß ferner nicht das ganze Volkseinkommen zum Tausch gegen Konsumtionsgüter verwendet wird, und endlich, daß die Ursachen dieser Preisschwankungen nicht nur im gestörten Gleichgewicht zwischen Produktion und Konsumtion zu liegen brauchen, sondern daß auch Konjunktur, Spekulation und Suggestion die Marktpreise mehr oder weniger stark beeinflussen können. (Daraus, daß bei einer Veränderung des Preises — Steigen oder Fallen — auch eine Veränderung der Nachfrage und des Angebots eintritt, und die Veränderung des Preises von der Geldmenge — siehe unten — abhängig sein kann, kann man schließen, wie schwierig es in der Praxis ist, immer genau die Ursachen für die Preisschwankungen zu erkennen.)

Daß die Ursachen der Verschiedenheit der Warenpreise auch auf der Geldseite liegen können, ergibt sich schon aus der Tatsache, daß ein bestimmtes Quantum Weizen gleichzeitig am Markt 100 Dollars oder 250 holl. fl. Gold oder 420 Goldmark oder 525 Goldfranken gilt. Der Preismaßstab, nach dem der Wert dieses Quantums Weizen gemessen wird, ist in indirektem Verhältnis verkleinert worden, wie die Maßzahl der Goldmenge sich vergrößert hat. Nun sind aber in unserem Beispiel die verschiedenen Preise für Weizen tatsächlich die gleichen geblieben; denn in 100 Dollar sind genau so viel Gramm Feingold enthalten wie in 250 Gulden, 420 Goldmark usw. Das Beispiel soll nur veranschaulichen, daß der Marktpreis sich selbstverständlich verändert, wenn man den Preismaßstab, die Geldeinheit verkleinert oder vergrößert. Da man für einen Dollar $1/100$, für einen Gulden aber bloß $1/250$ des gleichen Quantums Weizen kaufen kann, so folgt daraus, daß bei verändertem Geldwert die Kaufkraft der Geldeinheit abnimmt.

Die Frage, um die es sich für uns handelt, ist jedoch eine andere: Ist auch innerhalb eines Landes mit gleichbleibender Geldeinheit, mit ein und derselben Münzeinheit des gleichen gesetzlichen Zahlungsmittels, ein Steigen und Fallen des Geldwertes, der Kauf- und Tauschkraft des Geldes möglich, und wenn ja, auf welche Ursache ist diese Veränderungsmöglichkeit zurückzuführen? Wir beschränken uns an dieser Stelle darauf, einige wichtige Gesichtspunkte aus der Geldlehre hervorzuheben:

Wie man Linien mit Linien, Gewichte mit Gewichten mißt, so muß man auch Werte mit Werten messen. So hat ursprünglich das Geld, wenn es seine Rolle als Zahlungs- und Tauschmittel spielen wollte, einen eigenen Wert — Gebrauchswert — gehabt. Der Menschheit dienten von jeher als Geld, d. h. als Preismaßstab und Tauschmittel, wertvolle Dinge, wie z. B. Vieh, Weizen, Tierfelle, Kakaobohnen; dann Eisen, Kupfer, Bronze, Silber und Gold.

Das Geld kann seine Funktionen als Preismaßstab und als Werterhalter über die Schranken von Raum und Zeit nur dann in vollkommener Weise verrichten, wenn es zudem wertbeständig ist. Darum haben die Kulturvölker von jeher die edlen Metalle, Silber und Gold, als Münzstoff verwendet. Bis Mitte des vorigen Jahrhunderts wurde allgemein das Silber bevorzugt; seit dieser Zeit ist das Gold immer mehr zur Grundlage des Geldwesens gemacht worden: fast alle Staaten sind mittlerweile von der Silberwährung zur Goldwährung übergegangen. Ob nun der Geldwert an und für sich

in dieser Zeit — seit einem halben Jahrhundert — d. h. also der Wert des Goldes sich wesentlich verändert hat, ist oft zur Erklärung der großen Schwankungen der Warenpreise behauptet, aber niemals eindeutig bewiesen, daher auch immer bestritten worden. Im internationalen Waren- und Geldverkehr konnten die Schwankungen überhaupt nicht in Erscheinung treten, weil ja fast der ganze Weltverkehr auf Goldgeld beruhte, ein Gramm Feingold stets gleichwertig war, ob es mit deutschem Gepräge als 20-Markstück oder mit amerikanischem Gepräge als Dollar in Umlauf gesetzt wurde. Selbst wenn der Goldwert, sagen wir der eines Goldgrammes, an und für sich an Kauf- und Tauschkraft ab- oder zugenommen hätte, so hätte diese Wertzu- oder -abnahme bei allen Goldmünzen der Welt in gleichem Maße in Erscheinung treten müssen. Es kommt hinzu, daß solche Veränderungen auch nur über lange Zeiträume hin zu erkennen sind. Der relative Geldwert muß daher in allen Staaten gleichbleiben, solange diese die Goldwährung gesetzlich und effektiv aufrecht erhalten.

Diese Aufrechterhaltung der Goldwährung, die durch die Münzgesetze der einzelnen Länder gewährleistet wird, schließt in sich:

- a) Die unausgesetzte und uneingeschränkte Offenhaltung der Münzstätten zwecks Prägung von Goldmünzen für Staats- oder Privatrechnung,
- b) das freie Verfügungsrecht jeder Privatperson über ihre Goldmünzen als Zahlungsmittel im In- und Ausland,
- c) die stetige Verpflichtung der Notenbanken, ihre Noten gegen Goldmünzen ungehindert und kostenlos einzulösen oder umzutauschen, was voraussetzt, daß diese Notenbanken gesetzlich verpflichtet sind, ihre Zahlungsbereitschaft aufrecht zu erhalten und sie diese Verpflichtung tatsächlich auch einhalten. Unter dieser Voraussetzung sind die von den Notenbanken ausgegebenen Banknoten den Goldmünzen gleichwertig und können vom Staate als gesetzliches Zahlungsmittel erklärt werden. Denn diese Banknoten sind nicht Geldersatz oder Surrogat, sondern dem Goldgeld gleichwertige Geldvertreter.

Mit einer solchen gesetzlichen Regelung des Geldwesens wird zweierlei erreicht: erstens bleibt die Veränderung der Geldmenge im Rahmen der Zahlungsfähigkeit der betreffenden Notenbank, und zweitens kann jederzeit das Gold des einen Landes in das Geld des anderen Landes verwandelt werden, wodurch ein Ausgleich der Geldmenge und der Preise herbeigeführt wird. In diesem Sinne konnte man davon sprechen, daß das Gold — auch abgesehen von seinen Produktionsverhältnissen — eine „wertbeständige“ Ware, vielleicht die wertbeständigste, darstellte. Dennoch konnten bei einer auf Gold beruhenden Geldverfassung in den Warenpreisen Schwankungen eintreten, die mit der Vermehrung oder Verminderung der Geldmenge — allerdings in engen Grenzen — zusammenhängen.

2. Unstetigkeit des Geldwertes unter der Herrschaft der Papierwährung. Die oben geschilderten Zustände des „goldenen“ Zeitalters gehören vorläufig der Geschichte an, insbesondere in den aktiv am Krieg beteiligten Staaten, die in ihren Finanznöten während und nach dem Krieg dazu übergegangen sind, unter Mißachtung der bankgesetzlichen Vorschriften, weiteres Geld aus unwertigen Stoffen — Papier — durch die Notenpresse

herzustellen und kraft ihrer Staatsgewalt diese Geldzeichen als gesetzliche Zahlungsmittel zu dekretieren, gleichwertig dem früheren auf Gold beruhenden Geld. Einmal auf diese abschüssige Bahn des falschen Geldmachens geraten, haben diese Staaten ihren Staatshaushalt, ihre Schulden und deren Verzinsung durch fortgesetzte Vermehrung solchen Papiergeldes gedeckt. An Stelle der „goldgeränderten Banknote“ ist ein Eigenwechsel auf einen zahlungsunfähigen Schuldner getreten, dessen Wert im Ausland nach dem schwankenden Kredit gemessen wird, den hier der schuldnerische Staat genießt, der um so tiefer sinkt, je größer die Summe dieses Papiergeldes anwächst.

Im Waren-, Geld- und Kreditverkehr mit dem Ausland tritt diese Bewertung des Geldes in den Wechselkursen — Valuta — in die Erscheinung. Die Preise für diejenigen Waren, welche die valutakranken Staaten importieren müssen, steigen und fallen ungefähr in den Kurven, wie die Wechselkurse auf die betreffenden Exportländer. So kostete z. B. Baumwolle von New York nach Deutschland bezogen bei einem gleichbleibenden Ankaufspreise von 16 Cents für ein englisches Pfund:

Friedenskurs	1 Dollar = 4,20 M.; 16 Cents = 0,67 M.
Kurs am 1. Sept. 1921	1 Dollar = 100 M.; 16 Cents = 16 M.
Kurs am 1. Nov. 1921	1 Dollar = 300 M.; 16 Cents = 49 M.

1 kg Schweizerkäse, der im Export 5 Franken kostet, stellt sich nach Deutschland bezogen:

Friedenskurs	100 Fr. = 81 M.; 5 Fr. = 4,05 M.
Kurs im Januar 1921	100 Fr. = 1000 M.; 5 Fr. = 50 M.
Kurs im November 1921	100 Fr. = 5000 M.; 5 Fr. = 250 M.

Im Innern der valutakranken Staaten reißt die Geldentwertung dadurch, daß das ohne Rücksicht auf die Warenmenge vermehrte Papiergeld nach gesetzlicher Verordnung (Zwangskurs) die gleiche Zahlungskraft wie das Goldgeld beibehalten hat, die Preise aller tauschwertigen Wirtschaftsgüter auf schwindelnde Höhe mit, wie es besonders in Deutschland zu beobachten war. An Stelle eines festen unveränderlichen Preismaßstabes ist unter solchen Umständen (fortgesetzte Veränderung der Geldmenge) ein Wertmaß getreten, das an zwei schlimmen Übelständen leidet: einmal wird es von Tag zu Tag immer kleiner; dann bleibt es mal wieder einige Zeit auf gleicher Größe; hin und wieder nimmt es auch zu. Das eben ist der Fluch eines nicht nach wirtschaftlichen sondern — wie in Deutschland 1918—1923 — nach finanziellen Gesichtspunkten ausgegebenen Papiergeldes, daß sich sein Wert fortwährend verändert, einmal in die Höhe schnellt und am nächsten Tage wieder fällt.

Diese Unstetigkeit des Geldwertes in valutakranken Staaten bewirkt, daß z. B. 100 Mark Bargeld (Papier), gekaufte oder verkaufte Waren, Guthaben und Schulden, deren Eingang und Ausgang zeitlich auseinanderliegt, nicht mehr ein und denselben Wert vergegenwärtigen. Will man solche Geldsummen addieren oder subtrahieren, so haben sie nichts mehr miteinander gemein als den Namen: Mark und die gesetzliche Zahlungskraft; ihr innerer — realer — Wert dagegen ist ganz verschieden. Wenn

ich 100 Mark bar vom September 1921 und 100 Mark bar vom November 1921 der Summe von 200 Mark gleichsetze, so ist es so falsch, als wenn ich behaupten wollte, 100 Dollars und 100 holl. Gulden sind gleich 200 Mark. Unter der Herrschaft des entwerteten und wertschwankenden Papiergeldes haben Geldwertmaß und Geldwert der Waren sozusagen ihre Rollen vertauscht. Wie früher der Tauschwert der Waren mit dem festen Geldmaß gemessen wurde, so ist man z. B. in Deutschland während der Inflation dazu übergegangen, den Geldwert mit der Menge Güter zu messen, die man für die Geldeinheit am Markte erhielt. Beispiel:

Für die Tonne (1000 kg) Roggen erhielt man:

		Verhältniszahlen
1914 = 200 Mark	eine Mark hat hiernach einen Wert von	= 5 kg Roggen = 100%
1919 = 600 Mark		= $1\frac{2}{3}$ kg Roggen = $33\frac{1}{3}\%$
1920 = 1000 Mark		= 1 kg Roggen = 20%
1921 = 2000 Mark		= $\frac{1}{2}$ kg Roggen = 10%.

Der Geldwert am Preise des Roggens gemessen, ist von 100% auf 10% gefallen. Der Roggen ist aber kein zuverlässiges, an und für sich gleichbleibendes Wertmaß, wie etwa das Gold. In Friedenszeiten schwankte der Roggenpreis zwischen 120 und 220 Goldmark für die Tonne. Es gibt überhaupt unter allen Waren und Tauschgütern kaum eines — eben außer Gold —, das als allgemeiner Preismaßstab dienen könnte. Denn auf jedes Tauschgut wirken von der Wareseite her sowohl preissteigernde als auch preisniedrigende Faktoren ein. So galt z. B. das englische Pfund Baumwolle in New York im Sommer 1920 = 40 Cents, der Preis fiel im Herbst desselben Jahres auf 11 Cents, stieg im Sommer 1921 auf 20 Cents, fiel dann im November 1921 auf 15 Cents, trotzdem an allen diesen Zeitpunkten der gleiche Golddollar als Preismaßstab diente (wobei wiederum nicht ausgeschlossen zu sein braucht, daß diese Preisschwankungen zu einem Teil auch von der Geldseite herrühren können — Vermehrung oder Verminderung der Zahlungsmittel).

Auch das Goldgeld ist in den valutakranken Staaten nicht ohne weiteres als Wertmaß zu gebrauchen. Wie schon oben bewiesen, verlaufen nur diejenigen Warenpreise mit den Wechselkursen parallel, die wie das Gold, vom Ausland importiert werden müssen. Die Geldentwertung, wie sie in den Wechselkursen in die Erscheinung tritt, ist in der Regel größer als die Abnahme der Tausch- und Kaufkraft für Waren und Dienstleistungen, einschließlich Arbeitslöhne und Betriebskosten, die gänzlich oder größtenteils aus dem Inland stammen. Beispielsweise betrug die Indexziffer für Gegenstände des allgemeinen Lebensbedarfes, die gleichen Verhältnisse von 1914 zu 100% angenommen, im Herbst 1921 in Deutschland + 1500%, also das fünfzehnfache, während zu gleicher Zeit der Dollarkurs auf 300 Mark gestiegen war, also gegen die vorkriegszeitliche Goldparität von 4,20 Mark für 1 Dollar auf das siebzifgache. Die Inlandspreise zeigen ein größeres Beharrungsvermögen als die Wechselkurse, die sich schneller verändern. Das kann dazu führen, daß bei einer plötzlichen Geldwertbesserung — Steigen der Wechselkurse — die inländischen Preise nicht sofort folgen und unter Umständen eine Zeitlang über den Wechselkursen bleiben.

In Zusammenhang der bisherigen Erörterungen kann festgestellt werden:

In valutakranken Staaten ist das gesetzlich anerkannte allgemeine Zahlungsmittel, das Papiergeld, dessen Menge fortgesetzt verändert wird, kein fester und gleichbleibender Preismaßstab. Denn dessen Tauschwert ist nicht allein sehr stark gesunken, sondern auch großen sich wiederholenden Schwankungen unterworfen; zeitlich auseinanderliegende 100 Mark haben einen verschiedenen Tausch-, Kauf- und Kurswert. In einem solchen Falle gibt es überhaupt keinen festen Preismaßstab für das Papiergeld, noch für die Waren und Dienstleistungen.

3. Die Folgen der Geldentwertung. Die gegenwärtige Wirtschaft beruht auf der Bewertung aller Tauschgüter durch das Geld. Buchhaltung und Bilanzen, alle Schuld- und Forderungsverhältnisse, feste Einkommen, Gehälter und Arbeitslöhne, Steuern, Abgaben, Zölle und alle übrigen Gebiete der Staatsfinanzverwaltung: der interne und internationale Gütertausch, Kapital-, Zahlungs- und Kreditverkehr sind auf dem Geld als Wertmesser aufgebaut. Ist nun dieser allgemeine Preismaßstab eine veränderliche Größe, gleichsam ein Kautschukmaßstab, so muß auch das ganze Wirtschaftsleben erschüttert werden. Die gleichen Werte, Anlage- und Betriebsvermögen, Forderungen, Schulden, Löhne, Kredite, Wertpapiere, Produkte, Land, Hof, Haus werden bei schwankendem Geldwert wie von unsichtbaren Mächten in ihrem Tauschwert verändert; der eine wird bereichert, der andere geschädigt. Auf- und absteigender Wert der gesetzlichen Münzeinheit gehört daher zu den schwersten Übeln einer Nationalwirtschaft, ihre Verhütung zu den vornehmsten Aufgaben der Staatskunst.

Die Geldentwertung äußert sich in einer Verteuerung aller tauschfähigen Produkte und Arbeitswerte, in einer Verschlechterung der Gehälter und Arbeitslöhne und damit auch in der Lebenshaltung ganzer Volksklassen, die sich notgedrungen zur Wehr setzen und auf gutlichem Wege oder durch Streiks sich höhere Löhne und Gehälter erkämpfen. Die Staatseinkünfte werden gemindert, die Gläubiger beraubt, die Schuldner entlastet und bereichert; im internationalen Verkehr werden die Preise der Importwaren gesteigert, der Export der inländischen Produkte nach den Ländern mit gleichbleibendem Geldwert derart gefördert, daß dem betreffenden Lande die „Aushöhlung“ droht: der Staat kommt in die gefährlichste Notlage.

Auch ein Steigen des Geldwertes wirkt nachteilig auf die innere Wirtschaft eines Staates, wie auf die Handels- und Kreditbeziehungen zum Ausland ein. Jetzt leidet der inländische Produzent durch das Sinken der Preise aller Erzeugnisse, sowie der Schuldner von langfristigen Kreditverpflichtungen. Zahlungseinstellungen und Konkurse sind die Begleiterscheinungen des steigenden Geldwertes.

Es ist eine Erfahrungstatsache, daß der Wert des eigentlichen Papiergeldes — das uneinlösbar und jederzeit vermehrbar ist — im Inland an seiner Kaufkraft, im Ausland an den Wechselkursen gemessen, unbegrenzt und stetigen Schwankungen unterworfen ist, die das gesamte Wirtschaftsleben im Innern und in seinen Beziehungen zum Ausland in den Zustand einer schweren, andauernden Krankheit versetzen.

Wie groß auch der der gesamten Wirtschaft zugefügte Schaden einer einmaligen Entwertung des Geldes sein mag, noch viel größere Schäden verursacht die Unstetigkeit des Geldwertes, das unberechenbare Auf und Ab der Wechselkurse und der Warenpreise. Daher liegt die nächste und wichtigste Aufgabe der Münzpolitik der Papierwährungsländer weniger in der Wiederherstellung des alten münzgesetzlichen Goldwertes, sondern vielmehr in der Stabilisierung des Papiergeldes im Innern und in den Wechselkursen nach außen. Die Möglichkeiten hierzu sind entweder die Herstellung einer festen Wertbasis des Papiergeldes in Gold, oder eine feste Wertrelation zu einer internationalen Goldmünze (ähnlich der deutschen Silberrupie zur Goldmark im einstigen Deutsch-Ostafrika, der Silberrupie in Britisch-Indien zum englischen Sovereign, dem Conant-Dollar in Manila zum Golddollar der Vereinigten Staaten von Nordamerika usw.)¹.

II. Die Bilanz unter dem Einfluß des veränderlichen Papiergeldes.

1. Das Problem der Scheingewinne und -verluste. Scheingewinne oder -verluste sind die Wertveränderungen an Gütern aller Art, die weder durch kaufmännische Arbeit noch durch Wertveränderung in der Zeit, noch durch Ortsveränderung, noch durch die Konjunktur des Binnen- oder Weltmarkts hervorgerufen, sondern einzig und allein durch die Verkleinerung oder Vergrößerung des Geldwertmaßes verursacht worden sind, mit anderen Worten: Wertveränderungen, die nicht auf der Warensseite, sondern auf der Geldseite liegen. Wie schon oben bemerkt, ist es äußerst schwer, wenn nicht unmöglich, zu beurteilen, ob eine Preissteigerung oder Preissenkung von der Waren- oder Geldseite herkommt, oder wenn von beiden Seiten, welcher Teil der Veränderung auf jede der beiden Seiten fällt. Nun liegt allerdings die Sache meist so, daß in valutakranken Ländern die Preisveränderungen von der Warensseite her in den meisten Fällen verschwindend klein sind gegen diejenigen von der Geldseite her, so daß man ohne erheblichen Fehler die ganze Preissteigerung oder -senkung auf das Fallen oder Steigen des Geldwertes zurückführen kann.

¹ In der Münzgeschichte gibt es sehr viele Beispiele dafür, daß zur Einführung der Währungsreform die betreffenden Staaten zuerst ihr Silber- oder Papiergeld auf dem Wechselmarkt zu stabilisieren suchten und erst nachher zur neuen Goldwährung übergingen. Z. B. **Rußland** 1899: 2 alte Goldrubel = 3 Papierrubel = 3 neue Goldrubel; ein alter Goldrubel = 3,20, ein neuer = 2,16 M. **Japan** 1897: 1 alter Goldyen = 2 Papieryen = 2 neue Goldyen. **Manila** 1899: 2 Silberpiaster = 1 nordamerikanischer Golddollar. **Ostindien** 1893: 1 alte Silberrupie = 11–18 Pence, stabilisiert: 1 neue Rupie = 16 Pence. **Straits Settlements** 1906: 1 mexikanischer Piaster = 20–30 Pence, 1 neuer britischer Handelspiaster = 23 Pence fest. **Österreich** 1899: 1 Papiergulden = 1,50 bis 2,50 Fr., stabilisiert auf 2,10 Frs. = 2 Kronen Goldwährung (1,05 Fr.). **Mexiko** 1905: 1 alter mexikanischer Piaster = 40–60 Cents; stabilisiert 2 neue Goldpiaster = 1 nordamerikanischer Dollar. **Argentinien** 1900: 1 Goldpeso = 2–4 Papierpeso, stabilisiert durch die Konversionskasse: 44 Goldpesos = 100 Papierpesos (Goldagio fest $127\frac{2}{11}\%$); ähnlich in **Brasilien** 1906: 1 Papiermilreis = 6–19 Pence, stabilisiert durch Konversionskasse: 1 Papiermilreis = 16 Pence. **Deutsch-Ostafrika** 1905: 1 deutsche Silberrupie = 70–80 Pfennig; stabilisiert durch feste Wertrelation zur Goldmark, 15 Rup. = 20 M. Gold, 1 Rup. = 1,33 M. fest usw.

Scheingewinne und -verluste sind die Differenzen in den zeitlich auseinanderliegenden Preisen für ein und dasselbe tauschwertige Wirtschaftsgut oder Rechtsgut (Waren, Forderungen, Schulden, bares Geld usw.), also Preisunterschiede, die nicht durch Einflüsse des Marktes der betreffenden Waren, sondern durch die Schwankungen des Geldwertes, der Veränderlichkeit des Preismaßstabes hervorgerufen werden.

2. Der Maßstab für den Geldwert. a) Da das Papiergeld zur Zeit der Inflation ein Preismaßstab ist, der großen Schwankungen unterworfen ist, so läge es am nächsten, alle Posten der Vermögensbilanz auf einen unveränderlichen Goldwert, in Deutschland auf die Goldmark zurückzuführen. Diese Ansicht wird nicht nur von vielen Praktikern sondern auch von den meisten meiner engeren Fachkollegen, unter anderem auch von Mahlberg in seiner sehr beachtenswerten Schrift: Bilanztechnische Bewertung bei schwankender Währung (10. Heft für betriebs- und finanzwirtschaftliche Forschung, Leipzig bei G. A. Glöckner) vertreten. Wie überzeugter Anhänger man auch von der Theorie der Goldwertbasis des Geldes sein kann, so kann ich doch dem Vorschlag — einfache Umrechnung in Goldmark nach den Wechselkursen — nicht beipflichten, und zwar aus sachlichen und buchhalterischen Gründen. Sachlich ist gegen diesen Maßstab einzuwenden, daß das Verhältnis der Goldmark zur Papiermark großen und heftigen Schwankungen unterworfen ist und dieses Verhältnis durchaus nicht übereinzustimmen braucht mit der eigentlichen Kaufkraft der Papiermark (im Innern). Während der Inflationszeit ist in Deutschland keine offizielle Notierung des Goldagio erfolgt. Es war daher nötig, das Wertverhältnis zwischen Goldmark und Papiermark jedesmal nach den Wechselkursen Deutschlands auf New York zu berechnen, weil die Vereinigten Staaten von Nordamerika damals das einzige Land mit richtiger Goldwährung waren. Nun schwankte z. B. im Jahre 1921 der Wechselkurs Deutschlands auf New York von 50 bis zu 300 Mark für einen Golddollar. Da die Goldmark = 4,20 Golddollar ist, so ergibt sich, daß der Wert der Goldmark im Verhältnis zur Papiermark im Jahre 1921 annähernd zwischen 12 : 1 und 70 : 1 schwankte. Wenn auch diese gewaltige Schwankung des Geldwertes eine Besonderheit des Jahres 1921 war, so zeigt sie doch, daß der so berechnete Goldwertmaßstab für die Papiermark durchaus untauglich war.

Aber selbst wenn dieses Wertverhältnis zwischen der Bewertung der Papiermark zur Goldmark auf Grund der Wechselkurse auf Goldwährungsländer dem inneren Wertverhältnis, gemessen an der Kaufkraft der Papiermark im Inland, auch nur annähernd entsprechen würde, so sprächen die Schwierigkeiten in der buchhalterischen und bilanztechnischen Anwendung gegen die Möglichkeit und Gangbarkeit dieses Verfahrens, um die Scheingewinne und -verluste zu bestimmen und zwar um so mehr, da es sich bei jeder Jahresbilanz für die meisten Bilanzwerte nur darum handelt, den diesjährigen Wert der Papiermark im Verhältnis zum vorjährigen zu bestimmen.

Als Maßstab für den Geldwert kommt daher in erster Linie die sog. Indexziffer oder die Preiszeigerzahl in Betracht. Sie wird von amtlichen, halbamtlichen und privaten Stellen auf Grund der Tagespreise be-

rechnet und regelmäßig veröffentlicht. Die einen Stellen beschäftigen sich mit der Indexziffer oder Zeigerzahl für die Gegenstände des notwendigen Lebensbedarfs, andere mit der für die Großhandelspreise, wieder andere mit der für die Kleinhandelspreise. Inzwischen hat das Institut für Konjunkturforschung diese Berichterstattung übernommen. Immer handelt es sich darum, daß für eine Auswahl von Waren, Gütern oder Dienstleistungen die gegenwärtigen Preise mit denen einer bestimmten Anfangsrechnungszeit in Beziehung gebracht, also die Veränderung der Preishöhe ziffernmäßig ermittelt wird. Es kann sich jeder Industrie- oder Warenkaufmann, jeder Land- oder Forstwirt an den entsprechenden Indexziffern seiner Branche über die getätigten Durchschnittspreise sowie über die Preissteigerung innerhalb einer bestimmten Zeit, die als Geldentwertung anzusprechen ist, orientieren.

Durch die Wahl einer Preiszeigerzahl als Maßstab für die Ausscheidung der Scheingewinne oder -verluste kann man der Tatsache Rechnung tragen, daß die Preissteigerung und -senkung wegen der schwankenden Währung nicht alle Tauschgüter zu gleicher Zeit und in gleicher Größe trifft. Für Importwaren ist der Wechselkurs auf das Importland hauptsächlich maßgebend, nicht so für die Inlanderzeugnisse. Für Grundstücke ist ein anderer Maßstab anzuwenden, als für Gebäude, für Maschinen wieder ein anderer als für Lebensmittel, auch der für die Großhandelspreise ist verschieden von dem für den Detailhandel. Freilich liegt in der möglichen Wahl einer Indexziffer für eine Warenbranche die Gefahr willkürlicher Maße. Wer ein Interesse hat, einen höchstmöglichen Scheingewinn herauszurechnen, wird auch eine höchstmögliche Differenz zwischen den beiden zur Anwendung kommenden Preiszeigerzahlen wählen; doch ist nicht zu vergessen, daß sich solche willkürliche Übertreibungen mit der Zeit von selbst korrigieren, bzw. sich die Geldentwertung schließlich gleichmäßig über alle Gebiete der Volkswirtschaft ausbreiten kann. Immerhin zeigen sich schon hier die Schwierigkeiten, die sich aus der Wahl des Maßstabes überhaupt ergeben: die über die Wechselkurse errechnete Goldmark braucht nicht mit der inländischen Kaufkraft übereinzustimmen; die Anwendung eines allgemeinen (General-) Index berücksichtigt nicht die Verschiedenheiten in der Preisgestaltung der einzelnen Güter- bzw. Wertarten; nimmt man schließlich seine Zuflucht zu den Spezialisierung, so bleibt eine gewisse Willkür in der Auswahl bestehen.

Wie noch zu zeigen sein wird, sind diese Schwierigkeiten durchaus nicht die einzigen, die sich der rechnerischen Feststellung der Scheingewinne und -verluste aus den Bilanzen entgegenstellen.

3. Die Wahl zwischen Eröffnungsbilanz und Schlußbilanz. Zur Feststellung der Mehr- oder Minderwerte der Bilanzposten zwecks Bestimmung der Scheingewinne und -verluste kann die Eröffnungsbilanz oder Schlußbilanz eines Betriebsjahres gewählt werden. Wählt man die Eröffnungsbilanz als Ausgangspunkt, so müssen deren Ziffern so richtig gestellt werden, daß sie mit denen der Schlußbilanz vergleichbar sind, bzw. die Scheingewinne und -verluste ausgemerzt werden. Nimmt man das Geldwertverhältnis vom Vorjahre zu diesem Jahr mit 5 : 2 an, so wären die Bilanzwerte der Eröffnungsbilanz vor Abschluß der diesjährigen Bilanz um das

anderthalbfache zu erhöhen. Ich kann mich diesem Verfahren nicht anschließen, glaube vielmehr, daß es richtiger ist, diese Wertkorrekturen an den Posten der diesjährigen Schlußbilanz vorzunehmen. Falls in diesem Jahr der Geldwert gesunken ist, so muß die Korrektur der Bilanzwerte in einer Herabsetzung also in einer Wertminderung dieser Werte bestehen. Der Scheingewinn ergibt sich dann als Überschuß der Verluste aus den Minderwerten der Aktivposten über die Gewinne aus den Minderwerten der Schulden, (was im nächsten Abschnitt noch näher erläutert wird).

Die Gründe meines Verfahrens liegen in folgendem: Wählt man die Bilanzposten der Anfangsbilanz zur Wertkorrektur, so trifft diese Hinaufbewertung auch die Posten, die am Anfang des Jahres oder in den ersten Monaten beglichen werden, wie Dividenden und Tantiemen, kurzfristige Schulden und Guthaben, deren Zahlung zu einem Zeitpunkt verfällt, wo die der gesamten Rechnung zugrundegelegte Geldentwertung noch nicht oder doch nur zum kleinsten Teil eingetreten ist. Das trifft in größerem oder kleinerem Maße bei allen Werten der Eröffnungsbilanz zu, die im Laufe des Betriebsjahres verkauft, liquidiert, erneuert, vermehrt oder vermindert werden. Alle diese Fehler werden vermieden, wenn man die Wertkorrekturen an den heutigen Posten zu dem heutigen Geldwerte vollzieht. Überhaupt ist es nicht angängig, nach dem heutigen Geldwert vorjährige Bilanzposten zu bemessen, die im Laufe des Jahres verkauft, bezahlt, liquidiert oder neu beschafft werden.

Dazu kommt, daß das buchhalterische und bilanztechnische Verfahren wesentlich vereinfacht wird, wenn man die Posten der Schlußbilanz wählt. Aus dem Beispiel, das Schmalenbach¹ durchgeführt hat, ist ersichtlich, daß man fast sämtliche Konten neu bearbeiten und mit neuen Posten abschließen muß. Wählt man aber die Posten der Schlußbilanz, so kann man in einer Tabelle die Sonderung der Scheingewinne von dem wirklichen Gewinn auf die einfachste Art darstellen und die nötigen Journal- und Hauptbuchungen auf ein Geringes beschränken, wie im folgenden Abschnitt ersichtlich ist.

4. Bilanzmäßige Erfassung der Scheingewinne.

Bilanz mit Ausschaltung der Scheingewinne mit Hilfe des Geldwertausgleichs-Fondskonto.

Bewertung der Papiermark nach amtlichem Index.

Voraussetzung: Index f. d. Goldmark (vorkriegszeitl.) = 100; Geldw. = 1.
 „ „ „ Papiermark (Vorjahr) . . = 1200; „ = $\frac{1}{12}$
 „ „ „ „ (dieses Jahr) = 1800; „ = $\frac{1}{18}$

Geldwertverhältnis zwischen Anfang und Ende des Bilanzjahres

18 : 12 oder 3 : 2.

Geldentwertung im Bilanzjahre = $\frac{1}{3}$ (33 $\frac{1}{3}$ %).

¹ Zwei Vorträge über Scheingewinne: a) Die steuerrechtliche Behandlung der Scheingewinne von Prof. Dr. E. Schmalenbach; b) Die Finanzpolitik der Unternehmung im Zeichen der Scheingewinne von Prof. Dr. W. Prion. Jena, im Verlag von Gustav Fischer, 1922.

Bewertung der diesjährigen Bilanzposten:

Nach dem Indexwert am Bilanztag.

Zur Vermeidung von Mißverständnissen sei darauf aufmerksam gemacht, daß es sich bei der nachfolgenden Tabelle zunächst nur um die buchhalterische, bzw. bilanztechnische Seite der Berechnung der Scheingewinne und -verluste handelt. In den beigegebenen Erläuterungen — siehe unten — werden weitere Gesichtspunkte mitgeteilt, die im Einzelfalle noch zu berücksichtigen sind.

Posten A, B, C nach der Saldobilanz des H.-B.	Vermögensbilanz		Geldwert-Ausgleichsfonds		Ertragsbilanz	
	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Verlust	Gewinn
A. Aktiva:						
1. Kassa	3 000	—	—	1 000	1 000	—
2. Bank	66 000	—	—	22 000	22 000	—
3. Debitoren	120 000	—	—	40 000	40 000	—
4. Immobilien	210 000	—	—	70 000	70 000	—
5. Maschinen	150 000	—	—	50 000	50 000	—
6. Warenbestands- konto	240 000	—	—	80 000	80 000	—
7. Beteiligungen	60 000	—	—	20 000	20 000	—
B. Passiva:						
1. Hypotheken	—	135 000	45 000	—	—	45 000
2. Kreditoren	—	75 000	25 000	—	—	25 000
3. Reservefondskonto	—	45 000	15 000	—	—	15 000
4. Eigenkapital	—	280 000	—	—	—	—
5. Delkrederekonto	—	24 000	8 000	—	—	8 000
C. Gewinn u. Verlust						
1. Unkosten u. Zinsen	—	—	—	—	52 000	—
2. Abschreibungen	—	—	—	—	25 000	—
3. Warenertragskonto	—	—	—	—	—	367 000
D. Abschlußposten:						
Summen:	849 000	559 000	93 000	283 000	360 000	460 000
Geldausgleichsfonds						
= Scheingewinn	—	190 000	190 000	—	—	—
Wirklicher Gewinn						
—	—	100 000	—	—	100 000	—
Bilanz:	849 000	849 000	283 000	283 000	460 000	460 000

Erklärungen zu der Tabelle 4.

a) Es sei zunächst angenommen, daß sämtliche Posten der Vermögensbilanz nach dem neuen Preismaßstab, der Papiermark zum Werte am Bilanztag, der gegen den vorjährigen Wert der Papiermark um ein Drittel kleiner ist, gemessen sind. Folglich müssen diese Maßzahlen, d. h. die Bilanzwerte, um ein Drittel verkleinert werden, um diese auf den Vorjahrswert zurückzuführen und damit den Scheingewinn, der auf die Geldentwertung im Bilanzjahre zurückzuführen ist, vom wirklichen Gewinn auszuschneiden. Eine Ausnahme macht das Eigenkapital, das unverändert aus der vorjährigen Bilanz herübergenommen worden ist.

b) Nachweis des wirklichen Reingewinns.**aa) Durch Vermögensbilanz:**

Die Aktivwerte nach dem neuen, um ein Drittel zu niedrigen Preismaßstab	= 849 000
Abzüglich der Überbewertung ($\frac{1}{3}$)	= 283 000
Wirklicher Wert der Aktiven	= 566 000
Die Passivwerte inkl. Eigenkapital	= 559 000
Abzüglich der Überwertung der Passiven ohne Eigenkapital	= 93 000
Wirklicher Wert der Passiven	= 466 000
Wirklicher Gewinn des Bilanzjahres	= 100 000

bb) Durch die Ertragsbilanz:

Gewinnposten laut Probabilanz (C, 3)	= 367 000
Verlustposten laut Probabilanz (C, 1, 2)	= 77 000
Gewinn, inkl. Scheingewinn	= 290 000
Saldo der Wertminderung (A, 1—7)	= 283 000
÷ 93 000 (B, 1, 2, 3, 5.) = Scheingewinn	= 190 000
Wirklicher Gewinn	= 100 000

cc) In der Tabelle ist das gewöhnliche Verfahren veranschaulicht; der Habensaldo des Geldausgleichsfonds ist zu den Passiven eingestellt, wodurch der Überschuß der Aktiven über die Passiven auf 100 000, eben auf den wirklichen Gewinn, herabgemindert wird. Die Einstellung der Wertminderung der Aktiven zu den Verlustposten und der Wertminderung an den Schulden zu den Gewinnposten der Ertragsbilanz hat zur Folge, daß das Gewinn- und Verlustkonto ebenfalls den wirklichen Gewinn von 100 000 nachweist.

c) **Erläuterung des Verfahrens.** Sämtliche Bilanzposten mit Ausnahme des Eigenkapitals, gemessen an dem vorjährigen Wert der Papiermark, sind, wie zu a erwähnt, zu groß und müssen deshalb korrigiert, herabgemindert werden, und zwar entsprechend der durch Steigerung der Indexziffer von 12 auf 18 um ein Drittel ihres gegenwärtigen Bilanzwertes.

aa) Die Aktivposten. Ihre Wertminderung wird dem Fonds für Geldwertausgleich gutgeschrieben. Bleibt der Wert der Papiermark auf der gegenwärtigen Indexziffer, so ist dieser Fonds ein reiner Bewertungsposten, ähnlich dem Erneuerungsfonds, ein zu den Passiven eingestellter Gegenposten für den zu hoch bewerteten entsprechenden Aktivposten. Steigt dagegen der Wert der Papiermark im folgenden Bilanzjahr, so dient dieser Fonds zur Ausgleichung eines Scheinverlustes im nächsten Jahr, wie ein echter Reservefonds zur Deckung des Verlustes im Bilanzjahr herangezogen wird. Fällt dagegen der Wert der Papiermark im neuen Jahr noch weiter, so bleibt dieser Fonds bestehen und wird entsprechend dem neuen Wertsturz der Papiermark neuerdings in gleicher Weise wie dieses Jahr entsprechend vergrößert.

Unter allen Umständen sind die Einlagen in den Fonds für Geldwertausgleich in gleicher Weise wie jede Rücklage in einen Reservefonds oder

wie die Bildung eines Bewertungspostens für ein zu hoch bewertetes Aktivum Verluste, die ins Soll der Ertragsbilanz eingestellt werden müssen. Buchung:

Gewinn- und Verlustkonto Soll — Fonds für Geldwertausgleich Haben.

bb) Die Passivposten. Eine entgegengesetzte Behandlung erfahren die Minderung der Passiven, der Schulden und Reserven; es sind in Gewinne verwandelte Reserven und kommen daher ins Soll der Fonds für Geldwertausgleich und ins Haben des Gewinn- und Verlustkontos.

cc) Der Habenüberschuß (Habensaldo) dieses Fondskontos ist als Habenposten in die Ausgangsbilanz (Vermögensbilanz) einzustellen, wie jeder Habensaldo irgendeines anderen Reservefondskontos.

dd) Der Sollüberschuß dieser Verlust- und Gewinnposten ist der Unterschied zwischen den zu hoch bewerteten Aktiven und Passiven, also der berechnete Scheingewinn. Weil dieser Scheingewinn im Soll der Gewinn- und Verlustrechnung steht, so ist der schließliche Habensaldo dieses Kontos der vom Scheingewinn gereinigte wirkliche Gewinn.

d) **Darstellung in der Buchführung.** Wie aus der Tabelle (S. 303) ersichtlich, ist die buchhalterische Darstellung höchst einfach. Die Geldwertkorrekturen berühren die Posten der betreffenden Konten der Aktiven und Passiven in keiner Weise; in diese selbst erfolgen daher keine neuen Eintragungen. Man hat nach Aufstellung der Vermögensbilanz nach bekannten Regeln in gewöhnlicher Form nur einen neuen Journalposten zu bilden. Journalposten:

aa) Gewinn- und Verlustkonto an Geldwertausgleichsfonds-konto. Wertminderung wegen Geldentwertung um ein Drittel an folgenden Aktiven:

Bares Geld	1 000
Bankguthaben	22 000
.	
.	
	Summa 283 000

bb) Geldwertausgleichsfondskonto an Gewinn- und Verlustkonto: Wertminderung wegen Geldentwertung um ein Drittel an folgenden Passiven:

Hypotheken	45 000
Kreditoren	25 000
.	
.	
	Summa 93 000

cc) Übertrag dieser Journalposten (einzeln, detailliert) in die zwei angerufenen Hauptbuchkonten.

5. Die materielle Korrektur der Bilanzen.

a) **Möglichkeit der Verwendung von verschiedenen Maßstäben für die Wertminderung der einzelnen Aktiven und Passiven.** In unserem Beispiel haben wir für die Wertminderung den gleichen aus den Indexziffern abgeleiteten Maßstab 3:2 angenommen. Nun ist es Tatsache, daß, wie schon

oben ausgeführt, die Geldentwertung, die auf der Wareenseite eine Preissteigerung bewirkt, in den verschiedenen Real- und Rechtsgütern durchaus nicht den gleichen Einfluß ausübt, m. a. W. die im Laufe einer bestimmten Zeit eingetretene Preissteigerung für die einzelnen Güter, Rechte und Dienstleistungen sehr verschieden sein kann.

Einige Beispiele:

aa) Ein im Inland erzeugtes Produkt, Roggen oder Maschinen, Roh-eisen oder Fleisch ist in weit geringerem Maße im Preise gestiegen als aus dem Ausland eingeführte Waren, wie z. B. Kaffee, Baumwolle, Tabak usw., die entsprechend der stärkeren Entwertung der Papiermark, wie sie in den Wechselkursen in die Erscheinung tritt, eine viel größere Preissteigerung haben. Daraus folgt, daß bei verschiedenen Waren auch eine ganz verschiedene Indexziffer bzw. ein ganz verschiedener Maßstab für die Wertminderung angewendet werden muß.

bb) Bei Grundstücken ist die Preissteigerung eine andere als bei Gebäuden, bei Maschinen eine andere als bei Bankguthaben usw.

cc) Ist eine Maschine, ein Gebäude vorkriegszeitlich erstellt worden, so ist die Preissteigerung größer, als wenn diese aus den letzten Jahren, diese wiederum größer, als wenn sie aus dem Bilanzjahre stammt. Daraus folgt, daß Zu- und Abgänge an solchen Werten besonders berücksichtigt werden müssen.

dd) Eine Hypothekenschuld, die vorkriegszeitlich entstanden und die nun mit auf $\frac{1}{18}$ entwerteten Papiermark zurückgezahlt werden kann, wirft einen vielmal größeren Gewinn ab als eine solche von den letzten Jahren oder vom Bilanzjahr.

Aus diesen Beispielen ist ersichtlich, daß der Maßstab der Wertminderung bei den verschiedenen Posten der Bilanz auch verschieden ist und den tatsächlichen Verhältnissen angepaßt werden muß. Hier zeigen sich zugleich die weiteren Schwierigkeiten, die sich bei der bilanzmäßigen Erfassung der Scheingewinne und -verluste ergeben, und die insbesondere bei Konten mit sehr vielen Veränderungen leicht ins Riesenhafte steigen; deshalb wird man sich in der Praxis vielfach mit ungefähren Rechnungen begnügen müssen, die dem Betriebsleiter wenigstens im groben zeigen, wie sich die Geldentwertung auf seinen Betrieb auswirkt.

b) Verhältnis zwischen Geldforderungen und Geldschulden. Durch die stetige Einwirkung der Papiermarkentwertung verliert man an Bargeld und Geldforderungen (Warendebitoren, Darlehensdebitoren, Bankguthaben, Aktivhypotheken usw.). Dagegen gewinnt man an Geldschulden (Waren- oder Darlehenskreditoren, Bank- und Hypothekenschulden). Daraus folgt:

aa) Der Wirtschaftler, dessen Geldforderungen und Geldschulden im Gleichgewicht stehen, kann den Verlust aus den Forderungen gegen den Gewinn aus den Schulden in diese kompensieren.

bb) Wer mehr Forderungen als Schulden hat, hat auch größere Verluste als Gewinne.

cc) Umgekehrt fahren die Wirtschaftler am besten, die mehr Schulden als Forderungen haben.

dd) In jedem Falle verliert man an dem baren Gelde in der Kasse.

ee) Gerade entgegengesetzt sind alle die Verhältnisse bei steigendem Geldwert.

c) **Abschreibungen.** Indem man nach der oben beschriebenen Methode bei Aufstellung der Bilanz die einer Abnutzung unterworfenen Teile des Anlagevermögens nach dem gemeinen Wert, d. h. nach dem Marktpreis am Bilanztage bewertet, können auch die Abschreibungen bzw. die Rücklagen in den Erneuerungsfonds in hinreichender Größe, entsprechend den auf S. 122 entwickelten Grundsätzen gemacht werden.

Beispiel:

Abschreibungen auf den Erinnerungswert von 1 RM. Eine Maschine im Anschaffungswert von 10000 RM. und mit einer berechneten Lebensdauer von 20 Jahren ist schon 8 Jahre in Gebrauch und auf 1 RM. abgeschrieben; der gegenwärtige Ersatzwert ist auf 100000 RM. geschätzt. Bilanzverfahren:

aa) Einstellung der Maschine in die Bilanz zum Marktersatzwert von 100 000 RM.

bb) Bildung eines Erneuerungsfonds von 9 999 RM. (aufgerundet 10 000 RM.) und Einstellung auf die Passivwerte.

cc) Diesjährige Abschreibung: $100000 \div 10000 = 90000 : 12 = 7500$ RM. Neuanschaffungswert weniger Erneuerungsfonds dividiert durch Anzahl der Jahre der restlichen Lebensdauer.

dd) Zuweisung an den Geldwertausgleichsfonds zu Lasten des Verlustkontos im Verhältnis der Abnahme des Geldwertes

$$9/10 \times 100\ 000 = 90\ 000\ \text{RM.}$$

ee) Wirkung: Vermehrung der Aktiven um 99 999 RM., der Passiven in gleicher Weise (9 999 + 90 000).

Vermehrung des Gewinns um 90 000 RM., des Verlustes um die gleiche Summe.

Wirklicher Verlust: Diesjährige Abschreibung = 7 500 RM.

Wird die Abschreibung — bei gleichbleibendem Geldwert — nach demselben Grundsatz für den Rest der Lebensdauer in gleicher Weise fortgesetzt (neuer Bilanzwert weniger Erneuerungsfonds durch Restanzahl der Jahre der Lebensdauer), so ist der Erneuerungsfonds am Schluß auf 100 000 RM. angewachsen = dem Anschaffungswert einer neuen Maschine.

d) Wenn es auch für jeden Wirtschaftler unerlässlich ist, seine Jahresbilanzen in Zeiten fortschreitender Geldentwertung, wie sie insbesondere in der deutschen Inflation von 1918—1923 zu beobachten war, nach den hier entwickelten Grundsätzen zu berichtigen, so sind doch nur wenige Gesellschaften zu verzeichnen, die noch während der Inflationszeit Bilanzen ohne Scheingewinne und Scheinverluste veröffentlicht haben. Die überwiegende Mehrzahl aller veröffentlichten Bilanzen enthielten daher Ziffern, die nichts mehr aussagten, da ihnen ganz verschiedene Werte zugrunde lagen. Dennoch werden die meisten Betriebe schließlich die Rückwirkungen der Geldentwertung berücksichtigt haben: durch die Flucht in die Sachwerte und Verbuchung dieser Zugänge über Gewinn- und Verlustkonto, um die sich hier ansammelnden hohen Papiermarkziffern herabzudrücken, m. a. W. um auf diese Weise die „Scheingewinne“ zu beseitigen.

Es fragt sich nur, ob die erworbenen Sachwerte sich auch später — d. h. nach Stabilisierung des Geldwertes — als Werte erwiesen haben. (Vgl. Die Umstellung der Bilanzen auf Goldmark.)

e) Übrigens ergeben sich die gleichen Überlegungen bei einem anhaltenden Steigen des Geldwertes, d. h. also bei einem allgemeinen Rückgang der Preise. Bei Verkäufen werden dann geringere Erlöse erzielt, als Aufwendungen gemacht worden sind. Es entstehen Scheinverluste, da mit den zahlenmäßig geringeren Erlösen — bei weiterem Rückgang der Preise — die gleichen oder gar größere Mengen wieder beschafft werden können. In Wirklichkeit ist aber die Lage in der Deflationszeit doch eine andere als in der Inflation: die Hemmungen sind sehr stark, bei sinkenden Preisen auch wirklich zu „verlust“bringenden Preisen die Waren loszuschlagen, Das Festhalten an den Preisen läßt die Warenbestände anschwellen, zumal die Käufer bei sinkenden Preisen zurückhalten, bis sie glauben, daß das Ende des Preisrückganges erreicht ist.

Hinzu kommt, daß dort, wo den geringeren Erlösen aus Warenverkäufen in der Bilanz nicht nur eigenes sondern auch fremdes Kapital gegenübersteht, die Rückzahlung der nominell gleichbleibenden Schulden auf Schwierigkeiten stößt. Während in der Inflationszeit der Gläubiger an seinem Guthaben Verluste erleidet, werden in der Deflationszeit die Rückzahlung der Kredite für den Schuldner immer drückender. Wenn jetzt die Scheinverluste bilanzmäßig nicht aus Reserven abgeschrieben werden können, wird das eigene Kapital dezimiert; und wenn für die Rückzahlung, der Schulden nicht noch andere Mittel — als aus Warenverkäufen — zur Verfügung stehen, treten Zahlungsschwierigkeiten ein. Zeiten der Deflation sind zugleich Zeiten der Zahlungsumstellungen und der Konkurse (wie dies in den Jahren 1930/31 in der ganzen Welt und insbesondere in Deutschland zu beobachten war).

III. Kalkulation des Selbstkostenpreises unter der Herrschaft des entwerteten Papiergeldes.

1. Wesen und Bedeutung der Selbstkosten. Was Selbstkosten sind, ist oben¹ ausführlich dargestellt worden. Dennoch herrschten vor dem Krieg noch die wunderlichsten Auffassungen über den Begriff der Selbstkosten. Der Krieg hat hier aufklärend gewirkt; die Praktiker wurden hauptsächlich durch die Verordnung über Höchst- und Richtpreise, Verschleißspanne, Preissteigerung, Wucher, Kettenhandel usw. gezwungen, die Grundsätze, welche die Theoretiker schon lange vorher entwickelt hatten, zu befolgen, alle Elemente der Selbstkosten in ihre Berechnung einzubeziehen und jeden Posten möglichst richtig zu bestimmen.

Heute sind Theorie und Praxis im großen ganzen über den Begriff der Selbstkosten einig. Es gehört — um es an dieser Stelle noch einmal zu wiederholen — dazu: der gesamte kaufmännische und industrielle Aufwand an Geld und Gut, Kapital, Zeit, Arbeit, Kraft, um den Träger des

¹ Es sei hier auf zwei vorausgehende Abschnitte dieses Werkes verwiesen: Kalkulatorische Buchhaltung (S. 230) und Prinzipien der Fabrikbuchhaltung (S. 246).

Betriebsvermögens — eben das Kaufmannsgut oder Industrieprodukt — in Kreislauf zu setzen, und zwar von dem Augenblick an, wo dieses Wirtschaftsgut in unser Eigentum eintritt, bis zur Wiederkehr des Geldes von seiten des Käufers. Also: Einkaufspreis der Rohstoffe bzw. Waren, Einkaufs-, Transport- und Lagerspesen, Betriebs- und Vertriebskosten, einschließlich Löhne und Gehälter, auch das der Prinzipale, sodann Mietzinsen und Geldzinsen für Eigen- und Fremdkapital, Abschreibungen an Anlagewerten, Steuern, Abgaben, Gebühren aller Art, Verkaufskosten, Versicherungsprämien. Dazu kommt noch eine Risikoprämie für alle Verlustgefahren, die der Kaufmann nicht bei dritten, sondern in sich selbst versichert, deren Höhe nach dem Verhältnis des möglichen Geldschadens zur Wahrscheinlichkeit des Eintreffens des Schadenfalles bestimmt werden muß. Vor dem Kriege lag die wirkliche Verlustgefahr in den allgemeinen und besonderen Konjunkturverhältnissen des Warenmarktes. In der Inflation spielten diese, wie wiederholt betont, nur eine untergeordnete Rolle im Vergleich zu den Verlustgefahren der Geldentwertung und Geldwertschwankungen, deren Einfluß auf die Selbstkosten Gegenstand dieser Abhandlung ist.

Erhält der Kaufmann von seinem Käufer genau den Selbstkostenpreis zurück, so bleibt sein Eigenkapital unverändert, weil innerhalb der Aktiven nur ein Tauschvorgang stattgefunden hat. An Stelle des Warenwertes zum Selbstkostenpreise ist ein Geldwert, der Verkaufspreis, getreten. Etwas anders ist es, wenn der erzielte Preis einem Selbstkostenpreis entspricht, der einen Zuschlag für die Verzinsung des Eigenkapitals enthält. Erhält der Kaufmann mehr als den Selbstkostenpreis (einschließlich der Rechnungszinsen), so ist das Mehr reiner Gewinn, der bei Einzelfirmen als Zuwachs zum Eigenkapital, bei Gesellschaftsfirmen zur Verteilung, je nach Vertrag zum Teil auch zur Kapitalvergrößerung verwendet werden kann.

Erreicht aber der Verkaufspreis den Selbstkostenpreis nicht, so ist der Fehlbetrag reiner Verlust, der das Eigenkapital vermindert, im schlimmsten Falle aufzehrt oder sogar in ein Minus (Überschuldung) verwandelt. Hiernach kann man die große Bedeutung ermessen, die der richtigen Berechnung der Selbstkosten in jeglicher Unternehmung zukommt. Die Selbstkosten sind die Grenzscheide zwischen Gewinn und Verlust, zwischen Vorwärts und Rückwärts, zwischen Gedeihen und Mißlingen einer Unternehmung. Die möglichst richtige Berechnung der Selbstkosten ist daher eine wichtige Aufgabe des gesamten kaufmännischen und industriellen Rechnungswesens.

Die Bestimmung der Selbstkosten bei großen Schwankungen des Geldwertes muß nach bestimmten Gesichtspunkten erfolgen, um der Gefahr zu entgehen:

a) daß der Kaufmann bei sinkendem Geldwert die Selbstkostenpreise zu niedrig berechnet, und gleichzeitig durch Trugbilanzen große Scheingewinne feststellt, während er tatsächlich zu Verlustpreisen verkaufte, also — freilich unbewußt — Teile seines Eigenkapitals verschenkt und schließlich verarmt;

b) oder daß er bei steigendem Geldwert die Preise zu hoch kalkuliert

und er bei seinem Angebot den Anschluß an die Marktgestaltung verpaßt, bzw. auf seinen Waren sitzen bleibt.

2. Die Kalkulation der Selbstkosten bei fallendem und steigendem Wert des Papiergeldes. Im Abschnitt I ist bewiesen worden, daß das nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgegebene Papiergeld ein untauglicher Preismaßstab für Wirtschaftsgüter aller Art ist. Und dennoch müssen Kaufmann und Industrieller den Selbstkostenpreis ihrer Waren in der gesetzlichen Geldeinheit (während der Inflation in Deutschland in Papiermark) feststellen, um darnach den Verkaufspreis zu berechnen. Darin liegt die Schwierigkeit unseres Problems; ein wesentliches Mittel zu dessen Lösung besteht darin, daß man den Warenwert nicht mit dem unsteten Maßstab des Papiergeldes mißt, sondern umgekehrt den Wert des Papiergeldes mit Hilfe des Warenwertes zu bestimmen sucht. In der Tat muß man unter der Herrschaft unregelmäßigem Papiergeldes mit dem ewigen Auf und Ab seines Kauf- und Kurswertes die Ware bzw. die Mengeneinheit derselben als das Wertbeständigere betrachten. Denn die preissteigenden und senkenden Faktoren von der Wareseite aus sind in solchen Fällen verschwindend klein gegenüber den Schwankungen des Kauf- und Kurswertes des Papiergeldes.

Hieraus leiten wir den Grundsatz ab:

Der Selbstkostenpreis muß so hoch bemessen sein, daß der Verkaufspreis der abgesetzten Warenmenge zum mindesten hinreicht, um zu Marktpreisen am Verkaufstage oder am Marktübergangstage die verkaufte Warenmenge wieder zu ersetzen. Wäre diese Summe kleiner, so könnte der Kaufmann nicht mehr eine so große Warenmenge kaufen, als er vorher besaß, oder er müßte neues Kapital zuschießen. Jedenfalls wäre er um den Ausfall ärmer geworden; er hätte die abgesetzte Ware unter dem Selbstkostenpreis verkauft, ohne sich dessen bewußt zu sein, also Bruchteile seines Vermögens verschenkt.

Diese Auffassung der Selbstkosten stimmt mit der bisher in Praxis und Theorie üblichen überein. Unter der Herrschaft der Goldwährung mit keinen oder ganz unerheblichen Geldwertschwankungen konnte der Unternehmer ohne erhebliches Risiko seine Selbstkosten auf Grund der Auslagen kalkulieren, die er in Wirklichkeit für den Ankauf der Kaufmannsware und Betriebskosten oder für Material, Löhne und Zusatzkosten zur Herstellung von Industrieprodukten aufgewendet hatte. Erst die Nöte der unerhörten Preissteigerung aller Elemente der Selbstkosten und ihrer Unstetigkeit infolge der Entwertung des Papiergeldes und der Schwankungen der Kaufkraft bzw. des Kurswertes dieses Geldes haben dem Unternehmer die Augen geöffnet über die Gefahren dieses Kalkulationsverfahrens. So hat man schließlich die Notwendigkeit der Korrektur derselben eingesehen, d. h. daß die Kalkulation auf Grund der Preise aller Kostenelemente zu Marktersatzpreisen am Tage des Marktüberganges die einzig richtige ist, im Gegensatz zur bisherigen Methode, nach welcher die Kostenelemente auf den Kostentag bestimmt wurden. „Diese Methode führt bei Inflation zur Verarmung der Unternehmung, bei Deflation zur Bereicherung; sie ist die der Vergangenheit, und ihre zerstörende Wirkung genügt, sie zu verwerfen.“¹

¹ Schmidt, F.: Die organische Bilanz, Leipzig bei G. Glöckner, 1921, S. 102.

Wir stimmen mit den Grundsätzen über die Erfolgsberechnung überein, die F. Schmidt in seinem oben zitierten Werke S. 100 wie folgt umschreibt: „Reinerfolg der Unternehmung ist der Rest, der vom Verkaufserlös der umgesetzten Güter verbleibt, nachdem alle Ersatzkosten der Erzeugung gedeckt sind.“

Der Unterschied zwischen den Selbstkosten, berechnet auf den Zeitpunkt der Kostenentstehung oder den „Kostentag“ und demjenigen am „Marktübergangstage“ (nach Schmidt) ist positiv bei fallendem Geldwert (Inflation), negativ bei steigendem Geldwert (Deflation). Das ist weder Gewinn noch Verlust im wirtschaftlichen Sinne. Gewinn wird erst erzielt, wenn der Erlös aus den abgesetzten Waren die Selbstkosten im Sinne des Marktersatzwertes am Verkaufstage übersteigt. Das ist von größter Wichtigkeit, um den Unternehmer vor Selbsttäuschung zu bewahren.

Jede Preissteigerung infolge des sinkenden Geldwertes, also auch der Überschuß der Selbstkosten am Marktübergangstage über diejenigen am Kostentage, ist, wie oben erwähnt, ein Scheinvermögen, das in der Bilanz nicht zur Eigenkapitalvergrößerung verwendet werden darf, sondern als Bewertungsposten in einen Reservefonds gehört, den man am zutreffendsten als Geldwertausgleichsfonds bezeichnen kann. Wenn auf Inflation dann eine Periode der Deflation, des zunehmenden Geldwertes, d. h. der abnehmenden Preise aller tauschwertigen Güter, folgt, der obengenannte Unterschied zwischen den Selbstkosten am Kosten- und Marktübergangstage also negativ wird, so ist diese Vermögensabnahme bilanzmäßig dem Geldentwertungsfondskonto zu belasten. Durch diese Auffassung und bilanzmäßige Behandlung der Preisunterschiede, die wegen der Unstetigkeit des Geldwertes entstehen, macht sich der Unternehmer unabhängig vom steigenden und fallenden Geldwert. Er besitzt im Geldwertausgleichsfonds gleichsam ein Schwungrad, das in Perioden der Geldentwertung die überschüssige Energie aufnimmt, und diese auf die Perioden der Geldwertsteigerung wegen Deflation überträgt, so daß die Maschinerie des Betriebes gleichmäßig in Gang erhalten werden kann.

Mit Bezug auf die Differenz der Selbstkosten zwischen dem Kostentag und dem Verkaufstag entsteht eine Schwierigkeit dadurch, daß der Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung der abgesetzten Güter gewöhnlich später liegt, als der Verkaufstag. Wie soll man nun die Preisdifferenz zwischen diesen Zeitpunkten behandeln? Alldieweil und sintemal kein Unternehmer ein Prophet ist, kann er auch am Verkaufstag den Ersatzkostenwert nicht zum Voraus bestimmen. Mit der sog. Hausseklausel im Großhandel oder der Klausel „freibleibend bis zum Abliefertag“ oder sogar „Preisfeststellung einige Zeit nach der Ablieferung“, womit sich Industrielle bei Lieferungskontrakten gegen derartige Verlustgefahren zu schützen suchen, ist dem Handel nicht gedient; denn eigentlich sind alle diese Vorbehalte nur eine Überwälzung des Risikos vom Verkäufer auf den Käufer. Richtiger ist es, wenn sich der Verkäufer, Waren- und Industriekaufmann eines Aushilfsmittels bedient, das schon in Friedenszeiten im Gebrauch war: die Einkalkulierung einer Risikoprämie in die Selbstkosten, womit sich der Verkäufer gegen die Verlustgefahren, die er in sich selbst versichern muß (Kredit und Konjunkturrisiko) schlecht und recht zu decken suchte.

Eine solche Risikoprämie, angemessen der Größe der Verlustgefahr in ihrem Verhältnis zur Wahrscheinlichkeit ihres Eintreffens, ist z. B. in der Verordnung über die Preistreiberei (1920) als ein Posten der Selbstkosten anerkannt worden. Vom einzelnen Betriebe aus gesehen, könnte entsprechend bei anhaltender Geldentwertung ebenso die Anrechnung einer Prämie für einen mit größter Wahrscheinlichkeit eintretenden Verlust in Betracht kommen. Natürlich gehört auch der Betrag eines solchen Zuschlages zu den Selbstkosten in ein Reservefondskonto, der am zutreffendsten den Namen „Ersatzpreisfonds“ erhält. Diesem Fonds steht in den Aktiven ein Vermögenswert gegenüber, eben jener Zuschlag, den man in Voraussicht einer Preissteigerung vom Warenkäufer erhalten hat. Tritt dann wirklich am Ersatzbeschaffungstag infolge einer weiteren Geldentwertung eine Preissteigerung ein, so muß der entsprechende Zuschlag nicht dem Warenkonto, sondern diesem Fonds belastet werden. Man zahlt gleichsam den Überpreis aus diesem Fonds; die betreffende Vermögensverminderung ist kein Verlust, der das Eigenkapital verkleinert, sondern zum voraus vorsorglich gedeckt.

Dieses Verfahren — Zuschlag zu den Selbstkosten für die wahrscheinliche Preissteigerung vom Marktübergangstag bis zum Ersatzanschaffungstag — ist im Großhandel, überhaupt im Handel mit Kaufmannswaren nicht gerechtfertigt in allen Fällen, wo der Kaufmann am Marktübergangstag weiß, zu welchem Preise er die Ersatzware wieder beschaffen kann. Wenn er dann mit dem Wiederankauf zuwartet, so begibt er sich bewußt auf das Gebiet der Spekulation; solche Verlustgefahren auf den Käufer, den letzten Konsumenten durch einen Zuschlag zum Selbstkostenpreis abzuwälzen, ist weder moralisch noch wirtschaftlich zulässig.

Ganz anders liegen die Verhältnisse beim Industriekaufmann. Wohl kennt er die Preise für Roh- und Hilfsstoffe am Marktübergangstage; er kann sich daher neu eindecken, wenn er für den Markt oder auf Lager fabriziert. Er wird aber die Wiederbeschaffung hinausschieben, bis er neue Aufträge hereinbekommt, wenn er auf Bestellung, auf Grund von Lieferungsverträgen arbeitet. Unter allen Umständen ist er aber im Ungewissen, welche Auslagen er für Arbeitslöhne und Zusatzkosten sowie für Erneuerung seiner Anlagen in der Zukunft haben wird; diese bilden einen erheblichen Bruchteil, oft den Hauptteil der Selbstkosten. Daher ist der Industriekaufmann eher berechtigt, einen dem Risiko der Geldentwertung angemessenen Zuschlag für die Wiederbeschaffung zu den Selbstkosten in Rechnung zu stellen.

Von dieser einzelwirtschaftlichen Betrachtung ist natürlich nicht die Frage zu trennen, ob der Markt eine solche Kalkulation der Verkaufspreise — Zuschlag für die Geldentwertung — auch verträgt. Auch der Käufer wird sich zu überlegen haben, ob er so viel für eine Ware anlegen soll, daß er damit zugleich jeglichen Geldwertschaden, den der Verkäufer haben könnte, auf seine Rechnung übernimmt.

3. Zusammenfassung: In valutakranken Staaten sind der Kurswert und die Kaufkraft des Papiergeldes großen Schwankungen unterworfen, hat das Geld seine Eigenschaft als fester Preismaßstab verloren, trotzdem es als allgemeines Tausch- und gesetzliches Zahlungsmittel geblieben ist.

Daher kann der Wert der tauschfähigen Wirtschaftsgüter nicht mehr ohne weiteres für die Bilanz mit der Geldeinheit gemessen werden. Es kommt vielmehr der Marktersatzwert in Betracht und zwar der des Bilanztages bei der Inventur und für die Selbstkostenrechnung der Marktersatzwert des Marktübergangstages bei marktgängigen Waren und Industrieprodukten. Als Selbstkostenelemente der Kaufmannsware und Industrieprodukte ist nicht der direkte Aufwand am Kostentage in Rechnung zu ziehen, sondern entsprechend den Marktpreisen am Tage, wo der betreffende Vermögensteil aus unserem Eigentum ausscheidet.

Der Unterschied zwischen den Selbstkosten an den beiden Zeitpunkten ist weder Gewinn noch Verlust; das Mehr (bei Preissteigerung) ist einem Ausgleichs fonds gutzuschreiben, das Weniger (bei Preissenkung) diesem Fonds zu entnehmen. Ein Zuschlag zu den Selbstkosten auf den Marktaustragstag berechnet, für die mutmaßliche Preissteigerung bis zum Wiederanschaffungstage als eine Art Risikoprämie ist nur für diejenigen Kostenelemente gerechtfertigt, die man am Marktaustragstage nicht beschaffen kann, wie Löhne, Betriebskosten, neue Abgaben und Steuern usw. oder deren Marktpreis nicht bekannt ist. Auch dieser Zuschlag ist kein Gewinn; er gehört in einen Preisausgleichs fonds. Eine offene Frage bleibt, ob der Markt — d. h. der tatsächliche Verkauf — einen solchen Zuschlag zuläßt.

Das Kriterium für Feststellung des Gewinns oder Verlustes an dem Warenumsatz liegt in der Beantwortung der Frage: Wie groß ist der Überschuß oder der Fehlbetrag des Verkaufspreises im Vergleich zu den Wiederbeschaffungskosten der Verkaufsgegenstände zu den derzeitigen Marktpreisen?

IV. Veranschaulichung der Selbstkostenrechnung an Beispielen.

1. Zur Zeit der Goldwährung.

Voraussetzung: Ein Kaufmann hat ein Kapital von 100 Dollar, mit dem er Waren einkauft, 100 Mengeneinheiten, z. B. 100 kg zu 1 Dollar. Er wechselt seinen Standort sechsmal im Jahre, je zwei Monate in New York, von da in Amsterdam, dann in Kopenhagen, von da in Paris, dann in Berlin, endlich in Konstantinopel. An jedem Platze verkauft er innerhalb 2 Monaten die Hälfte seines Vorrates mit 10% Gewinn, den er zu seinem Lebensunterhalt verbraucht. Er ersetzt auch daselbst sein Lager wieder, so daß er mit dem auf der ursprünglichen Werthöhe erhaltenen Warenlager von Ort zu Ort zieht. Natürlich vollziehen sich Kauf und Verkauf in den Geldeinheiten des betreffenden Landes; er muß also je zu Beginn einer neuen Periode den Wert seines Lagers in neue Geldeinheiten umrechnen. Laut münzgesetzlicher Goldparität ist (annähernd und abgerundet):

1 Dollar = 2,50 holl. Gulden = 3,75 Dä. Kronen = 5,25 Francs = 4,20 Mark
= 22,77 Türk. Piaster

1 holl. Gulden = 1,50 Dä. Kronen, 1 Dä. Krone = 1,40 Franken, 1 Franken
= 80 Pfennig, 1 Mark = 5,4225 Piaster.

I. New York (Dollar).

Ankauf 100 kg zu 1 Dollar	= 100 Dollar	
Verkauf 50 kg	= 50 Dollar	Selbstkosten + 5 Gewinn
Restlager 50 kg	= 50 Dollar	} = 100 Dollar à 2,50 fl. = 250 fl.
Wiederergänzung 50 kg	= 50 Dollar	

II. Amsterdam (Gulden).

Anfangslager	250 fl.	
Verkauf, Selbstkosten	125 fl. + 12,50 fl.	Gewinn
Restlager	125 fl.	} = 250 fl. à 1,5 Kr. = 375 Kr.
Wiederergänzung	125 fl.	

III. Kopenhagen (Kronen).

Anfangslager	375 Kr.	
Verkauf, Selbstkosten	187,50 Kr. + 18,75 Kr.	Gewinn
Restlager	187,50 Kr.	} = 375 Kr. à 1,40 Fr. = 525 Fr.
Wiederankauf	187,50 Kr.	

IV. Paris (Franken).

Anfangslager	525 Fr.	
Verkauf, Selbstkosten	262 50 Fr. + 26,50 Fr.	Gewinn
Restlager	262,50 Fr.	} = 525 Fr. à 4,20 = 420 M.
Wiederankauf	262,50 Fr.	

V. Berlin (Mark).

Anfangslager	420 M.	
Verkauf, Selbstkosten	210 M. + 21 M.	Gewinn
Restlager	210 M.	} = 420 M. à 5,4225 = 2277 T. Piaster
Wiederankauf	210 M.	

VI. Konstantinopel (Piaster).

Anfangslager	2277 Piaster	
Verkauf, Selbstkosten	1138,5 Pia. + 113,85 Pia.	Gewinn
Restlager	1138,5 Pia.	} = 2277 Pia. à 22,77 = 100 Doll.
Wiederankauf	1138,5 Pia.	

Keht jetzt nach einem Jahr der Kaufmann wieder nach New York mit einem Warenlager von 2277 Piaster zurück, so hat er nach Umrechnung in Dollar zum Goldparikurse von 2277 = 100 Dollars. Sein Anfangskapital ist gleich geblieben, sein Vermögen entspricht wieder 100 kg Ware zu 1 Dollar. Den Gewinn hat er jeweils verbraucht. Aber auch dieser ist am Dollar gemessen, immer gleich geblieben:

10% an 50 Dollars	= 5 Dollars
10% an 125 fl. = 12,50 zu 2,5 fl. für 1 Dollar	= 5 „
10% an 187,5 Kr. = 18,75 Kr. zu 3,75 Kr. für 1 Dollar.	= 5 „
10% an 262,5 Fr. = 26,25 Fr. zu 5,25 Fr. für 1 Dollar	= 5 „
10% an 210 M. = 21,2 M. zu 4,20 M. für 1 Dollar	= 5 „
10% an 1138,5 Pia. = 113,85 Pia. zu 22,55 Pia. für 1 Dollar.	= 5 „

2. Anwendung auf die Geldwertverhältnisse in valutakranken Ländern.

Zunächst folgt eine vergleichende Zusammenstellung der sechs verschiedenen Geldwerte:

	Skala nach dem Gehalt in Gramm Feingold	Skala der Preis- steigerung wegen Geld- minderwert (abgerundet)	Skala der Geld- wertabstufung 1 Dollar = 100% (abgerundet)
Dollar	1,50463	100	100%
Holl. Gulden	0,60480	250	40%
Dän. Kronen	0,49325	375	27%
Franken (franz.)	0,29025	525	19%
Mark	0,35842	420	24%
Türk. Piaster	0,08605	2277	4,4%

Ganz gleich, wie in Vorkriegszeiten — je nach dem münzgesetzlichen Feingoldgewicht der verschiedenen Münzeinheiten — der Geldwert von Land zu Land verschieden war, so ist dieser jetzt während und nach dem Kriege in ein und demselben Lande zu verschiedenen Zeiten verschieden hoch. So ist z. B. in Deutschland der Name Mark sowie ihre gesetzliche Zahlungskraft geblieben; der innere Wert der Mark am Kauf- oder Kurswert, an Waren und Dienstleistungen gemessen, ist immer mehr gefallen, gleich einem Würfel aus Gold, der ausgehöhlt und an Stelle des herausgenommenen Goldes wieder mit Blei gefüllt worden ist¹.

Gleich wie in Vorkriegszeiten unter der Herrschaft der Goldwährung der Geldwert von Land zu Land verschieden war und die Warenpreise an jedem neuen Platz in die hier gültige Landeswährung umgerechnet werden mußten, so ist jetzt in ein und demselben Land jedesmal bei Wahrnehmung der Veränderung des Geldwertes eine Umrechnung vorzunehmen. Wir brauchen daher in unserem Beispiel nur die Namen der verschiedenen Münzeinheiten durch ein und dieselbe Geldeinheit zu ersetzen, z. B. Mark

¹ Das Widersinnige ist, daß man die Aushöbler dieses Goldwürfels nicht, wie im Mittelalter die Wipper und Kipper, ins Gefängnis steckt, sondern daß die valutakranken Staaten in ihren Geldnöten selbst den Goldwürfel aushöhlen, ihn mit Papier füllen und alle ihre Staatsangehörigen zwingen, diesen Würfel nach seinem ursprünglichen vollen Wert als Preismaßstab zu gebrauchen und als vollgültiges Zahlungsmittel anzunehmen. Dante hat in seiner göttlichen Komödie die Geldverschlechterer in den zweituntersten Höllenspfuhl versetzt. Wollte man alle diejenigen, die direkt oder indirekt an der Geldverschlechterung der Gegenwart schuldig sind, in gleicher Weise verdammen, so wäre der siebente „Höllensbogen“ zu klein, sie alle aufzunehmen. Gnade für sie alle: Denn sie wußten nicht, was sie taten! Sie glaubten dadurch den Staat zu retten und hatten wohl keine Ahnung, daß dieses Verfahren Staatshaushalt und Privatwirtschaft zum Abgrund führt.

oder österr. Kronen oder italienische Liren oder französische oder belgische Franken, oder rumänische Lei usw., so erhalten wir die richtige Anleitung zur Berechnung der Selbstkosten bei entwerteter und schwankender Papierwährung.

In Tabelle I (S. 317) ist der Fall dargestellt, wo der Einkauf des Lagerersatzes in die gleiche Preisperiode fällt, wie der Einkauf des Lagerausganges, dagegen die Selbstkosten, der Lagerwert und die Wiederergänzung zu den erhöhten oder ermäßigten Preisen der neuen Periode umgerechnet werden. Wesentlich ist hierbei ferner, daß die durch die Inflation bewirkte Preissteigerung des gesamten Vorrats zur Speisung eines Valutaausgleichsfonds verwendet wird, aus dem dann auch in Perioden der Preisenkung der Fehlbetrag gedeckt werden kann. Das Beispiel auf Deutschland angewendet:

Die Mark hat sich von einem bestimmten Ausgangspunkt, der zu 100% angenommen ist, nach und nach entwertet, in der vierten Periode von 19% auf 24% erhöht, um schließlich auf 4,4% zu fallen. Folgerichtig hat sich der Nominalwert, in minderwertiger Mark ausgedrückt, von 100 Mark auf 2277 erhöht und zwar, wie ausdrücklich hervorgehoben sei, für die gleichen Mengeneinheiten der gleichen Ware. Der Endwert von 2277 Mark setzt sich zusammen aus 100 Mark Ankauf und 2177 Mark Preissteigerung infolge der Senkung des Geldwertes von 100% auf 4,4%. Genau so hoch sind nun auch die Einlagen in den Valutaausgleichsfonds angewachsen, der in der Bilanz selbstverständlich auf die Passivseite eingestellt werden muß, um den wirklich erzielten Gewinn richtig zu berechnen. Nur um 197,35 Mark hat das Vermögen sich wirklich vermehrt. Von den zwei Bilanzen ist die unter b) die richtige, die unter c) eine Trugbilanz deswegen, weil sie einen um die ganze Preissteigerung von 2177 Mark zu hohen Gewinn vortäuscht.

Die Tabelle II, S. 318, stellt den Fall dar, wo der alte Selbstkostenpreis beibehalten wird, bis ein Ersatzankauf zu neuen Preisen gemacht werden muß; im übrigen wird auch hier der Restvorrat auf das neue Preisniveau erhöht und diese Preiserhöhung (immer nur vom Restwert) zu Einlagen in den Valutaausgleichsfonds verwendet. Die Folgen dieser unrichtigen Kalkulation machen sich sehr unliebsam geltend, wie aus Abschnitt b) der Tabelle zu ersehen ist.

Die Neuanschaffung der Ersatzwaren kostet Mark 3062,—
Der Erlös aus den verkauften Waren (Selbstkosten) . . Mark 1973,50

Mithin wird zwecks Fortführung des Unternehmens ein neuer Kapitalzuschuß nötig, wenn nicht aus eigenen Mitteln, so durch neues Fremdkapital (neue Schulden) von Mark 1088,50. Hieraus ersieht man, wie wichtig es ist, die Selbstkosten der verkauften Waren auf den Zeitpunkt des Warenausgangstages, nicht auf den des Kostenentstehungstages zu berechnen. Der Unternehmer hat laut Tabelle am Ende ein Vermögen von Mark 2277,—
Davon entfallen auf den neuen Kapitalzuschuß Mark 1088,50
Vom alten Kapital bleiben also nur Mark 1188,50

Da die Ware jetzt auf die Einheit Mark 22,77 kostet, so kann man jetzt aus dem eingeschlossenen Anfangskapital nur $1188,50 : 22,77 = 52$ kg

I. Tabelle: Einkauf des Lagerersatzes in der gleichen Preisperiode. Umrechnung des neuen Lagers zu Preisen der neuen Periode; Einlage des berechneten Mehrwertes in dem Valuta-Ausgleichsfonds.

Perioden	Skala des Goldwertes	Skala der Warenpreise für die Einheit	Lager-vorrat, 100 Einheiten kosten	Verkauf:		Rest-lager 50 Mengen-einheiten	Ersatz-ankauf 50 Mengen-einheiten	Neues Lager zu neuen Preisen	Wert-steige-rung	Einlage in den Valuta-aus-gleich-fonds
				Ansatz zu Selbstkosten	Gewinn-aufschlag 10%					
I. 1. 1.-28. 2.	100%	1,-	M. 100	M. 50	5	M. 50	M. 50	M. 100 zu 2,50 = 250	M. 150	M. 150
II. 1. 3.-30. 4.	40%	2,50	250	125	12,5	125	125	250 zu 1,50 = 375	125	125
III. 1. 5.-30. 6.	26 $\frac{2}{3}$ %	3,75	375	187,5	18,75	187,5	187,5	375 zu 1,40 = 525	150	150
IV. 1. 7.-31. 8.	19,05%	5,25	525	262,5	26,25	262,5	262,5	525 zu 0,80 = 240	-105	-105
V. 1. 9.-31. 10.	24%	4,20	420	210	21	210	210	420 zu 5,421 = 2277	1875	1875
VI. 1. 11.-31. 12.	4,39%	22,77	2277	1138,5	113,85	1138,5	1138,5	2277	0	0
—	—	—	—	1973,5	197,35	2170,85	1973,5	—	—	2177,0

a) Kontrolle: Warenkonto Soll

	M.	M.
Eingangsbestand	100	
Einkauf	1973,5	
Wersteigerung	2177,0 = 4250,50	
Warenkonto Haben		1973,50
Einkaufswert	2170,85	
Gewinnaufschlag	197,35	
Ausgang zu Selbstkosten		1973,50
Wert des neuen Lagers		—
100 M.-E. zu 22,77		= 2277, —

b) Bilanz:

Aktiven:	Passiven:
Kassabarschft. 197,35	Eigenkap. 100,—
Warenvorrat 100 M.-Einheit.	Valutafds. 2177,—
zu 22,7 = 2277,—	Reingewinn 197,35
<u>2474,35</u>	<u>2474,35</u>

c) Trugbilanz:

Aktiven:	Passiven:
Kassa-barschaft 197,35	M. Eigenkapital . 100,—
Waren-vorrat 2277,—	Rehge-winn . . 2374,35
<u>2474,35</u>	<u>2474,35</u>

II. Tabelle: Einkauf des Lagerersatzes zu neuen Preisen; Werterhöhung des Restvorrates auf die neuen Preise; Einlage dieses berechneten Mehrwertes in den Valuta-Ausgleichsfonds.

Perioden	Skala des Goldwertes	Skala der Warenpreise für die Einheit	Lager-vorrat		Verkauf			Rest-lager 50 Einheiten	Be-wertung zu neuen Preisen	Ersatz-ankauf 50 Einheiten	Neues Lager 100 Einheiten	Kapi-tal-zu-schuß	Einlage in den Valuta-fonds
			100 Einheiten		Ver-kaufs-wert	Gewinne 10%	Selbst-kosten						
			M.	M.									
I. 1. 1.—28. 2.	100%	1,—	100	50,0	55,0	5,0	50	125	125	250	75	75	
II. 1. 3.—30. 4.	40%	2,50	250	125,0	137,5	12,5	125	187,5	187,5	375	62,5	62,5	
III. 1. 5.—30. 6.	26 $\frac{2}{3}$ %	3,75	375	187,5	206,25	18,75	187,5	262,5	262,5	525	75	75	
IV. 1. 7.—31. 8.	19,05%	5,25	525	262,5	288,75	26,25	262,5	210	210	420	—	—	
V. 1. 9.—31. 10.	24%	4,20	420	210,0	231,—	21,0	210	1138,5	1138,5	2277	928,5	928,5	
VI. 1. 11.—31. 12.	4,99%	22,77	2277	1138,5	1232,35	113,85	1138,5	3062	3062	—	—	—	
				1973,5	2170,85	197,35	1973,5	3062	3062	—	—	—	1088,5

a) Kontrolle: Warenko. Soll M.

Eingangsbilanz	100,—
Einkauf . . .	3062,—
Wertsteigerung des Vorrats	1088,50 = 4250,50
Warenko. Haben	
Verkaufswert	2170,85
Gewinn . . .	197,35
Ausgang zu Selbstkosten	1973,50
Neues Lager 100 kg zu	22,77 = 2277,00

b) Berechnung des Kapitalzuschusses. M.

Die Neuan-schaffung von Waren	kostet. 3062,—
Der Erlös a. d. verk. Ware	i. Selbstko-stenwert be-trägt nur .
	1973,50
Nötiger Kapital-zuschuß	1088,50

c) Bilanz: Aktiven: Passiven: M.

Kassarschaft	197,35	Eigenkapital	100,—
Warenvorrat	1088,50	Kapitalzusch. f. Ersatzank.	1088,50
100M.-Einheit. zu 22,77 =	2277,—	Valutafonds	—
Verlust, Fehlbetrag des	1088,50	Einlagebe-stand . . .	—
Fonds	1088,50	1088,50	—
Gewinn	197,35 = 891,15	Fehlbetrag	2177,—
	3365,50		3365,50

d) Trugbilanz: Aktiven: Passiven: M.

Kassenbar-schaft	197,35	Eigenkapital	100,—
Waren-vorrat	2277,—	Kapital-zuschuß	1088,50
	2474,85	Reinge-winn (!)	1285,85
			2474,85

kaufen. Der Unternehmer hat fast die Hälfte seines Reinvermögens eingebüßt.

Unter c) und d) sind zwei Bilanzen aufgestellt. Die unter c) ist richtig; sie ergibt einen Fehlbetrag von Mark 1088,50. Die unter d) ist eine Trugbilanz, weil sie einen Reingewinn von Mark 1285,85 vortäuscht, trotz des wirklichen Verlustes von Mark 1088,50.

Tabelle III (S. 320) veranschaulicht den Fall, wo der Unternehmer die Selbstkosten gleich berechnet, wie es unter der Herrschaft der Goldwährung allgemein üblich war. Er verkauft die Waren auf Grund der Selbstkosten am Anschaffungstage ohne Preisaufschlag, bis diese Ware ausverkauft ist (im Gegensatz zu Fall II, wo jedesmal nur der Restbestand bei einer neuen Preisperiode auf den neuen Preisstand erhöht worden ist). Eine neue Kalkulation mit erhöhten oder ermäßigten Preisen wird jedesmal erst bei Anlaß des Ersatzankaufs nach Ausverkauf der betreffenden Warengattung gemacht; eine Einlage in einen Valutaausgleichsfonds kann nicht erfolgen, weil der Kaufmann keine Preiserhöhung des Warenvorrates vornimmt. Es ist, als ob er in Holland in Gulden zum Dollarpreise, in Frankreich in Franken zum Kronenpreise, in der Türkei in Piaster zum Marktpreise verkaufte. Scheinbar ist das der einzig redliche Kaufmann unter den dreien. Die Folgen sehen wir aus der Tabelle. Er verkauft das gleiche Quantum Ware wie Nr. I und Nr. II, jeden Monat 50 kg, hat daher den gleich großen Umsatz; er kauft nur dreimal ein, aber jedesmal 100 kg, die doppelte Menge wie I und II.

a) in Spalte 9 und 10 ist ersichtlich, daß der Einkauf einen Aufwand erheischt von Mark 3052,—
 laut Spalte 5 beträgt die Summe aus den Verkäufen, abgesehen
 vom Gewinn nun. R.M. 875,—

Um das Geschäft im bisherigen Umfang in Gang zu erhalten,
 muß man neues Kapital aufwenden Mark 2177,—

b) laut Spalte 9 ist der Lagerbestand am Schlusse nach erfolgtem Ergänzungsankauf Mark 2277,—

Da die Mengeneinheit jetzt 22,77 Mark kostet, so besitzt der Unternehmer $2277 : 22,77 = 100$ Mengeneinheiten Waren. Trotz des ungefähr 22mal größeren Kapitalaufwandes ist das Reinvermögen tatsächlich und gleich dem Anfangsvermögen, $100 \text{ kg} \times 1 \text{ Mark} = 100 \text{ Mark}$.

Ohne Berücksichtigung des Gewinnes beträgt das Vermögen 100 kg Ware zu 22,77 Mark 2277,—
 abzüglich Kapitalzuschuß von. Mark 2177,—
 demnach beträgt der Rest des Reinvermögens Mark 100,—

Da man jetzt für 1 kg Ware 22,77 Mark bezahlen muß — nicht mehr 1 Mark wie im Anfang — die Preissteigerung aber ausschließlich auf die inzwischen eingetretene Entwertung der Mark zurückzuführen ist, so kann man jetzt nur einkaufen:

$$100 : 22,77 = 4,4 \text{ kg.}$$

Das Reinvermögen, ursprünglich $100 \text{ Mark} = 100 \text{ kg}$, ist also, gemessen am unveränderlich gedachten Warenwerte von 100% auf 4,4%, d. h. um

III. Tabelle: Verkauf ohne Valutaaufschlag; Ersatzankauf und neue Kalkulation erst nach Ausverkauf der alten Lagervorräte; keine Einlage in den Valuta-Ausgleichsfonds; neuer Ankauf nur durch Kapitalzusehuf möglich.

Perioden	Skala des Goldwertes	Skala der Warenpreise für die Einheit	Lager-vorrat 100 Einheiten	Verkauf			Rest-lager	Ersatz-ankauf	Kapitalzusehuf für den Ersatzankauf
				Selbstkosten	Gewinn 10%	Verkaufswert			
I. 1. 1.-28. 2.	100%	M. 1,-	M. 100,0	M. 50,0	M. 5,00	M. 55,00	M. —	M. —	
II. 1. 3.-30. 4.	40%	2,50	50,0	50,0	5,00	55,00	250	250 — 100 = 150	
III. 1. 5.-30. 6.	26 2/3%	3,75	250,0	125,0	12,5	137,5	—	—	
IV. 1. 7.-31. 8.	19,05%	5,25	125,0	125,0	12,5	137,5	525	525 — 250 = 275	
V. 1. 9.-31. 10.	24%	4,20	525,0	262,5	26,25	288,75	—	—	
VI. 1. 11.-31. 12.	4,39%	22,77	262,5	262,5	26,25	288,75	2277	2277 — 525 = 1752	
—	—	—	—	875	87,50	962,50	—	3052	

a) Kontrolle:
 Berechnung des Kapitalzusehusses M. 3052
 Der Ersatzankauf kostet . 3052
 Der Barerlös d. verk. Waren z. Selbstkost. 875
 Nötiger Kapitalzusehuf . 2177

b) Warenkonto Soll M.
 Eingangsbilanz 100
 Einkauf . . . 3052 = 3152
 Warenko. Haben
 Verkauf zum Selbstkostenpreis . . . 875
 Vorrat 100 Einheiten zu 22,77 . . . 2277

c) Bilanz
 Aktiven:
 Kassabarschaft 87,50
 Warenvorrat 100 Einheiten zu 22,77 = 2277,00
 Verlust 2177,00 - Verkaufs-gewinn 87,50
 Reiner Verlust 2089,50
 4454,00

Passiven:
 Eigenkapital . 100
 Valuta-Ausgleichsfonds . 2177
 2177

d) Trugbilanz
 Aktiven:
 1. Bar-geld . . 87,50
 2. Waren-vorrat 2277,00
 2364,50

Passiven:
 1. Eigenkapital 100,00
 2. Kapitalzusehuf 2177,00
 3. Reingewinn 87,50
 2364,50

95,6% gesunken. Der Kaufmann, der nach der oben beschriebenen Art die Selbstkosten berechnet, hat den größten Teil seines Vermögens, freilich unbewußt, an seine Käufer verschenkt; er verarmt, geht seinem finanziellen Ruin entgegen, einzig und allein, weil er seine aus der Goldwährungszeit herübergenommene Methode der Selbstkostenberechnung beibehalten und sie nicht an die Entwertung des Papiergeldes angepaßt hat.

c) Die Bilanz (IIIc). In einer richtigen, der Geldentwertung angepaßten Bilanz muß man die Bildung eines Valutaausgleichungsfonds, den man während der Betriebsperiode vernachlässigt hat, nachholen und einen entsprechenden Posten zu den Passiven einstellen, wie in den Bilanzen in Fall I und II. Nun ergibt sich das wahre Bild der Vermögenslage; statt mit einem Gewinn von 10% vom jeweilig berechneten Selbstkostenpreis der abgesetzten Waren, steht man einem Verlust von Mark 2089,50 gegenüber. Stellt man aber die Bilanz nach alter Gewohnheit auf, so erhält man eine

d) Trugbilanz (III d). Sie schließt mit einem Gewinn von Mark 87,50, der richtig wäre, wenn die RM. auf ihrem ursprünglichen Wert von 100% stände. Infolge ihrer Entwertung auf 4,4% ist aber diese Bilanz grundfalsch, wovon sich der Unternehmer schon aus der Tatsache überzeugen muß, daß er 2177 RM. neues Kapital in die Unternehmung eingeschossen hat und doch nur das gleiche Warenquantum als Aktivum besitzt, wie zu Anfang der Betriebsperiode.

V. Schlußbetrachtung.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen deutlich die betriebswirtschaftlichen Folgen „richtiger“ oder „falscher“ Bilanz- und Selbstkostenrechnungen. Sie lassen erkennen, was der einzelne Wirtschaftsbetrieb tun muß, um sich für seinen Teil den Folgen schwankenden Geldwertes zu entziehen. Nicht gesagt hiermit ist, ob jeder Betrieb in Zeiten der Geldentwertung wirklich so, wie es für ihn gut ist, auch handeln kann. Eine weitere Frage ist, wie diese Richtig- und Sicherstellung des einzelnen Betriebs auf die Volkswirtschaft im ganzen und damit wieder auf die weitere Gestaltung des Geldwertes zurückwirkt. So ist es z. B. denkbar, daß bei Fortbestehen der Gründe, die zu einer Geldentwertung — Inflation — führen, alle anderen Glieder der Volkswirtschaft das nämliche Bestreben haben, ihre Einkünfte gegen die Geldentwertung zu sichern, und daher auch ihrerseits die Geldentwertung auszuschalten trachten. Dann ist die Folge zweifellos, daß die Geldentwertung — wohlverstanden: bei Fortbestehen der Gründe — von Zeit zu Zeit nur noch mehr verstärkt wird und schließlich bei denen hängen bleibt, die sich eben nicht von der Geldentwertung ausschalten können (Rentner, festverzinsliche Werte). Oder aber die „richtige“ Bilanzierung und Kalkulation führt — über den vorgenannten Weg — schneller zu der Einsicht, daß es vor allem gilt, einer weiteren Geldentwertung Einhalt zu tun — durch Abstellung der Gründe, der sie ihre Entstehung und Entwicklung verdankt.

Es liegt daher — wie bereits oben betont — auch im Interesse der Wirtschaftsbetriebe, wenn im allgemeinen volkswirtschaftlichen Interesse in

erster Linie darauf geachtet wird, daß durch eine vernünftige Wirtschafts- (Bank- und Kredit-)politik die Geldwertschwankungen nach Möglichkeit unterbleiben. Das Geldwesen von vornherein in Ordnung zu halten, ist besser, als bei eingetretener Inflation durch bestimmte Rechnungen einzelne Zellen der Wirtschaft von den allgemeinen wirtschaftlichen Folgen der Geldwertverschlechterung freizustellen oder, wenn eine solche radikale Geldpolitik sich nicht durchsetzen läßt, durch bestimmte Korrekturen wenigstens die Einsicht in die wahre Vermögens- und Gewinnlage zu vermitteln.

Dritter Teil.

Das Buchführungsrecht oder die rechtlichen Grundlagen der Buchhaltung.

A. Das geltende Recht.

I. Sinn und Entstehung des Buchführungsrechts.

Die Buchhaltung ist nicht allein für den Kaufmann, sondern, wie schon oft hervorgehoben, für jedes privatwirtschaftliche Unternehmen geeignet. Gibt sie doch in großer Einfachheit dem Unternehmer das Mittel an die Hand, seine Unternehmung im ganzen Umfange von allen anderen ihm fremd gegenüberstehenden Unternehmen genau abzugrenzen, so daß Mein und Dein jederzeit streng voneinander geschieden werden können, und innerhalb der Gemarkung seines Besitzstandes eine zuverlässige Kontrolle über die durch den Geschäftsbetrieb hervorgerufenen Form- und Wertveränderungen in allen Teilen seines Vermögens herbeizuführen. Um dieser Vorzüge willen hat sich vor allem die systematische Buchhaltung den Eingang in alle größeren Geschäftsbetriebe erzwungen und erobert sich täglich neue Gebiete. Denn einmal wird es jeder gewissenhafte Unternehmer als seine Pflicht erachten, sich selbst über den Stand und Erfolg seines Geschäftsbetriebes Rechenschaft zu geben. Dazu kommt aber noch ein zweites, die Verantwortlichkeit gegenüber allen denjenigen Personen, mit welchen er in Geschäftsverbindung tritt. Durch die Kreditverhältnisse, welche jeder privatwirtschaftliche Unternehmer Tag um Tag mit den Geschäftsfreunden in der Nähe und Ferne eingeht und wieder löst, durch die verschiedenartigen Verträge über Kauf und Lieferung, über Versicherung und Transport, über Wechsel und Wertschriften usw., welche er mit anderen Personen abschließt, tritt er mit weiten Kreisen der menschlichen Gesellschaft in Beziehung und begründet auf diese Weise mannigfache wechselseitige Abhängigkeitsverhältnisse. Man darf nur einen Blick in die Kontokorrent- und Wechselbücher eines Bankgeschäftes oder in die Kontrollbücher eines Versicherungs- oder Speditionsgeschäfts werfen, und man wird erkennen, welche große Zahl fremder Unternehmungen mit einem einzigen Geschäftsbetrieb verknüpft sind. Wie oft kommt es vor, daß der Ruin eines größeren Unternehmens den Sturz von vielen anderen herbeiführt! Deshalb ist eben jeder Unternehmer sich und der Gesellschaft für eine gewissenhafte Ordnung in seinem Geschäftsbetriebe verantwortlich. Er muß imstande sein, sich und anderen jederzeit Auf-

schluß zu geben über die Rechte, welche er erworben, wie über die Verbindlichkeiten, welche er zu erfüllen hat. Dieser doppelten Rechenschaftspflicht kann ein Unternehmer nur durch das Mittel der Buchhaltung genügen. Aus diesem Grunde hat auch der Staat, d. h. der mit Macht ausgerüstete organisierte Gesellschaftswille, das Recht, jedem Unternehmen von größerem Umfange, somit auch jedem Kaufmann, Vorschriften über seine Buchführung zu machen und deren Nichtbefolgung zu bestrafen.

Zur Zeit der Entstehung der Buchführung ist sie noch rein wirtschaftlich orientiert; es bestehen lange Zeit keinerlei gesetzliche Bestimmungen. Erst allmählich zeigt sich die Notwendigkeit zu Eingriffen der Obrigkeit. In Deutschland finden sich die ersten Anklänge in Hamburg und Kurachsen im Hinblick auf die Beweiskraft der Bücher. Im weiteren Verlauf ist die Regelung der Buchführung durch gesetzliche Bestimmungen durch die „Ordonnance de Commerce“ (1673) in stärkster Weise beeinflusst worden. Erst im Jahre 1794 findet sich eine erste Regelung in Deutschland durch das „Allgemeine Landrecht für die Preußischen Staaten“, dem ein Abschnitt über Handelssachen eingefügt war. Etwa zur gleichen Zeit galt in den westlichen Provinzen (ab 1807) der „Code de Commerce“. Die Bestrebungen zur Schaffung eines einheitlichen Handelsrechts gingen von Württemberg aus, das 1839/40 einen ersten ausführlichen Entwurf veröffentlichte. Nach mehrjährigen Beratungen in Nürnberg wurde dann das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch geschaffen und in den Jahren 1861—65 in fast allen deutschen Staaten eingeführt. Die Neuordnung des bürgerlichen Rechts machte dann auch eine neue Regelung des Handelsrechts notwendig. Am ersten Januar 1901 trat das heute gültige Handelsgesetzbuch in Kraft.

Die Entwicklung der einzelnen Bestimmungen über die Buchführung ist mit dieser allgemeinen Entwicklung des Handelsrechts naturgemäß aufs engste verknüpft. Die ersten Entwürfe, die sämtlich vom französischen Recht beeinflusst waren, enthalten strenge formale Bestimmungen; so über Zahl, Art und Inhalt der einzelnen Bücher und über die Aufbewahrungspflicht. Auch über die Inventur und Bilanz, insbesondere über Zeit und Häufigkeit der Aufstellung, waren genaue Vorschriften vorhanden. Die meisten dieser Bestimmungen wurden in den Nürnberger Verhandlungen und im neuen Handelsrecht gemildert.

Besondere Bücher nach Zahl und Art sind nicht mehr vorgeschrieben. Die Führung wird dem Ermessen des Einzelnen überlassen und eine ordnungsmäßige Aufzeichnung, aus denen die „Lage des Vermögens und die Geschäfte“ zu ersehen sind, verlangt. Auch die Führung eines Kopierbuches wird, allerdings erst im Entwurf von 1897, nicht mehr verlangt und nur die Aufbewahrungspflicht der Ein- und Ausgänge an Handelsbriefen beibehalten.

Eine ähnliche Entwicklung ist in materieller Hinsicht zu beobachten. Die erste gesetzliche Regelung trifft hier das Allgemeine Preußische Landrecht von 1794 in bezug auf die Bewertung, indem es in der Inventur eine Bewertung zum Anschaffungs- oder Tagespreis vorschreibt. Auch die Beschreibung wird geregelt durch die Bestimmung, daß außerdem ein verhältnismäßiger Abzug gemacht werden müsse von solchen Waren und

Gerätschaften, deren Wert durch Lagern oder Abnutzung gemindert wird. Uneinbringliche Forderungen mußten ganz abgeschrieben, zweifelhafte mit geringerem Wert eingesetzt werden. Die Nürnberger Beratungen änderten diese Anordnungen, die in den Entwurf zum HGB. übergegangen waren, in der Weise ab, daß eine Bewertung zum Tagespreis verlangt wurde. Diese Bestimmungen sind, mit geringfügigen Änderungen und Zusätzen, noch heute in Kraft.

II. Die formellen Bestimmungen des Buchführungsrechts.

1. Die Verpflichtung zur Führung von Büchern. Zur Führung von Büchern ist jeder Kaufmann verpflichtet¹, wobei unter Kaufmann im allgemeinen der Vollkaufmann gemeint ist². Der Minderkaufmann³ ist ausdrücklich von der Buchführungspflicht befreit. Allerdings greift hier die Steuergesetzgebung ein⁴ und zwingt heute auch die Minderkaufleute zu Aufzeichnungen über den Stand ihres Geschäfts und zur Darlegung ihres Vermögens.

Eine Verpflichtung des Kaufmanns zur eigenhändigen Erledigung der Buchführung ist nicht vorgesehen. Er wird jedoch für die Erledigung voll haftbar gemacht.

Bei den Handelsgesellschaften sind die Inhaber oder die gesetzlichen Vertreter verantwortlich; so haften bei der OHG. alle Gesellschafter, bei der AG. sämtliche Mitglieder des Vorstandes, bei der KG. und der KGaA. die persönlich haftenden Gesellschafter, bei der GmbH. sämtliche Geschäftsführer. In gleicher Weise ist überall die Haftung der Liquidatoren vorgesehen.

2. Auswahl und Führung der Geschäftsbücher. Im allgemeinen kann der Kaufmann nach seiner Wahl bestimmen, welche Geschäftsbücher er seiner Buchhaltung zugrunde legen will. Nur in einigen Ländern (Frankreich, Italien, Rußland, Spanien) sind gewisse Geschäftsbücher obligatorisch vorgeschrieben. Die Freiheit in der Auswahl der Geschäftsbücher ist von großem Wert; dadurch kann der Unternehmer seine Haupt- und Nebenbücher und auch die Buchhaltungsform genau den Bedürfnissen und dem Charakter seines Geschäftes anpassen. Nur an zwei Stellen des HGB. wird die Führung besonderer Bücher vorgeschrieben: 1. Die Handelsmäkler sind zur Führung eines Tagebuches verpflichtet, in das die täglichen Geschäfte einzutragen sind (§ 100). 2. Für Aktiengesellschaften, die Namensaktien ausgeben, ist die Führung eines Aktienbuches vorgesehen (§ 222). Maklertagebuch und Aktienbuch sind jedoch nicht als Handelsbücher im Sinne von §§ 38ff. HGB. anzusehen. Ebenso nicht die Aufzeichnungen, die die Steuergesetzgebung (z. B. für die Umsatzsteuer und die hohen Einkommen) vorsieht.

Nach dem HGB. hat der Kaufmann die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung ersichtlich zu machen. Der Begriff „ordnungsmäßige Buchführung“ ist im Gesetz selbst nicht ausreichend umschrieben. Dies ist aber auch nicht

¹ § 38 HGB. ² §§ 1, 2, 3 u. 6 HGB. ³ § 4 HGB. ⁴ RAO. und USTG.

nötig, weil jeder Kaufmann wissen kann und soll, wie eine ordnungsmäßige Führung der Geschäftsbücher beschaffen ist. Man wird darunter zu verstehen haben:

a) die Vollständigkeit und Lückenlosigkeit der Bücher. Die Bücher sollen gebunden und paginiert bzw. foliiert sein. Leere Räume müssen vermieden oder durch Querstriche unbeschreibbar gemacht werden; es dürfen weder Blätter herausgerissen, noch neue eingelegt werden. In den chronologischen Büchern müssen die Geschäfte der Zeitfolge nach geordnet und jeweils bis zur Gegenwart nachgetragen (à jour) sein.

Die Vorschrift, daß die Bücher gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein sollen¹, steht einer „Lose-Blatt-Buchführung“ (s. oben S. 108) nicht entgegen, wenn Vorsorge dafür getroffen ist, daß die losen Blätter „ordnungsmäßig“ aufbewahrt werden. Auf die Entwicklung, die die neuzeitliche Buchungstechnik genommen hat, geht die Reichsabgabenordnung ein, wenn sie der betreffenden Vorschrift hinzufügt: „soweit es geschäftsüblich ist“². Ebenso findet die Lose-Blatt-Buchführung Anerkennung in anderen Steuergesetzen³, so daß heute, insbesondere auch im Hinblick auf die Strafbestimmungen und die Beweiskraft in Prozessen (vgl. unten S. 328) keine Nachteile durch ihre Anwendung zu befürchten sind.

b) Die Lesbarkeit und Glaubwürdigkeit. Die Bücher sind in einer lebenden Sprache derart zu führen, daß Text und Ziffern deutlich lesbar sind und keine unrichtige Deutung zulassen. Rasuren dürfen unter keinen Umständen geduldet werden, weil ein Buch mit Rasuren keine Glaubwürdigkeit verdient; es soll auch nichts unleserlich gemacht oder derart korrigiert werden, daß ein Zweifel entsteht, ob die Veränderung gleich bei der ersten Eintragung oder später gemacht worden ist. Ist der Text oder eine Zahl zu korrigieren, so muß die erste Eintragung leicht durchstrichen werden, etwa durch einen wagerechten Strich mit roter Tinte, so daß sie noch lesbar bleibt; die neue Eintragung, die an Stelle der alten gesetzt wird, muß aus den Dokumenten glaubwürdig gemacht werden. Eintragungen am Rande oder zwischen den Zeilen sind nur insofern zulässig, als ersichtlich ist, daß sie keine nachträgliche Veränderung der ursprünglichen Eintragung enthalten. Wenn möglich, soll die Richtigstellung durch eine Gegenbuchung (Stornierung) erfolgen.

3. Inhalt der Geschäftsbücher. Aus den Geschäftsbüchern des Kaufmanns sollen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens vollständig zu ersehen sein. In diesem Satze liegt eigentlich die Quintessenz, die grundlegende Forderung der ganzen bezüglichen Gesetzgebung, aus welcher sich alle anderen Vorschriften ableiten lassen. Zunächst liegt in dieser Vorschrift die Pflicht des Kaufmanns ausgesprochen, seine sämtlichen Handelsgeschäfte lückenlos in den Geschäftsbüchern zur Darstellung zu bringen. Auch diese Vorschrift ist eigentlich selbstverständlich; verträgt es sich doch nicht mit der Ordnung, daß man lediglich einen Teil der Geschäfte in die Bücher einträgt, andere nur dem Gedächtnis anvertraut. Es ist leicht einzusehen, welche Gefahren und Schädigungen

¹ § 43, 2 HGB. ² RAO. § 162, 4. ³ Kap.-Verk. StG. § 72, 4.

solche mangelhafte Buchführung in sich schließt. Ausdrücklich sei hervorgehoben, daß der Kaufmann dieser seiner Pflicht in verschiedener Weise nachkommen kann, daß es ihm z. B. unbenommen ist, die chronologische Geschäftserzählung in einem einzigen Buche zur Darstellung zu bringen, oder aber sie in zwei oder mehrere Bücher zu verteilen, je nach der von ihm angewendeten Buchhaltungsmethode.

Aus den Geschäftsbüchern soll die Vermögenslage des Geschäftsinhabers vollständig ersichtlich sein, oder, wie auch gefordert wird, es soll denselben eine vollständige Übersicht seines Vermögenszustandes entnommen werden können. Die Auslegung, welche die Praxis dieser Vorschrift gegeben hat, ist nicht einwandfrei. Man sagt nämlich, daß diese Vorschrift nicht den Sinn haben könne, jederzeit aus den Büchern die Lage des Vermögens vollständig ersichtlich zu machen; es gäbe ja gar keine Buchhaltungsmethode, welche dazu führe, ohne Zuhilfenahme der Inventur aus der durch gemischte Konten behandelten Güterform jederzeit den Stand des Vermögens angeben zu können. Die Bestimmung sei daher vielmehr dahin auszulegen, daß der Kaufmann nur verpflichtet sei, regelmäßig die Inventuraufnahme und die Schlußbilanz zu ziehen. Diese Auslegung ist nicht zutreffend. Jedenfalls erschöpft sich diese Verpflichtung nicht in einer jährlichen Inventuraufnahme und einem jährlichen Vermögensnachweis.

Zunächst ist der Werdegang jedes einzelnen Vermögensteiles und die durch den Geschäftsbetrieb bewirkte Zu- und Abschreibung (Soll und Haben) von einer Inventur zur anderen lückenlos zu verbuchen. Bei denjenigen Güterwerten, die nicht direkt mit Geld gemessen werden können, wo also der Wertträger die Menge (Stückzahl, Maß und Gewicht) ist, wie bei Waren usw., muß zur Wertrechnung durch die Konten auch die Mengenrechnung mittels der Skontri treten. Es liegt also in der bezüglichen Vorschrift eingeschlossen die Forderung, daß über Bestand, Eingang und Ausgang aller Vermögensbestandteile genaue Rechnung geführt wird. Das Gesetz verlangt also die Führung des Kassenbuches, der Waren- und Wechselkontri und dergleichen. Ganz besonders liegt in dieser Vorsicht die Verpflichtung zur Führung eines Kontokorrentbuches, in welchem jedem Kreditor und Debitor je ein Konto eröffnet ist und aus welchen die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse jederzeit ersehen werden können. Jedenfalls entspricht diejenige Buchführung nicht dem Gesetze, wo nur die Geldwerte der Vermögensteile, nicht auch die Mengen einer genauen Rechnungsführung unterstellt werden. Nur diejenige Buchführung ist vollkommen, die es ermöglicht, die Lage des Vermögens jederzeit ersichtlich zu machen. Hier sinkt die Wertfestsetzung des Ist-Bestandes durch die Inventur zur bloßen Kontrolle des der Buchführung zu entnehmenden Soll-Bestandes herab.

4. Die einfache oder doppelte Buchhaltung. Das Gesetz fordert nicht den doppelten Vermögensnachweis; also ist auch die doppelte oder systematische Buchhaltung nicht vorgeschrieben. Den gesetzlichen Anforderungen kann auch die einfache Buchführung genügen, insofern sie sämtliche im kaufmännischen Betriebe in Bewegung gesetzten Vermögensbestandteile einer kontenmäßigen Behandlung unterzieht. Es bricht sich

aber immer mehr die Einsicht Bahn, daß die systematische Buchhaltung jener vorzuziehen ist, und infolge ihrer Vollständigkeit der Kontierung eigentlich allein dem Sinn und Geist der Gesetzgebung entspricht und durch den doppelten Vermögensnachweis ein geradezu unentbehrliches System der zwangsläufigen Selbstkontrolle schafft.

Für Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung wird durch die betr. Gesetze die Aufstellung einer „Gewinn- und Verlustrechnung“ und die Ausweisung des „Jahresgewinnes“ in der Bilanz gefordert. Aus dieser Vorschrift ist geschlossen worden, daß damit für diese Gesellschaften die doppelte Buchhaltung in Anwendung kommen müsse. Diese Schlußfolgerung ist deshalb unrichtig, weil auch in der einfachen Buchhaltung eine ordnungsmäßige Gewinn- und Verlustrechnung möglich ist. Doch wird praktisch gerade bei Aktiengesellschaften der doppelten Buchhaltung wegen der in ihr vorhandenen Zwangsläufigkeit und Selbstkontrolle der Vorzug gegeben werden, da es sich hierbei zugleich um größere Betriebe handelt.

5. Die Aufbewahrung der Geschäftsbücher, der Briefe und der Kopierbücher. Die Kaufleute sind verpflichtet, ihre Handelsbücher bis zum Ablauf von zehn Jahren, von dem Tage der darin vorgenommenen letzten Eintragung an gerechnet, aufzubewahren. Dasselbe gilt in Ansehung der empfangenen Handelsbriefe und Abschriften der abgesandten Handelsbriefe, sowie in Ansehung der Inventare und Bilanzen. Die kaufmännische Gepflogenheit geht sogar noch darüber hinaus; auch Belege, Rechnungen, Frachtbriefe, Quittungen werden entsprechend aufbewahrt, um die Möglichkeit der Nachprüfung der Buchungen zu haben. Die Steuergesetzgebung legt den Belegen besonderen Wert bei. Hier wird bestimmt, daß sie, ebenso wie die Bücher und die Korrespondenz, aufbewahrt werden müssen¹. Diese Bestimmung ist insofern bedeutungsvoll, als das Fehlen der Belege in steuerrechtlicher Beziehung nun genügt, um der Buchführung den Charakter der Ordnungsmäßigkeit zu nehmen². Hierzu ist allerdings zu bemerken, daß die Frist von 10 Jahren als reichlich lang zu bezeichnen ist, zumal auch die Kosten für die Aufbewahrung z. B. der zahlreichen Belege und Schriften eines Großbetriebs in Betracht zu ziehen sind.

6. Auch für die Aufstellung der Inventur und Bilanz³ gibt der Gesetzgeber Formvorschriften. So wird bestimmt, daß die Bilanz in Reichswährung aufzustellen ist und daß Inventur und Bilanz vom Kaufmann unterzeichnet werden müssen⁴. Hierdurch soll auch äußerlich dokumentiert werden, wer verantwortlich und haftbar ist. In diesem Sinne ist nach der geltenden Rechtsprechung auch keine Vertretung, selbst nicht durch den Prokuristen, möglich.

7. Beweiskraft der Bücher vor dem Richter. Die Handelsgesetze bestimmen, daß bei Streitigkeiten zwischen Kaufleuten die Geschäftsbücher vom Richter eingefordert werden können. Wenn nun der Kaufmann in einem solchen Falle Geschäftsbücher vorlegt, welche den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprechen, so ist er augenscheinlich im Nachteil

¹ RAO, § 162, 6. ² RFHE, III a 232/22 v. 8. Juni 1922.

³ HGB. § 39. ⁴ HGB. § 4.

gegen diejenige Partei, die dem Richter ihre ordnungsmäßig geführten Geschäftsbücher zur Bekräftigung ihres Standpunktes und ihrer Behauptungen vorweisen kann. Wer sich also vor Schaden und Strafe bewahren will, der wird die gesetzlichen Vorschriften beobachten.

8. Strafen. Der Kaufmann, welcher seine Geschäftsbücher nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprechend führt, setzt sich der Gefahr aus, bestraft zu werden; nicht nur bei Prozessen, sondern auch bei verschiedenen Anlässen, ganz besonders bei Eröffnung des Konkurses muß der Kaufmann seine Bücher dem Richter vorlegen. Wenn im letzteren Fall die Bücher nicht so geführt sind, wie das Gesetz es vorschreibt, so bildet diese Nichtbeachtung der gesetzlichen Vorschriften ein Konkursdelikt, das den Betreffenden der Gefahr aussetzt, je nach der Art und dem Grade des Verschuldens entweder als leichtsinniger Bankerotteur zu Gefängnis oder wegen betrügerischen Konkurses zu Zuchthaus verurteilt zu werden.

Man merke wohl, der Staat kann nicht in jedem Falle von den Kaufleuten eine ordnungsmäßige Buchführung erzwingen. Sobald aber der Kaufmann nach den Bestimmungen anderer Gesetze gezwungen ist, seine Geschäftsbücher den betreffenden Organen des Staates vorzulegen, wie bei Zivil- und Strafprozessen, Steuerkonflikten, Erbteilung, hauptsächlich bei Eröffnung des Konkurses, dann erst treffen ihn die Strafen wegen gesetzwidrigen Verhaltens betr. die Vorschriften über Buchführung. Wie aber kein Kaufmann es in seiner Gewalt hat, die vorgenannten Fälle zu verhüten, so liegt es auch in seinem eigenen Interesse, unter allen Umständen und von vornherein die gesetzlichen Vorschriften zu beachten. Wenn auch kein direkter, so besteht doch ein indirekter Zwang für die Kaufleute zur ordnungsmäßigen Buchführung.

9. Zusammenfassung. Aus allen diesen Erörterungen geht hervor, daß das Gesetz durchaus nichts verlangt, was nicht im Einklang mit einer gesunden und ehrlichen Geschäftsführung steht. Die Buchhaltung soll eben derart gehandhabt werden, daß sie über den ganzen Geschäftsbetrieb in offener und klarer Weise Rechenschaft ablegen kann. Sie soll nichts verheimlichen und verschleiern, vielmehr in die gesamte Geschäftsgebarung Übersicht, Klarheit und Ordnung bringen. Alles das ist offenbar jeder gewissenhafte Geschäftsmann nicht bloß dem Gesetz, sondern auch vor allem sich selbst schuldig.

Wie man sieht, spricht das Gesetz nur von Buchführung (jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen), nicht von Buchhaltung. Und dennoch spricht man in Theorie und Praxis fast ausschließlich von Buchhaltung. Das führt schließlich noch zu der Frage, ob die beiden Begriffe gleichbedeutend sind oder nicht. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch muß die Frage bejaht werden; wer Bücher führt, ist auch Buchhalter. Aber schon der französische Sprachgebrauch führt uns zu einer Unterscheidung der Begriffe: Buchhaltung heißt „comptabilité“ = Kontenlehre; dagegen Buchführung „tenue des livres“ = Führung der Bücher, „le comptable“ = der Buchhalter. Wenn wir hierin der Definition der französischen Schriftsteller folgen, so können wir die Buchhaltung als die Kenntnis, die Wissenschaft der Geschichtschreibung über das Vermögen der Sonderwirtschaft bezeichnen, dagegen die Buchführung als

die Kunst des Buchhaltens, die Vollziehung der Anordnung der Buchhaltung durch die Eintragungen, die gewöhnlich in Büchern gemacht werden. Wenn wir diese Unterscheidung machen, so fällt damit auch ein neues Licht auf die gesetzlichen Vorschriften; diese beziehen sich nur auf die Eintragungen oder den Inhalt der Bücher, also auf die Buchführung, nicht auf die Wissenschaft der Buchhaltung, die daher auch nicht an gesetzliche Vorschriften gebunden ist, sondern, wie es sich gehört, freie Bahn hat.

III. Das geltende Recht in materieller Beziehung.

1. Die handelsrechtlichen Vorschriften. Es war schon erwähnt, daß besondere formale Bestimmungen für die Inventur und Bilanz gelten. Die Forderung nach Aufstellung eines Inventars und einer Bilanz¹ und die im Zusammenhang damit stehenden Bewertungsbestimmungen sind die einzigen materiellen Vorschriften des Handelsrechts über die Buchführung. Diese Bestimmungen finden sich in der Hauptsache bei der Behandlung der einzelnen Gesellschaften im HGB., sowie im GmbH.-Gesetz.

So wird angeordnet, daß bei Beginn des Geschäfts eine Eröffnungsbilanz aufgestellt wird, in der der Kaufmann seine Vermögensgegenstände genau aufzeichnet. Insbesondere sind anzuführen: Grundstücke, Forderungen, Schulden und Barbestand. Inventar und Bilanz sind weiterhin für jedes Geschäftsjahr, das nicht länger als 12 Monate sein darf, aufzustellen.

Für die Inventur wird allerdings insofern eine Erleichterung gewährt, als ihre Aufstellung alle zwei Jahre gestattet wird, wenn ein Warenlager vorhanden ist, dessen jährliche Aufnahme eine unbillige Härte darstellen würde. An die Stelle des Inventars tritt dann die letztjährige Aufnahme des Bestandes unter Berücksichtigung der im laufenden Geschäftsjahr an Hand der entsprechenden Bücher (Lagerbuch usw.) ermittelten Bestandsveränderungen. Zu beachten ist, daß alle übrigen Vermögensbestände — außer dem Warenlager — von dieser Erleichterung nicht betroffen werden, also jährlich aufzunehmen sind².

Dabei soll der Wert dieser Vermögensgegenstände angegeben sein und ein entsprechender Abschluß gemacht werden³.

Bei der Bewertung soll der Wert angesetzt werden, der den Gegenständen am Bilanzstichtage beizumessen ist. Diese Fassung läßt die Auslegung zu, daß der Tageswert gemeint sei. Für dubiose Forderungen wird ein geschätzter Wert angenommen; gänzlich uneinbringliche Forderungen werden abgeschrieben⁴. Diese Bestimmungen sind bei den einzelnen Gesellschaftsformen näher erläutert⁵.

Dem Sinn der kaufmännischen Bilanz, der ziffernmäßigen Erfassung des richtigen Geschäftserfolgs, widerspricht eine Errechnung noch nicht

¹ § 39 HGB. ² Staub: Komm. HGB. 1921 § 39, Anm. 5, S. 245.

³ HGB. § 39, 1, 2 und 3. ⁴ HGB. § 40, 2 u. 3.

⁵ HGB. § 261, GmbH.-G. § 42.

eingetretener Gewinne. Es konnte dem Gesetzgeber einerseits nichts daran gelegen sein, dem Kaufmann in seinem ureigensten Gebiet, der Bewertung seines Vermögens und damit der Lage seines Geschäfts, Vorschriften zu machen. Der Kaufmann wird immer bestrebt sein, vorsichtig, d. h. niedrig, zu bewerten. Andererseits mußten die Interessen der Gläubiger wie auch der Anteilsinhaber bei Gesellschaften der Unternehmungsleitung gegenüber gewahrt bleiben. Aus diesem Grunde mußte in erster Linie eine Überwertung verhindert werden. Der Gesetzgeber mußte versuchen, den Mittelweg einzuschlagen und nach völliger Bilanzwahrheit streben. Er tat dies, indem er eine obere Grenze fixierte, unterhalb dieser Grenze aber eine variable Bewertung im Rahmen der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchhaltung zuließ.

In diesem Sinne wird für Aktiengesellschaften und Gesellschaften m. b. H. festgelegt¹, daß die nicht zur Weiterveräußerung bestimmten Gegenstände (Anlagen usw.) ohne Rücksicht auf einen niedrigeren Wert höchstens zum Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden dürfen, wobei für die Abnutzung ein entsprechender Betrag abzuschreiben ist. Bei den Aktiengesellschaften werden noch Richtlinien gegeben für Wertpapiere und Waren, welche einen Markt- oder Börsenpreis haben. Hier muß entweder dieser Börsen- oder Marktpreis oder der Tagespreis eingesetzt werden in der Weise, daß der jeweils niedrigste Ansatz in Anwendung kommt. Diese Bestimmung bezweckt, daß aus Änderungen der Vermögenswerte keine Gewinne realisiert werden, die eine Verminderung des Vermögens zur Folge hätten.

Weiterhin wird bestimmt, daß der sich aus der Vergleichung sämtlicher Aktiva und sämtlicher Passiva ergebende Gewinn oder Verlust am Schluß der Bilanz gesondert angegeben werden muß². Hier tritt die Sicherung des Anteilnehmers (Aktionär, Gesellschafter usw.) mehr in den Vordergrund; ebenso in den Vorschriften, daß Reserven unter die Passiven aufzunehmen sind und Kosten für die Errichtung und Verwaltung nicht aktiviert werden dürfen³.

Dem Drange der Leitung nach vorsichtiger Finanzgebarung wie auch dem Gedanken der Sicherung des Gläubigers und Aktionärs kommen die Anordnungen über die Bildung eines Reservefonds entgegen. Von dem jährlichen Reingewinn muß mindestens der zwanzigste Teil so lange einem Reservefonds zugewiesen werden, bis dieser den zehnten Teil oder einen im Gesellschaftsvertrage festgesetzten höheren Teil des Grundkapitals erreicht hat. Ferner müssen die Beträge des Agios bei der Ausgabe von Aktien und alle Zuzahlungen von Aktionären gegen Gewährung von Vorzugsrechten ohne Kapitalerhöhung diesem Fonds überschrieben werden⁴. Es wird ausdrücklich festgestellt, daß er zur Deckung eines aus der Bilanz sich ergebenden Verlustes dienen soll. Eine Überschreitung der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe des Reservefonds ist möglich, wenn sie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist.

Aus den gesetzlichen Vorschriften über die Bewertung können stille Reserven entstehen und somit vom Gesetzgeber angeordnet sein. Im

¹ HGB. § 261 u. GmbH.-G. § 42. ² HGB. § 261, 6, GmbH.-G. § 42, 5.

³ HGB. § 261, 4 u. 5, GmbH.-G. § 42, 2. ⁴ HGB. § 262.

allgemeinen jedoch bestehen hierüber keine besonderen Bestimmungen; es wird dem Kaufmann überlassen, wieweit er stille Reserven im Interesse seines Geschäfts für erforderlich hält im Hinblick auf die Sicherung seines Unternehmens, seines Gläubigers oder auch seiner Anteilhaber. (Weiteres unter „Bilanzreform“.)

Ein Zwang zur Veröffentlichung der Bilanz besteht nur für die AG. nach der Genehmigung durch die Generalversammlung.

Das Inventar besteht aus folgenden Hauptteilen:

1. Die Aktiven.
2. Die Passiven (Schulden).
3. Die Kapitalrechnung (Summe der Aktiven weniger Summe der Passiven).
4. Die Gewinn- und Verlustrechnung.

Die letztere besteht darin, daß man das Reinvermögen (Kapital) nach dem heutigen Inventar dem entsprechenden Reinvermögen des vorjährigen Inventars gegenüberstellt.

Unter Inventar ist demnach zu verstehen: ein nach wirtschaftlichen und rechtlichen Kategorien geordnetes Verzeichnis der sämtlichen zu einer Sonderwirtschaft gehörenden aktiven und passiven Vermögensbestandteile: Grundstücke, Forderungen, Schulden, bares Geld, sonstige Vermögensgegenstände.

Das Wesen der Bilanz ist im ersten Teile erklärt worden. Die Erklärung, die das Gesetz gibt, bezieht sich nur auf die äußere Form: „Ein das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellender Abschluß des Inventars.“ Tatsächlich ist die Bilanz ihrer Form nach nur die Umformung des Inventars, indem man die Aktiven auf die Sollseite einsetzt und ihnen gegenüber auf der Habenseite das Fremdkapital (Schulden) und das neue Reinvermögen (Eigenkapital) einstellt. Wir können die Bilanz daher hier definieren als die Gegenüberstellung der zu einer Privatwirtschaft gehörenden Vermögensbestandteile auf Seite der Aktiven und ihre Zerlegung in Fremdkapital und Eigenkapital auf Seite der Passiven, wobei beidseitig nach Maßgabe des der Buchhaltung zugrunde liegenden Kontensystems die Bestandteile des Inventars in summarische Posten geordnet sind (vgl. I Nr. 30).

Umformung des Inventars in die Bilanz.

Inventar.

- I. Aktiven = A
- II. Schulden = P
- III. Reinvermögen = $A - P = K_1 = K_0 + G$ (Anfangskapital + Gewinn)
- IV. Gewinn = $K_1 - K_0$

Bilanz.

Aktivseite: I. Aktiven = A	} zerlegt in {	Passivseite: II. Schulden = P III. Anfangskapital = K_0 IV. Gewinn = $K_1 - K_0 = G$
A		$= P + K_0 + G$

Anhang: Das Privatvermögen in der Bilanz des Kaufmanns.

Die Buchführungspflicht des Kaufmanns erstreckt sich nicht nur auf das im eigentlichen Handelsgeschäft tätige Vermögen. Nach reichsgerichtlicher Entscheidung muß der Einzelkaufmann in seiner Jahresbilanz seine sämtlichen Vermögensbestandteile, Forderungen und Schulden verzeichnen, also außer denjenigen, die mit dem Geschäftsbetrieb seiner Firma zusammenhängen, auch die privaten, außergeschäftlichen Vermögensteile, Forderungen und Schulden. Es scheint aber, daß dem Gesetz Genüge geschieht, wenn letztere nur als Anhang und Ergänzung zu seiner Geschäftsbilanz aufgeführt werden. Wer aber auf gute Ordnung hält, wird auch diese außergeschäftlichen Aktiven und Passiven einer kontenmäßigen Behandlung unterziehen. Diese Verpflichtung trifft aber nur den Inhaber einer Einzelfirma, nicht die Mitglieder einer Handelsgesellschaft.

2. Die Umstellung der Bilanzen auf Goldmark. Im Oktober 1923 wurde in Deutschland die Währung stabilisiert, indem die Reichsbank die Notenausgabe einstellte und ein neues Zahlungsmittel, die Rentenmark, geschaffen wurde. Die Durchführung dieser Umstellung wurde gesichert durch politische, finanzielle und wirtschaftliche Maßnahmen; der Ruhrkampf wurde eingestellt, die Steuern erhöht, scharfe Sparmaßnahmen durchgeführt und die Inangangsetzung der Wirtschaft in jeder Weise gefördert.

Schon vorher war der private Zahlungs- und Kreditverkehr in starkem Maße auf Goldmark oder ausländische Währung umgestellt worden (\$, £ oder fl.). Mit der Einführung der Rentenmark blieb zwar die alte Mark als gesetzliches Zahlungsmittel bestehen; aber die Rentenmark galt nach ihrer gesamten Konstruktion zunächst als das wertbeständigere Geld. Die Verrechnung beider Zahlungsmittel erfolgte auf der Grundlage: 1 Billion Mark = 1 Rentenmark.

Die endgültige Regelung brachte dann die Währungsgesetzgebung vom 30. August 1924 mit dem Bankgesetz, dem Münzgesetz und den Gesetzen über die Privatnotenbanken und die Liquidierung des Umlaufs an Rentenbankscheinen. Mit diesen Gesetzen wurde die Goldwährung in Deutschland wieder eingeführt und als Rechnungseinheit die Reichsmark festgelegt.

Schon vor dieser endgültigen Neuordnung der Geldverhältnisse waren Verordnungen über die Umstellung der Bilanzen auf Goldmark erlassen worden. Im Dezember 1923 trat die erste Verordnung in Kraft; im Laufe der folgenden Monate wurden zahlreiche weitere Verordnungen zur Durchführung der Goldmarkbilanzierung verkündet. Immer wieder stellten sich Unklarheiten und die Notwendigkeit der Regelung neuer Schwierigkeiten heraus. Die Verordnungen griffen über den Kreis der eigentlichen Bilanz hinaus auch in die Gebiete der Genußscheine und Vorratsaktien ein, für die sich besondere Regelungen notwendig machten.

Wesentlich für die Umstellung der Bilanzen auf Goldmark war, daß das neue Goldmarkkapital dem Ertragswert der Unternehmung entsprach. Es mußte also so bemessen werden, daß es als Ausgangspunkt einer neuen Rentabilitätsrechnung eine angemessene Verzinsung erbrachte. Das be-

deutete, daß es mit einer einfachen Korrektur der Bilanzposten nicht getan war, daß es vielmehr darauf ankommen mußte, eine völlig neue Rechnungsgrundlage für die Unternehmungen zu schaffen.

Die Verordnung über die Goldmarkbilanzierung sagte über die Festsetzung und Bewertung des Kapitals selbst nichts aus. Sie erweiterte lediglich die Bewertungsgrenze, indem sie nach allgemeiner Auslegung für alle Unternehmungen eine Bewertung zum Zeitwert nach § 40 HGB. zuließ. Die anders lautenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften, nach § 261 HGB. und § 42 G. m. b. H.-G. zum Anschaffungs- oder Herstellungspreis zu bewerten, werden somit für die Goldmarkbilanzierung außer Wirkung gesetzt. Im übrigen blieben jedoch die Bewertungsvorschriften des Bilanzrechts voll bestehen; die Abänderungen gelten nur für die Umstellung auf Goldmark.

Die Bewertung der Anlagen war zunächst insofern schwierig, als noch völlige Unkenntnis über die Gestaltung der Preise und des Umsatzes und damit des Gewinns herrschte. Weiter fehlte jeglicher Anhaltspunkt für die zukünftige Höhe der Zinssätze, nach denen sich die Rente der Unternehmungen orientierte. Zu den Unsicherheiten des aus Preis und Absatz geschätzten Gewinns kam also noch die Schwierigkeit der richtigen Schätzung des Kapitalisierungssatzes. Eine Berechnung des Ertragswertes war also unmöglich, eine auch nur einigermaßen richtige Schätzung außerordentlich unsicher und schwierig. Die Folge war, daß fast alle Geschäftsleitungen mit der Fertigstellung ihrer Goldmarkbilanzen zögerten und danach trachteten, die Ergebnisse des Geschäftsjahres 1924 als Anhalt benutzen zu können.

Aber auch dann blieb die Bewertung nur ein höchst unsicheres Abtasten aller Möglichkeiten und Einflüsse. Die Tendenz, durch möglichst niedrige Bewertung stille Reserven zu bilden und dadurch eine Rücklage für etwaige Fehler zu schaffen, war sehr ausgeprägt. Andererseits waren jedoch auch Gründe maßgebend, die eine allzu starke Unterbewertung im Hinblick auf das Ansehen der Unternehmung auf dem Emissionsmarkt nicht geboten erscheinen ließen. Auch der Drang, unter allen Umständen einen Gewinn ausweisen zu können, mag bei der Umstellung als Bewertungsfaktor eine Rolle gespielt haben; die tatsächlichen Ergebnisse des Umstellungsjahres sind sicher häufig in nicht ganz einwandfreier Weise Grundlage für die Festlegung der Höhe des Kapitals gewesen.

Trotz aller Vorsicht ist das Ergebnis der Goldmarkumstellung nicht immer günstig gewesen. Die bis in das Jahr 1927 hineinreichenden Sanierungen und Zusammenlegungen zeigen, daß die Abschätzung des richtigen Verhältnisses von Kapital zu Gewinn nicht immer glücklich war. Natürlich wird man nicht alle diese nachträglichen Maßnahmen zur Gesundung der finanziellen Lage der Unternehmungen auf das Konto der Goldmarkbilanzierung setzen dürfen; ein großer Teil wird auch auf allgemeine Strukturwandlungen oder auf falsche Dispositionen und Mängel in der Betriebs- und Verwaltungsorganisation zurückzuführen sein.

Im allgemeinen hat man in der Praxis die Anlagen, deren Bewertung besonders schwierig ist, zum Anschaffungswert des letzten Friedensjahres

angesetzt bzw. die späteren Anschaffungen zu diesem Friedenspreis umgerechnet. Für den Fall, daß der Zeitwert über dem Anschaffungswert lag, war zwar, wie schon erwähnt, die Einsetzung dieses höheren Zeitwertes gestattet, es wurde jedoch gefordert, daß der Unterschied des Wertes in der Bilanz gesondert ausgewiesen war (§ 4, 3 der Verordnung über Goldbilanzen). Diese Vorschrift gilt jedoch nur für Konten des Anlagevermögens, ausgenommen waren Waren aller Art, wie Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate, Betriebsmaterialien, Wertpapiere und Valuten, soweit sie einen Börsen- oder Marktpreis hatten (§ 4, 2 der 2. DV.). Für die Anlagen, die höher als zum Anschaffungspreis bewertet wurden, wurde durch den geforderten Nachweis des Unterschiedes natürlich die Feststellung des Gestehungspreises notwendig. Dieser konnte im allgemeinen durch Umrechnung auf Goldmark (1 \$ = 4,20 Goldmark) festgelegt werden. Wenn jedoch diese Feststellung besondere Schwierigkeiten machte und mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden war, so konnte der Anschaffungs- oder Herstellungspreis des Eröffnungstichtages abzüglich eines Drittels angesetzt werden. Von diesem Betrage waren außerdem die Abschreibungen durch Alter und Nutzung abzusetzen.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß die Bewertungsfrage sich als die Kernfrage der Goldmarkumstellung darstellt und daß die richtige oder falsche Bewertung des Kapitals in der Folgezeit den Unternehmungen noch manche Schwierigkeiten bereitet hat. Diese sind bei Höherbewertung durch nachfolgende Sanierungen und Zusammenlegungen ausgeglichen worden. Bei übermäßiger Bildung von stillen Reserven, also bei zu niedriger Bemessung des Goldmarkkapitals sind durch entsprechende Kapitalerhöhungs- und Reservpolitik die Fehler berichtigt worden. Vor allem ergab sich in den Fällen, wo man die Anlagewerte sehr oder zu niedrig in die Goldmarkbilanz eingesetzt hatte, der Nachteil, daß bei der Berechnung der Abschreibungen Schwierigkeiten eintraten, wenn diese — wie dies im Steuerrecht z. B. vorgesehen ist — vom Anschaffungspreis (d. h. also hier vom niedrigen Goldbilanzwert) bemessen werden.

Ob das richtige Verhältnis von Kapital und Gewinn, das durch die Umstellung der Bilanzen auf Goldmark wieder hergestellt werden sollte, heute schon vorhanden ist, läßt sich mit absoluter Sicherheit immer noch nicht sagen. Bei der Unübersehbarkeit der heutigen Lage und den starken Schwankungen der Konjunktur und aller Unkostenkoeffizienten hat die Gewinn- und Verlustrechnung, in der sich alle Geschäftsmaßnahmen niederschlagen, ein gegen früher so grundlegend anderes Gepräge erhalten, daß man eine sichere Aussage darüber vielleicht niemals wagen kann.

3. Die steuerrechtlichen Vorschriften. Die geltende deutsche Steuergesetzgebung greift heute in mannigfacher Weise in die Buchführung der Unternehmungen ein. Die Buchhaltung ist zur Grundlage aller Veranlagungs- und Ermittlungsverfahren geworden und hat damit auch für die Besteuerung der Betriebe eine ungemein große Bedeutung erlangt. Grundsätzlich ist die Buchführung und Bilanzierung des Steuerrechts der des Handelsrechts gleichgestellt worden; sie hat nur einige Erweiterungen oder Änderungen im Hinblick auf den speziellen Zweck der jeweiligen Besteuerungsart erfahren. Die Buchführung dient als Beweis-

mittel im Steuerrecht: sie ist zur Unterlage für alle Rechts- und Strafverfahren geworden und hat, wenn sie nach den im Handelsrecht festgelegten Grundsätzen der Ordnungsmäßigkeit geführt wurde, als ordentliches Beweismittel großen Wert.

Die Anforderungen an die Buchführung sind je nach der Steuerart verschieden. Das Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz will den laufenden Überschuß ermitteln, die Vermehrung des Vermögens im laufenden Geschäftsjahr. Gewinn in diesem Sinne ist der Unterschied des Betriebsvermögens der beiden aufeinanderfolgenden Steuerabschnitte¹. Zur Ermittlung des Gewinns sind Bewertungsmittel angegeben, die von denen des Handelsrechts in einigen Punkten abweichen. Das Steuerrecht geht im allgemeinen aus vom gemeinen Wert, den es der Besteuerung zu Grunde gelegt wissen will². Die Reichsabgabenordnung definiert den gemeinen Wert durch den Preis, der im üblichen Geschäftsverkehr unter Berücksichtigung aller Umstände zu erzielen ist. Damit sind die tatsächlichen Ergebnisse des geschäftlichen Verkehrs zur Grundlage der Beurteilung des gemeinen Werts gemacht worden. Sofern ein Preis nicht ermittelt werden kann, wird der Ertragswert als Berechnungsgrundlage angenommen.

Nach dem Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz ist jedoch dem Steuerpflichtigen gestattet, an Stelle des gemeinen Wertes den Anschaffungs- oder Herstellungspreis unter Berücksichtigung der Abnutzung oder sonstiger Wertminderung anzusetzen. Diese Bestimmungen entsprechen in weitgehendem Maße der üblichen Bewertung in der kaufmännischen Praxis, die daher von dieser Möglichkeit in ausgiebiger Weise Gebrauch macht. Allerdings sind gewisse Unterschiede zwischen den handels- und steuergesetzlichen Anschaffungs- oder Herstellungspreisen unverkennbar und auch aus dem besonderen Zweck der Steuervorschriften heraus verständlich. Das Motiv der Vorsicht, das im HGB. berücksichtigt wurde, wird natürlich im Steuerrecht ausgeschaltet. Zugänge an Anlagen wie Werterhöhungen sind zu aktivieren im Gegensatz zu der vielfach zu beobachtenden praktischen Gepflogenheit, Instandsetzungen oder Verbesserungen an Betriebseinrichtungen ohne weiteres über Unkosten zu verbuchen. Ebenso können Abschreibungen nur vom Anschaffungswert und verteilt nach der Gebrauchsdauer auf die betreffenden Jahre in Abzug gebracht werden. Um das Veranlagungsverfahren zu vereinfachen, geben die Finanzämter für die einzelnen Anlagen Abschreibungsprozente bekannt, die ohne weiteres von der Steuerbehörde anerkannt werden. Werden höhere Abschreibungen vorgenommen, so ist dies durchaus statthaft; nur muß dann dieser Fall besonders erläutert werden.

Wird so im allgemeinen eine besondere Steuerbilanz nicht gefordert, so ergibt sich doch die Notwendigkeit gewisser Berichtungen an der kaufmännischen Bilanz durch die steuerfreien Einnahmen und Abzüge. So sind z. B. bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer Werbungskosten, einmalige Vermögensanfälle (Erbschaften usw.), Eingänge an Kapitalversicherungen und Kapitalabfindungen steuerfrei und müssen entsprechend

¹ EStG. § 13. ² RAO. § 137 ff., EStG. § 19.

berücksichtigt werden. Weiter ist bei der Gewinnberechnung für die Steuer zu beachten, daß der handelsrechtliche Gewinn um die Veränderung der stillen Reserven vermehrt oder vermindert wird; ebenso sind die Privatentnahmen dem steuerpflichtigen Gewinn zuzurechnen.

Im übrigen sieht der § 138 der RAO. vor, daß Steuerpflichtige, die Handelsbücher im Sinne des Handelsgesetzbuches führen, auf Verlangen eine Abschrift ihrer unverkürzten Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung einzureichen haben. Es heißt dort weiter, daß aus der Bilanz oder den beigegebenen Erläuterungen klar hervorgehen soll, wie Gegenstände des Gebrauchs und Lagerbestände bewertet und welche Beträge darauf und auf zweifelhafte und uneinbringliche Forderungen abgeschrieben worden sind.

Für die Vermögenssteuer ist die Buchführung nur insofern von Interesse, als die Bilanz zum Ausgangspunkt für die Berechnung des steuerpflichtigen Vermögens gemacht werden kann. In den einschlägigen Gesetzen (VermStG., RBG.) wird in keiner Weise verlangt, daß die Jahresbilanz der Vermögensbesteuerung zugrunde gelegt werden müsse. Vielmehr wird angegeben, daß eine Aufstellung der einzelnen Vermögenswerte nach Abzug der Schulden, die ohne Zusammenhang mit den Büchern stehen kann, als Bemessungsgrundlage anzunehmen ist¹. Aus Zweckmäßigkeitsgründen wird sich jedoch der Kaufmann meistens der Jahresbilanz bei der Aufstellung der Vermögenssteuererklärung bedienen. Die Zwecksetzung der kaufmännischen Bilanz ist allerdings eine andere (Feststellung des Ertrags); doch enthält sie immerhin das Betriebsvermögen, das der Besteuerung unterliegt. Eine Berichtigung dieses Betriebsvermögens im Hinblick auf die Vermögenssteuer ist vor allen Dingen durch die abweichenden Bewertungsregeln erforderlich. Grundsätzlich ist auch hier der gemeine Wert am Stichtage maßgebend² in Abweichung von den Vorschriften der RAO., nach denen bei Gegenständen des Anlagekapitals statt des gemeinen Werts der Anschaffungs- oder Herstellungspreis zugrunde gelegt werden kann³.

Dabei wird jedoch im allgemeinen angenommen, daß der gemeine Wert dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis, soweit es sich um die Zeit nach dem 31. Dezember 1923 handelt, gleichzusetzen ist.

Der Gesamtwert des Betriebes errechnet sich aus der Summe der Einzelwerte (im Gegensatz zu der RAO.); Zuschläge oder Abschläge am Gesamtwert bei werterhöhenden oder wertvermindernden Umständen sind nicht zugelassen. Die Ermittlung des gemeinen Werts der einzelnen Gegenstände muß jedoch unter Berücksichtigung einer Fortführung des Betriebes geschehen, also dem Rentabilitätsgedanken Rechnung getragen werden⁴. Demgemäß darf der Gesamtwert des Betriebes nicht geringer sein als die Summe der Einzelwerte⁵.

Völlig abweichend müssen Grundstücke nach dem Ertragswert bewertet werden⁶. Als Ausnahmen gelten die den Wohnungszwangswirtschaftsgesetzen unterliegenden Grundstücke, für die andere Bestimmungen

¹ Beuck: Komm. zum VermStG. 1927, S. 222. ² RBG. § 31.

³ RAO. § 139, 2. ⁴ RBG. § 31, 2. ⁵ RBG. § 31, 5.

⁶ RBG. § 31, 3 u. § 35, 1.

getroffen werden können¹. Effekten und Beteiligungen sind stets mit den für sie festgesetzten Steuercursen anzusetzen.

Zur Ermittlung des steuerbaren Umsatzes legt die Steuergesetzgebung den Begriff in objektiver und subjektiver Hinsicht fest². Gewisse Geschäfte bleiben umsatzsteuerfrei (Exporte und Importe, Zwischengeschäfte usw.) und sind demgemäß bei der handelsrechtlichen Bilanz abzusetzen. Bei Banken wird die Umsatzsteuer pauschal erhoben, indem 8% der insgesamt vereinnahmten Provisionen der Besteuerung unterworfen werden³. Die Notwendigkeit hierzu ergibt sich aus der Tatsache, daß ihnen eine Trennung der umsatzsteuerfreien (Kontokorrent-, Depositen-, Diskont-, Lombard-, Hypotheken-, Effekten-, Emmissions- und Valutengeschäfte usw.) und umsatzsteuerpflichtigen Geschäfte (Depots, Einziehungs- und Überweisungsgeschäfte, sofern sie Werkverträge darstellen) billigerweise nicht zugemutet werden kann.

Eine auch nur einigermaßen vollständige Übersicht über die steuerrechtlichen Vorschriften zu geben, ist in diesem Rahmen nicht möglich. Sie greifen weit in die Rechnungsführung der Unternehmungen ein und sind in recht unübersichtlicher Weise in den einzelnen Steuergesetzen verteilt.

B. Wirtschaft und Recht in der Buchhaltung.

Im vorhergehenden Teil ist an verschiedenen Stellen darauf hingewiesen worden, daß der Gesetzgeber nur die allgemeinen Richtlinien gibt, nach welchen die Vermögenslage durch die Buchführung ersichtlich gemacht werden soll. Die Auslegung dieser gesetzlichen Bestimmungen ist bisher fast ausschließlich den Juristen überlassen worden. Dies wird den tatsächlichen Verhältnissen in keiner Weise gerecht. Dem Praktiker oder dem betriebswirtschaftlich gebildeten Fachmann muß ein entscheidender Einfluß auf die Auslegung der gesetzlichen Rahmenvorschriften, ebenso bei der Abfassung der Gesetze, eingeräumt werden.

Nur der Fachmann kann beurteilen, ob und in welchem Maße die Buchführung den Forderungen des Gesetzgebers nach stetigem Nachweis der Vermögenslage nachkommen kann. Nur er kann Wesentliches von Unwesentlichem trennen, nur er kann Notwendigkeiten und Nebensächlichkeiten erkennen, und danach die Grenzen bestimmen, die zwischen den direkten und abgeleiteten Forderungen einerseits und den abgeleiteten Forderungen und der verbleibenden Gestaltungsfreiheit der Buchhaltung andererseits bestehen.

Es sollen im folgenden einige Beispiele für Forderungen gegeben werden, die sich aus den gesetzlichen Bestimmungen ableiten lassen.

I. Hilfsmittel zur Darstellung der rechtlichen Struktur des Vermögens.

Das Gesetz schreibt vor, daß die Buchführung die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Forderungs- und Schuldverhältnisse dar-

¹ R.B.G. § 85. ² UmsStG. §§ 1, 2, 3. ³ DB. zum UmsStG. § 56.

stellt. Dies ist in erschöpfender Weise durch die Führung des Kontokorrentbuches, das Kreditoren und Debitoren laufend verbucht, nicht ohne weiteres möglich. Das Kontokorrentbuch stellt lediglich fest, aus welchen Posten sich die Forderungen und Schulden zusammensetzen, wie und wann sie entstanden sind und verfallen, welche Posten gegeneinander aufgerechnet werden können und wie groß der Saldo der Schulden und Forderungen ist. Eine große Anzahl von Rechtsverhältnissen kommen in diesem Kontokorrentbuch nicht eindeutig zur Darstellung oder passen überhaupt nicht in den Rahmen des Kontokorrents.

Die Buchhaltung hat Mittel und Wege gefunden, auch den strengsten rechtlichen Vorschriften zu genügen und alle diese Verhältnisse in Konten klarzustellen.

Im folgenden sollen einige derartige Fälle gezeigt werden:

1. Fall. Gründung einer Aktiengesellschaft. Der erste buchungsfähige Akt bei der Gründung ist der, daß das Aktienkapital von den Gründern gezeichnet und mit rechtlicher Verbindlichkeit übernommen worden ist.

Buchung: Konto der Aktionäre
 (Aufzählung der Personen, die die } an Aktienkapital.
 Aktiengesellschaft gegründet haben)

Der zweite Akt besteht in der sukzessiven oder ganzen Einzahlung des Aktienkapitals seitens der Aktionäre.

Buchung: Kasse (oder Bank) an Konto der Aktionäre.

Solange nicht das ganze Aktienkapital eingezahlt ist, besteht im Konto der Aktionäre ein Sollsaldo, der zum Ausdruck bringt, daß die betreffenden Aktionäre noch persönlich Schuldner der Aktiengesellschaft sind. Wird in einem solchen Falle die Bilanz aufgestellt, so erscheint:

Auf der Aktivseite: die Forderung der Gesellschaft an die Aktionäre.

Auf der Passivseite: das noch nicht eingezahlte Aktienkapital, das gewöhnlich mit dem einbezahlten Teile in einem Posten zusammengefaßt ist.

Ähnlich ist das Verfahren bei der Gründung einer offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft und Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Bei Genossenschaften wird nach dem deutschen Recht der Betrag der nicht eingezahlten Geschäftsanteile nicht als Schuld der Mitglieder an die Genossenschaft, bzw. an deren Gläubiger aufgefaßt. Daher wird dieser Betrag nicht in die Bilanzsumme einbezogen, sondern nur als durchlaufender Posten sowohl auf der Aktiv- als auch auf der Passivseite in die Vorkolonnen angemerkt oder in einem Nachtrag zur Bilanz unter besonderem Titel aufgeführt. Dagegen sind nach schweizerischem Genossenschaftsrecht die nicht einbezahlten Anteilscheine eine echte Schuld der Mitglieder an die Genossenschaft gleich wie bei Aktiengesellschaften der nicht einbezahlte Teil des Aktienkapitals. Daher sind jene in der Bilanz der Genossenschaften — wie oben angegeben — in die Bilanzsumme einzubeziehen.

2. Fall. Umwandlung einer offenen Buchforderung in eine Wechselforderung. Der Gläubiger zieht auf den Schuldner eine Tratte.

Buchung:

Rimessen- (Besitzwechsel-) Konto an Debitorenkonto.

Durch diese allgemeingebräuchliche Buchung entsteht eine unrichtige Darstellung des Rechtsverhältnisses zwischen Trassant und Trassat. Während der Laufzeit des Wechsels ist der Schuldner in den Büchern des Gläubigers entlastet, trotzdem das Schuldverhältnis nicht erloschen, sondern nur suspendiert ist und beim Zurückgehen des Wechsels wieder in Kraft tritt. Daher ist es nötig, ein sogenanntes Zwischenkonto einzuschalten, das Konto der trassierten Debitoren. Erste Buchung bei Ausstellung des Wechsels:

Rimessenkonto an Konto trassierter Debitoren.

Zweite Buchung nach erfolgter Einlösung des Wechsels:

Konto trassierter Debitoren an Debitorenkonto.

Bei der Bilanzaufstellung in der Zwischenzeit erhält man nun einen durchlaufenden Posten:

Aktivseite: Debitoren, auf welche Tratten in Umlauf sind:

(Suspendierte Forderungen) = RM. 10 000.

Passivseite: Trassierte Debitoren: Eigene Tratten im

Umlauf = RM. 10 000.

Durch die Führung dieses Zwischenkontos und die entsprechende Bilanzaufstellung kann man am wirksamsten einer nicht selten praktizierten Bilanzverschleierung vorbeugen, die darin besteht, daß man auf den Bilanztag Debitorenausstände in Wechsel und diese sogar in Bankguthaben umwandelt. Wäre die von uns empfohlene Buchung allgemein üblich, so wäre schon größeres Unglück verhindert worden; es sei nur an den Leipziger Bankkrach von 1900 erinnert. Jahrelang haben die Bankdirektoren den Schein der Liquidität der Bilanz dadurch aufrechterhalten und die Unterbilanz verschleiert, daß sie auf den Bilanztag ihre faulen Debitoren in Wechselforderungen und diese sogar in Bankguthaben verwandelten.

3. Fall. Diskontierung von Buchforderungen. Wenn ein Kaufmann bei Anlaß der Zession von Forderungen an eine Bank diejenigen Debitoren entlasten würde, deren Schuld er zediert hat, so würde man den gleichen Fehler begehen, wie oben im zweiten Fall angedeutet wurde. Daher machen es die Banken, die sich mit diesem Geschäft befassen, den betreffenden Kaufleuten zur Pflicht, daß sie in folgender Weise buchen:

Bank X, Separatkonto, an Konto der zedierten Debitoren. Erst wenn der Schuldner wirklich bezahlt hat¹, kann dieser durch folgende Buchung definitiv entlastet werden:

Konto zedierter Debitoren an Debitorenkonto.

Bei der Bilanz, die der Zedent in der Zwischenzeit aufstellt, erscheint nun auf der Aktiv- und Passivseite ein durchlaufender Posten.

Aktivseite: Debitoren zediert RM. 5000,—

Passivseite: Konto zedierter Debitoren (oder diskontiver Forderungen) RM. 5000,—

¹ Sie zahlen gewöhnlich direkt an ihre Gläubiger und nicht an die Bank, weil sie unter gewöhnlichen Verhältnissen von der Zession keine Kenntnis erhalten haben. Der Zedent als Bankschuldner ist dann verpflichtet, den Vorschuß, den er von der Bank erhalten hat und für den er in der Regel noch einen Eigenwechsel ausstellen muß, selbst zurückzuzahlen.

Die Buchführung eines Geschäftsgangs über die Diskontierung von Buchforderungen seitens des Kaufmanns muß sich an folgende Akte, in denen sich der ganze Vorgang abspielt, halten:

1. Abtretung der Buchforderung an die Bank:
Bank X, Konto separate an zedierte Debitoren.
2. Ausstellung eines Eigenwechsels an die Bank in der Höhe des Bruchteiles der abgetretenen Forderungen, den die Bank diskontieren will:
Bank X, Konto separata an Schuldwechsel.
3. Diskontrechnung und Gutschrift des Barwerts seitens der Bank:
Folgende an Bank X, Konto separata:
 - a) Bank X, Konto ordinaria (Barwert).
 - b) Zinsen- und Diskontokonto (Diskont und Provision).
4. Zahlung der Schuldner direkt an den Kaufmann:
Kassakonto an Debitorenkonto.
5. Überleitung der Zahlung an die Bank, in Höhe des Eigenwechsels:
Bank X, Konto separata an Kassakonto.
6. Die Bank gibt dem Kaufmann zurück:
 - a) Die Zession: Zedierte Debitoren an Bank X (Kontoseparata).
 - b) Den Eigenwechsel: Schuldwechsel an Bank X (Kontoseparata).

4. Fall. Verpfändung von Wertpapieren, Waren usw. für einen offenen Kontokorrentkredit. Der Pfandgeber, der ein Faustpfand in Wertpapieren in die Hand des Pfandhalters hinausgibt, muß das bezügliche Rechtsverhältnis in seinen Büchern klarlegen. Hat er z. B. für einen Kredit Wertpapiere hinterlegt für 10 000 RM., so wird er buchen:

(Pfandhalter der Wertpapiere. } an Verbindlichkeiten wegen
Bank Y, Separatkonto } verpfändeter Wertpapiere.

Die entgegengesetzte Buchung hat der Pfandhalter zu machen. (In Pfandgenommene Wertpapiere an Konto des Schuldners.)

5. Fall. Avalwechsel. Die Bank, welche für einen ihrer Kunden Bürgschaftswchsel (Aval) aus der Hand gibt, wird buchen:

Aval-Debitoren an Aval-Akzeptenkonto.

Dieser Posten ist in der Bilanz durchlaufend.

Die Firma, auf deren Rechnung die Bank das Avalakzept gegeben hat, hat die Buchung zu treffen:

Avalnehmer
Name der Firma, an die Bürg- } an { Bank Y, Separatkonto
schaft geleistet werden muß. } (Avalakzept).

6. Fall. Buchung von Bürgschaften. Wer Bürgschaft leistet, sollte auch unbedingt darüber eine Buchung treffen; denn jede Bürgschaft ist eine bedingte Schuld. Sie wird zur wirklichen, wenn der Bürge für den Hauptschuldner bezahlen muß. In diesem Falle wird der Bürge selbst zum Gläubiger des Hauptschuldners. Bei Eingehung einer Bürgschaft hat der Bürge daher zu buchen:

Bürgschaftsschuldner NN. an Bürgschaftsverpflichtung
(Bürgschaftsschuld)

7. Fall. Verbuchung von Regreßrechten und Regreßpflichten. Wer einen Wechsel vom Trassanten, Remittenten oder einem Indossanten durch ein Vollindossament oder Blankoindossament erwirbt, hat ein eventuelles Regreßrecht auf jeden einzelnen seiner Vormänner. Dagegen ist jeder, der einen Wechsel mit seiner Unterschrift aus der Hand gibt, regreßpflichtig an jeden seiner Nachmänner. Für jeden durch Indossament aus der Hand gegebenen Wechsel, sofern es sich nicht um eigene Tratten handelt (die oben unter Fall 2 behandelt worden sind), stehen sich also eventuelle Regreßrechte und Regreßpflichten gleichwertig gegenüber. Will man auch diese in das Kontensystem einbeziehen, so dient dazu das Konto für Giroverbindlichkeiten, richtiger ausgedrückt, das Konto für Regreßrechte (Sollseite) und Regreßpflichten (Habenseite). Jeder durch Indossament weiterbegebene Wechsel geht nun durch Soll und Haben dieses Kontos. Der Posten kann erst storniert werden, wenn man sicher ist, daß der Wechsel nicht mehr zurückgeht. Man kann die kontenmäßige Verbuchung auch durch ein bezügliches Hilfsbuch ersetzen. In der Bilanz sollten aber unter allen Umständen diese Regreßrechte und Regreßpflichten für die noch nicht verfallenen Wechsel zur Darstellung kommen. Das kann geschehen durch Aufnahme der folgenden Bilanzposten:

Auf der Aktivseite:	Eventuelle Regreßrechte auf die Vormänner aus weiterbegebenen, nicht verfallenen Wechseln	RM. 10 000
Auf der Passivseite:	Eventuelle Regreßpflichten an Nachmänner aus unserem Indossament für weiterbegebene, nicht verfallene Wechsel	RM. 10 000

Da dieser Posten gleichwertig durch Soll und Haben der Bilanz geht und auf die Größe des Vermögens keinen Einfluß ausübt, so pflegt man derartige Posten in der Bilanz entweder in die Vorkolonnen einzusetzen, oder am Schlusse, unter dem Strich, anzumerken; seltener werden sie in die Bilanzsumme einbezogen. Das gleiche gilt auch für Fall 4, 5 und 7.

Alle diese Buchungen haben das gemeinsam, daß sie keinen Einfluß auf die Größe des Vermögens ausüben. Einem Aktivposten steht jederzeit ein gleichwertiger Passivposten gegenüber; auch in der Bilanz. Hätte daher die Buchhaltung nur Größe und Zusammensetzung des Vermögens nachzuweisen, also nur mathematische und wirtschaftliche Zwecke zu verfolgen, so könnte man alle diese Buchungen weglassen. Allein das Gesetz fordert ordnungsmäßige Darstellung der Vermögenslage. Darunter ist offenbar nicht nur die Größe und Zusammensetzung des Vermögens, sondern auch die rechtliche Struktur zu verstehen. Diese kann aber nur durch Anwendung der genannten Zwischenkonten erreicht werden.

Zwischenkonten sind solche Konten, die nicht der Darstellung der Größe des Vermögens dienen, sondern nur den Zweck haben, die rechtliche Struktur des Vermögens in allen Fällen klar zur Darstellung zu bringen, wo sich Rechte und Verpflichtungen einer Unternehmung gleichwertig gegenüberstehen. Die Verwendung der Zwischenkonten ist also

nicht eine wirtschaftliche, sondern eine Rechtsforderung an die Buchführung.

8. Fall. Verbuchung von Rechtsverhältnissen durch besondere Hilfsbücher. Es gibt außer den eben besprochenen Fällen noch andere Rechtsverhältnisse, die zwar auf die Vermögenslage und Zahlungsfähigkeit einer Unternehmung einen kleineren oder größeren, oft verhängnisvollen Einfluß ausüben, in der Regel aber nicht derart verbucht werden, daß sie in das Kontensystem einbezogen werden. Sie erscheinen folglich auch nicht in der Bilanz. Es betrifft dies die Rechte und Verpflichtungen aus Kauf- und Lieferungsgeschäften, die erst in der Zukunft erfüllt werden, z. B.

- a) sämtliche auf Termin abgeschlossene Börsengeschäfte in Wertpapieren und fremden Valuten; auf Lieferung von Geld oder Wertpapieren bei Reportgeschäften; ferner im Warenterminhandel gekaufte oder verkaufte „Schlüsse“ in Terminwaren, wie Baumwolle, Kaffee, Zucker usw.;
- b) Darlehensverträge auf zukünftige Leistung von Leihgeld; oder auf Beteiligungen; oder Einzahlung auf Aktien, Geschäftsanteil in Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung; oder Zubeßen auf Kuxe usw.;
- c) im Effektivhandel mit Waren, die „Schlüsse“ auf Lieferung; die noch nicht effektuierten Bestellungen der Kundschaft; die Verträge der Industriellen auf Lieferung von Maschinen oder anderen Erzeugnissen; Verpflichtungen aus Bauverträgen usw.;
- d) hängende Prozesse; bestrittene Forderungen; bestehende oder beschlossene neue Steuern, die rückwirkend auf verlossene Geschäftsjahre verlegt werden usw.

Alle diese und ähnliche, rechtlich wirksam abgeschlossenen Geschäfte mittels Anwendung von Zwischenkonten zu verbuchen und durch die systematischen Geschäftsbücher (Journal und Hauptbuch) bis zur Bilanz zu führen, wäre buchhalterisch möglich. Aber dadurch würde die Buchführung zu verwickelt und auch durch große Mehrarbeit so verteuert, daß man davon absehen muß.

Die Buchhaltung hat andere Mittel an der Hand, um alle derartigen Rechtsverhältnisse zu kontrollieren, zwar nicht zwangsläufig wie bei den systematischen Verbuchungen; sie sind jedoch in jedem ordnungsmäßig geführten Geschäftsbetrieb in Gebrauch. Diese Mittel bestehen darin, daß man die Dokumente, welche der Geschäftsgang erzeugt, nach zwei verschiedenen Richtungen auslegt und verbucht; das eine Mal trägt man sie in die systematischen Bücher ein, wodurch sie zwangsläufig durch die Konten ins Hauptbuch und von da in die Bilanz kommen. Als notwendige Ergänzung dazu gibt es neben dieser systematischen Verbuchung eine Nebenverbuchung in den sog. Hilfsbüchern. Unter diesen Hilfsbüchern gibt es eine Abteilung, die wir als Rechtskontrolle bezeichnen. Dazu gehören in erster Linie die Kommissionsbücher, in welche die obengenannten Rechtsgeschäfte sofort nach Vertragsabschluß eingetragen werden. Jeder, der mit der Aufstellung der Bilanz betraut und dafür verantwortlich ist, oder der diese Bilanz im Zusammenhang mit den Büchern zu prüfen und die Vermögenslage der Unternehmung festzustellen hat,

ist auch verpflichtet, aus den bezüglichen Hilfsbüchern die notwendigen Erhebungen zu machen und diese Ergebnisse seinem Bericht über Bilanz und Rechnungsführung beizufügen. Falls sich daraus ergibt, daß aus solchen Verträgen voraussichtlich ein erheblicher Verlust erwachsen wird, so wird man vorsichtshalber in der Bilanz eine Reserve bilden:

Verlustkonto an Reserven für voraussichtliche Verluste an...
ähnlich, wie man auch für dubiose Debitoren eine Reserve unter dem Titel „Delkrederekonto“ bildet.

Zu den Hilfsbüchern für die Rechtskontrolle gehören im wesentlichen:

- a) sämtliche Kommissionsbücher;
- b) das Verfallbuch, eine Abteilung für Forderungen sowie für Buch- und Wechselschulden, wenn man nicht vorzieht, für Debitoren und Kreditoren eine Kartothek anzulegen und die Verfallzeiten durch Reiter kenntlich zu machen;
- c) das Auskunftsbuch;
- d) das Obligobuch; in welchem jeder Kunde mit den Angaben über den ihm eingeräumten Höchstkredit verzeichnet und bei jeder Veränderung der Position der Saldo des in Anspruch genommenen Kredits ersichtlich gemacht ist. Der Fakturist darf keine neue Rechnung ausstellen, der Kassierer keine Zahlung leisten, der Chef des Wechselgeschäfts keine neuen Rimessen zum Diskontieren genehmigen oder sich durch Akzente verpflichten, ehe der Führer des Obligobuches angegeben hat, daß das neue Geschäft im Rahmen des den Betreffenden eingeräumten Kredits liege.

Wie man sieht, liegt in der Befolgung dieser abgeleiteten Vorschrift über die Verbuchung von Rechtsgeschäften ein vortreffliches Mittel zur Betriebsführung und Schadenverhütung.

II. Kongruenz zwischen Buchführung und Geschäftsführung.

Die Forderung der Kongruenz zwischen Buchführung und Geschäftsführung schließt in sich, daß jede Veränderung in der Größe und Zusammensetzung des Vermögens, die durch den Geschäftsbetrieb herbeigeführt wird, auch durch die Buchführung erfaßt werden muß, und zwar genau auf den Zeitpunkt, wann die Geschäftsführung diese Veränderung bewirkt, bzw. wann sie ihr zur Kenntnis kommt. Selbstverständlich erstreckt sich diese Forderung nur auf die wirklich vollzogenen und buchungsfähigen Geschäfte, nicht auf noch nicht in greifbaren Zahlenwerten gegebenen Vorbereitungen, Verträgen über Rechte und Verpflichtungen usw., vorbehalten die im vorigen Abschnitt behandelten, durch Zwischenkonten zu verbuchenden Fälle. In der Hauptsache handelt es sich um den Zeitpunkt der Bucheintragungen; zur Veranschaulichung führen wir einige Beispiele an.

1. Beim Warenankauf und Verkauf ist der Erfüllungsort und die Erfüllungszeit maßgebend. Eine Faktura über einen Distanzkauf muß an dem Tage gebucht werden, wenn die Rechnung ankommt, nicht erst bei Ankunft der Waren; es sei denn, daß besondere Abmachungen über

den Erfüllungsort bestehen. Die Warensendungen an den Käufer müssen in der Regel am Tage der Fakturaerteilung eingeschrieben werden.

2. Ein gezogener Wechsel wird am Ausstellungstage gebucht. Wann eine auf ein gezogene Tratte gebucht werden soll, ist strittig; einige Kaufleute buchen sie am Tage des Eingangs des Avisbriefes, andere aber erst bei Erteilung des Akzeptes. Erstere stehen auf dem Standpunkte der Ordnung, letztere auf dem des Rechts; denn die wechselrechtliche Zahlungspflicht des Trassaten wird erst durch Akzept, nicht durch die bloße Kenntnisnahme durch den Avisbrief begründet.

3. Ausgehende Wechsel zur Diskontierung sollen am Tage des Ausgangs, nicht erst bei Eingang der Diskontnote gebucht werden.

4. Kassadifferenzen, die sich beim Kassasturz ergeben und nicht sofort aufgeklärt werden können, müssen in der Kassarechnung per Kassadifferenzenkonto ausgebucht werden. Da aber die Kassaüberschüsse nicht mit den Kassafehlbeträgen kompensiert werden dürfen — das hieße ja zwei Fehler gegeneinander aufheben —, so müssen zwei Kassadifferenzenkonten geführt werden, eines für die Überschüsse, eines für die Fehlbeträge.

5. Überhaupt ist bei allen reinen Bestandskonten streng darauf zu halten, daß jede Differenz sofort ausgebucht wird, so daß der Saldo den Wert des jeweiligen Aktiv- oder Passivbestandes genau angibt. Daher müssen auch in den Debitoren- und Kreditorenrechnungen sämtliche Zu- und Abschreibungen für Verluste, Rabatt, Retourwaren, Skonto usw. unmittelbar nachdem sie der Geschäftsführung zur Kenntnis kommen und anerkannt sind, gebucht werden.

Zusammenfassend muß also gefordert werden, daß Geschäftsführung und Buchführung kongruent sind. Das bedeutet, daß die Ein- und Ausgänge von Geld, Waren, Wechseln oder Wertschriften und die Entstehung oder Beendigung von Rechten und Verpflichtungen auf den Zeitpunkt gebucht werden, an dem sie von der Geschäftsführung vollzogen oder zur Kenntnis genommen werden. Die tatsächlichen Vermögensbestände müssen also, soweit sie überhaupt durch die Buchhaltung kontrollierbar sind, mit den von ihr kontrollierten jederzeit genau übereinstimmen.

III. Justifizierbarkeit aller Buchposten.

Die Nachweisbarkeit sämtlicher Buchposten vom Hauptbuch über die Grundbücher ist neben einer prinzipiellen Forderung der Buchhaltung eine abgeleitete Rechtsforderung. Ihr muß nicht nur genügt werden, wenn der Geschäftsinhaber vor Gericht oder vor amtlichen Behörden die Richtigkeit seiner Bucheintragungen beweisen will, sondern auch, wenn der Unterebene seine Vorgesetzten, der Geschäftsleiter seinen Verwaltungsbehörden, diese ihren weiteren Gesellschaftsorganen (Aufsichtsrat, Generalversammlung) über die ganze Geschäftsführung, über die Vermögensverwaltung und über Erfolg oder Mißerfolg der Unternehmung Rechenschaft ablegen, endlich auch dann, wenn die Kontrollstelle (Rechnungsrevision) das gesamte Rechnungswesen zu prüfen hat. Heute trifft dies in besonderer Weise auch auf die periodischen Nachprüfungen von seiten der Finanz-

ämter zu. Diese Forderung erstreckt sich auf alle Arten und Formen kaufmännischer Unternehmungen, wie verschiedenartig diese auch rechtlich konstruiert sein mögen; ist doch selbst jede Einzelfirma niemals sicher, wie schon oben S. 328 angedeutet, ob und wann sie ihre Bücher dem Gericht vorweisen muß.

Aus der allgemeinen Forderung der Justifizierbarkeit leiten wir folgende einzelne Fälle ab:

1. Es darf keine Buchung ohne Dokument erfolgen. Diese Dokumente entstehen auf zwei Arten:

a) durch die geschäftlichen Beziehungen mit anderen, fremden Personen. Daher hält der Kaufmann streng an der Forderung fest, daß jede Abmachung, selbst wenn sie mündlich oder telephonisch vollzogen ist und vollkommen rechtsgültig wäre, auch schriftlich einwandfrei dokumentiert wird;

b) durch den inneren Verkehr zwischen den verschiedenen Betriebsabteilungen, z. B. zwischen Materialverwaltung und den einzelnen Werkstätten, zwischen Hauptkasse und den Verwaltern von Nebenkassen, zwischen Geschäftsleitung und Hauptbuchhalter, zwischen diesem und den nachgeordneten Stellen; in allen diesen und in allen ähnlichen Fällen muß derjenige, der die Buchung vollzieht, den Buchposten durch einen Beleg justifizieren.

2. Es darf kein Dokument vernichtet werden.

Keine Urschrift darf vernichtet und durch eine Abschrift ersetzt werden. Es betrifft dies namentlich die Gewichtsnote, die Aufnahme der Inventur, die Fabrikationsbücher, Arbeitskontrollen, Lohn- und Gehaltsauszahlungen, Materialverbrauch, Kassabrouillon (unreines Kassabuch) usw.

3. Jede Abschrift muß als solche kenntlich gemacht werden durch Bezugnahme und Hinweis auf die Dokumente. Im Grunde genommen ist jeder Buchposten eine Abschrift; durch den Zusammenhang der einzelnen systematischen Bücher untereinander und zwischen diesen und den Nebenverbuchungen entstehen nach und nach zwei oder mehr Abschriften aus einem und demselben Dokument, oder neue Abschriften auf Grund der ersten. Um auch diese zu dokumentieren, hat jeder Buchposten eine Spalte für die Hinweisung auf den Originalbeleg, oder auf die Eintragung, auf die sich die neue Abschrift berufen muß. Mit Hilfe dieser Berufungsspalte kann man jeden Buchposten durch die verschiedenen Bücher und Abschriften hindurch bis zu seinem Ursprung, d. h. zu seinem Originaldokument verfolgen und kontrollieren. So greifen die verschiedenen Bücher der Buchhaltung und diese mit den Dokumenten ineinander wie die Ringe einer Kette.

C. Die Bilanzreform.

I. Die Bestrebungen zur Reform der Bilanz.

Die Wandlungen in der Struktur der deutschen Wirtschaft, insbesondere nach dem Weltkriege, die erheblichen Veränderungen in den Methoden der Finanzierung der deutschen Aktiengesellschaften, verschiedene Un-

zuträglichkeiten bei Zusammenbrüchen, Sanierungen und Zusammenschlüssen, sowie mehrfache Reformen und Bestrebungen in außerdeutschen Ländern (England, Holland, Polen u. a.) machen auch in Deutschland eine weitgehende Änderung des Aktienrechts notwendig. Dazu kommt, daß mit der zunehmenden Ausdehnung der Betriebe und der Tendenz zu Zusammenschlüssen die Übersichtlichkeit und damit die Kontrollmöglichkeit der Betriebsführung sehr gelitten hat.

1. Die Notwendigkeiten. Im Zusammenhang mit den Bestrebungen zu einer Reform des Aktienrechts ist auch eine grundlegende Reform der Bilanz und der Rechnungslegung überhaupt gefordert worden. Die Notwendigkeit dieser Reform ist im allgemeinen unbestritten und wird vor allen Dingen aus den weitgehenden Interessengegensätzen zwischen Aktionär und Verwaltung abgeleitet. Die heute gültige Rechtsregelung geht aus vom Schutz des Gläubigers und der Unternehmung und der daraus hergeleiteten Forderungen nach Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit. Insbesondere für die Buchführung werden diese beiden Forderungen sowohl nach Form wie nach Inhalt weitgehend vorangestellt.

Der Aktionär, ganz besonders der Kleinaktionär, ist heute in weitgehendem Maße von einem Einfluß auf die Geschäftsführung ausgeschaltet. Es leuchtet ein, daß die Leitung eines Unternehmens eine schnelle und entschlossene, nicht durch übermäßige Rechenschaftspflichten behinderte Führung braucht. Im Laufe der Zeit haben sich in dieser Hinsicht jedoch allzu große Mißstände gezeigt, weil die Ausschaltung der Aktionäre zu weit ging und dem Vorstand zu weitgehende Vollmachten gelassen waren. Ebenso waren auch die Interessen der Gläubiger nicht immer in ausreichendem Maße geschützt. Die der Verfügungsgewalt des Vorstandes unterstellten Kapitalien sind mittlerweile sehr erheblich geworden und zu sehr mit der Umwelt verbunden, als daß man weiterhin eine genügende Gewähr gegen eine mißbräuchliche Verwendung gehabt hätte. Es mußten neue Sicherungen sowohl der Gläubiger als auch der eigenen Aktionäre geschaffen werden.

Andererseits ist das Unternehmen als solches schutzbedürftig gegen die persönlichen Interessen des einzelnen Aktionärs, der nur die augenblickliche Rentabilität seiner Aktien ohne Rücksicht auf einen gedeihlichen Fortgang des Unternehmens im Auge hat. Es mußte also eine Lösung gefunden werden, die sowohl dem Unternehmen, der Leitung wie den Inhabern, als auch den Gläubigern gerecht wurde.

2. Die Vorschläge und Gebiete. Um diesen Mißständen abzuhelpfen, sind Vorschläge von den verschiedensten Stellen gemacht worden. Namhafte Sachkenner haben sich durch Veröffentlichungen geäußert, private und öffentliche Vereine und Körperschaften der Wirtschaft und des Rechtslebens ihre Stellungnahme bekannt gegeben.

Die Vorschläge weichen naturgemäß stark voneinander ab; im Folgenden soll eine kurze Übersicht gegeben werden.

a) Von den für die Rechnungslegung in Frage kommenden Gebieten ist vor allen Dingen die Offenlegungspflicht zu nennen. Die Forderung nach Publizität, die durch die Veröffentlichung des Abschlusses und des

Jahresberichts, durch Prospekte, Auskünfte in den Generalversammlungen und die Herausgabe besonderer Mitteilungen an sich genügend gewahrt scheint, soll verschärft werden. Besondere Vorgänge während des Geschäftsjahres, die Veränderungen in der Bewertung der Aktien oder eine erhebliche Verschiebung der Geschäftsgrundlage bedingen, sollen mitteilungspflichtig gemacht werden. Außerdem sollen die Geschäftsberichte in formeller und materieller Hinsicht ausgebaut werden. Es sollen in ihm wichtige Vorgänge und Tatsachen angegeben sein, aus denen auf den Stand des Unternehmens zu schließen ist. So müßten Angaben über den Bestand der Aufträge, den Lagerbestand, die Produktion, den Umsatz nach Wert und Menge, die Belegschaft usw. in weitgehendster Unter- teilung gemacht werden. Die Zugehörigkeit zu Verbänden und die ent- sprechenden Rechte und Pflichten müßten eingehend erläutert sein.

Sehr wichtig sind bei Konzerngesellschaften eingehende Angaben über die Tochtergesellschaften und die Beteiligungen, da durch die Lage dieser Unternehmungen die Lage der Muttergesellschaft einschneidend verändert werden kann. Gerade in dieser Hinsicht ist die gegenwärtig geübte Publi- zität äußerst mangelhaft. Ganz allgemein zeigen die Bilanzgliederungen große Schwächen durch die Möglichkeiten der Zusammenziehung und Auf- rechnung von Konten, die einem Außenstehenden die Übersicht über den Stand des Vermögens und des Erfolgs völlig unmöglich machen.

b) Aus diesem Grunde müßte eine bessere Gliederung der Bilanz und der einzelnen Bilanzposten gefordert werden. So müßten bei Produktions- unternehmungen das Anlage- und Betriebsvermögen getrennt ausgewiesen werden; besondere Rechte, Patente, Lizenzen usw., Zu- und Abgänge bei Anlagen müßten detailliert angegeben sein. Die Bestände wären zu trennen nach Roh-, Halb- und Fertigfabrikaten. Bei den Forderungen müßten die Anzahlungen, die Warenforderungen, die Bankguthaben und die Forde- rungen an eigene Gesellschaften aufgeführt sein.

Besonders die Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Garantieüber- nahmen, Wechselindossamente, Pfand- und ähnliche Haftübernahmen müßten, auch wenn ihnen Rückgriffsrechte der Gesellschaft gegenüber- stehen, angegeben sein.

c) Was für die Bilanz gilt, trifft allgemein auch für die Gewinn- und Ver- lustrechnung zu. Diese ist durch Unterdrückung ganzer Kostengruppen durch Aufrechnung häufig für eine Beurteilung völlig wertlos. Haupt- grundsatz muß sein die Trennung der laufenden Geschäftseinnahmen von den Nebeneinnahmen aus Zinsen, Mieten usw. sowie aus Wertveränderungen von Waren, Effekten und Anlagen. Ebenso müssen auf der anderen Seite die Unkosten ersichtlich sein, die Abschreibungs- und Instandhaltungs- kosten, die Betriebskosten, Zinsen, Steuern, Löhne, Sozialabgaben, Tan- tiemen usw. —

Über die Tatsache der unzureichenden Publizität herrscht völlige Ein- stimmigkeit aller beteiligten Stellen. Die Abänderungswünsche sind dem- gegenüber erheblich weniger einheitlich. Naturgemäß gehen die Wünsche der Handelpresse sehr weit, während andererseits die sogenannte Ju- ristenkommission, die sich mit der Frage eingehend befaßt hat, jeden

gesetzlichen Zwang ablehnt und die Besserung der natürlichen Entwicklung überlassen will. Dazwischen liegen die Vorschläge der Anwälte und der verschiedenen Industrieverbände, die gewisse Bestimmungen über die Gliederung und auch den Inhalt der Bilanz und des Geschäftsberichts für erforderlich halten.

d) In der Frage der Bewertung, d. h. der stillen Reserven haben sich im Laufe der Zeit große Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich ihres Nutzens oder Schadens gebildet. Die Bildung von stillen Reserven ist gesetzlich nicht verboten; in gewisser Weise können sie sich aus den geltenden Bewertungsbestimmungen sogar direkt herleiten¹. Die Ansammlung von stillen Reserven ist außerdem ein Gebot kaufmännischer Klugheit und Vorsicht und muß bis zu einem gewissen Grade durchaus anerkannt werden. Mancher Schaden für den Ruf oder den Kredit kann durch einen diskreten Rückgriff auf die versteckten Reserven vermieden werden. Andererseits muß man jedoch gerade bei der Verwendung dieser Mittel eine erhöhte Sorgfalt und Vorsicht erwarten, da die Leitung sonst leicht zu risikoreichen und spekulativen Geschäften greifen kann. Die Möglichkeit der stillen Reserven gestattet es dem Geschäftsführer, sich jeglicher Kontrolle seiner Tätigkeit zu entziehen. Er kann die Mittel insgeheim verbrauchen und lange Zeit eine Rentabilität vortäuschen, die in Wirklichkeit längst entschwunden ist. Der Rentabilitätsbegriff verliert also völlig seine Bedeutung als Gradmesser für den Wert oder Unwert einer Unternehmung. Die Bilanzen werden verschleiert und lassen den wahren Stand des Vermögens, wie Wirtschaft und Recht sie verlangen, nicht mehr erkennen.

Weiterhin sind aus diesen Tatsachen die Gefahren der Kapitalfehllösungen groß geworden. Die verschleierte Bilanzen können noch Kreditwürdigkeit vortäuschen und somit den Kreislauf der Verluste noch erweitern und die natürliche Ausscheidung im Wirtschaftsprozess hinauszögern. Selbst wenn der Leitung die besten Absichten unterstellt werden, bleiben ferner die Auswirkungen der stillen Reserven auf die Kalkulation der Preise gefährlich. Die Manipulationen an den Rücklagen können die Übersicht über die Selbstkosten in bedenklicher Weise verwirren und damit zu einer Selbsttäuschung über die Gesamtlage der Gesellschaft führen.

Diesen Nachteilen stehen gegenüber die Vorteile, die allerdings nicht so schwer wiegen, daß man mit einer Beibehaltung der jetzigen Regelung einverstanden sein sollte. Die Stabilisierung des Gewinns und der Dividende als Mittel einer ruhigen Kursentwicklung kann nur bedingt befürwortet werden, wenn die Gesamtentwicklung darunter nicht leidet. Die Aufrechterhaltung der Liquidität kann ohne stille Reserven ebenso erfolgen; die Gefahr des Einblicks der Konkurrenz wird sicherlich überschätzt, da der eigentliche Erfolg nicht allein von der Organisation, sondern auch von den speziellen Erfahrungen der Leitung und dem richtigen Einsatz aller Kräfte in Richtung des Erfolgs abhängt. Überlegene technische Einrichtung, scharfe Beobachtung des Marktes, geschickte Anpassung an die jeweilige Lage durch Produktions- und Preispolitik spielen für das Gedeihen einer

¹ § 261 HGB.

Unternehmung eine wesentlich größere Rolle und können durch Offenlegung der Vermögenslage nicht so leicht geschmälert werden.

Anerkannt werden muß allerdings, daß die Unternehmungsleitung ein gewisses Maß von Bewegungsfreiheit für ihre Handlungsweise braucht, daß sie nicht den unberechenbaren Forderungen und Wünschen der mehr oder minder fachlich gebildeten und am Gedeih des Unternehmens interessierten Aktionäre völlig ausgeliefert werden darf.

Bei Anerkennung aller Gründe für und wider muß man doch zu dem Ergebnis kommen, daß den Bilanzverschleierungen Grenzen zu ziehen sind. Ein Verbot der stillen Reserven scheint nicht tunlich und nicht durchführbar, da die Abschätzung des Wertes der Anlagen oder Betriebsmittel immer unsicher bleibt und dieser Unsicherheit mit dem Mittel der stillen Reserven am besten Rechnung getragen werden kann. Wenn allerdings Beträge aus den Gewinnen zurückgelegt und für Betriebserweiterungen verwendet werden sollen, so muß ihre Offenlegung gefordert werden. Dabei müßte dann Vorsorge getroffen werden, daß dem Vorstand die Verfügungsgewalt über diese Mittel bleibt bzw. er nicht durch Beschlüsse der Generalversammlung in dieser Hinsicht über Gebühr eingengt wird ¹.

II. Der Entwurf des Reichsjustizministeriums.

1. Allgemeines. Nach eingehenden Erörterungen in der Presse und durch Vorträge und Veröffentlichungen arbeitete das Reichsjustizministerium einen Fragebogen aus, leitete ihn an die verschiedenen Stellen der Wirtschaft und der Öffentlichkeit und gab unter Verwertung der eingelaufenen Antworten den „Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie Entwurf eines Einführungsgesetzes, nebst erläuternden Bemerkungen“ heraus. Dieser Entwurf, der nicht weniger als 260 Paragraphen enthält, weicht in vieler Beziehung von der geltenden Rechtslage ab, wobei die Erfahrungen der letzten Jahrzehnte, die Auslassungen der Fachkenner, die Ergebnisse der Reformbestrebungen und die Vorschläge und Antworten der Fragebogen in erheblichem Ausmaß beachtet wurden.

Besonders die Vorschriften über die Rechnungslegung haben, im Vergleich zum bestehenden Recht, eine Erweiterung erfahren. Der Grundgedanke ist, daß das Unternehmen als solches ebenso schutzbedürftig ist wie das individuelle Interesse des einzelnen Aktionärs. Die Vorschriften des Gesetzes, die hinter den extremsten Forderungen beträchtlich zurückbleiben, sind immerhin sehr weitgehend. Die erläuternden Bemerkungen sollen, ihres allgemeinen Interesses wegen, hier im Wortlaut angeführt werden: „Der Entwurf erblickt in einer erheblich gesteigerten Offenlegungspflicht eine Vorbedingung für die Wiederherstellung und Festigung des Vertrauens. Er verstärkt die Auskunftsrechte in der Generalversammlung und die Pflichtmitteilungen des vom Vorstand zu erstattenden Geschäftsberichts, er verlangt für die Bilanzen möglichste Klarheit und schreibt ihre regelmäßige Prüfung durch unabhängige Prüfer vor. Ander-

¹ Vgl. hierzu Prion, W.: Kapital u. Betrieb, S. 153, Leipzig: G. A. Gloeckner, 1930.

seits will der Entwurf das Unternehmen gegen Mißbräuche bei der Ausübung der Aktionärrechte schützen. Bis zu dieser Grenze erkennt er jeden Aktionärschutz als berechtigt an.“

Von diesem allgemeinen Leitgedanken ausgehend, werden nun folgende für die Buchführung wichtige Bestimmungen vorgesehen:

2. Zunächst wird die Auskunfterteilung so geregelt (§§ 86—91), daß jedem Aktionär in der GV. auf Antrag über den Verhandlungsgegenstand oder damit zusammenhängende Fragen vom Vorstand Auskunft gegeben werden muß. Besonders erwähnt wird in dieser Beziehung auch die Pflicht der Auskunft über Konzerngesellschaften und sonstige Beteiligungen. Die Auskunft hat nach den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechnungslegung zu erfolgen. Bei Weigerung des Vorstandes kann unter bestimmten Voraussetzungen die Verhandlung verlagt oder einer Spruchstelle überwiesen werden. Der Vorstand ist zur Verweigerung von Angaben berechtigt, wenn dem Unternehmen dadurch Schaden erwachsen würde. Dies müßte u. U. der Spruchstelle nachgewiesen werden.

3. Die nächsten Bestimmungen betreffen den Geschäftsbericht. Er soll den Stand des Vermögens darstellen und den Abschluß erläutern (§ 110). Zur Wahrung der Anschaulichkeit der Darstellung und des Zusammenhangs sollen wesentliche Abweichungen gegenüber früheren Abschlüssen und Veränderungen in der Lage der Gesellschaft oder ihrer Tochtergesellschaften näher geschildert werden. Ferner soll der Bericht angeben, ob und durch welche Stelle der Jahresabschluß geprüft worden ist und ob Beanstandungen vorgelegen haben. Zahlen über die Höhe des Betrages der umlaufenden Aktien, über die Haftungs-, Pfand- und Sicherheitsleistungen, sofern sie nicht aus der Bilanz zu ersehen sind, über die nicht voll eingezahlten Aktienbeträge u. a. sollen den Geschäftsbericht ergänzen.

Auch hier sind Einschränkungen vorgesehen, wenn das überwiegende Interesse der Gesellschaft oder der Allgemeinheit sie erforderlich erscheinen lassen (§ 110, 6).

Besonders hervorgehoben sind noch Angaben über die Zugehörigkeit zu Syndikaten, Kartellen, Konventionen usw. (§ 110, 9). In Anbetracht der hohen Bedeutung dieser Verbände für das einzelne Unternehmen muß diese Bestimmung sehr begrüßt werden. Ebenso sollen wesentliche Vorgänge nach Ende der Berichtszeit erörtert werden.

4. Gegenüber dem geltenden Bilanzrecht bringt der Entwurf eine ganze Reihe einschneidender Änderungen und Erweiterungen. Die Bilanz soll den Beteiligten einen möglichst klaren und sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährleisten (§ 111, 1). Die Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchhaltung und die grundlegenden Bestimmungen des HGB. werden aufrecht erhalten und durch eingehende Vorschriften über die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung ergänzt. Sie gelten unbeschadet einer weitergehenden oder durch den Gegenstand des Unternehmens bedingten abweichenden Durchführung, sind also weder erschöpfend noch zwingend (§§ 113, 115). Verboten wird die Ausweisung von Rückstellungen, Reserven und Wertberechtigungskonten als Verbindlichkeiten sowie die Aufrechnung von Forderungen und Schulden gegeneinander (§ 113, 3).

Hinsichtlich des Gewinn- und Verlustkontos werden ähnliche Gliederungsvorschläge, wenn auch weniger weitgehend, gemacht. Hier müssen gesondert ausgewiesen werden auf der Aufwandseite die Löhne und Gehälter sowie die Sozialabgaben, die Abschreibungen, Zinsen und Steuern sowie alle übrigen Aufwendungen mit Ausnahme der für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Auf der Seite der Erträge sind die Einnahmen aus Beteiligungen, die Zinsen und sonstige Kapitalerträge sowie außerordentliche Einnahmen und Zuwendungen zu verbuchen. Ferner muß die Verwendung des Sanierungsgewinns ersichtlich gemacht werden (§ 115, 3).

5. Einen breiten Raum in dem Entwurf nimmt die Frage der Bewertung ein, in deren Mittelpunkt das Problem der stillen Reserven gerückt ist. Der Gesetzgeber will die Bildung und Auflösung stiller Reserven nicht unterbinden, obwohl ausdrücklich die Möglichkeit von Mißbräuchen anerkannt wird. Er vertritt vielmehr die Ansicht, daß für viele Unternehmungen die stille Ansammlung von überschüssigen Kapitalien ein unvermeidliches Mittel der Geschäftsführung darstellt.

Jede Schätzung birgt Unsicherheiten in sich und verlangt darum einen Spielraum; die praktische und rechtliche Durchführbarkeit eines Verbotes von Unterbewertungen ist zudem sehr problematisch. Wenn im Laufe des Geschäftsjahres in den Verhältnissen der Gesellschaft wesentliche Veränderungen eingetreten sind, so ist im Geschäftsbericht darauf hinzuweisen (§ 110, 2). Als solche wesentlichen Veränderungen sind zweifellos auch die Bewertungsgrundlagen anzusehen, so daß durch diese Bestimmungen ein Rückschluß auf die stillen Reserven ermöglicht wird. Das Gleiche gilt für den Fall, daß Anlagen über Unkosten gebucht werden.

Ausdrücklich verboten wird, wie schon erwähnt, die Einsetzung fiktiver Kreditoren unter die Passiva.

Wie in der bisherigen rechtlichen Regelung wird zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterschieden. Die begriffliche Abgrenzung ist allerdings jetzt wesentlich schärfer. Bei den Anlagen werden die Abschreibungsbestimmungen geregelt, indem eine Anpassung an das Steuerrecht¹ angestrebt und erreicht wird, daß nicht nur der technische Verschleiß (wie bei der bisherigen Regelung) sondern auch die wirtschaftliche Entwertung zu berücksichtigen ist (§ 112, 1 u. 2). Wenn der auf den Bilanzabschnitt entfallende Anteil am Gesamtverlust direkt oder durch Wertberichtigungs-posten abgesetzt wurde, so soll ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert der Anschaffungspreis eingesetzt werden können. Für das Umlaufvermögen bleiben wie bisher die Herstellungskosten oder der niedrigere Börsen- oder Marktpreis bestehen. Für Gegenstände ohne Börsen- oder Marktpreis ist der Wert am Bilanzstichtage einzusetzen, wenn dieser den Anschaffungs- oder Herstellungspreis überschreitet, womit offenbar der Verkaufswert abzüglich der bis zum Verkauf entstehenden Kosten gemeint ist.

6. Der Entwurf gibt weiterhin Vorschriften über den Zuschlag indirekter Kosten (Abschreibungen, Anteile der Betriebs- und Verwaltungskosten) bei der Berechnung des Herstellungspreises (§ 112, 1). Ausdrück-

¹ § 16, 2 EStG.

lich ausgeschlossen sind die Vertriebskosten, während die Zinsen in diesem Zusammenhang nicht erwähnt werden. Verwaltungskosten können, naturgemäß unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, aktiviert werden, da ein Verbot der Aktivierung nur noch für die Gründungskosten besteht (§ 112, 4). Ausdrücklich wird auch die Aktivierung des Geschäftswerts gestattet, wenn für ihn bei Übernahme des Unternehmens tatsächlich ein Entgelt gezahlt wurde; von diesem Aktivposten muß jährlich ein der Wertminderung entsprechender Teilbetrag abgeschrieben werden.

Ebenso wird, in Anlehnung an die Praxis, die Einstellung eines Disagios bei Anleihen unter die Aktiven zugelassen; die Abschreibung muß im Verhältnis der Tilgung erfolgen.

Die Bestimmungen über die Bildung offener Reserven sind bis auf belanglose Änderungen und Zusätze aus dem geltenden Recht übernommen worden.

7. Weitgehende Änderungen der bestehenden Rechtsregelung sind im Hinblick auf die Prüfung der Rechnungslegung getroffen worden. Zu den bisherigen Überwachungseinrichtungen, dem Aufsichtsrat, der Prüfung der Gründung und der Prüfungskommission treten die Bilanzprüfer (§§ 118—125).

Die Notwendigkeit dieser Einrichtung liegt hauptsächlich in dem Versagen des Aufsichtsratssystems begründet. Deshalb wird neben dem Aufsichtsrat zwingend die Einrichtung der Bilanzprüfung angeordnet. Die Prüfer werden jährlich von der Generalversammlung oder, falls diese die Bestellung nicht vornimmt, gerichtlich bestellt; gegen die Bestellung ist Widerspruch möglich, über den das Gericht am Sitz der Gesellschaft entscheidet.

Diesen Bilanzprüfern muß der Vorstand den Einblick in die Bücher sowie in die Bestände der Kasse, Wertpapiere und Waren gestatten; er muß alle Aufklärungen und Nachweise auf Verlangen erstatten. Die Prüfung erstreckt sich auf den Jahresabschluß einschließlich Geschäftsbericht und Buchführung vor der Vorlage an die Generalversammlung. Das Ergebnis ist schriftlich niederzulegen und der ordnungsmäßige Befund ausdrücklich zu bestätigen. Die Prüfung soll gewissenhaft und unparteiisch erfolgen; die unbefugte Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen ist untersagt, wie überhaupt die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht. Bei Übertretungen tritt Schadenersatzpflicht ein.

Zu Bilanzprüfern sollen nur fachlich geeignete und unbeteiligte Personen und Treuhandgesellschaften, die den besonderen Ansprüchen genügen, bestellt werden¹.

¹ Nicht ohne Zusammenhang mit dieser Bestimmung ist soeben (1. August 1931) in Deutschland die Einrichtung des „öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers“ geschaffen worden. Als solcher wird in Zukunft zugelassen, wer eine sechsjährige kaufmännische Praxis, wovon 3 Jahre in der Prüfungstätigkeit, verfügt, mindestens 30 Jahre alt ist, und in einer Prüfung seine fachliche und theoretische Befähigung nachweist. Die neue Einrichtung bezweckt die Hebung des Standes der Bücher-

Mit diesen Bestimmungen hofft der Entwurf, eine zwangsweise Prüfung der Rechnungslegung in formeller und materieller Beziehung, die den großen Mißständen hinsichtlich der Überwachung ein Ende macht, erreicht zu haben.

III. Kritik der Reformbestrebungen.

In dem Entwurf des Reichsjustizministeriums sind mit großer Sachkenntnis die Reformbestrebungen zusammengefaßt und der Versuch einer umfassenden Lösung gemacht worden. Die Grundgedanken sind in den Erläuterungen angegeben und bereits angedeutet worden. Leitend ist die Erkenntnis, daß das Wohl des Unternehmens einerseits über dem der Aktionäre und der Verwaltung steht, andererseits aber dem Wohl der Gesamtwirtschaft unterzuordnen ist.

Abschließend soll eine kurze Kritik der Reformen des Rechnungswesens in betriebswirtschaftlicher Hinsicht gegeben werden.

Die mangelnde Publizität im deutschen Aktienrecht ist so allgemein anerkannt, daß zu der Regelung des Entwurfs kaum etwas zu sagen ist. Wenn zum Geschäftsbericht gesagt wird, daß er den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaftsablegung entsprechen soll und er den Vermögensstand, die Verhältnisse der Gesellschaft und den Abschluß erläuternd darstellen soll (§ 110), so scheint diese Formulierung im Hinblick auf die bisherigen Erfahrungen wenig glücklich. Sie schwächt einerseits das Verantwortungsbewußtsein und geht andererseits über den eigentlichen Zweck hinaus. Der Geschäftsbericht kann und soll nicht die Vermögenslage darstellen, er darf und vermag nur die Bilanz zu ergänzen und zu erläutern. Er soll dagegen die wesentlichen Geschehnisse des abgelaufenen Jahres erörtern und den Abschluß in seinen formellen und materiellen Veränderungen ergänzen.

Berechtigterweise sind betriebsstatistische Mitteilungen über die Zahl der Beschäftigten, den Auftragsbestand, den Umsatz usw. nicht zwingend gemacht worden, da derartige Angaben im Hinblick auf die Konkurrenz bedenklich werden könnten.

Die Bestimmungen über die Gliederung der Bilanz sind sehr weitgehend, die Angaben über die Gewinn- und Verlustrechnung befriedigen weniger. Hier hat man sich nicht zur Einführung der Bruttorechnung entschließen können, während andererseits auch die reine Nettorechnung nicht verwirklicht ist. Im Hinblick auf das völlige Fehlen von Vorschriften im geltenden Recht ist diese Vorsicht verständlich, wenngleich der Begriff der „außerordentlichen Erträge“ einer näheren Erläuterung bedurft hätte.

In der Frage der Bewertung ist der Entwurf weitgehend den Forderungen der Praxis gefolgt und hat ein Verbot der stillen Reserven aus „allgemeinen volkswirtschaftlichen Erwägungen“ heraus nicht erlassen. Da jede Be-

revisoren (bzw. Treuhand- und Revisionsgesellschaften) im ganzen und schließt sich dem Vorbild der englischen chartered accountants an. Es ist zu erwarten, daß die in obigem Gesetzentwurf vorgesehenen Prüfer (Bilanzprüfer) aus dem Kreise der „öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer“ genommen werden.

wertung mehr oder minder auf Schätzungen beruht, scheint diese Zurückhaltung um so richtiger, als auch die bestehende steuerrechtliche Regelung zu vielen Unzuträglichkeiten Anlaß gegeben hat. Eine deutliche Darlegung der durch Bildung und Auflösung stiller Reserven hervorgerufenen Änderungen der Gewinn- und Verlustrechnung im Geschäftsbericht wäre vielleicht möglich und erfolgversprechend gewesen. Wie weit sich in dieser Hinsicht der vorgesehene Passus, daß „Änderungen in den Verhältnissen der Gesellschaft“ angezeigt werden müssen, praktisch auf die Bewertung auswirken und Rückschlüsse auf die stillen Reserven zulassen wird, muß abgewartet werden.

Immerhin werden greifbare Verbesserungen erzielt: so das Verbot unechter Verbindlichkeiten und die Erweiterung des Begriffs der Abschreibungen durch Anerkennung von wirtschaftlichen Wertminderungen. Die Zulässigkeit der Aktivierung von Verwaltungs- und Organisationsaufwendungen im Rahmen ordnungsmäßiger Buchführung ist sicher nicht unbedenklich; man wird jedoch der Praxis die richtige Abwägung überlassen können. Die Abschreibungsvorschriften hinsichtlich des Firmenwerts und des Disagios aus Anleihen, die eine gewisse Freizügigkeit zulassen, sind zu bejahen, da mit guten Gründen die Beurteilung und Regelung dieser Fragen den mit ihnen betrauten Personen überlassen werden kann.

Überhaupt scheinen, — um zusammenfassend zu beschließen —, zu sehr ins einzelne gehende Vorschriften schädlich. Rechtliche Regelungen können und sollen immer nur den Sinn der Vermeidung und Abstellung von Mißständen haben, sie sollen nicht in die Führung der Wirtschaft maßgeblich eingreifen. Die Struktur der Wirtschaft und der Unternehmungen und damit die Erfordernisse der Rechnungslegung ändern sich dauernd: das Gesetz muß Bewegungsfreiheit zulassen.

Der Entwurf scheint in dieser Hinsicht eine glückliche Lösung und wohl geeignet als Grundlage für die künftige Gesetzgebung.

IV. Die Notverordnung betr. Aktiengesellschaften.

1. Während der Drucklegung (und bei Abschluß dieses Buches) ist die Notverordnung betr.

Vorschriften über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien

erschienen (21. September 1931). Die Notverordnung nimmt einzelne Teile der großen Novelle vorweg, weil sie dringlich erscheinen. Es sind dies die Abschnitte über den Erwerb und die Einziehung einzelner Aktien, über ein verstärktes Kontrollrecht des Aufsichtsrats, über Zahl und Häufigkeit der Aufsichtsratsstellen, über die Kreditgewährung an den Vorstand sowie über den Jahresabschluß, Geschäftsbericht, Bilanz, Gewinn und Verlustrechnung und Bilanzprüfung. Diese letzten Abschnitte machen den größten Teil der Verordnung aus. Da von ihnen im vorstehenden — im Zusammenhang mit Buchhaltung und Bilanz — die Rede gewesen ist, so sollen sie als Anhang noch abgedruckt werden, wobei einige nicht unmittelbar hier interessierende Stellen fortgelassen sind.

Artikel V.

2. Hinter § 260 des Handelsgesetzbuches werden als §§ 260a und b folgende Vorschriften eingefügt:

§ 260 a.

(1) In dem Geschäftsbericht sind der Vermögensstand und die Verhältnisse der Gesellschaft zu entwickeln und der Jahresabschluß zu erläutern. Bei der Erläuterung des Jahresabschlusses sind auch wesentliche Abweichungen von dem früheren Jahresabschluß zu erörtern.

(2) In dem Geschäftsbericht ist auch über die Beziehungen zu einer abhängigen Gesellschaft und einer Konzerngesellschaft zu berichten.

(3) In dem Geschäftsbericht sind ferner Angaben zu machen über

5. aus der Bilanz nicht ersichtliche Haftungsverhältnisse einschließlich von Pfandbestellungen und Sicherungsübereignungen sowie von Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln und Schecks;

8. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Ende des Geschäftsjahrs eingetreten sind.

§ 260 b.

(1) Für die Aufstellung des Jahresabschlusses kommen, soweit nicht in den §§ 261—261 e ein anderes bestimmt ist, die Vorschriften des Vierten Abschnitts des Ersten Buches und im übrigen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zur Anwendung.

(2) Der Jahresabschluß ist so klar und übersichtlich aufzustellen, daß er den Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt.

3. Der § 261 des Handelsgesetzbuchs ist in folgender Fassung anzuwenden:

§ 261.

Für den Ansatz der einzelnen Posten der Jahresbilanz gelten folgende Vorschriften:

1. Anlagen und andere Vermögensgegenstände, die dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, wenn der Anteil an dem etwaigen Wertverlust, der sich bei seiner Verteilung auf die mutmaßliche Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung für den einzelnen Bilanzabschnitt ergibt, in Abzug oder in der Form von Wertberichtigungskonten in Ansatz gebracht wird. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen im angemessenen Umfang Abschreibungen berücksichtigt und angemessene Anteile an den Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; Vertriebskosten gelten hierbei nicht als Bestandteile der Betriebs- und Verwaltungskosten.

Wertpapiere, die dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungskosten angesetzt werden, soweit nicht die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Abschreibungen auf die Anschaffungskosten erforderlich machen.

2. Wertpapiere und andere Vermögensgegenstände, die nicht dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, sowie Waren und eigene Aktien der Gesellschaft dürfen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Bei der Berechnung der Herstellungskosten findet die Vorschrift der Nr. 1, Abs. 1, Satz 2 Anwendung.

Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als der Börsen- oder Marktpreis am Bilanzstichtage, so ist höchstens dieser Börsen- oder Marktpreis anzusetzen.

Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, falls ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen ist, den Wert, der den Gegenständen am Bilanzstichtage beizulegen ist, so ist höchstens dieser Wert anzusetzen.

3. Die Kosten der Gründung und der Kapitalerhöhung dürfen nicht als Aktiven eingesetzt werden.

4. Für den Geschäfts- oder Firmenwert darf ein Posten unter die Aktiven nicht eingesetzt werden. Übersteigt jedoch die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens im Zeitpunkt der Übernahme, so darf der Unterschied gesondert unter die Aktiven aufgenommen werden. Der eingesetzte Aktivposten ist durch angemessene jährliche Abschreibungen zu tilgen.

5. Anleihen der Gesellschaft sind mit ihrem Rückzahlungsbetrag unter die Passiven aufzunehmen. Ist der Rückzahlungsbetrag höher als der Ausgabepreis, so darf der Unterschied gesondert unter die Aktiven aufgenommen werden. Der eingesetzte Aktivposten ist durch jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Anleihe verteilt werden dürfen.

6. Der Betrag des Grundkapitals ist unter die Passiven zum Nennbetrag einzusetzen.

4. Hinter § 261 des Handelsgesetzbuchs sind als §§ 261 a bis e folgende Vorschriften einzufügen:

§ 261 a.

(1) In der Jahresbilanz sind, soweit nicht der Geschäftszweig der Gesellschaft eine abweichende Gliederung bedingt, unbeschadet einer weiteren Gliederung folgende Posten gesondert auszuweisen:

A. Auf der Seite der Aktiven:

I. Rückständige Einlagen auf das Grundkapital.

II. Anlagevermögen.

1. Grundstücke ohne Berücksichtigung von Baulichkeiten;
2. Gebäude;
 - a) Geschäfts- und Wohngebäude,
 - b) Fabrikgebäude und andere Baulichkeiten;
3. Maschinen und maschinelle Anlagen;
4. Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsinventar;
5. Konzessionen, Patente, Lizenzen, Marken- und ähnliche Rechte.

III. Beteiligungen einschließlich der zur Beteiligung bestimmten Wertpapiere. Aktien einer Gesellschaft, deren Nennbeträge insgesamt den vierten Teil des Grundkapitals dieser Gesellschaft erreichen, sowie Kuxe einer bergrechtlichen Gewerkschaft, deren Zahl insgesamt den vierten Teil der Kuxe dieser Gewerkschaft erreicht, gelten im Zweifel als zur Beteiligung bestimmt.

IV. Umlaufvermögen.

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
2. halbfertige Erzeugnisse;
3. fertige Erzeugnisse, Waren;
4. Wertpapiere, soweit sie nicht unter III oder IV Nr. 5, 11 oder 12 aufzuführen sind;
5. der Gesellschaft gehörige eigene Aktien unter Angabe ihres Nennbetrages;
6. der Gesellschaft zustehende Hypotheken, Grundschulden und Rentenschulden;
7. von der Gesellschaft geleistete Anzahlungen;
8. Forderungen auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen;
9. Forderungen an abhängige Gesellschaften und Konzerngesellschaften;
10. Forderungen an Mitglieder des Vorstandes oder an gesetzliche Vertreter eines von der Gesellschaft abhängigen Unternehmen oder eines Unternehmens, von dem die Gesellschaft, der die Forderung zusteht, abhängt, sowie an den Ehegatten oder ein minderjähriges Kind dieser Personen sowie an einen Dritten, der für Rechnung einer dieser Personen handelt;
11. Wechsel;
12. Schecks;
13. Kassenbestand einschließlich Guthaben bei Notenbanken und Postscheckguthaben;

14. andere Bankguthaben.

V. Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen.

B. Auf der Seite der Passiven:

I. Grundkapital; die Gesamtnennbeträge der Vorzugsaktien jeder Gattung sind gesondert anzugeben; sind Aktien ausgegeben, denen ein höheres Stimmrecht beigelegt ist als den Aktien einer anderen Gattung oder die durch eine ihren Nennbeträgen nicht entsprechende Abstufung des Stimmrechts vor den Aktien einer anderen Gattung bevorzugt sind (Stimmrechtsaktien), so ist außerdem die Gesamtstimmzahl der Stimmrechtsaktien und der im Stimmrecht nicht bevorzugten Aktien zu vermerken.

II. Reservefonds.

1. Gesetzlicher Reservefonds;
2. andere Reservefonds.

III. Rückstellungen.

IV. Wertberichtigungsposten.

V. Verbindlichkeiten.

1. Anleihen der Gesellschaft unter Anführung ihrer etwaigen hypothekarischen Sicherung;
2. auf Grundstücken der Gesellschaft lastende Hypotheken, soweit sie nicht Sicherungshypotheken sind oder zur Sicherung von Anleihen dienen, Grundschulden und Rentenschulden;
3. Anzahlungen von Kunden;
4. Verbindlichkeiten auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen;
5. Verbindlichkeiten gegenüber abhängigen Gesellschaften und Konzerngesellschaften;
6. Verbindlichkeiten aus der Annahme von gezogenen Wechseln und der Ausstellung eigener Wechsel;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Banken.

VI. Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen.

(2) Der Reingewinn oder Reinverlust des Jahres ist am Schlusse der Bilanz ungeteilt und vom vorjährigen Gewinn- oder Verlustvortrage gesondert auszuweisen.

(3) Beim Anlagevermögen und bei den Beteiligungen sind die auf die einzelnen Posten entfallenden Zu- und Abgänge gesondert aufzuführen. Die Verrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten ist unzulässig. Entsprechendes gilt für Grundstücksrechte und -belastungen, denen eine persönliche Forderung nicht zugrunde liegt. Die Beträge der Reservefonds, der Rückstellungen und der Wertberichtigungsposten dürfen nicht unter den Verbindlichkeiten der Gesellschaft aufgeführt werden. Fallen Forderungen oder Verbindlichkeiten unter mehrere Posten, so ist bei dem Posten, unter dem sie ausgewiesen werden, die Mitzugehörigkeit zu den anderen Posten zu vermerken, soweit dies zur klaren und übersichtlichen Bilanzierung erforderlich ist. Der Gesellschaft gehörige eigene Aktien dürfen nicht unter anderen Posten aufgeführt werden.

§ 261 b.

Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften sowie aus Garantieverträgen sind, auch soweit ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen, in voller Höhe in der Bilanz zu vermerken.

§ 261 c.

(1) In der Gewinn- und Verlustrechnung sind, soweit nicht der Geschäftszweig der Gesellschaft eine abweichende Gliederung bedingt, unbeschadet einer weiteren Gliederung folgende Posten gesondert auszuweisen:

I. Auf der Seite der Aufwendungen:

1. Löhne und Gehälter;
2. soziale Abgaben;
3. Abschreibungen auf Anlagen;
4. andere Abschreibungen;

5. Zinsen, soweit sie die Ertragszinsen übersteigen;
6. Besitzsteuer der Gesellschaft;
7. alle übrigen Aufwendungen mit Ausnahme der Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, bei Handelsbetrieben mit Ausnahme der Aufwendungen für die bezogenen Waren.

II. Auf der Seite der Erträge:

1. Der Betrag, der sich nach Abzug der Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, bei Handelsbetrieben nach Abzug der Aufwendungen für die bezogenen Waren, sowie nach Abzug der unter 2 bis 5 gesondert auszuweisenden Erträge ergibt;
 2. Erträge aus Beteiligungen;
 3. Zinsen, soweit sie die Aufwandszinsen übersteigen, und sonstige Kapitalerträge;
 4. außerordentliche Erträge;
 5. außerordentliche Zuwendungen.
- (2) Der Reingewinn oder Reinverlust des Jahres ist am Schlusse der Gewinn- und Verlustrechnung ungeteilt und vom vorjährigen Gewinn- und Verlustvortrage gesondert auszuweisen.

§ 261 d.

Die Reichsregierung wird ermächtigt,

1. für die Aufstellung des Jahresabschlusses Formblätter mit der Maßgabe vorzuschreiben, daß die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung statt nach den Vorschriften der §§ 261 a bis 261 c nach diesen Formblättern zu gliedern sind;
2. für Konzerngesellschaften Vorschriften über die Aufstellung des eigenen und über die Aufstellung eines gemeinschaftlichen Jahresabschlusses zu erlassen.

§ 261 e.

Auf eine Verletzung der Vorschriften der §§ 261 a bis 261 c sowie auf eine Nichtbeachtung von Formblättern, nach denen die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung zu gliedern sind, kann eine Anfechtung (§ 271) nicht gegründet werden.

Artikel VI.

Hinter § 262 des Handelsgesetzbuches sind als §§ 262 a bis g folgende Vorschriften einzufügen:

§ 262 a.

(1) Der Jahresbericht der Gesellschaft ist unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen, bevor der Jahresabschluß der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt wird.

(2) Die Bilanzprüfung darf sich nicht darauf beschränken, ob der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit der Inventur und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, sondern hat sich auch auf die Anwendung der Vorschriften der §§ 260, 260 a und b, § 261, §§ 261 a bis e, § 262 zu erstrecken.

§ 262 b.

(1) Die Bilanzprüfer werden von der Generalversammlung gewählt; die Wahl soll vor dem Ablauf jedes Geschäftsjahres erfolgen. Der Vorstand hat den gewählten Bilanzprüfern den Prüfungsauftrag zu erteilen.

(4) Hat die Generalversammlung Bilanzprüfer nicht gewählt, so hat auf Antrag des Vorstandes, des Aufsichtsrats oder eines Aktionärs das im Abs. 3 bezeichnete Gericht nach Anhörung der amtlichen Vertretung des Handelsstandes die Bilanzprüfer zu bestellen; die Bestellung ist endgültig.

§ 262 c.

(1) Als Bilanzprüfer sollen nur gewählt oder bestellt werden

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

(2) Prüfer, auf deren Geschäftsführung die zu prüfende Gesellschaft maßgebenden Einfluß hat, dürfen als Bilanzprüfer weder gewählt noch bestellt werden. Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder und Angestellte der Gesellschaft können nicht als Bilanzprüfer gewählt oder bestellt werden.

§ 262 d.

(1) Der Vorstand hat den Bilanzprüfern die Einsicht der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Untersuchung des Bestandes der Gesellschaftskasse und der Bestände an Wertpapieren und Waren zu gestatten.

(2) Die Bilanzprüfer können vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche die sorgfältige Erfüllung der ihnen obliegenden Prüfungspflicht erfordert.

§ 262 e.

(1) Die Bilanzprüfer haben über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. In dem Bericht ist besonders festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den Vorschriften der §§ 260, 260 a und b, § 261, §§ 261 a bis e, § 262 entsprechen und ob der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise geliefert hat. Die Prüfer haben den Bericht zu unterzeichnen.

§ 262 f.

(1) Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung wesentliche Einwendungen nicht zu erheben, so haben die Bilanzprüfer dies durch einen Vermerk zu bestätigen; der Bestätigungsvermerk muß ergeben,

ob nach pflichtgemäßer Prüfung auf Grund der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

(2) Der Wortlaut des Bestätigungsvermerks ist in alle Veröffentlichungen und Vervielfältigungen des Jahresabschlusses aufzunehmen.

§ 262 g.

(1) Die Bilanzprüfer und, wenn sie sich bei der Prüfung anderer Personen bedienen, auch diese sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die sie bei der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten erfahren haben, nicht unbefugt verwerten. Wer seine Obliegenheiten verletzt, haftet der Gesellschaft für den daraus entstehenden Schaden. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

Artikel VII.

Die §§ 266 bis 270 des Handelsgesetzbuches sind in folgender Fassung anzuwenden:

§ 266.

(1) Die Generalversammlung kann mit einfacher Stimmenmehrheit die Bestellung von Prüfern zur Prüfung von Vorgängen bei der Gründung oder der Geschäftsführung beschließen.

(7) Die Vorschriften des § 262 c über die Auswahl der Bilanzprüfer und des § 262 g über die Verantwortlichkeit der Bilanzprüfer finden auf Prüfer, die nach § 266 zur Prüfung von Vorgängen bei der Gründung oder der Geschäftsführung bestellt sind, entsprechende Anwendung, die Vorschrift des § 262 c jedoch nur, soweit es sich um Prüfer handelt, die das Gericht bestellt hat.

Literaturverzeichnis.

A. Von Dr. Joh. Friedrich Schär, gew. Professor der Handels-Hochschule Berlin, sind erschienen:

- Kaufmännische Unterrichtsstunden (System Schär-Langenscheidt), Kursus I: Buchhaltung, Kursus II: Kontorpraxis. 14. Aufl. 1921.
Einfache und doppelte Buchhaltung. 7. Aufl. 1921.
Methodisch geordnete Aufgaben für das Selbststudium und den Unterricht in der Buchhaltung nebst Lösungen und Musterdarstellungen. I. Abt.: Aufgaben. 6. Aufl. II. Abt.: Lösungen und Musterdarstellungen. 6. Aufl. 1921.
Kaufmännisches Rechnen nebst Münz-, Maß- und Gewichtskunde. 6. Aufl. 1920.
Handelskorrespondenz und Handelsbetriebslehre in Verbindung mit der Wechsel- und Schecklehre. 6. Aufl. 1919.
Technik des Bankgeschäfts; Darstellung der Bankbuchhaltung, des Kontokorrents mit Zinsen, sowie der Wechselrechnung, Wechselarbitrage und Effektenrechnung. 4. Aufl. 1920.
Musterbuchhaltung für das Kleingewerbe.
Wechselkunde und Wechselrecht. Separatdruck a. d. System Schär-Langenscheidt.
Zahlungsbilanz und Diskont. Ihre Beziehungen zum internationalen Geld- und Kreditverkehr, unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands.
Das deutsche Buchführungsrecht nebst Gutachten über Verwendung loser Blätter und anderer Neuerungen in der Buchhaltung. Berlin 1911.
Umgestaltung der Geld- und Währungsverhältnisse, Zahlungsverkehr und Wechselkurse durch den Krieg. Berlin 1920.
Schärs genossenschaftliche Reden und Schriften, mit Anmerkungen von Dr. Munding. (Biographie.) Basel 1921.
Maier-Rothschild: Handbuch der gesamten Handelswissenschaften, I. Band von Richard Calwer; II. Band von Prof. Dr. Schär; 144.—150. Tausend.
Der Überseehandel. Organisation, Betrieb und Rechnungswesen des überseeischen Export- und Importgeschäftes nebst Buchhaltung eines Export- und Importhauses mit 8 Spezialjournalen auf Grund von Originaldokumenten. Von Prof. H. Biedermann unter Mitwirkung von Prof. Dr. J. Fr. Schär.
Der Kaufmann in der Brauerei. (Selbstverlag.)
Lehrbuch der Buchhaltung. Stuttgart 1888; — Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung. Basel 1890. (Beide vergriffen.)
Die Bank im Dienste des Kaufmanns. 4. Aufl. 1922.
Allgemeine Handelsbetriebslehre. 4. Aufl. 1921.
Kalkulation und Statistik im genossenschaftlichen Großbetriebe. Basel 1910.
Methodik der Buchhaltung. Berlin 1913.

B. Sonstige Fachwissenschaftliche Werke über Buchhaltung und Bilanz.

Aus der überreichen Literatur sind hier nur diejenigen Werke berücksichtigt, die sich mit den in diesem Buche behandelten Problemen beschäftigen.

1. Buchhaltung.

- Augsburg, G. D.: Die kaufmännische Buchführung. 1863.
Adler-Pape, A.: Buchhaltungsübungen für Fortgeschrittene. 1926.
Berliner, M.: Buchhaltungs- und Bilanzlehre. 1930.
Bewig, M.: Buchführung in alten und neuen Formen. 1927.
Bott, K.: Die Buchhaltung des Kaufmanns. 1927.
Dinse, R.: Soll und Haben als Grundlage kurzfristiger Erfolgsrechnung. 1926.
Gerstner, P.: Kaufmännische Buchhaltung und Bilanz. 1922.
Gilia, J. H.: La méthode analytico-synthétique. Paris 1903.

- Grossmann, H.: Einführung in das System der Buchhaltung. 1927.
 Hügli, F.: Die Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen. Bern 1913.
 Kalveram, W.: Kaufmännische Buchhaltung. 1929.
 Laur, E.: Grundlagen und Methoden der Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft.
 Leitner, Fr.: Die doppelte kaufmännische Buchhaltung. 1923.
 Maurus, O.: Unterrichtliche Einführung in die doppelte Buchführung. 1926.
 Pape, E.: Grundriß der doppelten Buchhaltung. 1921.
 Penndorf, B.: Geschichte der Buchführung in Deutschland. 1913.
 Prelinger, W.: Grundriß der maschinellen Buchhaltung. 1930.
 Schigut, E.: Einführung in die Buchführung für Juristen. 1927.
 Stern, R.: Buchhaltungslexikon. 1920.
 Waldschmidt, W.: Die kaufmännische Buchführung in staatlichen und städtischen Betrieben. 1908.
 Ziegler, J.: Lehrbuch der Buchhaltung. 1908.

2. Bilanz- und Wertungslehre.

- Bott, K.: Die Bilanz des Kaufmanns. 1925.
 Busse, M.: Inventur, Bücherabschluß und Bilanz. 1920.
 Le Coutre, W.: Grundzüge der Bilanzkunde (3 Bde.). 1922, 1924.
 — Praxis der Bilanzkritik (2 Bde.). 1926.
 Fischer, R.: Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind. 1908.
 — Über die Grundlage der Bilanzwerte. 1905.
 Geldmacher, E.: Grundlagen und Technik bilanzmäßiger Erfolgsrechnung. 1924.
 Gerstner, P.: Bilanzanalyse. 1925.
 Grossmann, H.: Die Abschreibung. 1925.
 Grull, W.: Die Inventur. 1911.
 Isaac, A.: Bilanzen. 1930.
 Kalveram, W.: Goldmarkbilanzierung und Kapitalumstellung. 1925.
 Léautay: Traité des inventaires et des bilans.
 Leitner, Fr.: Bilanztechnik und Bilanzkritik. 1923.
 Lion, M.: Wahre Bilanzen. 1927.
 Mahlberg, W.: Bilanztechnik und Bewertung bei schwankender Währung. 1921.
 — Der Tageswert in der Bilanz. 1923.
 Mellerowicz, K.: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Wertungslehre. 1926.
 Osbahr-Nicklisch: Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung. 1923.
 Passow, R.: Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen. 1923.
 Rehm, H.: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften usw. 1914.
 Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz. 1926.
 — Die Goldmarkbilanzen. 1924.
 Schmaltz, K.: Bilanz- und Betriebsanalyse in Amerika. 1923.
 — Betriebsanalyse. 1929.
 Schmidt, Fr.: Die organische Tageswertbilanz. 1929.
 Sewering, K.: Die Einheitsbilanz. 1925.
 Simon, H.V.: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien. 1899.
 Stern, R.: Die kaufmännische Bilanz. 1911.
 Walb, E.: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. 1926.

3. Selbstkostenrechnung und Betriebsbuchhaltung.

- Beste, Th.: Die Verrechnungspreise in der Selbstkostenberechnung. 1924.
 — Die kurzfristige Erfolgsrechnung. 1930.
 Calmes, A.: Die Fabrikbuchhaltung. 1922.
 Daele, van den, W.: Die moderne Fabrikbuchhaltung. 1911.
 Geldmacher, E.: Betriebswirtschaftslehre. 2. Teil. 1927.
 Hell, H.W.: Selbstkostenrechnung und moderne Organisation von Maschinenfabriken. 1927.
 Hellauer, I.: Kalkulation in Handel und Industrie. 1931.
 Kritzler, G.: Die Platzkostenrechnung im Dienst der Betriebskontrolle, 1928.

- Lehmann, M. R.: Die industrielle Kalkulation. 1925.
 Leitner, Fr.: Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe. 1930.
 Lilienthal-Müller: Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenrechnung der Firma Ludwig Löwe & Co. 1925.
 Löwenstein, R.: Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung. 1927.
 Meyenberg, Fr.: Organisation und Selbstkosten in Maschinenfabriken. 1926.
 Müller-Bernhardt: Industrielle Selbstkosten bei schwankendem Beschäftigungsgrad. 1925.
 Peiser, H.: Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten. 1923.
 — Der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die industrielle Kostenentwicklung. 1929.
 — Rechnungswesen im Maschinenbau. 1930.
 Penndorf, B.: Fabrikbuchhaltung. 1924.
 Rahm, W.: Die Unkosten im Fabrikbetrieb. 1927.
 Schlesinger, G.: Selbstkostenberechnung im Maschinenbau. 1911.
 Schmalenbach, E.: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik. 1930.
 — Der Kontenrahmen. 1929.
 Schmidt, Fr.: Kalkulation und Preispolitik. 1930.
 Schriften des Fachausschusses für Rechnungswesen beim Reichs-Kuratorium für Wirtschaftlichkeit (R.K.W.): Einheitsbuchführungen.
 Schriften des Vereins Deutscher Maschinenbau-Anstalten (VDMA.): a) Normalkontenplan für Fabrikbetriebe. 1930. b) Selbstkostenberechnung (Verrechnung und Preiskalkulation. 1925.
 Schulze, P. W. E.: Die Unkostenverarbeitung industrieller Unternehmungen. 1925.
 A. W. F. Grundplan der Selbstkostenberechnung. 1923.

4. Betriebsstatistik.

- Ban se, K.: Organisation und Methoden der betriebswirtschaftlichen Statistik. 1929.
 Cahnes, A.: Statistik im Fabrik- und Handelsbetrieb. 1922.
 Isaac, A.: Betriebswirtschaftliche Statistik. 1925.
 v. Keltch, E.: Vereinheitlichung der Betriebsstatistik. 1930.
 Mahlberg, W.: Die Statistik im Betrieb (Grdr. d. Bwl. Bd. 2). 1927.
 Machts, H.: Betriebsstatistik in Maschinenfabriken. 1927.
 Zörner: Betriebsstatistik und Betriebskontrolle.

5. Organisation usw.

- Barenthin, W.: Kaufmann oder Bürokrat. 1914.
 Brasch, H. D.: Betriebsorganisation und Betriebsabrechnung. 1928.
 Le Coutre, W.: Betriebsorganisation. 1930.
 —, Thoms: Organisationslexikon. 1930.
 Fayol, H.: Allgemeine und industrielle Verwaltung. 1929.
 Grull, W.: Die Registratur. 1917.
 Hirsch, J.: Die Filialbetriebe im Detailhandel. 1913.
 Reichel, K.: Fabrikorganisation. 1929.
 Reuter, Fr.: Handbuch der Rationalisierung. 1930.
 Sachsenberg, E.: Grundlagen der Fabrikorganisation. 1922.
 Witte, F. M.: Amerikanische Büroorganisation. 1926.
 Wolfensberger, Fr.: Organisation der Maschinenfabrik. 1925.

6. Revision und Kontrolle.

- Gerstner, P.: Revisionstechnik. 1930.
 Grull, W.: Die Kontrolle in gewerblichen Unternehmungen. 1921.
 Leitner, Fr.: Die Kontrolle, Revisionstechnik und Statistik. 1923.
 Moral, F.: Revision und Reorganisation industrieller Betriebe. 1924.
 Meltzer, H.: Deutscher Revisorenspiegel. 1930.
 Voss, W.: Handbuch des Revisionswesens. 1930.
 Ziegler, J.: Bücher- und Bilanzrevision 1929.
 Revisions- und Treuhandwesen (Bd. 10 des Grundrisses der Bwl.) 1930.
 Schriftenreihe: Der Wirtschaftsprüfer, Berlin: Julius Springer.
 Heft 1: Frielinghaus, O.: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. 1931.
 Heft 2: Prion, W.: Betriebsprüfung und Wirtschaftsberatung. 1932.

7. Recht und Steuer.

Beuck, W.: Die Vermögenssteuererklärung. 1928.

Eckert: Die Buchführungsvorschriften für gewerbliche Betriebe im geltenden Steuerrecht. 1929.

Kalbfleisch, Fr.: Bilanz und Steuer. 1930.

Koppe, Fr.: Die neuen Steuergesetze. 1925.

Reisch und Kreibitz: Bilanz und Steuer. 1900.

Wulff, H.: Buchführung und Bilanz als Grundlage für die Steuer. 1926.

C. Zeitschriften:

Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, herausgegeben von E. Schmalenbach, Köln. Leipzig: G. A. Glöckner.

Betriebs- und finanzwirtschaftliche Forschungen, herausgegeben von F. Schmidt, Frankfurt a. M. Leipzig: G. A. Glöckner.

Die Betriebswirtschaft, Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, herausgegeben von H. Nicklisch, Berlin und G. Obst, Berlin. Stuttgart: Carl Ernst Poeschel.

Bank- und finanzwirtschaftliche Abhandlungen, herausgegeben von W. Prion, Berlin. Berlin: Julius Springer.

Schweizerische handelswissenschaftliche Zeitschrift (Organ der Schweiz. Gesellschaft für kaufmännisches Bildungswesen). Basel.

Zeitschrift für Buchhaltung. Von Hans Belohlawerk. Linz a. D., Zentraldruckerei.

Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen, Zeitschrift des Verbandes deutscher Bücherrevisoren. Leipzig: G. A. Glöckner.

Zeitschrift für Betriebswirtschaft, herausgegeben von F. Schmidt, Berlin/Wien: Späth und Linde.

Zeitschrift für Organisation, herausgegeben von der Gesellschaft für Organisation e. V. Berlin: Verlag für Organisationsschriften G. m. b. H.

Sachverzeichnis.

- Absatzkosten** 253
Abschluß der Deutschen Bank und Disconto-Gesellschaft 180 ff.
Abschreibung 14, 122 ff., 268, 307
— Amortisationsplan 124 ff.
— Thesen 122
— auf Erinnerungswert bei sinkendem Geldwert 307
— Konjunktur- 123
Aktiengesellschaft
— Bilanzaufstellung 31
— Verbuchung bei Gründung 339
Aktiven 10, 11, 28, 45 ff., 64
— formale 143
— rechnungsmäßige 143
— transitorische 115, 144
— unechte 52 ff.
Allgemeine Elektrizitätsgesellschaft 186ff.
Amerikanische Buchhaltung 98
Amortisationsfonds 125
— plan 124 ff.
Anlagevermögen 143
Anlagewerte 143
Äquivalenztheorie 45
Aufbewahrung der Geschäftsbücher 328
Ausgleichsfonds 147
Ausschaltung von gemischten Konten 218
Avalverbuchung 341
- Bank, Deutsche Bank und Disconto-Gesellschaft** 180 ff.
Bestandkonto 20 ff., 60 ff.
— reines 60 ff.
Betrieb
— Buchhaltung und Betrieb 78, 248
— Organisation 82
— Statistik 283
— Hilfsbetriebe 251 ff., 266
— Teilbetriebe 251 ff.
— Zwischenbetriebe 251 ff.
Betriebsbuchhaltung 78, 248, 256 ff.
— einer Ledertreibriemenfabrik 275
—, Grundplan 275 ff.
Betriebsgewinn 155
Betriebskontrolle 105 ff.
Betriebskosten 152
Bewertung 119 ff., 349, 355
Bilanz
— Analyse 178
— Aufstellung der 31, 328
— Definition der 91
— dynamische 55
— Eingangs- 21, 86 ff., 91
— Eröffnungs- 21, 86 ff., 91
— Ertrags- 30, 110, 150 ff., 158 ff.
- Bilanz, form** 140 ff.
— und Geldentwertung 299 ff.
— gewinn 154
— gleichung 45 ff.
— Goldmark- 333 ff.
— inhalt 140 ff.
— Jahres- 87
— kritik 169 ff.
— kunst 110 ff.
— Monats- 37 ff.
— muster 169 ff.
— organische 310
— Probe- 32 ff., 70 ff., 111, 132, 225
— prüfung 44, 353, 354
— reform 346 ff.
— Saldo- 37 ff., 54
— Erfassung der Scheingewinne 302 ff.
— Schluß- 86, 88, 91, 111 ff., 130 ff., 136
— schlüssel 128 ff.
— statische 55 ff.
— Steuer- 336
— technik 127 ff.
— Umsatz- 53, 54
— Unter- 31
— Vermögens- 30, 110, 140
— verschleierung(s.Bilanzverschleierung) 190 ff.
— Zwischen- 70, 87, 215 ff., 218, 222 ff., 261
- Bilanzen**
— Allg. Elektrizitäts-Gesellschaft 186 ff.
— Deutsche Bank u. Disconto-Ges. 180 ff.
— Großeinkaufsgenossenschaft 172 ff.
Bilanzverschleierung 197 ff.
— Eventualverpflichtungen 205
— Leipziger Bank 210 ff.
— Scheingeschäfte 197
— Stille Reserven 208 ff., 337, 349, 353
— Überbewertung der Aktiven 201
— Überbewertung der Passiven 208
— Übersichtlichmachung d. Erfolges 199
— Unsichtlichmachung des Erfolges 201
— Unterbewertung der Aktiven 206
— Unterbewertung der Passiven 204
Brauerei, Kontensystem 68
Buchforderungen, Diskontierung 340
— Umwandlung in Wechselforderung 339
Buchführung, geheim 86 ff.
Buchführungsrecht 323 ff.
— Aufbewahrung d. Geschäftsbücher 328
— Aufstellung der Bilanz und Inventur 328
— Beweiskraft der Bücher 328
— Bilanzprüfung 44, 353, 354, 359/60
— Bilanzreform 346 ff.

Buchführungsrecht, einfache und doppelte 327
 — Entstehung des 321
 — formelle Bestimmungen 325 ff.
 — Goldmarkbilanzen 333 ff.
 — Handelsrechtliche Vorschriften 330 ff.
 — Inhalt der Geschäftsbücher 326
 — Justifizierbarkeit der Buchposten 345
 — Kongruenz zwischen Buchführung und Geschäftsführung 344
 — steuerrechtliche Vorschriften 335
 — Strafen 329
 — Umstellung auf Goldmark 333
 — Verbuchung besonderer Fälle (s. unter Verbuchung) 338 ff.
 — Zeitpunkt der Buchung 344
Buchhaltung: Arten der 5
 — Anpassungsfähigkeit 78
 — und Betrieb 78, 248, 256
 — Begriff der 3
 — Betriebsbuchhaltung- 78, 248
 — Bücher der 86 ff., 105 ff.
 — doppelte, systematische 32, 327
 — einfache 6, 327
 — Fabrik- s. d. 69 ff., 246 ff.
 — s-Formen 97, 101 ff.
 — Geheim- 86 ff.
 — u. Geldwertschwankungen 293 ff.
 — u. Geschäftsbetrieb 78, 288
 — Grundbegriffe der 3
 — des Handelsbetriebs 79
 — Kalkulatorische s. d. 230 ff.
 — Kameralistische 5
 — Kaufmännische- und Betriebs- 256 ff.
 — Loseblatt- 108, 326
 — Mängel der doppelten 43
 — und Mathematik 7
 — Nebenbücher der 105 ff.
 — ökonomische Grenzen der 291
 — Organisation der 82 ff.
 — s-Praxis 78 ff.
 — und Rechtswissenschaft 7
 — Schema der systematischen 29
 — Selbstkontrolle der systematischen 32
 — systematische, doppelte 6
 — s-Theorie (Zweikontentheorie) 9 ff.
Buchhaltung]
 — und Wirtschaft 1
 — und Wirtschaftswissenschaft 7
 — Wesen der 9 ff.
 — Veranschauligungsmittel der 34 ff.
 — Zweck der 289
Buchposten, Justifizierbarkeit 345
 — und Geschäftsnotiz 94
Buchung besonderer Fälle (s. Verbuchung) 338 ff.
Buchungsverfahren, neuzeitliche 108 ff.
Buchungszeitpunkt 344
Bürgschaften, Verbuchung 341

Debitoren:

— trassierte } s. Verbuchung 338 ff.
 — zedierte }
Deutsche Buchhaltung 98
Differenzkalkulation 242, 244
Dokumente 94, 96, 288, 346
Doppelte Buchhaltung 32, 327
Durchschnittskapital 246
Durchschnittsbilanz 245
Dynamische Bilanz 55 ff.
Eigenkapital 146 ff.
Einfache Buchhaltung 6, 327
Eingangsbilanz 21, 86, 91
Einkommensteuer (s. steuerrechtliche Vorschriften) 335 ff.
Einkontentheorie 35
Erfolgskonto 60, 129
Erfolgsrechnung, kurzfristige 261, 269 ff.
Erneuerungsfonds 125
Eröffnungsbilanz 21, 86 ff., 91
Ertragsbilanz 30, 110, 150 ff., 158 ff.
Ertragsberechnung, monatliche, in einem Uhrengeschäft 222
Erträge
 — Kapital- 155 ff.
 — Betriebs- 155 ff.
 — Immobilien- 155 ff.
 — außerordentliche 155 ff.
Fabrikationskosten (s. kalkulatorische Buchhaltung) 237 ff.
Fabrikbuchhaltung 69 ff., 246 ff.
 — Betriebsbuchhaltung 78, 248, 256
 — Grundriß 256
 — Hilfsbetriebe 251, 266
 — industrielle Kalkulation 250 ff.
 — kalkulatorische Buchhaltung 230 ff., 250 ff., 261 ff.
 — und kaufmännische Buchhaltung 256
 — Kontensystem 69
 — kurzfristige Erfolgsrechnung 269
 — monatliche Ertragsrechnung im Fabrikbetrieb 222, 261, 262
 — Organisationsplan 273 ff.
 — Prinzipien 246 ff.
 — Zwischenbilanz 261
Fremdkapital 144 ff., 153
Geheimbuchführung 86 ff.
Geldwertschwankungen 293 ff.
 — Abschreibung 307
 — Geldwert und Warenwert 293
 — Geldwertausgleichsfonds 305
 — Goldmarkbilanz 333 ff.
 — Kalkulation des Selbstkostenpreises 308 ff., 313
 — Maßstab für die 300
 — Scheingewinne 299, 302
Gemischte Konten 43 ff., 60, 218
Geschäftsbücher, Aufbewahrung 328

- Geschäftsbücher, Beweiskraft** 328
 — Führung 325
 — Inhalt 326
Geschäftsgang, schemat. Darstellung 40
Geschäftskapital, Kreislauf 231
Geschäftsvorfälle, Zurückführung auf zwei Grundformen 16
Gewinn und Verlust 16, 26, 30, 150 ff.
 — antizipierte -posten 118
 — Betriebs- 155
Gewinn und Verlust:
 — Bilanz 154
 — doppelter Nachweis 30
 — Posten 150 ff.
 — — Rechnung der AEG 186
 — — der Deutschen Bank und Disconto-Gesellschaft 182
 — reiner -Vorgang 16, 26
 — Zusammenstellung der -posten 150 ff.
Goldmarkbilanz 333 ff.
Großeinkaufsgenossenschaft 172 ff.
Gründung einer AG., Verbuchung 339
Haben
 — Soll und, Erklärung 18, 22
Handelsbetrieb, Buchhaltung 79
Handelsgesellschaft, Kontensystem 66
Handelsgesetzliche Vorschriften über Buchführung 330 ff.
Herstellungskosten 250
 — -preis 246
Hilfsbetrieb 251 ff., 266
Hilfsbücher 105 ff.
Industriebetrieb, s. Fabrikbetriebsbuchhaltung 69 ff., 246 ff.
Industrielle Kalkulation, s. Kalkulation 250 ff.
Inventur 43, 88, 261 ff., 328
Italienische Buchhaltung 98
Jahresbilanz 87 ff.
Journal 94 ff.
Justifizierbarkeit der Buchposten 345
Kalkulation:
 — Differential- 242, 244
 — industrielle — im Verhältnis zur Buchhaltung 250 ff.
 — proportionale 243
 — des Selbstkostenpreises, s. Geldwertschwankungen 308 ff., 313
 — Zusammenfassung d. Grundlehren 253
Kalkulatorische Buchhaltung 230 ff.
 — Anwendung der Grundlehren 262
 — Der tote Punkt 239
 — Fabrikations- und Absatzkosten 237 ff.
 — Kreislauf des Geschäftskapitals 231 ff.
Kameralistische Buchhaltung 5
Kapital:
 — Bedeutung 12 ff.
- Kapital, Begriff** 92
 — Durchschnitts- 236
 — Eigen- 146 ff.
 — Erträge 156
 — Fremd- 144 ff., 153
 — Gleichung 13
 — Konto 60, 138
Kaufmänn. u. Betriebsbuchhaltung 256 ff.
Konjunkturabschreibung 123
Konten:
 — Ausschaltung der gemischten 218
 — Bestandskosten 60
 — Erfolgs- 60, 129
 — Einteilung der 59
 — gemischte 43 ff., 60, 218
 — Gleichung 17
 — Kapital- 60
 — Kollektiv- 65
 — Spezial- 65
 — Zwischen- 342
Kontenrahmen 279
Kontensysteme 32, 59 ff.
 — Arten der 64 ff.
 — Entwürfe der 66 ff.
 — geschlossenes 73 ff.
 — für Handelsgesellschaften 66 ff.
 — für industrielle Unternehmungen 69 ff.
 — für alle wirtschaftlichen Unternehmungen 73 ff.
Kontentheorien:
 — Äquivalenztheorie 45
 — Einkontentheorie 35
 — Personifikationstheorie 35
 — Zweikontentheorie 9 ff., 12 ff., 30, 36, 37, 38, 45, 52
Kontokorrent 111
Kontrolle durch Nebenverbuchung 105, 106
Körperschaftssteuer, s. steuerrechtl. Vorschriften 335 ff.
Kosten, Absatz 253
 — anteilige 254
Kosten, Betriebs- 152
 — direkte 254
 — Fabrikations- 237 ff.
Kreditkontrolle 105
Kurzfristige Erfolgsrechnung 261, 269 ff.
Ledertreibriemenfabrik, Plan zur Betriebsbuchhaltung 275
Leipziger Bank
 — Beispiele üb. Bilanzverschleierung 210
Lose-Blatt-Buchhaltung 108, 326
Mängel der systemat. Buchhaltung 43
Mathematik und Buchhaltung 7
Methoden, neuzeitliche Buchungs- 108 ff.
Monatsbilanz 37 ff.
Monatliche Ertragsrechnung 261, 269 ff.
 (s. a. Zwischenbilanzen)
Monatliche Probabilanz 70

Nebenverbuchung 105 ff.

Organisation des Betriebes und der Buchhaltung 82 ff.

— -sfehler 84

— -spläne 273 ff.

Organische Bilanz 310

Passiven 12, 28, 45 ff.

— formale 149

— rechnungsmäßige 149

— transitorische 115 ff., 150

— unechte 52 ff.

Personifikationstheorie 35

Porzellanfabrik, Plan zur Betriebsbuchhaltung 273

Privatkonto 112 ff.

Privatvermögen 333

Probabilanz 32 ff., 70, 111, 132, 225

Prüfung der Bilanz 44, 353, 354, 359/60

— der Rechnungslegung 313, 354

Punkt, toter 239 ff.

Quantitätskontrolle 105

Rechnungsprüfung 353

Recht und Buchhaltung, s. Buchführungsrecht 321 ff.

Rechtskontrolle 106

Rechtswissenschaft und Buchhaltung 7

Rechtsverhältnisse, Verbuchung d. 338 ff.

Reform der Bilanz 346 ff.

Regreßrechte und -pflichten, Verbuchung 342

Reichsabgabenordnung, s. steuerrechtl. Vorschriften 335 ff.

Reingewinn, doppelter Nachweis des 30, s. a. Gewinn und Verlust

Reserven 146 ff.

— stille 208 ff., 337, 349, 353

Rückstellungen 146 ff.

Saldobilanz 37 ff., 54

Saldojournal, Hauptbuch 54

Scheingeschäfte 197

Scheingewinne s. Geldwertschwankungen 293 ff.

Schlußbilanz 86, 88, 91, 111 ff., 130 ff. (s. a. Bilanz)

— bildliche Darstellung 136

Schulden, s. Passiven 12, 28, 45 ff., 52 ff., 115 ff., 149 ff.

Selbstkontrolle der systematischen Buchhaltung 32

Selbstkosten s. Geldwertschwankungen 308 ff., 313

Skontro 105 ff.

Soll und Haben, Erklärung 18, 22

Statistische Bilanz 55 ff.

Statistik

— Betriebs- 283 ff.

Steuerbilanz 336

Steuerrechtliche Vorschriften 335 ff.

Stille Reserven 208 ff., 337, 349, 353

Strafen, s. a. Buchführungsrecht 329

Systematische Buchhaltung 32, 327

Tauschvorgänge 15 ff., 23 ff.

Teilbetrieb 251, 252

Toter Punkt 239 ff.

Transitorische Posten 115 ff.

Transitorische Aktiva bzw. Passiva 115 ff., 144, 150

Umsatzbilanz 53, 54

Umsatzsteuer, s. steuerrechtl. Vorschriften 335 ff.

Unterbilanz 31

Verbuchung, systematische 64, 65

— besonderer Fälle 338 ff.

— Avalwechsel 341

— Bürgschaften 341

— Diskontierung von Buchforderungen 340

— Gründung einer AG. 339

— Rechtsverhältnisse 343

— Regreßrechte und -pflichten 342

— Umwandlung von Buchforderung in Wechselforderung 339

— Verpfändung 341

Verfahren, neuzeitliche Buchungs- 108 ff.

Verpfändung, Verbuchung 341

Verlust, s. Gewinn und 150 ff.

Vermögensbilanz 30, 110, 140

Verschleierung der Bilanz, s. Bilanzverschleierung 192 ff.

Vorbuch 94

Warenhaus, Organisationsplan 79 ff.

Wechselforderung, Umwandlung von Buchforderung in 339

Wirtschaftsprüfer 354

— -wissenschaft und Buchhaltung 7 ff.

Zeitpunkt der Buchung 344

Zweikontentheorie, s. Kontentheorien 9 ff., 12 ff., 30, 36, 37, 38, 45, 52

Zwischenbetrieb 252

Zwischenbilanz, s. Bilanz 70, 87, 215 ff., 261

— permanente, 218 ff.

— Beispiele 222 ff.

Zwischenkonten 342

Technik der Maschinen-Buchhaltung. Grundsätze und Anwendungsbeispiele. Von F. Grüner, Beratender Organisator. Mit 92 Textabbildungen. VI, 198 Seiten. 1928. Gebunden RM 15.—

Wirtschaftlichkeit von Buchungsmaschinen in der Fabriklohn-, Material- und Auftragsrechnung. Von Dr.-Ing. Heinz Wegener. Mit 33 Abbildungen und 31 Tabellen im Text. VII, 96 Seiten. 1930. RM 10.50

Psychotechnik der Buchführung. Von Hugo Meyerheim. (Bücher der industriellen Psychotechnik. Dritter Band.) Mit 36 Textabbildungen. IV, 99 Seiten. 1927. RM 7.50; gebunden RM 8.40

Die systematische (doppelte) Buchführung. Grundlage, System und Technik. Von Dipl.-Handelslehrer Max Schau, Hamburg. Mit 2 Tafeln. VII, 103 Seiten. 1923. RM 2.—

Landwirtschaftliche Buchführung mit Einschluß der Bewertung und Betriebskalkulation. Zeitgemäße Grundlegung und Anleitung von Agr.-Ing. Dr. Leo Schönfeld, Gesellschafter der Österreichischen Treuhandgesellschaft, Wien. Mit 6 Textabb. IV, 208 Seiten. 1931. Etwa RM 14.—
Erscheint Ende November 1931.

Die Technik des Bankbetriebes. Ein Hand- und Lehrbuch des praktischen Bank- und Börsenwesens. Von Bruno Buchwald. Neunte, vollständig umgearbeitete Auflage. VIII, 810 Seiten. 1931. Gebunden RM 19.50
Von 25 Exemplaren an gebunden je RM 16.50

Wirtschaftsunruhe und Bilanz. I. Teil: Grundlagen und Technik der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung. Von Dr. Erwin Geldmacher, Privatdozent der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Köln (Betriebswirtschaftliche Zeitfragen, Heft 2). Mit 15 Abbildungen. IV, 66 Seiten. 1923. RM 2.50

Währungszерfall und Währungsstabilisierung. Von Dr. Paul Beusch †, Ministerialdirektor a. D. im Reichsfinanzministerium. Herausgegeben von Professor Dr. G. Briefs, Berlin, und Privatdozent Dr. C. A. Fischer, Berlin. Mit 28 Anlagen. XII, 181 Seiten. 1928. RM 18.—

Die Deflation und ihre Praxis in England, den Vereinigten Staaten, Frankreich und der Tschechoslowakei. Von Charles Rist, Professor an der Faculté de Droit in Paris. (Band I der „Weltwirtschaft und Wirtschaftspolitik in Einzeldarstellungen“). Mit 3 Kurven. VI, 128 Seiten. 1925. RM 6.60

Von Dr. W. Prion, Professor an der Technischen Hochschule und an der Universität Berlin, erschienen ferner:

Selbstfinanzierung der Unternehmungen. IV, 52 Seiten. 1931.
RM 2.80

Die finanziellen Folgen früherer Kriege. Festrede anlässlich der Reichsgründungsfeier am 18. Januar 1927 in der Technischen Hochschule Berlin. 25 Seiten. 1927.
RM 1.50

Kreditpolitik. Aufsätze und Reden. VI, 204 Seiten. 1926. RM 9.—

Steuer- und Anleihepolitik in England während des Krieges. Bearbeitet im Reichsschatzamt. 91 Seiten. 1918. RM 3.—

Ingenieur und Wirtschaft: Der Wirtschafts-Ingenieur. Eine Denkschrift über das Studium von Wirtschaft und Technik an Technischen Hochschulen. VI, 172 Seiten. 1930. RM 6.—

Der Wirtschaftsprüfer.

Erstes Heft: **Der Beruf des Wirtschaftsprüfers.** Ausbildungs- und Organisationsgrundsätze. Von Dr. Otto Frielinghaus, Ministerialrat. IV, 34 Seiten. 1931. RM 2.50

Zweites Heft: **Betriebsprüfung — Wirtschaftsberatung und der Wirtschaftsprüfer.** Von Dr. W. Prion, Professor an der Technischen Hochschule und an der Universität Berlin. V, 37 Seiten. 1931. RM 2.50

Investment. Moderne Prinzipien der Vermögensanlage. Von Dr. Paul Quittner, Berlin. Mit 8 Abbildungen. IV, 184 Seiten. 1930.
Gebunden RM 12.60

Börse und Publikum. Zwei Vorträge, gehalten als Gastvorlesungen am 22. und 23. Mai 1930 in der Ludwig-Maximilians-Universität München. Von Wirkl. Geh. Rat Dr. Heinrich Göppert, o. ö. Professor der Rechte an der Universität Bonn. IV, 31 Seiten. 1930. RM 1.80