

# KOSTEN UND KOSTENRECHNUNG

VON

DR. KONRAD MELLEROWICZ

EM. O. PROF. AN DER TECHNISCHEN UNIVERSITÄT  
BERLIN

II

VERFAHREN

ERSTER TEIL

ALLGEMEINE FRAGEN

DER KOSTENRECHNUNG UND BETRIEBSABRECHNUNG

FÜNFTE, DURCHGESEHENE AUFLAGE



WALTER DE GRUYTER · BERLIN · NEW YORK 1974

ISBN 3 11 004679 2



Copyright 1974 by Walter de Gruyter & Co., vormals G. J. Göschen'sche Verlagshandlung — J. Guttentag, Verlagsbuchhandlung — Georg Reimer — Karl J. Trübner, — Veit & Comp., Berlin 30. — Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Printed in Germany.

Satz und Druck: Walter de Gruyter & Co., 1 Berlin 30.

## Vorwort zur 2. und 3. Auflage

Jahrelang war die erste Auflage vergriffen, ohne daß es möglich war, die Neubearbeitung zu vollenden, obwohl ständig an ihr gearbeitet wurde. Immer kamen neue Aufgaben, die vordringlich waren. Aber wie weit ist unterdes die Entwicklung des Rechnungswesens fortgeschritten! Praktisch ist die vorliegende Ausgabe eine völlig neue Arbeit, was schon aus dem stark vermehrten Umfang des bisherigen Bandes II, Teil 1, hervorgeht, der eine Gliederung in zwei Teile notwendig machte, Teil 1: Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, Teil 2: Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung. Der bisherige zweite Teil, die Preisbildung enthaltend, wird in einem (selbständigen) dritten Band der Kostenrechnung erscheinen.

Die Entwicklung des Rechnungswesens ist in den letzten 20 Jahren größer gewesen als je in einer Periode zuvor, erzwungen durch die überaus schnelle Entwicklung der Technik und ermöglicht durch die Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre selbst. Denn auch diese ist vorangekommen, sich immer mehr bewußt werdend, daß die Betriebswirtschaftslehre, als angewandte Wissenschaft, der Praxis zu dienen und ihr zu folgen habe, wenn sie schon ihr nicht vorangehen kann, was sie aber auf dem Gebiete der „Betriebspolitik“ zumindest tut, wenn auch nicht in entsprechenden systematischen Veröffentlichungen, aber doch in der „Lehre“ an den Hochschulen. Wie dann, da diese Entwicklung doch für jeden Kenner offenkundig ist, von einer „Krise der Betriebswirtschaftslehre“ gesprochen werden kann, wo das Gegenteil der Fall ist, ist ein Geheimnis ihrer „Erfinder“.

Kennzeichnend für die Entwicklung des Rechnungswesens, insbesondere der Kostenrechnung, ist das Bestreben, mit dem so schwierigen Problemen der „Schwankungen“ im Markte und im Betriebe, der betrieblichen Auswirkungen der technischen Entwicklung und der Auswirkungen einer ungewissen Zukunft auf die Betriebsführung fertig zu werden. Die betrieblichen Schwankungen zwingen zu Normungen, zur Bildung von Standards auf allen Gebieten des Rechnungswesens, seien es nun Verrechnungspreise, geplante Kosten, Standardkosten, Richtzahlen. Wieviel aber gehört dazu, betriebliche Vorgänge zu normen, den „ruhenden Pol in der Erscheinungen Flucht“ zu finden! Welche Möglichkeiten zur Kontrolle aber ergeben sich wiederum daraus!

Die zweite Aufgabe des Rechnungswesens nun, den Betrieb von der Ungewißheit der Zukunft nach Möglichkeit zu befreien, findet ihre Lösung in der Planung. So rückt die betriebliche Planung in den Mittelpunkt des betrieblichen Interesses und macht sie zu einem Schwerpunkt in Theorie und Praxis. Die lange vorhandene Zurückhaltung der Betriebe der Planung gegen-

über hat nun, dem Zwange (der technischen Entwicklung) folgend, endlich aufgehört und einer starken Bemühung Platz gemacht, auch die Planung in die betriebliche Organisation systematisch einzubauen und damit auch die Kontrolle weiter zu entwickeln. Beide waren zu lange zu sehr vernachlässigt worden, was deswegen unverständlich ist, weil die Erfahrungen und Erfolge der amerikanischen Praxis der Planung auch in Deutschland längst zu einem Durchbruch hätten verhelfen müssen. Die zweite Welle der Amerikafahrer (nach dem zweiten Weltkriege; die erste erfolgte nach dem ersten Weltkriege und der Inflation) scheint auch hier kräftig mitgewirkt zu haben, aber doch wohl auch die Bemühungen der betriebswirtschaftlichen Lehrstühle, der Praxis das „Vorschaudenken und -rechnen“ näher zu bringen.

Beide Fortschritte: die Normung des Rechnungswesens und die Planung verfolgen den Zweck, das Rechnungswesen zu einem Mittel der betrieblichen Lenkung und Disposition zu machen, was sie hierzu auch deswegen besonders geeignet macht, weil sie die dezentralisierte Organisation, die Eigenverantwortlichkeit aller Stufen der Leitung und die Steuerung des Betriebes durch „Wirtschaftlichkeitszahlen“ möglich machen.

So mußte das Rechnungswesen, insbesondere die Kostenrechnung, infolge ihrer verstärkten Bedeutung für die Betriebsführung, weiterentwickelt, vervollständigt und praktisch brauchbarer gemacht werden.

Die vorliegende Arbeit will die Entwicklung der letzten zwei Jahrzehnte wiedergeben; in dieser Hinsicht will sie erschöpfend sein. Nur so kann ihr großer Umfang gerechtfertigt werden. Und ist auch die „Planung“ nur in Teilgebieten dargestellt worden (eine systematische Bearbeitung ist in Vorbereitung), so fehlt noch ein weiterer wichtiger Abschnitt: „Lochkarten- und elektronische Rechenmaschinen als Mittel des Rechnungswesens“. Beide, insbesondere aber die elektronischen Großrechenmaschinen in ihrem rationalen Einsatz im Rechnungswesen, scheinen mir zu einer systematischen Darstellung noch nicht reif zu sein. Aber die Entwicklung wird sorgfältig beobachtet und ihre Darstellung vorbereitet.

Um so mehr wurde Wert auf Fragen gelegt, die sonst weniger beachtet werden, so im ersten Teil besonders schwierige Kostenarten: die Sondereinzel- und die Gruppengemeinkosten, die Wagnisse und die Entwicklungskosten, ferner das betriebsnotwendige Kapital, die Innenleistungen, die geschlossene Kostenrechnung und das Terminproblem in der Kostenrechnung; das Problem der Schlüsselungs- und der Zuschlagsbasis, da direkte Zurechnung oder möglichst Durchführung des Prinzips der Proportionalität notwendig ist und der Lohn als Zuschlagsbasis sich heute in den meisten Fällen als verfehlt erwiesen hat.

Vom zweiten Teil, der Kalkulation und Kostenauswertung, sind hervorzuheben: die kombinierte Kalkulation; die Normal- und Plankostenkalkulation; die Vor-, Zwischen- und Nachkalkulation; die Kalkulation in den einzelnen Produktionstypen; die Grenzen der Nachkalkulation und das Grenzprinzip in der Kalkulation; Sonderfragen der Kalkulation: Anhängelkalkulation und

Bauklassenverfahren, Kalkulation bei Vielproduktbetrieben und bei langfristiger Fertigung, bei Markenartikeln und bei retrograder Kalkulation, im Handel, im Export, im Handwerk. Dazu die Kalkulation in besonders schwierigen Industriezweigen, wie Chemie, Kabelfabrikation, Kleinmetallfabriken, Bau- und Saisonindustrien, wie z. B. in Spielwarenfabriken; die Auswertung der Kostenrechnung zur Betriebssteuerung und Wirtschaftlichkeitsanalyse, desgleichen die Bewertung und Wertung in der Kostenrechnung.

Es sollte kein wichtiges Problem ausgelassen, aber nicht als Rezept, sondern eben als Problem behandelt werden, damit es zum Durchdenken und Nachdenken anregt und die Anwendung im eigenen Betrieb ermöglicht wird.

Die vorliegende Arbeit soll sowohl dem akademischen Unterricht als auch der Praxis dienen. Sie spricht daher die Sprache der Praxis. Bewußt werden unnötige Fremdwörter vermieden. Es ist in der letzten Zeit Mode geworden, die Sprache der Praxis zu vermeiden und aufs Griechische zurückzugreifen (um die „Wissenschaftlichkeit“ zu erhöhen), so daß die praktischen Betriebswirte erst Griechisch lernen müssen, ehe sie eine betriebswirtschaftliche Arbeit lesen können. Überhaupt treibt die Manie eigener Wortbildungen merkwürdige Blüten; sie sind genauso unfruchtbar und genauso zu verurteilen wie die Haarspaltereien in den Einteilungen, die meist den mageren Inhalt ersetzen müssen.

Es wird hier auf diese Fehlentwicklungen in unserer Disziplin hingewiesen, weil diese philologischen Akrobatentücke allmählich überhand nehmen und nicht nur der Praxis den Zugang zu diesen Arbeiten so schwer machen, sondern auch zu einer negativen Gesamtbeurteilung der Betriebswirtschaftslehre durch die Praxis führen. Diese aber ist für die Bewertung einer angewandten Disziplin entscheidend. Schmalenbach hatte es nicht nötig, in Philosophie und Philologie zu flüchten; seine Ideen waren es, die zur Entwicklung unserer Disziplin und ihrer Anerkennung durch die Praxis soviel beigetragen haben. Sein Vorbild sollte in uns weiterleben und weiterwirken.

Berlin, im Dezember 1957

Konrad Mellerowicz

#### **Vorwort zur 4. Auflage**

Die vierte Auflage des Bandes II, 1 enthält einige wesentliche Ergänzungen. Neu eingefügt wurde der Abschnitt über „Die neueste Entwicklung der Kalkulationsverfahren“ mit der Behandlung der Verrechnungssatzrechnung, des Direct Costing und der Fixkostendeckungsrechnung und ferner der Abschnitt über „Lochkartenmaschinen und elektronische Datenverarbeitungsanlagen als Werkzeuge der Kostenrechnung“. Verfolgtes Ziel ist, eine geschlossene Kostenrechnung mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitung zu erstellen. Die praktischen Erfahrungen auf diesem Gebiete sind jedoch noch gering. Diesem Gebiet wird daher in den kommenden Jahren erhöhte Aufmerksamkeit geschenkt werden müssen.

Der Text ist außerdem in einigen Teilen überarbeitet worden. Sofern neuere Zahlen erhältlich waren, wurden sie an Stelle der alten verwandt. Die Grundkonzeption des vorliegenden Bandes konnte aber beibehalten werden.

Berlin, im Februar 1966

Konrad Mellerowicz

#### **Vorwort zur 5. Auflage**

Die vierte Auflage wurde geringfügig redaktionell überarbeitet.

Im Vorwort zur 2. und 3. Auflage wurden ein dritter Band über Preisbildung und eine ausführliche systematische Bearbeitung der Planung angekündigt.

Der dritte Band wird nicht erscheinen, da Grundzüge der Preisbildungstheorie im zweiten Band der „Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre“ (Sammlung Göschel) und die Kalkulationsverfahren inzwischen in meinem Buch „Neuzeitliche Kalkulationsverfahren“<sup>1)</sup> sehr ausführlich behandelt sind.

Die „Betriebliche Planung und Plankostenrechnung“<sup>2)</sup> liegt nunmehr in zwei Bänden vor.

Berlin, im Mai 1973

Konrad Mellerowicz

---

<sup>1)</sup> 5. Auflage Freiburg 1972.

<sup>2)</sup> Band 1: Betriebliche Planung, 2. Auflage Freiburg 1972; Band 2: Plankostenrechnung, Freiburg 1972.

## Inhaltsverzeichnis

1. Allgemeine Fragen der Kostenrechnung . . . . .	1
10. Grundlagen und Formen des Rechnungswesens . . . . .	1
11. Das Rechnungswesen als Mittel betrieblicher Lenkung . . . . .	8
110. Die neuzeitlichen Aufgaben industrieller Betriebsführung . . . . .	8
111. Betriebsführung und industrielles Rechnungswesen . . . . .	11
112. Rechnungswesen und Wirtschaftlichkeitszahlen . . . . .	13
1120. Der Durchschnittswert als Wirtschaftlichkeitszahl und die Rolle des Rechnungswesens bei seiner Ermittlung . . . . .	13
1121. Der Grenzkostenwert als Wirtschaftlichkeitszahl für Entscheidungen über kurzfristige Vorgänge . . . . .	15
12. Geschichte der Kostenrechnung . . . . .	17
120. Buchhaltung als Ausgangspunkt . . . . .	17
121. Ergänzung durch Betriebsabrechnung und Kalkulation . . . . .	20
122. Betriebskontrolle als neuer Zweck der Kostenrechnung . . . . .	25
123. Die Vorscheurechnung . . . . .	29
124. Kostenrechnung in den einzelnen Betriebsgrößen und Wirtschaftszweigen . . . . .	30
13. Gegenwärtiger Stand und Entwicklungstendenzen der Kostenrechnung	42
130. Steigende Bedeutung des Rechnungswesens . . . . .	42
131. Stand des Rechnungswesens . . . . .	42
1310. Begriff der Kosten . . . . .	43
1311. Tendenz zu volkswirtschaftlich gerechtfertigten Kosten . . . . .	45
1312. Rechnen mit kalkulatorischen Kosten . . . . .	45
1313. Weitere Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kostenrechnung . . . . .	49
1314. Grundsätze der Kostenrechnung . . . . .	51
1315. Tendenz zur Plankostenrechnung . . . . .	53
1316. Die neueste Entwicklung der Kalkulationsverfahren . . . . .	56
14. Zwecke der Kostenrechnung . . . . .	64
15. Formen der Kostenrechnung . . . . .	69
150. Überblick . . . . .	69
151. Die einzelnen Formen — ihre Beziehungen zueinander . . . . .	71
1510. Allgemeines . . . . .	71
1511. Der Einheitskontenrahmen der Industrie und die Betriebsabrechnung . . . . .	77
15110. Die Bildungsgesetze des EKRI . . . . .	77
15111. Stellung und Formen der Betriebsabrechnung . . . . .	96
16. Lochkartenmaschinen und elektronische Datenverarbeitungsanlagen als Werkzeuge der Kostenrechnung . . . . .	122
160. Grundsätzliches über den Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen in der Betriebsverwaltung . . . . .	122
161. Vorarbeiten für den Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen . . . . .	129
1610. Die Vorplanung . . . . .	129
1611. Die Wirtschaftlichkeitsanalyse . . . . .	131
1612. Die Einsatzplanung . . . . .	134

162. Der Einsatz von Datenverarbeitungsmaschinen in der Kostenrechnung . . . . .	137
1620. Die Kostenrechnung mit Lochkartenmaschinen . . . . .	137
1621. Die Kostenrechnung als Bestandteil der integrierten elektronischen Datenverarbeitung im Betrieb . . . . .	149
1622. Die Kalkulation mit Hilfe von Datenverarbeitungsanlagen . . . . .	152
17. Nebenbuchhaltungen als Hilfsmittel der Betriebsabrechnung . . . . .	155
170. Allgemeines. . . . .	155
171. Anlagenbuchhaltung . . . . .	157
1710. Aufgaben . . . . .	157
1711. Formen. . . . .	159
17110. Listenform . . . . .	159
17111. Karteiform . . . . .	159
17112. Lochkartenverfahren . . . . .	163
17113. Arbeitsablauf in der Anlagenbuchhaltung . . . . .	166
172. Materialbuchhaltung . . . . .	178
1720. Der Materialbegriff . . . . .	178
17200. Abgrenzung gegenüber dem übrigen Umlaufvermögen und dem Anlagevermögen . . . . .	178
17201. Gliederung unter fertigungstechnischen Gesichtspunkten . . . . .	179
17202. Gliederung unter verrechnungstechnischen Gesichtspunkten . . . . .	180
1721. Aufgaben und Stellung der Materialrechnung und ihre organisatorischen Gestaltungsmöglichkeiten . . . . .	181
17210. Grundsätzliches . . . . .	181
17211. Die Möglichkeiten der Rohmaterialerfassung . . . . .	182
17212. Die Organisation der Aufschreibungen und deren Verarbeitung (inner- und außerhalb der Lagerbuchhaltung) . . . . .	191
17213. Die Zusammenarbeit der Lagerbuchhaltung mit anderen Abteilungen . . . . .	201
17214. Die Kontrolle der Lagerbuchhaltung . . . . .	204
173. Lohnbuchhaltung . . . . .	204
1730. Voraussetzungen für eine exakte Erfassung der Löhne für Zwecke der Kostenrechnung . . . . .	204
17300. Grundsätzliches . . . . .	204
17301. Abgrenzung Lohnarten, Lohnkostenarten und freiwillige Sozialkosten . . . . .	205
17302. Durchgängige und zweckmäßige Kommissionierung aller Aufträge im Betrieb . . . . .	205
17303. Der Kostenträgergruppen-Plan für Zwecke der Kommissionierung . . . . .	206
17304. Fertigmeldung und Meldung der Fakturausstellung . . . . .	207
1731. Ausstellung der Lohnbelege; ihre Behandlung in der Fertigung . . . . .	208
1732. Prüfung und Erfassung der Lohnbelege in der Lohnbuchhaltung. . . . .	208
1733. Die Auswertung der Lohnabrechnung für die Zwecke der Betriebsabrechnung . . . . .	210
17330. Die Verarbeitung der Fertigungslöhne und der Gemeinkostenlöhne . . . . .	210
17331. Die Verarbeitung der einzeln erfaßten Löhne für die Gemeinkostenaufträge . . . . .	213
1734. Die Auswertung der Lohnabrechnung für die Nachkalkulation . . . . .	215

17340.	Die Hilfsmittel der Nachkalkulation . . . . .	215
17341.	Die Ermittlung der Herstellkosten der monatlichen Fertigung . . . . .	215
17342.	Die Ermittlung der Herstellkosten der abgeschlossenen sowie der fakturierten Kommissionen . . . . .	218
1735.	Erleichterung der Lohnverrechnung bei einfacher gelagerten Verhältnissen . . . . .	221
1736.	Die Ausstellung der Buchungsbelege für die Geschäftsbuch- haltung. . . . .	224
18.	Rechnungswesen und Arbeitsvorbereitung . . . . .	228
180.	Die unterschiedlich starken Beziehungen der Arbeitsvorbereitung zu den verschiedenen Teilen des Rechnungswesens . . . . .	228
181.	Zusammenarbeit von Arbeitsvorbereitung und Nebenbuchhaltungen	229
1810.	Lohnbuchhaltung . . . . .	229
1811.	Materialbuchhaltung . . . . .	229
1812.	Anlagenbuchhaltung . . . . .	230
182.	Zusammenarbeit von Arbeitsvorbereitung und Betriebsabrechnung	231
183.	Zusammenarbeit von Arbeitsvorbereitung und Kalkulation . . . . .	232
1830.	Vorkalkulation . . . . .	232
1831.	Nachkalkulation . . . . .	232
184.	Zusammenarbeit der Arbeitsvorbereitung mit der Abteilung „Be- triebsstatistik“ und mit der Planungsabteilung. . . . .	233
2.	Betriebsabrechnung als Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrech- nung . . . . .	234
20.	Kostenarten . . . . .	234
200.	Problematik der Kostenartenrechnung. . . . .	234
201.	Gliederung der Kostenarten . . . . .	235
202.	Organisation der Erfassung der Kostenarten . . . . .	241
2020.	Problematik. . . . .	241
2021.	Belegarten . . . . .	244
2022.	Der Lauf der Außenbelege . . . . .	246
203.	Einzelkosten . . . . .	253
2030.	Materialkosten. . . . .	253
20300.	Materialkosten — allgemein . . . . .	253
20301.	Rückrechnung des Materialverbrauchs . . . . .	254
20302.	Die Materialbewertung . . . . .	261
2031.	Lohn- und Gehaltskosten . . . . .	283
2032.	Sondereinzelkosten . . . . .	286
204.	Gemeinkosten. . . . .	293
2040.	Einzelne Gemeinkosten. . . . .	293
20400.	Soziale Kosten . . . . .	293
20401.	Steuern . . . . .	294
20402.	Gebühren, Beiträge . . . . .	294
20403.	Verschiedene Kosten . . . . .	294
2041.	Abschreibungen . . . . .	295
20410.	Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibungen . . . . .	295
20411.	Zur praktischen Durchführung der kalkulatorischen Abschreibungen . . . . .	306
20412.	Abschreibung und Beschäftigungsschwankungen . . . . .	308
2042.	Die kalkulatorischen Aufwendungen . . . . .	315
20420.	Allgemeines . . . . .	315
20421.	Einzelne kalkulatorische Aufwendungen . . . . .	316
2043.	Zusammengesetzte Kosten . . . . .	317

2044.	Wagniskosten . . . . .	317
20440.	Wagnisse, Wesen und Bedeutung . . . . .	317
20441.	Wagnisarten . . . . .	320
20442.	Einzelwagnisse in der Kostenrechnung . . . . .	320
2045.	Entwicklungskosten . . . . .	340
20450.	Wesen und Arten der Entwicklung . . . . .	340
20451.	Planung, Kontrolle und Organisation der Entwicklung . . . . .	341
20452.	Höhe und Zusammensetzung der Entwicklungskosten . . . . .	345
20453.	Kalkulatorische Grundsätze der Verrechnung der Entwicklungskosten . . . . .	348
20454.	Betriebsabrechnung . . . . .	351
20455.	Kalkulation der Entwicklungskosten . . . . .	353
20456.	Entwicklungskosten in der Bilanz . . . . .	356
2046.	Gruppengemeinkosten . . . . .	358
205.	Kosten und Erlösschmälerungen . . . . .	364
2050.	Begriffsklärung . . . . .	364
2051.	Skonto . . . . .	366
2052.	Rabatte . . . . .	370
206.	Gliederung der Kostenarten nach ihrem Charakter . . . . .	374
21.	Kostenstellen . . . . .	378
210.	Begriff . . . . .	378
211.	Zweck der Kostenstellenbildung . . . . .	379
212.	Grundsätze der Bildung der Kostenstellen . . . . .	385
213.	Das Schlüsselungsproblem . . . . .	386
2130.	Allgemeines . . . . .	386
2131.	Grundsätze der Schlüsselung . . . . .	390
2132.	Arbeitsunterlagen für die Kostenverrechnung . . . . .	392
21320.	Allgemeine Grundlagen . . . . .	392
21321.	Spezielle Unterlagen . . . . .	393
21322.	Die Zurechnung der Kostenarten auf die Kostenstellen . . . . .	394
21323.	Umlage der Hilfskostenstellen auf die Hauptkostenstellen . . . . .	397
214.	Das Problem der Zuschlagsbasis . . . . .	398
2140.	Aufgabe der Zuschlagsbasis . . . . .	398
2141.	Die Zuschlagsbasis im Fertigungsbereich . . . . .	400
2142.	Die Zuschlagsbasis im Materialbereich . . . . .	408
2143.	Die Zuschlagsbasis im Verwaltungs- und Vertriebsbereich . . . . .	408
2144.	Die Zuschlagsbasis im Entwicklungsbereich . . . . .	409
22.	Kostenträger . . . . .	409
220.	Begriff . . . . .	409
221.	Gliederung der Kostenträger . . . . .	410
23.	Das betriebsnotwendige Kapital . . . . .	413
230.	Das Problem des betriebsnotwendigen Kapitals, sein Anwendungsgebiet . . . . .	413
231.	Der theoretische Ausgangspunkt: die Gegenüberstellung von Kapitaleistung und Kapitalkosten, Kapitalverzehr und Kapitalersatz . . . . .	414
232.	Wesen und Bestimmung des kalkulatorischen Gewinns (allgemein) . . . . .	416
233.	Das betriebsbedingte Kapital als Ausgangspunkt für die Bemessung gerechtfertigter Kapitalkosten und eines angemessenen kalkulatorischen Gewinnes . . . . .	417
234.	Die Ermittlung der Kapitaleistung . . . . .	418
2340.	Grundsätze und Verfahrensregeln . . . . .	418

2341.	Die Behandlung ertragbringender und nicht zinsberechtigter Kapitalteile; die Methoden der Kapital-, Kosten- und Preisberichtigung . . . . .	421
2342.	Das betriebsbedingte und das zinsberechtigte Kapital (Betriebsnotwendiges Vermögen und betriebsnotwendiges Kapital)	423
2343.	Ausgangspunkt der Kapitaleistungs-Rechnung . . . . .	425
2344.	Ermittlung des betriebsbedingten und zinsberechtigten Kapitals aus der Bilanz . . . . .	428
235.	Ermittlung und Verrechnung der Kapitalkosten und des kalkulatorischen Gewinnes auf die Kostenträger . . . . .	438
2350.	Ermittlung . . . . .	438
2351.	Verrechnung . . . . .	440
236.	Zusammenfassung (Grundsätze) . . . . .	449
24.	Der Betriebsabrechnungsbogen (BAB) . . . . .	452
240.	Funktion und Prinzipien formulartechnischer Gestaltung . . . . .	452
241.	Formen des BAB . . . . .	456
2410.	Einbogen- und Buchform . . . . .	456
2411.	Der horizontal- oder vertikalerweiterte BAB mit Kostenträger- und Ergebnisrechnung . . . . .	457
2412.	Der stufenförmig aufgebaute BAB . . . . .	458
2413.	Der Gemeinkostenbogen des Handwerks . . . . .	470
242.	Bewertung im BAB . . . . .	471
2420.	Die Bedeutung des richtigen Wertansatzes in der Betriebsabrechnung . . . . .	471
2421.	Der Wertansatz in der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung . . . . .	472
2422.	Der Wertansatz in der Kostenträger- und Ergebnisrechnung	478
2423.	Bewertung und Zwecke der Betriebsabrechnung . . . . .	478
25.	Die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen . . . . .	480
250.	Wesen und Arten innerbetrieblicher Leistungen . . . . .	480
2500.	Wesen und Bedeutung . . . . .	480
2501.	Arten . . . . .	481
251.	Die Erfassung — Aufgabe . . . . .	482
252.	Die Methoden der Erfassung . . . . .	483
2520.	Überblick . . . . .	483
2521.	Die Durchführung der einzelnen Verfahren . . . . .	484
25210.	Die Nichterfassung von innerbetrieblichen Leistungen (sog. Nullmethode) . . . . .	485
25211.	Stellenumlegung . . . . .	486
25212.	Einzelkostenmethode . . . . .	488
25213.	Stellenausgleich . . . . .	490
25214.	Kostenträger-Kostenartenmethode . . . . .	497
2522.	Beurteilung der Methoden . . . . .	501
253.	Zusammenfassung von gleichartigen Innen- und Fremdleistungen	504
26.	Geschlossene Kostenrechnung . . . . .	506
260.	Bedeutung . . . . .	506
261.	Abstimmung der periodischen Kostenrechnung in sich . . . . .	507
2610.	Kostenartenrechnung . . . . .	507
2611.	Kostenstellenrechnung . . . . .	508
26110.	Abstimmung mit der Kostenartenrechnung bei buchhalterischer Durchführung . . . . .	509
26111.	Abstimmung mit der Kostenartenrechnung bei statistischer Durchführung . . . . .	509

26112. Geschlossenheit bei der Abrechnung der Hilfsbetriebe	511
2612. Kostenträgerzeitrechnung . . . . .	512
262. Abstimmung der Stückrechnung mit der periodischen Kostenrechnung . . . . .	513
263. Einbeziehung der Ergebnisrechnung in die Kostenrechnung zur Erzielung der Geschlossenheit . . . . .	515
27. Terminprobleme in der Kostenrechnung . . . . .	518
270. Die Bedeutung der Termine für die Verwendbarkeit der Kostenrechnung . . . . .	518
271. Der Anfall des Urmaterials der Kostenrechnung . . . . .	519
2710. Grundsätzliches . . . . .	519
2711. Kostenarten . . . . .	520
2712. Halb- und Fertigfabrikatbestandsveränderungen . . . . .	526
2713. Innerbetriebliche Leistungen . . . . .	527
272. Die Verarbeitung des Urmaterials . . . . .	527
273. Beschleunigungsmöglichkeiten . . . . .	528
Schlagwortverzeichnis . . . . .	530

### Inhaltsverzeichnis zu Band II, 2<sup>1)</sup>

#### Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung

3. Kalkulation	
30. Arten und Überblick	
31. Die Divisionskostenrechnung	
310. Reine Divisionsrechnung	
311. Äquivalenzrechnung	
312. Divisionsrechnung mit Kostenstellen	
313. Stufenkalkulation	
32. Die Zuschlagsrechnung	
320. Allgemeines	
321. Summarische Zuschlagsrechnung	
322. Differenzierende Zuschlagsrechnung	
3220. Einfach differenzierende Verfahren	
3221. Stellenrechnung	
3222. Verrechnungssatzrechnung	
32220. Allgemeines	
32221. Verrechnungssatzrechnung im Fertigungsbereich	
32222. Verrechnungssatzrechnung im Vertriebsbereich	
3223. Platzkostenrechnung	
323. Kombinierte Verfahren	
324. Herstellkosten	
3240. Wesen	
3241. Kostenarten der Herstellkosten	
3242. Kostenstellen des Herstellkostenkreises	
3243. Bewertungsfragen bei den Herstellkosten	
3244. Herstellkosten in steuerlicher Hinsicht	
325. Kalkulationsschemata	
33. Gewinnschwellenrechnung	
34. Deckungsbeitragsrechnungen	

<sup>1)</sup> 4. Auflage, Berlin 1968

- 340. Das Direct Costing
  - 3400. Wesen
  - 3401. Aufbau der Kostenrechnung im System des Direct Costing
  - 3402. Der Betriebsabrechnungsbogen
  - 3403. Auswirkungen auf die Buchhaltung
  - 3404. Die Kalkulation
  - 3405. Beurteilung des Direct Costing
- 341. Das verbesserte Direct Costing
- 342. Die Fixkostendeckungsrechnung
  - 3420. Die Stufen der Fixkostendeckungsrechnung
  - 3421. Aufbau der Kostenrechnung im System der Fixkostendeckungsrechnung
  - 3422. Die Kalkulation
  - 3423. Voraussetzungen und Grenzen der Fixkostendeckungsrechnung
  - 3424. Beurteilung der Leistungsfähigkeit der Fixkostendeckungsrechnung
- 35. Normalkalkulation
  - 350. Kostenschwankungen und ihre Beseitigung in der Kalkulation
  - 351. Wesen und Arten der Kostennormung
  - 352. Verfahren der Normalkalkulation
    - 3520. Die Ermittlung der Normalkosten
    - 3521. Zweck
    - 3522. Zusammenfassende Regeln für den Aufbau einer Voll-Normalkalkulation
    - 3523. Zusammenhang zwischen Normalkalkulation und den übrigen Rechnungsarten des Betriebes
    - 3524. Grenzen der Anwendungsmöglichkeit der Normalkalkulation
    - 3525. Praktische Beispiele
- 36. Plankostenrechnung
  - 360. Kostenplanung
    - 3600. Wesen und Bedeutung der betrieblichen Planung
    - 3601. Die betrieblichen Teilpläne und ihre Koordinierung
    - 3602. Die Stellung der Kostenplanung in der gesamtbetrieblichen Planung
    - 3603. Inhalt und Wesen der geplanten Kosten-Abgrenzung zu den Plan- bzw. Standardkosten
    - 3604. Voll- und Grenzplankostenrechnung
    - 3605. Voraussetzungen der Kostenplanung
    - 3606. Die Organisation der Kostenplanung
    - 3607. Die Durchführung der Kostenplanung
      - 36070. Die Planung der direkten Materialkosten
      - 36071. Die Planung der direkten Lohnkosten
      - 36072. Die Planung der Gemeinkosten
    - 3608. Die Kostenplanung als Grundlage der Kostenkontrolle
  - 361. Plankalkulation auf der Grundlage von Vollplankosten
    - 3610. Das Wesen der Plankalkulation
    - 3611. Die Ermittlung der Plankalkulationswerte
    - 3612. Die Notwendigkeit von Nachkalkulationen
    - 3613. Preisstellung auf der Grundlage von Plankalkulation
  - 362. Grenzplankalkulation
    - 3620. Grundsätzliches
    - 3621. Methode der einstufigen Grenzplankalkulation
    - 3622. Methode der mehrstufigen Grenzplankalkulation

- 3623. Vergleich mit der Vollplankostenrechnung
- 37. Vor-, Zwischen- und Nachkalkulation
  - 370. Begriff
  - 371. Die Vorkalkulation
  - 372. Die Nachkalkulation
  - 373. Zwischenkalkulation
  - 374. Beurteilung
- 4. Bewertung und Wertung in der Kostenrechnung
  - 40. Der Kalkulationswert
    - 400. Wesen und Prinzipien
    - 401. Objekte der Bewertung
    - 402. Zweckabhängigkeit der Bewertung
    - 403. Abhängigkeit von der Produktions- und Kalkulationsform
  - 41. Der Verrechnungspreis
    - 410. Wesen, Zweck und Arten
    - 411. Verrechnung
  - 42. Die Plankosten
    - 420. Bewertungsfragen
      - 4200. Abgrenzung zu Budgetkosten
      - 4201. Bewertung von Kostenelementen zu Plankosten
      - 4202. Bewertung von Leistungen zu Plankosten
    - 421. Verrechnung der Plankosten in der Betriebsbuchhaltung und Betriebsabrechnung
      - 4210. Rein buchhalterische Verrechnung der Plankosten
      - 4211. Rein statistische Verrechnung der Plankosten
      - 4212. Kombinierte Methode: buchhalterische und statistische Verrechnung der Plankosten
- 5. Sonderfragen der Kostenträgerrechnung
  - 50. Allgemeines
  - 51. Anhängerverfahren
    - 510. Wesen
    - 511. Anwendungsformen
  - 52. Das Bauklassenverfahren
  - 53. Kalkulation bei langfristiger Fertigung
    - 530. Wesen
    - 531. Verfahren
      - 5310. Vorkalkulation
      - 5311. Nachkalkulation
      - 5312. Zwischenkalkulation
  - 54. Kalkulation bei großer Erzeugnisbreite (Vielproduktbetrieb)
    - 540. Das Problem
    - 541. Verfahren
      - 5410. Stichprobenweise Nachkalkulation
      - 5411. Gruppenweise Nachkalkulation
      - 5412. Bereichs-Stellen-Rechnung als Ersatz für Kostenträgerrechnung
      - 5413. Rechnen mit Normal- oder Plankosten
      - 5414. Rechnen mit technischen Größen und Tabellen
  - 55. Kalkulation bei Markenartikeln
    - 550. Grundsätzliches über Preispolitik und Kalkulation bei Markenartikeln
    - 551. Die Sonderproblematik der Kalkulation preisgebundener Markenartikel

- 552. Praktische Beispiele der Kalkulation preisgebundener Markenartikel
- 553. Darstellung der Wirkung von „Geheimspannen“ auf den Gewinn des Markenherstellers
- 554. Zusammenfassung und Ergebnis
- 56. Retrograde Kalkulation
  - 560. Wesen und Anwendungsübersicht
  - 561. Anwendungsgebiete
    - 5610. Kalkulation des Nachfragepreises in der Industrie
    - 5611. Retrograde Errechnung der Herstellkosten
    - 5612. Die Einkaufskalkulation des Handels
    - 5613. Die Differenzkalkulation des Handels
    - 5614. Bewertung der Kostengüter bei gehemmter Beschaffung
    - 5615. Retrograde Kalkulation der optimalen Produktionsmethode
    - 5616. Retrograde Errechnung von Einzelkosten
    - 5617. Retrograde Kalkulation bei Kuppelproduktion
  - 562. Beurteilung der retrograden Methode
- 57. Kalkulation in den einzelnen Produktionstypen
  - 570. Kalkulation bei Massenfertigung
  - 571. Kalkulation bei Sortenfertigung
  - 572. Kalkulation bei Chargen- und Partiefertigung
    - 5720. Chargenkalkulation
    - 5721. Partiekalkulation
  - 573. Kalkulation bei Serienfertigung
  - 574. Kalkulation bei Einzelfertigung
  - 575. Kalkulation bei verbundener Produktion
- 58. Das Grenzprinzip in der Betriebswirtschaftslehre, insbesondere in der Kalkulation
  - 580. Das Prinzip
  - 581. Grenzkosten
  - 582. Grenzzins
  - 583. Grenzergebnis
  - 584. Schnittpunkt von Grenzkosten und Grenzergebnis
  - 585. Das Gesetz vom innerbetrieblichen Ausgleich der Grenzerträge
  - 586. Das Grenzprinzip in der Gesamtwirtschaft
- 59. Besonderheiten der Kalkulation bei einzelnen Industriezweigen
  - 590. Kalkulation im gemischten Hüttenbetrieb
    - 5900. Eisen- und Stahlerzeugung und -verarbeitung
    - 5901. Kostenträgerrechnung im kombinierten Hüttenbetrieb
    - 5902. Die Besonderheiten der Hüttenkalkulation gegenüber anderen Industriezweigen
  - 591. Kalkulation in der Gießerei
    - 5910. Problematik
    - 5911. Kalkulation in der Schmelzerei (1. Stufe)
    - 5912. Kalkulation der Formerei, Kernmacherei und Putzerei (2. Stufe)
  - 592. Kalkulation in der Zementindustrie
    - 5920. Produktion
    - 5921. Kalkulation der Zementherstellung
  - 593. Kalkulation in der Kleinmetallindustrie
    - 5930. Besonderheiten
    - 5931. Die Durchführung der Kalkulation
  - 594. Kalkulation in der Papierindustrie
    - 5940. Vorbemerkung
    - 5941. Kalkulationsverfahren

- 595. Kalkulation in der Bauindustrie
- 596. Kalkulation in der Spielwarenindustrie
  - 5960. Das Saisonproblem
  - 5961. Gliederung der Spielwaren
  - 5962. Vorkalkulation
  - 5963. Nachkalkulation
    - 59630. Divisionskalkulation
    - 59631. Äquivalenzkalkulation (bei der Fabrikation von Plüschspielwaren)
  - 5964. Entwicklungskosten und kalkulatorische Zinsen
- 6. Kalkulation im Handwerk und im Handel
  - 60. Kalkulation im Handwerk
    - 600. Eigenarten
    - 601. Durchführung
  - 61. Kalkulation im Handel
    - 610. Arten der Kalkulation
    - 611. Unterschiede zwischen Industrie- und Handelskalkulation
    - 612. Die Kosten im Handel
    - 613. Der Aufbau der Kalkulation
    - 614. Die Berücksichtigung des Kapital- und Lagerumschlages
  - 62. Exportkalkulation
    - 620. Besonderheiten der Exportkalkulation
    - 621. Die besonderen Kostenarten des Exportgeschäftes
    - 622. Arten der Exportkalkulation
- 7. Grenzen der Nachkalkulation
  - 70. Grundsätzliches
  - 71. Genauigkeitsgrenzen, die sich aus Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Aufwand und Kosten ergeben
  - 72. Genauigkeitsgrenzen der gebräuchlichen Kalkulationsformen
    - 720. Grenzen, die sich zwangsläufig aus dem Wesen der einzelnen Formen ergeben (absolute Grenzen)
      - 7200. Divisionskalkulation
      - 7201. Zuschlagskalkulation
    - 721. Zur ökonomischen Grenze der Genauigkeit bei den einzelnen Formen (relative Grenzen)
      - 7210. Bei den Formen der Divisionskalkulation
      - 7211. Bei den Formen der Zuschlagskalkulation
  - 73. Genauigkeitsgrenzen von kombinierten Kalkulationsformen, Sonderformen der Kalkulation und von Kalkulationsersatzmethoden
    - 730. Kombinierte Kalkulationsformen
    - 731. Sonderformen der Kalkulation
    - 732. Kalkulationsersatzmethoden
  - 74. Genauigkeitsgrenzen, die sich aus der nur beschränkt praktischen Anwendungsmöglichkeit des Tageswertprinzips ergeben
  - 75. Genauigkeitsgrenzen, die sich aus organisatorischen oder personellen Unzulänglichkeiten ergeben
- 8. Kostenstatistik und Kostenanalyse
  - 80. Kostenstatistik
    - 800. Wesen und Verfahren

- 801. Statistik im Verhältnis zur Buchhaltung und Kalkulation
- 802. Anwendung der Statistik in der Kostenrechnung
- 81. Kostenanalyse
  - 810. Wesen und Aufgaben
  - 811. Vergleichsrechnungen
    - 8110. Zeitvergleich
    - 8111. Betriebsvergleich
    - 8112. Soll-Ist-Vergleich
  - 812. Kostenanalysen im einzelnen
    - 8120. Strukturanalyse
    - 8121. Ergiebigkeitsanalysen
      - 81210. Methodik
      - 81211. Ergiebigkeitskennziffern
    - 8122. Abhängigkeitsanalysen
      - 81220. Statische Abhängigkeitsanalysen
      - 81221. Dynamische Abhängigkeitsanalyse
    - 8123. Abweichungsanalyse
- 9. Mathematische Entscheidungsforschung
  - 90. Allgemeines
  - 91. Notwendigkeit neuer Hilfsmittel
  - 92. Wesen und Ziele der mathematischen Entscheidungsforschung
  - 93. Die wichtigsten Theorien und Lösungsversuche der mathematischen Entscheidungsforschung
    - 930. Theorien
    - 931. Lösungsmethoden
  - 94. Weitere Techniken
  - 95. Anwendung der mathematischen Entscheidungsforschung im Rechnungswesen
  - 96. Abstimmung einzelner Teilentscheidungen
  - 97. Grenzen der Anwendung mathematischer Entscheidungsforschung auf dem Gebiete des Rechnungswesens
- Literaturverzeichnis
- Schlagwortverzeichnis



## **1. Allgemeine Fragen der Kostenrechnung**

### **10. Grundlagen und Formen des Rechnungswesens**

Kostenrechnung ist Erfassung und Zurechnung der betrieblichen Kosten auf die Leistungen. Sie ist nur ein Teil des betrieblichen Rechnungswesens und findet als solcher seine Grenzen in den Betätigungsbereichen der übrigen Teile. Die Kostenrechnung ist die Rechnung des Produktionsprozesses, der innerbetrieblichen Vorgänge. Ihr Gebiet beginnt daher dort, wo der Produktionsprozeß anfängt, also mit der Hineingabe der Güter in den Betrieb, und sie endet dort, wo Leistungen zum Absatz bereitgestellt werden.

Im Betriebe müssen aber die gesamten realen Vorgänge erfaßt werden, nicht nur die in den Werkstätten, sondern auch die in den Lagern und Büros. Darum werden alle betrieblichen Vorgänge von rechnerischen Handlungen begleitet, die ihnen nachfolgen oder vorangehen und sie wert- und mengenmäßig erfassen. Insbesondere die geldwertmäßige Erfassung ist zur Erkenntnis der konkreten betrieblichen Vorgänge und ihrer Zusammenhänge unerlässlich. Durch den geldwertmäßigen Ausdruck des Betriebsablaufs werden alle, auch die verschiedenartigsten Vorgänge, auf einen Nenner gebracht. Damit wird alles mit allem verrechenbar und vergleichbar: Materialverbrauch, Arbeitsstunden, Maschinenabnutzung, Debitorenverluste, Steuerzahlungen.

Zur rechnungsmäßigen Erfassung dieser Vorgänge bedient man sich verschiedener Verfahren, von denen die Kostenrechnung nur ein Teil, und deren Summe das betriebliche Rechnungswesen ist. Das Rechnungswesen ist die Gesamtheit aller Verfahren zur zahlenmäßigen Erfassung und Zurechnung der betrieblichen Vorgänge. Die betrieblichen Hauptvorgänge sind drei: Beschaffung, Produktion und Absatz. Beschaffung umfaßt die Besorgung von Anlagen, Vorräten und Arbeitskräften, also aller Betriebsmittel; Produktion den Prozeß der Gewinnung, Veredelung oder Verarbeitung der Güter bis zur Absatzbereitschaft; Absatz die gesamten Maßnahmen zum Vertrieb der Waren bis zum Zahlungseingang.

Die Verfahren zur Erfassung und Zurechnung der einzelnen Betriebsvorgänge sind mannigfaltig. Sie sind allmählich entstanden, entsprechend den Bedürfnissen des Betriebes nach genauer Erkenntnis seines Zustandes und seiner Entwicklung zum Zwecke treffsicherer Entscheidung. Das Rechnungswesen hat die Aufgabe der Durchleuchtung des Betriebes in allen seinen Teilen und allen Beziehungen. Es stellt gleichsam die betrieblichen Röntgenstrahlen dar.

In den Gegebenheiten des Betriebes und seinen Bedürfnissen nach rechnerischer Erfassung auf der einen Seite und der Besonderheit und unterschied-

lichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Rechnungsverfahren auf der anderen Seite liegen die Grundlagen des Rechnungswesens, seine Form und Ausgestaltung ist von den Bedürfnissen des Betriebes abhängig. In der Organisation des Rechnungswesens muß daher die ganze Eigenart des Betriebes zum Ausdruck kommen; es hat ihm zu dienen und muß sich seiner Organisation anpassen.

Die Grundlagen sind materielle und formale.

Die materiellen Grundlagen ergeben sich:

- a) aus der betrieblichen Eigenart und
- b) aus den verfolgten Rechnungszielen.

Die betriebliche Eigenart, aus der sich drei materielle Grundlagen ergeben, ist begründet:

1. in den einzelnen Wirtschaftszweigen: Industrie, Verkehr, Handel, Banken, Versicherung, freie Berufe;
2. in den verschiedenen Betriebsgrößen: Klein-, Mittel-, Großbetriebe, Einzel- und zusammengesetzte Betriebe;
3. in den verschiedenen Wirtschafts- und Rechtsformen.

Zu 1.: Daß die verschiedenen Wirtschaftszweige verschiedene Formen des Rechnungswesens bedingen, ergibt sich zwangsläufig aus dem Produktionsprozeß, der in den einzelnen Wirtschaftszweigen ein durchaus verschiedener ist und dem das Rechnungswesen sich anzupassen hat. Dem betrieblichen Kreislauf folgt der Lauf der Aufwandziffern; beide müssen einander entsprechen.

Die betriebliche Aufgabe der einzelnen Wirtschaftszweige ist eine verschiedene: in der Industrie die eigentliche Produktion; im Verkehr die physische Verteilung (Transportleistung); im Handel die kommerzielle Verteilung, also Güterbereitstellung zu Konsumzwecken (Güterkonsum durch den Verarbeiter wie durch den letzten Verbraucher); in der Bank die Kreditbereitstellung, die Umwandlung des genommenen Kredits (Kredit niederer Ordnung) in gegebenen Kredit (Kredit höherer Ordnung); in der Versicherung die Risiköbernahme; in den freien Berufen die verschiedensten Dienstleistungen: Krankenbehandlung, Rechtswahrung, Revision, Organisation und treuhänderische Verwaltung, Unterhaltung bei den Vorführungsbetrieben, Unterbringung im Hotelgewerbe u. v. a. Dieser betrieblichen Aufgabe, die den Produktionsablauf bestimmt, entspricht auch die Aufgabe und Organisation des Rechnungswesens.

In der Industrie ist das wichtigste die eigentliche Produktion, daher die Betriebsbuchhaltung mit den Fabrikationskonten; im Verkehr steht im Vordergrund die Vollführung der Transportleistung, daher die Betriebskostenrechnung; im Handel kommt es auf die ständige Erfassung und Kontrolle der Warenbestände und des Umsatzes an; im Bankwesen auf die Übersicht über den Bestand und die Fälligkeit der einzelnen genommenen und gegebenen Kredite zur Ermöglichung der täglichen Gelddisposition; in der Versicherung auf die Kenntnis des Bestandes an Risiken und der ent-

sprechenden Kapitalanlagen; in den freien Berufen kommen die verschiedensten Grundaufgaben vor, die daher auch den Kern der rechnerischen Erfassung bilden. Es kommt darauf an, die Grundfunktion der einzelnen Betriebe in den Wirtschaftszweigen zu erfassen, um danach das Rechnungswesen zu organisieren: die Individualität des Rechnungswesens ist zunächst durch den Wirtschaftszweig bedingt.

Neben der Eigenart des Wirtschaftszweiges und der Art des Produktionsprozesses ist

2. die Betriebsgröße als Grundlage des Rechnungswesens bedeutsam. In kleinen Betrieben ist z. B. die Buchhaltung einfacher, die Zahl der Konten geringer, die Kontrolle unter Umständen entbehrlich. Die Weite der Kontengliederung ist von der Größe des Betriebes abhängig: ob nur Gruppenkonten geführt werden, wieweit diese in Unterkonten aufgeteilt und dazu durch Nebenbücher und die übrigen Rechnungsverfahren ergänzt werden.

Die 3. materielle Grundlage des Rechnungswesens bildet die Wirtschaftsform: ob erwerbswirtschaftlich, genossenschaftlich oder gemeinwirtschaftlich. In der Buchhaltung spielt das nur eine geringe Rolle, wohl aber in der Kalkulation, Preisbildung und Betriebspolitik.

Die weiteren materiellen Grundlagen ergeben sich aus den Zielen der Verrechnung. Die Ziele sind viererlei Art:

1. Periodische Erfassung der Vorgänge (Bestands-, Aufwands- und Erfolgsrechnung),
2. Kostenträger-(Stück-)Rechnung,
3. Betriebskontrolle (Wirtschaftlichkeitsrechnung),
4. Planung und Disposition.

Das erste Ziel des Rechnungswesens ist die periodische Rechnung: Erfolgsrechnung und Kostenträgerzeitrechnung (Betriebsabrechnung). Sie umfaßt:

- a) die rechnerische Erfassung aller betrieblichen Außen- und Innenvorgänge:  
der Beziehungen zu Lieferanten, Gläubigern und Schuldnern; zum Staat (Steuern); zu den sozialpolitischen Organisationen (soziale Verpflichtungen); zu den Betriebsinhabern (Aktionäre, Anteilseigner, Teilhaber, Kommanditisten usw.);  
der Beziehungen zur Belegschaft (Löhne, Gehälter und Erfolgsanteile);  
des Verbrauchs von Material, Anlagen (Abschreibungen) und Kapital (Zinsen für fremdes und eigenes Kapital); der Erfassung der Leistungen (Halb- und Fertigfabrikate, Ausschuß, Abfall und Nebenprodukte);
- b) die Erfassung der betrieblichen Bestände, ihrer Veränderungen und der Ursachen ihrer Veränderungen;
- c) die Ermittlung des Erfolges und seiner Quellen.

Die betriebliche Abrechnung geht freilich nicht in allen Betrieben so weit. Man kann folgende Abstufung feststellen:

- a) Das Ziel ist lediglich Übersicht über die Kapitalwerte: Man begnügt sich mit der Aufstellung einer Bestandsbilanz; der Erfolg ist die Differenz zwischen Anfangs- und Endbestand. Man bedient sich der nicht-systematischen, einfachen Buchführung, die keine Veränderung, keine Ursachen und keine Beziehungen aufweist.
- b) Das Ziel ist Übersicht über Bestände, ihre Veränderung und die Ursachen der Veränderung. Erstrebt wird eine Rentabilitätsrechnung. Das Rechnungsverfahren ist die systematische doppelte Buchhaltung in einer der vielen Formen.
- c) Das Ziel geht noch weiter als bei b): der Produktionsprozeß, die Erfolge und ihre Quellen sollen genauer erfaßt werden. Neben der Finanzbuchhaltung besteht eine ausgebaute Betriebsbuchhaltung; neben der Jahres- eine kurzfristige Erfolgsrechnung.

Im weiteren Ausbau schreitet man in der Aufwands- und Erfolgsgliederung fort, um zu noch tieferen Betriebserkenntnissen zu kommen. Hier wird der Betrieb in das Marktgeschehen eingegliedert, der Gewinn in Betriebs- und Marktgewinn gespalten.

Dem zweiten Ziel des Rechnungswesens, der Errechnung der Selbstkosten der Leistungseinheit, der Angebotspreise, der Preisuntergrenze, der Nachfragepreise und der Klärung sonstiger Kostenfragen, dient die Kostenrechnung. Im weiteren Inhalt des Buches wird auf diese Fragen ausführlich eingegangen werden.

Die betriebliche Kontrolle, als drittes rechnerisches Ziel, umfaßt die Überwachung und Prüfung aller Vorgänge im Betriebe. Sie ist teils Kostenrechnung, teils Erfolgsrechnung und umfaßt:

- a) Wirtschaftlichkeitskontrolle (des Innenbetriebes);
- b) Rentabilitätskontrolle (der Außenerfolge, vor allem der Finanzierungs- und Markterfolge).

Gute Betriebsführung verlangt aber nicht nur Betriebskontrolle, sondern viertens auch Grundlagen für die Betriebspolitik und für vernünftige Betriebsdisposition. Zufall, Willkür und Unsicherheit in den Betriebsdispositionen müssen ausscheiden. So wird die Beschaffung von ziffernmäßigen Grundlagen für Betriebsdisposition und Betriebspolitik das vierte Ziel des Rechnungswesens.

Die Disposition und betriebliche Politik erstrecken sich:

- a) auf die Finanzierung,
- b) auf Einkauf,
- c) auf Produktion und
- d) auf Absatz.

Die Betriebsdisposition verlangt (naturgemäß) kalkulatorisches und konstruktives Denken, beruhend auf den exakten Grundlagen des Rechnungswesens. Das Rechnungswesen wird so zum Steuer des Betriebes.

Die formalen Grundlagen des Rechnungswesens ergeben sich aus der Art der Verrechnung. Diese kann sein:

1. Buchhaltung-Bilanz,
2. Selbstkostenrechnung,
3. Statistik,
4. Wirtschaftsplan (Budget).

Die erste und ursprüngliche Form des Rechnungswesens ist die Buchhaltung. Sie ist der Teil des Rechnungswesens, der einige Gruppen (einfache Buchhaltung) oder alle Geschäfts- und Betriebsvorfälle (doppelte Buchhaltung) chronologisch und systematisch erfaßt. Sie ist eine Verrechnung und eine Nachrechnung, eine Kapitalbestands- und eine Kapitalbewegungsrechnung in geldwertmäßiger, chronologisch-systematischer Form. Sie mündet in eine Kapitalbestands- und eine Erfolgsbilanz. In Skontren werden daneben auch Mengen verrechnet. Die methodische Eigenart ist die Verrechnung in einer systematischen, zwangsläufigen und sich selbst kontrollierenden Weise.

Die Buchhaltung als alleinige Form des Rechnungswesens konnte aber den Anforderungen der Praxis nicht genügen. Das Bedürfnis nach einer genaueren Analyse der betrieblichen Vorgänge, nach Erforschung der Betriebsbeziehungen zu anderen Wirtschaften (Markt), nach Erfassung der kommenden Dinge und nach Auswertung der Vergangenheit und Gegenwart für die nahe und ferne Zukunft ließ bald aus und neben der Buchhaltung neue Verfahren mit anderer Zielsetzung entstehen: Rechnungsverfahren zur genauen Kalkulation der Angebotspreise, zur Messung der Wirtschaftlichkeit, planenden Vorschau und vernünftigen Betriebspolitik auf exakter Zahlengrundlage. So wurde die Buchhaltung bald durch die drei übrigen Rechnungsverfahren ergänzt, die teils ihre zwangsläufige Form benutzen (wie die Betriebsbuchhaltung und in loser Form das Budget), teils aber elastische Formen annehmen wie die Statistik und die Selbstkostenrechnung.

In gut organisierten Betrieben finden wir alle vier Formen systematisch verknüpft. Aber insbesondere die vierte Form, die Betriebsplanung, ist in Deutschland noch ein Stiefkind, ganz zu Unrecht. Sie ist nicht so schwierig, wie es scheint und viel wichtiger, als man meint. Freilich eignet sie sich nicht für alle Betriebe gleichermaßen, am meisten für Betriebe mit automatisiertem und standardisiertem Produktionsprozeß, am wenigsten für solche mit Einzel- und kurzfristiger Wechselfertigung. Aber darüber kann kein Zweifel sein, daß Budget und Plankosten das Rechnungswesen der Zukunft weitgehend beherrschen werden. Dazu sind die Vorteile dieser Rechnungsverfahren zu groß. Betriebsplanung sollte heute in allen Betrieben eine Selbstverständlichkeit sein. Sie ist die Vorbedingung für jede rationale Wirtschaft. Durch Hinzunahme der drei andern Rechnungsverfahren wurde aus der Buchhaltung das Rechnungswesen.

Die Ausgestaltung der Buchhaltung zum Rechnungswesen ist ihre entscheidende Entwicklung, so entscheidend, daß von einer isolierten Buchhaltung gar nicht mehr die Rede sein sollte. Die

Tendenz ist sogar deutlich genug, daß gewisse Rechnungsformen nicht nur eine Ergänzung, sondern sogar einen Ersatz der Buchhaltung bilden werden. Dies gilt besonders für die Statistik mit ihrer vergleichenden, kausalen und korrelativen Rechnung, die daneben aber auch die statischen und dynamischen Aufgaben der Buchhaltung und Bilanz übernehmen kann. Freilich ist das beste Verhältnis zwischen Buchhaltung und Statistik nicht der Ersatz, sondern die Ergänzung<sup>1)2)3)</sup>. Buchhaltung sollte man darum immer nur im Zusammenhang mit den anderen Rechnungsverfahren sehen und jedes für seine typischen Zwecke verwenden, aber auch jedes benutzen, um die beste Durchleuchtung des Betriebes und eine rationale Betriebswirtschaft zu erreichen.

Das Rechnungswesen in seinen vier Formen bildet ein in sich geschlossenes System. Die natürliche Gliederung ergibt sich:

1. aus dem Gegenstand,
2. aus dem Verfahren der Verrechnung, wobei bei dem Verfahren
  - a) die Form,
  - b) die Wertung (der Inhalt) die systembildenden Gliederungsgesichtspunkte ergeben.

Nach dem Gegenstande ist das Rechnungswesen eine Zeitraum- (Perioden-, Abschnitts-), eine Kostenträger- und eine Vergleichsrechnung.

Die Zeitraumrechnung ist wiederum dem Verfahren nach zunächst Buchhaltung und Bilanz, wobei die Zeiträume lang oder kurz sein können. Die lange Periode und den normalen kaufmännischen Zeitraum bildet das Jahr, auf das daher Buchhaltung und Bilanz zunächst abgestellt waren und es grundsätzlich heute noch sind. Die kurzfristige Bestands- und Erfolgsrechnung sind nur Ergänzungsrechnungen, von wie großer praktischer Bedeutung sie auch sein mögen.

Die Buchhaltung wiederum ist entweder Geschäfts- oder Betriebsbuchhaltung. Die Geschäfts- oder auch Finanzbuchhaltung umfaßt die externen betrieblichen Beziehungen: zu Gläubigern und Schuldnern, zu Staat, Sozialorganisationen, Kartellen, Verbänden und Betriebsinhabern, die Betriebsbuchhaltung dagegen die inneren betrieblichen Vorgänge: den Produktionsprozeß, seine Kosten und Ergebnisse. Auch die Buchhaltung kann auf längere oder kürzere Abschnitte abgestellt sein und sich gleichfalls auf Bestand und Bewegung im Betriebe erstrecken. Buchhaltung und Bilanz sind Vergangenheitsrechnungen, die Blickrichtung geht nach rückwärts.

Ebenfalls eine Zeitraumrechnung, aber mit dem Blick nach vorwärts, ist der Wirtschaftsplan, das Budget. Das Budget kann zeitlich ein Gesamt-

<sup>1)</sup> Vgl. den Abschnitt 80: Kostenstatistik.

<sup>2)</sup> Von der unverbundenen zur verbundenen Rechnung (alle 4 Verfahren abstimmbare und abgestimmte).

<sup>3)</sup> Vom Denken in Ausgaben zum Denken in Werten. Vom Kreislauf der Einnahmen und Ausgaben zum Kreislauf der Aufwände und Erträge, der Kosten und Leistungen.

plan: für 1 Jahr oder eine noch längere oder aber kürzere Periode, oder ein Teilplan: für ein Halbjahr, ein Vierteljahr, einen Monat sein. Auch sachlich kann das Budget ein Gesamtplan (umfassend den gesamten Betrieb: Absatz-, Produktions-, Finanz-, Kostenplan) oder ein Teilplan sein (vielleicht nur den Kostenplan oder nur den Werbeplan umfassend).

Die Kostenträgerrechnung ist dem Verfahren nach Selbstkostenrechnung und Kalkulation in ihren mannigfachen Formen. Im Verhältnis zum Zeitpunkt der Produktion ist sie Vor- oder Nachkalkulation.

Die Vergleichsrechnung bedient sich der Statistik. Es geht entschieden zu weit, jede Rechnungsart als Vergleichsrechnung anzusehen, wie es manchmal geschieht. Denn der Vergleich muß doch außerhalb der systematischen Rechnungsformen, wie sie z. B. Buchhaltung und Bilanz darstellen, geschehen, und er muß sich statistischer Formen bedienen. Die Vergleichsrechnung auf statistischer Grundlage ist zunächst Wirtschaftlichkeitsrechnung in drei Formen: als Zeit-, Betriebs- und Soll-Ist-Vergleich. Weiter aber dient die Statistik Bestands- und Bewegungsvergleichen verschiedenster zeitlicher und sachlicher Art: Jahres-, Monats-, Wochen- und Tagesstatistiken; Auftrags-, Debitoren-, Kreditoren-, Kassen-, Vorratsbestandsstatistiken; Kosten-, Erfolgs-, Umsatzentwicklungsstatistiken. Der Vergleich kann dabei durch absolute Zahlen und Zahlenreihen oder durch Kennziffern, mit oder ohne Richtzahlcharakter, geschehen.

Nicht nur die formale, sondern auch die materielle Art der Rechnungsverfahren ist für die natürliche Gliederung und Systembildung wichtig. Insbesondere die Verwendung von Soll- oder Istwerten ist für die einzelnen Verfahren und damit auch für den Gegenstand der Verrechnung bedeutsam. Die Sollwerte sind Budget- oder Standardwerte. Die Istwerte sind entweder Zeit- oder ursprüngliche Beschaffungswerte.

So ergibt sich folgende Systematik des betrieblichen Rechnungswesens:

Nach dem Gegenstand der Rechnung		I. Zeitraumrechnung			II. Kostenträgerrechnung	III. Vergleichsrechnung
Nach dem Verfahren	a) formal	1. Budget a) Gesamtbudget b) Teilbudget zeitlich u. sachlich	2. a) Bilanz aa) Jahresbilanz bb) Monatsbilanz bzw. kurzfrist. Erfolgsrechnung	b) Buchhaltung aa) Geschäftsbuchhaltung bb) Betriebsbuchhaltung	a) Vor-, b) Nachkalkulation	Statistik a) Zeit-, b) Betriebs-, c) Soll-Ist-Vergleich d) Bestands- u. Entwicklungsvergleiche versch. Art
	b) materiell	Sollwerte	Istwerte	aa) Istwerte bb) Ist- bzw. Soll-Istwerte	a) Soll- b) Istwerte	Ist- bzw. Soll-Istwerte

## 11. Das Rechnungswesen als Mittel betrieblicher Lenkung

### 110. Die neuzeitlichen Aufgaben industrieller Betriebsführung

Die Dispositionsaufgaben, die die Führung moderner Industriebetriebe zu lösen hat, sind an Voraussetzungen zweierlei Art gebunden:

1. an solche, die sich aus der allgemeinen wirtschaftlichen Situation, vor allem aus der Marktlage und ihren Veränderungen ergeben und
2. an solche, die durch die Struktur des Betriebes und den daraus folgenden technischen und wirtschaftlichen Gesetzmäßigkeiten des Betriebsablaufes entstehen.

Der Betrieb dient dem Markt, und nur durch die Anpassung an die wechselnden Marktbedingungen kann er seine Aufgabe erfüllen. Die Betriebsführung ist daher in ihren Entscheidungen zu allererst von den Marktgegebenheiten — den bestehenden und den kommenden — abhängig. Preise, Nachfrage, Mode, Geschmacksrichtung, das Angebot der Konkurrenz und seine Kosten, technische Bedingungen und Qualitätsanforderungen und die Veränderung aller dieser Faktoren sind daher die primären Daten der Betriebspolitik.

Eine Dynamik der Marktfaktoren hat es zwar zu allen Zeiten gegeben, aber sie hat in der modernen Wirtschaft ein ganz besonderes Ausmaß angenommen. Schon die rein wirtschaftsbedingte Dynamik (bedingt durch Bevölkerungsvermehrung, Mode-, Geschmacks- und Verbrauchswandlung) hat sich infolge des technischen Fortschrittes und der damit verbundenen größeren Differenziertheit von Angebot und Nachfrage erheblich verstärkt. In der Gegenwart haben daneben vor allem außerwirtschaftliche Ursachen einen verstärkten Einfluß auf den Markt und seine Dynamik erlangt. Hier sind vor allem politische und militärische Ereignisse und Entscheidungen zu nennen, die häufig sprunghafte Nachfrageverschiebungen, heftige Lohn- und Preisbewegungen und schwankende Währungsverhältnisse nach sich ziehen. Die moderne Politik unterliegt nun einmal dem Gesetz des steigenden Aufwandes. Die Folge sind wachsende Staatshaushalte und damit steigende steuerliche Belastungen des Betriebes. Daher ist heute die Steuerbelastung mit das wichtigste Datum der Betriebspolitik geworden. Dazu kommen noch eine ganze Anzahl Lenkungsmaßnahmen des Staates durch Steuervergünstigungen und Mehrbelastungen, die die Entscheidungsfreiheit des Betriebes mehr oder minder hemmen und seine Dispositionen in eine bestimmte Richtung lenken. Es läßt sich daher feststellen: Die moderne Wirtschaft ist durch wachsende Dynamik gekennzeichnet, einer Dynamik, die häufig außerwirtschaftlichen Ursachen unterliegt und daher langfristige Planungen des Betriebes erschwert und höchste Anforderungen an das Anpassungsvermögen des Betriebes stellt.

Es ist nun die große Antinomie der modernen Wirtschaft, daß mit zunehmender gesamtwirtschaftlicher Dynamik die Anpassungsfähigkeit des einzelnen Betriebes sinkt. Diese Entwicklung beruht in erster Linie auf technischen Einflüssen. Die moderne Produktionsweise ist mit einer zunehmenden Mechanisierung, Maschinisierung, Automatisierung und häufig auch Spezial-

sierung verbunden. Die natürliche Folge dieser Tendenz ist eine wachsende Betriebsstarrheit zweifacher Art. Sie zeigt sich zunächst als technische Starrheit: Technisch hochwertige Apparaturen pflegen in der Regel auf einen beschränkten Kreis von Produkten oder Produkte bestimmter technischer Eigenschaften, häufig auch auf ein einzelnes Produkt spezialisiert zu sein. Damit erfährt die Produktionsbreite, d. h. die Fähigkeit des Betriebes, je nach der Marktlage seine Erzeugnisse zu wechseln, erhebliche Einschränkungen. Der technische Fortschritt oder Nachfrageverschiebungen können unter diesen Umständen die Apparatur eines Betriebes schnell veralten lassen, ihren wirtschaftlichen Wert mindern oder sogar beseitigen.

Mit der technischen Starrheit ist aber zugleich auch eine wirtschaftliche Starrheit verbunden: Mit zunehmender Mechanisierung wächst die Kapitalintensität des Betriebes und mit ihr der Anteil der Kapitalkosten an den Gesamtkosten. Die Erhaltung der Produktionsbereitschaft der Betriebsapparatur erfordert wiederum laufend Aufwendungen, die die Kapitalkosten weiterhin erhöhen. Die wirtschaftliche Folge dieser Entwicklung ist eine zunehmende Empfindlichkeit des Betriebes gegenüber Beschäftigungsschwankungen und Produktionsumstellungen. Aus der sinkenden Kostenelastizität ergibt sich gesetzmäßig eine steigende Anforderung an die Betriebsführung zur Erhaltung der Wirtschaftlichkeit und Erhöhung der Produktivität.

Die Kompliziertheit der Produktionsapparatur und die häufig durch sie bedingte Betriebsgröße erfordern schließlich eine umfangreiche Betriebsorganisation, die den Betrieb ebenfalls schwerfällig und plötzlichen Änderungen gegenüber unbeweglicher gestaltet. Schließlich pflegt eine Mechanisierung meist mit einem Anwachsen der Gemeinkosten verbunden zu sein, also der Kosten, die besonders schwer zu kontrollieren sind und daher am leichtesten Unwirtschaftlichkeiten enthalten.

Betrachten wir alle diese Faktoren, die im modernen Industriebetrieb eine so hohe Bedeutung erlangt haben, so ergeben sich daraus für die Aufgaben einer neuzeitlichen Betriebspolitik einige wichtige Folgerungen:

1. Die Führung industrieller Betriebe ist datenabhängiger geworden; d. h. der Betrieb hat bei seinen Entscheidungen mehr Daten, von ihm unbeeinflussbare Tatsachen, zu berücksichtigen, und diese Daten haben größtenteils auch wirtschaftlich an Gewicht gewonnen. Während sich aber die äußere (marktbedingte) Daten-Konstellation ständig verschiebt und häufig in ihren Veränderungen im voraus (politische Faktoren!) gar nicht zu übersehen ist, sind die in der Struktur des Betriebes begründeten Daten zu einem großen Teil starr und nicht oder nur auf lange Sicht beeinflussbar.

Die wichtigsten innerbetrieblichen Daten sind die Gesetzmäßigkeiten des Betriebsablaufes. Diese Gesetzmäßigkeiten, wie sie z. B. zwischen Kosten und Beschäftigungsgrad, zwischen Kapazität, Kosten und Preisgestaltung, zwischen Produktionsmenge, Fertigungsorganisation,

Lagerhaltung und Finanzierung bestehen, sind zwar ebenfalls für den Betrieb keine völlig neuen Erscheinungen, aber ihr wirtschaftliches Gewicht hat sich unter dem Einfluß der modernen kapitalintensiven Betriebsstruktur ganz wesentlich erhöht.

2. Je häufiger und grundlegender sich die äußeren Datenkonstellationen verändern, um so größer wird die Zahl langfristig wirkender Dispositionen, die vom Betrieb zu treffen sind — langfristig, gemessen an der Geschwindigkeit, mit der sich die äußeren Verhältnisse wandeln; hier bedeuten fünf Jahre schon eine lange Zeit. Das Disponieren des Betriebes auf lange Sicht, das in einem ständigen Abstimmen von Absatzerwartungen und Kapazität, von Absatzmengen und Produktionsorganisation, von Preiserwartungen und Lagerbeständen, von Erfolgswartungen und Bilanzansätzen, von Rentabilitätsaussichten und Finanzierungsformen besteht, wird damit zunehmend riskanter und problematischer.
3. Sind die langfristig wirkenden Dispositionen einmal getroffen und ausgeführt, so bleibt der Betrieb auch langfristig an ihre wirtschaftlichen Auswirkungen gebunden. Die Wirtschaftlichkeitsentwicklung ist dann vornehmlich von der Zweckmäßigkeit kurzfristiger Dispositionen abhängig. Diese kurzfristigen Dispositionen, die über Ausdehnung und Einschränkung der Produktion, über die Angebots- und Nachfragepreisbildung, über die kurzfristige Produktionszusammensetzung usw. entscheiden, bestimmen den wirtschaftlichen Auf- oder Abstieg des Betriebes.

Die innerbetrieblichen Gesetzmäßigkeiten, denen jeder Industriebetrieb unterliegt, sind für die Betriebsführung aber nicht nur Daten; sie sind zugleich auch Objekt der Betriebspolitik. Weil die verschiedenen Faktoren voneinander abhängig sind — und zwar gesetzmäßig abhängig —, ist es möglich, durch einen Faktor auf einen andern oder eine Reihe anderer Faktoren einzuwirken. So kann der Betrieb beispielsweise mit Hilfe seiner Preispolitik auf den Absatz, durch den Absatz auf die Beschäftigung, durch die Beschäftigung auf die Kosten, durch die Kosten auf die Produktionsorganisation, durch die Kostengestaltung bei einer bestimmten Produktionsorganisation wiederum auf die Angebotspreisbildung und damit den Absatz, durch die Aufwandsbewertung auf die Steuern usf. einwirken.

Ein bloßes theoretisches Kennen dieser Gesetzmäßigkeiten und Abhängigkeiten genügt nicht. In jedem Betrieb sind die wechselseitigen Einflüsse der genannten Faktoren von unterschiedlichem Gewicht, und nur eine größen- und eine wertmäßige Feststellung ihres Einflusses befähigen den Betrieb zu einer rationalen Betriebspolitik. Das Schwergewicht der Betriebspolitik liegt jedenfalls im Inneren des Betriebes. Die Marktfaktoren können nur in seltenen Fällen Objekte der Betriebspolitik werden.

Im Inneren des Betriebes ist zugleich mit dem industriellen Rechnungswesen die beste Grundlage für rationalrechenhafte Entscheidungen gegeben.

### 111. Betriebsführung und industrielles Rechnungswesen

Alles betriebliche Disponieren beruht auf einem Werten, Vergleichen und Wählen zwischen wirtschaftlichen Zwecken und Mitteln. Da die Aufgabe des Betriebes in der Erzielung eines möglichst großen Wertgefälles zwischen den Preisen des Beschaffungsmarktes und denen des Absatzmarktes besteht, stehen im Mittelpunkt aller auf die Produktion gerichteten Entscheidungen Preis- und Mengen-Kalkulation und -vergleiche. Im Prinzip besteht daher jede rechenhafte Betriebspolitik in einem Abwägen von Preisen vermutlicher Verbrauchsmengen und Preisen vermutlicher Absatzmengen.

Kein Betrieb wäre aber praktisch in der Lage, derartige Vergleiche durchzuführen, wenn er dazu ständig alle Preise und Verbrauchsmengen neu zu ermitteln hätte. Vor allem der Wertverzehr von Kostengütern, die als Gemeinkosten in die Produktion eingehen, kann aus ersichtlichen Gründen nicht für jede neue Entscheidung neu bestimmt werden. Rationales zahlenmäßiges Disponieren ist daher nur mit Hilfe des betrieblichen Rechnungswesens möglich.

Das Rechnungswesen erfaßt zunächst unmittelbar Preise und mittelbar Mengen, denn die im Rechnungswesen anfallenden Zahlen sind das Produkt aus Mengen und Preisen. Das Rechnungswesen erhält damit den Charakter einer „großen Preis- und Mengen-Tabelle“. An Hand dieser „Tabelle“ kann sich der Betrieb über die aufwands-, kosten- und ertragsmäßigen Auswirkungen seiner Dispositionen orientieren. Selbstverständlich lassen sich nicht alle Preise und Mengen (bewertet zu Preisen) den Zahlen des Rechnungswesens entnehmen. Durch die Preisdynamik des Marktes erhalten die Zahlen schnell nur noch historischen Wert, und auch die Verbrauchsmengen verändern sich infolge zahlreicher Einflüsse, wie Produktwechsel, Beschäftigungsschwankungen, Wechsel der Losgröße, der Auflagengröße, Leistungsschwankungen usf. Aber es verändern sich doch nicht alle Preise zugleich und jederzeit, und auch der Mengenverbrauch bleibt zu einem Teil wenigstens annähernd konstant, so daß immer nur einzelne Preise und Mengen neu zu ermitteln sind.

Dennoch zeigt sich hier deutlich der wesentliche Nachteil eines auf reine Ist-Wert-Erfassung eingestellten Rechnungswesens für die Zwecke der Betriebsdisposition, denn:

1. Die im Rechnungswesen niedergelegten Zahlen sind Vergangenheitswerte. Sie können daher von aktuellen Kosten und neuen Werten wesentlich abweichen.
2. Die Verbrauchsmengen, die in den Zahlen des Rechnungswesens zum Ausdruck kommen, können mit allen denkbaren Einflüssen von Unwirtschaftlichkeiten behaftet sein.
3. Für das betriebliche Disponieren haben nicht alle Kosten und Erträge die gleiche Bedeutung. Es sind die Kosten in ihrem Gewicht verschieden: vermeidbare und unvermeidbare Kosten, Durchschnitts- und Grenzkosten, ebenso Durchschnitts- und Grenzerträge. Wie noch später zu zeigen sein

wird, macht der Einfluß des Beschäftigungsgrades, dazu ferner des Zeitmomentes auf die betriebliche Disposition eine Differenzierung von Kosten und Erträgen nach der Zwangsläufigkeit und Beeinflußbarkeit ihrer Entstehung erforderlich.

Das auf die Erzielung größter Wirtschaftlichkeit gerichtete Disponieren des Betriebes findet in den Zahlen des Rechnungswesens, so wie sie sich aus dem Ablauf des Betriebes zwangsläufig ergeben, einen nur beschränkten Anhaltspunkt. Diesen Zahlen fehlt zu einem großen Teil der Maßstabcharakter. Maßstäbliche Zahlen sind für die Lenkung des Betriebes von größtem Wert. Wenn das Rechnungswesen seine Funktion als innerbetriebliches Lenkungsmittel erfüllen soll, ist mit den automatisch anfallenden Zahlen nicht auszukommen. Neben den Ist-Zahlen müssen Normwerte und Wirtschaftlichkeitszahlen ermittelt werden.

Normwerte sind auf technischer Grundlage ermittelte, dem Trend der allgemeinen Entwicklung angepaßte, von Unwirtschaftlichkeiten bereinigte Soll-Werte<sup>1)</sup>.

Wirtschaftlichkeitszahlen sind den geltenden Markt- oder Betriebswert verkörpernde Zahlen mit Lenkungscharakter.

Die Verwendung von Wirtschaftlichkeits- und Normwerten macht das Rechnungswesen aber nicht entbehrlich. Nur ein gut ausgebautes Rechnungswesen ermöglicht die Bestimmung von Normwerten und Wirtschaftlichkeitszahlen: Die Wirtschaftlichkeitszahlen müssen aus dem Zahlenmaterial des Rechnungswesens abgeleitet werden, und Normwerte erfüllen ihren Zweck nur dann, wenn sie ständig mit den Ist-Werten verglichen werden. Die Bildung und Auswertung von Wirtschaftlichkeitszahlen und Normwerten ist daher eine der Hauptaufgaben, die das Rechnungswesen für innerbetriebliche Dispositions- und Kontrollzwecke zu erfüllen hat.

Darüber hinaus dient das Rechnungswesen der Betriebsführung aber noch auf mannigfach andere Weise: Als Bestandsrechnung ermöglicht es Bestandsdispositionen, als Finanzrechnung Liquiditätsdispositionen, als Steuerrechnung die Steuerermittlung und eine rechenhafte Steuerpolitik usw. Im folgenden sei jedoch das Schwergewicht vor allem auf die innerbetriebliche Lenkung durch Normwerte und Wirtschaftlichkeitszahlen gelegt. In ihrer Ermittlung und Auswertung für Zwecke der Betriebssteuerung besteht die eigentlich neue Aufgabe des industriellen Rechnungswesens.

---

<sup>1)</sup> Im Grunde genommen sind Normwerte auch eine Art von Wirtschaftlichkeitszahlen. Der Unterschied liegt jedoch darin, daß Normwerte (wie z. B. Plankosten, Normalkosten) in erster Linie Verbrauchsnormwerte sind, die den Betrieb zu möglichst großer Sparsamkeit im Mengenverbrauch steuern müssen. Wirtschaftlichkeitszahlen (wie z. B. Grenzwerte, reale Kosten) sind Dispositionszahlen, die die Wahl des in bestimmten Situationen optimalen Verhaltens erleichtern sollen.

**112. Rechnungswesen und Wirtschaftlichkeitszahlen****1 120. Der Durchschnittswert als Wirtschaftlichkeitszahl und die Rolle des Rechnungswesens bei seiner Ermittlung**

Der Betrieb lebt von der Kosten-Ertragsspanne einer langen Periode. Für die Existenz des Betriebes haben daher Dispositionen ein um so stärkeres Gewicht, je länger sie sich in den Kosten und Erträgen zwangsläufig auswirken. Es handelt sich hierbei also vor allem um Dispositionen, die im Rahmen der Gründungs politik, der Erweiterungspolitik, der langfristigen Produktions politik, der Kapazitäts politik zu fallen sind.

Diesen Dispositionen haftet deshalb ein besonderes Risiko an, weil sie die Betriebsstruktur schaffen und damit für die technische Elastizität und die Elastizität in der Kosten- und Ertragsgestaltung des Betriebes verantwortlich sind. Zugleich liegt hier die Gefahr fehlerhafter Entscheidungen besonders nahe, weil zum Auffinden der richtigen Lösungen Daten und Entwicklungstendenzen zu berechnen sind, die in relativ weiter Zukunft liegen und daher mit allen nur denkbaren Momenten der Unsicherheit verbunden sein können.

Grundsätzlich gilt für langfristige Dispositionen das Prinzip des Durchschnitts, das Denken in Durchschnittswerten. Die durchschnittlichen Kosten einer langen Periode (so lange, wie sich die jeweilige Disposition wirtschaftlich auswirkt) müssen im Durchschnittsertrag gedeckt werden. Auf lange Sicht ist also das Verhältnis von Durchschnittskosten und Durchschnittsertrag: die durchschnittliche Wirtschaftlichkeit und die Durchschnittsrentabilität entscheidend. Vor allem die Durchschnittsrentabilität, die Durchschnittsverzinsung ist wesentlich, da langfristige Dispositionen in der Regel mit Kapitalfestlegungen verbunden zu sein pflegen. Dieses Kapital läßt sich aber nicht nur im Betrieb selbst anlegen, sondern kann auch dem Markt zu beliebig anderen Zwecken zugeführt werden. In jedem Falle könnte es auf dem Markt mit Sicherheit den landesüblichen Zins, den Zins für risikolose Kapitalanlagen bringen. Auf lange Sicht muß daher jede Produktion im Durchschnitt zumindest den landesüblichen Zins (zuzüglich einer branchenabhängigen Risikoprämie) erbringen. Kapital, das diese Mindestrentabilität auf lange Sicht im Durchschnitt nicht erreicht, ist fehlinvestiert.

Wirtschaftlichkeitszahlen auf lange Sicht sind daher Durchschnittswerte: Durchschnittskosten, Durchschnittserträge, Durchschnittswirtschaftlichkeit und Durchschnittsrentabilität.

Da es sich bei allen diesen Werten um Zukunftswerte handelt, stößt ihre Berechnung oft auf erhebliche Schwierigkeiten. Das ist allerdings nur ein Grund mehr, alle Möglichkeiten auszuschöpfen, die das Rechnungswesen zu ihrer Ermittlung beisteuern kann.

Bei der Gründungs politik spielt das Rechnungswesen natürlich noch keine Rolle, da ein in Gründung befindlicher Betrieb noch über kein eigenes Zahlenmaterial verfügen kann. Aber ohne Kosten- und Ertragsberechnung geht es auch hier nicht. Da die Gründer eines Betriebes, zumindest diejenigen von

ihnen, die für die Führung des Betriebes vorgesehen sind, niemals branchenfremd sind, pflegen sie mit ihren Branchenkenntnissen oft sehr genaue Vorstellungen und Kenntnisse der kommenden Kosten- und Ertragsprobleme mitzubringen. Häufig können sie sich auf Kosten und Ertragszahlen, Richtzahlen und Vergleichswerte anderer Betriebe der gleichen Branche stützen. Ein Vergleich der Bilanzen dieser Betriebe vermag Aufschluß über die strukturellen Voraussetzungen, eine Untersuchung der Größenverhältnisse in ihrer Abhängigkeit von der Durchschnittsrentabilität Aufschluß über die optimale Betriebsgröße zu verschaffen. So gehen bereits die Gründungsdispositionen zu einem Teil auf die Zahlen des Rechnungswesens zurück — wenn auch nicht auf die des zu gründenden Betriebes, so doch auf die von bestehenden Betrieben gleicher Art.

Einen weit höheren Wert besitzt das Rechnungswesen für alle langfristigen Dispositionen, die in einem bereits laufenden Betrieb zu fällen sind und sich etwa auf Erweiterungen, Kapazitätsausdehnungen und -einschränkungen, Wahl des Spezialisierungsgrades, Festlegung der Produktionsrichtung auf lange Sicht u. ä. erstrecken.

Im Prinzip sind hierbei immer wieder dieselben Feststellungen zu treffen:

1. Feststellung der Durchschnittskosten für diejenige Periode, in der sich die jeweilige Entscheidung wirtschaftlich auswirkt;
2. Feststellung des langfristig zu erwartenden Durchschnittsertrages (Standard-Gewinn).
3. Vergleich von Durchschnittskosten und Durchschnittsertrag, Messung des Ergebnisses am einzusetzenden Kapital, Bestimmung der Durchschnittsverzinsung, Vergleich der Durchschnittsverzinsung mit den für das Kapital zu zahlenden Aufwendungen und dem landesüblichen Zins zuzüglich Branchenrisikoprämie.

Zu 1.: Nehmen wir an, es handelte sich bei der zu fällenden Disposition um eine neue Produktion, für die eine neue Kapazität geschaffen werden soll. Zur Ermittlung der wahrscheinlichen Durchschnittskosten dieser Produktion stehen zwei Verfahren zur Verfügung: Der Betrieb kann die kommenden Durchschnittskosten durch eine technische Mengenvorplanung mit anschließender Verwertung bestimmen, wobei alle erkennbaren langfristigen Preistendenzen der Kostengüter zu berücksichtigen wären. Dieses Verfahren hat den Nachteil, daß hierbei alle jene kleinen Unwirtschaftlichkeiten unberücksichtigt gelassen werden, die niemals ausbleiben und für die reale Höhe der Durchschnittskosten auf lange Sicht und oft auch für den Erfolg oder Mißerfolg einer Produktion ausschlaggebend sind. Eine rein technisch fundierte Vorschaurechnung pflegt daher in der Regel ein zu optimistisches Ergebnis zu liefern. Der Betrieb kann andererseits auf die Zahlen seines Rechnungswesens zurückgreifen. Diese Zahlen haben aber nur einen beschränkten Vergleichs- und Maßstabwert, da sie auf historischen Preisen und mehr oder minder auf anders gearteten Produktionen beruhen. Der Betrieb wird sich in der Regel zur Bestimmung seiner Durchschnittskosten auf lange Sicht beider Verfahren bedienen und das eine

durch das andere kontrollieren. Die Feststellung der kommenden durchschnittlichen Einzelkosten wird mehr die Aufgabe einer technischen Mengenvorplanung sein. Allerdings wird sich der Betrieb bei der Ermittlung der Preise der Kostengüter und der erkennbaren Preistendenzen wiederum weitgehend auf die Zahlen seines Rechnungswesens stützen müssen. Relativ unproblematisch ist die Ermittlung der kalkulatorischen Kosten (außer Zinsen). Ihrem Wesen nach sind die kalkulatorischen Kosten auch im laufenden Betrieb vor kalkulatorische Werte. Bei der Ermittlung der übrigen Gemeinkosten spielen dagegen die Zahlen des Rechnungswesens wiederum eine bedeutende Rolle, da durch technische Vorkalkulation der Mengenverbrauch der als Gemeinkosten verrechneten Kostengüter in der Regel zu günstig berechnet wird. Der als Gemeinkostensatz auf die Einzelkosten zu verrechnende Zuschlag läßt sich mit einiger Sicherheit an Hand der Gemeinkostensätze technisch und strukturell ähnlicher Produktionen bestimmen. Zumindest lassen sich die technischen Vorkalkulationen durch die empirischen Zahlen des Rechnungswesens auf ihren Wahrscheinlichkeitsgrad hin überprüfen.

Zu 2.: Die Ermittlung der voraussichtlichen Durchschnittserträge beruht in erster Linie auf den Ergebnissen von Marktforschung und Absatzplanung. Inwieweit hierbei die Zahlen des Rechnungswesens (Umsatzstatistiken, Preisstatistiken) herangezogen werden können, läßt sich allgemein nicht sagen. Andererseits lassen sich die Absatzchancen und Ertragschancen einer neuen Produktion nur dann mit annähernder Sicherheit feststellen, wenn der Betrieb seine voraussichtlichen Kosten und damit die Möglichkeiten seiner zukünftigen Angebotspreisbildung kennt. Die Feststellung seines zu erwartenden Durchschnittsertrages und der absetzbaren Menge ist daher ohne vorherige Ermittlung der vermutlichen Durchschnittskosten und ihrer Elastizität nicht möglich. Umgekehrt wiederum ist die Ermittlung der absetzbaren Menge und ihres Preises die wichtigste Bestimmungsgrundlage für die Wahl des wirtschaftlichsten Produktionsverfahrens, des Spezialisierungsgrades, der Kapazitätsgröße und der hiermit verbundenen Durchschnittskosten auf lange Sicht.

Zu 3.: Besondere Bedeutung kommt der Ermittlung langfristiger Durchschnittswerte in allen Betrieben zu, die auf einen zeitlichen inneren Ausgleich (Saisonausgleich, Konjunkturausgleich) angewiesen sind.

#### 1121. Der Grenzkostenwert als Wirtschaftlichkeitszahl für Entscheidungen über kurzfristige Vorgänge

Bei kurzfristigen Dispositionen steht nicht die Existenz des Betriebes in Frage. Es soll vielmehr nur entschieden werden, ob ein Geschäft durchgeführt werden soll oder nicht, ob ein Auftrag angenommen werden soll oder nicht. Für diese laufenden Dispositionen verlieren die langfristigen Preistendenzen an Bedeutung. In den Vordergrund treten die kurzfristigen Preisänderungen. Es ergibt sich hieraus die Frage, welcher Wert einem Gut, das Preisschwankungen unterliegt, in der kurzfristigen Disposition zuzumessen ist. Hierfür ist der Tageswert am Umsatztage entscheidend.

Denn allein der Zeitpunkt kann maßgebend sein, an dem die Wirtschaftlichkeit einer Disposition tatsächlich in Erscheinung tritt, d. h. der Zeitpunkt des Verkaufs der Produktion am Markt.

Damit ist die Problematik der Bestimmung der Wirtschaftlichkeitszahl auf kurze Sicht aber noch nicht erschöpft. Wie soll z. B. gewertet werden, wenn die für die Produktion notwendigen Kostengüter nicht zu einem einheitlichen Preis beschafft und das Betriebsprodukt nicht zu einem einheitlichen Preis abgesetzt werden kann? Der für die Dispositionen des Betriebes geltende Wert ist in derartigen Fällen stets der Marktzeitwert der Grenzschiicht. Denn jeder neue Auftrag (und auf das Neue kommt es bei der kurzfristigen Disposition ja allein an) kann nur noch befriedigt werden, wenn man auf die letzte Beschaffungsschiicht zurückgreift, genau wie der volle Absatz der Produktion nur dann gelingt, wenn man das Grenzgebot der Nachfragenden für den Wert des Betriebsproduktes entscheidend sein läßt.

Damit ist das typische Denken des Betriebswirtes auf kurze Sicht gekennzeichnet. Es ist stets ein Denken in Schichten, wobei die Grenzschiicht entscheidend ist. Dieses Denken in Schichten ist notwendig, weil auf kurze Sicht nur das Neue, das, was eine Veränderung bringt, einen Einfluß auf die Wirtschaftlichkeit besitzt, demgemäß aber auch die Wirtschaftlichkeitszahlen auf diesen Tatbestand ausgerichtet sein müssen. Die Wirtschaftlichkeitszahl auf kurze Sicht sind daher die Grenzkosten.

Bisher ist das kurzfristige Denken dem langfristigen Denken als Gegensatz gegenübergestellt worden. Es ergibt sich jedoch die Notwendigkeit, den Ausgleich dieser Gegensätzlichkeit herbeizuführen.

Angenommen, einem Betrieb werde die Ausführung eines sehr ertragreichen Auftrages angeboten, der eine Sonderfertigung zum Gegenstand hat. Um diesen Auftrag durchführen zu können, möge der Betrieb eine neue Kapitalschiicht in Anspruch nehmen müssen, wenn er nicht die laufende sonstige Produktion einschränken will. Betrag der bisherige Grenzzins 6%, während die neu in Anspruch zu nehmende Kapitalschiicht 8% kostet, so müssen jetzt alle Produktionen des Betriebes mit 8%, dem neuen Grenzzins, kalkuliert werden. Ergibt sich bei dieser Kalkulation, daß der neue Auftrag 8% trägt, während eine schon länger laufende Serienproduktion nur 6,5% abwirft, so ergeben sich für den Betrieb zwei Möglichkeiten:

1. Der Betrieb schränkt die Serienproduktion ein, um mit dem freiwerdenden Kapital den neuen Auftrag durchzuführen. Denn bevor der Betrieb neues Kapital aufnimmt, wird er versuchen, das bereits im Betrieb arbeitende Kapital so ertragreich wie möglich zu verwenden.
2. Der Betrieb führt die Serienproduktion in altem Umfang weiter, obwohl sie nur 6,5% abwirft. Dies geschieht aus dem Grunde, weil der Ertrag der Serienproduktion auf lange Sicht stabiler ist als der Ertrag der Sonderfertigung. Hier wird also der zeitliche Ausgleich wirksam. Eine gleiche Entscheidung wird dann gefällt werden, wenn der Betrieb den

Serienartikel unbedingt in seinem Sortiment benötigt. Denn der Betrieb tritt ja in der Regel nicht nur mit einem Produkt an den Markt, sondern mit einer gängigen Kollektion. Innerhalb einer solchen Kollektion kann ein Artikel seiner Ertragslage nach nicht isoliert betrachtet werden, insbesondere dann nicht, wenn ein Produkt im Absatz den Vertrieb der anderen Artikel fördert. Unter solchen Umständen spricht man von einem Artikelausgleich, der bewirkt, daß das Sortiment als Ganzes den maximalen Ertrag erbringt.

Ähnliche Erscheinungen sind auch in Bank- und Handelsbetrieben zu beobachten. Obwohl z. B. in der Bank die Abteilung „Zahlungsverkehr“ und im Warenhaus die Abteilung „Restaurant“ als Verlustabteilungen bei isolierter Betrachtung anzusprechen sind, sind sie unter gesamtbetrieblichen Gesichtspunkten wirtschaftlich, da sie die Vertriebstätigkeit der anderen Abteilungen fördern. Hier spricht man von Abteilungs- ausgleich.

Um das Zusammenwirken von lang- und kurzfristigem Denken darzustellen, haben wir den Zins als Beispiel herausgegriffen. Grundsätzlich ergeben sich hier aber für alle Fälle, in denen Grenzkosten und Durchschnittskosten sowie Grenznutzen und Durchschnittsnutzen als Wirtschaftlichkeitszahlen in Konkurrenz treten, folgende, den scheinbaren Gegensatz zwischen Grenz- und Durchschnittsdenken ausgleichende Gesichtspunkte:

Die konsequente Anwendung des Grenzprinzips bedeutet eine ständige Kontrolle der gesamten betrieblichen Tätigkeit unter dem Gesichtspunkt der gegenwärtigen Verhältnisse. Dabei ist es nicht erforderlich, daß die Disposition stets zugunsten der kurzfristigen Betrachtungsweise ausfällt. Denn das Durchschnittsdenken kontrolliert seinerseits wiederum die kurzfristigen Kalkulationen und verhindert durch das ihm immanente Prinzip der Stabilität die Überschätzung von Augenblickschancen.

Grenzdenken und Durchschnittsdenken schließen einander also nicht aus, sondern ergänzen sich.

## 12. Geschichte der Kostenrechnung

### 120. Buchhaltung als Ausgangspunkt

Die Geschichte der Kostenrechnung müßte eigentlich parallel der Geschichte der Betriebswirtschaft verlaufen: entstehend aus Bedürfnissen des Betriebes nach rechnerischer Erfassung und Kontrolle der Vorgänge, wachsend mit der Betriebsgröße, dem technischen Fortschritt und dem schnelleren Wechsel in der Wirtschaft. Denn parallel dem betrieblichen Kreislauf, gleichlaufend mit den Produktionsvorgängen in Werkstatt, Lager und Vertrieb, muß ein rechnerisches Erfassen gehen, das die körperlichen Betriebsvorgänge in geldwertmäßige umsetzt, sie rechnerisch erfaßt und kontrolliert. Dem Betriebskreislauf muß ein Rechnungskreislauf entsprechen.

Das Rechnungswesen entspricht aber in seiner Entwicklung der betriebswirtschaftlichen durchaus nicht: immer nachhinkend, immer unvollkommen, immer verkannt und vor allem nicht genügend ausgewertet, das ist sein Verhältnis zur Wirtschaftsführung selbst. Das ist auch heute noch nicht anders geworden, obschon die Entwicklung der letzten Jahrzehnte, im Vergleich zu den letzten vier Jahrhunderten, eine wahrhaft glänzende ist. Aber die Länge der Perioden, in denen bis dahin ein Fortschritt erzielt wurde, ist unverhältnismäßig groß, welchen Teil des Rechnungswesens man auch nehmen mag. Diese Erscheinung ist fast unverständlich, wenn man daneben die technische Entwicklung stellt, die doch nach einer wirtschaftlichen Kontrolle geradezu schrie. Manche Fehldisposition wäre bei einer Parallelentwicklung von Technik und Rechnungswesen vermieden worden.

Das Rechnungswesen mit seiner Funktion, Grundlage der gesamten disponierenden und kontrollierenden Tätigkeit im Betriebe zu sein, spielte solange eine untergeordnete Rolle, als persönliche Betriebskenntnis, unterstützt durch das kaufmännische Fingerspitzengefühl, das eigentlich nichts anderes als Erfahrung ist, ausreichende Grundlage des Wirtschaftens war. Seine Bedeutung wuchs in dem Maß, wie die Voraussetzung dieser intuitiven Wirtschaftsweise fortfiel. Diese Wandlung ist zurückzuführen:

1. auf die zunehmende Betriebsgröße,
2. auf die verschärfte Konkurrenz,
3. auf die Wirtschaftsdynamik.

Die Betriebsgröße ist der Faktor, der überhaupt Anlaß zur Rechnungslegung gewesen ist. Wachsender Geschäftsumfang und zunehmende Kreditwirtschaft zwangen bereits den Kaufmann des Mittelalters zur Notierung betrieblicher Daten. Obwohl längst die geschlossene Hauswirtschaft durch die Tausch- und Geldwirtschaft abgelöst und damit der entscheidende Schritt zur Arbeitsteilung vollzogen war, hatte sich doch an der Methode der Betriebsführung nichts Wesentliches geändert. Der kleine Absatzkreis, der persönliche Kontakt mit den Kunden, die bare Zahlungsweise, vor allem das strenge Einhalten von Handelssitte und -brauch, und nicht zuletzt der beim Handel frei im Markt gebildete Preis gewährten ausreichende betriebliche Sicherheit und machten genauen ziffernmäßigen Nachweis von Stand und Entwicklung des Betriebes in gewissem Grade entbehrlich. Auch der Überblick über die damals handwerklich betriebene Produktion war ohne ausgebautes Rechnungswesen durchaus möglich.

Erst der wachsende Messehandel und die dadurch hervorgerufene Entpersönlichung der Beziehung zwischen Unternehmer und Kunden machten bei steigendem Geschäftsumfang eine ziffernmäßige „Gedächtnisstütze“ notwendig. Hiermit setzt die Entwicklung des Rechnungswesens ein, und zwar mit der Buchhaltung. Sie ist die Wurzel der Rechenhaftigkeit und war jahrhundertlang das Rechnungswesen. Sie entstand in den oberitalienischen Städten, deren Kaufleute bereits im 12. und 13. Jahrhundert Handelsbücher führten. In Deutschland brachten erst das 14. und 15. Jahr-

hundert mit dem Aufschwung der Hanse und des Deutschen Ritterordens die entsprechenden Voraussetzungen.

Die Entwicklung der systematischen Buchhaltung vollzog sich in zwei Perioden, als Übertragungs- und als Durchschreibebuchführung, die erstere in drei Stufen:

1. Die rechnerische Erfassung der betrieblichen Vorfälle begann mit der schriftlichen Festlegung der Außenstände und der Schulden im Interesse einer rechtzeitigen Mahnungs- und Eintreibungsmöglichkeit und prozessualer Beweiskraft der Aufzeichnungen. Hierzu trat bald eine periodische Kassenbestandsaufnahme zur Kontrolle der Bargeschäfte und die periodische Bestandsaufnahme der vorhandenen Vermögensteile, eine Vorbedingung für die Abrechnung innerhalb von Handelsgesellschaften oder von Gemeinschaftsgeschäften. Damit lag bereits das System der einfachen Buchhaltung vor, zumal im Lauf der Zeit die anfangs planlosen Eintragungen durch Verbuchungen nach gewissen Ordnungsprinzipien ersetzt wurden: Trennung von Privat- und Geschäftsausgaben, Zusammenfassen der Rechnungsposten nach den einzelnen Kunden, geographische Gliederung der Kunden. Es ist daher nicht richtig, die einfache Buchhaltung als vereinfachte Doppik und als eine spätere Entwicklungsform der doppelten Buchhaltung aufzufassen.
2. Einen entscheidenden Fortschritt bedeutete, nachdem sich langsam die Gewohnheit herausgebildet hatte, das „soll geben“ und das „soll haben“ kontenförmig gegenüberzustellen, also neben einer chronologischen Aufzeichnung eine sachliche Gruppierung vorzunehmen, die Aufnahme von Sachkonten. Die Einführung des Kontos: Kasse-, Waren-, Handlungsunkostenkonto usw. brachte die doppelte Verbuchung jedes Postens mit sich. Zugleich änderte sich die Blickrichtung der Buchhaltung: von der Erfassung reiner Außenbeziehungen zu den Vorgängen innerhalb des Betriebes, und in dieser Richtung, der Verfeinerung der inneren Verrechnung, ging die Entwicklung fortan weiter.
3. Zu der buchhalterischen Erfassung mußte allerdings noch als sinnvolle Ergänzung die periodische Inventur treten, um die buchmäßigen Bestände mit den tatsächlichen zu vergleichen und um über Gewinn oder Verlust und das Kapital von Zeit zu Zeit eine Übersicht zu erhalten, nachdem sich die Partieabrechnung (Gewinnfeststellung nach dem Verkauf jeder Einkaufspartie) infolge des zunehmenden Messehandels und des erweiterten Geschäftsumfanges als unmöglich erwiesen hatte. Um 1600 lag in Deutschland das System der doppelten Buchhaltung geschlossen vor, das in der Literatur systematisch zum erstenmal 1494 von Lucas Pacioli dargestellt worden, aber längst vor ihm in Venedig und Florenz in der Geschäftspraxis üblich war.

Die Entwicklung der nächsten 300 Jahre brachte lediglich eine Verfeinerung der Übertragung aus dem chronologisch geführten Memorial in das nach sachlichen Gesichtspunkten geordnete Hauptbuch, also keine

Entwicklung des Systems, sondern lediglich der Technik. Drei Wege wurden beschrritten:

1. Vermeidung von Konten durch Einführen von Gruppenkonten, Übergang zur Führung von Skontren, wie Kontokorrent-, Wechselskonto usw.;
2. Vermeidung von Posten, zunächst durch Einfügen eines Sammeljournals; dann Aufspaltung des Grundbuches: Aufeinanderfolge der italienischen, deutschen, französischen Buchführungsmethode;
3. Vermeidung von Übertragungen durch Vereinigung von Grund- und Hauptbuch (amerikanische Buchführung).

Die 2. Periode in der Entwicklung der Buchführung begann mit dem Jahr 1904, das den entscheidenden Schritt von der Übertragungs- zur Durchschreibebuchhaltung und damit eine umwälzende Neugestaltung brachte. Damit hatte die Buchführung ihren technischen Höchststand erreicht und konnte als manuelle oder maschinelle, als Einzugs- oder Zweizugs-, Originalkonten- oder Originaljournalbuchführung, mittels Einzel- und Gruppenkonten und endlich durch Journalspaltung den verschiedenen Betriebsbedürfnissen gerecht werden.

Immer noch aber, fast bis zum Beginn der zweiten Periode der Buchhaltung, stand diese als Form des Rechnungswesens allein da. Die Entwicklung, die jetzt begann und die von dem technischen Fortschritt geradezu erzwungen wurde, kann als Fortentwicklung der Buchhaltung zum Rechnungswesen gekennzeichnet werden, und zwar durch die Entwicklung der Kostenrechnung.

#### 121. Ergänzung durch Betriebsabrechnung und Kalkulation

Dem Großbetrieb konnte weder die „Gedächtnisstütze“ der Buchhaltung, noch eine langfristige periodische Erfolgsfeststellung genügen, er brauchte weitergehende rechnerische Unterlagen für Preisstellung, Betriebsführung und Betriebspolitik. Am dringlichsten erwies sich das Bedürfnis nach einer exakten Kalkulation, denn in dem verschärften Konkurrenzkampf konnte nur bei niedrigster Preisstellung das Feld behauptet werden. Unerläßliche Voraussetzung bildete hierfür eine Betriebsabrechnung. Damit war es aber äußerst ungünstig bestellt. Die Buchführung war damals lediglich auf die Erfassung der Außenverhältnisse, dagegen nicht des inneren Produktionsablaufs gerichtet. Der Preisstellung diente eine Vorkalkulation, die lediglich auf einer Kostenschätzung beruhte. Material + Lohn + 100% Unkostenzuschlag war die meist angewandte schematische Formel für die Stückkostenermittlung. Der zeitlich und für alle Artikel gleiche Gemeinkostenzuschlag von 100% war nur traditionell oder aus Anlehnung an Preise der Konkurrenz zu erklären. Erst der Jahresabschluß konnte dann erweisen, ob die Preisstellung die Kosten deckte. In der Gewinn- und Verlustrechnung war zwar eine, aber auch völlig unzureichende, weil viel zu summarische und zu späte Kontrolle des Zuschlagsatzes vorhanden. Doch wurden hieraus gewöhnlich noch nicht einmal die notwendigen Konsequenzen gezogen, und es bedeutete schon einen Fortschritt,

als man wenigstens entsprechend dem Betriebsergebnis den allgemeinen Zuschlagssatz änderte. Verschärfte Konkurrenz und Wirtschaftsdynamik machten diese Kalkulationsweise, die nicht einmal kleingewerblicher Betriebsweise und statischer Wirtschaft entsprach, unmöglich und erzwangen die Ablösung der Kostenschätzung durch eine Kostenrechnung, insbesondere durch Errechnung betriebs- und artikelindividueller Gemeinkostenzuschlagssätze.

Diesen Erfordernissen konnte nur durch eine genaue innerbetriebliche Abrechnung entsprochen werden. 1905 erschien Leitners „Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe“, der mit dieser Veröffentlichung die neue Periode der Geschichte des Rechnungswesens einleitete und vor allem durch seine konkreten Beispiele der Wirtschaft Lösungsmöglichkeiten für ihre Rechnungsfragen zeigte. In der Praxis versuchte man jetzt allmählich, neben der buchhalterischen Erfassung der Außenbeziehungen, die genauen Stückkosten zu ermitteln.

Die Zurechnung der Kosten auf den Kostenträger muß richtigerweise — das erkannte man bald — nach dem Verursachungsprinzip geschehen, d. h. jedem Stück müssen die Kosten zugerechnet werden, die seinetwegen im Produktionsprozeß entstanden sind. Aus der Beobachtung dieses Prinzips ergab sich:

1. eine Trennung der Kosten nach der Möglichkeit ihrer Zurechnung auf die Leistungseinheit in Einzel- und Gemeinkosten,
2. das Streben nach einer Verfeinerung des Gemeinkostenzuschlags.

Die Erfassung der Einzelkosten, als direkte, dem Auftrag oder Stück unmittelbar zuzurechnende Kosten, bot verhältnismäßig geringe Schwierigkeiten. In Form statistischer Aufzeichnungen in Lager- und Lohnbüro, bei verbesserter Organisation mit Hilfe von Material-, Lohnzetteln, Stücklisten usw. ließen sich leicht die der einzelnen Kommission zuzurechnenden Material- und Lohnkosten feststellen. Hinzu traten später noch die Sondereinzelkosten; das sind besondere, direkt zu verrechnende Kosten. Einen entscheidenden Fortschritt brachte vor allem die wissenschaftliche Betriebsführung nach Taylor, die das Ziel der optimalen Ausnutzung von Mensch und Materie durch genaue Analyse und Beobachtung des Betriebsablaufs verfolgte und auf den Ergebnissen psychotechnischer Forschung, Zeit-, Bewegungs- und Ermüdungsstudien beruhte. Sie führte zu dem heutigen Stand der Erfassung der Einzelkosten. Leistungsforschung und Leistungsmessung der ausführenden Arbeit brachten die Lösung der Einzelkostenverrechnung<sup>1)</sup>.

Die eigentliche Problematik der Stückkostenberechnung lag aber in der Zurechnung der Gemeinkosten, ihre Lösung in einer funktionellen Ab-

---

<sup>1)</sup> Daraus reifte ferner allmählich die Erkenntnis, daß bei der Kalkulation des Angebotspreises nicht mehr mit tatsächlichen, in ihrer Höhe sehr oft vom Zufall beeinflussten Ist-Aufwendungen, sondern mit Kosten im Sinn von Normziffern gerechnet und ihnen preisbildender Charakter verliehen werden müsse.

teilungsgliederung und darauf beruhender Verfeinerung<sup>1)</sup> des Zuschlagsatzes. Die Entwicklung ging aber sehr langsam vor sich. An Stelle des völlig willkürlich gewählten, unkontrollierten und starren Unkostensatzes von zunächst 100%, dann 50%, trat allmählich ein betriebseigener, rechnungsmäßig ermittelter Zuschlagssatz, anfangs als summarischer Zuschlag, indem alle indirekten Kosten zusammengefaßt und zum Lohn oder Material bzw. den gesamten Einzelkosten in Beziehung gesetzt wurden. Dieser summarische Zuschlagssatz wurde aber in den meisten Fällen einer genauen Gemeinkostenermittlung, vor allem in Mehrproduktbetrieben, wo die verschiedenen Produkte die einzelnen Abteilungen verschieden stark in Anspruch nehmen, nicht gerecht. Daher wurde dieser durch eine differenzierende Zuschlagsmethode weiter verfeinert, und zwar durch das Einschalten von Kostenstellen in die Kostenarten-Kostenträgerverrechnung<sup>1)</sup>).

Die Kostenstellenrechnung enthielt ein doppeltes Problem:

1. die Bildung der Kostenstellen,
2. die Umlegung der Gemeinkosten von den Kostenstellen auf die Kostenträger.

Die Bildung der Kostenstellen geschah in engster Anlehnung an die räumliche oder organisatorische Gliederung des Betriebes, zunächst gewöhnlich in der Aufteilung: Einkauf oder Materialwesen, Fertigung und Vertrieb. Je mehr sich im Lauf der Zeit eine Kostenstellengliederung nach Betriebsfunktionen durchsetzte, desto zweckmäßiger wurde sie. Unter Umständen ging man sogar bis zur Platzkostenrechnung, um sogar für einzelne Werkzeugmaschinen und sonstige Arbeitsplätze mit besonders hohen Anschaffungskosten genaue Sonderzuschläge zu ermitteln. Durch Bildung von Kostenstellen wurden die Gemeinkosten zu direkten Stellenkosten, wodurch die Genauigkeit der Zurechnung ungemein vergrößert wurde.

---

<sup>1)</sup> Der Gedanke der abteilungsmäßigen Gemeinkostensammlung wurde zum erstenmal bereits 1877 von Ballewski in den Vordergrund gestellt, setzte sich aber erst 30 Jahre später langsam in der Praxis durch. 1904 trat Sperlich mit seiner Arbeit „Reform der Unkostenberechnung in Fabrikbetrieben“ (1. Aufl. 1904, 2. Aufl. unter dem Titel „Unkostenkalkulation“ 1906) hervor, in der er das Problem der Unkostenverrechnung bereits sehr weitgehend behandelte. Im Auftrage des VDMA veröffentlichte Brunier im Jahre 1908 seine „Selbstkostenrechnung für Maschinenfabriken“ und vertrat hier eine möglichst weitgehende Kosten- und Abteilungsgliederung. Zur weiteren Entwicklung hat insbesondere Lilienthal durch die 1907 veröffentlichte „Fabrikorganisation, Fabrikbuchhaltung und Selbstkostenrechnung der Firma L. Löwe“ in hohem Maße beigetragen. Diese Darstellung erregte bei ihrem Erscheinen großes Aufsehen, da sie die erste dieser Art war. Bisher hatte man eine geradezu unverständliche Zurückhaltung geübt und jeden Erfahrungsaustausch unterbunden. Der Wert des Werkes liegt darin, daß erstmalig eine in der Praxis durchgeführte Betriebsbuchhaltung gezeigt wurde, wenn diese auch nur dazu diente, die in der Geschäftsbuchhaltung gesammelten Aufwendungen auf den Betrieb zu verteilen, und im übrigen der Primat der Geschäftsbuchhaltung durchaus aufrechterhalten wurde.

Auch in der Umlegung der auf den Kostenstellen gesammelten Unkosten auf die Kostenträger bzw. der Umlegung der vorgelagerten auf die nachgeordneten Kostenstellen läßt sich das Streben verfolgen, immer mehr dem Verursachungsprinzip gerecht zu werden. Zuschlagsbasis blieb nicht mehr willkürlich der Lohn, sondern man suchte Verteilungsschlüssel, die in funktionaler Beziehung zu den einzelnen Gemeinkostenarten stehen: Raum, Zeit, Gewicht. Dadurch wurde die unmögliche Methode, jeden Artikel mit dem gleichen Unkostenzuschlag zu belasten, endgültig beseitigt.

Um jedoch eine zu hohe Anzahl von Zuschlagssätzen zu vermeiden, ging man zu einer schrittweisen Kostenumlegung in mehreren Stufen und damit zu einer Gliederung und Gruppierung der Kostenstellen in solche erster, zweiter und letzter Ordnung (Hauptkostenstellen) über, eine Verrechnung, wie sie erstmalig der vom AWF ausgearbeitete Grundplan der Selbstkostenrechnung (1920) durchführte. Der Kostenstellenumlegungsbogen wurde damit unentbehrliches Hilfsmittel der Kostenrechnung.

Die ersten Kostenrechnungen waren monatliche Unkostenzusammenstellungen, getrennt nach Abteilungen. Sie bildeten die ersten brauchbaren statistischen Grundlagen zur Feststellung des Abteilungskostenzuschlags. Statistische Methoden<sup>1)</sup> wurden im Betriebe demnach zunächst in den Dienst der Kostenrechnung gestellt. Auch die Anfänge kaufmännischer Rechnungslegung in der Form periodischer Bestandsfeststellungen vor Einführung des Systems der Doppik waren im Grunde statistische Aufzeichnungen.

Dasselbe Streben aber, das zur Entwicklung der Buchhaltung zum System der Doppik führte, nämlich die Rechnungslegung zwangsläufig zu kontrollieren und alle Betriebsvorgänge zu erfassen, machte sich bald auch in der Kostenrechnung bemerkbar und führte zu der Forderung: Buchhaltung als Grundlage und Kontrolle der Kostenrechnung, Kalkulation als Ergänzung der Buchhaltung. Erstmals Schär<sup>2)</sup> und nach ihm Calmes<sup>3)</sup> verfochten die Idee der kalkulatorischen Buchhaltung. Für die Kostenrechnung folgte daraus:

1. die kontenförmige Kostenrechnung,
2. die systematische Verbindung mit der Geschäftsbuchhaltung.

Hieraus ergab sich die Ausgestaltung der Buchhaltung nach kostenorientierten Gesichtspunkten und ein Monismus<sup>4)</sup> im Rechnungswesen. Die Vorstufe hierzu bildete die Verwirklichung der Schärschen Forderungen:

nach Übernahme der summarischen Nachkalkulationsergebnisse in die Buchhaltung und der Spaltung der gemischten Konten, insbesondere der

---

<sup>1)</sup> Besonders von Meltzer vertreten in seinen Vorträgen über Kalkulation und Selbstkostenwesen, 1907, bei einem Kursus des Berliner Bezirksvereins des VDMA.

<sup>2)</sup> Buchhaltung und Bilanz, Berlin 1904.

<sup>3)</sup> Fabrikbuchhaltung, Leipzig 1906.

<sup>4)</sup> Löwenstein, Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgsrechnung, Leipzig 1922.

Trennung des Kontos „Erzeugnisse“ in ein Fabrikations-, Fabrikate- und Verkaufskonto, wodurch die Trennung von Halb-, Fertigfabrikaten und Erlös erzielt wurde.

So bildete sich innerhalb der die Beziehungen des Unternehmens nach außen darstellenden Geschäftsbuchhaltung eine weitere Kontengliederung und -gruppierung, die lediglich der inneren Betriebsabrechnung diene und die als Betriebsbuchhaltung eine ihren speziellen kostenrechnerischen Zwecken immer mehr entsprechende Ausgestaltung erfuhr.

Schon die Lilienthalsche Arbeit<sup>1)</sup> zeigte einen klaren Anfang kontenmäßiger Kostenrechnung, allerdings unter Beibehaltung des Primats der Geschäftsbuchhaltung. Sie entsprach durchaus der Schärfschen Forderung einer einheitlichen Geschäfts- und Betriebsrechnung. Auch die 1919 von Peiser dargestellte „Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten“ fußte auf demselben Gedanken, stellte allerdings im Vergleich zu Lilienthal einen wesentlichen Fortschritt dar durch ein Gewinn- und Verlustkonto, welches eine genaue Kontrolle der Selbstkostenrechnung ermöglichte.

Das Streben nach einem unbedingten formellen und materiellen Monismus zwischen Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung fand im Laufe der weiteren Entwicklung in dem Maße eine Abschwächung, als sich die Erkenntnis vom Wesen und den Zweckverschiedenheiten der einzelnen Rechnungsmethoden durchsetzte. Namentlich die Preisschwankungen der Nachkriegs- und Inflationszeit zeigten mit aller Deutlichkeit, daß die historischen Daten der Buchhaltung für eine der Preisstellung dienende Kostenrechnung unbrauchbar waren. So wurde dem Grundsatz des unbedingten Monismus der des materiellen Dualismus gegenübergestellt, erstmalig von Schmalenbach vertreten durch die Forderung der Trennung von Kosten und Aufwand (die sich durch den neutralen Aufwand bzw. die Zusatzkosten unterscheiden) und der Anwendung verschiedener Wertungsprinzipien in Geschäftsbuchhaltung und Kostenrechnung<sup>2)</sup>. Diese Forderung des materiellen Dualismus stürzte zugleich das Primat der Geschäftsbuchhaltung und ließ die Kostenrechnung in Form der Betriebsbuchhaltung als selbständigen, gleichberechtigten Rechnungszweig neben die Geschäftsbuchhaltung treten, wobei allerdings dem formellen Monismus durch Übergangs- und Verrechnungskonten auch weiterhin Rechnung getragen wurde.

Den Niederschlag dieser Gedanken zeigte erstmalig der 1920 (1921 in 2. Auflage) erschienene Grundplan der Selbstkostenrechnung des AWF, auf dem auch die 1925 veröffentlichte Selbstkostenrechnung des VDMA aufbaut. Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung sind lediglich durch die Zentralkonten: Geschäfts- bzw. Betriebskonto bzw. durch mehrere Übergangskonten miteinander verbunden, erfolgen aber im übrigen ihre Sonderzwecke.

<sup>1)</sup> A. a. O.

<sup>2)</sup> Besonders eindringlich vertrat Löwenstein diese Gedankengänge.

Als vollkommenste Darstellung der Idee einer wenigstens formell einheitlichen und geschlossenen betrieblichen Rechnungslegung muß der Schmalenbachsche Kontenrahmen (1927) bezeichnet werden, der in vielen Branchen, namentlich bei der Aufstellung der Einheitsbuchführungen des RKW, auch heute noch Grundlage und Ausgangspunkt bildet, jeweils in Anpassung an die besonderen Voraussetzungen der einzelnen Branchen.

Aber gerade der Schmalenbachsche Kontenrahmen trug den Keim zur tieferen Zergliederung und damit die Tendenz zur weiteren Entwicklung in sich. Die Übersichtlichkeit und damit die praktische Verwertbarkeit des Kontenrahmens wurde durch die Vielzahl der zugleich verfolgten Zwecke gehemmt, wie seine Kompliziertheit überhaupt seine Schwäche ist.

In der weiteren Entwicklung trat damit der Grundsatz der einheitlichen Betriebsrechnung zurück hinter den der besten Zweckentsprechung. Es ließ sich immer mehr die Tendenz feststellen, die verschiedenen Rechnungsziele mit verschiedenen, ihnen am besten entsprechenden Rechnungsmethoden zu erreichen, wobei allerdings der Gedanke eines ineinandergreifenden, aufeinander abgestimmten Rechnungssystems oberster Leitsatz blieb. Schmalenbach selbst verlieh dieser Erkenntnis in seinen Erläuterungen zum Kontenrahmen gerade in Hinblick auf die Kostenrechnung Ausdruck: „Es ist durchaus in der Ordnung und muß in vielen Fällen empfohlen werden, sich nicht der äußeren Form der doppelten Buchhaltung, sondern der äußeren Form der Statistik zu bedienen.“ Diese Entwicklungstendenz der Kostenrechnung, sich über die kontenmäßige Darstellung hinaus spezifischer zweckbedingter Rechnungsmethoden zu bedienen, ist nur aus der allmählich sich verändernden Zwecksetzung und neuen Aufgabenstellung zu verstehen. Diese neuen Aufgaben aber waren Preispolitik, Kontrolle der Betriebsgebarung, Messung der Wirtschaftlichkeit und vorausschauende Betriebsdisposition.

### **122. Betriebskontrolle als neuer Zweck der Kostenrechnung**

Anfangs war Preisstellung der einzige Zweck der Kostenrechnung. Die möglichst exakte Stückkostenermittlung durch immer weiter getriebene Verfeinerung des Gemeinkostenzuschlags verlor aber in dem Moment ihre überragende Bedeutung, als die bis dahin herrschenden Kalkulationsgrundsätze der Kostenverursachung und der Vollkostendeckung preis- und betriebspolitischen Zwecken weichen mußten. Die aus der Fixkapital- und Fixkostenstruktur der Betriebe entstandene Notwendigkeit einer elastischen Preisstellung brachte für die Kostenrechnung die Aufgabe, die Kostenabhängigkeit von den Beschäftigungsschwankungen festzustellen, also die Kosten in feste und veränderliche, Zeit- und Mengenkosten zu scheiden und auf der Kostengestaltung die Preispolitik aufzubauen<sup>1)</sup>. Die Kostenrechnung für die Zwecke der Preispolitik bedingte in erster Linie eine genaue Kostenanalyse.

<sup>1)</sup> Differentialkalkulation und Errechnung des „toten Punktes“ von Schär; Peisers Arbeit „Der Einfluß von Selbstkosten und Beschäftigungsgrad auf die industrielle Kostenentwicklung“ und am schärfsten Schmalenbach durch seine konsequente Forderung der Preisstellung zum proportionalen Satz (Grenzkosten).

Die exakte Stückkostenermittlung und die in Verfolgung dieses Ziels entwickelten Methoden wurden jedoch damit nicht bedeutungslos oder gar überflüssig, nur der Zweck änderte sich: das Schwergewicht wurde auf das Innere des Betriebes, auf den Produktionsablauf verlagert. Dies geschah in zunehmendem Maße, als die freie Preisbildung der geregelten und die freie Wirtschaft der geordneten wichen. Als neues Ziel der Kostenrechnung trat daher neben die Preisstellung und Preispolitik die Kontrolle der Betriebsgebarung, und dies um so mehr, je mehr durch Versagen des Preisfaktors die Kosten zum einzigen vom Betrieb zu beeinflussenden Erfolgsfaktor wurden: Betriebskontrolle zum Zwecke der Kostensenkung wurde erstes Ziel der Kostenrechnung.

Kontrollieren heißt messen, messen heißt vergleichen. Damit entwickelte sich die Kostenrechnung vor allem in der Form der Vergleichsrechnung weiter, und zwar in dreifacher Hinsicht:

1. in dem Vergleich der Kosten des eigenen Betriebes zu verschiedenen Zeiten (Zeitvergleich);
2. in der Gegenüberstellung der eigenen Kosten mit denen anderer Betriebe (Betriebsvergleich);
3. im Vergleich der tatsächlichen Kosten des Betriebes mit Normkosten (Soll-Ist-Vergleich).

Der Vergleich der Kosten des eigenen Betriebes wurde zunächst als Zeitvergleich durchgeführt, d. h. durch das Gegenüberstellen von Gegenwarts- und Kosten mit solchen früherer Perioden, entweder der vorangegangenen Geschäftsperiode oder der entsprechenden im Vorjahr bzw. in der Vorsaison. Der Zeitvergleich war anfangs ein Bilanzvergleich, manchmal auch auf die Gewinn- und Verlustrechnung ausgedehnt. Der Vergleich der summarischen Aufwandsposten hatte aber für die Kontrolle der Betriebsgebarung nur geringe Bedeutung. Nur eine Verfeinerung der Vergleichsobjekte konnte eine wirksame Kontrolle ermöglichen. Dieser Erkenntnis wurde im Laufe der Zeit Rechnung getragen, indem man nicht nur Kostenarten, sondern auch Kostenstellen und Kostenträger verglich. Die Tatsache, daß sich in den Ziffern verschiedener Perioden natürlich auch die Markteinflüsse, d. h. die Summe aller nicht im Beeinflussungsbereich des Betriebes liegenden Faktoren auswirken, war einer Kontrolle der Betriebsgebarung sehr hinderlich. Hierauf wies besonders Schmalenbach in seiner „Dynamischen Bilanz“ hin, worin er, auch in Verfolgung des Ziels, einen vergleichbaren Betriebsgewinn zu errechnen, auf die Möglichkeiten zur Ausschaltung dieser Störungsfaktoren aufmerksam machte, z. B. durch Mengenrechnung, Anwendung von festen Verrechnungspreisen usw., deren Berücksichtigung auch für den Zeitvergleich einen wesentlichen Fortschritt bedeuteten, vor allem, wenn dieser sich unmittelbar an die Ziffern der Betriebsbuchhaltung anschloß.

Der Zeitvergleich erwies sich jedoch als zur Betriebskontrolle nicht ausreichend. Der Betrieb lief immer noch Gefahr, „Schlendrian mit Schlendrian“ zu vergleichen. Aus dieser Erkenntnis ist sowohl die Entwicklung des Be-

triebs- als auch des Soll-Ist-Vergleichs zu erklären. Die Anregung zu beiden kam aus Amerika, wo das Vorherrschen des Großbetriebes die Nutzbarmachung aller Kontrollmöglichkeiten forderte. In Deutschland fanden sie vor allem verstärkte Anwendung, als der Zeitvergleich durch die Inflation eine erhebliche Störung erfuhr.

Der Betriebsvergleich, in Deutschland namentlich von Schmalenbach propagiert, ging aus dem Erfahrungsaustausch innerhalb der einzelnen Branchen (z. B. die Erfa, Erfahrungsaustauschgruppen im Verband deutscher Werkzeugmaschinenfabriken) hervor, sowie aus dem Streben der Kartelle, sich für die Auseinandersetzungen mit den Reichsbehörden zwecks Preisfixierung und Preisabbau einen Einblick in die Kostengestaltung der einzelnen Betriebe zu verschaffen. Einer Einführung des Betriebsvergleichs als Kontrollmittel mußte natürlich eine weitgehende Vereinheitlichung des Rechnungswesens vorangehen. In dem Maß, wie dies auf Grund der Initiative von Fachverbänden geschah, nahm die Bedeutung des Betriebsvergleichs zu. Die Branchenuntersuchungen des RKW, die Arbeiten von Fachverbänden (wie z. B. VDMA, Verb. d. Eisenhüttenleute, Verb. der Eisengießereien, der keramischen Industrie, Waggonbau) und von wissenschaftlichen Instituten (Forschungsstelle für den Handel) bildeten die natürliche Grundlage und gleichzeitig die Anregung zu seiner Durchführung. Eine Verfeinerung und Auswahl zwischenbetrieblicher Kennziffern unter erhöhter Berücksichtigung der Vergleichbarkeit der Betriebe ist heute das Ergebnis dieser noch nicht allzu langen Entwicklung.

Neben diesen Vergleichen von Ist-Werten brachte der Zwang zur Leistungssteigerung und äußersten Rationalisierung die Entwicklung zum Soll-Ist-Vergleich. Dieser beruht auf der Plankostenrechnung und will der Leistungsmessung, damit der Leistungskontrolle und Leistungssteigerung dienen. Sie bedeutet eine Ausdehnung Taylorscher Ideen und Methoden auf den ganzen Betriebsprozeß und den Niederschlag der sich überall im Zusammenhang mit den Rationalisierungsbestrebungen geltend machenden Normalisierungstendenzen in der betrieblichen Rechnungslegung.

Bezüglich der Einzelkosten stellen die Taylorschen Methoden der wissenschaftlich analytischen Erfassung von Material und Lohn die besten und noch nicht überholten Möglichkeiten zur Aufstellung von Normalziffern dar, wobei die zunächst als Norm aufgestellten Höchstleistungen schon von den Amerikanern selbst durch Durchschnittsleistungen ersetzt wurden.

Die Feststellung der Gemeinkostenstandards erwies sich dagegen als erheblich problematischer. Diese bedeuten eine Entwicklung über den bisherigen auf tatsächlichen Kosten beruhenden Gemeinkostenzuschlag hinaus, da hier nicht reine vergangene Unkosten, sondern unter Berücksichtigung der kommenden Entwicklung berichtigte Gemeinkosten als Standards aufgestellt werden. Genaueste Analyse der Vergangenheit und vertiefte Konjunkturbeobachtung führten erst langsam im Lauf der Entwicklung zu brauchbaren Gemeinkostenstandards. Da die Benutzung von Standards weitgehend

an stabile, gleichbleibende Verhältnisse gebunden ist, fanden sie in Deutschland erst in der Nachinflationszeit Beachtung, vor allem in Betrieben mit automatisierter Massenfertigung. Früher hatten in Deutschland die festen Verrechnungspreise<sup>1)</sup> die Funktion der Standardkostenrechnung ausgeübt, wenigstens soweit es sich um die Kontrolle der Betriebsgebarung unter Ausschaltung der Preisschwankungen handelte. Heute setzt sich die Anwendung von Standardkosten im Rahmen von Plankostenrechnungen mehr und mehr durch, nachdem man sich in Deutschland zunächst die amerikanischen Erfahrungen nutzbar gemacht hat.

Daß die Kostenrechnung als Kontroll- und Vergleichsrechnung sich natürlicherweise der Rechnungsmethode, die besonders diesem Zweck entspricht, der Statistik, bediente, ist durchaus verständlich. Das gilt jedoch nicht allgemein. In Einproduktbetrieben und Betrieben mit Massenfertigung überwogen stets die Vorteile einer engen Anlehnung der Kostenrechnung an die Buchhaltung, zumal wenn auch hier Kontrollgesichtspunkte durch Verrechnung über Kostenstellen berücksichtigt wurden. Dagegen zog man in Betrieben mit kompliziertem Produktionsgang aus dem Grundsatz der besten Zweckentsprechung die Konsequenz, eine Trennung der Rechnungsmethoden vorzunehmen. So ergab sich aus dem nun überwiegenden Kontrollcharakter der Kostenrechnung und aus der Notwendigkeit zur Kostenanalyse für die Zwecke der Preispolitik die rückläufige Tendenz von der komplizierten kontenmäßigen Kostenrechnung zur Kostenstatistik und eine Beschränkung der Buchhaltung auf Sammelkonten. Schon heute spielt infolgedessen der in erster Linie kostenrechnerischen Gesichtspunkten Rechnung tragende Grundsatz der Kontenspaltung nicht mehr die entscheidende Rolle. Vieles in der Buchhaltung, was außerdem heute noch unter dem Namen „Betriebsbuchhaltung“ läuft, gehört nicht mehr in das System der Doppik, sondern ist in Wirklichkeit Statistik. Vor allem für die Plankostenrechnung würde das System der Doppik mit der häufig nötigen vierfachen Verbuchung eine übermäßige Komplizierung bedeuten. So bekam die Statistik von der Kostenrechnung her einen neuen Impuls und entwickelte sich neben Kalkulation und Buchhaltung zum selbständigen Zweig des betrieblichen Rechnungswesens, noch besonders verstärkt durch die infolge technischer Neuerungen erzwungene schnelle Umstellung und Anpassung der Rechnungslegung, wozu die Doppik infolge ihres starren Charakters nicht fähig war. Dynamischer Wirtschaft entsprechen nur elastische Rechnungsmethoden.

---

<sup>1)</sup> Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, Z. f. h. w. F. III. Jahrg. S. 165. Beste, Die Verrechnungspreise in der Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe, Berlin 1924.

### 123. Die Vorscheurechnung

Das Kontrollieren, obschon eine der wichtigsten Funktionen der betrieblichen Verwaltung, steht zeitlich an letzter Stelle. Es bildet den Schlußstein der Rechnungslegung, da nur Vergangenheitswerte geprüft werden, diese aber nicht mehr beeinflussbar sind. Kontrollieren allein, Hinnehmen unabänderlicher Tatsachen und evtl. Berücksichtigung der Erfahrungen in der Zukunft, genügte aber in einer dynamischen Wirtschaft nicht. Namentlich die Krisenerfahrungen der Kriegs- und Inflationsjahre brachten das Bestreben, Fehldispositionen nach Möglichkeit durch rechtzeitiges Anpassen des Betriebsprogramms an die zu erwartende Entwicklung zu vermeiden. So vollzog sich von selbst eine Veränderung der Blickrichtung: fort von dem Vergangenheitsdenken, hin zum Durchdringen und Erfassen der Zukunft. Vorausschauende Disposition, vorher bestimmte Kosten- und Ertragsrechnung und betriebliche Gleichlaufplanung traten als mindestens gleichwichtige Aufgaben neben die Betriebskontrolle. Kostenrechnung und Betriebsbudget kamen damit in engste Berührung.

In der Vorkalkulation, als Schätzung zukünftiger Stückkosten, kontrolliert und ausgerichtet an den Ergebnissen der Nachkalkulation, war bereits eine Methode vorausschauender Kostenrechnung entwickelt, allerdings mit dem alleinigen Ziel der Preisstellung. Je mehr sich diese jedoch zum Mittel der Betriebspolitik herausbildete, um so ähnlicher wurden ihre Voraussetzungen denen des Budgets. Während jene jedoch nur der Preisstellung dient, erfaßt dieses konsequent den gesamten Betriebsprozeß.

Als Wurzel des betrieblichen Budgets kann man die Kameralrechnung ansehen, die ebenfalls in der Aufstellung eines Ausgabe—Einnahmeplans den Gedanken der Vorausschau in sich trägt. Beide unterscheiden sich jedoch in dreifacher Weise:

1. das öffentliche Budget bezieht sich auf eine reine Verbrauchswirtschaft,
2. es kennt keine ursächliche Beziehung zwischen Ausgabe und Einnahme und
3. es kennt keine Leistungskontrolle.

Das Betriebsbudget gründet sich daher auf die Kameralrechnung nur durch Übernahme des Prinzips des Voranschlags. Zwischen beiden Haushaltsrechnungen bestehen nur formale Beziehungen.

Das Betriebsbudget, als speziell betriebliche Rechnungsmethode, stammt aus Amerika, wo die Budget-Gesetzgebung v. 10. 6. 21 und besonders die Wirtschaftskrise jener Zeit Anlaß zu betriebswirtschaftlicher Planung mit dem Ziel einer weitestgehenden Risikoausschaltung gaben. Etwa gleichzeitig führten auch in Frankreich die Ideen eines Fayol zur Wirtschaftsplanung im Betrieb.

Die Kostenplanung, als die der Budgetmethode entsprechende Erscheinungsform der Kostenrechnung, fand im betrieblichen Rechnungswesen zunächst Eingang in Gestalt von Teilplänen bei Neugründung und Erweiterung von Betrieben und bei Einführung neuer Verfahren. Bald jedoch gliederte sie sich als Kostenplan in das gesamte Planungssystem, den Absatz-, Finanz- und Produktionsplan des Betriebes ein.

Da das Budget<sup>1)</sup> nicht nur dem Bedürfnis nach verbesserter Betriebsdisposition, sondern durch die Möglichkeit des Soll-Ist-Vergleichs auch dem Kontrollbedürfnis gerecht wird, stellt es heute, ergänzt durch eine Plankostenrechnung<sup>2)</sup> zur internen Wirtschaftlichkeitskontrolle, die letzte und höchste Entwicklungsstufe im betrieblichen Rechnungswesen dar.

#### 124. Kostenrechnung in den einzelnen Betriebsgrößen und Wirtschaftszweigen

Der Stand des Rechnungswesens ist nicht in allen Betrieben gleich hoch. Er ist von zwei Umständen abhängig:

1. von der Betriebseigenart,
2. vom Wirtschaftszweig.

Die betriebliche Eigenart ist für den unterschiedlichen Stand des Rechnungswesens innerhalb eines Wirtschaftszweiges entscheidend. Immer ist es dann die Notwendigkeit zur genauen Erfassung, die das Rechnungswesen zur Entwicklung treibt. Wo dagegen eine unbedingte Notwendigkeit nicht besteht, da wird auf das Rechnungswesen weniger Wert gelegt. In der Gegenwart werden aber die bisher bestehenden großen Unterschiede allmählich überall verringert. Entscheidende Faktoren für die Ausgestaltung des Rechnungswesens sind:

a) die Betriebsgröße: Großbetriebe sind auf ein ausgebautes Rechnungswesen viel mehr angewiesen als Klein- und Mittelbetriebe. Das Rechnungswesen ist hier Organisator und Kontrolleur und muß in hohem Maße die rein persönliche Betriebsführung ersetzen, die in kleineren Betrieben noch möglich ist. Der Großbetrieb ist auch viel eher in der Lage, die Kosten des Rechnungswesens zu tragen, während in kleineren Betrieben schon aus Kostengründen von einem an sich möglichen Ausbau des Rechnungswesens abgesehen wird. Doch muß gesagt werden, daß auch für Mittel- und Kleinbetriebe ein neuzeitlich ausgebautes, jeweils angemessenes Rechnungswesen unentbehrlich ist;

b) die Fertigungs- und Betriebsweise: Einzel-, Serien-, Massenfertigung in der Industrie; stark oder schwach spezialisierte Betriebe: im Handel: Spezialgeschäft oder Warenhaus; im Bankwesen: Spezial- oder Universalbank, Bodenkreditinstitut oder Bank für Kurzkredite. Die einfachere Produktions- und Betriebsweise ermöglicht auch eine vereinfachte rechnerische Erfassung;

---

<sup>1)</sup> J. B. Heckert und J. D. Willson, *Business Budgeting and Control*, New York 1955. D. F. Evans-Hemming, *Flexible Budgetary Control and Standard Costs*, London 1952. A. J. Martin, *Standards et budgets d'exploitation (Contrôle budgétaire)*, Paris 1953. G. A. Welsch, *The Fixed-Flexible Budget — A Study in Integration*, N.A.C.A. Bulletin, Mai 1953.

<sup>2)</sup> Mellerowicz, K., *Betriebliche Planung und Plankostenrechnung*, Bd. 2: *Plankostenrechnung*, Freiburg 1972.

c) die Produkteigenart: Produkte, die einer scharfen Konkurrenz ausgesetzt sind, zwingen zu genauer rechnerischer Erfassung, also insbesondere Güter mit elastischer Nachfrage, zumal wenn Surrogatartikel vorhanden sind. Güter mit unelastischer Nachfrage und Produkte von Monopolbetrieben vermindern den Zwang zur genauen Erfassung und beeinflussen damit die Entwicklung des Rechnungswesens ungünstig.

Noch größer sind die Unterschiede zwischen den einzelnen Wirtschaftszweigen<sup>1)</sup>. Am frühesten zur Entwicklung gebracht und am weitesten fortgeschritten ist das Rechnungswesen in der Industrie. Bis in die allerjüngste Gegenwart gab es (von der Buchhaltung abgesehen) eigentlich nur ein industrielles Rechnungswesen<sup>2)</sup>. In der Literatur ist es heute noch so. Zusammenfassende und vergleichende Darstellungen des Rechnungswesens der einzelnen Wirtschaftszweige fehlen auch heute noch völlig. Für die Sonderentwicklung in der Industrie bestanden freilich Gründe:

- a) die Preisbildung in der Industrie ist überwiegend kostenorientiert,
- b) der Gewinn ist vor allem von der Kostengestaltung und Kostensenkung abhängig,
- c) der Zwang zur genauen Kostenrechnung war hier besonders groß:
  - aa) infolge besonders scharfer Konkurrenz,
  - bb) infolge größten technischen Fortschritts,
  - cc) infolge frühzeitig einsetzender Entwicklung zum Großbetrieb.

So wurde die Industrie Schrittmacher und Vorbild kostenrechnerischer Erfassung der Betriebsvorgänge. Erst in der allerjüngsten Gegenwart beginnen auch die übrigen Wirtschaftszweige, dem Rechnungswesen größeres Gewicht beizulegen. Doch ist der Abstand, zum Schaden der Gesamtwirtschaft, auch heute noch viel zu groß.

Dies gilt vor allem für Kleinbetriebe im Warenhandel, deren Rechnungswesen über den Stand der Buchhaltung noch kaum hinausgelangt ist. Kostenrechnungen, wie wir sie in der Industrie als Hauptbestandteil des Rechnungswesens finden, fehlen dort ganz oder stecken noch in den ersten Anfängen. Ein vollständiges Rechnungswesen mit Buchhaltung und Bilanz, Kostenrechnung, Statistik und Budget findet man nur in modernen Einzelhandelsgroßbetrieben, vor allem in Warenhäusern.

Die Gründe für diese Rückständigkeit sind folgende:

1. Im Handel überwiegt noch der Kleinbetrieb; die Mehrzahl der Betriebe beschäftigt weniger als fünf Personen. Betriebe dieser Größe sind auch ohne

<sup>1)</sup> Es ist hier nicht beabsichtigt, eine auch nur halbwegs erschöpfende Darstellung der Entwicklung des Rechnungswesens in den einzelnen Wirtschaftszweigen zu geben. Hierzu sind besondere Abhandlungen notwendig. Nur die allerwichtigsten Tendenzen sollen dargelegt werden, um Zusammenhänge aufzuzeigen.

<sup>2)</sup> Die oben gezeichnete Entwicklung des Rechnungswesens ist eigentlich die des industriellen Rechnungswesens, so daß hier weitere Ausführungen über die industrielle Kostenrechnung entbehrlich sind.

ausgebautes Rechnungswesen zu übersehen, ganz besonders dann, wenn der Betriebsablauf ein so einfacher ist wie in Handelsbetrieben.

2. Die Güter verlassen unverändert den Betrieb. Es fehlt ein eigentlicher Produktionsprozeß, und es entfällt daher die Notwendigkeit, ihn rechnungsmäßig zu kontrollieren. Es genügt, den Ein- und Ausgang der Waren und die hierbei entstehenden Kosten aufzuzeichnen, was mit sehr einfachen Methoden möglich ist.
3. Wegen der Eigenart der Preisbildung im Handel fehlt es an der Notwendigkeit einer exakten Kostenrechnung. Die Preisbildung im Handel vollzieht sich nach dem Wertprinzip. Die brancheüblichen, normalen Kosten werden den einzelnen Güterarten gemäß ihrer Belastungsfähigkeit zugerechnet, entweder in der Form brancheüblicher Kalkulationssätze, mit deren Hilfe vor allem der Einzel- und der Fertigfabrikategroßhandel seine Verkaufspreise errechnet, oder durch rein börsenmäßige Preisbildung, bei der das Angebot-Nachfrageverhältnis, nicht aber die Kostenhöhe der ausschlaggebende Preisbildungsfaktor ist. Weder die brancheüblichen Kalkulationssätze, noch die börsenmäßige Preisbildung nehmen Rücksicht auf die tatsächlichen Kosten des einzelnen Handelsaktes, auch nicht auf die individuellen Kosten der Einzelbetriebe. Diese müssen ihre Kostendeckung im Gesamtertrag finden, der durchaus marktbedingt ist. Das Interesse an einer exakten Kostenrechnung zur Preisbildung ist daher gering.
4. Hinzu kommt, daß der Handel in seiner Kostengestaltung außerordentlich unfrei ist. Zeitliche Verteilung, Rhythmus und Tempo des Absatzes richten sich vorwiegend nach den Wünschen und dem Verhalten der Käufer. Es ist unmöglich, für den Ablauf des einzelnen Verkaufsaktes Normen aufzustellen: weder der Vollzug noch die damit verbundenen Kosten können normiert und standardisiert werden. So entfällt vielfach die Notwendigkeit einer funktionellen Kostenanalyse, wie sie in der Industrie angestrebt wird. Außerdem läßt sich die Sortimentspolitik nicht nur nach der Gewinnträchtigkeit einzelner Artikel betreiben; sie ist ebenso davon abhängig, was der angesprochene Markt erwartet. Ein den Kunden anziehendes Sortiment ist Voraussetzung für steigenden Gesamtgewinn.

Die Folge dieser besonderen Betriebsverhältnisse ist ein relativ unentwickeltes Rechnungswesen. Bis vor wenigen Jahren fand man in den meisten Handelsbetrieben eine Buchhaltung, die lediglich als Gedächtnisstütze diente und für darüber hinausgehende Zwecke der Kontrolle und Disposition völlig ungeeignet war.

Die Buchhaltung dient neben der Aufzeichnung der Schuldverhältnisse vor allem der Überwachung der Warenbewegungen, dem Angelpunkt allen handelsbetrieblichen Geschehens. Das Waren- oder Lagerkonto stand und steht

im Mittelpunkt der Buchhaltung aller Handelsbetriebe. Es war ursprünglich das Konto, auf dem alle betrieblichen Vorgänge mit Ausnahme der Kreditbeziehungen verbucht wurden. Es nahm nicht nur die Warenein- und -ausgänge, sondern auch alle laufenden Kosten auf, da diese alle im Hinblick auf den künftig zu erzielenden Umsatz gemacht wurden. Das Warenkonto war zugleich Sach- und Gewinn- und Verlustkonto. Die Erfolgsermittlung erfolgte unmittelbar auf dem Warenkonto durch Einsetzen des mittels Inventuraufnahme festgestellten Bestandes. Der Saldo ergab dann den Bruttogewinn, aus dem meist neben Unternehmerlohn und Eigenkapitalzins jene Kosten zu decken waren, die nicht unmittelbar zu Ausgaben geführt hatten, wie Abnutzung des Mobiliars u. a.

Ein Warenkonto so heterogenen Inhalts und eine so mangelhafte und unvollständige Aufwands- und Ertragsrechnung genügte aber den größer werdenden Betrieben bald nicht mehr, und die Entwicklung ging jetzt dahin, das Warenkonto zu bereinigen. Zunächst wurden alle Gemeinkosten, die nicht unmittelbar bei Warenbezug und Absatz entstanden, auf einem besonderen Unkostenkonto gesammelt. Aber nach wie vor nahm das Warenkonto alle direkten Kosten, vielfach auch noch Skonti und Rabatte, ferner alle Rücksendungen an Lieferanten und von Kunden auf, so daß die hier festgehaltenen Zahlen noch immer kein Bild der wirklichen Warenbewegung gaben. Diese Form des Warenkontos ist heute noch in vielen Betrieben üblich. Es liegt hier zweifellos eine Verkennung der Verrechnungs- und Verbuchungsnotwendigkeiten vor.

Die stärkere Dynamik der Wirtschaft nach den beiden Weltkriegen, die die Risiken der Lagerhaltung wesentlich steigerte, zwang zu einer besseren Überwachung der Lagerbestände und zum Ausbau der Lagerbuchhaltung. Der nächste Schritt war die Einführung von reinen Bestandskonten, die sowohl eine Kontrolle der Bestände als auch eine kurzfristige Erfolgsrechnung ohne Lagerbestandsaufnahme ermöglichten. Um die Lagerbuchhaltung für Kontroll- und dispositive Zwecke noch geeigneter zu machen, ist man in den hierfür geeigneten Branchen vielfach von einer wert- zu einer mengenmäßigen Lagerbuchhaltung übergegangen, da diese eine weitgehende sachliche Umsatzanalyse zuläßt. Doch hat sich hierfür vielfach die Form der Statistik als geeigneter erwiesen.

Soweit die Ermittlung der Verkaufspreise im Handel nicht auf Grund der Kosten, sondern mit Hilfe von brancheüblichen Kalkulationszuschlägen erfolgt, fehlt es an einem Anreiz zur Stückkostenrechnung. Man begnügt sich dort zumeist mit der Sammlung der Kosten auf Kostenartenkonten, die dann direkt über Gewinn- und Verlustkonto mit dem Saldo des Warenkontos, dem Umsatzbruttogewinn, verrechnet werden. In der Mehrzahl der Betriebe erfolgt der Abschluß lediglich einmal im Jahr, bei der Aufstellung der Jahresbilanz, manchmal auch nach Abschluß einer Saison.

Da beim Fehlen der Stückkostenrechnung die Periodenrechnung die einzige Möglichkeit der Kostenkontrolle darstellt, erwiesen sich diese Perioden als zu lang. Die Bestrebungen zur Einführung einer kurzfristigen Erfolgs-

rechnung fielen im Handel auf einen fruchtbaren Boden. Vorbereitet durch die Einführung reiner Warenbestandskonten und der permanenten Inventur, setzte sie sich verhältnismäßig schnell durch<sup>1)</sup>. Gemessen an dem sonstigen Stand des Rechnungswesens im Handel ist die kurzfristige Erfolgsrechnung überraschend weit entwickelt und vorbereitet.

Das Fehlen einer exakten Stückkostenrechnung wird auch vom Handel als schwerer Mangel empfunden. Bereits 1910 hat Schär<sup>2)</sup> darauf hingewiesen, daß nur durch eine genaue Kalkulation und eine Verteilung der Kosten nach dem Verursachungsprinzip eine optimale Organisation des Warenverteilungsapparates erreicht werden kann. Er hat an den Betriebszahlen des Baseler Konsumvereins nachgewiesen, daß die traditionellen Kalkulationssätze in keiner Weise den tatsächlichen Kosten entsprechen. Eine Umstellung der Handelskalkulation auf das Kostenprinzip würde auch noch eine völlige Revolution des Preisgefüges mit sich bringen. Das läge im Interesse des Handels und auch der Gesamtwirtschaft.

Die Literatur beschränkt sich häufig auf die schematische Darstellung von Bezugs- und Warenkalkulationen und geht an der Problematik der Handelskalkulation völlig vorbei. Wenn auch die Stückkostenrechnung fehlt, so ist doch die Abteilungskalkulation, die der Kostenstellenrechnung im Industriebetrieb entspricht, schon recht gut entwickelt. Sie ist in Warenhäusern und großen Spezialgeschäften allgemein verbreitet. Hauptkostenstellen sind meist die verschiedenen Verkaufsstellen; Hilfskostenstellen sind die „unproduktiven“ Abteilungen: Buchhaltung, Versand, Reklameabteilung. Die Hauptschwierigkeit bildet das Auffinden geeigneter Kostenverteilungsschlüssel. Doch sind auch hierfür in den letzten Jahren gute Vorarbeiten geleistet worden.

Das Wissen um die Abteilungskosten bedeutet bereits einen großen Fortschritt, und es bestehen Tendenzen, durch eine immer feinere Unterteilung der Warenabteilungen zu Warengruppen- und allmählich auch zu Stückkostenkalkulationen zu gelangen. Der Weg bis dahin ist allerdings noch weit, denn bisher finden sich Abteilungskalkulationen vorwiegend in Warenhäusern und in wenigen großen Spezialgeschäften.<sup>3)</sup> Alle anderen Betriebe kennen nur periodische Gesamtkostenrechnungen.

Da aber auch diese Betriebe Kontrollmöglichkeiten nicht entbehren können, hat sich im Handel ein System von Betriebskennziffern entwickelt, mit deren Hilfe das betriebliche Geschehen überwacht wird: Lagerumschlagskoeffizienten, Lagerdauer, durchschnittliche Kalkulationssätze, Umsatzbelastung (Verhältnis von Umsatz: Gesamtkosten), Umsatz je Kopf u. ä. Diese Zahlen werden aber nicht aus der Buchhaltung, sondern mit Hilfe sta-

<sup>1)</sup> Ruberg, Die kurzfristige Erfolgskontrolle im Einzelhandelsbetrieb, Stuttgart 1934.

<sup>2)</sup> Schär, Kalkulation und Statistik im genossenschaftlichen Großbetrieb, Basel 1910.

<sup>3)</sup> Aufschlußreiche praktische Beispiele für den Stand der Kosten- und Leistungsrechnung in einem Textil-Handelshaus, in zwei Kaufhäusern und Sonderprobleme der Kostenrechnung in Lebensmittelbetrieben zeigt Möllers, P., a. a. O. S. 115 ff.

tistischer Methoden gewonnen. Es besteht unverkennbar die Tendenz im Warenhandel, die Buchhaltung weitgehend durch die Statistik zu ersetzen bzw. zu ergänzen, da diese für die Gewinnung der notwendigen Kontrollzahlen besser geeignet ist.

Mit Hilfe dieser Kennziffern werden sowohl Zeit- als auch Betriebsvergleiche durchgeführt. Dem Zeitvergleich, dem historisch älteren, kann nur ein bedingter Wert zuerkannt werden, dagegen kommt dem Betriebsvergleich allergrößte Bedeutung zu. Er bedient sich neben absoluten Zahlen vor allem der Kennziffern. Die Amerikaner haben hierfür eine Technik entwickelt, die, für deutsche Verhältnisse abgewandelt, auch von der „Forschungsstelle für den Handel“ und den anderen den Betriebsvergleich pflegenden Zentralstellen mit Erfolg angewendet wird. Die größte Schwierigkeit bereitete bisher die Ungleichmäßigkeit der Verbuchung der verschiedenen Kostenelemente, die die Vergleichbarkeit der Zahlen stark herabminderte. Diesen Mißstand kann ein einheitlicher Kontenplan abstellen, der vor allem Anweisungen für die Kontierung der verschiedenen Kostenarten enthält.

Im Gegensatz zu der langsamen Entwicklung der Kostenrechnung hat die Planung im Handel schon frühzeitig Eingang gefunden. Alle Mittel- und Großbetriebe bedienen sich eines mehr oder weniger vollständigen Budgets. Seine Wurzel ist der Einkaufsplan, der bei der Vielzahl der zu disponierenden Artikel und den oft recht frühen Einkaufsterminen schon frühzeitig entwickelt wurde. Der Einkaufsplan hatte einen Absatzplan zur Voraussetzung, dem bald ein Finanzplan angeschlossen wurde, der zunächst als Unterlage für die Berechnung der „Limite“ der einzelnen Einkäufer diente und später zu einem echten Finanzplan ausgebaut wurde. Sehr früh stellte man im Warenhandel auch Reklambudgets auf, die, zunächst nur ein Zeitplan (terminmäßiges Festlegen der einzelnen Werbemaßnahmen zur Erleichterung der Warendisposition), sich bald zu einem vollständigen Werbemittel- und -kostenplan entwickelten.

Vollständige Kostenbudgets sind nur in wenigen Betrieben üblich. Sie werden z. T. durch Planung der Betriebskennziffern ersetzt. Den einzelnen Abteilungen wird die Einhaltung bestimmter Umsätze, Umschlagsgeschwindigkeiten, durchschnittlicher Kalkulationssätze usw. vorgeschrieben, was sich praktisch wie die Vorgabe von Kennziffern auswirkt und eine Soll-Ist-Kontrolle ermöglicht.

Im Verkehrswesen lagen die Verhältnisse zur Entwicklung eines leistungsfähigen Rechnungswesens besonders ungünstig:

1. Kein Wirtschaftszweig besteht aus so vielerlei grundverschiedenen Betriebsarten wie das Verkehrswesen: Güter-, Personen-, Nachrichtenverkehrsbetriebe, dabei beruhend auf den verschiedensten Verkehrsmitteln; ferner die verschiedensten Hilfsbetriebe des Verkehrs, die alle nur das Gemeinsame haben, daß sie Verkehrsleistungen vollbringen. Aber schon die einzelnen Leistungen sind grundverschieden, um wieviel mehr die einzelnen Produktionsprozesse. Von einem einheitlichen Rechnungswesen des Verkehrs kann daher

überhaupt nicht gesprochen werden, ein Teil kann auf den anderen kaum anregend und beispielgebend wirken.

2. Der Zwang zur rechnerischen Erfassung war äußerst gering. Der größte Teil der Verkehrsbetriebe ist monopolistisch: Eisenbahnen, Post. Monopolbetriebe können aber rentabel sein, ohne wirtschaftlich sein zu müssen. Ein Zwang zur Kalkulation und Wirtschaftlichkeitsmessung war nicht gegeben. Da die Verkehrsbetriebe außerdem in den meisten Ländern Staatsbetriebe sind, war der Zwang zur Rechnungslegung, vor allem zur Erfolgsrechnung, erst recht nicht gegeben. Der öffentliche Charakter dieser Betriebe hat sich für die Entwicklung eines brauchbaren Rechnungswesens nicht gerade als förderlich erwiesen, sicherlich nicht zum Vorteil für die Gesamtheit.

3. Die Art der Preisbildung war ferner der Kostenrechnung hinderlich: sie geschieht nicht nach dem Kosten-, sondern nach dem Wertprinzip, nach der Belastungsfähigkeit der einzelnen Güter, völlig ohne Rücksicht auf die Kosten, die die einzelne Leistung verursacht. Wo daher Kostenrechnungen vorgenommen werden, geschieht es nicht zu Preisbildungs-, sondern zu Betriebskontrollzwecken. Ja, bereits unternommene Versuche zu kostenrechnerischer Erfassung wurden wieder aufgegeben, und zwar mit der Begründung, daß die Preisbildung völlig unabhängig von der Kostenverursachung nach rein politischen Gesichtspunkten vorgenommen werde (z. B. Bundespost) und die Kostenrechnung daher nutzlos sei. Aus dieser Begründung spricht nicht nur eine überaus anfechtbare Ansicht über die Preisbildung, sondern auch über die Zwecke der Kostenrechnung.

Entwickelt worden ist daher lediglich die Buchhaltung, meist aber nicht die kaufmännische, sondern die kameralistische, wenngleich man auch versuchte, allmählich ganz oder wenigstens teilweise zu einer kaufmännischen Buchführung zu kommen, z. B. die ehemalige Deutsche Reichsbahn mit ihrer Fobu (Fortbildung der Buchhaltungsordnung), 1930. Auch die Verkehrsbetriebe, selbst wenn sie öffentlicher Art sind, sollen nach kaufmännischen Grundsätzen geführt werden, was meist als gleichbedeutend mit einem Erfolgsnachweis angesehen wird.

In diesen Verkehrsbetrieben (Eisenbahn und Post) findet man dagegen ein ausgebautes Budgetsystem, daraus erklärlich, daß sie in den Staatshaushalt eingliedert waren oder noch sind. Aber es war eben meist ein staatlicher, kein privater Haushaltsplan, also mehr ein Ausgabe-Einnahmeplan als ein Beschaffungs-, Produktions- und schon lange kein Kostenplan.

Aber in den meisten Fällen fehlt eine ausgebaute Kostenrechnung, und wo sie doch schon, in welchem Ausbau auch immer, zu finden ist, da ist sie erst jüngsten Datums. Von wenigen weitgehenden Teilrechnungen abgesehen (z. B. Erfassung der Abschreibungen), sind Kostenrechnungen erst nach 1922 allmählich eingeführt worden. Noch 1924 konnte die ehemalige Reichsbahn auf Grund einer Rückfrage feststellen, daß, von Amerika abgesehen, eigentlich nirgends Kostenrechnungen aufgestellt wurden. Von da ab nahm aber allmählich das Bestreben zu, auch in Eisenbahnbetrieben Kostenrechnungen aufzu-

stellen. Hervorzuheben sind hier insbesondere die Arbeiten von Tecklenburg<sup>1)</sup>, die bahnbrechend gewesen sind. In neuerer Zeit ist die Entwicklung auf diesem Gebiet besonders durch Effmert<sup>2)</sup> gefördert worden.

Die Betriebsergebnisrechnung der Deutschen Bundesbahn beruht heute auf einer Kostenträgerzeitrechnung, die einerseits nach Betriebsleistungen und andererseits nach Verkehrsarten gegliedert ist. Die Kosten werden nach Zuggattungen und Verkehrsarten ermittelt. Die Darstellung mit zahlreichen Auswertungen erfolgt im umfangreichen, Wirtschaftsergebnis genannten, Abschlußwerk.

Sehr weit entwickelt ist in allen Verkehrsbetrieben, vor allem den Eisenbahnen, die Statistik, wenngleich nur wenig die Kostenstatistik. Es wurden vor allem die Bestände und ihre Entwicklung und einzelne Kostenteile (z. B. Personalkosten) statistisch erfaßt<sup>3)</sup>.

Kostenrechnung und Statistik werden aber nie zur Preisbildung, höchstens zur Betriebskontrolle benutzt, und zwar wegen der Bildung der Tarife nach dem Wertprinzip, was man fälschlicherweise ein gemeinwirtschaftliches Tarifsystem nennt, während es im Kern nur eine monopolistische Preisbildung ist, teilweise beeinflusst durch wirtschafts- und sozialpolitische Gesichtspunkte.

Wo dagegen private Betriebe im Verkehrswesen vorhanden sind, da finden sich auch überall Ansätze zur Kostenrechnung. Freilich bestehen hier besondere Schwierigkeiten:

1. Es gibt keine eindeutige Leistungseinheit (Kostenträger). Weder ein tkm (Brutto- oder Netto-tkm) noch ein Zug-, Wagen- oder Platz-km — oder welche Leistungseinheiten auch sonst noch üblich sind — werden den an eine Leistungseinheit zu stellenden Anforderungen gerecht. Es kann vor allem immer nur eine rechnerische, keine körperliche Leistungseinheit sein. Darum ist die Kostenrechnung eine Kostenstellenrechnung. Durch Division kommt man dann zu den Kosten der rechnerischen Leistungseinheit. Die Kostenverrechnung geschieht in enger Anlehnung an die industrielle Praxis nach Kostenarten, Kostenstellen und (rechnerischen oder speziellen) Kostenträgern. So gelten bei den Eisenbahnen als Kostenstellen: Zugbildung, Zugabfertigung, als Kostenträger der tkm, wobei immer zwischen Betriebs- und Verkehrsleistung geschieden wird. In der See- und Binnenschifffahrt gilt als Kostenträger die einzelne Reise, die jedenfalls immer als Ausgangspunkt zur Errechnung der Kosten und Erträge genommen wird. Die einzelnen Linien und sogar Teile von solchen sind zu verschieden, als daß eine Vereinheitlichung erzielt werden könnte.

---

<sup>1)</sup> Betriebskostenrechnung und Selbstkostenermittlung bei der Deutschen Reichsbahn, Berlin 1930. Capelle-Feindler, Betriebskostenrechnung der Deutsch. Reichsbahn, Berlin 1929. Ferner die Dienstanweisungen der einzelnen Eisenbahnen, die einen sehr guten Einblick in die Praxis der Kostenrechnung geben.

<sup>2)</sup> Effmert, W., Die Kostenrechnung der Deutschen Bundesbahn heute, in: DB, 39. Jhg. (1965), S. 504—514.

<sup>3)</sup> K. Steuernagel, Statistik und Eisenbahn, Berlin 1931.

2. Es gibt fast keine Einzelkosten, da die Produktion der Transportleistung eine verbundene, wenigstens sekundär verbundene ist. Die Zurechnung der verbunden entstehenden Kosten, die eine fast unlösbare Aufgabe ist und höchstens einen näherungsweise genauen sein kann, schafft hier besondere Schwierigkeiten. Die Kostenausgleichsrechnung und Errechnung von Durchschnittskosten für eine rechnerische Leistungseinheit ist daher das Übliche und erscheint fast als das Natürliche. Doch sind bisher noch lange nicht alle Anstrengungen zur Lösung des Problems gemacht, die möglich wären und infolge der eingetretenen Konkurrenz auch nötig geworden sind. (Der Kraftwagenverkehr gab bereits 1932 zu Kostenvergleichen<sup>1)</sup> Anlaß, die allein die Grundlage für eine organische Verkehrsteilung abgeben können.)

Infolge dieser Schwierigkeiten und dem lange fehlenden Zwang zu genauer rechnerischer Erfassung der Kosten ist der Ausbau der Kostenrechnung völlig unzureichend. Die Kostenrechnung trägt den Charakter einer Kontrollrechnung und führt vor allem zur Vergleichsrechnung mittels der ihr entsprechenden Rechnungsmethode, der Statistik. So wurde z. B. bei der ehemaligen Reichsbahn seit 1924 nach dem Versuch einer zentral geführten Kostenrechnung in der Hauptverwaltung eine dezentralisierte Kostenerfassung nach Direktionsbezirken verlangt, und diese zunächst vorläufige Rechnung war seit 1926 Pflicht. Sie bildete eine geeignete Grundlage für Kontrollen durch Betriebsvergleiche zwischen den einzelnen Bezirken. Heute werden auch die Durchschnittskosten für die Leistungseinheit zu den entsprechenden Kosten der einzelnen Bezirke in Beziehung gesetzt.

Einen Weg, trotz aller Vielfalt zu einem einheitlichen Abrechnungs- und Kalkulationssystem für alle Verkehrsbetriebe zu kommen, zeigt Bellinger<sup>2)</sup>, der auf der Grundlage umfangreicher empirischer Untersuchungen einen einheitlichen BAB und ein für alle praktischen Fälle geeignetes zwei- bzw. dreistufiges Kalkulationsschema entwickelt hat.

In der Seeschifffahrt werden die entsprechenden Vergleiche (Zeitvergleiche) nach zwei Gesichtspunkten gemacht:

- a) Durch Gegenüberstellung der Selbstkosten einer Reise und des tatsächlichen Erlöses sucht man die Minusquote, die durch mangelhafte Ausnutzung des angebotenen Schiffsraums entstanden ist, zu Vergleichsreihen zusammenzustellen, um so eine Unterlage für die Preispolitik auf dem Frachtenmarkt zu bekommen.
- b) Durch Vergleich des Reiseaufwands, bezogen auf die Einheitsgröße (Tonnenkilometer) mit entsprechenden Vergleichsziffern, die durch Ver-

<sup>1)</sup> v. Héder, Die Konkurrenzfähigkeit der Kraftwagen und Kraftwagenlinien gegen Eisenbahn und Kleinbahn, Berlin 1931. Mellerowicz, Grundlagen rationeller Verkehrsorganisation, Sonderheft der Frankfurter Zeitung, Nr. 8, Frankfurt/Main 1932.

<sup>2)</sup> Bellinger, B., Abrechnungssysteme in der Verkehrswirtschaft, Wiesbaden 1969; ders. Verkehrsbetriebe, Rechnungswesen der, in: Hdwb. des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp. 1785 ff.