

**Erich Kosiol, Buchhaltung**



Erich Kosiol

# Buchhaltung

als Erfolgs-, Bestands-  
und Finanzrechnung

Grundlagen · Verfahren · Anwendungen



Walter de Gruyter · Berlin · New York 1977

Dr. phil. Dr. h.c. mult. *Erich Kosiol*  
o. Professor für Betriebswirtschaftslehre an der  
Freien Universität Berlin

*CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek*

**Kosiol, Erich**

Buchhaltung als Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung: Grundlagen, Verfahren, Anwendungen. – 1. Aufl. – Berlin, New York: de Gruyter, 1977. –

ISBN 3-11-006983-0

© Copyright 1977 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, Berlin. Bindearbeiten: Mikolai, Berlin.

## Vorwort

Das Lehrbuch gibt eine einführende und systematische Darstellung der Buchhaltung und ihrer grundlegenden Probleme: Erfolgsrechnung, Bestandsrechnung und Finanzrechnung. Es erklärt in neuartiger Methodik die Struktur und den Rechenmechanismus der Buchhaltung, indem es alle Buchungsvorgänge einheitlich auf Zahlungsbewegungen zurückführt. Auf diese Weise wird die Bewegungsbilanz zur Grundlage des periodischen Abschlusses und der Finanzanalyse.

Die Bewertung der Bilanzbestände, der Aufwendungen und Erträge wird ebenfalls aus den Zahlungsbewegungen folgerichtig abgeleitet. Die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsbestimmungen, das Niederstwert- und das Tageswertprinzip, der Teilwert und die stillen Rücklagen werden einer kritischen Betrachtung unterzogen. Die Probleme der Kapitalerhaltung und die Einflüsse der Güterwert- und der Geldwertveränderungen werden eingehend erörtert. Den Abschluß der Darstellung bilden die Fondsrechnung, die Finanzflußrechnung und die prospektive Buchhaltung.

Das Werk wendet sich an alle Interessenten für eine fundierte Begründung des Buchhaltungssystems, die ein tieferes Verständnis seiner praktischen Handhabung und Verfahrenstechnik gewinnen wollen. Es eignet sich wegen der Präzision der Formulierungen und der vielen schematischen Abbildungen und Zahlenbeispiele besonders zum Selbststudium. Als begleitender Text für die betriebswirtschaftliche Grundausbildung kann es den Studierenden an Akademien, Fachhochschulen und Universitäten gute Dienste leisten. Auch Buchhaltungs- und Finanzpraktiker, die an systematischer Fortbildung und Vertiefung ihrer täglichen Arbeit interessiert sind, dürften aus den Ausführungen der Schrift Vorteile ziehen.

Ein detailliertes Sach- und Namensregister erleichtert die Benutzung und Durcharbeitung des Buches. Das ausgewählte Literaturverzeichnis ermöglicht dem Leser eine weiterführende Beschäftigung mit der Fachproblematik.

Herrn Dr. Joachim Fudickar danke ich für die kritische Durchsicht des Manuskripts und die Anfertigung des Registers, Herrn Dipl.-Hdl. Wolfgang Loy für das Mitlesen der Korrekturen.

Berlin, im April 1977

Erich Kosiol



# Inhaltsverzeichnis

|   |     |
|---|-----|
| A. Grundlagen .....   | 1   |
| I. Rechnungsziele der Buchhaltung .....                     | 1   |
| 1. Allgemeine Ziele der Buchhaltung .....                   | 1   |
| 2. Die Erfolgsermittlung als Ziel .....                     | 5   |
| a) Verschiedene Erfolgsbegriffe .....                       | 5   |
| b) Erfolgsermittlung und -verwendung .....                  | 8   |
| 3. Die Finanzanalyse der Buchhaltung .....                  | 9   |
| II. Arten der Buchhaltung .....                             | 12  |
| 1. Finanzbuchhaltung .....                                  | 13  |
| 2. Betriebsbuchhaltung .....                                | 13  |
| III. Begriffe und Arten der Bilanz .....                    | 14  |
| 1. Verschiedene Bilanzbegriffe .....                        | 14  |
| 2. Arten der Bilanz .....                                   | 20  |
| a) Erfolgsbilanzen .....                                    | 20  |
| b) Statusbilanzen .....                                     | 24  |
| B. Der Formalaufbau der Finanzbuchhaltung .....             | 27  |
| I. Das Teilsystem der einfachen Buchhaltung .....           | 31  |
| 1. Die Gruppe der Zahlungskonten (Bestands- oder Bilanz-    |     |
| konten) .....   | 32  |
| a) Barzahlungen und Periodenabgrenzung .....                | 32  |
| b) Verrechnungszahlungen .....                              | 37  |
| (1) Vorverrechnung und Tilgungsverrechnung .....            | 38  |
| (2) Rückverrechnung und Nachverrechnung .....               | 52  |
| c) Die Periodenabgrenzung im Überblick .....                | 59  |
| d) Die Genauigkeit der Periodenabgrenzung .....             | 71  |
| e) Darstellungstechnik und Kontentypen .....                | 74  |
| 2. Der Bilanzenzusammenhang: Bewegungs-, Bestände- und Ver- |     |
| änderungsbilanzen .....                                     | 80  |
| 3. Darstellung eines Zahlenbeispiels .....                  | 95  |
| a) Methodik des Zahlenbeispiels .....                       | 95  |
| b) Durchführung des Zahlenbeispiels .....                   | 96  |
| 4. Die Erfolgsverwendungsrechnung in der Bilanz .....       | 112 |

|   |     |
|---|-----|
| II. Das Gesamtsystem der doppelten Buchhaltung .....  | 113 |
| 1. Die Gruppe der Erzeugungskonten (Prozeß- oder Erfolgskonten) .....                       | 113 |
| 2. Formale Deutung der Buchungen .....  | 123 |
| 3. Durchführung eines Zahlenbeispiels .....   | 125 |
| 4. Die Erfolgsverwendungsrechnung in der Gewinn- und Verlustrechnung .....                  | 129 |
| C. Der Sachinhalt der Buchhaltung .....   | 135 |
| I. Der gütermäßige Umlaufprozeß in den Bewegungs-, Veränderungs- und Beständebilanzen ..... | 135 |
| II. Der gütermäßige Umlaufprozeß in der Aufwands- und Ertragsrechnung .....                 | 154 |
| III. Die gütermäßige Deutung der Buchungen .....  | 156 |
| D. Die Bewertung in der Bilanz .....  | 159 |
| I. Die Wertarten .....  | 159 |
| 1. Der Anschaffungswert .....   | 160 |
| a) Der Anschaffungswert als Ausgabenwert .....  | 162 |
| (1) Der volle Anschaffungswert .....  | 162 |
| (2) Der verminderte Anschaffungswert .....  | 162 |
| (3) Der Herstellungswert .....  | 163 |
| b) Der Anschaffungswert als Einnahmenwert .....   | 164 |
| c) Der Anschaffungswert als unterstellter Ausgaben- und Einnahmenwert .....                 | 165 |
| d) Bewertungsregeln der Anschaffungswertrechnung .....                                      | 172 |
| 2. Der Tageswert .....  | 174 |
| a) Die Bewertung von Aufwand und Ertrag .....   | 175 |
| b) Die Bewertung der Bestände .....   | 177 |
| (1) Reine Tagesbewertung .....  | 177 |
| (2) Gemischte Tagesbewertung .....  | 182 |
| II. Die handelsrechtliche Bilanzbewertung .....   | 183 |
| 1. Allgemeine Bewertungsprinzipien .....  | 183 |
| 2. Die handelsrechtlichen Wertansätze .....   | 187 |
| a) Die Bewertung der Nominalgüterbestände .....   | 188 |
| b) Die Bewertung der Realgüterbestände .....  | 196 |
| c) Die Bewertung der Nominalschulden .....  | 200 |
| d) Die Bewertung der Realschulden .....   | 204 |

|  |     |
|--|-----|
| III. Das Niederstwertprinzip in der Bilanz .....   | 205 |
| IV. Die steuerrechtliche Bilanzbewertung .....   | 213 |
| 1. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für<br>die Steuerbilanz .....        | 214 |
| 2. Betriebswirtschaftliche Mängel der Steuerbilanz .....                                   | 222 |
| 3. Der Teilwert und seine kritische Analyse .....  | 229 |
| V. Bewertungsrücklagen in der Bilanz (stille Rücklagen) .....                              | 245 |
| 1. Begriff der Bewertungsrücklagen .....   | 245 |
| 2. Arten der Bewertungsrücklagen .....   | 249 |
| a) Nach der buchtechnischen Form .....   | 249 |
| b) Nach Bezugswerten .....   | 251 |
| c) Nach Entstehungsgründen .....   | 254 |
| 3. Auflösung der Bewertungsrücklagen .....   | 265 |
| 4. Stille Rücklagen und Bilanzwahrheit .....   | 269 |
| E. Die Kapitalerhaltung in der Erfolgsrechnung .....                                       | 273 |
| I. Kapitalerhaltung und Preisveränderungen .....   | 273 |
| II. Zielsetzungen der Kapitalerhaltung .....   | 276 |
| 1. Nominale Kapitalerhaltung .....   | 276 |
| 2. Reale Kapitalerhaltung und Güterwertveränderungen .....                                 | 279 |
| 3. Kapitalerhaltung und Geldwertveränderungen .....  | 283 |
| III. Maßnahmen zur Erreichung der Kapitalerhaltung .....                                   | 287 |
| 1. Berücksichtigung der realen Kapitalerhaltung durch offene<br>Rücklagen .....            | 287 |
| 2. Berücksichtigung der Geldwertveränderungen .....  | 290 |
| IV. Durchführung eines Zahlenbeispiels bei Güterwert- und Geld-<br>wertveränderungen ..... | 295 |
| 1. Nominale Erfolgsrechnung in gesetzlicher Währung .....                                  | 295 |
| 2. Reale Erfolgsrechnung in gesetzlicher Währung .....                                     | 295 |
| 3. Gewinnverteilung, Nominal- und Realgewinn .....   | 298 |
| 4. Stabilisierung von Rechnungsdaten .....   | 299 |
| 5. Nominale Erfolgsrechnung in Indexwährung .....  | 303 |
| 6. Reale Erfolgsrechnung in Indexwährung .....   | 305 |
| 7. Vergleich der Erfolgsabweichungen im vierdimensionalen<br>Rechnungssystem .....         | 308 |
| V. Neuere Verfahren zur Berücksichtigung der Geldentwertung ...                            | 310 |

|  |     |
|--|-----|
| F. Die Buchhaltung als finanzanalytische Kapitalflußrechnung ..... | 313 |
| I. Zwecke der finanzwirtschaftlichen Analyse .....                 | 313 |
| II. Erweiterung der Bewegungs-, Veränderungs- und Beständebilanz   | 315 |
| III. Fondsrechnungen .....   | 319 |
| 1. Begriff, Zweck und Formalaufbau der Fondsbilanzen .....         | 319 |
| 2. Typen der Fondsbilanzen .....                                   | 321 |
| a) Grundtypen der Fondsbilanzen .....                              | 321 |
| b) Mischtypen der Fondsbilanzen .....                              | 323 |
| (1) Fondsbilanzen für das Umlaufvermögen .....                     | 323 |
| (2) Fondsbilanzen für das Netto-Umlaufvermögen .....               | 324 |
| (3) Fondsbilanzen für die kurzfristig verfügbaren Geld-            |     |
| mittel .....   | 328 |
| (4) Fondsbilanzen für die kurzfristig verfügbaren Netto-           |     |
| Geldmittel .....   | 328 |
| 3. Nominale Fondsbilanzen .....                                    | 332 |
| 4. Erfolgswirksame Fondsbilanzen und Mittelfluß aus Betriebs-      |     |
| tätigkeit .....  | 334 |
| IV. Finanzflußrechnungen .....                                     | 340 |
| 1. Begriff, Zweck und Formalaufbau der Finanzflußbilanzen ...      | 340 |
| 2. Typen der Finanzflußbilanzen .....                              | 343 |
| a) Teilfinanzflußbilanzen .....                                    | 343 |
| (1) Grundtypen der Teilfinanzflußbilanzen .....                    | 343 |
| (2) Mischtypen der Teilfinanzflußbilanzen .....                    | 348 |
| b) Gesamtfinanzflußbilanzen .....                                  | 356 |
| V. Die Aufteilung der Gesamtfinanzflußrechnung in mehrere Fonds    | 366 |
| VI. Technik, Form und Gliederung der Kapitalflußrechnung .....     | 374 |
| G. Prospektive Buchhaltung (Zukunftsrechnung) .....                | 387 |
| Literaturverzeichnis .....   | 394 |
| Namen- und Sachverzeichnis .....                                   | 396 |

# A. Grundlagen

## I. Rechnungsziele der Buchhaltung

### 1. Allgemeine Ziele der Buchhaltung

In der Buchhaltung wird zwecks zahlenmäßiger Abbildung des Wirtschaftsprozesses der Unternehmung die Gesamtheit realer und nominaler Güterbewegungen laufend *schriftlich fixiert (gebucht)*. Dieses rechnerische Festhalten von Ereignissen (Aufschreibung) geschieht systematisch nach einem eigens dazu konstruierten Ordnungssystem (Kontenplan, Kontenrahmen).

Im Regelfall erfolgt die Erfassung mit einer (mehr oder minder großen) *zeitlichen Verzögerung*, da die tatsächlichen Vorgänge selten simultan mit der Beförderung der Informationsträger (Belege), nach denen gewöhnlich gebucht wird, ablaufen; angestrebtes Ziel ist jedoch ein möglichst gleichzeitiger Ablauf von Geschehen und dessen rechnerischer Erfassung. Da die Buchungen dem Ereignis trotzdem im Prinzip stets nachfolgen, wird der Kalkül der Buchhaltung zur *Nachrechnung*, deren Zahlen historischen Charakter tragen. Er ist somit eine Geschichtsschreibung, eine Dokumentation des Wirtschaftsgeschehens in der Unternehmung. In dieser Eigenschaft liefert er Wissensunterlagen oder Informationen über den abgerechneten Wirtschaftsprozess.

Selbstverständlich kann auch eine *Vorrechnung* aufgemacht werden, indem entweder genormte Standardwerte oder Prognosewerte (erwartete Istwerte) vorgegeben und ihre Abweichungen von den realisierten Istwerten analysiert werden.

Während in der Vorrechnung alle Größen Richt- oder Erwartungswerte (Sollwerte) sind, stellen die Zahlen der Nachrechnung zunächst reine Merkgrößen dar, welche die realisierten Vorgänge vor dem Vergessenwerden bewahren. Während die Abrechnung der Vergangenheit der Rechenschaftslegung und Kontrolle dienen kann, ist die Vorschau in die Zukunft ein Hilfsmittel für die Wirtschaftsplanung.

Bei der Fixierung von Größen können außer den einzelnen Werten Summen gleichartiger Werte, die eine Klasse gleichartiger Güterbewegungen abbilden, festgehalten werden. Derartige Additionen beziehen sich stets auf einen bestimmten Zeitraum (Abrechnungsperiode), so daß die Buchhaltung eine nachher (und vorher) ermittelnde *Periodenrechnung* ist.

Auf den einmal fixierten Zahlenwerten, den ursprünglichen Buchungen des Systems, bauen nicht nur die artmäßige Addition dieser Zahlen, sondern auch alle nachfolgenden Ermittlungs- und Auswertungsrechnungen auf. So werden aufgrund von *Anfangsbeständen* die laufenden Zugänge (Addition) und Abgänge (Subtraktion) zur Ermittlung von *Endbeständen* (Salden) verwendet. Diese Rechnung folgt der Formel:

$$\text{Endbestand} = \text{Anfangsbestand} + \text{Zugang} - \text{Abgang}.$$

Aus dieser Gleichung läßt sich *jede der vier Größen* ermitteln, sofern jeweils die drei anderen gegeben sind. Insbesondere kann danach die Ermittlung des Güterabganges (Gütereinsatz, Güterverbrauch) erfolgen. Bei bekanntem Anfangsbestand und Zugang wird der Endbestand mitunter außerhalb der Buchhaltung durch Befundaufnahme (Inventur) ermittelt. Der Saldo (Anfangsbestand + Zugang – Endbestand) zeigt dann den Güterverbrauch an.

Auch die *Bestandsveränderungen* sind einfach zu ermitteln. Die tatsächlichen Bewegungen (Bruttogrößen) werden durch getrennte Addition der Einzelposten auf jeder Seite eines Bestandskontos errechnet, während die resultierende Bestandsveränderung (Nettogröße) die Differenz dieser Summen ist. Entsprechend gilt die Gleichung

$$\text{Anfangsbestand} \pm \text{Veränderung} = \text{Endbestand}.$$

Auf diese Weise ist jede Bestandsrechnung eng an die zahlenmäßige Erfassung der Bewegungsvorgänge geknüpft.

Neben der laufenden, systematisch geordneten Aufzeichnung des Wirtschaftsprozesses und der Ermittlung von Bewegungs- und Bestandsgrößen ist entscheidendes Rechnungsziel der Buchhaltung die Ermittlung der erreichten Rationalität des Wirtschaftens, die *periodische Erfolgsrechnung*. Diesem Rechnungsziel ordnen sich alle mit ihm verträglichen Ziele unter. Der ermittelte Periodenerfolg ist Ausdruck und Maßstab der erzielten Ökonomie der Unternehmungstätigkeit.

*Ökonomie* bedeutet hier, daß der ermittelte Periodenüberschuß die Resultante der durch menschliche Entscheidungen und Handlungen hervorgerufenen Güterbewegungen des Wirtschaftsprozesses darstellt, soweit diese durch Zahlungsbewegungen abgebildet werden. Der herkömmlich Erfolg (oder auch Ergebnis) genannte (positive) Überschuß (Gewinn) beziehungsweise (negative) Unterschuß (Verlust) ist keineswegs ein besonders guter oder gar der beste *Maßstab* der Wirtschaftlichkeit. Dennoch ist er ein Ausdruck für die *Ergiebigkeit wirtschaftlichen Handelns*, der sich für die Beurteilung der Unternehmungsentwicklung praktisch bewährt hat.

Beispiele *anderer Ergiebigkeitsziele* sind die in Mengengrößen ausdrückbaren technischen Leistungen, die Umsatzmaximierung und die Marktbeherrschung. Ergebnisse derartiger Zielsetzungen werden von der buchhalterischen Erfolgsrechnung nicht ermittelt. Die Erfolgsrechnung bezieht sich auf eine bestimmte, genau zu definierende Ergiebigkeitsgröße. Da auch hier noch die Zielvorstellungen der verschiedenen Adressaten der Erfolgsrechnung unterschiedlich sind, muß eine möglichst eindeutige, für alle einheitliche, nachprüf- bare und daher rechenschaftsfähige Erfolgsgröße fixiert werden.

*Primärer Zweck* der Buchhaltung ist beim heutigen Entwicklungsstand die Erfolgsermittlung, mit der sich aufgrund des gleichen Zahlenmaterials eine Bestandsrechnung als *verträglicher Nebenzweck* folgerichtig verbindet. *Sekundärer Rechenzweck* ist die aus den gleichen Unterlagen sich ergebende Finanzrechnung, die zwangsläufig und daher verträglich in das Rechnungssystem eingebaut ist. Sie weist die finanzwirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Güterbewegungen und -beständen, insbesondere deren Auswirkungen auf die Liquidität, aus.

Tatsächlich dominiert das Streben, mithilfe der Buchhaltung einen möglichst genauen Erfolg zu ermitteln, *in der Praxis nicht in reiner Form*. Vielfach wird die Erreichung dieses Zieles durch die gleichzeitige Verfolgung anderer Ziele beeinträchtigt, mitunter gänzlich überlagert. Hier sei nur auf die Bildung stiller Rücklagen, die Ausnutzung von Steuervorteilen, die Dividendenpolitik, die Gewinn- oder Verlustverschleierung und auf andere Publizitätsrücksichten hingewiesen. Meistens werden diese Nebenziele in- gestalt einer Ergebnismanipulation (und/oder einer Bestandsmanipulation) verfolgt, wobei zwar das formale Rechnungsschema stets unangetastet bleibt, das Resultat jedoch nicht mehr dem entspricht, das bei alleiniger Gültigkeit des Hauptzieles ermittelt würde.

Neben der Ermittlung ökonomisch relevanter Größen will die Buchhaltung ihr Zahlenmaterial so aufbereiten, daß es auch dispositiven *Auswertungs- rechnungen* dienstbar gemacht werden kann. Mithilfe dazu geeigneter Wert- ansätze oder Rücklagenbildung sollen zum Beispiel Entscheidungen über die nominale und/oder reale Kapitalerhaltung ermöglicht werden. Weiter soll das ermittelte Zahlenmaterial Grundlage aussagefähiger Wirtschaftlichkeitsrech- nungen, insbesondere des Betriebs-, Zeit- und Soll-Ist-Vergleichs, sein. Auch Anhalte für die Schätzung des Gesamtwertes der Unternehmung soll die Buchhaltung liefern. Ferner sollen mit ihrer Hilfe betriebsbedingte Ver- mögens- (und Schuld-) Positionen für kalkulatorische Zwecke ermittelt werden können. Endlich sind unter anderem der Nachweis der Kreditwürdig- keit, die Kontrolle der Betriebsgebarung, die Gewinnverwendung, die Berechnung des ausschüttbaren Gewinns und der Gewinnanteile weitere,

oft systemfremde Aufgaben, die der Buchhaltung in der Praxis auferlegt werden.

Für die Verfolgung mehrerer Rechnungsziele gilt allgemein, daß ein *Meßinstrument*, wie zum Beispiel die Buchhaltung, nur Objekte messen kann, deren Struktur seiner Struktur *adäquat* ist. Dies trifft für die verbundene Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung zu. Wenn dagegen im Objektbereich der Messung abweichende Strukturen vorhanden sind, so müssen andere Meßwerkzeuge mit entsprechender Struktur dafür konstruiert werden<sup>1</sup>.

Sollte der Buchhaltungskalkül als Ermittlungsmodell alle genannten Ziele gleichberechtigt erfüllen, wäre er gewiß überfordert. Die Modellbildung gebietet es vielmehr, das Rechnungsziel klar zu formulieren und den Kalkül für dieses Ziel festzulegen. Inwieweit unterschiedliche Rechnungsziele dann miteinander verträglich sind oder einander dominieren, bedarf einer speziellen Untersuchung der Anwendungsmöglichkeiten und Aussagegrenzen des gebildeten Kalkülmodells.

An dieser Stelle soll nochmals nachdrücklich darauf hingewiesen werden, daß der Kalkül der doppelten Buchhaltung und ihres jährlichen Abschlusses nicht von den neben der Erfolgsermittlung stehenden, verträglichen Zwecken her entwickelt und verstanden werden kann. Die praktische Bedeutung dieser Rechnungsziele steht außerfrage. Ihre Berücksichtigung steht jedoch nicht im Widerspruch zu der *vorrangigen Behandlung der Erfolgsermittlung* bei der Entfaltung der Regeln der Buchhaltung und der Bilanzierung. Bei dieser Reihenfolge der Erörterungen handelt es sich um *Nebenzwecke und Sekundärziele* der Buchhaltung. Erst wenn das System der Buchhaltung vorausgesetzt werden kann, wie es namentlich bei der Erörterung des Buchhaltungs- und Bilanzrechts geschieht, können diese Zwecke in den Vordergrund rücken. Entsprechendes gilt für weiterführende Auswertungen der buchhalterischen Ergebnisse.

Die *Kritik* beanstandet häufig an Buchhaltungs-, Bilanz- und Erfolgsrechnungsmodellen und auch an der geltenden Praxis, daß sie bestimmte gewünschte Erkenntnisse nicht liefere. Man glaubt, damit die kritisierten Systeme zu widerlegen. Eine solche Kritik ist jedoch weder wissenschaftlich einwandfrei noch sachlich stichhaltig.

Ein Ermittlungsmodell kann nur Ergebnisse bringen, die in ihm programmiert, das heißt, potentiell enthalten sind. Kritik ist nur zulässig, sofern das gesetzte Ermittlungsziel nicht erreicht wird. Eine Beanstandung der Prämissen ist sinnlos, eine Widerlegung von Definitionen ist witzlos.

<sup>1</sup> Die Meßproblematik der Buchhaltung hat eingehend untersucht Schulze, Hans-Herbert: Zum Problem der Messung menschlichen Handelns mithilfe der Bilanz. Berlin 1968 (Messung).

Jedoch ist nichts dagegen einzuwenden, wenn ein Kritiker ein anderes, nach seiner Meinung besseres Ermittlungsmodell konstruiert und dessen Realisierung fordert. Das beanstandete und das neu vorgeschlagene Modell stehen dann gleichwertig nebeneinander. Welches von ihnen in die Praxis umgesetzt werden soll, ist eine rein praktische Frage der Willensentscheidung, nicht dagegen eine theoretische Frage der Wissenschaft. Diese kann höchstens die Bedeutung der verschiedenen Zielgrößen für die Wirtschaftsführung der Unternehmung diskutieren.

## 2. Die Erfolgsermittlung als Ziel

### a) Verschiedene Erfolgsbegriffe<sup>2</sup>

Von *Erfolg* wird gewöhnlich im Zusammenhang mit der Betrachtung des Ergebnisses menschlicher Handlungen gesprochen. Der Ausdruck Erfolg wird dabei für positive und negative Ergebnisse einschließlich des Ergebnisses Null verwendet. In diesem Sinne decken sich in der Regel die Bezeichnungen Erfolg und Ergebnis und werden synonym verwendet.

Allgemein können *zwei Ausrichtungen des Erfolgsbegriffs* unterschieden werden.

Einmal wird bereits von Erfolg gesprochen, wenn zum Ausdruck gebracht werden soll, daß ein materiales oder ideales *Handlungsziel erreicht* wurde. In diesem Sinne wäre jede Unternehmung erfolgreich, wenn es ihr zum Beispiel gelungen ist, einen bestimmten Bedarfsanteil durch erstellte Güter zu decken. Dieser Erfolgsbegriff wäre rein zweckorientiert.

Zum anderen wird die Bezeichnung Erfolg erst dann verwendet, wenn zwar eine Zielerreichung durch menschliche Handlung vorliegt, aber zusätzlich über den *Umfang der Rationalität* der Zielerreichung eine Aussage gemacht werden soll. Dann wäre eine Unternehmung erst erfolgreich, wenn sie bei der Deckung des Bedarfs ein bestimmtes Ausmaß an Wirtschaftlichkeit erreicht hätte, das heißt, einen quantitativ erfaßten, geldlichen oder gütermäßigen Überschuß über oder Unterschluß unter die verbrauchten Wirtschaftsgüter erzielt hätte.

Die Wirtschaftswissenschaft wählt die zweite Fassung des Erfolgsbegriffs; denn nur diese erlaubt eine aussagefähige Messung und Beurteilung alternativer Rationalitätsgrößen ökonomischen Handelns.

<sup>2</sup> Vergleiche hierzu Kühnau, Martin: Zur Systematik der Erfolgsbegriffe in den Periodenerfolgsrechnungen der Unternehmung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1959, S. 77 ff. (Erfolgsbegriffe). – Ferner Langen, Heinz: Gewinn und Verlust. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 4. Auflage, Stuttgart 1974, Sp. 1666 ff. (Gewinn und Verlust).

Geht man vom zwischenbetrieblichen Außenumsatz des Wirtschaftskreislaufs aus, um die Güterbewegungen im Rechnungswesen zu erfassen, so ergeben sich zwei Ansatzpunkte, die als die *Grundformen der Erfolgsrechnung* betrachtet werden können.

Das *erste Verfahren* knüpft an den *Finanzumsatz* der Nominalgüterbewegungen an. Bei den reinen Finanztransaktionen stehen Einnahmen und Ausgaben ohne Realgüterbewegungen unmittelbar gegenüber. Bei den Realgüterzu- und -abflüssen können diese durch die komplementären Nominalgüterab- und -zuflüsse substituiert und dadurch mittelbar erfaßt werden. Diese Abbildungsweise führt zur Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung der *Finanzbuchhaltung*.

Bei dem *zweiten Verfahren* geht man unmittelbar vom *Realgüterstrom* des Außenumsatzes aus. Dann bedarf es einer Bewertung der Mengenbewegungen, die sich von den Zahlungsvorgängen des Nominalgüterstroms grundsätzlich löst. Die sich derart ergebende sogenannte *kalkulatorische* Erfolgsrechnung der Betriebsbuchhaltung erfaßt in erster Linie den Innenumsatz der Unternehmung.

Die Ermittlung eines Ergebnisses, Überschusses oder Erfolges ist im Rechnungswesen keineswegs selbstverständlich. Dieser Differenzbegriff ist *vieldeutig* und muß daher genau als Rechnungsziel definiert werden. Dabei erstrecken sich die Unterscheidungen in erster Linie auf die *negative Komponente der Differenz*, die zum Beispiel als Aufwand, Vorleistung oder Kosten fixiert werden kann.

Die *Kreislaufvorstellung* führt von sich aus zu keinem Überschuss oder Mehrwert. Geht man zum Beispiel vom Nominalgüterumsatz, dem Finanzumsatz der Unternehmung, aus, so zeigt sich, daß für die gesamte Lebensdauer von der Gründung bis zur Auflösung die Summe aller Einnahmen der Summe aller Ausgaben gleich ist. Da sich die Finanztransaktionen auf beiden Seiten grundsätzlich decken, heißt dies, daß auch die gesamten Leistungsentgelte auf der Beschaffungs- und der Absatzseite gleich sind.

Theoretisch gibt es somit viele *Möglichkeiten der Erfolgsdefinition*, die durch gesteckte Rechnungsziele bestimmt sind.

Ein Unternehmungserfolg läßt sich zum Beispiel definieren als die Differenz aller einseitigen (erfolgswirksamen) Einnahmen (Ertrags-einnahmen) und aller einseitigen (erfolgswirksamen) Ausgaben (Aufwandsausgaben) einer Abrechnungsperiode. Diese Definition deckt sich vollständig mit der, die den Erfolg als Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen einer Periode festlegt.

Die längste Periode, die für eine Erfolgsrechnung denkbar ist, ist die Lebensdauer der Unternehmung, kurz: die Totalperiode; die zugehörige Erfolgsrechnung ist die *Totalerfolgsrechnung*. Gewöhnlich interessieren

zwecks rechtzeitiger Beurteilung des Ergebnisses und entsprechender erforderlicher Maßnahmen jedoch kürzere Perioden, wie zum Beispiel das Geschäftsjahr. Die *Periodenerfolgsrechnung*, die hierfür aufgestellt wird, ist die Jahreserfolgsrechnung mit dem Ausweis eines Jahreserfolgs.

Knüpft der Kalkül der Jahreserfolgsrechnung an den nominalgüterlichen Finanzumlauf (die Zahlungsvorgänge) der Unternehmung an, so können auch hier verschiedene Erfolgskonzepte unterschieden werden. Der realisierte Erfolg stellt zum Beispiel die Differenz zwischen bewerteter Gütererentstehung und hierauf bezogenem bewertetem Güterverbrauch dar. Während die entstandenen Güter zu Einnahmenwerten bewertet werden, sind die verbrauchten Güter mit Ausgabenwerten anzusetzen. In dieser Rechnung umfassen die beiden Erfolgskomponenten die gesamten Güterbewegungen *mit Ausnahme des Verbrauchs der Unternehmerleistungen*. Dies muß jedoch nicht so sein. Es gibt durchaus auch einige von dieser Konzeption abweichende Erfolgskonzepte. In der Regel unterscheiden sich diese von dem beschriebenen Fall dadurch, daß sie zwar meist die volle Gütererentstehung berücksichtigen, beim Güterverbrauch jedoch über die Unternehmerleistungen hinaus noch weitere Güterarten nicht berücksichtigen. An zwei Beispielen mag dieser Zusammenhang erläutert werden.

*Nicklisch*<sup>3</sup> rechnet Löhne und Gehälter einschließlich gesetzlicher und freiwilliger sozialer Beiträge nicht zum Aufwand und bezeichnet den auf diese Weise ermittelten Erfolg als *Betriebsertrag*.

In der Wertschöpfungsrechnung werden, darüber hinausgehend, vom Gesamtaufwand sämtliche sogenannten Eigenleistungen der Unternehmung ausgesondert, so daß der als *Wertschöpfung* ausgewiesene Erfolg um diese Eigenleistungen (zum Beispiel Löhne, Gehälter, Mieten, Zinsen und andere) höher ist.

Die Erfolgsrechnung kann, wie bereits erwähnt, zum anderen auch an die Realgüterbewegungen der Unternehmung unmittelbar anknüpfen. Sie wird dann zwar auch in Geldgrößen aufgemacht, aber sie löst sich von den Zahlungsvorgängen und hat eigene Wertansätze. Diese Rechnung ist meist keine (langfristige) Jahresrechnung, sondern eine (kurzfristige) Monats- oder Quartalsrechnung. Der von ihr ausgewiesene Erfolg, der sogenannte *Betriebs- oder Arbeitserfolg* (kalkulatorischer Erfolg) resultiert nur aus leistungsbezogenen Erträgen und Aufwendungen. Die leistungsneutralen Ertrags- und Aufwandsausgaben werden ausgesondert. Hinzugefügt werden jedoch gewisse kalkulatorische Zusatzgrößen. Man erhält dann als Erfolgskomponenten die Leistungen und die Kosten.

<sup>3</sup> Nicklisch, H.: Die Betriebswirtschaft. 7. Auflage. Stuttgart 1932 (Betriebswirtschaft).

Die vorstehend umrissenen Erfolgsbegriffe sind *formaler* Natur. Ihr Inhalt wird bestimmt durch die zu bemessenden Mengen des Güterverbrauchs und der Güterentstehung sowie deren Bewertung. Der *inhaltlichen* Verschiedenheit der Erfolgsbegriffe entsprechen verschiedene Vorstellungen von der *Kapitalerhaltung*.

Auf weitere Erfolgsbegriffe wird hier nicht eingegangen, da sie außerhalb des dieser Untersuchung gesteckten Rahmens liegen. Sie erfordern die Konstruktion andersartiger Ermittlungsmodelle.

### b) Erfolgsermittlung und -verwendung

Die Abrechnung des Wirtschaftsprozesses zielt auf die Feststellung eines geldlichen oder gütermäßigen Über- oder Unterschusses (Erfolg). Seinem Wesen nach ist dieser Kalkül daher eine Ermittlungsrechnung. In der Finanzbuchhaltung, die hier bevorzugt betrachtet wird, ist diese Erfolgsermittlungsrechnung dann vollzogen, wenn nach genau vorgeschriebenen Rechenschritten eine *Differenzgröße* zwischen Erträgen und Aufwendungen als Erfolgssaldo ausgewiesen und in die Bilanz und Aufwands- und Ertragsrechnung zum formalen und sichtbaren Ausgleich der Aufstellungen eingesetzt wird.

Der Ausgleich der beiden Abschlußrechnungen der Buchhaltung durch die übereinstimmenden Erfolgsposten bedeutet noch keinen Ausgleich des Kontensystems selbst, der erst dann erreicht wird, wenn die Erfolgsgröße *gebucht*, das heißt, in den Konten aufgezeichnet und damit den (passiven oder aktiven) Beständen sowie den Erfolgskomponenten (Aufwendungen oder Erträgen) zugeordnet wird. Die Notwendigkeit derartiger Buchungen folgt aus der Tatsache, daß die Unternehmung den erzielten Erfolg, abgesehen von Rücklagen und internen Investitionen, nicht behält, sondern ihn aufgrund der Rechtsordnung früher oder später den Kapitaleigentümern oder anderen Berechtigten zuführen oder – im Verlustfall – belasten muß.

Die damit bezeichnete Erfolgsverteilung oder *Erfolgsverwendung* beruht auf Gesetz, Vertrag (insbesondere Satzung) oder Entscheidungen von Gesellschaftsorganen. Die kontenmäßige Abbildung der Erfolgsverwendung schließt sich als *besondere Rechnungsphase*, nämlich als Erfolgsverwendungsrechnung, an die der Erfolgsermittlung an. Sie bestimmt den Umfang der Erfolgsverteilung. Im Grenzfall kann die Verteilungsrechnung zunächst auf eine globale Buchung des gesamten Erfolgs, unter Verzicht auf eine (später erfolgende) Verwendungsspezifizierung, beschränkt sein.

In der kaufmännischen Unternehmungserfolgsrechnung umfaßt die *Gewinnverwendung* insbesondere die an Kapitalgeber zu zahlenden Dividenden,

die Bildung von Rücklagen sowie die Bemessung des Gewinnvortrages. Im Verlustfalle sind einzelne Kapitalkonten zu belasten, Rücklagen oder ein vorhandener Gewinnvortrag aufzulösen oder der gesamte beziehungsweise noch verbleibende Verlust als Abzugsposten zum festen Eigenkapital auf ein Verlustvortragskonto zu buchen.

Während in formaler Betrachtung die Gewinnverwendungsrechnung vom Ergebnis der Erfolgsermittlungsrechnung abhängig ist, kann umgekehrt in der Praxis die in einer bestimmten Größe geplante Gewinnverwendung den ermittelten Erfolg manipulativ beeinflussen, sofern dieser nicht von vornherein inhaltlich fixiert, sondern in gewissen Grenzen gestaltungsfähig ist.

Die *Trennung* in Ermittlungs- und Verwendungsrechnung wird in späteren Abschnitten dieser Schrift noch an Bedeutung gewinnen, insbesondere wird sie eine geeignete Ausgangsbasis zur Beurteilung bestimmter Bewertungspraktiken nach dem Handelsrecht (Niederstwertprinzip) sein. Schon hier wird der fundamentale Unterschied zwischen dem erzielten (ermittelten) Gewinn und dem ausschüttbaren (verteilbaren) beziehungsweise ausgeschütteten (verteilten) Gewinn deutlich.

Die Gewinnverwendung (Gewinnverteilung), zu der die Gewinnausschüttung als Teilaspekt gehört, ist eine unternehmerische Entscheidung von großer Tragweite im Rahmen der *Unternehmungspolitik*. Durch sie werden zukünftige Risiken abgedeckt und zukünftige Chancen gesichert. *Schweitzer*<sup>4</sup> hat ein *Entscheidungsmodell* entwickelt, das eine optimale Lösung rechnerisch vorbereitet.

Betrachtet man als Rechnungsziel der Buchhaltung die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns, so *verquickt* man Ermittlungs- und Entscheidungsmodell *in unzulässiger Weise*. Die Einfügung der Niederstwertrechnung, die Bildung stiller Rücklagen und die Tageswertrechnung nach F. Schmidt sind derartige Mischformen.

### 3. Die Finanzanalyse der Buchhaltung

In den letzten Jahrzehnten hat sich das Rechnungswesen der Unternehmungen in durchaus einseitiger Weise entwickelt<sup>5</sup>. Erst neuerdings hat sich die Aufmerksamkeit allmählich wieder auf die *Finanzseite der Unternehmung* und die wichtigen Probleme der Liquidität gerichtet. Obwohl die Finanzbuchhaltung auf der Kasse als Ausgangs- und Zentralpunkt aufgebaut

<sup>4</sup> Schweitzer, Marcell: Funktion und Struktur der Bilanz. Berlin 1972 (Bilanz).

<sup>5</sup> Kosiol, Erich: Finanzplanung und Liquidität. In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1955 (Finanzplanung). – Ferner Chmielewicz, Klaus: Integrierte Finanz- und Erfolgsplanung. Stuttgart 1972. S. 42–66 (Planung).

ist und als ein System von Einnahmen und Ausgaben verstanden werden kann, ist der ursprüngliche finanzielle Zahlengehalt der Bilanz dem Bewußtsein des Unternehmers weitgehend entschwunden. Der Kaufmann begnügt sich mit der Beständebilanz, die das Ergebnis verdeckender Kontensaldierung ist, das heißt, mit der Statusbetrachtung des Vermögens und Kapitals am Bilanzstichtage. Er geht nicht mehr auf die dahinterstehende unsaldierte Bewegungs- oder Strombilanz zurück und sieht in der Bilanz kaum noch die finanziellen Vorgänge der Einnahmen und Ausgaben. Kein Wunder, daß die finanzwirtschaftliche Rechnung in der Praxis meist unentwickelt und unzulänglich ist.

Demgegenüber wird in dem hier dargelegten Modell der Buchhaltung das sekundäre, mit der Erfolgsermittlung *untrennbar verbundene* Rechnungsziel der Finanzanalyse ausdrücklich und in aller Deutlichkeit hervorgehoben. *Sekundär* heißt nicht: von geringerer Bedeutung. Der Erfolg ist insofern Primärziel des Rechnungssystems, als dessen Kalkülstruktur, der Buchungs- und Kontenmechanismus der Buchhaltung, dominierend durch die Ermittlung des Erfolges determiniert ist. Da durch die erfolgsbedingten rechnerischen konstruktiven Maßnahmen die Grundlage des Zahlenmaterials nicht beeinflußt oder gar beseitigt wird, ist es möglich, mit dem gleichen Rechnungsmodell *widerspruchs- und störungsfrei* als parallellaufendes Rechnungsziel die Bewegungsvorgänge finanzwirtschaftlich zu analysieren.

Während die Erfolgsrechnung dem realgüterhaften Gleichgewicht der Unternehmung dient, ist die Finanzanalyse am *finanzwirtschaftlichen Gleichgewicht* (Nominalgütergleichgewicht) orientiert<sup>6</sup>. Die finanziellen Auswirkungen aller unternehmerischen Aktionen finden ihren zentralen Gradmesser letztlich in der Kassenhaltung. Die Finanzwirtschaft ist auf das Spannungsverhältnis zwischen Zahlungsbereitschaft und Zahlungsverpflichtung bezogen. Diese Betrachtungsweise ragt wegen der induzierenden Ausstrahlungen tief in die Realgüterprozesse hinein. Daher müssen alle Güterbestände und -bewegungen nach ihrer Nähe (Affinität) zum Geld untersucht werden. Zu diesem Zwecke lassen sie sich in *verschiedene Affinitätsstufen* gliedern. Folgt man der Idee des Wirtschaftskreislaufs, der die Real- und Nominalsphäre der Unternehmung miteinander verbindet und durch alle Phasen des Wirtschaftsprozesses hindurchgeht, so müssen Real- und Nominalgütergleichgewicht durch eine Synthese zusammengefaßt und abgestimmt werden.

Das Globalziel der Finanzrechnung, die finanzwirtschaftliche Analyse der Bewegungsbilanz, gliedert sich in einzelne Teilziele, die miteinander und

<sup>6</sup> Kosiol, Erich: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Wiesbaden 1968 (Einführung) S. 162–181. – Ferner Kosiol, Erich: Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Reinbek bei Hamburg 1975, S. 144–160 (Aktionszentrum).

nebeneinander verfolgt werden können. Die Analyse gipfelt letztlich in einer ausgebauten und detaillierten *Fluxionsrechnung*, die sämtliche Zahlungsbewegungen des Buchhaltungssystems enthält. Auch die Aufwands- und Ertragsrechnung ist darin einbezogen. Je nach Bedarf und dem gesteckten Einzelziel lassen sich geeignete Teilkomplexe gruppieren oder ausgliedern, so daß sich zum Beispiel bestimmte Fonds- und Gegenfondsbilanzen ergeben, die Gesamtbilanz in mehrere Fonds aufgeteilt wird oder nach Fristgruppen gegliederte Positionen sich gegenüberstehen.

Berücksichtigt man in der Fluxionsrechnung lediglich Nominalgüterbewegungen, so liegt eine *Finanzrechnung im engeren Sinn* vor. Es werden dann nur Bewegungen von Bargeld, Geldforderungen und Geldschulden einbezogen. Alle Rück- und Nachverrechnungen früherer Geldzahlungen, die Bewegungen von Realgütern und Realschulden darstellen, fallen fort. Dadurch werden die *hypothetischen Verteilungskriterien ausgeklammert*, die ausschließlich der Periodisierung der Erfolgsrechnung dienen. Hierbei handelt es sich vor allem um die Festsetzung der Abschreibungen und Wertberichtigungen sowie des Verbrauchs an Einsatz- und Ausbringungsgütern. Auch bei der Vor- und Tilgungsverrechnung von Nominalgütern kann man auf unsichere Vorgriffe verzichten, zum Beispiel auf die Bildung und Auflösung von Rückstellungen. Durch die Beschränkung auf eindeutig determinierte Einnahmen und Ausgaben erhöht sich der Informationsgehalt ganz erheblich.

Erstreckt sich die Fluxionsrechnung nur auf Bargeldbewegungen (Einzahlungen und Auszahlungen), so erhält man die *Finanzrechnung im engsten Sinne*, die auch als *Liquiditätsrechnung* bezeichnet wird. Der Fondssaldo ergibt den Kassen- oder Zahlungsmittelbestand beziehungsweise die Liquidität ersten Grades oder Barliquidität. In diesem Falle werden nur effektive Barzahlungen einbezogen; es fallen sämtliche Verrechnungszahlungen fort, Eindeutigkeit und Informationsgehalt sind am höchsten.

Für umfassendere Nominalgüterfonds können als Affinitätsstufen Liquiditäten zweiten und höheren Grades unterschieden werden, um längerfristige Überlegungen über die künftige Barliquidität anzustellen.

Um die umfassende Fluxionsrechnung aller Güter- oder Mittelbewegungen gegenüber der engeren Finanzrechnung abzuheben, wird sie auch als *Kapitalflußrechnung* bezeichnet<sup>7</sup>. Bei ihr handelt es sich allgemein um zwei diametrale Bewegungen: (1) um die Beschaffung und das Freiwerden von Finanzmitteln (Finanzierung und Definanzierung) und (2) um die Anlage und das Freiwerden angelegter Finanzmittel (Investition und Desinvestition), das

<sup>7</sup> Vergleiche Käfer, Karl: Kapitalflußrechnungen. Stuttgart 1967 (Kapitalfluß).

heißt, um die *Herkunft* (Finanzierung und Desinvestition) und die *Verwendung* (Investition und Definanzierung) von Finanzmitteln.

Wie die Erfolgs- und Bestandsrechnung, ist auch die Finanzrechnung nicht nur ein Instrument der quantitativen Abbildung von Güterbewegungen und -beständen, sondern dient auch der Dokumentation und der Lenkung der Güterprozesse.

Obwohl die Finanzrechnung als besonderer Bereich der Buchhaltung abgegrenzt und ihr ein spezifisches Rechnungsziel zugeordnet wird, um die unterschiedlichen Tatbestände nicht zu verquicken, ist sie dennoch mit den beiden anderen Bereichen der Erfolgs- und der Bestandsrechnung engstens verknüpft und *interdependent verbunden*.

Allen drei Teilsystemen liegen die gleichen Zahlenunterlagen, Einnahmen und Ausgaben, zugrunde. Der Kalkül der Buchhaltung erweist sich in dieser Sicht als ein *dreifach strukturiertes Rechnungssystem*, dessen Teilbereiche nicht einseitig betrachtet und isoliert behandelt werden dürfen, sondern als geschlossenes Ganzes vollständig und gleichzeitig in der Praxis verwirklicht werden sollten. Nur wenn alle *drei Rechnungsziele* der verbundenen Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung in der Realität verfolgt werden, vermag das hervorragende Zahlengebäude der Finanzbuchhaltung der Unternehmensführung seinen vollen Dienst zu leisten.

## II. Arten der Buchhaltung

Aufgrund der Tatsache, daß in jeder Unternehmung zwei parallele und entgegengesetzte Wertbewegungen, der Finanzstrom der nominalen Güter und der Erzeugungs- und Umsatzprozeß der realen Güter, zu beobachten sind, gabelt sich die Buchhaltung in zwei *Grundkategorien des Zahleninhalts*. Der *Finanzumlauf* umfaßt die baren und kreditorischen Nominalgüterbewegungen (Geldbewegungen) und dient dem Zahlungsverkehr sowie der Kapitalübertragung. Der *Erzeugungsumlauf* dient der Erfüllung der gesetzten Marktaufgabe und umfaßt in allen Transformationsstadien die Gesamtheit der realen Güterverbrauchs- und -entstehungsmengen. Auf beiden Umläufen baut zwecks ständiger Aufrechterhaltung des mikroökonomischen Kreislaufs je eine charakteristische Erfolgsrechnung auf. Der Sicherung des *Gleichgewichts* der Umlaufbewegungen dient ein *zweifaches Wirtschaftlichkeitsstreben*, für das beide Rechnungen aufgrund eines spezifischen Erfolgsbegriffes die Dokumentations- und Dispositionsunterlagen liefern. Jedem der beiden

Erfolgsinhalte entspricht eine bestimmte Art von Kapitalerhaltung als oberstem Prinzip des Wertumlaufs.

### 1. Finanzbuchhaltung

Die Buchhaltung, die auf dem *Nominalgüterumlauf* aufbaut und daher an die Zahlungsvorgänge (Einnahmen und Ausgaben) anknüpft, wandelt sich in ihrer Weiterentwicklung zur Bilanzrechnung und in der Doppik außerdem zur Aufwands- und Ertragsrechnung, die beide in der *Finanzbuchhaltung* (auch Geschäftsbuchhaltung genannt) durchgeführt werden. Der so ermittelte Periodenerfolg entspricht der *nominalen (geldmäßigen) Kapitalerhaltung*, die eine generelle Werterhaltung im Sinne einer Sicherung allgemeiner Kaufkraft (gemessen am durchschnittlichen Preisniveau) bedeutet. Die Erfolgsrechnung dient dem Unternehmer als rationale Grundlage für langfristige Dispositionen und finanzielle Transaktionen.

Die Finanzbuchhaltung enthält Nachweise über Kapitalbewegungen, Geldverkehr, Vermögen und Schulden. Sie hat Rechtsvorschriften zu beachten und liefert laufend einen *Jahresabschluß* (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, eventuell ergänzt durch den Geschäftsbericht). Der in der Bilanz ermittelte Jahreserfolg ist zugleich das Ergebnis der Aufwands- und Ertragsrechnung und damit Ausdruck der wertmäßigen Wirtschaftlichkeit (Ökonomie) des Handelns in der Unternehmung, beruhend auf einem spezifischen Erfolgsbegriff. In ihrer praktischen Ausgestaltung ist diese Rechnung auf Bekanntgabe oder Veröffentlichung gerichtet.

### 2. Betriebsbuchhaltung

Die zweite Art der Buchhaltung wird zwar auch in Geldgrößen aufgemacht, sie orientiert sich aber an den *Realgüterbewegungen*. Diese Rechnung wird in der *Betriebsbuchhaltung* vollzogen. Sie löst sich grundsätzlich von den jeweiligen Zahlungsvorgängen, indem sie unmittelbar auf den leistungsbezogenen Güterverbrauch gerichtet ist und in engem Zusammenhang mit der Kostenrechnung und Kalkulation steht, und entwickelt, je nach der Zwecksetzung, eigene Bewertungsmaßstäbe. Der von dieser Buchhaltung verwendete Erfolgsbegriff kann auf eine *reale (substanzmäßige) Kapitalerhaltung* ausgerichtet werden, die auf eine spezielle Werterhaltung im Sinne einer Sicherung besonderer Kaufkraft (gemessen an den Preisen von Einzelgütern) hinausläuft. Diese Rechnung wird wegen ihrer engen Beziehung zur

Kalkulation auch *kalkulatorische Buchhaltung* genannt. Ihrem Wesen nach ist diese Rechnung eine kurzfristige Rechnung und damit ein geeignetes Mittel zum Eingreifen in den laufenden Unternehmungsprozeß durch kurzfristige Maßnahmen bei Sachwertschwankungen.

Beide Buchhaltungen sind notwendig und ergänzen sich. Als Ermittlungsmodell ist die Finanzbuchhaltung nicht nur weitaus älter, sondern auch das umgreifende Gesamtmodell, das die Betriebsbuchhaltung als ein besonders geartetes Teilmodell der Ermittlung (mit zusätzlichen Zielen) umschließt. Diese *Zweigleisigkeit* ist angesichts des nominal gebundenen Geld- und Kreditmarktes und zur Aufrechterhaltung des realgüterlichen Gleichgewichts für die Unternehmungsführung unerlässlich.

Beide Buchhaltungen setzen die *Währung* als wertbeständigen Maßstab (Rechenpfennig) voraus. Bei veränderlichem Geldwert versagen daher beide Rechnungen, auch die der realen Kapitalerhaltung. Es bleibt nur der Übergang zu einer anderen Recheneinheit (wertbeständige ausländische Währung, sofern vorhanden, oder Indexwährung) als Ersatz übrig. Sonst fehlt dem Unternehmer jedes rechnerische Instrument zur Sicherung des wirtschaftlichen Gleichgewichts der Nominal- und Realsphäre.

### III. Begriffe und Arten der Bilanz<sup>8</sup>

#### 1. Verschiedene Bilanzbegriffe

Das aus dem italienischen *bilancio* abgeleitete Wort *Bilanz* ist eine Bezeichnung für einen zweiseitigen, ausgeglichenen Rechnungsabschluß oder ein rechnerisches Gleichgewicht; *bilancia* wird zur Benennung der Waage verwendet, deren Zweck ja die Feststellung von gleichgewichtigen Stoffmengen ist. Der Wortstamm wird letztlich auf das lateinische *bilanx libra* = zweisechalige Waage zurückgeführt (*lanx* = Schüssel, Schale, Waagschale).

Der aus dem Bereich der Wirtschaft stammende Ausdruck wird heute nicht nur in der Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis verwendet, sondern er hat auch in die *Umgangssprache* Eingang gefunden. So wird von Bilanzen in mannigfaltigen Zusammenhängen gesprochen: Der Raucher macht seine Zigarettenbilanz des Tages, der Urlauber seine Reisebilanz, ein Sportverband die Sportbilanz (oder Medaillenbilanz) und ein Prüfling seine Examensbilanz.

<sup>8</sup> Vergleiche zu diesem Kapitel Kühnau, Martin: Bilanz, allgemein. In: Handwörterbuch des Rechnungswesens. Stuttgart 1970, Sp. 173 ff.

Auch im *Wirtschaftsbereich* kennt man viele Bilanzarten, von denen nur einige genannt werden sollen: Zahlungsbilanz, Vermögensbilanz, Handelsbilanz, Steuerbilanz, Fusionsbilanz. Daneben spricht man volkswirtschaftlich auch von Kartoffelbilanz, Getreidebilanz, Bilanz des Arbeitsmarktes.

Die Vokabel Bilanz erfreut sich einer solchen Beliebtheit, daß es in Journalistik und Politik von Bilanzen nur so strotzt. Interessant ist dabei, daß es sich durchweg um das Ergebnis, den Erfolg von Vorgängen oder Tatbeständen handelt. Darin zeigt sich die begriffliche Verwandtschaft mit der hier näher betrachteten Bilanz im Rahmen einer Erfolgsrechnung, das heißt, mit der Erfolgsbilanz.

Im wesentlichen unterscheidet sich die Anwendung des Ausdrucks Bilanz im facheigenen und fachfremden Bereich dadurch, daß in der Umgangssprache meist eine *einseitige Rechnung* aufgemacht und abgeschlossen wird, während im Sektor Wirtschaft als Bilanz meist *zweiseitige Rechnungen* bezeichnet werden. Einseitig soll in diesem Zusammenhang heißen, daß es sich um Zusammenstellungen gleichartiger Größen oder Vorgänge handelt und einfach deren Summe (oder Differenz) ermittelt wird: Der Raucher stellt fest, wie viele Zigaretten er geraucht hat; der Urlauber addiert die Ausgaben seiner Reise und subtrahiert sie von seinem Anfangsbestand, das heißt, er führt bereits Konto über Einnahmenbestände und Ausgaben. Dagegen soll die Zweiseitigkeit im Wirtschaftsbereich zum Ausdruck bringen, daß hier die Rechnungen, von gewissen Sonderfällen abgesehen, immer zugleich die Mittelverwendung und die Mittelherkunft gegenüberstellen. Eine derartige zweiseitige Rechnung heißt Bilanz, wenn sie *formal ausgeglichen* ist. Wie noch gezeigt wird, sind jedoch nicht alle ausgeglichenen zweiseitigen Aufstellungen von Zahlenreihen eine Bilanz, sondern nur die, welche *Vermögens- und Kapitalrechnungen* sind. Für die später zu behandelnde Gewinn- und Verlustrechnung bedeutet dies folgerichtig, daß sie keine Bilanz ist.

In der periodischen Ermittlungsrechnung der Unternehmung wird der Überschuß als Ergebnis ökonomischer Handlungen mithilfe bestimmter Rechenverfahren festgestellt, deren Schlußstein traditional eine auf den letzten Tag der Rechnungsperiode bezogene Bilanz (genauer: *Beständebilanz*) ist. Diese in der Praxis meist übliche Stichtagsbilanz, die man meint, wenn man schlechthin von einer Bilanz spricht, wird hier zunächst als Haupterscheinungsform in die Überlegungen einbezogen.

Unter einer Bilanz wird dann stets eine formal ausgeglichene Aufstellung der Vermögens- und Schuldtteile (Aktiva und Passiva) einer Unternehmung, bezogen auf den Bilanzstichtag, verstanden, die hinsichtlich der beiden Bilanzseiten entweder *kontenmäßig* (nebeneinander) oder *tabellarisch* (nacheinander) aufgezeichnet werden kann. Ihre häufigste Erscheinungsform ist die

kontenmäßige, in der beide Bilanzseiten gegenübergestellt werden. Die verschiedenen, textlich formulierten Sachkomplexe, *Bilanzgegenstände* genannt, erscheinen, zu gleichartigen Gruppen vereinigt, mit einem bestimmten Wertansatz in Währungsgeld in der Bilanz. Diese aufgeführten Wertgrößen bilden die einzelnen *Bilanzposten*.

Die *Aktivseite* der Bilanz umfaßt die bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgüter, die in der Unternehmung vorhanden (vorrätig) sind und über die diese als Wirtschaftssubjekt verfügt, ohne daß immer Eigentum vorzuliegen braucht. In Ausnahmefällen befinden sie sich, meist vorübergehend, nicht im Besitz der Unternehmung. Auch die Verfügbarkeit kann gelegentlich eingeschränkt oder zeitweise sogar aufgehoben sein. Diese Wirtschaftsgüter verkörpern insgesamt das *Vermögen* und daher im einzelnen die Vermögensteile der Unternehmung. Das in der Bilanz erscheinende Vermögen braucht jedoch *nicht alle* Vermögensbestandteile als Ausdruck der Wirtschaftskraft oder Leistungsfähigkeit der Unternehmung zu enthalten. Namentlich stellt die Wertsumme der Aktivseite nicht den Gesamtwert (Ertragswert) der Unternehmung dar, auch dann nicht, wenn das Fremdkapital (Darlehensschulden) vom Vermögen abgesetzt wird. Um daher allen Verwechslungen mit anderen Vermögensbegriffen auszuweichen, sollte präziser vom *Bilanzvermögen* der Unternehmung gesprochen werden, wenn die Summe der Einzelvermögenswerte in der Bilanz gemeint ist.

Auf der *Passivseite* der Bilanz werden die Mittel ausgewiesen, die zur Finanzierung des Bilanzvermögens verwandt werden. Daher erscheinen dort die gesamten Ansprüche, die von außen her an die Unternehmung beziehungsweise an deren Güterkomplex gestellt werden (Verpflichtungen oder Schulden der Unternehmung), wobei sich als Hauptgruppen die Darlehns- und Beteiligungsansprüche (Gläubiger- und Unternehmeransprüche) herausheben. Der summierte Wert dieser Verpflichtungen (Schulden) wird auch *Kapital* (Fremd- oder Eigenkapital) genannt. Dieses Kapital wird, gleichartig gruppiert, in der Regel nach der Herkunft, den Quellen aufgeführt, aus denen es geflossen ist und von welchen es zum Zeitpunkt der Fälligkeit wieder beansprucht wird.

In der Regel ist es *nicht* möglich, einzelne Kapitalteile (zum Beispiel Bankschulden) bestimmten Vermögensteilen (zum Beispiel Forderungen, Anlagewerten oder Warenvorräten) *zuzurechnen*. Die Übereinstimmung von Vermögen und Kapital gilt nur insgesamt und summarisch.

*Rücklagen* und erwirtschaftete oder vorgetragene *Gewinne* erscheinen auch als Kapital beziehungsweise als Anspruch an den Gütervorrat, wenn auch zunächst offen bleibt, wer der Anspruchshabende sein wird oder wie die Beträge sonst verwendet werden. Daher ist zu unterscheiden zwischen Be-

teiligungsschulden (Eigenkapital) aus Einlagen und aus einbehaltenem Gewinn.

Ein *Verlust* oder ein Verlustvortrag auf der Aktivseite bedeutet in der Regel kein Gut, sondern einen Abzugsposten (Wertberichtigung) zum vorhandenen, aus Gewinn neu zu bildenden oder nachzuschießenden Eigenkapital. Bei Nachschußpflicht wandelt sich die Wertberichtigung in eine Forderung um. Die vorzunehmende Subtraktion bleibt zunächst unausgeführt, um den Verlust sichtbar aufzuzeigen und Aufrechnungsmöglichkeiten mit späteren Gewinnen, Rücklagen oder Nachschüssen abzuwarten beziehungsweise offenzulassen. Durch Einsetzen des Verlusts auf der linken Seite ist die Bilanz zunächst nur formal ausgeglichen.

Soweit das Bilanzvermögen mit dem tatsächlichen Gesamtvermögen nicht übereinstimmt, gilt dies auch für das bilanzierte Kapital. Man spricht daher besser präzise vom *Bilanzkapital* der Unternehmung. Diese Abweichungen wirken sich stets im Eigenkapital aus, da das Fremdkapital nach dem Handelsrecht grundsätzlich in vollem Umfange bilanzpflichtig ist. In Ausnahmefällen ist wenigstens ein Bilanzvermerk vorgeschrieben.

Es ist möglich, die *Bezeichnungen* Kapital, Fremd- und Eigenkapital zu vermeiden und durch die Ausdrücke Schulden, Darlehns- und Beteiligungsschulden zu ersetzen. Sie haben sich jedoch in der Alltags- und Fachsprache derart eingebürgert, daß auch die wissenschaftliche Terminologie daran nicht vorbeigehen kann. Verdoppelung der Bezeichnungen muß nicht unbedingt nachteilig sein. Niemand wird verhindern können, daß Worte wie zum Beispiel Wettbewerb und Konkurrenz, Zusammenhang und Kontext, entgegen und kontern, Behälter und Container, Flugkanzel und Cockpit nebeneinander benutzt werden. Auch daß die Begriffe Fremd- und Eigenkapital nicht auf die Unternehmung, sondern auf die Eigentümer bezogen sind, kann nicht ihre Verwendung aufheben.

Nach den bisherigen Ausführungen stellt die Bilanz eine zweiseitige, doppelte und ausgeglichene Aufstellung der bilanzierungsfähigen *Wertbestände* dar, die zu einem bestimmten Zeitpunkt, dem Bilanzstichtag, in der Unternehmung vorhanden sind. Während die linke Bilanzseite (Aktivseite) als Verkörperung (Verwendung, Investition) des generellen Kapitals die *vorrätigen* (vorhandenen) Wirtschaftsgüter, den spezifizierten Wertvorrat oder Besitz (Vermögen) der Unternehmung angibt, drückt die rechte Seite (Passivseite) die *geschuldeten* Wirtschaftsgüter (Verpflichtungen) zugleich als abstrakte Vorrätigkeit im Sinne eines generellen Wirtschaftsguts eigener Art oder Dimension aus (Kapital im Sinne Eugen Schmalenbachs). In dieser Form wird die Bilanz genauer auch Beständebilanz (mit Aktiv- und Passivbeständen) genannt.

Auf der Aktivseite läßt sich aus ihrem Sachinhalt heraus eine Gliederung nach den spezifischen Güterarten, die als *Formen* des investierten Kapitals (Kapitalformen) auftreten (Kapitalanlage, Mittelverwendung), in verschiedener Gruppierung und Tiefe vornehmen. Das Kapital gestattet trotz seines abstrakten Gutscharakters ebenfalls eine gütermäßige Gliederung, indem man die *Quellen* (Kapitalquellen) heranzieht, aus denen die Vorrätigkeit stammt (Kapitalaufbringung, Finanzierung, Mittelherkunft) und an die sie in der Regel zurückfließt. Das Kapital als Wertvorrat der Unternehmung wird aus der Umwelt abgeleitet, in der Unternehmung investiert, transformiert, desinvestiert und schließlich wieder an die Umwelt zurückgeführt.

Die Verwendung des Begriffs Bilanz *in einem erweiterten Sinne*, wonach der Umfang über die zeitpunktbezogenen Aufstellungen von Wertbeständen hinausgeht, ist *unzweckmäßig*. Dennoch wird der Begriff Bilanz mitunter ganz allgemein auf ausgeglichene, zweiseitige Gegenüberstellungen von Wertreihen angewendet (Nicklisch, auch F. Schmidt, vor allem le Coutre). Danach erscheint auch die Gewinn- und Verlustrechnung als „Bilanz“, deren linke Seite die Aufwendungen und deren rechte Seite die Erträge enthält; der Ausgleich erfolgt durch den Erfolg als Saldo (sogenannte Bilanz der Periodenwerte nach Nicklisch).

Diese *Verallgemeinerung* des Bilanzbegriffs folgt nicht einer inhaltlichen Gleichheit von Erfolgsbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, sondern der äußeren, formalen Gleichheit im Zahlenbild. Aus dieser Gleichsetzung fließt keinerlei wissenschaftliche Erkenntnis, die innere Zusammenhänge und sachliche Gemeinsamkeiten aufdeckt. Diese Handhabung täuscht vielmehr über den bedeutenden Unterschied hinweg, daß die Erfolgsbilanz eine summarische Erfolgsermittlung ist, während die Gewinn- und Verlustrechnung eine spezifizierende Erfolgsdifferenzierung darstellt. Würde man dieser weiten Begriffsdefinition konsequent folgen, müßte letztlich jedes Konto, das ja durch Einsetzen des Saldos jederzeit ausgeglichen werden kann, als „Bilanz“ bezeichnet werden (zum Beispiel Kassenbilanz, Debitorenbilanz). Für diese künstliche terminologische Zusammenfassung heterogener Inhalte durch eine gleiche Bezeichnung besteht jedoch kein wissenschaftliches und schon gar kein praktisches Bedürfnis.

Wenn man sich im Hinblick auf die äußere Form für eine Verallgemeinerung entscheidet, so ergeben sich zwei Arten von *doppelseitigen Aufstellungen*:

1. Aufstellungen, die auf einen Zeitpunkt (Stichtag) bezogen sind (*Zeitpunkt-aufstellungen*). Dazu gehören die Beständebilanz und jede Statusbilanz als Zeitpunktbilanzen.

2. Aufstellungen, die auf einen Zeitraum bezogen sind (*Zeitraumaufstellungen*). Hierzu gehören die Gewinn- und Verlustrechnung und die noch zu erörternde Bewegungsbilanz und Veränderungsbilanz als Zeitraumbilanzen.

Als Mischgebilde von Zeitpunkt- und Zeitraumaufstellung verdient die *Durchschnittsbilanz* als Sonderform der Beständebilanz erwähnt zu werden, die literarisch schon bei Schär anzutreffen ist. Die Durchschnittswerte gelten für einen gewissen Zeitraum, zum Beispiel das Jahr, und geben die während dieses Zeitraumes durchschnittlich vorhandenen Bestände wieder.

Auch Zeitraumaufstellungen können als *Durchschnittsaufstellungen* auftreten, wenn deren Werte auf eine Teilperiode durchschnittlich entfallen, zum Beispiel durchschnittliche Monatsaufwendungen und -erträge im Verlauf dreier Jahre. Sie bleiben rein zeitraumbezogen, da eine Zeitpunktbeziehung nicht hinzutritt, und stellen daher keine Mischgebilde dar.

In den weiteren Ausführungen wird grundsätzlich unter der Bilanz als Endstadium nur die *Beständebilanz* verstanden. Im übrigen wird sich bei den späteren Untersuchungen zeigen, daß die Beständebilanz aus einer Ursprungs- oder Vorform abgeleitet werden kann, die zeitraumbezogene Werte (Bewegungen) enthält, deren Saldierung und Fortführung erst zeitpunktbezogene Werte (Bestände) ergeben. Es wird zweckmäßig sein, diese Vorform ebenfalls als Bilanz (*Bewegungsbilanz*) zu bezeichnen, da es sich um die gleichen Zahlengrundlagen handelt; aus ihr geht die Beständebilanz als Endform hervor. Die Bewegungen beziehen sich auf Bestände, die durch sie verändert werden. Daneben tritt als Zwischenform eine weitere Bilanz auf, die sogenannte *Veränderungsbilanz*.

Die Subsumierung dieser *drei Bilanzformen* (Bewegungs-, Veränderungs- und Beständebilanz) unter den einheitlichen Begriff der Bilanz beruht auf dem engen sachlichen und formalen Zusammenhang dieser Rechnungen, die schrittweise auseinander entwickelt werden können. In allen drei Fällen handelt es sich sachlich um die Bilanz der Aktiva und Passiva, deren Bestände, Bewegungen oder Veränderungen.

Bei doppelseitigen (zweiseitigen) Aufstellungen sind demnach *Zeitpunkt-, Zeitraum- und Durchschnittsaufstellungen* zu unterscheiden. Die Bilanz in den Formen der Bewegungs-, Veränderungs- und Beständebilanz ist entweder Zeitraum- oder Zeitpunktbilanz. Alle drei können auch als Durchschnittsbilanzen auftreten, wenn sie durchschnittliche Bewegungen, Veränderungen oder Bestände enthalten. Die Aufwands- und Ertragsrechnung ist regelmäßig Zeitraumrechnung, kann aber auch als Durchschnittsrechnung aufgestellt werden.

Die Beständebilanz tritt nach dem dargelegten Bilanzverständnis in zwei Arten auf, deren Unterscheidung von großer Tragweite ist: als *Erfolgsbilanz* und als *Statusbilanz*. Sie werden im nächsten Abschnitt näher betrachtet.

## 2. Arten der Bilanz

### a) Erfolgsbilanzen

Dient die Bilanz der periodischen Erfolgsermittlung, so daß sie als Saldo auf der Passivseite den Gewinn eines bestimmten Abrechnungszeitraumes (Jahr, Vierteljahr, Monat) beziehungsweise auf der Aktivseite einen entsprechenden Verlust ausweist (den Grenzfall des Nullausweises eingeschlossen), so liegt eine *Erfolgsermittlungsbilanz* oder kurz: *Erfolgsbilanz* vor.

Die lang- und kurzfristige Schlußbilanz der doppelten und der einfachen Buchhaltung sowie die Erfolgsteuerbilanz nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht stellen derartige Erfolgsbilanzen dar.

Bei kurzfristigen Schlußbilanzen spricht man auch von *Zwischenbilanzen*, wobei die langfristige Jahresabrechnung als Normalfall (Hauptperiodenbilanz) angesehen wird. Beliebige Zwischenbilanzen können wie die Jahresbilanzen in regelmäßigen Abständen oder auch zu irgendeinem Zeitpunkt aus besonderem Anlaß aufgestellt werden.

Der *Periodenerfolg* (Gewinn oder Verlust) stellt eine Veränderung des Eigenkapitals dar. Neben das Ursprungskapital bei Gründung der Unternehmung und das später durch Erhöhungen hinzukommende Zusatzkapital, die beide abgeleitetes oder eingelegtes Kapital sind, tritt das durch den Transformationsprozeß erarbeitete (Zuwachskapital) oder verlorene Kapital, der Erfolg. Erfolgsbilanzen schließen daher, auch wenn sie auf einen bestimmten Stichtag abgestellt sind, zugleich eine Rechnungsperiode ab und sind bei laufender systematischer Rechnung stets Abschlußergebnisse dieser Zeitraumrechnung, deren Kontinuität sie verbürgen. Der Erfolgssaldo kann auch als Erfolgsbestand bezeichnet werden, der während der Periode bis zum Bilanzstichtag entstanden und aufgelaufen ist.

Die *Zweischneidigkeit des Stichtages*, der zwei Rechnungsperioden gegeneinander abgrenzt, hat dazu geführt, daß man neben der Schlußbilanz des abgelaufenen Jahres von einer (Wieder-)Eröffnungsbilanz des beginnenden Jahres spricht. Bei genauerer Betrachtung gibt es aber nur eine einzige Bilanz, die den Übergang von Periode zu Periode bewerkstelligt; denn eine eventuell gesondert aufgestellte Eröffnungsbilanz stellt nur eine Abschrift der Schluß-

bilanz des vergangenen Geschäftsjahres dar. Mit dem beim Periodenübergang geltenden Prinzip der *Bilanzidentität* (gleichzusetzen dem Prinzip der *formalen Bilanzkontinuität*) kann aus diesem Grunde sinnvoll nur gemeint sein, daß die Anfangsbestände des neuen Geschäftsjahres nicht von den Endbeständen des älteren Geschäftsjahres abweichen dürfen. Wenn dieses Prinzip nicht verletzt wird, hat eine besondere Eröffnungsbilanz keinen Sinn.

Es ist daher eigentlich müßig, nachträglich die Identität zweier Bilanzen festzustellen, die gar nicht getrennt vorhanden sind. Dagegen spricht nicht die Einschaltung je eines *Bilanzkontos* beim formalen Abschluß und – spiegelbildlich übereinstimmend – bei der formalen Wiedereröffnung der Konten. Dies ist eine *buchungstechnische* Angelegenheit, die wegen ihrer veralteten Schwerfälligkeit auch in der Praxis als überholt anzusehen ist und für die begriffliche Fixierung keinesfalls irgendwie entscheidend sein kann.

Neben den regelmäßig (meist jährlich) aufgestellten *ordentlichen* (regulären) Erfolgsbilanzen stehen noch weitere Bilanzen in systematischem Zusammenhang mit der Buchhaltung, nämlich die *außerordentlichen* (irregulären, singulären) Bilanzen, die auf einem besonderen Anlaß beruhen und meist eine Abrechnung bestimmter Finanzierungsvorgänge darstellen. Gedacht ist dabei unter anderem an Umgründungs-, Umwandlungs-, Sanierungs- und Fusionsbilanzen. Diese Bilanzen sind auf einen Sonderzweck ausgerichtet und leiten eine neue Folge von regelmäßigen Erfolgsbilanzen ein. Sie entstehen nicht durch den Abschluß eines bestimmten Abrechnungszeitraumes, sondern stellen die Abrechnung eines besonderen, vorgelagerten Vorganges dar. Die ermittelten Finanzierungserfolge sind dann Vorabgewinne oder -verluste.

In diesem Sinne haben die *außerordentlichen Bilanzen* den Charakter einer Eröffnungsbilanz; sie stehen am Anfang einer regelmäßigen Folge von Schlußbilanzen beziehungsweise Erfolgsbilanzen. In ihrem formalen Aufbau müssen sie daher rechnungstheoretisch den gleichen Charakter haben wie diese, da sie sonst einen systemfremden Störungsfaktor in der Kette der Schlußbilanzen bedeuten würden. Daß bei Eröffnungsbilanzen der Beständecharakter und damit die Bewertung zum Stichtage in den Vordergrund tritt, ändert nichts am Erfolgscharakter dieser Bilanzen.

Eine Zwitterstellung nimmt scheinbar die erste Eröffnungsbilanz oder *Gründungsbilanz* ein. Sie dient der Abrechnung der Gründungsvorgänge und beruht auf den sogenannten Gründungsbuchungen, die sie abschließt. Insofern ist sie eine außerordentliche Bilanz aus besonderem Anlaß. Ausgangspunkt der Bilanzkette ist die sogenannte Nullbilanz ohne Posten. Die Gründungsbilanz wird nach den Grundsätzen der Erfolgsrechnung aufgemacht, ist zweifelsfrei eine Erfolgsbilanz und darf daher nicht als Statusbilanz

verstanden werden. Wie die oben betrachteten Bilanzen Finanzierungserfolge ausweisen, enthält sie gegebenenfalls Gründungerfolge (Agio, Gründungsaufwand).

Alle diese außerordentlichen Erfolgsbilanzen können *Statuscharakter* annehmen, wenn Neubewertungen oder Umbewertungen vorgenommen werden. Dann wird die Kontinuität der Bilanzenfolge durchbrochen und die Totalerfolgsrechnung beeinflusst, ohne daß das Kettengefüge der Schlußbilanzen dadurch völlig aufgehoben wird.

Die Kette der Erfolgsbilanzen als Totalerfolgsrechnung der Unternehmung kann auch durch eine *Änderung des Wertmaßstabes* unterbrochen werden. Wird zum Beispiel das zur Bilanzierung verwendete (gesetzliche) Zahlungsmittel im Wert herab- oder heraufgesetzt, wie es im Zusammenhang mit der DM-Eröffnungsbilanz geschehen ist, so liegt eine derartige Unterbrechung vor.

Erfolgsbilanzen kommen, außer in der Finanzbuchhaltung, auch in der kalkulatorischen Rechnung vor. Sie heißen dann *kalkulatorische Bilanzen* und stellen periodische Übergangsbilanzen im Zusammenhang mit der kalkulatorischen Erfolgsrechnung dar. Ihre Ausgestaltung hängt von den gesetzten rechnerischen Zielen ab und hat in der Praxis noch keine endgültige Form gefunden. Als ständige Einrichtung sind sie kurzfristige reguläre Bilanzen.

Die bisher erörterten Bilanzen sind in erster Linie *betriebswirtschaftliche Bilanzen*, die auch ohne gesetzliche Kodifizierung für die Wirtschaftsführung der Unternehmungen intern Erkenntniswert besitzen.

Nach der Art der *rechtlichen Normierung* können bei den Erfolgsbilanzen zwei Arten unterschieden werden: die handelsrechtlich und die steuerrechtlich normierten Erfolgsbilanzen. Man bezeichnet sie auch kurz als Handelsbilanzen beziehungsweise Steuerbilanzen.

Die handelsrechtliche Bilanz oder *Handelsbilanz* ist grundsätzlich mit der betriebswirtschaftlichen Erfolgsbilanz identisch, auch wenn sie aus verschiedenen Gründen von betriebswirtschaftlichen Anforderungen abweicht. Sie ist eine reguläre Bilanz, für die das Wirtschaftsrecht mehrere Bestimmungen enthält (§§ 39 ff. HGB, §§ 148 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbHG, §§ 33 ff. GenG). Für irreguläre Bilanzen bestehen Sondervorschriften; sie beziehen sich hauptsächlich auf die Umwandlungs- und Verschmelzungsbilanzen.

In den früheren Abschnitten ist die Bedeutung der Buchhaltung für die Gewinnung von Unterlagen für die Dokumentation und die unternehmerischen Entscheidungen bereits betont worden. Die betriebswirtschaftliche Bilanz, insbesondere die Handelsbilanz, ist daher als markanter Schlußstein zahlenmäßiger Abrechnung für eine *globale Steuerung* des Unternehmungsprozesses von großem Wert. Dies gilt insbesondere für die Fälle sinkender Jahres-

gewinne oder entstehender Jahresverluste. Daneben sind auch detaillierte Erfolgsrechnungen für einzelne Produkt-, Waren- oder Leistungsgruppen unentbehrlich. Aus dem Zahlengefüge der Bilanz schließt man auf das abgebildete Wirtschaftsgeschehen und seine Auswirkungen, um daraus Beurteilungen abzuleiten und Folgerungen für zukünftige Maßnahmen zu ziehen. Von der durch die Ziele der Rechnung bestimmten Ausgestaltung des Bilanzinhalts im einzelnen hängt es ab, worauf sich ihre Aussagefähigkeit erstreckt, ob zum Beispiel auf die Spannungsverhältnisse im Vermögen oder Kapital, auf die Beziehungen zwischen Vermögen und Kapital oder auf den Periodenerfolg wirtschaftlichen Handelns. Unabhängig von speziellen Rechnungszielen sind die Hauptanforderungen an den Inhalt der Bilanz auf Klarheit, Durchsichtigkeit, Wahrheit, Richtigkeit und Vergleichbarkeit der aufgeführten Werte gerichtet.

Der Zweck der *steuerrechtlich normierten* Bilanzen ist die Ermittlung einer steuerlichen Maßstabsgröße, der Besteuerungsgrundlage. Hieraus ergibt sich ihr andersgearteter Inhalt. Die Anforderungen der Steuerbehörden an diese Bilanzen richten sich auf Sicherheit, Leichtigkeit und Zuverlässigkeit der Ermittlung beziehungsweise Prüfung der Zahlenunterlagen sowie auf Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Die wichtigste reguläre steuerliche Bilanz ist die jährliche *Erfolgsteuerbilanz*, auch Ertragsteuerbilanz genannt, in ihren beiden Formen der Einkommen- und der Körperschaftsteuerbilanz. Diese sogenannte Steuerbilanz wird nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus der ersteren abgeleitet, wobei die steuerrechtlichen Sonder Vorschriften und die steuerrechtliche Betrachtungsweise über Abweichungen entscheiden. Die Steuerbilanz braucht nicht als besondere Bilanz formal aufgestellt zu werden. Es genügen auch die Feststellung der *Abweichungen* zwischen den einzelnen Posten der Steuer- und der Handelsbilanz und die entsprechende Änderung des Erfolgspostens. Dies ist nur deshalb möglich, weil die Handelsbilanz auch steuerrechtlich als gegeben vorausgesetzt werden kann.

Neben dieser Steuerbilanz ist noch die *Gewerbeertragsteuerbilanz* zu nennen, die auf dem einkommensteuerlichen Gewinn und damit ebenfalls auf der Handelsbilanz aufbaut. Die Aufstellung einer besonderen Bilanz ist auch hier formal nicht erforderlich.

Die bisher behandelten Erfolgsbilanzen betreffen jeweils eine einzelne Unternehmung. Darüber hinaus ist es möglich und bisher auch teilweise üblich, für die Unternehmungsverbindungen inform eines Konzerns *konsoziierte Erfolgsbilanzen*, die man meistens *Konzernbilanzen* nennt, nebst zugehörigen konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnungen aufzustellen.

Das Aktiengesetz schreibt in den §§ 329 ff. die jährliche Aufstellung von Konzernabschlüssen und Konzerngeschäftsberichten beziehungsweise von Teilkonzernabschlüssen und Teilkonzerngeschäftsberichten zwingend vor. Die Konzernabschlüsse und -geschäftsberichte stehen neben den Abschlüssen und Geschäftsberichten der einzelnen Konzerngesellschaften, deren Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen zum Zwecke des Konzernabschlusses nicht einfach addiert werden können. Die hauptsächlichen Unterschiede der konsolidierten Abschlüsse gegenüber den Einzelabschlüssen bestehen in der Aufrechnung der konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten, Beteiligungen und Eigenkapitalien sowie in der Ausschaltung der innerhalb des Konzerns erzielten Umsätze, Gewinne und Verluste.

### b) Statusbilanzen

Während die Erfolgsbilanzen durch den Abschluß der Buchhaltung entstehen beziehungsweise ihrem Abschluß dienen, fehlt der zweiten Hauptgruppe der Bilanzen, den sogenannten *Statusbilanzen*, der zwingende und vollständige systematische Zusammenhang mit der Buchhaltung. Diese Bilanzen dienen nicht der periodischen Abrechnung des Unternehmungsprozesses, sondern bringen den in den vorhandenen Beständen verkörperten Wertzustand (Status) der Unternehmung für einen bestimmten Zeitpunkt unter einem besonderen Rechnungsziel zum Ausdruck. Sie stehen mehr oder weniger selbständig neben der Buchhaltung und werden häufig aus dem sogenannten Inventar abgeleitet. Diesen Bilanzen fehlt daher (in der Regel) der abgesonderte Gewinn- oder Verlustposten, durch den in der Erfolgsbilanz der Periodenerfolg ausgewiesen wird.

Trotzdem kann eine Statusbilanz gelegentlich auch *Erfolgsposten* enthalten. Diese entstehen nicht durch Abschluß eines Abrechnungszeitraumes, auf den sie sich beziehen, sondern sind das Ergebnis besonderer Vorgänge, die dadurch in ihrer erfolgsmäßigen Auswirkung rechnerisch erfaßt werden. Dabei kann es sich um Umgründungs-, Umwandlungs-, Sanierungs-, Verschmelzungs- oder Umbewertungserfolge handeln, die vorübergehend bilanzmäßig ersichtlich gemacht werden, um dann je nach ihrer Verwendung in anderen Bilanzbeständen aufzugehen. Dadurch verliert die Bilanz nicht ihren Statuscharakter. Sie wird erst dadurch zur Erfolgsbilanz, daß sie der Ermittlung des Erfolges als Periodengröße dient.

Die Statusbilanzen umfassen wie die Erfolgsbilanzen *Vermögens- und Kapitalbestände*. Die mitunter anzutreffende Bezeichnung Vermögensbilanz deckt daher den vollen Inhalt nicht. Sie kann nur so verstanden werden, daß

bei diesen Bilanzen die Bewertung der Vermögens- und Kapitalteile selbständig und unabhängig von der Erfolgsrechnung vorgenommen wird.

Auch in den Erfolgsbilanzen werden zwar Vermögens- und Kapitalbestände bewertet, diese Bewertung ist jedoch erfolgsrechnerisch bedingt, gewissermaßen als Abfallprodukt der Erfolgsrechnung anzusehen und damit unselbständiger Natur. Aktiva und Passiva sind nur Übergangswerte richtiger Abgrenzung des Periodenerfolgs.

In den Statusbilanzen wird dagegen eine *primäre Bewertung* des Vermögens und Kapitals vorgenommen. Ohne Beeinflussung durch einen anderen dominierenden Zweck, insbesondere unabhängig von einem Erfolgsermittlungsziel, werden die Bilanzbestände zu einem bestimmten Stichtagswert angesetzt, der selbst wieder davon bestimmt wird, welchem Zweck die Statusbilanz dient.

Erfolgsbilanzen sind demnach primär *erfolgsrechnerische*, Statusbilanzen dagegen primär *bestandsrechnerische* Bilanzen.

Zu den Statusbilanzen gehören zum Beispiel die Reproduktions-, Kredit-, Veräußerungs- und Auseinandersetzungsbilanzen. In der Praxis werden auch die Liquidations- (Abwicklungs-) und Konkursbilanzen aufgrund gesetzlicher Vorschriften und der daran anknüpfenden Rechtsprechung als Statusbilanzen aufgestellt, die durch Neubewertung die Kontinuität durchbrechen.

Theoretisch gesehen, stellen jedoch die beiden letztgenannten Bilanzen außerordentliche Erfolgsbilanzen dar, da sowohl die Gründungs- als auch die Auflösungsvorgänge nur besondere Tatbestände des totalen Unternehmungsprozesses darstellen, lediglich einen eigenen Abrechnungszeitraum festlegen und somit unlösbar in den Zusammenhang der Totalerfolgsrechnung hineingehören. Beide außerordentlichen Bilanzen schließen eine Kette vorhergehender ordentlicher Erfolgsbilanzen ab.

Als *steuerliche Statusbilanzen* sind die Vermögensteuerbilanz und die Gewerbesteuerbilanz zu nennen, für welche die Bilanzform nicht ausdrücklich vorgeschrieben ist.

Die *Wertarten* der Statusbilanzen umfassen, außer dem ebenfalls möglichen Anschaffungswert, den Tagesbeschaffungswert, den (generellen) Tagesveräußerungswert – steuerlich als gemeiner Wert auftretend –, den (speziellen) Liquidationswert und den Teilwert.

In einem Konzern können neben Statusbilanzen einzelner Unternehmungen, die aus bestimmten Anlässen erforderlich sind, auch konsolidierte Statusbilanzen, zum Beispiel ein Konzern-Vergleichsstatus, aufgestellt werden.

Zusammenfassend können folgende Bilanzarten als Gegensatzpaare unterschieden werden.

1. Nach dem *Zusammenhang mit der Buchhaltung*:  
Erfolgsbilanzen – Statusbilanzen
2. nach dem besonderen *Buchhaltungsbereich und Erfolgscharakter*:  
Bilanzen der Finanzbuchhaltung – Bilanzen der Betriebsbuchhaltung
3. nach der *rechtlichen Normierung*:  
Handelsrechtliche Bilanzen – Steuerrechtliche Bilanzen
4. nach der *Regelmäßigkeit der Aufstellung*:  
Reguläre oder ordentliche Bilanzen – Irreguläre oder außerordentliche Bilanzen
5. nach der *Periodenlänge*:  
Langfristige Bilanzen – Kurzfristige Bilanzen
6. nach dem *Rang der abgerechneten Periode*:  
Hauptperiodenbilanzen – Zwischenbilanzen
7. nach der *wirtschaftlichen Reichweite*:  
Einzelbilanzen – Konsolidierte Bilanzen
8. nach dem *zu unterrichtenden Personenkreis*:  
Interne Bilanzen – Externe Bilanzen
9. nach der *Aufrechnung von Bilanzposten*:  
Bruttobilanzen – Nettobilanzen
10. nach der *Vollständigkeit der Bestände*:  
Vollbilanzen – Teilbilanzen

## B. Der Formalaufbau der Finanzbuchhaltung

Um die handelsrechtliche Erfolgsrechnung nebst der zugehörigen Bilanz, wie sie als Ausfluß der rechtlichen Bestimmungen und der diesen zugrundeliegenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in ihrer praktischen Gestaltung auftritt, in ihrem Wesen zu begreifen, muß man sie, losgelöst von ihrer rechtlichen Untermauerung, als betriebswirtschaftliche Abschlußrechnung der Buchhaltung auffassen. Zum richtigen Bilanzverständnis ist es notwendig, auf den Rechnungscharakter der Buchhaltung selbst zurückzugehen und deren tragende strukturelle Fundamente aufzuzeigen.

Ausgangsgrundlage für die hier vorgenommene *Systemanalyse* der Buchhaltung bilden die baren Einnahmen und Ausgaben. Wie zu zeigen sein wird, ist der buchhalterische Kalkül in seinem inneren Zusammenhang eine folgerichtig weiterentwickelte und entsprechend abgewandelte Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Da sich alle Modifikationen der ursprünglichen Kassenrechnung stets auf diese Ausgangsbasis beziehen, ist über das Ziel der Erfolgsermittlung hinaus dem Rechnungssystem eine Liquiditäts- und Finanzrechnung inhärent und damit zwangsläufig integriert. Zum besseren Systemverständnis werden die Möglichkeiten der Finanzanalyse zunächst zurückgestellt und später in einem besonderen Kapitel erörtert. Damit konzentrieren sich die folgenden Betrachtungen auf den Kalkül der Erfolgsermittlung.

Die Finanzbuchhaltung benutzt den Tatbestand des *Wirtschaftskreislaufs*, wonach im modernen Unternehmungsprozeß (nahezu) alle realen Güterbewegungen von entgegengerichteten nominalen Geldbewegungen begleitet werden, das heißt, daß im *Außenumlauf* der Unternehmung Gütereingänge und Geldausgänge beziehungsweise Güterausgänge und Geldeingänge parallel entgegengesetzt verlaufen. Schon Nicklisch hat die Umlaufbeziehungen in einen doppelten Umlauf gegliedert: den Finanzumlauf und den Umlauf der Erzeugungs- oder Leistungswerte. Walb hat diese Unterscheidung in seinen Überlegungen zur Erfolgsrechnung als Grundlage weiterentwickelt. Wegen dieser Eigenart der Geldwirtschaft kann die substanzielle Güterbewegung durch eine entsprechende gegenläufige Geldbewegung abgebildet werden. Bei dieser *monetären Abbildung* wird nicht nur abstrakt in Geld als Rechen- einheit gerechnet, sondern es wird die nominale oder Geldseite der Güterprozesse einseitig zugrundegelegt, indem das Geld als konkretes Zahlungsmittel in den abbildenden Zahlungsvorgängen erscheint.

Liegt eine Rechnung vor, die im Gegensatz zu physisch-technischen Maßeinheiten mit *Geldeinheiten* (Währungseinheiten) rechnet, so liegt eine Geldrechnung oder *pekuniäre* Rechnung vor. Es bleibt offen, was hinter den Rechnungsgrößen steckt beziehungsweise worüber, zum Beispiel über welche Wirtschaftsgüter, *in Geld* gerechnet wird. Auch das Geld selbst erscheint hier nicht als Wirtschaftsgut, das heißt, die Wertrechnung wird rein abstrakt durchgeführt.

Wird dagegen der in Geld ausgedrückte Betrag als Maßausdruck aufgefaßt, der die Menge an konkreten *Zahlungsmitteln* Geld als Extensität einer Klasse von Zahlungsmiteleinheiten (Geldeinheiten) darstellt, so spricht man von *monetärer* Rechnung. Es wird nunmehr über Geld als Wirtschaftsgut gerechnet. Das Rechnungsmittel, der Zahlenausdruck, gibt Bewegungen oder Bestände an Geldmengen, Zahlungsmitteln, wieder. Benutzt man derartige Maßausdrücke *über Geld*, um hinter den Geldvorgängen stehende, damit verbundene oder ihnen parallelaufende andere Gütervorgänge, Bewegungen, Veränderungen oder Bestände von Gütern, stellvertretend abzubilden, so handelt es sich um eine monetäre Abbildung, das heißt, eine Abbildung von Gütervorgängen auf Geldvorgänge<sup>1</sup>.

Die Finanzbuchhaltung beruht auf einer monetären Abbildung von Gütervorgängen. Sie rechnet daher *in und über Geld* (*pekuniär und monetär*). Damit wird vorausgesetzt, daß stets abbildende Zahlungsvorgänge gegeben sind. Fehlen stellvertretende Geldvorgänge, so ist keine monetäre Abbildung möglich. Als Hilfskonstruktion können Zahlungsvorgänge rechnerisch unterstellt werden, ohne daß dadurch echte Zahlungen entstehen.

In dieser Geldrechnung als monetärer Abbildung bilden nicht Aufwendungen (bewertete Güterverbrauchsmengen) und Erträge (bewertete Güterentstehungsmengen) unmittelbar die Eckpfeiler der Erfolgsrechnung, sondern die den genannten Erfolgskomponenten entsprechenden *Aufwandsausgaben* und *Ertragseinnahmen* dienen *mittelbar* der Abrechnung des Wirtschaftsprozesses. Selbstverständlich ist der Rechnungszusammenhang insoweit zu wahren, als der zu Aufwandsausgaben bewertete Güterverbrauch den Aufwand und die zu Ertragseinnahmen bewertete Güterentstehung den Ertrag darstellt. Dann ist denknotwendig die Differenz von Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben beziehungsweise von Ertrag und Aufwand gleich dem Periodenerfolg.

*Erfolgswirksamkeit* bedeutet entweder gütermäßige Aufwandswirksamkeit (Güterverbrauch) oder gütermäßige Ertragswirksamkeit (Güterentstehung). Erfolgswirksame Güter- und Zahlungsvorgänge sind entweder aufwands-

<sup>1</sup> Vergleiche hierzu Szyperski, Norbert: Zur Problematik der quantitativen Terminologie in der Betriebswirtschaftslehre. Berlin 1962. S. 83 ff. (Terminologie).

oder ertragswirksam. Aufwand und Ertrag sind erfolgswirksame Gütervorgänge, Aufwandsausgaben und Ertragseinnahmen dagegen erfolgswirksame Zahlungsvorgänge (Zahlungsmittelbewegungen).

Eine Erfolgsrechnung, die sich an den Zahlungsvorgängen orientiert, hat den großen Vorteil, daß sie auf handfeste, zwangsläufig zu erstellende Unterlagen zurückgreift, die getroffene Vereinbarungen nachweisen und eindeutige Bewertungen als Ausdruck realisierter Umsatzakte zwischen den Marktpartnern enthalten. Die Niederschriften über die Zahlungsvorgänge werden zu nachprüfbaren Belegen der Buchhaltung. Eine von Willkür freiere und zuverlässigere Verankerung des gesamten Zahlenwerkes ist nicht möglich.

Die Definition des Erfolges als Differenz von Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben auf der Grundlage der Parallelität von Güter- und Geldbewegungen klammert zunächst bestimmte Güterbewegungen aus, nämlich die *Unternehmerleistungen* und die entsprechenden *Gewinnauszahlungen* beziehungsweise *Gewinnzuschriften*. Dasselbe gilt für die Belastung des Unternehmers mit einem entstandenen Verlust<sup>2</sup>. Alle Zahlungen an den Unternehmer als Entgelt für seine Funktionen sind bei der Erfolgsermittlung zu neutralisieren und erscheinen daher im Gewinn. Dies gilt für Kapital- und Gewinnentnahmen jeder Art. Der Erfolg stellt das globale, undifferenzierte Unternehmereinkommen für *Kapitalhergabe* (Beteiligungskapital) und *Unternehmungsführung* dar. Der Gewinn umfaßt somit insbesondere Beteiligungszinsen einschließlich Risikoprämie und Unternehmerlohn. Nur bei Kapitalunternehmungen gehört der an delegierte Unternehmerfunktionäre gezahlte Unternehmerlohn rechnungsmäßig zum Aufwand. Als Residualeinkommen verbleiben dann Zins und Risikoprämie. Folglich trägt der Erfolg *subjektiven* Charakter, er ist auf den Unternehmer als Wirtschaftssubjekt bezogen.

Die subjektive Beziehung auf den Unternehmer hat für die Extension des Erfolgsbegriffs noch weitere Konsequenzen<sup>3</sup>. Sie ist abhängig von der Art und dem Umfang der unternehmerischen Leistungen und damit nicht nur von der Rechtsform der Unternehmung. Im Gewinn sind die Entgelte für sämtliche Unternehmerleistungen enthalten, soweit sie nicht gesonderte Kontrakteinkünfte (Gehalt, Tantieme, Zins, Lizenzgebühr oder sonstige Bezüge) darstellen, die als Aufwandsausgaben erfaßt werden. Je nach der konkreten Situation erweist sich somit der Gewinn als heterogene Größe unterschied-

<sup>2</sup> Vergleiche Kühnau, Martin: (Erfolgsbegriffe). – Ferner Kühnau, Martin: Der Formalaufbau der volkswirtschaftlichen Buchhaltung. Berlin 1961. S. 21 ff. und S. 47 ff. (Formalaufbau).

<sup>3</sup> Vergleiche Pohmer, Dieter: Über die Bedeutung des betrieblichen Werteumlaufs für das Rechnungswesen des Unternehmens. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Berlin 1964, S. 305 ff. (Werteumlauf).

licher Leistungsentgelte. Er repräsentiert das Einkommen, das die Unternehmerhaushaltung aus der Unternehmung als *Residualeinkommen* bezieht. Dieser subjektive Erfolg ist zwar Unternehmereinkommen, jedoch kein Maßstab für die objektive Leistungskraft der Unternehmung. Das Bemühen um eine *Objektivierung* der Überschussermittlung führt zur kalkulatorischen Erfolgsrechnung und zur Wertschöpfungsrechnung.

Man kann den Erfolg auch derart definieren, daß er das vom wirtschaftlichen Ergebnis der unternehmerischen Tätigkeit abhängige Einkommen der *Berechtigten* ermittelt. Er bildet daher die Grundlage für die Bemessung von Ausschüttungen, Beteiligungen und Steuern. Außer dem Fiskus und den Anteilseignern fließt er an alle übrigen Personen und Institutionen, die am Gewinn beteiligt sind. Da die Ziele und Ansprüche der Gewinnempfänger sehr unterschiedlich sind, ist es notwendig, durch eine methodisch einheitliche Erfolgsermittlung eine gewisse Normierung dieser Ansprüche zu erreichen.

Der ermittelte Gewinn ist der in der Periode *erzielte* Gewinn, unabhängig davon, wie er verwendet, insbesondere ob und wieweit er ausgeschüttet werden kann oder soll. Er ist ohne Bezug auf die späteren Perioden und berücksichtigt keine Prognosen oder Erwartungen zukünftiger Risiken und Chancen. Insbesondere ist er nicht durch stille Rücklagen und Tageswerteinflüsse gestört. Nur in dieser Reinheit kann er das residuale wirtschaftliche Ergebnis des Wirtschaftsprozesses zum Ausdruck bringen.

Der Kalkül der Erfolgsrechnung dient nur als Darstellungsmittel für das Ergebnis des tatsächlichen Geschehens in der Realisationsphase wirtschaftlichen Handelns in der Unternehmung. Die aktive Erreichung dieses Ergebnisses kann nicht Aufgabe eines Rechnungsinstruments sein. Die Rechnung kann nur das Resultat dieser Bemühungen ermitteln.

Der ermittelte Erfolg ist zunächst eine ungegliederte, globale Größe, ein *Gesamterfolg* der Unternehmung, die nicht nach technisch-ökonomischen Einflußfaktoren und Entstehungsursachen oder sonstigen Bestandteilen differenziert ist. Erst in der Doppik erfolgt eine Aufgliederung nach gütermäßig spezifizierten Aufwands- und Ertragsarten.

Der Begriff des Erfolges als einer Differenz von Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben entstammt der Vorstellung einer *Kassenrechnung für die gesamte Lebensdauer* der Unternehmung, deren Ergebnis erst nach der Auflösung der Unternehmung in Gestalt einer Differenz zwischen sämtlichen baren Einnahmen und sämtlichen baren Ausgaben festgestellt werden kann.

Die Erfolgsermittlung in Form einer *Totalerfolgsrechnung*, einer Totalrechnung für die Gesamtlebensdauer der Unternehmung, wäre die einfachste Abrechnungsart des Wirtschaftsprozesses; sie tritt in Einzelfällen auch praktisch

bei kurzlebigen Gelegenheitsgesellschaften (Konsortien, Partizipationsgesellschaften) in Erscheinung. Im allgemeinen ist die Totalrechnung jedoch als Hilfsmittel der Steuerung einer lebenden Unternehmung unbrauchbar. Dagegen ist sie wegen ihres umfassenden Charakters und wegen ihrer einfachen Überschaubarkeit als theoretische Ausgangsgrundlage für das Verständnis der praktisch allein relevanten Periodenerfolgsrechnung sehr geeignet.

In dieser Weise hat *Schmalenbach* die Konstruktion der Totalerfolgsrechnung erstmals nutzbar gemacht.

## I. Das Teilsystem der einfachen Buchhaltung

Bei der konstruktiven Entwicklung des Modells der doppelten Buchhaltung erweist es sich als zweckmäßig, zunächst nur einen Teil des Systems zu behandeln, der historisch nicht selbständig in Erscheinung getreten ist. Diese Zwischenform der Abrechnung stellt ein geschlossenes, systematisch entwickeltes Rechenverfahren zur Abrechnung des Wirtschaftsprozesses dar, in dessen Mittelpunkt die Einnahmen und Ausgaben stehen. Diese Rechnungsform heißt *einfache* Buchhaltung, weil in ihr der Periodenerfolg nur einmal als Differenz modifizierter Einnahmen und Ausgaben ermittelt wird. Mithilfe dieses theoretischen Ansatzes wird es möglich sein, eine vollständige und widerspruchsfreie Deutung aller Buchungs- und Bilanzierungsprobleme der Buchhaltung zu geben.

Der Umfang dieser systematischen einfachen Buchhaltung deckt sich mit dem Teil der doppelten Buchhaltung, der die Gruppe der Bestandskonten verwendet und durch die Bilanz abgeschlossen wird. Dieser Kalkül wird unabhängig von Ertrags- und Aufwandsbuchungen entwickelt, das heißt, der Erfolg wird ohne durchgängig doppelte Buchung der Geschäftsvorfälle zunächst allein mithilfe der Bilanz ermittelt. Allerdings werden dabei Aufwendungen und Erträge gedanklich berücksichtigt. Die Bilanz dient jedoch nicht nur als Abgrenzungsmittel der Erfolgsrechnung, sondern ist selbst eine Erfolgsrechnung. Die Bezeichnung „bilanzmäßige Erfolgsrechnung“ trifft daher den Kern der Sache.

Sowohl die systematische einfache als auch die doppelte Buchhaltung sind *Periodenerfolgsrechnungen*, das heißt, sie vollziehen die Ermittlung und den Verwendungsnachweis der Teile des Totalerfolges, welche auf die jeweilige Abrechnungsperiode, das heißt, auf die aus praktischen Gründen gebildeten Teilabschnitte der Totalperiode, entfallen.

Der Bestfall einer *Periodenlänge* wäre ohne Zweifel ein Arbeitstag, in der Praxis muß man sich jedoch mit Jahreserfolgsrechnungen (und kalkulatorischen Monatserfolgsrechnungen) zufrieden geben. Für ihre Gestaltung hat die Totalerfolgsrechnung eine wichtige Bedeutung. Will man nämlich die Buchhaltung zu einer periodischen Erfolgsrechnung ausbauen, so ist man gezwungen, den Totalerfolg periodengerecht auf die einzelnen herausgeschnittenen Rechnungszeiträume zu verteilen. Jeder Periode soll der Erfolgsanteil zugemessen werden, der gütermäßig auch tatsächlich in ihr erzielt wurde.

Wie der Begriff der *Erfolgswirksamkeit* schlechthin auf die Realisation der realen Gütervorgänge bezogen ist, so gilt dies im besonderen für die periodengerechte Erfolgswirksamkeit. Maßgeblich ist, ob Güterentstehung (Ertrag) und Güterverbrauch (Aufwand) *in der betrachteten Periode* realisiert worden sind. Diese periodische Zurechnung von gütermäßigem Ertrag und Aufwand ist das zentrale Thema der im folgenden dargestellten Periodenerfolgsrechnung. Die monetäre Abbildung der erfolgswirksamen Zahlungsvorgänge erstreckt sich auf den realen Güterprozeß der Erfolgserzielung.

Der in der Periodenzurechnung geforderte Grundsatz, daß der Totalerfolg gleich der Summe sämtlicher Periodenerfolge sein muß, wird durch die Grenzen der menschlichen Voraussicht durchbrochen. So können zum Beispiel Zahlungen erst nach erfolgter Abrechnung des jährlichen Unternehmensprozesses auftreten, in die sie noch hineingehören, ohne daß man sie rechnerisch vorgehend vollständig oder überhaupt zu berücksichtigen vermag; sie müssen zwangsläufig in einem späteren Jahr einbezogen werden. Damit erscheinen sie in einer Periode, der sie sachlich nicht zuzurechnen sind, und heißen daher *zeitraumfremd, periodenfremd oder aperiodisch*.

Der Grundsatz muß daher dahin abgewandelt werden, daß der Totalerfolg gleich der Summe aller periodischen und aller aperiodischen Teilerfolge ist. Zu den aperiodischen Erfolgen gehört insbesondere der bei der Abwicklung der Unternehmung erzielte Sondererfolg. Dieser Zusammenhang von Total- und Periodenerfolgsrechnung wird nach Schmalenbach als *Kongruenzprinzip* bezeichnet.

## 1. Die Gruppe der Zahlungskonten (Bestands- oder Bilanzkonten)

### a) Barzahlungen und Periodenabgrenzung

Der *Stamminhalt* der Periodenerfolgsrechnung besteht, wie bei der Totalerfolgsrechnung, aus den Barzahlungen. Ihre vollständige Erfassung und lückenlose Aufschreibung in der Folge des zeitlichen Auftretens ist das Grundprinzip jeder Kassenrechnung.