DIE DOPPELTE KAUFMÄNNISCHE BUCHHALTUNG

VON

FRIEDRICH LEITNER
PROFESSOR AN DER HANDELS-HOCHSCHULE BERLIN

I. BAND

DES GRUNDRISSES DER BUCHHALTUNG UND BILANZKUNDE

DRITTE VERMEHRTE AUFLAGE

BERLIN 1919
DRUCK UND VERLAG VON GEORG REIMER

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

Vorwort zur dritten Auflage.

Die verhältnismäßig kurze Dauer des Handelshochschulstudiums verbietet vielstündige, ihren Stoff erschöpfende Vorlesungen, macht es aber auch wünschenswert, dem Studenten ein der subjektiven Lehrweise angepaßtes Repetitorium in die Hand zu geben, um so die knapp bemessene Zeit möglichst auszunutzen. Dies, und der Wunsch, für meine Vorlesungen über Buchhaltungslehre für Juristen und Verwaltungsbeamte ein Hilfsmittel zu schaffen, veranlaßten die Entstehung des vorliegenden Buches.

Der Grundriß ist nicht als „Lehrbuch" der Buchführung gedacht. Ich versuchte, die doppelte Buchhaltung in prinzipieller Betrachtungsweise darzustellen. Demgemäß tritt das Deskriptive zurück. Wer die Technik des Bücherführens sich aneignen will, wird auf eines der vorhandenen Lehr- und Übungsbücher greifen müssen.

Die Buchhaltung in ihrer theoretisch vollkommenen Durchführung ermöglicht die wirtschaftliche Analyse einer Unternehmung; damit beschäftigt sich der zweite Band.

Einer falschen Anschauung will ich auch hier entgegentreten: die Buchhaltung ist, wie die Statistik der Massenerscheinungen, keine Wissenschaft mit eigentümlichem Inhalt, sondern höchstens eine wissenschaftliche Methode.

Die kriegswirtschaftlichen Verhältnisse ließen eine wesentliche Erweiterung der neuen Auflage nicht zweckmäßig erscheinen. Ich beschränkte mich deshalb auf eine Ergänzung des Abschnittes „Buchhaltung und Recht“ und die Einfügung eines Schaubildes (Seite 117).

Berlin, 9. November 1918.

Friedrich Leitner.

Inhaltsangabe.

Seite

I. Teil: Die allgemeinen Lehren ..... 3—178

1. Abschnitt: Einleitung 3
2. „ Der Nachweis des Vermögens und der Schulden .. 13
3. „ Vermögens- und Kapitalbildung, Kapitalverbrauch 23
4. „ Systeme kaufmännischer Buchhaltung 28
5. „ Die Geschäftsfälle (der Geschäftsbetrieb) 33
6. „ Formen der Aufzeichnung 36
7. „ Die Kontierung 45
8. „ Die doppelte Buchhaltung 50
9. „ Die Konten des Vermögens, der Schulden und des Kapitals 60
10. „ Die Technik der Erfolgsverrechnung der doppelten Buchhaltung 65
11. „ Die Verrechnungstechnik der Veränderungen in den Teilen des Vermögens und der Schulden 69
12. „ Theoretische Auflösung der Umsatzerfolgs-Konten . 83
13. „ Rechnungsproben der doppelten Buchhaltung 87
14. „ Der Abschluß der Konten 92
15. „ Die abschließenden Konten 97
16. „ Zusammenfassung 113
17. „ Die Klassifikation der Konten 126
18. „ Kontentheorien 129
19. „ Die Bücher der doppelten Buchhaltung 137
20. „ Die Formen der doppelten Buchhaltung 147
21. „ Buchhaltung und Recht 163

II. Teil: Die Praxis der Buchführung ..... 179—325

22. Abschnitt: Der Zahlungsverkehr 181
23. „ Der Wechselverkehr 188

24. Abschnitt: Der Kredit und die Kreditkonten 201
25. „ Darlehnsgeschäfte 209
26. „ Anlagevermögen und Anlageschulden 211
27. „ Hypothekengeschäfte 218
28. „ Das Pfandbriefgeschäft der Hypothekenbanken ... 221
29. „ Die Personenkonten 227
30. „ Die Geschäftsunkosten 234
31. „ Die Verrechnung im Warenhandel 236
32. „ Die Buchführung der produzierenden Gewerbe 246
33. „ Die Verrechnung im Bankgeschäft 274
34. „ Gemeinschaftsgeschäfte durch Gelegenheitsgesellschaften 310
35. „ Geheimbuchführung 323
Sachregister 326

Literatur.

Ausführliche Literaturangaben bringen u. a.:

Gruber, Literatur für Kaufleute. 56 Seiten. Frankfurt u. Leipzig 1787. 2. Aufl. 1794.

Schedel, Neuestes Handbuch der Literatur und Bibliographie für Kaufleute. Leipzig 1796.

Leuchs, Vollständige Handelswissenschaft, 3. Teil. Nürnberg 1804, 3. Aufl. 1821.

Engelmann-Enslin, Bibliothek der Handlungswissenschaft oder Verzeichnis der vom Jahre 1750 bis zu Anfang des Jahres 1845 in Deutschland erschienenen Bücher. 2. Aufl., Leipzig 1846.

Zieger, Literatur über das gesamte kaufmännische Unterrichtswesen. Braunschweig 1900.

Jarossy, Zehn Jahre Buchhaltung. Linz (Donau) 1910.

Auch die Bücher über Rechnungswesen und Buchhaltung enthalten vielfach Literaturnachweise, z. B. *Löw* (Theorie des Rechnungswesens, Berlin 1860, p. 169—196), *Augspurg* (Bremen 1852 u. 1855), *Schrott, Hügli.*

Über die neuere Literatur unterrichten fortlaufend die Z. f. B. und „Bibliographie der Handelswissenschaften", herausgegeben vom Verlag der Z. f. Handelspraxis, seit 1908/9. Leipzig 1909 f.

Über die französische Literatur unterrichtet:

Reymondin, Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes. Paris 1909.

Abkürzungen.

B. = Buchhaltung.
Bd. II = Band II dieses Grundrisses, 2. Aufl. 1914.
BGB. = Bürgerliches Gesetzbuch.
HGB. = Handelsgesetzbuch.
KO. = Konkursordnung.
WO. = Wechselordnung.
Z. f. B. = Zeitschrift für Buchhaltung, Linz a. Donau, 1892 ff. Herausgeber Prof. Belohlawek.
Z. f. hw. F. = Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung. Herausgegeben von Prof. Schmalenbach-Köln seit Oktober 1906. (Verlag seit April 1909: G. A. Gloeckner, Leipzig.)
Z. f. Handelspraxis = Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, seit 1908. Verlag Carl Ernst Poeschel, Leipzig.
Reisch-Kreibig, Bilanz und Steuer. Grundriß der kaufmännischen Buchführung unter besonderer Würdigung ihrer wirtschaftlichen und juristischen Bedeutung. 3. Auflage, 1. Bd., Wien 1914, 2. Bd. ebenda 1915 [zitiert nach der 2. Aufl. 1907/09].
Schrott, Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft. 4. Aufl. Wien 1881. Manzsche Verlagsbuchhandlung.
Hügli, Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen. Bern 1887.

I. Teil.

Die allgemeinen Lehren.

1. Abschnitt.

Einleitung.

Die Begriffserklärung dessen, was man unter Buchhaltung zu verstehen hat, wird verschiedenen Inhalt haben, je nach dem Standpunkt, den man bei ihrer Umschreibung einnimmt.

a) Rein äußerlich betrachtet *ist B.* zunächst Wirtschaftschronik, eine Zifferngeschichte, *die Geschichte einer Wirtschaftsführung in Zahlen*, die sich auf schriftliche Beweise stützt. Die historischen Aufzeichnungen bilden die Quelle wirtschaftlicher Erkenntnis. Wer also eine Unternehmung auf Grund der Buchhaltungsergebnisse kritisiert, übt wirtschaftliche und historische Kritik zugleich. Die Glaubwürdigkeit, die Zuverlässigkeit einer solchen wirtschaftsgeschichtlichen Darstellung ist an die Garantie der historischen Wahrheit gebunden. Auf die B. übertragen heißt dies: Die Richtigkeit ihrer Ergebnisse ist abhängig von der Richtigkeit der Werturteile, der Bewertung der inneren und äußeren Wirtschaftsvorgänge und von ihrer Einordnung in den Rechnungsmechanismus. Wirtschaftsstatistische und wirtschaftspolitische Untersuchungen auf Grund der B. haben die Brauchbarkeit ihrer Forschungsergebnisse durch eine eingehende Kritik der Quellen zu beweisen.

b) Die B. ist ein passiv wirkender Rechnungsmechanismus, der nicht die Güterbewegung selbst, sondern nur die durch rechtliche, technische und wirtschaftliche Akte des Unternehmers veranlaßten Wertbewegungen als Folge der Konsumtion, der Produktion, der Zirkulation von Gütern — Güter im weitesten Sinne — zum Ausdruck bringt. Die Ergebnisse der B. an sich, im einzelnen und im ganzen, sind stets Ergebnisse von Rechnungsoperationen, ziffernmäßig dargestellte Wirkungen aller Geldwertbewegungen, aller wirtschaftlichen Ereignisse. Das wichtigste Element der B. in formaler Hinsicht ist die Zahl, in materieller

Hinsicht aber der Wert. Da die B. alle durch Konsumtion, Produktion und Reproduktion von Gütern bedingten Veränderungen der Vermögensbestände — Vermögen als volkswirtschaftlicher Begriff — verrechnet, diese Vermögensveränderungen mit dem Wirtschaftserfolg in Beziehung bringt, so muß sie notwendig und wesentlich eine *Wertrechnung sein.* Wo die Veränderungen ihrer Menge nach (Stück, Maß, Gewicht = Stückrechnung) aufgezeichnet werden, sind sie Mittel zum Zweck der Wertverrechnung, nicht Selbstzweck.

Ist die B. eine Wertrechnung, eine Verrechnung von Geldwerten, dann sind streng genommen anders geartete Aufzeichnungen — z. B. Vormerkung von Lieferungsterminen, Nummern der Wertpapiere, Wechselverfallbücher —, welche aus Gründen der Ordnungsmäßigkeit, der Betriebskontrolle und der Verwaltungsdisposition gemacht werden, oder aber die Erreichung des Zieles der B. fördern sollen, nicht dazu zu rechnen. Wertlos gewordene Vermögensobjekte als Erfolg der Wirtschaft, beispielsweise wertlose Abfallstoffe, uneinbringliche Forderungen, entwertete Vermögensgegenstände, scheiden aus der B. aus.

c) *Die B.* als Ganzes *ist die Betriebsrechnung einer Unternehmung* [1]). Ihre allgemeinen Aufgaben, die sie in jeder Unternehmung mit Erwerbszwecken, gleichgültig welcher Rechtsform, zu lösen hat, sind: die Darstellung des ökonomischen Zustandes der Unternehmung für das Ende eines Wirtschaftsjahres, „die Lage des Vermögens" im Sinne des § 39 HGB., und des finanziellen Erfolges des Betriebes. Die Lösung der zweiten Aufgabe setzt die richtige Lösung der ersten voraus. Die richtige Beantwortung der zweiten Frage ist durch richtige Beantwortung der ersten bedingt. L. v. Stein [2]) sagt zutreffend: „Die B. gibt auf

[1]) Nicht eine Bücherführung des Unternehmers. Betreibt ein Unternehmer mehrere Geschäfte unter selbständigen Firmen, so sind für jede Unternehmung gesonderte Bücher zu führen; eine zusammenfassende Generalbilanz des Unternehmers für alle Betriebe wird gesetzlich nicht gefordert. Das Privatvermögen des Unternehmers muß von Rechts wegen in der Schlußbilanz aufgeführt werden, eine Buchführung darüber ist gesetzlich nicht erforderlich. Die Beziehungen zwischen Unternehmer und Unternehmung kommen in der Buchführung der Einzelfirma und der Personalgesellschaften auf dem Privat- und dem Kapitalkonto zum Ausdruck.

[2]) Volkswirtschaftslehre, 2. Aufl. 1878.

Zahlen reduzierte Antwort auf Fragen, die bei jeder Unternehmung auftreten, absolute Fragen," — wir haben sie als die allgemeinen Aufgaben der B. bezeichnet — „und auf relative Fragen, die mit Berücksichtigung des Gegenstandes der Unternehmung entstehen." Es gibt zahlreiche solcher „relativer" Nebenfragen des inneren und äußeren Geschäftsbetriebes, die häufig und zu allen Zeiten auftreten. Je mehr Fragen und je schneller sie beantwortet werden, um so zweckmäßiger und besser ist die B. Je weniger Fragen an sie gestellt werden, in gleichem Verhältnisse nehmen Kürze und Einfachheit der B. zu (Gottschalk[1]) a. a. O.). Einige solcher relativer Fragen seien hier aufgezählt: Rechnungsverhältnis mit den Kunden und Lieferanten, Größe des Umsatzes, Umsatzschnelligkeit, Art der Kapitalbeschaffung und Kapitalverwendung, die Kapital- und Vermögensbildung, die Zusammensetzung der fremden Mittel nach Größe, Art und Zahlungszeit, Kreditverhältnisse der Unternehmung, Gliederung des Erfolges, der Unternehmungskosten, Größe des Unternehmereinkommens, Verhältnis zwischen Roh- und Reinertrag, Rentabilität einzelner Betriebszweige, Arbeitsintensität, Verhältnis zwischen Arbeitszeit und Arbeitsleistung, Produktionsfähigkeit des Anlagekapitals, Gestehungskosten der Produktion, Verkehrspreis der Waren, Herstellungskosten und ihre einzelnen Faktoren als Grundlage der Bemessung der Verkehrswerte, Kontrolle der Bestände, usf.

Das Endziel der B. einer Erwerbswirtschaft, die ökonomische Zustandschilderung durch Darstellung der Größe und Beschaffenheit des Vermögens, der Schulden sowie Ermittelung des Wirtschaftserfolges, kann auch ohne Bücherführung durch Aufnahme des Vermögens und der Schulden erreicht werden. Da die wirtschaftliche Eigentümlichkeit einer Erwerbswirtschaft in der kapitalistischen Natur der Unternehmung zu finden ist — stets handelt es sich um möglichst gewinnbringende Ausnutzung des in der Unternehmung werbenden Kapitals — so sind damit auch die Richtlinien des Verrechnungswesens gegeben: Jede Wirtschaftsführung dieser Art hat mit der Feststellung des Vermögens und des Kapitals der Unternehmung, d. h. mit dem Inventar und der Inventarbilanz, zu beginnen. Der Erfolg kann durch

[1]) Die Grundlagen des Rechnungswesens. Leipzig 1865.

Aufzeichnung des für einen späteren Zeitpunkt vorhandenen Kapitals in einem Schlußinventar und einer Schlußbilanz ermittelt werden. Durch diese beiden Vermögensaufnahmen ist die ökonomische Lage einer Unternehmung für zwei weit auseinanderliegende Zeitpunkte fixiert und damit eine Vergleichungsgrundlage [1]) von größter Bedeutung gewonnen, deren Wert aber erheblich herabgemindert wird durch zahlreiche Fehlermöglichkeiten und Fehlerquellen. Überdies fehlt diesem Augenblicksbild eine zuverlässige Analyse des Wirtschaftserfolges.

Die zahlenmäßige Beschreibung der ökonomischen Lage einer Unternehmung als Ganzes, als Einheit, für einen bestimmten Zeitpunkt allein genügt weder in wirtschaftlicher noch in rechtlicher Hinsicht. Wenn die Chronik die wirtschaftlichen Verhältnisse vollständig und klar aufzeichnen soll, dann muß sie auch das Ineinanderspielen der wirtschaftlichen und rechtlichen Vorgänge innerhalb jenes Zeitraumes bloßlegen, der durch Anfangs- und Schlußinventar begrenzt ist. Diese Forderung führt zu einer ununterbrochenen Aufzeichnung aller Ereignisse — *Geschäftsfälle* nennt sie die Buchhaltungslehre —, die einen bestimmenden Einfluß auf die Zusammensetzung und den Wert des Kapitals, des Vermögens und der Schulden haben. Die chronologische Aufzeichnung dieser Ereignisse ist nicht Selbstzweck, sie stellt bloß „den in Geld ausgedrückten Gang des Geschäfts", „die ziffernmäßigen Tatsachen der Wertbewegung dar" (v. Stein).

d) Untersucht man die wirtschaftlichen Handlungen des Unternehmers und die Ereignisse näher, so findet man eine größere oder kleinere Zahl ihrem Wesen und ihrer Wirkung nach gleichartiger Ereignisse, die nur hinsichtlich ihres Geldwertes voneinander abweichen, so z. B. wiederkehrende Leistungen für festliegendes Kapital (Zinsen), vielfach sich wiederholende Geldaufwendungen für die Produktion, für die An-

[1]) „Die kaufmännische B. will gewissermaßen nur die erste und letzte Ordinate der Kurve, welche die Vermögensveränderungen im Laufe eines Zeitraumes darstellt, miteinander vergleichen." *Schnapper-Arndt*, Zur Theorie und Geschichte der Privatwirtschaftsstatistik. Sonderabdruck aus dem Bulletin de l'institut international de statistique; tome XIII, 2.

schaffung von Gütern, Einnahmen aus ihrer Veräußerung usw. Will man die wirtschaftlichen Tatsachen als solche im einzelnen und in ihrer Gesamtheit sowie hinsichtlich ihrer Wirkungen auf Wirtschaftsvermögen und Wirtschaftserfolg kennen lernen, so ist die *Zusammenfassung gleichartiger oder gleichnamiger Ereignisse*, die *horizontale Gliederung der Wertveränderungen*, ihre *Klassifikation* die natürliche Methode, die zur Lösung dieser Aufgabe führt, und die *vertikale Anordnung* und *Schichtung* der wirtschaftlichen Tatsachen mit ihrem Geldwerte die selbstverständliche Folge. Die horizontale Gliederung, die Klassifikation, und die vertikale Schichtung der wirtschaftlichen Ereignisse, die eine in Geld ausdrückbare Wirkung auf das Wirtschaftsvermögen geäußert haben — als Wirtschaftschronik ist die B. Beschreibung des Vergangenen — erfolgt in der traditionellen, praktisch einfachsten Form eines Kontos. Zur chronologischen Aufzeichnung tritt eine systematische Ordnung der Geldwertbewegungen, zur Analyse ergänzend die Synthese. Die B. betrachtet die Unternehmung als organische Einheit und dann in ihren Teilen.

Die einheitlichen Leistungen eines jeden Buchhaltungssystems sind für unsere Begriffsbestimmung das Wesentliche. *Wir verstehen unter B. die chronologische Aufzeichnung der Geschäftsfälle, die systematische Gruppierung der wirtschaftlichen Ereignisse nach Ursache und Wirkung sowie die Zusammenfassung gleichartiger oder gleichnamiger sich wiederholender Geldwertbewegungen.* Die Klassifikation im angedeuteten Sinne, die Beschreibung, Gruppierung und Ordnung der Geschäftsfälle, ihre Untersuchung und Beobachtung nach Ursache und Wirkung ist für die Beantwortung der allgemeinen und besonderen Fragen, die an die B. gestellt werden (S. 5), von ausschlaggebender Bedeutung. Dargestellt wird sie durch alle Bücher der systematischen Ordnung, die in der Regel kontoförmig, in wenigen Ausnahmefällen seitenweise, paginiert, geführt werden.

e) Die Klassifikation ist nur durch wenige Regeln der Buchhaltungslehre gebunden, im übrigen von dem Willen und der Willkür des Verbuchenden abhängig. Sie kann eine vollständige oder unvollständige Gliederung der wirtschaftlichen Tatsachen sein. *Die doppelte B. ist eine vollständige Gliederung aller Ereig-*

nisse, ein Verrechnungssystem, das durch Einzelbeobachtung und fortlaufende Aufzeichnung der Beobachtungsergebnisse *alle* Geschäftsfälle nach ihrer doppelten Wirkung auf Vermögen und Wirtschaftserfolg klassifiziert (Methode der Gegenrechnungen, Vermögensbestand- und Erfolgsbuchführung). Ihre wesentlichste Leistung, die sie vor anderen Systemen auszeichnet, ist der Nachweis des Unternehmergewinns im ganzen und in seinen einzelnen Teilen (Statistik des Erfolges). Die doppelts B. zerlegt rechnerisch die Gesamtwirtschaft in Einzelwirtschaften, das Ganze in seine kleinsten Teile, dargestellt durch Konten, die Glieder eines Ganzen bilden, die selbständige und im Zusammenhang mit der Gesamtwirtschaft, im Organismus bestimmte Aufgaben zu lösen haben (Stein). Die B. sucht dem Ziel der Erwerbswirtschaft, mit dem relativ geringsten Aufwand den höchstmöglichen Reinertrag zu erzielen, einen zahlenmäßigen Ausdruck zu verleihen. Was sie während eines Wirtschaftsjahres zergliedert, faßt sie am Jahresende und im Rechnungsabschluß wieder zu einer Rechnungseinheit zusammen.

f) Hingegen ist die sogenannte *einfache B.* als eine *unvollständige Rechnungsführung* anzusprechen, die zwar auch *alle* Geschäftsfälle aufzeichnet, jedoch nur einseitig klassifiziert, nämlich nur hinsichtlich ihrer Wirkung auf die Zusammensetzung des Vermögens und der Schulden [1]). Selbst diese unvollkommene Klassifikation kann wieder mehr oder weniger vollständig sein, je nachdem sie alle Vermögensbestände und alle Schulden einer fortlaufenden Beobachtung unterwirft oder nur einige, häufigeren Veränderungen unterworfene Teile des Vermögens und der Schulden fortlaufend verrechnet, hinsichtlich der übrigen sich auf den Nachweis ihrer Bestände im Schlußinventar beschränkt.

g) Der einfachen und der doppelten B. kaufmännischer Unternehmungen, im Sinne der §§ 1 und 2 HGB., gemeinsam ist das *Inventar*, d. i. eine *vollständige* Rechnung über das Vermögen, die Schulden und das eigene Kapital. Die einfache unvollständige B. verbindet mit dem Anfangsinventar eine vollständige oder unvollständige Verrechnung der Vermögensteile und der Schulden, deren Ergebnisse wiederum in einem Schlußinventar

[1]) So schon *Magelsen*, Die ersten Gründe des Buchhaltens, Altona 1770.

und in einer Schlußinventarbilanz zusammengefaßt werden. In der Regel bringt die einfache B. nur die äußeren Vorgänge, die Beziehungen der Wirtschaft zur Außenwelt zum Ausdruck. Auch wenn Verlustausgaben und Gewinneinnahmen teilweise verrechnet, d. h. als solche zusammengefaßt, also auch innere Wirtschaftsvorgänge gruppiert werden, so fehlt doch solchen Spezialrechnungen die organische Einheit und die Verbindung[1]).

Die doppelte B. verbindet Anfangsinventar und anfängliche Inventarbilanz mit Sonderrechnungen für die Vermögens- und Schuldteile, ergänzt sie jedoch durch eine *vollständige* Verrechnung *aller Veränderungen des eigenen Kapitals*[2]), durch Verrechnung aller Wertmehrungen und Wertminderungen des Reinvermögens. Die Ergebnisse der Sonderrechnungen des Vermögens und der Schulden werden auf einem Schlußbilanzkonto, jene der Kapitalveränderungen auf einem Gewinn- und Verlustkonto zusammengefaßt. Die Sonderrechnungen des Vermögens und der Schulden treten mit den Rechnungen des eigenen Kapitals in eine organische Verbindung: α) während des Rechnungsjahres durch einen „technischen Kunstgriff" (Hügli), der es ermöglicht, *jeden* Rechnungsposten doppelt und auf entgegengesetzten Konten zu verbuchen; β) am Ende einer Rechnungsperiode durch zwei Hilfsrechnungen, Bilanzkonto und Verlust- und Gewinnkonto.

Beide Systeme kennen in Verbindung mit dem Inventar eine Rechnung des Kapitals; in der einfachen B. ist sie in der Inventarbilanz, in der doppelten B. auf Kapitalkonto dargestellt. Das zuletzt genannte System bringt in seinen Schlußrechnungen das Kapital des Unternehmers doppelt und in wesentlich verschiedener Darstellung zum Ausdruck; einmal als Wertunterschied zwischen Vermögen und Schulden, ein anderes Mal durch

[1]) Wegen einer solchen eigenartigen Vermischung der einfachen mit einer unvollständigen doppelten B. — la partie mixte — vgl. *Barré*, Comptabilité commerciale et industrielle (Paris, Masson & Cie.).

[2]) Wenn in den folgenden Darlegungen von „Veränderungen" des Vermögens, der Schulden und ihrer Teile die Rede ist, so bedeutet dies nicht, daß die Wertschwankungen überhaupt verbucht werden, sondern nur Wertbewegungen, an bestimmten Tagen hervorgerufen durch Geschäftsfälle (so *Prätzel*, Die Rechnungsführung, Braunschweig 1912, S. 77).

die Verrechnung der Wertzugänge und Wertabgänge des anfänglichen Kapitals.

Manche Autoren[1]) stellen das Inventar über die B., eine Lehrmeinung, die am treffendsten mit den Worten Schnapper-Arndts (a. a. O.) gekennzeichnet wird: *Die B. ist eine rechnerische Verbindung der bewerteten Anfangs- und Ausgangsinventare mit Jahresumsatzrechnungen.* Das Rechnungswesen einer Erwerbswirtschaft umfaßt danach:

1. das Inventar als Vorbedingung der Wirtschafts- und Rechnungsführung, d. i. die Aufnahme und Aufzeichnung des aktiven und passiven Vermögens und seiner Teile;
2. die Rechnungsführung, die Verrechnung, d. i. die Buchführung. Sie besteht in der fortlaufenden ziffernmäßigen Beobachtung des Geschäftsganges.

Das Inventar steht außerhalb eines jeden der bis jetzt bekannten Systeme. Die verschiedenen Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsmethoden unterscheiden sich untereinander durch Umfang und Art der Darstellung bei der Verrechnung der Veränderungen, d. h. der Geschäftsfälle.

Auch der Gesetzgeber ordnet zunächst die Führung von Büchern an (§ 38 HGB.), in denen der Kaufmann seine Handelsgeschäfte und die Lage des Vermögens ersichtlich zu machen hat. Dabei genügt die Kennzeichnung der wirtschaftlichen Wirkungen, das hergebrachte Kreditieren und Debitieren; daraus ergeben sich die eingetretenen Vermögensänderungen (Denkschrift S. 48). Unabhängig von § 38 wird im § 39 HGB. die Aufstellung von Inventar und Bilanz angeordnet und erläutert. Diese Bilanz gibt allein und unabhängig von anderen Büchern eine Übersicht

[1]) *Gottschalk, Gruber, Schrott* u. a. Gegensätzlicher Auffassung sind u. a. *Hügli*: „Die Buchhaltung oder Rechnungsführung ist die geordnete Aufzeichnung der Bestandteile des Vermögens und der Veränderungen desselben", *Schaer, Kreibig* u. a. Vgl. dazu *Gomberg*, a. a. O. S. 198. Die gesamte Buchführung bezeichnet man auch als B. im weiteren Sinne — die Rechtsprechung hat Inventar und Bilanz des öfteren als Bestandteil der B. erklärt, so Entsch. Rg. 13, S. 238, 354; 29 S. 222; 30 S. 171; 39 S. 167 — im Gegensatz zur B. im engeren Sinne (Bücher ohne Inventar und Bilanz; RG. 41 S. 41); vgl. *Otto*, Die Verpflichtung zur kaufmännischen Buchführung. Dissertation Breslau 1912, S. 46.

über das Verhältnis des Vermögens und der Schulden des Kaufmanns.

Begrifflich ist eine B. ohne Anfangs- oder Schlußinventar möglich. Manche Kaufleute führen Bücher, stellen aber jahrelang keine Schlußbilanz auf. Ein Vermögensverwalter, ein guter Hausvater, Aufwandswirtschaften, sie alle führen Bücher ohne Inventar. Ein vermögensloser junger Mann z. B. macht sich als Makler, als Kommissionär selbständig: Gründungsinventar und -Bilanz entfallen, auch nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wegen Mangel eines Vermögens und der Schulden; aber Bücher muß er führen, vielleicht sogar nach doppelter Methode eingerichtet. Wer in größeren Zeiträumen eine Aufnahme des Vermögens bewirkt und sich auf diese Aufzeichnung beschränkt, hat ein Inventar, vielleicht auch eine Bilanz aufgestellt, er führt Rechnung über sein Vermögen, kennt aber keine Buchführung.

Die Ausscheidung des Inventars als Bestandteil der B. hat grundsätzliche Bedeutung: Ist die Frage der Bewertung des Vermögens im Inventar eine solche der B.? Die B. selbst bewertet nicht, sie stellt nur die Wirkungen und Werturteile nach der einen oder anderen Richtung dar. Grundsätze ordnungsmäßiger B. hinsichtlich der Wertansätze gibt es nicht. Die Werturteile des Unternehmers entspringen wirtschaftlichen Erwägungen; die gesetzlichen Bewertungsregeln beschränken den Unternehmer im Interesse seiner Gläubiger.

Das Inventar hat für die einzelnen Buchführungssysteme verschiedene Bedeutung. In der einfachen B. ist es die allein mögliche Übersicht über Vermögen und Schulden; im System der doppelten B. läßt sich diese Übersicht zum größten Teil durch die B. selbst gewinnen. Das Inventar dient hier zur Vergleichung der Ergebnisse der B. und zu ihrer Ergänzung in einzelnen Teilen (Gottschalk, a. a. O. S. 194).

h) Nach ihren *wirtschaftlichen Leistungen* sind zu unterscheiden (Berliner, in anderem Sinne, Zt. f. B. 1894):

1. Die Rechnungsführung einer *Verbrauchs-* oder *Aufwandswirtschaft.* Sie hat Aufwand und Deckungsmittel, Einnahmen und Ausgaben, Vorschüsse und Reste und ähnliches zu klassifizieren (Verwaltungs-B.).
2. Die Rechnungsführung einer *Produktionswirtschaft* (tech-

nische B.). Sie hat den Aufwand und Erfolg der Güterproduktion (Bergbau, Landwirtschaft [1]), Industrie) rechnungsmäßig klarzulegen.

3. Die kaufmännische B. der *Tauschwirtschaften* klassifiziert die Ergebnisse des Güterumsatzes oder der Tauschvermittlung in Handelsgütern, Geld und Kreditmitteln.

Sind Tausch- und Produktionswirtschaft vereinigt, so hat die Rechnungsführung die beiden volkswirtschaftlichen Akte streng auseinanderzuhalten.

Eine ausführliche Begründung der Notwendigkeit der B. erübrigt sich. Die gesetzliche Buchführungspflicht ist nicht nur ein Gebot der Ordnungsmäßigkeit jeder Wirtschaft, sondern auch eine Folge wirtschaftlicher Erwägungen. Der Unternehmer als Verwalter eigenen und fremden Kapitals hat sich selbst, seinen Gläubigern und gegebenenfalls dem Gesetzgeber Rechenschaft abzulegen. Die B. im Interesse der Gläubiger dient zur rechtlichen und wirtschaftlichen Sicherung ihres Vermögensanspruches. Sie ist in der Zeit ausgebildeter Kreditwirtschaft unentbehrlich. Sie beweist die Kreditfähigkeit und dient häufig als Grundlage für die Kreditgewährung. Sie bringt die Beziehungen der Wirtschaft zur Außenwelt, aber auch die Ergebnisse der inneren Wirtschaft zum Ausdruck. Je mehr fremde Arbeitskräfte beansprucht werden, je weitergehend die Arbeitsteilung innerhalb der Betriebsverwaltung ist, um so genauer, schärfer und vielseitiger muß die notwendige rechnungsmäßige Kontrolle durch die B. sein. Je verwickelter die wirtschaftlichen und technischen Verhältnise der Unternehmung und ihres Betriebes sind, um so notwendiger eine wohldurchdachte, klare und übersichtliche Organisation der B.

„Eine gute Buchhaltung ist unmöglich ohne Verständnis nicht bloß des letzten Zieles, sondern auch aller besonderen Verhältnisse des Unternehmens, wofür sie geführt wird, die B. ist ebenso individuell wie die einzelne Unternehmung selbst“ (Stein, a. a. O. S. 319). Der Gesetzgeber verlangt als Mindestleistung,

[1]) Über die Verwendbarkeit der doppelten B. in der Urproduktion vgl. *Tangermann*, Grundlagen der landwirtschaftlichen Buchhaltung (Dissertation, Merseburg 1903).

daß jede Buchführung die Lage des Vermögens und die Handelsgeschäfte ersichtlich mache. Die Anforderungen an die Leistungen in wirtschaftlicher Hinsicht gehen weiter. Sie werden bedingt durch die besondere Stellung der betr. Unternehmung als Einzelwirtschaft im volkswirtschaftlichen Organismus überhaupt. Die B. einer Aufwandswirtschaft (siehe oben) hat anderes zu leisten wie jene einer Erwerbswirtschaft. Die Rechnungsführung einer Wert umsetzenden oder Kredit vermittelnden Handelsunternehmung mit überwiegend äußeren Wirtschaftsvorgängen unterscheidet sich wesentlich hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Leistungen von jener der Wert schaffenden Produktionswirtschaft. Die B. eines Betriebes der Umformungsindustrie in einem Kartellverbande mit einer Verkaufszentrale wird anderes leisten müssen wie die Rechnungsführung einer Produktionswirtschaft, die für den Absatz ihrer Marktprodukte selbst besorgt ist.

Eine brauchbare Wirtschaftsstatistik und Wirtschaftsgeschichte hat nicht nur die Ereignisse zahlenmäßig festzuhalten und zu erzählen, soweit sie sich aus der Verbindung mit der Außenwelt ergeben; auch die vielfach verwickelten inneren Vorgänge, die Wertveränderungen und Wertverschiebungen im inneren Leben des Organismus müssen in der B. ihren klaren und wahrheitsgetreuen zahlenmäßigen Ausdruck finden.

---

2. Abschnitt.

Der Nachweis des Vermögens und der Schulden.

Das wirtschaftliche Ziel einer jeden Erwerbswirtschaft ist darauf gerichtet, das in der Unternehmung wirkende Kapital möglichst gewinnbringend auszunutzen. Durch den Geschäftsbetrieb, d. h. durch Verbindung von Kapital und Arbeit zu bestimmten Wirtschaftszwecken, sind Vermögen und Kapital fortgesetzten Veränderungen unterworfen, Veränderungen, die in ihrer Gesamtheit zu dem Erfolg der Unternehmung führen, das anfängliche Kapital durch Gewinn vermehren, durch Verlust vermindern.

Grundlage einer jeden Erwerbswirtschaft ist somit ein Vermögen (Kapital im volkswirtschaftlichen Sinne), dessen Größe und Einzelteile bei Beginn des Gewerbebetriebes festzustellen sind. Da auch der Wirtschaftserfolg zeitweilig zu ermitteln ist, so muß notwendig eine periodische Feststellung des Kapitals und seiner Teile erfolgen, um durch Vergleichung mit dem zu Beginn der Wirtschaftsperiode vorhandenen Kapital dessen Zu- oder Abnahme bestimmen zu können.

Für die Rechnungsführung einer Erwerbswirtschaft ist daraus zu folgern:

a) Die Rechnungsführung einer jeden Unternehmung beginnt und endigt mit der Feststellung des Vermögens, der Schulden und ihrer Teile sowie des Kapitals. Das Verzeichnis der Vermögensbestandteile und der Schulden, *das Inventarium*[1]), ist eine wirtschaftlich natürliche und rechtlich notwendige Forderung (§ 39 HGB.).

b) Das Inventarium, eine Analyse des Vermögens und der Schulden, ist vom System der Rechnungsführung unabhängig (vgl. S. 10).

c) Die *materielle Richtigkeit* des „rechnerisch" ermittelten Wirtschaftserfolges (Reingewinn, Reinverlust des Wirtschaftsjahres) und des „berechneten" Kapitals ist ausschließlich abhängig von der richtigen Feststellung des Plus- und Minusvermögens bei Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahres. Sie wird durch einen außerhalb der B. liegenden Faktor bestimmt: *durch die richtige Bewertung der Vermögensteile und der Schulden.* Eine unrichtige, zu hohe oder zu niedrige Bewertung beeinflußt das Rechnungsergebnis der B., ohne daß sie imstande wäre, diese Fehler selbsttätig zu verbessern oder zu verhindern.

---

[1]) Der natürliche Ausgangspunkt der Rechnungsführung einer Erwerbswirtschaft ist die Feststellung des Vermögens, das dem Erwerbszweck dienen soll. Auch das Gesetz fordert den Nachweis des Vermögens und der Schulden bei Beginn des Geschäftsbetriebes (§ 39 HGB.). Überdies verbindet die doppelte Buchführung das Anfangsinventar mit den Konten, das seinem Inhalt nach Mittel zum Zweck des Erfolgsnachweises ist. Diese Gründe lassen es gerechtfertigt erscheinen, die Darstellung mit dem Inventar zu beginnen.

Beispiele: 1. Ein Unternehmer besitzt 100 (Geldeinheiten) Bargeld; Vermögen und Kapital sind hier gleichbedeutend. 2. Er leiht später 50 bar; sein Vermögen ist nunmehr 150 in Bargeld, seine Schulden betragen 50, sein eigenes Kapital 100. 3. Er erwirbt ein bereits bestehendes Geschäft [Einrichtungsgegenstände (= Geschäftsinventar) 5, Warenbestände 85] für 90 gegen Barzahlung von 70 und Restkaufschuld. Sein Vermögen besteht nunmehr aus:

Bargeld	80	Seine Schulden sind:	Darlehen	50
Waren	85		Restkaufgeld	20
Einrichtung	5		Zusammen	70
Zusammen	170			

In dieser Unternehmung arbeitet ein Gesamtkapital von 170, das seiner Entstehung nach zerfällt in: 70 fremde Mittel oder Leihkapital, 100 eigene Mittel.

4. Der Unternehmer verkauft die Waren für 100 gegen Bargeld, die bar bezahlten Unkosten betragen 4. Seine Vermögenslage ist nunmehr:

α) Vermögensbestandteile:

Bargeld	176
Einrichtung	5
Gesamtvermögen	181

β) Schulden: 70

γ) Eigenes Kapital: (181 —70) 111 (Schlußkapital), gegen das Anfangskapital von 100 ein

Kapitalzuwachs von 11, d. i. hier Reingewinn,

weil der Unternehmer vom Geschäftserfolg nichts verbraucht hat.

Die Wertmehrung des eigenen Kapitals beträgt 15 (durch Warenverkauf); dieser *Gesamt-* oder *Bruttogewinn* wird durch die Unkosten auf 11 reduziert: der Wertunterschied zwischen Bruttogewinn und Verlustausgaben (Kosten) ist der Reingewinn (11).

Die Begriffe Vermögen und Kapital gehen im Sprachgebrauch, in Gesetzgebung und Literatur durcheinander. Sie werden bald identifiziert, bald differenziert.

Man spricht von Anlage- und Betriebs*vermögen* und Anlage- und Betriebs*kapital*, vom umlaufenden und flüssigen Kapital, von einer Vermögensbilanz, einem Kapitalkonto usf. In Lehrbüchern der B. spricht man vom aktiven und passiven, vom Plus- und Minusvermögen; der Wertunterschied wird als das Rein- oder Handlungsvermögen bezeichnet; andere wiederum sprechen von Kapital, ursprünglichem Kapital, Kapital- oder Vermögenszuwachs, Zuschußkapital (Reserven) usw.

Das BGB. definiert den Begriff Vermögen nicht, obwohl es ihn wiederholt anwendet, setzt ihn also als bekannt voraus [1]).

Das HGB. will in den Büchern die Lage des „Vermögens" ersichtlich machen (§ 38) und fordert die Aufzeichnung der Vermögensgegenstände und der Schulden sowie einen das Verhältnis zwischen Vermögen und Schulden darstellenden Abschluß (§ 39). Dem „Kapitalanteil" des Gesellschafters [2]) ist der Gewinn zuzuschlagen (§§ 120 ff., 160). Das nach Berichtigung der Schulden verbleibende „Vermögen" der Gesellschaft ist nach dem Verhältnis der „Kapitalanteile" unter die Gesellschafter zu verteilen (§ 155). Der Vermögenseinlage des § 161 steht die Kapitaleinlage des § 211, dem Gesellschaftsvermögen des § 718 BGB. das Grundkapital der Aktienvereine (§ 107 HGB.) und das Stammkapital der G. m. b. H. (§ 3) gegenüber.

Die preußische Steuergesetzgebung wiederum unterscheidet Einkommen aus „Kapitalvermögen" (rechnet dazu Zinsen aus Kapitalforderungen jeder Art, Dividenden, Gewinnanteile usw.) und Einkommen aus Grundvermögen usf.

---

[1]) Über den Vermögensbegriff vgl. die grundlegende Arbeit von *Sohm*, Vermögensrecht, Gegenstand, Verfügung im Archiv für bürgerliches Recht Bd. 28, S. 173 f.; derselbe in Jherings Jahrbuch, Bd. 53, S. 343 f. *Pisko*, Das Unternehmen als Gegenstand des Rechtsverkehrs, Wien 1907. *Brauweiler*, Der Vermögensbegriff im Privat- und Strafrecht. Dissertation, Erlangen 1910. *Fuchs*, Vermögen und Vermögensverwaltung. Dissertation, Jena 1911.

[2]) Dieser Ausdruck tritt an die Stelle des im alten HGB. gebrauchten „Anteil am Gesellschaftsvermögen", welcher zur mißverständlichen Auffassung geführt hat, als ob die zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstände nach Verhältnis der Kapitalrenten im Miteigentum der Gesellschafter ständen (Denkschrift S. 94).

Auch in der Volkswirtschaftslehre bilden Vermögen und Kapital vieldeutige Begriffe.

Im Sinne unserer Buchhaltungslehre verstehen wir von jetzt ab:

1. Unter (eigenem) *Vermögen* die Gesamtheit aller wirtschaftlichen und immateriellen geldwerten Güter, welche der Verfügungsgewalt des Unternehmers als Eigentümer dieser Güter unterworfen sind (Vermögen des Geschäfts, fälschlich Besitz genannt, aktives Vermögen, Aktiva, vgl. § 903 BGB.).
2. Unter *Schulden* oder *Verbindlichkeiten* die rechtlich begründeten Forderungen Dritter auf Leistungen aus der Vermögensmasse; ob sie bevorrechtigt sind oder nicht, ist gleichgültig (passives Vermögen, Passiva [1]).
3. Unter *Kapital* (Reinvermögen) die eigenen Mittel der Unternehmung, d. h. den Wertunterschied zwischen Vermögen und Schulden (eigenes Kapital des Unternehmers).

Wir fassen also hier Vermögen und Schulden als Rechtsbegriffe und in ihren privatwirtschaftlichen Beziehungen.

Das *Inventar* oder das *Inventarium* (lat. „schriftliche Aufstellung") ist *das Verzeichnis der Vermögensbestandteile und der Schulden einer Unternehmung für einen bestimmten Zeitpunkt unter Angabe ihres Wertes, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet* (§§ 39, 40 HGB.). Sachen, die dem Wirtschaftsführer nicht als Eigentum gehören — in Verwahrung genommene, gemietete, entlehnte, gepachtete, ihm verpfändete, für andere zum Verkauf (Kommissionswaren) übernommene Güter und ähnliches —, gehören nicht ins Inventar.

Die Tätigkeit des Aufstellens, die Aufnahme der Vermögensteile durch Abmessen, Zählen, Wägen usw. nennt man die *Inventur* (vom lateinischen inventura = Auffindung). Das HGB. kennt nur den Ausdruck Inventar und ersetzt Inventur durch eine Umschreibung: „Aufnahme des Inventars" (§ 39 Abs. 2). Im Sprachgebrauch bezeichnet man die Sache selbst als Inventar: man spricht von einem lebenden und toten Inventar, Geschäfts- und Fabrikinventar (das sind Einrichtungsgegenstände).

[1]) Die Passiva, richtiger die Passivseite der Inventarbilanz und des Bilanzkontos des Hauptbuches der doppelten B. umfassen Schulden *und* Kapital.

Das Inventar ist eine zahlenmäßige Beschreibung des Vermögens und der Schulden, also im wesentlichen eine Beschreibung der Wirtschaftsobjekte. Wo *Haupt-* und *Nebeninventare* (Einzelverzeichnisse über einzelne Vermögensteile, z. B. die namentliche Aufzählung der Buchforderungen und Buchschulden, die Aufzählung jedes einzelnen Wechsels) oder ein *offenes* und ein *geheimes* Inventar geführt werden, bilden sämtliche Aufzeichnungen eine Einheit (Aufbewahrungspflicht nach § 44 HGB.).

Inventar (und Inventarbilanz) sind bei Beginn des Handelsgewerbes (durch Gründung, Übernahme einer bereits bestehenden Unternehmung durch Erbgang, Schenkung, Kauf) und für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres, d. i. eines Zeitjahres von 12 Monaten, aufzustellen (*Eröffnungs-* oder *Gründungsinventar*, Eröffnungs- und Gründungsbilanz sowie *Schluß*inventar und Schlußbilanz). Bei unveränderter Fortsetzung des Geschäftsbetriebes dient das Schlußinventar des einen Wirtschaftsjahres gleichzeitig als Anfangsinventar des unmittelbar folgenden Geschäftsjahres (ordentliches Inventar).

Besondere Anlässe erfordern die Aufstellung eines (außerordentlichen) Inventars bzw. der Bilanz im Verlaufe eines Wirtschaftsjahres; beispielsweise bei der Änderung der Betriebsform (Eintritt eines Gesellschafters, Umwandlung der Rechtsform), Auseinandersetzung mit einem ausscheidenden Gesellschafter, Erbschaftsangelegenheiten (*Nachlaßinventar*)[1]) (§§ 1993 f. BGB.), die freiwillige Liquidation der Unternehmung (*Liquidationsbilanz* der Personal- und Kapitalgesellschaften), die zwangsweise Auflösung bei Vermögensverfall (*Konkursbilanz*, §§ 122 ff. der Konkursordnung), Verlegung des Geschäftsjahres auf einen anderen Termin oder Bücherabschluß während des Betriebsjahres (*Zwischenbilanz*, *Semestralbilanzen* der *Banken*), die Zwischenbilanz im Sinne des § 240 HGB. usf.

[1]) Das *Erbschaftsinventar* im Sinne des BGB. ist ein unter Mitwirkung der staatlichen Behörden — durch die Erben unter Zuziehung der Behörde, durch das Nachlaßgericht auf Antrag der Erben, durch Testamentsvollstrecker, Nachlaßverwalter, Konkursverwalter — aufgenommenes Verzeichnis des Nachlasses. Vgl. *Seitz*, Das Erbschaftsinventar nach dem Rechte des Bürgerlichen Gesetzbuches. Dissertation, Marburg 1910.

Das regelmäßige Schlußinventar und die Schlußbilanz sind für jenen Zeitpunkt aufzustellen, in dem der Wirtschaftserfolg der Unternehmung am genauesten sich widerspiegelt, z. B. Ende der Kampagne, vor Beginn der Saison.

Das Inventar zerfällt in zwei Teile:

I. Aufzählung der Vermögensstücke, nach Gattungen geordnet, nach Menge, Preis oder Kurs und Wert aufgezeichnet.

II. Aufzeichnung der Schulden, ebenfalls nach Gattungen geordnet und mit ihrem Geldbetrag eingestellt.

Dem Inventar ist nach § 39 HGB. ein das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellender Abschluß anzufügen, d.i. die Vermögensübersicht, die Zusammenstellung oder die Vermögensbilanz des Inventars im Sinne des HGB.

1. Form. **Haupt- (Schluß)-Inventarium**

für den 31. Dezember 1917.

I. Aktiva (Eigentum).

1. Grundstücke } laut Inventarverzeichnisse	M.	69 600,—
2. Gebäude } Nr. 1 und 2[1])	„	113 220,—
3. Geräte, laut Inventarbuch	„	2 806,—
4. Bestände an fertigen und in Bearbeitung befindlichen Fabrikaten lt. Inventarverz. Nr. 3	„	20 150,50
usf.		.
.		.
.		.
10. Bargeld laut Kassenbuch	„	475,—
Bankguthaben	„	3 683,05
11. Forderungen laut Verzeichnis Nr. 4	„	2 604,70
Summe der Aktiva (= ΣA[1])	M.	355 606,97

II. Schulden.

1. Grundschulden (Hypothekarschulden)	M.	140 000,—
2. Wechselschulden (Tratten, Akzepte) Verzeichnis Nr. 5	„	15 000,—
3. Buchschulden laut Verzeichnis Nr. 6	„	38 743,50
Summe der Schulden (= ΣP[1])	M.	193 743,50

[1]) Hier nicht dargestellte Neben-Inventare Nr. 1—6.

III. Vermögensübersicht (Zusammenstellung)
(Bilanz im Sinne des § 39 HGB.)

Summe der Aktiva (des Vermögens) (ΣA^1)	M. 355 606,97
÷ Summe der Schulden (ΣP^1)	„ 193 743,50
Eigenes Kapital (Reinvermögen, schließl. Geschäftskapital = K_1)	M. 161 863,47
÷ Gründungskapital, Einlage (früheres, anfängliches Kapital am 1. Januar 1917 = K_0) ...	„ 150 310,—
Kapitalzuwachs für 1917.....	M. 11 553,47
+ Entnahme des Geschäftsherrn während des Geschäftsjahres (Privat-Konto)	„ 12 200,—
Reingewinn des Jahres 1917	M. 23 753,47

Der Zweck dieser Form des Inventars ist ausschließlich auf die Ermittelung des Reinvermögens in der Bilanz, des eigenen Kapitals gerichtet ($\Sigma A^1 - \Sigma P^1 = K_1$). Daneben ermöglicht sie die Berechnung des Jahresreingewinns durch Vergleichung des Kapitals am Schlusse der Wirtschaftsperiode mit dem am Beginn vorhanden gewesenen. Nicht ersichtlich hingegen ist die Zusammensetzung des eigenen Kapitals und dessen Entstehung, da es in einer Ziffer nachgewiesen wird (derzeitiges Kapital, K_1).

Dies zu ermöglichen, dient eine andere Form der Vermögensübersicht [1]), die für Kapitalgesellschaften unerläßlich ist, aber auch sonst ziemlich allgemeine Anwendung findet: die kontoförmige Bilanz (vgl. Band II, Abschnitt 1 ff.).

2. Form. **Kontenförmige Zusammenstellung.**

Aktiva	(Schluß)-Bilanz 1917	Passiva
1. Grundstücke.. M. 69 600,—		1. Grundschulden .M. 140 000,—
2. Gebäude ..... „ 113 220,—		2. Wechselschulden „ 15 000,—
etc. .		3. Buchschulden . „ 38 743,50
. .		M. 193 743,50
11. Forderungen.. „ 2 604,70		Kapital (= K_1) „ 161 863,47
M. 355 606,97		M. 355 606,97

Formel für die *Bilanzgleichung*: *A*(ktiva) = *P*(assiva) oder $\Sigma A^1 = \Sigma P^1 + K_1$.

[1]) Das Inventar zählt Vermögen und Schulden nacheinander auf,

Die Buchführung einer Erwerbsunternehmung beginnt mit der Eingangs- bzw. Anfangsbilanz, auch bei einer Bargründung oder der Errichtung eines Geschäftes mit fremdem Kapital oder durch Schenkung. Die *Anfangsgleichung* ist entweder $\Sigma A = \Sigma P + K_0$ (Vermögen = Schulden + Kapital); oder $\Sigma A = \Sigma P$ (Vermögen = Schulden), wenn die Unternehmung ausschließlich mit Schulden begründet ist; oder $\Sigma A = K$ (Vermögen = Kapital), wenn keine Schulden vorhanden sind oder das Unternehmen durch eine Schenkung ohne Schulden erworben wurde. Es ist demnach *nicht* richtig, daß die Eingangsbilanz $\Sigma A = \Sigma P + K_0$ in der doppelten Buchführung *stets* vorhanden ist.

Die Aufzählung der Vermögsenbestandteile erfolgt auf der einen, gewohnheitsmäßig auf der linken oder der aktiven Seite, die Aufzählung der Schulden und der Teile des eigenen Kapitals auf der anderen, der rechten oder passiven Seite des Kontos. Der kaufmännische Sprachgebrauch bezeichnet nur diese kontoförmige Gegenüberstellung des Vermögens, der Schulden und des Kapitals als *Bilanz*.

Während das Inventar ein Detailverzeichnis der Vermögensbestände und der Schulden ist, nimmt die Vermögensbilanz nur die Schlußbeträge der Inventarbestände auf. Die *Bilanz des Inventars im Sinne des § 39 HGB. ist eine summarische Zusammenstellung des Vermögens und der Schulden, im kaufmännischen Sprachgebrauch ein Rechnungsauszug aus dem Inventarium, eine summarische Gegenüberstellung von Aktiva und Passiva.*

Wenn die Schlußbilanz für das Ende eines Geschäftsjahres links die Aktiva und rechts die Passiva anführt, könnte die Eröffnungs-, Anfangs- oder Gründungsbilanz des Inventars folgerichtig den gleichen Inhalt in umgekehrter Anordnung darstellen; doch ist es üblich, auch diese Bilanz in der gewohnten Weise aufzumachen. (Das Eröffnungs- oder Eingangsbilanz*konto* des Hauptbuches der doppelten B. *muß* die Verbindlichkeiten links, das Vermögen rechts verrechnen aus Gründen des später zu erörternden doppischen Formalismus [1].)

---

die Vermögensübersicht in Kontoform stellt Aktiva und Passiva mit ihren Schlußbeträgen einander gegenüber. Selten wird schon das (ausführlichere) Inventar kontoförmig geführt.

[1]) Siehe Anmerkung S. 22.

Jede Bilanz des Inventars ist prima vista eine Vermögensbilanz. Wir bezeichnen sie als *Inventarbilanz* [1]) zum Unterschied von dem *Bilanzkonto* des Hauptbuches der doppelten B.

Die Anordnung in der Aufzählung der Vermögens- und Schuldenteile in Inventar und Bilanz ist durch keine gesetzliche oder traditionelle Vorschrift gebunden, sie ist willkürlich. Man kann die Vermögensteile nach dem Grade der Flüssigkeit anordnen (d. h. mit dem Bargeld, dem Giroguthaben, beginnen und mit dem immobilen Vermögen schließen) und danach die Verbindlichkeiten nach dem Grade ihrer Deckungsdringlichkeit anreihen (Wechselschulden, Buch- und Hypothekarschulden). Oder man systematisiert die Aufzählung nach der Zweckbestimmung des Vermögens, beginnt mit dem Anlagevermögen, reiht die Teile des Betriebsvermögens an und zählt dementsprechend zunächst die Anlageschulden, dann die Betriebsschulden auf.

Übersicht über die Betriebsmittel und die Finanzierung der Unternehmung.

Aktivseite	Passivseite
Die *Betriebsmittel* der Unternehmung = Vermögensteile:	I. *Schulden*, d. i. Leih- oder Kreditkapital, *fremde Mittel*:
α) *Gebrauchs-* oder *Anlagevermögen* (stabiles, fixes, stehendes abnutzbares Kapital im volkswirtschaftlichen Sinn), d. s. Vermögensteile, die bestimmungsmäßig der Unternehmung dauernd erhalten bleiben sollen. Sie sollen dem Betrieb durch Benutzung in unveränderter Gestalt wiederholten Gebrauch ermöglichen.	α) *langfristige*: Anleihe- und Grundschulden.
β) *Verbrauchs-*, *Betriebsvermögen* (veränderliches, umlaufendes, Zirkulationskapital im volkswirtschaftlichen Sinn), d. s. Teile des Vermögens, die bestimmungsgemäß fortlaufend dem Verbrauch, dem Wechsel oder der Formveränderung unterworfen sind.	β) *kurzfristige*: Buch-, Wechsel- und Darlehnsschulden.
	II. *Eigene Mittel* = eigenes Kapital: α) Stammkapital, β) Zusatzkapital } getrennt oder in einem Posten dargestellt
die *Kapitalverwendung*	*die Kapitalbeschaffung*, Kapitalquellen.

[1]) Die englische Buchhaltungs-Literatur unterscheidet: *Balance Sheet*, d. i. die Inventarbilanz in unserem Sinne, deren *linke* Seite capital and

Oder man trennt die Vermögensteile und Schulden nach ihrer besondern Bestimmung, nach Abteilungen des Betriebes usf. Die praktischen Beispiele von Bilanzen zeigen die in der Praxis gehandhabte unterschiedliche Anordnung. Die einmal getroffene Ordnung soll ohne zwingende Gründe nicht geändert werden.

Der rechtliche Inhalt der Inventarbilanz ist genügend gekennzeichnet; der wirtschaftliche möge durch die vorstehende Aufstellung erläutert werden.

Die Passivseite einer Vermögensbilanz zeigt, auf welchem Wege der Unternehmer sich die Mittel zum Betriebe seiner Unternehmung beschafft hat, sowie das Größenverhältnis zwischen fremden und eigenen Mitteln. Die Aktivseite hingegen gibt an, wie diese Mittel verwendet wurden. In dieser (subjektiven) Auffassung steht das werbende Kapital rechts, das erworbene links. Vom Standpunkt der Unternehmung aus betrachtet, bilden die Betriebsmittel (links) das dem Erwerbszwecke dienende, das „werbende" Kapital (objektive Auffassung). Technik und Kritik der Bilanzen sind ausführlich im 2. Bande behandelt.

---

3. Abschnitt.

Vermögens- und Kapitalbildung, Kapitalverbrauch.

I. *Kapital* im Sinne der B. — eigenes Kapital, eigene Mittel, Reinvermögen — ist der *Wertunterschied* zwischen Vermögen und Schulden. In der Regel ist es somit eine *Rechnungsgröße, das Ergebnis einer Subtraktion*, und nicht als ein selbständig vorhandener Güterkomplex greifbar. Das Subtraktionsergebnis ist von der Richtigkeit der beiden anderen Größen abhängig. Ist

---

liabilities, deren rechte Seite die „assets" aufnimmt, „A Balance Account (Bilanz-Konto) is merely a Balance Sheet reversed". Da die erste Bilanz die Anordnung einer Eröffnungsbilanz (Opening Balance) hat (links Passiva, rechts Aktiva), so erscheint es wünschenswert, auch die folgenden Bilanzen in derselben Art zu machen. „This argument is now very generally conceded; but as some old fashioned accounts are still kept the other way, it is necessary that both methods should be mentioned" (Dicksee, Bookkeeping for Accounts Students, 4. ed. London, Gee & Co., 1903, S. 66ff.). Die *Trial Balance* entspricht unserer Probebilanz (Saldobilanz).

Die französischen Schriftsteller unterscheiden *la Balance*, die Konten- oder Monatsbilanz von der Jahres- und Inventarbilanz, *le Bilan*.

eine der beiden falsch berechnet, ist auch das berechnete Kapital falsch. Ob das berechnete Kapital tatsächlich vorhanden ist, hängt wiederum von der Bewertung des Vermögens und der Schulden ab. Bücherabschluß und Schlußbilanz haben bei fortgesetztem Geschäftsbetrieb nur die Bedeutung einer Rechnungsoperation von größerer oder geringerer Richtigkeit. Es sind Wahrscheinlichkeitsrechnungen, die je nach Absicht und gutem Willen des Berechnenden optimistisch oder pessimistisch sind. Eine dritte, unparteiische oder unbeteiligte Person wird unter gleichen Verhältnissen vielleicht ein größeres oder geringeres Kapital herauszurechnen imstande sein. Das tatsächliche Kapital einer Unternehmung ergibt sich nur nach beendeter Liquidation.

Wenn ein Kaufmann bei einem Bestand an Vermögen von 180 und Schulden 80 sagt, er habe ein „Kapital" von 100 im Geschäft stecken, so heißt dies: Zur Deckung der Schulden sind Vermögensgegenstände im Rechnungswerte von 180 zur Verfügung; der rechnungsmäßige Überschuß ist 100, d. i. der Anteil des Unternehmers am Gesamtvermögen. Diese Rechnung hat nur für normale Fälle Geltung. In anormalen Fällen (Konkurs, Liquidation, Auseinandersetzung, Umwandlung) wird sie verändert.

In Ausnahmefällen ist das eigene Kapital ein selbständiger Vermögenskomplex, nicht nur eine Rechnungsgröße: wenn der Unternehmer das Geschäft ausschließlich mit eigenen Mitteln gründet oder betreibt (vergl. S. 14, 20).

Das eigene Kapital zerfällt seiner zeitlichen Entstehung nach in Stamm-, Grund- oder Anfangskapital und Zusatzkapital.

Kapital wird gebildet durch Leistungen des Unternehmers (Fälle unter a) und durch Leistungen des Betriebes (b).

a) 1. Kapital wird gebildet zunächst durch die Leistungen des Eigentümers bei der Gründung der Unternehmung: Einlage, Einzahlungen und andere Leistungen des Inhabers, der Gesellsehafter, der Aktionäre, der Genossenschafter.

a) 2. In der Folgezeit kann das Kapital erhöht werden durch Neueinschüsse, durch neue Kapitaleinlagen, bei kollektiven Unternehmungen durch Erhöhung des Gesellschaftskapitals.

a) 3. Bei der Änderung der Betriebsform handelt es sich fast regelmäßig um eine Kapitalerhöhung, um die Zuführung

neuer eigener Mittel durch Erweiterung der am Kapital beteiligten Personenzahl. Beispiele: Umwandlung einer Einzel- in eine Kollektivwirtschaft, Änderung der Rechtsform einer kollektiven Unternehmung (offene Gesellschaft in A.-G., in G. m. b. H.).

b) Die Kapitalbildung erfolgt durch Leistungen des Betriebes, d. h. durch Gewinn, eine Kapitalvermehrung durch Ansammlung oder Zurückhaltung von Teilen des Reingewinns. Es wird ein Teil des Reinertrages der Unternehmung vom Verbrauch, von der Verteilung, der Auszahlung usw. ausgeschlossen und dieser Teil in der Unternehmung werbend angelegt. Diese Art der Kapitalbildung aus eigener Kraft ist wirtschaftlich vorteilhaft wegen der Vermehrung der eigenen Mittel, d. h. Ausdehnung des Betriebes, Steigerung und Sicherung des Erfolges ohne Belastung des Ertrages durch Zinsen oder Gewinnbeteiligung, und sie ist wirtschaftlich notwendig, weil stets Teile des Kapitals im Gewerbebetriebe verbraucht, zerstört werden, auf deren Wiederersatz der Unternehmer bedacht sein muß.

Die Vermögensbilanz bringt die Fälle der Kapitalbildung unter a) stets, jene unter b) nicht immer zum Ausdruck.

α) Einzelunternehmungen, häufig auch Personalgesellschaften, rechnen in der Regel den unverbrauchten Gewinnrest dem anfänglichen Kapital zu (Akkumulierung des Stamm- und Zusatzkapitals). Doch könnte man buchhalterisch auch hier das Stammkapital bzw. die Kapitaleinlage von den Gewinnkapitalien, den Gewinnreserven trennen, d. h. die Kapitaleinlage in unveränderter Höhe in der Bilanz zum Ausdruck bringen (vgl. II. Band).

Die angegebene Darstellung des Kapitals in der Inventarbilanz erschwert naturgemäß eine Untersuchung der Kapitalbildung dieser Art, doch läßt sie sich im Wege der Vergleichung der Bilanzen mehrerer aufeinanderfolgender Jahre durch Rechnung ermitteln.

β) Für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, G. m. b. H.) und Genossenschaften ist die Trennung des Zusatzkapitals vom Stamm- oder Grundkapital gesetzlich vorgeschrieben (vgl. II. Band).

Vermögensbildung und Kapitalbildung sind nicht zu verwechseln. Die Vermehrung des Vermögens bedeutet entweder eine Vermehrung der Schulden oder eine Vermehrung des eigenen Kapitals, und zwar kann die Kapitalvermehrung eine Folge oder die Ursache der Vermögensvermehrung sein (Gewinn, Wertsteigerungen, Kapitalerhöhungen). Die Kapitalbildung kann beabsichtigt [geschäftlicher Gewinn] oder eine zufällige sein [Wertsteigerung von Vermögensteilen]. Die Zunahme des Vermögens mit Zuhilfenahme fremder Mittel belastet den Ertrag der Unternehmung und verzögert die Kapitalbildung.

II. Die Vermögensteile werden mit eigenen oder mit fremden Mitteln erworben; ob die eine oder die andere Art des Vermögenserwerbes vorliegt, läßt sich von einem außerhalb des Betriebes stehenden Kritiker nicht immer nachweisen. Die nachstehende Übersicht möge die vier Fälle der Vermögensbildung veranschaulichen:

Vermögen	Schulden und Kapital	
1 a) Gründung:		In den Fällen 1) und 2) wird Vermögen mit eigenen Mitteln erworben. Vermögens- und Kapitalbildung sind identisch. In 1b) vermehrt sich das Vermögen durch Leistungen des Unternehmers, in 2) durch solche des Geschäftsbetriebes (Gewinn 20).
*Waren*bestände .. 80	Kapital [1] 80	
1b) *Bargeld* [durch Einlage des Unternehmers] 30		
Waren 80	Kapital 110	
2) Barverkauf der Waren für 100:		
Bargeld.....130	Kapital 130	
3) Beschaffung von Waren gegen Barzahlung 90:		Das Vermögen ändert sich nur in seiner Zusammensetzung, nicht dem Werte nach.
Bargeld..... 40		
Waren 90	Kapital 130	
4) Kreditkauf einer Maschine 25:		Vermögensbildung mit fremden Mitteln, d. h. mit Leihkapital.
Bargeld 40	Schulden..... 25	
Waren 90	Kapital 130	
Maschine 25		

[1]) Woher dieses Geschäftskapital stammt, ob es Ersparnisse sind, ob es ererbt oder geschenkt oder erheiratet ist, ist buchtechnisch nebensächlich und wirkungslos.

III. Das Kapital schwankt hinsichtlich seiner Größe während und infolge des Geschäftsbetriebes unausgesetzt. Die B. soll Rechenschaft geben über die Vermehrungen und Verminderungen des Kapitals, die in ihrer Gesamtheit zu einem Reingewinn oder einem Reinverlust der Unternehmung und des Wirtschaftsjahres führen.

1. *Regelmäßig verbraucht* die Unternehmung erhebliche Teile des Kapitals durch die Kosten und den Aufwand zur Erzielung und Sicherung des Erfolges. Diese Handlungs- und Betriebskosten sollen ordnungsgemäß schon im Jahresgewinn ihre Deckung finden: das verminderte Kapital wird durch Gewinn wieder ergänzt. Dabei bleibt zu untersuchen, ob dieser Ersatz des Kapitals (Reproduktion der Kosten) im Wege des ordentlichen Geschäftsbetriebes oder durch außerordentliche Einnahmen und zufällige Gewinne erfolgt [II. Band, 11. Abschnitt]. Bei nicht ausreichendem Gewinn entsteht ein Jahresverlust, ein Bilanzverlust, eine Unterbilanz, die vom Zusatz- oder vom Stammkapital abgerechnet wird. Verbrauch und Wiederersatz sind in der Ertragsbilanz, dem Gewinn- und Verlustkonto ersichtlich.
2. *Außerordentlicher Kapitalverbrauch* durch Verluste am Vermögen, z. B. außerordentliche Bestandsverluste, Entwertungen, Nichteingang von Forderungen und ähnliches.
3. *Selbstverbrauch* von Teilen des Kapitals durch Konsumtion des Unternehmers. Der „Konsumtionsfonds", d. s. die „Entnahmen" für die Haushaltungs- und Privatzwecke des Inhabers der Unternehmung, wird regelmäßig auf besonderen Rechnungen, „Privatkonto", „Haushaltungskonto", dargestellt. Als Konsumtionsfonds soll nur das verbraucht werden, was in einer früheren Wirtschaftsperiode Jahresreinertrag war oder im laufenden Rechnungsjahr Reingewinn werden wird (Antizipation des Ertrages). Was der Unternehmer darüber hinaus an eigenem Kapital verbraucht, wird gedeckt durch das Zusatzkapital, durch Kapitalmehrungen früherer Jahre.

Die Höhe des Selbstverbrauches ist bei der Individualwirtschaft unbegrenzt, auch nicht durch den Reingewinn beschränkt, da der Unternehmer den Ertrag des Kapitals oder dieses selbst