

Theodor Beste · Die Kurzfristige Erfolgsrechnung

Die Kurzfristige Erfolgsrechnung

von

THEODOR BESTE

2. erweiterte Auflage



WESTDEUTSCHER VERLAG · KÖLN UND OPLADEN

1962

ISBN 978-3-322-98260-5 ISBN 978-3-322-98953-6 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-322-98953-6

Softcover reprint of the hardcover 2nd edition 1962

Verlagsnummer 021 035

© Copyright 1962 by Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen

Alle Rechte vorbehalten · 2. erweiterte Auflage 1962

Schutzumschlag: Reinhold Schönhoff, Opladen

VORWORT

Die erste Auflage dieses Buches ist 1930 erschienen. Es war die Zeit, in der die Betriebswirtschaftslehre um Schmalenbach sich darum bemühte, das Betriebliche Rechnungswesen weiterzubilden. Die Jahre, die seitdem vergangen sind, haben manches hervorgebracht, das die Kurzfristige Erfolgsrechnung fördern kann. Ich habe mir angelegen sein lassen, es in die neue Auflage einzufügen. Meine Mitarbeiter Dr. Siegfried Büchner, Privatdozent Dr. Gert v. Kortzfleisch und Dr. Clemens Ries waren mir dabei mit Rat und Tat behilflich. Ich danke ihnen herzlich. Der akademische Lehrer, so habe ich erfahren, gibt nicht nur seinen Schülern, er empfängt auch von ihnen. Das ist meiner Arbeit zugute gekommen. Es erfüllt mich ebenfalls mit Dank.

Meinen Plan, die Kurzfristige Erfolgsrechnung der Banken, der Betriebe des Handels und — als Beispiel für die Betriebe langfristiger Fertigung — der Baubetriebe besonders darzustellen, habe ich nicht ausführen können, weil der Umfang des Buches zu groß geworden wäre. Ich mußte mich mit Hinweisen auf die Eigentümlichkeiten ihrer Kurzfristigen Erfolgsrechnungen begnügen.

Köln, im Oktober 1961

Theodor Beste

INHALT

A. GRUNDFRAGEN

I. Umgrenzung des Gebietes und Erklärung des Begriffes „Kurzfristige Erfolgsrechnung“	3
II. Die Bedeutung und die Zwecke der Kurzfristigen Erfolgsrechnung	17
III. Kurzfristige Erfolgsrechnung und Jahreserfolgsrechnung	27
IV. Kurzfristige Erfolgsrechnung und Kostenrechnung	32
V. Der Erfolg der Kurzfristigen Erfolgsrechnung	35
VI. Besonderheiten der Kurzfristigen Erfolgsrechnung in verschiedenen Geschäftszweigen	42
VII. Wege zur Beschleunigung der Kurzfristigen Erfolgsrechnung	46

B. DIE ERFOLGSELEMENTE

I. Die Erfassung der Erfolgselemente	73
a. Allgemeines	73
b. Die Erfassung des Verzehrs	78
1. Der Verzehr wird entweder ganz oder teilweise nicht erfaßt	78
2. Die Verfahren zur Erfassung des Verzehrs	79
aa. Der Verzehr wird durch Inventur erfaßt	79
bb. Der Verzehr wird durch Skontration erfaßt	87
cc. Der Verzehr wird durch Sollzahlen erfaßt	99
dd. Der Verzehr wird durch Abschreibung erfaßt	111
ee. Der Verzehr wird durch Rückstellung erfaßt	118
ff. Der Verzehr wird durch zwei Verfahren erfaßt	131
gg. Die Erfassung der Personalkosten für die Kurzfristige Erfolgsrechnung insbesondere	135

c. Die Erfassung des Ertrages	138
1. Allgemeines	138
2. Die Erfassung der Erlöse	143
3. Die Erfassung der Leistungen	151
aa. Die Leistungen werden nicht erfaßt	152
bb. Die Leistungen werden teilweise nicht erfaßt	153
cc. Die Verfahren zur Erfassung der Leistung	154
a) Die Leistungen werden durch Inventur erfaßt	154
b) Die Leistungen werden durch Skontration erfaßt	158
c) Die Leistungen werden durch Sollzahlen erfaßt	170
d) Die Leistungen werden durch zwei Verfahren erfaßt	173
d. Hilfsmittel für die Erfassung der Erfolgselemente	177
II. Die Bewertung für die Erfolgsrechnung	182
a. Allgemeines	182
b. Die Bewertungsfälle	183
1. Die Bewertung der eingegangenen Güter	184
aa. Die Bewertung zum Einkaufspreis	185
bb. Die Bewertung zum Einstandspreis	185
cc. Die Bewertung zum Tagespreis	185
dd. Die Bewertung zum festen Verrechnungspreis	191
2. Die Bewertung der Verzehre	200
aa. Die Bewertung des Verzehrs an materiellen Gütern	201
a) Die Bewertung des Verzehrs an Verbrauchsgütern	202
b) Die Bewertung des Verzehrs an Gebrauchsgütern	219
1) Die Bewertung des Verzehrs, der durch Nutzung von Gütern entsteht	224
2) Die Bewertung des Verzehrs an Diensten	225
3. Die Bewertung der nichtverzehrt Güter	226
aa. Die Bewertung der nichtverzehrt Güter	226
bb. Die Bewertung der nichtverzehrt Verbrauchsgüter	226
cc. Die Bewertung der innerbetrieblichen Leistungen	234
4. Die Bewertung der Leistungen	234
aa. Die Bewertung der verkauften Leistungen	235
bb. Die Bewertung der nichtverkauften Leistungen	239
III. Die Sammlung der Erfolgselemente	245
a. Allgemeines	245
b. Die Sammlung der Verzehre	246
c. Die Sammlung der Erträge	271
d. Die Zusammenfassung von Verzehren und Erträgen	274

C. DIE AUFSTELLUNG DER KURZFRISTIGEN ERFOLGSRECHNUNG

I. Die Kurzfristige Erfolgsrechnung als Rechnung der Vergangenheit	277
a. Die nicht aus der Buchhaltung hervorgehende Kurzfristige Erfolgsrechnung	277
1. Die indirekte Kurzfristige Erfolgsrechnung	277
aa. Ohne Kostenrechnung	278
bb. Auf der Grundlage einer Kostenrechnung	279
a) Die indirekte Kurzfristige Erfolgsrechnung, deren Kosten durch Divisionskalkulation ermittelt werden	289
b) Die indirekte Kurzfristige Erfolgsrechnung bei Kuppelproduktion insbesondere	293
c) Die indirekte Kurzfristige Erfolgsrechnung, deren Kosten durch Veredelungskalkulation ermittelt werden	294
d) Die indirekte Kurzfristige Erfolgsrechnung, deren Kosten durch Zuschlagskalkulation ermittelt werden	295
e) Die indirekte Kurzfristige Erfolgsrechnung in der Form der Deckungsbeitragsrechnung (Direct-Costing)	300
2. Die direkte Kurzfristige Erfolgsrechnung	302
aa. Die Distanzrechnung = Bilanz	304
bb. Die Bewegungsrechnung = Gewinn- und Verlustrechnung	306
3. Die auf Sollzahlen beruhende Kurzfristige Erfolgsrechnung	318
b. Die aus der Buchhaltung hervorgehenden Kurzfristigen Erfolgsrechnungen	323
1. Allgemeines	323
2. Die an das Kontensystem zu stellenden Anforderungen	325
3. Der Aufbau der Buchhaltung	331
4. Die Formen der aus einer Buchhaltung hervorgehenden Kurzfristigen Erfolgsrechnung	349
aa. Die Distanzrechnung	349
bb. Die Bewegungsrechnung	351
cc. Die Bewegungsrechnung mit Erfassung der Kosten durch Sollzahlen insbesondere	372
dd. Die Distanz- und Bewegungsrechnung	374
a) Die Kurzfristige Erfolgsrechnung geht aus einer Probabilanz hervor	375
b) Die Kurzfristige Erfolgsrechnung geht aus einer vollständigen Betriebsbuchhaltung hervor	381
1) Die Kurzfristige Erfolgsrechnung in Betrieben mit Divisionsrechnung	382
2) Die Kurzfristige Erfolgsrechnung in Betrieben mit Veredelungsrechnung	386
3) Die Kurzfristige Erfolgsrechnung in Betrieben mit Zuschlagsrechnung	388
4) Die Kurzfristige Erfolgsrechnung bei Bestimmung des Verzehrs durch Sollzahlen	395

5) Der Kurzfristige Erfolg wird durch zwei voneinander unabhängige Rechnungen ermittelt	395
aa) Der Erfolg wird in der Kaufmännischen und in der Betriebsbuchhaltung direkt ermittelt	396
bb) Der Erfolg wird in der Kaufmännischen (Geschäfts-)Buchhaltung direkt und in der Betriebsbuchhaltung indirekt ermittelt	403
cc) Der Erfolg wird in der Betriebsbuchhaltung direkt und in der Kalkulation indirekt ermittelt	409

II. Kurzfristige Erfolgsrechnung und Planung

a. Grundfragen	412
b. Der Weg der Erfolgsermittlung bei Planung in der Kurzfristigen Erfolgsrechnung	418
c. Die Abweichungen	423
1. Die Entstehung der Abweichungen	423
2. Inhalt und Ermittlung der Abweichungen	427
aa. Preisabweichungen	428
bb. Beschäftigungsabweichungen	430
cc. Verbrauchsabweichungen	433
dd. Intensitätsabweichung	442
ee. Verfahrensabweichungen	445
ff. Rezeptabweichung	447
gg. Erlösabweichung	448
hh. Andere Abweichungen	451
d. Die Verrechnung der Abweichungen	452
1. Das Problem	452
2. Die Verfahren zur Verrechnung der Abweichungen	454
aa. Zwei Systeme mit besonders ausgebildeter Verrechnung der Abweichungen	460
a) Die Grenz-Plankostenrechnung	460
b) Das „Direkt-Umlage-Verfahren“	465
e. Die Formen der Kurzfristigen Erfolgsrechnung mit Planung und ihre Hilfsmittel	466
f. Beispiel einer Kurzfristigen Erfolgsrechnung mit Planung	469

D. DIE AUSWERTUNG DER KURZFRISTIGEN ERFOLGSRECHNUNG

I. Die Grundlagen	479
II. Die Abhängigkeit der Auswertung von Formen der Kurzfristigen Erfolgsrechnung	488

III. Die Vorbereitung der Auswertung	492
IV. Die Auswertung der Kurzfristigen Erfolgsrechnung	497
a. Die Auswertung der direkten Kurzfristigen Erfolgsrechnung	497
1. Die Auswertung des Status	497
2. Die Auswertung der Gewinn- und Verlustrechnung	503
b. Die Auswertung der Kostenträger-Erfolgsrechnung als des Hauptstückes der indirekten Kurzfristigen Erfolgsrechnung	516
1. Die Auswertung des Erfolgsfaktors Kosten	519
2. Die Auswertung des Erfolgsfaktors Ertrag (Erlös)	535
3. Die Auswertung des Erfolges	540
V. Der Bericht über die Auswertung	548
 Bibliographie	 551

A. GRUNDFRAGEN

I. UMGRENZUNG DES GEBIETES UND ERKLÄRUNG DES BEGRIFFES „KURZFRISTIGE ERFOLGSRECHNUNG“

Die Kurzfristige Erfolgsrechnung ist eine periodische Erfolgsrechnung. Dies schließt nicht aus, daß sie aus Stückerfolgsrechnungen abgeleitet wird.

Durch die Kurzfristige Erfolgsrechnung soll, wie durch jede periodische Erfolgsrechnung, entweder im voraus der in der Zukunft mutmaßlich zu erwartende Erfolg ermittelt (Abschnitts-Erfolgsvorschau¹) oder aus der laufenden Aufzeichnung der Erfolgselemente nach Beendigung der Rechnungsperiode der in der Vergangenheit wirklich erzielte Erfolg festgestellt werden (Abschnitts-Erfolgsrückschau)¹.

Eine Erfolgsvorschau beruht nicht auf einer Rechnung, sondern auf einer Schätzung. Sie wird gewöhnlich nicht allein vorgenommen, sondern ihr wird die für denselben Zeitraum geltende Rückschau gegenübergestellt. Dadurch wird es möglich zu prüfen, ob der in der Vorschau ausgewiesene Erfolg nach seiner Größe und nach seinen Quellen wirklich erzielt worden ist.

Aber die Ergebnisse von Erfolgsvorschau und Erfolgsrückschau können, um dies hier kurz zu bemerken, nur dann miteinander verglichen werden, wenn die Tätigkeit des Betriebes genau so abgelaufen und daher in die Rückschau so eingegangen ist, wie es für die Vorschau angenommen war. Dies ist gewöhnlich aber nicht der Fall. Die Ursachen sind vor allem eine andere Menge und/oder, bei vielseitigem Produktionsassortiment, eine andere Art der Beschäftigung sowie andere Preise der Kostengüter und der verkauften Erzeugnisse in der Rückschau als in der Vorschau. Diese die Vergleichbarkeit störenden Einflüsse müssen vor der Betrachtung der Ergebnisse von Vor- und Rückschau ausgeschaltet werden, entweder, indem die Vorschau mit der Wirklichkeit in Übereinstimmung gebracht wird, oder indem mehrere Vorschau-rechnungen aufgestellt werden, die einen verschiedenen Ablauf des Betriebes berücksichtigen.

Diese wenigen Bemerkungen zeigen die Schwierigkeiten, die sich beim Vergleich der Ergebnisse von Erfolgsvor- und -rückschau ergeben können. Am einfachsten lassen sich die Ungleichheiten ausgleichen oder vermeiden, die durch verschiedene Preise der Kostengüter zur Zeit der Aufstellung der Vorschau und der Rückschau bewirkt werden. Dadurch nämlich, daß sie in beiden mit denselben Werten angesetzt werden.

¹ *Geldmacher*, Erwin, Grundbegriffe und systematischer Grundriß des betrieblichen Rechnungswesens ZfhF 23. Jg., 1929 S. 10 und S. 17—18.

Diese Arbeit beschäftigt sich vor allem mit der Abschnitts-Erfolgsrückschau. Sie will vornehmlich zeigen, wie der Erfolg einer vergangenen Periode kurzfristig gemessen werden kann.

Wenn diese Rechnung auch eine Rückschau ist, so soll sie dennoch nicht, wie leider gewöhnlich die langfristigen (Jahres-) Erfolgsrechnungen, nur Geschichte schreiben, lediglich nachweisen, wie die Vergangenheit abgelaufen ist. Sie soll in erster Linie Wegweiser in die Zukunft und insofern Vorschau sein. Das kann sie eher als die Jahres-Erfolgsrechnung, weil sie den Erfolg in kurzen Zeitabständen ermittelt.

Die Kurzfristige Erfolgsrechnung soll gewöhnlich den innerhalb eines Kalendermonats erzielten Erfolg feststellen.

Eines der vornehmsten Ziele der Erfolgsrechnung ist, die Ergebnisse mehrerer Rechnungen zu vergleichen. Deshalb ist es nicht unbedenklich, die Kurzfristige Erfolgsrechnung gerade auf den Kalendermonat abzustellen; denn die Monate haben nicht die gleiche Anzahl Arbeitstage, die Intensität des Geschäftsverkehrs wird durch die Jahreszeiten beeinflusst, die Festtage und die verschiedene Lage der Wochentage innerhalb der Monate wirken sich in diesen Wirtschaftszweigen mehr, in anderen weniger aus. Durch die Beweglichkeit des Oster- und des Pfingstfestes wird außerdem die Vergleichbarkeit der gleichen Monate verschiedener Jahre gestört.

Es ist daher nicht möglich, die Monats-Erfolgsrechnungen so auszuwerten und für die Zukunft fruchtbar zu machen, wie es ohne die durch diese Umstände hervorgerufene Einbuße an Vergleichbarkeit der Fall wäre.

Durch die Erfolgsrechnung, die gerade über einen Monat sich erstreckt, werden auch die rechnungstechnischen Schwierigkeiten, die bei der kurzfristigen Rechnung immer unvermeidbar sind, wie lang ihre Zeitspanne auch sein mag, noch erhöht. Sie ergeben sich vor allem daraus, daß einige der Aufwendungen und Erträge nur mit Schwierigkeiten dem Monat zugerechnet werden können, weil ihre Verbuchung gewöhnlich nicht im Laufe oder am Schlusse des Monats, sondern erst später erfolgt. So werden auch heute noch in vielen Betrieben die Löhne statt monatlich wöchentlich oder alle vierzehn Tage abgerechnet, so daß am Ende des Monats ein Restaufwand an Löhnen verbleibt, der, gesondert von der Lohnrechnung, eigens für die Kurzfristige Erfolgsrechnung ermittelt werden muß. Dasselbe trifft zu für alle Aufwendungen, die nicht genau für den zum Rechnungsabschnitt erklärten Monat erfaßt werden, z. B. Abschreibungen, Zinsen, Versicherungsprämien und in industriellen Betrieben oft das Kleinmaterial.

Dennoch wäre es nicht von Vorteil, wenn die Kurzfristige Erfolgsrechnung auf einen kürzeren oder längeren Zeitabschnitt als den Monat abgestellt würde.

Eine Wochen- oder gar Tages-Erfolgsrechnung würde sehr zu begrüßen sein; denn in je kürzeren Abschnitten der Erfolg ermittelt wird, um so wirkungsvoller können die Nutzenanwendungen in vielen Fällen aus ihm gezogen werden.

Tages-Erfolgsrechnungen lassen sich nur gewinnen, wenn die Aufwendungen und Erträge jedem Tage richtig zugemessen werden können. Die Erträge sind dort täglich leicht festzustellen, wo sie gleich den Erlösen sind, wie in den Unternehmungen des Einzelhandels, sofern sie nur Barverkäufe tätigen. Wenn aber die Erträge von den Erlösen sich unterscheiden, weil ihnen nichtverkaufte Leistungen der Rechnungsperiode zu- oder von ihnen Leistungen früherer Rechnungsperioden abgezogen werden müssen, dann ist die Ermittlung schon der Erträge für einen kürzeren Zeitabschnitt als den Monat, vollends für den Tag, ein schwieriges Werk. Das gilt erst recht für die Aufwendungen, und zwar um so mehr, ein je größerer Teil der gesamten Aufwendungen von der Beschäftigung abhängt. Um sie auf den Tag verrechnen zu können, muß daher zunächst die Beschäftigung bekannt sein. Günstiger steht es mit der Bestimmung der von der Zeit abhängigen Aufwendungen für den Tag, wenn ihre Höhe für eine lange Rechnungsperiode, etwa das Jahr, bekannt ist.

An Bemühungen, zu Tages-Erfolgsrechnungen zu gelangen, hat es nicht gefehlt. Teils sind die Ergebnisse überschätzt worden; so, wenn Mellerowicz² in der Besprechung der Abhandlung von Dr. Josef Horbach „Die Bilanzarbeiten in einer Großbank“, Berlin 1928, meinte, daß in den Banken „zum Teil schon die tägliche Erfolgsrechnung eingeführt“ sei. Teils ist das Experiment, den Erfolg täglich zu bestimmen, als undurchführbar wieder aufgegeben worden. Von einem solchen Versuch berichtet Johns³. Was er darüber sagt, gilt grundsätzlich noch heute, auch wenn bereits drei Jahrzehnte seitdem vergangen sind. Die Hindernisse gegen die tägliche Erfolgsrechnung entstanden dadurch, daß ein großer Teil der *Aufwendungen* sich der täglichen Feststellung entzog. Es wurde versucht, die Schwierigkeiten zu beheben, indem man die „täglichen Unkosten“ unter Benutzung der Zahlen einer vergangenen Periode nach einem „Normalsatz“ verrechnete. Dieser ergab sich aus der Division der Gesamtunkosten des letzten Quartals durch neunzig. Dabei entstanden Ungenauigkeiten, weniger bei den Aufwendungen, die von der Zeit, als bei denen, die von der Menge der Beschäftigung abhängen und in gleichem Maße wie die Beschäftigung schwanken, weil der Beschäftigungsgrad des Betriebes im voraus nicht feststellbar war. Auch der Provisions-*Ertrag*, soweit der Provisionsatz nicht auf einen Jahreszinsfuß umrechenbar war, konnte für den Tag nicht festgestellt werden.

² Bankwissenschaft, Halbmonatszeitschrift für Bank-, Börsen- und Finanzierungsfragen, 4. Jahrgang 1927/1928, S. 910.

³ Johns, Rudolf, Kurzfristige Erfolgsrechnung in Banken, ZfhF, 21. Jg., 1927, S. 270.

Von ganz wenigen Ausnahmen abgesehen, würde die Aufstellung einer Tages- oder Wochen-Erfolgsrechnung auf so starke Hemmnisse stoßen, und ihre Überwindung würde so hohe Kosten verursachen, daß ihr Nutzen fragwürdig wäre. Die oben gekennzeichneten Mängel der Monatsrechnung träten dann in noch stärkerem Maße auf. Wenn sie aufgestellt würde, so könnte sie sich nur auf eine bestimmte Art von Aufwendungen und Erträgen beziehen. Johns⁴ hält in Banken z. B. die tägliche Erfassung von Zinsaufwand und Zinsertrag für sehr nützlich. Er ist der Meinung, daß eine solche Teilerfolgsrechnung wichtigere Erkenntnisse liefere, als durch eine den ganzen Betrieb umfassende Kurzfristige Erfolgsrechnung gewonnen werden könnten, weil die „Kundengebarung und eigene Kapitaldisposition, die Schwankungen der Geschäftsintensität an den Wochentagen, an den Terminen usw. hinsichtlich ihrer Erfolgswirkung ersichtlich werden.“

Eine Verlängerung des Rechnungsabschnittes, etwa auf ein Vierteljahr, würde die Vergleichbarkeit der Rechnungen fördern und auch einige sonstige Nachteile der Monatsrechnung aufheben. Aber dafür wäre in vielen Betrieben eine solche Rechnung mit der Hypothek der Jahresrechnung belastet: Da ihr Ergebnis für einen zu langen Zeitraum gälte, würde die Rechnung untauglich dafür sein, jene Ziele zu erreichen, die gerade durch die Kurzfristige Erfolgsrechnung angestrebt werden.

Die unterschiedlichen Bedingungen, unter denen die Betriebe arbeiten, gestatten es nicht, allgemeingültig zu sagen, daß der Monat der geeignetste Zeitabschnitt für die Ermittlung des kurzfristigen Erfolges ist. Es gibt Betriebe, für welche die Monatsrechnung unzweckmäßig ist, weil der Ablauf eines Monats so viele Zufälligkeiten in sich birgt, daß das Ergebnis der Rechnung kein zuverlässiges Bild des betrieblichen Geschehens und der Lage des Betriebes bietet. Um es zu gewinnen, muß die Spanne zwischen den Erfolgsrechnungen so weit sein, daß sich die Schwankungen in den Rechnungen ausgleichen. Für solche Betriebe ist es vielleicht richtig, den Zeitraum der Kurzfristigen Erfolgsrechnung auf ein Vierteljahr zu erstrecken. Andere Betriebe hingegen mögen den das Ergebnis der Erfolgsrechnung trübenden Zufällen nur wenig ausgesetzt sein. Vielleicht können sie ihre Erfolgsrechnung auch in kürzeren Abständen aufstellen. Sie werden gut daran tun, dieses wichtige Hilfsmittel der Betriebsführung so oft wie möglich zu ergreifen.

Die Bestimmung des Zeitraumes für die Kurzfristige Erfolgsrechnung hat in Einzelhandelsbetrieben ihre eigenen Schwierigkeiten. Sie bedarf in ihnen eingehender Überlegungen. Ruberg⁵ tritt dafür ein, daß die „kurzfristige Er-

⁴ a. a. O. S. 270.

⁵ Ruberg, Carl, Die kurzfristige Erfolgskontrolle im Einzelhandelsbetrieb, Stuttgart 1931, S. 7 ff.

folgskontrolle“ „die durch die Veränderung der allgemeinen Wirtschaftslage bedingte Umsatz- und Erfolgsgestaltung erkennen lassen soll“. Daher „kann die Kontrollfrist den Konjunkturphasen angepaßt werden“. Mit der Änderung der „Länge der Konjunkturabschnitte“ „können die Fristen der Erfolgskontrollen länger oder kürzer bemessen werden“. Da aber die Länge der „einzelnen Konjunkturabschnitte“ mit „etwa ein bis zwei Jahre(n)“ angegeben wird, so ist eine Erfolgsrechnung, die einen solchen Zeitraum umfaßt, keine kurzfristige, sondern u. U. eine außerordentlich langfristige Rechnung. Doch sind auch „die kurzfristigen Bewegungen“, und sie erst recht, bei der Bemessung der Frist der Rechnung zu berücksichtigen. Allerdings soll dabei nicht auch den „kürzesten (wöchentlichen, täglichen) Schwankungen“ Einfluß eingeräumt werden, weil der Aufwand der Rechnungen für so kurz bemessene Zeitabschnitte ihrem Nutzen nicht entsprechen würde, zumal „im allgemeinen in kurzen Zeiträumen ein Ausgleich in der Beeinflussung des Erfolges von selbst eintritt“. An den Monatsenden sollten nur die Zweige des Einzelhandels den Erfolg feststellen, bei denen „bestimmte Einschnitte in der Umsatzbewegung der Branche oder des Betriebes nicht erkennbar sind, oder wenn sie jeweils gerade mit dem Monatsschluß zusammenfallen“, „z. B. bei vielen Betrieben des Nahrungsmiteleinzelhandels“, nicht aber z. B. beim Einzelhandel mit Bekleidung, Möbeln und Hausrat. Sie nähmen die Erfolgskontrolle am richtigsten für eine Saison vor. Wenn sich aber die Konjunkturlage innerhalb eines Saisonabschnittes ändere, so könne eine Verkürzung der Frist notwendig werden, freilich auf Kosten der Vergleichbarkeit der Kontrollergebnisse.

Diese Vorschläge stammen aus einer Zeit, in welcher die Konjunktur anders verlief, als es im letzten Jahrzehnt der Fall gewesen ist. Die Anpassung der Erfolgskontrolle an die „Konjunkturphasen“ kann nun nicht mehr erwogen werden. Dagegen gibt es heute wie damals im Einzelhandel die „kurzfristigen Bewegungen“. Sie müssen für die Bemessung des Zeitraumes und für die Auswertung der Kurzfristigen Erfolgsrechnung berücksichtigt werden.

Der Zeitabschnitt für die Ermittlung des kurzfristigen Erfolges wird gewöhnlich der Kalendermonat sein. Dort, wo der Erfolg kurzfristig ermittelt wird, geschieht es in der Regel auch monatlich. Dagegen spricht auch nicht die Tatsache, daß der Öffentlichkeit von einigen — leider sehr wenigen — Unternehmungen „Ausweise“, z. B. über Umsatz, Auftragsbestand, Produktion, Zahl der beschäftigten Arbeiter übergeben werden, die nicht für einen Monat, sondern für ein Vierteljahr oder für ein Halbjahr gelten. Es brauchen aber Kurzfristige Erfolgsrechnungen nicht nur im Anschluß an solche Ausweise aufgestellt zu werden. Ebensowenig wie es notwendig ist, daß solche Ausweise, wie der Ausweis der Bundesbank, mit einer Kurzfristigen Erfolgsrechnung verbunden sind.

Manche Nachteile und Schwierigkeiten der Monats-Erfolgsrechnung könnten durch eine Kalenderreform⁶ beseitigt werden. Aber mit ihr ist vorläufig nicht zu rechnen. Die Pläne für sie sind in unterschiedlichem Grade geeignet, die Anliegen der Kurzfristigen Erfolgsrechnung zu erfüllen. An die Stelle der Reform können Maßnahmen treten, die ein Betrieb für sich einführt. Von dieser Möglichkeit machen große Unternehmungen in Amerika schon seit Beginn dieses Jahrhunderts Gebrauch⁷.

Nach Merian⁸ ist die rechnerische Ausschaltung der Kalenderzeitschwankungen auf zwei Wegen möglich: Entweder wird die Einteilung des Jahres in 12 Monate beibehalten, oder es wird die Zahl der Monate auf 13 erhöht.

Bei der ersten Form werden 12 „Erzeugungsmonate“ so gebildet, daß die Monate nur volle Wochen enthalten. Um dies zu erreichen, muß die Zahl der Monatstage teils erhöht, teils herabgesetzt werden. So ergeben sich Erzeugungsmonate, die vier oder fünf Wochen umfassen. Eine weitere Möglichkeit bei dieser ersten Form besteht darin, daß 12 Arbeitsmonate gebildet werden, deren Arbeitstage einander angeglichen sind: Ein Teil von ihnen enthält z. B. 25, ein Teil 26 Arbeitstage. Die Monate mit der gleichen Zahl von Arbeitstagen können hintereinander folgen, sie können auch mit denen einer größeren oder kleineren Zahl von Arbeitstagen abwechseln.

Bei der Einteilung des Jahres in 13 Arbeitsmonate sollen die Monate die gleiche Zahl von Tagen haben; außerdem soll das Ende des Monats mit dem Ende einer Woche, einem Samstag, zusammenfallen. Es ergeben sich 11 Monate zu 4 Wochen, und 2 Monate, die um 1 bis 3 Tage kürzer oder länger sind, weil der erste Monat des Jahres mit dem 1. Januar beginnen und der letzte Monat des Jahres mit dem 31. Dezember schließen muß, diese Tage aber nur ausnahmsweise ein Sonntag oder ein Samstag sind.

Sollen die Unterschiede in der Zahl der Tage der Monate ausgeschaltet werden, dann ist der 12-Monate-Kalender durchaus brauchbar, weil in ihm die Monate sich nur um einen Tag unterscheiden. Wird Wert darauf gelegt, daß die Monate dieselbe Zahl von Wochen enthalten und am Ende einer Woche schließen, so ist der 13-Monate-Kalender unerläßlich.

Wenn die Unternehmungen bei uns der Einführung von privaten Kalendern mit Zurückhaltung gegenüberstehen — womit nicht gesagt sein soll, es gäbe nicht eine große Zahl unter ihnen, die mit dem bürgerlichen Kalender für die Erfüllung der Zwecke des Rechnungswesens und insbesondere der Kurzfristigen Erfolgsrechnung auskommen —, so hat das seinen Grund vor

⁶ Merian, Hans-Rudolf, Die Ausschaltung der Kalenderzeitschwankungen im industriellen Rechnungswesen, ZfhF. 28. Jg. 1934, S. 24—49.

⁷ ebenda, S. 42.

⁸ ebenda, S. 39.

allem darin, daß mit Recht oder Unrecht angenommen wird, der private Kalender führe zu Ungelegenheiten, weil ihre Zeitrechnung nicht übereinstimmt mit der Zeitrechnung derer, die mit ihnen in geschäftlichen Beziehungen stehen.

Die Ausschaltung von Unterschieden der Kalenderzeit ist aber im Rechnungswesen auch auf andere Weise als durch einen privaten Kalender möglich. Freilich besteht die Gefahr, daß so nur rohe Ergebnisse erzielt werden.

Das einfachste Verfahren bedient sich der Durchschnittsrechnung. Es bedeutet für die Kurzfristige Erfolgsrechnung, daß etwa jeder Monat z. B. mit 25 Arbeitstagen oder 4 Wochen angesetzt wird, ohne Rücksicht darauf, wieviel Tage oder Wochen er wirklich umfaßt. Merian⁹ hält mit Recht dieses Verfahren nur dann für entschuldigbar, wenn andere zu umständlich oder zu „kostspielig sind“ und „der Rechnungszweck eine genauere Beachtung von Zeitdifferenzen nicht notwendig oder wünschenswert erscheinen läßt“.

Zuverlässiger ist die Proportionalitätsrechnung. Durch sie werden in die Kurzfristige Erfolgsrechnung die Aufwendungen und Erträge, die von der Zeit abhängen, entsprechend der Zahl der Zeiteinheiten aufgenommen, die der Rechnungsabschnitt umfaßt. Zeiteinheit können sein: Wochen, Tage oder Stunden. Gleichgültig ist ihre Wahl in kontinuierlich arbeitenden Betrieben, in denen alle zeitabhängigen Erfolgsfaktoren in bezug auf die Zeit gleichermaßen zum Erfolge beitragen. Unterschiede hierin müssen bei der Anwendung des Maßstabes Tag oder Stunde beachtet werden, wenn die Proportionalitätsrechnung ihren Namen mit Recht führen soll. Voraussetzung hierfür ist auch, daß die zu verteilenden Aufwendungen und Erträge proportional der Arbeitszeit und nicht der Kalenderzeit sind. Welche Aufwendungen zu der letzten Gruppe gehören, bedarf besonders hinsichtlich derer von ihnen der Überlegung, die aus den Anlagegütern hervorgehen.

Die Verkürzung der Arbeitszeit auf wöchentlich 45 Stunden und weniger und die Fünf-Tage-Woche bringen neue Fragen für die Ausschaltung von Unterschieden der Kalenderzeit, die für die Kurzfristige Erfolgsrechnung gelten soll¹⁰.

Wenn auch die Bezeichnung „Kurzfristige Erfolgsrechnung“ nicht eindeutig ist, weil sie nicht aussagt, für einen Zeitabschnitt von welcher Länge die Erfolgsrechnung gilt, so ist sie doch allen anderen Benennungen vorzuziehen, die für diese Rechnung gebraucht werden; denn sie kennzeichnet eindeutig wenigstens den Zweck der Rechnung: Sie ist eine Erfolgsrechnung. Ihr Name macht

⁹ a. a. O. S. 43, 36.

¹⁰ S. dazu *Struckmann*, Günter, Die Arbeitszeitplanung in Industriebetrieben. Ein Beitrag zur Diskussion über die Arbeitszeitverkürzung. Abhandlungen aus dem Industrie-seminar der Universität zu Köln, Heft 12, Berlin 1960.

deutlich, daß die Ermittlung des Erfolges ihr die Hauptsache ist. Leistet diese Rechnung darüber hinaus noch etwas, so tut sie das nur nebenbei. „Kurzfristige Erfolgsrechnung“ ist schließlich auch der umfassendste Begriff.

Unter den Bezeichnungen, die sonst noch für die kurzfristige Ermittlung des Erfolges vorkommen, ist „Zwischenbilanz“ eine der gebräuchlichsten.

Zwar ist es richtig, daß Zwischenbilanzen auch der Kurzfristigen Erfolgsfeststellung dienen; aber in erster Linie haben sie Zwecke, die der Kurzfristigen Erfolgsrechnung fremd sind. Sie sind Gelegenheitsbilanzen und als solche sollen sie vor allem den Status zeigen. Eine Zwischenbilanz dieser Art ist z. B. die Bilanz, die den Vorstand einer Aktiengesellschaft gemäß § 83 AktG verpflichtet, die Hauptversammlung zu berufen, wenn die Bilanz zeigt, daß ein Verlust in Höhe der Hälfte des Grundkapitals besteht.

Gewöhnlich werden aber unter Zwischenbilanzen jene Bilanzen verstanden, die etwa monatlich, oder wie in Banken täglich, zur Kontrolle der formalen Richtigkeit der Buchungen aufgestellt werden. Je kürzer die Zeitabstände zwischen den Bilanzen sind, desto mehr steht der Zweck der Kontrolle im Vordergrund.

Wer kurzfristig, etwa täglich, über den Status seines Unternehmens unterrichtet sein will, bezieht dieses Verlangen fast immer nur auf bestimmte Teile des Vermögens und der Schulden, so daß er sich mit einer Aufstellung begnügen kann, die nur die ihn interessierenden Posten enthält. Sie ist eine „unvollständige Bilanz“. In sie werden vornehmlich die Teile des Vermögens und der Schulden einbezogen, die für die Liquidität bedeutsam und die immerwährenden Veränderungen unterworfen sind. Dazu zählen die Geld- und geldgleichen Posten (Kassa- und Bankkonten), die kurzfristigen Guthaben und Verpflichtungen (Debitoren und Kreditoren), die Eingänge an Materialien, die Ausgänge an Fertigerzeugnissen und die Vorräte.

Bei den meisten der regelmäßig, gewöhnlich monatlich aufgestellten Zwischenbilanzen sind Status und erst recht Erfolgsrechnung Abfallprodukte. Dabei erfolgt häufig die Schließung der Lücken, die zur Erlangung der Erfolgsrechnung ausgefüllt werden müssen, mit ebenso einfachen wie unzulänglichen Mitteln.

Die Bezeichnung „Zwischenbilanz“ trifft auch deshalb den Inhalt einer auf die kurzfristige Ermittlung des Erfolges gerichteten Rechnung nicht richtig, weil die Ergebnisse der Zwischenbilanz als Erfolgsrechnung sich über einen größeren Bezirk der Unternehmung zu erstrecken pflegen als den, welchen die Kurzfristige Erfolgsrechnung in dem hier verstandenen Sinne gewöhnlich anstrebt. Der in der Zwischenbilanz ausgewiesene Erfolg ist normalerweise ein Gesamterfolg, er umspannt das Unternehmungsganze. In ihr kommen *alle* erfolgswirksamen Faktoren *gemeinsam* zum Ausdruck. Eine solche Kurz-

fristige Erfolgsrechnung mag wichtig sein; größere Bedeutung aber hat sie als Erfolgsrechnung des Betriebes, also des Gebietes der Unternehmung, in welchem diese, etwa durch die Produktion, ihren eigentlichen Zweck unmittelbar erfüllt. Ihre höchste Form hat diese Kurzfristige Erfolgsrechnung des Betriebes, wenn sie den Erfolg für die einzelnen Teile des Betriebes gesondert nachweist.

Die Bezeichnung der Kurzfristigen Erfolgsrechnung als „Zwischenbilanz“ ist auch deshalb unpassend, weil durch die Zwischenbilanz nicht sämtliche Möglichkeiten gekennzeichnet werden, eine Kurzfristige Erfolgsrechnung zu gewinnen. Außer der *Zwischenbilanz* gibt es noch eine Anzahl anderer Formen der Kurzfristigen Erfolgsrechnung. Wer daher über sie Erschöpfendes sagen will, darf sein Thema nicht „Zwischenbilanz“ nennen.

Das gleiche gilt von den Bezeichnungen „Monatsbilanz“, „Bilanz ohne Inventur“ u. ä. Was insbesondere die zuletzt genannte betrifft, so ist sie deshalb irreführend, weil die Kurzfristige Erfolgsrechnung keineswegs immer ohne Inventur vor sich geht. Ja, der Verzicht auf die Inventur bedeutet noch nicht einmal immer eine Erleichterung für die Rechnung.

Gelegentlich wird die Rechnung, durch die der Erfolg kurzfristig ermittelt werden soll, auch mit dem Namen „Wirtschaftlichkeitsrechnung“ belegt. Wer diese Bezeichnung gebraucht, kommt aber nicht umhin, ausdrücklich zu vermerken, daß seine Rechnung der Feststellung des kurzfristigen Erfolges dienen soll; denn „Wirtschaftlichkeit“ ist ein Wort, dem in den Wirtschaftswissenschaften ein vielfältiger Inhalt gegeben wird; er kann, braucht aber nicht als Erfolg gefaßt zu werden. Wie unberechtigt es ist anzunehmen, es werde Wirtschaftlichkeitsrechnung ohne weiteres als Kurzfristige Erfolgsrechnung verstanden, geht auch z. B. daraus hervor, daß vorgeschlagen worden ist¹¹, die Kurzfristige Erfolgsrechnung durch die Wirtschaftlichkeitsrechnung zu ersetzen. Diese Form der Wirtschaftlichkeitsrechnung ist eine Vergleichsrechnung. Sie stellt den Soll-Aufwand oder die Soll-Kosten dem Ist-Aufwand oder den Ist-Kosten gegenüber. Ein solcher Vergleich wird zwar bisweilen in der Kurzfristigen Erfolgsrechnung ebenfalls vorgenommen, aber regelmäßig nur für einzelne Teile des Betriebes zum Behelf, weil sie ihre Leistungen nicht an den Markt abgeben. Daher können sie ihre „Wirtschaftlichkeit“, sprich ihren Erfolg, nicht auf andere Weise als durch Vergleich von Soll und Ist messen. Aber diese Gegenüberstellung von Soll- und Ist-Aufwand oder -Kosten ist niemals einziges und letztes Ziel der Kurzfristigen Erfolgsrechnung im gewöhnlichen Sinne. Ihren Zweck erfüllt sie, indem sie den Erfolg durch Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag feststellt.

¹¹ *Walther, H., Wirtschaftlichkeitsrechnung statt kurzfristiger Erfolgsrechnung, Technik und Wirtschaft, 20. Jg. 1927, S. 279.*

Zwar gibt es auch Wirtschaftlichkeitsrechnungen, die regelmäßig aufgestellt werden, um die Wirtschaftlichkeit des Betriebes in dem von ihrem Autor gemeinten Sinne in mehr oder weniger kurzen Abständen zu beobachten. Aber gewöhnlich wird als Wirtschaftlichkeitsrechnung eine andere Rechnung bezeichnet: Seit einer Anzahl von Jahren hat es sich eingebürgert, unter ihr eine Rechnung zu verstehen, die sich nicht mit einer Rechnungsperiode und nicht mit der Vergangenheit, sondern mit einer einzigen Maßnahme der Zukunft und ihren wirtschaftlichen, in Werten ausdrückbaren Folgen befaßt. Diese Folgen in Zahlen festzustellen, ist der Zweck der Rechnung, die gewöhnlich als Wirtschaftlichkeitsrechnung bezeichnet wird.

Die Aufstellung der Wirtschaftlichkeitsrechnung in diesem Sinne ist notwendig, wenn der Unternehmer vor der Wahl von Mitteln oder Zwecken steht, wenn er sich deshalb entscheiden muß, welches von mehreren, vielleicht zahlreichen Mitteln er anzuwenden hat, z. B. welches Anlagegut, welches Produktionsverfahren, welche Absatz- oder Finanzierungsmethode, damit er einen bestimmten Zweck erfüllt; welchen von mehreren, vielleicht vielen Zwecken er seine Arbeit zuwenden muß, z. B. einem engen oder breiten Produktionsassortiment, um eine bestimmte Wirkung zu erzielen.

Sofern es ihm um eine möglichst große *Rentabilität* geht, wird er den Zweck anstreben, des Mittels sich bedienen, bei dem der höchste *Nutzen* sich ergibt. Unter den Mitteln wird es gewöhnlich dasjenige sein, das von ihm das geringste *Opfer* fordert.

Andere Maßnahmen wird er ergreifen müssen, um die höchste *Produktivität* zu erreichen, worunter die *Menge* der Erzeugnisse verstanden werden soll, die innerhalb eines bestimmten Zeitraumes erstellt werden.

Wiederum andere Maßnahmen gilt es zu treffen, um zur höchsten *Wirtschaftlichkeit* zu gelangen, soll heißen, wenn der Zweck mit den geringst möglichen *Kosten* erfüllt werden soll.

Je nachdem, welche Auskunft die Wirtschaftlichkeitsrechnung geben soll, wird sie also eine andere Frage zu beantworten haben: Welche Mittel oder Zwecke zu höchstem Nutzen, zur größten Menge von Erzeugnissen oder zu den geringsten Kosten führen. Die Antwort wird gewonnen, indem die Rechnung entweder die zur Wahl stehenden Mittel oder Zwecke untersucht. Dann ist sie eine Vergleichsrechnung. Oder – sofern es eine Auswahl der Mittel oder Zwecke nicht gibt, wie, wenn nur *ein* Verfahren zur Herstellung eines neuen Produktes möglich ist – die Wirtschaftlichkeitsrechnung ist eine Untersuchung der zukünftigen Aufwendungen und Erträge, die aus zukünftigen Ausgaben und Einnahmen hervorgehen. Je nach dem Grade der Sicherheit, der dem Ergebnis zugemessen werden kann, verdient die Untersuchung die Bezeichnung Rechnung oder ist sie eine Schätzung bestimmter wirtschaftlicher