

# BUDGET UND BILANZ ALS GRUNDLAGEN DER KONTROLLE IN STAATLICHEN WIRTSCHAFTSBETRIEBEN.

Von

KONRAD ENGELMANN (*Istanbul*)

Staatsbankdirektor a. D., ehemaliger betriebswirtschaftlicher Sachverständiger  
der Hafen - und Schifffahrtsbetriebe des türkischen Staates

---

## I. Vorbemerkung:

Die in den letzten zwei bis drei Jahrzehnten eingetretene Entwicklung des wirtschaftlichen Kontrollwesens hat zu einer Vertiefung und Verfeinerung der Kontroll-Methoden geführt. Im gleichen Zeitraum ist die eigne Wirtschaftstätigkeit der Staaten fast überall stark angewachsen. Da die Funktion der Kontrolle von jeher eine spezifische Funktion staatlicher Verwaltungsorgane war, begegneten sich in Bezug auf die Betriebs-Kontrolle damit zwei gleichartige Tendenzen.

Es ergaben sich jedoch fast überall, wo Staatskontrollen bei Wirtschaftsbetrieben eingerichtet wurden, anfänglich Schwierigkeiten. Sie beruhten in der Hauptsache auf der Verschiedenheit der angewandten Kontroll-Methoden im Vergleich zu den Rechnungs-Methoden der Wirtschaftsbetriebe. Diese Verschiedenheit drückt sich in den beiden Begriffen «Budget» und «Bilanz» aus.

In zahlreichen Fällen hat man sich für den einen oder für den anderen Begriff als Grundlage des Rechnungswesens und der Kontrolle entschieden. Vielfach finden sich beide Systeme nebeneinander. Im Folgenden wird versucht, die Eignung eines kombinierten Systems und die Voraussetzungen für eine solche Kombination von Budget und Bilanz bei der Kontrolle staatlicher Wirtschaftsbetriebe in einigen wichtigen Beziehungen darzustellen.

## II. Die Budget-Rechnung:

Das Budget ist ein Voranschlag der Ausgaben und Einnahmen. Die Bilanz ist ein Bericht über den Vermögensstand der Wirtschaftsbetriebe in der Gegenüberstellung vorausge-

schätzter Ausgaben und Einnahmen (Soll) mit den im Laufe der Budget-Periode tatsächlich entstehenden Ausgaben und Einnahmen (Ist). Die übliche Form der Budget-Rechnung ist die kameralistische Bushaltung, die ihrem Wesen nach ursprünglich nur den Kassenverkehr umfasst. Diese Beschränkung der Buchhaltung auf den Kassenverkehr genügt im Allgemeinen für reine Verwaltungen, weil es bei ihnen kaum wirtschaftliche Vorgänge über den Kassenverkehr hinaus gibt. Sobald es sich aber um einen Organismus handelt, der ausser den Kassenbeständen andre Vermögenswerte besitzt und ihren Bestand kontrollieren will, genügt die einfache Kameralistische Buchhaltung nicht mehr. Noch weniger genügt sie, wenn über die Bestandskontrolle verschiedenartiger Vermögenswerte hinaus auch eine Kontrolle der Vorgänge erfolgen soll, die zu Bestandsveränderungen führen. Das sind nicht Geldbewegungen allein, und nicht sämtliche Geldbewegungen ergeben Vermögens - Zugänge oder -Abgänge, sondern die Vorgänge, welche das Vermögen vergrössern oder verkleinern, sind die Kosten und die Erträge.

Es gibt Kosten, die sich nicht in Geldausgaben ausdrücken, und es gibt Erträge, die keine Geldeinnahmen darstellen. Andererseits gibt es Geldausgaben, die nur eine Umschichtung des Vermögens ergeben wie Anschaffungen, bei denen an die Stelle des Vermögenswertes Geld ein gleichwertiger anderer Vermögensgegenstand tritt, sodass mit der Geldausgabe keine das Vermögen mindernden Kosten entstehen. Schliesslich gibt es Geldeinnahmen, die das Vermögen nicht vermehren, sondern gleichfalls nur eine Umschichtung darstellen, wie die Kreditaufnahme, bei der gleichzeitig mit der Erhöhung des Kassenbestandes eine Erhöhung der Schulden eintritt, sodass per Saldo kein Vermögenszuwachs entsteht.

Die Ausgaben- und Einnahmen-Rechnung kann somit nicht ohne Weiteres die Veränderungen des Vermögens und besonders nicht deren Ursachen darstellen. Das kann nur mit Hilfe der kaufmännischen Bilanz und der mit ihr verbundenen Gewinn- und Verlust-Rechnung geschehen. Sie nehmen die Kosten und Erträge zur Grundlage und stellen genau und vollständig ihren Einfluss auf den Vermögensbestand dar, gleichgültig ob es sich dabei um Geldbewegungen oder um andre wirtschaftliche Vorgänge handelt.

Die Budget-Rechnung hat sich freilich im Laufe der Zeit in der Weise entwickelt, dass sie eine Vermögens-Bestandsrechnung und eine Gewinn- und Verlustrechnung als Nebenrechnungen führen kann. Diese Nebenrechnungen sind aber entweder unvollständig und können

dann ihren wirklichen Zweck nicht erfüllen, oder sie sind, um vollständig zu sein, sehr kompliziert und ergeben eine schwer zu handhabende und unübersichtliche Buchhaltung. Eine solche erweiterte Budget-Rechnung vermag die kaufmännische Buchhaltung im allgemeinen nicht zu ersetzen.

### III. Kosten und Erträge:

Bei Verwaltungsbehörden gibt es wirtschaftliche Bewegungen nur in Form der Verwaltungsausgaben und ihrer Deckung. Darin erschöpft sich ihre Wirtschaftsgebarung. Diese ist nicht Zweck ihrer Tätigkeit, sondern Mittel. Wo dagegen ein wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird, also bei Wirtschaftsbetrieben, ist die Verwaltung das Mittel, und der Zweck liegt in der bestmöglichen Ausübung der Wirtschaftsfunktion, die dem Betrieb übertragen ist. Ob ein Wirtschaftsbetrieb seine Funktionen gut oder schlecht ausübt, kann nur an seinen Kosten im Verhältnis zu seinen Leistungen und Erträgen gemessen werden. Eine solche Messung setzt voraus, dass die Kosten und Leistungen richtig und genau zueinander in Beziehung gesetzt werden, sich also auf die gleiche Umsatz- oder Produktions-Menge, das gleiche Leistungsergebnis beziehen. Das trifft für Geldausgaben und Geldeinnahmen eines bestimmten Zeitabschnittes nur unter ganz primitiven Verhältnissen zu, niemals bei grösseren Wirtschaftsbetrieben, die ohne Vorratswirtschaft und ohne Kreditverkehr nicht denkbar sind.

Hierher gehört in erster Linie die Lagerhaltung von Waren und Materialien, aber auch die Anschaffung von Wertpapieren als Liquiditätsreserve, die Vornahme von Anlagenerweiterungen, die auf die Zukunft berechnet sind, u. s. w. Alle derartigen Wertbewegungen sind mit Geldaufwendungen verbunden, stellen aber im Sinne der kaufmännischen Rechnungsweise keine Kosten dar, sondern nur Vermögensumwandlungen, bis das vorrätig gehaltene Material verbraucht wird oder die Anlagenerweiterung ausgenutzt wird. Wollte man den Geldaufwand einer solchen Vorratsanschaffung oder Vorratsinvestition zu den Betriebsleistungen der gleichen Zeitperiode, in der der Aufwand gemacht worden ist, in Beziehung setzen, so würden sich völlig falsche Resultate ergeben. — Das gleiche gilt für den Kreditverkehr. Die Hergabe wie die Aufnahme von Kredit sind gleichfalls nur Umwand-

zwar Geld zu, aber dafür entsteht ein Schuldposten. Wollte man diese Geldeinnahme anders als einen Tauschvorgang behandeln, so würde gerade in Zeiten der Depression, in denen ein Betrieb möglicherweise viel Kredit aufnehmen muss, weil die echten Geldeingänge aus gewinnbringenden Geschäften ausbleiben, das falsche Bild eines guten Geschäftsganges entstehen.

Daher ist der hauptsächliche Einwand gegen die Ausgaben- und Einnahmen-Rechnung als Buchhaltungsform für Wirtschaftsbetriebe die Unmöglichkeit, durch sie für bestimmte Arbeitsperioden eine Gegenüberstellung der zusammenhängenden Aufwendungen und Leistungen oder der einander entsprechenden Kosten und Erträgnisse zu gewinnen.

#### IV. Budget und Bilanz:

Begreiflicherweise hat sich das Rechnungswesen und die Kontrolle von Wirtschaftsbetrieben fast überall nach den Grundsätzen der kaufmännischen Buchhaltung entwickelt, und zwar auch bei denjenigen Wirtschaftsbetrieben, die nicht privatwirtschaftlich betrieben werden, also nicht kaufmännischen Erwerbszwecken und Gewinnstreben dienen. Die doppelte Buchführung, die Goethe «eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes» genannt hat, verdankt ohne Frage dem Gewinnstreben ihren Ursprung. Nur sie gewährt den genauen Einblick in das wirtschaftliche Geschehen, den der Kaufmann braucht, um seine Geschäfte mit Gewinn führen zu können. Ob man nun diesen Einblick dazu benutzt, nach Möglichkeit den Gewinn zu erhöhen, oder ob man in erster Linie eine Leistungserhöhung des Betriebes im Auge hat, ist für unsre Betrachtung gleichgültig, denn Beides kommt auf das Gleiche hinaus, weil nur Leistungserhöhung auf die Dauer zuverlässig Gewinn erbringt. Erst bei der Frage der Gewinn-Verwendung treten Unterschiede zwischen Gewinn-Interesse und Betriebs-Interesse auf, und auch hierfür wiederum kann nur die kaufmännische Rechnungsweise einen genauen Massstab ergeben. Sie allein zeigt an, welche Beträge ohne Schaden für den Betrieb aus ihm herausgezogen werden können, indem sie als Gewinn entnommen werden, und welche Beträge zur Fortführung des Betriebes benötigt werden, obwohl sie als Gewinn erarbeitet worden sind, also eine Vergrößerung des früher vorhandenen Vermögens darstellen. Die Ausgaben- und Einnahmen-Rechnung zeigt über-

Geldeingänge über die Geldausgänge. Da diese aber, wie wir gesehen haben, keinen Massstab für Gewinn und Verlust ergeben, ist mit der Feststellung eines solchen Überschusses die Frage «Gewinn oder Verlust» nicht geklärt.

Zu den Wirtschaftsbetrieben, die nicht Erwerbszwecken dienen, gehören in erster Linie die staatlichen Wirtschaftsbetriebe. Obwohl nun auch sie in fast allen Ländern ihre Rechnungen und Kontrollen nach dem System der kaufmännischen Buchhaltung durchführen, hat sich bei ihnen vielfach ausserdem die Budget-Rechnung erhalten.

Dieser Dualismus erklärt sich historisch aus dem Ursprung mancher Wirtschaftsbetriebe des Staates, die oft unmittelbar aus Staatsverwaltungen hervorgegangen sind und somit ursprünglich ein kameeralistisches Rechnungswesen gehabt haben. Für die nicht aus Staatsverwaltungen entstandenen Staatsbetriebe, also für solche, die aus privater Hand erworben worden sind oder bei ihrer Gründung durch den Staat von vornherein mit einem kaufmännischen Rechnungssystem ausgestattet worden sind, erklärt sich die Anwendung des Budgets neben der Bilanz regelmässig aus dem Umstand, dass die aufsichtsführenden Staatsbehörden andere Rechnungs- und Kontroll-Methoden als diejenigen mittels des Budgets vielfach nicht anerkennen wollen oder können, und dass auch oft eine Eingliederung der ihnen unterstellten Betriebe in das Gesamtbudget der betreffenden Verwaltung erfolgen muss.

Es ergeben sich nun aus dem Nebeneinander von Budget und Bilanz eine Reihe von Problemen, auf deren wichtigste im Folgenden eingegangen wird. Wenn bisher von «Budget» gesprochen wurde, so geschah dies stets im Sinne der eingangs gegebenen Definition eines Voranschlages von Einnahmen und Ausgaben. Die moderne Wirtschaftsentwicklung kennt ein andersartiges Budget, das sogenannte «Industrie-Budget». Auch hierbei handelt es sich um einen Voranschlag, aber um einen solchen, der genau angepasst ist an die wirtschaftlichen Vorgänge und an die Rechnungs-Struktur des Betriebes. Das Industrie-Budget berücksichtigt die beiden Faktoren Vorrats-Wirtschaft und Kredit-Verkehr und rechnet mit Kosten und Erträgen statt mit Ausgaben und Einnahmen. Erst aus einem solchen Budget leitet die Finanzdirektion des Betriebes ein spezielles Finanz-Budget ab, das etwa dem ursprünglichen Begriff des Budgets entspricht, aber immer nur für kürzere Perioden aufgestellt zu werden pflegt.

Das Industrie-Budget ist nichts anderes als eine systematische

Rechnungsorganisation des Betriebes anlehnt. Hierbei wird mit den gleichen Begriffen gerechnet, die für die laufende Buchhaltung ausschlaggebend sind. Diese Begriffe finden ihren Niederschlag in den Konten der Buchhaltung. Das Konto ist nun keinesfalls eine mechanische Einrichtung, sondern eine wohlüberlegte Konstruktion. Man darf hierbei nicht an den vulgären Begriff des Kontos denken, wie er im Kassen-Konto, im Kunden-Konto oder im Lieferanten-Konto in Erscheinung tritt. Die Konten der Hauptbuchhaltung, der Bilanz und der Gewinn- und Verlust-Rechnung stellen vielmehr das Ergebnis einer eingehenden Untersuchung dar, die den Gesamtbetrieb und alle in ihm denkbaren Bewegungen in diejenigen Wert- und sonstigen Kategorien auflöst, die für den Wirtschaftsablauf charakteristisch sind. Der Kontenplan stellt eine organische Aufgliederung des Betriebes, seiner Vermögens- und Schuld-Teile, seiner Kosten- und Ertrags-Bewegungen dar. Seine Aufstellung ist ausschlaggebend für die Möglichkeit, die wirtschaftlichen Zusammenhänge, die Entwicklung im Ganzen und in ihren Einzelheiten, die Beziehungen zwischen dem Betrieb und seiner Umwelt zu erkennen. Die Buchhaltung erarbeitet sich mit Hilfe eines gut aufgestellten Kontenplanes eine fortlaufende Analyse der Entwicklung. Falsch oder unzureichend eingerichtete Kontenpläne ergeben dementsprechend unzureichende Analysen.

Wenn z. B. ein Fabrikbetrieb eine Anzahl bestimmter Typen von Maschinen herstellt, so verbucht er die Ergebnisse der Fabrikation und des Verkaufs zweckmässig für jeden Maschinen-Typ getrennt. Nur auf diese Weise erhält er einen Ueberblick über den Geschäftsgang in den einzelnen Fabrikationszweigen. Um diese Trennung aber vornehmen zu können, muss das Rechnungswesen so organisiert sein, dass alle Kosten und Erträgnisse in Bezug auf die einzelnen Fabrikationszweige festgestellt werden können. Diese Feststellung hat zur Voraussetzung, dass Geldausgaben und Geldeinnahmen nicht, wie bei der Budgetrechnung, allein nach ihrer Zugehörigkeit zu einer bestimmten Art von Ausgaben oder Einnahmen gemäss der Budget-einteilung verbucht werden, sondern ausserdem nach ihrem Zusammenhang mit der Fabrikation.

Das Prinzip der Buchhaltung, die wirtschaftlichen Vorgänge in diejenigen Kategorien einzuteilen und aufzulösen, die jede für sich genügend Eigenart und Bedeutung für den Betrieb besitzen, um als besondere Wertgruppen, Kostengruppen oder Ertragsgruppen (Konten) im Gesamtvermögen erfasst und verbucht werden zu können.

Bei seiner Anwendung denkt der Wirtschaftspraktiker nicht oder zunächst noch nicht an die Kontrolle. Jede echte Kontrolle ist in gewissem Grade eine Reproduktion des vorangegangenen Geschehens. Eine solche Reproduktion anhand der vorhandenen Rechnungsorganisation wird entscheidend bestimmt durch den Kontenplan, durch das in ihm zum Ausdruck kommende Verständnis für die Eigenart des Betriebes, durch die Befolgung oder Nichtbefolgung des Kontenprinzips auf Seiten der Betriebsleitung wie auf Seiten der Kontrollorgane.

Den Gegensatz zum «Konten-Prinzip» bildet das «Kassen-Prinzip». Das Geld ist für den Wirtschaftsbetrieb nur ein Betriebsmittel unter zahlreichen anderen. Man darf sich nicht dadurch täuschen lassen, dass alle Betriebsrechnungen in Geldwerten geführt werden. Geld als Wertmesser ist etwas grundsätzlich anderes als Geld als Zahlungsmittel. Diese Unterscheidung ist von grösster Wichtigkeit, denn sie erklärt den scheinbaren Widerspruch zwischen der Behauptung, dass das Geld im Betrieb keine grössere Rolle spielt als etwa die Rohstoffe, die Aussenstände, die Fertigfabrikate etc., und der Tatsache, dass die Bilanz und die Gewinn- und Verlust-Rechnung sich ausschliesslich in Geldwerten ausdrücken. Ein Wirtschaftsbetrieb mit einer Bilanz, auf deren Aktivseite Anlagewerte von Ltq. 100.000 und Betriebsvermögenswerte von Ltq. 150.000 ausgewiesen sind, besitzt nicht Ltq. 250.000 Geld, sondern er besitzt Anlagewerte und Betriebsmittel, unter denen sich vielleicht Ltq. 10.000 an barem Geld befinden, während die übrigen Ltq. 240.000 teils überhaupt nichts mehr mit Geld zu tun haben, weil sie nicht zum Verkauf bestimmt sind (Anlagewerte), teils zu irgendeinem späteren Zeitpunkt in einer ganz anderen Werthöhe, als sich aus der Bilanz ergibt, in Geld umgesetzt werden. Die Bilanzbewertung wird mit Ausnahme von wenigen Bilanzposten von Grundsätzen und Vorstellungen beherrscht, die nichts mit Bargeldverkehr zu tun haben.

#### V. Die Gewinn- und Verlust-Rechnung:

Es könnte an dieser Stelle eingewandt werden, dass die Gewinn- und Verlust-Rechnung, also die Gegenüberstellung von Kosten und Erträgen, nicht so wie die Bilanz von der Vorstellung des Geldverkehrs losgelöst werden kann. Die Löhne und Gehälter z. B. müssen in der ausgewiesenen Höhe bar bezahlt worden sein, und die Erträge müssen im Allgemeinen auch einmal als Geldeinnahmen

zahlen der Gewinn- und Verlust-Rechnung tatsächlich Geldverkehr stattfinden. Dieser Einwand ist richtig insofern, als es bei der Gewinn- und Verlust-Rechnung nicht der fehlende Zusammenhang zwischen den einzelnen ausgewiesenen Posten und dem Geldverkehr ist, der das «Kassen-Prinzip» ausschliesst, sondern die schon erwähnte Tatsache, dass nicht alle Ausgaben Kosten und nicht alle Einnahmen Erträgnisse sind, und dass es auch Kosten und Erträgnisse gibt, die nicht zu Ausgaben oder Einnahmen führen. In diesem Zusammenhang ist ausserdem auf die vorangegangenen Bemerkungen betreffs Vorratswirtschaftslehre und Kreditverkehr nochmals hinzuweisen. Schliesslich ist die genaue Zeitabgrenzung in der Gewinn- und Verlust-Rechnung ein Prinzip, das die Ausgaben- und Einnahmen-Rechnung nicht kennt. Mit seiner Hilfe erst kommen Ursachen und Wirkungen in Form von Kosten und Erträgnissen einer bestimmten Arbeitsperiode klar zum Ausdruck.

Das Prinzip der kaufmännischen Buchhaltung verlangt z. B., dass die Gehaltszahlungen genau für den Monat verbucht werden, auf den sie sich beziehen. Wenn daher die August-Gehälter aus irgendeinem Grunde erst am 1. September statt am 31. August bezahlt werden, so ist trotzdem noch für den Monat August eine Kostenbuchung zu machen. Da die Kasse davon nicht berührt werden kann, weil ihr Bestand bis zum 31. August durch die Gehaltszahlung noch nicht gemindert worden ist, wird der Gehaltsposten wie eine Schuld eingebucht. Am 1. September wird die dann erfolgende Zahlung gebucht, wobei als Gegenbuchung der Schuldposten wieder aus den Büchern herausgenommen wird. So ergibt sich zwar die Notwendigkeit einer zweifachen Buchung, aber dafür ist eine genaue Abgrenzung der Kosten nach Zeitperioden erreicht. Besonders entwickelt ist dieses Prinzip zum Bilanzabschluss. Bei dieser Gelegenheit werden sogenannte transitorische Buchungen gemacht, die alle Zahlungen, die bereits geleistet sind, aber dem neuen Geschäftsjahr zugute kommen, als Forderungen des alten Jahres an das neue Jahr aktivieren. Umgekehrt werden Schulden eingebucht für Zahlungen, die im neuen Jahr erst geleistet werden müssen, aber das alte Jahr betreffen.

Ein Rechnungssystem, das vom «Kassen-Prinzip» beherrscht wird, muss auf die Erfassung der mannigfaltigen und komplizierten Vorgänge verzichten, die in einem Wirtschaftsbetrieb die wahren Zusammenhänge darstellen. Geld ist ein Hilfsinstrument der Wirtschaft. Der Geldverkehr und damit

sind Mechanismen, die sich wie Schleier über die eigentlichen Entwicklungsvorgänge legen. Deshalb täuschen sich oft auch erfahrene Wirtschaftspraktiker über die Lage und die Entwicklung ihrer Betriebe, wenn sie -statt genaue Kosten- und Ertrags-Analysen zu machen-, den Geldverkehr und die Finanzlage zur Grundlage ihrer Dispositionen machen. Bekanntlich tritt oft in Hausse-Perioden Geldknappheit ein, während es eine typische Geldflüssigkeit in der Baisse gibt. Dieser Umstand allein könnte als Beweis dafür angesehen werden, dass mit dem «Kassen-Prinzip» keine Analyse eines Wirtschaftsbetriebes erreicht werden kann. Es sind allein die Kategorien der Gewinn- und Verlust-Rechnung, in denen man denken muss, um in einem Wirtschaftsbetrieb disponieren und kontrollieren zu können.

#### **VI. Anpassung des Budgets an die Kostengliederung:**

Kann sich das Budget, der Voranschlag von Ausgaben und Einnahmen, vom «Kassen-Prinzip» freimachen? Das ist die Hauptfrage, von der es abhängt, ob die Budgetrechnung und die Budgetkontrolle für Wirtschaftsbetriebe anwendbar gemacht werden können. Diese Frage ist zu bejahen, aber nur unter der Voraussetzung, dass das Budget sich nach der Bilanz richtet und nicht umgekehrt. Wir haben gesehen, wie eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlust-Rechnung, die vom «Konten-Prinzip» beherrscht werden, eines Kontenplanes bedürfen, der in seiner Gliederung allen Vorgängen in dem betreffenden Betrieb Rechnung trägt. Wenn für den gleichen Betrieb ein Budget aufgestellt wird, so kann das nicht anders geschehen, als indem die gleiche Methode zugrundegelegt wird, d. h.: es muss das Budget der Ausgaben und Einnahmen in ein solches der Kosten und Erträge umgeformt werden.

Zur Aufstellung eines Kosten- und Ertrags-Budgets ist eine genaue Kenntnis der Verhältnisse im Betrieb erforderlich. Sie ergibt sich aus einer gründlichen Kosten-Analyse und eingehender Kenntnis der Marktabhängigkeit des Betriebes, Es gibt über diese Faktoren hinaus zahlreiche Momente, die jedem Betrieb ein individuelles Gepräge verleihen. Sie müssen erfasst werden, ehe ein so wichtiger Schritt wie die Aufstellung eines Budgets unternommen werden kann. Dabei ist zu berücksichtigen, dass selbst bei genauestem Studium der betrieblichen Struktur und seiner marktmässigen und sonstigen Eigenheiten niemals der gleiche Massstab bezüglich der Innehaltung der

den kann. Es muss für gewisse Kostenfaktoren ein elastischer Massstab Anwendung finden. Damit aber ein solches Budget nicht ganz und gar seines Zwecks entkleidet wird, hat die Voruntersuchung der Kosten sich eben darauf zu erstrecken, bei welchen Faktoren ein unumgängliches Bedürfnis nach Elastizität besteht, und welche dagegen einigemmassen sicher budgetiert werden können. Eine solche Voruntersuchung hat von folgenden Tatsachen auszugehen:

Die Kosten eines jeden Wirtschaftsbetriebes zerfallen in die fixen und in die proportionalen Kostenteile. Die fixen Kosten sind unabhängig von der Beanspruchung des Betriebes, also vom Umfang der Produktion, von der Grösse des Umsatzes, von der Menge der Leistungen. Die proportionalen Kosten steigen oder fallen, wenn auch nicht immer in demselben Grade, so doch im Zusammenhang mit den erwähnten Faktoren. Da jeder Wirtschaftsbetrieb direkt oder indirekt marktabhängig ist, sind Schwankungen in der Betriebsbeanspruchung nicht zu vermeiden. Es gibt zwar staatliche Wirtschaftsbetriebe, die den Staat allein zum Auftraggeber haben, aber auch der Staat kann nur in seltenen Fällen eine gleichmässige Beanspruchung solcher Betriebe garantieren, und so bleibt in jedem Fall die Unterscheidung zwischen fixen und proportionalen Kosten wichtig.

Ihre Feststellung ist nun nicht ohne weiteres möglich. Es bedarf in vielen Fällen erst einer längeren Erfahrungsdauer, um diese Trennung klar und vollständig vornehmen zu können. Keinesfalls genügt hierfür die in den meisten Budgets übliche Trennung in Verwaltungskosten und Betriebskosten. Es gibt fixe und proportionale Kostenarten bei beiden Kategorien. Ebensowenig genügt die budgetmässig vielfach gebräuchliche Einteilung in Personal- und Sachausgaben zur Ermittlung des Unterschiedes zwischen fixen und proportionalen Kosten. Auch das betriebliche Rechnungswesen kennt die Unterscheidungen zwischen Verwaltungskosten und Betriebskosten, Personalkosten und Sachkosten. Diese Einteilungen und dazu die Einteilung in fixe und proportionale Kosten entstehen jede aus andersartigen Gesichtspunkten der Gruppierung. Es kommt entscheidend darauf an, denjenigen Gesichtspunkt der Einteilung der Kosten zu finden, der allgemein genug ist, um jede notwendig erscheinende Art der Gruppierung zu ermöglichen. Dazu muss man stets als Erstes ausgehen von den einfachsten Unterscheidungsmerkmalen, die der Betrieb darbietet. Die Unterscheidung zwischen fixen und proportionalen Kosten ist nicht einfach, weil sie sich nicht von

sten treffen lässt. Ohne weiteres erkennbar sind die Kosten nur in ihrer Grundeigenschaft als Löhne, Gehälter, Materialverbrauch, Kraftkosten u. s. w. Keiner von diesen Kostenarten kann man die Eigenart von fixen oder variablen Kosten von vorneherein zusprechen. Dazu muss man erst feststellen, wofür sie aufgewandt werden, an wen Lohn oder Gehalt gezahlt wird, welche Art von Material- und Kraftverbrauch eintritt. Und auch mit diesen Feststellungen ist die Frage nur dann entschieden, wenn sich gleichzeitig ergibt, welche Leistung damit bewirkt wird. Denn die Art der Leistung erst charakterisiert die Art der hierfür aufgewandten Kosten. Mit anderen Worten: erst aus der Verwendung der Kosten ergibt sich vom Standpunkt der betrieblichen Leistung aus die eigentliche Kostenart, vor allen Dingen auch die Zugehörigkeit der Kostenart zur Gruppe der fixen oder variablen Kosten.

Die Verwendung der Kosten ist aber bei grösseren Betrieben wiederum nur festzustellen, wenn man ein weiteres Unterscheidungsmerkmal berücksichtigt: dasjenige zwischen direkten und indirekten Kosten. Hierunter versteht man die Verwendung der einzelnen Kostenelemente unmittelbar für das Endprodukt oder die Endleistung, im Gegensatz zur Verwendung bei Betriebsstellen oder Betriebsfunktionen, die ihrerseits erst als zusammengesetzte Einheit an der Endleistung beteiligt sind. Die Kosten für die Giesserei eines Werftbetriebes z. B. sind indirekte Kosten, da man bei ihrer Entstehung nicht wissen kann, für welchen Schiffsbau oder für welche Schiffsreparatur sie eingesetzt werden; erst das Produkt der Giesserei lässt sich als zusammengesetzter Faktor auf die einzelnen Endprodukte verteilen.

Ein andres charakteristisches Beispiel stellen die Aufwendungen für Reparaturwerkstätten dar. Sie sind bei grösseren Betrieben fortlaufende beträchtliche Kosten, die im Ganzen betrachtet nur Hilfskosten darstellen. Budgetmässig werden die Reparaturkosten oft als ein besonderer Budgetposten behandelt. Diese Betrachtung genügt für die Betriebsabrechnung nicht. Es muss festgestellt werden, wofür die Reparaturkosten aufgewandt worden sind, und der entsprechende Anteil an Kosten der Reparaturwerkstatt muss dem Fabrikationsobjekt oder dem Anlagegegenstand, die repariert worden sind, als Kosten zugebucht werden. Die Reparaturkosten sind indirekte Fabrikations- oder Betriebskosten, die nicht als Reparaturkosten allein (wie in der Budget-Rechnung) genügend gekennzeichnet sind.

des Kosten-Budgets Rechnung getragen werden. Dadurch wird das Budget zu einer Art Vorkalkulation, wie vorstehend vom Industriebudget gesagt wurde. Zuverlässiges Material für eine Vorkalkulation lässt sich nur gewinnen, wenn sorgfältige Betriebsanalysen vergangener Betriebsperioden vorliegen. Aus ihnen lässt sich allein feststellen, wie unter der Voraussicht einer bestimmten Betriebsentwicklung die Kostengestaltung verlaufen wird. Wenn aber das Vorhandensein genauer Betriebsanalysen vorausgesetzt werden muss, so bedeutet das nichts anderes, als dass die Voraussetzung zur Aufstellung eines Budgets für einen Wirtschaftsbetrieb in dem Vorhandensein einer vollständigen und guten Betriebsrechnung besteht. Eine solche Betriebsrechnung ist nur vorhanden, wenn der Betrieb imstande ist, seine Gewinn- und Verlust-Rechnung weitgehend aufzugliedern. Er muss hierfür neben der Finanzbuchhaltung eine Betriebsbuchhaltung besitzen, denn nur aus einer solchen lassen sich die vorstehend angeführten Unterschiede der Kosten ihrer Verwendung gemäss feststellen. Nur eine solche gibt das Verhältnis zwischen fixen und variablen Kosten und die Einteilung in direkte und indirekte Kosten an.

Ein Budget kann also niemals einen Ersatz für andre Rechnungs- und Kontroll-Methoden ergeben, sondern es beruht auf diesen. Es ist nicht zu weit gegangen, wenn man behauptet, dass ein Wirtschaftsbetrieb, für den ein brauchbares Budget aufgestellt werden soll, eine noch stärker entwickelte kaufmännische und betriebliche Abrechnung besitzen muss, als ein Betrieb ohne Budget. Kann sich ein Budget nicht auf eine zuverlässige Kostenrechnung stützen, so können sich die schwersten Fehler ergeben. In dem Grade, in dem die Innehaltung des Budgets eine Notwendigkeit ist, wirken sich diese Fehler dann als Hemmungen genauer Rechnung oder als Verleitung zur Unwirtschaftlichkeit aus. So kann aus dem Budget, das nicht in enger Anlehnung an eine gute Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung aufgestellt ist, eine Quelle von Fehldispositionen und Verlusten werden.

## VII. Die Kontrolle der Substanzerhaltung:

Eine weitere Notwendigkeit zur Trennung des Budgets vom «Kassen-Prinzip» ergibt sich aus der Aufgabe der Substanzerhaltung. Jeder Wirtschaftsbetrieb muss Vorsorge treffen, dass seine Vermögens-Substanz unversehrt bleibt. Das Vermögen gliedert sich in das Anlage-Vermögen und das Betriebs-Vermögen. Die zum Betriebs-

vermögen gehörenden Werte sind verhältnismässig leicht zu kontrollieren, weil ihr Verbrauch mengen- und wertmässig für jede Betriebsleistung genau ermittelt werden kann. Anders und schwieriger ist die Frage der Erhaltung des Anlage-Vermögens zu betrachten. Gebäude, Maschinen, Verkehrsmittel, Werkzeuge, Einrichtungsgegenstände, und was sonst zum Anlagevermögen eines Wirtschaftsbetriebes gehört, stellen denjenigen Teil der Vermögens-Substanz dar, von dessen Erhaltung überhaupt die Weiterführung des Betriebes nach Art und Umfang abhängt. Zu diesem Zweck ist zwischen zwei Arten von Massnahmen zu unterscheiden: 1.) der laufenden Unterhaltung der Anlagen (Instandhaltung, Reparaturen) und 2.) der Vorsorge für eine rechtzeitige und vollwertige Erneuerung. Alle Anlagewerte müssen auch bei guter Instandhaltung und rechtzeitiger Vornahme von Reparaturen schliesslich einmal erneuert werden. Zu diesem Zweck kalkuliert man Abschreibungen in die Betriebskosten ein. Der Zusammenhang zwischen Abschreibungen und der Vorsorge für Erneuerungen ist nicht ohne Weiteres klar; er soll daher im Folgenden zunächst einmal erläutert werden, denn von einer genauen Erkenntnis des Charakters der Abschreibungen hängt es ab, in welcher Weise die Methoden des Budgets und diejenigen der Bilanz in Bezug auf die Vorsorge für die Erhaltung des Anlagevermögens miteinander in Einklang gebracht werden können.

Abschreibungen werden im Allgemeinen nach der geschätzten Lebensdauer eines Anlagewertes festgesetzt. Wenn eine Maschine voraussichtlich nach zehn Jahren wertlos wird, so muss nach Ablauf der zehn Jahre ihr Wert aus der Bilanz verschwunden sein. Die Anschaffung der Maschine wird in der kaufmännischen Rechnungsweise im Gegensatz zur kameralistischen Methode als Tauschvorgang verbucht, indem die Geldausgabe nicht in die Gewinn- und Verlust-Rechnung eingesetzt wird, sondern nur in der Bilanz Berücksichtigung findet. Der Vermögenswert «Geld» verringert sich und der Vermögenswert «Maschine» erhöht sich in gleichem Umfang. Erst die jährlichen Abschreibungen wirken sich in der Gewinn- und Verlust-Rechnung als Kosten aus; es ist dies ein Beispiel für die an früherer Stelle erwähnten Kosten, die keine Geldausgaben darstellen. Die Abschreibungskosten müssen nun ebenso wie alle andern Kosten des Betriebes durch Erträgnisse gedeckt werden, wenn der Betrieb nicht mit einem Verlust, der gleichbedeutend ist mit einem Rückgang der Vermögens-Substanz, abschliessen soll. Werden alle Kosten einschliess-

sich im Laufe der Jahre, während welcher Abschreibungen vorgenommen werden, neue Vermögenswerte an, die schliesslich nach Ablauf der angenommenen zehn Jahre Gebrauchsdauer ausreichen müssen, um den Anschaffungspreis für eine neue Maschine zu decken.

Ob diese Vermögenswerte in barem Geld vorhanden sind, oder inzwischen in anderen Vermögenswerten Investierung gefunden haben, ist eine Frage der Liquiditätspolitik, die nicht in diesen Zusammenhang gehört. Hier ist nur von Bedeutung, dass in irgendwelcher Form Werte wiedergewonnen werden, die als Ersatz für den verbrauchten Maschinen-Wert angesehen und durch Umwandlung zur Beschaffung einer gleichwertigen neuen Maschine herangezogen werden können. Somit ist durch die Abschreibungen eine Erneuerung, also die Substanz-Erhaltung, garantiert.

Die Budget-Rechnung pflegt anstelle der Abschreibungen jährliche Zuwendungen zu einem Erneuerungs-Fonds vorzusehen. Damit kann unter Umständen das gleiche Ergebnis wie mittels der Abschreibungen erzielt werden, aber es ist ein grundsätzlicher Unterschied zwischen Abschreibungen und Erneuerungsfonds - Anteilen vorhanden: Abschreibungen sind Kostenanteile, mit denen ein früherer Geldaufwand im Laufe derjenigen Zeit, in der für den Wirtschaftsbetrieb hieraus Nutzen entstanden ist, amortisiert wird. Erneuerungsfonds-Anteile sind Mittel, welche für einen zukünftigen Geldaufwand angesammelt werden. Nur wenn zwischen beiden Werten Übereintimmung vorhanden ist, d. h. wenn die Erneuerung genau den gleichen Aufwand erfordert wie die Anschaffung des alten Anlagewertes, stimmen die Abschreibungsbeträge mit den Erneuerungsfonds-Anteilen überein. Fast stets aber wird zwischen beiden Faktoren ein Unterschied bestehen, der umso grösser zu sein pflegt, je länger die Nutzungsdauer des Anlagewertes ist. Nun gibt es in der Abschreibungs - Praxis verschiedene Methoden, die auf verschiedenen Theorien beruhen. Nach der einen Theorie sollen die Abschreibungen nur der Verteilung früher entstandener Kosten dienen; sie sollen also den Anschaffungswert der alten Anlage zur Grundlage haben und keine Rücksicht darauf nehmen, ob nach Ablauf der Nutzungsdauer ein höherer oder geringerer Wert zur Erneuerung der Anlage aufgewandt werden muss. Nach der anderen Theorie sollen die Abschreibungen dazu dienen, auf jeden Fall eine Erneuerung zu ermöglichen, wenn auch der Aufwand hierfür höher als bei der alten Anschaffung wird. Vom Standpunkt der Substanzerhaltung aus

stehen ihr aber praktisch so viele Schwierigkeiten im Wege, dass die Abschreibungen nur selten abweichend von den ursprünglichen Anschaffungskosten festgesetzt zu werden pflegen. Der gleiche Grundsatz sollte auch für die Festsetzung der Erneuerungsfonds-Raten im Budget angewandt werden. Es sollte angesichts der grossen Schwierigkeiten, genaue Berechnungen für künftige Erneuerungen anzustellen, auch im Budget statt der Bildung eines Erneuerungsfonds die Ansammlung von Abschreibungsraten vorgesehen werden. Damit würde eine Unklarheit beseitigt werden, die zwischen Budget und Bilanz in höchstem Grade störend ist. Es würde hierdurch insbesondere erreicht werden, dass der spekulative Charakter des Budgets durch genauere Rechnungsmethoden wenigstens im Punkt der Erneuerungen ersetzt werden würde.

Der Posten «Erneuerungsfonds» beruht in den meisten Budgets nicht auf exakten Berechnungen des künftig zu erwartenden Aufwandes für die Erhaltung der Anlage-Substanz, sondern er pflegt vielfach eine Art von Ausgleichsposten zu sein, der roh geschätzt wird, und der demgemäss auch in der späteren Verwendung meistens Veränderungen unterliegt, die dem ursprünglichen Fonds-Zweck nicht entsprechen. Der Erneuerungsfonds pflegt im Budget auch nur pauschal für die Anlagewerte im Ganzen eingesetzt zu werden. Dadurch verliert er vollends den Charakter eines exakten und nachkontrollierbaren Rechnungspostens und kann infolgedessen auch nicht als ausreichende Vorsorge für die Substanzerhaltung betrachtet werden.

Der Fehler von Abschreibungen, die nur nach dem Substanzwert bemessen werden, mag darin beruhen, dass bei höher werdenden Aufwendungen für die Erneuerung nicht genügend Vorsorge getroffen wird. Man kann das aber im Regelfall nicht als Substanzverlust ansehen, weil der Gegenwert des ursprünglichen Kostenaufwandes voll wieder eingebracht wird. Ein höherer Kostenaufwand für eine Erneuerung muss durch erhöhte Abscheidungen in der folgenden Betriebsperiode gedeckt werden und kann nicht im Voraus seinen Ausgleich finden.

Wie aber auch die Abschreibungs-Praxis gehandhabt wird, so muss in jedem Fall zwischen den Berechnungsmethoden für das Budget und denjenigen für die laufende Kostenermittlung, die für die Bilanz und für die Gewinn- und Verlust-Rechnung massgebend ist, Übereinstimmung hergestellt werden. Entweder wird nach Massgabe des für die Zukunft geschätzten Erneuerungs-Aufwandes budgetiert, oder die Erneuerungskosten und nicht

nach den Anschaffungskosten abgeschrieben werden; oder es wird der Anschaffungswert amortisiert, dann muss man sich auch im Budget mit Erneuerungsfonds-Raten begnügen, die nach dem ursprünglichen Aufwand berechnet sind und nur in seiner Höhe eine Substanzerhaltung ergeben.

### VIII. Die Behandlung der «Fonds»:

Im Anschluss an das vorstehend behandelte Problem ist auf eine bilanztechnische Frage einzugehen, die für den Zusammenhang zwischen Budget und Bilanz in hohem Grade aufschlussreich ist: die Art der Verbuchung von Abschreibungen in der Bilanz. Hiermit hängt unmittelbar das Problem der sogenannten «Fonds» zusammen, das ein besonders deutliches Beispiel für den Unterschied zwischen budgetärem Geld-Denken und wirtschaftlichem Konto-Denken darstellt.

In den meisten Ländern ist es üblich, die Abschreibungsbeträge auf der Aktiv-Seite der Bilanz vom Wert der Anlage-Gegenstände, die auf diese Weise amortisiert werden, in Abzug zu bringen. Es wird also buchmässig unmittelbar die Verminderung der betreffenden Vermögenswerte sichtbar gemacht. Das System der doppelten Buchhaltung gestattet es nun auch, einen besonderen Passiv-Posten zu bilden, statt den Aktiv-Wert zu vermindern. In diesem Fall spricht man davon, dass die Abschreibungen auf der Passiv-Seite der Bilanz «angesammelt» werden. Der hierdurch entstehende Passiv-Posten ist nichts anderes als ein sogenannter Korrektur-Posten, durch den ausgedrückt wird, dass ein bestimmter Aktiv-Posten um den Betrag des Korrektur-Postens niedriger zu bemessen ist, als er auf der Aktiv-Seite in Erscheinung tritt. Die passivierte Abschreibung, die man auch «Abschreibungs-Rückstellung» oder «Abschreibungs-Fonds» nennt, ist also für sich allein betrachtet bedeutungslos und kann nur im Zusammenhang mit dem aktivierten Anlagewertposten auf der Gegenseite der Bilanz betrachtet und gewertet werden. Für bilanzmässig geschulte Wirtschaftspraktiker macht eine solche Betrachtung im allgemeinen keine Schwierigkeiten, Anders aber ist es, wenn man mit Budget-Massstäben an eine Bilanz herangeht, die eine Abschreibungs-Rückstellung ausweist.

Es wurde vorstehend bereits der Ausdruck «Abschreibungs-fonds» erwähnt, der in vielen Bilanzen für die passivierten Abschreibungen gebraucht wird. Hierbei liegt eine terminologische Unge-

igkeit vor, die leider vielfach in der Bilanz-Praxis auch bei anderen Passiv-Posten anzutreffen ist. Man spricht nämlich von «Fonds» in ganz andren Sinn als beim Budget, wenn man gewisse Passiv-Posten der Bilanz als solche bezeichnet. Der Fonds im Budget ist eine Vermögensmasse; der Fonds in der Bilanz ist ein passiver Merk-Posten, der lediglich daran erinnert, dass in entsprechender Höhe ein Teil des Aktiv-Vermögens für den Fonds-Zweck gebunden ist. Die Vermögenswerte selbst sind auf der Aktivseite verzeichnet. Ein Fonds-Posten auf der Passiv-Seite einer Bilanz ist also kein Fonds an sich und besagt auch nichts darüber, ob sein Gegenwert überhaupt eine für sich abgetrennte Vermögensmasse darstellt, wodurch er erst den Charakter eines eigentlichen Fonds erhalten würde. Der Fondsgegenwert ist oft in irgendwelchen andren Vermögenswerten, insbesondere im laufenden Betriebsvermögen, enthalten und wird erst flüssig gemacht, wenn eine Verwendung des Fonds oder eines Teils desselben erforderlich ist. Es haben zum Beispiel viele Wirtschaftsbetriebe Pensionsfonds für ihre Arbeiter und Beamte, ohne in Höhe der hierfür angesammelten Mittel besondere Vermögensmassen (separate Bankguthaben, selbständige Kassenbestände, abgesonderte Effekten-Depots) zu bilden. Sie wiesen auf der Passivseite den Pensionsfonds aus, lassen aber die ihm entsprechenden Geldmittel im Betrieb arbeiten, wo sie mit den anderen Betriebsmitteln zusammen umgeschlagen werden. Man kann in einem solchen Fall nicht davon sprechen, dass der Pensionsfonds einen bestimmten Teil der Kassenbestände, Bankguthaben, Wertpapiere, Forderungen, Warenvorräte oder sonstigen Betriebsmittel ausmacht; er ist ein Teil des Gesamtvermögens, der nicht näher bezeichnet werden kann. In dem Umfang, in welchem Pensionszahlungen zu leisten sind, muss der betreffende Wirtschaftsbetrieb Geldmittel flüssig machen, ebenso wie er für alle Zwecke, bei denen bare Zahlungen geleistet werden müssen, liquiditätsmässig Vorsorge treffen muss.

Der Charakter des passiven «Fonds» als Merkposten für entsprechend gebundene Vermögenswerte im Aktiv-Vermögen wird leicht verkannt, wenn man eine Bilanz vom Standpunkt des Budgets aus betrachtet. Besonders gefährlich ist diese Verkennung bei Bilanzen mit «Abschreibungsfonds», für die noch dazu häufig die Bezeichnung «Erneuerungsfonds» eingesetzt wird. Denn dieser Fonds ist noch schwieriger zu verstehen als etwa ein Pensionsfonds. Der Abschreibungsfonds bedeutet nämlich zunächst nicht, dass in seiner Höhe Gegen-

1. In dem Aktiv-Werten enthalten sind, die flüssig ge-

macht werden müssen, wenn die angesammelten Abschreibungsbeträge zur Erneuerung der Anlage verwendet werden sollen, sondern er bedeutet in erster Linie, dass in seiner Höhe ein Minderwert bei bestimmten Vermögensgegenständen, auf die abgeschrieben worden ist, eingetreten ist. Nur insoweit die Erträge des Betriebes die Kosten einschliesslich der Abschreibungen gedeckt haben, kann man davon sprechen, dass in den Aktiven Gegenwerte für den durch Abschreibungen gebildeten «Fonds» enthalten sind. Will man über den Abschreibungsfonds verfügen, so muss man diese Gegenwerte flüssig machen.

Durch Verkennung des passiven Abschreibungsfonds können unmittelbar erhebliche Schädigungen von Wirtschaftsbetrieben entstehen; dass solche in der Praxis vorkommen, beweisen folgende Beispiele:

Ein staatlich geleiteter Wirtschaftsbetrieb wurde mit einem anderen Staatsbetrieb vereinigt. Vor der Vereinigung wurde eine Bilanz aufgestellt, die einen Abschreibungsfonds in Höhe von ca. 30 % des Anlagevermögens enthielt. Der Verwaltungsrat des Betriebes beschloss, den Fonds «zur Erhöhung des Kapitals» zu benutzen, weil wegen des bevorstehenden Aufgehens des Betriebes in der geplanten Vereinigung eine «Verwendung des Fonds zur Erneuerung der Anlagen» nicht mehr in Betracht kommen sollte. Das Fonds-Konto wurde auf das Kapital-Konto umgebucht. Der Minderwert der Anlagen, der durch langjährige Benutzung entstanden war und fast ein Drittel des Anschaffungswertes ausmachte, war nun nicht mehr sichtbar. Er blieb natürlich unverändert bestehen, da ja eine Umbuchung nichts daran ändern kann, dass ein materieller Wertverzehr eingetreten ist. Das Kapital, das nunmehr ausgewiesen wurde, war also nicht in voller Höhe vorhanden. Die vereinigten Wirtschaftsbetriebe hatten davon den Schaden, eine Vermögensmasse übernehmen zu müssen, deren Verzinsung und Amortisation weit höher war, als der Substanzwert und somit auch die Ertragskraft des tatsächlich vorhandenen Vermögens. Die folgenden Jahre waren dadurch in einem Grade vorbelastet, dass kein Gewinn aus den zum Zweck einer Verbesserung der Rentabilität vereinigten Betrieben herausgewirtschaftet werden konnte.

Das folgende Beispiel, das gleichfalls der Praxis entnommen ist, zeigt noch deutlicher, wie sich aus einer budgetmässigen Vorstellung von der Fonds-Verwendung Fehldispositionen ergeben können:

Ein gleichfalls staatlich geleiteter Wirtschaftsbetrieb wies in seiner Bilanz einen Erneuerungsfonds aus, der zum Teil durch Rückstellung von Abschreibungs-Raten, zum Teil durch Sonder-Rückstellungen gebildet war. Das Betriebsvermögen war infolge starker Beanspruchung des Betriebes nicht liquide, das heisst: es waren nur geringe Kassenbestände und Bankguthaben vorhanden; fast alles war in Vorräten und Aussenständen angelegt. Diese Illiquidität veranlasste die Verwaltung, die beabsichtigt gewesene Anschaffung einer grossen Maschinen-Anlage zu verschieben. Die Aufsichtsbehörde war mit dieser Verschiebung nicht einverstanden und liess sich zur Nachprüfung der angegebenen Illiquidität die Bilanz vorlegen. Dabei wurde das Vorhandensein des «Erneuerungsfonds» auf der Passivseite der Bilanz festgestellt. Die Aufsichtsbehörde teilte der Verwaltung des Betriebes mit, dass dieser Fonds zum Ankauf der neuen Anlage verwendet werden solle; das Vorhandensein des Fonds beweise nach Ansicht der Aufsichtsbehörde, dass die Anschaffung der Maschinen-Anlage nicht unmöglich sei, wie die Verwaltung behauptet hatte. Die Verwaltung bemühte sich nun, den Irrtum der Aufsichtsbehörde aufzuklären und schrieb zurück, dass der Fondsposten zwar richtig angesammelt sei, aber keine liquide Anlage gefunden habe. Darauf wurde der Verwaltung seitens der Aufsichtsbehörde der Vorwurf gemacht, dass die Bilanz falsch sei: entweder sei der Fonds vorhanden, dann könne er auch verwendet werden, oder er sei nicht vorhanden, dann dürfe er auch nicht in der Bilanz ausgewiesen werden. Gleichzeitig wurde der Verwaltung eine Frist gesetzt, bis zu der sie die zur Anschaffung der neuen Maschinen-Anlage erforderlichen Mittel flüssig zu machen hatte. Zu diesem Zweck wurden andre Anschaffungen, die für den laufenden Betrieb dringend erforderlich waren, eingeschränkt, und es trat eine Verknappung der Betriebsmittel ein, die die Bewegungsfreiheit im Ganzen stark lähmte. Die falsche Betrachtung des «Erneuerungsfonds» durch die Aufsichtsbehörde führte also zu einer Illiquidität infolge falscher Investitionen.

#### **IX. Die Hilfsfunktion der Betriebskontrolle:**

Ein Wirtschaftsbetrieb mit einer gut eingerichteten Finanzbuchhaltung und einer ebensolchen Betriebsbuchhaltung bedarf im Allgemeinen keiner weiteren Kontroll-Einrichtungen. Die besondere Budgetkontrolle ergibt sich erst aus dem Zusammenhang mit den Auf-

wohnheiten der staatlichen Organe Rücksicht genommen werden muss. Es ist also ein ausser-betrieblicher Gesichtspunkt, der bei den staatlichen Wirtschaftsbetrieben zur Budgetkontrolle führt. Am wirtschaftlichen Geschehen der Betriebe ändert sich damit natürlich gar nichts, denn stets können nur die Aufwendungen an den Leistungen und die Leistungen an den Aufwendungen gemessen werden, wie auch immer das Budget gegliedert ist. Aufwendungen und Leistungen lassen sich zwar in Geldwerten ausdrücken, sie sind aber nicht dasselbe wie Ausgaben und Einnahmen der gleichen Betriebsperiode, in der sie entstehen. Eine Betriebskontrolle, die diesen Unterschied verkennt, kann das wirtschaftliche Geschehen nicht erfassen, also ihre wesentliche Aufgabe nicht erfüllen.

So wichtig Betriebskontrollen sind, so dürfen sie doch niemals so weit übertrieben werden, dass sie zum Selbstzweck zu werden anfangen. In manchen Wirtschaftsbetrieben, die unter Staatskontrolle stehen, erhält man den Eindruck, dass die Bücher überhaupt für die Kontrolle statt für den Betrieb geführt werden. Die Buchhalter geben auf Fragen, die ihnen wegen dieser oder jener unzweckmässig erscheinenden Buchung vorgelegt werden, die Antwort, dass die «Kontrolle» eine solche Buchungsmethode vorschreibt. Es werden oft auch besondere Budget-Kontrollbücher geführt, die eine unwirtschaftliche Doppelarbeit bedeuten. Ihr Vorhandensein beweist, dass zwischen der Bilanz des betreffenden Betriebes und der Einteilung seines Budgets unvereinbare Differenzen vorliegen; sonst würde man mit ein- und demselben Kontenplan und den hiernach eingerichteten Büchern auskommen, um das Budget und die Bilanz miteinander in einen organischen Zusammenhang zu bringen.

Der schlimmste Fehler liegt vor, wenn auf einen Kontenplan, wie der Betrieb ihn seinem Aufbau nach benötigen würde, überhaupt verzichtet wird, um nur die von der Kontrolle nach dem Budget vorgeschriebenen Bücher führen zu müssen. Das bedeutet nichts anderes, als dass man die Kontrolle, deren budgetmässige Kosteneinteilung und sonstige Vorschriften für das eigentliche Rechnungswesen nicht brauchbar sind, über die Gestaltung der Betriebsrechnung herrschen lässt. Damit wird die Kontrolle aus einer Hilfsfunktion zur herrschenden Funktion, aus einem Mittel zu einem Zweck. So unglaublich es erscheinen mag, dass eine solche «Methode» in einer Zeit angewandt wird, in der «Wirtschafts-Rationalisierung» zum allgemeinen Schlagwort geworden ist, so kann man doch sicher sein, dass diese Methode

fen ist, wo Verwaltungsbeamte Wirtschaftsbetriebe leiten oder auf ihre Leitung einen Einfluss ausüben, der über eine allgemeine Kontrolle hinausgeht und sich auf innerbetriebliche Einzelheiten ausdehnt.

Daher hat sich in manchen Ländern, wie z. B. in Nordamerika, Deutschland, England, Holland u. a. m. die Methode der mittelbaren Kontrolle entwickelt. Diese kann sich sowohl auf das Budget als auch auf die Bilanz beziehen und wird oft auch für die Entscheidung der Frage angewendet, ob und in welcher Form eine Betriebskontrolle mittels eines Budgets oder auf Grund der Bilanz oder mit Hilfe beider Rechnungsformen durchgeführt werden soll. Die mittelbare Kontrolle liegt in Händen von selbständigen Prüfungs-Organisationen, die entweder vom Staat hierfür geschaffen sind, oder - wie z. B. in Holland - auf Grund der Berufserfahrung der ausführenden Organe das Vertrauen der Behörden besitzen. Diese Organisationen gehen nach modernen betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten von den Aufgaben und Einrichtungen der einzelnen Wirtschaftsbetriebe aus und setzen hiernach fest, mit welchen Mitteln und auf welche Weise zu kontrollieren ist. Ihre Aufgabe ist es insbesondere, die Kontrolle den Bedürfnissen der Aufsichtsorgane und den Eigenheiten der Betriebe anzupassen. Ohne dass ein Wirtschaftsbetrieb von fachmännischer Seite aus eingehend geprüft ist, kann nicht einmal die Fragestellung erfolgen, von der die Kontrolle beherrscht werden muss. Diese Fragestellung ist entscheidend sowohl für ein der Kontrolle zugrunde zu legendes Budget als auch für den Kontenplan und die Bilanz. So gewiss die Kontrolle in der öffentlichen und in der privaten Wirtschaft unentbehrlich ist, seit Umfang und Struktur der meisten Betriebe die gegenwärtige komplizierte Gestalt angenommen haben, so gewiss darf die Kontrolle und das Werkzeug, mit dem sie ausgeführt wird, nur ein Mittel zum Zweck rationeller Wirtschaftsgestaltung sein.

Dabei darf nicht übersehen werden, dass man von der Kontrolle nichts Unmögliches verlangen darf. Den Begriff der «absoluten Kontrolle» gibt es nicht. Es kann kein Kontroll-Apparat geschaffen werden, der automatisch und lückenlos alles erfasst. Insofern kann es unter Umständen sehr zweckmässig sein, die Kontrolle auf verschiedene Art - einmal anhand der Bilanz in Bezug auf die Wirtschaftlichkeit, ein andres Mal anhand eines dem Betrieb gut angepassten Budgets in Bezug auf die Finanzgebarung - durchzuführen. Ein Automatismus des Kontrollapparates ist nur in Bezug auf formale Rech-

und Veruntreuungen denkbar, nicht aber in Bezug auf die wesentliche Aufgabe der Wirtschaftskontrolle, die in der Analyse des wirtschaftlichen Geschehens beruht. Diese sogenannte materielle Kontrolle, von deren Wirksamkeit die Wirtschaftlichkeit abhängt, kann nur in elastischer Anpassung an die wechselnden Aufgaben und Formen der Wirtschaftsentwicklung funktionieren. Ihr Funktionieren ist umso wichtiger, je mehr das hauptsächlichste Regulativ der freien Wirtschaft, das kapitalmässige Risiko, durch die Staatswirtschaft ausser Kraft gesetzt ist. Die staatlichen Kontroll-Organen, die ohne ein solches Regulativ und auch ohne eine auf eigener Tradition beruhende Wirtschaftspraxis das Nationalvermögen, soweit es in Wirtschaftsbetrieben investiert ist, zu verantworten haben, stehen vor einer viel zu grossen und viel zu schweren Aufgabe, um die Form über die Sache stellen zu können. Sie werden bei genügender Vertiefung in den Gegenstand ihrer Aufgabe, die Kontrolle der staatlichen Wirtschaftsbetriebe zum Besten des Volksganzen durchzuführen, stets einen Weg finden können, der - mit oder ohne Budget - von den verwaltungsmässigen Notwendigkeiten zu den betrieblichen Tatsachen hinführt. Sie müssen zu diesem Zweck an dem Prinzip festhalten, dass Bilanz und Kontrolle den Eigenarten der Betriebe anzupassen sind, und nicht umgekehrt.

---