

Der offizielle französische  
Kontenrahmen von 1947  
Analyse und Kritik

THÈSE

présentée à la Section des Sciences commerciales, économiques et sociales  
de l'Université de Neuchâtel  
pour obtenir le grade de  
Docteur ès sciences commerciales et économiques

par

**RUDOLF INGOLD**

**DER OFFIZIELLE FRANZÖSISCHE  
KONTENRAHMEN VON 1947  
ANALYSE UND KRITIK**

Monsieur Rudolf Ingold, de Herzogenbuchsee (BE), est autorisé à imprimer sa thèse de doctorat ès sciences commerciales et économiques : « Der offizielle französische Kontenrahmen von 1947 – Analyse und Kritik. » Il assume seul la responsabilité des opinions émises.

Neuchâtel, le 21 mars 1958.

Le Directeur de la Section des sciences  
commerciales, économiques et sociales  
P.-R. Rosset

# INHALTSVERZEICHNIS

Einleitung . . . . .	Seite 10
----------------------	-------------

## Erster Teil:

### Vom Sinn des Kontenrahmens im Allgemeinen

A. Der Kontenrahmen als Folge des neuzeitlichen Rechnungswesens . . . . .	11
B. Der Kontenrahmen im Dienste der Unternehmung . . . . .	14
I. Wirtschaftsentwicklung und Normalisierung . . . . .	14
II. Der Wert eines Kontenrahmens für den Außenbereich einer Unternehmung	15
III. Der Wert eines Kontenrahmens für den Innenbereich einer Unternehmung	15
C. Die Bedeutung eines Kontenrahmens für die Beibringung statistischen Materials	17

## Zweiter Teil:

### Analyse des französischen Kontenrahmens 1947

A. Kurzer geschichtlicher Ueberblick über die französischen Normalisierungsbestrebungen vor 1947 . . . . .	19
B. Der Kontenrahmen 1942 als Grundlage für die Gestaltung des offiziellen Kontenrahmens von 1947 . . . . .	21
I. Allgemeine Charakterzüge des Kontenrahmens 1942 . . . . .	21
II. Darlegung der einzelnen Kontenklassen . . . . .	22
C. Allgemeine Wesenszüge des französischen Kontenrahmens 1947 . . . . .	25
I. Gestaltungsgrundlagen des Kontenrahmens . . . . .	25
1. Grundkonzeption des Kontenrahmens . . . . .	25
2. Anforderungen an den Kontenrahmen . . . . .	27
II. Der Aufbau des Kontenrahmens . . . . .	28
1. Uebersicht über die Kontenklassen . . . . .	28
2. Die Geschäftsbuchführung . . . . .	29
a) Kurze Darlegung der Klasseninhalte . . . . .	29
aa) Die Bestandeskonten . . . . .	29
bb) Die Aufwands- und Ertragskonten . . . . .	31
cc) Die Abschlußkonten . . . . .	32
3. Die Betriebsbuchführung . . . . .	32
a) Die Autonomie der Betriebsbuchführung . . . . .	32
b) Summarischer Ueberblick über die Kontengruppen der Klasse 9 . . . . .	34
4. Die Statistik . . . . .	37
5. Ueberblick über die hauptsächlichsten Dekrete im Zusammenhang mit dem Kontenrahmen 1947 . . . . .	38
D. Kontenverzeichnis, Buchungs- und Bewertungsregeln . . . . .	39
I. Die Geschäftsbuchführung . . . . .	39

II. Die Betriebsbuchführung . . . . .	65
1. Die Selbstkostenrechnung . . . . .	68
a) Die Kostenartenrechnung . . . . .	68
aa) Der Kostencharakter des in der Geschäftsbuchführung verbuchten Aufwandes . . . . .	68
bb) Die kalkulatorischen Kosten . . . . .	69
cc) Direkte und indirekte Kosten . . . . .	70
b) Die Kostenstellenrechnung . . . . .	71
aa) Aufgabe . . . . .	71
bb) Die Umlage der Kostenarten . . . . .	71
cc) Kostenumlage zwischen den Kostenstellen . . . . .	71
dd) Erträge der Kostenstellen . . . . .	73
ee) Die Kosten gänzlich stillgelegter Stellen . . . . .	73
c) Die Kostenträgerrechnung . . . . .	74
aa) Die einzelnen Elemente der Kostenträger . . . . .	74
d) Besondere Probleme im Zusammenhang mit der Selbstkostenrechnung	
aa) Die Verrechnung der Abfälle . . . . .	75
bb) Selbstkostenrechnung und Beschäftigungsgrad . . . . .	75
cc) Kalkulation der Kuppelprodukte . . . . .	76
2. Die Materialrechnung . . . . .	77
a) Gliederung der Lagerkonten in der Betriebsbuchhaltung . . . . .	78
b) Bewertung und Verbuchung der Lagerzu- und -abgänge . . . . .	78
aa) Lagereingänge . . . . .	79
bb) Lagerentnahmen . . . . .	79
c) Die Skontration der Verpackungen . . . . .	80
d) Berichtigung der aus der Skontration hervorgehenden Bestände am Jahresende . . . . .	80
e) . . . . .	81
3. Die Betriebsergebnisrechnung . . . . .	81
a) Allgemeines . . . . .	81
b) Erfassung der Verrechnungsdifferenzen in den Konten 970-977 . . . . .	82
c) Die Ermittlung des Betriebsergebnisses . . . . .	83

Dritter Teil:

Kritische Würdigung des Kontenrahmens 1947

A. Die Geschäftsbuchführung . . . . .	87
I. Kritik der Bildung und Zusammensetzung der Kontenklassen . . . . .	87
II. Kritik der Dezimalklassifikation . . . . .	94
III. Kritik der vorgeschriebenen Modelle für das Betriebsergebniskonto, das Gewinn- und Verlustkonto und die Bilanz . . . . .	96
1. Das Betriebsergebniskonto . . . . .	96
2. Das Gewinn- und Verlustkonto . . . . .	97
3. Die Bilanz . . . . .	97
a) Die Gliederung der Bilanz . . . . .	97
b) Die Aktiven . . . . .	98
aa) Das Anlagevermögen . . . . .	98
bb) Die Vorräte . . . . .	98
cc) Kurzfristig realisierbare Aktiven und Zahlungsmittel . . . . .	98
c) Die Passiven . . . . .	99
aa) Das Eigenkapital . . . . .	99
bb) Der Gewinn- bzw. Verlustvortrag . . . . .	99

cc) Uebrigcs langfristig zur Verfügung stehendes Kapital . . . . .	100
dd) Kurzfristige Schulden . . . . .	100
ee) Schlußfolgerung . . . . .	100
IV. Die Bewertung der Stoff, Waren- und Produktbestände . . . . .	101
1. Widersprüche innerhalb des Kontenrahmens . . . . .	101
2. Bewertungsvorschriften des Fiskus . . . . .	102
3. Die Problematik der Bewertung zu effektiven Kosten . . . . .	102
B. Die Betriebsbuchführung . . . . .	103
I. Die «normale» Leistungserstellung . . . . .	103
II. Die Kostenartenrechnung . . . . .	104
1. Kosten und Aufwand . . . . .	104
2. Die kalkulatorischen Kosten . . . . .	105
III. Die Kostenstellenrechnung . . . . .	106
1. Die Verwaltungs- und Finanzierungsstellen als allgemeine Kostenstellen . . . . .	106
2. Die Verrechnung der Kostenstellenrestkosten . . . . .	107
IV. Material- und Kostenrechnung in ihrer gegenseitigen Abhängigkeit . . . . .	107
1. Die Materialrechnung zu effektiven Kostenwerten . . . . .	109
a) Unmöglichkeit der laufenden Ermittlung der Vorratsbestände . . . . .	109
b) Die periodische Ermittlung der Vorratsbestände . . . . .	109
2. Bewertung zu theoretischen Verrechnungspreisen . . . . .	110
V. Die Ergebnisrechnung . . . . .	112
VI. Schlußbetrachtung zur Betriebsbuchhaltung . . . . .	113
C. Der Kontenrahmen und die Nationalc Buchführung . . . . .	115
Schlußbetrachtung . . . . .	116
Literaturverzeichnis . . . . .	117

## Einleitung

Die Kontenrahmenfrage ist aus den Bedürfnissen der modernen Wirtschaft herausgewachsen, die sowohl auf der Ebene der Unternehmung, der Branche und des Staates immer mehr auf zuverlässig ermittelte, vergleichbare Rechnungsergebnisse angewiesen ist. Die zahlreichen Normalisierungsbestrebungen auf dem Gebiete des Rechnungswesens, die in den letzten Jahren in fast allen Ländern vorgenommen worden sind, zeugen dafür, daß die Vereinheitlichung der Buchführungen zur notwendigen Forderung der neuesten Wirtschaftsentwicklung geworden ist.

Als bescheidener Beitrag zur Kontenrahmendiskussion soll in der vorliegenden Arbeit der französische Lösungsversuch vom Jahre 1947 eingehend erörtert werden.

Wir haben den französischen Kontenrahmen vor allem aus zwei Gründen zum Gegenstand dieser Abhandlung gemacht. Einmal vertritt er in verschiedener Hinsicht lehrreiche und originelle Ansichten und Neuerungen, obschon er im Ganzen gesehen keine Ideallösung darstellt. Sodann ist er, wie die neuere Entwicklung des Rechnungswesens in Frankreich überhaupt, im deutschen Sprachgebiet fast gänzlich unbekannt.

Aus diesem letzten Grunde, d. h. um seine Bekanntmachung zu ermöglichen, wurde uns von der Universität Neuenburg die Ermächtigung erteilt, die Arbeit in deutscher Sprache zu verfassen.

Die vorliegende Abhandlung ist in drei Hauptteile gegliedert:

- der erste befaßt sich mit dem Sinn und Zweck des Kontenrahmens im allgemeinen, indem er in aller Kürze die Problematik der Normalisierung aufzeigt, wie sie sich aus der neuesten Wirtschaftsentwicklung heraus ergeben hat.
- Im zweiten Teil wird der Kontenrahmen zunächst in seinen allgemeinen Wesenszügen dargelegt; anschließend folgt die Wiedergabe des detaillierten Kontenverzeichnisses mit den dazugehörigen Erläuterungen. Diese beschränken sich auf die für das Verständnis des Kontenrahmens notwendigen Hinweise, wobei vorausgesetzt wird, daß dem Leser die Technik der doppelten Buchführung und die Grundzüge der Kostenrechnung geläufig sind.
- Im letzten Teil werden die strittigen Punkte des Kontenrahmens einer kritischen Würdigung unterzogen.

Zum Schluß bleibt mir noch die angenehme Pflicht, meinem verehrten Herrn Professor Scheurer für seine wertvollen Anregungen und Hinweise aufrichtig zu danken.

## VOM SINN DES KONTENRAHMENS IM ALLGEMEINEN

Um die neuesten Erkenntnisse eines Wissensgebietes oder einer Technik richtig verstehen und beurteilen zu können, empfiehlt es sich, den Werdegang des betreffenden Gebietes, mindestens in kurzen Zügen, zu erörtern.

Dies gilt besonders für die kollektive Kontenplanung, die die neuzeitliche Entwicklung des Rechnungswesens kennzeichnet, und mit der wir uns in der vorliegenden Arbeit näher zu befassen haben. Sie kann nur dann richtig gewertet werden, wenn man sie mit der gesamtwirtschaftlichen Evolution in Zusammenhang bringt, aus der sie hervorgegangen ist und in deren Dienst sie steht.

Es geht uns dabei darum, das Problem der Kontenplanung innerhalb der volks- und betriebswirtschaftlichen Vorgänge ins rechte Licht zu stellen und seine Bedeutung für die Wirtschaftstheorie und -politik aufzuzeigen, um so eine geeignete Ausgangslage für unsere weiteren Betrachtungen zu schaffen.

### *A. Der Kontenrahmen als Folge des neuzeitlichen Rechnungswesens*

Mit dem Aufkommen der Industrie hat sich der Buchführung ein weiter Wirkungskreis aufgetan, und es ist wohl nicht übertrieben, wenn der Zeitabschnitt seit Ende des 19. Jahrhunderts als die wichtigste Epoche der Entwicklungsgeschichte des Rechnungswesens bezeichnet wird.

Diese Entwicklung erklärt sich jedoch nicht allein durch die Entstehung industrieller Großbetriebe; sie wurde auch dadurch hervorgerufen, daß die neuen betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse in der Praxis immer mehr Eingang fanden; dies bewirkte, daß die Geschäftsführung, die sich mehr und mehr von betriebswirtschaftlichen Grundsätzen leiten ließ, planmäßiger und zielbewußter wurde. Eine solche Geschäftsführung verlangt aber ein umfassendes Zahlenmaterial, wie es die herkömmliche, hauptsächlich auf den Handel ausgerichtete Finanzbuchhaltung unmöglich zu liefern vermochte.

Als dritter Grund ist der wachsende Einfluß des Staates – namentlich seit Ende des ersten Weltkrieges – zu nennen. Diese Entwicklung war für die Kontenrahmenfrage von besonderer Bedeutung. Wir werden uns weiter unten näher damit zu befassen haben.

In der Industrie liegt das Hauptgewicht betrieblicher Betätigung nicht wie beim Handel im Einkauf und Verkauf von Waren, sondern in dem dazwischen liegenden Fertigungsprozeß. Aus diesem ergeben sich zahlreiche Probleme rein innerbetrieblicher Natur, mit deren Lösung sich die Betriebswirtschaftslehre in den letzten 50 Jahren hauptsächlich beschäftigte. Diese Fragen des Innenbereiches, wie z. B. die Ermittlung der Selbstkosten, die Feststellung des Roh- und Hilfsstoffverbrauches, die Bewertung der Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten, die Aufteilung der Unternehmung in Leistungsbezirke usw., sind für den modernen Industriebetrieb von vitaler Bedeutung.

Diese Tatsache wurde von der Betriebswirtschaftslehre klar erkannt und in die richtigen Bahnen geleitet, indem sie u. a. die grundlegende gedankliche Trennung

zwischen « Unternehmung » und « Betrieb » vollzog. Diese beiden Bereiche finden ihren zahlenmäßigen Ausdruck in der Geschäftsbuchführung (auch Finanz- und Hauptbuchführung genannt) für die Unternehmung, und der Betriebsbuchhaltung für den Betrieb.

Erstere stellt die Gesamtrechnung der Unternehmung dar, die periodisch den Nachweis über Bestand, Zusammensetzung und Veränderungen des Vermögens und des Kapitals in Form der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu erbringen hat.

Im Gegensatz zur Geschäftsbuchführung, die die rechtlichen Beziehungen zur Außenwelt herstellt und die Rentabilität ermittelt, ist die Betriebsbuchführung nach innen orientiert, indem sie nur « den Vermögensabgang berücksichtigt, der infolge der Leistungserstellung entsteht und nur den Vermögenszugang, der auf die Leistungserstellung zurückzuführen ist »<sup>1</sup>. Sie erfaßt also, dem Fluß der Werte folgend, den gesamten innerbetrieblichen Güterverkehr, soweit er der Erzeugung der Betriebsleistungen dient, und stellt damit ein hervorragendes Instrument zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung dar.

Außer dieser Wirtschaftlichkeitskontrolle fallen der Betriebsbuchhaltung die wichtigen Aufgaben zu, das Betriebsergebnis zu ermitteln und der Einzelkalkulation die nötigen Unterlagen in Form der Zuschlagssätze zu liefern.

Aus der unterschiedlichen Zielsetzung der Geschäftsbuchführung einerseits und der Betriebsbuchführung andererseits, ergab sich die Notwendigkeit, den Vermögensabgang bzw. Zugang der beiden Rechnungsbezirke begrifflich klar aneinander zu halten. So entstanden die heute allgemein üblichen Begriffe Kosten und Aufwand für den Vermögensabgang, wie er in der Betriebs- bzw. Geschäftsbuchführung registriert wird. Der Unterschied zwischen Kosten und Aufwand liegt nicht einfach darin, daß man zu den Kosten nur noch den neutralen, leistungsfremden Vermögensabgang hinzuzuzählen braucht, um so den Aufwand der Unternehmung zu erhalten. Wenn dem so wäre, könnte man ebensogut mit einer Rechnung auskommen, und es würde genügen, in der Geschäftsbuchführung zwischen leistungsbedingtem und neutralem Aufwand zu unterscheiden. Nun ist aber der in der Geschäftsbuchführung erfaßte Aufwand für die Wirtschaftlichkeitskontrolle ungeeignet, da er nach ganz anderen Gesichtspunkten bewertet wird. Er wird durch privat- und steuerrechtliche Erwägungen, durch die Sicherheits-, Reserve- und Dividendenpolitik, durch Preistendenzen und andere Faktoren bestimmt. Die Wirtschaftlichkeitsrechnung verlangt dagegen einen Maßstab, der von äußern Einflüssen befreit ist, da sonst eine zweckentsprechende Vergleichsmöglichkeit fehlen würde. Die Kosten, die nach « gleichbleibenden objektiven Regeln » bewerteten Vermögensabgang darstellen, bilden dazu das geeignete Instrument. Die Verschiedenheit von Kosten und Aufwand liegt also zur Hauptsache in der unterschiedlichen Bewertung begründet, wie sie sich aus dem Zweck der beiden Rechnungen ergibt.

Kosten und Aufwand finden ihr notwendiges Korrelat im Leistungswert und Ertrag. Für dieses Begriffspaar gelten in Analogie zu obigen Ausführungen die gleichen Überlegungen.

Die Buchführung ist nicht identisch mit dem Rechnungswesen schlechthin. Sie bildet nur einen Bestandteil desselben, der mit den übrigen Teilgebieten in

<sup>1</sup> Walther A.: Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, Bd. I, Zürich 1947, S. 347.

wechselseitiger Beziehung steht und mit ihnen zusammen ein organisches Ganzes bildet.

Der Zusammenhang der fünf Teilgebiete sei nachstehend kurz folgendermaßen angedeutet:

Der durch die *Geschäftsbuchführung* erfaßte Aufwand wird von der *Betriebsbuchführung* übernommen und in Kosten umgewandelt. Die Kostenarten werden dann auf die Kostenstellen verteilt und die Zuschlagssätze ermittelt. Diese fließen zusammen mit den Fertigungs- und Herstellkosten der *Kalkulation* zu, die die Stückkosten errechnet. «Die *Betriebsstatistik* wertet die Zahlen der Finanz- und Betriebsbuchhaltung zu weiteren Erkenntnissen (Verhalten der Kosten bei den einzelnen Beschäftigungsgraden, Gesamtumsätze, Inlands- und Auslandsumsätze, Umsätze der Kostenträgergruppen, Käuferschichten, Kapitaleinsatz, Lagerbewegungen, Preise usw.) aus<sup>1</sup>.»

Das *Budget* enthält die Sollwerte, die anhand der Buchhaltung, der Kalkulation und der Statistik aufgestellt werden. Diese Sollzahlen werden zu Kontrollzwecken den Istzahlen gegenübergestellt. Umgekehrt dienen diese in der Planung<sup>2</sup> ermittelten Zahlen der Durchführung der Standardkostenrechnung. «So ist ein Allzusammenhang zwischen den einzelnen Teilen des Rechnungswesens hergestellt. Das Rechnungswesen bildet, wenn wir es so sehen, ein einheitliches Ganzes, in dem jeder Teil vom andern nimmt und seinerseits dem andern gibt<sup>3</sup>.»

Wesen und Zweck der modernen Buchführung wird man nur richtig verstehen, wenn man sie im Rahmen des gesamten Rechnungswesens, als einer seiner Bestandteile betrachtet. Die Vielfalt der Aufgaben, die ihr gestellt sind, können nur folgerichtig gelöst werden, wenn man ihre Elemente – die Konten – entsprechend organisiert. Diese sind in Kontengruppen und -klassen sinnvoll zusammenzufassen, so daß der Buchführung die nötigen Unterlagen für die übrigen Rechnungszweige ohne weitverzweigte Sonderauszüge entnommen werden können. Diese Zusammenstellung, der nach bestimmten Gesichtspunkten gegliederten Konten einer Unternehmung, stellt den Kontenplan dar. Er ist weit mehr als ein bloßes Verzeichnis, er ist das Organisationsmittel des betrieblichen Rechnungswesens überhaupt.

Ueber die individuelle Kontenplanung der Unternehmung hinaus fordert die neueste Wirtschaftsentwicklung immer entschiedener die kollektive Gestaltung des Rechnungswesens. Diese Forderung auf Vereinheitlichung der Buchführungen hat bereits zur Aufstellung von Kontenrahmen geführt.

«Unter Kontenrahmen versteht man die von einer übergeordneten Stelle (Staat, Verband usw.) aufgestellten Richtlinien, nach denen die Kontengliederung im Kontenplan der einzelnen Unternehmung vorzunehmen ist<sup>4</sup>.» Auf Ursprung, Wesen und Zweck des Kontenrahmens werden wir in den folgenden Abschnitten näher eintreten.

<sup>1</sup> RKW: Größere Wirtschaftlichkeit durch geordnetes Rechnungswesen, Leipzig/Zürich 1945, S. 61 f.

<sup>2</sup> «Planung» in diesem Sinne ist nicht gleichbedeutend mit dem im englischen und französischen Sprachgebiet gebräuchlichen «planning», das sich ausschließlich auf die Erstellung des technischen Fertigungsprogramms bezieht.

<sup>3</sup> RKW: a. a. O. S. 62 f.

<sup>4</sup> Weber E.: Die Geschäftsbuchführung und ihre betriebswirtschaftliche Auswertung, Zürich 1953.

## *B. Der Kontenrahmen im Dienste der Unternehmung*

### **I. Wirtschaftsentwicklung und Normalisierung**

Die Wirtschaft des ausgehenden Mittelalters, sowie des 17. und 18. Jahrhunderts, wurde durch zahlreiche Gesetzesbestimmungen in engen Schranken gehalten. Diese hielten jedoch dem Sturm und Drang der jungen Industrialisierungsbewegung nicht lange stand; das liberale Zeitalter brach an, in dessen freiheitlicher Atmosphäre Technik und Wirtschaft so gut gedeihen sollten. Die zahlreichen neuen Erfindungen brachten tiefgreifende Umwälzungen im Fabrikationsprozeß mit sich; die Arbeit wurde durch die Einführung von Maschinen immer mehr mechanisiert und rationalisiert, was ein erhebliches Anschwellen des Produktionsvolumens zur Folge hatte.

Durch diesen Uebergang von arbeitsintensiven zu kapitalintensiven Fabrikationsmethoden, wurde das Problem der fixen Kosten aufgeworfen, das die Unternehmer zu maximaler Ausnützung ihrer Produktionsanlagen veranlaßte, um so die Kosten pro Leistungseinheit auf ein Mindestmaß zu beschränken. Dadurch wurde das Anwachsen des Güterstromes noch verstärkt.

Auch die ständige Gefahr der technischen Ueberholung der Produktionsanlagen wirkte sich in dieser Richtung aus.

Die Tatsache, daß die Nachfrageseite mit dieser stürmischen Entwicklung nicht Schritt zu halten vermochte, führte auch zu erheblichen Absatzschwierigkeiten. Ein ungehemmter Konkurrenzkampf war die Folge, der die weniger leistungsfähigen Unternehmungen in ihrer Existenz bedrohte. Vor dieser Gefahr suchten sich die Unternehmungen immer mehr durch zwischenbetriebliche Abmachungen und Abreden zu schützen.

In der Wirtschaft, die zu Beginn des 19. Jahrhunderts nach Freiheit dürstete, vollzog sich gegen Ende des gleichen Jahrhunderts gerade die umgekehrte Entwicklung: – von der freien zur gebundenen Wirtschaft. Zusammenschlüsse aller Art – vom Kartell niedriger Ordnung bis zur Fusion – traten immer häufiger auf, mit dem Zweck, den Bestand der Unternehmung sicherzustellen. Diese Tendenz hat sich bis heute fortgesetzt.

Zu diesen Bindungen, die sich die Wirtschaft auf privatrechtlicher Basis selbst auferlegte, gesellen sich die Eingriffe des Staates, dessen Einflußbereich in den letzten Jahrzehnten immer größer wurde.

Die zunehmende Interdependenz der einzelnen Wirtschaftseinheiten wirkte sich auch auf die Gestaltung des Rechnungswesens aus. Sie bildet den Ursprung der kollektiven Kontenplanung (Kontenrahmenfrage), die die Vereinheitlichung der Buchführungen anstrebt.

Die grundsätzliche Forderung eines allgemeinen Kontenrahmens, die Kontengliederung, die Vorschriften in bezug auf die Bewertung und die Selbstkostenrechnung, sowie die grundlegenden Begriffe auf einen einheitlichen Nenner zu bringen, dürfte deshalb, als Voraussetzung einer rationellen Zusammenarbeit, unbestritten sein.

## II. Der Wert eines Kontenrahmens für den Außenbereich einer Unternehmung

Es ist tatsächlich schwer einzusehen, wie die Verhandlungen zwischen Geschäfts- und Wirtschaftsführern zu einem befriedigenden Abschluß gelangen sollen, wenn jeder unter Selbstkosten, Herstellkosten, Reserven, Rückstellungen usw. etwas anderes versteht und seine « eigene » Methode der Kostenrechnung, Bewertung und Gewinnermittlung bat.

Die Leitung eines Konzerns, eines Berufsverbandes oder des Staates wird nicht in der Lage sein, zutreffende Maßnahmen zu ergreifen, wenn die Rechnungsergebnisse der einzelnen Glieder in ihrer Zusammensetzung so heterogen sind, daß sie unmöglich zuverlässige Schlüsse zulassen.

Auch die finanziellen Beziehungen zwischen den einzelnen Wirtschaftseinheiten würden durch die Vereinheitlichung der Buchführungen eine wesentliche Erleichterung und Vereinfachung erfahren. Bankinstitute, die dauernd über Kreditgewährung zu befinden haben, müssen sich ein genaues Bild über die finanziellen Verhältnisse ihrer Kunden machen können. Diese Aufgabe wird erheblich erleichtert, wenn die kreditsuchenden Unternehmungen gehalten sind, die nötigen Unterlagen in normalisierter Form zu unterbreiten, da sich dadurch die Banken nicht zuerst Rechenschaft über die individuelle Organisation und Darstellungsweise der Rechnungslegung ihrer Kunden geben müssen. Dabei ist zu beachten, daß diese Verpflichtung im Falle eines allgemeinen Kontenrahmens nicht von der Bank, sondern vom Staat ausgeht.

## III. Der Wert eines Kontenrahmens für den Innenbereich einer Unternehmung

Die Vereinheitlichung des Rechnungswesens, wie sie die Einführung eines allgemeinen Kontenrahmens mit sich bringt, erweist sich nicht nur als vorteilhaft für die Beziehungen einer Unternehmung zur Außenwelt; sie hat im Gegenteil auch auf den Innenbereich günstige Auswirkungen. Der wichtigste Vorteil liegt zunächst in der Systematik überhaupt, die in das Dunkel von oft zusammenhanglosen rechnerischen Aufschreibungen Licht und Ordnung bringt. Dies gilt vor allem für die immer noch zahlreichen Betriebe, die entweder überhaupt noch keinen Kontenplan besitzen oder einen solchen, der so unweckmäßig aufgebaut ist, daß er keinen klaren Einblick in die innerbetrieblichen Vorgänge und Zusammenhänge gewährt. Diese Tatsache wird oft mit der Feststellung gerechtfertigt, daß sich das Rechnungswesen eben der Individualität jedes einzelnen Betriebes anzupassen habe. So richtig diese Behauptung an sich ist, darf sie doch nicht dazu verleiten, eine unweckmäßige Organisation der Rechnungsführung zu entschuldigen.

Das genannte Argument wird auch gegen die Kontenrahmenidee schlechthin ins Feld geführt. Kein Befürworter der Normalisierungsbestrebungen wird jedoch im Ernst bestreiten, daß jede Unternehmung seine eigene Prägung hat, die auch im Rechnungswesen ihren Ausdruck finden muß. Für die Aufstellung des Konten-

rahmens gilt deshalb die grundsätzliche Forderung, daß er eben nur den «Rahmen» bildet, d. h. so allgemein gehalten wird, daß für individuelle Bedürfnisse genügend Spielraum bleibt. So hat ein Kontenrahmen auf nationaler Ebene lediglich die allgemein verbindlichen Richtlinien und Einteilungsgrundsätze festzulegen, während dem die Besonderheiten der einzelnen Wirtschaftszweige und -einheiten in den Branchen- und Unternehmungskontenplänen Berücksichtigung finden.

Es wäre ungerecht, für das rückständige, mangelhaft geplante Rechnungswesen, wie es in vielen Betrieben noch vorherrscht, die «konservative» Einstellung der Geschäftsleitung allein verantwortlich zu machen. Der Hauptgrund ist vielmehr darin zu suchen, daß sich kleine und mittlere Unternehmen die nötigen Fachleute, die in der Lage wären, eine zweckmäßige Kontenplanung vorzunehmen, gar nicht leisten können.

So berechtigt diese Ansicht für die Anstellung vollamtlicher Arbeitskräfte auch sein mag, besteht für Kleinbetriebe doch die Möglichkeit, Bücherexperten zu Rate zu ziehen, — eine Möglichkeit, die in der Schweiz oft benützt wird. Aber selbst ein gut ausgedachter Kontenplan eines Großbetriebes, der alle Teile des Rechnungswesens in einen sinnvollen organischen Zusammenhang bringt, vermag einen Kontenrahmen nicht zu ersetzen, da er über die individuellen Bedürfnisse der Unternehmung hinaus die Interessen und Erfordernisse der Branche und des Staates unberücksichtigt lassen muß. Ein allgemeiner Kontenrahmen kann daher nur als Gemeinschaftswerk von Spezialisten und in enger Zusammenarbeit mit Unternehmern, Wirtschaftsverbänden und eventuell dem Staat entstehen.

Außer der systematischen Ordnung ergibt sich aus der buchhalterischen Normalisierung ein weiterer wichtiger Vorteil innerbetrieblicher Natur. Wie wir gesehen haben, stellt die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung eine der bedeutendsten Aufgaben des «Betriebes» dar. Das geeignete Instrument die Wirtschaftlichkeit zu messen, findet sich in den Kostenvergleichen. Während dem die Vereinheitlichung der Rechnungsführung für die innerbetrieblichen Kostenvergleiche, wie Plankosten-, Zeit- und Verfahrensvergleiche nicht unerlässlich ist, bildet sie für die zwischenbetrieblichen Kostenvergleiche die notwendige Voraussetzung.

Walther sieht für die Durchführung solcher zwischenbetrieblicher Vergleiche vor allem zwei Schwierigkeiten:

«Es ist erstens nicht leicht, Konkurrenten dazu zu bringen, ihre Betriebszahlen sich gegenseitig bekannt zu geben. Aus guten und weniger guten Gründen lehnen sie das ab.

Es ist zweitens unmöglich, Zahlen zu vergleichen, die nicht auf gleicher Basis ermittelt worden sind.

Die erste Schwierigkeit kann durch Einschalten einer neutralen Stelle überwunden werden.

Um die zweite Schwierigkeit zu überwinden, braucht es eine einheitliche Auffassung über das Wesen der Kosten und eine einheitliche Erfassung der Kosten durch das Rechnungswesen. Es braucht also ein einheitliches betriebswirtschaftliches Denken. Sonst nützen solche zwischenbetriebliche Vergleiche nichts<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Walther A.: a. a. O. S. 337.

Die vergleichende Gegenüberstellung des Zahlenmaterials verschiedener Betriebe braucht sich nicht nur auf den Kostenbereich zum Zwecke der Wirtschaftlichkeitsmessung zu beschränken, sie kann vielmehr auch auf Fragen der «Unternehmung», und damit der Rentabilität im allgemeinen, ausgedehnt werden.

Zum Schluß sei noch auf die Vorzüge hingewiesen, die die einheitliche Rechnungslegung für das Personal hat, dem die Durchführung der Buchungsarbeit obliegt. Brunet<sup>1</sup> sieht in diesem Zusammenhang vor allem drei Vorteile:

– Erstens kann der Bestand der Angestellten herabgesetzt werden, da mit der Normalisierung eine erhebliche Vereinfachung der Arbeit verbunden werden kann. Die Gemeinkosten erfahren eine Reduktion und ein Teil der Arbeitskräfte wird sich in vermehrtem Maße direkt produktiven Aufgaben zuwenden können. Obschon dieser Tatsache im Vergleich zu den Hauptzielen eines Kontenrahmens nur untergeordnete Bedeutung zukommt, ist sie dennoch wertvoll.

– Zweitens werden die oft sehr großen Unterschiede im Aufbau der Rechnungsführung der einzelnen Unternehmungen innerhalb des gleichen Wirtschaftszweiges beseitigt. Dies wirkt sich insofern günstig aus, als sich die Angestellten bei einem allfälligen Wechsel des Arbeitsplatzes nicht jedesmal vor eine neue, fremdartige Organisation des Rechnungswesens gestellt sehen, in deren Geheimnisse sie sich erst mühsam einzuarbeiten haben; ein Vorteil, der ebenso im Interesse der Arbeitgeber liegen dürfte.

– Schließlich wird durch die klare Gliederung die Uebersichtlichkeit und Logik, wie sie einem durchdachten Kontenrahmen zu Grunde liegen sollen, die Ausbildung qualifizierter Buchhalter erheblich erleichtert.

Die Ausführungen dieses Kapitels mögen gezeigt haben, daß ein allgemeiner Kontenrahmen auch der Unternehmung zum Vorteil gereichen kann. Sie dürfen andererseits nicht zu der Annahme verleiten, daß eine einmal gewählte Systematik abschließenden und definitiven Charakter habe. Ein Kontenrahmen darf sich dem Fortschritt der Buchführungstechnik nicht verschließen. Er soll im Gegenteil den neuesten Erkenntnissen und Bedürfnissen entsprechend, abgeändert und verbessert werden.

Nur so ist eine sinnvolle und zweckmäßige Normalisierung gewährleistet.

### *C. Die Bedeutung eines Kontenrahmens für die Beibringung statistischen Materials*

Um seinen vielseitigen Aufgaben auf dem Gebiete der Wirtschaftspolitik gerecht zu werden, muß sich der Staat auf ein umfassendes und zuverlässiges statistisches Zahlenmaterial stützen können. Diese Forderung ist um so dringender, als seine Einflußnahme zunimmt, wie dies seit Ende des 19. Jahrhunderts der Fall ist. Mit dieser Zunahme der Staatsintervention ist auch das Bedürfnis nach vermehrter Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse gestiegen. «Ohne eine theoretische Durchdringung der volkswirtschaftlichen Zusammenhänge werden die wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Probleme der nächsten Jahre, die Auf-

<sup>1</sup> Vgl. Brunet A.: *La Normalisation comptable au service de l'Entreprise, de la Science et de la Nation*, Paris 1951, S. 20.

rechterhaltung der Beschäftigung, die Verbesserung des Lebensstandards und die drängenden sozialen Probleme, nicht gelöst werden können<sup>1</sup>.»

Das Problem der Sammlung statistischer Unterlagen ist auch für den Wirtschaftstheoretiker von grundlegender Bedeutung, nicht nur zur Erforschung wirtschaftlicher Zusammenhänge und Gesetzmäßigkeiten, sondern auch als Mittel zur laufenden Prüfung des Erkenntniswertes seiner Theorien und Gedankenmodelle für die Wirklichkeit. Wirtschaftliche Fehlprognosen, falsche Maßnahmen und wirklichkeitsfremde Theorien sind zu einem großen Teil auf unrichtig ermittelte Tatsachen und insbesondere auf mangelhafte und ungenügende statistische Zahlen zurückzuführen. Ein nicht zu unterschätzender Beitrag zur Behebung dieser Unzulänglichkeit dürfte wohl auch in der Normalisierung der Buchführungen zu suchen sein, die die homogene Zusammensetzung und damit die Vergleichbarkeit der Rechnungsergebnisse gewährleistet und die Darstellung in einheitlicher Form verbürgt. Diese Feststellung setzt allerdings voraus, daß das Zahlenmaterial wie es sich aus den normalisierten Buchführungen ergibt, den zuständigen Behörden auch zugänglich ist.

Es scheint vielfach noch die falsche Vorstellung zu herrschen, daß ein allgemeiner Kontenrahmen nur aus einer kollektivistischen Wirtschaftsgesinnung heraus entstehen könne und mit einer freiheitlich individualistischen Ordnung der Wirtschaft unvereinbar sei. Die Normalisierung setzt nicht notwendigerweise ein bestimmtes Wirtschaftssystem voraus; unter dem besprochenen Gesichtswinkel will sie lediglich dazu beitragen, ein real zutreffendes Bild der komplexen Wirklichkeit zu gewinnen. Sie stellt sich dadurch in den Dienst der Wirtschaftspolitik überhaupt, gleichgültig, ob diese auf dem individualistischen oder auf dem kollektivistischen Prinzip beruhe. So hat die buchhalterische Normalisierung sowohl in marktwirtschaftlich wie in planwirtschaftlich orientierten Ländern Eingang gefunden, wie dies das Beispiel der USA und Rußlands beweist. In den USA handelt es sich allerdings dabei nicht um einen allgemeinen Kontenrahmen, sondern um die Normalisierungsbestrebungen einzelner Wirtschaftszweige wie den «public utilities» oder den Banken<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Böhler E.: Grundlehren der Nationalökonomie, Bern 1948, S. 3.

<sup>2</sup> Vgl. A. Schnettler: «Das Rechnungswesen industrieller Betriebe», 4. Auflage, Wolfenbüttel 1949, S. 65 f.

## ANALYSE DES FRANZÖSISCHEN KONTENRAHMENS VON 1947

### *A. Kurzer geschichtlicher Überblick über die französischen Normalisierungsbestrebungen vor 1947<sup>1</sup>*

Der erste französische Normalisierungsversuch auf dem Gebiete des Rechnungswesens geht auf den Buchhalterkongreß zurück, der im Jahre 1880 in Paris abgehalten wurde. Die Beratungen, die die Vereinheitlichung der Bilanzen zum Gegenstand hatten, konnten jedoch zu keinem positiven Ergebnis geführt werden. Einem zweiten Versuch, der erst zwanzig Jahre später erfolgte, war der gleiche Mißerfolg beschieden. Diesmal hatte der Staat die Initiative ergriffen. Durch Erlaß des Justizministers vom 21. Juni 1902, wurde die « commission extra-parlamentaire » zum Zwecke der Revision des Aktienrechts ins Leben gerufen. In einer einzigen Sitzung dieser Kommission wurde beschlossen, « qu'il ne convenait pas de réglementer les inventaires et les bilans, ni de faire une loi spéciale qui ne pourrait embrasser tous les cas et qui serait d'autant plus facilement érudée qu'elle manquerait de sanctions »<sup>2</sup>. Diese Beschlußfassung wurde zur Hauptsache mit dem Argument begründet, daß eine befriedigende gesetzliche Regelung dieser Materie ebenso viele Lösungen erfordern würde wie es Unternehmungen gebe. Die Gestaltung der Bilanz eines Kreditinstitutes könne unmöglich die gleiche sein wie diejenige eines Kohlenbergwerkes, oder eine bestimmte Methode der Bewertung und Abschreibung könne niemals Allgemeingültigkeit beanspruchen.

Diese negative Haltung einem Problem gegenüber, das seit Anfang des zwanzigsten Jahrhunderts auf eine Lösung drängte und das heute zu einem großen Teil verwirklicht ist und – wenigstens dem Prinzip nach – allgemein anerkannt wird, beruht auf einer falschen Auffassung der Normalisierung. Bei der Aufstellung eines einheitlichen Bilanzschemas oder eines allgemeinen Kontenrahmens geht es nicht darum, die Organisation des Rechnungswesens der Unternehmungen bis in alle Einzelheiten festzulegen; es soll lediglich das «Allgemein»-gültige festgehalten und auf einen Nenner gebracht werden. Die Qualität eines Kontenrahmens hängt ja weitgehend von seiner Elastizität ab, d. h. davon, ob er für individuelle Bedürfnisse genügend Spielraum läßt.

Wir sind auf die Stellungnahme der « commission extra-parlamentaire » etwas näher eingetreten, weil sie insofern von Bedeutung ist, als sie – u. E. mit Recht – für die Stagnation der Normalisierungsbewegung in Frankreich verantwortlich gemacht wird. Mehr als 30 Jahre lang wurde auf diesem Gebiet keine Initiative mehr ergriffen, während im Ausland die ersten Vereinheitlichungsprojekte bereits ihre Verwirklichung fanden. So wurden die Normalisierungsarbeiten in den Vereinigten Staaten schon vor dem ersten Weltkrieg in Angriff

<sup>1</sup> Vgl. Brunet A.: a. a. O. S. 179.

<sup>2</sup> Brunet A.: a. a. O. S. 181.

genommen. Allerdings handelt es sich dabei noch nicht um die Ausarbeitung eines allgemeinen Kontenrahmens<sup>1</sup>. In Deutschland setzten sie, abgesehen von vereinzelt Versuchen gewisser Verbände zu Beginn des Jahrhunderts, mit der Gründung des Reichskuratoriums für Wirtschaftlichkeit im Jahre 1921 ein. Auch in England sind die ersten Maßnahmen zur einheitlichen Gestaltung des Rechnungswesens schon in den Zwanzigerjahren ergriffen worden<sup>2</sup>.

In Frankreich wurde das Thema erstmals im Jahre 1935 wieder aufgegriffen und zwar durch den Gesetzes-Erlass vom 30. Oktober. Dieser stellt die erste und einzige Maßnahme buchhalterischer Normalisierung des französischen Handelsrechtes dar. Das Gesetz bezieht sich nur auf die Aktiengesellschaften und sieht vor,

- daß die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung der Generalversammlung jedes Jahr in der gleichen Form vorgelegt werden müsse wie im Vorjahr;
- daß die Bewertungsmethoden der verschiedenen Bilanzposten unverändert bleiben müssen;
- daß in der Gewinn- und Verlustrechnung die Aufwände und Erträge je nach ihrem Ursprung gesondert auszuweisen seien.

Diese Gesetzesbestimmungen stellen noch einen sehr bescheidenen Beitrag zur Normalisierung dar. Sie erlauben wohl den Vergleich der Rechnungsergebnisse verschiedener Perioden innerhalb einer Unternehmung, doch lassen sie einen Vergleich zwischen verschiedenen Unternehmungen derselben Branche nicht ohne weiteres zu. Aber auch der innerbetriebliche Periodenvergleich ist nicht in allen Fällen gewährleistet; es besteht nämlich eine Gesetzesvorschrift, die die Abänderung sowohl der Bewertungsverfahren, wie der formellen Darstellung der Rechnungsergebnisse ermöglicht, unter der Bedingung, daß die Generalversammlung ihre ausdrückliche Zustimmung erteilt. Außerdem wird die Bedeutung dieses Gesetzes stark eingeschränkt durch die Tatsache, daß es nur für die Aktiengesellschaften Geltung hat.

Diesem, eher schüchternen Normalisierungsversuch des Handelsrechts, folgte im Jahre 1939 die viel tiefergreifende Regelung im Versicherungs-, und im Jahre 1941 diejenige im Bankwesen. Während es sich auch dabei noch um Maßnahmen spezieller Natur handelte, die sich auf eine bestimmte Branche beschränkten, stellte der französische Kontenrahmen von 1942 den ersten Versuch einer allgemeinen Vereinheitlichung der Buchführungen dar. Von der Vichy-Regierung wurde im April 1941 die sog. « commission interministérielle » gebildet und mit der Ausarbeitung eines allgemeinen Kontenrahmens beauftragt, der im Jahre 1942 fertiggestellt und vom Wirtschaftsministerium gutgeheißen wurde. Obschon sich der Kontenrahmen 1942 nicht genügend durchzusetzen vermochte und deshalb keine große praktische Bedeutung erlangte, werden wir uns im nächsten Abschnitt etwas näher mit ihm auseinandersetzen, und zwar vor allem aus zwei Gründen:

- einmal weil er den Ausgangspunkt und die wichtigste Grundlage für die Erstellung des Kontenrahmens von 1947 darstellte, und andererseits,
- weil wir bei der kritischen Würdigung des Rahmens 1947 verschiedene Vergleiche mit demjenigen von 1942 ziehen werden.

<sup>1</sup> A. Schnettler, a. a. O. S. 65 f.

<sup>2</sup> Vgl. A. Brunet, a. a. O. S. 187.

Ein Hinweis auf den Kontenrahmen 1942 scheint uns um so interessanter zu sein, als er, abgesehen von einzelnen Abweichungen, eine treue Nachbildung des deutschen Erlaßkontenrahmens von 1937 darstellt, der, im Gegensatz zum französischen, eine weite Verbreitung gefunden hat.

Die ablehnende Haltung, die dem Kontenrahmen 1942 entgegengebracht wurde, ist nicht allein auf seine formellen und materiellen Unzulänglichkeiten zurück zu führen; der psychologisch ungünstige Moment seiner Einführung mag dabei wesentlich mitgespielt haben. Die Unternehmer sahen in ihm vor allem einen neuen Eingriff der Besetzungsmacht zur Kontrolle der französischen Wirtschaft. Aus diesen Gründen wurde schon vier Jahre später die Ausarbeitung eines neuen Kontenrahmens in Angriff genommen. Mit Dekret vom 4. April 1946 hatte die Regierung eine neue Kommission – die «*commission de normalisation des comptabilités*» – ins Leben gerufen und mit dieser schwierigen Aufgabe betraut. Mit diesem Datum wurde gleichzeitig das Dekret vom 22. April 1941 außer Kraft gesetzt und die «*commission interministérielle*» aufgelöst. Das neue Projekt – der offizielle französische Kontenrahmen 1947 – wurde am 18. September 1947 durch den Wirtschaftsminister gutgeheißen.

## *B. Der Kontenrahmen 1942 als Grundlage für die Gestaltung des offiziellen Kontenrahmens 1947*

### *I. Allgemeine Charakterzüge des Kontenrahmens 1942*

Im Gegensatz zu den früheren Normalisierungsarbeiten, die sich immer nur auf gewisse Teilgebiete erstreckten – Vereinheitlichung der Bilanzen, der Gewinn- und Verlustrechnung, Normalisierung bestimmter Branchen – stellt der Kontenrahmen 1942 das erste allgemeine, sämtliche Betriebe umfassende Projekt dar. Neben dem eigentlichen Rahmen, der die Konten in Klassen, Gruppen und Einzelkonten aufteilt, hat die «*commission interministérielle*» die Regelung folgender Fragen getroffen:

- die Vereinheitlichung der Terminologie durch Festlegung der grundlegenden Begriffe;
- Festsetzung einheitlicher Bewertungsregeln;
- Aufstellung einheitlicher Schemata für die Bilanz, das Betriebsergebniskonto (*compte d'exploitation*) und das Gewinn- und Verlustkonto;
- Bestimmung der Methode der Selbstkostenrechnung.

Der Kontenplan 1942 ist, wie der deutsche Erlaßrahmen, stark auf die Bedürfnisse der internen Verrechnung ausgerichtet. Beide sehen für die Betriebsbuchhaltung die Klassen 5, 6 und 7 vor, die, dem Fluß der Werte folgend, in die Geschäftsbuchführung eingebaut sind. Beide Buchungsbereiche bilden zusammen ein in sich geschlossenes Kontensystem und können nicht unabhängig voneinander geführt werden.

Da die Führung einer Betriebsbuchhaltung jedoch nicht für alle Unternehmungen obligatorisch ist, hat die «*commission interministérielle*» zwischen zwei Kontenrahmen unterschieden, einem «*vollständigen*» – *cadre comptable complet* – und einem «*vereinfachten*» – *cadre comptable simplifié*.

Der erste umfaßt 10 Kontenklassen und dient den Unternehmungen, die eine Betriebsbuchhaltung führen. Beim zweiten sind die Klassen 5, 6 und 7 weggelassen für die Unternehmungen, die die innerbetrieblichen Vorgänge entweder überhaupt nicht, oder nicht kontenmäßig erfassen.

Aus der gegenseitigen Abhängigkeit der beiden Buchungsbereiche, sowie der Möglichkeit zwischen dem « vereinfachten » und dem « vollständigen » Rahmen auszuwählen, ergab sich die Notwendigkeit, je zwei Modelle für das Betriebsergebniskonto und das Gewinn- und Verlustkonto vorzusehen. Wird nur die Geschäftsbuchhaltung geführt, so werden die Kosten der Klasse 4 direkt auf das Betriebsergebniskonto der Klasse 9 gebucht, so daß auf der Sollseite dieses Kontos der Betriebsaufwand nach Arten gegliedert erscheint. Man kann in diesem Fall von einer « kostenartenbezogenen Erfolgsrechnung »<sup>1</sup> sprechen. Wird dagegen eine Betriebsbuchhaltung geführt, so gelangen die Kosten über die Verrechnungs- und Kostenstellenkonten in die Kostenträgerkonten der Klasse 7, von wo sie dem Betriebsergebniskonto belastet werden. Da in diesem Fall der Betriebsaufwand nach Kostenträgern aufgeteilt erscheint, handelt es sich um eine « kostenträgerbezogene Erfolgsrechnung »<sup>1</sup>. Diese doppelte Möglichkeit die Ergebnisse darzustellen, liegt nicht im Interesse der Vergleichbarkeit der Resultate; der Wert der Normalisierung wird durch sie stark beeinträchtigt.

Ein weiterer Nachteil, der sich aus der Interdependenz der beiden Buchungsbezirke ergibt, besteht darin, daß sich Verzögerungen in der Betriebsbuchhaltung auf die Geschäftsbuchführung auswirken. Dies ist der Hauptgrund, der die Autoren des Kontenrahmens 1947 bewogen hat, für die beiden Rechnungsgebiete zwei in formeller Hinsicht getrennte, völlig autonome Buchungskreise vorzusehen.

## II. Darlegung der einzelnen Kontenklassen

Die Klassenbildung, d. h. die horizontale Gliederung der Konten, ist sowohl der Anzahl, dem Inhalt wie der Reihenfolge nach vom deutschen Erlaß-Rahmen übernommen worden. Die geringfügigen Abweichungen, die zwischen den beiden Rahmen bestehen, zeigen sich erst bei der vertikalen Gliederung, wo der französische Plan einzelne Kontengruppen entweder hinzugefügt, weggelassen oder umgruppiert hat. Wie der deutsche, wendet auch der französische das Dezimalsystem an, wobei die Numerierung mit 0 beginnt und mit 9 endet. Die 10 Kontenklassen sind die folgenden:

- 0 Ruhende Konten (Comptes statiques)
- 1 Finanzkonten (Comptes financiers)
- 2 Transitorische u. a. Berichtigungsposten, Verpflichtungen (Comptes transitoires, Comptes de régularisation, Comptes d'engagements)
- 3 Vorrats- und Einkaufskonten (Comptes des stocks et des achats)
- 4 Konten der Kostenarten (Comptes des dépenses par nature)
- 5 Verrechnungskonten (Comptes de répartition)
- 6 Konten der Kostenstellen (Comptes des frais par sections)
- 7 Konten der Kostenträger (Comptes des prix de revient des produits)
- 8 Verkaufs- und andere Erlöskonten (Comptes de ventes et autres recettes)
- 9 Abschlußkonten (Comptes de résultats)

<sup>1</sup> Diese beiden Ausdrücke haben wir der Abhandlung von C. E. Schulze, « Gestaltungsgrundlagen des Kontenrahmens », entnommen.

### *Klasse 0: Ruhende Konten*

Wie die Bezeichnung «Ruhende Konten» andeutet, sind in dieser Klasse die Konten untergebracht, die während des Jahres nur wenig oder keinen Verkehr aufweisen. Es handelt sich dabei um die Konten des Anlagevermögens, der langfristigen Forderungen und Schulden, sowie des Kapitals und der Reserven. Während im deutschen Kontenrahmen die Wertberichtigungen, Rückstellungen und Jahresabgrenzungsposten ebenfalls in Klasse 0 figurieren, sind sie im französischen der Klasse 2 zugeordnet.

Dieser rein praktische Gliederungsgesichtspunkt wirkt nicht sehr überzeugend, um so mehr, als er zu einer Klasse führt, die in ihrer Zusammensetzung äußerst heterogen ist.

### *Klasse 1: Finanzkonten*

In dieser Klasse sind die Konten der Zahlungsmittel, der Einkaufs- und Verkaufskredite, sowie der sonstigen kurzfristigen Schulden und Forderungen zusammengefaßt. Sie stellt also diejenigen Beziehungen der Unternehmung zur Außenwelt dar, die mit dem Geldverkehr in Zusammenhang stehen.

### *Klasse 2: Transitorische u. a. Berichtigungsposten, Verpflichtungen*

Die Klasse 2 weist zusammen mit der Klasse 3 die größten Abweichungen vom deutschen Kontenrahmen auf. Während die Klasse 2 des Erlaßrahmens den Zweck verfolgt, die Erfolgswahlen sachlich und zeitlich abzugrenzen, ist bei der entsprechenden Klasse des französischen Kontenrahmens keine einheitliche Zielsetzung zu erkennen. Der unsystematische Aufbau kommt schon dadurch zum Ausdruck, daß sie sowohl Bestandes- wie Erfolgskonten enthält. So finden sich in dieser Klasse die Konten der transitorischen Aktiven und Passiven, der Rückstellungen und des Pensionsfonds, die eigentlich in die Klasse 0 gehören würden, wie dies im deutschen Kontenrahmen der Fall ist. Außerdem sind hier die «Anlagen im Bau», die Abschreibungen, die Uebergangskonten für Unternehmungen mit Filialbetrieben, sowie die sog. «comptes d'imputation rationnelle» untergebracht. Diese «comptes d'imputation», die im deutschen Kontenrahmen nirgends vorgesehen sind, stellen eine Schöpfung der «commission interministérielle» dar. Sie verfolgen das Ziel, den Einfluß eines schwankenden Beschäftigungsgrades auf die Stückkosten auszuschalten. Zu diesem Zweck wird ein bestimmter Beschäftigungsgrad, bei dem alle Fixkosten weiterverrechnet werden, als «normal» angenommen. Sinkt die Beschäftigung unter diesen Normalstand, so werden die den Kostenträgern anzurechnenden Fixkosten entsprechend reduziert. Umgekehrt werden bei Ueberbeschäftigung die zu verrechnenden festen Kosten im Verhältnis zur Zunahme erhöht. Die Differenz zwischen den tatsächlich angefallenen und den verrechneten Kosten wird, je nach dem, im Soll oder Haben des Kontos «imputation rationnelle» verbucht. Ein Sollsaldo wird dem Gewinn- und Verlustkonto belastet, ein Habensaldo wird dagegen als Passivposten in die Bilanz übernommen. Er dient dem Ausgleich künftiger Unterdeckungen.

### *Klasse 3: Vorrats- und Einkaufskonten*

Von Klasse 3 an richtet sich der Kontenrahmen nach dem Fluß der Werte im Verlaufe der Fabrikation. Dieses Prinzip erleidet zwar im französischen Kontenplan eine Ausnahme, indem neben den Verbrauchsstoffen auch die Bestände

an Halb- und Fertigprodukten in Klasse 3 eingereiht sind, anstatt in Klasse 7, wie dies im deutschen Rahmen der Fall ist. Die Einordnung der Halb- und Fertigfabrikate in diese Klasse mag sich dadurch rechtfertigen, daß auf diese Weise alle Lagerkonten in der gleichen Klasse vereinigt sind.

Außer den Vorratskonten werden in Klasse 3 die Einkaufskonten geführt. Diese weisen den Netto-Betrag der in einer Periode gekauften Verbrauchsstoffe und Waren aus und werden beim «cadre simplifié» direkt über das Betriebsergebniskonto saldiert. Die Vorratskonten nehmen in diesem Fall nur das Anfangs- und Schlußinventar auf, die sie am Jahresende ebenfalls dem Betriebsergebniskonto abgeben. Beim «cadre complet», d. h. wenn eine Betriebsbuchhaltung geführt wird, werden zwischen die Einkaufs- und Vorratskonten die sog. «Comptes d'achats entrés en magasin» geschaltet. Diese stellen reine Durchlaufkonten dar und verfolgen den Zweck, daß sich die Einkaufskonten gleich gestalten wie im «cadre simplifié». Die Vorratskonten enthalten dagegen neben den Beständen auch die Stoff- und Warenumsätze zu Einstandspreisen. Sie geben ihren Saldo den Abgrenzungskonten der Klasse 9 ab.

#### *Klasse 4: Kostenarten*

Hier sind die Kostenarten untergebracht, und zwar nur diejenigen, die eine Geldausgabe verursachen. Die übrigen werden in Klasse 2 geführt.

#### *Klasse 5: Verrechnungskonten*

Die Kontenklasse 5 dient nicht buchhalterischen, sondern kalkulatorischen Zwecken. Sie stellt das Bindeglied zwischen der Geschäfts- und der Betriebsbuchhaltung dar, indem sie die in der Geschäftsbuchführung tatsächlich erfaßten Kosten in die den Leistungen angerechneten Kosten umwandelt. Jedem Kostenartenkonto der Klasse 4 entspricht ein Verrechnungskonto der Klasse 5. Dazu kommen noch die Konten des verrechneten Materialverbrauchs, sowie der übrigen verrechneten Kosten, die entsprechend den Konten der Klasse 3, bzw. der Klasse 2, angeordnet sind.

#### *Klasse 6: Kostenstellenkonten*

Diese Klasse ist für die Kostenstellen vorgesehen. Zwischen die Klasse 5 und 6 ist der Betriebsabrechnungsbogen (feuille de répartition) eingeschaltet, der die Kosten der Verrechnungskonten übernimmt und auf die Kostenstellen umlegt. Dadurch dient er gleichzeitig als Buchungsbeleg für die Gutschrift in den Konten der Klasse 5 und die Lastschrift in den Konten der Klasse 6.

#### *Klasse 7: Konten der Kostenträger*

Hier wird für jede Leistung oder Leistungsgruppe ein Kostenträgerkonto geführt. Im Gegensatz zum deutschen Kontenrahmen werden die Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten nicht in den Konten dieser Klasse ausgewiesen. Hier werden nur die Herstellkosten, der in einer Periode produzierten, sowie die Selbstkosten der in einer Periode verkauften Leistungen erfaßt. Beim Abschluß geben sie ihren Saldo den Bestandskonten der Klasse 3, bzw. dem Betriebsergebniskonto ab. Die Umlage der Stellenkosten auf die Kostenträger geschieht mittels eines Kostenverteilungsblattes, dem sog. «feuille d'imputation».

#### *Klasse 8: Verkaufs- und andere Erlöskonten*

Klasse 8 dient der Verbuchung der Erlöse, die sich aus der Veräußerung der Fertigprodukte, der Handelwaren und der Abfälle ergeben, sowie der Erlöse

finanzieller und betriebsfremder Natur. Die Konten werden gleich wie in Klasse 7 nach Artikel und Artikelgruppen aufgeteilt.

#### *Klasse 9: Abschlußkonten*

Dem Gewinn- und Verlustkonto sind zwei Gruppen von Konten vorgeschaltet. Einmal die Abgrenzungskonten, die die Ueber- und Unterdeckungen ausweisen, d. h. die Differenz zwischen den verrechneten und den tatsächlich angefallenen Kosten. Während der Erlaßrahmen in Klasse 9 ein Abgrenzungssammelkonto vorsieht, das nur die Salden der Klasse 2 aufnimmt, werden im französischen Kontenrahmen die effektiven und angerechneten Kosten direkt über Klasse 9 ausgeglichen. Die Betriebsergebniskonten (*comptes d'exploitation*) des « plan complet » gestatten einen tiefern Einblick in die Erfolgsquellen, indem sie den Erlösen aus den verschiedenen Leistungen die entsprechenden Selbstkosten gegenüberstellen. Sie geben ihren Saldo dem Gewinn- und Verlustkonto ab, in dem nach Eintrag der außerordentlichen wie der betriebs- und periodenfremden Aufwände und Erträge der Nettogewinn bzw. Verlust erscheint.

### *C. Allgemeine Wesenszüge des französischen Kontenrahmens 1947*

#### *I. Gestaltungsgrundlagen des Kontenrahmens*

##### *1. Grundkonzeption des Kontenrahmens*

Die Vereinheitlichungsarbeiten der « commission de normalisation des Comptabilités » beschränken sich nicht auf die Erstellung eines bloßen Kontenverzeichnisses. Sie erstrecken sich vielmehr auch auf Fragen, die zwar mit der eigentlichen Kontengliederung nicht in direktem Zusammenhang stehen, deren Lösung jedoch für die erfolgreiche Durchführung der buchhalterischen Normalisierung entweder unerlässlich oder zum mindesten wünschenswert ist. Die Probleme, die im Kontenrahmen 1947 eine Lösung gefunden haben, umfassen im Wesentlichen folgende drei Hauptgebiete:

##### *– Die Terminologie*

Die eindeutige Bestimmung der grundlegenden Begriffe und Konteninhalte stellt den ersten Schritt und die unerlässliche Voraussetzung der Normalisierung dar. Auf eine vollständige Wiedergabe der einzelnen Definitionen, die fast ausschließlich vom Kontenrahmen 1942 übernommen worden sind, wollen wir verzichten, da sie sich im großen und ganzen mit den allgemein üblichen Begriffen decken. Wir werden jedoch im letzten Teil der vorliegenden Arbeit verschiedentlich auf terminologische Fragen zurückkommen, d. h. soweit sie Anlaß zu Kritik geben.

##### *– Bewertungsvorschriften und Kalkulationsverfahren*

Die Vorschriften über die Bewertung der verschiedenen Aktiv- und Passivposten, sowie die Festlegung der Kalkulationsverfahren, bilden einen wichtigen Bestandteil der Vereinheitlichungsbestrebungen von 1947. Während die

Normalisierung ohne einheitliche Terminologie nicht denkbar ist, wird sie durch das Fehlen einheitlicher Bewertungs- und Kalkulationsregeln nicht unbedingt in Frage gestellt. Dies allerdings nur unter der Bedingung, daß die angewendete Methode genau bekannt gegeben wird. Da jedoch in diesem Fall die Vergleichbarkeit der Rechnungsergebnisse gewisse Umrechnungen und Anpassungen erfordert, ist es wünschenswert, wenn auch die Bewertungs- und Kalkulationsverfahren, soweit dies die speziellen Verhältnisse der verschiedenen Branchen zulassen, vereinheitlicht werden.

– *Der eigentliche Kontenrahmen*

Er besteht aus einem Verzeichnis, das die Konten nach bestimmten Gesichtspunkten sinnvoll gliedert und zu Gruppen und Klassen zusammenfaßt. Diese Klassierung der Konten stellt den Kernpunkt – den Organisationsplan – der gesamten Rechnungslegung dar. Sie kann, wie die in den verschiedenen Ländern ausgearbeiteten Kontenrahmen zeigen, nach sehr unterschiedlichen Gesichtspunkten erfolgen. Das Kontenverzeichnis wird durch je ein Modell für das Betriebsergebniskonto, das Gewinn- und Verlustkonto sowie für die Bilanz ergänzt. Im Unterschied zum Kontenrahmen 1942, der keine Rücksicht auf die Aufstellung der Bilanz nimmt, ergibt sich diese beim Rahmen 1947 automatisch aus der Buchführung.

Als erster Schritt hatte die « Commission de normalisation des Comptabilités » die für ihre Arbeiten maßgebende Grundkonzeption festzulegen. Zu diesem Zweck hatte sie vornehmlich zwischen zwei Gesichtspunkten auszuwählen, einem finanziellen – d. h. vorwiegend fiskalischen, der sich hauptsächlich nach den Bedürfnissen der externen, durch den Fiskus durchgeführten Kontrolle richtet – und einem wirtschaftlichen Gesichtspunkt. Unter der Voraussetzung, daß sich der Fiskus in gewissen Punkten etwas mehr um betriebswirtschaftliche Postulate kümmern würde, würde sich diese Frage kaum stellen. Dies ist leider sehr oft nicht der Fall; es sei nur an die Probleme der Bewertung und Abschreibungen erinnert, bei denen sich die steuerlichen Forderungen mit den Zielen der Unternehmenspolitik oft nur schwer vereinbaren lassen. Dies ist um so bedauerlicher, als fiskalische Erwägungen im allgemeinen einen tiefgreifenden Einfluß auf die Darstellung der Konten ausüben und oft zu buchtechnischen Manipulationen führen, die mit einer gesunden Auffassung und der eigentlichen Zielsetzung der Rechnungslegung nicht mehr viel gemein haben. Aufgabe des Rechnungswesens ist es ja, ein zahlenmäßiges Spiegelbild wirtschaftlicher Tatsachen zu vermitteln, d. h. soweit dies die Relativität des Wertbegriffs überhaupt zuläßt. Es soll Größe, Zusammensetzung und Veränderungen des Vermögens und des Kapitals erfassen und über den Erfolg und seine Quellen Auskunft geben. Daraus folgt, daß das oberste Prinzip für die Organisation der Rechnungsführung nur ein wirtschaftliches sein kann.

Aus diesen Überlegungen heraus weist die Commission de Normalisation in ihrem « Rapport » immer wieder darauf hin, daß sie sich sowohl bei der Festlegung der Terminologie, der Bewertungs- und Kalkulationsmethoden, wie bei der Anordnung der Konten, von wirtschaftlichen Grundsätzen leiten ließ. Forderungen der Steuerbehörden fanden dabei nur soweit Berücksichtigung, als sie sich mit betriebs- und volkswirtschaftlichen Postulaten nicht in Widerspruch setzten. Eine Unterordnung wirtschaftlicher und buchhalterischer Grundsätze

zu Gunsten steuerlicher Gesichtspunkte wäre auch deshalb nicht angezeigt, weil die Steuerordnung häufigen Aenderungen unterworfen ist.

Ueber die individuellen Bedürfnisse der Unternehmung und Branchen hinaus, hatten die Autoren des Kontenrahmens vor allem die Erstellung einer Nationalen Buchführung im Auge.

Das zentrale Problem des Kontenrahmens besteht somit in der Ermöglichung, die Wirtschaftsvorgänge sowohl auf der Ebene der Unternehmung, der Branche und der ganzen Nation klar zur Darstellung zu bringen<sup>1</sup>.

## 2. Anforderungen an den Kontenrahmen

Jeder allgemeine Kontenrahmen setzt bestimmte Eigenschaften voraus, ohne die er in der Praxis zum vornherein zum Scheitern verurteilt wäre. Diese Hauptforderungen, wie sie auch der Normalisierungskommission als Richtschnur dienen, lassen sich wie folgt zusammenfassen:

### a) Einfachheit und Klarheit

Dieses Postulat ergibt sich aus dem Ziel der Normalisierung, in die oft unübersichtlichen und unsystematischen rechnerischen Aufschreibungen Licht und Ordnung zu bringen. Wahl und Anordnung der Kontenklassen und -gruppen haben so zu erfolgen, daß eine leicht verständliche, die Zusammenhänge aufzeigende Gliederung entsteht. Die Konteninhalte müssen völlig homogen und begrifflich eindeutig abgegrenzt sein.

### b) Anpassungsfähigkeit

Ein Kontenrahmen, der Allgemeingültigkeit beansprucht, muß vor allem die nötige Elastizität aufweisen, die es ihm erlaubt, der Vielgestaltigkeit wirtschaftlicher Unternehmungen Rechnung zu tragen. Er muß so allgemein gehalten sein, daß die Bedürfnisse verschiedener Branchen, Betriebsgrößen und Unternehmungsformen Berücksichtigung finden können.

Durch die Ansarbeitung von Branchenkontenrahmen soll dann den speziellen Verhältnissen bestimmter Wirtschaftszweige Rechnung getragen werden.

### c) Entwicklungsfähigkeit

Es ist nicht gesagt, daß eine einmal gewählte Systematik die beste ist und bleibt. Es muß vielmehr darauf geachtet werden, daß sie sich der Entwicklung in der Buchhaltungstechnik nicht verschließt. Dies gilt in besonderem Maße für die Betriebsbuchhaltung, deren neueste Methoden in der Praxis noch ungenügend eingeführt und erprobt zu sein scheinen. Zudem steht sie im engsten Zusammenhang mit dem technischen Fabrikationsprozeß, dessen Neuerungen sie sich laufend anzupassen hat.

Im Gegensatz dazu ist die Geschäftsbuchhaltung von der technischen Fertigung unabhängig, da sie ausschließlich den finanziellen oder juristischen Aspekt der Geschäftsvorfälle zum Ausdruck bringt. Tiefgreifende Aenderungen sind deshalb in diesem Rechnungsbezirk weniger zu erwarten, obschon sie auch hier möglich sind.

<sup>1</sup> Diese Zielsetzung geht außerordentlich weit und ist u. E. dafür verantwortlich zu machen, daß der Kontenrahmen zu einer Kompromißlösung geführt hat, die niemanden ganz zu befriedigen vermag.

## II. Der Aufbau des Kontenrahmens

### 1. Uebersicht über die Kontenklassen

Der Kontenrahmen ist nach dem Dezimalsystem aufgebaut. Die Klassen sind, im Unterschied zum Rahmen 1942, von 1-0 numeriert, was den Vorteil hat, daß die Klassennummer mit der Ordnungszahl übereinstimmt. Jede Klasse teilt sich weiter auf in Kontengruppen, die von 0-9 numeriert sind, und diese sind ihrerseits wieder in Untergruppen und Einzelkonten gegliedert.

So ergibt sich z. B. für die Klasse 1 folgende Einteilung:

Klasse	1
Kontengruppen	{ 10 der Klasse 1 11 „ „ 1 12 „ „ 1 usw.
Untergruppen	{ 120 der Kontengruppe 12 121 „ „ 12 122 „ „ 12 usw.

und so weiter bis zu den Einzelkonten.

Der Kontenrahmen zerfällt zunächst in drei Teile: die Geschäftsbuchführung, die Betriebsbuchführung und die statistischen Konten; wobei die Geschäftsbuchführung den größten Raum einnimmt. Sie beansprucht allein die 8 ersten Kontenklassen, während sich die Betriebsbuchhaltung und die Statistik mit je einer Klasse hegnügen müssen.

Von den Klassen der Geschäftsbuchhaltung entfallen die fünf ersten auf die Bestandeskonten. Diese sind mit Rücksicht auf die Bilanzaufstellung nach der Liquidierbarkeit der Aktiv-, bzw. nach der Fristigkeit der Passivposten angeordnet. Den Bilanzkonten folgen in Klasse 6 die Aufwände, in Klasse 7 die Erträge und schließlich in Klasse 8 die Abschlußkonten.

Die Geschäftsbuchführung bildet einen, von der Betriebsbuchhaltung völlig unabhängigen, in sich geschlossenen Buchungskreislauf. Sie ist in der vom Kontenrahmen vorgesehenen Form für sämtliche Unternehmungen verbindlich, gleichgültig, ob diese eine Betriebsbuchhaltung führen oder nicht.

In Klasse 9 ist die Betriebsbuchführung untergebracht, und Klasse 0 ist für gewisse statistische Erhebungen vorgesehen, die die Angaben der Bilanz und der Erfolgsrechnung ergänzen sollen.

## Schema der Kontenklassen

{	Geschäftsbuchführung	Bestandeskonten	dauernd zur Verfügung stehendes Kapital . . . . . 1
			Anlagewerte . . . . . 2
			Vorräte . . . . . 3
			Konten Dritter . . . . . 4
		Finanzkonten . . . . . 5	
	{	Aufwands- + Ertragskonten	Aufwand . . . . . 6
			Ertrag . . . . . 7
		Abschlußkonten . . . . . 8	
		Betriebsbuchhaltung . . . . . 9	
		Statistische Konten . . . . . 0	

Diese Anordnung der Kontenklassen erlaubt es:

- Das Betriebsergebnis auf dreifache Art zu ermitteln:
  - durch den Saldo des Betriebsergebniskontos, das in Klasse 8 figuriert,
  - durch die positive oder negative Differenz zwischen den Erträgen der Klasse 7 und den Aufwänden der Klasse 6 unter Berücksichtigung der Bestandesveränderungen,
  - durch den Saldo der Ergebniskonten der Betriebsbuchhaltung (comptes analytiques d'exploitation) vor der Verbuchung der außerordentlichen Aufwände und Erträge.
- Den Reingewinn oder -verlust auf 4 verschiedene Arten darzustellen:
  - durch den Saldo des Gewinn- und Verlustkontos der Klasse 8 der Geschäftsbuchführung,
  - durch den Saldo der Ergebniskonten der Betriebsbuchhaltung, wodurch die Übereinstimmung der beiden Rechnungsbezirke hergestellt ist,
  - durch die positive oder negative Differenz zwischen den aktiven und passiven Bilanzposten der Klassen 1-5,
  - durch den Saldo des Betriebsergebniskontos der Geschäftsbuchhaltung, unter Berücksichtigung der außerordentlichen und periodenfremden Aufwände und Erträge, sowie der Einkommenssteuern, die nicht über die Klassen 6 und 7 geführt, sondern direkt über das Gewinn- und Verlustkonto gebucht werden<sup>1</sup>.

### 2. Die Geschäftsbuchführung

#### a) Kurze Darlegung der Klasseninhalte

##### aa) Die Bestandeskonten

Klasse 1: Dauernd zur Verfügung stehendes Kapital (capitaux permanents)

Wie aus der Klassenbezeichnung « capitaux permanents » hervorgeht, sind hier die der Unternehmung dauernd zur Verfügung stehenden Mittel untergebracht. Es handelt sich dabei im wesentlichen um das Gesellschaftskapital, die Reserven und die langfristigen Anleihen. Unter « langfristig » ist eine Dauer von mehr als einem Jahr zu verstehen. Kurzfristigere Schulden figurieren in Klasse 5 unter den Finanzkosten.

Im übrigen enthält diese Klasse die Konten für den Pensionsfonds, den Erneue-

<sup>1</sup> Vgl. Plan comptable général de 1947, 2<sup>e</sup> édition, Paris 1950, S. 21.

rungsfonds, der dazu bestimmt ist, der Unternehmung die nötigen Mittel für die Wiederbeschaffung ihrer Aktiven sicherzustellen, die Rückstellungen für Risiken, sowie die Uebergangskonten für Unternehmungen mit Filialbetrieben. Die Risikorückstellungen dienen der Deckung von Aufwendungen oder Verlusten, die ihrer Natur nach genau bestimmt und am Jahresende voraussehbar sind. Es wird grundsätzlich zwischen drei Arten von Risiken unterschieden:

- solche, die im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit entstehen,
- solche, die außerordentlichen Charakter haben und
- solche, die auf den Kriegszustand zurückzuführen sind.

#### Klasse 2: Anlagewerte (valeurs immobilisées)

Hier werden dem langfristig verfügbaren Kapital der vorangehenden Klasse die langfristigen Investitionen gegenübergestellt. Dazu gehören in erster Linie die Anlagen, die in drei Hauptgruppen geschieden sind:

- betriebliche Anlagen, die alle Sachwerte und Immaterialgüter umfassen, die durch die Unternehmung entweder erworben oder selbst hergestellt wurden und dazu bestimmt sind, in der Leistungserstellung eingesetzt zu werden.
- außerbetriebliche Anlagen. Zu diesen gehören alle von der Unternehmung erworbenen oder hergestellten Sach- und Immaterialgüter, die nicht der Herstellung von Betriebsleistungen, sondern als reine Kapitalanlage dienen.
- vollständig abgeschriebene Anlagewerte, die jedoch in der Produktion noch verwendet werden.

Als weitere Kontengruppen sind in dieser Klasse die langfristigen Darlehen (mehr als 1 Jahr), die Kosten der Einrichtung (frais d'établissement), die entweder im Zusammenhang mit der Geschäftsgründung oder -erweiterung entstehen (Prospekt-, Werbe-, Forschungskosten, Kosten bei Kapitalerhöhungen, Obligationenemissionen usw.), die *Beteiligungen*, sowie die zu Gunsten Dritter einbezahlten Garantiebeträge (Dépôts et cautionnements), deren Rückerstattung von einer Suspensivbedingung abhängig ist, untergebracht.

Am Schluß jeder Kontengruppe werden die entsprechenden Abschreibungskonten geführt. Die Amortisationsbeträge werden auf der Aktivseite der Bilanz von den Anlagen abgezogen. Für die nicht amortisierbaren Werte, wie für Bauland, sind Rückstellungen für Entwertung zu bilden, die gemäß Bilanzmodell ebenfalls auf der Aktivseite der Bilanz von den fraglichen Posten in Abzug zu bringen sind.

#### Klasse 3: Vorräte

Kontenklasse 3 vereinigt sämtliche Bestände an Handelswaren, Roh- und Betriebsstoffen, Halb- und Fertigprodukten, sowie die Erzeugnisse in Fabrikation, die Abfälle und das Verpackungsmaterial. Unter «Erzeugnisse in Fabrikation» (produits ou travaux en cours) sind die Werte zu verstehen, die sich am Ende einer Periode noch in Arbeit befinden. Bei den Halbfabrikaten (produits semi-ouvrés) handelt es sich dagegen um Zwischenprodukte, die vor der Weiterverarbeitung gelagert werden.

#### Klasse 4: Konten Dritter

Hier werden mit Ausnahme einiger Finanzkonten der Klasse 5 alle Konten zusammengefaßt, die die Beziehungen zu Drittpersonen darstellen. Außer den Kunden- und übrigen Debitoren, sowie den Lieferanten- und übrigen Kredi-

toren, sind in dieser Klasse Kontengruppen gebildet worden für die finanziellen Beziehungen mit dem *Personal*, den *Gesellschaftern*, den *Filialbetrieben* und dem *Staat*. Zudem sind auch die Konten der transitorischen Aktiven und Passiven in Klasse 4 aufgenommen worden.

#### Klasse 5: Finanzkonten

Zu den Finanzkonten werden neben den eigentlichen Geldwerten, wie Kasse, Post, Banken, auch die verbrieften Geldforderungen, wie Checks, Wechsel und andere Wertpapiere, sowie kurzfristige (weniger als 1 Jahr) Anleihen und Darlehen gezählt.

Mit den flüssigen Mitteln finden die Bilanzkonten, die auf die 5 ersten Klassen verteilt sind, ihren Abschluß.

#### bb) Die Aufwands- und Ertragskonten

##### Klasse 6: Aufwand nach Arten gegliedert

In Klasse 6 werden alle Aufwände zusammengefaßt, die sich auf die « normale » betriebliche Tätigkeit beziehen<sup>1</sup>. In der ersten Kontengruppe figurieren die Ankäufe von Handelswaren, Roh- und Hilfsstoffen, die entsprechend den Bestandeskonten der Klasse 3 angeordnet sind. Den Einkaufskonten folgt der übrige ordentliche Betriebsaufwand; zunächst derjenige, der auf einer Geldausgabe beruht, wie Personalaufwand, Steuern, Gebühren und Abgaben (ohne die Einkommenssteuern, die aus dem Gewinn bezahlt werden), Mietzinse, Unterhalt und Reparatur von Einrichtungen, Gebäuden u. a. Anlagen, Fracht- und Reisespesen, sowie allgemeine Verwaltungs- und Finanzkosten. Am Schluß der Klasse sind die Abschreibungen, sowie die Zuwendungen an den Pensionsfonds und die Rückstellungskonten aufgeführt.

Geldausgaben die lediglich eine Vermögensverschiebung darstellen, d. h. die die Zunahme eines andern Bilanzaktivums bewirken, haben mit den Konten der Klasse 6 nichts zu tun. Sie finden ihren Gegenwert in den entsprechenden Bestandeskonten der Klassen 1–5.

Ebenso werden die periodenfremden und außerordentlichen Aufwände, sowie die Einkommenssteuern nicht in dieser Klasse, sondern direkt über das Gewinn- und Verlustkonto der Klasse 8 verbucht.

##### Klasse 7: Erträge

In Analogie zu den Aufwandkonten werden in dieser Klasse die mit der « normalen » Leistungserstellung in Zusammenhang stehenden Ertragskonten geführt. In erster Linie sind hier die Verkaufskonten untergebracht, die die Erlöse aus der Veräußerung von Handelswaren, Fertigprodukten, Abfällen und Verpackungsmaterial registrieren. Ferner werden in Klasse 7 die selbsterstellten Anlagen und Einrichtungen und andere selbstausgeführte, für die Unternehmung bestimmte Arbeiten ausgewiesen, sowie die finanziellen, und die sich aus einer Nebentätigkeit ergebenden Erträge.

Die perioden- und betriebsfremden Erträge werden (wie die entsprechenden Aufwände) direkt über das Gewinn- und Verlustkonto geführt.

<sup>1</sup> Der Begriff der « normalen » Betriebstätigkeit umfaßt nicht nur die eigentliche Leistungserstellung, sondern alle Handlungen, die in den Rahmen der kontinuierlichen betrieblichen Betätigung fallen. Er ist deshalb, wie wir später noch sehen werden, nicht gleichbedeutend mit dem, was der deutsche Kontenrahmen unter « Leistungserstellung » versteht.

### cc) Die Abschlußkonten

#### Klasse 8: Abschlußkonten

Zunächst wird im Betriebsergebniskonto (*Exploitation générale*) das Ergebnis ermittelt, das sich aus der Gegenüberstellung der Aufwände der Klasse 6 und des Anfangsinventars einerseits, und der Erträge der Klasse 7 und des Endinventars andererseits, ergibt. Sein Saldo wird dann vom Gewinn- und Verlustkonto übernommen, in dem nach Verbuchung der perioden- und betriebsfremden Aufwände und Erträge, der Nettogewinn bzw. -verlust erscheint. Von da gelangt der Reingewinn ins Konto « *Résultats de l'exercice* », in dem die Gewinnverteilung vorgenommen wird. Ein allfälliger Saldo wird dem Bilanzkonto « *Report à nouveau* » der Klasse 1 gutgeschrieben.

Als letzte Konten figurieren in dieser Klasse die Eröffnungs- und die Schlußbilanz.

Mit Klasse 8 findet die Geschäftsbuchführung ihren Abschluß. Im 3. Abschnitt, wo wir die Liste der Einzelkonten wiedergeben und kommentieren, werden wir Gelegenheit haben, auf Einzelheiten näher einzutreten.

### 3. Die Betriebsbuchführung

#### a) Die Autonomie der Betriebsbuchführung

Wie wir oben gesehen haben, ist die Betriebsbuchhaltung beim Kontenrahmen 1942 in die Geschäftsbuchführung eingebaut, was zu der Unterscheidung zwischen einem « *plan complet* » für Unternehmungen mit Betriebsbuchhaltung, und einem « *plan simplifié* » für Unternehmungen ohne Betriebsbuchhaltung führte. Im ersten Fall erscheint der betriebliche Aufwand nach Kostenträgern, im zweiten Fall nach Kostenarten gegliedert auf der Sollseite des Betriebsergebniskontos. Dadurch wird die zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit der Erfolgswahlen stark eingeschränkt. Um diese Unzulänglichkeit zu beheben und eine umfassende Normalisierung der Buchführungen aller Unternehmungen zu erhalten, haben die Autoren des Kontenrahmens 1947 eine klare Trennung zwischen den beiden Rechnungsbereichen vorgenommen. Diese stellen zwei autonome, organisatorisch streng geschiedene Buchungskreisläufe dar, die unabhängig voneinander geführt werden können. Dadurch wird der Einfluß der internen Verrechnung auf die Darstellung des Ergebnisses der Geschäftsbuchführung ausgeschaltet. Für sämtliche Unternehmungen – mit oder ohne Betriebsbuchhaltung – ergibt sich somit eine einheitliche Führung der Geschäftsbuchhaltung, die auf eine kostenartenbezogene Erfolgsrechnung hinausläuft.

Die Trennung der beiden Bezirke bedeutet nicht, daß ihre Zahlen in keinem kontrollierbaren Zusammenhang zueinander stehen. Ihre Ergebnisse lassen sich im Gegenteil gegenseitig abstimmen und überprüfen, obschon sie auf verschiedenen Wegen gewonnen werden. Diese materielle Übereinstimmung wird durch die in der Betriebsbuchhaltung zu führenden « *Spiegelbildkonten* » (*comptes réfléchis*) gewährleistet, die auf der Habenseite die Material- und übrigen Aufwände, und auf der Sollseite die Erträge ausweisen, wie sie aus der Geschäftsbuchführung hervorgehen.

Für die organisatorische Auseinanderhaltung der beiden Rechnungszweige spricht nicht nur die Tatsache, daß dadurch eine, alle Unternehmungen umfassende Vereinheitlichung erreicht wird; die Normalisierungskommission weist überdies auf verschiedene weitere Vorteile hin, die eine Trennung als

gerechtfertigt erscheinen lassen. Diese können wie folgt zusammengefaßt werden:

– Die Einführung einer Betriebsbuchhaltung wird in den immer noch zahlreichen Unternehmungen, die die innerbetrieblichen Vorgänge nicht erfassen, wesentlich erleichtert, da sie die Führung der Geschäftsbuchhaltung in technischer Hinsicht nicht tangiert und damit in keiner Weise verzögert oder sonstwie stört.

Dadurch ist einer der größten Nachteile des Kontenrahmens 1942 behoben, bei dem sich zufolge der gegenseitigen Abhängigkeit Verzögerungen in der Betriebsbuchhaltung auf die Geschäftsbuchführung übertragen.

– Die örtlich getrennte Führung der beiden Buchhaltungen erfährt durch ihre Autonomie eine erhebliche Erleichterung.

– Der innerbetriebliche Periodenvergleich wird durch die Einführung der Betriebsbuchhaltung nicht gestört. Im Falle des «Einsystems» (Kontenrahmen 1942) dagegen, können die Zahlen nach Einführung der internen Verrechnung nicht mehr mit den Vorperioden verglichen werden, da die Rechnungsergebnisse in ihrer Zusammensetzung voneinander abweichen. Erst nach mehreren Jahren ist ein Periodenvergleich wieder gewährleistet.

– Zuzufolge ihrer weitgehenden Abhängigkeit vom technischen Fertigungsprozeß ist die Betriebsbuchführung Neuerungen und Umstellungen viel stärker unterworfen als die Geschäftsbuchhaltung. Es ist deshalb wichtig, daß – dank ihrer Autonomie – die Geschäftsbuchhaltung bei einer Reorganisation der Betriebsbuchführung nicht in Mitleidenschaft gezogen wird.

– Ein letztes Argument für die Trennung der beiden Rechnungsbereiche ist mehr psychologischer Natur und betrifft das Geschäftsgeheimnis. Viele Unternehmer befürchten, mit der Einführung einer Betriebsbuchhaltung ein «Geheimnis» preiszugeben, sowohl in bezug auf die Fabrikationsmethoden, wie auf die Gewinnmargen. Durch die autonome Führung der zwei Buchhaltungen wird diese Befürchtung weitgehend entkräftet. Die Organisation der nach außen orientierten Geschäftsbuchführung und die sich aus ihr ergebenden Resultate, die in Form der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung an die Öffentlichkeit gelangen, sagen über die internen Produktionsvorgänge und die Struktur der Selbstkosten nichts aus.

Die Unabhängigkeit der Betriebsbuchführung beruht also vorwiegend auf praktischen Erwägungen, die eine Erleichterung ihrer Einführung und Handhabung bezwecken.

Das Prinzip der Autonomie erfährt jedoch eine Ausnahme zu Gunsten der wenigen Unternehmungen, bei denen es wünschbar sein kann, anstelle der primären Verbuchung nach Aufwandarten, eine direkte Belastung der Kostenstellen- und -trägerkonten vorzunehmen. Dieses Vorgehen ist jedoch an gewisse Bedingungen geknüpft. Die fraglichen Unternehmungen haben die Konten «Stock initial réfléchi», «Produits d'exploitation réfléchis» und «Pertes et Profits réfléchis» gemäß den Vorschriften des Kontenrahmens zu führen. In Klasse 6 sind dagegen im Laufe der Rechnungsperiode nur die Aufwände zu verbuchen, die nicht direkt über die Kostenstellen- und -trägerkonten geführt werden können, sowie diejenigen, die nicht in die Selbstkosten der Betriebsleistungen eingehen. Diese Aufwände sind in der Betriebsbuchhaltung von den Konten «Achats réfléchis» und «Autres charges réfléchis» zu übernehmen. Im Interesse der Vergleichbarkeit der Resultate erfährt diese Sonderregelung

jedoch durch eine weitere Bestimmung eine wesentliche Einschränkung. Da sich aus der direkten Verbuchung des Betriebsaufwandes eine kostenträgerbezogene Erfolgsrechnung ergibt, stimmt diese mit dem für die Geschäftsbuchführung vorgesehenen Modell des Betriebsergebniskontos, in dem der Aufwand nach Arten gegliedert erscheint, nicht überein. Der Kontenrahmen schreibt nun deo in Frage stehenden Unternehmungen vor, daß sie jeweils am Ende einer Rechnungsperiode, ein dem Modell entsprechendes, d. h. kostenartenbezogenes Betriebsergebniskonto zu erstellen haben. Zu diesem Zweck sind die direkt über die Kostenstellen- und -trägerkonten geführten betrieblichen Aufwände nach Kostenarten zu gruppieren, und nachträglich den Konten der Klasse 6 zu belasten, unter gleichzeitiger Gutschrift in den Konten « Achats réfléchis » und « Autres charges réfléchis » der Betriebsbuchhaltung. Dadurch wird in diesen Konten die gleiche Situation hergestellt, wie wenn von der Sonderregelung nicht Gebrauch gemacht worden wäre. Allerdings sind die erwähnten Korrekturbuchungen nur in den Hauptkonten (mit zweistelliger Nummer) vorzunehmen. Durch diese Einschränkung wird die durch die direkte Verbuchung erzielte Arbeitersparnis hinfällig, denn eine nachträgliche Herausziehung der Kostenarten aus den Kostenstellen- und Kostenträgerkonten ist viel schwieriger und umständlicher als ihre sofortige Verbuchung in Klasse 6.

#### b) Summarischer Ueberblick über die Kontengruppen der Klasse 9

Die Normalisierungskommission hat der rechnerischen Erfassung der innerbetrieblichen Produktionsvorgänge große Aufmerksamkeit geschenkt. Die Bedeutung, die sie diesem Problem beigemessen hat, wird durch den bescheidenen Raum, den die Betriebsbuchführung innerhalb des Kontenrahmens einnimmt, nur ungenügend zum Ausdruck gebracht. Obschon ihr, im Unterschied zum Rahmen von 1942, nur eine einzige Kontenklasse zugewiesen wurde, hat sie durch eine weitgehende Tiefengliederung einen guten Ausbau erfahren. Ihre Hauptaufgaben bestehen in der Ermittlung der Selbstkosten als Zeitraumrechnung, in der Führung der laufenden Inventur und in der analytischen Darstellung des eigentlichen Betriebserfolges.

Die Kommission hat für die Klasse 9 folgende Kontengruppen vorgesehen:

##### 1. Spiegelbildkonten (*Comptes réfléchis*)<sup>1</sup>

Diese Konten ermöglichen die autonome Führung der Betriebsbuchhaltung. Indem sie die Aufwände und Erträge von der Geschäftsbuchführung übernehmen,

<sup>1</sup> In diesem Zusammenhang sei auf die aufschlußreiche Abhandlung von Prof. Scheurer hingewiesen, die unter dem Titel « Comptes réfléchis » in der Zeitschrift « Der Trennhänder » erschienen ist. (Augustnummer 1957, S. 126 ff.)

Prof. Scheurer führt darin u. a. aus, daß es sich bei den « comptes réfléchis » um eine relativ neue Kontenart handelt, die sich in keine der herkömmlichen Kontenkategorien einordnen läßt. Ihr Wesen findet deshalb weder in der Zwei-, Drei- oder Vierkontentheorie eine Erklärung. Da sie nicht erfolgswirksam sind, und auch keinen aktiven oder passiven Bestand ausweisen, sind sie in die Gruppe der sog. « Durchlaufkonten » einzureihen, und bilden als solche eine zusätzliche Kategorie, die zu den bereits bestehenden hinzukommt.

In bezug auf die praktische Verwendbarkeit dieser Konten führt der Verfasser weiter aus, daß sie selbst für einen Gegner des französischen Kontenrahmens von großem Nutzen sein können. Er selbst habe oft Gelegenheit gehabt, ihre Bedeutung für die Praxis, namentlich für die Standardkostenrechnung, festzustellen.

stellen sie zugleich den materiellen Zusammenhang zwischen den beiden Rechnungszweigen her.

## 2. Kostenstellen (Sections)

Um die Gemeinkosten den Kostenträgern zurechnen zu können, sieht der Kontenrahmen die Bildung folgender Kostenstellen vor:

a) Für die betriebliche Tätigkeit (activités professionnelles)

- Die *Materialstellen* (Sections d'approvisionnements). Diese weisen die Stel-  
len-einzel- und -Gemeinkosten aus, die im Zusammenhang mit der Beschaffung,  
Annahme, Lagerung und Ausgabe der Waren und Materialien entstehen.
- Die *Fertigungsstellen* (Sections de production). Die Fertigungsstellen teilen  
sich, wie beim deutschen Erlaßrahmen, in Fertigungshauptstellen und -hilfs-  
stellen auf. In den ersteren wird die eigentliche Herstellung der Produkte vor-  
genommen, während die Hilfsstellen an der Fertigung nur indirekt teilnehmen.  
Ihre Kosten werden am Schluß auf die Hauptstellen umgelegt.
- Die *Vertriebsstellen* (Sections de distribution). Auch bei den Vertriebsstellen  
wird zwischen Haupt- und Hilfsstellen unterschieden, je nachdem ob sie sich  
direkt mit dem Verkauf der Waren und Erzeugnisse befassen, oder ob sie  
daran nur indirekt beteiligt sind.

b) Für die leistungsfremde Tätigkeit (activités non professionnelles)

Führt eine Unternehmung Arbeiten aus, die außerhalb der eigentlichen Lei-  
stungserstellung liegen, so hat sie für die Ermittlung ihrer Kosten Nebenbetriebs-  
stellen zu eröffnen.

c) Für die Funktionen, die der betrieblichen und außerbetrieblichen Tätigkeit  
gemeinsam sind

Es handelt sich dabei um die

- Verwaltungsstellen (sections d'administration) und
- Finanzierungsstellen (sections de financement),  
die keiner weitem Erläuterungen bedürfen.

Der Kontenrahmen sieht demnach vom rechnungstechnischen Standpunkt aus  
drei Kategorien von Kostenstellen vor: die Hilfskostenstellen (sections auxiliaires),  
die allgemeinen Kostenstellen (sections complémentaires) und die Endkosten-  
stellen (sections définitives). Der Unterschied zwischen den Hilfs- und den all-  
gemeinen Kostenstellen, die beide ihre Kosten den Endstellen abgeben, liegt  
darin, daß die ersteren nur einzelne Funktionen der betrieblichen Tätigkeit

In den «comptes réfléchis» werden die verrechneten Kosten (frais comptés) erfaßt, wäh-  
rend die tatsächlichen Kosten in den Konten der «frais effectifs» ausgewiesen werden.  
Ihre Gegenüberstellung erlaubt es, die einzelnen Abweichungen genau festzuhalten. Der  
Einwand, daß sich aus den «Prix de revient»-Konten nur die verrechneten und nicht die  
tatsächlichen Selbstkosten ergeben, kann durch die Tatsache entkräftet werden, daß man  
zu den verrechneten Kosten nur die positiven Abweichungen hinzu bzw. die negativen  
Abweichungen abzuzählen braucht, um die effektiven «prix de revient» zu erhalten.

In seiner Schlußbetrachtung weist Prof. Scheurer darauf hin, daß die «comptes réfléchis»  
oft verurteilt werden, da sie eine erhebliche Mehrarbeit mit sich bringen. Daß sich mit  
der Einführung der «Spiegelbildkonten» die Buchungsarbeit erhöht, kann nicht bestritten  
werden; da jedoch die Leistungs- und Aussagefähigkeit der Buchführung durch die Ver-  
wendung von «comptes réfléchis» beträchtlich gesteigert werden kann, ist das Argument  
der Mehrarbeit kein genügender Grund, um auf diese Methode zu verzichten.

betreffen, während sich die allgemeinen Stellen auf die gesamte Unternehmungstätigkeit beziehen. Im Gegensatz zum Kontenrahmen 1942 wurden somit im Kontenrahmen 1947 die Verwaltungsstellen nicht als Endkostenstellen behandelt.

### 3. «Kostenträger»-Konten (*Comptes des prix de revient*)

Nach der Definition des Kontenrahmens sind unter «prix de revient» alle Kosten zu verstehen, die eine Leistung in einem gegebenen Moment und auf einer bestimmten Stufe ihrer Herstellung, verursacht hat. Je nach dem Fabrikationsstadium (von der Materialbeschaffung über die Fertigung bis zum Verkauf) in dem sich ein Produkt befindet, werden verschiedene «prix de revient» unterschieden. «Prix de revient» ist also nicht gleichbedeutend mit dem deutschen Begriff «Selbstkosten», der in einem engeren Sinn zu verstehen ist. Die Selbstkosten stellen im Kalkulationsschema nur die letzte Stufe vor dem Risiko- und Gewinnzuschlag dar; sie sind identisch mit den Gesamtkosten einer Leistung.

Die Konten der «prix de revient» sind, wie die Bestandeskonten der Klasse 3, nach Waren und Materialkategorien aufzuteilen. Da sie die Einzel- und Gemeinkosten, d. h. die gesamten Kosten der in einer Periode gekauften, hergestellten und verkauften Erzeugnisse ausweisen, handelt es sich um eigentliche «Kostenträger»-Konten. Im deutschen Schrifttum ist der Begriff «Kostenträger» nicht eindeutig, weil die Kostenträger grundsätzlich schon *Ertragsposten* sind. Bei der Projizierung auf den Kostenträger wandelt sich die Kostenrechnung von der Verbrauchsrechnung zur Ertrags- (Leistungs-) Rechnung.

Kostenträger sind die fertigen und halbfertigen Erzeugnisse und alles, was sich in Fabrikation befindet, ohne Rücksicht auf den Verwendungszweck (Kundenauftrag, Vorratsergänzung, Reparatur)<sup>1</sup>. Die Tatsache, daß der Kontenrahmen ausdrücklich zwischen «comptes de prix de revient» und «comptes d'inventaire permanent» unterscheidet, und die ersteren zwischen den Kostenstellen und den Bestandeskonten einreicht, spricht dafür, daß es sich bei den «prix de revient» nicht um Kostenträger im üblichen Sinne handelt. Sie stellen im Gegenteil die letzte Stufe der Kostenrechnung, d. h. noch reine Kostenkonten dar.

Da ein gleichwertiger Sammelbegriff, der die Kostenwerte aller Stufen umfaßt, im deutschen Sprachgebiet fehlt, verwenden wir den Begriff «Kostenträger» synonymisch mit dem französischen «prix de revient».

Der Kontenrahmen unterscheidet folgende vier «prix de revient»:

- *Prix de revient d'achat – Einstandspreis*. Er umfaßt alles, was die eingekauften Waren und Materialien gekostet haben, bis zum Moment, in dem ihre Einlagerung vollzogen ist.
- *Prix de revient de production – Herstellkosten*. Diese stellen alle Kosten der selbsterzeugten Leistungen (Halb- und Fertigprodukte) dar, die bis zu ihrer Einlagerung anfallen.
- *Prix de revient commercial des ventes – Selbstkosten*. Sie stellen, als letzte Stufe der Kostenrechnung, die Selbstkosten der verkauften Waren und Fertigprodukte dar.
- *Prix de revient des activités non professionnelles – Kosten der betriebsfremden Leistungserstellung*. Erstreckt sich die betriebsfremde Tätigkeit auf verschiedene Branchen, so sind die entsprechenden Kosten gesondert zu erfassen, d. h. sofern ihnen eine genügende wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

<sup>1</sup> Vgl. Schnettler A., Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, Wolfenbüttel 1949, S. 155.

Diese vier Kostenstufen gelten für den allgemeinen Fall der industriellen Unternehmung. Beim Handelsbetrieb gibt es nur drei Stufen, da die Ermittlung der Herstellkosten wegfällt.

#### 4. Bestandeskonten (*Comptes de l'inventaire permanent*)

In dieser Gruppe sind die Vorratskonten untergebracht, die, in gleicher Weise wie diejenigen der Geschäftsbuchführung, in Handelswaren, Roh- und Betriebsstoffe, Abfälle, Halb- und Fertigprodukte, Stoffe in Fabrikation und Verpackungsmaterial zu gliedern sind. Neben dieser gruppenweisen Erfassung der Bestandesbewegungen innerhalb der systematischen Betriebsbuchführung, ist eine detaillierte Lagerbuchhaltung zu führen. Diese hat durch die mengen- und wertmäßige Verbuchung der Materialein- und -ausgänge laufend die Bestände jeder einzelnen Stoffart zu ermitteln.

#### 5. Konten der Lagerentnahmen zu theoretischen Verrechnungspreisen (*Comptes des sorties de stock incorporées*)

Die Konten dieser Gruppe sind nur zu führen, wenn für die Weiterverrechnung des Materialverbrauchs auf die Kostenstellen und -träger theoretische Verrechnungspreise verwendet werden. Jedem Bestandeskonto hat ein Verrechnungskonto zu entsprechen. Am Ende der Rechnungsperiode weisen letztere, nach Verbuchung der Ueber- und Unterdeckungen, den effektiven Stoffverbrauch aus, der den Bestandeskonten gutzuschreiben ist.

#### 6. Verrechnungsdifferenzkonten (*Comptes des différences d'incorporation*)

Diese Kontengruppe hat die gleiche Funktion wie die Abgrenzungsklasse im deutschen Erlaßabmen. Wie diese verfolgt sie den Zweck, die Differenz zwischen den Aufwänden und Erträgen der Geschäftsbuchführung einerseits, und den Kosten und Erträgen der Betriebsbuchhaltung andererseits, auszuweisen. Die einzelnen Abgrenzungskonten werden über das Sammelkonto « Report des différences d'incorporation » ausgeglichen.

#### 7. Ergebniskonten (*Comptes des résultats analytiques d'exploitation*)

In den Ergebniskonten wird das Betriebsergebnis für die verschiedenen Waren- und Produktkategorien ermittelt, indem den Verkaufserlösen die entsprechenden Selbstkosten gegenübergestellt werden. In dieser Gruppe sind außerdem das oben erwähnte Abgrenzungssammelkonto, sowie die betriebsfremden Aufwände und Erträge untergebracht, so daß ihr Gesamtsaldo mit demjenigen des Gewinn- und Verlustkontos der Geschäftsbuchführung übereinstimmt. Dadurch ist die gegenseitige Kontrolle der beiden autonom geführten Buchhaltungen gewährleistet.

#### 4. Die Statistik

Die statistischen Konten der Klasse 0 liegen außerhalb des doppischen Systems. Sie verfolgen den Zweck, die Angaben der Bilanz, des Betriebsergebnis- und des Gewinn- und Verlustkontos zu ergänzen. Sie lassen sich in zwei Kategorien aufteilen:

- a) Die statistischen Zahlen, die unerläßlich sind, um die wirkliche Lage einer Unternehmung einschätzen und beurteilen zu können. Es handelt sich dabei um folgende Angaben, die jeweils der Bilanz beizufügen sind:
  - Verpflichtungen (Bürgschaften und andere Garantieverpflichtungen).

- Sachanlagewerte und Immaterialgüter. Diese aus Klasse 2 hervorgehenden Werte sind auf statistischem Wege in betriebsfremde Vermögensteile und solche, die in der Leistungserstellung eingesetzt werden, zu scheiden. Zudem ist beim Jahresabschluß der Wert der vollständig abgeschriebenen Anlagen gesondert auszuweisen.
  - Abschreibungen und Rückstellungen. Die Abschreibungen werden in speziellen Unterkonten innerhalb der Kontengruppen 20, 21 und 24 erfaßt. Um jeweils am Ende einer Rechnungsperiode den Gesamtbetrag der Amortisationen zu erhalten, sind die in den einzelnen Abschreibungskonten verbuchten Beträge zu addieren. Das gleiche gilt für die Rückstellungen. Diese werden entweder in Klasse 1 verbucht, d. h. sofern es sich um Risikorückstellungen handelt – oder sie verteilen sich auf die Klassen 2–5, wenn es die «Rückstellungen für Entwertung» betrifft.
  - Umsatzzahlen. Die Umsätze sind nach folgenden Gebieten getrennt anzugeben: Umsatz in Frankreich – Umsatz in den Ländern der französischen Union – Auslandumsatz. Dabei handelt es sich nur um die Erlöse aus den eigentlichen Betriebsleistungen. Außerordentliche Erträge sind in der Umsatzstatistik nicht zu berücksichtigen.
  - Anteilscheine (Nombre de parts de fondateur).
- b) Die zusätzlichen statistischen Erhebungen, die nötig sind, um eine nationale Buchhaltung führen zu können. Ueber die Natur und die Form dieser Unterlagen spricht sich der allgemeine Kontenrahmen nicht aus. Er überläßt dies dem «Conseil supérieur de la Comptabilité», der die Ausarbeitung der Branchenkontenrahmen zu überwachen hat.

##### *5. Ueberblick über die hauptsächlichsten Dekrete im Zusammenhang mit dem Kontenrahmen von 1947<sup>1</sup>*

Mit Dekret Nr. 46–619 vom 4. April 1946 hat die französische Regierung die «Commission de normalisation des comptabilités» ins Leben gerufen und mit der Aufgabe betraut, zuhanden des Wirtschaftsministeriums

- ein Projekt für einen allgemeinen Kontenrahmen auszuarbeiten,
- die Anwendungsmöglichkeiten des Kontenrahmens zu studieren, sowohl für den nationalisierten Wirtschaftssektor, wie für die freien Handels- und Industrieunternehmungen und
- Vorschläge für die Einführung der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung, sowie für die Anpassung des Kontenrahmens an die Bedürfnisse gewisser landwirtschaftlicher Betriebe zu unterbreiten.

Noch bevor die Normalisierungskommission ihre Arbeiten zum Abschluß gebracht hatte, wurde von der Regierung durch das *Dekret Nr. 47–188 vom 16. Januar 1947* der sog. «Conseil Supérieur de la Comptabilité» geschaffen. Dieser «Conseil» stellt die höchste Buchhaltungsinstanz dar. Seine Aufgabe besteht zur Hauptsache darin, die Ausarbeitung der Branchenkontenrahmen zu überwachen und zu koordinieren, sowie für die nötige Verbreitung und Bekanntmachung des Kontenrahmens zu sorgen. Im weitem hat sie der Regierung eine umfassende Zusammenstellung aller Angaben zu unterbreiten, die im Hinblick auf die Erstellung einer Nationalen Buchführung, den Buchhaltungen entnommen werden können.

<sup>1</sup> Vgl. dazu auch *Batardon*: «Considérations critiques sur le Plan comptable 1947», Paris 1954.

Durch *Beschluß vom 18. September 1947* wurde das von der Normalisierungskommission ausgearbeitete Projekt eines allgemeinen Kontenrahmens durch den Wirtschaftsminister genehmigt und dem « Conseil Supérieur de la Comptabilité » zur Verwirklichung übergeben.

Ein weiteres *Dekret (Nr. 47-2051)*, das am *22. Oktober 1947* erlassen wurde, befaßt sich mit der Einführung des Kontenrahmens in öffentlichen und gemischt-wirtschaftlichen Unternehmungen. Es schreibt vor, daß alle öffentlichen Unternehmungen, die den Charakter eines Handels- oder Industriebetriebes aufweisen, sowie alle gemischtwirtschaftlichen Betriebe, bei denen der Staat, öffentliche Körperschaften oder Unternehmungen mit 20% oder mehr beteiligt sind, ab *31. Dezember 1947* den Kontenrahmen zur Anwendung bringen müssen.

Dieses Dekret wurde am *30. Dezember 1947* durch einen Erlaß des Finanz- und Wirtschaftsministeriums ergänzt, der vorsieht, daß sämtliche Privatunternehmungen, zu deren Gunsten der Staat eine Garantieverpflichtung von 10 Millionen oder mehr Franken eingegangen ist, ab *31. Dezember 1947* ihre Buchführungen ebenfalls entsprechend dem allgemeinen Kontenrahmen zu organisieren haben. Zum Schluß seien noch folgende, ebenfalls bei Batardon zitierten Dekrete erwähnt:

- *Dekret vom 19. November 1948*, das die Anwendung des Kontenrahmens für die « sociétés coopératives de reconstruction ou de reconstitution » zum Gegenstand hat.
- *Beschluß vom 22. November 1948*. Dieser betrifft die Genehmigung des Branchen-Kontenplanes, der durch die « Régie autonome et le bureau de recherches de pétrole » unterbreitet wurde.
- *Dekret vom 31. Dezember 1948*. Dieses betrifft die Anwendung des Kontenrahmens in den « sociétés coopératives de messageries de presse ».

## D. Kontenverzeichnis, Buchungs- und Bewertungsregeln

Nachdem wir den Kontenrahmen 1947 in seinen Hauptzügen kennen gelernt haben, wollen wir das Verzeichnis der Einzelkonten wiedergeben<sup>1</sup>. Wir werden dabei so vorgehen, daß wir die nötigen Erläuterungen jeweils am Ende jeder Kontenklasse anbringen. Diese betreffen hauptsächlich die Bewertung der verschiedenen Aktivposten, spezielle Buchungsregeln, Vorschriften über die Abschreibungen und Rückstellungen, sowie über die Organisation der Betriebsbuchführung.

### I. Die Geschäftsbuchführung

#### Klasse I: Dauernd zur Verfügung stehendes Kapital

##### 10 Kapital

##### 100 Grundkapital

1000 Nicht amortisiertes Kapital

1001 Amortisiertes Kapital

##### 105 Dotationskapital

108 Aktionäre (nicht einbezahltes Aktienkapital)

<sup>1</sup> Vgl. Plan comptable général, 2<sup>e</sup> édition 1950, S. 71 ff.

- 11 *Reserven*
  - 110 *Agio* (Mebrerlös bei Ausgabe von Aktien über deren Nennwert)
  - 111 *Gesetzliche Reserven*
  - 112 *Statutarische Reserven*
  - 115 *Freiwillige Reserven*
  - 117 *Steuerlich begünstigte Reserven*
  - 118 *Besondere Reserve für Neubewertung der Aktiven*
- 12 *Vortrag*
- 13 *Erneuerungsfonds*
  - 135 *Erneuerungsfonds für alte Materialien* (Erwerb vor 1. 1. 1939)
  - 136 *Erneuerungsfonds für neue Materialien* (Erwerb nach 31. 12. 1938)
  - 137 *Erneuerungsfonds für Vorräte*
  - 138 *Vertraglicher Erneuerungsfonds* (für konzessionierte Unternehmungen)
- 14 *Pensionsfonds*
  - 140 *Obligatorischer Pensionsfonds*
  - 141 *Fakultativer Pensionsfonds*
- 15 *Risikorückstellungen*
  - 155 *Rückstellungen für betriebliche Risiken*
    - 1550 *Rückstellungen für hängige Prozesse*
      - 15500 *Prozeß A*
      - 15501 *Prozeß B*
    - 1551 *Rückstellungen für Garantieverpflichtungen*
    - 1553 *Rückstellungen für Aufwendungen, die auf mehrere Perioden zu verteilen sind*
      - 15530 *Rückstellungen für Großreparaturen*
    - 1554 *Rückstellungen als Selbstversicherung*
      - 15540 *Brandversicherung*
      - 15541 *Diebstahlversicherung*
    - 1555 *Rückstellungen für Verluste auf Fixgeschäfte*
  - 157 *Rückstellungen für außerordentliche Risiken*
    - 1570 *Rückstellungen für Bußen und Strafen*
    - 1571 *Rückstellungen für Kursverluste*
    - 1572 *Rückstellungen für blockierte Guthaben*
  - 158 *Rückstellungen für Kriegsrisiken*
- 16 *Langfristige Anleihen (mehr als ein Jahr)*
  - 160 *Obligationen und Kassascheine*
    - 1600 *Pfandgesicherte Obligationen und Kassascheine*
    - 1602 *Obligationen und Kassascheine ohne hes. Sicherheiten*
  - 161 *Staatlich garantierte Darlehensschulden*
  - 162 *Pfandgesicherte Darlehensschulden*
    - 1620 *Hypothekarschuld A*
  - 164 *Darlehensschulden ohne besondere Sicherheiten*
    - 1640 *Darlehen X*
  - 169 *Vorschuß des Staates*
- 17 *Uebergangskonten*

### *Ad 10 Kapital*

Die «Privatkonten», die die laufenden Bezüge und Leistungen der Inhaber von Einzellirmen und Personengesellschaften ausweisen, werden nicht, wie dies sonst meistens der Fall ist, unter den Kapitalkonten, sondern unter den «Konten Dritter» der Klasse 4 geführt (4450 und 4451).

Das Konto 105 nimmt die Dotationskapitalien öffentlicher Unternehmungen auf, sowie die Subventionen, die diesen Unternehmungen durch den Staat oder öffentliche Körperschaften gewährt werden.

Bei Aktiengesellschaften ist in der Bilanz nicht das Nominal-, sondern nur das einbezahlte Aktienkapital auszusetzen. Aus diesem Grunde ist der Saldo des Kontos «Aktionäre» (108), der das nicht einbezahlte Kapital darstellt, nicht auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen, sondern auf der Passivseite vom Nominalkapital in Abzug zu bringen. Mit Rücksicht auf diese Bestimmung ist das Konto «Aktionäre» in der Kontengruppe 10 untergebracht worden.

Die kurzfristigen Forderungen gegenüber den Aktionären, die den Teil des eingeforderten Kapitals darstellen, dessen Einzahlung noch in Ausstand ist, werden dagegen in Konto 443, «Actionnaires-Restant dû sur le capital appelé», verbucht.

#### *Ad 14 Pensionskasse*

Für die Acufnung eines Pensionsfonds, die auf Grund von gesetzlichen oder vertraglichen Bestimmungen erfolgt, ist das Konto 140 zu benützen. Die freiwillige Bildung eines Fonds, über den die Unternehmung faktisch die freie Verfügung behält, ist dagegen im Konto 145 vorzunehmen.

#### *Ad 15 Risikorückstellungen*

In Klasse 1 sind nur die Risikorückstellungen untergebracht. Die übrigen Rückstellungen werden als Korrekturposten mit den entsprechenden Aktivkonten der Klassen 2–5 vereinigt.

Während die im Konto 155 eingetragenen Rückstellungen für betriebliche Risiken ihre Gegenbuchung im Konto 68, «Dotations de l'exercice aux comptes fonds de retraite, amortissements et provisions», finden, sind die Rückstellungen der Konten 157 und 158 unter direkter Belastung des Gewinn- und Verlustkontos zu bilden. In bezug auf die Selbstversicherung von Risiken, wie sie im Konto 1554, «Rückstellungen für Selbstversicherung», vorgesehen ist, schreibt der Kontenrahmen vor, daß die jährliche Rückstellungssumme den Betrag der Prämien, der einer Versicherungsgesellschaft für die Deckung der gleichen Risiken bezahlt werden müßte, nicht übersteigen dürfe. Konto 1555 registriert die zu erwartenden Verluste auf den Termingeschäften, die beim Jahresabschluß noch hängig sind.

#### *Ad 16 Langfristige Anleihen*

In der Kontengruppe 16 sind die Anleihen untergebracht, die am Tag des Geschäftsabschlusses eine Laufzeit von mehr als einem Jahr aufweisen. Kurzfristige Darlehensschulden sind im Hauptkonto 50 zu verbuchen.

Entspricht am Abschlußtag die Rückstellungsfrist einer ursprünglich langfristigen Anleihe einer Dauer von einem oder weniger als einem Jahr, so ist sie vom Konto 16 ins Konto 50 zu transferieren.

Für die Verbuchung der Kredite, die der Staat einer Unternehmung gewährt, ist nicht das Konto 43, «Etat», sondern je nach der Fristigkeit, das Konto 169 oder 509 zu benützen. Konto 43 ist ausschließlich den Operationen öffentlich-rechtlicher Natur (Steuern, Entschädigungen für Kriegsschäden) vorbehalten.

## Klasse 2: Anlagevermögen

- 20 *Organisations- und Einrichtekosten*
  - 200 *Gründungskosten*
  - 201 *Kosten der Einrichtung*
    - 2010 Prospektkosten
    - 2011 Kosten der Forschung
    - 2012 Sachbearbeitung
    - 2013 Werbekosten
  - 202 *Kosten der Kapitalerhöhung*
    - 2020 Erste Kapitalerhöhung
    - 2021 Zweite Kapitalerhöhung
  - 203 *Emissionskosten von Obligationenanleihen*
    - 2030 Erste Emission
    - 2031 Zweite Emission
  - 204 *Erwerbskosten für Anlagewerte*
    - 2040 Sachwerte
    - 2041 Immaterialgüter
  - 206 *Disagio auf Obligationen-Anleihen*
  - 208 *Abschreibungen der Organisations- und Einrichtekosten*
    - 2080 Abschreibungen der Gründungskosten
    - 2081 Abschreibungen der Einrichtekosten
    - 2082 Abschreibungen der Kosten der Kapitalerhöhung
    - 2083 Abschreibungen der Emissionskosten von Obligationen-Anleihen
    - 2084 Abschreibungen der Erwerbskosten für Anlagewerte
    - 2086 Abschreibungen des Disagios auf Obligationen-Anleihen
- 21 *Anlagen*
  - 210 *Grundstücke*
    - 2100 *Bebaute Grundstücke und Werkplätze*
      - 21000 Grundstück Fabrik A
      - 21001 Grundstück Fabrik B
      - 21005 Werkplatz X
      - 21006 Werkplatz Y
    - 2104 *Industrielles Nutzland*
      - 21040 Steinbrüche
    - 2105 *Uebrige Grundstücke*
    - 2108 *Abschreibungen des industriellen Nutzlandes*
    - 2109 *Rückstellungen für Entwertung nicht amortisierbarer Grundstücke*
      - 21090 Bebaute Grundstücke und Werkplätze
      - 21095 Uebrige Grundstücke
  - 212 *Baulichkeiten*
    - 2120 *Fabrikgebäude*
      - 21200 Fabrik A
      - 21201 Fabrik B
    - 2123 *Verwaltungsgebäude*
      - 21230 Verwaltung: Gebäude A
      - 21231 Verwaltung: Gebäude B
      - 21235 Lagergebäude A
      - 21236 Lagergebäude B
    - 2125 *Uebrige Betriebsgebäude*
      - 21250 Wohnhäuser für Arbeiter
      - 21251 Wohnhäuser für leitendes Personal
      - 21252 Wohlfahrtsgebäude

- 2126 *Transportanlagen und Betriebsausstattung*
  - 21260 Straßen und Wege
  - 21261 Eisenbahnen
  - 21262 Wasserwege
  - 21263 Standämme
- 2127 *Rentenhäuser*
- 2128 *Abschreibungen der Bauten*
  - 21280 Fabrikgebäude
  - 21283 Verwaltungsgebäude
  - 21285 Uebrige Betriebsgebäude
  - 21286 Transportanlagen
  - 21287 Rentenhäuser
- 214 *Material und Werkzeuge*
  - 2140 *Material*
    - 21400 Fabrik A
    - 21401 Fabrik B
  - 2144 *Werkzeuge*
    - 21440 Fabrik A
    - 21441 Fabrik B
  - 2148 *Abschreibungen des Materials und der Werkzeuge*
    - 21480 Material
    - 21484 Werkzeuge
- 216 *Uebrige Sachanlagen*
  - 2160 *Mobiliar und Büromaterial*
    - 21600 *Mobiliar*
      - 216000 Werkstätten
      - 216002 Lagerräume
      - 216004 Büros
      - 216006 Wohlfahrtseinrichtungen
    - 21601 *Büromaterial*
      - 216010 Werkstätten
      - 216012 Lagerräume
      - 216014 Büros
      - 216016 Wohlfahrtseinrichtungen
  - 2162 *Einrichtungen, Ausstattung, Installationen*
    - 21620 *Einrichtungen und Ausstattung*
      - 216200 Grundstücke
      - 216202 Gebäude
    - 21625 *Installationen*
      - 216250 Wasser
      - 216251 Elektrizität
      - 216252 Dampf
      - 216253 Gas
      - 216254 Heizung
      - 216255 Verladecinrichtungen
  - 2164 *Transportmaterial*
    - 21640 Automaterial
    - 21641 Pferdeausstattung
    - 21642 Material für die Flußschiffahrt
    - 21643 Material für den Sebieneutrausport
    - 21644 Material für den Luftverkehr
    - 21645 Material für den Schiffsverkehr
  - 2165 *Verpackungsmaterial*

- 2166 Zugtiere
- 2168 *Abschreibungen der übrigen Sachanlagen*
  - 21680 Mobiliar und Büromaterial
  - 21682 Einrichtungen, Ausstattung, Installationen
  - 21684 Transportmaterial
  - 21685 Verpackungsmaterial
  - 21686 Zugtiere
- 218 *Immateriälgüter*
  - 2180 *Goodwill und Pachtrecht*
    - 21800 Goodwill
      - 218000 Unternehmung A
      - 218001 Unternehmung B
    - 21805 Pachtrecht
      - 218050 Unternehmung A
      - 218051 Unternehmung B
  - 2183 *Patente, Lizenzen, Marken, Verfahren, Muster und Modelle*
    - 21830 In Frankreich erworbene Patente
      - 218300 Patent A
      - 218301 Patent B
    - 21831 Im Ausland erworbene Patente
      - 218310 Patent C
      - 218311 Patent D
    - 21832 In Frankreich erworbene Lizenzen
      - 218320 Lizenz A
      - 218321 Lizenz B
    - 21833 Im Ausland erworbene Lizenzen
      - 218330 Lizenz C
      - 218331 Lizenz D
    - 21834 Marken
      - 218340 Marke X
      - 218341 Marke Y
    - 21835 Geschützte Verfahren
      - 218350 Verfahren X
      - 218351 Verfahren Y
    - 21836 Modelle
      - 218360 Modell X
      - 218361 Modell Y
    - 21837 Muster
      - 218370 Muster X
      - 218371 Muster Y
  - 2185 *Konzessionen*
    - 21850 Konzession A
    - 21851 Konzession B
  - 2188 *Abschreibungen der Immateriälgüter*
    - 21883 Patente, Lizenzen, Marken
    - 21885 Konzessionen
  - 2189 *Rückstellungen für nicht amortisierbare Immateriälgüter*
    - 21890 Goodwill
    - 21895 Pachtrecht
- 23 *In Fabrikation befindliche Anlagen*
  - 232 *Baulichkeiten*
  - 234 *Material und Werkzeuge*

- 236 *Uebrige Sachanlagen*
- 238 *Vorschüsse für bestellte, in Fabrikation befindliche Anlagen*
- 24 *Durch den Krieg zerstörte Anlagen*
  - 242 *Baulichkeiten, Material, Werkzeuge usw. (wenn nötig unterteilt)*
  - 248 *Abschreibungen zerstörter Anlagen*
- 25 *Langfristige Darlehensforderungen (mehr als ein Jahr)*
  - 250 *Pfandgesicherte Darlehensforderungen*
    - 2500 *Hypothekendarlehen A*
  - 252 *Darlehensforderungen ohne Sicherheit*
    - 2520 *Darlehen X*
- 26 *Beteiligungswertschriften*
  - 260 *Kotierte Wertschriften*
    - 2600 *Französische Wertpapiere*
    - 2605 *Ausländische Wertpapiere*
  - 265 *Nicht kotierte Wertschriften*
    - 2650 *Französische Wertpapiere*
    - 2655 *Ausländische Wertpapiere*
  - 267 *Beteiligungen in nicht kaufmännischen Vereinigungen und Organisationen*
  - 268 *Beteiligungen an GmbH, Kommandit- oder Kollektivgesellschaften*
  - 269 *Rückstellungen für Entwertung der Beteiligungswertschriften*
    - 2690 *Kotierte Wertschriften*
    - 2695 *Nicht kotierte Wertschriften*
- 27 *Hinterlegung und Kauttionen*
  - 270 *Hinterlegung*
    - 2700 *Vorausbezahlte Mietzinsen*
    - 2701 *Gas*
    - 2702 *Strom*
    - 2703 *Telefon*
  - 275 *Kauttionen*
    - 2750 *Garantievoranzahlung auf Markt A*
    - 2751 *Garantievoranzahlung auf Markt B*

#### *Ad 20 Einrichtekosten*

Die Gründungs- und Organisationskosten (200–204), die anlässlich der ursprünglichen Einrichtung einer Unternehmung oder der nachträglichen Erweiterung entstehen, können schon im ersten Jahr voll amortisiert werden. Wenn dies die finanzielle Lage der Unternehmung nicht erlaubt, so ist die Abschreibung so rasch als möglich vorzunehmen. Die jährliche Abschreibungsquote in bezug auf die Gesamtheit der Konten 200–204 darf jedoch nicht geringer sein als der Betrag, der einem Fünftel des verfügbaren Saldos des Gewinn- und Verlustkontos entspricht.

Dagegen ist das Disagio (Konto 206) – unabhängig von den tatsächlichen Rückzahlungsterminen der Obligationen – in gleichmäßigen Jahresraten, für deren Bestimmung die Dauer der Anleihe maßgebend ist, abzuschreiben.

Die Konten 200–206 sind über die entsprechenden Abschreibungskonten auszugleichen, sobald sie vollständig abgeschrieben sind.

Die Erwerbskosten für Anlagen (Konto 204) betreffen lediglich die Ueberschreibungskosten, Honorare und Provisionen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Anlagen entstehen. Die Transport-, Installations- und Montagekosten gehören nicht in dieses Konto. Sie sind als Bestandteil des ursprünglichen Anlagewertes im Konto 21 auszuweisen.

### *Ad 21 Anlagen*

Die durch Kauf erworbenen Anlagen und Immaterialgüter der Kontengruppe 21 sind zum Einstandspreis, die selbsterzeugten Sachwerte zu den Herstellkosten zu verbuchen. Die Werte, die durch Verkauf, Schwund oder Zerstörung ausscheiden, sind zusammen mit den entsprechenden Abschreibungen aus den Konten der Gruppe 21 auszubuchen. Die Differenz zwischen dem ursprünglichen Wert (Einstandspreis, Herstellkosten) einerseits, und den Abschreibungen unter Hinzuzählung des eventuellen Verkaufspreises oder der Versicherungsleistung andererseits, ist als außerordentlicher «Gewinn» oder «Verlust» ins Konto 874 (außerordentliche Gewinne und Verluste) einzutragen. Diese Bestimmung gilt jedoch nicht für die im Krieg zerstörten Anlagen.

### *Abschreibungen*

Für die Abschreibungen der Sach- und Immaterialgüter hat die Normalisierungskommission folgende Regelung getroffen:

- Die Feststellung der Abschreibungssätze ist vorzunehmen:
  - durch die Unternehmungsleitung, sofern die Gebrauchsdauer der Anlagen auf Grund einer gesetzlichen oder vertraglichen Bestimmung genau festgesetzt ist;
  - durch den Branchenkontenrahmen für die Gesamtheit der Unternehmungen eines Wirtschaftszweiges, sofern die Gebrauchsdauer nach der Abnutzung oder der technischen Ueberholung festzulegen ist. Die Abschreibungssätze sind so oft zu revidieren, als dies durch Aenderungen in den Entwertungsursachen nötig gemacht wird.
- Die Unternehmungen, die ihre früheren Abschreibungen zu Sätzen berechnet haben, die unter denjenigen des für sie verbindlichen Branchenkontenrahmens liegen, haben die Differenz nachträglich abzuschreiben. Allerdings ist diese zusätzliche Abschreibung in der Selbstkostenrechnung nicht zu berücksichtigen.
- Es ist obligatorisch die Abschreibungen vorzunehmen, selbst wenn in einer Rechnungsperiode kein Gewinn erzielt würde.

### *Rückstellungen für Wertminderungen*

Für die nicht amortisierbaren Anlagen und das Umlaufvermögen sieht der Kontenrahmen die Bildung von Rückstellungen für Entwertung vor. Jede Unternehmung hat die effektiv eingetretene Wertminderung eines Aktivpostens durch die Bildung einer Rückstellung zu berücksichtigen.

### *Ad 23 Im Bau befindliche Anlagen*

Die Anlagen des Kontos 23 können in bezug auf ihren Ursprung in zwei Gruppen geschieden werden:

1. Die durch die Unternehmung selbst hergestellten Anlagen.
2. Die durch Dritte hergestellten Anlagen.

Die Herstellkosten der Erstgenannten werden entweder in den Konten der Klasse 9 oder auf statistischem Wege ermittelt, je nachdem ob die betreffende Unternehmung eine Betriebsbuchhaltung führt oder nicht. Sie sind dann dem Konto 23 zu belasten, unter gleichzeitiger Gutschrift im Konto 75, «Selbsterstellte Arbeiten».

Im 2. Fall, wo die Anlagen durch Dritte erstellt werden, nimmt das Konto 23 im Soll die Teilzahlungen auf, die die Unternehmung als Vorausleistung im Verlaufe der Konstruktionsarbeiten zu entrichten hat (238). Nach beendigter Ausführung des Auftrages sind die Gesamtkosten von Konto 23 auf Konto 21 zu übertragen.

#### *Ad 24 Durch den Krieg zerstörte Anlagen*

Die Verbuchung der Kriegsschäden ist wie folgt vorzunehmen:

Der ursprüngliche Wert der zerstörten Anlagen ist unter Berücksichtigung der dazugehörigen Abschreibungen vom Konto 21 auf Konto 24 zu überschreiben. Der nach Abzug der Amortisationen verbleibende Restwert stellt den erlittenen Verlust dar, der in Form einer zusätzlichen Abschreibung über das Konto 248, «Abschreibungen zerstörter Anlagen», zu führen ist. Als Gegenbuchung ist das Konto «Gewinn- und Verlust» zu belasten.

Die Instandsetzungskosten der beschädigten oder vernichteten Immobilien sind in gleicher Weise zu verbuchen wie die Kosten der übrigen neu zu erstellenden Anlagen. Nach Beendigung der Arbeiten sind die Konten 242 und 248 gegeneinander auszugleichen.

(Die finanziellen Leistungen des Staates an die Kriegsgeschädigten sind, sobald ihr Betrag feststeht, im Soll des Kontos 430 einzutragen. Die Habenbuchung erfolgt in einem speziellen Unterkonto, das innerhalb der Kontengruppe 117 zu eröffnen ist.)

#### *Sondervorschrift für Anlagen, die sich im Ausland befinden*

Die Verbuchung im Ausland befindlicher Anlagen hat zum jeweiligen Tageswert zu erfolgen. Dieser Wert ist ebenfalls für die Berechnung der Abschreibungen und der Rückstellungen nicht amortisierbarer Anlagen maßgebend. (Diese Bestimmung des Kontenrahmens enthält einen Widerspruch, denn es ist nicht einzusehen, wie nicht amortisierbare Anlagen Anlaß zu Abschreibungen geben können.)

Die auf Kursschwankungen beruhenden Gewinne und Verluste dürfen als solche erst im Moment in dem sie definitiv feststehen, d. h. beim Ausscheiden der Anlagen aus den Aktiven, über das Konto 874, «Außerordentliche Gewinne und Verluste», verbucht werden.

#### *Ad 25 Sondervorschrift für Aktiv- und Passivdarlehen in fremder Währung*

Die Verbuchung von Anleihen und Darlehen fremder Währung ist jeweils zum entsprechenden Tageskurs vorzunehmen.

Am Jahresende ist bei sinkenden Kursen für Darlehensforderungen, bei steigenden Kursen für Darlehensschulden, eine dem Minder- bzw. Mehrwert entsprechende Rückstellung zu bilden. Zu diesem Zweck ist das Konto 1571, «Rückstellung für Kursverluste», zu benützen.

#### *Ad 26 Die Rückstellung für den Minderwert von Beteiligungswertschriften*

ist wie folgt zu ermitteln:

Für die kotierten Wertschriften ist der Durchschnittskurs des letzten Monats maßgebend.

Die nicht kotierten Papiere sind nach ihrem mutmaßlichen Marktwert einzuschätzen. Die sich aus dieser Schätzung ergebenden Kursverbesserungen dürfen

nicht verbucht werden, während Wertrückgänge als Rückstellung im Konto 269 einzutragen sind. Zwischen Papieren mit sinkendem und solchen mit steigendem Kurswert darf keine Kompensation stattfinden. Die Rückstellung entspricht somit der gesamten Werteinbuße auf Wertschriften mit rückläufigem Kurswert.

Handelt es sich jedoch um einen außergewöhnlichen Kurseinsturz kotierter Wertschriften, der nur vorübergehenden Charakter hat, so ist die betreffende Unternehmung berechtigt, den Teil der Kurseinbuße, der durch die Wertzunahme anderer Papiere kompensiert wird, von der zu bildenden Rückstellung in Abzug zu bringen. Dagegen kann eine zusätzliche Rückstellung gebildet werden, sofern dies durch das Eintreten eines außerordentlichen Ereignisses (z. B. Konkurs) als gerechtfertigt erscheint.

Für die Bewertung kotierter Wertschriften in fremder Währung sind folgende Kurse zu berücksichtigen:

- die französischen Kurswerte, wenn die Wertpapiere an französischen Börsen kotiert sind;
- die ausländischen Kurswerte, wenn die Wertpapiere nur im Ausland kotiert sind. Im letzten Fall ist der jeweilige Tageskurs maßgebend, an dem die Bewertung vorgenommen wird.

### Klasse 3: Vorräte

- 30 *Handelswaren*
  - 300 Warengruppe A
  - 301 Warengruppe B
  - 309 *Rückstellung für Entwertung der Waren*
    - 3090 Warengruppe A
    - 3091 Warengruppe B
- 31 *Rohstoffe*
  - 310 Rohstoffgruppe A
  - 311 Rohstoffgruppe B
  - 319 *Rückstellung für Entwertung der Rohstoffe*
- 32 *Hilfs- und Betriebsmaterial*
  - 320 Materialgruppe C
  - 321 Materialgruppe D
  - 324 Brennstoffe
  - 325 Unterhaltsmaterial
  - 326 Werkstattgeräte
  - 327 Lagergeräte
  - 328 Büromaterial
  - 329 *Rückstellung für Entwertung der Hilfs- und Betriebsstoffe*
- 33 *Abfälle*
  - 330 Abfall A
  - 331 Abfall B
- 34 *Halbfabrikate*
  - 340 Halbproduktgruppe A
  - 341 Halbproduktgruppe B
  - 349 *Rückstellung für Entwertung der Halbfabrikate*
- 35 *Fertigprodukte*
  - 350 Fertigprodukt (oder Gruppe) A
  - 351 Fertigprodukt (oder Gruppe) B

- 359 *Rückstellung für Entwertung der Fertigprodukte*
  - 3590 Fertigprodukte (oder Gruppe) A
  - 3591 Fertigprodukte (oder Gruppe) B
- 36 *Werte in Fabrikation*
  - 360 Produkte X in Fabrikation
  - 365 Produkte Y in Fabrikation
  - 369 *Rückstellung der Werte in Fabrikation*
- 37 *Verpackungsmaterial*
  - 370 *Verlorene Verpackungen*
  - 375 *Rückerstattbare Verpackungen*
    - 3750 Vorrätige Verpackungen
    - 3755 Ausgeliehene Verpackungen
  - 377 *Verpackungen zu verschiedenem Gebrauch*
  - 379 *Rückstellung für Entwertung der Verpackungen*

In den Konten der Klasse 3 werden lediglich die Anfangs- und Endbestände ausgewiesen. Dabei handelt es sich nicht um die buchmäßigen, durch Skontration laufend ermittelten Bestände, sondern um die Ergebnisse der Inventur, die außerhalb der Buchhaltung jährlich mindestens einmal durchzuführen ist. Zu Beginn der Rechnungsperiode nehmen die Vorratskonten das Eingangsinventar auf. Beim Jahresabschluß werden sie zu Lasten des Kontos 80, « Betriebsergebnis », mit dem gleichen Betrag erkannt und zu Gunsten des Kontos 80 mit dem Schlußinventar belastet.

In Konto 377 sind die Verpackungen zu verbuchen, die dazu bestimmt sind, entweder mit den Waren und Produkten verkauft, oder den Kunden ausgeliehen zu werden.

#### *Bewertung der Vorräte*

Die Bewertung der Waren-, Produkt- und Stoffvorräte hat in allen Unternehmungen nach den gleichen Grundsätzen zu erfolgen.

Für die verschiedenen Materialkategorien sind folgende Kostenwerte maßgebend:

- *Handelswaren, Roh- und Hilfsstoffe*: Durchschnittlicher<sup>1</sup> Einstandspreis nach dem letzten Wareneingang der Rechnungsperiode;
- *Abfälle*: Durchschnittswert<sup>1</sup> nach dem letzten Lagereingang;
- *Halb- und Fertigprodukte*: Durchschnittliche<sup>1</sup> Herstellkosten nach dem letzten Lagereingang;
- *Werte in Fabrikation*: Diese gehen als Sollsaldo aus den Konten der Herstellkosten hervor;
- *Verpackungsmaterial*: Das gekaufte Verpackungsmaterial ist wie die Waren, das selbsthergestellte wie die Produkte zu bewerten.

In Unternehmungen ohne Betriebs- und Materialbuchführung ist die Bewertung wie folgt vorzunehmen:

- Für die Handelswaren, Roh- und Hilfsstoffe wird der durchschnittliche Einstandswert ermittelt, indem zum Einkaufsfakturapreis, wie er sich aus dem Wareneingangsbuch ergibt, die Bezugskosten hinzugezählt werden.
- Die Abfälle sind zum Marktpreis am Abschlußtag, oder wenn ein solcher fehlt,

<sup>1</sup> Bei der Bildung dieser Durchschnittswerte sind Preise und Mengen zu berücksichtigen (prix de revient moyen pondéré).

zum mutmaßlichen Verkaufspreis zu bewerten, unter Abzug eines Pauschalbetrages für den Gewinn und die Verkaufskosten.

- Die durchschnittlichen Herstellkosten für die Bewertung der Halb- und Fertigprodukte sowie der Werte in Fabrikation, sind durch statistische Berechnungen außerhalb der Buchhaltung zu ermitteln.
- Für die gekauften oder selbsthergestellten Verpackungen sind die gleichen Bewertungsregeln wie für die Handelswaren, bzw. für die Erzeugnisse, anwendbar.

Für die Unternehmungen, die kein Wareneingangsbuch führen, oder die nicht in der Lage sind, die Herstellkosten der Fabrikate auf statistischem Wege festzustellen, kann der zuständige Branchenkontenrahmen vorsehen, daß die Bewertung der Waren-, Stoff- und Produktbestände auf der Grundlage der entsprechenden Verkaufspreise am Bilanzstichtag vorgenommen wird. Von diesen ist dann ein dem voraussichtlichen Gewinn und den Vertriebskosten entsprechender Pauschalbetrag abzuziehen, der durch den Kontenrahmen der verschiedenen Wirtschaftszweige festzusetzen ist.

Liegt der Marktpreis der Waren und Erzeugnisse am Abschlußtag unter dem für die Bewertung vorgeschriebenen Kostenwert, so hat die Unternehmung eine Rückstellung zu bilden; die Höhe dieser Rückstellung wird durch die Differenz zwischen dem Marktpreis abzüglich der Quote für Gewinn- und Vertriebskosten einerseits, und dem Kostenwert andererseits, bestimmt.

Bei Waren und Produkten, die beschädigt oder aus der Mode gekommen sind, ist von ihrem voraussichtlichen Veräußerungswert auszugehen.

Für die Stoffe und Halbfabrikate, die keinen gegebenen Verkaufspreis haben, sind folgende Werte in Betracht zu ziehen:

- für die Roh- und Hilfsstoffe: der Kaufpreis am Bilanzstichtag zuzüglich der Bezugskosten;
- für die Halbfabrikate: ein im Vergleich zum Preis der Fertigprodukte zu schätzender Wert.

Bei Unternehmungen, die die Eigenkapitalzinsen in die Kostenrechnung einbezogen haben, sind am Jahresende die Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten mit Kosten belastet, die eigentlich einen Bestandteil des Gewinnes darstellen. Um eine Vorwegnahme nicht realisierter Gewinne zu verhüten, haben diese Unternehmungen eine besondere Rückstellung in der Höhe der verrechneten Entschädigung für das Eigenkapital vorzunehmen.

#### *Sondervorschrift für Vorräte im Ausland*

Beim Jahresabschluß ist die Bewertung der Vorräte im Ausland in französischer Währung vorzunehmen. Zu diesem Zweck ist für jede Waren- und Stoffgattung der Durchschnittswert maßgebend, der aus den Tageskursen der Einkaufs- bzw. Lagereingangsdaten einerseits, und aus den Mengen andererseits zu bilden ist. Sollte dieses Bewertungsverfahren mit zu großen Schwierigkeiten verbunden sein, so kann auch auf den Durchschnittskurs der in Frage stehenden Rechnungsperiode abgestellt werden.

Bei sinkenden Kursen ist auch hier eine Rückstellung zu bilden, die der Differenz zwischen dem oben definierten Buchwert und dem Wert entspricht, der sich aus der Berechnung zum Wechselkurs am Abschlußtag ergibt. Die Rückstellung ist im Gegenkonto 1571, «Rückstellung für Kursverluste», zu verbuchen.

## Klasse 4: Konten Dritter

- 40 *Lieferantenkreditoren*
  - 400 *Lieferanten*
    - 4000 Lieferant X
    - 4001 Lieferant Y
  - 407 *Lieferanten. Zurückbehaltene Garantiebeträge*
  - 408 *Vorauszahlungen an Lieferanten*
- 41 *Kunden-Debitoren*
  - 410 *Gewöhnliche Kundenforderungen*
    - 4100 Debitor X
    - 4101 Debitor Y
  - 411 *Staat und öffentliche Körperschaften*
  - 412 *Dubiose Forderungen*
  - 417 *Kunden. Zurückbehaltene Garantiebeträge*
  - 418 *Erhaltene Vorauszahlungen für Aufträge in Arbeit*
  - 419 *Rückstellungen für Minderwert von Forderungen (Delkredere)*
    - 4190 Dubiose Forderungen
- 42 *Personal (Betriebsangehörige)*
  - 420 *Vorausleistungen an das Personal*
    - 4200 Leitendes Personal
    - 4201 Angestellte und Arbeiter
    - 4202 Vertreter
  - 425 *Geschuldete Entschädigungen an das Personal*
    - 4250 Leitendes Personal
    - 4251 Angestellte und Arbeiter
    - 4252 Vertreter
  - 426 *Dépôts des Personals*
  - 427 *Zurückbehaltene Lohn- und Gehaltsteile*
  - 428 *Betriebsrat*
- 43 *Staat*
  - 430 *Leistungen des Staates (Entschädigung für Kriegsschäden)*
  - 432 *Vorauszahlungen auf Subventionen*
  - 436 *Steuern und Abgaben (taxes)*
    - 4360 Einkommenssteuern
    - 4361 Grundpfandsteuer
    - 4362 Uebrige direkte Steuern
    - 4363 Indirekte Steuern
    - 4365 Steuern, Abgaben und Registergebühren
  - 439 *Spezielle Transaktionen mit dem Staat*
- 44 *Gesellschafter*
  - 440 *Ueberwältzbare Steuern und Gebühren*
    - 4400 Transfergebühren
    - 4401 Wertschriftenertragssteuer
  - 443 *Aktionäre - Ausstand auf das einberufene Kapital*
  - 444 *Gesellschafter (Einlage-Konten)*
  - 445 *Privat-Konten*
    - 4450 Kontokorrent des Unternehmers (Einzelunternehmung)
    - 4451 Kontokorrente der Gesellschafter (Kollektiv- und Kommanditgesellschaft, GmbH)
  - 446 *Kontokorrente der Verwaltungsräte (A.G.)*

- 447 *Dividenden*
  - 4470 *Coupon X*
  - 4471 *Coupon Y*
- 448 *Rückzahlbares Kapital (Aktiengesellschaften)*
- 45 *Filialen (oder Muttergesellschaft)*
  - 450 *Kontokorrente der Filialen*
  - 455 *Kontokorrent der Muttergesellschaft*
  - 459 *Rückstellungen für finanzielle Entwertung der Filialkonten (oder der Muttergesellschaft)*
- 46 *Verschiedene Debitoren und Kreditoren*
  - 460 *Obligationäre*
    - 4600 *Rückzahlbare verfallene Obligationen*
    - 4601 *Zu bezahlende Coupons*
    - 4602 *Ueberwälzbare Steuern und Gebühren*
  - 462 *Erhaltene Bürgschaftssummen*
    - 4620 *Bürgschaft A*
    - 4621 *Bürgschaft B*
  - 463 *Soziale Sicherheit*
  - 464 *Konsignierte Verpackungen*
  - 465 *Rückerstattbare Verpackungen*
  - 468 *Verschiedenes*
  - 469 *Delkredere - Rückstellungen für « verschiedene Debitoren »*
- 47 *Transitorische Passiven*
  - 470 *Zu bezahlende Aufwendungen (wie die Konten 60-67 zu unterteilen)*
  - 474 *Zu gewährende Rückvergütungen und Rabatte*
- 48 *Transitorische Aktiven*
  - 480 *Vorausbezahlte Aufwendungen (wie die Konten 60-67 zu unterteilen)*
  - 483 *Zu empfangende Kommissionen*
  - 484 *Zu empfangende Rückvergütungen und Rabatte*
  - 485 *Laufende Aktivzinsen auf Darlehen und Debitoren*
- 49 *Uebergangskonten*

In bezug auf die Bilanzierung und Handhabung der Konten der Klasse 4, gelten folgende Vorschriften:

- Zwischen den Soll- und Habensalden von Unter- und Einzelkonten innerhalb der Kontengruppen 40-46 darf keine Kompensation stattfinden.

Weisen einzelne Kreditorenkonten am Ende der Rechnungsperiode einen Sollsaldo aus, so ist das Total dieser Salden auf der Aktivseite der Bilanz unter der Rubrik « autres débiteurs » anzusetzen.

Analog sind die Habensalden von Debitorenkonten als Passiven unter « autres créanciers » anzuweisen.

#### *Ad 407 Lieferanten. Zurückbehaltene Garantiebeträge*

Konto 407 nimmt auf der Habenseite die bis zum Ablauf der Garantiefrist zurückbehaltenen Beträge auf Lieferantenforderungen auf. Die Gegenbuchung wird im Soll des in Frage stehenden Lieferantenkontos vorgenommen.

#### *Ad 411 Staat und öffentliche Körperschaften*

Dieses Konto ist ausschließlich den Operationen vorbehalten, die mit dem Staat in seiner Eigenschaft als Abnehmer von Betriebsleistungen getätigt werden.

*Ad 417 Kunden. Zurückbehaltene Garantiebeträge*

Wie im Konto 407 für die Lieferanten, werden hier die von den Kunden zurückbehaltenen Garantiebeträge verbucht. Dies geschieht durch die Belastung des Kontos 417, zu Gunsten des fraglichen Kundenkontos.

*Ad 418 Erhaltene Vorauszahlungen für Aufträge in Arbeit*

Dieses Konto registriert die Vorauszahlungen der Kunden. Es wird zu Lasten der Zahlungskonten (Kasse, Bank, Post) mit dem Betrag der Vorauszahlungen erkannt. Mit der Erstellung der Faktura nach der Beendigung des Auftrages, wird es über das Kundenkonto ausgeglichen.

*Ad 43 Staat*

Wie wir oben bereits ausführten, sind die Konten dieser Gruppe nur für diejenigen Operationen mit dem Staat bestimmt, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhen.

Im Konto 436 sind nicht nur die staatlichen Steuern und Gebühren zu verbuchen, sondern auch diejenigen, die den Departementen und Gemeinden zu entrichten sind.

Die «speziellen Transaktionen mit dem Staat» des Kontos 439 betreffen Zuwendungen oder Verpflichtungen, die öffentlichen Unternehmungen vom Staat zugestanden oder auferlegt werden.

*Ad 464/465 Konsignierte und rückerstattbare Verpackungen*

Konto 464 nimmt im Haben die den Kunden berechneten Beträge für Verpackungen auf.

Konto 465 weist im Soll die den Lieferanten berechneten Beträge für Verpackungsmaterial aus.

*Ad 474 Zu gewährende Rückvergütungen und Rabatte*

Diesem Konto werden zu Lasten des Kontos 74 die gewährten Abzüge auf Kundenforderungen gutgebracht, deren Betrag jedoch noch nicht definitiv feststeht. Nach deren Festsetzung werden die betreffenden Kundenkonten ausgeglichen.

*Ad 49*

Konto 49 ist nur ausnahmsweise zu benützen für Operationen, die im Moment ihrer Verbuchung noch keinem bestimmten Konto zugewiesen werden können. Sie sind innert möglichst kurzer Frist dem definitiven Konto zuzuführen.

**Klasse 5: Finanzkonten**

**50 Kurzfristige Darlehensschulden**

**500 Obligationen und Bons (Kassascheine)**

5000 Pfandgesicherte Obligationen und Bons

5002 Obligationen und Bons ohne besondere Sicherheiten

**501 Staatlich garantierte Darlehensschulden**

**502 Pfandgesicherte Darlehensschulden**

5020 Hypothekarschuld A

**504 Darlehensschulden ohne Sicherheit**

5040 Darlehensschuld X

**509 Vorauszahlungen des Staates**

**51 Kurzfristige Darlehensforderungen**

**510 Pfandgesicherte Darlehensforderungen**

5100 Hypothekardarlehen A

- 512 *Darlehensforderungen ohne Sicherheit*
  - 5120 *Darlehen X*
- 52 *Passivwechsel und -Warenpapiere*
  - 520 *Schuldwechsel*
  - 525 *Waren- und andere pfandgesicherte Papiere (· zu zahlende)*
- 53 *Aktivwechsel und Warenpapiere*
  - 530 *Guthabenwechsel*
  - 535 *Zu erhaltende Waren- und andere pfandgesicherte Papiere*
- 54 *Checks und Zinscoupons*
  - 540 *Checks*
  - 545 *Coupons*
- 55 *Anlagewertpapiere und Schatzanweisungen*
  - 550 *Anlagewertpapiere*
    - 5500 *Kotierte Wertschriften*
      - 55000 *Französische Staatspapiere*
      - 55002 *Uebrig französische Wertpapiere*
      - 55005 *Ausländische Wertpapiere*
    - 5505 *Nicht kotierte Wertschriften*
      - 55050 *Französische Wertpapiere*
      - 55055 *Ausländische Wertpapiere*
  - 555 *Schatzanweisungen*
  - 558 *Beteiligungen an GmbH, Kommandit- oder Kollektingesellschaften*
  - 559 *Rückstellung für Entwertung der Anlagewertpapiere*
    - 5590 *Kotierte Wertschriften*
    - 5595 *Nicht kotierte Wertschriften*
- 56 *Banken und Postcheck*
  - 560 *Banque de France*
    - 5600 *Konten mit freier Verfügbarkeit*
    - 5606 *Konten mit heschränkter Verfügbarkeit*
  - 562 *Uebrig Banken in Frankreich (frei verfügbar)*
    - 5620 *Konten in Franken*
      - 56200 *Bank X*
      - 5625 *Konten in Kolonial-Franken*
        - 56250 *Bank Y*
      - 5627 *Konten in fremder Währung*
        - 56270 *Bank Z*
    - 563 *Uebrig Banken in Frankreich (heschränkt verfügbar)*
      - 5630 *Konten in Franken*
        - 56300 *Bank X*
      - 5635 *Konten in Kolonial-Franken*
        - 56350 *Bank Y*
      - 5637 *Konten in fremder Währung*
        - 56370 *Bank Z*
    - 564 *Banken im Ausland und in den Ländern der französischen Union (frei verfügbar)*
      - 5640 *Konten in Franken*
        - 56400 *Bank X*
      - 5645 *Konten in Kolonial-Franken*
        - 56450 *Bank Y*
      - 5647 *Konten in fremder Währung*
        - 56470 *Bank Z*

- 565 *Banken im Ausland und in den Ländern der französischen Union* (beschränkt verfügbar)
  - 5650 *Konten in Franken*
    - 56500 Bank X
  - 5655 *Konten in Kolonial-Franken*
    - 56550 Bank Y
  - 5657 *Konten in fremder Währung*
    - 56570 Bank Z
- 566 *Postcheck*
- 567 *Konten bei öffentlichen Anstalten*
- 568 *Staatskasse*
- 569 *Uebrige Institutionen*
- 57 *Kasse*
  - 570 *Kasse Hauptgeschäft*
    - 5700 *Kasse in Franken*
    - 5705 *Kasse in fremder Währung*
  - 571 *Kasse Filiale A*
- 58 *Vorschüsse und gewährte Kredite an Verwalter*
- 59 *Interne Uebergangskonten*
  - 590 *Zahlungskonten*

*Ad 550 Anlagewertpapiere*

Für die Verbuchung und Bewertung der Anlagewertschriften gelten die gleichen Regeln wie für die Beteiligungswertschriften.

*Sondervorschrift für flüssige Mittel und kurzfristige Guthaben und Schulden in fremder Währung (Klassen 4 und 5)*

Die Geldmittel und kurzfristigen Guthaben und Schulden in fremder Währung sind zum letzten offiziellen Kurs am Bilanzstichtag zu bewerten. Die sich daraus ergebenden Kursdifferenzen sind im Konto 8744, «Kursdifferenzen», zu registrieren.

Blockierte Guthaben sind durch eine Rückstellung auf ihren ursprünglichen Wert zurückzuführen (Wert am Tage der Forderungsbegründung). Der entsprechende Betrag ist dem Konto 1572, «Rückstellung für blockierte Guthaben», gutzuschreiben.

**Klasse 6: Aufwandkonten**

- 60 *Einkäufe*
  - 600 *Handelswaren-Einkauf*
    - 6000 *Einkäufe in Frankreich*
      - 60000 Ware (oder Warengruppe) A
      - 60001 Ware (oder Warengruppe) B
    - 6005 *Einkäufe im Ausland*
      - 60050 Ware (oder Warengruppe) A
      - 60051 Ware (oder Warengruppe) B
  - 601 *Rohmaterial - Einkauf*
    - 6010 *Einkäufe in Frankreich*
      - 60100 Rohstoff (oder Gruppe) A
      - 60101 Rohstoff (oder Gruppe) B
    - 6015 *Einkäufe im Ausland*
      - 60150 Rohstoff (oder Gruppe) A
      - 60151 Rohstoff (oder Gruppe) B

- 602 *Einkäufe von Betriebs- und Hilfsmaterial*
  - 6020 Stoffe (oder Gruppe) C
  - 6021 Stoffe (oder Gruppe) C
  - 6024 Brennstoffe
  - 6025 Unterhaltsprodukte
  - 6026 Werkstattmaterial
  - 6027 Lagermaterial
  - 6028 Büromaterial
- 607 *Einkäufe von Verpackungsmaterial*
  - 6070 Einkäufe verlorener Verpackungen
  - 6075 Einkäufe von rückerstattbaren Verpackungen
  - 6077 Einkäufe von Verpackungen zu verschiedenem Gebrauch
- 61 *Personalaufwand*
  - 610 *Löhne*
    - Grundlohn
    - 6103 Entschädigung für Ueberstunden
    - 6105 Prämien
    - 6107 Gratifikationen
  - 612 *Gehälter*
    - 6120 Gehälter
    - 6123 Entschädigung für Ueberstunden
    - 6125 Prämien
    - 6127 Gratifikationen
  - 613 *Sonstige Barleistungen*
  - 614 *Vermittlungsentschädigungen*
    - 6140 Kommission auf Einkäufen
    - 6141 Kommission auf Verkäufen
    - 6145 Maklergehühren auf Einkäufen
    - 6146 Maklergebühren auf Verkäufen
  - 615 *Sonstige Entschädigungen*
    - 6150 Taggelder der Verwaltungsräte
    - 6152 Honorare
    - 6154 Entschädigungen der Verwaltungsräte und Gesellschafter
  - 616 *Sozialversicherungsbeiträge*
    - 6160 Beiträge auf Lohnzahlungen
      - 61600 Sozialversicherung
      - 61604 Familienzulagen
      - 61606 Unfall-Versicherungsprämien
    - 6162 Beiträge auf Gehälter
      - 61620 Sozialversicherung
      - 61624 Familienzulagen
      - 61626 Unfall-Versicherungsprämien
  - 618 *Sozialleistungen*
    - 6180 Sozialleistungen auf Lohnzahlungen
      - 61800 Bezahlte Ferien und Freitage
      - 61802 Entschädigung für vorzeitige Entlassung
      - 61804 Pensionszahlungen
      - 61806 Gruppenversicherung
    - 6182 Sozialleistungen auf Gehälter
      - 61820 Bezahlte Ferien und Freitage
      - 61822 Entschädigung für vorzeitige Entlassung
      - 61824 Pensionszahlungen
      - 61826 Gruppenversicherung

- 6185 Lehrlingsgebühr
- 6188 Wohlfahrtseinrichtungen
- 62 *Steuern und Gebühren*
  - 620 direkte Steuern und Gebühren
    - 6200 Patente
    - 6205 Grundsteuern und -Gebühren
  - 622 indirekte Steuern und Gebühren
    - 6220 Produktionsgebühr
    - 6221 Umsatzsteuer
  - 624 Steuern, Abgaben und Registergebühren
    - 6240 Stempelgebühr auf Obligationen
    - 6241 Stempelgebühr auf Aktien
    - 6243 Registergebühren
    - 6245 Stempelsteuern
  - 625 Zölle
  - 626 Stadtzoll
  - 627 Gewerbesteuern
  - 628 Verschiedene Gebühren
  - 629 *Steuern und Gebühren, die im Ausland und in den Ländern der französischen Union zahlbar sind*
- 63 *Kosten für mobile und immobile Werte*
  - 630 Mietzinsen und andere Mietkosten
    - 6300 Grundstücke
    - 6302 Baulichkeiten
    - 6304 Material und Werkzeuge
    - 6306 Mobiliar und Büromaterial – Transport- und Verpackungsmaterial
    - 6308 Geschäftsmehrwert
  - 631 Unterhalt
    - 6310 Grundstücke
    - 6312 Baulichkeiten
    - 6314 Material und Werkzeuge
    - 6316 Mobiliar und Büromaterial – Transport- und Verpackungsmaterial
    - 6317 Vorräte
  - 632 Reparaturen
    - 6322 Baulichkeiten
    - 6324 Material und Werkzeuge
    - 6326 Mobiliar und Büromaterial – Transport- und Verpackungsmaterial
  - 633 Werkzeuge
  - 634 Patent-, Lizenz- und Markengebühren
  - 635 Royalties
    - 6350 In Frankreich bezahlte Entschädigungen
    - 6355 Im Ausland bezahlte Entschädigungen
  - 636 Studien und Forschung
  - 637 Technische Dokumentation
  - 638 Versicherungsprämien für mobile und immobile Werte
    - 6382 Baulichkeiten
    - 6384 Material und Werkzeuge
    - 6386 Mobiliar und Büromaterial – Transport- und Verpackungsmaterial
    - 6387 Vorräte
- 64 *Transport- und Reisespesen*
  - 640 Transporte des Personals
  - 641 Geschäftliche Reise
    - 6410 Technisches Personal

- 6412 Kaufmännisches Personal
- 6414 Personal der Verwaltung
- 6416 Personal der Direktion
- 6418 Verwaltungsräte, Geschäftsführer und Gesellschafter
- 643 Fracht- und Transportkosten auf Einkäufen
- 645 Fracht- und Transportkosten auf Verkäufen
- 647 Fracht- und Transportkosten der Verwaltung
- 648 Transport-Versicherungsprämien
- 65 *Fremdleistungen*
  - 650 *Lieferungen an die Unternehmung*
    - 6500 Strom
    - 6501 Wasser
    - 6502 Gas
  - 655 *Durch Dritte ausgeführte Arbeiten*
- 66 *Allgemeine Verwaltungsaufwendungen*
  - 660 *Werhung*
    - 6600 Anzeigen und Inserate
    - 6601 Katalog und Werbedrucksachen
    - 6603 Muster
    - 6605 Messebesuche und Ausstellungen
    - 6607 Prämien
    - 6608 Geschenke an die Kundschaft
  - 661 Repräsentationsspesen
  - 662 Büromaterial (das nicht über ein Vorratskonto geführt wird)
  - 663 Dokumentation (Fachliteratur)
  - 664 P. T. T. - Kosten
    - 6640 Porti
    - 6643 Telefon und Telegraf
  - 665 Rechts- und Prozeßkosten
    - 6650 Rechtskosten
    - 6655 Prozeßkosten
  - 666 Beiträge und Subventionen
  - 667 Sitzungskosten
  - 668 Allgemeine Versicherungen
    - 6680 Haftpflichtversicherung
    - 6681 Lebensversicherung (zugunsten der Unternehmung)
    - 6682 Kreditversicherung
- 67 *Finanzaufwand*
  - 670 Kapitalzinsen und Agios
    - 6700 Darlehenszinsen
    - 6701 Passive Bankzinsen
    - 6702 Zinsen auf Kontokorrent und Depositenschulden
    - 6708 Agios
  - 671 Gewährte Skonti
  - 673 Bankspesen
    - 6730 Depotgebühren
  - 674 Wechselkosten
    - 6740 Einzahlungskosten
  - 677 Kommissionen auf Krediten, Bürgschaften und Wechselgarantien
- 68 *Zuwendungen an die Pensionskasse, Abschreibungs- und Rückstellungsaufwand*
  - 680 *Beiträge an die Pensionskasse*
    - 6800 *Obligatorische Beiträge*
    - 6805 *Freiwillige Beiträge*

- 681 *Abschreibungen*
  - 6810 *Abschreibungen der Organisations- und Einrichtekosten*
    - 68100 Gründungskosten
    - 68101 Kosten der Einrichtung
    - 68102 Kosten der Kapitalerböbung
    - 68103 Emissionskosten von Obligationenanleihen
    - 68104 Erwerbskosten für Anlagewerte
    - 68106 Disagio auf Obligationenanleihen
  - 6811 *Abschreibungen der Anlagen*
    - 68110 *Industrielles Nutzland*
    - 68112 *Baulichkeiten*
      - 681120 Fabrikgebäude
      - 681123 Verwaltungsgebäude
      - 681125 Uebrige Betriebsgebäude
      - 681126 Transportanlagen und Betriebsausstattungen
      - 681127 Renditenhäuser
    - 68114 *Material und Werkzeuge*
      - 681140 Material
      - 681144 Werkzeuge
    - 68116 *Uebrige Sachanlagen*
      - 681160 Mobiliar und Büromaterial
      - 681162 Einrichtung, Ausstattung, Installationen
      - 681164 Transportmaterial
      - 681165 Verpackungsmaterial
      - 681166 Zugtiere
    - 68118 *Immateriälgüter*
      - 681183 Patente, Lizenzen, Marken
      - 681185 Konzessionen
- 685 *Rückstellungsaufwand*
  - 6851 *Rückstellungen für Entwertung nicht amortisierbarer Grundstücke*
    - 68510 *Grundstücke*
      - 685100 Bebaute Grundstücke und Werkplätze
      - 685105 Uebrige Grundstücke
    - 68511 *Nicht amortisierbare Immateriälgüter*
      - 685110 Goodwill
      - 685115 Pachtrecht
  - 6853 *Rückstellungen für Entwertung der Vorräte*
    - 68530 Waren
    - 68531 Rohstoffe
    - 68532 Hilfs- und Betriebsmaterial
    - 68534 Halbfabrikate
    - 68535 Fertigprodukte
    - 68537 Verpackungsmaterial
  - 6854 *Rückstellungen für finanzielle Entwertung*
    - 68541 *Rückstellungen für Entwertung der Beteiligungspapiere*
    - 68542 *Rückstellungen für Minderwert von Forderungen*
      - 685420 Dubiose Forderungen
    - 68544 *Rückstellungen für finanzielle Entwertung der Filialkonten (oder der Muttergesellschaft)*
    - 68545 *Deltkrediterückstellungen für «verschiedene Debitoren»*
    - 68547 *Rückstellungen für Entwertung der Anlagepapiere*
  - 6855 *Rückstellungen für betriebliche Risiken*
    - 68550 Rückstellungen für hängige Prozesse

68551	Rückstellungen für Garantieleistungen
68553	Rückstellungen für Aufwendungen, die auf mehrere Perioden zu verteilen sind
685530	Rückstellungen für Großreparaturen
68554	Rückstellungen für Selbstversicherung
68555	Rückstellungen für Verluste auf Fixgeschäften

In Klasse 6 werden sowohl die Konten der Waren- und Stoffeinkäufe (60), wie die Konten des übrigen Betriebsaufwandes (61–68) geführt.

#### *Ad 60 Einkaufskonten*

In dieser Gruppe sind die Waren- und Materialeinkäufe zum Ankaufspreis auszuweisen. Dieser versteht sich einschließlich Lieferantenskonti und abzüglich Rabatte und Preisnachlässe. Die Skontoabzüge auf Lieferantenforderungen sind demnach nicht als Einkaufspreisminderung in Klasse 6 zu verbuchen, sondern als Ertrag über das Konto 774 zu führen. Die Branchenkontenrahmen können jedoch für die kleinen Unternehmungen eine von dieser Vorschrift abweichende Regelung treffen.

Der Kontenrahmen stellt es den Unternehmungen frei, die Bezugskosten, soweit sie den einzelnen Waren- und Stoffkategorien direkt zugerechnet werden können, anstatt den Kostenartenkonten 61–67, unmittelbar den entsprechenden Einkaufskonten zu belasten.

Die Einkäufe sind jeweils im Moment des Fakturaeingangs zu verbuchen. Da dieser zeitlich mit dem Wareneingang nicht immer übereinstimmt, kann sich am Jahresende folgende Situation ergeben:

1. Die Unternehmung ist am Abschlußtag im Besitz der Faktura, während die Warenlieferung noch aussteht.
2. Die Unternehmung ist im Besitz der Waren oder Materialien, während die Faktura noch nicht eingetroffen ist.

Im ersten Fall ist das mit dem Wert der fakturierten, aber noch nicht eingetroffenen Waren und Stoffe belastete Einkaufskonto (60) wieder zu erkennen, unter entsprechender Lastschrift im transitorischen Aktivkonto 4800, «Zur voraus bezahlte Einkäufe».

Im zweiten Fall sind die erhaltenen, aber noch nicht fakturierten Waren und Stoffe unter Belastung des Einkaufskontos dem transitorischen Passivkonto 4700, «Zu bezahlende Einkäufe», gutzubringen. Zu Beginn der neuen Rechnungsperiode sind die erwähnten transitorischen Konten über das Einkaufskonto wieder auszugleichen.

#### *Ad 61 Personalaufwand*

Gruppe 61 enthält alle mit der Entlohnung und Salarierung im Zusammenhang stehenden Kosten. Die «Sozialversicherungsbeiträge» stellen lediglich den Unternehmeranteil dar.

In den Konten 61804 und 61824 werden die Pensionszahlungen nur verbucht, wenn zu diesem Zweck kein Pensionsfonds (14) geäuftet wurde. Besteht ein solcher, so gehen die Auszahlungen zu seinen Lasten.

#### *Ad 62 Steuern und Gebühren*

Von den durch die Unternehmung zu entrichtenden Steuern und Gebühren sind folgende nicht in Gruppe 62 einzutragen:

- Die erfolgsabhängigen Einkommenssteuern, die direkt über das Gewinn- und Verlustkonto der Klasse 8 zu buchen sind.
- Nachträgliche Steuerforderungen, die eine frühere Rechnungsperiode betreffen, sind über das Konto 872 zu führen.
- Strafsteuern und Steuerbußen sind als außerordentlicher Aufwand im Konto 874 zu registrieren.
- Für die von der Unternehmung bezahlten Steuern und Abgaben, die auf Dritte überwält werden können, sind die Konten 440 und 4602 vorgesehen.
- Die Lehrlingsgebühren sind als Personalkosten im Konto 6185 einzutragen.

#### *Ad 64 Transport- und Reisespesen*

In dieser Gruppe figurieren alle Transport- und Reisespesen, inklusive die den Kunden berechneten Versandfrachten, die dem Konto 645 gutzuschreiben sind. Diese sind demnach in den Verkaufserlösen des Kontos 70 nicht inbegriffen.

Beim Jahresabschluß ist die Periodenabgrenzung der in den Konten 61-67 verbuchten Aufwände vorzunehmen, was über die transitorischen Konten 470 und 480 zu geschehen hat.

### Klasse 7: Ertragskonten

#### *70 Verkäufe von Handelswaren und Erzeugnissen*

700 Verkäufe von Handelsware - oder Erzeugnis (oder Gruppe) A

7000 Verkäufe in Frankreich (Produzenten)

7004 Verkäufe in Frankreich (Nicht-Produzenten)

7008 Verkäufe an das Ausland

701 Verkäufe von Handelsware - oder Erzeugnis (oder Gruppe) B

7010 Verkäufe in Frankreich (Produzenten)

7014 Verkäufe in Frankreich (Nicht-Produzenten)

7018 Verkäufe an das Ausland

#### *72 Verkäufe von Abfällen*

720 Abfall A

721 Abfall B

#### *73 Verkäufe von rückerstattbaren Verpackungen*

#### *74 Erlösminderungen*

740 Außer Faktur gewährte Rabatte, Preisnachlässe und Vergütungen

7400 auf Verkauf von Handelsware - oder Erzeugnis (oder Gruppe) A

7401 auf Verkauf von Handelsware - oder Erzeugnis (oder Gruppe) B

745 Preisminderungen zufolge Mängelrüge

7450 Preisminderungen auf Waren- oder Erzeugnisgruppe A

7451 Preisminderungen auf Waren- oder Erzeugnisgruppe B

#### *75 Selbstaufgeführte Arbeiten*

751 Durch Rückstellungen gedeckte selbsterstellte Leistungen

752 Selbstaufgeführte Einrichtungsarbeiten

753 Selbsterstellte Anlagen

7532 Gebäude

7534 Material und Werkzeuge

7536 Uebrige Sachanlagen

7538 Immaterialgüter

#### *76 Nebenerträge*

760 Erträge aus Wohlfahrtseinrichtungen

7600 Arbeiterhäuser

7601 Kantinen

- 761 *Kommissionen und Maklergebühren*
  - 7610 *Kommissionen und Maklergebühren auf Käufen*
  - 7615 *Kommissionen und Maklergebühren auf Verkäufen*
- 762 *Erträge aus Patenten, Lizenzen usw.*
  - 7620 *Inlanderträge*
  - 7625 *Auslanderträge*
- 763 *Erträge aus nicht-betrieblichen Liegenschaften*
  - 7630 *Erträge aus Renditenhäusern*
- 765 *Verschiedene Einnahmen aus Mietverträgen*
- 766 *Entschädigung für Dienstleistungen*
- 769 *Uebrige Nebenerträge*
- 77 *Finanzerträge*
  - 770 *Beteiligungserträge*
  - 771 *Erträge aus Anlagewertschriften*
  - 772 *Zinsen auf Aktivdarlehen*
  - 773 *Zinsen auf Kontokorrentguthaben*
  - 774 *Lieferantenskonti*
  - 779 *Uebrige Finanzerträge*
- 78 *Erhaltene Rückvergütungen, Rabatte und Preisnachlässe*
  - 780 *Erhaltene Rückvergütungen, Rabatte und Preisnachlässe von Lieferanten*
  - 785 *Erhaltene Rückvergütungen und Bonifikationen von Kunden*
  - 789 *Verkaufsprovisionen*

In Klasse 7 sind alle mit der normalen Betriebstätigkeit im Zusammenhang stehenden Erträge untergebracht. Lediglich die außerordentlichen und periodenfremden Erträge sind direkt über das Gewinn- und Verlustkonto der Klasse 8 zu buchen.

#### *Ad 70 Verkäufe von Handelswaren und Erzeugnissen*

Analog zu den Lieferantenskonti werden die Skonti auf Verkäufen nicht als Erlösminderung behandelt, sondern als «Finanz»aufwand in Klasse 6 (671) verbucht. Dagegen dürfen die den Kunden berechneten Porti, sowie die Rabatte und andere Preisnachlässe in den Verkaufserlösen der Gruppe 70 nicht enthalten sein.

- Dienstleistungsbetriebe, die nicht den Verkauf von Waren und Produkten zum Gegenstand haben, müssen die Leistungserträge unter entsprechender Abänderung der Kontenbezeichnung im Konto 70 verbuchen.
- Die Erlöskonten sind so aufzuteilen, daß sie die verschiedenen Waren- und Produktgruppen getrennt in Erscheinung treten lassen. Zudem sind die Verkäufe in Frankreich und im Ausland auseinanderzuhalten. Die Erlöse aus Abzahlungsgeschäften sind ebenfalls gesondert auszuweisen.

#### *Ad 73 Verkäufe von rückerstattbaren Verpackungen*

Dieses Konto wird mit den den Kunden separat berechneten Beträgen kreditiert, die für nicht zurückerhaltene Verpackungen zu Gunsten der Unternehmung verfallen. Die Fristen, nach denen nicht zurückerstattete Verpackungsmaterialien als «verloren» zu gelten haben, sind durch die Branchenkontenrahmen zu bestimmen.

#### *Ad 74 Erlösminderungen*

Bei diesen Erlösminderungen handelt es sich lediglich um Rabatte, Preisnachlässe und Vergütungen, die außerhalb der Fakturen gewährt wurden.

Konto 74 wird zu Lasten der entsprechenden Konten der Klassen 4 und 5

(Kunden, Bank, Kasse) erkannt, und beim Abschluß über das Verkaufskonto 70 ausgeglichen.

#### *Ad 75 Selbstaufgeführte Arbeiten*

Konto 75 nimmt im Haben die in der Betriebsbuchhaltung oder auf statistischem Wege ermittelten Kosten selbsterstellter Leistungen auf. Das Unterkonto 751 ist für die durch Rückstellungen gedeckten Arbeiten (Reparaturen, Unterhalt usw.) vorgesehen. Es wird mit der vollen Rückstellung erkannt, wenn diese niedriger oder gleich den Herstellkosten der selbsterstellten Leistungen ist, oder mit den Herstellkosten, wenn diese geringer sind als die gebildete Rückstellung. Die Konten 752 und 753 werden zu Lasten der Konten 20, « Organisations- und Einrichtekosten », und 23, « In Fabrikation befindliche Anlagen », kreditiert.

#### *Ad 76 und 77 Neben- und Finanzerträge*

Unternehmungen, die eine in den Kontengruppen 76 und 77 vorgesehene Tätigkeit zum Hauptgegenstand haben, dürfen die entsprechenden Erträge nicht in diesen Konten verbuchen, sondern haben zu diesem Zweck die Kontengruppe 70 zu benützen.

(Für eventuelle Ertragsminderungen sieht der Kontenrahmen keine speziellen Konten vor. Diese sind im Soll der Neben- und Finanzertragskonten [76 und 77] zu berücksichtigen.)

#### *Ad 78 Erhaltene Rückvergütungen, Rabatte und Preisnachlässe*

Hier sind nur die Vergütungen zu registrieren, deren Betrag im Moment der Faktura-Verbuchung noch nicht bekannt war und deshalb nicht berücksichtigt werden konnte.

### Klasse 8: Abschlußkonten

#### *80 Betriebsergebniskonto*

Das Betriebsergebniskonto nimmt beim Abschluß folgende Buchungen auf:

##### *Im Soll:*

- den Anfangsbestand der Vorräte (Gutschrift in den Konten der Klasse 3)
- Die Waren- und Stoffeinkäufe (Gutschrift in Konto 60)
- die Aufwände (Gutschrift in den Konten 61-67)
- die Zuwendungen des Kontos 68 (Gutschrift in Konto 68)

##### *Im Haben:*

- die Erlöse aus den Waren- und Erzeugnisverkäufen (Lastschrift im Konto 70)
- die Erlöse aus dem Abfallverkauf (Lastschrift im Konto 72)
- die Erlöse aus dem Verkauf von Verpackungsmaterial (Lastschrift im Konto 73)
- die selbsterstellten Anlagen (Lastschrift im Konto 75)
- die Nebenerträge (Lastschrift im Konto 76)
- die Finanzerträge (Lastschrift im Konto 77)
- die erhaltenen Rückvergütungen, Rabatte und Preisnachlässe (78)
- den Endbestand der Vorräte (Vorratskonten der Klasse 3)

#### *86 Erträge und Aufwände für gegenseitige Leistungen zwischen Zweigbetrieben*

#### *87 Gewinn- und Verlustkonto*

##### *870 Gewinne und Verluste der laufenden Rechnungsperiode*

##### *872 Periodenfremde Gewinne und Verluste*

- 8720 Eingänge abgeschriebener Forderungen
- 8721 Auflösung von Rückstellungen früherer Perioden
- 8722 Nachsteuer und Steuerermäßigung
  - 87220 Nachsteuer
  - 87225 Steuerermäßigung

- 8723 Aufwände, die frühere Perioden betreffen
- 8724 Erträge, die frühere Perioden betreffen
- 874 *Außerordentliche Gewinne und Verluste*
  - 8740 Veräußerung von Sachanlagen
    - 87410 Verluste
    - 87415 Gewinne
  - 8742 Veräußerung von Beteiligungspapieren
    - 87420 Verluste
    - 87425 Gewinne
  - 8743 Veräußerung von Anlagepapieren
    - 87430 Verluste
    - 87435 Gewinne
  - 8744 Kursdifferenzen
    - 87440 Verluste
    - 87445 Gewinne
  - 8745 Verluste auf Guthaben
  - 8746 Handänderungsgebühren
  - 8747 Strafgebühren und Steuerbußen
  - 8748 Bußen
- 875 *Aufwand für außerordentliche Rückstellungen*
  - 8757 *Rückstellungen für außerordentliche Risiken*
    - 87570 Rückstellung für Bußen- und Strafzahlungen
    - 87571 Rückstellung für Kursverluste
    - 87572 Rückstellung für blockierte Guthaben
  - 8758 *Rückstellungen zufolge Kriegszustand*
- 876 *Einkommenssteuern*
- 88 *Geschäftsergebnis (Gewinnverteilungskonto)*
- 89 *Bilanz*
  - 890 *Eröffnungsbilanz*
  - 891 *Schlußbilanz*

### *Erläuterungen zu den Abschlußkonten*

#### *Ad 80 Betriebsergebniskonto*

Sämtliche Unternehmungen haben das Konto 80 gemäß dem vorgeschriebenen Modell zu führen. Für die Unterteilung der Verkaufserlöse und anderer Erträge sind die verschiedenen Branchen-Kontenrahmen zuständig.

Das Konto 80 gibt seinen Saldo dem Konto 870, «Gewinne und Verluste der laufenden Rechnungsperiode», ab.

#### *Ad 86 Aufwände und Erträge für gegenseitige Leistungen zwischen Zweigbetrieben*

Dieses Konto dient der internen Leistungsverrechnung zwischen Zweigbetrieben mit autonomer Buchführung.

#### *Ad 87 Gewinn- und Verlustkonto*

Für die Führung des Gewinn- und Verlustkontos haben sich die Unternehmungen obligatorisch an das vorgeschriebene Modell-Konto zu halten. Abänderungen dürfen nur von den Branchen-Kontenrahmen vorgenommen werden, sofern dies die individuellen Bedürfnisse der einzelnen Wirtschaftszweige erfordern.

Die Gut- bzw. Lastschrift in den Konten 872, «Periodenfremde Gewinne und Verluste», und 874, «Außerordentliche Gewinne und Verluste», wird direkt

zu Lasten bzw. zu Gunsten der Bestandeskonten der Klassen 1–5 vorgenommen. Die Belastung des Kontos 875, «Aufwände für außerordentliche Rückstellungen», erfolgt zu Gunsten der Konten 157, «Rückstellungen für außerordentliche Risiken», und 158, «Rückstellungen zufolge Kriegszustand».

#### *Ad 88 Geschäftsergebnis*

Dieses Konto wird vor der Gewinnverteilung mit dem Nettoergebnis erkannt, unter gleichzeitiger Belastung im Konto 87. Im Soll nimmt es die verteilten Gewinne, sowie die den Reserven zugewiesenen Beträge auf.

Ein eventueller Saldo wird über Konto 12, «Vortrag», ausgebucht.

#### *Ad 89 Bilanz*

Die Führung des Kontos 89 ist vom Kontenrahmen nicht als obligatorisch vorgeschrieben.

Dagegen ist das Bilanzmodell für alle Unternehmungen verbindlich. Es stellt eine Minimal-Vorschrift dar, die, soweit die vorgesehenen Bilanzkonten in den Buchhaltungen überhaupt geführt werden, streng einzuhalten ist.

Änderungen dürfen auch hier nur durch die Branchenkontenrahmen vorgenommen werden, um den Bedürfnissen der Wirtschaftszweige besser Rechnung zu tragen.

(Ueber die der Bilanz beizufügende Uebersicht mit ergänzenden Angaben vgl. unsere Ausführungen Seite 37 f zu Klasse 0).

## II. Die Betriebsbuchführung

### Klasse 9: Betriebsbuchführung

#### 90 Spiegelbildkonten

903 Uebertragene Anfangsbestände

. . . . .

905 Uebertragene Einkäufe

906 Uebrig übertragene Aufwände

907 Uebertragene Erträge

908 Uebertragene Gewinne und Verluste

#### 91 . . . . .

#### 92 Kostenstellenkonten

920 Verwaltungsstellen

921 Finanzierungsstellen

922 Hilfsstellen

923 Materialstellen

924 } Fertigungsstellen

925 }

. . . . .

927 Vertriebsstellen

928 Nebenbetriebe (branchenfremde Leistungen)

. . . . .

#### 93 Kostenträgerkonten

930 Einstandspreise

9300 Handelswaren

- 9301 Rohstoffe
- 9302 Hilfs- und Betriebsstoffe
- 9307 Verpackungsmaterial
- 934 Herstellkosten
  - 9340 Halbfabrikate
  - 9345 Fertigfabrikate
- 937 Selbstkosten der verkauften Waren und Produkte
- 938 Selbstkosten der branchenfremden Leistungserstellung
- 94 Vorratskonten (Lagerbuchführung)
  - 940 Skontration (laufende Bestandesermittlung) gekaufter Vorräte
    - 9400 Handelswaren
    - 9401 Rohstoffe
    - 9402 Hilfs- und Betriebsstoffe
  - 943 Skontration der Abfälle
  - 944 Skontration der hergestellten Produkte
    - 9440 Halbfabrikate
    - 9445 Fertigprodukte
    - 9448 Produkte in Arbeit
  - 947 Skontration der Verpackungsmaterialien
    - 9470 Verlorene Verpackungen
    - 9474 rückerstattbare Verpackungen am Lager
    - 9475 ausgeliehene rückerstattbare Verpackungen
- 95 Konten der Lagerentnahmen zu theoretischen Verrechnungspreisen
  - 950 Verrechnete «gekaufter Vorräte»
    - 9500 Verrechnete Handelswaren
    - 9501 Verrechnete Rohstoffe
    - 9502 Verrechnete Hilfs- und Betriebsstoffe
  - 953 Verrechnete Abfälle
  - 954 Verrechnete hergestellte Produkte
    - 9540 Verrechnete Halbfabrikate
    - 9545 Verrechnete Fertigprodukte
  - 957 Verrechnete Verpackungsmaterialien
- 96
- 97 Verrechnungsdifferenzen
  - 970 Aufwand, der keine Kosten darstellt
  - 971 Verrechnete kalkulatorische Kosten

- 972 Differenzen zwischen den effektiven und verrechneten Kosten
- 973 Differenzen zwischen effektivem und verrechnetem Materialverbrauch
- 974 Bestandesdifferenzen
- 975 Kostenstellenrestkosten
- 976 Stillstandskosten
- 977 Differenzen aus Schwankungen des Beschäftigungsgrades
- 978 Nicht verrechnete Erträge

- 98 Betriebsergebniskonten
  - 980 Ergebnis auf Handelswaren und Produkten
  - 982 Ergebnis auf Abfällen
  - 983 Ergebnis auf rückerstattbaren Verpackungen
  - 985 Ergebnis auf branchenfremder Leistungserstellung
  - 987 Sammelkonto Verrechnungsdifferenzen
  - 988 Gewinn- und Verlustkonto

99 . . . . .

### *Erläuterungen zur Betriebsbuchführung*

Das Betriebsergebniskonto der Geschäftsbuchführung ist nicht geeignet, einen tieferen Einblick in die innerbetrieblichen Vorgänge zu gewähren. Es gibt lediglich das Finanzergebnis der gesamten «normalen» Unternehmungstätigkeit wieder, ohne die anteiligen Kosten und Erträge der einzelnen Leistungsgruppen zum Ausdruck zu bringen. Aus diesem Grunde ist es unmöglich, aus der Geschäftsbuchhaltung gewisse, für die Unternehmungsführung und -politik wichtige Erkenntnisse zu ziehen. So gibt sie beispielsweise keine Auskunft darüber, in welchem Maße ein bestimmtes Produkt zum Betriebsergebnis beiträgt, ob es vorteilhaft sei eine neue Fabrikationsmethode einzuführen, oder ob bestimmte Leistungen durch den Betrieb selbst auszuführen oder von außen zu beziehen seien<sup>1</sup>. Die mangelnde Aussagesfähigkeit des Betriebsergebniskontos beruht jedoch nicht nur auf seiner besonderen Struktur, sondern auch auf der langen Zeitdauer, die zwischen der Ermittlung von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsergebnissen liegt. Da der Abschluß in der Geschäftsbuchführung eine Inventaraufnahme voraussetzt, wird er in der Regel nur einmal jährlich vorgenommen. Innerhalb dieser Frist können sich die technischen und wirtschaftlichen Bedingungen der Leistungserstellung ändern, so daß die Vergleichbarkeit der Resultate in Frage gestellt oder zum mindesten stark eingeschränkt wird.

Um dieses Ungenügen der Geschäftsbuchführung zu beheben, ist zusätzlich eine Organisation besonderer Konten vorzusehen, die geeignet ist, eine kurzfristige, kostenträgerbezogene Erfolgsrechnung durchzuführen. Diese Aufgabe wird der Betriebsbuchhaltung überbunden, die ein hervorragendes Instrument der Betriebsüberwachung darstellt.

Grundlage und Ausgangspunkt für die innerbetriebliche Ergebnisrechnung bilden die in der Geschäftsbuchführung erfaßten Aufwände und Erträge, die in der Betriebsbuchhaltung von den sogenannten «Spiegelbildkonten» übernommen werden. Der erste Schritt auf dem Wege der Zurechnung der Kosten auf die Erzeugnisse stellt die Kostenartenrechnung dar.

<sup>1</sup> Vgl. A. J. Martin: «Comptabilité analytique d'exploitation», Paris 1952, S. 117.

## 1. Die Selbstkostenrechnung

### a) Die Kostenartenrechnung

Aufgabe der Kostenartenrechnung ist es, den in die Kostenrechnung eingehenden Wertverzehr, nach Arten aufgegliedert, zu erfassen und periodisch abzugrenzen. Zu diesem Zweck sind zunächst die in der Geschäftsbuchführung registrierten Aufwandsziffern auf ihren Kostencharakter zu untersuchen, d. h. die außerordentlichen und periodenfremden Aufwände sind auszuscheiden. Sodann sind die nur in der Betriebsbuchhaltung figurierenden Beträge für die kalkulatorischen Kosten (Zusatzkosten) festzulegen.

#### aa) Der Kostencharakter des in der Geschäftsbuchführung verbuchten Aufwandes

Von den in Klasse 6 verbuchten Aufwandposten sind, nach den Weisungen des Kontenrahmens, folgende nicht in die Kostenrechnung einzubeziehen:

##### – Betriebsfremde Aufwände

- Die Amortisation der Gründungskosten, sowie die Kosten, die durch eine Kapitalerhöhung oder eine Obligationenemission verursacht werden (68100 bis 68103).

Diese Abschreibungsbeträge werden aus der Kostenrechnung ausgeschlossen, weil sie sich auf Aufwendungen beziehen, die die Begründung und Entwicklung einer Unternehmung zum Gegenstand haben, d. h., die eine Wirkung auf lange und unbestimmte Dauer zeitigen, so daß der Kostenanteil pro Rechnungsperiode nicht mit Sicherheit bestimmt werden kann. Da eine möglichst rasche Abschreibung dieser Aufwände zu befürworten ist, weil sie nur einen fiktiven Aktivposten darstellen, wäre es nach dem Prinzip der Kostenverursachung nicht richtig, nur diejenigen Rechnungsperioden zu belasten, die zufolge ihres günstigen Ergebnisses eine beschleunigte Abtragung der fraglichen Posten erlauben.

- Aufwände, die zwar mit der «normalen» Betriebstätigkeit zusammenhängen, jedoch als Bestandteil des allgemeinen Unternehmerrisikos (risque professionnel) aus dem Gewinn zu decken sind.

Es betrifft dies:

- die Prämien von Lebensversicherungen, die zu Gunsten der Unternehmung abgeschlossen wurden (Konto 6681).
- Die Kreditversicherungsprämien (Konto 6682).
- Die Rückstellungen, die über die Abschreibungsbeträge hinaus für die Entwertung von Aktivposten gebildet werden. Diese Rückstellungen beruhen auf Wertrückgängen, deren Realisierung am Abschlußtag wohl wahrscheinlich, aber nicht absolut sicher ist. Wertrückgänge können auf momentane Einflüsse zurückzuführen sein und früher oder später durch Preissteigerungen wieder kompensiert werden. Da mit der Berücksichtigung dieser Rückstellungsbeträge für Wertminderungen nicht realisierte Verluste in die Selbstkosten einbezogen würden, werden sie im französischen Kontenrahmen nicht als Kosten behandelt. Aus den gleichen Ueberlegungen heraus, d. h. weil ihr Betrag nicht mit Bestimmtheit festgelegt werden kann, ist den Rückstellungen für hängige Prozesse nicht Kostencharakter zuzuschreiben. Die Aufwände, für die in früheren Perioden Rückstellungen gebildet und in

die Kostenrechnung einbezogen wurden, dürfen im Moment ihres effektiven Anfalls nicht mehr als Kosten verrechnet werden.

- Leistungen, die auf Grund vertraglicher Abmachungen dem Personal oder Dritten entrichtet werden, und die in Wirklichkeit eine Gewinnbeteiligung darstellen, sind ebenfalls nicht als Kosten zu betrachten.
  - Im übrigen gehen alle Aufwände, die direkt dem Gewinn- und Verlustkonto belastet werden, nicht in die Kostenrechnung ein.
- *Periodenfremde Aufwände*

Nachdem die in die Kostenrechnung eingehenden Elemente vom übrigen Aufwand geschieden sind, müssen sie noch periodisch richtig abgegrenzt werden. Im Prinzip ist die Periodenabgrenzung in der Geschäftsbuchführung mittels der Konten « Zu bezahlende Aufwendungen » (470) und « Vorausbezahlte Aufwendungen » (480) vorzunehmen. Um jedoch die kurzfristige interne Abrechnung zu beschleunigen oder überhaupt zu ermöglichen, können für die abzugrenzenden Kosten, sowie für den Materialverbrauch, theoretische Verrechnungspreise verwendet werden. Dies führt zu der Unterscheidung zwischen effektiv angefallenen (*charges incorporables*) und verrechneten Kosten (*charges incorporées*).

Die Verwendung von Verrechnungspreisen ist jedoch nur unter der Bedingung gestattet, daß die Abweichungen von den tatsächlich entstandenen Kosten keinen wesentlichen Einfluß auf die Selbstkosten ausüben.

Auf das Problem der Ueber- und Unterdeckungen werden wir im Zusammenhang mit der Besprechung der Kontengruppen 94-97 näher eintreten.

#### *bb) Die kalkulatorischen Kosten (charges supplétives)*

Bei den kalkulatorischen Kosten handelt es sich um Verbrauchselemente, die nur in der innerbetrieblichen Rechnung eingesetzt werden. Die Notwendigkeit der Einbeziehung dieser fiktiven Elemente in die Kostenrechnung ergibt sich aus der zwischen den verschiedenen Betrieben herrschenden Unterschiedlichkeit der Finanzierungsarten und Unternehmungsformen. Durch sie soll für die verschiedenartigen Betriebe eine einheitliche Vergleichsbasis geschaffen werden.

Der französische Kontenrahmen sieht zwei kalkulatorische Kostenarten vor: die Eigenkapitalzinse und den kalkulatorischen Unternehmerlohn.

#### *- Die kalkulatorischen Zinsen*

Der Begriff der kalkulatorischen Zinsen im Kontenrahmen 1947 deckt sich nicht mit demjenigen des Kontenrahmens 1942, sowie des deutschen Erlaßrahmens. In den beiden Letztgenannten werden die kalkulatorischen Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital errechnet, unabhängig von der Art seiner Finanzierung. Im Kontenrahmen 1947 sind dagegen unter den kalkulatorischen Zinsen (*charges financières calculées*) nur die Eigenkapitalzinsen zu verstehen, die zusätzlich zu den effektiv bezahlten Zinsen, wie sie die Geschäftsbuchführung ausweist, in die Kostenrechnung eingehen.

Für die Berechnung der kalkulatorischen Kapitalkosten ist der durchschnittliche Zinssatz (bezogen auf die laufende Rechnungsperiode) für langfristiges Leihkapital maßgebend. Das Eigenkapital auf dem die Zinskosten entstehen, ergibt sich aus der Berücksichtigung folgender Posten:

- Grundkapital (*capital social appelé* oder *capital personnel*),
- gesetzliche, statutarische oder fakultative Reserven,

- Agio (Mehrerlös bei Ausgabe von Aktien anlässlich einer Kapitalerhöhung),
  - Gewinnvortrag,
  - Pensionsfonds (mit Reservecharakter),
  - Risikorückstellungen (mit Reservecharakter),
  - abzüglich nicht amortisierte Gründungskosten.
- *Der kalkulatorische Unternehmerlohn*

Das Problem der Verrechnung eines kalkulatorischen Unternehmerlohnes stellt sich nur in Einzel- und Personengesellschaften. Während in den Kapitalgesellschaften sämtliche Arbeitsentgelte in Form von Löhnen und Gehältern als Aufwand in Klasse 6 erscheinen, findet die Arbeit der Unternehmer in Personengesellschaften im Gewinn ihre Abgeltung. Um die beiden Unternehmungskategorien in bezug auf den zwischenbetrieblichen Kostenvergleich auf eine einheitliche Ebene zu bringen, ist in der Kostenrechnung der Personengesellschaften ein kalkulatorischer Unternehmerlohn einzubeziehen. Dieses Entgelt ist unabhängig von den tatsächlichen Bezügen der im Betrieb ohne feste Entlohnung mitarbeitenden Unternehmer. Für die Bemessung seiner Höhe ist das Gehalt eines Angestellten maßgebend, der in einer Kapitalgesellschaft eine in jeder Beziehung gleichwertige Tätigkeit ausübt.

Ein besonderes Problem im Zusammenhang mit den kalkulatorischen Kosten stellt sich im Hinblick auf die Bewertung der Vorräte in der Bilanz. Durch die Bewertung der Waren-, Material- und Produktbestände zu den auf diese Weise ermittelten Einstands- bzw. Herstellkosten, schleichen sich fiktive Werte in die Aktiven der Bilanz ein. Um dies zu korrigieren und die Vorräte auf ihren tatsächlichen Wert zurückzuführen, ist deshalb in der Höhe der kalkulatorischen Kosten eine Rückstellung zu bilden.

#### cc) Direkte und indirekte Kosten

Für die Weiterverrechnung der Kostenarten auf die Kostenträger ist zwischen direkten und indirekten Kosten zu unterscheiden. Die direkten oder Einzelkosten können den Erzeugnissen unmittelbar zugemessen werden, während dies bei den indirekten oder Gemeinkosten nicht möglich ist. Diese Unterscheidung wird lediglich in Einproduktbetrieben hinfällig, in denen die Divisionskalkulation angewendet werden kann. Solche Unternehmungen sind jedoch in reiner Form in der Praxis kaum anzutreffen.

Die Verrechnung der Einzelkosten bereiten weiter keine Schwierigkeiten. Ihr Betrag steht eindeutig fest und wird dem entsprechenden Kostenträgerkonto<sup>1</sup> der Gruppe 93 belastet, unter gleichzeitiger Gutschrift in den Konten 905, « Uebertragene Einkäufe », und 906, « Uebertragene Aufwände ».

Die Zurechnung der Gemeinkosten auf die einzelnen Produkte ist dagegen mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Die ideale Forderung, jedem Kostenträger die Gemeinkosten anzurechnen, die er tatsächlich verursacht, läßt sich praktisch nie voll erfüllen. Trotzdem muß versucht werden, der Wirklichkeit so nahe wie möglich zu kommen, ohne dabei zu große Umtriebe zu verursachen. Die Gemeinkosten werden den Erzeugnissen in zwei Stufen zugemessen: auf der ersten Stufe, der Kostenstellenrechnung, sind sie auf die verschiedenen Kosten-

<sup>1</sup> Kostenträger im Sinne von « prix de revient », vgl. unsere Ausführungen S. 36.

bereiche zu verteilen; auf der zweiten Stufe, der Kostenträgerrechnung, werden die Stellenkosten den Erzeugnissen zugerechnet:

#### aa) Aufgabe

#### b) Die Kostenstellenrechnung

Der Hauptzweck der Kostenstellenrechnung besteht darin, die richtige Aufteilung der Gemeinkosten auf die Kostenträger zu ermöglichen. Jedes Produkt soll mit den anteiligen Kosten derjenigen Stellen belastet werden, deren Dienste es in Anspruch nimmt.

Neben dieser rechentechnischen Funktion stellt die Gliederung in Verantwortungsbereiche ein hervorragendes Instrument der Betriebsüberwachung dar.

Da die Bildung von Rechnungsbezirken von der Größe und der Eigenart der einzelnen Betriebe abhängt, begnügt sich der Kontenrahmen, die Stellengliederung nur in großen Zügen anzugeben (vgl. dazu unsere Ausführungen Seite 35).

#### bb) Die Umlage der Kostenarten

Für die Zurechnung der Gemeinkosten auf die Rechnungsbezirke ist zwischen Stelleneinzelkosten (charges semi-directes) und -gemeinkosten (charges indirectes) zu unterscheiden. Die ersteren betreffen nur eine einzige Stelle und können dieser direkt angerechnet werden. Die Stellengemeinkosten beziehen sich dagegen auf mehrere Bezirke und sind auf diese nach geeigneten Schlüsseln zu verteilen. Im Interesse einer richtigen Verrechnung ist eine möglichst weitgehende direkte Kostenerfassung anzustreben.

Die Umlegung der Kostenarten ist mit Hilfe eines Verteilungsblattes (feuille de répartition) vorzunehmen, das eine Art Betriebsabrechnungsbogen darstellt. Dieses Verteilungsblatt dient sodann als Buchungsbeleg für die Belastung der Kostenstellenkonten (92) einerseits, und die Gutschrift in den Konten 94 oder 95 anderseits.

#### cc) Kostenumlage zwischen den Kostenstellen

Nachdem die Kostenarten auf die verschiedenen Stellen verteilt sind, müssen die « allgemeinen » (Finanzierungs- und Verwaltungsstellen) und die Hilfsstellen auf die Endkostenstellen umgelegt werden. Zu diesem Zweck sind die Kostenstellen so anzuordnen, daß die « gebende » Stelle immer der « empfangenden » vorangeht, so daß die Kosten der Verwaltungs- und Hilfsstellen der Reihe nach überwältzt werden können. Diese einfache Methode setzt jedoch voraus, daß zwischen den fraglichen Kostenstellen nur einseitige Beziehungen bestehen, was in Wirklichkeit selten zutreffen dürfte. In der Regel ist es so, daß sich die Hilfs- und allgemeinen Kostenstellen gegenseitig Dienste leisten, wodurch die Verrechnung wesentlich kompliziert wird, da es nicht möglich ist, den zu verteilenden Gesamtbetrag der ersteren festzustellen, solange die Gesamtkosten der letzteren nicht bekannt sind, und umgekehrt.

Der französische Kontenrahmen sieht für diesen allgemeinen Fall wechselseitiger Beziehungen zwischen Kostenstellen folgende zwei Lösungen vor:

#### 1. Algebraische Lösung eines Systems von $n$ Gleichungen mit $n$ Unbekannten

Für jede Kostenstelle, die Leistungen von einer oder mehreren andern Stellen empfängt, läßt sich eine Gleichung ersten Grades aufstellen:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Vgl. A. J. Martin, a. a. O. S. 119.

$$QX = A + (m_1 \times x_1) + (m_2 \times x_2) + (m_3 \times x_3).$$

Q = Gegebene Anzahl Leistungseinheiten der Kostenstellen.

X = Unbekannte, die die Kosten pro Leistungseinheit der fraglichen Stelle darstellt.

A = Summe der gegebenen Stelleneinzel- und Gemeinkosten.

$m_1, m_2, m_3$  = gegebene Anzahl Leistungseinheiten, die der Kostenstelle durch andere, mit 1, 2, 3 bezeichnete Stellen geliefert werden.

$x_1, x_2, x_3$  = Unbekannte, die die Einheitskosten der Leistungen der Stellen 1, 2 und 3 darstellen.

Für  $n$  Kostenstellen mit wechselseitigen Beziehungen können zur Bestimmung ihrer Einheitskosten « $n$ » solche Gleichungen mit  $n$  Unbekannten aufgestellt werden. Ihre Lösung führt zwar zu theoretisch richtigen Resultaten, doch dürfte der Anwendungsbereich dieser Methode sehr beschränkt sein, da sie sich für die Praxis in den meisten Fällen als zu kostspielig und umständlich erweist. Schon sechs Gleichungen erfordern mehrere Seiten komplizierter Ausrechnungen, und es kommt nicht selten vor, daß sogar kleinere Unternehmungen sechs oder mehr Kostenstellen aufweisen, die voneinander gegenseitig abhängig sind.

## 2. Das Verfahren der theoretischen Verrechnungspreise

Können die beiden vorerwähnten Methoden nicht angewendet werden, so sind für die interne Leistungsverrechnung theoretische Verrechnungspreise festzusetzen. Dadurch entstehen in den Kostenstellenkonten Ueber- oder Unterdeckungen, die von den Abweichungen zwischen den tatsächlichen und den theoretischen Kosten herrühren.

Für eine Kostenstelle, die ihre Leistungen zu Verrechnungspreisen abgibt, ihrerseits jedoch keine Leistungen anderer Stellen beansprucht, stellt die positive oder negative Differenz die genaue Abweichung zwischen den effektiv angefallenen und den theoretisch verrechneten Kosten dar. Diese Voraussetzung trifft in unserem Fall, wo die Kostenstellen in wechselseitiger Abhängigkeit stehen, nicht zu. Die Differenz zwischen den ursprünglichen Kosten einer Stelle, zuzüglich den von andern Stellen empfangenen, zu theoretischen Preisen verrechneten Leistungen einerseits, und den zu Verrechnungspreisen abgegebenen eigenen Leistungen andererseits, entspricht der Resultante der Abweichungen aller theoretischen Kostenwerte, die mit der fraglichen Stelle im Zusammenhang stehen. Die Ueber- oder Unterdeckung einer Kostenstelle setzt sich demnach aus den verschiedenen Einzelabweichungen zusammen, die sich untereinander summieren oder kompensieren können, ohne daß es möglich wäre, ihren Einfluß auf die gesamte Ueber- oder Unterdeckung zu bestimmen. Eine zuverlässige Kontrolle der angewendeten Verrechnungspreise würde einzig darin bestehen, die Stelleneinheitskosten in größeren Zeitabständen algebraisch zu ermitteln und mit den theoretisch festgesetzten zu vergleichen. Ohne diese Kontrolle ist nur eine summarische Prüfung der Verrechnungspreise möglich, indem die Ueber- und Unterdeckung für die Gesamtheit der Hilfs- und allgemeinen Kostenstellen überwacht wird.

Nach den Ausführungen des Kontenrahmens sind die Verrechnungsdifferenzen – entweder direkt auf die verschiedenen Endkostenstellen zu verteilen im Verhältnis zu den Kosten, die sie empfangen haben, – oder sie können als

Saldo in den Hilfsstellen stehen gelassen und auf die neue Periode übertragen werden. Beim Jahresabschluß sind sie jedoch über das Konto 975 (Kostenstellenrestkosten) abzubuchen und dürfen nicht von der neuen Jahresrechnung übernommen werden.

#### *dd) Erträge der Kostenstellen*

Zum Schluß sei noch auf das Problem allfälliger Einnahmen hingewiesen, die einer Kostenstelle eigen sein können.

Neben den Erträgen, die sich aus der Veräußerung der Betriebsleistungen ergeben, gibt es solche, die ihrer Natur nach außerhalb des eigentlichen Betriebszwecks liegen, und die als Kostenminderung gewisser Stellen zu werten sind. Als Beispiel sei der Fall einer Unternehmung angeführt, die ihren Arbeitern billige Wohnungen zur Verfügung stellt gegen Bezahlung eines Mietzinses, der unter den Gesteungskosten liegt. Die Differenz zwischen den effektiven Kosten und den Mietzinsen geht zu Lasten der Unternehmung; sie stellt zusätzliche Personalkosten dar, die entsprechend den anteiligen Löhnen auf die Endkostenstellen zu verteilen sind.

Würden die Mietzinseinnahmen die Kosten übersteigen, so wären sie gesondert auszuweisen und den entsprechenden Selbstkosten gegenüberzustellen, d. h. die Vermietung der Arbeiterwohnungen wäre als «*activité non professionnelle*» zu betrachten, deren Ergebnis (*résultat analytique*) in Gruppe 98 ermittelt werden müßte.

#### *ee) Die Kosten gänzlich stillgelegter Stellen*

Mit der vollständigen Stilllegung gewisser Leistungsbezirke während einer Periode, werden ihre Kosten nicht gänzlich zum Verschwinden gebracht. Die kalkulatorische Weiterverrechnung dieser fixen Kosten wirft ein besonderes Problem auf, das nachstehend kurz erörtert sei. Für die richtige Berechnung der Stillstandskosten sind die unbeschäftigten Produktionsmittel je nach ihrer Funktion im Betrieb in zwei verschiedene Gruppen zu scheiden. Einmal in solche, die ihrer Bestimmung nach dauernd in der Leistungserstellung eingesetzt werden sollten, und in solche, die dazu bestimmt sind, periodisch eingesetzt zu werden. Im ersten Fall ist die Stilllegung von Produktionsmitteln ungewollt, und beruht auf einer Aenderung der technischen oder wirtschaftlichen Fabrikationsvoraussetzungen. Die daraus entstehenden Kosten sind als reiner Verlust zu werten, dem keine Leistung gegenübersteht. Sie dürfen deshalb nicht in die Selbstkostenrechnung eingehen, indem sie auf die «*beschäftigten Stellen*» oder auf die aus ihnen hervorgehenden Produkte umgelegt werden. Dadurch werden letztere mit Kosten belastet, die zu ihrer Herstellung nichts beigetragen haben. Aus diesem Grunde sind die fraglichen Fixkosten direkt über das innerhalb der Kontengruppe 97, «*Verrechnungsdifferenzen*», speziell vorgesehene Konto 976, «*Stillstandskosten*» (*Coût du chômage*), zu führen. Von da werden sie dann zur Ermittlung des betrieblichen Gesamtergebnisses über das Differenzen-Sammelkonto (987) gebucht.

Im zweiten Fall, wo Produktionsmittel bestimmungsgemäß nur in gewissen Perioden eingesetzt werden, handelt es sich um Kostenstellen oder ganze Betriebe, deren Tätigkeit entweder saisonbedingt ist, oder die dazu dienen, den kontinuierlichen Fabrikationsablauf sicherzustellen. Ein Berghotel, das seine Tore nur während der Saison öffnet, oder eine Reserve-Turbinenanlage, die die Stromversorgung

sichert, während die übrigen Turbinen revidiert oder repariert werden, verursachen Stillstandskosten, mit denen von Anfang an gerechnet wurde. Sie gehören zu der Leistungserstellung, für die sie unerlässlich sind. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, diese Fixkosten – im Unterschied zu den oben erwähnten – in die Selbstkostenrechnung einzubeziehen, indem sie auf die Perioden, in denen die Produktionsanlagen in Betrieb sind, umgelegt und mit diesen zusammen den Leistungen zugerechnet werden.

Bis jetzt haben wir nur den Fall der totalen Arbeitseinstellung behandelt. Auf das Problem der Kostenverrechnung bei Unter- und Ueberbeanspruchung der Produktionsanlagen, wie sie sich aus den Schwankungen des Beschäftigungsgrades ergibt, werden wir im 3. Teil eintreten.

### c) Die «Kostenträger»rechnung

#### aa) Die einzelnen Elemente der Kostenträger

Wie wir oben ausgeführt haben, setzen wir die «Kostenträger»konten den «Prix de revient» gleich, die periodisch die Kosten der gekauften, hergestellten und verkauften Waren und Produkte ausweisen. Bei der Kostenträgerrechnung der Betriebsbuchhaltung handelt es sich, im Unterschied zu der Stückrechnung (Kalkulation), um eine Zeitraumrechnung, die die Kosten der zu Gruppen zusammengefaßten Kostenträger für eine ganze Periode ermittelt.

Die Einzelkosten werden den Konten der «Prix de revient» direkt belastet, während die Gemeinkosten zuerst über die Kostenstellen geführt werden müssen. Erst nach ihrer Verteilung auf die Rechnungsbezirke und der anschließenden Umlage der Hilfs- und allgemeinen Kostenstellen auf die Endstellen, können sie auf die Kostenträger geschlüsselt werden. Diese Schlüsselung ist mittels eines Verteilungsblattes, des sog. «Feuille d'imputation», vorzunehmen, auf dem vertikal die verschiedenen Endkostenstellen und horizontal die Kostenträger aufgeführt sind. Das «Feuille d'imputation» stellt in gewissem Sinne eine Weiterentwicklung des Betriebsabrechnungsbogens dar, bei dem gewöhnlich nur die Kosten auf die verschiedenen Endkostenstellen verteilt werden. Auf Grund dieses Verteilungsblattes können die Gemeinkosten sodann den verschiedenen Kostenträgerkonten belastet und den Konten der Hauptkostenstellen gutgebracht werden. Nach der Vornahme dieser Buchungen, die wir nachstehend in Klammern angeben, setzen sich die «Prix de revient» aus folgenden Elementen zusammen:<sup>1</sup>

1. *Einstandspreis der Handelswaren, Roh- und Hilfsstoffe (prix de revient d'achat) – Konto 930*
  - Ankaufspreis der Waren und Stoffe (Buchungssatz: 930 an 905).
  - Uebrige direkte Einkaufskosten (Buchungssatz: 930 an 906).
  - Verrechnete Materialgemeinkosten (Buchungssatz: 930 an 923).
2. *Herstellkosten der Halb- und Fertigprodukte (prix de revient de production) – Konto 934*
  - Verrechnetes Fertigungsmaterial (Buchungssatz: 934 an 940 und 943) oder bei Verwendung theoretischer Verrechnungspreise (Buchungssatz: 934 an 950 und 953).
  - Direkte Fertigungskosten (Buchungssatz: 934 an 906).

<sup>1</sup> Vgl. Plan comptable 1947, a. a. O. S. 149.

- Verrechnete Materialgemeinkosten (Buchungssatz: 934 an 923).
  - Verrechnete Fertigungsgemeinkosten (Buchungssatz: 934 an 924).  
(unter Abzug des Wertes für Abfälle, die wieder verwendet werden können).
3. *Selbstkosten der verkauften Waren und Produkte (prix de revient commercial) – Konto 937*
- Verkaufte Waren und Produkte zu Einstands- bzw. Herstellkosten (Buchungssatz: 937 an 940, 943, 944, 947)  
oder bei Verwendung theoretischer Verrechnungspreise (Buchungssatz: 937 an 950, 953, 954, 957).
  - Vertriebssonderkosten (Buchungssatz: 937 an 906).
  - Verrechnete Materialgemeinkosten (Buchungssatz: 937 an 923).
  - Verrechnete Vertriebsgemeinkosten (Buchungssatz: 937 an 927).
4. *Selbstkosten der branchenfremden Leistungserstellung (prix de revient des activités non professionnelles) – Konto 938*
- Einzelkosten der branchenfremden Leistungen (Buchungssatz: 938 an 906).
  - Gemeinkosten der branchenfremden Leistungen (Buchungssatz: 938 an 928).
- Die Entlastung der « Kostenträger »-konten ist wie folgt vorzunehmen:  
Die Konten 930 und 934 werden mit den Einstandspreisen bzw. den Herstellkosten der in einer Periode gekauften oder hergestellten Waren und Produkte erkannt, zu Lasten der entsprechenden Vorratskonten der Gruppe 94. Letztere sind in gleicher Weise aufzuteilen wie die Kostenträgerkonten.  
Ein allfälliger Saldo im Herstellkostenkonto (934), der die Kosten der Erzeugnisse in Fabrikation darstellt, ist erst am Jahresende über das Konto 9448, « Produkte in Arbeit », abzubuchen.

d) Besondere Probleme im Zusammenhang mit der  
Selbstkostenrechnung

*aa) Die Verrechnung der Abfälle*

Bei der Verarbeitung von Halbfabrikaten, Roh- und Hilfsstoffen zu Fertigerzeugnissen fallen in der Regel Abfälle an, die entweder überhaupt nicht mehr brauchbar sind, oder die verkauft oder später in der Leistungserstellung wieder verwendet werden können.

Sind die Abfälle nicht mehr verwertbar, so gehen die Kosten ihrer Wegräumung in die Herstellkosten der Produkte ein. Können sie dagegen verkauft oder wieder verwendet werden, so ist ihr Wert vom Einstandspreis der Stoffe oder den Herstellkosten der Halbfabrikate, die in die Fertigprodukte eingehen, in Abzug zu bringen. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Stoffe oder Halbfabrikate Einzel- oder Gemeinkosten darstellen. Im ersten Fall ist der Abfallwert direkt dem Kostenträgerkonto 934, im zweiten Fall den in Frage stehenden Kostenstellenkonten gutzubringen.

Für die Bewertung der abzuziehenden Abfälle gelten folgende Vorschriften:  
Abfallprodukte, die dazu bestimmt sind veräußert zu werden, sind zum Marktpreis zu bewerten, abzüglich eines angemessenen Betrages für die Verkaufskosten. Werden die Abfälle in der Fabrikation wieder eingesetzt, so sind sie nach dem mutmaßlichen Einstandspreis zu bewerten, der einer Unternehmung bei der Beschaffung von außen erwachsen würde. (Auf die Frage der Lagereingänge und -entnahmen von Abfallerzeugnissen werden wir im nächsten Abschnitt eingehen.)

### bb) Selbstkostenrechnung und Beschäftigungsgrad

Um den Beschäftigungsgrad einer bestimmten Periode messen zu können, ist es nötig, zunächst die « normale » Beschäftigung zu kennen. Ein Betrieb ist dann « normal » beschäftigt, wenn sein Produktionsapparat voll ausgenützt ist, ohne jedoch dabei überbeansprucht zu werden. Als Maßstab kommen die verschiedensten Größen in Frage. In Betrieben mit einheitlicher Fertigung ist er in der Leistungsmenge selbst gegeben (Gewicht, Raum, Zahl), in Betrieben mit unterschiedlicher Fertigung können die produktiven Löhne, die Arbeiter- oder Maschinenstunden und andere technische Angaben zu Grunde gelegt werden.

Ist die normale Beschäftigung einmal festgelegt, so braucht sie nur noch mit dem effektiven Produktionsvolumen der zu betrachtenden Periode in Beziehung gebracht zu werden, um so den Beschäftigungsgrad dieser Periode zu erhalten:

$$\text{Beschäftigungsgrad} = \frac{\text{Effektive Beschäftigung}}{\text{Normale Beschäftigung}}$$

Entspricht die effektive der normalen Beschäftigung, so ist der Beschäftigungsgrad = 1. Bei Unterbeschäftigung ist der Koeffizient kleiner, bei Ueberbeschäftigung größer als 1.

Die Kenntnis des Beschäftigungsgrades allein genügt noch nicht, um die Auswirkungen einer schwankenden Beschäftigung auf die Selbstkosten untersuchen zu können. Zu diesem Zweck ist zudem zwischen veränderlichen und fixen Kosten zu unterscheiden.

Würden sich alle Kostenelemente zu den Veränderungen des Beschäftigungsgrades absolut proportional verhalten, so wäre der Einfluß einer schwankenden Leistungserzeugung gleich Null. Dies ist in Wirklichkeit natürlich nicht der Fall. Einerseits gibt es Kostenarten, die unabhängig von Beschäftigungsschwankungen immer in gleicher Höhe anfallen. Sie werden deshalb in der Literatur als feste oder fixe Kosten bezeichnet. Zu ihnen gehören vorwiegend die Zinslasten, Abschreibungen und Gehälter, sowie der größte Teil der Gemeinkosten. Andererseits gibt es die sogenannten veränderlichen oder variablen Kosten, die, wie z. B. der Rohstoffverbrauch, mit zu- oder abnehmender Leistungsgröße steigen oder fallen. Von den Mischkosten, d. h. von den relativ fixen und den über- oder unterproportionalen Kosten, wollen wir absehen. Hier beschränken wir uns auf die grundsätzliche Unterscheidung zwischen fixen und variablen Kosten unter der Annahme, daß die ersteren absolut fest und die letzteren absolut proportional seien.

Aus dieser Unterscheidung einerseits, und dem Vergleich zwischen normaler und effektiver Leistungsgröße andererseits, ergibt sich die Theorie der beschäftigungsgerechten Zurechnung (« Imputation rationnelle »), die den Einfluß der Beschäftigungsschwankungen auf die Selbstkostenrechnung ausschalten will. Zu diesem Zweck sind die veränderlichen Kosten in ihrer effektiven Höhe in die Selbstkostenrechnung einzubeziehen, während die Fixkosten entsprechend dem Verhältnis zwischen effektiver und normaler Beschäftigung zur Verrechnung gelangen. Bei normalem Beschäftigungsgrad sind demnach auch die fixen Kosten in ihrer tatsächlichen Höhe den Leistungen anzurechnen. Bleibt jedoch die effektive Beschäftigung hinter der normalen zurück, so sind die Fixkosten nur zu dem Teil in der Kostenrechnung zu berücksichtigen, der der tatsächlichen Leistungsgröße im Verhältnis zur normalen entspricht. Daraus resultiert eine

Kostenunterdeckung, die direkt über das spezielle Verrechnungsdifferenzenkonto 977, « Différences d'imputation rationnelle », zu verbuchen ist. Umgekehrt entsteht bei Ueberbeschäftigung eine Kostenüberdeckung, da in diesem Fall ein die effektiven Kosten übersteigender Betrag zu verrechnen ist.

Die kalkulatorische Gliederung in Einzel- und Gemeinkosten deckt sich nicht durchwegs mit der Unterscheidung zwischen veränderlichen und festen Kosten, obschon die meisten direkten zu den veränderlichen, und die meisten indirekten zu den fixen Kosten gehören.

Die einzelnen Elemente der direkten und indirekten Kosten sind deshalb auf ihren fixen oder veränderlichen Charakter zu prüfen, wobei die festen Einzelkosten im Verhältnis: tatsächliche Beschäftigung ÷ normale Beschäftigung, direkt den Kostenträgern zu belasten sind, während die fixen Gemeinkosten, entsprechend ihrem Beschäftigungskoeffizienten, über die verschiedenen Kostenstellen geführt werden müssen. Obschon die festen Kosten nie absolut fest sind, und es nicht immer leicht ist eine zweifelsfreie Abgrenzung zwischen fixen und variablen Kosten vorzunehmen, stellt die « beschäftigungsgerechte Selbstkostenrechnung » einen großen Fortschritt dar. Sie allein ermöglicht in Zeiten großer Beschäftigungsschwankungen eine dem Verursachungsprinzip entsprechende Kostenverteilung. Es ist deshalb bedauerlich, daß der Kontenrahmen die Anwendung dieser Methode stark eingeschränkt hat, indem er folgendes vorschreibt:<sup>1</sup>

1. Unternehmungen, die bei der Selbstkostenermittlung die Schwankungen des Beschäftigungsgrades zu berücksichtigen wünschen, ohne daß es der maßgebende Branchenkontenrahmen ausdrücklich vorschreibt, haben dies außerhalb der Buchhaltung zu tun. Sie können zu diesem Zweck die Konten der Klasse 0 verwenden.
2. Die Branchen-Kontenrahmen sind befugt, die « beschäftigungsgerechte » Kostenermittlung in Klasse 0 obligatorisch zu erklären. In beiden Fällen sind in Klasse 9 die effektiven Selbstkosten zu ermitteln, wie es in den vorstehenden Abschnitten dargelegt wurde.
3. Ist es möglich, für einen bestimmten Wirtschaftszweig ein genaues Verzeichnis der Fixkosten aufzustellen und den Beschäftigungsgrad eindeutig zu bestimmen, so kann der betreffende Branchen-Kontenrahmen die « beschäftigungsgerechte » Kostenrechnung innerhalb der Klasse 9 vorschreiben. In diesem Fall sind die Unternehmungen von der Verpflichtung entbunden, die tatsächlich angefallenen Selbstkosten zu ermitteln.

#### cc) Kalkulation der Kuppelprodukte

Von Kuppelprodukten spricht man, wenn in einem Arbeitsgang zwei oder mehrere Produkte zwangsläufig anfallen in einem Mengenverhältnis, das von außen nicht beeinflußt werden kann. Als Hauptprodukt gilt dasjenige, das zu der Fabrikation Anlaß gegeben hat. Die Schwierigkeit in bezug auf die Kostenrechnung besteht darin, daß die Herstellkosten für Haupt- und Nebenerzeugnisse nur gesamthaft ermittelt werden können. Direkte Kosten gibt es keine, so daß nicht einmal der auf die verschiedenen Erzeugnisse entfallende Anteil an Rohstoffen mit Sicherheit festgestellt werden kann.

<sup>1</sup> Vgl. Plan comptable 1947, a. a. O. S. 166.

Da unter diesen Verhältnissen eine eigentliche Kostenträgerrechnung nicht möglich ist, sind die Gesamtkosten nach irgendwelchen Gesichtspunkten auf die einzelnen Erzeugnisse zu verteilen. Der französische Kontenrahmen sieht zu diesem Zweck folgende Lösung vor:

- Für die für den Verkauf bestimmten Produkte ist vom Marktpreis auszugehen, von dem ein Betrag für die Verkaufskosten und den Gewinn in Abzug zu bringen ist.
- Für die Erzeugnisse, die in der Fabrikation wieder eingesetzt werden, ist der mutmaßliche Einstandspreis, der der Unternehmung bei der Beschaffung von außen erwachsen würde, maßgebend.

Durch Multiplikation dieser Einheitskosten mit den Produktmengen, werden die Verhältniszahlen, nach denen die Verteilung der Gesamtkosten vorzunehmen ist, erhalten.

## 2. Die Materialrechnung (*Inventaire comptable permanent*)

Die Selbstkostenrechnung und die Materialrechnung sind eng miteinander verknüpft und bedingen sich gegenseitig. Einerseits ist es nicht möglich, die Kosten eines Produktes zu bestimmen, ohne daß der Wert der in ihm enthaltenen Stoffe bekannt ist, und andererseits geht dieser Wert selbst aus der Kostenrechnung hervor.

Zufolge dieser Interdependenz zwischen Kostenrechnung und wertmäßiger Bestimmung der Lagerbewegungen, hätten eigentlich beide Probleme gleichzeitig behandelt werden sollen. Um jedoch die Darlegung nicht unnötig zu komplizieren, haben wir es vorgezogen, das Problem der Lagerbewegungen isoliert zu betrachten<sup>1</sup>.

Die Ermittlung des Stoff- und Warenaufwandes mittels der Inventur, wie sie in der Geschäftsbuchführung jährlich vorgenommen wird, ist für die Zwecke der kurzfristigen Betriebsabrechnung ungenügend und ungeeignet. Einmal wäre es in den meisten Fällen zu umständlich und zu kostspielig, die Inventur mehrmals im Jahr durchzuführen; sodann erlaubt dieses Verfahren nur den Globalverbrauch der einzelnen Materialien während einer Periode festzustellen, ohne gleichzeitig Anschluß über deren Verwendung zu geben.

Diese Nachteile können nur durch die Führung einer detaillierten Lagerbuchhaltung – dem sogenannten «*inventaire comptable permanent*» – behoben werden, die die Lagerein- und -ausgänge laufend registriert (Skontration). Der französische Kontenrahmen schreibt vor, daß die Stoff- und Warenbewegungen sowohl mengen- wie wertmäßig erfaßt werden müssen, was implicite voraussetzt, daß für jeden einzelnen Artikel eine Kontenkarte geführt wird.

### a) Gliederung der Lagerkonten in der Betriebsbuchhaltung

Für die in der Betriebsbuchhaltung zu führenden Vorratskonten ist die Gruppe 94 vorgesehen. Ihre Einteilung in Stoff- und Warenkategorien stimmt mit derjenigen der Geschäftsbuchhaltung (Klasse 3) überein. Entsprechend ihrer Herkunft erscheinen zunächst die durch Kauf erworbenen Handelswaren, Roh- und Hilfsstoffe, sodann folgen die aus der Fabrikation hervorgehenden Abfälle, Halb- und Fertigprodukte sowie die Werte in Fabrikation. Vorschriften über die wei-

<sup>1</sup> Vgl. hiezu auch unsere Ausführungen III. Teil.

tere Unterteilung dieser Kollektivkonten bleiben den Branchenkontenrahmen vorbehalten.

Die Trennung zwischen bezogenen und hergestellten Materialien ist nicht so eindeutig durchgeführt, wie dies bei der bloßen Durchsicht des Kontenverzeichnisses den Anschein haben mag. Die klare Auseinanderhaltung der beiden Gruppen wird durch folgende Bestimmungen des Kontenrahmens eingeschränkt:<sup>1</sup>

- Werden in der Fabrikation gekaufte Materialien und selbst hergestellte Halbfabrikate eingesetzt, die sich ihrer Beschaffenheit und Verwendung nach in keiner Weise voneinander unterscheiden, so ist die betreffende Unternehmung befugt, für die beiden Produkte verschiedenen Ursprungs nur ein Konto zu eröffnen. Dasselbe gilt für gekaufte Handelswaren und hergestellte Fertigerzeugnisse, die als absolut gleichwertig zum Verkauf gelangen.
- Sofern die Unterscheidung in Roh- und Hilfsstoffe erst im Moment ihrer Verwendung möglich ist, so sind die Konten 9401 und 9402 in ein einziges Konto, 4901-02 «Roh- und Hilfsstoffe», zusammenzulegen.
- Von außen bezogene oder selbst angefertigte Verpackungen sind gemeinsam über die gleichen Konten zu buchen.

Im Zusammenhang mit der Führung der Materialkonten sieht der Kontenrahmen weiter vor:

- daß das Konto 9440, «Halbfabrikate», nicht eröffnet werden muß, wenn die Halberzeugnisse nicht an Lager gelegt werden. In diesem Fall sind auch ihre Herstellkosten nicht speziell zu ermitteln, so daß die Führung des Kontos 9340 ebenfalls hinfällig wird.
- daß das Konto 9448, «Werte in Fabrikation», nur beim Jahresabschluß, nicht aber bei der periodisch kurzfristig durchgeführten Betriebsrechnung zu verwenden ist. Am Jahresende nimmt es die Sollsalden der Herstellkosten- und Kostenstellenkonten auf.
- daß getrennte Konten eröffnet werden müssen für Stoffe und Waren, die in Lagerhäusern außerhalb der Unternehmung untergebracht sind und deshalb zu andern Materialgemeinkosten Anlaß geben als die Stoffe und Waren, die in der Unternehmung selbst gelagert sind.

## b) Bewertung und Verbuchung der Lagerzu- und -abgänge

### aa) Lagereingänge

Die Bewertung der Lagerzugänge hat immer zu effektiven Kosten zu erfolgen. Standardkosten oder andere theoretische Verrechnungspreise dürfen für die Verbuchung der Eingänge nicht verwendet werden.

Nach der Eintragung der Anfangsbestände zu Gunsten des Kontos 903, «Uebertragener Anfangsbestand», sind die Vorratskonten (94) wie folgt zu belasten:

- mit dem Einstandspreis der Waren-, Roh- und Hilfsstoffe, sowie der gekauften Verpackungen unter Gutschrift im Konto 930;
- mit den Herstellkosten der Halb- und Fertigprodukte, sowie der selbst fabrizierten Verpackungen zu Gunsten des Herstellkostenkontos 934;
- mit dem Gebrauchswert der Abfälle, der von den Herstellkosten (934) und den Kostenstellenkosten abzuziehen ist.

<sup>1</sup> Vgl. Plan comptable 1947, a. a. O. S. 154

### bb) Lagerentnahmen

Für die Bewertung der Stoff- und Warenausgänge sind die Durchschnittskosten maßgebend, die aus den Mengen und Preisen des Anfangsbestandes und der *Gesamtheit* der in einer Periode verbuchten Zugänge gebildet werden.

Für die Lagerentnahmen ergeben sich folgende Buchungssätze:

Die Vorratskonten werden je nach der Materialkategorie mit dem durchschnittlichen Einstands-, Herstell- oder Gebrauchswert der Ausgänge erkannt, unter Belastung der

- Herstellkostenkonten (934) für den Verbrauch von Stoffen, Halbfabrikaten und Abfallprodukten, die Einzelkosten darstellen;
- der Kostenstellenkonten (92) für den Verbrauch von Stoffen, Halbfabrikaten und Abfallprodukten, die Gemeinkosten darstellen;
- der Selbstkostenkonten (937) für die verkauften Handelswaren, Fertigfabrikate, Verpackungen und Abfallprodukte.

Um eine allzu große Verzögerung der Kostenrechnung zu vermeiden, gestattet der Kontenrahmen für die Bewertung der Lagerentnahmen die Verwendung theoretischer Verrechnungspreise. Zu diesem Zweck sieht er die Konten für «verrechnete Materialien» (95) vor. Jedem Vorratskonto der Gruppe 94 entspricht ein Verrechnungskonto der Gruppe 95. Letztere werden zunächst mit den theoretisch bewerteten Materialausgängen erkannt, zu Lasten der oben angeführten Kostenkonten. Nach der Beendigung der Kostenträgerrechnung und der Verbuchung der Lagerzugänge, können die Differenzen zwischen dem tatsächlichen und dem verrechneten Materialverbrauch ermittelt werden.

Diese Differenzen werden dann im Soll der Verrechnungskonten (95) verbucht, wenn es sich um eine Ueberdeckung, im Haben, wenn es sich um eine Unterdeckung handelt. Die Gegenbuchung ist im Konto 973, «Differenz zwischen effektivem und verrechnetem Materialverbrauch», vorzunehmen.

Die Verrechnungskonten, die nach diesen Buchungen die effektiven Materialkosten ausweisen, sind sodann über die Vorratskonten auszugleichen.

### c) Die Skontration der Verpackungen

Die laufende Bestandescrmittlung der Verpackungen gestaltet sich verschieden, je nachdem ob es sich um «verlorene Verpackungen» (emballages perdus) handelt, die beim Verkauf mit den Waren in das Eigentum der Kunden übergehen und von diesen nicht zurück zu geben sind, oder um «rückerstattbare Verpackungen» (emballages récupérables), die den Kunden nur ausgeliehen werden und deshalb im Eigentum der Unternehmung verbleiben. Unternehmungen, die sowohl «verlorene» wie «rückerstattbare» Verpackungen verwenden, haben das Konto 947 obligatorisch aufzuteilen in:

- 9470 verlorene Verpackungen,
- 9474 rückerstattbare Verpackungen am Lager,
- 9475 ausgeliehene rückerstattbare Verpackungen.

Die Lagerkonten der erstgenannten Kategorie werden wie die übrigen Vorratskonten geführt. Ihr Ausgangswert geht als direktes Kostenelement in die Selbstkosten der verkauften Erzeugnisse (937) ein.

Um die Lagerbewegungen der rückerstattbaren Verpackungen verfolgen zu können, ist es nötig, sie in zwei Gruppen zu scheiden. Einmal in solche, die

am Lager vorrätig sind, und in solche, die sich bei den Kunden außerhalb der Unternehmung befinden.

Diese Zweiteilung in vorrätige und ausgeliehene Verpackungen drängt sich auch aus einem rein rechnungstechnischen Gesichtspunkt auf. Da die Ausgänge der rückerstattbaren Verpackungen im Eigentum der Unternehmung verbleiben, stellen sie weder Kosten noch Aufwand dar. Ihre Gegenbuchung darf deshalb nicht, wie dies bei den übrigen Materialentnahmen der Fall ist, im Soll eines Kostenstellen- oder Kostenträgerkontos vorgenommen werden, sondern hat im Konto 9475 zu erfolgen.

Für die beiden Konten 9474 und 9475 ergeben sich somit folgende Buchungssätze: Nach dem Eintrag des Anfangsbestandes wird das Konto 9474, «Rückerstattbare Verpackungen», belastet:

- mit dem sich aus dem Verkauf oder der Herstellung ergebenden Zugängen, zu Gunsten der Einstands- bzw. Herstellkostenkonten;
- mit den von den Kunden zurückerhaltenen Verpackungen, unter Gutschrift im Konto 9475, «Ausgeliehene Verpackungen».

Es wird erkannt:

- mit den Entnahmen, die den Kunden geliefert werden, zu Lasten des Kontos 9475.

#### d) Berichtigung der aus der Skontration hervorgehenden Bestände am Jahresende

Die Führung einer detaillierten Materialbuchhaltung entbindet die Unternehmungen nicht von der Verpflichtung, beim Jahresabschluß die Stoff- und Warenbestände durch Inventur (Inventaire extra-comptable) festzustellen. Es ist praktisch unmöglich, eine völlige Übereinstimmung zwischen den durch Skontration und den durch Inventur ermittelten Bestände zu erhalten; diesen Differenzen muß in der Betriebsbuchhaltung Rechnung getragen werden.

Da die Lagerbuchführung die Stoffabgänge, die auf Schwund, Diebstahl oder fehlerhafter Aufschreibung beruhen, unberücksichtigt läßt, ist als maßgebende Größe auf die Ergebnisse der Inventur abzustellen.

Die Stoff- und Warenkonten der Betriebsbuchhaltung sind deshalb am Jahresende wie folgt zu berichtigen:

- Die positiven Differenzen (Bestand aus Skontration < Bestand aus Inventur) werden den Vorratskonten (94) belastet und dem Konto 974 «Bestandesdifferenzen» gutgebracht.
- Die negativen Differenzen (Bestand aus Skontration > Bestand aus Inventur) werden den Vorratskonten (94) gutgeschrieben, zu Lasten des Kontos 974, «Bestandesdifferenzen».

Damit ist die Übereinstimmung zwischen der offiziellen Jahresrechnung und der Betriebsbuchhaltung in bezug auf den Materialverbrauch und -bestand gewährleistet.

### 3. Die Betriebsergebnisrechnung (*comptabilité des résultats analytiques d'exploitation*)

#### a) Allgemeines

Als Abschluß der internen Abrechnung ist das Betriebsergebnis zu ermitteln. Im Unterschied zu der Geschäftsbuchführung handelt es sich hier um eine kosten-

trägerbezogene Erfolgsrechnung, die das Ergebnis, wie es sich aus der Veräußerung der Waren und Produkte ergibt, für jede Leistung oder Leistungsgruppe getrennt ermittelt. Zuzufolge dieser « analytischen » Darstellung des Erfolges werden die Ergebniskonten der Betriebsbuchhaltung mit « comptes de résultats analytiques d'exploitation » (98) bezeichnet.

Sie gewähren einen tieferen Einblick in die Erfolgsstruktur, als dies das Betriebsergebniskonto der Geschäftsbuchhaltung zu tun vermag. Wie wir gesehen haben, stehen die beiden Buchhaltungen inhaltlich in einem kontrollierbaren Zusammenhang, obschon sie in organisatorischer Hinsicht voneinander unabhängig sind. Die Kontrolle ist dadurch gewährleistet, daß die Konten beider Rechnungsbezirke so organisiert sind, daß sie zwangsläufig zu gleichen Gesamtergebnissen führen müssen. Die automatische Übereinstimmung der beiden Gesamtergebnisse war jedoch nicht ohne weiteres gegeben, da die Kosten und der Materialverbrauch der Betriebsbuchhaltung mit dem Aufwand und dem Materialverbrauch (Anfangsbestand + Einkäufe - Endbestand) der Geschäftsbuchführung nicht übereinstimmen. Die daraus entstehende Differenz ist deshalb in der Betriebsbuchhaltung gesondert auszuweisen.

Um den Erfolg in seinen Quellen aufzudecken ist es nötig, auch diese Globaldifferenz « analytisch » zu betrachten. Diesem Zweck dienen die Verrechnungsdifferenzkonten (97), die über Ursprung und Größe der einzelnen Komponenten der Gesamtdifferenz genauen Aufschluß geben.

#### b) Erfassung der Verrechnungsdifferenzen in den Konten 970-977

Die Konten 970-977, deren Eröffnung obligatorisch ist, sind folgendermaßen zu benutzen:

- 970 *Aufwand, der keine Kosten darstellt* (charges non incorporables)  
Dieses Konto ist zu Gunsten des Kontos 906 mit den Aufwänden zu belasten, die von der Selbstkostenrechnung nicht zu übernehmen sind. Zusammen mit dem Konto 972 bewirkt es die Übereinstimmung des Saldo vom Konto 906 mit dem Gesamtsaldo der Konten 61-68.
- 971 *Verrechnete kalkulatorische Kosten* (charges supplétives incorporées)  
Diesem Konto ist der Betrag der kalkulatorischen Kosten gutzuschreiben zu Lasten der Kostenstellen- und « Kostenträger »konten.
- 972 *Differenzen zwischen den effektiven und verrechneten Kosten*  
(Différence sur achats et charges incorporables)  
Das Konto 972 ist entsprechend den Kostenartenkonten der Klasse 6 aufzuteilen.  
Die Ueberdeckungen, d. h. der Ueberschuß der verrechneten über die effektiv angefallenen Kosten werden im Haben, Unterdeckungen im Soll eingetragen. Die Gegenbuchungen sind in den Konten 905 und 906 vorzunehmen.  
Positive und negative Differenzen dürfen eine bestimmte Grenze, die von den Branchenkontenrahmen festzusetzen ist, nicht überschreiten.
- 973 *Differenzen zwischen effektivem und verrechnetem Materialverbrauch*  
(Différences sur sorties de stocks)  
Hier werden die Differenzen verbucht, die sich aus der Verwendung theo-

retischer Verrechnungspreise für die Bewertung des Materialverbrauchs ergeben (vgl. Seite 109).

- 974 *Bestandesdifferenzen* (Différences d'inventaire)  
Vergleiche hiezu unsere Ausführungen über die Berichtigung der aus der Skontration hervorgehenden Bestände am Jahresende, Seite 111.
- 975 *Kostenstellenrestkosten* (Frais de sections résiduels)  
Wie wir im Zusammenhang mit der Kostenstellenrechnung gesehen haben, wird dieses Konto erst am Jahresende benützt für die Aufnahme der Differenzen, die sich bei der Kostenstellenumlage zu theoretischen Verrechnungspreisen ergeben.
- 976 *Stillstandskosten* (Coût du chômage)  
Dieses Konto wird mit den Kosten gänzlich stillgelegter Kostenstellen belastet, unter entsprechender Gutschrift in den fraglichen Kostenstellenkonten.
- 977 *Differenzen aus Schwankungen des Beschäftigungsgrades*  
(Différences d'imputation rationnelle)  
Hier sind die Differenzen auszuweisen, die aus der Berücksichtigung von Beschäftigungsgradschwankungen hervorgehen.

Am Ende der Rechnungsperiode sind die Konten 970–977 über das Differenzensammelkonto 987 (Report des différences d'incorporation) auszugleichen.

#### c) Die Ermittlung des Betriebsergebnisses<sup>1</sup>

Die zu ermittelnden Einzelergebnisse sind wie die « Kostenträger »konten in zwei Kategorien zu scheiden:

1. Die Ergebnisse, die sich aus der eigentlichen Leistungserstellung ergeben (Résultats des activités professionnelles).
2. Die Ergebnisse, die aus einer branchenfremden Tätigkeit hervorgehen (Résultats des activités non professionnelles).

Die Abstimmung der betrieblichen Ergebnisrechnung mit der Erfolgsrechnung der Geschäftsbuchhaltung erfordert, neben den eigentlichen Ergebniskonten 980–88, die Eröffnung der drei folgenden Konten:

- a) *Uebertragene Erträge 907* (Produits d'exploitation réfléchis)  
Konto 907 übernimmt im Soll die Erlöse und Erträge der Klasse 7; die Habenbuchung erfolgt
- in den Ergebniskonten 980–88 für die Verkaufserlöse;
  - im Konto 978 für die Erträge, die keiner bestimmten Leistungsgruppe zugerechnet werden können. Beispiel: Außer Faktur gewährte Rückvergütungen für eine Gesamtheit von Einkäufen oder Verkäufen;
  - in den Konten der Kostenstellen, die eigene Erträge aufweisen.
- Sein Saldo entspricht mit umgekehrten Vorzeichen demjenigen der Klasse 7.
- b) *Uebertragene Gewinne und Verluste 908* (Pertes et Profits réfléchis)  
Dieses Konto nimmt die Gewinne und Verluste auf, die außerhalb der normalen betrieblichen Tätigkeit liegen. Es handelt sich dabei um die in der Geschäftsbuchführung verbuchten « Gewinne und Verluste früherer Perio-

<sup>1</sup> Vgl. Plan comptable 1947, a. a. O. S. 159 ff.

den » (872), die « außerordentlichen Gewinne und Verluste » (974), die « Beiträge für außerordentliche Rückstellungen » (875) und die « Einkommenssteuern » (876).

Die entsprechenden Gegenbuchungen, sowie der Saldoausgleich sind im Konto 988 vorzunehmen.

c) *Nicht verrechnete Erträge 978 (Produits d'exploitation non incorporés)*

Konto 978 wird mit den unter a) erwähnten Erträgen erkannt. Beim Abschluß gibt es seinen Saldo dem Sammelkonto 987 ab.

Für die Führung der eigentlichen Ergebniskonten 980–85, gelten folgende Vorschriften:

980 *Ergebnis auf Handelswaren und Produkten*

Die Untergliederung dieses Kontos hat in gleicher Weise zu erfolgen wie die des Kontos 937, « Selbstkosten der verkauften Waren und Produkte ». Es wird mit den entsprechenden Verkaufserlösen kreditiert zu Lasten des Kontos 907, und mit den Selbstkosten der verkauften Waren und Erzeugnisse belastet, zu Gunsten des Kontos 937.

Diejenigen Leistungen, die nicht für den Verkauf bestimmt sind, sondern dazu, in das Anlagevermögen der Unternehmung einzugehen, sind innerhalb des Kontos 980 gesondert auszuweisen.

982 *Ergebnis auf Abfällen*

Dieses Konto ist wie das obenstehende mit den Verkaufserlösen zu erkennen und den Selbstkosten der verkauften Abfälle zu belasten. Die Gegenbuchung ist ebenfalls im Konto 907 bzw. 937 vorzunehmen.

983 *Ergebnis auf rückerstattbaren Verpackungen*

Werden « rückerstattbare Verpackungen » von Kunden nicht zurückgeliefert, so stellt der im Soll des Kontos 9475, « ausgeliehene Verpackungen », eingetragene Wert einen Verlust dar. Dieser Verlust wird eventuell durch einen vom Kunden einbezahlten Konsignationsbetrag kompensiert. Dieser Gegenwert für nicht zurückerhaltene Verpackungen ist dem Konto 983 gutzuschreiben, unter entsprechender Belastung im Konto 907. Im Soll nimmt es zu Lasten des Kontos 9475 den in diesem Konto verbuchten Wert der fraglichen Verpackungen auf.

985 *Ergebnis der branchenfremden Leistungserstellung*

Konto 985 wird mit dem Saldo des Kontos 938, « Selbstkosten der branchenfremden Leistungserstellung », belastet und mit den aus dieser Tätigkeit resultierenden Erträgen erkannt.

987 *Sammelkonto Verrechnungsdifferenzen*

Dieses Konto ist nur beim Abschluß zu benützen; es nimmt alle Salden der Konten 970–978 auf.

988 *Gewinn- und Verlustkonto*

In diesem Konto werden die Gegenbuchungen zu den im Konto 908 registrierten Gewinnen und Verlusten vorgenommen (vgl. unsere Ausführungen zu Konto 908).

Nach der Vornahme dieser Buchungen muß der Saldo des Kontos 98, « Betriebsergebnis », zwangsläufig mit demjenigen des Kontos 87 der Geschäftsbuchführung übereinstimmen, womit die gegenseitige Kontrolle gewährleistet ist.

## Klasse 0: Statistische Konten

### 00 Angaben, die der Bilanz beizufügen sind

#### 000 Verpflichtungen

- 0000 Wechsel-(Aval) und andere Bürgschaftsdebitoren
- 0002 Uebrige Garantieverpflichtungen zu Gunsten der Unternehmung
- 0003 Hinterlegte Aktien der Verwaltungsräte
- 0004 Andere als Garantie hinterlegte Güter
- 0005 Wechsel- und andere Bürgschaftskreditoren
- 0006 Verpflichtungen zur Zeichnung von Wertschriften
- 0007 Uebrige eingegangene Verpflichtungen

#### 001 Anlagen

#### 002 Abschreibungen

#### 003 Rückstellungen

#### 004 Umsatzzahlen

#### 005 Anzahl Gründeranteile

### 05 Statistische Erhebungen

Den auf den Seiten 37 f gemachten Ausführungen über die Klasse 0 haben wir an dieser Stelle keine weiteren Erläuterungen beizufügen.

## KRITISCHE WÜRDIGUNG DES KONTENRAHMENS 1947

Nach der eingehenden Darlegung und Erläuterung des Kontenrahmens wollen wir nun im letzten Teil dazu übergehen, die Arbeiten der Normalisierungskommission einer kritischen Würdigung zu unterziehen.

Ohne dabei die bemerkenswerte Gesamtleistung der Normalisierungskommission zu verkennen, seien nachstehend diejenigen Punkte herausgegriffen, die u. E. den Forderungen, wie sie sich die Normalisierungskommission selbst anferlegte, nicht gerecht zu werden vermögen.

### A. Die Geschäftsbuchführung

#### I. Kritik der Bildung und Zusammensetzung der Kontenklassen

An der grundlegenden Einteilung in Bestandes- (comptes de bilan), Erfolgs- (comptes de gestion) und Abschlußkonten (comptes de résultats), wie sie der Kontenrahmen vorsieht, sollte unserer Ansicht nach nicht gerüttelt werden. Einmal berücksichtigt sie die schon bestehenden festen Kontenkategorien der Buchführung, sodann deckt sie sich mit der Erklärung des doppischen Systems, indem sie die fundamentalen Gleichungen:

$$\text{Aktiven} \div \text{Passiven} = \text{Ergebnis}$$

$$\text{Ertrag} \div \text{Aufwand} = \text{Ergebnis}$$

zum Ausdruck bringt. Ob und wieweit klare Gliederungsgrundsätze auch im Einzelnen eingehalten worden sind, wird die untenstehende Untersuchung der Klasseninhalte zeigen.

*Klasse 1: Dauernd zur Verfügung stehendes Kapital (capitaux permanents)*

Definitionsgemäß gehört in diese Klasse lediglich das Eigenkapital, da nur dieses der Unternehmung dauernd zur Verfügung steht. Die Zugehörigkeit der Kontengruppen «Kapital» (10), «Reserven» (11) und «Gewinnvortrag» (12) zu Klasse 1 ist demnach unbestritten.

Anders verhält es sich für die nachfolgenden Kontengruppen 14–17, deren Einordnung in diese Klasse sich nur schwer oder überhaupt nicht rechtfertigen läßt.

*Der Pensionsfonds 14 (Fonds de retraite)* stellt eine langfristige Schuld gegenüber dem Personal dar und gehört als solche nicht in diese Klasse.

*Die Risikorückstellungen 15 (Provisions pour risques)*

In bezug auf den Rückstellungsbegriff herrschen in Theorie und Praxis immer noch die verschiedensten Auffassungen. Vielfach sind es echte oder unechte Reserven, Abschreibungen oder Abgrenzungsposten usw., die als Rückstellungen bezeichnet werden. Der Kontenrahmen hat in diesen Wirrwarr keine genügende Klärung gebracht. Er unterscheidet zwischen Risiko- und Entwertungsrückstellungen, wobei nur die ersteren in Klasse 1 untergebracht sind, während sich die Rückstellungen für Wertminderungen auf die Klassen 2–5 verteilen.

Um das Problem der Rückstellungen als Ganzes behandeln zu können, werden wir an dieser Stelle auch kurz auf die Entwertungsrückstellungen zu sprechen kommen, obschon diese eigentlich die erste Klasse nicht betreffen.

Bevor wir uns jedoch über die vom Kontenrahmen getroffene Regelung ein Urteil bilden können, ist es nötig, uns zunächst über den Begriff der Rückstellung Klarheit zu verschaffen. Dabei gehen wir von der Definition von A. Vontobel aus, der das Problem der Rückstellungen in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Sicht eingehend untersucht hat<sup>1</sup>.

Nach ihm handelt es sich bei den Rückstellungen um «Posten für geschätzte Vermögensverminderungen, deren wirtschaftlicher Entstehungsgrund in der abgelaufenen Rechnungsperiode liegt, die aber erst in Zukunft definitiv eintreten und/oder genau beziffert werden können, und die einerseits durch ungewisse, d. h. wahrscheinliche, bereits im einzelnen erkeunbare Verbindlichkeiten und andererseits durch drohende, d. h. unmittelbar bevorstehende Verluste bedingt werden»<sup>2</sup>.

Die Rückstellungen werden demnach durch folgende wesentliche Merkmale charakterisiert:

- Es muß sich um eine Vermögensverminderung handeln, die ihrem Eintritt und/oder ihrer Höhe nach noch nicht genau feststeht und deshalb geschätzt werden muß.
- Die Vermögensverminderung hat zunächst nur provisorischen Charakter; sie wird erst nach dem Bilanzstichtag definitiv, sobald ihr Eintritt und/oder ihre Höhe genau bekannt sind.
- Die Vermögensverminderung muß in der abgelaufenen Rechnungsperiode wirtschaftlich verursacht worden sein.
- Der Vermögensverminderung liegt entweder eine ungewisse Verbindlichkeit oder ein drohender Verlust zu Grunde.

Entsprechend diesem letzten Merkmal unterscheidet Vontobel materiell zwischen *Verbindlichkeitsrückstellungen*, «die dem wirtschaftlichen Grunde nach feststehen, aber der Höhe und/oder dem Eintritt bzw. der Fälligkeit nach noch nicht genau bestimmbar sind und daher Schätzungen bedingen»<sup>3</sup>, und *Verlustrückstellungen*, die die Rückstellungen für drohende Verluste umfassen, «... die unmittelbar bevorstehen und mit großer Wahrscheinlichkeit eintreten und ihre wirtschaftliche Verursachung in der abgelaufenen Rechnungsperiode haben»<sup>4</sup>. Nachdem wir nun gesehen haben, was unter einer Rückstellung zu verstehen ist, wenden wir uns wieder dem Kontenrahmen zu, der die Rückstellungen ebenfalls in zwei Gruppen gliedert: die Risiko- und die Entwertungsrückstellungen.

### 1. Die Risikorückstellungen (15)

Zu der Bildung von Risikorückstellungen seien zunächst zwei Bemerkungen grundsätzlicher Natur angebracht. Die erste betrifft den Begriff der Risikorückstellung, die zweite ihre Einbeziehung in die Kontenklasse I.

<sup>1</sup> Vontobel A.: «Die Rückstellung und ihre steuerliche Behandlung», Diss. Zürich 1953.

<sup>2</sup> Vontobel A.: a. a. O. S. 18.

<sup>3</sup> Vontobel A.: a. a. O. S. 21.

<sup>4</sup> Vontobel A., a. a. O. S. 22.

– Die Risikorückstellung wird vom Kontenrahmen wie folgt umschrieben: «Provisions destinées à couvrir des charges ou pertes, nettement précisées quant à leur objet, qui sont prévisibles à la clôture de l'exercice<sup>1</sup>.»

Diese Definition ist zu vage, um ein klares Bild von dem zu vermitteln, was unter «Risikorückstellung» genau zu verstehen ist. Sie läßt der Phantasie einen allzu großen Spielraum, was in der Praxis häufig zu Mißbräuchen Anlaß gibt. Wie einem Aufsatz von Batardon<sup>2</sup> zu entnehmen ist, sollen Unternehmer, im Bestreben, angesichts der zunehmenden Preissteigerung den Bestand an flüssigen Mitteln nach Möglichkeit hoch zu halten, die verschiedensten Arten von Risiken «erfunden» haben, um so das Aufwandkonto mit einem Maximum von Rückstellungen zu belasten. So sei es keine Seltenheit in Bilanzen Rückstellungen für «baisse de marchandises» vorzufinden, was bei der anhaltend inflatorischen Tendenz absurd ist; oder Rückstellungen für Autounfälle und Diebstähle, – Ereignisse, die zu unbestimmt und problematisch sind, um die Bildung einer Rückstellung als gerechtfertigt erscheinen zu lassen.

– Die Einordnung der Risikorückstellungen in die erste Kontenklasse ist nicht gutzuheißen. Da Rückstellungen, gleichgültig welcher Art, immer eine Vermögensverminderung darstellen, sei es, indem die Passiven vergrößert (Verbindlichkeitsrückstellungen), oder die Aktiven bzw. der Ertrag vermindert werden (Verlustrückstellungen), dürfen sie nicht zum «dauernd zur Verfügung stehenden Kapital» gezählt werden. Sie stellen u. E. eine besondere Gruppe von Fremdkapital dar und unterscheiden sich dadurch auch von den Reserven, die, als nicht verteilte Gewinne, zum Eigenkapital gehören.

Wie die nachstehende Auseinandersetzung mit den einzelnen Konten zeigen wird, hat der Kontenrahmen keinen klaren Trennungsstrich zwischen Rückstellungen und Reserven gezogen.

Von den in Gruppe 15 vorgesehenen Unterkonten geben folgende Anlaß zu Kritik:

#### 1551 Rückstellungen für Garantieleistungen

Diese Garantieverpflichtungen werden allgemein in Form von Bürgschaften eingegangen; bei diesen wird ein Verlusteintritt in der Regel nicht erwartet, jedenfalls ist ein solcher viel zu unsicher, um mit «großer Wahrscheinlichkeit» vorausgesehen zu werden. Die nötige Voraussetzung zur Bildung einer Rückstellung ist damit nicht gegeben.

#### 1553 Rückstellungen für Aufwände, die auf mehrere Perioden zu verteilen sind

Inwiefern die auf mehrere Rechnungsperioden zu verteilenden Aufwendungen ein «Risiko» darstellen sollen, ist nur schwer einzusehen. Die Einbeziehung des Kontos 1553 in diese Gruppe ist deshalb fehl am Platz. Das will nicht heißen, daß für Auslagen wie Großreparaturen überhaupt keine Rückstellungen zu bilden seien. Diese dürfen jedoch nur unter der Bedingung vorgenommen werden, daß der zu bezahlende Betrag am Jahresende der Höhe und/oder der Fälligkeit nach noch nicht genau feststeht. Ist jedoch dieser Betrag am Abschlußtag bekannt, so ist der auf die abgelaufene Rechnungsperiode entfallende Auf-

<sup>1</sup> Plan comptable général, 2<sup>e</sup> édition, 1950, S. 52.

<sup>2</sup> Batardon L., Considérations critiques sur le Plan comptable 1947, Paris 1954, S. 17 f.

wandanteil nicht in Form einer Rückstellung, sondern als transitorischer Passivposten über das Konto 470, « Zu bezahlende Aufwendungen », zu verbuchen.

#### 1554 Rückstellungen für Selbstversicherung

Diese Rückstellungen sollen der Selbstversicherung von Feuer, Diebstahl u. a. Risiken dienen.

In Wirklichkeit kann es sich dabei nicht um Rückstellungen, sondern nur um Reserven handeln. Einmal sind Schadenfälle aus Feuer- und ähnlichen Risiken für eine bestimmte Unternehmung äußerst selten und niemals mit Gewißheit vorauszusehen.

Sodann ist eine Selbstversicherung solcher Risiken nicht denkbar, da für eine einzige Unternehmung die Möglichkeit eines genügenden Risikoausgleichs nicht besteht.

Nur eine Versicherungsgesellschaft ist es, gestützt auf das Gesetz der großen Zahl, möglich, die fraglichen Risiken zu versichern. Kann oder will jedoch eine Unternehmung diese Risiken nicht versichern lassen, so bilden sie einen Bestandteil des allgemeinen Unternehmerrisikos, das nur durch Reserven gedeckt werden kann.

Den übrigen in dieser Gruppe vorgesehenen Konten ist der Rückstellungscharakter nicht abzusprechen.

#### 2. Die Rückstellungen für Entwertung von Aktivposten

Als zweite Gruppe sieht der Kontenrahmen Rückstellungen für Entwertung gewisser Posten des Anlage- und Umlaufvermögens vor. Da diese jeweils mit den entsprechenden Aktivkonten zu vereinigen sind, verteilen sie sich auf die Klassen 2–5, was die Gesamtübersicht beeinträchtigt, um so mehr, als der Kontenrahmen nicht weniger als 17 verschiedene Konten für Entwertungsrückstellungen vorsieht. Es sind vor allem die Rückstellungen auf nicht amortisierbare Anlagen und auf Vorräte einer kritischen Betrachtung zu unterziehen.

#### *Rückstellungen für Entwertung von nicht amortisierbaren Anlagen*

Auf Seite 82 schreibt der Kontenrahmen vor, daß die Unternehmungen jede « ... dépréciation subie effectivement par un élément quelconque de l'actif » durch die Bildung einer Rückstellung zu berücksichtigen habe.

Es ist nicht verständlich wie die als « nicht amortisierbar » gekennzeichneten Anlagen Gegenstand einer solchen Rückstellung sein sollen. Ist die Vermögensverminderung bereits eingetreten und deshalb definitiv, so kommt die Rückstellung in Wirklichkeit einer Abschreibung gleich. Liegt sie dagegen nur im Bereich der Möglichkeit, so ist eine *Reserve* zu bilden.

Zusammenfassend sei nochmals festgehalten, daß der Rückstellungsbegriff im Kontenrahmen nicht eindeutig umschrieben wurde, eine Tatsache, die sich auch auf die Kontenwahl nachteilig ausgewirkt hat.

#### *Langfristige Anleihen 16 (Emprunts à plus d'un an)*

Auch die Anleihen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr gehören streng genommen nicht in die erste Klasse. Die Finanzierung von Anlagen und illiquiden Aktiven mit diesen Geldern, könnte sich für eine Unternehmung höchst verhängnisvoll auswirken.

Als letzte Kontengruppe figurieren in Klasse 1 die Uebergangskonten 17 (Comp-

tes de liaison des établissements et succursales), die in Unternehmungen mit Filialen oder örtlich getrennten Betriebsteilen zur Herstellung der Verbindung zwischen den einzelnen Buchführungen und der Zentralbuchhaltung benützt werden. Daß diese Konten mit dem dauernd zur Verfügung stehenden Kapital nichts zu tun haben, bedarf keiner weiteren Erläuterung.

Diese kritische Betrachtung zeigt deutlich, daß die 1. Klasse in ihrer Zusammensetzung äußerst heterogen ist. Von den acht Kontengruppen entsprechen nur deren drei dem Kriterium, das für die Bildung dieser Klasse maßgebend war.

#### *Klasse 2: Anlagevermögen (Valeurs immobilisées)*

Klasse 2 stellt das Korrelat der ersten Klasse dar, indem sie dem « dauernd zur Verfügung stehenden Kapital » die langfristigen Investitionen gegenüberstellt. Dabei hat die Klassenbezeichnung « immobilisierte Werte », ähnlich wie bei der vorangehenden Klasse, eine allzuweite Auslegung erfahren. So sind die Gründungs- und Organisationskosten, die einen aktiven Berichtungsposten darstellen und nach den Vorschriften des Kontenrahmens innert kürzester Frist, wenn möglich schon im ersten Jahr voll abzuschreiben sind, in dieser Klasse fehl am Platz. Ebenso wenig können mittelfristige Darlehen, sowie Garantie und Bürgschaftsguthaben zum Anlagevermögen gezählt werden.

#### *Klasse 3: Vorräte (Stocks)*

Die Zusammensetzung dieser Klasse kann als homogen bezeichnet werden, da sie keine wesensfremden Bestandteile enthält. Sie gibt deshalb in dieser Hinsicht keinen Anlaß zu Kritik.

#### *Klassen 4 und 5: Konten Dritter und Finanzkosten*

(Comptes de tiers et comptes financiers)

Die Unterscheidung zwischen Konten Dritter und Finanzkonten ist nicht sehr glücklich, da aus ihr nicht klar hervorgeht, was eigentlich die beiden Klassen voneinander unterscheidet und wo die Grenze zu ziehen ist. So könnten die Konten der Klasse 4 ebensogut mit Finanzkonten bezeichnet werden, und umgekehrt stellen die meisten Finanzkonten der Klasse 5 zugleich auch Konten Dritter dar. Alle der Klasse 4 und 5 entsprechenden Konten waren denn im Kontenrahmen 1942 auch unter der gemeinsamen Bezeichnung « Comptes financiers » in einer einzigen Klasse vereinigt.

Aus der Anwendung dieses Gliederungsgrundsatzes ergibt sich der weitere Nachteil, daß innerhalb der gleichen Kontenklasse sowohl Aktiv- wie Passivkonten figurieren. Dadurch ist die Forderung, daß die Klassengesamtsaldi wichtigen wirtschaftlichen Größen entsprechen, nicht mehr erfüllt. Sogar innerhalb einzelner Kontengruppen ist die Trennung zwischen Aktiven und Passiven nicht vollzogen, so daß deren Gesamtsaldo nichts aussagt und auch keinem Bilanzsaldo entspricht. In diesem Zusammenhang ist vor allem die Gruppe 46, « Verschiedene Debitoren und Kreditoren », zu erwähnen, die sich durch ihre Uneinheitlichkeit besonders auszeichnet.

Eine klare Auseinanderhaltung zwischen Aktiven und Passiven wäre auch im Hinblick auf die Bilanzaufstellung wünschenswert, die dadurch erheblich erleichtert würde. Dieser Einwand ist um so angebrachter, als die Normalisierungskommission in ihrem Bericht ausdrücklich darauf hinweist, daß beim Kontenrahmen 1947 die Bilanz automatisch aus der Buchführung hervorgehe, was als

ein wesentlicher Fortschritt gegenüber dem Kontenrahmen 1942 zu werten sei, der die Bilanzaufstellung völlig unberücksichtigt lasse.

Diese Feststellung der Kommission ist nur gerechtfertigt, soweit sie sich auf die Reihenfolge der Kontenklassen und -gruppen bezieht, die mit derjenigen der Bilanzposten übereinstimmt.

Von dritter Seite<sup>1</sup> ist der Einwand erhoben worden, daß die transitorischen Aktiven materiell nicht in diese Klasse gehören, da sie keine wirklichen Guthaben darstellen, während es sich bei den transitorischen Passiven um tatsächliche Schulden handle.

Daß die transitorischen Aktiven nicht den Charakter eigentlicher Guthaben aufweisen, trifft unseres Erachtens nur für die « vorausbezahlten Aufwendungen » (280) zu, nicht aber für die Konten 483–485.

Eine derartige Unterscheidung würde jedoch dazu führen, die transitorischen Aktiven in zwei verschiedenen Klassen unterzubringen, was aus praktischen Erwägungen und aus Gründen der übersichtlichen und klaren Darstellung nicht in Frage kommen kann. Das entscheidende Unterscheidungsmerkmal dieser Konten ist, daß sie aktive Jahresabgrenzungsposten darstellen und als solche in die gleiche Klasse gehören.

Klasse 4 scheint uns von den im Kontenrahmen zur Verfügung stehenden, für die Einordnung der transitorischen Konten relativ am besten geeignet zu sein. Dagegen gehören die « Virements internes » (59), die bilanzunwirksame Uebergangs- oder Durchlaufkonten darstellen, ihrem Wesen nach nicht zu den Finanzkonten der Klasse 5.

#### *Klasse 6: Betrieblicher Aufwand (Charges par nature)*

##### a) Die Verbuchung der Einkäufe (60)

Wie wir gesehen haben, werden die Lieferantenskonti nicht als Einstandspreisminderung in Klasse 6, sondern als Finanzertrag im Konto 774 verbucht. Diese Art der Verbuchung beruht auf der Auffassung, daß der Skonto als Zins für eine vorzeitige Zahlung ein Element der Finanzierung und nicht der allgemeinen Preispolitik darstellt. Für den Käufer ist er deshalb als finanzieller Ertrag und nicht als Einstandspreisminderung zu werten. Umgekehrt ist der Skonto für den Verkäufer nicht als Erlösminderung, sondern als finanzieller Aufwand anzusehen, und in Klasse 6 zu verbuchen.

Die Ansicht, daß der Skonto die Finanzierung und nicht die Preisbildung betreffe, ist zweifellos richtig. Trotzdem wäre es im Interesse des zwischenbetrieblichen Vergleiches vorzuziehen, die Skonti als Preisminderung zu behandeln, wie dies im Kontenrahmen 1942 der Fall war. Wir denken dabei an die zahlreichen Unternehmungen, die nur die Zahlungen, nicht aber die Fakturen verbuchen und damit nur die Netto-Einstandspreise bzw. die Netto-Barerlöse ausweisen. Eine Uebereinstimmung mit den Unternehmungen, die den Kreditverkehr entsprechend den Vorschriften des Kontenrahmens verbuchen, ist somit nicht gegeben.

Die gleiche Kritik ist im Zusammenhang mit der Vorschrift des Kontenrahmens anzubringen, die vorsieht, daß es den Unternehmungen freisteht, die Bezugskosten, soweit sie einzelnen Waren- und Materialkategorien unmittelbar zuge-

<sup>1</sup> Retail L., Etudes critiques du Plan comptable 1947, Paris 1951, S. 12 f.

rechnet werden können, anstatt über die verschiedenen Aufwandkonten 61–67, direkt über die Einkaufskonten zu buchen. Dadurch ist auch hier die zwischenbetriebliche Vergleichsmöglichkeit nicht mehr gewährleistet.

#### b) Der übrige Betriebsaufwand (61–67)

Die Bildung von ursprünglichen Aufwandarten ist nicht durchwegs eindeutig und klar vollzogen. Es gibt innerhalb der Klasse 6 Konten, die nicht den Charakter von Kostenarten, sondern von Kostenstellen aufweisen. So handelt es sich bei den Konten 631, « Unterhalt », und 632, « Reparaturen », nur dann um primäre Kostenarten, wenn die Unterhalts- und Reparaturarbeiten durch Dritte ausgeführt werden. Werden diese Arbeiten dagegen von der Unternehmung selbst vorgenommen, so setzen sich ihre, in Klasse 9 ermittelten Kosten aus den verschiedensten Kostenarten (Löhne, Abschreibungen ...) zusammen. Obschon auch sie Unterhalts- und Reparaturkosten darstellen, dürfen sie in den Konten 631 und 632 nicht berücksichtigt werden, da sie sonst in Klasse 6 zweimal figurieren würden: einmal als primäre, und einmal als « umgeformte » (Kostenstellenkosten) Kostenarten. Diese Tatsache hat zur Folge, daß die beiden Konten in den Fällen, in denen die Unternehmungen eigene Reparaturwerkstätten unterhalten, kein vollständiges Bild der entsprechenden Kosten vermitteln.

Das gleiche Problem stellt sich für das Konto 618, « Sozialleistungen », das nur die auf einer Zahlung beruhenden Sozialauslagen ausweist, während es die Naturalleistungen, deren Selbstkosten aus der Betriebsbuchhaltung hervorgehen, außer Betracht läßt.

Auch bei der Kontengruppe 66, « Allgemeine Verwaltungskosten », handelt es sich nicht um eine ursprüngliche Kostenart, sondern um eine richtige Kostenstelle. Das betriebswirtschaftliche Postulat, reine Aufwandarten zu schaffen, ist deshalb (zufolge der Anwendung zwei verschiedener Gliederungsgesichtspunkte) für die Klasse 6 nicht erfüllt.

In diesem Sinne ist auch diese Klasse als uneinheitlich zu bezeichnen.

#### *Klassen 7 und 8: Ertrags- und Abschlußkonten*

(Produits par nature et résultats)

Abgesehen von den bereits erwähnten Skontoabzügen auf Verkäufen, die mit Vorteil als Erlösminderung in Klasse 7 verbucht würden, gibt die Kontengliederung dieser Klasse keinen Anlaß zu Kritik.

Auch die achte Klasse, die nur die üblichen Abschlußkonten enthält, kann als homogen betrachtet werden. (In einem andern Zusammenhang werden wir auf den Inhalt dieser Klasse zurückkommen.)

Zusammenfassend sei nochmals festgehalten, daß alle Kontenklassen der Geschäftsbuchhaltung mit Ausnahme der 3., 7. und 8. in ihrer Zusammensetzung äußerst heterogen sind. Die wirtschaftlich wesentlichen Sachverhalte und Zusammenhänge werden dadurch nicht ohne weiteres sichtbar, wie dies bei einer leistungsfähigen Systematik der Fall sein sollte.

Die Forderung nach Klarheit und Uebersichtlichkeit, wie sie der Normalisierungskommission als Richtschnur diente, hat somit in bezug auf Gestaltung und Aufbau des Kontenrahmens keine genügende Berücksichtigung gefunden.

Der Kontenrahmen stellt deshalb in dieser Hinsicht keine wesentliche Verbesserung seines Vorgängers von 1942 dar, dessen Struktur ebenfalls den Mangel ungenügender Einheitlichkeit aufweist. Besonders seine Klassen 0 und 2 ver-

einigen in sich die verschiedensten gegensätzlichen Werte, wobei letztere gleichzeitig Erfolgs- und Bestandeskonten enthält. Eine Auseinanderhaltung dieser beiden Kontenkategorien ist aber das wenigste, das man von einer «systematischen» Darstellung verlangen muß.

## II. Kritik der Dezimalklassifikation

Die Normalisierungskommission hat dem äußeren Aufbau des Kontenrahmens das dekadische System zugrunde gelegt. Dieses Gliederungsverfahren bietet vor allem den Vorzug, daß über- und untergeordnete Begriffe durch verschiedenstellige Zahlen als solche gekennzeichnet sind, und die Stellung der Einzelkonten im Gesamtsystem leicht bestimmt werden kann.

Sein Hauptnachteil besteht jedoch darin, daß für jede systematische Darstellung immer nur zehn gleichrangige Gliederungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen. Sobald die logische Einteilung eines Wissensgebietes mehr Einteilungen erfordert, müssen diese auf zehn zusammengedrängt werden, wodurch die Systematik an Wert einbüßt; über- und untergeordnete Begriffe werden nun nicht mehr automatisch durch die Stellenzahl zum Ausdruck gebracht.

Es ist Dykmans zweifellos Recht zu geben, wenn er sagt, «... la logique est assurément absente d'un système qui tolère des places vides dans l'une ou l'autre série ou sous-série de dix, mais qui s'oppose radicalement à ce qu'on en crée, ne fût-ce qu'une seule de plus, une fois la dizaine atteinte»<sup>1</sup>.

Es erhebt sich nun die Frage, ob die Dezimalklassifikation den Bedürfnissen des allgemeinen Kontenrahmens tatsächlich zu genügen vermag. Die Antwort auf diese Frage fällt uns, nach den Ausführungen des vorangehenden Kapitels, nicht schwer. Diese haben mit aller Deutlichkeit gezeigt, daß die Struktur des Kontenrahmens ausgesprochen heterogen ist, was zur Hauptsache der Anwendung des dekadischen Systems zugeschrieben werden muß. Es ist unmöglich, die wirtschaftlichen Tatsachen in ihrer Vielgestaltigkeit in das starre Gefüge des Dezimalsystems hineinzupressen, ohne dabei ihre natürlich logische Anordnung zu verletzen, weil es für die Klassenbildung und zum Teil auch für die weitere Unterteilung in Kontengruppen weit mehr als zehn wesentliche wirtschaftliche Tatbestände gibt.

Die Nachteile, die sich aus der Anwendung des Dezimalprinzips für die Systematik des Kontenrahmens von 1947 ergeben, lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Wesensverschiedene Konten mußten aus Platzmangel in der gleichen Klasse oder Kontengruppe untergebracht werden, wie wir dies zum Beispiel für die Rückstellungen und Uebergangskonten der Klasse 1, oder die Gründungskosten der Klasse 2 und anderen Posten gesehen haben.
2. Umgekehrt kommt es vor, daß Konten, die materiell zusammengehören würden, auf zwei verschiedene Klassen verteilt werden mußten, nur weil innerhalb einer Klasse nicht genügend Gliederungsmöglichkeiten vorhanden waren. Dies ist der Fall für die Klassen 4 und 5, die ihrem Wesen nach zusammen gehören.

<sup>1</sup> Dykmans: «La Documentation en Sciences Economiques», Bruxelles 1943, S. 43; cit. bei Batardon, a. a. O. S. 28.

3. Aus dem gleichen Grunde mußten gleichrangige Konten mit verschiedenenziffrigen Nummern versehen werden, so daß sie als solche nicht mehr in Erscheinung treten. Zur Illustration sei folgendes Beispiel aus der Klasse 2 angeführt:

- 212 Bauten (Constructions)
- 2140 Material (Matériel)
- 21600 Mobilier (Mobilier)

Eine derartige «Systematik» vermag zu einer übersichtlichen, leicht verständlichen Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse nur wenig beizutragen; sie ist im Gegenteil dazu angetan, Verwirrung zu stiften.

4. Mit der weitgehenden Unterteilung verbindet sich der weitere Nachteil, daß vielstellige Kontennummern verwendet werden müssen; fünf- und sechsstelligen Nummern sind häufig anzutreffen. So teilt sich das obenerwähnte Mobilarkonto auf in:

- 216000 Werkstattmobilier
- 216002 Lagermobilier
- 216004 Büromobilier
- 216006 Mobilier für Wohlfahrtsräume

Die einzelnen Patente, Lizenzen, Marken und Modelle, die ebenfalls in Klasse 2 figurieren, sind alle mit sechsstelligen Zahlen gekennzeichnet. Da Großbetriebe für diese Immaterialgüter mit zehn Einteilungen nicht auskommen dürften, werden sie gezwungen sein, ihre Kontensymbolik mit siebenziffrigen Nummern zu bereichern.

Die Unbeweglichkeit dieser Kontensystematik wird noch dadurch erhöht, daß der Kontenrahmen nicht nur die Numerierung, sondern auch die in der Liste vorgesehenen Kontenbezeichnungen als verbindlich erklärt. Eine Unternehmung hat sich demnach für die Untergliederung der Kontengruppen an die vorgeschriebenen Einzelkonten zu halten.

Eine so tiefgreifende, in alle Einzelheiten gehende Regelung setzt gleichzeitig eine absolute Vollständigkeit voraus, was vom Kontenrahmen nicht durchwegs behauptet werden kann.

Diese Überlegungen führen uns zum Schluß, daß das dekadische System den vielseitigen Erfordernissen des Kontenrahmens nicht gerecht zu werden vermag. Es ist in erster Linie dafür verantwortlich zu machen, wenn aus der geplanten «entwicklungsfähigen und elastischen» Kontensystematik ein starres Schema geworden ist, das für eine logisch einwandfreie Gliederung der betriebswirtschaftlichen Tatsachen, sowie für die individuellen betrieblichen Bedürfnisse, nicht genügend Spielraum läßt. Dabei ist die Frage der Elastizität im vorliegenden Fall besonders wichtig, da der Kontenrahmen 1947 für alle Unternehmungen, gleichgültig welcher Branche und Größe, gelten soll.

Um die Zahl der Klassen und ihrer weiteren Unterteilungen zu vergrößern, können verschiedene Möglichkeiten in Betracht gezogen werden, ohne daß es dabei nötig wäre, das dekadische System ganz aus der Kontensystematik zu verbannen. Dieses kann im Gegenteil sehr gut mit den Buchstaben des Alphabets kombiniert werden, indem zum Beispiel für die Kennzeichnung der Kontenklassen große Buchstaben verwendet werden, so daß sich für die Klassenbildung 25 Möglichkeiten ergeben. Diese dürften ausreichen, die Klasseninhalte auch für Großbetriebe homogen zu gestalten. Da dadurch innerhalb der Klassen Platz

frei wird, ist es u. E. möglich, für die Tiefengliederung die Dezimalklassifikation anzuwenden. Sollte sich diese jedoch als unzureichend erweisen, so können für die weitere Unterteilung der Kontengruppen die kleinen Buchstaben verwendet werden.

Ein anderer Weg der formellen Gestaltung der Konteneinteilung würde darin bestehen, für die Klassennummern die Zahlenreihe 1–99 zu verwenden. Um Doppelspurigkeiten zwischen den Symbolen der Klassen- und Kontengruppennummern zu vermeiden, wäre es nötig, die Klassenzahl von der nachfolgenden Kontenzahl durch ein Komma zu trennen. So würde die zehnte Kontenklasse mit 10, die erste Kontengruppe der Klasse 1 mit 1,0 bezeichnet.

Zum Schluß sei noch kurz auf die Buchführungen hingewiesen, die auf dem Lochkartenverfahren aufgebaut sind. Sie nehmen insofern eine Sonderstellung ein, als sich ihre Gliederungsmöglichkeit lediglich auf die Verwendung von Zahlen beschränkt. Das Einschalten von Buchstaben und Kommas würde deshalb in diesem Falle nicht in Frage kommen. Dagegen könnte eine Erweiterung der Gliederung dadurch erreicht werden, daß man von der Zehner- zur Hundertereinteilung übergeht. So würde die erste Stufe mit dem Symbol 01 gekennzeichnet, die zweite mit 0101 usw. Auf diese Weise ergeben sich für die Tiefengliederung jeder Stufe 99 Möglichkeiten.

Der Nachteil dieser Methode besteht einzig darin, daß die Uebersichtlichkeit durch die Verwendung vielstelliger Zahlen beeinträchtigt wird. Praktisch ist sie jedoch durchaus durchführbar.

Auf diese oder ähnliche Art und Weise kann, als eine notwendige Voraussetzung für eine logische Gestaltung des Kontenrahmens, eine genügende Anzahl Gliederungsmöglichkeiten erhalten werden.

### III. Kritik der vorgeschriebenen Modelle für das Betriebsergebniskonto, das Gewinn- und Verlustkonto und die Bilanz

#### 1. Das Betriebsergebniskonto

Dank der organisatorischen Loslösung läuft die Geschäftsbuchhaltung für alle Unternehmungen auf ein einheitliches, kostenartenbezogenes Betriebsergebniskonto hinaus. Im Gegensatz dazu ergeben sich im Kontenrahmen 1942, zufolge des Einbaus der innerbetrieblichen Verrechnung in die Geschäftsbuchführung, zwei verschiedene Ergebniskonten: ein kostenträgerbezogenes und ein kostenartenbezogenes, je nachdem ob eine Betriebsbuchhaltung geführt wird oder nicht. Das kostenartenbezogene Betriebsergebniskonto entspricht der Form und dem Aufbau nach demjenigen des Kontenrahmens von 1947. Inhaltlich dagegen unterscheiden sich die beiden Konten dadurch, daß das erste nur den leistungsbedingten Erfolg ausweist, während im zweiten das Ergebnis der «normalen» betrieblichen Tätigkeit ermittelt wird, – ein Unterschied, der in der verschiedenartigen Konzeption der beiden Kontenrahmen begründet liegt<sup>1</sup>.

Vom Standpunkt der Normalisierung aus gesehen, ist die einheitlichere Lösung des Kontenrahmens 1947 zweifellos vorzuziehen.

Als Haupteinwand gegen das Betriebsergebniskonto wurde von verschiedener Seite hervorgehoben, daß dieses den Bruttogewinn nicht automatisch in Er-

<sup>1</sup> Vgl. unsere Ausführungen auf S. 103 f.

scheinung treten lasse. Diese wichtige Größe müsse im Gegenteil außerhalb der Buchhaltung ermittelt werden.

Die Ermittlung des Bruttogewinnes spielt im Handel eine äußerst wichtige Rolle für die Kontrolle der Marge, die sich aus der Differenz zwischen den Netto-Verkaufserlösen und den entsprechenden Einstandspreisen der Waren ergibt; damit ein Gewinn entsteht, muß diese Differenz die aus ihr zu deckenden Unkosten übersteigen.

Das Modell des allgemeinen Betriebsergebniskontos, das als logische Folge aus der Organisation der Aufwand- und Ertragskonten der Klassen 6 und 7 hervorgeht, weist den der normalen Betriebstätigkeit entsprechenden Gewinn aus; dadurch läßt es die Ermittlung der Handelsspanne tatsächlich nicht ohne weiteres zu. Diese würde sich verhältnismäßig einfach bewerkstelligen lassen, wenn in Gruppe 60 statt der Ankaufs- die Einstandspreise ausgewiesen würden. Da jedoch die Bezugskosten auf die Aufwandskonten 61–67 verteilt sind, ist es etwas umständlich, die Bruttogewinnmarge im üblichen Sinne, d. h. als Differenz zwischen Einstandspreisen und Nettoverkaufserlösen, festzustellen.

Die Aussagefähigkeit des Betriebsergebniskontos muß deshalb für Handelsbetriebe als ungeeignet bezeichnet werden.

## 2. Das Gewinn- und Verlustkonto

Im Gewinn- und Verlustkonto werden nach der Uebernahme des Betriebsergebniskontos die außerordentlichen und periodefremden Aufwände und Erträge, sowie die Einkommenssteuern verbucht. Sein Saldo wirft den Reingewinn bzw. -verlust aus.

Von den in diesem Konto verbuchten Posten stellen lediglich die erfolgsabhängigen Steuern einen umstrittenen Punkt dar. Zahlreiche Betriebswirtschafter und Unternehmer vertreten die Ansicht, daß die Einkommenssteuern einen ordentlichen Betriebsaufwand darstellen und als solcher in Klasse 6 unterzubringen sei.

Diese Auffassung können wir nicht teilen, da sie mit dem betriebswirtschaftlichen Verursachungsprinzip nicht vereinbar ist. Die erfolgsabhängigen Steuern sind ja nicht Ursache, sondern Folge eines bestimmten Gewinnes. Sie dürfen deshalb nicht als Betriebsaufwand und damit als ein gewinnbestimmender Faktor betrachtet werden, sondern als eine aus dem Erfolg zu deckende neutrale Aufwendung.

Die direkte Verbuchung der Einkommenssteuern über das Gewinn- und Verlustkonto, wie sie der Kontenrahmen vorsieht, ist deshalb unserer Ansicht nach zu befürworten.

## 3. Die Bilanz

### a) Die Gliederung der Bilanz

Damit die Bilanz einen raschen und sicheren Einblick in die Struktur des Vermögens und des Kapitals einer Unternehmung gewährt, muß sie klar und logisch gegliedert sein. Zu diesem Zweck ist am besten vom finanzwirtschaftlichen Grundsatz auszugehen, der besagt, daß sich die Kapitalbeschaffung und -verwendung in ihrer Fristigkeit entsprechen sollen.

Lang- und kurzfristig gebundene Vermögenswerte sind demnach mit lang- und kurzfristigen Geldern zu finanzieren. Die Bilanz, die nichts anderes als eine

Gegenüberstellung der Kapitalien nach ihrer Herkunft (Passiven) einerseits, nach ihrer Verwendung (Aktiven) anderseits darstellt, hat diese grundlegenden Beziehungen eindeutig zum Ausdruck zu bringen.

Das Bilanzmodell des Kontenrahmens vermag dieser Forderung nicht ganz gerecht zu werden.

Abgesehen von diesem Haupteinwand in bezug auf die Gliederung, wird unsere Kritik einzelne Posten, die entweder ungenügend aufgeteilt, falsch eingeordnet oder dargestellt sind, betreffen.

aa) *Anlagevermögen*                      b) Die Aktiven<sup>1</sup>

Die Anlagewerte der Klasse 2 teilen sich in der Bilanz in drei Gruppen auf:

1. *Die Gründungs- und Organisationskosten*

Die Gründungs- und Organisationskosten figurieren als erster Posten auf der Vermögensseite der Bilanz; da diese nur ein fiktives Aktivum darstellen, würden sie besser am Schluß der Bilanz untergebracht, wie dies in der Regel für aktive und passive Berichtigungs- und Ergänzungsposten der Fall ist. Ihre Einordnung vor den dauernden Anlagewerten, wie bebaute und unbebaute Grundstücke, ist auch deshalb unangebracht, weil es sich um Aufwendungen handelt, die innert möglichst kurzer Frist zu tilgen sind.

2. *Anlagen*

Hier ist vor allem zu beanstanden, daß die Maschinen und Werkzeuge, das Mobiliar, die Einrichtungen und Installationen die in ihrer Gesamtheit in vielen Fällen den Hauptanteil am Anlagevermögen ausmachen dürften, in einem einzigen Bilanzposten vereinigt sind.

So wichtige Vermögensteile dürfen nicht einfach in einem Kollektivposten verschwinden, der dadurch viel zu synthetisch wird, um überhaupt noch etwas auszusagen. Die entsprechenden Vermögenswerte sollten deshalb in der Bilanz getrennt ausgewiesen werden.

3. *Uebrige Anlagewerte*

Unter dieser Rubrik werden u. a. die langfristigen Finanzforderungen registriert, die als Gegenposten zu den langfristigen Schulden, wie diese, gesondert ausgewiesen werden sollten.

bb) *Vorräte*

Hier sind die Waren, Stoffe und Produkte aufgeführt, wie sie aus Klasse 3 hervorgehen. Ihre Einteilung gibt keinen Anlaß zu Kritik. Auf das besondere Problem ihrer Bewertung werden wir im nächsten Abschnitt zu sprechen kommen.

cc) *Kurzfristig realisierbare Aktiven und Zahlungsmittel*

Diese Bilanzgruppe umfaßt die Aktivkonten der Klassen 4 und 5. Ihr Hauptnachteil besteht darin, daß sie zwischen kurzfristigen Forderungen und flüssigen Mitteln keine Unterscheidung macht. Diese sollten jedoch in der Bilanz eindeutig auseinandergehalten werden.

Die Vereinigung der Bank- und Postcheckkonten in einen einzigen Posten ist ebenfalls nicht zu begrüßen.

<sup>1</sup> Entgegen der neueren Uebung sind die Bilanzposten in der Reihenfolge zunehmender Liquidität für die Aktiven, bzw. abnehmender Fristigkeit für die Passiven, angeordnet. Für die Kontenführung hat diese Anordnung den Nachteil, daß die am meisten benützten Konten an den Schluß zu stehen kommen.

Anerkennungswert dagegen ist der Grundsatz, daß der Vermögensausweis in der Bilanz netto zu erfolgen hat. Die Bewertungsposten, d. h. die Abschreibungen und gewisse Rückstellungen, sind deshalb nicht in den Passiven auszuweisen, sondern direkt von den entsprechenden Aktiven in Abzug zu bringen. Dadurch gewinnt die Bilanz an Uebersichtlichkeit und zugleich wird eine unnötige Aufblähung der Bilanzsumme vermieden.

### c) Die Passiven

Zunächst werden auf der Passivseite die dauernd zur Verfügung stehenden Kapitalien aufgeführt, die dem Inhalt, der Form und der Reihenfolge nach eine genaue Wiedergabe der Kontengruppen der Klasse 1 darstellen. Wir verweisen deshalb auf unsere Ausführungen über Klasse 1 (Seite 87 ff), wo wir uns mit der Natur der einzelnen Gruppen und ihrer Zugehörigkeit zu den « capitaux permanents » auseinandergesetzt haben. An dieser Stelle können wir uns deshalb auf einige ergänzende Bemerkungen beschränken.

#### aa) Das Eigenkapital

Die erste Bilanzgruppe ist mit « Eigenkapital und Reserven » überschrieben. Das Wort « Reserven » ist dabei überflüssig, da auch sie zum Eigenkapital gehören. Schwerwiegender ist die Kritik, die im Zusammenhang mit der Vorschrift anzubringen ist, die vorsieht, daß das Gesellschaftskapital in der Bilanz zum Nettowert auszuweisen sei. Dementsprechend ist das nicht einbezahlte Aktienkapital, dargestellt durch den Saldo des Kontos « Aktionäre », in den Passiven vom Nominalkapital abzuziehen.

Ein derartiges Vorgehen, das vielmehr zur Verschleierung als zur Klarheit der Bilanz beiträgt, rechtfertigt sich weder vom buchhalterischen noch vom juristischen Standpunkt aus.

*Buchhalterisch* findet dadurch eine unzulässige Kompensation eines echten Guthabens mit einem Passivposten statt. Dieses Guthaben sollte auf der Aktivseite je nach der Laufzeit als kurz- oder langfristige Forderung untergebracht werden. Der Abzug des nicht einbezahlten Aktienkapitals darf deshalb dem Nettoausweis gewisser Aktivposten nicht gleichgesetzt werden, wie dies im Kontenrahmen 1947 getan wird; durch den Abzug der Abschreibungen und bestimmter Rückstellungen wird ja lediglich eine Berichtigung zu hoch bewerteter Vermögensteile vorgenommen.

*Juristisch* verstößt diese Darstellungsweise gegen die für Kapitalgesellschaften geltende Regel der « fixité du capital », die, obschon sie im französischen Gesetz nicht ausdrücklich vorgeschrieben ist, von der Doktrin und der Rechtsprechung allgemein anerkannt wird.

#### bb) Der Gewinn- bzw. Verlustvortrag

Im Anschluß an das Kapital und die Reserven folgt als zweiter Hauptposten der Gewinn- bzw. Verlustvortrag (12).

Dieser verkörpert den nicht verteilten Gewinn bzw. den nicht amortisierten Verlust früherer Rechnungsperioden, während das Ergebnis des abzuschließenden Geschäftsjahres (vor der Gewinnverteilung) als Saldo des Gewinn- und Verlustkontos (87) am Schluß der Bilanz erscheint.

Der aus Konto 12 hervorgehende Bilanzposten (Report à nouveau) gibt in verschiedener Hinsicht Anlaß zu Kritik. Einmal ist die Vorschrift des Konten-

rahmens unhaltbar, die verlangt, daß nicht nur ein Gewinn-, sondern auch ein allfälliger Verlustvortrag in den Passiven auszuweisen sei; zur Kennzeichnung sei der Verlustvortrag entweder zu unterstreichen oder mit roter Tinte einzutragen. Diese Bestimmung ist mit einer gesunden Auffassung der Buchhaltung nicht vereinbar, da sie das elementare Prinzip der doppelischen Darstellungsweise mißachtet. Zudem widerspricht sie dem Grundsatz einer klaren, logischen und übersichtlichen Bilanzierung. Dieses Vorgehen ist um so weniger zu verstehen, als anderseits der Sollsaldo des Gewinn- und Verlustkontos unter der Rubrik « Résultats » auf der Aktivseite vorgesehen ist.

Die Notwendigkeit, zwischen einem Konto « Résultat » und einem Konto « Report à nouveau » zu unterscheiden, ist nicht einzusehen. Gewinn- und Verlustvorträge sollten generell als Saldo des Gewinn- und Verlustkontos in der Bilanz ausgesetzt werden. Nicht verteilte Gewinne früherer Perioden stellen dagegen nichts anderes als allgemeine Reserven dar, die in der Bilanz auch als solche in Erscheinung treten sollten.

#### *cc) Uebrigcs langfristig zur Verfügung stehendes Kapital*

Als weitere Passivposten innerhalb der « capitaux permanents » folgen der Erneuerungs- und der Pensionsfonds, die Risikorückstellungen und langfristigen Schulden.

Abgesehen davon, daß diese nicht zum dauernd zur Verfügung gestellten Kapital gezählt werden können, sollten sie in der Bilanz zweckmäßiger angeordnet sein. Zunächst sollte in einem besonderen Abschnitt das langfristige Fremdkapital herausgestellt werden, das durch die Sozialschuld an die Pensionskasse einerseits, und die langfristigen Finanzschulden anderseits, verkörpert wird. Es ist unmittelbar nach dem Eigenkapital – anstelle des Erneuerungsfonds – einzuordnen. Letzterer, der weder den Charakter einer Reserve noch einer Verbindlichkeit aufweist, sollte mit den Risikorückstellungen am Schluß aufgeführt werden.

#### *dd) Kurzfristige Schulden*

Gegen die Bilanzgruppe der kurzfristigen Schulden, die sich aus den Passivsaldo, der in den Klassen 4 und 5 untergebrachten Konten zusammensetzt, ist nichts einzuwenden.

#### *ee) Schlußfolgerung*

Die Schwäche des Bilanzmodells ist – von vereinzelt Ausnahmen abgesehen – weniger in einer ungenügenden Aufteilung der Einzelposten zu suchen, als vielmehr in deren Anordnung und Zusammenfassung zu Bilanzgruppen, die wichtige finanzwirtschaftliche Größen nicht in Erscheinung treten lassen. Dies ist weitgehend auf die an sich anerkennenswerte Bestrebung zurückzuführen, die Bilanzposten in der gleichen Reihenfolge wie die Konten in der Buchhaltung anzuführen. Voraussetzung eines solchen Vorgehens wäre jedoch, daß der Aufbau der Kontenklassen den Erfordernissen einer sachgerechten Bilanzierung besser Rechnung trägt, als dies beim Kontenrahmen von 1947 der Fall ist.

Beim Kontenrahmen von 1942 ergibt sich die Bilanz nicht automatisch aus der Buchführung, was vom praktischen Standpunkt aus sicher ein Nachteil bedeutet. Dieser wird jedoch durch die logisch und sachlich einwandfreie Gliederung wieder wett gemacht, die in übersichtlicher Weise die Bilanzgruppen gemäß dem Grundsatz der finanzwirtschaftlichen Entsprechung einander gegenüberstellt.

## IV. Die Bewertung der Stoff-, Waren- und Produktbestände

Die Bewertung der Vorräte ist nicht durchwegs einheitlich geregelt. Einmal bestehen gewisse Widersprüche innerhalb den Vorschriften des Kontenrahmens selbst, sodann stehen diese zum Teil im Gegensatz zu fiskalischen Bestimmungen.

### *1. Widersprüche innerhalb des Kontenrahmens*

Die Ungereimtheiten im Text des Kontenrahmens betreffen zunächst die Bewertung der bezogenen Waren und Stoffe. Für diese ist allgemein der durchschnittliche Einstandspreis maßgebend, wie er sich nach der Verbuchung sämtlicher Eingänge einer Rechnungsperiode ergibt. Es erhebt sich nun die Frage, wie sich diese Einstandspreise im Einzelnen zusammensetzen sollen. Dazu schreibt der Kontenrahmen auf Seite 149 (2e édition) ausdrücklich vor, daß in die Einstandspreise, neben den Ankaufs- und Bezugskosten der gekauften Vorräte, die anteiligen Materialgemeinkosten (frais d'approvisionnement) einzubeziehen seien.

Im Gegensatz dazu sieht er auf Seite 89 vor, daß in Unternehmungen ohne Betriebsbuchführung die Bewertung der bezogenen Vorrats Elemente nur zu Ankaufspreisen zuzüglich der direkten Einkaufskosten vorzunehmen sei. Die indirekten Materialkosten, in denen ebenfalls ein Teil der Verwaltungs- und Finanzierungskosten eingeschlossen ist, finden somit in diesem Fall in den Einstandspreisen keine Berücksichtigung.

Diese Inkonsequenz wird im Zusammenhang mit der Bestimmung über die bei Preisrückgängen zu bildende Entwertungsrückstellung wiederholt. Nach dieser ist eine Rückstellung zu bilden, wenn der Marktpreis am Abschlußtag unter den Einstands- bzw. Herstellkosten der Waren und Produkte liegt. Die Höhe der Rückstellung wird durch die Differenz zwischen dem Kostenwert einerseits, und dem Marktpreis, unter Abzug eines Pauschalbetrages für den Gewinn und die Vertriebskosten, anderseits bestimmt. Daraus folgt, daß die mit der Beschaffung, Herstellung und Lagerung der Vorräte zusammenhängenden Verwaltungskosten im Wert der Bestände inbegriffen sind.

Dagegen ist bei Fehlen eines festen Verkaufspreises für die Bewertung der Vorratsbestände vorschriftsgemäß auf den Ankaufswert zuzüglich der direkten Bezugskosten abzustellen, wodurch die Verwaltungskosten nicht berücksichtigt werden.

Diese Unterschiedlichkeit in der Bewertung der Vorräte mag auf den ersten Blick sehr subtil und geringfügig erscheinen. Sie gewinnt jedoch an Bedeutung, wenn man bedenkt, daß zufolge des technischen Fortschritts und der weitgehenden Arbeitsteilung die Verwaltungskosten im Verhältnis zu den Gesamtkosten gewaltig angestiegen sind. Es ist deshalb besonders in Großbetrieben mit bedeutenden Vorratsbeständen keineswegs gleichgültig, ob die Verwaltungs- und Finanzierungskosten, je nach den Verhältnissen, berücksichtigt oder vernachlässigt werden. Die Nichtbeachtung dieser Tatsache durch den Kontenrahmen steht deshalb im Widerspruch mit seiner grundlegenden Forderung, die Rechnungsergebnisse zu vereinheitlichen und dadurch zwischenbetriebliche Vergleiche zu ermöglichen.

Als weitere Unzulänglichkeit ist die Tatsache zu nennen, daß für die Werte in Fabrikation bei Preisrückgängen keine Rückstellung für Entwertung zu bilden

ist, wie bei allen übrigen Vorräten. Es liegt u. E. kein Grund vor, die Stoffe in Arbeit in dieser Hinsicht anders zu behandeln, da sie sich in bezug auf Geldwertschwankungen in keiner Weise von den gelagerten Stoffen unterscheiden.

## 2. Bewertungsvorschriften des Fiskus

Nach dem von der Steuerbehörde am 10. Juni 1949 erlassenen Rundschreiben Nr. 2253<sup>1</sup>, das den Art. 38 des « Code Général des Impôts » erläutert, sind die Vorräte wie folgt zu bewerten:

- Für die gekauften Waren und Stoffe ist auf den Ankaufspreis einschließlich der Bezugskosten abzustellen.
- Für die hergestellten Halb- und Fertigprodukte kommen zum Wert der in sie eingehenden Stoffe die Fabrikationskosten, sowie die durch die Herstellung verursachten Abschreibungs- und Rückstellungsbeträge hinzu.

Um eine Ueberbewertung der Vorräte zu verhüten, dürfen diese Kostenwerte nur in Anwendung gebracht werden, wenn sie die entsprechenden Marktpreise nicht übersteigen. Liegen jedoch die Verkaufspreise am Abschlußtag unter den obigen Kostensätzen, so hat die Bewertung zu Verkaufspreisen zu erfolgen.

Diese Bewertungsvorschriften der Steuerbehörde stimmen in zweierlei Hinsicht mit denjenigen des Kontenrahmens nicht überein.

- Erstens lassen sie die Materialgemeinkosten, in denen u. a. ein Teil der Verwaltungskosten mit eingeschlossen ist, gänzlich außer Acht. Dadurch setzen sie sich – wenigstens teilweise (für die Unternehmungen mit Betriebsbuchführung) – in Gegensatz zu den Vorschriften des Kontenrahmens, der die Einbeziehung der anteiligen Materialgemeinkosten in die Einstands- bzw. Herstellkosten vorsieht.

Vom kostentheoretischen Standpunkt aus kann nur die Lösung des Kontenrahmens gutgeheißen werden.

- Zweitens sind die Vorräte nach Steuervorschrift zu Verkaufspreisen zu bewerten, wenn diese am Bilanzstichtag unter den Einstands- bzw. Herstellkosten liegen. Dadurch werden einerseits nicht realisierte Gewinne und andererseits noch nicht entstandene Kosten (Vertriebskosten) in den Wert der Vorräte einbezogen, was zur Ausschüttung fiktiver Dividenden Anlaß geben kann.

Aus diesem Grunde ist die Bewertungsregel des Kontenrahmens vorzuziehen, die auf den Verkaufspreis, abzüglich eines Betrages für den Gewinn und die Vertriebskosten, abstellt.

## 3. Die Problematik der Bewertung zu effektiven Kosten

Bis jetzt haben wir nur von der Bewertung der Bestände in der Bilanz gesprochen und dabei festgestellt, daß sie, entsprechend dem Niederstwertprinzip, nur dann zu effektiven Kostenwerten vorzunehmen ist, wenn diese die Marktpreise nicht übersteigen.

Im Unterschied dazu ist für die Bewertung des Materialverbrauchs in der Betriebsbuchhaltung immer von den tatsächlich bezahlten Einkaufspreisen auszugehen. (Bei Verwendung theoretischer Verrechnungspreise sind diese nachträglich durch Korrektur auf die effektiven Kosten zurückzuführen.)

Dieser Bewertungsgrundsatz, der ohne Unterschied für alle Unternehmungen Gültigkeit hat, birgt im Hinblick auf die fortlaufende Geldentwertung die Gefahr

<sup>1</sup> Vgl. Bulletin d'Information du Conseil Supérieur de la Comptabilité, 1<sup>er</sup> trimestre 1951, No. 5.

in sich, daß Einstandspreise und Tageswerte stark auseinandergehen. Dies ist insbesondere dort der Fall, wo in der Fabrikation alte Vorratsbestände eingesetzt werden, oder dort, wo mit einer langen Fertigungsdauer zu rechnen ist.

Die so ermittelten Selbstkosten können deshalb nicht als «aktuell» angesprochen werden, d. h. sie geben im Zeitpunkt des Verkaufs der Erzeugnisse kein genaues Bild darüber, was diese wirklich kosten. Dies kann bewirken, daß die Verkaufspreise zu tief angesetzt werden und – indem sie die Wiederersatzung der verbrauchten Vorräte in ihrer vollen Höhe nicht mehr erlauben – einen Substanzverlust zur Folge haben.

Die Verwendung von Tages- oder Wiederbeschaffungswerten wäre in diesen Fällen vorzuziehen.

Die Brauchbarkeit eines bestimmten Wertansatzes kann nicht generell beurteilt werden. Es ist vielmehr von einer konkreten Situation auszugehen.

Der Kontenrahmen geht deshalb durch die Vorschrift eines einzigen und allgemeingültigen Bewertungsansatzes zu kategorisch vor. Die Regelung dieser Frage sollte vielmehr den Branchenkontenrahmen vorbehalten bleiben.

## *B. Die Betriebsbuchführung*

### I. Die «normale» Leistungserstellung

Wir haben wiederholt auf die «normale» Leistungserstellung hingewiesen, wie sie dem Betriebsergebniskonto der Geschäftsbuchführung und demjenigen der Betriebsbuchhaltung zugrunde liegt. Bevor wir auf einzelne konkrete Probleme der internen Verrechnung eintreten, sei dieser Begriff der «normalen» Leistungserstellung, dem für die innerbetriebliche Rechnung grundlegende Bedeutung zukommt, noch etwas eingehender erörtert.

Als «normal» gilt die gesamte Unternehmungstätigkeit, die den Charakter einer gewissen Kontinuität aufweist. Zu ihr gehört also nicht nur die eigentliche Leistungserstellung, die den Hauptgegenstand der betrieblichen Betätigung bildet, sondern auch alle «leistungsfremden» Tätigkeiten, die außerhalb des eigentlichen Unternehmungszweckes liegen und regelmäßig vorgenommen werden.

Der Kontenrahmen teilt deshalb die «normale» Unternehmungstätigkeit in die sog. «activités professionnelles» (brancheneigene Leistungserstellung) und die «activités non professionnelles» (branchenfremde Leistungserstellung) auf. Zur Veranschaulichung dieser Zweiteilung sei auf folgendes Beispiel hingewiesen: Für eine Industrieunternehmung stellen die Fabrikation und der Vertrieb von Erzeugnissen die «activités professionnelles» dar, während die Verwaltung von Rentenhäusern, oder von Wertschriften zu den «activités non professionnelles» zu zählen ist. Beide zusammen machen die «normale» Betriebstätigkeit aus.

Die interne Kostenrechnung, wie sie in der Betriebsbuchführung vorgenommen wird, hat die Kostenermittlung der gesamten «normalen» Unternehmungstätigkeit – also der brancheneigenen wie der branchenfremden – zum Gegenstand.

Dadurch unterscheidet sich der Kontenrahmen 1947 wesentlich vom Kontenrahmen 1942, bei dem sich die Betriebsbuchführung ausschließlich auf die eigentliche Leistungserstellung beschränkt, also nur die «activités profession-

nelles» berücksichtigt, während sie die Selbstkosten der branchenfremden Tätigkeit nicht ermittelt.

Es erbeht sich nun die Frage, welche der beiden Auffassungen vorzuziehen sei. Im Kontenrahmen 1942 sind die branchenfremden Aufwände und Erträge schon in der Geschäftsbuchführung in speziellen Konten gesondert auszuweisen, was die genaue Auseinanderhaltung zwischen leistungsbedingten und leistungs-fremden Kosten voraussetzt; sie ist relativ leicht zu bewerkstelligen, solange es sich um Einzelkosten handelt, d. h. solange die Kosten in ihrer Gesamtheit entweder die brancheneigenen oder die branchenfremden Leistungen betreffen. Handelt es sich dagegen um Kosten, die beiden gemeinsam sind, wie etwa das Gehalt eines Direktors, so sollten sie – will man logisch im System bleiben – jeweils bei ihrer Verbuchung einzeln auf die betriebliche bzw. betriebsfremde Tätigkeit aufgeteilt werden. Eine derartige Aufgabe darf jedoch der Geschäftsbuchführung nicht zugemutet werden, um so weniger, als sie praktisch in befriedigender Weise gar nicht durchführbar wäre. Sie ist denn von der Praxis auch gebührend ignoriert worden mit der Folge, daß die brancheneigene Leistungserstellung mit den gesamten Gemeinkosten belastet wurde – also auch mit dem Anteil, der von der branchenfremden Tätigkeit verursacht worden war. Im Kontenrahmen 1947 ist diese Unzulänglichkeit durch die Einbeziehung der leistungsfremden Tätigkeit in die innerbetriebliche Kostenrechnung behoben worden. Dadurch, daß die Betriebsbuchführung auch die Selbstkosten der branchenfremden Leistungen ermittelt, werden zugleich die Ergebnisse der brancheneigenen Selbstkostenrechnung verbessert, da sie auf diese Weise von wesens-fremden Kostenteilen befreit wird.

Damit ist auch die Frage beantwortet, welche der beiden Konzeptionen vorzuziehen sei.

## II. Die Kostenartenrechnung

### 1. Kosten und Aufwand

Der Kontenrahmen spricht bestimmten, in Klasse 6 verbuchten Aufwänden ihren Kostencharakter ab. So schreibt er vor, daß u. a. die Lebens- und Kreditversicherungsprämien, sowie die Rückstellungseinlagen für Entwertung nicht in die Kostenrechnung eingehen dürfen, da sie als Bestandteil des allgemeinen Unternehmerrisikos aus dem Gewinn zu decken seien.

Diese Ansicht können wir nicht teilen. In bezug auf die Versicherungsprämien ist zu bemerken, daß alle versicherbaren Risiken durch ihre Versicherung dem allgemeinen Unternehmerrisiko entzogen werden. Durch die Uebertragung des Risikos auf eine Versicherungsgesellschaft gegen Bezahlung einer Prämie, wandelt sich das Risiko in Kosten um; da die Prämien der Höhe und Fälligkeit nach genau feststehen und zudem einen effektiven Geldabgang zur Folge haben, ist ihr Kostencharakter nie ernsthaft bestritten worden. Daß sie der Kontenrahmen als Kosten nicht anerkennt mit der Begründung, sie seien «eigentlich» aus dem Gewinn zu decken, ist um so weniger verständlich, als die Versicherungsprämien in der Geschäftsbuchführung ja als Aufwand verbucht werden (Konten 6681 und 6682) und sich dadurch als einen gewinnbestimmenden Faktor kennzeichnen.

Bei den Entwertungsrückstellungen liegt der Kostencharakter zwar nicht so eindeutig zutage, doch sind auch sie – wie aus den früheren Darlegungen hervorgeht – vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus als Kosten zu betrachten. Wären sie aus dem Gewinn zu bilden, so würde es sich nicht mehr um Rückstellungen, sondern um Reserven handeln.

Die unklare Auseinanderhaltung dieser beiden Begriffe kommt somit auch hier wieder zum Ausdruck.

## 2. Die kalkulatorischen Kosten

Wie oben bereits ausgeführt wurde, ist der Begriff der kalkulatorischen Zinsen im Kontenrahmen 1942 nicht gleichbedeutend mit demjenigen des Kontenrahmens 1947. Beim ersten werden sie auf das betriebsnotwendige Kapital gerechnet, beim letzteren sind sie den Zinsen auf das Eigenkapital gleichzusetzen, die dann zusammen mit den Fremdkapitalzinsen zur Verrechnung gelangen. Im Rahmen 1947 werden somit in der Kostenrechnung die Zinsen auf das gesamte in der Unternehmung investierte Kapital berücksichtigt.

Dieses unterschiedliche Vorgehen ergibt sich als logische Folge aus dem soeben besprochenen Unterschied zwischen « brancheneigener » und « normaler » Tätigkeit, wie sie dem Kontenrahmen 1942 bzw. 1947 zugrunde liegen.

Beschränkt sich die Betriebsabrechnung auf die eigentliche Leistungserstellung, so ist die Zinsrechnung auf das betriebsnotwendige Kapital zweifellos richtig, obschon sie sich nicht sehr einfach gestaltet.

Umfaßt die interne Rechnung dagegen die gesamte « normale » Tätigkeit, so rechtfertigt sich auch die Zugrundelegung des gesamten Unternehmungskapitals. Wie dargelegt, ist aus Gründen einer richtigen, der Kostenverursachung entsprechenden Verrechnung, die Konzeption der « normalen » Leistungserstellung vorzuziehen. Diese bietet überdies den Vorteil, daß die Ermittlung der Zinskosten sehr leicht zu bewerkstelligen ist. Zu den Fremdkapitalzinsen, wie sie aus der Geschäftsbuchführung hervorgehen, brauchen nur noch die Zinsen auf das Eigenkapital hinzugefügt zu werden, wobei sich die Feststellung des Eigenkapitals auf Grund der Bilanz wesentlich einfacher gestaltet als die des betriebsnotwendigen Kapitals. Allerdings ist zu den im Kontenrahmen als Eigenkapital bezeichneten Einzelposten ein Vorbehalt anzubringen in bezug auf den Pensionsfonds und die Risikorückstellungen, die wir aus bekannten Gründen nicht zu den eigenen Mitteln zählen können.

Die grundsätzliche Frage, ob Eigenkapitalzinsen zufolge ihres fiktiven Charakters überhaupt in die Selbstkostenrechnung einzubeziehen seien, kann nur bejaht werden, da durch ihre Nicht-Berücksichtigung der zwischenbetriebliche Kostenvergleich nicht mehr gewährleistet wäre. Diese Auffassung hat sich, wenigstens in der Theorie, allgemein durchgesetzt.

Aus dem gleichen Grunde ist auch die Verrechnung eines kalkulatorischen Unternehmerlohnes zu befürworten.

### III. Die Kostenstellenrechnung

#### 1. Die Verwaltungs- und Finanzierungsstellen als allgemeine Kostenstellen

Zu Beginn sei kurz in Erinnerung gerufen, daß der Kontenrahmen 1947 zwischen Hilfs-, allgemeinen und Endkostenstellen unterscheidet, wobei die Kosten der beiden erstgenannten von den Endstellen übernommen werden. Letztere geben ihre Kosten direkt den Kostenträgern ab.

Der Unterschied zwischen den Hilfs- und den allgemeinen Kostenstellen besteht darin, daß die ersteren nur einzelne Teilfunktionen, letztere dagegen die gesamte Unternehmungstätigkeit betreffen. Dies ist der Fall für die Finanzierungs- und Verwaltungsstellen, die die allgemeinen Kostenbezirke verkörpern.

Im Gegensatz dazu werden die Verwaltungsbereiche im Kontenrahmen 1942 als Hauptstellen behandelt, deren Kosten direkt auf die Produkte umgelegt werden. Um die Frage abzuklären, welche der beiden Auffassungen vom kostentheoretischen Standpunkt aus richtiger sei, wollen wir von zwei Beispielen ausgehen, die von Martin<sup>1</sup> in diesem Zusammenhang angeführt werden:

- Es ist zunächst die Annahme zu treffen, daß eine Fabrik zwei Sorten Drehstifte herstellt, die sich lediglich dadurch voneinander unterscheiden, daß die eine aus Gold, die andere aus Aluminium besteht, während sie ihrer Ausführung nach völlig identisch sind.

Dadurch, daß sie aus zwei gleichartigen Fabrikationsprozessen hervorgehen, denen dieselben betrieblichen Operationen zugrunde liegen, verursachen sie auch gleiche Verwaltungskosten. Werden diese jedoch im Verhältnis der Herstellkosten auf die fabrizierten Drehstifte verteilt, so liegt der auf die Leistungseinheit der goldenen Sorte entfallende Verwaltungskostenanteil höher als derjenige, der auf die Aluminium-Sorte entfällt, was offensichtlich unrichtig ist.

- Das zweite Beispiel setzt zwei verschiedene Fabrikationsverfahren voraus; das erste beruht ausschließlich auf Hand-, das zweite ausschließlich auf Maschinenarbeit. Durch beide Verfahren werden aus demselben Rohstoff gleichartige Produkte fabriziert, deren Herstellkosten (ohne Berücksichtigung der Finanzierungs- und Verwaltungskosten) sich ebenfalls annähernd entsprechen. Durch die Umlage der Verwaltungs- und Finanzierungskosten auf die beiden Produkte-Gruppen im Verhältnis zu deren Herstell- oder Fertigungskosten ist der Finanzierungs- und Verwaltungskostenanteil bezogen auf die Leistungseinheit für beide gleich groß.

Auch dieses Ergebnis entspricht nicht der tatsächlichen Kostenverursachung, denn es unterliegt keinem Zweifel, daß die Handarbeit, die mehr Personal erfordert, auch mehr Verwaltungskosten verursacht als die Maschinenarbeit, und daß umgekehrt die Finanzierungskosten bei der Maschinenarbeit höher liegen, da diese kostspieligere Anlagen und Installationen bedingt als die Handarbeit.

Es liegt auch kein Grund vor zu der Annahme, daß sich die Differenz bei den Verwaltungskosten mit derjenigen der Finanzierungskosten kompensiert.

<sup>1</sup> Vgl. Martin A. J., a. a. O. S. 113 f.

Aus diesen Beispielen erhellt, daß die direkte Umlage der Verwaltungs- und Finanzierungskosten auf die Kostenträger, wie sie sich aus der Behandlung des Verwaltungsbereiches als Endkostenstelle ergibt, keine befriedigenden Ergebnisse zeitigt. Dies ist darauf zurückzuführen, daß zwischen den Verwaltungsgemeinkosten und den Kostenträgerkosten kein direkter Kausalzusammenhang besteht. Dagegen erlauben die Beziehungen zwischen der Verwaltungstätigkeit und derjenigen der übrigen Kostenstellen eine zuverlässigere Kostenverteilung, weshalb die Ansicht des Kontenrahmens 1947 u. E. vorzuziehen ist.

## 2. Die Verrechnung der Kostenstellenrestkosten

Bei der Kostenumlage zwischen den in gegenseitiger Abhängigkeit stehenden Kostenstellen nach der Methode der theoretischen Verrechnungspreise, ergeben sich in den Stellenkonten zwangsläufig Kostenresten, die nach den Vorschriften des Kontenrahmens entweder auf die folgende Periode zu übertragen, oder entsprechend den abgegebenen Kosten auf die übrigen Stellen zu verteilen sind. Der ersten Lösung, die Restkosten als Saldo der Stellenkonten stehen zu lassen, können wir nicht zustimmen, da dadurch die folgende Periode mit Kosten belastet wird, die ihr nicht zukommen. Auf diese Weise entsteht nur eine neue Fehlerquelle im Zusammenhang mit der Verteilung zu theoretischen Verrechnungspreisen, der ohnehin schon ein gewisses Maß von Willkür anhaftet.

Die zweite Lösung der sofortigen Verteilung der Restkosten hat den Vorteil, daß sie die bei der Umlage zu theoretischen Werten entstehende Ungenauigkeit zwar nicht aufzuheben, aber doch abzuschwächen vermag. Zudem werden bei ihr sämtliche Kostenstellenkosten der Periode belastet, die sie verursacht hat.

Im Interesse einer richtigen Kostenrechnung kann deshalb nur diese Lösung in Frage kommen.

## IV. Material- und Kostenrechnung in ihrer gegenseitigen Abhängigkeit

Mit der Besprechung der wechselseitigen Beziehungen zwischen der laufenden Bestandesermittlung (Skontration, Lagerbuchführung) und der Selbstkostenrechnung kommen wir zum Kernpunkt unserer Kritik der Betriebsbuchführung. Um die nachstehenden Ausführungen besser verstehen zu können, ist es nötig, uns nochmals die Bewertungsvorschriften der Lagerein- und -ausgänge, sowie den Ablauf der internen Abrechnung in Erinnerung zu rufen:

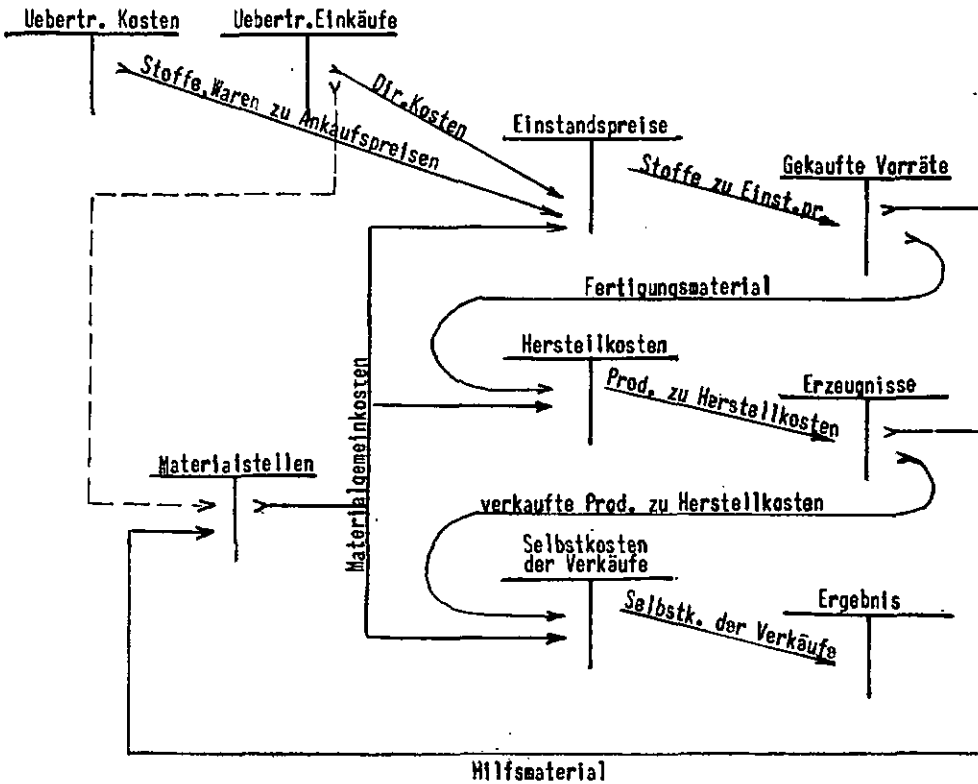
– Die Verbuchung der *Lagereingänge* hat zu effektiven Kostenwerten zu erfolgen. Theoretische Verrechnungspreise dürfen nicht verwendet werden.

Für die gekauften Waren und Stoffe sind die Einstandspreise, für die Halb- und Fertigprodukte die Herstellkosten maßgebend.

– Die *Lagerentnahmen* sind zu dem sich aus sämtlichen Eingängen der Rechnungsperiode ergebenden Durchschnittswert zu registrieren.

Falls es der kontinuierliche Ablauf der Kostenrechnung erfordert, können für die Materialausgänge auch theoretische Verrechnungspreise verwendet werden.

– Durch das untenstehende stark vereinfachte Schema des innerbetrieblichen Buchungsverlaufes sei die Verflechtung von Kosten- und Materialrechnung nochmals zur Darstellung gebracht.



Aus den Bewertungsvorschriften einerseits, und der engen Verknüpfung zwischen Kosten- und Materialrechnung andererseits, ergeben sich Schwierigkeiten und Widersprüche, die nachstehend eingehend erörtert seien.

## 1. Die Materialrechnung zu effektiven Kostenwerten<sup>1</sup>

### a) Unmöglichkeit der laufenden Ermittlung der Vorratsbestände

Aus den Vorschriften des Kontenrahmens über die Wertgebung geht zunächst hervor, daß die fortlaufende, wertmäßige Erfassung der Lagerein- und -ausgänge, wie sie die Materialrechnung vornehmen sollte, nicht möglich ist.

Einmal kann der Ausgangswert der Waren und Stoffe, der dem Durchschnittswert sämtlicher Eingänge einer Periode zu entsprechen hat, erst nach Verbuchung aller Zugänge, d. h. erst am Ende jeder Rechnungsperiode bestimmt werden.

Dasselbe gilt für die Verbuchung der Lagereingänge. Da diese ausschließlich zu effektiven Kosten vorgenommen werden darf, ist sie jeweils erst nach Abschluß der Kostenermittlung am Ende der Rechnungsperiode möglich.

Aus diesen Gründen kann nicht von einer «permanenten», sondern höchstens von einer «periodischen» Führung des «Inventaire permanent» gesprochen werden.

Dieser Schluß trifft natürlich nicht zu für eine bloß mengenmäßig durchgeführte Skontration der Waren und Stoffe.

### b) Die periodische Ermittlung der Vorratsbestände

Aber auch die periodische Bestandsermittlung ist, wenn man sich strikte an die Bestimmungen des Kontenrahmens halten will, nur in Ausnahmefällen möglich, nämlich bei den Unternehmungen, die kein Hilfsmateriallager (indirekte Kosten) besitzen. Diese dürften, wenigstens soweit es sich um Fertigungsbetriebe handelt, eine verschwindend kleine Minorität darstellen. In allen andern Betrieben ist sie nicht möglich.

Diese Behauptung bedarf einer näheren Erläuterung. Zu diesem Zweck wollen wir vom obigen Schema über den internen Buchungsverlauf ausgehen.

Dieses zeigt deutlich, daß die Herstellkosten der Halb- und Fertigprodukte nur ermittelt werden können, wenn der Wert der in sie eingehenden Stoffe bekannt ist. Dieser Stoffwert hängt seinerseits vom Wert aller während der Periode an Lager gelegten Materialien ab, der wiederum die vorherige Errechnung der Einstandspreise voraussetzt.

Analog sind die Selbstkosten der verkauften Erzeugnisse von den Herstellkosten der entsprechenden Produkte abhängig. Diese Abhängigkeit bringt es mit sich, daß eine bestimmte Rechnung nicht ausgeführt werden kann, solange die vorhergehende nicht abgeschlossen ist. Das erste Glied in dieser Kette ist die Ermittlung der Einstandspreise der bezogenen Waren und Stoffe. Erst durch sie wird die Abwicklung der innerbetrieblichen Rechnung zu effektiven Werten ermöglicht. Nun ist aber die Festsetzung der Einstandspreise und ihre Weiterverrechnung nur unter der Bedingung möglich, daß in der Leistungserstellung ausschließlich direktes Material eingesetzt wird, was in Wirklichkeit nur selten zutreffen dürfte; in der Regel werden Hilfsmaterialien verwendet.

Diese Tatsache stellt uns vor ein neues Hindernis, das die Selbstkostenrechnung entsprechend den Vorschriften des Kontenrahmens nicht nur erschwert, sondern sogar verunmöglicht.

<sup>1</sup> Vgl. A. J. Martin, a. a. O. S. 244 ff.

Der Verbrauch von Hilfsmaterialien, der Gemeinkosten darstellt, ist zunächst über die Kostenstellen zu führen und von da den Kostenträgern zuzurechnen. Nun verteilen sich die in der Materialhauptstelle gesammelten Gemeinkosten nicht nur auf die Herstell- und Selbstkostenkonten der Erzeugnisse, sondern auch auf die Einstandspreiskonten der gekauften Waren und Stoffe. Wie wir gesehen haben, geht ja neben den Ankaufs- und direkten Bezugskosten auch ein Teil der Materialgemeinkosten in die Einstandspreise der bezogenen Vorräte ein.

Da einerseits der Ausgangswert des Hilfsmaterials vom Wert aller Zugänge und damit von der Ermittlung ihrer Einstandspreise abhängt, und andererseits diese Einstandspreise vom Ausgangswert des Hilfsmaterials abhängig sind, können weder der Einstands- noch der Ausgangswert der Hilfsmaterialien ermittelt werden. Die Kostenrechnung verläuft somit in einer Sackgasse, was auf die oben angeführten Bewertungsvorschriften und die gegenseitige Abhängigkeit von Kosten- und Materialrechnung zurückzuführen ist.

Die Forderung des Kontenrahmens, sowohl die Kosten- wie die Materialrechnung zu effektiven Werten durchzuführen, birgt also einen Widerspruch in sich und kann in dieser absoluten Form nicht aufrecht erhalten werden.

Eine Möglichkeit, die der angestrebten Lösung des Kontenrahmens am nächsten kommen dürfte, sehen wir darin, die Kostenträgerrechnung mit Normalzuschlägen durchzuführen. Dadurch würde erreicht, daß die Lagerein- und -ausgänge auch dem Werte nach laufend registriert werden könnten. Für die Bewertung des jeweiligen Bestandes wäre der *nach jedem Neuzugang* zu bildende Durchschnittswert maßgebend.

Auf diese Weise wäre der Nachteil einer bloß periodischen Ermittlung der Bestände behoben, die, soweit sie praktisch überhaupt realisierbar wäre, zu großen Komplikationen und Verzögerungen führen müßte.

Diese Methode erfordert allerdings eine genaue Ueberwachung der Ueber- und Unterdeckungen.

Zusammenfassend kann über die interne Verrechnung zu tatsächlichen Kostenwerten, wie sie der Kontenrahmen als Normalfall vorsieht, gesagt werden, daß sie normalerweise weder vom praktischen noch vom theoretischen Standpunkt aus durchführbar ist.

## 2. Bewertung zu theoretischen Verrechnungspreisen

Wir haben soeben gesehen, daß es bei Verwendung von Hilfsmaterialien nicht möglich ist, die Einstandspreise der gekauften Vorrats Elemente zu ermitteln, d. h. sofern gleichzeitig an der Bedingung, nur mit tatsächlich angefallenen Kosten zu rechnen, festgehalten wird.

Aber selbst wenn nur Fertigungsmaterial verwendet würde, wäre die Kosten- und Materialrechnung zwar nicht unmöglich, aber doch äußerst umständlich und langwierig, da nicht alle zu der gleichen Rechnungsstufe gehörenden Operationen als Ganzes durchgeführt und abgeschlossen werden könnten. So wäre es nicht möglich, zunächst die Kostenstellen-, dann die Kostenträger- und die Materialrechnung vorzunehmen, zufolge des Ineingreifens dieser verschiedenen Rechnungsstufen. Wie aus obigem Schema (Seite 108) hervorgeht, würde sich die Rechnung in bezug auf das direkte Material wie folgt abwickeln:

Einstandspreise —→ Bestandeskonto gekaufter Vorräte —→ Herstellkostenkonto erzeugter Halb- und Fertigprodukte —→ Bestandeskonto Halb- und Fertigprodukte —→ Selbstkostenkonto für verkaufte Produkte —→ Ergebniskonto für verkaufte Produkte.

Eine derartige Durchführung der internen Verrechnung wäre praktisch nur in Unternehmungen mit sehr einfachen Produktionsverhältnissen denkbar. In der überwiegenden Mehrheit der Fälle ist sie jedoch mit einer rationellen Rechnungsführung nicht in Einklang zu bringen.

Diese Nachteile können, wenigstens teilweise, durch die Verwendung fester Verrechnungspreise behoben werden. Allerdings dürfen solche nach dem Kontenrahmen nur für die Bewertung des Materialverbrauchs, nicht aber für die Eingänge<sup>1</sup> benützt werden, so daß die laufende Bestandsermittlung der Vorräte immer noch nicht gewährleistet ist.

Dagegen ist es nun möglich, die einzelnen Rechnungsstufen getrennt durchzuführen und zum Abschluß zu bringen. Dabei ist der theoretische Ausgangswert der in die Erzeugnisse eingehenden Stoffe der Kontengruppe 95, « Verrechnete Stoffe », gutzuschreiben. Nach beendeter Kostenträgerrechnung sind die Vorratskonten der Gruppe 94 mit den tatsächlichen Werten der an Lager gelegten Waren und Produkte zu belasten. Sodann sind die Differenzen zwischen den effektiven und den verrechneten Materialkosten zu ermitteln und als Ueber- oder Unterdeckungen in den Verrechnungskonten (95) einzutragen, so daß deren Saldo ebenfalls den tatsächlichen Materialkosten entspricht. Der Ausgleich erfolgt über die Vorratskonten der Gruppe 94, wodurch diese, wie der Kontenrahmen ausführt, den gleichen Saldo ausweisen, wie wenn die Verrechnungskonten nicht benützt worden wären.

Mit dieser Behauptung des Kontenrahmens können wir uns nicht einverstanden erklären.

Bei den auf die beschriebene Weise ermittelten Kostenträgerkosten handelt es sich nicht durchwegs um effektive Kosten, da sie ja Vorrats Elemente in sich schließen, die zu theoretischen Verrechnungspreisen bewertet worden sind. Effektiv sind lediglich die Kosten, die keinen Materialverzehr darstellen. Durch sie allein werden die Ueber- und Unterdeckungen hervorgerufen. Die Vorratskonten (94) weisen somit nach der Berücksichtigung der Verrechnungsdifferenzen nicht die gleiche Situation aus, wie wenn keine festen Verrechnungspreise verwendet worden wären.

Eine letzte kritische Bemerkung ist formeller Natur und bezieht sich auf die Art und Weise der Verbuchung dieser Ueber- und Unterdeckungen. Diese sind vorschriftsgemäß zuerst in den Verrechnungskonten zu verbuchen. Da ihre Festsetzung die vorherige Ermittlung der « effektiven » Materialkosten voraussetzt, wäre es einfacher, zuerst die Verbuchung des « effektiven » Materialverbrauchs vorzunehmen, wodurch die Ueber- und Unterdeckungen in den Verrechnungskonten automatisch als Saldo anfallen würden.

<sup>1</sup> Diese Bestimmung erlaubt die Führung einer Standardkostenrechnung nicht, was vor allem dort ein Nachteil ist, wo die Ueberwachung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung im Vordergrund steht. Die effektiven Kalkulationswerte stellen für die Wirtschaftlichkeitskontrolle keinen genügenden Maßstab dar, da sie von äußern Markteinflüssen nicht frei sind.

## V. Die Ergebnisrechnung

Ein besonderes Problem im Zusammenhang mit der Ergebnisrechnung stellt die Behandlung der in den Konten 970–978 erfaßten Verrechnungsdifferenzen dar, die andererseits in den Kosten der hergestellten Erzeugnisse eingeschlossen sind. Letztere sind somit zu hoch oder zu tief bewertet, je nachdem ob es sich um eine Ueber- oder Unterdeckung handelt.

Um uns über die Weiterverrechnung dieser Differenzen Klarheit zu verschaffen, sei von den zwei folgenden Extremfällen ausgegangen:

- Unter der Annahme, daß alle in der laufenden Periode hergestellten Erzeugnisse auch verkauft wurden, sind sämtliche Differenzen in die Selbstkosten der Produkte eingegangen. Diese Selbstkosten werden in den Konten der Gruppe 98 zum Zwecke der Ergebnisermittlung den entsprechenden Verkaufserlösen gegenübergestellt. Um die effektiven Ergebnisse zu erhalten, müßte demnach eine Korrektur der Selbstkosten vorgenommen werden, indem die Verrechnungsdifferenzen über die verschiedenen Ergebniskonten geführt werden. Eine derartige Verteilung der Ueber- und Unterdeckungen auf die einzelnen Leistungsgruppen wäre mit einem unverhältnismäßig großen Arbeitsaufwand verbunden, so daß sie praktisch nicht in Frage kommen kann.
- Nehmen wir den andern Extremfall an, bei dem alle während der Rechnungsperiode hergestellten Erzeugnisse an Lager gelegt wurden und überhaupt keine Verkäufe stattgefunden haben. Hier sind sämtliche Verrechnungsdifferenzen in die Herstellkosten der Vorräte eingegangen.

Abgesehen davon, daß ihre Aufteilung auf die einzelnen Vorratselemente praktisch nicht durchführbar wäre, gesellt sich hier als weitere Komplikation das Problem der vorgetragenen Anfangsbestände hinzu. Mit diesen sind gleichzeitig Verrechnungsdifferenzen der Vorperiode übernommen worden, die für die Kosten der hergestellten und an Lager gelegten Produkte insofern mitbestimmend waren, als die Anfangsbestände zusammen mit den Eingängen der Periode den Verbrauchswert der Stoffe beeinflussen. Auch aus diesem Grunde wäre eine zuverlässige Korrektur nicht möglich.

In Wirklichkeit kommen diese beiden Fälle in dieser extremen Form kaum vor. Im allgemeinen ist es so, daß mehr oder weniger Erzeugnisse verkauft als hergestellt werden, wodurch die Bestände entweder ab- oder zunehmen. Daraus folgt, daß die Verrechnungsdifferenzen teils die Selbstkosten der verkauften Waren und Produkte und teils die Einstands- bzw. Herstellkosten der an Lager gelegten Waren und Produkte betreffen, wodurch das Problem keineswegs einfacher gestaltet wird.

Aus diesen Ueberlegungen heraus ist u. E. die vom Kontenrahmen getroffene Lösung als die praktisch einzig mögliche gutzuheißen. Sie besteht darin, die Verrechnungsdifferenzen gesamthaft in einem Sammelkonto (987) auszuweisen. Dieses verfolgt somit lediglich den Zweck, das Gesamtergebnis der Betriebsbuchführung mit demjenigen der Geschäftsbuchführung zur Uebereinstimmung zu bringen. Die individuellen Ergebnisse der brancheneigenen und -fremden Leistungserstellung, wie sie aus den Konten 980–985 hervorgehen, werden dadurch nicht korrigiert. Es ist deshalb wichtig, daß die einzelnen Ueber- und Unterdeckungen streng überwacht werden, und daß sie die durch die Branchenkontenrahmen zu bestimmende Limite nicht überschreiten.

## VI. Schlußbetrachtung zur Betriebsbuchhaltung

Bei oberflächlicher Betrachtung mag die Organisation der Betriebsbuchhaltung als zweckmäßig und logisch einwandfrei erscheinen. Wie wir jedoch gesehen haben, vermag sie nicht durchwegs zu befriedigen, obschon es nur verhältnismäßig geringfügiger Abänderungen bedarf, um ein funktionsfähiges System zu erhalten. Daß eine entsprechende Korrektur jedoch notwendig ist, ergibt sich, abgesehen von den obigen Ausführungen, auch aus der Tatsache, daß sich die Betriebsbuchführung in der jetzigen Form nicht durchzusetzen vermochte. Diese Behauptung wird u. a. von P. Lauzel bestätigt, der im « Bulletin d'Information » Nr. 7 vom September 1952 folgendes anführt: «... on ne peut passer sous silence que l'application des dispositions relatives à la comptabilité analytique a rencontré des difficultés qui ont beaucoup allongé les délais prévus pour la présentation, l'examen et l'approbation des projets.»

Von verschiedener Seite wurde für das Versagen die autonome Führung der Betriebsbuchhaltung verantwortlich gemacht und es wurde verlangt, die innerbetriebliche Verrechnung wieder wie beim Kontenrahmen 1942 in die Geschäftsbuchführung einzubauen.

Unserer Meinung nach ist der Fehler nicht in der Autonomie an sich zu suchen, sondern vielmehr in der Art und Weise, wie diese verwirklicht worden ist. Es sollte deshalb aus den auf Seite 32 f der vorliegenden Arbeit dargelegten Gründen, die wir an dieser Stelle nicht wiederholen möchten, am Prinzip der organisatorischen Verselbständigung der beiden Rechnungszweige nicht gerüttelt werden. Dagegen müßte die Organisation der internen Verrechnung eine wesentliche Vereinfachung erfahren, wenn sie der Praxis als nützlich und rationelles Hilfsmittel für die Ueberwachung der Kosten- und Ertragsgebarung wirklich dienen soll.

Es mag in diesem Zusammenhang aufschlußreich sein, auf die Erfahrung hinzuweisen, die eine Großunternehmung mit der Einführung der Betriebsbuchhaltung nach dem Muster des Kontenrahmens 1947 gemacht hat. Es handelt sich dabei um die « Charbonnage de France », die in einem ihrer Bergwerke versuchsweise die Betriebsbuchführung des Kontenrahmens eingeführt hat. Nach Ablauf von zwei Jahren wurde das Ergebnis des Experimentes von Bayle wie folgt zusammengefaßt<sup>1</sup>.

Die Anwendung der Vorschriften des Kontenrahmens in bezug auf die innerbetriebliche Verrechnung hat eine Zunahme von 198315 auf 249483 Buchungen, also von rund 50000 Buchungen oder 25% bewirkt, ohne daß dadurch der Unternehmung auch nur der geringste Nutzen erwachsen wäre. Die Umstellung hätte lediglich eine Ueberbeanspruchung des Personals und erhöhte Kosten zur Folge gehabt.

Für die Unbeweglichkeit und Kompliziertheit der Betriebsbuchführung sehen wir vor allem zwei Gründe:

1. Die Tatsache, daß durch die Spiegelbildkonten der Betriebsbuchhaltung sämtliche in der Geschäftsbuchführung registrierten Aufwände und Erträge zu übernehmen sind.

<sup>1</sup> Vgl. Bulletin d'Information du Conseil Supérieur de la Comptabilité, 2<sup>e</sup> trimestre 1950, S. 39.

Es werden also in der Betriebsbuchhaltung auch alle außerordentlichen und betriebsfremden Aufwände und Erträge verbucht, die mit der normalen betrieblichen Leistungserstellung nichts zu tun haben. Dadurch läuft die Betriebsbuchhaltung notwendigerweise auf das gleiche Gesamtergebnis hinaus wie die Geschäftsbuchführung, wobei jedoch der Nachteil in Kauf zu nehmen ist, daß sämtliche Geschäftsvorfälle auch in der Betriebsbuchhaltung verbucht werden müssen. Dieses Nebeneinander von zwei « vollständigen » Buchhaltungssystemen bringt eine erhebliche Zunahme der Buchungsarbeit mit sich. Aus diesem Grunde sollte das Wirkungsfeld der Betriebsbuchhaltung, die – wenn sie gut ausgebaut ist – ohnehin eine beträchtliche Belastung darstellt, auf die normale Leistungserstellung beschränkt bleiben. Die Kontrolle der beiden Gesamtergebnisse könnte auf verhältnismäßig einfache Weise auch außerhalb der Buchhaltung durchgeführt werden.

Die unverhältnismäßig große Mehrarbeit ist jedoch nicht allein auf die außerordentlichen und betriebsfremden Aufwände und Erträge zurückzuführen, sondern vor allem auch darauf, daß beim Kontenrahmen 1947 sämtliche Verkaufserlöse in der Betriebsbuchhaltung zu berücksichtigen sind, was im Kontenrahmen 1942 nicht der Fall war. Bei diesem beschränkte sich die interne Verrechnung, zufolge ihrer Einbeziehung in die Geschäftsbuchführung, nur auf die Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Die Verbuchung der Erlöse und die Ermittlung der Ergebnisse wurde somit für die Geschäfts- und Betriebsbuchführung gemeinsam in Form der kostenträgerbezogenen Erfolgsrechnung durchgeführt.

Da wir einerseits am Grundsatz der Autonomie festhalten wollen, und andererseits die Erfolgsquellenrechnung als wesentliche Aufgabe der Betriebsbuchhaltung erkannt haben, vertreten wir die Auffassung, daß die Verkaufserlöse in der Betriebsbuchhaltung zu berücksichtigen sind. Die Vereinfachung der internen Verrechnung darf nicht vorgenommen werden, indem man einen ihrer Bestandteile einfach wegläßt. Dagegen kann, wie wir sogleich sehen werden, auf anderem Wege eine erhebliche Vereinfachung erzielt werden.

2. Die Hauptursache für die Schwerfälligkeit der Betriebsbuchhaltung ist u. E. in ihrer kontenmäßigen Durchführung zu suchen. Diese vermag der Forderung des modernen Industriebetriebes nach einer übersichtlichen Darstellung seiner komplizierten Produktionsverhältnisse nicht mehr gerecht zu werden. Eine zuverlässige innerbetriebliche Rechnung erfordert eine sehr weitgehende Aufteilung in Kostenstellen-, Kostenträger- und Ergebniskonten, so daß ihre Durchführung im Rahmen der Doppik die nötige Einfachheit und Klarheit nicht mehr gewährleistet. Zudem ist der Arbeitsaufwand zufolge der doppelten Verbuchung jeder Operation äußerst groß.

Aus diesen Gründen ist die tabellarische Darstellungsweise unbedingt vorzuziehen. Sie erlaubt einen viel rascheren Einblick in die Kosten- und Ertragsgestaltung und hat zudem eine beträchtliche Zeitersparnis zur Folge. Zwar ist dabei die zwangsläufige Kontrolle, wie sie aus dem doppelischen System hervorgeht, nicht mehr gegeben; da jedoch die Betriebsrechnung ihre Ausgangszahlen (Kostenarten) von der Geschäftsbuchführung übernimmt, ist es ohne weiteres möglich, die zwischen den beiden Gesamtergebnissen bestehende Differenz genau nachzuweisen, wodurch eine Kontrolle der internen Abrechnung trotzdem gewährleistet ist.

## *C. Der Kontenrahmen und die Nationale Buchführung*

Wie wir im ersten Teil gesehen haben, entsprechen die Normalisierungsbestrebungen nicht nur einem Bedürfnis der Unternehmungs- und Branchenpolitik, sondern sie stellen sich auch in den Dienst der staatlichen Wirtschaftslenkung. Durch seine wachsende Einflußnahme ist der Staat auch in vermehrtem Maße auf ein zuverlässig und einheitlich ermitteltes statistisches Zahlenmaterial angewiesen, das die gesamtwirtschaftlichen Zusammenhänge klar erkennen läßt. Ein geeignetes Instrument, die Beziehungen und Wertbewegungen im Rahmen der Volkswirtschaft zur Darstellung zu bringen, ist in der Nationalen Buchführung gegeben.

Die Normalisierungskommission hat in ihrem Einführungsbericht zum Kontenrahmen darauf hingewiesen, daß für ihre Arbeiten u. a. die Erfordernisse einer volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung wegleitend gewesen seien.

Dazu ist zu bemerken, daß im Zeitpunkt, in dem der Kontenrahmen ausgearbeitet wurde, die Bedürfnisse einer Nationalen Buchführung noch nicht bis in alle Einzelheiten bekannt waren, da eine solche in Frankreich gar nicht bestanden hat. Selbst heute sind die Erfahrungen auf diesem Gebiet noch sehr gering.

Nach den Ausführungen der Normalisierungskommission haben die Bedürfnisse der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung im Kontenrahmen durch die Einführung der kostenartenbezogenen Erfolgsrechnung Berücksichtigung gefunden. Wie wir in diesem Zusammenhang bereits ausgeführt haben, bildet das einheitliche, nach Kostenarten gegliederte Betriebsergebniskonto nicht nur die notwendige Voraussetzung der Nationalen Buchführung, sondern der Normalisierung überhaupt. Erst dadurch wird es möglich, die Ergebnisse aller Unternehmungen, mit oder ohne Betriebsbuchhaltung, auf einen Nenner zu bringen.

Die Frage ob der Kontenrahmen im Einzelnen den Anforderungen der Nationalen Buchführung zu genügen vermag, kann aus folgenden Gründen nicht beantwortet werden:

Einmal ist diese verhältnismäßig neue Methode der Darstellung volkswirtschaftlicher Vorgänge noch zu wenig erprobt und hat bis jetzt in Frankreich noch zu keinem klar umrissenen System geführt. Sodann würde die Beurteilung dieser Frage eine vollständige Darlegung dieses Systems erfordern, was den Rahmen der vorliegenden Arbeit sprengen würde.

Zudem ist der «Conseil Supérieur de la Comptabilité», der mit Dekret vom 16. Januar 1947 mit der Aufgabe betraut wurde, zu Handen der Regierung eine Zusammenfassung aller für die Nationale Buchführung nötigen Angaben, wie sie den Buchführungen der Unternehmungen entnommen werden können, zu unterbreiten, gegenwärtig daran, einen neuen Kontenrahmen auszuarbeiten.

Wir müssen uns deshalb hier mit dem allgemeinen Hinweis begnügen, daß der Kontenrahmen die Erstellung der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung nur insofern gefördert hat, als es im gelungen ist, wirklich einheitliche und vergleichbare Resultate zu erzielen.

## Schlußbetrachtung

Wenn der Kontenrahmen dem Grundsatz einer klaren, logischen und einheitlichen Gestaltung nicht immer gerecht zu werden vermag, liegt dies unserer Ansicht nach in seiner allzu weit gefaßten Zielsetzung begründet, die sich kurz wie folgt zusammenfassen läßt:

Der Kontenrahmen bezweckt die Schaffung eines allgemeinen Organisationsplanes, der für die Buchführungen aller Unternehmungen, gleichgültig welcher Branche, Größe und Rechtsform, Gültigkeit haben soll; wobei gleichzeitig die Bedürfnisse der einzelnen Unternehmungen, der Wirtschaftszweige und des Staates zu berücksichtigen sind.

Mit einem derart weitgesteckten Aufgabenkreis, wie er dem Kontenrahmen zugewiesen wurde, verbindet sich gleichzeitig die Forderung, daß er sich ausschließlich auf das Allgemeingültige, Gemeinsame beschränke. Dies kann vom französischen Kontenrahmen nicht behauptet werden. Er verliert sich zu sehr in Einzelheiten mit dem Ergebnis, daß er die Bewegungsfreiheit der Branchenkontenrahmen allzu stark beschneidet und diese dadurch der Vielgestaltigkeit individueller Bedürfnisse nicht mehr gerecht zu werden vermögen.

Aus dieser tiefgreifenden Regelung einerseits, und den nicht immer parallel laufenden Erfordernissen der verschiedenen Unternehmungen und Branchen andererseits, hat sich eine Kompromißlösung ergeben, mit der weder der einen noch der andern Interessengruppe richtig gedient ist.

Es kann deshalb nicht verwundern, wenn die Behörden von der ursprünglich geplanten « Allgemeinverbindlicherklärung » des Kontenrahmens Abstand genommen haben. Abgesehen von den im Dekret Nr. 47-2051 (vgl. S. 39) bezeichneten Unternehmungen, ist der Kontenrahmen für keine weiteren Betriebe obligatorisch erklärt worden.

Der Hauptvorteil des französischen Kontenrahmens besteht für die meisten Unternehmungen, die ihn eingeführt haben einfach darin, daß er ihnen, wenn auch keine ideale, so doch eine Systematik überhaupt gebracht hat. Diese Ansicht wurde uns von verschiedenen namhaften Bücherrevisoren bestätigt.

Hoffen wir, daß der Neu-Auflage die der « Conseil Supérieur de la Comptabilité » seit längerer Zeit in Bearbeitung hat, ein dankbareres Schicksal beschieden sein wird.

Wenn uns die kritische Betrachtung des französischen Kontenrahmens im ganzen gesehen zu einer negativen Beurteilung geführt hat, so hat sie uns andererseits doch Gelegenheit gegeben, uns mit grundlegenden Problemen des betrieblichen Rechnungswesens auseinanderzusetzen. Verschiedene Fragen buchhalterischer und kostentheoretischer Natur haben dabei eine Klärung erfahren.

Da die Buchhaltung ein Spiegelbild der Unternehmungstätigkeit vermittelt, ist ihr Studium auch für die Unternehmung schlechthin von Bedeutung. In diesem Sinne dürfte die vorliegende Arbeit indirekt einen bescheidenen Beitrag zur Lehre der Unternehmung als solcher darstellen.

## LITERATURVERZEICHNIS

- Batardon, L.            Doctrine et technique comptables, Paris 1953.  
                               Considérations critiques sur le Plan Comptable 1947, Paris 1954.
- Brunet, A.                La Normalisation comptable au service de l'Entreprise, de la Science  
                               et de la Nation, Paris 1951.
- Brunet, Ch.                Technique de la Comptabilité industrielle, Paris 1948.
- Detœuf, A.                Exposé sur le Plan comptable, Paris 1941.
- Egloff, B.                Die Hauptzüge der Entwicklung des doppischen Kontenaufbaues im  
                               industriellen Rechnungswesen und die damit zusammenhängenden  
                               Probleme, Diss., Bern 1953.
- Fourastié, J.             La Comptabilité, Paris 1943.
- Gomberg, L.              Histoire critique de la théorie des comptes, Diss., Genf 1928.
- Gsell, E. und  
 Bossard, E.                Kostenrechnung und Preiskalkulation, 2. Auflage, Zürich 1948.
- Haag, P.                 Le Plan comptable général français officiel, Paris 1955.
- Käfer, K.                Kontenrahmen für Gewerbebetriebe, 2. Auflage, Bern 1951.
- Lamson, J.                Principes de comptabilité économique, Paris 1950.
- Lauzel, P.                Comptabilité, Gestion économique, Plan comptable, Paris 1948.
- Lutfalla, M.              Rapport présenté au Conseil Economique, au nom de la Commission  
                               des Finances, du Crédit et de la Fiscalité, sur la mise en application  
                               du plan comptable (cf. Bulletin du Conseil Economique, 24 mars 1949,  
                               Seite 328 ff).
- Martin, A.-J.             Comptabilité analytique d'exploitation, Paris 1952.
- Marx,                     Betriebsformen und Betriebsziele. Historische Untersuchung von der  
                               mittelalterlichen Stadtwirtschaft bis zur Gegenwart, Diss., Frankfurt  
                               am Main 1939.
- Penndorf, B.             Geschichte der Buchhaltung, Hannover 1916.
- Retail, L.                Etude critique du Plan Comptable 1947, Paris 1951.
- R. K. W.                 Größere Wirtschaftlichkeit durch geordnetes Rechnungswesen, Leipzig/  
                               Zürich 1945.
- Schenrer, F.             Cours sur la Comptabilité industrielle.  
                               « Comptes réfléchis » im « Treuhänder » vom August 1957.
- Schmalcnbach, E.        Der Kontenrahmen, Leipzig 1927.

- Schnettler, A. Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, 4. Auflage, Wolfenbüttel 1949.
- Schulz, C.-E., und  
le Coutre, W. Der Kontenrahmen, Berlin 1948.
- Trélut, P. Comptabilité rationnelle, Paris 1954.
- Walther, A. Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Band: Der Betrieb, Zürich 1947
- Weher, E. Die Geschäftsbuchführung und ihre betriebswirtschaftliche Auswertung, Zürich 1953.
- Veyrenc, A. Exposé pratique du Plan comptable général 1947, Paris 1952.
- Commission de  
normalisation  
des comptabilités Plan comptable général de 1947, 2. Auflage, Paris 1950.
- Zeitschriften:* Bulletin d'Information du Conseil Supérieur de la Comptabilité, 1950-1956
- Bulletin du Conseil Economique, 1949.
- Experta Nr. 16, Oktober 1948 und N. 27, September 1949.
- La Comptabilité et les Affaires, Juli-August 1949.