

Karl Käfer: Das Erbe

Das Lebenswerk des Begründers der modernen Buchhaltung

Von Prof. Dr. oec. publ. Paul Weilenmann



Schweizerischer Verband der dipl. Experten in Rechnungslegung und Controlling und der Inhaber des eidg. Fachausweises in Finanz- und Rechnungswesen

veb.ch – der grösste Schweizer Verband
für Controlling, Rechnungslegung
und Rechnungswesen

Karl Käfer: Das Erbe – Inhaltsverzeichnis

Vorwort

von Herbert Mattle, Präsident des veb.ch

Seite 3

1. Einleitung

Die Bedeutung der Arbeiten von Karl Käfer von gestern bis morgen

Seite 4

2. Der Wegbereiter

Blick in einige der für Theorie und Praxis bedeutendsten Arbeiten

Seite 4

3. Von der Bedeutung der Theorie

Die sichere theoretische Fundierung, eine der wesentlichen Leitlinien für das Schaffen Karl Käfers

Seite 6

4. Die Bilanz – Aktiven und Passiven

Vertiefte Einblicke in die wichtigsten tragenden Begriffe und Auseinandersetzung mit Irrtümern

Seite 6

5. Die Erfolgsrechnung – Aufwand und Ertrag

Genaue Erklärung von Inhalt und Gestaltungsmöglichkeiten der Informationen in der Erfolgsrechnung

Seite 8

6. Abschreibungen

Irrungen und Wirrungen um einen zentralen Tatbestand im Rechnungswesen; eine Klarstellung

Seite 10

7. Leistungskonten

Konten für Leistungen, unerlässliche Ergänzung zu Konten für Aktiven, Passiven, Aufwand und Ertrag

Seite 13

8. Die Leistungsrechnung – Kosten und Nutzen

Die Verrechnung interner Leistungen, deren Kosten und Nutzen; Probleme der Informationsgewinnung

Seite 15

9. Kapitalflussrechnungen

Gründliche Auseinandersetzung mit einer heute eingeschränkten Diskussion

Seite 17

Karl Käfer, ein Nachruf

Ein Nachruf auf den Begründer der modernen Buchhaltung

Seite 19

Bibliografie

Die Buchpublikationen von Karl Käfer

Seite 21

veb.ch – ein Verband an der Spitze

Das Porträt des grössten Schweizer Verbandes für Controlling, Rechnungslegung und Rechnungswesen

Seite 23

Der Autor der vorliegenden Broschüre, Professor Dr. oec. Paul Weilenmann (links), und der Präsident des veb.ch, Herbert Mattle



Einfluss auf Generationen

Prof. Dr. Karl Käfer war in erster Linie ein Wissenschaftler. Trotzdem übte er einen grossen Einfluss auf die Praxis mehrerer Generationen von Fachleuten des Rechnungswesens und Controllings in der Schweiz aus. Die philosophische Erörterung zum Wort «trotzdem» ersparen wir uns...

Einige der Werke von Karl Käfer gehören in der betriebswirtschaftlichen Ausbildung zum Standard. Der Kontenrahmen, 1947 im Auftrage des Schweizerischen Gewerbeverbandes entwickelt, ist als Konzept in der Schweiz heute noch gültig.

Etliche seiner Bücher habe ich während meiner Aus- und Weiterbildung gelesen. Dabei hat mich immer wieder die Klarheit seiner Gedanken und seiner Sprache fasziniert: Zur Bilanz als Zukunftsrechnung, zur Abschreibungsproblematik oder zur Flussrechnung hat er tiefe, grundsätzliche Über-

legungen angestellt. Besonders in der heutigen Zeit, in der die verschiedenen internationalen Rechnungslegungsstandards das Publikum oftmals verwirren und in die Irre führen, greife ich immer wieder gerne auf einzelne seiner Ausführungen zurück.

Karl Käfer hat in seinem langen Leben von über hundert Jahren Wertvolles für unseren Berufsstand geschaffen. Und er hat es nicht versäumt, sein Werk so zu gestalten, dass es den heute schneller ändernden Anforderungen immer wieder angepasst werden kann. Das verdient Bewunderung und Dank.

Dank verdient auch Herr Professor Paul Weilenmann, der es übernommen hat, für die Mitglieder unseres Verbandes und ein weiteres Fachpublikum die vorliegende Broschüre über Karl Käfers Lebenswerk zu schaffen.

Nehmen Sie sich Zeit, diese kompakten Aussagen zu lesen – ich bin überzeugt, dass auch gestandene Experten neue Einblicke in ein spannendes Werk gewinnen!

*Herbert Mattle
Präsident veb.ch*



1. Einleitung

Es gibt wohl kaum einen Buchhalter oder Controller in der Schweiz, dem der Name «Käfer» nicht schon begegnet ist. Seine erste Publikation («Fabrikbuchhaltung und Kalkulation») stammt aus dem Jahre 1939, seine letzte («Die kaufmännische Buchführung, Kommentar zu Artikel 957-964 OR») aus dem Jahre 1981. Am 30. Juli 1999 ist Karl Käfer im Alter von über 101 Jahren gestorben.

Hat uns sein umfangreiches Werk auch heute noch etwas zu sagen, oder sind seine Arbeiten in der Schnelllebigkeit

unserer Zeit überholt und allenfalls nur noch von historischem Interesse? Schon die Fragestellung lässt vermuten, dass der Autor dieser Zeilen – und mit ihm viele Wissenschaftler und erfahrene Praktiker – ganz entschieden der Ansicht ist, die Beschäftigung mit der literarischen Hinterlassenschaft Käfers lohne sich sehr wohl auch heute noch. Nebst mancher Bestätigung bisheriger Entwicklung verdienen es viele Gedanken, aufgegriffen zu werden: Sie eröffnen noch immer Einsichten, die Wege in die Zukunft weisen.

Eine Würdigung der von Käfer geäusserten Gedanken ist allerdings nicht ganz unproblematisch, obwohl – oder vielleicht weil – ich mich lange Jahre damit auseinandergesetzt habe. Ich habe Karl Käfer 1947 als Student an der Universität Zürich kennen gelernt, 1952 habe ich bei ihm das Studium mit dem Diplom als Handelslehrer abgeschlossen, 1969 bei ihm den Dokortitel erworben und 1970 seine Nachfolge an der Universität Zürich angetreten. Gerade diese Beschäftigung mit den Problemen des Rechnungswesens in der Wissenschaft

und in der Praxis während eines halben Jahrhunderts bringt es mit sich, dass bei der Auswahl und insbesondere bei der Interpretation der Käferschen Publikationen eine gewisse Subjektivität nicht zu vermeiden ist. Da ich in meinen eigenen Arbeiten jedoch immer wieder auf diese Publikationen zurückgegriffen und natürlich auch versucht habe, die darin geäusserten Gedanken weiter zu entwickeln, dürfte sich – so hoffe ich – in den folgenden Ausführungen kaum eine Verfälschung einschleichen, die ins Gewicht fällt.

2. Der Wegbereiter

Karl Käfer zählt ohne Zweifel zu den bedeutendsten Forschern auf dem Gebiete des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens. In diesem Kapitel wird ein knapper Überblick über einige Arbeiten gegeben, die zur Zeit ihrer Publikation Pioniercharakter hatten und viel zum heutigen Stand des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens beigetragen haben. Der Abschnitt vermittelt eine Übersicht über die Spannweite und die Schaffenskraft Karl Käfers.

Auf die theoretischen Überlegungen in diesen Schriften, die auch heute noch höchst aktuell und zukunftsweisend sind, wird in den späteren Abschnitten vertiefter eingegangen: Die Auseinandersetzung mit diesen Ideen ist sowohl für den Praktiker wie auch für den Wissenschaftler sehr sinnvoll.

Aus den über 100 Publikationen werden in chronologischer Reihenfolge elf Arbeiten herausgegriffen. Diese Arbeiten waren zu ihrer Zeit bahnbrechend, und sie gehörten

mindestens im deutschen Sprachbereich immer zu den ersten des jeweiligen Themas. Ihre Gedanken wurden in vielen Fällen von nachfolgenden Autoren weiterentwickelt, aber nicht widersprochen.

■ **«Die Betriebsrechnung»** (1943, 2. Auflage 1970). 1936 wurde das Buchführungsrecht im schweizerischen Obligationenrecht ergänzt: Der Jahresabschluss der Unternehmen musste neben Bilanz und Inventar auch eine Betriebsrechnung (= Erfolgsrechnung) enthalten. Mit seiner Habilitationsschrift lieferte Käfer die erste wissenschaftliche Durchleuchtung dieser Abschlussrechnung. Er zeigte darin, dass der Erfolg auf verschiedene Art ermittelt werden kann. Die für die Praxis bedeutsamsten Formen stellen dem Ertrag den Absatzaufwand, den Produktionsaufwand oder den Einsatzaufwand gegenüber. Damit stellt Käfer klar, dass die in einer Erfolgsrechnung nachgewiesenen Ursachen für Gewinn oder Verlust einen sehr

unterschiedlichen Informationsgehalt aufweisen können.

■ **«Zur Bewertung der Unternehmung als Ganzes»** (1946) Mit diesem Aufsatz, der 1967 mit dem Aufsatz «Probleme der Unternehmensbewertung» und 1969 mit «Substanz und Ertrag bei der Unternehmensbewertung» ergänzt wurde, stellte Käfer die Mängel der damals in der Praxis verbreiteten Methoden der Unternehmensbewertung dar. Die Verfahren, die sich weitgehend auf vergangene Gewinne (Verluste) beziehungsweise auf statisch ermittelte Vermögenswerte abstützten, sollten ergänzt respektive ersetzt werden durch die Diskontierung aller künftigen Erfolge beziehungsweise «Cashflows» auf den Bewertungszeitpunkt hin (Ermittlung von Barwerten).

■ **«Kontenrahmen für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe»** (1947) Dieser vielfach neu aufgelegte Kontenrahmen dürfte

den meisten Buchhaltern bekannt sein. Im Gegensatz zum damals auf Eugen Schmalenbach basierenden deutschen Kontenrahmen, der das sogenannte Prozessgliederungsprinzip (Kontenklassen gemäss Ablauf der industriellen Produktionsprozesse) befolgte, brachte er als Grundzug das Abschlussgliederungsprinzip (Kontenklassen entsprechend den Abschlussrechnungen Bilanz und Erfolgsrechnung). Das eignet sich nicht nur für Industriebetriebe, sondern erweist sich bis in die jüngste Zeit als wesentlich flexibler. Dieses Grundprinzip wird auch im neuen schweizerischen Kontenrahmen befolgt.

■ **«Fragen der Abschreibung»** (1950) Die in diesem Aufsatz behandelte Thematik (Neudruck 1977) wurde ebenfalls ein zweites Mal aufgegriffen («Finanzierung durch Abschreibung?» 1969). Darauf soll etwas ausführlicher in einem späteren Kapitel eingetreten werden, weil sich hier

eine Fragestellung findet, die auch heute noch aktuell ist.

■ «Standardkostenrechnung»

(1955, 2. Auflage 1964) Diese Publikation, die minutiös alle in Europa und insbesondere in den USA vorhandenen Ansätze zur Verwendung geplanter statt nur historischer Kosten im internen Rechnungswesen verarbeitet, öffnete den Weg zur Aufnahme dieses Gebietes in die Ausbildung der Buchhalter und Wirtschaftsprüfer in der Schweiz. In rasch zunehmendem Masse wurde dieses als Führungsinstrument so überaus nützliche Verrechnungssystem in die industrielle Praxis eingeführt. Manche Ausführungen sind heute zur Selbstverständlichkeit geworden, aber die theoretischen Aussagen sind – obwohl in Literatur und Praxis oft zu wenig oder gar nicht beachtet – noch immer von so aktueller Bedeutung, dass darauf später separat eingetreten werden muss.

■ «Probleme der Konzernbilanzen»

(1958) Zu einer Zeit, in der in der schweizerischen Praxis nur höchst selten eine Konzernbilanz (und -erfolgsrechnung) erstellt wurde, schilderte Käfer, gestützt auf eine breite

internationale Literatur, die wesentlichen Probleme eines Konzernabschlusses in einer auch heute noch gültigen Weise. Er öffnete damit den Weg zu einer immer intensiveren Diskussion unter Fachleuten und schliesslich zur (fast) selbstverständlichen Anwendung in den schweizerischen Konzernunternehmen.

■ «Die Bilanz als Zukunftsrechnung»

(1962) Diese schmale, nur 47 Seiten umfassende Publikation ist von grösster theoretischer Bedeutung. Ihre Aussagen haben nichts von ihrer Wichtigkeit verloren und verdienen es, dass man sich immer wieder mit ihnen auseinandersetzt und versucht, sie auch in Form von Lehrmitteln für den Unterricht fruchtbar zu machen. Die Idee, dass die Erwartungen über die zukünftige Entwicklung massgeblich sein sollen für den Inhalt einer Bilanz sowie für die Bewertung der einzelnen Positionen, ist von so grosser Bedeutung, dass in späteren Kapiteln etwas vertieft darauf eingegangen werden soll.

■ «Investitionsrechnungen»

(1964, 4. Auflage 1974) Diese Einführung in die elementare Lehre von den heute bekannten und in der Praxis gut eingeführten Investitionsrechnungen basiert auf einem bereits 1961 gehaltenen Vortrag. Die zu jener Zeit vorherrschenden sogenannten statischen Verfahren zur Beurteilung geplanter Investitionen (zum Beispiel Methoden des Kostenvergleichs, Gewinnvergleich, Renditenvergleich) sind mittlerweile weitgehend abgelöst worden durch die dynamischen Verfahren, die auf der Ermittlung von Barwerten beruhen.

■ «Kapitalflussrechnungen»

(1967, 2. Auflage 1984) Ähnlich wie bei der «Standardkostenrechnung» liegt hier eine tiefeschürfende und umfassende Darstellung eines damals für die Praxis noch weitgehend unbekannten Gebietes vor. Und wie bei der Standard-

kostenrechnung sind Kapitalflussrechnungen heute in der Praxis zu Selbstverständlichkeiten geworden. Allerdings wurde unter dem Einfluss der standardsetzenden Autoritäten (FASB, IASC, FER) der Einsatzbereich vor allem in den publizierten Jahresberichten weitgehend auf eine einzige Form der Kapitalflussrechnung, nämlich auf die Geldflussrechnung, beschränkt. Die Frage, ob diese Beschränkung auch für die Verwendung einer Kapitalflussrechnung als Führungsinstrument in allen Fällen die zweckmässigste Lösung ist, muss gerade angesichts der Fülle der Gedanken in diesem Werk offen bleiben.

■ «Grundzüge der Buchhaltungs- und Kontentheorie»

(1974) Ähnlich wie bei der «Bilanz als Zukunftsrechnung» liegt hier wiederum eine schmale Publikation von nur 68 Seiten von allergrösster theoretischer Bedeutung vor. Der Weg dieser Gedanken zum Praktiker dürfte allerdings in den seltensten Fällen ein direkter sein. Vielmehr fliessen diese Einsichten über den Unterricht, über Bücher, insbesondere über Lehrmittel, in die Suche nach Lösungen praktischer Probleme ein. Darüber muss ebenfalls in späteren Kapiteln erläuternd eingetreten werden.

■ «Die kaufmännische Buchführung...»

... Grundlagen und Kommentar zu Art. 957–964 OR» (1976–1981) Dieses monumentale, über 1300 Seiten umfassende Werk legt zunächst die gedanklichen Prinzipien der Buchhaltung dar.

Der vertieften Schilderung der Sachzusammenhänge schliesst sich eine äusserst gründliche Kommentierung der Bestimmungen über das allgemeine

Buchführungsrecht in der Schweiz sowohl aus der Sicht des Juristen als auch des Betriebswirtschafers, Unternehmers und Buchhalters an. Dabei werden immer wieder Bezüge zum Recht anderer Nationen angestellt. Käfer bewegt sich auch auf diesem Grenzgebiet zwischen Betriebswirtschaftslehre und Recht absolut souverän.

Diese letzte publizierte wissenschaftliche Arbeit vereinigt noch einmal alle Vorzüge seines Schaffens: Trotz des enormen Umfangs sind die Formulierungen immer präzise und knapp. Damit wird die Lektüre auch anspruchsvoll. Käfer hat eine einfache und verständliche Sprache – Worthülsen und hochgestochene «wissenschaftliche Wendungen» sind ihm fremd.

Schliesslich erfolgt die Beurteilung der gesetzlichen Bestimmungen, der Rechtsprechung, der betriebswirtschaftlichen und der juristischen Literatur auf den sicheren, verlässlichen theoretischen Grundlagen, die sich der Autor in seinen früheren Arbeiten geschaffen hat.

Abkürzungen im Text

FASB: Financial Accounting Standards Board, New York. Gibt US-amerikanische Standards für Rechnungslegung heraus.

IASC: International Accounting Standards Committee, London. Gibt Standards vor allem für Europa heraus.

FER: Fachempfehlungen für Rechnungslegung. Gegründet auf Anregung der schweizerischen Treuhänderkammer. Gibt Standards heraus, die die Schweizer Verhältnisse und damit auch nicht nur grosse multinationale Unternehmen berücksichtigen.

3. Von der Bedeutung der Theorie

Käfer war in erster Linie Wissenschaftler. Die vornehmste Aufgabe der wissenschaftlichen Arbeit liegt darin, sich mit den Grundfragen eines Fachgebietes zu beschäftigen, also theoretische Aussagen zu finden und zu formulieren. Diese Aussagen können bei der Bewältigung praktischer Probleme eine zuverlässige Beurteilungsgrundlage sein. Wie kaum ein anderer Betriebswirtschaftler hat Käfer sehr viel zur Theoriebildung beigetragen, und er hat sich bei seinen – für die Praxis gedachten – Arbeiten auch immer darauf gestützt. Theorien ändern, im Gegensatz zur Technik, nur sehr langsam, und deshalb hat vieles von dem, was Käfer geschrieben hat, heute noch Gültigkeit.

Zu fragen ist jedoch, inwiefern diese Aussagen bei der

Bewältigung der heutigen praktischen Probleme eine Hilfe sein können.

Zunächst ein Wort zum Begriff «Theorie». Die Betriebswirtschaftslehre – und damit auch das Rechnungswesen – gehört zu den sogenannten empirischen Wissenschaften. Das bedeutet, dass Aussagen durch die Erfahrung (Empirie) überprüft werden können.

Eine Theorie stellt nun den Anspruch, immer gültig zu sein. Dieser Anspruch ist aber nur erfüllt, wenn sich in der Erfahrung nichts finden lässt, das ihr widerspricht. Der Anspruch ist somit sehr hoch: Eine Aussage gilt nur so lange als Theorie, als sie aufgrund des gegenwärtigen Wissens und Könnens nicht falsifiziert (widerlegt) werden kann. Sobald ein Tatbestand gefunden

wird, der der Aussage widerspricht, diese also falsifiziert, muss eine neue Lösung für das theoretische Problem gesucht werden.

Nun gehört zum wissenschaftlichen Arbeiten nicht nur die Suche nach theoretischen Aussagen. Auch noch so gute Theorien sind nicht umfassend genug, um allen Ansprüchen der Praxis gerecht zu werden – es gibt eine Fülle praktischer Probleme, bei deren Lösung die Theorie zwar ein Stück, aber zu wenig weit hilft.

Das wissenschaftliche Instrument, das in diesen Fällen eingesetzt wird, ist die Formulierung von «wenn, dann». Es ist somit zuerst eine Entscheidung zu treffen («wenn») – zum Beispiel, dass gewisse Kostenarten in

den Stückkalkulationen unberücksichtigt bleiben sollen. «Dann» kann nach Modellen gesucht werden, die diese Voraussetzung erfüllen und die theoretischen Fundamente berücksichtigen.

Dieses «wenn, dann» ist im Grunde genommen auch die Arbeitsweise des Praktikers. Allzu häufig und vielleicht manchmal fast leichtfertig wird allerdings das «Wenn» entweder gar nicht formuliert oder zu rasch vergessen – und zwar nicht etwa nur von Praktikern.

Selbstverständlich hat sich Käfer – der immer auch der Praxis zu dienen suchte – mit dieser Art der Fragestellung ebenfalls intensiv beschäftigt. Auch darauf muss in den folgenden Kapiteln immer wieder hingewiesen werden.

4. Die Bilanz – Aktiven und Passiven

Die Bilanz dient der Darstellung des wirtschaftlichen Zustandes einer Wirtschaftseinheit (Unternehmen, Stiftung, Verein usw.) zu einem bestimmten Zeitpunkt, ausgedrückt in Geldeinheiten. Darüber besteht weitgehend Einigkeit in Literatur und Praxis. Was aber ist in einer solchen Bilanz enthalten, was gehört also zu diesem «wirtschaftlichen Zustand»? An dieser Frage setzt Käfer an (vor allem in der «Bilanz als Zukunftsrechnung» und zuvor schon in der «Erfolgsrechnung»).

Man hat sich daran gewöhnt, die eine Seite der Bilanz mit «Aktiven», die andere mit «Passiven» zu bezeichnen. Und somit stellt sich die Aufgabe zu definieren, was Aktiven und was Passiven sind. Sicher sind Definitionen eine Sache

der Konvention. Aber sobald diese Ausdrücke zu den Grundbegriffen einer Wissenschaft zählen, muss die Definition so gewählt werden, dass sie dem Theorie-Anspruch genügt, das heisst, dass sie aufgrund des gegenwärtigen Wissens und Könnens immer gültig ist, also nicht falsifiziert werden kann. Betrachten wir die beiden Seiten.

Aktiven

Buchungsobjekte (Wirtschaftsmittel), die im Hinblick auf die Ziele einer Wirtschaftseinheit einen künftigen Nutzenzugang (ohne Gegenleistung, die noch zu erbringen ist) versprechen, werden als Aktiven bezeichnet (Käfer).

Der Nutzenzugang kann Geld darstellen, aber auch in

Geld bewertete erwartete Zugänge von Gütern oder Dienstleistungen. «Ohne Gegenleistung» kann bedeuten, dass die bilanzierende Wirtschaftseinheit einen Zugang erwartet, zum Beispiel eine Geldzahlung aufgrund einer fakturierten Lieferung und die eigene Leistung, etwa eine Warenlieferung, schon erbracht hat. Das bedeutet denn auch, dass eine Bilanzierung so lange grundsätzlich nicht unbedingt erforderlich ist, als sowohl die eigene Leistung wie auch die Gegenleistung noch nicht erfolgt sind – wie im Beispiel eines abgeschlossenen Kaufvertrages, der vor der Ausführung steht.

Offen bleibt somit, ob nicht für bestimmte Objekte trotz des gleichzeitigen, aber nicht notwendigerweise gleich be-

werteten erwarteten Zugangs und Abgangs eine Bilanzierung in Aktiven und Passiven erfolgen kann, um damit die Information über den wirtschaftlichen Zustand der Wirtschaftseinheit zu verbessern – beispielsweise für das Leasing.

Diese Auffassung von Aktiven wird von vielen Wissenschaftlern geteilt – in den USA werden «assets» definiert als «service potentials». Auf die praktische Bedeutung dieser ziemlich abstrakt anmutenden Umschreibung wird später noch eingetreten.

Zunächst jedoch muss noch eine Auseinandersetzung mit einer Definition erfolgen, die leider noch immer in manchen Lehrbüchern und somit im Unterricht anzutreffen ist: mit der Vorstellung, die Aktivseite

einer Bilanz stelle die Kapitalverwendung oder Investierung dar.

Dass diese Definition als Theorie und damit als Grundlage für die Beurteilung praktischer Probleme (zum Beispiel der Bewertung einzelner Positionen) unbrauchbar ist, zeigt sich daran, wie einfach sie zu falsifizieren ist. Aus der Fülle der Objekte, die zu bilanzieren sind und dieser Auffassung widersprechen, seien nur ein paar wenige herausgegriffen: Der Anspruch auf eine Steuerrückerstattung (zum Beispiel der Verrechnungssteuer) ist mit Sicherheit ein Aktivum, aber ebenso gewiss hat das Unternehmen dafür nicht investiert oder Kapital verwendet. Ebenso verhält es sich mit dem Anspruch auf Zahlung eines staatlichen Beitrages, zum Beispiel einer Subvention. Als Aktiven zu bilanzieren sind sicher auch geschenkte Objekte (etwa eingegangene Spenden in einer Stiftung, oder das Auto, das einem jungen Unternehmer von einem lieben alten Onkel geschenkt wird).

Mit diesen Beispielen wird noch ein Zweites klar: Mit einer Bilanz werden wirtschaftliche und nicht rechtliche Tatbestände abgebildet. Massgeblich sind somit nicht Eigentumsverhältnisse, sondern die erwarteten Nutzleistungszu-

gänge. Damit können eben auch immaterielle Werte als Aktiven erscheinen, ebenso geleaste Anlagen oder andere Nutzungsrechte. Andererseits sind «Missgüter» (zum Beispiel laufend produzierte Abfälle, deren Beseitigung Kosten verursacht) zwar im Eigentum eines Unternehmens, stellen aber keine Aktiven, sondern Passiven dar.

Der Umfang der Buchungsobjekte, die als Aktiven in Buchhaltung und Bilanz erscheinen können beziehungsweise erscheinen müssen, ist mit der Käferschen Definition grundsätzlich klar umschrieben. Zu entscheiden ist jedoch auch hier, ob der Tatbestand der «materiality» (Wesentlichkeit) erfüllt ist. Objekte, die (meist betragsmässig) so unbedeutend für eine Wirtschaftseinheit sind, dass sie die Entscheidungen der «stakeholders», insbesondere der Manager und Investoren, nicht beeinflussen, können weggelassen werden.

Von grösster praktischer Bedeutung ist der Beitrag zur Problematik der Bewertung. Wenn Aktiven künftige Nutzenzugänge darstellen, so ist es grundsätzlich ohne Bedeutung, ob und wieviel die Beschaffung eines Aktivums gekostet hat. Der Anschaffungswert ist höchstens eine Orientierungshilfe, und er kann in manchen Fällen den Höchstwert eines Objektes signalisieren. Aber eine vor einem Jahr für eine Million gekaufte Maschine kann heute den Wert Null haben, wenn sie wegen einer nicht vorhergesehenen technologischen Entwicklung nicht mehr gebraucht werden kann, also keinen Nutzenzugang mehr erwarten lässt. Umgekehrt kommt es vor, dass schon vollständig abgeschriebene Anlagen noch immer gebraucht werden, somit weiterhin Nutzenzugänge versprechen und deshalb entsprechend bewertet werden sollten – selbstverständlich mit dem Barwert der noch erwarteten Nutzenzugänge am Bilanzstichtag. Ebenso wären Objekte, die gegenüber dem Buchwert eine dauernde

Wertsteigerung der erwarteten Nutzenzugänge erwarten lassen, entsprechend aufzuwerten. Ein Beispiel dafür ist ein Grundstück, das durch eine Änderung des Bauzonenplans einen beträchtlich höheren Verkehrswert erhält.

Die gegenwärtig diskutierten und in Gebrauch stehenden «accounting standards» (FER, IAS, FAS, GAAP) gehen mit der Betonung des Grundsatzes der «true and fair view» in diese Richtung. Dass sie gegenüber einer Höherbewertung über den Anschaffungsbetrag hinaus und bei der Bewertung immaterieller Aktiven (etwa Forschungsprojekte) recht zurückhaltend sind, ist zwar aus der Sicht des Schutzes von Gläubigern und Investoren verständlich, aber trotzdem fragwürdig. Wahrscheinlich wird darüber auch in Zukunft noch eifrig diskutiert werden. Dafür bietet das «Theoriegebäude» von Käfer eine ausgezeichnete Grundlage.

Passiven

Zu erwartende künftige Geld-, Sachgüter- oder Dienstleistungsabgänge (ohne noch zu erwartende Gegenleistung) werden als Passiven bezeichnet. Wie bei den Aktiven wird damit zunächst der Umfang der Objekte angesprochen, die in Buchhaltung und Bilanz einzubeziehen sind. Entscheidend dafür sind wiederum nicht rechtliche, sondern wirtschaftliche Tatbestände. Passiven sind nicht nur rechtliche Verpflichtungen (Schulden), sondern auch anders begründete künftige Abgänge, wie zum Beispiel Rückstellungen für mögliche Garantieleistungen oder für ein beabsichtigtes Sponsoring.

Ganz sicher stellen Passiven nicht die «Finanzierung» eines Unternehmens dar, wie dies

leider noch oft behauptet wird. Auch hier fällt die Falsifizierung leicht. Bei einer Steuerschuld hat das bilanzierende Unternehmen keine Finanzierung vom Staat erhalten, auch bei den bereits erwähnten Rückstellungen ist keine Finanzierung erfolgt. «Finanzierung» bedeutet ja, dass dem Unternehmen Mittel zufließen.

Nicht zu befriedigen vermag auch die Deutung, wonach Passiven «Ansprüche auf das Vermögen» darstellen. Hinter dieser Formulierung versteckt sich wiederum eine rechtliche Betrachtungsweise, denn künftige Abgänge, die nicht durch eine rechtliche Verpflichtung, sondern lediglich durch unternehmerischen Entscheid begründet sind (zum Beispiel beschlossene Beiträge an kulturelle oder wohltätige Institutionen, die im nächsten Rechnungsjahr ausbezahlt sind), können nicht unter eine solche Umschreibung fallen.

Noch schwerwiegender ist, dass bei dieser Erklärung das Eigenkapital keinen Platz findet. Das Eigenkapital eines

Abkürzungen im Text

IAS International Accounting Standards, herausgegeben vom IASC. (Siehe Seite 5)

FAS Financial Accounting Standards, herausgegeben vom FASB. (Siehe Seite 5)

GAAP Generally Accepted Accounting Principles. Entwickelt vom Institute of Certified Public Accountance (USA). Regeln, die grundsätzlich von allen rechnungslegenden Unternehmen (in den USA) einzuhalten sind. Beinhaltet auch Buchungsvorschriften.

Einzelunternehmers kann wirklich nicht als Anspruch gegenüber seinen Aktiven – die ja sein Eigentum sind – erklärt werden. Und wie liesse sich damit das Eigenkapital einer nicht gewinnstreben Organisation, etwa einer Stiftung, erklären? Das Problem wird sowohl in der Praxis als auch in der Literatur oft überspielt. Die amerikanischen Publikationen stellen in der Regel fest, die Passiven seien aus zwei verschiedenen Gruppen von Buchungsobjekten zusammengesetzt, einerseits den «liabilities» und andererseits der «equity». Positionen, die weder liability noch equity darstellen – wie viele Rückstellungen – fänden somit eigentlich gar keinen Platz in einer Bilanz.

Die Käfersche Definition gilt nun einheitlich für alle Passiven. Eigenkapital sind künftige

ge Geld-, Güter- oder Dienstleistungsabgänge, die an den oder die Unternehmer gehen. Noch allgemeiner kann man sagen, dass es sich um künftige Abgänge zur Erfüllung des Wirtschaftszweckes handelt, womit auch nicht gewinnstrebige Organisationen erfasst werden. Und Fremdkapital sind demnach künftige Abgänge, die an Nicht-Unternehmer gehen beziehungsweise nicht der Erfüllung des Wirtschaftszweckes dienen. Damit sind auch hier die Rückstellungen eingeschlossen, die keine rechtliche Verpflichtung beinhalten, leicht – absichtlich oder unabsichtlich – vergessen werden und damit sowohl dem Management als auch anderen «stakeholders» ein zu günstiges Bild eines Unternehmens vorspiegeln.

Mit dieser Auffassung ist auch für den Unterricht sehr

viel gewonnen. Die Lernenden verstehen sowohl Passiven wie Aktiven jeweils einheitlich und mit wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Insbesondere bei den Passiven erscheint es wichtig, dass Fremdkapital nicht einfach mit «Schulden» erklärt werden kann.

Dazu noch ein Beispiel: Ausser den «Rückstellungen für ungewisse Schulden», wie sie in manchen Standards erwähnt werden, lässt die Aufstellung von Käfer auch Rückstellungen zu, die keinen Schuldencharakter haben, aber künftige ungewisse Abgänge darstellen. Diese werden vom Management mit genügend grosser Wahrscheinlichkeit erwartet – zum Beispiel die Instandstellung gelieferter Maschinen aufgrund der vertraglichen Garantie.

Die buchhalterische Behandlung anderer Positionen hat nicht zuletzt unter dem Einfluss der Käferschen Theorie inzwischen ihren korrekten Platz gefunden und damit den Informationsgehalt der Bilanz wesentlich verbessert.

Die Zeiten liegen noch gar nicht so lange zurück, als man Wertberichtigungen auf Aktiven – insbesondere das Delkredere und kumulierte Abschreibungen auf Anlagen – als Passiven deklarierte. Und noch immer gibt es Bücher, in denen die Privatkonten bei Personengesellschaften entweder als Aktiven oder als Fremdkapital dargestellt werden, obwohl es sich eindeutig um künftige Abgänge oder Korrekturen der nominell unveränderten Kapitalkonten an die Unternehmer handelt und somit um Bestandteile des Eigenkapitals.

5. Die Erfolgsrechnung – Aufwand und Ertrag

Das Bedürfnis, den Erfolg des Wirtschaftens zu ermitteln, soweit er sich in Zahlen ausdrücken lässt, ist in jeder Wirtschaftseinheit vorhanden und für Unternehmen gesetzlich festgehalten. Kein Erfolg resultiert aus wirtschaftlichen Vorgängen (Buchungstatsachen), die Tauschvorgänge sind, bei denen einem Geld-, Sachgüter- oder Dienstleistungszugang ein gleichwertiger Abgang gegenübersteht. Buchhalterisch erfolgt somit in den Bestandeskonten (Aktiven und Passiven) sowohl eine Soll-eintragung wie eine Habeneintragung. Erfolg zeigt sich also nur, wenn bei einer Wirkung auf ein Aktiv-, Passiv- oder Leistungskonto keine Gegenwirkung festgestellt wird, diese also unbestimmt bleibt. Diese Unbestimmtheit kann ihre Ursache darin haben,

■ dass die Gegenwirkung vollständig fehlt, zum Beispiel bei Schenkungen)

■ oder dass die Gegenwirkung zunächst, im Moment der Verbuchung, betragsmässig unsicher ist, zum Beispiel bei Lohnzahlungen an die Mitarbeiter

■ oder dass die Gegenwirkung absichtlich, aus Zweck-

mässigkeitsgründen, nicht festgestellt wird – als Beispiel sei hier der Einkauf von Büromaterial genannt.

Daraus ergeben sich folgende Definitionen: Aufwand ist ein Geld-, Sachgüter- oder Dienstleistungsabgang, dem

keine oder keine festgestellte Gegenleistung (Zugang) gegenübersteht.

Ertrag ist ein Geld-, Sachgüter- oder Dienstleistungszugang, dem keine oder keine festgestellte Gegenleistung (Abgang) gegenübersteht.

Abbildung 1

Erfolgsrechnung mit vollständigen Umsätzen			
Einsatzaufwand	A_e	Einsatzertag	E_e
Produktionsaufwand	A_p	Produktionsertrag	E_p
Absatzaufwand	A_a	Absatzertrag	E_a
übriger Aufwand	$A_{\bar{u}}$	übriger Ertrag	$E_{\bar{u}}$
Gewinn	G		

Absatzaufwand-Erfolgsrechnung			
Absatzaufwand	A_e	Absatzertrag (=Erlös)	E_a
		Einsatzverrechnungs-Differenz	$E_e - A_e$
		Deckungsdifferenz im Produktionsbereich	$E_p - A_p$
übriger Aufwand	$A_{\bar{u}}$	übriger Ertrag	$E_{\bar{u}}$
Gewinn	G		

Abbildung 2

Mit diesen nicht falsifizierbaren Begriffsbestimmungen vermeidet man die vielfach gewundenen und falsifizierbaren Aussagen mancher Lehrbücher. So darf man beispielsweise nicht Aufwand mit «Kosten» erklären. Es gibt nämlich viele Aufwendungen, die mit Kosten nichts zu tun haben – beispielsweise Schenkungen. Ertrag darf nicht mit «Erlös» erklärt werden: Ein Kursgewinn auf Wertpapieren oder eine Wertsteigerung einer Liegenschaft bedeuten zwar Ertrag, aber sicher nicht Erlös.

Die von Käfer gewählten Definitionen weisen ganz deutlich darauf hin, dass sowohl «Aufwand» wie «Ertrag» originär in den Aktiv-, Passiv- oder Leistungskonten festgehalten werden: Aufwand als Aktivverminderung, als Passivzunahme oder als Leistungsabgang, Ertrag als Aktivzunahme, Passivverminderung oder als Leistungszugang. (Zu den Leistungskonten siehe auch Kapitel 7, «Die Bedeutung der Leistungskonten».)

Einsichtig wird auch, dass es nur in den in der Praxis nicht allzu häufigen Fällen ganz klar ist, dass es sich um Aufwand beziehungsweise Ertrag handelt, in denen einer Veränderung der Bestandskonten gar keine (messbare) Gegenwirkung gegenübersteht. Dies sind vor allem reine Verluste (zum Beispiel Unterschla-

gung, Diebstahl, Schenkung) oder reine Gewinne (etwa staatliche Zuschüsse, Kursgewinne auf Beteiligungspapieren). In allen anderen Fällen muss die Entscheidung getroffen werden, ob die Gegenwirkung für eine Veränderung in einem Bestandskonto festgehalten werden soll (= Tauschvorgang). Massgeblich für diese Entscheidung sind Zweckmässigkeitsüberlegungen zur Bedeutung einer Information, insbesondere auch über die «materiality».

Der Entscheid fällt in den Fällen leicht, in denen innerhalb der betrachteten Rechnungsperiode die nicht festgestellte Gegenwirkung ohnehin verschwindet, beispielsweise bei Gehaltszahlungen an Mitarbeiter oder bei mo-

natlichen Mietzahlungen. In anderen Fällen bieten sich jedoch auch für die Praxis verschiedene Möglichkeiten der Verbuchung an. So kann ein Kauf von Handelswaren als Aktivzugang oder als Aufwand verbucht werden. Da sich aus unterschiedlicher Verbuchungspraxis auch unterschiedliche Informationen ergeben können, ist bei der Wahl der Vorgehensweise auf die Informationsbedürfnisse abzustellen. Hier bewegen wir uns auf dem Felde von «wenn, dann»: Wenn das Informationsbedürfnis hinreichend genau umschrieben ist, dann kann die Art der Verbuchung bestimmt werden.

Von grosser Bedeutung ist auch der Beitrag, den Käfer in seinem Werk «Erfolgsrech-

nung» zur Gestaltung und Aussage der Erfolgsrechnung geleistet hat. Käfer geht von den Umsatzvorgängen in einem Unternehmen aus, die gegliedert werden können in die Bereiche Einsatz, Produktion, Absatz und übrige Bereiche (insbesondere sogenannte neutrale Vorgänge).

Daraus ergibt sich das vollständige Schema in Abbildung 1.

Eine derart gegliederte Erfolgsrechnung wird man in der Praxis nicht finden, aber das Schema ist geeignet, praktisch relevante Formen der Gewinnermittlung mit je unterschiedlichem Informationsgehalt abzuleiten und verständlich zu machen. Es lassen sich beispielsweise die auf gleicher Zeile (exkl. Absatz) stehenden Aufwendungen und Erträge saldieren. Dabei ergeben sich für Einsatz und Produktion meist keine oder geringe Unterschiede, wenn beispielsweise im internen Rechnungswesen mit Plan-Mengen und Plan-Preisen gearbeitet wird. Daraus resultiert eine Absatzaufwand-Erfolgsrechnung (Umsatzkostenverfahren; siehe Abbildung 2).

Diese Erfolgsrechnung setzt ein Rechnungssystem voraus, das es gestattet, den Aufwand für die Absatzmenge zu ermitteln, die in Industrie- und Handelsbetrieben nicht identisch ist mit der Produktions-

Einsatzaufwand-Erfolgsrechnung			
Einsatzaufwand	A_e	Absatzertrag (=Erlös)	E_a
Veränderung des Bestandes an Produktionsgütern	$A_p - E_e$		
Veränderung des Bestandes an Absatzgütern	$A_a - E_p$		
übriger Aufwand	$A_{\bar{u}}$	übriger Ertrag	$E_{\bar{u}}$
Gewinn	G		

Abbildung 3

beziehungsweise Einsatzmenge. Wertvoll für das Management ist, dass die Informationen besonders marktnah sind, insbesondere, wenn sie zum Beispiel nach Produktgruppen oder Absatzgebieten gegliedert sind. Als Nachteil kann sich aber erweisen, dass nicht ersichtlich wird, ob Einsatz, Produktion und Absatz volumenmässig übereinstimmen – Veränderungen in den Beständen werden also bei dieser Art der Erfolgsrechnung nicht ausgewiesen.

Ein zweiter gängiger Typus verrechnet für die ersten beiden Zeilen jeweils die Erträge mit den Aufwendungen der folgenden Zeile (Verrechnung von direkt aufeinander folgenden Zu- und Abgängen). Daraus ergibt sich eine Erfolgsrechnung mit wesentlich anderem Informationsgehalt (sog. Gesamtkostenverfahren; siehe Abbildung 3). So ergibt sich eine Einsicht in die Struktur des gesamten Aufwandes. Hingegen kön-

nen die Gewinnbeiträge von einzelnen Leistungen oder Gruppen von Leistungen nicht ermittelt werden, was bei entsprechender Gliederung der Konten bei der Absatzaufwand-Erfolgsrechnung leicht möglich ist.

In Industriebetrieben kann eine dritte Form sinnvoll sein,

Produktionsaufwand-Erfolgsrechnung			
Produktionsaufwand	A_p	Absatzertrag (Erlös)	E_a
Veränderung des Bestandes an Absatzgütern	$A_a - E_p$	Einsatzverrechnungsdifferenz	$E_e - A_e$
übriger Aufwand	$A_{\bar{u}}$	übriger Ertrag	$E_{\bar{u}}$
Gewinn	G		

Abbildung 4

bei der die Differenzbildung so kombiniert wird, dass sich als wesentliche Grössen Produktionsaufwand und Absatzertrag gegenüberstehen (siehe Abbildung 4).

Der Produktionsaufwand ergibt sich als Aufwand des gesamten Produktionsbereiches oder gegliedert nach Teil-

bereichen (Abteilungen, Kostenstellen). Man erhält somit Informationen, die für die Planung und Kontrolle der Produktionskosten von besonderer Bedeutung sind.

Voraussetzung ist auch hier ein Rechnungssystem, das es gestattet, Kosten und Leistungen intern zu verrechnen.

6. Abschreibungen

Abschreibung bedeutet Wertverminderung eines Buchungsobjektes. Grundsätzlich kann jedes Buchungsobjekt abgeschrieben werden, aber in der Regel beschränkt man den Begriff auf Vermögenspositionen. Im Zusammenhang mit Passiven kommt er selten vor. Anzuknüpfen ist somit an den wissenschaftlich haltbaren Begriff der Aktiven, die zu verstehen sind als Bündel künftigen Nutzenzuganges ohne noch zu erwartende Gegenleistung (siehe Kapitel 4). Abschreibung in diesem Sinne setzt somit das Vorhandensein eines Aktivums (eines Wirtschaftsgutes) voraus.

Die Abschreibung hält fest, in welchem Umfang sich der Nutzenzugang zwischen zwei Zeitpunkten oder für eine bestimmte Aktivität verringert,

der aus einem Wirtschaftsgut erwartet wird. Von grösster praktischer Bedeutung ist die Abschreibung für langlebige Wirtschaftsgüter, die während mehrerer Perioden benutzt werden und bei denen somit das gesamte Nutzenbündel (Nutzenpotenzial) während mehrerer Perioden verbraucht wird.

Der Begriff Abschreibungen wird gelegentlich auch verwendet für die Entwertung von Positionen des Umlaufvermögens. Empfohlen wird etwa, bei solchen Entwertungen von kurzlebigen Aktiven anstelle von Abschreibungen den Begriff Wertberichtigung zu verwenden (siehe Eberle, Reto: Wertberichtigung von Vermögensgegenständen nach IAS36 Impairment of Assets, im Zusammenhang mit

einer Diskussion um das in der Schweiz geplante Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz, Schweizer Treuhänder, Nr. 4/2000, S. 287–292).

Dies scheint aber nicht sehr zweckmässig, weil der Begriff «Wertberichtigung» nicht nur als Vorgang der Nutzenverminderung verwendet wird, sondern auch als Bezeichnung eines Korrekturpostens zu einem bestimmten Bilanzposten in der Bilanz (zum Beispiel das Delkredere). Ferner sind Wertberichtigungen (als Wertherabsetzung oder als Werterhöhung) auch unabhängig vom Nutzenverbrauch denkbar, etwa als Folge einer Geldwertänderung oder einer technologischen Entwicklung.

Die Folge beschränkt sich auf die von Käfer ausführlich

behandelte Abschreibung von Positionen des Anlagevermögens zwischen zwei Zeitpunkten, meist einer Rechnungsperiode. Auf die Abschreibung als Folge einer bestimmten Aktivität kommt Kapitel 8 im Zusammenhang mit der Leistungsrechnung (Kostenrechnung) zurück.

Betrag der Abschreibung

Die Festlegung des Abschreibungsbetrages umfasst zwei zusammenhängende und doch unterschiedliche Probleme. Einerseits muss der Gesamtbetrag der Abschreibung für die ganze Nutzungsdauer des betreffenden Wirtschaftsgutes festgelegt werden, andererseits ist der auf eine einzelne Rechnungsperiode anfallende Teilbetrag zu bestimmen.

Der Gesamtbetrag der Abschreibung für ein Wirtschaftsobjekt entspricht der Differenz zwischen dem Wert des gesamten zu erwartenden Nutzens im Moment des Nutzungsbeginnes (Anfangswert) und dem Wert dieses Gutes im Moment, in dem die normale Nutzung beendet und allenfalls noch ein Veräusserungserlös erwartet werden kann (Endwert).

Bei Anlagegütern, die von aussen beschafft werden, wird in der Regel davon ausgegangen, dass der zu erwartende Nutzen gleich gross ist wie die Anschaffungskosten (evtl. ergänzt mit dem positiven oder negativen Endwert). Dies ist eine Annahme, die nicht unvernünftig ist, denn eine Beschaffung würde wohl unterbleiben, wenn der erwartete Nutzenzugang kleiner wäre als der dafür zu entrichtende Preis, und eine höhere Bewertung wäre eine Vorwegnahme eines Gewinnes und würde dem Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht widersprechen. Dies dürfte auch am ehesten dem theoretisch korrekten Barwert der künftigen Nutzleistungen ohne zu erwartende Gewinne entsprechen.

Schwieriger zu ermitteln ist der Anfangswert für selbstgestellte materielle (zum Beispiel Maschinen) oder immaterielle Aktiven (zum Beispiel Produktentwicklungen, Produktionsverfahren, Patente). Zweckmässig erscheint hier die Orientierung an den Kosten, die für die Erstellung dieser Leistungspotenziale anfallen. Aber damit gerät man natürlich in das Problemfeld der Kosten- und Nutzenermittlung (siehe Kapitel 8).

Grundsätzlich muss wohl davon ausgegangen werden, dass der Wert für die Summe der Nutzleistungen, die zu erwarten sind, mindestens den vollen Kosten entspricht, die für die Erstellung des Leistungspotenzials erforderlich sind.

Der Endwert kann null, positiv oder negativ sein. Negativ

ist er, wenn am Ende der wirtschaftlichen Lebensdauer Kosten für die Beseitigung (Entsorgung) dieses Wirtschaftsobjektes anstehen, die über einem allfällig noch zu erwartenden Verkaufserlös liegen. Der Wert eines solchen Aktivums kann schon vor Ende der Nutzungsdauer negativ werden und somit in den Passiven – unter Umständen als Subtraktion in einer Gruppe von Aktiven – erscheinen, wenn nämlich die Entsorgungskosten (künftige Geld-, Güter- oder Dienstleistungsabgänge) höher sind als der Nutzenzugang, der für die weitere Benutzung noch zu erwarten ist – Beispiele dafür gibt es nicht nur bei der Produktion von Atomenergie! Abgeschrieben werden muss auch in diesen Fällen, selbst wenn durch die Abschreibung Passiven entstehen oder gar Passiven vergrössert werden.

Noch problembeladener ist die Bestimmung des Abschreibungsbetrages, der auf eine Periode entfällt. Um mit diesem Problem umzugehen, ist es sinnvoll, sich auf die Grundtatsachen zu besinnen: Es sind übrigens die gleichen, die auch relevant sind, wenn vor der Beschaffung eines Anlageobjektes (oder vor der Durchführung eines grösseren Projektes) eine Beurteilung des Vorhabens mit Hilfe eines der gängigen dynamischen Investitionsrechnungsmodelle durchgeführt wird:

- Wir kennen den Planwert des gesamten abzuschreibenden Betrages (Anfangswert abzüglich Endwert).

- Wir haben eine Schätzung über die Anzahl der insgesamt zu erwartenden Nutzleistungen (etwa als Stückzahl, Anzahl Nutzungsstunden oder Anzahl Operationen).

- Wir haben eine Schätzung über den Nutzenzugang (und den Zeitpunkt dieses Zuganges) in Form von Rohgewinn oder cash flow.

- Wir haben eine Schätzung über die erwartete wirtschaftliche Lebensdauer.

Wir wissen nun, dass der Wert des Wirtschaftsgutes zu Beginn dem Barwert aller zu erwartenden Nutzleistungen entspricht und dass die Anzahl der Nutzleistungen eine endliche ist. Mit jeder erbrachten Nutzleistung vermindert sich somit die Summe der noch zu erwartenden Nutzleistungen, und damit vermindert sich der Wert des betreffenden Anlageobjektes um eine Einheit. Nun lässt sich diese Einsicht aber nicht zweifelsfrei in die wertmässige Dimension übertragen, denn der Wert der einzelnen Nutzleistungen braucht nicht gleich hoch zu sein. Einmal können die Nutzleistungen an sich unterschiedlich sein – zum Beispiel bei einer Mehrzweckanlage –, oder der Wert der einzelnen Nutzleistungen verändert sich als Folge von Änderungen etwa der Markt- oder der Technologie-Verhältnisse.

Wir müssen erkennen, dass es unmöglich ist, den «richtigen» Abschreibungsbetrag pro Periode zu berechnen. Die vorangegangene Diskussion ist aber dennoch hilfreich. Klar ersichtlich wird nämlich, dass die in der Praxis so beliebte «fixe» Abschreibung (gleichbleibend hohe Beträge pro Periode während der ganzen Lebensdauer) sicher nicht die einzige Möglichkeit ist. Darüber hinaus kann sie dem Problem nur einigermaßen gerecht werden, wenn die Anzahl der pro Periode erbrachten Nutzleistungen über die ganze Lebensdauer hinweg (fast) konstant bleibt.

Analogen Einschränkungen unterliegen auch die Verfahren der progressiven oder der degressiven Abschreibung. Die «leistungsproportionale» Abschreibung, die sich aus den Grundtatsachen eigentlich aufdrängt, liefert zwar auch nicht die «richtigen» Ergebnisse, aber sie kommt von der Konzeption her der echten

Problemlösung, die aus logischen Gründen nicht erreichbar ist, doch wesentlich näher als die «fixe» Abschreibung.

Diese leistungsproportionale Abschreibung würde grundsätzlich auch mit sich bringen, dass bei gutem Geschäftsgang in der Regel mehr abgeschrieben wird als bei schwachem Geschäftsgang. Vermutlich schwanken bei dieser Art der Abschreibungsbemessung die Gewinne und Verluste weniger stark, und die Entschuldigung, das Geschäftsergebnis sei wegen der «hohen fixen Kosten» besonders unbefriedigend, würde an Glaubwürdigkeit etwas einbüßen.

Finanzierung durch Abschreibung?

Worüber berichtet eigentlich die Abschreibung? Was bildet sie ab? Es lohnt sich, darüber genau nachzudenken, weil so einige gängige und in der Literatur auch immer wieder auftauchende unglückliche oder falsche Vorstellungen vermieden werden können.

Wir haben dargelegt – und diesem Aspekt wird kaum einmal widersprochen –, dass die Abschreibung den Verzehr (Verbrauch) von Nutzleistungen abbildet, dass sich somit die Summe der aus einem Vermögensgegenstand noch zu erwartenden künftigen Nutzleistungen vermindert. Im Normalfall verschwinden diese Nutzleistungen nicht einfach. Sie werden in aller Regel

auch nicht direkt verkauft, sondern sie werden wertvermehrnde Bestandteile von komplexen Gütern oder Dienstleistungen, die zum Beispiel letztlich verkauft werden. Der Vorgang ist somit identisch mit all den vielen anderen Prozessen, die innerhalb eines Unternehmens erbracht werden, um die Güter oder Dienstleistungen herzustellen, die den Inhalt der Unternehmensaktivitäten darstellen.

In einem Industriebetrieb würde dazu beispielsweise auch der Materialverbrauch gehören. Im internen Rechnungswesen (Kosten- oder Leistungsrechnung) wird dies auch so verbucht – zumindest bei Anwendung der Vollkostenrechnung.

Wenn wir es buchhalterisch ausdrücken wollen, handelt es sich also darum, dass bei einem Aktivum (etwa einer Maschine) eine Wertverminderung durch Leistungsabgabe und bei einem andern Aktivum (zum Beispiel bei Produkten in Arbeit) eine Wertvermehrung durch Leistungszugang erfolgt. Falls der Leistungszugang nicht festgestellt wird, was sicher in der Finanzbuchhaltung meist der Fall sein dürfte, registriert die Buchhaltung nebst der Wertverminderung eines Aktivums einen Aufwand, kontentheoretisch eine Sollseintragung. Man kann es nun drehen und

wenden wie man will, es lässt sich aus diesem Leistungsverzehr, genannt Abschreibungen, weder eine Zunahme eines Passivums – was auf eine Finanzierung hindeuten könnte – noch eine Vermehrung von Geldmitteln herleiten, wozu ja der Begriff «Finanzierung» auch etwa herhalten muss.

Zum gleichen Resultat kommt man, wenn man dem Begriff «Finanzierung» mit Hilfe einer Kapitalflussrechnung näher kommen will. Die heute am häufigsten vorkommenden Geldflussrechnungen unterscheiden in der Regel drei Bereiche: Umsatzbereich, Investitionsbereich und Kapitalbereich. Im Kapitalbereich werden Eigenkapitalfinanzierung (und -definanzierung) sowie Kreditfinanzierung (und -definanzierung) dargestellt. Der Investitionsbereich ist für die Darstellung der Finanzierung unerheblich. Bleibt noch der Umsatzbereich, in dem der Cashflow als Mittelzufluss aus erfolgswirksamen Umsätzen ermittelt wird. Die zumindest in veröffentlichten Geschäftsberichten häufigere Art der Berechnung des Cashflows geht aus vom buchmässigen Reingewinn, addiert dazu die nicht geldwirksamen Aufwendungen (insbesondere die Abschreibungen, aber auch andere nicht geldwirksame Aufwendungen) und subtrahiert die nicht geldwirksamen Erträge. Besonders glücklich ist diese Art der Darstellung trotz ihrer Beliebtheit allerdings nicht, denn sie stellt die wich-

tigsten geldwirksamen Vorgänge gar nicht dar (geldwirksame Erträge und geldwirksame Aufwendungen).

Im Umfang, wie der Geldmittelzufluss aus betrieblichem Umsatz den entsprechenden Geldmittelabfluss übersteigt, könnte man tatsächlich von einer Finanzierung sprechen – buchhalterisch gesehen, werden eine Zunahme eines Aktivums (Geldmittel) und eine Zunahme eines Passivums (Teil des Gewinnes, das heisst Eigenkapital) registriert. Allerdings entsprechen sich die Beträge nicht, aber nicht als Folge der Abschreibung, sondern als Folge der geldwirksamen Nettoerträge. Zu beachten ist jedoch, dass jede Fondsrechnung (auch die Geldflussrechnung) nur Umfang und Ursache der Veränderungen der Fondsmittel darstellen. Um alle auf die Unternehmensfinanzierung einwirkenden Vorgänge auszuweisen, müssten somit alle Bewegungen ausserhalb des Fonds mit eingeschlossen werden. Dies würde zu einer vollständigen Kapitalbeschaffungs- und Verwendungsbilanz führen, die von Käfer dargestellt und diskutiert wird («Kapitalflussrechnungen», S. 276 ff.), aber in der Praxis meines Wissens nicht vorkommt.

Die Abschreibung spielt sowohl bei dieser direkten Berechnung des Cashflows sowie bei der zuvor erwähnten indirekten Berechnung gar keine Rolle. Bei direkter Berechnung werden überhaupt nur geldwirksame Vorgänge dargestellt, und dazu gehört die Entwertung von Anlagevermögen, also die Abschreibung, sicher nicht. Und bei indirekter Berechnung, bei der die Abschreibung als nicht geldwirksamer Vorgang zum Reingewinn addiert wird, ist die Summe aus Reingewinn plus Abschreibungen von der Höhe der Abschreibung völlig unabhängig. Im selben Masse, wie etwa die Abschreibung vermindert oder erhöht wird, erhöht oder vermindert sich der Reingewinn.

Zu prüfen ist noch die Frage, ob man mittels Abschreibungen eine Finanzierung erzielen kann, wenn der Begriff «Finanzierung» angewendet wird auf die Beschaffung von «Fonds-Mitteln», das heisst in der Regel von Geldmitteln.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass zwischen dem Verzehr von Nutzleistungen aus Anlagegütern und dem aus dem Verkauf von Produkten resultieren den Geldzufluss – wie oben dargelegt – kein direkter Zusammenhang hergestellt werden kann. Im übrigen ist es auch gar nicht sicher, dass sich aus allen Verkäufen ein Geldzufluss ergibt – denkbar wäre ja auch eine Verminderung von Passiven, etwa bei Gegengeschäften. Ferner ist nicht einzusehen, dass nur Umwandlung von Anlagevermögen in Geldvermögen – zunächst vielleicht in Vorräte, dann in Forderungen und schliesslich in Geld – als Finanzierung bezeichnet werden soll und nicht auch zum Beispiel die Umwandlung von Materialvorräten oder Forderungen. In Wirklichkeit handelt es sich bei diesen Vorgängen eben um «Uminvestitionen», bei denen dem Verzehr von Aktiven (Anlagen, Material usw.) und Dienstleistungen (etwa Arbeit) die Schaffung von Aktiven (Vorräte, Debitoren, Geld) gegenübersteht. Eine Veränderung der Passiv- respektive Aktivsumme entsteht nur, wenn diese Uminvestitionen mit Gewinnen oder Verlusten erfolgen. Und damit ist man wieder bei der seit langem unbestrittenen Tatsache angelangt, dass eine Selbstfinanzierung durch (zurückbehaltene) Gewinne, eine Selbstdefinanzierung durch Verluste entsteht. Und eine Ausweitung des Finanzierungsbegriffes auf die Beschaffung von «Fondsmit-teln» ist nicht nur absolut unzumutbar, sondern auch wissenschaftstheoretisch nicht haltbar, weil leicht zu falsifizieren.

Als Fazit verbleibt, dass Käfers Feststellung in seinen beiden Aufsätzen von 1950 und

1969, aus Abschreibungen ergäbe sich keine Unternehmensfinanzierung, auch aus heutiger Sicht ihre Gültigkeit hat, das heisst bis heute nicht falsifiziert worden ist.

Und es erscheint gerade auch für die Praxis sinnvoll, unter «Unternehmensfinanzierung» die Vorgänge zusammenzufassen, bei denen einem Unternehmen Mittel zufließen, sei es von aussen

oder als erzielte Gewinne, und sich damit die Passiven (Eigen- oder Fremdkapital) erhöhen.

Dazu Käfer («Finanzierung durch Abschreibung?», S. 45): «Finanzierung bedeutet die Gewinnung von wirtschaftlichen Mitteln (Geld, Güter, Leistungen) zur Erreichung bestimmter Zwecke. Unternehmensfinanzierung ist die Ausstattung der Unternehmung mit zusätzlichem

Kapital, was sich in der Unternehmungsbilanz als gleich hohe Vermehrung der Aktiven und Passiven kundgibt.»

Die Unternehmensfinanzierung gehört sicher zu den wichtigsten Aufgaben der Unternehmensführung. Deshalb ist es keineswegs von geringer Bedeutung, wie die Informationen aus dem Rechnungswesen über geplante und vergangene Finanzie-

rungsvorgänge gestaltet und interpretiert werden.

Besondere Aspekte ergeben sich für den von Käfer ebenfalls dargestellten Zusammenhang zwischen der Sonderfinanzierung (Finanzierung einzelner Projekte) und den Abschreibungen. Darauf soll aber hier nicht eingetreten werden, weil diese theoretische Diskussion von geringer praktischer Relevanz ist.

7. Leistungskonten

Mit der Erklärung der Funktionsweise der doppelten Buchhaltung befassen sich die Kontentheorien. Zunächst sind sie eine didaktische Hilfe, indem sie den Lernenden erklären, wie bestimmte Buchungstatsachen zu verbuchen sind. Noch wichtiger ist indes die wissenschaftliche Durchdringung der Verbuchungen, die dazu beiträgt, das Verständnis für die quantitativen Informationen und deren Gestaltung zu verbessern.

Die meisten der heute gängigen Buchhaltungslehrbücher basieren kontentheoretisch auf der 1936 in der Zeitschrift «Büro + Verkauf» und 1935 in der «Zeitschrift für kaufmännisches Bildungswesen» von Dr. Josef Burri (damaliger Rektor der Handelsschule des kaufmännischen Vereins Zürich) publizierten «statodynamischen Vierkontenreihen-Theorie».

Das war damals eine grosse Leistung, die den angehenden Kaufleuten das Erlernen der doppelten Buchhaltung und das Verständnis für die damit vermittelten Informationen ganz wesentlich erleichterten. Allerdings wurden die von Burri vermittelten Begriffsinhalte der vier Kontenreihen (Aktiven, Passiven, Aufwand und Ertrag) von Käfer schon in der «Betriebsrechnung» (1943) falsifiziert. Wichtiger in diesem Zusammenhang ist aber noch,

dass er nachwies, dass die Vierkontenreihen-Theorie nicht imstande ist, Begründungen für alle Buchungstatsachen zu geben. Zwar lassen sich für die meisten Buchungstatsachen in der Finanzbuchhaltung Erklärungen für die Art der Verbuchung finden, die Vierkontenreihen-Theorie versagt aber vollständig, wenn es um Buchungstatsachen geht, die interne Vorgänge betreffen (Betriebsbuchhaltung). Dieser Mangel wird in der Praxis oft kaum wahrgenommen, weil durch die vorausgehende Ausbildung in der Finanzbuchhaltung die grundlegende Buchungsregel, dass einer Soll-Buchung immer eine Haben-Buchung gegenübersteht, zum Automatismus geworden ist. Das ist sehr bedauerlich, weil darunter nicht nur das Verständnis für viele quantitative Informationen leidet, sondern weil auch die Gestaltungsmöglichkeiten der inter-

nen Verrechnung ganz erheblich eingeschränkt werden. Ich habe deshalb mit den folgenden Ausführungen (auch im Kapitel 8) den Versuch unternommen, die Grundaussagen von Käfer aufzunehmen und in einem auch theoretisch haltbaren «Gebäude» weiterzuentwickeln.

Die internen Vorgänge werden üblicherweise auf Konten für Kostenarten (Leistungsarten), Kostenstellen (Leistungsstellen) und Kostenträger (Leistungsträger) dargestellt, und zwar in Konten, tabellarisch oder elektronisch. Und hier versagt die Vierkontenreihen-Theorie, denn sie kann die jeweiligen Konteninhalte nicht erklären. Aktiven und Passiven werden hier sicher nicht abgebildet, und die beispielsweise auf einem Kostenstellen-Konto im Soll und im Haben einzutragenden Zahlen lassen sich keinesfalls mit «Aufwand» oder «Ertrag»

erklären. Vielmehr ist die Einführung einer fünften Kontenreihe, eben der Leistungskonten, notwendig.

Nutz- und Dienstleistungen, die in einem Unternehmen beschafft, erzeugt und verbraucht werden, lassen sich als solche nicht speichern, stellen also keine Bestände dar, wohl aber lassen sich Zugänge und Abgänge feststellen und als Buchungstatsachen auch verbuchen. Mit den dafür benötigten Leistungskonten wird es möglich, auch für die Verbuchung, die die interne Leistungserstellung abbildet, eine schlüssige, wissenschaftlich einwandfreie Erklärung abzugeben. Das grundsätzliche Schema für die Leistungskonten im Rahmen der internen Verrechnung kann wie in Abbildung 5 dargestellt werden.

Die Bezeichnung der Konteninhalte mit «Kosten» (im

Leistungskonten	
Soll (+)	Haben (–)
Leistungszugang (Kosten) (Die Leistungserstellung «kostet etwas»)	Leistungsabgang (Nutzen) (Die Leistungsverwendung «nützt etwas»)

Abbildung 5

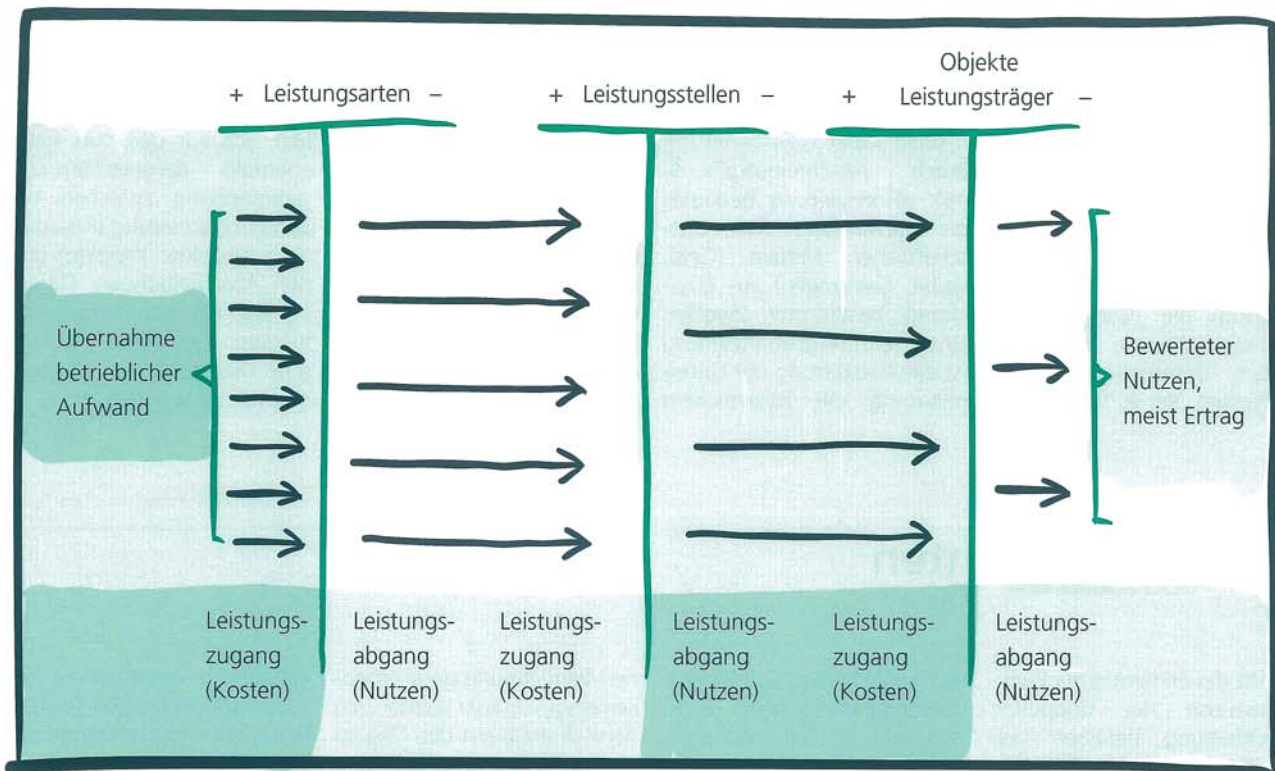


Abbildung 6 (oben)

+ Leistungsarten -		Leistungs- stellen		Leistungs- träger Objekte in Arbeit		Leistungs- träger Fertige Objekte		Leistungs- träger Verkaufte Objekte	
Kosten	Nutzen	Kosten	Nutzen	Kosten	Nutzen	Kosten	Nutzen	Kosten	Nutzen
				der Aktiv- täten pro Periode	der fertig- gestellten Objekte pro Periode	der fertig- gestellten Objekte pro Periode	der ver- kauften (abge- liefer- ten) Objekte pro Periode	der ver- kauften (abge- liefer- ten) Objekte pro Periode	(Ertrag) der ver- kauften Objekte und der aktivier- ten Eigen- leistun- gen pro Periode
→	→	→	→	→	→	→	→	→	→

Saldo = Zunahme oder Abnahme der Objekte in Arbeit (z. B. Halbfabrikate)

Saldo = Zunahme oder Abnahme der Objekte in Arbeit (z. B. Fabrikate)

Diese Saldi müssen von der Finanzbuchhaltung übernommen werden

Abbildung 7

Soll) und mit «Nutzen» (im Haben) weist darauf hin, dass die Bewertung verschiedene Tatbestände betrifft und deshalb nicht identisch zu sein braucht. Sicher ist es in der Praxis vernünftig, dass man bei den Kostenarten (Leistungsarten) und den Kostenstellen (Leistungsstellen) grundsätzlich den Nutzen betragsmässig den Kosten gleichsetzt, das heisst den Ausweis von Gewinnen in diesen Bereichen vermeidet. Allerdings haben wir uns längst daran gewöhnt, dass auch hier Differenzen zwischen Soll und Haben ausgewiesen werden. Im Rahmen einer Standardkosten-Rechnung entstehen regelmässig bei den Leis-

tungs-(Kosten-)Arten Differenzen zwischen «Ist» und «Standard». Ebenso ist es absolut gebräuchlich, an den Leistungs-(Kosten-)Stellen Differenzen auszuweisen, die sich aus einer im Voraus bestimmten Bewertung des Nutzens einer Einheit (etwa einer Maschinenstunde) der Leistungsstellen-Leistung ergibt (Über- oder Unterdeckung).

Stellt man nun die ganze interne Verrechnung in einfacher Kontenform dar, so ergibt sich ein Bild wie in Abbildung 6, wobei nun konsequenterweise die Begriffe «Kostenstelle» usw. ersetzt werden durch «Leistungsstelle» usw.

Falls durch die in den Leistungsstellen ausgeübten Aktivitäten Objekte materieller oder immaterieller Art entstehen, die nicht sofort verbraucht werden (zum Beispiel in Industriebetrieben Halb- und Fertigfabrikate), so müssen zwischen Leistungsstellen- und Leistungsträger-Konten noch Aktivkonten (für Objekte in Arbeit beziehungsweise lagernde fertige Objekte) eingefügt werden, deren Saldi von der Finanzbuchhaltung zu übernehmen sind. Das so vervollständigte Kontenschema sieht demnach wie in Abbildung 7 aus.

Die aus den Leistungsarten und Leistungsstellen resultie-

renden Saldi werden üblicherweise in die Betriebserfolgsrechnung übernommen (als Verrechnungs- oder Deckungsdifferenzen). Dies trifft auch zu, wenn für gewisse Leistungsstellen (etwa für die Stelle Controlling) der Nutzen gar nicht festgestellt wird und mithin auf eine weitere Allokation auf Leistungsträger oder andere Leistungsstellen verzichtet wird (der Saldo also den Kosten entspricht). Ebenso werden die Saldi der Leistungsträger-Konten in die Betriebserfolgsrechnung übernommen. Sie stellen den Betriebserfolg dar oder, je nach Verrechnungsweise, eine Form von Deckungsbeitrag.

8. Die Leistungsrechnung – Kosten und Nutzen

Theoretische Grundlagen

Die gesicherten, gegenwärtig nicht falsifizierbaren Grundannahmen für die interne Verrechnung betreffen neben der kontentheoretischen Grundlegung (Kapitel 7) nur gerade die tragenden Begriffe «Kosten» und «Nutzen». Als theoretische Basis können folgende Begriffsbestimmungen verwendet werden:

■ Kosten ist bewerteter Geld-, Sachgüter- oder Dienstleistungsverbrauch für die betriebliche Leistungserstellung.

■ Nutzen ist bewerteter Geld-, Sachgüter- oder Dienstleistungszugang aus der Verwendung der betrieblichen Leistungserstellung.

Von grösster Bedeutung ist, dass «Kosten» und «Nutzen» immer objektbezogen sind. Man hat Kosten für die Erstellung einer Leistung oder einer Summe von Leistungen, und man hat Nutzen aus der Verwendung einer Leistung oder einer Summe von Leistungen. Wichtig ist besonders der Gegensatz zwischen Kosten und

Aufwand. Aufwand ist ein periodenbezogener Begriff Geld-, Sachgüter- oder Dienstleistungsabgang, dem keine oder keine festgestellte Gegenleistung gegenübersteht, periodisch festgestellt in der Erfolgsrechnung. Der oft verwendete Ausdruck «Periodenkosten» ist somit fragwürdig; gemeint sein kann damit «Kosten für die Summe der in einer Periode erzeugten (oder verkauften) Leistungen» – eine Periode ist ja keine betriebliche Leistung, eine Periode kostet nichts.

Für die Gestaltung von brauchbaren Systemen für die Praxis und für die Lösung spezifischer komplexer Probleme können diese gegenwärtig gesicherten theoretischen Feststellungen nicht genügen. Vielmehr wird es nötig, gewisse Annahmen zu treffen, aufgrund derer dann Lösungen gesucht werden können. Dieses auch in der wissenschaftlichen Diskussion sinnvolle und auch nötige Verfahren operiert also mit der Vorstellung von «wenn, dann». Über das «Wenn» muss unter Berücksichtigung der Problemlage,

insbesondere der Zielvorstellung, entschieden werden, und damit ist auch gesagt, dass das «Dann» (das heisst der Gestaltungs- oder Lösungsvorschlag) keine allgemeine («theoretische») Gültigkeit haben kann. Man tut jedoch sicher gut daran, konsequent bei der erwähnten Objektbezogenheit für Kosten und Nutzen zu bleiben. Auf einige mögliche Irrwege, die aus der Missachtung dieser theoretischen Basis entstehen kann, wird in der Folge noch hinzuweisen sein.

Überlegungen zur praktischen Ausgestaltung

Die Erstellung von Verkaufsleistungen erfolgt in Unternehmen regelmässig durch arbeitsteilige Prozesse. Verschiedene Personen, Einrichtungen und von aussen bezogene Güter und Leistungen tragen dazu bei. Meist handelt es sich um komplexe Vorgänge, die über mehrere Stufen, das heisst über sogenannte interne Leistungen, schliesslich eine Verkaufsleistung entstehen lassen. Die als «input» eingesetzten Kostengrössen

für die einzelnen Leistungs-(Kosten-)Arten, in der Regel durch Abgrenzungen weitgehend aus dem Aufwand ermittelt, haben somit in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle keine direkte Beziehung zur Verkaufsleistung. Das Hauptproblem der Leistungsrechnung liegt somit bei der Allokation der Input-Grössen auf die internen und Verkaufsleistungen sowie in der Allokation der internen Leistungen (Leistungs- oder Kostenstellen) auf die Verkaufsleistungen. Die Allokationsproblematik hat grundsätzlich zwei Aspekte (die allerdings oft gemeinsam betrachtet werden):

1. Methode der Allokation.
2. Bewertung von Kosten und Nutzen für die festzustellenden Leistungen.

Zunächst ist natürlich ein organisatorisches Problem zu lösen: Es ist darüber zu entscheiden, für welche Leistungen Kosten und Nutzen festgestellt werden sollen (Leistungs-[Kosten-]Arten, Leistungs-[Kosten-]Stellen und Leistungs-[Kosten-]Träger).

Auf einen weiteren Aspekt in den Ausführungen Käfers («Standardkostenrechnung», S. 34 f.), der im Lichte der neuesten Entwicklungen besonders wichtig wird, sei noch kurz hingewiesen.

Die Kostenzurechnung (Allokation) soll, so die Meinung in Literatur und Praxis, grundsätzlich nach dem Verursachungsprinzip erfolgen. Käfer bringt hier eine wichtige Präzisierung, die, mindestens teilweise, im Activity-Based Costing (aber auch im Target Costing oder bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen) wieder aufgenommen wird. Ursache und Wirkung lassen sich nur für wenige Mengenkosten, etwa Rohmaterialverbrauch, als Basis für die Allokation verwenden. Andere Kosten (zum Beispiel Miete, Saläre, Steuern) sind wirtschaftlich und rechtlich bedingt. Der tiefer liegende Grund für die Entstehung und Höhe der Kosten ist der Willensentscheid des Unterneh-

mers, der sich eine Vorstellung von der zu erbringenden Leistung macht, die dann als anzustrebendes Ziel zu verwirklichen ist. Real sind somit nicht Ursache-Wirkungs-Beziehungen, sondern Zweck-Mittel-Beziehungen. Um einen vom Unternehmer bestimmten Zweck auf bestimmte Art zu erreichen, müssen bestimmte Mittel eingesetzt werden. «Das Kostenverursachungsprinzip ist zum Kausalprinzip im weiteren Sinne, zum Kostenbegründungsprinzip zu erweitern» (Standardkostenrechnung, 2. Auflage, S. 35). Es scheint durchaus sinnvoll, wenn bei der Bestimmung der Cost drivers im Activity-Based Costing ganz bewusst und konsequent auf diese Überlegungen zurückgegriffen wird. Gerade für Dienstleistungsunternehmen und Dienstleistungsbereiche in Industriebetrieben können sich damit sinnvolle und verständliche Allokationen und damit für das Management brauchbare Informationen ergeben.

Käfer schrieb seine Standardkostenrechnung (1. Auflage 1956) im Hinblick auf den Industriebetrieb. Der Übergang von der industriellen zur Dienstleistungswirtschaft ruft nun nach Lösungen, die nicht einfach in der Übertragung der für Industriebetriebe tauglichen Verfahren auf Dienstleistungsbetriebe bestehen können. In dieser Hinsicht sind auch viele Ausführungen Käfers kaum von grossem Nutzen. Äusserst wertvoll sind aber wiederum die von ihm so konzipierten dargelegten theoretischen Überlegungen, die ich vorstehend zusammenzufassen und zu erweitern versucht habe.

Auch die Problemstellungen haben sich sicher verändert, sie sind vielseitiger und komplexer geworden. An Bedeutung gewinnt zudem die bisher vernachlässigte Nutzenrechnung, insbesondere im Zusammenhang mit dem Transfer pricing. Für intern weitergegebene Leistungen

muss für den Erbringer der Nutzen ermittelt werden, der in der Regel quantitativ identisch ist mit den Kosten für den Empfänger dieser Leistung. «Richtige» Lösungen sind auch hier unmöglich, wohl aber gut überlegte Informationen auf der Basis von «wenn, dann».

Für all die vielfältigen gewünschten Informationen aus dem System des internen Rechnungswesens – von den Projekt-Kosten über die Ziel-Kosten zu den Kosten und Nutzen für einen Kunden, bis zu den Kosten für den Lebenszyklus einer Produktgruppe – wird immer wieder neu zu entscheiden sein, welche Kostenelemente auf welche Art auf das jeweils interessierende Objekt zu allozieren sind. Marginal-Analysen auf differenzierter Basis gewinnen an Bedeutung, und unter Benützung der Möglichkeiten moderner Data-base-Technologien lassen sie sich auch realisieren.

9. Kapitalflussrechnungen

Im Kapitel 2 habe ich einige Vorbehalte gegenüber der heute herrschenden Praxis angemeldet. Käfer kannte seinerzeit diese Praxis noch nicht, und deshalb will ich versuchen, diese Vorbehalte gewissermassen aus seiner Sicht etwas zu präzisieren.

Sowohl in seiner grundlegenden Arbeit wie auch in meinem darauf basierenden Lehrbuch («Praxis der Kapitalflussrechnung», 1985, 2. Auflage 1992) wurde an keiner Stelle der Versuch gemacht, eine bestimmte Form der Kapitalflussrechnung gegenüber andern Formen als «bessere» oder sogar «beste» Möglichkeit zu besprechen. Dieser Versuchung sind nun leider die standardsetzenden Organisationen und in ihrem Gefolge die Praxis weitgehend erlegen.

Die heute absolut vorherrschende Form ist die Geldflussrechnung. Begründet wird dies vor allem damit, dass der Cashflow (verstanden als Zufluss von «cash and cash equivalents») die beste Kennzahl sei zur Beurteilung eines Unternehmens durch aussenstehende Investoren. Sie reflektiere am besten die Veränderung der Liquidität, die neben dem Erfolg wichtigste Umsatzkennzahl. Gerühmt wird insbesondere, diese Kennzahl könne nicht durch «willkürliche» Bewertungen von Bilanzpositionen verfälscht werden. Ein solcher Nachteil liesse sich allerdings durch eine präzise Angabe der Bewertungsgrundsätze weitgehend beheben.

Übersehen wird, dass ein Geldfluss beispielsweise auch

beeinflusst wird durch in ihrer Bedeutung so unterschiedliche Bewegungen wie Aktivenverminderungen (etwa Abnahme der Vorräte) oder Passivenzunahmen (zum Beispiel Zunahme der kurzfristigen Schulden) innerhalb des sogenannten betrieblichen Umsatzes, das heisst weder durch eigentliche Finanzierungs- noch durch Investierungsaktivitäten.

Immer wieder muss auch gesagt werden, dass die in den meisten publizierten Jahresrechnungen dargestellte «indirekte» Berechnung des Cash flows (aus Reingewinn zuzüglich nicht geldwirksame Aufwendungen und abzüglich nicht geldwirksame Erträge) gegenüber der «direkten» Berechnung (aus geldwirksamen Erträgen abzüglich geld-

wirksamen Aufwendungen) einen höchst bescheidenen Informationsgehalt aufweist.

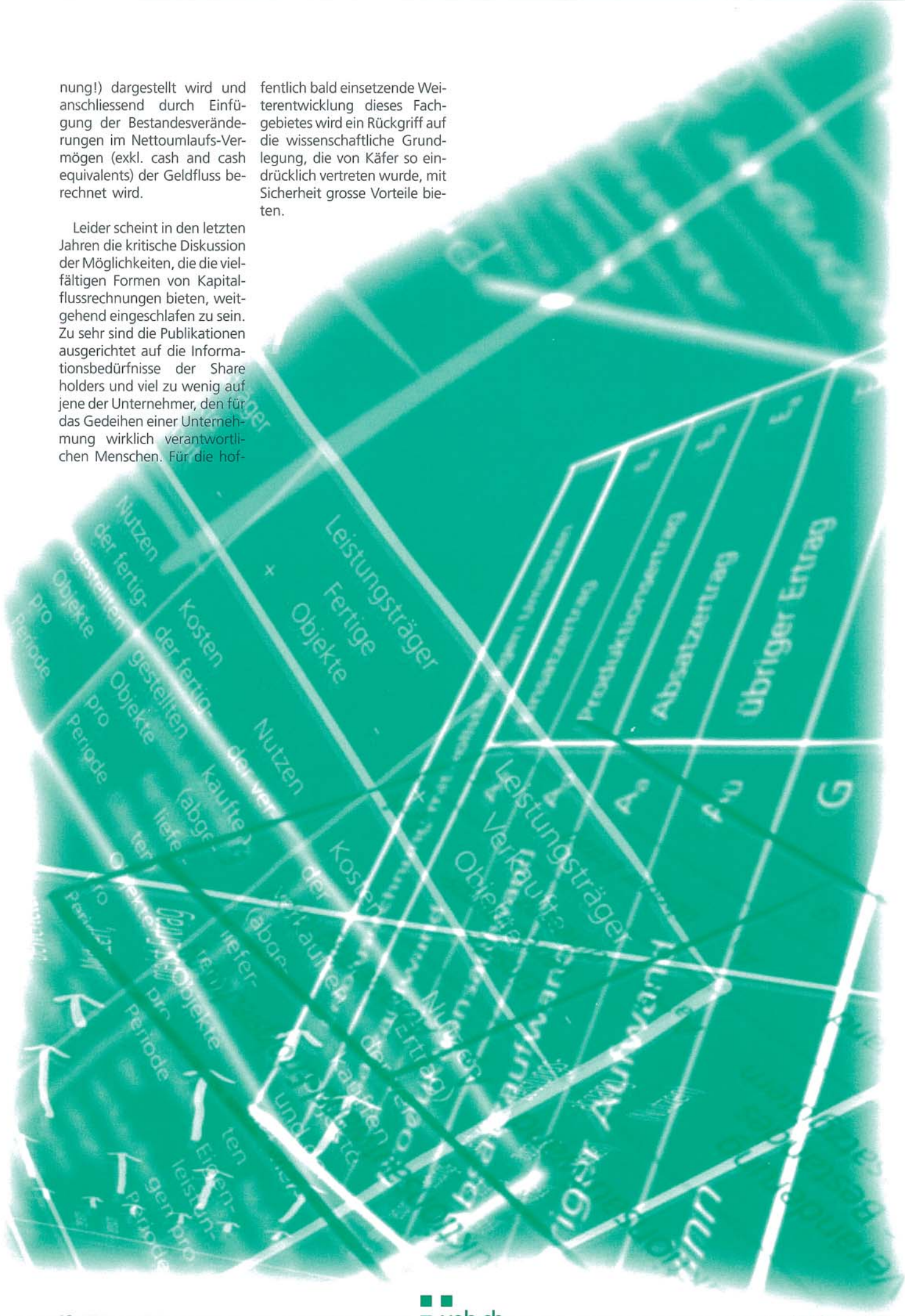
Eine korrekte Darstellung der direkten Berechnung hat zudem den Vorteil, dass die durch die normalen Umsatzvorgänge verursachten Veränderungen zum Beispiel in den Debitoren- und Kreditorenbeständen und in den Vorräten mit dargestellt werden können, wenn man von den in der Erfolgsrechnung festgestellten Erträgen und Aufwendungen ausgeht.

Eine Möglichkeit zur Verbesserung der Informationsqualität, um eine weitere Darstellungsweise anzudeuten, kann sich auch dadurch ergeben, dass zuerst die Veränderung des Nettoumlaufsvermögens (mit direkter Berech-

nung!) dargestellt wird und anschliessend durch Einfügung der Bestandesveränderungen im Nettoumlaufs-Vermögen (exkl. cash and cash equivalents) der Geldfluss berechnet wird.

Leider scheint in den letzten Jahren die kritische Diskussion der Möglichkeiten, die die vielfältigen Formen von Kapitalflussrechnungen bieten, weitgehend eingeschlafen zu sein. Zu sehr sind die Publikationen ausgerichtet auf die Informationsbedürfnisse der Share holders und viel zu wenig auf jene der Unternehmer, den für das Gedeihen einer Unternehmung wirklich verantwortlichen Menschen. Für die hof-

fentlich bald einsetzende Weiterentwicklung dieses Fachgebietes wird ein Rückgriff auf die wissenschaftliche Grundlegung, die von Käfer so eindrücklich vertreten wurde, mit Sicherheit grosse Vorteile bieten.



Karl Käfer, ein Nachruf

Am 30. Juli 1999 ist der am 10. Januar 1898 geborene Karl Käfer gestorben. Mit grosser Dankbarkeit denken wir zurück an das Wirken eines der bedeutendsten schweizerischen Wissenschaftler auf dem Gebiete der Betriebswirtschaftslehre.

Diese andauernde Dankbarkeit wurde in drei Festschriften auch gegenüber der Öffentlichkeit zum Ausdruck gebracht. Darin ist aufgezeigt, wie der Verstorbene auf die Entwicklung seiner Wissenschaft (insbesondere des Rechnungswesens), auf die Praxis und auf seine Schüler eingewirkt hat. Eine Chronologie über die bedeutendsten Stationen dieses langen Lebens (mit einer vom Autor getroffenen Auswahl aus den rund 130 Publikationen) vermag die nachhaltige Wirkung dieser Tätigkeit in Erinnerung zu rufen.

*Karl Käfer, 1898–1999,
hier auf einer Fotografie
aus den späten 60er-Jahren*



■ 1898: 10. Januar, Geburt in St. Gallen

■ 1918: St. Gallisches Sekundarlehrerpatent. Anschliessend Wirtschaftspraxis und Lehrtätigkeit (Mathematik, Naturwissenschaften, Handelsfächer)

■ 1930: Immatrikulation an der Universität Zürich

■ 1932: Hauptlehrer für geschäftskundliche Fächer an der Gewerbeschule der Stadt Zürich

■ 1939: Diplom für das höhere Lehramt in den Handelsfächern

■ 1941: Promotion (Dissertation: «Der Kettensatz. Ein Beitrag zur Geschichte und Theorie des Rechnungswesens»)

■ 1943: Habilitation an der Universität Zürich (Habilitationsschrift: «Die Betriebsrechnung»)

■ 1944: Ausserordentlicher Professor für Betriebswirtschaftslehre an der Universität Zürich

■ 1946: Ordentlicher Professor

■ 1946: Gründung der Zeitschrift «Die Unternehmung» (zusammen mit Alfred Walther)

■ 1947: «Kontenrahmen für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe»

■ 1952: Gründung der Vereinigung Schweizerischer Betriebswirtschaftler (VSBW)

■ 1955: «Standardkostenrechnung»

■ 1957: «Schaffung von Gymnasien wirtschafts- und sozialwissenschaftlicher Richtung»

■ 1958: Ehrendoktor der Johannes-Gutenberg-Universität Mainz

■ 1962: «Die Bilanz als Zukunftsrechnung»

■ 1964: «Investitionsrechnung»

■ 1966: «Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping»

■ 1967: «Kapitalflussrechnungen»

■ 1967: Emeritierung

■ 1974: «Grundlagen der Buchhaltungs- und Kontentheorie»

■ 1976–81: «Die kaufmännische Buchführung: Grundlagen und Kommentierung zu Art. 957–964 OR»

■ 1995: Ehrenpräsident der Schweizerischen Gesellschaft für Betriebswirtschaft (SGB)

■ 1999: 30. Juli, Tod in Zürich

sen Einfluss ausübte. Für eine ganze Generation von Fachleuten des Rechnungswesens in unseren Unternehmen war sein Name ein Begriff für höchste Qualität und gleichzeitig auch für praktische Anwendungsmöglichkeiten des von ihm schriftlich und mündlich Dargelegten.

Unbequem konnte für manche Leser allerdings sein, dass er es stets sorgfältig vermied, Rezepte zur Lösung bestimmter Probleme abzugeben. Seine Publikationen, die immer auch die Meinungen anderer bedeutender Wissenschaftler diskutieren, regen vielmehr zum eigenständigen Denken und zum selbstständigen Suchen nach praktikablen Lösungen der anstehenden Probleme an. Die breite Anerkennung in der internationalen Welt der Wissenschaft zeigte sich insbesondere darin, dass er von einer deutschen Universität (Mainz) den

Die Arbeiten Karl Käfers zeichnen sich nicht nur durch ihren hohen wissenschaftlichen Gehalt aus, sondern auch durch ihre stets knappen, leere Wendungen vermeidenden und doch immer verständlichen Formulierungen. «Weltferne» Gedankenspielerien lagen ihm fern, und dies alles bewirkte, dass er auch für die Praxis des Rechnungswesens einen sehr gros-

Titel eines Ehrendoktors erhielt und dass er zweimal längere Zeit als Gastprofessor in den USA weilte (University of Illinois, Urbana).

Seine undoktrinäre, stets umfassend orientierte Haltung zeigte sich auch im Unterricht, sei es in der universitären Lehre oder in Vorträgen und Seminaren für Praktiker. Seine Ansprüche an sich selber waren sehr hoch, aber auch von seinen Studenten, insbesondere von den Kandidaten für das Höhere Lehramt in den Handelsfächern und den Doktoranden, verlangte er sehr viel.

Er forderte aber nicht nur, er gab auch viel. Sich selber stellte er nie in den Vordergrund. Er war bescheiden, zeigte eine hohe Achtung vor guten Leistungen anderer Wissenschaftler, und er wirkte in den Vorlesungen und Seminaren zurückhaltend, eher

unnahbar. Aber in den Gesprächen, die man als Diplomand oder Doktorand mit ihm führen durfte, spürte man seine warme Anteilnahme an der Situation und der Förderung seiner Studenten, und nie verliess man ihn ohne das Gefühl, eine echte Hilfe erfahren zu haben. Hier sowie beim gelegentlichen gemütlichen Beisammensein in kleiner Gruppe konnte man feststellen, dass er auch über die Gabe eines trockenen Humors verfügte.

Sein grosses Interesse für den Nachwuchs wurde nicht nur auf der akademischen Ebene manifest – immerhin erhielt eine ganze Anzahl seiner Schüler Professuren –, sondern auch auf der Ebene der Mittel- und Berufsschule. Während der ganzen Dauer seiner akademischen Lehrtätigkeit betreute er die Ausbildung der Handelslehrer. Deren fundierte wissenschaftli-

che Ausbildung und die Förderung der Lehrerpersönlichkeit waren ihm ein ganz grosses Anliegen. Und schliesslich war er einer der wichtigsten Förderer der Umwandlung der alten, handelsschulorientierten Handelsmaturität in die moderne gymnasiale Wirtschaftsmaturität in den 60er-Jahren.

Das tiefe Verständnis, das er in der Schrift zur Gymnasialreform («Plan Käfer») für die Aufgaben einer gymnasialen Ausbildung und für die Anforderungen an die Matura ausdrückte, legt eindrücklich die enorme Spannweite seines Denkens dar. Sein weiter Horizont zeigte sich jedoch auch in seinem Interesse für volkswirtschaftliche Zusammenhänge und für die Verbindung der Betriebswirtschaftslehre mit dem Recht. Das wertvollste hinterbliebene Zeugnis dafür ist seine Kommentierung zum Buchführungsrecht.

Wenn sich seine wesentlichen Publikationen auf sein engeres Fachgebiet «Rechnungswesen» beschränken, so war sein Wirken doch von höchster Bedeutung für die allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Die Universität Zürich verdankt ihm die Anerkennung der Betriebswirtschaftslehre als Disziplin, die der Volkswirtschaftslehre gleichwertig ist. Er erwarb sich in der Fakultät ein hohes persönliches und fachliches Ansehen. Damit ermöglichte er raschen personellen Ausbau seines Fachgebietes nach seiner Emeritierung. Mit der Gründung der Zeitschrift «Die Unternehmung» und der Gründung der «Vereinigung schweizerischer Betriebswirtschaftler» schuf er für die Schweiz unschätzbare Diskussionsforen, deren bis heute andauernde Effizienz für die Wissenschaft von grösster Bedeutung ist.

Prof. Dr. Paul Weilenmann

Der Autor

Die vorliegende Schrift ist von Paul Weilenmann, Prof. Dr. oec. publ., verfasst worden.

Paul Weilenmann wurde am 14. Mai 1925 in Zürich geboren. Seine beruflichen Stationen: 1941 bis 1944 kaufmännische Lehre in Zürich; 1944 bis 1947 kaufmännische Tätigkeit, Abendgymnasium in Zürich, Maturität; 1947 bis 1952 Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Zürich, Abschluss als Dipl. Handelslehrer; 1947 bis 1970 Lehrer an der Handelsschule des KV Zürich, seit 1956 Abendkurse für die Buchhalter-Ausbildung; 1956 bis 1970 Experte an den Dip-

lomprüfungen für Buchhalter; 1958 bis 1971 Gründer und Leiter der kaufmännischen Führungsschule; 1969 Doktorat bei Prof. Dr. Dr. h.c. Karl Käfer; 1970 bis 1991 Professor für Betriebswirtschaftslehre, besonders Rechnungswesen, inkl. Ausbildung der Handelslehrer, an der Universität Zürich; 1971 bis 1996 Präsident der Klausurkommission für die eidg. Diplomprüfungen der Bücherexperten beziehungsweise Treuhandexperten; 1980 bis 2000 Präsident des Stiftungsrates der Kaderschule Zürich; 1988 bis 1993 Leiter der Management-Weiterbildung an der Universität Zürich; 1988 Verleihung des Dr.-Kausch-Preises.

Paul Weilenmann ist Autor etlicher Bücher, insbesondere: «Rückstellungen und Rücklagen (Eine bilanztheoretische Untersuchung)», Dissertation, Zürich, 1969; «Planungsrechnung in der Unternehmung», 8. Auflage, Zürich, 1994 (erste sieben Auflagen zusammen mit A. Nüsseler); «Kapitalflussrechnungen in der Praxis», 2. Auflage, Zürich, 1992; «Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens», 5. Auflage, Zürich, 1990; «F.I.T.-Accounting» (zusammen mit H. Schuler), Zürich, 1997 und 2000.

Dazu kommen über 100 Aufsätze in Sammelwerken und Fachzeitschriften.

Bibliografie

- 1908
Mitteilungen aus dem Handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich. Zürich: Schulthess, 1908–1995
- 1928
Repetitorium der Handelslehre: Betriebswirtschaftslehre. Volkswirtschaftslehre und Rechtskunde. Zürich: Institut Minerva, 1928–1943
- 1930
Rechnen: Ausgewählte Lehrsätze und Beispiele. Zürich: Institut Minerva, 1930
- 1931
Aufgaben zur Waren-, Kontokorrent- und Devisenrechnung: Prüfungsaufgaben. Zürich: Institut Minerva, 1931
- 1939
Fabrikbuchhaltung und Kalkulation: Aufgabensammlung / [Von] Karl Käfer. Zürich: Verlag des Schweiz. Kaufmänn. Vereins, 1939
- 1940
Preisberechnen für Schreiner / [Von] Karl Käfer; Hrsg. von der Gewerbeschule der Stadt Zürich. Zürich: Schul- und Bureauaterialverwaltung der Stadt Zürich, 1940
- 1941
Das industrielle Rechnungswesen in Beispielen / Aufgaben und Lösungen. [Von] Dr. Karl Käfer. Zürich: Verlag des Schweiz. Kaufmänn. Vereins, 1941–1943
- 1941
Der Kettensatz: Ein Beitrag zur Geschichte und Theorie des kaufmännischen Rechnens. Zürich: Buchdr. J. Villiger & Cie., Wädenswil, 1941
- 1941
Lehrgang der Buchhaltung / Karl Käfer. Zürich: Institut Minerva, 1941–.
- 1942
Abschluss mit transitorischen Posten. Zürich: Institut Minerva, 1942
- 1942
Fabrikbuchhaltung und Kalkulation: Lösungen zur Aufgabensammlung von Dr. Karl Käfer. Zürich: Verlag des Schweiz. Kaufmänn. Vereins, 1942
- 1943
Die Betriebsrechnung / Theorie, Methoden, Formen von Dr. Karl Käfer. Zürich: Schulthess & Co AG, 1943
- 1943
Buchhaltung und Kalkulationen in der Brauerei. Zürich: Schweizer Bierbrauerverein, 1943
- 1944
Buchhaltung der Aktiengesellschaft. Zürich: Institut Minerva, 1944
- 1944
Gewerbliche Buchführung. 1. Stoff der Gewerblichen Lehrabschlussprüfung: Leitfaden und Aufgabensammlung. Zürich: Verlag der Schul- und Bureauaterialverwaltung der Stadt, 1944
- 1944
Zur Arithmetik der Börsentermingeschäfte. Beiträge zur Buchführung und kaufmännischen Arithmetik. Gottlieb Bachmann zum 70. Geburtstag dargebracht von Heinrich Sieveking, Otto Juzi und Karl Käfer. Zürich, 1944
- 1946
Einführung in das berufliche Rechnen für Schreiner. Zürich: Verlag der Schul- und Bureauaterialverwaltung der Stadt Zürich, 1946. 6. Aufl.; hrsg. von der Gewerbeschule der Stadt Zürich
- 1946
Fabrikbuchhaltung und Kalkulation: Lösungen zur Aufgabensammlung. Zürich: Verlag des Schweiz. Kaufmännischen Vereins, 1946
- 1946
Johann Friedrich Schär und die Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre. Zürich: Schulthess & Co AG, 1946
- 1946
Kosten- und Preisberechnungen für Schreiner / hrsg. von der Gewerbeschule der Stadt Zürich. Zürich: Verlag für Schul- und Bureauaterialverwaltung, 1946 2. Aufl.
- 1947
Kontenrahmen für Gewerbebetriebe / Ausgearbeitet und unter der Mitwirkung des betriebswirtschaftlichen Ausschusses des Schweiz. Gewerbeverbandes. Bern: P. Haupt, 1947
- 1949
Der Liquiditätsausweis, ein neuer Bestandteil der Jahresrechnung. Zürich: Schulthess & Co AG, 1949
- 1950
Fortschritte der Wirtschaftsrechnung. Steuerfragen von heute und morgen: Kurzberichte vom 31. Kurs für kaufmänn. Organisation und Absatztechnik. [6/7 und 8/9 Sept. 1955, veranstaltet vom Schweiz. Kaufmänn. Verein] ; [Referate von: Karl Käfer ... et al.] Zürich: Schweiz. Kaufmännischer Verein, 1955
- 1950
Plan comptable général pour entreprises artisanales, commerciales et industrielles établi à la demande de la Commission d'organisation commerciales et industrielles de l'USAM et en collab. avec elle par Carl Käfer. Trad. de l'allemand par R[ené] Moriggia et Ad[olphe] Weitzel. Lausanne: Payot, 1950
- 1951
Gewerbliche Buchführung: Leitfaden und Aufgabensammlung / Hrsg. von der Gewerbeschule der Stadt Zürich. Zürich: Verlag der Schul- und Bureauaterialverwaltung, 1951–.
- 1952
Zur Stoffauswahl und Unterrichts-methode in den Handelsfächern. Zürich: Schulthess & Co AG, 1952
- 1955
Standardkostenrechnung: Budget, Plan- und Masskosten im Rechnungswesen des Betriebes. Zürich: Verlag des Kaufmänn. Vereins, 1955
- 1956
Das industrielle Rechnungswesen in Beispielen, Aufgaben und Lösungen. Zürich: Schweizer. Kaufmänn. Verein, 1956–.
- 1957
Kontenrahmen für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe / Im Auftrag und unter Mitw. der Kommission für Betriebswirtschaft und Statistik des Schweizer. Gewerbeverbandes. Bern: Haupt, 1957 3., verb. Aufl.
- 1957
Vorschlag zur Schaffung von Gymnasien wirtschafts- und sozialwissenschaftlicher Richtung als Ziel der Reform der Maturitätsabteilungen unserer Handelsschulen samt Lehrplan und Stundentafel. Bericht der zur Revision des Normallehrplanes bestellten Komm. der Schweizerischen Handelsschul-Rektorenkonferenz und der Schweizerischen Gesellschaft für kaufmännisches Bildungswesen. Zürich: Schweizerische Gesellschaft für kaufmännisches Bildungswesen, [1957]
- 1958
Konzernbilanzen: (Referate) Zürich: Schulthess, 1958
- 1961
Die Erfolgsrechnung nach dem neuen deutschen Aktienrecht. Zürich: Schulthess, 1961
- 1961
Rechnen für Schreiner / Hrsg. von der Gewerbeschule der Stadt Zürich. Zürich: Verlag der Schul- und Büromaterialverwaltung der Stadt, 1961–.

- 1962
Die Bilanz als Zukunftsrechnung: Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmensbilanz. Zürich, Schulthess, 1962
- 1962
Wegleitung zur Aufstellung und Auswertung der Betriebsabrechnung. 3. Aufl. Frauenfeld: P. Baumer, 1962
- 1963
Il bilancio de esercizio come determinazione rivolta al futuro: Il contenuto del bilancio d'impresa / Parte introduttiva e trad. di Costantino Campanili. Bologna: STEP (Società Tipografica Editrice Bologna), 1963
- 1964
Investitionsrechnungen: Einführung in die Theorie, Beispiele und Aufgaben, Tabellen. Zürich: Schulthess, 1964
- 1966
Theory of accounts in double-entry bookkeeping. Urbana, Ill.: Center for international education and research in accounting, 1966
- 1966
Zur Gestaltung der Jahresrechnung der Aktiengesellschaft nach dem neuen deutschen und dem schweizerischen Aktienrecht. Zürich: Schulthess, 1966
- 1967
Kapitalflussrechnungen: Funds statement, Liquiditätsnachweis, Bewegungsbilanz als 3. Jahresrechnung der Unternehmung. Zürich: Verlag des Schweiz. Kaufmänn. Vereins, 1967
- 1967
Notes on the evolution of the statement of sources and applications of funds. Urbana: (University of Illinois, Center for international education and research in accounting), 1967
- 1969
Kapazitätserweiterungen aus Anlagennutzung. Betriebswirtschaftliche Forschung in internationaler Sicht. Berlin, 1969
- 1969
Praxis der Kapitalflussrechnung: Aufstellung und Auswertung. Aufgaben und Lösungen. Stuttgart: C. E. Poeschel, 1969
- 1970
Die Erfolgsrechnung: Theorie, Methoden, Formen. Zürich: Schulthess, 1970
- 1970
Substanz und Ertrag bei der Unternehmensbewertung. Wiesbaden: (Th. Gabler), [ca. 1970]
- 1971
Konzentration und Publizität. Berlin: (Duncker & Humboldt), 1971
- 1972
Theory of accounts in double-entry bookkeeping / transl. into Japanese by Shoji Yasuhira. Tokyo: Chikura-Shobo, 1972
- 1975
Plan comptable général pour entreprises artisanales, industrielles et commerciales. Berne: Editions Cosmos, 1975. 3., überarb. Aufl. Originaltitel: Kontenrahmen BN
- 1977
Fragen der Abschreibung. Zürich: Schulthess, Polygraphischer Verlag, 1977
- 1981
Die kaufmännische Buchführung: [Art. 957–964 OR]. Bern: Stämpfli, 1981
- 1984
Kapitalflussrechnungen: Statement of changes in financial position, Liquiditätsnachweis, Bewegungsbilanz als 3. Jahresrechnung der Unternehmung. Zürich: Verlag des Schweiz. Kaufmänn. Vereins, 1984. 2., unveränd. Aufl.
- 1996
Zur Bewertung der Unternehmung: Reprint von Aufsätzen aus den Jahren 1946 bis 1973 / Karl Käfer; hrsg. von Carl Helbling zum 98. Geburtstag des Autors als Gabe des Dr.-Kausch-Preises. Zürich: Treuhand-Kammer, 1996

Diese Bibliografie umfasst nur die selbstständigen Schriften. Beiträge in Sammelwerken und Aufsätze in Zeitschriften sind nicht aufgeführt. Eine vollständige Bibliografie findet sich in der oben aufgeführten Schrift «Zur Bewertung der Unternehmung», 1996.

Schon über 5000 Mitglieder profitieren in der ganzen Schweiz von den Dienstleistungen des veb.ch: Dipl. Experten in Rechnungslegung und Controlling, Inhaber des eidg. Fachausweises in Finanz- und Rechnungswesen (so werden die Titel der Diplomierten Buchhalter/Controller und der Buchhalter mit Fachausweis ab 2003 heissen) und weitere ausgewiesene Spezialisten des Rechnungswesens haben aus dem veb.ch den grössten Schweizerischen Fachverband für Controlling, Rechnungslegung und Rechnungswesen gemacht.

Zweck und Ziele

Ausbildung und Weiterbildung sowie Öffentlichkeitsarbeit zugunsten seiner Mitglieder sind die Hauptaktivitäten des veb.ch.

■ Zusammen mit dem KV Schweiz ist der veb.ch Träger der Diplom- und Fachausweisprüfungen.

Das Weiterbildungsangebot des veb.ch ist wie folgt gegliedert:

veb.top

Anlässe auf höchstem Fachniveau, zum Beispiel das Frühjahrseminar in Vitznau.

veb.pro

Fortbildung für die Berufspraxis, vor allem Seminare und Workshops für Fachausweis- und Diplominhaber. Mit veb.pro-Anlässen halten Sie sich beruflich à jour, oder Sie eignen sich als Fachausweisinhaber oder -inhaber Stoff auf Diplomstufe an.

veb.tax

Fortbildung im Steuerwesen: Seminare und –workshops, wie etwa die Workshops im Januar.

veb.pre

Vorbereitung auf Prüfungen.

■ Zentral ist der Einsatz des veb.ch für die laufende Anpassung der Diplom- und Fachprüfungen an die Erfordernisse der Zeit. Der Verband hat grossen Anteil an der jüngsten Neuausrichtung der Ausbildungsgänge und der neuen Prüfungsinhalte ab 2003.

■ Der veb.ch ist Mitgründer und Aktionär der neuen Controller Akademie in Zürich. Die Controller Akademie erfreut sich einer grossen Beliebtheit in der Aus- und Weiterbildung. Sie führt die Ausbildung der Diplom-Anwärter durch und veranstaltet regelmässige Fachseminare von höchstem Niveau.

■ Der ständige Ausbau der fachlichen Kompetenz der veb.ch-Mitglieder wird mit einem breiten und vielbeachteten Weiterbildungsangebot gepflegt. Die gut besuchten Seminare finden zu zahlreichen Fachthemen mehrmals im Jahr statt.

■ Ein Ziel des veb.ch ist die breite Anerkennung und Wertschätzung von Diplom und Fachausweis in Öffentlichkeit, Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung. Damit ist der veb.ch sehr erfolgreich: Die Prüfungsabsolventen sind begehrte Fachleute.

■ Zur Interessenvertretung von Diplom- und Fachausweisinhabern gehört die regelmässige Erhebung der Durchschnittsgehälter: Die Broschüre «Buchhalter- und Controllerlöhne» erscheint alle zwei Jahre und ist ein Bestseller bei Arbeitgebern, Angestellten und Personalberatern.

■ Ein grosses Anliegen des veb.ch ist die Unterstützung der Entwicklung und der Einführung zweckmässiger Formen des Management Accountings in der Schweiz. Dazu pflegt der veb.ch eine enge Zusammenarbeit mit

schweizerischen Hochschulen, und er gibt eine anerkannte Fachbuchreihe heraus.

■ Mit seiner Verbandszeitschrift «Rechnungswesen und Controlling» verfügt der veb.ch über ein beliebtes Fachorgan, das vier Mal pro Jahr erscheint.

Ausbildung, Berufsbild und Einsatz

Dipl. Experten in Rechnungslegung und Controlling und Inhaber des eidg. Fachausweises in Finanz- und Rechnungswesen sind heute in der Schweiz die qualifizierten und staatlich geprüften Fachleute für alle Fragen des Führungsinstrumentes Rechnungswesen auf jeder Ebene des Unternehmens.

Der übliche Ausbildungsweg führt berufsbegleitend nach rund drei Jahren zum Fachausweis und nach weiteren drei Jahren zum eidgenössischen Diplom – ein harter, aber lohnender Weg und eine spannende Herausforderung!

Beide Prüfungen unterstehen der Aufsicht des Bundesamtes für Bildung und Technologie BBT und sind entsprechend anerkannt. Die Berufsbezeichnung ist geschützt.

Der dipl. Experte gilt als bilanzsicherer Fachmann für ein aussagekräftiges Rechnungswesen; er übernimmt die Verantwortung für die gesetzeskonforme Rechnungslegung eines Unternehmens. Er ist bewandert in der finanziellen und steuerlichen Unternehmensführung, in Konsolidierung und Konzernrechnung, beschäftigt sich mit strategischer Planung und kurz- und mittelfristiger Budgetierung, stellt die Unternehmenszahlen empfangenorientiert dar und analysiert und kommentiert sie. Er ist in der Lage, informatikabgestützte Informationssysteme aufzubauen und zu unterhalten.

Häufig wird er als kaufmännischer Unternehmensleiter, internationaler Controller, betriebswirtschaftlicher Berater oder als Treuhänder in Unternehmen oder Konzernen aller Branchen in Linien- oder Stabsfunktionen eingesetzt.

Organisation und Struktur

Der veb.ch unterhält in Zürich eine leistungsfähige Geschäftsstelle. Neben starken und weitgehend autonomen Sektionen in der Romandie (SWISCO Association Suisse des Comptables Contrôleurs de Gestion Diplômés) und im Tessin (ACF Associazione dei contabili-controller diplomati federali) bestehen regionale Gruppen in den Regionen Aarau, Basel, Bern, Graubünden-St. Galler Oberland, Inner- und Zürich sowie Branchen-Erfa-Gruppen.

veb.ch im Internet

Mit www.veb.ch unterhält der Verband ein aktuelles Forum im Internet für ausgewiesene Führungskräfte in Rechnungswesen, Rechnungslegung und Controlling.

Impressum

Herausgeber und Bestellungen:
veb.ch, Schweizerischer Verband der dipl. Experten in Rechnungslegung und Controlling und der Inhaber des eidg. Fachausweises in Finanz- und Rechnungswesen, Postfach 687, 8027 Zürich, Telefon 01 283 45 37, Fax 01 283 45 50, E-Mail info@veb.ch, Internet www.veb.ch

Autor:
Prof. Dr. oec. publ. Paul Weilenmann, Adliswil ZH

Redaktion und Produktion:
HURTER · Kommunikation · Publikationen
Schützenhausstrasse 1, 8267 Berlingen
Telefon 052 770 20 40, Fax 052 770 20 41
E-Mail verlag@hurter.com
Internet www.hurter.com

© 2002 veb.ch. Nachdruck und Vervielfältigung nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Herausgebers gestattet.

Der veb.ch ist Träger der


CONTROLLER AKADEMIE



Schweizerischer Verband der dipl. Experten in Rechnungslegung und Controlling und der Inhaber des angg. Fachausweises in Finanz- und Rechnungswesen



CONTROLLER AKADEMIE



www.contaplus.ch

Contaplus AG, die Spezialistin für Stellen im Finanz- und Rechnungswesen, ist Partnerin des veb.ch.