

## Erkenntniswert und Grenzen der klassischen Erfolgsermittlungsmethoden

In seinem Artikel „Wirtschaft“ im „Handbuch der Soziologie“<sup>1)</sup> wirft G. Weisser die Frage auf, ob überhaupt der Erfolg menschlichen Wirtschaften gemessen, woran denn überhaupt erkannt werden könne, „ob das Bemühen um die Verwirklichung so umfassender Komplexe von Anliegen und um die Vermeidung der Gegenstände so vieler negativer Interessen zum Erfolg führt“. Er meint, daß „die Technik der Erfolgsmessung noch ganz am Anfang“ stehe, sowohl im einzelwirtschaftlichen als auch im volkswirtschaftlichen Bereich. Zur Diskussion um den Erkenntniswert der klassischen Erfolgsermittlungsmethoden der Einzelwirtschaften, der Betriebe, sollen im folgenden einige Gesichtspunkte beigegeben werden.

Unter klassischer Erfolgsermittlungsmethode wird hier die Erfolgsermittlung in der Bilanz bzw. der GuV-Rechnung mit Hilfe der Buchhaltung verstanden. Auf Sonderarten der Erfolgsermittlung, wie z. B. besondere Perioden- und Abschnittserfolge, Markterfolge usw., wird nicht eingegangen. Allgemein wird im Rechnungswesen unter Erfolg der Unterschied zwischen Aufwand und Ertrag verstanden (u. a. *Schmalenbach, Guido Fischer, Mellerovicz, M. R. Lehmann*). Andererseits wird Erfolg definiert als die Differenz zwischen Anfangs- und Schlußkapital eines Rechnungsabschnitts. Erfolg ist danach in einer Wirtschaftsperiode entstandene Eigenkapitalveränderung<sup>2)</sup>. Die Worte Erfolgsermittlung und Gewinnermittlung werden meist synonym verwendet. Erfolg ist hier gleich Gewinn<sup>3)</sup>.

Ohne zunächst den Erkenntniswert der Gewinnermittlung für den Gesamterfolg eines Unternehmens in Frage zu stellen, sei zuerst erörtert, inwieweit der Gewinn als Differenz zwischen Aufwand und Ertrag in der GuV-Rechnung bzw. in der Bilanz richtig ermittelt ist, richtig in dem Sinne, daß Aufwand und Ertrag vollständig erfaßt werden. Zurechnungsprobleme, das Problem der richtigen Aufschlüsselung der Kosten auf Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger, Fragen der richtigen Periodenabgrenzung, die Frage, welchen Erkenntniswert eine Erfolgsrechnung für zukünftige Rechnungsperioden haben kann — um nur einiges zu nennen —, sollen bei aller Bedeutung, die ihnen gerade in diesem Zusammenhang zukommt, hier nicht erörtert werden.

In der Diskussion um die optimale Betriebsgröße, ein Strukturmerkmal einzelwirtschaftlicher Gebilde also, das nicht nur für die in ihnen Tätigen von großer Bedeutung ist, sondern auch auf den Ablauf der Gesamtwirtschaft und schließlich auf die Gesellschaftsgestalt Einfluß haben kann, ist eines der Hauptargumente, daß der volle Aufwand der Großbetriebe in der GuV-Rechnung der Unternehmungen nicht erfaßt und somit also auch der Gewinn falsch ausgewiesen werde. *Röpke* spricht in seiner Polemik gegen den Großbetrieb<sup>4)</sup> von „latenten oder sozialen Kosten“. Er versteht darunter die Folgen der Bevölkerungszusammenballung und Urbanisierung: höhere Gemeindelasten, Straßen- und Kanalisationskosten, Kriminalität, Flußverunreinigungen, Landschaftsverschandlungen, Rußplage, Lärm, Geruch, Aufwand also, der sich auf der linken Seite der GuV-Rechnung nicht oder doch sehr unvollkommen widerspiegelt.

Der Erkenntniswert der Gewinnermittlung wird durch diese Unvollständigkeit der Aufwands- und Ertragsermittlung wesentlich eingeschränkt. Gewinn ist danach — angenommen — die Differenz zwischen vom Unternehmen erfaßtem Aufwand und vom Unternehmen erfaßtem Ertrag. *Schmalenbach* hat dieser Tatsache Rechnung getragen,

1) Handbuch der Soziologie, herausg. von W. Ziegenfuß, Stuttgart 1956, S. 970 ff.

2) Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, herausg. von Karl Bott, 2. Aufl. Stuttgart 1955.

3) Vgl. z. B. Kurt Hesse: „Die Buchführung“ im Handbuch des Kaufmanns, Hamburg 1952, S. 131 f.

4) W. Röpke: „Handwerk und Kleinhandel in der modernen Volkswirtschaft“, St. Gallen 1947, S. 32/33.

indem er z. B. Aufwand definiert als „Wert derjenigen Güter, die für Rechnung der Unternehmung . . . usw. . . . vernichtet werden oder sonstwie verlorengehen“<sup>5)</sup>. Die Erfassung geschieht also mehr oder weniger zufällig. Sie kann von der Gesetzgebung abhängen, z. B. im Falle der Flußverunreinigungen, der Straßen- und Kanalisationskosten. Jedenfalls hängt sie nicht von der Erfäßbarkeit ab, denn einige der oben erwähnten Aufwandsarten lassen sich ziemlich genau ermitteln oder zumindest schätzen. Gewinn ist also nicht die Differenz zwischen Aufwand und Ertrag schlechthin, sondern nur die Differenz zwischen einem Teil des Aufwands und einem Teil des Ertrags.

Auf das Problem der Gewinnmanipulationen innerhalb eines Unternehmens oder zwischen den Gliedern einer Gruppe von Unternehmen und auf das Problem unbewußter oder bewußter Gewinnverschleierung aus steuerlichen oder dividendenpolitischen Gründen oder aus Gründen der sog. „sozialen Optik“ soll hier nur hingewiesen werden. Jedenfalls muß auch unter diesem Gesichtspunkt der ausgewiesene Gewinn eines Unternehmens als Maßstab für den Erfolg als zumindest unzuverlässig erscheinen.

Wesentlicher — da weniger erörtert — ist die Frage nach den der Gewinnermittlung zugrunde liegenden Größen. Aufwand und Ertrag werden in die Erfolgsrechnung eingeführt zu Marktpreisen bzw. festen Verrechnungspreisen. Preisschwankungen, die den Gewinn verwässern können, lassen sich eliminieren, stellen also keine unüberwindlichen Probleme. Worum es hier geht, ist: zu klären, ob der Gewinn aussagen kann über die Leistung des Unternehmens im Rahmen der Gesellschaftswirtschaft. Die Frage erhebt sich, ob nun in der Tat alles Leistung ist, was z. B. der Markt als solche honoriert, bzw. ob die im Marktpreise sich niederschlagende Wertschätzung des Marktes dem tatsächlichen Wert eines Gutes entspricht. Zum anderen: Entspricht das Entgelt, das das Unternehmen für Güter und Dienste für die eigene Wirtschaft gewährt, der tatsächlichen Leistung, die dem Unternehmen zufließt? Diese Frage wird bei der klassischen Erfolgsermittlungsmethode bewußt ausgeschlossen und kann auch im Rechnungsgang nicht berücksichtigt werden. Zieht man jedoch das Ergebnis dieser Rechnung, den Gewinn, als Erfolgsmaßstab eines Unternehmens heran, so muß man sich dieser Begrenzung bewußt sein. Auf die Problematik der auf Grund von Marktbeschränkungen sowohl auf der Beschaffungsseite (Löhne, Halsabschneiderpreise für Zulieferindustrien) und auf der Absatzseite entstandenen Gewinne sei hingewiesen. Aber auch die bei vollständiger Konkurrenz entstehenden Preise — ob es überhaupt eine chemisch reine vollständige Konkurrenz gibt, soll hier nicht erörtert werden — können nicht Maßstab von Leistung sein. Auf das Problem kann hier nur hingewiesen werden. Wesentlich ist, festzuhalten, daß sich vom Gewinn eines Unternehmens nicht ohne weiteres auf seine Leistung schließen läßt.

Die Frage ist nun endlich, welchen Erkenntniswert die klassische Erfolgsermittlungsmethode, die Gewinnrechnung also, überhaupt hat. Als alleiniger Maßstab für den Erfolg eines einzelwirtschaftlichen Gebildes kann der Gewinn nur dann gelten, wenn dessen ausschließlicher Sinn ist, dem Interesse an der Gewinnmaximierung zu dienen. Unter dieser Voraussetzung werden die meisten oben gemachten Einwände gegen die Maßgeblichkeit des Gewinns als Erfolgsmaßstab gegenstandslos. Ob z. B. der ganze Aufwand erfaßt ist oder nicht ist unwesentlich. Wesentlich ist der Kapitalzuwachs. Auch die Erwägung, ob die im Marktpreis anerkannte sogenannte Leistung wirklich Leistung ist, erscheint müßig. Als Leistung erscheint hier, was der Gewinnmaximierung dient.

Jedoch ist die Annahme, daß ein Unternehmen ausschließlich der Gewinnmaximierung dienen soll, ein Fall, dessen praktische Bedeutung nicht überschätzt werden darf. Bei bedarfwirtschaftlich orientierten Einzelwirtschaften, z. B. den *Genossenschaften* — aber nicht nur bei ihnen —, wird Gewinn gar nicht erstrebt, ja, Gewinnerzielung würde eventuell gegen deren institutionellen Sinn verstoßen. Hier müßte nach gänzlich neuen Erfolgsmaßstäben gesucht werden. Selbst bei sog. „Erwerbswirtschaften“ können die An-

5) L. Schmalenbach: „Dynamische Bilanz“, 3. Aufl. Leipzig 1948.

liegen, die den Menschen im Unternehmen tätig sein lassen, mannigfacher Art sein, ja, andere Anliegen können so hoch eingeschätzt werden, daß das Interesse an der Gewinnerzielung in den Hintergrund tritt. Die klassische Erfolgsermittlungsmethode kann jedenfalls in all diesen Fällen keinen Erfolgsmaßstab liefern, denn ein solcher Maßstab müßte darüber Auskunft geben können, inwieweit das Unternehmen durch sein Wirtschaften diesen vielfältigen Anliegen gerecht wurde. Inwieweit die Annahme eines allein an der Gewinnmaximierung orientierten Betriebes für die betriebswirtschaftliche Modellforschung fruchtbar sein kann, braucht hier nicht erörtert zu werden.

Die Erkenntnis, daß der im Betrieb Tätige nicht nur an dem Ergebnis des Wirtschaftens interessiert ist, sondern daß für ihn Art und Weise des Vollzugs dieses Wirtschaftens mit maßgebend ist, ist heute allgemein. Durch Untersuchungen des Betriebsklimas versucht man z. B. zu ermitteln, inwieweit diesen Anliegen entsprochen wurde. Das Ergebnis dient der Unternehmensleitung ebenso wie eine Bilanz einerseits als Erfolgsmaßstab der Vergangenheit und andererseits als Grundlage vorausschauender Planung. Verbesserung des Betriebsklimas entspringt mehr und mehr dem unmittelbaren Interesse von Unternehmensleitungen, den im Betrieb Tätigen — wie *Höffner* sagt — „zweckfrei“ zu dienen, d. h. eine Verbesserung des Betriebsklimas soll nicht mittelbar zur Steigerung von Ausstoß, Rentabilität und Gewinn erstrebt werden. Das kann selbstverständlich nicht heißen, daß alle Bemühungen um Verbesserung des Betriebsklimas seitens der Betriebsleitungen in diesem Sinne „zweckfrei“ sei; wie ja überhaupt die vorgegebenen Motive beim wirtschaftlichen Handeln nicht mit den tatsächlichen übereinstimmen müssen, was jedoch das Wesentliche dieser Betrachtungen in keiner Weise einschränkt.

Inwieweit derartige Untersuchungen, die sich zum großen Teil quantifizierender Methoden bedienen, zuverlässige Maßstäbe liefern können — an die bekannten Unsicherheiten bei allen Arten von Befragungen sei erinnert —, soll hier nicht untersucht werden. Immerhin bieten sich hier aber Methoden an, die zumindest grob als Erfolgsmaßstab dienen und überdies zunehmend verfeinert werden können. Erfolge in bezug auf manche andere Anliegen entziehen sich quantifizierender Analyse, andere werden sich zumindest beschreiben, andere vielleicht gar nicht erfassen lassen. „Vergegenwärtigen wir uns die Komplexheit der realen Motivstrukturen und sonstigen stilbestimmenden Eigenschaften der Maßnahmen, Verhaltensweisen und Gebilde des Wirtschaftslebens“, schreibt *G. Weisser*, „so läßt sich vermuten, daß auch die höchstentwickelte Methode des Messens wirtschaftlicher Erfolge nur Hilfsgeräte für die Erfolgsbeurteilung liefern kann. Was gemessen wird, sind immer nur Ergebnisse in bezug auf die betreffenden Interessen; sie können ja aber mit sehr wesentlichen Mißerfolgen in bezug auf andere, das Verhalten des Wirtschaftenden bestimmende Interessen gepaart auftreten.“

Nicht nur die unmittelbar mit einem Unternehmen Verbundenen — seine Träger, die in ihm Tätigen, die, denen sein Ergebnis gewidmet ist — können mit speziellen Anliegen an dieses Unternehmen herantreten. Denkbar ist, daß von einem Unternehmen oder einem Unternehmenstyp auf Grund seiner speziellen Strukturmerkmale ein Einfluß auf den Ablauf der Gesellschaftswirtschaft und überhaupt auf die Gestalt dieser Gesellschaft oder ihrer Teile erwartet oder erhofft wird. Das Beispiel der Betriebsgröße wurde oben schon einmal erwähnt. Besondere Anliegen, wie z. B. der Wunsch, kleine Selbständige zu fördern, da man in der Selbständigkeit einen kulturellen Wert sieht, oder aber besondere Erfordernisse der jeweiligen Wirtschaftspolitik, wie z. B. die Notwendigkeit, bestimmte Bevölkerungsteile einzugliedern (Vertriebene, Kriegsverwehrte) oder schnell und billig mit bestimmten Gütern zu versorgen, an denen Mangel herrscht (z. B. Wohnungen), lassen vielleicht bestimmte Unternehmen oder Unternehmenstypen als besonders geeignet erscheinen. Bestimmte Typen einzelwirtschaftlicher Gebilde können als Mittel der Konjunkturpolitik gefördert werden oder aber, um künstlichen Konkurrenzbeschränkungen entgegenzuwirken. Die Wahl be-

stimmter Unternehmenstypen kann ein Mittel zur Beeinflussung der Gesellschaftsstruktur überhaupt sein. Verstaatlicht bzw. vergesellschaftet man bestimmte Unternehmenstypen oder die Betriebe eines Wirtschaftszweiges oder unterwirft man sie einer derartig weitgehenden Kontrolle, daß auf den Betriebsablauf Einfluß genommen wird — es möge sich um sogenannte „Schlüsselindustrien“ handeln —, um dem Staat ein Mittel zur Lenkung des im übrigen nicht staatlichen Bereichs der Wirtschaft an die Hand zu geben, so kann der Erfolg dieser Betriebe nur gesamtwirtschaftlich gesehen, nicht aber in der Bilanz ausgewiesen werden. Ein Hinweis auf in der Bilanz ausgewiesene Gewinne oder Verluste bei der Erfolgsbeurteilung dieser Betriebe genügt zur Erfolgsanalyse in keiner Weise. Das schließt nicht aus, daß Schlendrian und schlechte Wirtschaftsführung ihren Niederschlag in der Bilanz bzw. GuV-Rechnung finden. Umgekehrt kann aber nicht vom Ergebnis der Betriebsrechnung auf Schlendrian einerseits oder sogenannte Wirtschaftlichkeit andererseits geschlossen werden.

Selbstverständlich kann ein Unternehmen in bezug auf alle diese Anliegen Erfolg haben. Als Erfolgsmaßstab ist der Gewinn jedoch in diesen Fällen nicht entscheidend, oft völlig unwesentlich.

So betrachtet, scheint auch die Diskussion um den Gewinnbegriff, nämlich darum, ob der Gewinn Maßstab privatwirtschaftlichen Erfolgs oder sogenannter gemeinwirtschaftlicher Wirtschaftlichkeit sein soll, bei der Gewinnermittlung zwar bedeutungsvoll, aber nicht tiefgreifend genug zu sein. So schreibt z. B. *Hax*: „Der Unternehmer sieht in der Buchhaltung ein Instrument seiner geldkapitalistisch ausgestellten Wirtschaftsweise, der Betriebswirt sieht in ihr ein Meßinstrument, mit dessen Hilfe er feststellt, ob und in welchem Grad der Betrieb seine gemeinwirtschaftlichen Aufgaben erfüllt<sup>6)</sup>.“

An anderer Stelle schreibt *Hax*: „Dem betrieblichen Rechnungswesen können aber die verschiedensten Zwecke gesetzt sein. Daraus folgt, daß es so viele ‚richtige‘ Gewinnbegriffe gibt, als in der Betriebswirtschaft mit Hilfe der Gewinnrechnung vernünftigerweise Zwecke verfolgt werden können.“ Das ist richtig. Und bestimmt ist der Gewinnbegriff nicht richtig, in dem vorbehaltlos Gewinn (als Ergebnis der Gewinnrechnung) gleich Erfolg schlechthin oder sogar gemeinwirtschaftlicher Erfolg gesetzt wird, denn vernünftigerweise kann man der Gewinnrechnung nicht eine Erfolgsermittlung aufbürden, da ein Betrieb eben nicht nur quantitativ meßbare gemeinwirtschaftliche Aufgaben erfüllt.

Aus alledem geht jedenfalls hervor, daß der Gewinn Erfolgsmaßstab unter anderen Maßstäben ist. Sein Gesicht wandelt sich von Unternehmenstyp zu Unternehmenstyp und innerhalb dieser mit den in ihnen tätigen Menschen, es wandelt sich mit der Zeit, den allgemeinen Auffassungen und Denkweisen der Gesellschaft und ihrer Ordnung im ganzen.

Es ist hier nicht der Ort, zu untersuchen, inwieweit die Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft mehr als partiale Erfolgsmaßstäbe entwickeln kann. Sie kann es sicher nicht, wenn sie — vielleicht aus Gründen methodischer Fruchtbarkeit — in ihr Erkenntnisobjekt von vornherein nur das Quantifizierbare am gewählten Erfahrungsobjekt aufnimmt.

Die klassische Erfolgsermittlungsmethode liefert also nur einen relativen Maßstab für den Erfolg eines Unternehmens. Immer weitere Kreise auch der wirtschaftlichen Praxis werden sich dieser Relativität bewußt. Zum Erfolgsnachweis genügen heute die Bilanzen meist nicht mehr, die darum durch umfangreiche Geschäftsberichte ergänzt werden.

6) K.. *Hax*: „Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre“, Leipzig 1926, S. 108.