

Betriebswirtschaftliche Schriften

---

Band 4

# Buchführung und Bilanz

Ein Beitrag zur Theorie und Geschichte  
der doppelten Buchführung

Von

Siegfried Rentrop



Duncker & Humblot · Berlin

*Siegfried Rentrop* / **Buchführung und Bilanz**

Betriebswirtschaftliche Schriften

Hef t 4

# **Buchführung und Bilanz**

**Ein Beitrag zur Theorie und Geschichte  
der doppelten Buchführung**

Von

**Dr. Siegfried Rentrop**

**Wirtschaftsprüfer**



**DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN**

**Alle Rechte vorbehalten**  
**© 1958 Duncker & Humblot, Berlin**  
**Gedruckt 1958 bei Max Schönherr, Berlin N 65**  
**Printed in Germany**

## Vorwort

Über das „Wie“ der Gestaltung von Buchführung und Bilanz ist im Laufe der Jahre eine reichhaltige Literatur entstanden; in den meisten Fällen hat man die vorhandenen Formen beschrieben und nach dem „Warum“ kaum gefragt. Seltsamerweise meint selbst Schmalenbach, der tiefeschürfende Theoretiker, in seinem 1953 erschienenen Buch über die Buchführung, auf eine plausible Erklärung der „Doppik“ käme es nicht an, die Hauptsache sei, daß man die Spielregeln beherrsche. Der routinierte Praktiker denkt zweifellos im Laufe der Jahre nicht mehr in Buchungsansätzen, sondern er weiß visuell, wo der einzelne Posten zu stehen hat.

Es unterliegt wohl keinem Zweifel, daß man die doppelte Buchführung und die Bilanz nicht als nebensächliches Problem der Betriebswirtschaftslehre bezeichnen kann, um so mehr muß es Wunder nehmen, daß es eine allgemein anerkannte, theoretische Erklärung der doppelten Buchführung bis heute nicht gibt und daß beispielsweise *bei der in die Tausende gehenden Sammlung Kölner Diplomarbeiten die Theorie der doppelten Buchhaltung bisher nicht behandelt wurde.*

Hier soll nun der Versuch gemacht werden, zunächst einmal diese Lücke auszufüllen. Es handelt sich also nicht um ein Lehrbuch für den Schulunterricht, sondern ich möchte diejenigen ansprechen, deren Lebensarbeit der Rechnungslegung gewidmet ist. Infolgedessen verzichte ich auch darauf, hier die in allen Lehrbüchern enthaltenen bekannten Köpfe für amerikanische Journale, Hauptabschlußübersichten, Betriebsabrechnungsbogen usw. zu wiederholen. Ebenso liegen Fragen der Bewertung und der Besteuerung außerhalb des Rahmens dieser Arbeit. Dadurch wird Raum frei für bisher wenig oder selten behandelte Fragen.

Meine Ausführungen stützen sich auf mein Studium an der Universität Köln, meine eigene Lehrtätigkeit, eine praktische Beschäftigung mit Buchhaltung und Bilanz seit nahezu 40 Jahren und auf meine Tätigkeit als Vorstand der Schmalenbach'schen Treuhand Aktiengesellschaft.



## **Inhalt**

|  |    |
|--|----|
| I. Zur Geschichte der doppelten Buchführung . . .                                    | 9  |
| II. Die Bilanztheorie der fortgesetzten Parallelverrechnung . . . . .                | 16 |
| 1. Die Zwecke des Rechnens im Betriebe . . . . .                                     | 16 |
| 2. Das Konto als Subtraktionsschema . . . . .  | 17 |
| 3. Die Bilanz als fortgesetzte Parallelverrechnung von Besitz und Eigentum . . . . . | 18 |
| 4. Die vier Arten von Bilanzveränderungen . . . . .                                  | 20 |
| 5. Die gemischten Konten . . . . .   | 23 |
| III. Ordnungsgrundsätze für die Gliederung der Konten . . . . .                      | 25 |
| 1. Allgemeine Überlegungen . . . . .   | 25 |
| 2. Die Entstehung der Normen . . . . .   | 27 |
| 3. Kontenrahmen und Kontenpläne . . . . .  | 28 |
| 4. Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung . . . . .                               | 33 |
| 5. Der bilanzorientierte Kontenrahmen . . . . .                                      | 35 |
| 6. Abschlußgliederung nach dem Aktiengesetz von 1937 . . . . .                       | 45 |
| 7. Die Eigenbetriebsverordnung . . . . .   | 52 |
| 8. Grundpläne für die Selbstkostenrechnung . . . . .                                 | 52 |
| 9. Leitgedanken für einen allgemeinen Kontenrahmen . . . . .                         | 53 |
| a) Der Vorschlag der UEC . . . . .   | 53 |
| b) Der Vorschlag Dr. Carl Ernst Schulz, Düsseldorf . . . . .                         | 54 |
| c) Der Vorschlag Dr. Rentrop, Köln . . . . .   | 57 |
| IV. Buchhaltungsverfahren . . . . .  | 61 |
| 1. Übertragungsverfahren . . . . .   | 61 |
| 2. Durchschreibeverfahren . . . . .  | 62 |
| 3. Maschinelle Buchungsverfahren . . . . .   | 63 |
| a) Rechnende Schreibmaschinen . . . . .  | 63 |
| b) Schreibende Rechenmaschinen und rechnende Schreibmaschinen . . . . .              | 64 |
| c) Kontrollkassen und Registriermaschinen . . . . .                                  | 65 |
| d) Lochkartenverfahren und elektronische Automation . . . . .                        | 65 |
| 4. Abschlußtechnik . . . . .   | 68 |

|  |    |
|--|----|
| V. Die Entwicklung der kaufmännischen Buchführung aus der Kameralistik . . . . . | 74 |
| Schlußwort . . . . .   | 87 |
| Anlagen . . . . .  | 88 |
| Literaturverzeichnis . . . . .   | 90 |

## I. Zur Geschichte der doppelten Buchführung

Im Vorwort wies ich darauf hin, daß es an Beschreibungen der Spielregeln der doppelten Buchführung nicht fehlt, daß aber die Frage nach dem „Warum“ der Doppik in der Regel nur sehr unvollkommen beantwortet ist. Ich habe die Probe aufs Exempel gemacht und im Laufe der letzten Zeit einer ganzen Reihe von Akademikern und Praktikern die Frage vorgelegt, wie die Doppik zu erklären sei. Dabei war erstaunlich, daß die Antwort sehr häufig lautete: Darüber haben wir noch nicht nachgedacht, die Hauptsache sei doch, daß man die Spielregeln als solche kenne.

Die Anwendung der Doppelverbuchung erklärt sich nach Schmalenbach aus dem Bedürfnis nach Sicherheit. Wie man annimmt, liegen die Anfänge des Buchens in Soll und Haben bei den Girobanken der italienischen Städte des Mittelalters. Bei den Girobanken besteht der größte Teil der Buchungen in Übertragungen von Konto zu Konto.

Schmalenbach (S. 17 (2)) bemerkt dazu:

„Wenn 90 % der Buchungen Girobuchungen sind, bei denen jedem Habenposten ein Sollposten entspricht, dann bedarf es keiner großen Erfindungsgabe, um auch den Rest der Buchungen, die kaum 10 % der Buchungen ausmachen, künstlich zu Doppelbuchungen zu machen, indem man für Gehälter, Reisekosten und andere Kosten tote Konten einrichtet, nicht um festzustellen, wie hoch diese Kosten sind, sondern um alle Buchungen zu Doppelbuchungen zu machen und dadurch die sogenannte Probabilanz zu ermöglichen.“

Die Bezeichnung „Doppelte Buchhaltung“ ist nach Leyerer<sup>1</sup> viel später entstanden, als die doppelte Buchhaltung selbst. Als das Wort „doppelte Buchhaltung“ aufkam, verstand man darunter nicht die doppelten Buchungen in Soll und Haben, sondern das Verbuchen der Geschäftsvorfälle in Grund- und Ordnungsbüchern, d. h. chronologisch und systematisch.

Hinsichtlich der Darstellung beschränkt sich *Schmalenbach* auf die Wiedergabe von 2 Methoden, und zwar

der *Personifikationstheorie* und

der *Erfolgstheorie* (Dynamische Bilanz),

und verweist im übrigen auf die Darstellung von Le Coutre im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft von 1926. Es würde zu weit führen, hier auf die älteren von Le Coutre behandelten Theorien einzugehen.

---

<sup>1</sup> 17. Jahrgang, Ztschr. f. hw. F. 1922, S. 123 ff.

Zu nennen sind ferner:

- die *Zweikontentheorie* (Vermögen — Kapital) (Hügli, Schär),
- die *Dreikontentheorie* (Vermögen — Kapital — Eigenkapital), (Leitner, Obst),
- die *Eingangs- und Ausgangstheorien*,
- die Theorie der *Zahlungs- und Leistungsreihe* (Walb) und
- die Theorie der *Bilanzveränderungen* (Geldmacher).

Meine Darstellung *bekannt sich eindeutig zur Geldmacher'schen Theorie der Bilanzveränderungen*. Es soll jedoch hier versucht werden darzustellen, warum insbesondere die Personifikationstheorie zur Erklärung der Doppik nicht ausreicht.

Die *Personifikationstheorie* unterscheidet

- wirkliche Personenkonten (die Kontokorrente)
- und unwirkliche Personenkonten (die Sachkonten).

Ich halte es nicht für begründet, den Erfolgskonten darüber hinaus einen Extraplatz einzuräumen; sie dienen in jedem Fall der Berechnung des Neukapitals und bilden insoweit nichts anderes als eine Aufgliederung des Kapitalkontos.

Schmalenbach bemerkt dazu (S. 28):

„Bei allen diesen Konten der Schuldverhältnisse handelt es sich um Personen, physische Personen oder Rechtspersonen. Sie sind Personen, und bei ihnen bedarf es keiner Personifikation.

Anders ist es bei der Kasse. Wenn eine Zahlung von einem Kunden eingeht, schreiben wir ihm den Betrag gut und belasten das Kassenkonto. Wir behandeln dann das Kassenkonto wie eine Person, die etwas von uns empfangen hat. Man kann es sich auch so vorstellen, wie wenn man den Kassierer als die für die Kasse verantwortliche Person belastet.

Ebenso machen wir es bei Wechseln und anderen Wertschriften. Wir belasten und erkennen das Wechselkonto, das Effektenkonto, und wir benutzen dabei die gleichen Ausdrücke, wie wenn es sich um Personenkonten handele.

Entsprechend behandeln wir das Warenlager.

Für hereinkommende und vom Magazinverwalter übernommene Ware wird das Warenlager belastet, und für ausgelieferte Ware wird es erkannt, wie wenn der Magazinverwalter ein Fremder wäre, der für das Geschäft die Verwaltung der Waren übernommen hat.

Nicht anders ist es bei den sogenannten Anlagekonten, die diejenigen Gegenstände aufnehmen, die nicht zur Weiterveräußerung, sondern zum eigenen Gebrauch bestimmt sind. Wenn ein Grundstück für 5000 M gekauft wird, so belastet man das Grundstückskonto ebenso, wie man einen Kunden belastet, wenn er von uns Waren erhält.“

Mit der Theorie „Soll“ = geben und „Haben“ = Soll-Haben kommt man aber nicht zurecht, wenn beispielsweise der Lieferant eine Ware liefert.

Schmalenbach spricht auf S. 32 hier von einer Klippe. Er habe selber früher gern mit einer Theorie gearbeitet, die man als *Eingangs- und Ausgangstheorie* bezeichnen könnte. *Bei den Erfolgskonten (und nicht nur bei diesen, sondern bei allen Passiven) träten Erklärungsschwierigkeiten auf, die noch größer seien, als die bei der Personifikationstheorie.* Man muß sich wundern, daß ausgerechnet Schmalenbach sich mit diesen negativen Feststellungen zufriedengibt, die bei Klippen und Erklärungsschwierigkeiten enden. In etwa im Widerspruch dazu steht seine Meinung, daß ein tüchtiger Handelspädagoge mit jeder Theorie zum Ziele komme. Schmalenbach lehnt es ab, die doppelte Buchhaltung als eine Erfindung zu bezeichnen (s. S. 17) und meint, äußere Umstände hätten die doppelte Buchhaltung „beinahe automatisch“ entstehen lassen (!). Es kann nur Wunder nehmen, daß Schmalenbach die behandelte Theorie der Bilanzveränderungen seines Kollegen Geldmacher ganz verschweigt und nur insoweit indirekt erwähnt, als er auf S. 25 von einigen Buchhaltungspädagogen spricht, die sich in den Jahren um 1910 um die Erklärung der Systematik lebhaft gestritten hätten.

Selbst wenn Schmalenbach eine eigene bessere Theorie vertreten hätte, lag es doch wohl nahe, sich mit eben diesen Pädagogen auseinanderzusetzen (siehe auch Geldmacher Brief vom 2. 11. 1951).

Als „*Erfolgstheorie*“ bezeichnet Schmalenbach seine in der dynamischen Bilanz dargestellte Methode; sie dienen dazu den wahren Charakter der Bilanz zu zeigen (Schmalenbach, Die doppelte Buchhaltung S. 40). Danach ist die Bilanz in erster Linie Hilfsmittel für die Erfolgsrechnung, und es schlagen sich in ihr die sogenannten *Vor- und Nachleistungen nieder*.

Diese „*Erfolgstheorie*“ kann man allerdings kaum in Parallele stellen zu der „*Personifikationstheorie*“ oder zu den anderen Erklärungsversuchen der Doppik. Sie stellt primär nichts anderes dar als die *Aufdeckung der Zusammenhänge zwischen Einnahmen und Ausgaben einerseits und Aufwendungen und Erträgen andererseits*, auf die ich im letzten Abschnitt bei der Darstellung der Zusammenhänge zwischen der Kameralistik und der kaufmännischen Buchführung zurückkomme.