

**Zeitschrift:** Schweizerische Zeitschrift für Forstwesen = Swiss forestry journal = Journal forestier suisse

**Herausgeber:** Schweizerischer Forstverein

**Band:** 116 (1965)

**Heft:** 4-5

**Artikel:** Zwei einfache forstliche Kontenpläne im Rahmen allgemeiner Entwicklungstendenzen der forstlichen Buchhaltung

**Autor:** Schwotzer, W.

**DOI:** <https://doi.org/10.5169/seals-767383>

### **Nutzungsbedingungen**

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. [Siehe Rechtliche Hinweise.](#)

### **Conditions d'utilisation**

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. [Voir Informations légales.](#)

### **Terms of use**

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. [See Legal notice.](#)

**Download PDF:** 08.02.2025

**ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>**

# **Zwei einfache forstliche Kontenpläne im Rahmen allgemeiner Entwicklungstendenzen der forstlichen Buchhaltung**

Von *W. Schwotzer*

(Institut für forstliche Betriebswirtschaftslehre der ETH, Zürich)

## **1. Entwicklungstendenzen der forstlichen Buchhaltung**

### *1.1. Kaufmännische Buchhaltung*

Die Erkenntnis, daß zu einem gutgeleiteten Betrieb der Forstwirtschaft, genauso wie zu einem Produktionsbetrieb irgendeines anderen Wirtschaftszweiges, eine moderne, aussagefähige Buchhaltung gehört, und zwar die kaufmännische Buchhaltung, scheint auch in breiteren forstlichen Kreisen allmählich heranzureifen. Auch die Forderung, betriebliche Kontenpläne im Hinblick auf zwischenbetriebliche und andere Vergleiche von einem übergeordneten Kontenrahmen abzuleiten, scheint je länger desto mehr Anerkennung zu finden. Trotzdem werden auch heute noch in den schweizerischen Forstbetrieben vorwiegend relativ einfache Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltungen und sehr unterschiedliche Kontenpläne verwendet.

An Ansätzen, die forstliche Buchhaltung auf einen modernen Stand zu bringen, fehlt es in Theorie und Praxis in der Schweiz jedoch nicht. Hohl (1) zum Beispiel spricht sich eindeutig für die Schaffung eines detaillierten schweizerischen forstlichen Kontenrahmens auf Grund des schweizerischen Kontenrahmens für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe von Kaefler (2) aus; auch Chappuis (3) befürwortet nach eingehenden Untersuchungen die kaufmännische Buchhaltung im Forstbetrieb. Aus der Praxis sind als Beispiele für die Einführung moderner Buchhaltungen unter anderen die Forstverwaltungen der Ortsbürgergemeinde Baden AG, des Waldbauvereins Herisau/Appenzell-Außerrhoden, des Lehrreviers der ETH und die Forstverwaltung der Ortsbürgergemeinde Brugg AG zu nennen. Alle vier arbeiten aber nach ganz verschiedenen Kontenplänen, die nicht von einem gemeinsamen Kontenrahmen abgeleitet sind. Immerhin läßt sich feststellen, daß die Gliederung der schweizerischen Forststatistik auf diese Kontenpläne in der gleichen Weise gestaltenden Einfluß nahm. Das trifft auch zu für den auf die Einführung der kaufmännischen Buchhaltung abzielenden, vom Oberforstamt Appenzell-Außerrhoden im Januar 1964 für alle appenzell-außerrhodischen Forstbetriebe verbindlich erklärten Kontenplan, der sich stark an den Kontenplan von Kaefler (2) anlehnt.

Im Ausland sind ähnliche Bestrebungen im Gange und zum Teil von Erfolg gekrönt. Brabänder (4) schildert zum Beispiel die Grundzüge der Buchhaltungen der Staatsforstverwaltungen Großbritanniens, Österreichs und der Bundesrepublik Deutschland. Daraus geht hervor, daß in Großbritannien bereits vorbildlich gearbeitet wurde, Österreich diesem Vorbild zum Teil ziemlich nahekam, und in den Staatsforstbetrieben der Bundesrepublik Deutschland die an eine moderne forstliche Buchhaltung zu stellenden Bedingungen im Vergleich zu diesen beiden Ländern noch am wenigsten erfüllt waren. Inzwischen ist die Entwicklung aber auch in Österreich und in Deutschland weitergegangen. In Österreich wurde vom Hauptverband der Wald- und Grundbesitzerverbände ein forstwirtschaftlicher Kontenrahmen erstellt, der auf dem Einheitskontenrahmen für die österreichische Wirtschaft aufbaut, jedoch forstwirtschaftliche Besonderheiten berücksichtigt (5). In Deutschland wurden — als Lösung einer vom Internationalen Verband Forstlicher Forschungsanstalten (IUFRO) gestellten Aufgabe — von Brabänder, Freiburg i. Br., zwei internationale Kontenrahmenvorschläge für die kaufmännische Buchhaltung im Forstbetrieb erarbeitet. Die IUFRO hat diese Vorschläge anlässlich ihres 13. Kongresses in Wien im Herbst 1961 nach Diskussion verschiedener Für und Wider als richtungweisend angenommen (6), ein Beweis dafür, daß die Notwendigkeit einer entsprechenden Verbesserung des forstlichen Rechnungswesens auch in andern Ländern erkannt wurde.

### *1.2. Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung*

Trotz dieser eindeutig zunehmenden Tendenz zur Einführung der kaufmännischen Buchhaltung im Forstbetrieb laufen in der Schweiz aus verschiedenen Gründen auch heute noch Bestrebungen, die Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung, zumindest vorläufig, beizubehalten. Zu diesen Gründen gehört in den öffentlichen Forstbetrieben vor allem die Bindung an die in der öffentlichen Verwaltung meistens noch vorhandene Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung. Im Privatwald sind die Hauptgründe die fast ausnahmslos geringe Größe der Forstbetriebe sowie die Tatsache, daß die Besitzer dieser Betriebe auch in ihren sonstigen Tätigkeitsbereichen meist nichts mit der kaufmännischen Buchhaltung zu tun haben. Ist letzteres jedoch der Fall, dann spielt die Größe des Forstbetriebes bei der Entscheidung über das zu verwendende Buchhaltungssystem kaum mehr eine Rolle.

Parallel zur Tendenz, am überlieferten System der Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung festzuhalten, gehen vielerorts aber Bestrebungen, die Buchhaltung innerhalb dieses Systems aussagefähiger zu gestalten. Die Notwendigkeit hierzu, aber auch die heute noch gültige Rechtfertigung dieses Vorgehens gegenüber dem anzustrebenden «Fernziel kaufmännische Buchhaltung», hat Tromp (7) für schweizerische forstliche Verhältnisse ausführlich klargelegt.

Daß sich im übrigen die öffentlichen Verwaltungen auf die Dauer dem

Trend zur kaufmännischen Buchhaltung kaum entziehen können, zumindest nicht in ihren Unternehmungen und Produktionsbetrieben, vermutlich aber auch nicht in der Verwaltungsrechnung selbst, scheint die Schrift «Neugestaltung von Verwaltungsrechnung und Bilanz der Gemeinden» (8) zu beweisen. Eine Reihe von Gemeinden der Kantone Bern, Luzern und Aargau haben die darin enthaltenen Grundsätze sowie einen Sachgruppenplan bereits übernommen. Gegenwärtig (1964) stellt die Gemeinde Brugg AG ihre Buchhaltung auf diese Linie um. Die verwaltungsmäßigen Gesichtspunkte stehen hierbei zwar im Vordergrund; sie weichen von betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zum Teil sogar bewußt erheblich ab. Im Gesamtsystem dieser neugestalteten Verwaltungsrechnung und Bilanz ist aber die Einpassung der betriebswirtschaftlich einwandfreien Buchhaltung der öffentlichen Unternehmungen bzw. Betriebe vorgesehen und möglich. Hier liegt also auch für den öffentlichen Forstbetrieb eine Chance, eine moderne, aufschlußreiche, kaufmännische Buchhaltung im Rahmen der Umgestaltung des Rechnungswesens der gesamten Verwaltung zu erhalten.

Für viele Forstverwaltungen ist diese Chance aber noch nicht in greifbare Nähe gerückt und die Einrichtung einer kaufmännischen Buchhaltung für den Forstbetrieb allein nicht möglich. Oftmals kann dagegen die angestrebte Verbesserung der bestehenden Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung sofort erfolgen.

Unter solchen Aspekten wurden für zwei Forstbetriebe, A und B, in Zusammenarbeit mit den zuständigen Forstverwaltungen im Institut für forstliche Betriebswirtschaftslehre der ETH zwei einfache forstliche Kontenpläne ausgearbeitet und die Buchhaltungen der beiden Betriebe, wovon der eine im Kanton Schaffhausen, der andere im Kanton St. Gallen liegt, im Jahre 1963 danach eingerichtet.

Da diese beiden Kontenpläne auch anderen Forstbetrieben als Leitlinien bzw. Kontenrahmen bei der Verbesserung ihrer Buchhaltungen dienen können, nämlich dann, wenn die gegenwärtige Buchhaltung noch einen niedrigeren Entwicklungsstand aufweist und die Verwaltung auf Grund tatsächlich vorhandener oder vermeintlicher Schwierigkeiten zu einem größeren Sprung nach vorn, das heißt zur Einführung der kaufmännischen Buchhaltung, derzeit noch nicht in der Lage ist, werden sie nachfolgend bekanntgegeben und besprochen.

## **2. Kommentar zu den neuen Kontenplänen für die Forstbetriebe A und B**

### *2.1. Ausgangsbasis und Grenzen der Verbesserungsmöglichkeiten*

In beiden Gemeinden wurden für den Forstbetrieb ungenügend gegliederte, relativ einfache Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltungen geführt, die sowohl den Forstverwaltern als auch den Bürgern bei Planung und Überwachung des Betriebsgeschehens nicht den notwendigen Aufschluß über die finanziellen Verhältnisse der Forstbetriebe vermittelten. Die Verbesserungs-

## Kontenplan für den Forstbetrieb A

Kto.-Nr.	Konto	Einnahmen	Ausgaben
	<b>Laufender Betrieb</b>		
	<i>Verwaltung</i>		
901	Besoldungen		
902	Versicherungen		
903	Soziallasten		
904	Taggelder, Reiseentschädigungen		
905	Büro, Telephon, Porto, Publikationen		
906	Verbandsbeiträge, SHF		
907	Holzvermittlung		
908	Verschiedenes		
	<i>Unterhalt</i>		
910	Wege		
911	Verbauung und Entwässerung		
912	Vermessung, Vermarkung		
913	Waldwirtschaftsplan		
914	Werkzeuge und Maschinen		
	<i>Holzernte</i>		
916	Stammholz		
917	Industrieschichtholz		
918	Brennholz		
919	Eigenbedarf		
920	Holzhauerei (Rüsten)		
921	Rücken, Transport		
922	<b>Nebennutzungen</b>		
	<i>Bestandeserziehung</i>		
924	Pflanzgärten		
925	Kulturen im Walde		
926	Jungwuchspflege		
927	Wildschutz		
	<i>Mehreinnahmen des laufenden Betriebes, verwendet für :</i>		
928	Bürgergemeinde		
929	Einwohnergemeinde – Forstreserve		
930	Einwohnergemeinde – Daueranlagen		
931	Einwohnergemeinde – Erholungswald		
932	Einwohnergemeinde – zur freien Verwendung		

Kto.-Nr.	Konto	Einnahmen	Ausgaben
	<b>Dauieranlagen</b>		
933	Wegebau		
934	An- und Verkäufe von Wald		
935	Neuaufforstungen		
936	Anschaffungen und Bauten		
937	Meliorationen		
	<i>Deckung der Mehrausgaben durch:</i>		
938	Einnahmen aus Forstreservfonds		
939	Einnahmen aus laufendem Betrieb		

Kto.-Nr.	Konto	Einnahmen	Ausgaben
940	<b>Forstreservfonds</b>		
	a) Zins		
	b) laufender Betrieb		
	c) Subventionen und Zuwendungen		
	d) Dauieranlagen		
	<i>Vor-/Rückschlag</i>		

möglichkeiten waren in beiden Fällen dadurch begrenzt, daß die Forstbuchhaltung Teil der Gemeindebuchhaltung und damit Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung bleiben mußte, außerdem dadurch, daß jeweils innerhalb des Gesamtkontenplanes der Gemeinde nur eine bestimmte Anzahl von Konten für den Forstbetrieb zur Verfügung stand, im Betrieb A 40, im Betrieb B 58 Konten. Begrenzt wurden die Verbesserungsmöglichkeiten weiterhin durch die Voraussetzungen in personeller Hinsicht. Auf Grund der hier vorhandenen Unterschiede zwischen den Betrieben wurden die beiden Kontenpläne unterschiedlich weit entwickelt mit Konsequenzen, wie sie in den Abschnitten 2.3. und 2.4. angedeutet sind.

## 2.2. Zielsetzung

Die neuen Kontenpläne sollten in erster Linie auf innerbetriebliche Verhältnisse zugeschnitten sein. Diese drückten sich vor allem in den weit-



## Kontenplan für den Forstbetrieb B

	<b>Laufender Betrieb</b>		<i>Nebenbetriebe</i>
	<i>Verwaltung</i>	5233	Pflanzgarten
5200	Besoldungen	5234	Domäne
5201	Versicherungen		Holzschopf
5202	Soziallasten	5235	Transport, Lagerung, Unterhalt
5204	Verbandsbeiträge	5236	Holzaufbereitung
5205	Selbsthilfefonds	5237	Holzverkauf
5206	Steuern		<i>Verschiedenes</i>
5207	Pachtzinsen und Servitute	5240	Wohlfahrt
5208	Verwaltung – Sonstiges	5241	Arbeiten für Dritte
	<i>Unterhalt</i>	5242	Wert des gratis abgeg. Holzes
5210	Waldhütten		<b>Dauieranlagen</b>
5211	Wege		<i>Neuaufforstungen</i>
5212	Entwässerung und Verbau	5244	Pflanzungen und Pflege
5213	Vermarkung u. Einrichtung	5245	Zäune gegen Vieh
5214	Werkzeuge und Maschinen	5246	<i>Wegeneubau</i>
	<i>Holzernte</i>	5247	<i>Entwässerung und Verbau</i>
5216	Stammholz	5248	<i>Waldhütten</i>
5217	Industrieschichtholz	5249	<i>An- und Verkäufe von Wald</i>
5218	Brennholz	5250	<i>Anschaffung von Maschinen</i>
5219	Andere Sortimente	5251	<i>Beiträge von Bund u. Kanton</i>
5220	Eigenbedarfsholz		<b>Fonds</b>
5221	Wert des gratis abgeg. Holzes	5253	Forstreservefonds
5222	Holzhauerei (Fällen und Rüsten)	5254	Waldarbeiterfonds
5223	Holzrücken		
5224	Holzverladen		
5225	Nebennutzungen		
	<i>Walderneuerung und -pflege</i>		
5228	Pflanzungen im Bestand		
5229	Waldpflege		
5230	Wildschutz		

gehend übereinstimmenden Forderungen der beiden Forstverwalter hinsichtlich des Nachweises bzw. der Nachweismöglichkeit von Einnahmen und Ausgaben bzw. von Einnahmen- oder Ausgabenüberschüssen in bestimmten betrieblichen Bereichen (Konten-Kontengruppen) aus. Zweitens sollte in beiden Fällen die Gliederung der Meldeformulare für die schweizerische Forststatistik (9) berücksichtigt werden, um das dafür jährlich benötigte Zahlenmaterial möglichst mühelos der Buchhaltung entnehmen zu können.

Drittens sollte im Rahmen der gesetzten Grenzen die Möglichkeit geschaffen werden, annähernde Klarheit über Höhe und Verwendung der Mehreinnahmen (bzw. Höhe und Herkunft der Mehrausgaben) des laufenden forstlichen Produktionsbetriebes sowie über die finanziellen Bewegungen in den Fonds zu erhalten.

### 2.3. Lösungsweg

Der Weg, auf dem versucht wurde, diese Ziele zu erreichen, ist an den beiden Kontenplänen leicht erkennbar. Er bestand erstens in der Aufstellung einer Liste der einzelnen Konten, zweitens in dem Beschluß, von der früheren Hauptgliederung in Einnahmekonten einerseits und Ausgabekonten andererseits abzugehen und im Prinzip auf jedem Konto die Verbuchungsmöglichkeit sowohl von Einnahmen als auch von Ausgaben vorzusehen, drittens in der Gliederung der Konten, vor allem durch Bildung der drei Gruppen «laufender Betrieb», «Daueranlagen» und «Fonds», die jeweils in sich abgeschlossene (Betrieb A) oder abschließbare (Betrieb B) Buchungskreise sind.

Innerhalb dieser drei Hauptgruppen (Kreise) erfolgte je Betrieb die am zweckmäßigsten erscheinende Bildung von Untergruppen, wie Verwaltung, Unterhalt usw., wobei für Betrieb B wegen der größeren Bedeutung der Nebenbetriebe für diese innerhalb des Kreises «laufender Betrieb» eine zusätzliche Untergruppe geschaffen wurde. Bei starker Verschleierung der tatsächlichen Mehreinnahmen oder -ausgaben des laufenden Forstbetriebes durch die Nebenbetriebe sollten jedoch die Nebenbetriebe als besonderer Kreis (bzw. Kreise) behandelt werden. Aber auch für Betrieb B war dies vorerst nicht erforderlich.

Der gesonderte Abschluß jedes Kreises ist für Betrieb B nicht zwingend wie für Betrieb A, wo die Mehreinnahmen des laufenden Betriebes und ihre Verwendung (bzw. die Mehrausgaben und ihre Deckung) sowie die Deckung der Mehrausgaben für Daueranlagen (bzw. die Verwendung der Mehreinnahmen) als auch der Vor- oder Rückschlag in der Forstreserve jeweils ausgewiesen werden müssen.

Die Buchführung Typus Betrieb A steht damit bereits auf einer höheren Entwicklungsstufe als die Buchführung Typus Betrieb B, da bei letzterer das dritte der gesetzten Ziele nicht zwangsläufig ganz erreicht wird. Durch Ausscheidung der Untergruppe «Verschiedenes» (Wohlfahrt usw.) und durch den Gesamtaufbau des Kontenplanes Typus Betrieb B ist die Möglichkeit zum Abschluß der Buchhaltung nach dem Kontenplanprinzip des Typus Betrieb A aber vorgezeichnet. Somit kann der einfachere Typus Betrieb B als Zwischenstufe ebenfalls ein Fortschritt sein.

Beide Kontenpläne dienen jedoch in gleichem Maße den ersten beiden der im vorangehenden Abschnitt genannten Ziele. Die Verbindung zwischen Kontenplan und schweizerischer Forststatistik sowie die Möglichkeit zur Verbuchung von Einnahmen und Ausgaben je Konto, wie in der Wieder-



gabe des Kontenplanes für Betrieb A dargestellt, gelten analog auch für den zweiten Kontenplan.

#### 2.4. *Buchungs- und Abschlußtechnik*

Aus den Kontenplänen und dem Abschnitt 2.3. geht ein wesentlicher Teil des Grundsätzlichen der Buchungs- und Abschlußtechnik bereits hervor. Es werden also Einnahmen und Ausgaben gebucht; diese müssen im Total je Buchungskreis (Betrieb A) oder für die ganze Buchhaltung (Betrieb B) einander entsprechen.

Im Falle Betrieb B wird dieser Ausgleich dadurch erreicht, daß beim Abschluß der Buchhaltung die Differenz zwischen allen Einnahmen und Ausgaben errechnet und als «Mehreinnahmen» oder «Mehrausgaben» gebucht wird. Diese Zahl hat nur im Hinblick auf den rechnerischen Abschluß der Buchhaltung einen Sinn, darüber hinaus ist sie betriebswirtschaftlich im Prinzip unbrauchbar, da sie aus den Zahlen aller drei Buchhaltungskreise resultiert.

Im Falle Betrieb A ist für den Kreis «laufender Betrieb» die Differenz (der Saldo) zwischen allen Einnahmen und allen Ausgaben der Konten 901 bis 931 im Konto 932 zu buchen. Dieser Saldo ist Teil bzw. Korrekturzahl des durch die Kontengruppe 928 bis 932 ausgewiesenen angenäherten Gesamterfolges des laufenden Betriebes. Dabei dürfte es sich, zumindest auf absehbare Zeit, bei den meisten Forstbetrieben im Konto 932 um einen Betrag handeln, der der Einwohnergemeinde aus Mehreinnahmen des laufenden Forstbetriebes zur freien Verwendung zufließt. Durch die vorgenommene Gruppierung der Konten ist aber auch die Möglichkeit gegeben, nachzuweisen, wozu eventuelle Zuschüsse der Gemeinde an den Gesamtkomplex Wald verwendet wurden. Das könnte zum Beispiel für den Erholungswald sein, weil die Mehreinnahmen des laufenden Forstbetriebes zur Deckung der dafür notwendigen Ausgaben nicht ausreichten. Aber auch anders gelagerte Fälle, zum Beispiel, daß der laufende Forstbetrieb selbst Zuschüsse erhalten muß, lassen sich in dieser Buchhaltung klar nachweisen. In solchen Fällen wäre lediglich eine sinngemäße Änderung der Sammelbezeichnung für die Kontengruppe 928 bis 932 und der Bezeichnung für das Konto 932 erforderlich.

Einen besonderen Hinweis verdient an dieser Stelle das Konto 931 «Erholungswald», das sich inhaltlich mit dem Konto 40 «Wohlfahrt» des Kontenplanes für Betrieb B deckt. Die Wohlfahrtswirkungen des Waldes zu erhalten und zu mehren, ist eine Forderung der Allgemeinheit an den Waldbesitzer bzw. Forstverwalter, und für diese meist eine Selbstverständlichkeit. Da die ausschließlich für diesen Zweck (Erstellung und Unterhalt von Spazierwegen, Ruhebänken usw.) erfolgenden Ausgaben zur Produktion von Holz und anderen wägbaren Gütern des Waldes aber nicht erforderlich sind, mit anderen Worten den Erfolgsnachweis des eigentlichen forstlichen Produktionsbetriebes verfälschen, sollten sie in der Buchhaltung besonders

behandelt werden. Im Betrieb A ist das der Fall. Diese Ausgaben gelten hier in der Regel als Verwendung von Mehreinnahmen des «laufenden Betriebes». Im Betrieb B dagegen werden sie noch als Ausgaben des Forstbetriebes behandelt, da der Betrieb vorläufig noch nicht nach verschiedenen Buchungskreisen abschließt.

Im zweiten Kreis, «Dauieranlagen», müssen im Betrieb A alle Mehrausgaben durch den Forstreservefonds oder durch den laufenden Betrieb (Konto 930) gedeckt werden. Eventuelle Mehreinnahmen, zum Beispiel bei größeren Waldverkäufen, sind als Einlagen in die Forstreserve oder, wenn bei Vorliegen besonderer Umstände gesetzlich erlaubt, als Ausgabe an den laufenden Betrieb zu verwenden.

Im dritten Kreise gibt der Ausgleichssaldo den Vor- oder Rückschlag im Forstreservefonds (bzw. in den Fonds) an.

Es ist darauf zu achten, daß bei allen Transaktionen von einem Kreis in einen anderen jeweils eine Ausgaben- und eine Einnahmenbuchung vorgenommen wird.

Da sich in einer nach diesen Kontenplänen eingerichteten Buchhaltung die richtige Behandlung der meisten Geschäftsfälle von selbst ergibt, oft aber auf Grund betriebsindividueller Verhältnisse unterschiedlich vorgegangen werden muß, wird auf die Erläuterung weiterer buchungstechnischer Einzelheiten verzichtet.

In der Wahl der Buchhaltungsform, zum Beispiel Buch- oder Lose-Blatt-Form, sind die Betriebe bzw. Gemeinden im übrigen frei. Die Vorzüge der Durchschreibebuchhaltung mit losen Kontenblättern und Journal scheinen jedoch für diese Buchhaltungsform zu sprechen. Außerdem ist sie Voraussetzung für den Einsatz von Buchungsautomaten, eine Möglichkeit zur Rationalisierung der Buchhaltungsarbeiten und der Auswertung des Zahlenmaterials. Auf die Entwicklungstendenzen, die im Hinblick auf die Automation, unter anderem auch durch Verwendung von Lochkarten, erkennbar sind, soll an dieser Stelle aber nicht näher eingegangen werden. Es mag der Hinweis genügen, daß es bereits öffentliche Verwaltungen gibt, die Buchungsautomaten verwenden. In anderen Verwaltungen ist deren Verwendung vorgesehen.

## *2.5. Erfolgsrechnung*

Es wurde bereits betont, daß der Erfolg für den «laufenden Betrieb» auch mit der neuen Buchhaltung für Betrieb A nur annähernd nachweisbar ist. Die Buchhaltung für Betrieb B ist noch weiter von einer richtigen Erfolgsrechnung entfernt. Erst wenn die Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung durch eine kaufmännische Buchhaltung, die Aufwände und Erträge bucht, ersetzt würde, könnte ein Erfolg richtig nachgewiesen werden. Ein Anfang in dieser Richtung ist allerdings bereits in den vorliegenden Kontenplänen gemacht, indem der Wert des gratis abgegebenen Holzes in jeweils zwei

verschiedenen Konten berücksichtigt wird, und zwar einmal als «Ausgabe» (= Aufwand) und einmal als «Einnahme» (= Ertrag).

Ausgaben sind in der Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung, an sich nur Geldausgaben, die auf das Datum, an dem sie stattfanden, gebucht werden. Als Aufwand wird dagegen auch Wertverzehr betrachtet, der nicht in Geldausgaben besteht. Das zeigt das Beispiel Losholz. Die Buchung eines derartigen Wertverzehrs in der Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung wird als «fingierte» Ausgabe bezeichnet. In der kaufmännischen Buchhaltung wird bei der Abrechnung einer Periode, zum Beispiel eines Jahres, außerdem nur derjenige Wertverzehr als Aufwand berücksichtigt, der dem während der Periode erfaßten Ertrag «rechtmäßig» gegenübergestellt werden darf. So ist zum Beispiel von den Ausgaben für Holzhauerei bei der Erfolgsrechnung für eine Periode – und darum handelt es sich bei der kaufmännischen Buchhaltung (neben dem Nachweis der Höhe und Veränderung der betrieblichen Mittel) – im Prinzip nur der Teil als Aufwand einzusetzen, der für die Fällung desjenigen Holzes notwendig war, dessen Verkaufserlös in der gleichen Periode als Ertrag erfaßt wurde. Analog verhält es sich mit Einnahmen und Ertrag. Der in der Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung eingesetzte Wert des gratis abgegebenen Losholzes kann nur als «fingierte» Einnahme betrachtet werden, da kein Geld eingenommen wird. «Richtige» Einnahmen sind dagegen alle Erlöse aus dem Holzverkauf, die in der einfachen Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung auf das Datum gebucht werden, an dem das Geld eingenommen wurde, unabhängig davon, ob dabei zum Beispiel auch Einnahmen für Holz enthalten sind, für das schon in früheren Abrechnungsperioden die Ausgaben für die Fällung gebucht wurden. In der kaufmännischen Buchhaltung wird dagegen nur der Teil der Einnahmen bei der periodischen Erfolgsrechnung berücksichtigt, für den während der Abrechnungsperiode auch die entsprechenden Aufwände erfaßt sind. Die kaufmännische Buchhaltung ist also so eingerichtet, daß alle erfolgswirksamen Wertveränderungen zum richtigen Zeitpunkt in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden können, was in der Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung nicht ohne weiteres möglich ist.

Bei einer richtigen Erfolgsrechnung müßten vor allem auch noch die Amortisationen für Daueranlagen und die Wertveränderungen des stehenden Holzvorrates als Aufwände bzw. als Erträge erfaßt werden. Das wäre im Prinzip im Kontenplan für den Betrieb A möglich. Vorerst wurde aber auf die Einführung von Amortisationskonten verzichtet, weil die bisherigen Daueranlagen als abgeschrieben betrachtet wurden und größere Projekte zurzeit nicht geplant sind; und die Erfolgskorrektur auf Grund der Wertveränderungen des stehenden Holzvorrates soll erst nach der nächsten Revision des betrieblichen Wirtschaftsplanes erfolgen. Letzteres gilt auch für Betrieb B. Amortisationskonten wären für diesen Betrieb zurzeit ohnehin bedeutungslos, da er noch nicht wie Betrieb A je Buchungskreis, sondern nur für den Gesamtbetrieb abschließt.

Voraussetzungen zur Durchführung dieser Erfolgskorrekturen sind:

- a) Berechnung der jährlichen Amortisationsquoten mit Hilfe einer Anlagenkartei, in der für jede Daueranlage zum Beispiel der Anschaffungswert, die Nutzungsdauer, jährliche Amortisationsquote und der Restwert erfaßt sind.
- b) Erfassung der durch mengenmäßige Übernutzungen oder Einsparungen und durch Qualitätsveränderungen entstehenden Wertveränderungen des Holzvorrates.

Eine Korrektur der nach dem Buchhaltungstypus Betrieb A für den laufenden Forstbetrieb ermittelten Mehreinnahmen oder -ausgaben durch diese außerhalb der Buchhaltung gewonnenen Erfolgsgrößen ist im Prinzip also möglich und für später vorgesehen.

In einem noch späteren Zeitpunkt sollte die Umstellung von einer so weit entwickelten Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung auf die kaufmännische Buchhaltung keine besonderen Schwierigkeiten mehr bereiten.

### **3. Zusammenfassung und Ausblick**

Es wird festgestellt, daß die Entwicklungstendenz auf dem Gebiet des forstlichen Rechnungswesens allgemein und eindeutig in die Richtung der Einführung der kaufmännischen Buchhaltung geht. Eine Umstellung von der Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung auf diese fortschrittliche Form der Buchhaltung erfolgte bis jetzt nur in relativ wenigen schweizerischen Forstbetrieben. Trotz diesen guten Vorbildern zeichnet sich aus verschiedenen Gründen ein spontaner, allgemeiner Umschwung in der Praxis auch heute noch nicht ab. Dagegen ist vielfach das Bestreben vorhanden, eine sofortige Verbesserung innerhalb des alten Systems herbeizuführen.

Es werden zwei Kontenpläne veröffentlicht und besprochen, die in der Praxis derartige Verbesserungen darstellten. Es wird deshalb angenommen, daß diese Kontenpläne in ähnlich gelagerten Fällen als Leitlinien bzw. Kontenrahmen dienen können. Gleichzeitig wird diese Entwicklungsstufe als eine Etappe auf dem Wege zum «Fernziel kaufmännische Buchhaltung» betrachtet.

Um eine allgemeingültige, zweckmäßige Form dieses Zieles, dem einige Forstbetriebe schon sehr nahe sind, klar zu umreißen, scheint es an der Zeit zu sein, ähnlich wie zum Beispiel in Österreich, auch in der Schweiz einen forstlichen Einheitskontenrahmen zu schaffen, aus dem sich auf die individuellen Bedürfnisse der Forstbetriebe zugeschnittene Kontenpläne ableiten lassen, ohne jedoch den Rahmen zu verlassen oder zu sprengen. Denn Zweck des Rahmens ist Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit innerhalb bestimmter Grenzen.

Die Aufgabe ist nicht einfach. Das Ideal wäre ein Kontenrahmen, in dem sämtliche Forderungen, die an ihn heute gestellt werden, koordiniert sind, der es trotzdem aber erlaubt, nach den Prinzipien der Einfachheit, Klarheit



und Wahrheit Buch zu führen. Es müßte ein Kontenrahmen sein, der zum Beispiel die Forderungen nach Vergleichbarkeit des Zahlenmaterials der Buchhaltung auf verschiedenen Ebenen erfüllt. Vergleichbarkeit wird heute unter anderem gefordert

- international: zum Beispiel internationaler forstlicher Kontenrahmen IUFRO (6) und Jahresstatistiken der FAO;
- national: zum Beispiel Kontenrahmen von Kaefer (2) und schweizerische Forststatistik (9);
- kantonal: zum Beispiel verschiedene kantonale Kontenrahmen und Richtlinien für die Buchhaltungen der öffentlichen Verwaltungen und Kontenplan für die Forstbuchhaltungen des Kantons Appenzell-Außerrhoden;
- interkantonal: zum Beispiel Lit. (8);
- kommunal: zum Beispiel Lit. (8);
- zwischenbetrieblich;
- innerbetrieblich;
- innerhalb des Wirtschaftszweiges;
- zwischen verschiedenen Wirtschaftszweigen.

Diese Vergleichbarkeit müßte aber, wie überhaupt der ganze Kontenrahmen, in erster Linie im Dienste der Forstbetriebe bzw. der gesamten Forstwirtschaft stehen. Primär fremden Zwecken darf das forstliche Rechnungswesen nur dann dienen, wenn dadurch keine erhebliche Mehrarbeit entsteht und wenn die Verfolgung dieser Zwecke zumindest sekundär forstwirtschaftlichen Nutzen zu bringen verspricht. Auf keinen Fall darf aber das Rechnungswesen zum Selbstzweck und damit nur arbeitsvermehrend und den allgemeinen Fortschritt hemmend werden, eine Gefahr, vor der zum Beispiel Krah1-Urban (10) warnt.

Einem kompetenten Gremium, dem Vertreter aller interessierten Kreise angehören, wie private und öffentliche Waldbesitzer, Forstpersonal, Buchhalter, Praxis und Wissenschaft, sollte es jedoch gelingen, einen forstlichen Einheitskontenrahmen für die Schweiz zu schaffen, in dem diese Gefahr beseitigt ist, der im Gegenteil, neben vielen anderen notwendigen Maßnahmen, ein Mittel zum Zwecke des allgemeinen Fortschrittes in der Forstwirtschaft ist.

### **Résumé**

#### **Deux simples plans comptables d'entreprises forestières établis dans le cadre des tendances générales de l'évolution de la comptabilité forestière**

L'auteur met d'abord en évidence que la tendance de l'évolution dans le domaine de la comptabilité de l'entreprise forestière, aussi bien au niveau international (IUFRO) que national (par exemple en Angleterre et en Autriche), est à l'introduction de la comptabilité commerciale. Il montre à l'aide d'exemples que, d'une part, des tendances à suivre cette évolution se manifestent également dans l'économie forestière suisse, et que, d'autre part, des efforts cherchant à améliorer



la comptabilité forestière des recettes et des dépenses sont actuellement encore justifiables et nécessaires.

Deux simples plans comptables ont été établis pour deux administrations forestières publiques remplissant les conditions nécessaires, et leurs comptabilités ont été adaptées à ces plans. Ces plans comptables peuvent être considérés comme une étape sur le chemin du but à longue échéance qu'est la comptabilité commerciale, et ils sont valables également pour d'autres entreprises ayant une situation de départ semblable et, actuellement, les mêmes limites à leurs possibilités d'amélioration.

Afin que la forme du but lointain qu'est la comptabilité commerciale soit fixée d'une manière claire et valable d'une façon générale, l'auteur propose de créer en Suisse également un cadre standard de plan comptable forestier à partir duquel on pourrait établir, pour chaque cas particulier, des plans comptables adaptés aux conditions spécifiques des entreprises forestières. A ce propos, un certain nombre de principes devraient tout spécialement être pris en considération, à savoir: la simplicité, la clarté et la véracité en ce qui concerne la comptabilité, la possibilité de comparer les valeurs à divers échelons, et surtout une forme qui convient à l'entreprise forestière, respectivement à l'ensemble de l'économie forestière.

Un groupe d'étude compétent auquel participeraient tous les milieux intéressés, tels que des propriétaires de forêts privées et de forêts publiques, des fonctionnaires forestiers, des comptables, des représentants de la pratique et de la recherche scientifique, devrait être capable d'établir un cadre type pour la Suisse de plan comptable forestier qui, à côté d'un grand nombre d'autres mesures nécessaires, serait un moyen de progrès général en économie forestière.

*Traduction: Farron*

#### *Literatur*

- (1) *Hohl H.*: Betriebswirtschaftliche Betrachtungen der Forstwirtschaft. 168 S., Verlag P. Haupt, Bern, 1952
- (2) *Kaefer K.*: Kontenrahmen für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe. Dritte, verbesserte Auflage, 127 S., Verlag P. Haupt, Bern, 1957
- (3) *Chappuis S.-B.*: La comptabilité commerciale de l'entreprise forestière. Mitt. der SAFV, XXXI. Bd., Heft 1, 1954
- (4) *Brabänder H.-D.*: Die Buchführungen der Staatsforstverwaltungen Großbritanniens, Österreichs und der Bundesrepublik Deutschland in vergleichender Betrachtung. In: Forstwissenschaft im Dienste der Praxis. Vorträge der Forstl. Hochschulwoche Freiburg 1961. S. 223–231. BLV-Verlagsgesellschaft München, Basel, Wien, 1962
- (5) Forstwirtschaftlicher Kontenrahmen, erstellt vom Hauptverband der Wald- und Grundbesitzerverbände Österreichs. 81 S., Wien, 1962 (vgl. Besprechg. in SZfF, 1963, Nr. 7, S. 452–453)
- (6) Internationaler Verband Forstlicher Forschungsanstalten. 13. Kongreß Wien, September 1961. Berichte, 2. Teil, Bd. 2, Sektion 31. Wien, 1962
- (7) *Tromp H.*: Die Buchhaltung des Forstbetriebes. SZfF, Nr. 4, April 1959, S. 222–234
- (8) Die Neugestaltung von Verwaltungsrechnung und Bilanz. 1. Teil, Grundsätze und Sachgruppenplan, bearbeitet durch einen Ausschuß für die Kontenplangestaltung der Gemeinden; 2.–4. Teil, Bilanz- und Finanzprobleme der Gemeinden, die Aufmachung der Verwaltungsrechnung, die Organisation des Rechnungswesens, bearbeitet durch *W. Zindel*. 84 S., Rotsee-Verlag, Luzern, 1960
- (9) Schweizerische Forststatistik. Form Nr. 5 und 5a
- (10) *Krahl-Urban*: Waldbau und Forstbetriebsgröße. Holz-Zentralblatt, 1960, Nr. 142, S. 2002–2005