

Der Zeitbezug des betrieblichen Rechnungswesens

Privatdozent Dr. Michael Reiß, Köln

Seine vielfältigen Dokumentations- und Dispositionsaufgaben kann das betriebliche Rechnungswesen nur durch einen (informations-)bedarfsgerechten Zeitbezug der bereitgestellten Informationen und der Informationsbereitstellungsaktivitäten erfüllen. Geläufige Basiskonzepte wie z. B. der periodengenaue Erfolgsausweis, die kurzfristige und langfristige Finanzplanung, statische versus dynamische Bilanzauffassungen und Investitionsrechnungen, das Stichtagsprinzip, das going-concern-Konzept, die aktuelle bzw. prompte Informationsversorgung dokumentieren, daß der Zeitbezug dieses Informationssystems eine recht komplexe Qualitätseigenschaft darstellt, der man nur durch eine systematische Behandlung gerecht wird. Zu diesem Zweck wird im folgenden eine Bestandsaufnahme der zeitlichen Beschreibungsdimension sowie der zentralen zeitbezogenen Gestaltungsprobleme des betrieblichen Rechnungswesens vorgenommen.

I. Das Spektrum der Zeitbezüge

In ökonomischen Modellen tritt die Zeit entweder als a) Wertgröße i. S. eines (in-)homogenen Gutes bzw. Ungutes, als b) wertbestimmende Einflußgröße, als c) Maßgröße für die Ermittlung des Mengen- und Wertgerüsts oder als d) Spezifikationsgröße auf. Für das betriebliche Rechnungswesen als quantitative Abbildung des betrieblichen Geschehens in monetären Größen sind die drei letztgenannten Erscheinungsformen von Bedeutung, bei denen die Zeit (i. d. R. die Kalenderzeit) eine akzessorische Eigenschaft von Gütern darstellt.

- Ihre **wertbestimmende Funktion** übt die Zeit etwa bei der relativen Minderbewertung von zukünftig verfügbaren Gütern oder bei der Bestimmung von höheren Kosten für bestimmte Kalendertages- bzw. -jahreszeiten (z. B. Zuschlagssätze für Mehr-, Nacht- bzw. Wochenendarbeit, kalenderzeitabhängige Tarife im Verkehrs-, Kommunikations- und Energiesektor) aus.
- Als **Maßgröße** fungiert sie bei der Bestimmung des Mengengerüsts von Mieten, Abschreibungen, Zinsen und Zeitlöhnen einerseits sowie zeitabhängigen Eventualverbindlichkeiten (z. B. Konventionalstrafen im Falle von Lieferverzögerungen) andererseits.
- Einfache **zeitliche Spezifikationen** erfolgen durch Angabe einer zeitlichen Dimension in Form eines Zeitpunktes (z. B. beim Tageswertprinzip) oder eines Zeitraumes. Zur zeitlichen Spezifikation von komplexeren Vorgängen greift man auf zeitliche Abfolgen (etwa bei Lifo oder anderen Verbrauchsfolgeunterstellungen zur Sammelbewertung) bzw. auf zeitliche Verlaufsmuster (etwa bei unterschiedlichen zeitabhängigen Abschreibungsverläufen oder Tilgungsmustern) zurück. Mitunter kommen zu komplexen Spezifikationszwecken nicht Basisspezifikationen selbst, sondern Übereinstimmungsrelationen zwischen zwei zeitlichen Basisspezifikationen zum Einsatz, wie etwa bei der Prüfung auf Fristenkongruenz im Rahmen der Bilanzanalyse.

Innerhalb eines Informationssystems dient die Zeit zum einen der Spezifikation von Informationen durch Angabe des Geltungszeitpunkts bzw. Geltungszeitraums dieser Aussagen. Hier muß man zwischen den Geltungszeiten der Inputinformationen (Belege wie z. B. Materialentnahmescheine, Wertstellungsdatum) usw.) und der Outputinformationen (z. B. Bilanzstichtag) trennen. Darüber hinaus sind auch die Zeitbezüge der verschiedenen informationsbezogenen Tätigkeiten (Informationsaufnahme, -speicherung, -verarbeitung und -weiterga-

Zeit in Modellen

Zeit als . . .
. . . Wertdeterminante

. . . Maßgröße

. . . Spezifikationsgröße

Zeitbezug von . . .

. . . Informationen

. . . Informationsaktivitäten

be) und die Informationsversorgungs- bzw. -bedarfszustände spezifikationsbedürftig. Dies führt zur Unterscheidung von Erfassungszeiten (Inventurzeitpunkte bei permanenter oder Stichtagsinventur), Erstellungszeiten (z. B. Bilanzstellungsdatum), Speicherzeiten (z. B. Aufbewahrungsfristen) sowie Weitergabezeiten (z. B. Bilanzveröffentlichungszeitpunkte und -fristen).

Das Spektrum der Zeitbezüge wird schließlich noch durch die Tatsache erweitert, daß sich der Zeitbezug im Rechnungswesen auf unterschiedlichen Dimensionen erfassen läßt. Hier ist zu differenzieren zwischen

- a) der Art des Zeitbezugs in einen Zeitpunkt- und einen Zeitraumbezug,
- b) der Richtung des Zeitbezugs in einen Vergangenheits- und einen Zukunftsbezug,
- c) der Fristigkeit des Zeitbezugs in einen kurzfristigen und einen langfristigen Zeitbezug,
- d) der Zeitabhängigkeit der Wertansätze in zeitindifferente und in zeitabhängige Bewertungen,
- e) der Rechtzeitigkeit der Informationsversorgung sowie dem
- f) formalen Spezifikationsgrad des Zeitbezugs. Letzterer wird auf den Unterdimensionen „Vollständigkeit“, „Präzision“, „Detaillierung“, „Konditionalisierung“ und „Standardisierung“ des Zeitbezugs gemessen.

Der Gesamtzeitbezug eines elementaren Teilrechenwerks ergibt sich als eine Art Zeitbezugsvektor, der aus den Ausprägungen des Zeitbezugs auf den sechs Zeitbezugsdimensionen gebildet wird. So lautet dieser Vektor etwa im Falle der Handelsbilanz im Rahmen der externen Rechnungslegung: „Zeitpunktrechnung/vergangenheitsbezogen/einperiodig/primär zeitindifferente (nominale) Wertansätze/mit ca. drei- bis neunmonatiger Verzögerung/hoher zeitlicher Spezifikationsgrad.“

Frage 1: Beschreiben Sie die Mehrdimensionalität des Zeitbezugs anhand der Kapitalwertmethode!

Der anforderungsgerechte Zeitbezug des gesamten Rechnungswesens bzw. eines zusammengesetzten Teilrechenwerks läßt sich nicht eindeutig durch einen Vektor bestimmen. Den Anforderungen an den zeitlichen Informationsgehalt zusammengesetzter Rechenwerke wird man nur durch **mehrfache** Zeitbezüge auf jeweils einer Zeitbezugsdimension gerecht. Dies gilt einerseits z. B. für die Kombination von Zeitpunkt- und Zeitraumrechnung im Rahmen der doppelten Buchführung (Bilanz und GuV, KLR und kalkulatorische Vermögens- und Kapitalrechnung, Einzahlungs-Auszahlungs-Rechnung und Zahlungsmittelbestandsrechnung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Geldvermögensrechnung) sowie diverser Kennzahlen (z. B. Gesamt- bzw. Eigenkapitalrentabilitäten, Preisindizes). Dies gilt andererseits auch für zeitlich verdichtete Rechnungen: Hier reicht das Spektrum vom gleichzeitigen Ausweis der Vorperiodenwerte bis hin zur Veränderungs- bzw. Bewegungsbilanz (Kapitalflußrechnung), innerhalb derer mehrere Zeitpunktrechnungen zu Zwecken des Zeitvergleichs (Analyse von Bestandsveränderungen) verdichtet werden.

II. Dimensionen des Zeitbezugs

1. Zeitpunkt- und Zeitraumbezug

Zeitpunktrechnungen liefern Informationen über Bestandsgrößen zu einem bestimmten Zeitpunkt. Dies gilt etwa für die (Rein-)Vermögensrechnungen (z. B. die Bilanz). Demgegenüber sollen Zeitraumrechnungen mit Hilfe von Stromgrößen darüber informieren, welche ökonomisch relevanten Ergebnisse, insbesondere welcher Erfolg (z. B. Gewinn oder Verlust) einem bestimmten Zeitabschnitt zuzurechnen sind (z. B. GuV, Betriebsergebnisrechnung, Einnahmenüberschußrechnung). Als Gestaltungsparameter dienen auf dieser Zeitbezugsdimension a) die **Zeitpunkte**, zu denen eine aussagefähige „Momentaufnahme“ des betrieblichen Geschehens gemacht wird („Stichtagsprinzip“) sowie b) die **Zeitabschnitte**. Diese Zeitabschnitte müssen weder in ihrer Lage noch in ihrer Länge zwangsläufig mit den Kalenderzeitabschnitten (Kalenderjahr, Quartal usw.) übereinstimmen. Gesetzliche Bestimmungen, die vom Grundsatz der zwischenbetrieblichen Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit geleitet sind, engen den zeitbezogenen Gestaltungsspielraum in erster Linie hinsichtlich der Periodenlänge (Geschäftsjahr) ein. Ein zentrales Gestaltungsproblem auf dieser Zeitbezugsdimension bildet das „**Periodisierungsprinzip**“: Zur periodengerechten Erfolgsermittlung müssen Transaktionsdaten (Zahlungsgrößen von schwebenden Geschäften) dann periodisiert werden, wenn Zahlungswirksamkeit und Erfolgswirksamkeit nicht denselben Periodenbezug aufweisen (§ 252 Abs. 1, Nr. 5 HGB). Dies erfolgt durch Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellungen und (zeitabhängige) Abschreibungen. Im direkten Gegensatz zu diesen analytischen Bemühungen stehen jene Verfahren der synthetischen Erfolgsermittlung, bei de-

Dimensionen des Zeitbezugs

Mehrfache Zeitbezüge

Bestands- und
Bewegungsgrößenrechnungen

Periodengenaue
Erfolgsermittlung

nen Erfolgsgrößen aus verschiedenen Perioden zusammengefaßt werden. Dies geschieht etwa durch Gewinn- bzw. Verlustvortrag oder durch Kapitalisierung (Barwertermittlung) bzw. Endvermögensermittlung. Eine andere zeitliche Interdependenz, die zur Abkehr vom Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung führt, wird durch das Beibehaltungswahlrecht von (Niederst-)Wertansätzen hergestellt, auch wenn der Grund für einen derartigen Wertansatz in späteren Perioden nicht mehr gegeben ist (§ 253 Abs. 5 HGB, relativiert durch das Wertaufholungsgebot gemäß § 280 HGB).

Ex ante- und ex post-Rechnungen

2. Zukunfts- und Vergangenheitsbezug

Vergangenheits- bzw. Ist-Rechnungen (z.B. die Ist-Kostenrechnung, Nachkalkulation) liefern Beschreibungsmodelle zur Erfüllung von Dokumentationsaufgaben oder bilden Bausteine von Überwachungsvorgängen in Form eines Soll-Ist-Vergleichs. Zukunftsbezogene Rechnungen entwerfen hingegen ein Bild der tatsächlich erwarteten Zukunft (Investitionsrechnung, ertragswertorientierte Unternehmensbewertung, Wird-Kosten-Rechnung, Vorkalkulation) oder aber der geplanten im Sinne einer angestrebten Zukunft (Plankostenrechnung, Planbilanz, Konzept der Erfolgskapitalerhaltung).

Frage 2: Erläutern Sie die Mehrdeutigkeit des Konzepts einer zukunftsbezogenen Bilanz!

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, daß auch primär retrospektive Rechenwerke nicht ohne prognostische Informationen auskommen. So greift man bei der Bilanzierung auf zukünftige Preisentwicklungen (etwa Wertschwankungen beim Umlaufvermögen), geplante Nutzungsdauern (planmäßige Abschreibungen) bzw. geplante Verweildauern (zu Gliederungszwecken), erwartete Zahlungsverpflichtungen (etwa bei Rückstellungen) und Forderungsausfälle zurück. Eine explizite Ergänzung durch prospektive Informationen erfährt der handelsrechtliche Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften durch den Lagebericht (§ 289 Abs. 2 HGB) sowie – bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften – durch die Redepflicht des Wirtschaftsprüfers (§ 321 Abs. 2 HGB).

Bestimmung des Fristigkeitsgrads

3. Kurzfristiger und langfristiger Zeitbezug

Hiermit ist die zeitliche Reichweite (Extension, Fristigkeitsgrad) der Rechnung angesprochen. Gemeinhin werden Jahresrechnungen (Jahresabschluß, Betriebserfolgsrechnung) oder unterjährige Rechnungen (kurzfristige Erfolgsrechnung) zu den kurzfristigen, die (dynamischen) Investitionsrechnungen über die mehrperiodige Nutzungsdauer eines Anlageobjekts zu den langfristigen Rechenwerken gezählt. In einigen Fällen – wie z.B. bei der Finanzplanung oder bei der Projektkostenplanung – bereitet die Abgrenzung Schwierigkeiten. Sie lassen sich durch Rückgriff auf Konventionen (z.B. langfristige Verbindlichkeiten als Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens vier Jahren gemäß § 151 Abs. 1 AktG 1965 a. F.) beheben. Auf eine analoge Argumentation wird zurückgegriffen, wenn man als kurzfristig (langfristig) die Abbildung der Kostenwirkungen von betrieblichen Anpassungsprozessen ohne (mit) Potentialfaktorvariation bezeichnet. Hierbei ist allerdings zu beachten, daß der Zusammenhang zwischen Fristigkeit und Kostenwirkungen oft auch umgekehrt gesehen wird: Gemäß dem entscheidungslogischen Prinzip der relevanten Kosten determiniert eine vorgegebene kurze oder lange Abrechnungsfrist die Art und den Umfang der realisierbaren Anpassungsentscheidungen und trennt auf diesem Wege zwischen variablen (und damit relevanten) und fixen (irrelevanten) Kosten.

Abgrenzungsschwierigkeiten

Frage 3: Welche Bedeutung hat die Fristigkeit der Betrachtung für die Relevanz von Kosteninformationen zur Bestimmung von Preisuntergrenzen?

Unbefristete Zeitbezüge

Neben diesen befristeten Rechnungen mit festem Zeithorizont kennt das Rechnungswesen auch offene und damit unbefristete Zeitbezüge. Für einzelne Güter gilt dies etwa im Falle von unbefristeten Bindungsdauern; für den gesamten Betrieb dokumentiert dies die Annahme der unbefristeten Fortführung im going-concern-Konzept (§ 252 Abs. 2 HGB), welches sich bei der ertragsorientierten Unternehmensbewertung in der Verwendung von Bewertungen über eine unendliche Anzahl von Perioden (ewige Rente) niederschlägt.

„Zeitgerüst“

4. Zeitabhängige Mengen- und Wertkomponenten

Im Falle zeitabhängiger **Mengenkomponenten** von Rechengrößen übernimmt die Zeit die Funktion der Erfassung des Mengengerüsts („Zeitgerüst“). So erfaßt die Zeit als Bezugsgröße insbesondere das Ausmaß der Wertminderung von Betriebsmitteln (Zeitabschreibungen; bei Diskrepanzen zwischen Soll- und Ist-Betriebszeit in der Plankostenrechnung: Zeitabweichungen), den zeitlichen Vorrätigkeitsverbrauch von Kapital (Zinsen bzw. zeitabhängige Er-

lösschmälerungen in Form von Skonti), die Inanspruchnahme von Personal (Zeitlöhne) und Versicherungsleistungen sowie die Überlassung von Mobilien und Immobilien (zeitabhängige Mieten).

Abzinsung

Mit der Zeitabhängigkeit der **Wertkomponente** meint man nicht die Tatsache, daß bei Anwendung des Tageswertprinzips der Wert eines Gutes u. U. von Tag zu Tag variiert. Vielmehr geht es hierbei um das Phänomen, daß zwei nominal gleich große Werte, die sich zu unterschiedlichen Zeitpunkten realisieren, effektiv nicht mit demselben Wertansatz ins Rechnungswesen eingehen. Zeitpräferenzabhängige Diskontierungen sorgen hingegen dafür, daß weiter in der Zukunft liegende Größen mit einem geringeren Effektivwert angesetzt bzw. berücksichtigt werden. Diese Form der Zeitabhängigkeit betrifft etwa die Pensionsrückstellungen im Jahresabschluß sowie alle Zahlungsgrößen in den dynamischen Investitionsrechnungskalkülen (Kapitalwert-, interne Zinsfuß- und Annuitäten-Methode).

5. Rechtzeitigkeit

Informationsaktualität

Die Rechtzeitigkeit bezeichnet nicht den Zeitbezug der Informationen, sondern der Informationsbereitstellungsaktivitäten in Relation zu den Verwendungszeitpunkten für diese Informationen. Zeitgerechte Informationsversorgung bedeutet nicht nur eine relativ dauerhafte Sicherstellung der Informationsverfügbarkeit durch Aufbewahrungsfristen (§ 257 HGB), sondern auch eine Versorgung mit aktuellen Informationen. Zur Sicherung der **Informationsaktualität** liefern gerade die neuen Informationstechnologien einen wesentlichen Beitrag. In diesem Zusammenhang ist etwa zu denken an die automatisierte Datenerfassung in der Material- bzw. Warenwirtschaft (z. B. über scanner-Kassen), Fertigung (Betriebsdatenerfassung) oder im Personalwesen (Zeiterfassungssysteme) sowie an erhebliche Vereinfachungen beim Änderungsdienst in Datenbanken (updating). Wertvolle Dienste zur prompten Informationsversorgung leisten auf dem Gebiet der Datenverarbeitung die on-line betriebenen Systeme (Berichterstellung im Dialogbetrieb, Cash-Management). Dennoch darf das Bemühen um Aktualität nicht dazu verleiten, rechtzeitige Versorgung in jedem Falle mit möglichst prompter Versorgung gleichzusetzen.

Frühzeitigkeit

Eine derartige Gleichsetzung erscheint noch am ehesten angebracht, wenn man aus dem Rechnungswesen Informationen über einen bestehenden Handlungsbedarf entnehmen will. Hier dient das Rechnungswesen als Diagnoseinstrument, welches in Form eines **Früherkennungssystems** möglichst frühzeitig, d. h. mit ausreichendem Vorlauf, über Handlungsnotwendigkeiten (Risiken/Chancen) aufklären soll. Im Gegensatz zu dieser frühzeitigen Informationsversorgung kann Rechtzeitigkeit aber auch als möglichst späte Informationsproduktion interpretiert werden. Im Sinne des entscheidungstheoretischen Ansatzes der **Zeitaufschiebung** gelingt dadurch eine bessere Fundierung der Outputinformationen, weil auch die zwischenzeitlich anfallenden (Zusatz-)Informationen berücksichtigt werden können.

Zeitaufschiebung

Timing

Zwischen diesen Extremen des „So früh wie möglich bzw. so spät wie möglich“ sind jene Informationsaktivitäten anzusiedeln, deren Rechtzeitigkeit sich in einem **optimalen Timing** äußert. Hierzu zählen in erster Linie Aktivitäten der Offenlegung, die auch interne Adressaten, etwa in der mitbestimmten Unternehmung einbezieht. Publizitätsaktivitäten bestehen mitunter in einer optimalen Nutzung von gesetzlich belassenen zeitlichen Gestaltungsspielräumen der Offenlegung (§ 264 Abs. 1 HGB). Oder sie beruhen auf einer „Übererfüllung“ der Publizitätsbestimmungen (zeitlich aktive Publizität), etwa in Form von Zwischenabschlüssen oder unterjährigen Pressemitteilungen.

6. Zeitlicher Spezifikationsgrad

Mit dem Spezifikationsgrad erfaßt man die formale Exaktheit des Zeitbezugs. An den auf diesem Wege bestimmten Informationsgehalt werden nicht nur in sachlicher, sondern auch in zeitlicher Hinsicht – nicht zuletzt durch die GoB oder funktionsgleiche Bestimmungen – Anforderungen gestellt.

Vollständigkeit

Sie schlagen sich erstens – in Anlehnung an sachbezogene Vollständigkeitsgrundsätze (z. B. § 246 Abs. 1 HGB) – in der Forderung nach **Vollständigkeit** des Zeitbezugs nieder. Auf dem Gebiet der Investitionsrechnung erfüllen die dynamischen Kalküle diese Forderung durch eine vollständige Berücksichtigung aller Perioden der Nutzungsdauer eines Investitionsobjekts sowie der gegebenen Zeitpräferenz. Demgegenüber beruhen die statischen Kalküle im wesentlichen auf einem Partialmodell einer „repräsentativen“, anhand von Durchschnittswerten abgebildeten Nutzungsperiode unter Vernachlässigung der Zeitpräferenz.

Präzision

Eine zweite Forderung betrifft die **Präzision** des Zeitbezugs. Hier erwartet man bei Bestandsgrößen in aller Regel tagesgenaue Angaben (z. B. bei Börsenkursen für Wertpapiere oder bei der Währungsumrechnung sind das selbst Mittel- oder Endkurse) und gibt sich nicht mit Zeit-Intervallangaben zufrieden. Im Falle von Stromgrößen sind die Anfangs- und Endzeitpunkte der betreffenden Perioden genau zu bestimmen.

Abweichend davon besitzen zunächst die Rückstellungen für nach dem Fälligkeitszeitpunkt ungewisse Verbindlichkeiten einen unbestimmten Bezugszeitpunkt. Darüber hinaus liegt den Bewertungsvorschriften (Niederstwertprinzip) für das Umlaufvermögen durch die Bezugnahme auf die „nächste Zukunft“ in § 253 Abs. 3 HGB wie auch dem Zeithorizont im Lagebericht („voraussichtliche Entwicklung“ in § 289 Abs. 2 HGB) ein unpräziser Zeitbezug zugrunde.

Detaillierung

Drittens ist die Forderung nach einem adäquaten **Detaillierungsgrad** der Zeitangaben zu stellen. Wer periodenbezogene Aussagen benötigt, muß sich über die erwünschte Periodenlänge im klaren sein. Bei den kurzfristigen Erfolgsrechnungen muß zu diesem Zweck die jeweilige Periodenlänge (Tag, Dekade, Monat, Quartal) bestimmt werden. Analog ist bei mehrperiodigen Finanz- und Investitionsrechnungen der Detaillierungsgrad, d. h. die Schrittweite der Zeitrechnung festzulegen.

Konditionalisierung

Alternativ bedingte („**konditionalisierte**“) **Zeitbezüge** dienen der expliziten Differenzierung bzw. Flexibilisierung der Gestaltung des Rechnungswesens. Hier werden jeweils zeitbezogene Gestaltungsspielräume (Dann-Komponente) geschaffen, deren Art bzw. Umfang von der Ausprägung einer Bestimmungsgröße (Wenn-Komponente) abhängt. So differenzieren die „größenabhängigen Erleichterungen“ der §§ 326, 327 HGB die Frist der Bilanzerstellung etwa nach der Größe der (Kapital-)Gesellschaft.

Standardisierung

Schließlich geht es bei der **Standardisierung** des Zeitbezugs um ein Phänomen, welches die bekannten sachbezogenen Standardisierungsaktivitäten (Aussonderung des Außergewöhnlichen, Ansatz von Annuitäten, Normalkostenrechnung, Saisonbereinigung u. ä.) ergänzt. Zunächst ist hiermit die Unterscheidung zwischen a) einheitlichen und unterschiedlichen Abrechnungszeitpunkten bzw. zwischen b) Abrechnungszeitabschnitten mit gleichbleibender Länge und mit bedarfsgerecht variierender Länge angesprochen (vgl. II., 1.). Die Forderung nach Einheitlichkeit stellt sich insbesondere im Zusammenhang mit verbundenen Einzelrechnungen, wie etwa bei Teilrechnungen innerhalb eines Konsolidierungskreises (§ 299 HGB).

Ein weiterer Aspekt der normierten bzw. nicht-normierten Zeiterfassung bezieht sich auf die zeitabhängigen Mengengerüste (vgl. II., 3.). Hier ist zu klären, ob bei der Messung der Beanzzeitpunkte bzw. -räume wie auch der Informationsbereitstellung erfüllt sie die **Forderung nach periodenweiser Vergleichbarkeit** der Informationen. Diese Feststellung gilt allerdings für Monate (Quartale, Jahre) mit unterschiedlicher Anzahl von (Arbeits- bzw. Feier-)Tagen nur approximativ.

Den regelmäßigen (laufenden) Rechnungen stehen die unregelmäßigen Rechnungen gegenüber. Sie beziehen sich entweder auf nicht normierte Zeitabschnitte („Episoden“, wie z. B. die Länge von Entwicklungsprojekten bei Projektkostenrechnungen), oder sie haben den Charakter von Sonderrechnungen (z. B. Sonderbilanzen).

Ein weiterer Aspekt der normierten bzw. nicht-normierten Zeiterfassung bezieht sich auf die zeitabhängigen Mengengerüste (vgl. II., 3.). Hier ist zu klären, ob bei der Messung der Beanspruchung von Potentialfaktoren individuell ermittelte Zeiten oder – aus Gründen der Einfachheit – Durchschnittszeiten (Plan-, Normal- bzw. Standardwerte) zum Ansatz kommen. Fraglich erscheint, ob sich derartige Durchschnittswerte etwa bei Vorliegen von flexiblen Arbeitszeiten zur zutreffenden Erfassung des Faktorverbrauchs eignen.

III. Gestaltung des Zeitbezugs

Betrachtet man den Zeitbezug des Rechnungswesens als Gestaltungsgegenstand, so verläßt man die Ebene der Betriebsführung mit Hilfe des Informationssystems „Rechnungswesen“ und begibt sich auf die (Meta-)Ebene der Gestaltung eben dieses Informationssystems.

Die Gestaltung des Zeitbezugs vollzieht sich in folgenden Anspruchsstufen:

- Auf einer ersten Stufe ist sicherzustellen, daß die Verwendbarkeit der Informationen des Rechnungswesens nicht durch **fehlende** bzw. durch **unklare** Zeitangaben beeinträchtigt wird. Diese Gefahr besteht etwa dann, wenn nicht erkennbar ist, ob Gewinngrößen als Jahres- oder als Quartalsergebnisse oder ob Kalkulationsdaten als Ist- bzw. Planwerte zu interpretieren sind. Bei weitem weniger offensichtlich und auch weniger leicht zu klären ist die Frage, wann im Rechnungswesen mit diskontierten Werten als Ausdruck eines korrekten, d. h. die optimale intertemporale Allokation gewährleistenden Zeitbezugs gearbeitet werden soll (Beispiel: Abzinsung (langfristiger) unverzinslicher Forderungen in der Bilanz).
- Zweitens soll – nicht zuletzt durch integrative Informationssysteme wie das Controlling – vermieden werden, daß der Zeitbezug des Informationsbedarfs und der Zeitbezug des Informationsangebots nicht übereinstimmen. Ein **inadäquater Zeitbezug** dieser Art liegt

Klarheit, Adäquanz und Optimalität des Zeitbezugs

vor, wenn man z. B. von einer Vergangenheitsrechnung wie der Bilanz Informationen über die zukünftige Finanzlage erwartet.

- Auf einer dritten Stufe geht es um die **optimale Gestaltung des Zeitbezugs**. Anhand von vier Beispielen wird im folgenden demonstriert, daß es sich hier insofern um echte Optimierungsprobleme handelt, als jeweils Konflikte zwischen mehreren entgegengesetzten Gestaltungskriterien gelöst werden müssen.

Nettoinformationsnutzen der Periodisierung

1. Periodengenaue Erfolgsermittlung

Die Gestaltung einer periodengenaue Kostenrechnung durch Auflösung in Periodeneinzelkosten (z. B. monatliche Gebühren, Mieten u.ä.) und Periodengemeinkosten (z. B. Grundgebühren, Kautionen, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall) erfordert die Lösung des folgenden Konflikts: Der Informationsgewinn durch eine periodenbezogene, d.h. nicht auf die Totalperiode bzw. eine vertragliche Bindungs- oder eine Projektdauer bezogene Erfolgsermittlung mittels Aussonderung des Periodenfremden und mittels zeitlicher Verteilung wird gemindert durch den Informationsverlust infolge „künstlicher“, die zeitliche Verbundenheit nicht zutreffend wiedergebender Perioden-Schlüsselung. Bei pragmatischen Ansätzen zur Konfliktlösung nimmt man durchaus in Kauf, entweder (tatsächliche) Periodeneinzelkosten wie Periodengemeinkosten zu behandeln (unechte Periodengemeinkosten) oder Gemeinkosten wie Periodeneinzelkosten abzurechnen (etwa nach dem Vorbild der Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern).

Allokationseffizienz bei unterschiedlichen Zeithorizonten

2. Optimaler Zeithorizont

Bei langfristigen Planungsrechnungen wie etwa der Finanzplanung und der Investitionsrechnung muß der Zeithorizont der Rechnung aufgrund folgender Überlegungen bestimmt werden: Einerseits erhöht sich mit längerem Planungshorizont die Unsicherheit der Informationen, weil die implizite Unterstellung konstanter Randbedingungen (sog. Zeitstabilitätshypothese) logisch unsicherer wird. Andererseits läuft man bei verkürzten Planungshorizonten Gefahr, Maßnahmen infolge des Ausblendens ihrer langfristigen Wirkungen rentabilitäts- und auch liquiditätsseitig falsch zu bewerten (Risiko der Fehlallokation). Hier behilft man sich entweder mit Konventionen über übliche Planungszeiträume oder man erfaßt Wirkungen jenseits des (vorgegebenen) Planungshorizonts lediglich in globaler Form.

„So früh wie nötig, so spät wie möglich“

3. Optimales Bereitstellungstiming

Sieht man einmal von bilanzpolitisch optimal platzierten Publizitätsaktivitäten (z. B. Pressemitteilungen) ab, sind bei diesem Gestaltungsproblem insbesondere die Vorteile der späten Informationsbereitstellung (Nutzung von Zusatzinformationen durch Zeitaufschiebung) und deren Nachteile (Einbuße an Eingriffsmöglichkeiten bzw. Risiken der Fehlerfortpflanzung durch Zuwarten) zu berücksichtigen. Der auftretende Konflikt wird etwa vom Gesetzgeber durch eine Relativierung des Stichtagsprinzips für den Jahresabschluß (z. B. über § 252 Abs. 1, Nr. 4 HGB bezüglich der sog. wertaufhellenden Tatsachen und über den Lagebericht gemäß § 289 Abs. 2, Nr. 1 HGB) gelöst.

Einfachheit versus Steuerungseffizienz

4. Optimaler zeitlicher Spezifikationsgrad

Hierbei geht es um die optimale Erfüllung der Forderungen nach Aussagegehalt, Vergleichbarkeit und Flexibilität des Rechnungswesens. Das Problem der optimalen Komplexion des Zeitbezugs betrifft einmal den zeitlichen **Standardisierungsgrad**, mithin also die Frage, ob aus Gründen der Einfachheit und Einheitlichkeit nur mit einer Einheits-Periodenlänge oder auch mit variablen Längen der Abrechnungsperioden gearbeitet werden soll. Es stellt sich aber auch im Zusammenhang mit der Optimierung des zeitlichen **Detaillierungsgrads**: Hochauflösende „Zeitlupen“-Abbildungen des betrieblichen Geschehens mit kleiner zeitlicher Schrittweite sind zwar vergleichsweise unsicherer. Sie sind aber erforderlich, weil etwa in der Finanzplanung nur so gewährleistet werden kann, daß vorübergehend auftretende Liquiditätsengpässe (Konkursrisiko!) überhaupt erkannt werden. Zur Lösung dieses Konflikts ermittelt man zunächst in Abhängigkeit von der kleinsten effektiven Teilbarkeit des abgebildeten Prozesses (z. B. je nach Länge der Kündigungsfristen von Verträgen) die kürzeste erforderliche Abrechnungsperiode. Darüber hinaus bietet es sich an, innerhalb einer Hierarchie von zeitlichen Bezugsgrößen nicht nur mit einem einzigen, sondern mit mehreren abgestuften Detaillierungsgraden (Jahre, Quartale, Dekaden, Wochen, Tage usw.) zu arbeiten. In diesem Fall wird das Rechnungswesen auf der Grundlage mehrerer, verschachtelter Zeitrechnungen betrieben.

Frage 4: Welche Gefahren treten auf, wenn man den Zeitbezug von Informationen aus dem Rechnungswesen nicht „optimal“ spezifiziert?

Literaturempfehlungen:

Horvath, P.: Controlling. 2. Aufl., München 1986.

Kloock, J./Sieben, G./Schildbach, Th.: Kosten- und Leistungsrechnung. 3. Aufl., Düsseldorf 1984.

Küting, K./Weber, C.-P. (Hrsg.): Handbuch der Rechnungslegung. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung. Stuttgart 1986.

Menrad, S.: Rechnungswesen. Göttingen 1978.

Reiß, M./Gans, Ch.: Die Kosten- und Leistungsrechnung als diagnostisches Informationssystem, in: WISU, 14. Jg. (1985), S. 593–598.

Riebel, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. 5. Aufl., Wiesbaden 1985, S. 81–97.

Schneider, D.: Investition und Finanzierung. 5. Aufl., Wiesbaden 1980.

Schweitzer, M./Küpper, H.-U.: Systeme der Kostenrechnung. 4. Aufl., Landsberg 1986.

Weber, J.: Kriterien zur Systematisierung des betrieblichen Rechnungswesens. WISU-Studienblatt Dezember 1983.

Witte, E.: Finanzplanung der Unternehmung. 3. Aufl., Opladen 1983.

Die Beantwortung der Fragen erfolgt im WISU-Repetitorium.