

Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse

Band 57

Struktur und Funktion der Bilanz

Grundfragen der betriebswirtschaftlichen Bilanz
in methodologischer und entscheidungstheoretischer Sicht

Von

Marcell Schweitzer



Duncker & Humblot · Berlin

MARCELL SCHWEITZER

Struktur und Funktion der Bilanz

Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. h. c. Dr. h. c. Erich Kosiol
Freie Universität Berlin

in Gemeinschaft mit

Prof. Dr. Erwin Grochla
Universität zu Köln

Prof. Dr. Dieter Pohmer
Eberhard-Karls-Universität Tübingen

Prof. Dr. Eberhard Witte
Ludwig-Maximilians-Universität München

Prof. Dr. Heinz Langen
Freie Universität Berlin

Prof. Dr. Ralf-Bodo Schmidt
Albert-Ludwigs-Universität, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Werner Vollrodt
Bayerische Julius-Maximilians-Universität, Würzburg

Prof. Dr. Knut Bleicher
Justus Liebig-Universität, Gießen

Prof. Dr. Marcell Schweitzer
Eberhard-Karls-Universität Tübingen

Prof. Dr. Günter Dlugos
Freie Universität Berlin

Prof. Dr. Jürgen Wild
Albert-Ludwigs-Universität, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Norbert Szyperski
Universität zu Köln

Prof. Dr. Klaus Chmielewicz
Ruhr-Universität Bochum

Prof. Dr. Siegfried Menrad
Eberhard-Karls-Universität Tübingen

Prof. Dr. Ulrich Pleiß
Erziehungswissenschaftliche Hochschule Rheinland Pfalz, Abt. Worms

Struktur und Funktion der Bilanz

Grundfragen der betriebswirtschaftlichen Bilanz
in methodologischer und entscheidungstheoretischer Sicht

Von

Professor Dr. Marcell Schweitzer
Eberhard-Karls-Universität Tübingen



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1972 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1972 bei Berliner Buchdruckerei Union GmbH., Berlin 61
Printed in Germany
ISBN 978 3 428 02704 0

Vorwort

Diese Schrift wurde von der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Freien Universität Berlin am 15. 5. 1968 als Habilitationsschrift angenommen. Den ursprünglichen Titel „Grundfragen der betriebswirtschaftlichen Bilanz in methodologischer und entscheidungstheoretischer Sicht“ habe ich als Untertitel beibehalten. Aufbau und Inhalt der Schrift sind bis auf einige Ergänzungen um neuere Bilanzbeiträge unverändert geblieben.

Meinem hochverehrten akademischen Lehrer, Herrn *Prof. Dr. Dres. h. c. Erich Kosiol*, möchte ich meinen herzlichen Dank für seine unermüdliche Förderung dieser Arbeit aussprechen. Aus seinem langjährigen Bemühen um bilanzrechnerische Aussagensysteme, das in der pagatorischen Bilanzauffassung seinen Niederschlag gefunden hat, ist eine große Zahl von Anregungen geflossen, die ich gern aufgegriffen habe.

Bei dem von mir vorgelegten Bilanzierungskonzept handelt es sich um eine Weiterführung dynamisch-pagatorischer Denkansätze. Die Unterschiede zwischen meinem Vorschlag und anderen neueren bilanzrechnerischen Beiträgen liegen in der methodologischen und entscheidungstheoretischen Analyse der Bilanzierungsprobleme, im Versuch einer axiomatisierten Satzformulierung des Rechnungsmodells und in einer kritischen Auseinandersetzung mit dem Bewertungsproblem.

Wertvolle Hinweise habe ich von den Herren *Prof. Dr. Heinz Langen*, Berlin, *Prof. Dr. Helmut Schneider*, Mannheim, *Dr. Winfried Matthes*, Berlin, und *Dipl.-Kfm. Wolfgang Graurock*, Berlin, erhalten. Herrn *Prof. Dr. Horst Sanmann*, Hamburg, danke ich für seine freundliche Unterstützung.

Die Deutsche Forschungsgemeinschaft trug durch das Gewähren eines zweijährigen Habilitandenstipendiums mit zum Entstehen dieser Arbeit bei. Meinen Assistenten, Herrn *Dipl.-Volkw. Fritz Dinkel*, Herrn *Dipl.-Kfm. Günter Otto Hettich* und Herrn *Dipl.-Kfm. Hans-Ulrich Küpper* danke ich für zahlreiche Anregungen und ihre Unterstützung bei der Drucklegung.

Tübingen, den 1. 7. 1971

Marcell Schweitzer

Inhaltsverzeichnis

I. Problemstellung	11
II. Methodologische Grundlegung	17
A. Probleme der betriebswirtschaftlichen Modellbildung	17
1. Der Modellbegriff in der Wirtschaftswissenschaft	17
2. Elemente und Beschaffenheit wissenschaftlicher Satzsysteme ..	20
a) Mittel der Abbildung von Gegenstandsbereichen	20
b) Aufbau wissenschaftlicher Satzsysteme	23
3. Klassifikation betriebswirtschaftlicher Modelle	27
a) Beschreibungsmodelle und Erklärungsmodelle	28
b) Theorien und Entscheidungsmodelle	30
c) Realmodelle und Idealmodelle	32
d) Deterministische und nicht-deterministische Modelle	33
e) Statische und dynamische Modelle	34
B. Probleme der betriebswirtschaftlichen Modellanwendung	36
C. Der Erkenntniswert betriebswirtschaftlicher Modelle	40
III. Das Grundmodell betriebswirtschaftlicher Bilanzrechnung	43
A. Der Unternehmungsprozeß als Abrechnungsgegenstand	43
1. Komponenten des Unternehmungsprozesses	43
2. Der realisierte Unternehmungsprozeß	48
a) Der Unternehmungsprozeß als Gesamt- und Teilprozeß	48
b) Der Unternehmungsprozeß als Total- und Partialprozeß ..	50
3. Der geplante Unternehmungsprozeß	52
a) Komponenten des geplanten Unternehmungsprozesses	52
b) Kriterien der Prozeßplanung	54
aa) Minimax-Kriterium	54
bb) Kriterium des minimalen Bedauerns	55
cc) Maximax-Kriterium	56

dd) Pessimismus-Optimismus-Kriterium	57
ee) Höchste Wahrscheinlichkeit	58
ff) Mathematische Erwartung	60
gg) Mögliche Überraschung	61
hh) Satisfizierungsniveau	62
B. Buchhalterische Kalkülinterpretationen als Abbildungen des Un- ternehmensprozesses	64
1. Axiomatisierung buchhalterischer Abrechnungssysteme	64
a) Axiomensystem der systematischen einfachen Buchhaltung	64
b) Axiomensystem der doppelten Buchhaltung	76
2. Analyse unterschiedlicher Kalkülstrukturen	78
3. Modell der Überschußverwendung	83
a) Konstruktion des Verwendungsmodells	83
b) Stellung des Verwendungsmodells zu instrumentalen Satz- systemen höherer Ordnung	90
C. Analyse der Wert- und Bewertungsprobleme in der betriebswirt- schaftlichen Bilanzrechnung	96
1. Die logische Struktur von Wertbegriffen	96
a) Wert als klassifikatorischer Begriff	96
b) Wert als komparativer Begriff	98
c) Wert als quantitativer Begriff	99
2. Analyse betriebswirtschaftlicher Wertkonzeptionen	100
a) Objektive Werttheorie	102
b) Subjektive Werttheorie	104
c) Entscheidungslogische Werttheorie	111
3. Wert und Bewertung in der Bilanzrechnung	118
a) Struktur des Wertes und Funktion der Bewertung in der Bilanzrechnung	118
b) Die entscheidungslogische Wertkonzeption als konstituieren- des Element der Verwendungsrechnung	122
c) Analyse neuerer Beiträge zur Bilanzbewertung	128
D. Rechtfertigung des Anschaffungswertprinzips im Grundmodell der Bilanzrechnung	131
1. Analyse der Eigenschaften und der Funktion des Grundmodells	131
a) Entscheidungstheoretische Begründung des Anschaffungs- wertprinzips im Grundmodell	131
aa) Überprüfung der Axiome des Satzsystems	131
bb) Kritik des Niederstwertprinzips als Entscheidungsregel	135

b) Informationstheoretische Begründung des Anschaffungswertprinzips im Grundmodell	141
aa) Semantische und pragmatische Fragen des Grundmodells als Informationsinstrument	141
bb) Kritik des Niederstwertprinzips als Informationskonvention	145
2. Das Grundmodell als Basis retro- und prospektiver Kapitalflußrechnungen	146
3. Zusammenfassung	153
IV. Kritische Analyse der betriebswirtschaftlichen Bilanzauffassungen ..	155
A. Vorbemerkung	155
B. Analyse betriebswirtschaftlicher Bilanzauffassungen	156
1. Analyse der statischen Bilanzauffassungen	156
a) Die wichtigsten Elemente der Bilanzauffassung le Coutres ..	156
b) Analyse der Bilanzauffassung le Coutres	159
2. Analyse der dynamischen Bilanzauffassungen	162
a) Die wichtigsten Elemente der Bilanzauffassung Schmalenbachs	162
b) Analyse der Bilanzauffassung Schmalenbachs	166
c) Analyse der Bilanzauffassung Kosiols	170
3. Analyse der organischen Bilanzauffassungen	175
a) Die wichtigsten Elemente der Bilanzauffassung Schmidts ..	175
b) Analyse der Bilanzauffassung Schmidts	178
4. Analyse der Bilanzauffassung Riegers und verwandter Bilanzauffassungen	180
a) Die wichtigsten Elemente der Bilanzauffassung Riegers	180
b) Die wichtigsten Elemente der Bilanzauffassung von Albach und Gümbel	184
aa) Zur Bilanzauffassung Albachs	184
bb) Zur Bilanzauffassung Gümbels	189
c) Analyse der Bilanzauffassungen von Rieger, Albach und Gümbel	191
V. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	197
Summary	201
Literaturverzeichnis	205
Personenverzeichnis	239
Sachverzeichnis	243

I. Problemstellung

Die Bilanzrechnung als das älteste Instrument zur *Information* und *Dokumentation* über reale und nominale Güterbewegungen sowie -bestände in öffentlichen und privaten Wirtschaftseinheiten reicht in seiner Entwicklung als Rechnungssystem über vier Jahrtausende zurück und hat bis zur Gegenwart eine Geschlossenheit erreicht, die auch disziplinfremden Wissenschaftlern ein gewisses Interesse abgerungen hat¹. Dieser Rechnung wird neben der Anerkennung in bezug auf ihre Einfachheit und Systematik sogar eine wirtschaftspolitische Instrumentalität zugesprochen, indem eine Abhängigkeit des kapitalistischen Wachstums auch von diesem Rechnungssystem vermutet wird². Unabhängig von dieser Vermutung hat die Bilanzrechnung eine aus der Tätigkeit der Unternehmungen nicht fortzudenkende *dokumentarische* Aufgabe übernommen, die sich noch mit weiteren verträglichen Aufgaben kombinieren läßt. Damit dient sie einzelwirtschaftlichen Zwecken und erlangt betriebswirtschaftliche Relevanz. Die von ihr wahrgenommene betriebswirtschaftliche Dokumentation des Unternehmungsprozesses dient *informatorischen* Zwecken, von denen jeweils Weise, Umfang und Inhalt des dokumentarischen Vorgehens determiniert werden. Als Kontrollmittel getroffener Entscheidungen und als Basis in die Zukunft reichender Entscheidungen gewann die Bilanzrechnung eine besondere Bedeutung, die eine große Anzahl von Wissenschaftlern dazu angeregt hat, über ihren Aufbau, die Funktionsweise und den Informationsgehalt Untersuchungen anzustellen, wobei die Überlegungen zum Aufbau und zur Funktionsweise des Rechnungssystems eine Vorstufe zu den informatorischen Analysen darstellen.

Informationen als empirisch wahre Erkenntnisse können unterschiedlichen Zwecken dienstbar gemacht werden. Die Informationsgewinnung selbst kann nur zweckorientiert vorgenommen werden. Bei einem Rechnungssystem treten die Fragen der Zweckausrichtung von Informationen in dem Augenblick in Erscheinung, in welchem das Rechnungssystem aufgestellt wird oder spätestens, wenn mit einem gegebenen Rechnungssystem mehrere Zwecke verfolgt werden sollen.

¹ *Cayley* [Principles], *Vorwort*: "The principles of Bookkeeping by Double Entry constitute a theory which is mathematically by no means uninteresting: it is in fact like Euclid's theory of ratios an absolutely perfect one, and it is only its extreme simplicity which prevents it from being as interesting as it would otherwise be."

² *Sombart* [Kapitalismus] 11, 110 ff., 118 ff.

Auf jeden Fall sollten die genannten Überlegungen angestellt werden, wenn ein Zweckwechsel vorgenommen wird. Dieser letzte Fall gab in der Betriebswirtschaftslehre Anlaß zu einer Diskussion, die bis zur Gegenwart noch nicht als abgeschlossen angesehen werden kann. Für die Vertreter der älteren Bilanzrechnung hieß z. B. der zu verfolgende Rechnungszweck: „Ermittlung des Vermögens- und Schuldenstandes der Unternehmung zu einem bestimmten Zeitpunkt.“ An diesem Rechnungszweck entzündeten sich alle Bilanzdeutungen und „Wertkonzeptionen“ betriebswirtschaftlicher und juristischer Art. Sie werden heute unter der Bezeichnung der *statischen Bilanzauffassungen* subsumiert. Vom Artikel 31 ADHG von 1861 über den § 39 HGB, den § 131 AktG a. F. bis zum § 151 AktG n. F. zieht sich mit abnehmender Intensität das statische Gedankengut durch die Bilanzierungsvorschriften und die Bilanzierungspraxis.

Für die neuere Bilanzrechnung ist ein Wechsel im Rechnungszweck aufgetreten, der als „Information über den Ergiebigkeitsgrad unternehmerischer Handlungen in einem bestimmten Zeitraum“ formuliert werden kann. Dieser in abgewandelter Form zuerst von *Schmalenbach*³ postulierte Rechnungszweck bedeutet eine Abwendung von der Bilanz als Zusammenstellung von Vermögens- und Schuldenpositionen und eine Hinwendung zu einer erfolgsmäßigen Interpretation der Bilanzrechnung. Der bilanzielle Jahresabschluß wird nunmehr als ein Rechnungssystem erklärt, das ex post Informationen über periodische Güterentstehungen und Güterverwendungen liefert. Diese Festlegung des Rechnungszwecks einer Bilanz bildet den Kern der *dynamischen Bilanzauffassungen*. Von dem geänderten Rechnungszweck ausgehend, wird eine sinngemäße Deutung des Bilanzinhalts getroffen. Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung stellen in dieser Blickrichtung beide systematisch verknüpfte Erfolgsermittlungsrechnungen unterschiedlichen Detaillierungsgrades dar⁴. Während die Bilanz einen globalen Ausweis des Periodenerfolgs erlaubt, zeigt die Gewinn- und Verlustrechnung denselben Erfolg spezifiziert nach entstandenen und verwendeten Güterarten an. Das dynamische Gedankengut tritt mit zunehmender Intensität in die Bilanzierungsvorschriften und in die Bilanzierungspraxis ein. Allgemein kann festgehalten werden, daß der Übergang von der statischen zur dynamischen Bilanzkonzeption in einem Wechsel des Rechnungszwecks und in einer damit verbundenen unterschiedlichen Interpretation des Bilanzinhalts besteht.

In groben Zügen nahm die Entwicklung der Bilanzprobleme folgenden Lauf: Die begeistert und sachlich geführte Diskussion über bilanz-

³ *Schmalenbach* [Dynamische Bilanz¹] 1 ff., 65 ff., [Abschreibung] 81 ff., [Erfolgsbilanz] 379 ff.

⁴ *Kosiol* [Buchhaltung] 53 ff. und *Münstermann* [Bilanztheorien] 249.

rechnerische Fragen in der Betriebswirtschaftslehre, soweit sie echte grundsätzliche und spezielle Einzelfragen eines praktikablen Rechnungssystems zum Gegenstand hatte, liegt etwa 40 Jahre zurück. Die Wende von der statischen zur dynamischen Bilanzauffassung nahm ihren Anfang mit dem Aufsatz *Schmalenbachs* „Grundlagen dynamischer Bilanzlehre“⁵, in dem eine neue Erklärung des Sachinhalts der Bilanz gegeben sowie eine Anzahl von Bewertungsvorschriften zur Ermittlung des „vergleichbaren“ Periodenerfolgs zusammengestellt wurde. Damit war der Grundstein für die Ablehnung jeder Art von Vermögensrechnung mittels der Bilanz gelegt und die Erfolgsrechnung zum zentrierenden Element des Rechnungssystems erhoben⁶. Der Versuch einer Synthese zwischen Statik und Dynamik wurde 1921 von *Fritz Schmidt*⁷ vorgelegt. *Schmidt* versuchte, den Nachweis zu erbringen, daß die beiden Rechnungszwecke Vermögensermittlung und Erfolgsermittlung in der Bilanz sinnvoll kombiniert werden können, wobei der Gewinn Ausdruck einer relativen Substanzerhaltung der Unternehmung ist. Obwohl das Ziel (oder die Nebenbedingung) der Substanzerhaltung in Theorie und Praxis einige Beachtung gefunden hat, ist das Rechnungssystem von *Schmidt* zunächst ein Entwurf geblieben.

Die Gedanken *Schmalenbachs* fanden ihre Erweiterung und Präzisierung in den Arbeiten von *Walb*⁸ und *Kosiol*⁹. Sie erfuhren aber auch eine sehr scharfsinnige Kritik durch *Rieger*¹⁰, der als Ergebnis der Auseinandersetzung mit *Schmalenbach* eine völlig neuartige Bilanzkonzeption vorlegte, die von der Bilanz als Nachrechnung vollständig abweicht und ihr den Charakter einer *Vorschaurechnung* gibt, deren Konzept auf der Definition des „heutigen Wertes“ beruht¹¹. Als Weiterführung der Gedanken von *Schmidt* erschien der Beitrag von *Karl Hax*¹², der das Problem der Substanzerhaltung gründlich analysierte. Dann wurde es — von Beiträgen zu den Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätzen abgesehen — relativ ruhig um das betriebswirtschaftliche Bilanzierungsproblem.

Seit 1950 etwa ist wieder ein Hinwenden zu den Fragen der Bilanzrechnung zu beobachten¹³. Die Art der neueren Fragestellungen hat sich

⁵ *Schmalenbach* [Dynamische Bilanz¹].

⁶ *Schmalenbach* bezeichnet Versuche, einen Gesamtwert der Unternehmung in der Bilanz zu errechnen, als unwissenschaftlich [Dynamische Bilanz¹³] 45.

⁷ *Schmidt*, F. [Organische Bilanz¹].

⁸ *Walb* [Erfolgsrechnung].

⁹ *Kosiol* [Formalaufbau] und [Bilanzreform²].

¹⁰ *Rieger* [Schmalenbachs dynamische Bilanz].

¹¹ *Rieger* [Einführung].

¹² *Hax*, K. [Substanzerhaltung].

¹³ *Moxtter* [Grundsätze] 35 und die dort angegebene Literatur.