

Schmeisser, Becker, Beckmann,
Brem, Eckstein, Hartmann (Hg.)

Neue Betriebs- wirtschaft

Theorien, Methoden, Geschäftsfelder



Wilhelm Schmeisser, Wolfgang Becker, Markus Beckmann,
Alexander Brem, Peter P. Eckstein, Matthias Hartmann
(Hrsg.)

Neue Betriebswirtschaft

Wilhelm Schmeisser, Wolfgang Becker, Markus Beckmann,
Alexander Brem, Peter P. Eckstein, Matthias Hartmann
(Hrsg.)

Neue Betriebswirtschaft

UVK Verlag München

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

ISBN 978-3-86764-828-8 (Print)

ISBN 978-3-7398-0363-0 (EPUB)

ISBN 978-3-7398-0421-7 (EPDF)

© UVK Verlag München 2018

– ein Unternehmen der Narr Francke Attempto Verlag GmbH & Co. KG

Einbandgestaltung: Susanne Fuellhaas, Konstanz

Einbandmotiv: © iStockphoto – LP-mrfiza

Printed in Germany

UVK Verlag

Nymphenburger Strasse 48 · 80335 München

Tel. 089/452174-65

www.uvk.de

Narr Francke Attempto Verlag GmbH & Co. KG

Dischingerweg 5 · 72070 Tübingen

Tel. 07071/9797-0

www.narr.de

Vorwort oder Zum Adjektiv „neu“ in der Betriebswirtschaft

Seit ca. 5000–7000 Jahren haben Betriebswirte und Kaufleute zwar in der Geschichte nicht in spektakulärer Weise theoretisch-praktisches, instrumentelles Wissen erarbeitet, aber Wissen, das die Betriebswirtschaft permanent bereichert hat.

Die landwirtschaftliche Revolution vor ungefähr 12 000 Jahren lieferte die Voraussetzungen der Entstehung von Dörfern mit ersten Spezialisierungen und Tauschhandel, der immer mehr auch durch fahrende Kaufleute international wurde.

Mythen und Religion lieferten für Stadtstaaten „...eine vollständige Beschreibung der Welt und bieten uns einen detaillierten Vertrag mit vorgegebenen Zielen. Gott existiert. Er befahl uns, uns auf eine bestimmte Weise zu verhalten. Wer Gott gehorcht, wird Aufnahme im Himmel finden. Wer ihm nicht gehorcht, wird in der Hölle schmoren. Allein schon die Klarheit dieser Abmachung erlaubt es einer Gesellschaft, gemeinsame Normen und Werte festzulegen, die das menschliche Verhalten regeln.“ (Harari, Homo Deus, 2017, S. 252) Und wenn man seinem Gott einen Tempel, eine Kirche oder eine Moschee baut, muss diese(r) verwaltet werden und Steuern müssen erhoben werden. Dadurch entstehen die Buchhaltung, die Mathematik, die Statistik, die Schrift und der Handel.

Leider gibt es bis heute keine Geschichte der Betriebswirtschaft dazu, die die Anfänge bis ins 21. Jahrhundert behandelt, und die belegen könnte, dass die Betriebswirtschaft die grundlegende Wissenschaft der Wirtschaftswissenschaften ist. Durch den Handel, den Tausch mit Schafen, Ziegen, Wolle, Silber Gold, Sklaven und später mit Geld sammelt die Betriebswirtschaft immer mehr kaufmännisches Wissen an. Durch unterschiedlichste Währungen und Geldeinheiten werden Tauschgeschäfte durch erste Börsen in Venedig, Amsterdam und Chicago eingerichtet. Seit ca. 200–250 Jahren schreibt sich alle betriebswirtschaftlichen Errungenschaften die Volkswirtschaftstheorie selbst zu. Weiterhin hat sich die Volkswirtschaft selbst als neue Wissenschaft erklärt, indem sie das methodische und mathematische Vorgehen eines Isaac Newtons in der Physik kopierte, und damit einem naturalistischen Fehlschluss unterlag. Die Volkswirtschaft glaubt bis heute, dass betriebswirtschaftliche und volkswirtschaftliche Phänomene mit naturwissenschaftlichen Theorien zu beschreiben, zu erklären, zu prognostizieren und zu gestalten sind. Selbst aus permanenten Fehlern lernt die Volkswirtschaft nichts, wie zuletzt aus der Wirtschafts- und Finanzkrise 2007/2008, die sie weder erkannt noch prognostiziert hat, noch kann sie bis heute dafür eine Lösung anbieten. Hätte die Volkswirtschaft auf Buchhaltung, Bilanzanalyse und Rating zurückgegriffen und die 10 größten Banken der Welt 2007 analysiert, hätte sie die Finanz- und Bankenkrise 2007 voraussagen können. Erst heute greift man in Bankentest in Europa auf derartige alte und neue Techniken der Betriebswirtschaft zurück. Deshalb findet man auch in der Neue Betriebswirtschaft Statistik und deren Anwendung bei Basel III und Rating. Volkswirtschaftliche Theorieansätze helfen dabei nicht weiter. Schumpeter ist wahrscheinlich der einzige Volkswirt, der in seinen Werken implizit versucht hat, eine volkswirtschaftliche Theorie auf der Grundlage betriebswirtschaftlicher Aktivitäten und Buchungssätze zu entwickeln.

Die Betriebswirtschaft hat nie den Anspruch gehabt, eine generelle, universelle, naturwissenschaftlich geprägte Theorie zu entwickeln. Auch die „neue“ Betriebswirtschaft geht wie vor tausenden von Jahren Probleme pragmatisch theoretisch an, wie z.B. das Strategische Management, die Kosten- und Leistungsrechnung, das Controlling, Corporate Governance und Compliance, Finanzierungstheorien, Organisationstheorien, personalwirtschaftliche Theorien, Online-Marketing, Digitalisierung, neue Geschäftsmodelle und Innovationen, Statistik, Rating, Nachhaltigkeitsmanagement usw.

Legt man das klassische Werk von G. Wöhe „Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaft“, 2017, als wissenschaftlichen Maßstab für unser Buch zugrunde, so wollen die Verfasser/innen in der „Neuen Betriebswirtschaft“ die Inhalte hervorheben, die im Buch von Wöhe nur rudimentär oder gar nicht thematisiert worden sind.

Wir, die Verfasser/innen, wollen es auch nicht versäumen, Herrn Dr. Jürgen Schechler für die Betreuung unseres Buches und für seine konstruktive Kritik zu danken. Ohne seine Weitsicht und umsichtige Geduld könnte ein derartiges Werk nicht in dieser kurzen Zeit entstehen.

Wir wünschen unseren Studentinnen und Studenten, unseren Kolleginnen und Kollegen, viel Spaß beim Lesen.

Bamberg, Berlin, Hamburg, Nürnberg, St. Gallen

Die Verfasser/innen

Inhaltsübersicht

Vorwort oder Zum Adjektiv „neu“ in der Betriebswirtschaft.....	5
Abbildungsverzeichnis	15
Tabellenverzeichnis.....	21
<i>Alexander Brem</i>	
1 Das Neue in der Betriebswirtschaft: Ansätze zur qualitativen Forschung und Konzeption theoriegenerierender Forschungsstrategien.....	25
<i>Uwe Christians</i>	
2 Buchhaltung, Bilanzierung und Finanzflussrechnung.....	39
<i>Peter P. Eckstein</i>	
3 Neue Betriebswirtschaftslehre und Angewandte Statistik – zwei Seiten einer Medaille.....	103
<i>Wolfgang Becker, Björn Baltzer, Patrick Ulrich</i>	
4 Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung.....	177
<i>Rebecca Popp</i>	
5 Rechtlicher Rahmen: Rechtsformwahl und SE	207
<i>Wilhelm Schmeisser</i>	
6 Von der traditionellen Finanzierungslehre zum wertorientierten Finanzmanagement.....	219
<i>Ralf Hafner</i>	
7 Einführung in die Unternehmensbewertung.....	229
<i>Rebecca Popp</i>	
8 Unternehmenszusammenschlüsse.....	249
<i>Sugirtha Murugaiah, Wilhelm Schmeisser</i>	
9 Zur Anwendung des Ratings / Basel III / Basel IV im Rahmen neuerer Regulierungs- vorschriften	267
<i>Thomas Henschel, Ilka Heinze</i>	
10 Governance, Risk & Compliance	339
<i>Günter Müller-Stewens, Christoph Lechner</i>	
11 Der Strategic Management Navigator: Ein Bezugsrahmen zur Strukturierung der Strategiearbeit	371
<i>Kai-Christian Muchow</i>	
12 Strategisches Controlling.....	391

	<i>Matthias Hartmann, Bastian Halecker, Ralf Waubke</i>	
13	Das neue Modell der Geschäftsmodelle	425
	<i>Rebecca Popp</i>	
14	Standortentscheidungen	453
	<i>Irene E. Rath</i>	
15	Einführung in das Personalmanagement.....	469
	<i>Wilhelm Schmeisser</i>	
16	Grundlegende Überlegungen zu den Organisationsansätzen	511
	<i>Anna Riedel</i>	
17	Online-Kommunikation.....	539
	<i>Markus Beckmann, Jens Heidingsfelder</i>	
18	Einführung in das unternehmerische Nachhaltigkeitsmanagement.....	549
	<i>Matthias Hartmann, Leonhard Gebhardt</i>	
19	Die neue Nachhaltigkeit im Unternehmertum	593
	Über die Autoren	619
	Index	621

Inhaltsverzeichnis

Vorwort oder Zum Adjektiv „neu“ in der Betriebswirtschaft.....	5
Abbildungsverzeichnis	15
Tabellenverzeichnis.....	21
1 Das Neue in der Betriebswirtschaft: Ansätze zur qualitativen Forschung und Konzeption theoriegenerierender Forschungsstrategien	25
1.1 Hintergrund	25
1.2 Wissenschaftsziele in der Betriebswirtschaftslehre.....	25
1.3 Angewandte Forschung als Zwischenform.....	26
1.4 Spielregeln für anwendungsorientierte, qualitativ-empirische Forschung in der Betriebswirtschaftslehre.....	28
1.5 Konzeption einer betriebswirtschaftlich orientierten, qualitativen Forschungsstrategie	31
1.6 Einschränkungen, Ausblick und weiterer Forschungsbedarf.....	35
Literatur	36
2 Buchhaltung, Bilanzierung und Finanzflussrechnung	39
2.1 Funktion und Teilgebiete des Rechnungswesens und der Buchführung	39
2.2 Inventur, Bilanz und Bilanzaufbau	47
2.3 Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle, Veränderung der Bilanz und laufende Kontenbuchhaltung	54
2.4 Eigenkapitalkonto und dessen Veränderung, Verbuchung erfolgswirksamer Geschäfts- vorfälle und Erfolgsrechnung.....	66
2.5 Berücksichtigung von Verlusten und Risiken im Jahresabschluss	87
2.6 Kapital-/Finanzflussrechnung als Ursachenrechnung für Liquiditätsveränderung.....	94
Anlage: Bilanzgliederung nach § 266 HGB	101
Literatur	102
3 Neue Betriebswirtschaftslehre und Angewandte Statistik – zwei Seiten einer Medaille	103
3.1 Vorbemerkungen.....	103
3.2 Historische Notizen zur Statistik	104
3.3 Statistische Grundbegriffe	107
3.4 Datenerhebung.....	113
3.5 Verteilungsanalytische Betrachtungen.....	118
3.6 Wahrscheinlichkeitstheoretische Betrachtungen	138
3.7 Zusammenhangsanalytische Betrachtungen	149

3.8	Regressionsanalytische Betrachtungen.....	165
3.9	Schlussbemerkungen und Literaturhinweise.....	174
4	Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung.....	177
4.1	Zielsetzung und Aufbau des Beitrags.....	177
4.2	Die Stellung der Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung in der Betriebswirtschaftslehre....	177
4.3	Einführender Überblick über die Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung.....	181
4.4	Angebotskalkulation.....	184
4.5	Marktorientiertes Kostenmanagement.....	190
4.6	Ermittlung und Analyse des Erfolgs.....	192
4.7	Planung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit.....	195
4.8	Business Cases zur Produkteinführung.....	196
4.9	Kalkulation besonderer Kostenträger.....	199
4.10	Konkrete Entscheidungssituationen.....	200
	Literatur zur Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung.....	204
5	Rechtlicher Rahmen: Rechtsformwahl und SE.....	207
5.1	Rechtsformwahl.....	207
5.2	SE, Aktiengesellschaft und Börse.....	211
	Literatur.....	217
6	Von der traditionellen Finanzierungslehre zum wertorientierten Finanzmanagement.....	219
6.1	Finanzierungstheorien, deren terminologische Grundlagen, Logik und Ziele.....	219
6.2	Wertorientiertes Finanzierungsmanagement.....	224
	Literatur.....	227
7	Einführung in die Unternehmensbewertung.....	229
7.1	Anlässe für Unternehmensbewertungen.....	229
7.2	Methoden der Unternehmensbewertung.....	230
7.3	Vom Enterprise Value zum Wert des Eigenkapitals.....	243
	Literatur.....	247
8	Unternehmenszusammenschlüsse.....	249
8.1	Begriffsabgrenzung.....	249
8.2	Motive.....	251
8.3	Phasen von M&A.....	256
8.4	Erfolgsfaktoren und Risiken von M&A-Transaktionen.....	259
8.5	Erfolgsmessung von Mergers & Acquisitions.....	260
8.6	Trends bei Unternehmenszusammenschlüssen.....	261
	Literatur.....	264

9	Zur Anwendung des Ratings / Basel III / Basel IV im Rahmen neuerer Regulierungsvorschriften.....	267
	Abstract.....	267
9.1	Fundamentale Grundlagen zum Risiko.....	267
9.2	Ratings	277
9.3	Rechtliche Grundlagen.....	292
9.4	Risikosteuerung.....	308
	Literatur	331
10	Governance, Risk & Compliance	339
10.1	Einführung in die Thematik von Governance, Risk & Compliance	339
10.2	Corporate Governance.....	341
10.3	Risikomanagement.....	346
10.4	Compliance Management	357
10.5	Governance, Risk & Compliance Quick -Check.....	364
10.6	Übungsaufgaben/Fragen zu Governance, Risk & Compliance	365
	Literaturempfehlungen.....	366
	Literatur	367
11	Der Strategic Management Navigator: Ein Bezugsrahmen zur Strukturierung der Strategiearbeit.....	371
11.1	Einleitendes zum Unternehmen/Umwelt-Verhältnis.....	372
11.2	Der Aufbau des Strategic Management Navigator	373
11.3	Strategische Gestaltungsebenen.....	383
11.4	Pfade durch den SMN.....	385
11.5	Besonderheiten und Grenzen des SMN.....	388
11.6	Zusammenfassung.....	390
12	Strategisches Controlling.....	391
12.1	Konzeptionelle Grundlagen.....	391
12.2	Aufgaben des strategischen Controllings	396
12.3	Instrumente des strategischen Controllings.....	399
13	Das neue Modell der Geschäftsmodelle	425
13.1	Eine systematische Perspektive des Geschäftsmodells	425
13.2	Begrifflichkeit des Geschäftsmodells	426
13.3	Funktion eines Geschäftsmodells.....	435
13.4	Struktur eines Geschäftsmodells	438
13.5	Prozess eines Geschäftsmodells	441

13.6	Lenkung eines Geschäftsmodells.....	446
	Literatur.....	448
14	Standortentscheidungen.....	453
14.1	Determinanten der betrieblichen Standortentscheidung	453
	Literatur.....	466
15	Einführung in das Personalmanagement.....	469
15.1	Einführung in die Thematik und personalwirtschaftliche Grundlagen.....	469
15.2	Theoretische Grundlagen	471
15.3	Personalwirtschaftliche Kernaufgaben.....	475
15.4	Trends im Personalwesen und Arbeit 4.0	504
15.5	Schlussbemerkung.....	506
	Literatur.....	506
16	Grundlegende Überlegungen zu den Organisationsansätzen	511
16.1	Toyotas Just-in-Time: Eine organisatorische Erfolgsgeschichte	512
16.2	Organisationsziele: Ohne Ziele keine Performance-Messung	516
16.3	Zur Notwendigkeit von Organisationsansätzen.....	518
16.4	Organisationsansätze und Prämissen	520
16.5	Betriebliche Organisationstheorie als Wissenschaft, Organisationsprobleme zu erkennen, zu analysieren und zu gestalten	527
16.6	Zur traditionellen deutschen Organisationslehre nach Kosiol.....	529
16.7	Organisationsanalyse.....	534
16.8	Fragen.....	537
17	Online-Kommunikation.....	539
17.1	Einführung	539
17.2	Suchmaschinenmarketing.....	541
17.3	Display Advertising.....	542
17.4	Affiliate Marketing.....	542
17.5	Email Marketing	543
17.6	Online-PR und Storytelling	543
17.7	Social Media Marketing	544
17.8	Crowdsourcing.....	544
17.9	Mobiles Internet	545
17.10	Corporate Website.....	545
17.11	Social Collaboration	546
	Literatur.....	546

18 Einführung in das unternehmerische Nachhaltigkeitsmanagement 549

18.1 Einleitung und Aufbau dieses Buchabschnitts 549

18.2 Nachhaltigkeit und Unternehmen: Vor welchen neuen gesellschaftlichen Herausforderungen stehen Unternehmen heute? 551

18.3 Unternehmen für Nachhaltigkeit..... 557

18.4 Stakeholder-Management..... 569

18.5 Normen und Standards des Nachhaltigkeitsmanagements 574

18.6 Nachhaltigkeitsmanagement und die Funktionen des Unternehmens 582

18.7 Fazit 590

 Literatur 591

19 Die neue Nachhaltigkeit im Unternehmertum 593

19.1 Nachhaltiges Unternehmertum 593

19.2 Funktion nachhaltigen Unternehmertums 596

19.3 Struktur nachhaltigen Unternehmertums..... 603

19.4 Prozesse nachhaltigen Unternehmertums..... 608

19.5 Lenkung nachhaltigen Unternehmertums..... 611

 Literatur 615

Über die Autoren 619

Index 621

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1-1	Abgrenzung von Beratung gegenüber anwendungsorientierter Forschung und akademischer Forschung.....	27
Abb. 1-2	Levels of mutual engagement task content and outcomes	27
Abb. 1-3	Angewandte Wissenschaft im Theorie- und Praxisbezug.....	30
Abb. 1-4	Unterschiede zwischen quantitativen und qualitativen Methoden	32
Abb. 1-5	Der standardisierte Prozess theoriegenerierender Forschung.....	34
Abb. 2-1	Überblick über die Güter- und Finanzströme im Unternehmen.....	41
Abb. 2-2	Systeme des Rechnungswesens	43
Abb. 2-3	Grundbegriffe des Rechnungswesens im Kontext der Leistungserstellung	44
Abb. 2-4	Stromgrößen des Rechnungswesens.....	45
Abb. 2-5	Begriffsabgrenzungen mit Beispielen (I)	46
Abb. 2-6	Begriffsabgrenzungen mit Beispielen (II).....	47
Abb. 2-7	Von der Inventur zur Bilanz	48
Abb. 2-8	Bilanz – Mittelherkunft und Mittelverwendung	49
Abb. 2-9	Grobstruktur einer Bilanz nach HGB	53
Abb. 2-10	Vier Grundtypen von Geschäftsvorfällen	55
Abb. 2-11	Organisation der Buchführung	58
Abb. 2-12	Auflösung der Bilanz in Konten	59
Abb. 2-13	Aktivische und passivische Bestandskonten – Buchung von Anfangsbeständen, Zugängen, Abgängen und Endbeständen	61
Abb. 2-14	Umsatzsteuersystem im Inland	63
Abb. 2-15	Zusammenfassung der (Bestands-)Konten zur Bilanz	64
Abb. 2-16	Ablauf der Buchungen von der Eröffnungsbilanz zur Schlussbilanz.....	66
Abb. 2-17	Veränderung des Eigenkapitals	67
Abb. 2-18	Veränderung des Eigenkapitalkontos.....	67
Abb. 2-19	Geschäftsprozesse in Handel und Industrie (vereinfachte Darstellung) und Wertbewegungen in der Bilanz.....	69
Abb. 2-20	Buchungsprozess zum Schlussbilanzkonten	71
Abb. 2-21	Abschreibungsarten und Determinanten	73
Abb. 2-22	Übersicht über die Abschreibungsverfahren.....	75
Abb. 2-23	Anlagengitter	76
Abb. 2-24	Beispiel für Anlagengitter.....	76
Abb. 2-25	Herstellungskosten	78
Abb. 2-26	Vergleich von Gesamtkostenverfahren (GKV) und Umsatzkostenverfahren (UKV) bei Bestandserhöhung.....	85
Abb. 2-27	Vergleich von GKV und UKV bei Bestandsminderung.....	85

Abb. 2-28	Übersicht über die Bewertungen nach dem Niederstwertprinzip.....	87
Abb. 2-29	Interdependenzen zwischen Bilanz, Erfolgsrechnung und Kapitalfluss-/Finanzrechnung.....	95
Abb. 3-1	Gebrauchtwagenmarkt.....	108
Abb. 3-2	Verkehrsunfall	108
Abb. 3-3	Palette von Hühnereiern.....	109
Abb. 3-4	Größenklassifikation von Hühnereiern.....	112
Abb. 3-5	Datendatei, Basis: 150 Gebrauchtwagen vom Typ Opel Corsa	115
Abb. 3-6	Datendatei, Basis: 857 Hühnereier.....	116
Abb. 3-7	Datendatei, Basis: 1109 befragte Parkhausnutzer.....	117
Abb. 3-8	Fragebogenauszug, Basis: Mehrfachnennungen	117
Abb. 3-9	Kreissegmentdiagramm, Basis: 1104 Befragte	120
Abb. 3-10	Ordinales Struktogramm.....	123
Abb. 3-11	Stabdiagramm.....	125
Abb. 3-12	Stabdiagramm.....	126
Abb. 3-13	Stamm-Blatt-Diagramm, Basis: 857 Hühnereiergewichte.....	127
Abb. 3-14	Normiertes Histogramm mit Normalverteilung	129
Abb. 3-15	Boxplot, Basis: 857 Hühnereiergewichte	130
Abb. 3-16	Verteilungsfunktion, originäre Werte.....	137
Abb. 3-17	Verteilungsfunktion, standardisierte Werte.....	138
Abb. 3-18	Zahl und Wappen	139
Abb. 3-19	Gaußsche Normalverteilung.....	141
Abb. 3-20	Standardnormalverteilung $N(0, 1)$	145
Abb. 3-21	Bivariate absolute Häufigkeitsverteilung.....	152
Abb. 3-22	Konditionalverteilungen als Struktogramme	153
Abb. 3-23	Konditionalverteilungen als Struktogramme	154
Abb. 3-24	Zufriedenheits- und kategoriespezifische Konditionalverteilungen.....	160
Abb. 3-25	Streudiagramm	161
Abb. 3-26	Streudiagramm	164
Abb. 3-27	Streudiagramm mit linearer Regression	166
Abb. 3-28	Logarithmische Regression	170
Abb. 3-29	Linearisierte Regression.....	171
Abb. 3-30	Marginale Zeitwertneigungen als Tangenten.....	172
Abb. 4-1	Etappen der Entwicklung der Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung.....	178
Abb. 4-2	Kreislauf des wertschöpfungsorientierten Controllings	180
Abb. 4-3	Teilgebiete der laufenden Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung	181
Abb. 4-4	Schematischer Abrechnungsweg in der Voll- und Teilkostenrechnung.....	182
Abb. 4-5	Abgrenzung der Kosten von den Aufwendungen	186

Abb. 4-6	Progressive und retrograde Kalkulation.....	193
Abb. 4-7	Berechnungsschema bei Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren.....	193
Abb. 4-8	Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung	194
Abb. 4-9	Grafische Darstellung der Break-Even-Analyse	197
Abb. 4-10	Phasen des Produktlebenszyklus	198
Abb. 4-11	Kostenvergleichsrechnung	202
Abb. 5-1	Umwandlung in eine SE.....	212
Abb. 6-1	Wertorientiertes Finanzmanagement im Vergleich zu anderen Finanzierungstheorien	223
Abb. 6-2	Wertorientiertes Finanzmanagement im Vergleich zu anderen Finanzierungstheorien	224
Abb. 6-3	Aspekte eines „Wertorientierten Finanzmanagements“.....	226
Abb. 7-1	Unternehmensbewertungsanlässe (Beispiele)	229
Abb. 7-2	Discounted-Cashflow-Bewertung.....	231
Abb. 7-3	Bilanz zu Buchwerten.....	232
Abb. 7-4	Bilanz zu Buchwerten (saldiert)	232
Abb. 7-5	Bilanz zu Marktwerten.....	233
Abb. 7-6	Bilanz aus finanzwirtschaftlicher Sicht.....	233
Abb. 7-7	Enterprise-DCF- und Equity-DCF-Methode.....	234
Abb. 7-8	Zwei-Phasen-DCF-Modell (Beispiel mit Detailplanungszeitraum von fünf Jahren).....	235
Abb. 7-9	Football-Field-Format zur Ergebnisdarstellung einer Multiplikatorenanalyse	241
Abb. 7-10	Vom Enterprise Value zum Wert des Eigenkapitals	244
Abb. 8-1	Der Begriff „Unternehmenszusammenschlüsse“.....	250
Abb. 8-2	Autonomie und Führungsanspruch	259
Abb. 9-1	Übersicht von Risiken.....	269
Abb. 9-2	Gleichgewichtsbedingungen im Risikotragfähigkeitskalkül.....	273
Abb. 9-3	Kreislauf des Risikomanagementprozesses	274
Abb. 9-4	Überblick der Risikosteuerung.....	275
Abb. 9-5	Ratingnotationen der drei größten Ratingagenturen	280
Abb. 9-6	Insolvenzprognose	281
Abb. 9-7	Traditionelle Bonitätsanalyse	282
Abb. 9-8	Univariate Diskriminanzanalyse.....	283
Abb. 9-9	Multivariate Diskriminanzanalyse mit Trennlinien.....	284
Abb. 9-10	Kennzahlenbasierte Diskriminanzanalyse	285
Abb. 9-11	Grundlegender Aufbau eines neuronalen Netzes	286
Abb. 9-12	Zusammenhänge des Netzes BP-14.....	287
Abb. 9-13	Aufbau des BVR-II-Ratings	288
Abb. 9-14	Beispiel für Risikogewichte im Standardansatz	289

Abb. 9-15	Vergleich KSA und IRB-Ansatz.....	291
Abb. 9-16	Aufteilung der Risikoanrechnungsfaktoren gemäß Basel I.....	294
Abb. 9-17	Die drei Säulen von Basel II.....	296
Abb. 9-18	Systematik des Eigenmittels nach Basel III.....	299
Abb. 9-19	Entwicklung der Kapitalanforderungen.....	300
Abb. 9-20	Veränderte Kapitalanforderungen von Basel II und Basel III.....	301
Abb. 9-21	Beispielrechnung Liquidity Coverage Ratio.....	303
Abb. 9-22	Beispielrechnung Net Stable Funding Ratio.....	305
Abb. 9-23	Erwartete und unerwartete Verluste.....	308
Abb. 9-24	Grundgleichung der Kalkulation vom erwarteten Verlust.....	309
Abb. 9-25	Wahrscheinlichkeitsverteilung von Kreditverlusten.....	311
Abb. 9-26	Kumulierte Mortalitätsraten 1971-1944.....	314
Abb. 9-27	Ein-Jahres-Migrationsmatrix.....	314
Abb. 9-28	Entwicklung der bedingten (In-)Solvenzwahrscheinlichkeit für die Ratingklasse BBB.....	315
Abb. 9-29	Laufzeitspezifische bedingte Ausfallwahrscheinlichkeit ohne Berücksichtigung der Migrationen.....	315
Abb. 9-30	Systematisierung von Kreditportfoliomodellen.....	321
Abb. 9-31	(Forward-)Zerobondrenditen und Kreditbarwerte.....	324
Abb. 9-32	Recovery Rates.....	325
Abb. 9-33	Wahrscheinlichkeitsverteilung der Marktwerte.....	325
Abb. 9-34	Kreditrisikomodelle im Überblick.....	328
Abb. 10-1	House of Governance.....	339
Abb. 10-2	Systematik des Risikobegriffs.....	347
Abb. 10-3	Aufgabenzuordnung in den Risikofeldern.....	349
Abb. 10-4	Regelkreislauf des Risikomanagement-Prozesses.....	352
Abb. 10-5	Zielsystem der Top-Serv-GmbH.....	354
Abb. 10-6	Kernkomponenten der ISO 31000.....	356
Abb. 10-7	ISO 31000: Risikomanagement-Prozess.....	356
Abb. 10-8	Ziele effektiver Compliance.....	359
Abb. 10-9	Die Compliance Pyramide.....	360
Abb. 10-10	Komponenten des ISO 19600.....	362
Abb. 11-1	Der Strategic Management Navigator.....	373
Abb. 11-2	Die Positionierung eines Unternehmens in seiner Umwelt.....	377
Abb. 11-3	Der Ablaufprozess der Positionierungsarbeit.....	378
Abb. 11-4	Schematische Darstellung des Einflusses der Digitalisierung auf die Wertkette einer Versicherung.....	379
Abb. 11-5	Pfade durch den SMN.....	385

Abb. 12-1	Die systemorientierte Konzeption des Managementprozesses.....	394
Abb. 12-2	Aufgabenbereiche der Unternehmensführung mit ihren Steuerungsgrößen	395
Abb. 12-3	Strategische Kontrolle.....	397
Abb. 12-4	Das formale Verfahren der Geschäftsstrategieplanung.....	399
Abb. 12-5	Prinzipdarstellung einer Strategy Map	402
Abb. 12-6	Ursache-Wirkungs-Ketten in einer Strategy Map	403
Abb. 12-7	Grundstruktur einer Balanced Scorecard	404
Abb. 12-8	Messung der Zielerreichung in einer fünfdimensionalen Balanced Scorecard	405
Abb. 12-9	Konzeption eines wertorientierten Controllingsystems	409
Abb. 12-10	Der PDCA-Zyklus zur kontinuierlichen Verbesserung	410
Abb. 12-11	Die X-Matrix zur Dokumentation des Hoshin-Kanri-Prozesses	412
Abb. 12-12	House of Quality des QFD.....	413
Abb. 12-13	Der Value Proposition Canvas am Beispiel Twitter.....	416
Abb. 12-14	Der Business Model Canvas	417
Abb. 12-15	Die drei Ebenen der Geschäftsmodellentwicklung	418
Abb. 12-16	Design und Test von Geschäftsmodellen.....	419
Abb. 13-1	Dimensionen eines Geschäftes	427
Abb. 13-2	Ausprägungsformen von Modellen.....	428
Abb. 13-3	Einordnung von Geschäftsmodellen anhand von Ausprägungen.....	433
Abb. 13-4	Die drei Kategorien der Funktionsbereiche von Geschäftsmodellen.....	435
Abb. 13-5	Das Business Model Canvas	439
Abb. 13-6	Prozess eines Geschäftsmodells.....	441
Abb. 15-1	BSC-Ansatz zur Rechenbarkeit	475
Abb. 15-2	Vorteile interner und externer Personalbeschaffung	481
Abb. 15-3	Multimodales Interview.....	484
Abb. 15-4	Häufige Beurteilungskriterien	487
Abb. 15-5	Bedürfnispyramide von Abraham Maslow.....	490
Abb. 15-6	Herzberg Zwei-Faktoren-Modell.....	491
Abb. 15-7	Überblick über Personalfreisetzungsnahmen.....	497
Abb. 15-8	Theorie X und Theorie Y	502
Abb. 15-9	Varianten des Führungsverhalten	503
Abb. 15-10	Trends und Entwicklung in der Arbeitswelt.....	505
Abb. 16-1	Zusammenhang Rechnungswesen, Organisationsstellen und Kostenträger- rechnung	515
Abb. 16-2	Multikontextuale Organisationsansätze	520
Abb. 16-3	Erkenntnisgewinnungsprozess einer Theorie bzw. eines Organisationsansatzes.....	529
Abb. 16-4	Aufbau- und Ablauforganisation	530
Abb. 16-5	In modifizierter Anlehnung an die traditionelle Organisationslehre nach Kosiol	530

Abb. 16-6	Methodisches Vorgehen bei der traditionellen Organisation	531
Abb. 16-7	Organisationsanalyse zum Problem der Delegation von Aufgabe, Verantwortung und Kompetenz mit der potenziellen Erfassung von Konflikten in der Aufbau- und Ablauforganisation, die die Zusammenarbeit der Stellen gefährdet.....	536
Abb. 16-8	Zum problematischen Zusammenhang zwischen Aufgabe, Verantwortung und Kompetenz in der Stellenanalyse und der Stellenabstimmung im Rahmen der Organisationsanalyse	536
Abb. 16-9	Methodisches Vorgehen der Organisationsanalyse	537
Abb. 17-1	Inhalte - Online-Kommunikation	536
Abb. 18-1	Aufbau des Kapitels zu Nachhaltigkeitsmanagement.....	550
Abb. 18-2	Schematische Darstellung der Wechselwirkungen zwischen Unternehmen und ihrem gesellschaftlichen und ökologischen Umfeld. Durch Nachhaltigkeit ergeben sich dabei Änderungen im Umfeld des Unternehmens.	556
Abb. 18-3	Vergleichende Darstellung von Wert- und Schadschöpfung	563
Abb. 18-4	Zwei unterschiedliche Perspektiven auf das Verhältnis von Wertschöpfung und Vermeidung von Schadschöpfung	564
Abb. 18-5	Vereinfachte Darstellung einer produktbezogenen Wertschöpfungskette.....	566
Abb. 18-6	Erweiterter Betrachtungsrahmen der unternehmerischen Wert- und Schadschöpfung.....	567
Abb. 18-7	Macht-Interesse-Matrix.....	572
Abb. 18-8	Zusammenhang zwischen Normen & Standards, den Funktionen des Unternehmens und operativen Instrumenten.	586
Abb. 19-1	Wechselwirkungen zwischen Sach- und Wertebene.....	597
Abb. 19-2	Leistungsfähigkeit von Technologien, dargestellt mit zwei S-Kurven	599
Abb. 19-3	Fahrzeuge der deutschen Post (Streetscooter) mit Elektro-Antrieb.....	601
Abb. 19-4	Differenzieren des Kundennutzen nach Potenzial.....	603
Abb. 19-5	Ein Basis-Modell für den unternehmerischen Prozess.....	606
Abb. 19-6	Kreislauf ökologischer Nachhaltigkeit.....	610
Abb. 19-7	Management-Cockpit für die ökonomische Nachhaltigkeit eines E-Commerce-Unternehmens.....	612
Abb. 19-8	Stakeholderanalyse nach Dreuw et al.	614

Tabellenverzeichnis

Tab. 2-1	Bilanz am 31.12.t0 (Gründungsbilanz)	54
Tab. 2-2	Beispiel Anfangsbilanz 1.1.t1	55
Tab. 2-3	Beispiel Bilanzen und Vier klassische Geschäftsvorfälle	56
Tab. 2-4	Beispiel – Eröffnungsbuchungen 1.1.t1	60
Tab. 2-5	Beispiel – Die vier typischen Geschäftsvorfälle auf Hauptbuchkonten.....	62
Tab. 2-6	Beispiel – Abschlussbuchungen Geschäftsjahresende t1.....	65
Tab. 2-7	Beispiel – SBK am 31.12.t1	65
Tab. 2-8	Bilanzierung von Herstellungskosten zur Wertuntergrenze	79
Tab. 2-9	Bilanzierung von Herstellungskosten zur Wertobergrenze	80
Tab. 2-10	Beispiel – Anfangsbilanz zum 1.1.t2	80
Tab. 2-11	Beispiel – Laufende Buchungen und Abschlussbuchungen auf den Bestandskonten in t2.....	81
Tab. 2-12	Beispiel – Laufende Buchungen und Abschlussbuchungen auf den Erfolgskonten in t2.....	82
Tab. 2-13	Beispiel – Buchungen auf dem GuV-Konto in t2	83
Tab. 2-14	Beispiel – SBK am 31.12.t2	83
Tab. 2-15	Bsp. einer Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatz- kostenverfahren	86
Tab. 2-16	Beispiel – Anfangsbilanz 1.1.t3	91
Tab. 2-17	Beispiel – Laufende Buchungen und Abschlussbuchungen im Hauptbuch.....	92
Tab. 2-18	Beispiel – Buchungen auf den Erfolgskonten in t3.....	93
Tab. 2-19	Beispiel – GuV-Konto in t3.....	94
Tab. 2-20	Beispiel – SBK 31.12.t3.....	94
Tab. 2-21	KFR in t1	97
Tab. 2-22	KFR in t2.....	97
Tab. 2-23	KFR in t3.....	98
Tab. 2-24	Beispiel – Vermögensveränderung, GuV und KFR über alle Perioden t0 bis t3	98
Tab. 3-1	Häufigkeitstabelle, nominales Merkmal	119
Tab. 3-2	Fallzusammenfassung, Mehrfachantworten.....	122
Tab. 3-3	Häufigkeitstabelle, Mehrfachantworten	122
Tab. 3-4	Häufigkeitstabelle, ordinale Merkmal.....	123
Tab. 3-5	Häufigkeitstabelle, diskretes metrisches Merkmal.....	124
Tab. 3-6	Häufigkeitstabelle, Basis: äquidistante Gewichtsklassen	128
Tab. 3-7	Mittelwerttabelle	132
Tab. 3-8	Mittelwerttabelle.....	134

Tab. 3-9	Häufigkeitstabelle	134
Tab. 3-10	Mittelwerttabelle, Basis: originäre und standardisierte Werte	135
Tab. 3-11	Häufigkeitstabelle	136
Tab. 3-12	Preistabelle	146
Tab. 3-13	Erlöshochrechnung	148
Tab. 3-14	Kontingenztafel vom Typ (2×2)	150
Tab. 3-15	Nutzerbefragung, Basis: verarbeitete Fälle	151
Tab. 3-16	Zufriedenheitsspezifische Konditionalverteilungen	153
Tab. 3-17	Geschlechtsspezifische Konditionalverteilungen	154
Tab. 3-18	χ^2 -Unabhängigkeitstest, Basis: Tabelle 3-14	155
Tab. 3-19	Kontingenztafel mit beobachteten und erwarteten Werten	156
Tab. 3-20	Anzahl der Freiheitsgrade $df = 1$	158
Tab. 3-21	Kontingenztafel vom Typ (2×2)	159
Tab. 3-22	χ^2 -Unabhängigkeitstest, Basis: Tabelle 3-21	159
Tab. 3-23	Mittelwerttabelle	161
Tab. 3-24	Unabhängigkeitstest	163
Tab. 3-25	(3×3) -Korrelationsmatrix	163
Tab. 3-26	Partielle Maßkorrelation	164
Tab. 3-27	(2×2) -Korrelationsmatrix	165
Tab. 3-28	Regressionsparameter	167
Tab. 3-29	Modellkennzahlen	168
Tab. 3-30	Heuristische Modellwahl	169
Tab. 3-31	Linearisierte Regression	171
Tab. 3-32	Modellkennzahlen	173
Tab. 3-33	Korrelationsmatrix	174
Tab. 4-1	Abgrenzung von externem und internem Rechnungswesen	179
Tab. 4-2	Überblick über Kalkulationsverfahren	185
Tab. 4-3	Kalkulationsschema der Zuschlagskalkulation	189
Tab. 4-4	Schema zur Kalkulation des Angebotspreises	190
Tab. 4-5	Unterschiede zwischen Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren	193
Tab. 4-6	Integration von Prozesskostensätzen in die Zuschlagskalkulation	199
Tab. 8-1	Motive aus Käufer- und Verkäufersicht	252
Tab. 8-2	Phasen in Unternehmenszusammenschlüssen	258
Tab. 8-3	M&A Deals nach Volumen (Mrd. USD) – 2013 Q3 bis 2017 Q2.	262
Tab. 14-1	Beispiel für die Kapitalwertmethode	457
Tab. 14-2	Beispiel für Umfeld- und Performancefaktoren	459
Tab. 19-1	Weiter- und Wiederverwertung von Rohstoffen im Betriebsablauf	600

Tab. 19-2	Rückstände in Abhängigkeit vom Output eines Unternehmens.....	604
Tab. 19-3	Rückstandsnutzung nach Horneber.	609
Tab. 19-4	Sustainability Balanced Scorecard mit beispielhaften Kennzahlen.....	611
Tab. 19-5	Beispiel einer Betriebsbilanz („Ökobilanz“) nach Balderjahn und Specht.....	613
Tab. 19-6	Prinzip-Modell einer Input-Output-Analyse nach Horneber.....	614

1 Das Neue in der Betriebswirtschaft: Ansätze zur qualitativen Forschung und Konzeption theoriegenerierender Forschungsstrategien

Alexander Brem

1.1 Hintergrund

Befasst man sich im Rahmen der Wirtschaftswissenschaften mit empirischer Forschung, wird nach wie vor vorwiegend auf quantitative Verfahren zurückgegriffen. Einzig in Form der amerikanischen „Case Study“ scheinen sich nun auch langsam qualitative Verfahren zu etablieren – wobei in den Bereichen der Marketing-, Management- und Organisationsforschung bereits eigenständige, wenn auch nicht dominante, qualitative Forschungsansätze Eingang gefunden haben. Jedoch ist in diesem Zusammenhang ein starker Mangel an wissenschaftlicher Fundierung und Validierung des Vorgehens zu bemängeln. Dies äußert sich insbesondere in einer großen Bandbreite verschiedenster Verwendung von Begrifflichkeiten, Methoden und Interpretationen.

Qualitative Forschung in der Betriebswirtschaftslehre – ein nach wie vor oft vernachlässigtes Thema. Denn schwerpunktmäßig werden qualitative Verfahren vorwiegend in soziologischen Bereichen angewandt, obwohl in vielen Lehrbüchern zur empirischen Forschung die Zusammengehörigkeit von quantitativen und qualitativen Verfahren – auch in der Betriebswirtschaftslehre – beschworen wird. Vor diesem Hintergrund stellt vorliegender Beitrag die historische Entwicklung der Wissenschaftsziele in der Betriebswirtschaft dar, um über die Mischform der angewandten Forschung auf die Rahmenbedingungen für anwendungsorientierte, qualitativ-empirische Forschung in der Betriebswirtschaftslehre zu sprechen zu kommen. Nach der Definition elementarer Begrifflichkeiten wie Bezugsrahmen, Modell und Theorie und der Abgrenzung quantitativer zu qualitativer Forschung schließt der Beitrag mit dem Vorschlag einer theoriegenerierenden Forschungsstrategie für qualitative Untersuchungen im betriebswirtschaftlichen Kontext.

Mit dem vorliegenden Kapitel soll ein erster Schritt in Richtung gemeinsamer, konzeptionell-methodischer Basis geschaffen werden. Dies soll nicht implizieren, dass die hier eingeführten Begrifflichkeiten und Strategieansätze als allgemeingültig oder alleinig richtig anzusehen sind – im Gegenteil: Hierdurch soll eine wissenschaftlich-konstruktive Diskussion angeregt werden, um nicht nur das Ansehen und die Relevanz qualitativer Forschung an sich zu steigern, sondern diese insbesondere für Studierende und Wissenschaftler leichter einsetzbar zu machen.

1.2 Wissenschaftsziele in der Betriebswirtschaftslehre

1.2.1 Verhaltenswissenschaftlich vs. theoretisch-ökonomisch

In der wissenschaftlichen Diskussion sind im deutschsprachigen Bereich generell zwei unterschiedliche Wissenschaftsauffassungen vorzufinden: Auf der einen Seite die anwendungsorientierte-verhaltenswissenschaftliche Wissenschaft, die Probleme und Themen der Praxis aufgreift und versucht, für diese Entscheidungshilfen zu konzipieren. Auf der anderen Seite ist die theoretisch-ökonomische Forschung zu sehen, die ohne direkten Anwendungsbezug auskommt. (Böttger 1993, S. 34)

„Die Betriebswirtschaftslehre ist überall dort erfolgreich gewesen, wo sie dem Praktiker handfeste Instrumente zur Lösung seiner Probleme in die Hand gab. Es hieße, eine Chance zu vertun, wenn

der Wissenschaftsprozeß abgebrochen wird, bevor die Forschungsaussage bis zu ihrer nutzenstiftenden Instrumentalisierung vorangetrieben ist.“ (Witte 1981, S. 38) Unter einer konstruktiven Betriebswirtschaftslehre versteht Steinmann in diesem Kontext eine Wissenschaft, die „praktisch ausgerichtet ist insofern, als sie ihr Tun als unmittelbare Weiterführung praktischen betriebswirtschaftlichen Handelns begreift und durch methodische Bemühungen zu einer vernünftigeren Gestaltung dieses Handelns beitragen will.“ (Steinmann 1978, S. 98) Neben der normativen beeinflusst demnach insbesondere die technische Problematik den Beitrag der Betriebswirtschaftslehre zur Bewältigung praktischer Probleme. Demnach soll die Betriebswirtschaftslehre insbesondere der Beratung von Menschen dienen, die nicht wissen, mit welchen Mitteln sie welche ökonomischen Ziele erreichen können. (Steinmann & Böhm et al. 1976, S. 51) Auf den Punkt bringt es Kappler: „Soweit Wissenschaftler praktische Vorschläge machen, machen sie sie als Praktiker. Als Wissenschaftler sind sie eher Hebamme, die nicht zeugt, aber durch Praxisnachvollzug Neuem mit ans Tageslicht hilft.“ (Kappler 1994, S. 53)

Albert sieht im Gegensatz dazu die Betriebswirtschaftslehre als eine Wissenschaft, die eine Theoriegenerierung zum Gegenstand hat: „Die Leistung dieser (empirischen) Wissenschaft besteht ja darin, immer tiefer in die Beschaffenheit der Realität einzudringen durch Versuche der Erklärung auf theoretischer Grundlage, das heißt: durch die Erfindung, Entwicklung, Anwendung und Beurteilung erklärungskräftiger und damit gehaltvoller Theorien. Je größer deren Erklärungskraft, desto vielseitiger werden im Allgemeinen die Möglichkeiten ihrer technologischen Verwertung und damit auch ihrer politischen Anwendung sein.“ (Albert 1972, S. 22) In einem solchen Umfeld stellt Albert weiterhin fest: „Die Art von Aussagen, auf die wir hinzielen, beansprucht nicht, nomologische Erklärungen darzustellen. Solche Erklärungen scheinen uns bei der gestellten Thematik nicht erreichbar; darum suchen wir nicht nach ihnen. Die Art von Erklärungen, die wir für erreichbar halten, sind ‚rationale Rekonstruktionen‘, d.h. Angabe von Gründen für die Existenz – auch für Entstehung und Wandel – bestimmter dauerhaft beobachtbarer insitutioneller Phänomene.“

1.3 Angewandte Forschung als Zwischenform

Als eine Zwischenform der genannten Bereiche kann wohl der Begriff der angewandten Forschung gesehen werden. Der reine Wissenschaftler hat demzufolge „Rätsel“ zum Ausgangspunkt, die aus erklärungsbedürftigen Phänomenen oder Diskrepanzen zwischen Theorie und Beobachtung entstammen. Der angewandte Forscher hingegen geht von Problemen praktisch handelnder Menschen aus, zu deren Lösung noch kein befriedigendes Wissen zur Verfügung steht. (Ulrich 1981, S. 5)

Unter empirischen Forschungsmethoden werden solche Methoden subsumiert, die zur Informationsgewinnung über die Realität eingesetzt werden können. (Stier 1999, S. 4f)

In diesem Kontext ist es wichtig, die anwendungsorientierte Forschung von dem Bereich der Beratung von Unternehmen abzugrenzen (vgl. [Abbildung 1-1](#)).

Demnach strebt wissenschaftliche Forschung nach allgemeingültigen Aussagen, die über Einzelfälle hinausgehen. Dem Neuen in der Welt soll somit ein Gesicht gegeben werden, das über eine subjektive Wahrnehmung hinausgeht. Der Forscher muss eine auf Forschungshypothesen basierende systematische Analyse erbringen, die dann die Grundlage für die Formulierung von Aussagen bildet. Im Gegensatz zur Beratung müssen die daraus gewonnenen Erkenntnisse vom Einzelfall abstrahiert werden, um die bei der akademischen Forschung notwendige Distanz zum Erkenntnisobjekt zu wahren und allgemeingültige Aussagen treffen zu können. Dazu gehört auch eine systematische und konsistente Datenerhebung, um die wissenschaftliche Stringenz und praktische Relevanz der Erkenntnisse sicherzustellen (vgl. hierzu auch [Abbildung 1-2](#)). (Wilkesmann & Latniak 2005, S. 25ff); (Kilper & Latniak et al. 2000, S. 309f)

Dimensionen	Organisationsberatung	Anwendungsorientierte Forschung	Akademische Forschung
Woher stammen Fragestellungen und Gütekriterien?	aus dem Gegenstandsbereich durch den Auftraggeber definiert (idealerweise) bzw. mitdefiniert	aus dem Gegenstandsbereich durch den Auftraggeber definiert (idealerweise) bzw. mitdefiniert	aus dem Wissenschaftssystem
Verhältnis zum Auftraggeber/ Referenzgruppe	Kunde - "Lieferant"/ Dienstleister	Kunde - Dienstleister "auf gleicher Augenhöhe"	offen - Referenzsystem Wissenschaft
Anspruch an das zu Grunde liegende Erklärungsmodell	fallbezogene Relevanz individuell, kontextspezifisch, detailgenau	sollte wissenschaftlichen Gütekriterien entsprechen und gleichzeitig dem praktischen Kontext angemessen sein (zum Theoriebezug s.u.)	Allgemeingültigkeit unter Ceteris Paribus Bedingungen Intersubjektive Überprüfbarkeit (Veröffentlichung, Diskussion in der scientific community) de-kontextualisiert, abstrahierend und theoretisiert
Methodeneinsatz	Gemäß dem vereinbarten Auftrag selektiv und zielgerichtet auf Problem bzw. Lösung wirkungorientiert	nach wissenschaftlichen Gütekriterien: Einschränkungen durch praktische Restriktionen	nach wissenschaftlichen Gütekriterien: Distanz zum Untersuchungsgegenstand transparent, reflektierend
Umgang mit Daten	"punktuell": Suche nach veränderungsrelevanten Informationen	variiert	systematisch, transparente und methodisch gesicherte Darstellung: "methodisch gereinigte Daten"
Interventions- bzw. Handlungsprogramm enthalten?	Explizit Handlungsorientierung: "unterstützen, verändern, gestalten, beraten" "nützlich sein"	Implizit, mglw. spätere Nutzung der Ergebnisse bei summativer Evaluierung z.T. expliziter Handlungsauftrag bei formativer Evaluierung und Begleitforschung "nützlich sein" und "Erkenntnis gewinnen"	Implizit Handlungsorientierung: "analysieren, erklären, verstehen" "Erkenntnis gewinnen"

Abbildung 1-1: Abgrenzung von Beratung gegenüber anwendungsorientierter Forschung und akademischer Forschung. Quelle: Wilkesmann/Latniak 2005, S. 28

	For social science	Task content	For the practice
Simple consultation	Deepened intuitive understanding and communicable knowledge of qualitative outlines of processes	Analysis and advice without systematic data collection for testing either	Extending the range of relevant variables
Level of study of operating systems in action	A field experiment or systematic body of data for theory construction	A one shot study involving some systematic design for analysis	A weighted set of solutions to particular problems and administrative experience with a method of approach
Level of building new operating systems	Systematic data on the building of social systems	Designing and testing new social systems in the enterprise	More appropriate social systems and culture
Level of building social scientific procedures into administration	Creation of a stable growing point for social science or social scientific data	Building into the enterprise procedures for continued scientific analysis	A capability of solving a class of recurrent problems

Abbildung 1-2: Levels of mutual engagement task content and outcomes. Quelle: Emery/Emery et al. 1977, S. 201

Im Weiteren soll geklärt werden, welche Bestandteile anwendungsorientierte Forschung kennzeichnen. Ulrich nennt in diesem Kontext fünf Merkmale angewandter Forschung: (Ulrich 1982, S. 3f)

- Die Problemstellungen stammen aus der Praxis,
- Gegenstand ist hier nicht die Gültigkeit von Theorien, sondern die Anwendbarkeit von Modellen in der Praxis,
- die betrachteten Probleme sind ihrem Wesen nach interdisziplinär,

- angewandte Forschung hat den Entwurf einer „neuen Wirklichkeit“ zum Ziel und
- nicht die Wahrheit der wissenschaftlichen Aussagen ist die Norm, sondern der Nutzen der zu schaffenden Entwürfe für die Praxis. Diese müssen sich an Kriterien wie Leistungsgrad, Zuverlässigkeit und universeller Anwendbarkeit der Problemlösung messen lassen.

Als Ziel steht dabei eine „konzeptionelle Forschung“, die komplexe Phänomene problemorientiert erfasst und „geistig manipuliert“, um begriffliche und methodische Modelle zu entwerfen. (Ulrich 1981, S. 21) Nach Ulrich braucht die angewandte Wissenschaft somit „nicht nur Erklärungsmodelle im Sinne des Rationalismus, sondern auch Erkenntnisse, die man als Verstehensmodelle bezeichnen könnte.“ (Ulrich 1984, S. 193)

Auf den Punkt bringt es Kubicek, der die betriebswirtschaftliche Forschung als einen zweckbezogenen Prozess zur Erkenntnisgewinnung auffasst, indem Lösungen für praktische Organisationsprobleme durch praxeologische Aussagen vermittelt werden: „Ihren wissenschaftlichen Charakter erhalten Aussagen zur Problemlösung dadurch, dass sie sich nicht nur auf ein einziges Problem beschränken, sondern nach Zusammenhängen suchen, die über einzelne Ereignisse in der Realität hinausgehen und mittels Abstraktion und Verallgemeinerung zur Lösung einer größeren Anzahl ähnlicher Probleme verhelfen. Auf diese Weise soll die individuelle Problemlösung in der Praxis ökonomisiert werden, und hierin liegt der praktische Sinn wissenschaftlicher Forschung als „Umweghandlung“ begründet.“ (Kubicek 1975, S. 14)

1.4 Spielregeln für anwendungsorientierte, qualitativ-empirische Forschung in der Betriebswirtschaftslehre

1.4.1 Allgemein

Um qualitative Verfahren zielgerichtet zum Einsatz bringen zu können, müssen zunächst einige „Spielregeln“ definiert und elementare Begriffe wie Bezugsrahmen, Modell und Theorie geklärt werden. Ausgangspunkt hierfür bildet die anwendungsorientierte Forschung, da diese dem aktuellen Status Quo am nächsten kommt.

Merkmal dieses anwendungsorientierten Vorgehens ist es, vorhandene Theorien zu verwenden und Erklärungsmodelle zu konstruieren, welche die Theorien wie auch relevante Realitätsaspekte umfassen. In die Modellkonstruktion gehen somit theoretische Aussagen, Annahmen über Randbedingungen als auch empirische Regelmäßigkeiten einzelner Tatbestände mit ein. (Martin 1989, S. 240f)

Um die Methoden der heuristischen Sozialforschung anwenden und somit die Entwicklung einer Theorie erreichen zu können, müssen vier grundsätzliche Regeln beachtet werden: (Kleining 1995, S. 23ff)

- Offenheit der Forschungsperson bzw. des Forschungsobjekts: Der Forscher muss dem Gegenstand, dem Neuen gegenüber „offen“ sein und das Vorverständnis ändern können und wollen, wenn die Daten ihm entgegenstehen.
- Offenheit des Forschungsgegenstands: Die Kenntnis vom Gegenstand und dessen Bestimmung sind vorläufig und so lange der Änderung unterworfen, bis der Gegenstand „vollständig“ entdeckt ist.
- Maximale, strukturelle Variation der Perspektiven: Der Gegenstand soll von maximal vielen unterschiedlichen Seiten erfasst werden. Dies geschieht durch Variation aller Bedingungen der Forschung, die einen Einfluss auf die Abbildung des Gegenstandes haben oder haben könnten. Die Variation sucht demnach strukturelle, dem Gegenstand eigene Aspekte, die aus den verschiedenen Perspektiven erkennbar sind.
- Analyse auf Gemeinsamkeiten: Die verschiedenen Seiten oder Bilder des Gegenstandes werden auf ihren Zusammenhang hin untersucht, oder das Verfahren entdeckt das Gemeinsame in den

Verschiedenheiten. Alle Daten müssen im strukturellen Zusammenhang als Teile des Gesamten erkenn- und verstehbar sein.

Zudem wird ein „Triangulieren“ empfohlen, was auf die regelmäßige Variation der Erhebungsmethoden abzielt, dass sich der Forscher einem bestimmten Phänomen auf unterschiedlichen Wegen annähert. (Flick 1987, S. 251) Dies kann erreicht werden durch

- eine strukturierte Analyse von Dokumenten und Dokumentationen,
- die Durchführung von (explorativen) Experteninterviews,
- Beobachtungen,
- die Beteiligung an unternehmensinternen und -externen Workshops und Fachtagungen,
- und der abschließenden Darstellung von Praxisbeispielen anhand von Fallstudien.

In diesem Zusammenhang gibt Gygi für betriebswirtschaftliche Forschungstätigkeiten folgende methodologische Regeln vor: (Gygi 1982, S. 183ff)

- Verwende zur Beschreibung der Phänomene und Fragestellungen der Betriebswirtschaftslehre die Systemperspektive. Suche nach Systemen, Sub- und Supersystemen, Inputs und Outputs, Elementen, Beziehungen, Strukturen, Prozessen, Verhalten, Stabilität Anpassung, Gleichgewicht, Störungen usw.
- Beschreibe die Probleme der Praxis als Störungen von Gleichgewichten in Systemen bzw. Subsystemen eines bestimmten Typs, und ihre Lösung als Vornahme von Lenkungeingriffen zwecks Störungsbeseitigung. Nimm dabei die allgemeinen kybernetischen Lenkungsmechanismen als Gerüst für die Beschreibung der Problemsituation zu Hilfe.
- Verwende bei der inhaltlichen Interpretation der abstrakten Systemterminologie – sei es zur Beschreibung, zur Erklärung oder zur Gestaltung – empirisches und methodisches Wissen aus verschiedenen Fachbereichen sowie auch aus der Praxis.
- Entwickle eine allgemeine Problemlösungsmethode, die den Problemherd als black box betrachtet. Versuche, sein Verhalten durch probeweise Eingriffe in den Griff zu bekommen. Überprüfe zu diesem Zweck die Lösungsversuche durch Beobachtung des bewirkten Verhaltens auf ihre Tauglichkeit und ersetze sie gegebenenfalls durch bessere. Je besser das Übertragungsverhalten des Systems bekannt ist, umso gezielter können die Eingriffe geplant und vollzogen werden. Öffne zu diesem Zweck die black box, bis bestimmte Outputwerte durch Inputmanipulation ohne Umweg herbeigeführt werden können (= Simulation).
- Falls es dir an empirischem Wissen (Theorien) über problemrelevante Wirkungszusammenhänge mangelt, so versuche bewährte Theorien aus anderen Fachbereichen, die formal, nicht aber materiell ähnliche oder gleiche Zusammenhänge zum Gegenstand haben, für deine Zwecke zu nutzen:
 - Ermittle die formale Struktur der fachfremden Theorie
 - Formuliere eine Isomorphievermutung zwischen den Problemstrukturen der beiden Disziplinen
 - Interpretiere den formalen Kalkül für den betriebswirtschaftlichen Sachverhalt
 - Auf diesem Weg aufgefundene Hypothesen bedürfen der empirischen Überprüfung.

1.4.2 Zielgrößen der Forschung: Bezugsrahmen, Modell und Theorie

1.4.2.1 Bezugsrahmen

„Bezugsrahmen erleichtern es dem Praktiker, akzeptable Problemdefinitionen zu formulieren, komplexe Probleme in einfache Teilprobleme zu zerlegen und hierfür Lösungshypothesen zu generieren. Für all diese Schritte gibt es keine Algorithmen, und die Existenz eines begrifflich-theoretischen Bezugsrahmens macht diese Prozesse keineswegs zu einer Routineangelegenheit mit Lösungsgarantie. Bezugsrahmen können aber helfen, äußerst schlecht strukturierte Entscheidungsprobleme der Praxis

etwas besser zu strukturieren, ohne sie gleich zu wohl definierten Entscheidungen zu machen.“ (Kirsch 1970, S. 242f) Durch Induktion werden letztendlich auch Hypothesen generiert, die in den Bezugsrahmen eingehen und diesen entsprechend weiterentwickeln. (Hill 1957, S. 171ff); (Schanz 1988, S. 44)

Weitere Merkmale von theoretischen Bezugsrahmen beschreibt Kirsch wie folgt: (Kirsch 1981, S. 198f)

- Bezugsrahmen leisten zwar keine direkte Erklärung von Phänomenen, aber sie ermöglichen Erklärungsskizzen, die Zusammenhänge verdeutlichen.
- Ein theoretischer Bezugsrahmen ist nicht als Basis für die Abgabe von Prognosen geeignet.
- Ein theoretischer Bezugsrahmen kann mit großer Reichweite und Reichhaltigkeit eine heuristische Kraft für die Formulierung und Bewältigung praktischer Probleme besitzen.
- Bezugsrahmen können helfen, schlecht strukturierte Entscheidungsprobleme der Praxis zu strukturieren, ohne diese gleich zu wohl strukturierten Entscheidungen zu machen.

Nach Grochla lassen sich Bezugsrahmen in drei Schritten systematisch entwickeln: (Grochla 1969)

- Erarbeitung eines begrifflichen Instrumentariums zur Formulierung und empirischen Erfassung der als relevant erachteten Phänomene (terminologische Aussagen)
- Anwendung des begrifflichen Instrumentariums zur Beschreibung und Diagnose entsprechender Problemsituationen in der Realität (deskriptive Aussagen)
- Erklärung von Zusammenhängen zwischen einzelnen Größen des Konzeptes im Hinblick auf Annahmen über Ursache-Wirkungsbeziehungen (empirisch-kognitive Aussagen)

Abbildung 1-3 veranschaulicht abschließend den gesamten Forschungsprozess, der nach Ulrich zur Entwicklung eines Bezugsrahmens herangezogen werden kann.

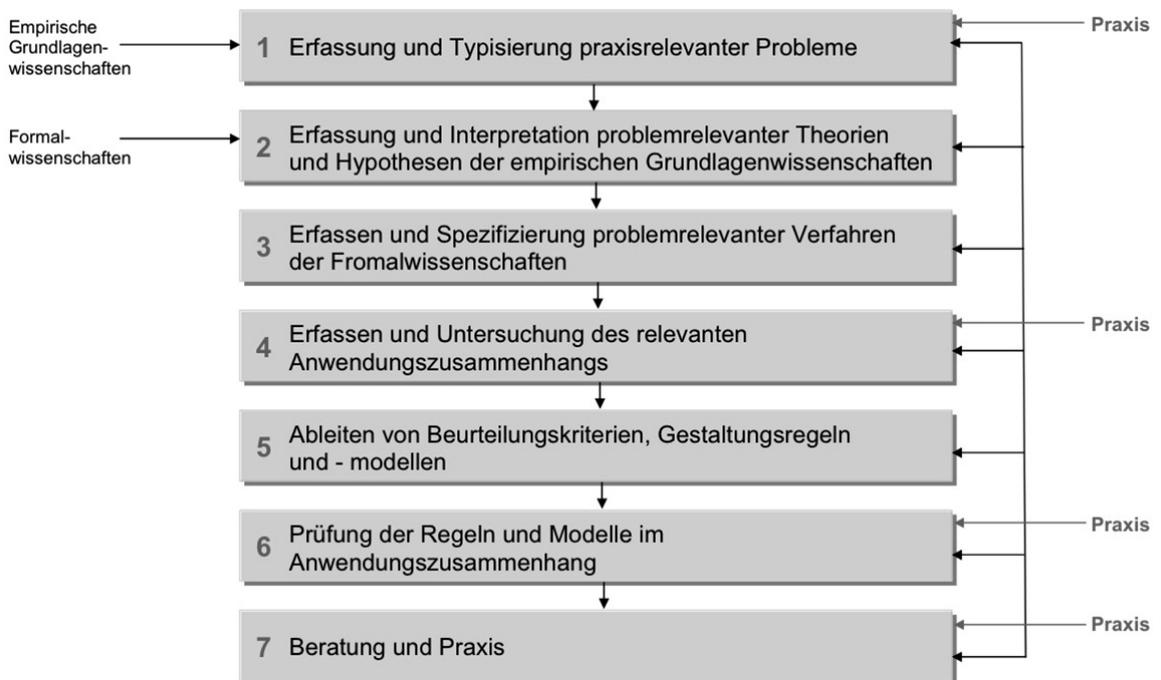


Abbildung 1-3: Angewandte Wissenschaft im Theorie- und Praxisbezug, Quelle: Ulrich 1984, S. 193

Somit sind Bezugsrahmen eine Vorstufe von Theorien, sie ermöglichen Erklärungsskizzen, die zu einem Verständnis von Zusammenhängen führen. So gesehen kann ein theoretischer Bezugsrahmen eine heuristische Methode für die Formulierung und Bewältigung praktischer Probleme sein. Dar-

über hinaus kann ein solcher Bezugsrahmen dazu dienen, das Neue in der Welt systematisch mit dem Wissen der Welt im Sinne der vorhandenen wissenschaftlichen Literatur abzugleichen.

1.4.2.2 Modell

Ein Modell ist hingegen ein symbolisches System, das ein anderes – konkret den theoretischen Bezugsrahmen – in vereinfachender Weise abbildet. Somit stellt ein Modell eine vereinfachte Form des Bezugsrahmens dar. (Kirsch 1984, S. 758-762)

Um Systeme, Strukturen und vorhandene Informationen vom Menschen erfassbar zu machen, sind somit Modelle notwendig. (Zimmermann 1981, S. 281) Dabei sind an die Modellqualität spezifische Anforderungen zu stellen: Logische Richtigkeit bzw. Wahrheit, Aussagefähigkeit (gewünschte und genaue Information), Realitätsentsprechung und Effizienz (entsprechende Aufwand-Nutzen-Relation). (Zimmermann 1981, S. 288f.)

1.4.2.3 Theorie

Der Theoriebegriff ist in der wirtschaftswissenschaftlichen Diskussion generell umstritten. Unter einer betriebswirtschaftlichen Theorie versteht Koch die Bildung von bedingten Allgemeinsätzen, die ein Wirtschaftsunternehmen betreffen, z.B. Theoreme über optimale Losgrößen. (Koch 1982, S. 149) Schanz sieht in einer Theorie beispielsweise ein System nomologischer Hypothesen. (Schanz 1988, S. 24) Für das Begriffsverständnis dieser Arbeit soll folgende Definition Ausgangspunkt sein: „A theory is a set of systematically related propositions specifying causal relationships among variables.“ (Black & Champion 1976, S. 56) Eine Theorie hat somit zwei Zielrichtungen. Zum einen die Darstellung von komplexen Sachverhalten zur direkten Anwendung in der betriebswirtschaftlichen Praxis, zum anderen eine Bildungsfunktion. Diese soll dem Praktiker durch das Studium der Theorie systematisch zur gedanklichen Erfassung von Zusammenhängen zwischen den Unternehmensvariablen anleiten und anregen. (Koch 1975, S. 223f)

Zusammenfassend sind nach Rost folgende Gütekriterien an Theorien anzulegen: Empirischer Bestätigungsgrad, Innere Konsistenz, Einfachheit, Geltungsbereich, Relevanz und Brauchbarkeit. (Rost 2005, S. 3)

1.5 Konzeption einer betriebswirtschaftlich orientierten, qualitativen Forschungsstrategie

1.5.1 Qualitative vs. quantitative Forschung

„Die Erkenntnis beginnt nicht mit Wahrnehmungen oder Beobachtungen oder der Sammlung von Daten oder von Tatsachen, sondern sie beginnt mit Problemen.“ (Popper 1969, S. 104) Ausgehend von der jeweiligen Problemstellung stellt sich die Frage nach einer geeigneten Methodik zur Bearbeitung eines Themas.

Generell ist je nach Themen- und Aufgabenstellung sowohl ein quantitativer als auch ein qualitativer Ansatz möglich (vgl. [Abbildung 1-4](#)), wobei die genaue Abgrenzung der Begriffe durchaus umstritten ist und die Anwendungsbereiche nicht überschneidungsfrei sind. (Rost 2005, S. 1f.); (Schreier 2005, S. 7)

„Da Start- und Endpunkt eines jeden Forschungsprozesses die Theorie ist, ergibt sich die differentielle Indikation zwischen qualitativen und quantitativen Methoden aus dem vorfindbaren Zustand der Theorie zu Beginn des Forschungsprozesses und des angestrebten Zustands der Theorie am Ende des Prozesses. (Rost 2005, S. 1) Bei quantitativen Erhebungen stehen bestehende Theorieaussagen bereit, die durch konkrete Hypothesen und korrespondierenden Variablen überprüft werden. Qualitative Ansätze hingegen haben die Entdeckung bzw. Generierung von Theorieaussagen anhand empirischer Daten zum Gegenstand, wobei ein konkreter Fall als analytischer Bezugspunkt

vorhanden ist. Ziel ist hierbei die Rekonstruktion der auf den Fall bezogenen Deutungsmuster, Handlungsorientierung und Wissensbeständen in Hinblick auf eine allgemeine Theorie, die das Fallgeschehen erklärt. (Brüsemeister 2000, S. 21ff.)

Quantitative Forschung	Qualitative Forschung
Theorieüberprüfende Forschungslogik	Theorieentdeckende Forschungslogik
Überprüfung und Operationalisierung von als gültig unterstellten Theoriehypothesen	Entwicklung neuer Theoriehypothesen, Sensibilisierung durch Vorab-Hypothesen
Aggregate/ Variablenbezug	Einzelfallbezogenheit/ einzelfallanalytisches, fallrekonstruktives Vorgehen
Eigenarten einer Grundgesamtheit sind bekannt	Unbekannte Subkultur
Variablenanalyse/ Wahrscheinlichkeitsaussagen zwischen Variablen bzw. Merkmalen einer Grundgesamtheit	Rekonstruktion von Deutungs- und Handlungsmustern
Genauer Erhebungs- und Auswertungsplan	Plan plus relative Offenheit gegenüber Daten bzw. aus dem Feld „emergierender“ Hypothesen
Erkenntnisgegenstand sind Variablen	Erkenntnisgegenstand sind Deutungs- und Handlungsmuster sowie Prozesslogiken
Statistisches Sample	Theoretisches Sampling
Deduktive Schließlogik	Deduktion, Induktion, qualitative Induktion, Abduktion als Schließlogiken
Richtige Operationalisierung und Messung	Gegenstandsangemessenheit

Abbildung 1-4: Unterschiede zwischen quantitativen und qualitativen Methoden.
Quelle: Brüsemeister 2000, S. 55.

Beispiele für qualitative Forschung sind Analysen von Lebenswelten und Organisationen oder Evaluationsforschung. (Flick & von Kardoff et al. 2000, S. 19) Qualitative Forschung kann quantitative Ergebnisse valide erweitern und vertiefen, meist ist jedoch die qualitative Forschung der quantitativen vorgelagert, indem diese das Forschungsfeld erschließt und theoretisch aufarbeitet. (Krotz 2005, S. 21); (Kleining 1995, S. 15) Diese Erkenntnis hängt mit den verschiedenen Erkenntniszielen der beiden Forschungsarten zusammen. Bei quantitativen Methoden stehen bestehende Theorieaussagen bereit, um konkrete Hypothesen über einen Sachverhalt aufzustellen, die mit Hilfe von Variablen überprüft werden können. Qualitative Ansätze hingegen zielen auf die Entdeckung bzw. Generierung von Theorieaussagen anhand empirischer Daten ab, da für dieses Feld noch entsprechende theoretische Grundlagen fehlen. Insofern liegt der Hauptunterschied zwischen beiden Verfahren in den Begriffen „Überprüfung“ und „Entdeckung“ (Brüsemeister 2000, S. 21); (Rost 2005, S. 1) Anders formuliert abstrahiert die qualitative Forschung die Technik des Vergleichs auf Gemeinsamkeiten, die quantitative Forschung hingegen auf Unterschiede. Qualitative Techniken sollen Beziehungen auf- und entdecken, quantitative Techniken sollen Beziehungen beschreiben sowie ggf. be- oder widerlegen. (Kleining 1995, S. 16ff)

Oft jedoch scheitert die skizzierte „Übergabe“ zwischen quantitativer und qualitativer Forschung schon zu Beginn der Vorhaben, da z.B. schon elementare Bestandteile wie eine gemeinsame Sprache fehlen.

Kromrey definiert qualitative Forschung über deren Ziele, Ausgangspunkte, Vorgehensweise bei der Informationssammlung und Informationsauswertung wie folgt: (Kromrey 2005, S. 5f)

Ziele:

- Entdeckung von Strukturen und Zusammenhängen
- Einbettung des Einzelfalls in Strukturen
- Herausarbeiten individueller Besonderheiten
- Entdeckung empirisch gestützter Theorien

Ausgangssituation:

- „Ungenauere Themenstellung“
- Ein nur grob und vorläufig abgegrenzter Gegenstandsbereich
- Informationsbedarf über Strukturen und Zusammenhänge

Informationssammlung:

- (kontrollierte) „Subjektivierung“ der Informationserhebung: Tiefe, Reichweite, Kontext von Informationen
- Breite Informationssammlung aus möglichst vielfältigen Perspektiven und möglichst wenig selektiv
- Nur „sensibilisierende“ Hypothesen
- Offenheit gegenüber allen unerwarteten Erkenntnissen
- Dadurch Notwendigkeit der „Deutung“ der Informationen zur Gewinnung von „Daten“
- Verwendung gegenstandsnaher Daten

Auswertung:

- Rekonstruktion der in den Informationen enthaltenen Konzepte, Strukturen, Regelmäßigkeiten mittels hermeneutischer Strategien
- Fallorientierte Analyse: Klassifikation gleichartiger Fälle, Kontrastierung mit gleichartigen Fällen (Typenbildung), ggf. erneute Informationsbeschaffung
- Formulierung empirisch gestützter, gegenstandsbezogener Hypothesen/Theorien
- Entwicklung des methodischen Forschungsdesigns

Erst nach der Bildung einer grundlegenden Theorie ist es möglich, daraus quantitative Forschungsansätze zu generieren, welche die Theorie überprüfen und gegebenenfalls – im Sinne des kritischen Rationalismus – falsifizieren. (Flick 1999, S. 56f) Dadurch dienen die qualitativen Erhebungen – wie angedeutet – als Vorstufe zu korrespondierenden quantitativen Ergebnissen. Das vorgeschlagene wissenschaftliche Arbeiten in diesem Sinne hat demnach nicht die Repräsentanz der Ergebnisse, sondern ein aktives Lernen mit dem Ergebnis von generalisierbaren Resultaten zum Ziel. (Martin 1989, S. 219)

1.5.2 Prozess der Theoriekonstruktion

Die [Abbildung 1-5](#) veranschaulicht den exemplarischen Prozess theoriekonstruierender¹ Forschung, die relativ leicht auf betriebswirtschaftliche Fragestellungen übertragen werden kann.

¹ Die Begriffe theoriegenerierend und theoriekonstruierend werden im Folgenden synonym verwendet.

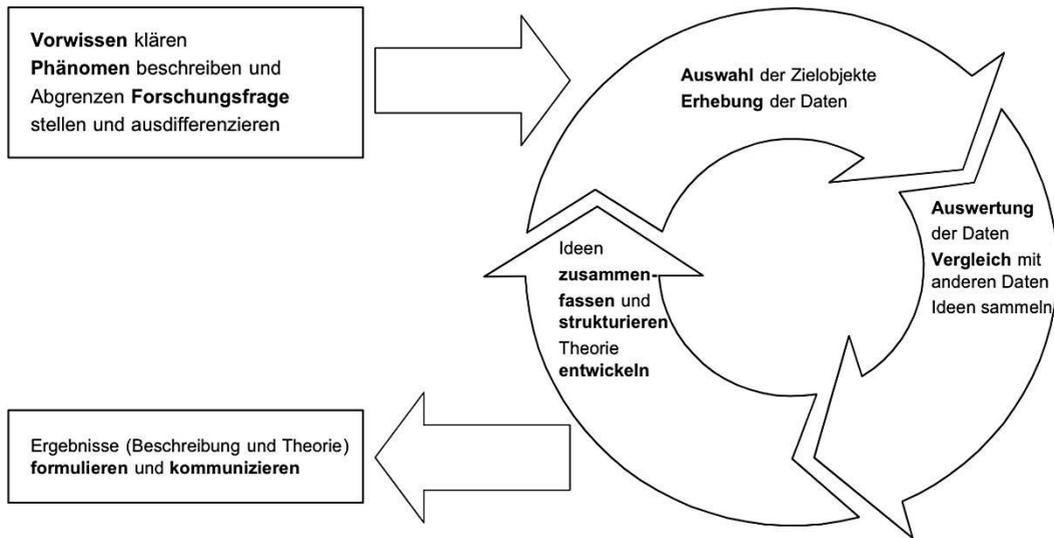


Abbildung 1-5: Der standardisierte Prozess theoriegenerierender Forschung.
Quelle: In Anlehnung an Krotz, 2005 S. 135

Der Prozess startet mit dem Vorwissen und der Forschungsfrage. Im Feld erhebt der Forscher Daten, die analog ausgewertet werden, um Theoriebausteine und Ideen zu entwickeln. Liegen bereits Theoriebausteine oder ältere Daten vor, so müssen diese entsprechend abgeglichen und weitere Schlussfolgerungen gezogen werden. Sind die Daten ausgewertet, so muss das Wissen neu zusammengefasst und strukturiert werden. Auch sollen offene Fragen notiert und die Notwendigkeit weiterer empirischer Schritte geprüft werden. Der Prozess ist erst dann abgeschlossen, wenn der Kreislauf so oft durchlaufen ist, dass der Forscher eine hinreichende Theorie entwickelt hat. Ab diesem Zeitpunkt beginnt der wissenschaftliche Diskurs. (Krotz 2005, S. 134ff)

Der theoriegenerierende Prozess hat die Suche nach Gemeinsamkeiten zum Gegenstand, um daraus Verallgemeinerungen im abstrakt-logischen Sinn abzuleiten. Diese Gemeinsamkeiten entstehen somit nicht durch formal-logisches Verallgemeinern oder Abstrahieren, sondern durch eine dialektische Forschung: Die Gemeinsamkeit entsteht durch den Bezug der Dinge zueinander. (Krotz 2005, S. 223ff)

Die Methoden der Datenerhebung hängen vom konkreten Forschungsgegenstand bzw. -kontext ab, standardmäßig werden z.B. Interviews, Experimente, Beobachtungen, Gruppendiskussionen, Fallstudien und Dokumentenanalysen angewandt. (Krotz 2005, S. 138)

Somit bietet diese Methodik einen sehr guten Ausgangspunkt für Probleme, die wegen deren Neuheit oder auch Schwierigkeit der genaueren Erforschung bis dato nur rudimentär bearbeitet werden konnten. Denn bisher mussten bzw. konnten Forscher nach eigenem Ermessen die Forschungsstrategie und -umsetzung bestimmen. Dies ist für den quantitativen Bereich nahezu undenkbar, da insbesondere durch die modernen Verfahren der Statistik genaue Vorgaben nicht nur üblich, sondern auch verpflichtend sind. Ein gemeinsames methodisches Grundverständnis bezüglich qualitativer Forschungsansätze ist jedoch unerlässlich, weil nur dann gewährleistet ist, dass Ergebnisse auch weiter- und wieder verwendbar sind, und darüber hinaus mit anderen Resultaten verglichen werden können.

Somit kann für Problemstellungen aus dem Bereich der Betriebswirtschaftslehre ein qualitativer Forschungsansatz gewählt werden, wenn die genannten Voraussetzungen dafür entsprechend erfüllt sind. Auch andere Verfahren, die im Bereich der Soziologie bereits große Verbreitung gefunden haben, können hierbei herangezogen werden. Als Beispiel hierfür kann das problemzentrierte Interview nach Witzel angeführt werden (Witzel 2000). Die letztendliche Generalisierbarkeit muss jedoch auch immer kritisch hinterfragt werden (Mayring 2007).

1.6 Einschränkungen, Ausblick und weiterer Forschungsbedarf

Der vorliegende Beitrag soll dazu dienen, die weitere wissenschaftliche Diskussion anzuregen – mit dieser Losung begannen die gegenwärtigen Darstellungen. Insofern kann und muss dieser Beitrag auch als erster Schritt in diese Richtung gesehen werden. So konnten zwar viele Bausteine und Themenbereiche aufgegriffen und angesprochen, jedoch nicht in der Tiefe bearbeitet werden, wie dies sicherlich noch notwendig wäre. Das gleiche gilt für die genaue Ausgestaltung theoriegenerierender Forschungsansätze, z.B. mit welcher Methodik diese zu bewerkstelligen sind, ob und ggf. inwiefern Unterschiede bezüglich Branche, Umsatz oder Alter der zu betrachtenden Unternehmen zu berücksichtigen sind usw. Auch im Hinblick auf „moderne“ Methodiken wie Case Study Research sollte eine kritische Auseinandersetzung über Sinn und Unsinn qualitativer Forschung im unternehmerischen Zusammenhang stattfinden.

Genau hieraus ergeben sich auch vielfältige Ansatzpunkte zukünftiger Forschung: Welche Besonderheiten haben qualitative Verfahren im betriebswirtschaftlichen Kontext? Welche Methodiken aus der Soziologie lassen sich anwenden, bzw. müssen noch entsprechend modifiziert werden? Wie könnten interdisziplinäre Teams aussehen, welche Themen könnten diese bearbeiten?

Wie auch immer die Diskussion weitergehen wird: Es wäre schade um das enorme Potenzial, das noch in qualitativen Verfahren im betriebswirtschaftlichen Kontext steckt, wenn dies weiter so ungenutzt bleiben sollte.

Literatur

- Albert, Hans (1972). *Aufklärung und Steuerung. Gesellschaft, Wissenschaft und Politik in der Perspektive des kritischen Rationalismus*. In Hochschule für Wirtschaft und Politik; HWWA-Institut für Wirtschaftsforschung; Akademie für Gemeinwirtschaft (Hrsg.), *Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* (S. 11-30). Tübingen: J.C.B. Mohr
- Black, James A.; Champion, Dean J. (1976). *Methods and issues in social research*. New York [u.a.]: Wiley
- Brüsemeister, Thomas (2000). *Qualitative Forschung: ein Überblick*. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag
- Böttger, Christian (1993). *Marketing im Spannungsfeld zwischen wissenschaftlichem Erkenntnisinteresse und praktischer Nutzbarkeit*. Fuchsstadt: Wilfer
- Flick, Uwe (1987). *Methodenangemessene Gütekriterien in der qualitativ-interpretativen Forschung*. In Bergold, Jarg B. & Flick Uwe (Hrsg.), *Ein-Sichten: Zugänge zur Sicht d. Subjekts mittels qualitativer Forschung* (S. 247-262). Tübingen: DGVT-Verlag
- Flick, Uwe (1999). *Qualitative Forschung: Theorie, Methoden, Anwendung in Psychologie und Sozialwissenschaften*. Reinbek bei Hamburg: Rowohlt
- Flick, Uwe, von Kardoff, Ernst & Steinke, Ines (2000). *Qualitative Forschung, Ein Handbuch*. Reinbek: Rowohlt
- Grochla, Erwin (1969). *Erkenntnisstand und Entwicklungstendenzen der Organisationstheorie*. Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 39, 1-22.
- Gygi, Ulrich (1982). *Wissenschaftsprogramme in der Betriebswirtschaftslehre*. Zofingen: Ringier
- Hayes, Robert H., Wheelwright, Steven C. & Clark, Kim B (1988). *Dynamic manufacturing: creating the learning organization*. New York: Collier Macmillan
- Hill, Wilhelm (1957). *Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft*. Zürich, St. Gallen: Polygraph
- Kappler, Ekkehard (1994). *Theorie aus der Praxis*. In Fischer-Winkelmann, Wolf (Hrsg.), *Das Theorie-Praxis-Problem der Betriebswirtschaftslehre* (S. 41-54). Wiesbaden: Gabler
- Kilper, Heiderose, Latniak, Erich & Schmidt-Dilcher, Jürgen (2000). *Der Spagat zwischen Forschung und Beratung/Gestaltung – Überlegungen zu einer forschungsstrategischen Verortung des LAT*. In Institut Arbeit und Technik (Hrsg.), *Jahrbuch 1999/2000* (S. 306-318). Gelsenkirchen: IAT
- Kirsch, Werner (1970). *Entscheidungsprozesse Bd. 1-3*. Wiesbaden: Gabler
- Kirsch, Werner (1981). *Über den Sinn der empirischen Forschung in der angewandten Betriebswirtschaftslehre*. In Witte, Eberhard (Hrsg.), *Der praktische Nutzen empirischer Forschung* (S. 189-229). Tübingen: J.C.B. Mohr
- Kirsch, Werner (1984). *Wissenschaftliche Unternehmensführung oder Freiheit vor der Wissenschaft? Studien zu den Grundlagen der Führungslehre*. Herrsching: Kirsch
- Kleining, Gerhard (1995). *Qualitativ-heuristische Sozialforschung: Schriften zur Theorie und Praxis*. Hamburg-Harvestehude: Fechner
- Koch, Helmut (1975). *Die Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft vom Handeln, die handlungstheoretische Konzeption der mikroökonomischen Analyse*. Tübingen: J.C.B. Mohr
- Koch, Helmut (1982). *Zur Anwendungsbezogenheit der betriebswirtschaftlichen Theorie*. In Koch, Helmut (Hrsg.), *Neuere Entwicklungen in der Unternehmenstheorie* (S. 149-176), Wiesbaden: Gabler
- Kromey, Helmut (2005). „Qualitativ“ versus „quantitativ“ – Ideologie oder Realität? *Symposium: Qualitative und quantitative Methoden in der Sozialforschung: Differenz und/oder Einbeit?* 1. Berliner Methodentref-

- fen Qualitative Forschung, 24.-25. Juni. In <http://www.berliner-methodentreffen.de/material/2005/kromrey.pdf>, Berlin: Freie Universität Berlin
- Krotz, Friedrich (2005). *Neue Theorien entwickeln: eine Einführung in die Grounded Theory, die Heuristische Sozialforschung und die Ethnographie anhand von Beispielen aus der Kommunikationsforschung*. Köln: Von Halem
- Kubicek, Herbert (1975). *Empirische Organisationsforschung: Konzeption und Methodik*. Stuttgart: Poeschel
- Martin, Albert (1989). *Die empirische Forschung in der Betriebswirtschaftslehre: eine Untersuchung über die Logik der Hypothesenprüfung, die empirische Forschungspraxis und die Möglichkeit einer theoretischen Fundierung realwissenschaftlicher Untersuchung*. Stuttgart: Poeschel
- Mayring, Philipp (2007). *Generalisierung in qualitativer Forschung*. Forum Qualitative Sozialforschung / Forum: Qualitative Social Research, 8(3), Art. 26, <http://www.qualitative-research.net/fqs-texte/3-07/07-3-26-d.htm> 24.10.2007
- Popper, Karl (1969). *Die Logik der Sozialwissenschaften*. In Adorno, Theodor W. (Hrsg.): *Der Positivismusstreit in der deutschen Soziologie* (S. 103-115). Neuwied [u.a.]: Luchterhand
- Rost, Jürgen (2005). *Differentielle Indikation und gemeinsame Qualitätskriterien als Probleme der Integration von qualitativen und quantitativen Methoden, Symposium: Qualitative und quantitative Methoden in der Sozialforschung: Differenz und/oder Einheit?* 1. Berliner Methodentreffen Qualitative Forschung, 24.-25. Juni. In <http://www.berlinermethodentreffen.de/material/2005/rost.pdf>. Berlin: Freie Universität Berlin
- Schanz, Günther (1988). *Methodologie für Betriebswirte*. Stuttgart: Poeschel
- Schauenberg, Bernd & Schmidt, Reinhard H. (1983). *Vorarbeiten zu einer Theorie der Unternehmung als Institution*. In Kappler, Ekkehard (Hrsg.), *Rekonstruktion der Betriebswirtschaftslehre als ökonomische Theorie* (S. 247-276). Spardorf: Wilfer
- Schreier, Margit (2005). *Qualitative und quantitative Methoden in der Sozialforschung: Vielfalt statt Einheit! Symposium: Qualitative und quantitative Methoden in der Sozialforschung: Differenz und/oder Einheit?* 1. Berliner Methodentreffen Qualitative Forschung, 24.-25. Juni. In <http://www.berliner-methodentreffen.de/material/2005/schreier.pdf>. Berlin: Freie Universität Berlin
- Steinmann, Horst; Böhm, Hans; Braun, Wolfram; Gerum, Elmar & Schreyögg, Georg (1976). *Betriebswirtschaftslehre und Praxis – Vorüberlegungen auf der Grundlage der Konstruktiven Philosophie und Wissenschaftstheorie*. In Ulrich, Hans (Hrsg.), *Zum Praxisbezug der Betriebswirtschaftslehre in wissenschaftstheoretischer Sicht* (S. 51-92). Bern [u.a.]: Haupt
- Steinmann, Horst (1978). *Die Betriebswirtschaftslehre als normative Handlungswissenschaft*. In Steinmann, Horst (Hrsg.), *Betriebswirtschaftslehre als normative Handlungswissenschaft: zur Bedeutung der konstruktiven Wissenschaftstheorie für die Betriebswirtschaftslehre* (S. 73-102). Wiesbaden: Gabler
- Stier, Winfried (1999). *Empirische Forschungsmethoden*. Berlin [u.a.]: Springer
- Ulrich, Hans (1981). *Die Betriebswirtschaftslehre als anwendungsorientierte Sozialwissenschaft*. In Geist, Manfred N. & Köhler, Richard (Hrsg.), *Die Führung des Betriebes* (S. 1-25). Stuttgart: Poeschel
- Ulrich, Hans (1982). *Anwendungsorientierte Wissenschaft. Die Unternehmung*, 1982, No. 1, 1-10
- Ulrich, Hans (1984). *Management*. Bern [u.a.]: Haupt
- Wilkesmann, Uwe & Latniak, Erich (2005). *Anwendungsorientierte Sozialforschung: Ansatzpunkte zu einer Abgrenzung von Organisationsberatung und akademischer Forschung in den Sozialwissenschaften*. Sozialwissenschaft und Berufspraxis, Vol. 28 2005, No. 1, 80-95
- Witte, Eberhard (1981). *Nutzungsanspruch und Nutzungsvielfalt*. In Witte, Eberhard (Hrsg.), *Der praktische Nutzen empirischer Forschung* (S. 13-40). Tübingen: J.C.B. Mohr

- Witzel, Andreas (2000). *Das problemzentrierte Interview*. *Forum Qualitative Sozialforschung / Forum: Qualitative Social Research* [On-line Journal], 1(1). Verfügbar über: <http://www.qualitative-research.net/fqs-texte/1-00/1-00witzel-d.htm> 24.10.2007
- Zimmermann, Hans-Jürgen (1981). *Zum Nutzen empirischer Untersuchungen für normative Modelle der Entscheidungsfällung*. In Witte, Eberhard (Hrsg.), *Der praktische Nutzen empirischer Forschung* (S. 271-304). Tübingen: J.C.B. Mohr

2 Buchhaltung, Bilanzierung und Finanzflussrechnung

Uwe Christians

2.1 Funktion und Teilgebiete des Rechnungswesens und der Buchführung

2.1.1 Inhalt und Aufgaben des Rechnungswesens

Das **betriebliche Rechnungswesen** ist das Basisinstrument zur „systematischen Erfassung, Aufbereitung, Darstellung und Auswertung aller betriebswirtschaftlich relevanten ... Zustände und Handlungen eines Unternehmens, die zahlenmäßig zum Zwecke der Rechnungslegung und/oder der Steuerung der Unternehmenstätigkeit unter Beachtung der einschlägigen Rechtsvorschriften“ zu erfassen sind.²

In Abhängigkeit davon, welche Personengruppen durch das betriebliche Rechnungswesen mit Informationen versorgt werden, unterscheidet man zwischen dem **internen und dem externen** Rechnungswesen. Das *interne* Rechnungswesen dient vor allem dem Unternehmer bzw. dem Management zur **Entscheidungsunterstützung** sowie der **Verhaltenssteuerung** im Unternehmen. Es unterliegt keinen gesetzlichen Bestimmungen und umfasst (nach klassischer Einteilung) die Kosten- und Leistungsrechnung, die Statistik und die Planung. Es kann beliebig ausgestaltet werden.

Das *externe* Rechnungswesen (Finanzbuchhaltung), welches auch gleichzeitig die Datengrundlage des internen Rechnungswesens ist, dient nicht nur dem Unternehmer als Informationsbasis, sondern ist insbesondere auch auf die **Information von unternehmensfremden Stakeholdern**, wie z.B. Gläubigern, Anteilseignern, Fiskus, ausgerichtet.

Im Zuge der in der jüngeren Vergangenheit bedeutender werdenden **wertorientierten Managementphilosophie** (Shareholder Value-Ansatz) rücken *internes und externes* Rechnungswesen näher zusammen und überschneiden sich in ihren Ausrichtungen.³

Es werden verschiedene Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens unterschieden.⁴ Zu nennen ist zunächst die Aufgabe der **Dokumentation**. Diese wird von der Finanzbuchhaltung übernommen, und zwar anhand von Belegen *systematisch* (zeitlich und sachlich geordnet) und *lückenlos* alle *wirtschaftlich relevanten, gewöhnlichen* (Beschaffung und Absatz, Aufwendungen aus dem Fertigungsprozess), *aber auch nicht gewöhnlichen Ereignisse* des Unternehmens (Spekulationsgewinne, Vernichtung bzw. Wertverluste von Vermögensgegenständen) aufzuzeichnen.⁵ Grundlage hierfür bilden die handels- und steuerrechtlichen Vorschriften (§§ 238ff. HGB; 140ff. AO) zur Führung von Büchern und zu den Aufzeichnungspflichten der Geschäftsaktivitäten des Unternehmens.

Durch das Rechnungswesen wird das Unternehmensgeschehen zur **Information der Adressaten** (z. B. Eigentümer, Gläubiger, Management) zahlenmäßig erfasst und anschaulich aufbereitet.⁶ „Darin werden die finanziellen Konsequenzen von Entscheidungen und Ereignissen im Unternehmen aus der Sicht des Unternehmers abgebildet. Die Abbildungen werden zu Finanzberichten zusam-

² Känel, S. (2007), S. 16f.

³ Vgl. Mertins, C. (2013).

⁴ Vgl. Känel, S. (2007), S. 18f.

⁵ Vgl. Schmidt, M. (Hrsg.) / Auer, B. / Schmidt, P. (2012), S. 4.

⁶ Schmidt, M. (Hrsg.) / Auer, B. / Schmidt, P. (2012), S. 3.

mengefasst und dann Entscheidungsträgern im Unternehmen unterbreitet.⁷ In diesem Zusammenhang hat das betriebliche Rechnungswesen u.a. die Aufgabe, mindestens jährlich einen Jahresabschluss (Bilanz, Erfolgsrechnung und zum Teil Anhang) nach den gültigen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften zu erstellen (**Informations- und Rechenschaftslegungsaufgabe**).

Das Rechnungswesen hat auch eine **Zahlungsbemessungsfunktion**, denn auf der Basis der Ergebnisse des Jahresabschlusses wird die Höhe der möglichen Gewinnausschüttungen, der Steuerbelastung und oft auch der erfolgsabhängigen Vergütungen ermittelt.⁸

Die Aufgaben der **Überwachung und Kontrolle** der Rentabilität, Wirtschaftlichkeit und der Zahlungsfähigkeit (Liquidität) sowie der **Disposition** des Unternehmens sind weitere zentrale Aufgaben des Rechnungswesens. Zur Wahrnehmung dieser Aufgaben werden sowohl Daten als auch Instrumente aus der Kosten- und Leistungsrechnung, der Statistik, der Vergleichsrechnung und der Planungs- und Kontrollrechnung benötigt. Denn Planungen und Entscheidungen über zukünftige Aktionen (z.B. über Investitionen, Produktsortiments- oder Preisgestaltungen) können mit Hilfe von aufbereitetem Zahlenmaterial in der Regel besser getroffen werden (**Planungsfunktion**). Mit Hilfe von Soll-Ist-Vergleichen wird schließlich überprüft, ob die geplanten Ziele und Maßnahmen auch erreicht wurden (**Kontrollfunktion**).

Allerdings gibt es nicht „das“ Rechnungswesen, sondern es wird vielmehr je nach Verwendungszweck der Informationen, der wiederum abhängig ist von der Rechtsform und der Organisationsstruktur⁹, sowie der „Stakeholder“ unterschiedlich ausgestaltet.

2.1.2 Buchführungspflicht

„Jeder Kaufmann“ ist nach § 238 I HGB gesetzlich verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen die Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.¹⁰

Der **handelsrechtlichen Buchführungspflicht** (Doppelte Buchhaltung – Doppik = „Doppelte Buchführung in Konten“) unterliegen mithin gewerbetreibende Einzelunternehmen, wenn sie einen in kaufmännisch eingerichteten Gewerbebetrieb erfordern und sich nicht nach § 241a HGB von der Buchführungspflicht haben befreien lassen¹¹, Personenhandelsgesellschaften, Kapitalgesellschaften und eingetragene Genossenschaften. Die Doppik kennt nicht nur Bestandskonten, sondern auch eigenständige Erfolgskonten (zweigeteiltes Rechnungswesen) und in der erweiterten Version (dreigeteiltes Rechnungswesen) auch Finanzkonten.¹²

Nichtbuchführungspflichtige im Sinne der Doppik haben „nur“ eine **einfache Buchhaltung** anzuwenden und eine **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** (*kurz: EÜR oder 4/3-Rechnung*: § 4 III EStG) zu erstellen. Sie betrifft diejenigen Unternehmer, welche nicht per Gesetz zur Buchführung verpflichtet sind, sondern aus steuerlichen Gründen Aufzeichnungen erstellen müssen. Hierzu zäh-

⁷ Möller, H.P. / Hüfner, B. (2007), S. 4.

⁸ Vgl. Wöltje, J. (2016), S. 21.

⁹ Vgl. Möller, H.P. / Hüfner, B. (2007), S. 8f.

¹⁰ Wir gehen an dieser Stelle nicht weiter auf den Begriff und die Abgrenzung des Kaufmannsbegriffs und dem des Gewerbebetriebes nach § 15 II EStG ein, der davon zu unterscheiden ist, und verweisen auf die reichhaltige Literatur. Zum Kaufmannsbegriff § 1 HGB mit größenabhängigen Erleichterungen für Einzelkaufleute gem. § 241a HGB vgl. dazu im Überblick Buchholz, R. (2009), S. 6ff.

¹¹ Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 600 000 Euro Umsatzerlöse und jeweils 60 000 Euro Jahresüberschuss aufweisen, brauchen danach die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden.

¹² Vgl. Schierenbeck, H / Wöhle, C.B. (2012), S. 599.

len in der Regel Freiberufler, die Kleingewerbetreibenden und diejenigen Ist-Kaufleute, welche sich nach § 241a HGB von der Buchführungspflicht befreien lassen.

Der wesentliche Unterschied zwischen der Gewinnermittlung durch Bilanzierung im Vergleich zur Gewinnermittlung im Rahmen einer Einnahme-Überschuss-Rechnung besteht darin, dass bei der Einnahme-Überschuss-Rechnung die Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen in dem Jahr berücksichtigt werden, in dem sie *zu- oder abgeflossen* sind. Bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung wird nicht auf den Zahlungsabfluss abgestellt, sondern es gilt das Prinzip der *wirtschaftlichen Zurechnung*. Das bedeutet, dass die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben in dem Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sind, in das sie wirtschaftlich gehören.¹³

2.1.3 Teilgebiete des Rechnungswesens und deren Rechengrößen

Je nach Teilgebiet des Rechnungswesens werden unterschiedliche Informationen nachgefragt und mit jeweils anderen Größen gerechnet. Gebiete des Rechnungswesens, die auf die Generierung von Informationen über **Geldflüsse/ Liquidität** ausgerichtet sind, erfordern eine Rechnung, die sich auf *Zahlungsgrößen* (und evtl. zahlungsäquivalente Größen) stützt. Dagegen müssen Teilgebiete, die über die **Einkommenserzielung** im Unternehmen informieren wollen, mit *Erfolgsgrößen* operieren.

Aus der folgenden Graphik sind zunächst die **Güter- und Finanzbewegungen** in einer Unternehmung im Rahmen der Systemanalyse zu entnehmen:

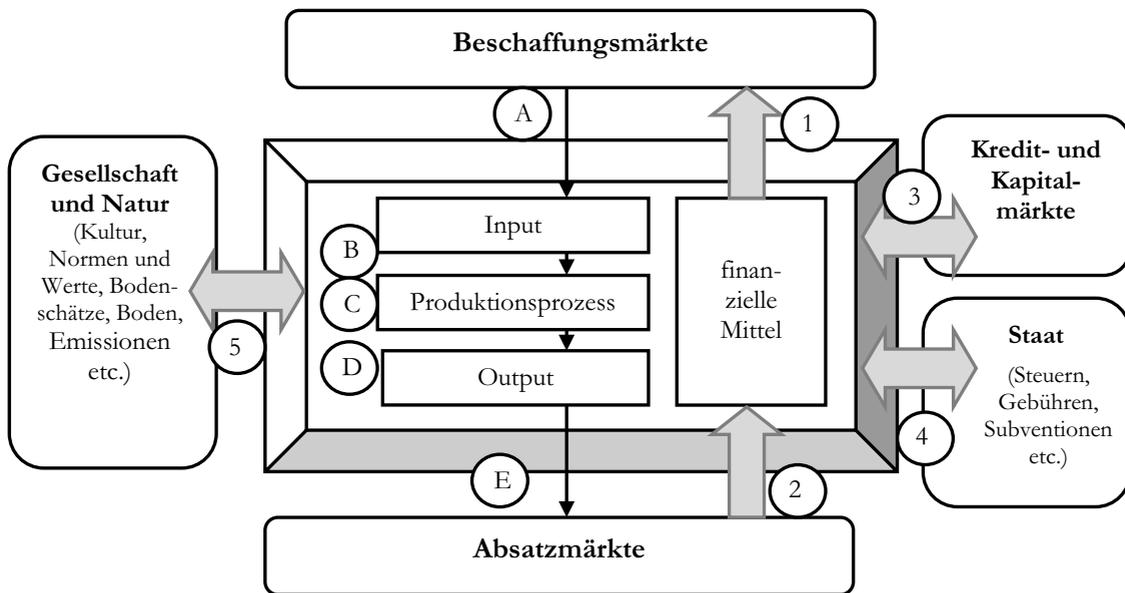


Abbildung 2-1: Überblick über die Güter- und Finanzströme im Unternehmen

Unternehmen beschaffen sich Arbeitskräfte, Werkstoffe, Energie, Räume, Maschinen o.ä. am Markt (A), für die sie Gehälter, Kaufpreise oder Miete zahlen (1). Die eingekauften Güter (Rohstoffe, Maschinen) werden gelagert (Rohstofflager) bzw. im Fall der Anlagegegenstände benutzt (B), so dann in der Produktion verarbeitet (C). Die produzierten Waren werden, nachdem sie ggf. noch eingelagert werden (Erzeugnislager) (D), an den Absatzmarkt (E) abgegeben und führen zu Umsatzerlösen/Einzahlungen (2).

¹³ Beispiel dazu unter <http://www.existenzgruender.de/DE/Unternehmen-fuehren/Unternehmenssteuerung/Unternehmenszahlen-erfassen-Rechnungswesen/Einfache-Buchfuehrung/inhalt.html> (abgerufen am 28.3.2018)

Unternehmen nehmen von außen Finanzierungsmittel auf, entweder in Form der **Eigenfinanzierung** (Einlagen von Einzelkaufleuten oder persönlich haftenden Personengesellschaftern, in Form von GmbH-Anteilen, Aktienemissionen, Genossenschaftsanteilen, Kommanditanteilen bei KGs) oder **Fremdfinanzierung**, wie z.B. Bankkredite, Wertpapieremissionen oder andere Kreditformen, oder aus **Mezzaniner Finanzierung** (bspw. Stille Gesellschaft, Genussrechte, nachrangige Darlehen). Hieraus resultieren Zahlungsströme (Zinsen, Gewinnausschüttungen, Kreditaufnahme, Tilgungen, Kapitaleinlagen) zwischen der Unternehmung und den Kredit- und Kapitalmärkten (3). Finanzmittel können umgekehrt aber auch bei Kreditinstituten, Versicherungen bzw. am Geld- oder Kapitalmarkt **angelegt** werden, z.B. in Form von Bankeinlagen, Kauf von Wertpapieren, wie Anleihen oder Aktien etc. (3). Finanzierungsbeziehungen zum Staat bestehen bei der Steuerzahlung und im Falle von Gebühren und Subventionen (4).

Die Gesellschaft wie auch die Natur wirken sich in vielfältiger Weise auf die Leistungs- und Zahlungsströme in einer Unternehmung aus. Sollten sich Unternehmung bspw. nicht an Rechtsnormen und Werte der Gesellschaft halten, können direkte Strafzahlungen die Folge sein. Indirekt könnte dies über Reputationsverluste zu Einnahmeeinbußen oder Ausgaben führen (5).¹⁴

Mit Hilfe des Rechnungswesens können je nach Teilgebiet unterschiedliche Informationen vermittelt werden. Mit einer **periodenorientierten Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung)** wird das Ziel verfolgt, den Adressaten Informationen über die Einkommensentwicklung (d.h. die wirtschaftliche Entwicklung) des **gesamten Unternehmens in einer Periode** aus handelsrechtlicher Sicht (Einzelabschluss oder Konzernabschluss/ Handelsbilanz I und II)¹⁵ zu geben. Hierbei stehen nicht allein die Geldflüsse, sondern auch Güterbewegungen im Blickpunkt.

Für die Ermittlung der Erfolgsbesteuerung wird nicht die Handelsbilanz zu Grunde gelegt, sondern eine sog. **Steuerbilanz** erstellt. Die Steuerbilanz gleicht im Aufbau der Handelsbilanz, berücksichtigt allerdings spezielle steuerliche Sachverhalte. Darunter fallen beispielsweise steuerliche Abschreibungen, die u.a. aus wirtschaftspolitischen Gründen gewährt werden und entsprechend keinen tatsächlichen Werteverzehr abbilden (s. z.B. § 7 g und h EStG).¹⁶

Bedingt durch den maßgeblichen Einfluss auf die Steuerlast des Unternehmens verwundert es nicht, dass innerhalb der Steuerbilanz ein möglichst geringer Gewinnausweis angestrebt wird. Gerade bei kleinen und mittleren Unternehmen kommt es häufig vor, dass lediglich eine Steuerbilanz erstellt wird.¹⁷ Da diese Bilanz hinsichtlich steuerlicher Aspekte optimiert ist, kann es für das bilanzierende Unternehmen durchaus vorteilhaft sein, potenziellen Kreditgebern diese Art der Bilanzpolitik offenzulegen. Damit wird sichergestellt, dass z.B. die Hausbank über die Motivation eines möglichst geringen Gewinnausweises informiert ist und den betreffenden Jahresabschluss entsprechend interpretieren kann.

Im Rahmen von zahlungsstromorientierten Liquiditäts-/Finanzrechnungen wird aufgezeigt, ob die Unternehmung im Zuge ihrer gesamten Geschäftstätigkeit in der Lage ist, fristgerecht die Zahlungsansprüche Dritter bedienen zu können und damit eine Insolvenz (durch Zahlungsunfähigkeit) – Insolvenztatbestände sind Zahlungsunfähigkeit bzw. drohende Zahlungsunfähigkeit sowie bei

¹⁴ Vgl. zum Reputationsrisiko <https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/Reputationsrisikomanagement> (abgerufen am 12.2.2018).

¹⁵ Zum Unterschied zwischen HB I und HB II vgl. Buchholz, R. (2009), S. 181.

¹⁶ Vgl. https://www.haufe.de/unternehmensfuehrung/profirma-professional/sonderabschreibung-voraussetzungen-hoche-und-buchung_idesk_PI11444_HI2808789.html (abgerufen am 12.2.2018).

¹⁷ Vgl. Schwamberger, G., <http://www.di-vis.com/flycms/Herausforderungen+fuer+KMU+bei+der+Jahresabschlussstellung+durch+BilMoG+-+Teil+I-0137415255.html> (abgerufen am 12.2.2018).

Kapitalgesellschaften zusätzlich die Überschuldung – zu vermeiden.¹⁸ Zweckmäßige Controllinginstrumente wären hierbei die Liquiditäts-, Kapitalfluss- und Investitionsrechnung.

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR), ausgestaltet als Planungs-/Steuerungs- bzw. Kontrollrechnung, ist i.d.R. einperiodig auf die sachzielbezogene Geschäftstätigkeit hin orientiert. Im Unterschied zum externen Rechnungswesen wird bei der KLR mit Erlösen und Kosten statt mit Erträgen und Aufwendungen operiert.

Die folgende Übersicht zeigt die Systeme des Rechnungswesens:

Rechnungswesen							
periodenerfolgsorientiertes Rechnungswesen				zahlungsstromorientiertes Rechnungswesen			
externes Rechnungswesen			internes Rechnungswesen				
einzelgesellschaftliche Rechnungslegung (Einzelabschluss)		konzernbezogene Rechnungslegung (Konzernabschluss)		Kostenrechnung		zahlungsstromorientiertes Rechnungswesen	
steuerrechtlich	handelsrechtlich		Kontrollrechnung: z.B. Ist-Kostenrechnung	Steuerungsrechnung: z.B. Plan-Kostenrechnung	Kapitalflussrechnung	Liquiditätsrechnung	Investitionsrechnung
Steuerbilanz	Handelsbilanz I	Handelsbilanz II					
Betriebs-einnahmen bzw. Betriebs-ausgaben	Erträge bzw. Aufwendungen		Erlöse bzw. Kosten		Einzahlungen bzw. Auszahlungen		
gesamte Geschäftstätigkeit			sachzielbezogene Geschäftstätigkeit		gesamte Geschäftstätigkeit		
i.d.R. einperiodig						i.d.R. mehrperiodig	

Abbildung 2-2: Systeme des Rechnungswesens. Quelle: Küting, P. / Lorson, P., 1998, S. 484.

Die **Abbildung 2-3** gibt einen Überblick über die jeweils geeigneten **Rechengrößen** bei den verschiedenen Teilgebieten des Rechnungswesens. Wie die Abbildung zeigt, werden Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten auf der einen Seite und Einzahlungen, Einnahmen, Erträge und Leistungen auf der anderen Seite unterschieden.

Der **Zahlungsmittelbestand** (Fonds Liquide Mittel), bestehend aus Bargeld und Sichtguthaben bei Banken, wird durch Einzahlungen positiv und durch Auszahlungen negativ verändert. Die Stromgrößenrechnung hierfür wird als Kapitalfluss- oder Geldflussrechnung (**Cash Flow-Rechnung**) bezeichnet. Werden zum Zahlungsmittelbestand die Forderungen addiert und davon die Verbindlichkeiten abgezogen, so erhält man das **Geldvermögen**. Die dazugehörigen Stromgrößen heißen „Einnahmen“ und „Ausgaben“. Sie werden in der **Finanzrechnung** dargestellt. Addiert man zum Geldvermögen das sonstige Vermögen (Sachvermögen und bestimmte Finanzanlagen), so ergibt sich das **Nettovermögen oder Reinvermögen**. Eine Zunahme des Reinvermögens entsteht im Rahmen der **Erfolgsrechnung (GuV)** durch **Erträge**, eine Reduzierung durch **Aufwendungen**. Zu unterscheiden ist schließlich die Ebene der GuV von der **Betriebsergebnisrechnung**, die auf die Veränderung des **Betriebsnotwendigen Vermögens** fokussiert. Hinsichtlich der Stromgrößen wird hier von Kosten und Leistungen gesprochen.

¹⁸ Vgl. zu den Insolvenztatbeständen https://www.boeckler.de/pdf/mbf_rechtsfragen_kapitel7.pdf (abgerufen am 12.2.2018).

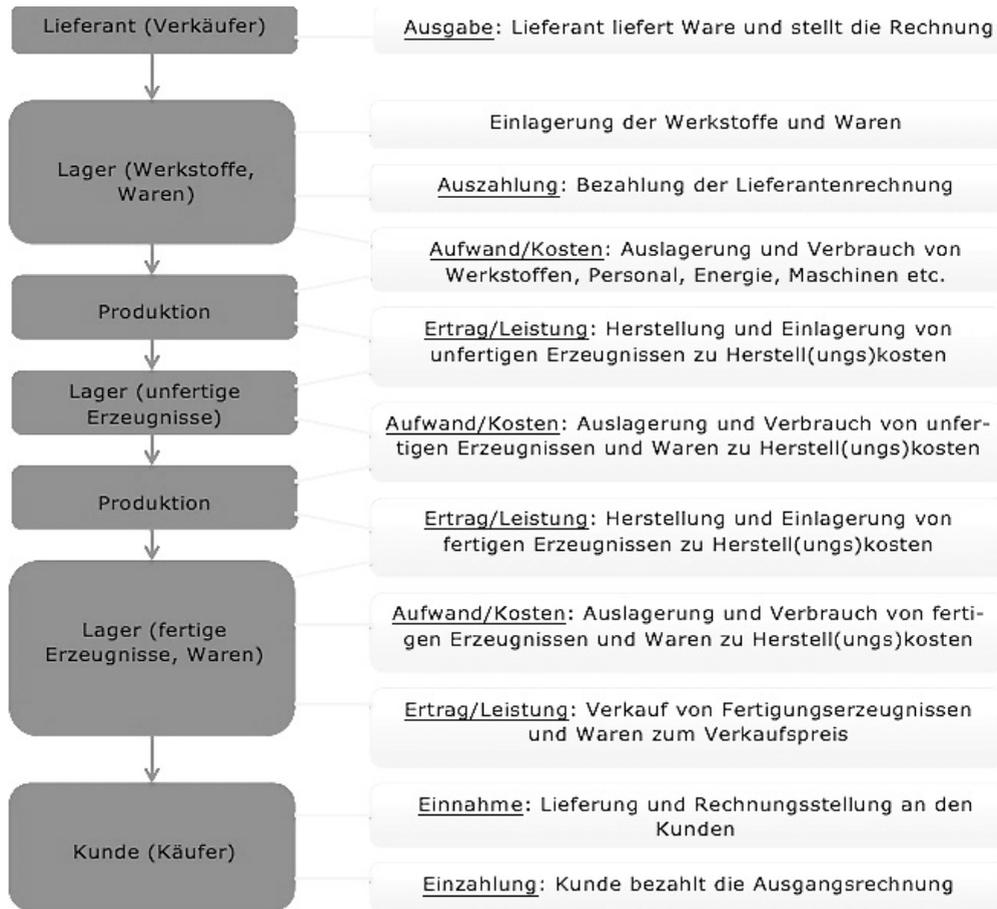


Abbildung 2-3: Grundbegriffe des Rechnungswesens im Kontext der Leistungserstellung
 Quelle: Wöltje, J., 2015, S. 27.

Leistungen und **Kosten** sollen als Erfolgsgrößen das Management (interne Adressaten) bei Entscheidungen unterstützen. Man betrachtet daher in der Kosten- und Leistungsrechnung nur solche Änderungen des Reinvermögens, die **betrieblich bedingt** sind, d. h. durch die Erfüllung der gewöhnlichen Aufgaben des Betriebs (Herstellung und Absatz von Gütern und Leistungen) verursacht worden sind. Neutrale Aufwendungen und Erträge (z.B. betriebsfremder, außerordentlicher oder periodenfremder Aufwand) werden somit aus der GuV eliminiert. Zudem ist es zweckmäßig, auch Größen im Kalkül zu berücksichtigen, die nicht Ertrag oder Aufwand sind, sog. *kalkulatorische Leistungen und Kosten*. Letzteres erlangt insbesondere bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften Bedeutung, die Leistungen der Unternehmer/Gesellschafter für das Unternehmen nicht als Aufwand erfassen können.

Kalkulatorische Kosten sind Positionen, die nur innerhalb des internen Rechnungswesens berücksichtigt werden. Dazu zählen z.B. entgangene Zinsen auf das für die Unternehmung eingesetzte Kapital. Würde der Gesellschafter einer GmbH das eingezahlte Stammkapital alternativ z.B. auf einem Tagesgeldkonto anlegen, könnten Zinseinkünfte erzielt werden. Diese entgangenen Zinserträge auf das Eigenkapital eines Unternehmens bezeichnet man als **kalkulatorische Zinsen**.¹⁹ Analog spricht man von **kalkulatorischen Wagnissen** für die Vergütung des Risikos der Unternehmenstätigkeit sowie **kalkulatorischen Abschreibungen** für die, unabhängig von gesetzlichen

¹⁹ Vgl. Bleis, C. (2009), S. 19ff.

Vorgaben, den tatsächlichen Werteverzehr abbildenden Abschreibungen. Weiterhin sind bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften **kalkulatorische Mieten** und **kalkulatorische Unternehmerlöhne** zu berücksichtigen.

Bsp. Kalkulatorischer Unternehmerlohn und kalkulatorische Miete

Beispielsweise möchte ein Einzelunternehmer für seine Tätigkeit im eigenen Betrieb eine angemessene Entlohnung erzielen. Immerhin hätte er alternativ auch als Angestellter in einer vergleichbaren Managerposition in einem anderen Unternehmen tätig werden können. Würde ein derartiger kalkulatorischer Unternehmerlohn (kalkulatorische Kosten) nicht bei der Preissetzung berücksichtigt, würde der Unternehmer unter Umständen nicht genügend Zahlungsüberschüsse im Monat erwirtschaften, um sich eine angemessene Entlohnung für seine Tätigkeit entnehmen zu können. Stellt ein Einzelunternehmer oder ein Gesellschafter einer Gesellschaft dem Unternehmen Räume oder ein Gebäude unentgeltlich zur Verfügung, dann sollte die dafür ortsübliche Miete als kalkulatorische Miete in die Kostenrechnung einfließen. Damit wird sichergestellt, dass im Falle einer Änderung dieses Umstandes, die Mietkosten auch in der Kalkulation berücksichtigt sind.

Aus der folgenden Tabelle gehen die positiven und negativen Stromgrößen als auch die Größen der Bestandsrechnung der in der Tabelle beschriebenen Ebenen (mit deren Rechnungen) hervor:

<u>Stromgrößen</u> <u>(Zunahme; +)</u>	<u>Stromgrößen</u> <u>(Abnahme; -)</u>	<u>Stromgrößenrechnung</u>	<u>Bestandsrechnung</u>
Einzahlung	Auszahlung	Liquiditäts-/Kapitalflussrechnung (KFR)	Bargeld + Sichtguthaben = Zahlungsmittelbestand (Liquide Mittel)
Einnahme	Ausgabe	Finanzierungsrechnung	Zahlungsmittelbestand + Forderungen – Verbindlichkeiten = Geldvermögen
Ertrag	Aufwand	Erfolgsrechnung (GuV)	Geldvermögen + sonst. Vermögen = Nettovermögen (Reinvermögen)
Leistung	Kosten	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (Betriebsergebnisrechnung)	Reinvermögen – nicht betriebsnotwendiges Vermögen = betriebsnotwendiges Vermögen

Abbildung 2-4: Stromgrößen des Rechnungswesens

Quelle: Wöltje, J., 2015, S. 28f.; Schmidt, M. (Hrsg.) /Auer, B. / Schmidt, P., 2012, S. 4.

Die vier Ebenen überschneiden sich zum Teil, zum Teil aber sind sie auch nicht deckungsgleich (siehe [Abbildung 2-5](#)).

So gibt es **Auszahlungen, die gleichzeitig Ausgaben** sind (z.B. Barkauf von Waren), es gibt aber auch **Auszahlungen, die keine Ausgaben** sind (z.B. Zahlung einer Rechnung über in der Vorperiode gekaufte Waren) sowie **Ausgaben, die keine Auszahlungen** darstellen (z.B. Zielkauf von Waren). **Ausgaben, die gleichzeitig Aufwendungen** sind, wären bspw. Kauf von Rohstoffen zum sofortigen Verbrauch in der Produktion. **Ausgaben, die keine Aufwendungen** sind: Kauf von Rohstoffen auf Lager zum Verbrauch in späteren Perioden. Der Materialverbrauch aus Lagerbeständen wären **Aufwendungen, die keine Ausgaben** darstellen. Nachfolgend werden weitere Beispiele zu den Begriffsabgrenzungen aufgeführt.²⁰

²⁰ Quelle: http://www.eduhi.at/dl/grundbegriffe_RW_fh_wedel.pdf (abgerufen am 3.4.2018)

	Auszahlungen			
Auszahlung \neq Ausgabe	Auszahlung = Ausgabe	Ausgabe \neq Auszahlung		
<i>Zahlung einer Rechnung über in der Vorperiode gekaufte Rohstoffe</i>	<i>Barverkauf von Rohstoffen</i>	<i>Zielverkauf von Rohstoffen</i>		
	Ausgaben			
	Ausgabe \neq Aufwand	Ausgabe = Aufwand	Aufwand \neq Ausgabe	
	<i>Kauf von Rohstoffen auf Lager (Verbrauch in späteren Perioden)</i>	<i>Kauf von Rohstoffen zum sofortigen Verbrauch</i>	<i>Materialverbrauch aus Lagerbeständen</i>	
			Aufwand	
		Aufwendungen, die keine Kosten sind / neutraler Aufwand	Zweckaufwand / Grundkosten	Kosten, denen kein Aufwand gegenübersteht / Zusatzkosten
		<i>Betriebsfremder Aufwand (z.B. Spenden) Periodenfremder Aufwand (z.B. Steuernachzahlungen aus früheren Jahren) Außerordentlicher Aufwand (Brandschaden, Veräußerungsverluste von Sachanlagen)</i>	<i>Robstoffeinsatz, Energieaufwendungen, Versicherungsaufwendungen u.v.a.</i>	<i>Kalkulatorische Miete und kalkulatorischer Unternehmerlohn</i>
			Kosten	

Abbildung 2-5: Begriffsabgrenzungen mit Beispielen (I)

	Einzahlungen			
Einzahlung \neq Einnahme	Einzahlung = Einnahme	Einnahme \neq Einzahlung		
<i>Zahlung für Erzeugnisse, die in der Vorperiode an den Kunden abgegeben wurden</i>	<i>Barverkauf von Erzeugnissen</i>	<i>Zielverkauf von Erzeugnissen</i>		
	Einnahmen			
	Einnahme \neq Ertrag	Einnahme = Ertrag	Ertrag \neq Einnahme	
	<i>Anzahlung für Erzeugnisse, die erst in einer späteren Periode erstellt werden</i>	<i>Verkauf von Erzeugnissen, die in der Periode erstellt wurden</i>	<i>Produktion von Erzeugnissen auf Lager</i>	

			Ertrag	
		Erträge, die keine Leistungen sind/ neutraler Ertrag	Zweckertrag / Grundleistung	Leistungen, denen kein Ertrag gegen- übersteht / Zusatz- leistungen
		<i>Betriebsfremder Ertrag (z.B. Verkauf eines nicht betrieblich genutzten Grundstücks über Buch- wert)</i> <i>Periodenfremder Ertrag (z.B. Steuerrückzahlungen)</i> <i>Außerordentlicher Ertrag (z.B. Versicherungsent- schädigungen für Brand- schaden)</i>	<i>Erträge aus betriebs- bedingter Tätigkeit (Verkauf von betrieb- lichen Erzeugnissen)</i>	<i>Differenz zwischen Wertansatz für Bestände in Kostenrech- nung und Bilanz</i>
			Leistungen	

Abbildung 2-6: Begriffsabgrenzungen mit Beispielen (II)

Übung: Handelt es sich bei den folgenden Geschäftsvorfällen um **Ausgaben, Aufwendungen oder um beides?**

Geschäftsvorfall	Ausgabe/ Auszahlung	Aufwand	beides
a) Lohnzahlung			
b) Zahlung von Zinsen			
c) Aufnahme eines Darlehens			
d) Rückzahlung eines Bankkredits			
e) Rückzahlung von Eigenkapital an ausscheiden- den Gesellschafter			
f) Buchung einer Rückstellung			
g) Barankauf von Material			
h) Abschreibung einer Maschine			
i) Verarbeitung von aus dem Lager entnommenen Materials			

2.2 Inventur, Bilanz und Bilanzaufbau

2.2.1 Inventur und Inventar

Jeder Kaufmann hat gem. § 240 I und II HGB zu Beginn seines Handelsgewerbes sowie immer zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres (welches 12 Monate nicht überschreiten darf) „seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, sein bares Geld sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben“.

Um ein solches **Inventar** erstellen zu können, bedarf es vorab der Erfassung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden im Rahmen einer Inventur. **Inventur** bedeutet, dass zu einem bestimmten Zeitpunkt alle Wirtschaftsgüter des Unternehmens durch Zählen, Messen oder Wiegen im Rahmen einer *körperlichen Bestandsaufnahme* unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) erfasst werden. Zu den GoI, die sich aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung ableiten lassen, zählen die Grundsätze der Vollständigkeit (→ § 246 I HGB), Richtigkeit, Einzelerfassung und Einzelbewertung (Ausnahmen: Fest- und Gruppenbewertung gem. § 240 III u. IV HGB), Nachprüfbarkeit und Klarheit.²¹

Die mit der Inventur verbundenen Ziele sind, die tatsächlichen Bestände zu erfassen, Mengen zu kontrollieren und Werte zu überprüfen und mit den Buchbeständen der Konten („der EDV“) abzustimmen und ggf. zu bereinigen.²² (→ **Kontrollfunktion** der Inventur).

Alle Wirtschaftsgüter, welche nicht physisch ermittelt werden können, wie beispielsweise Forderungen und Verbindlichkeiten, ergeben sich regelmäßig aus den Zahlen in der Buchführung und werden dort entnommen. Die Buchbestände werden dann mit den tatsächlichen Verhältnissen (z.B. durch Saldenbestätigungen) abgeglichen. In diesem Zusammenhang spricht man von einer *Buchinventur*.

Im Rahmen der *Inventursysteme* wird hinsichtlich des Umfangs der Bestandsaufnahme die vollständige von der Stichprobeninventur (§ 241 I HGB) unterschieden, bzgl. des Zeitpunktes der Bestandsaufnahme wird die klassische bzw. die zeitnahe bzw. ausgeweitete Stichtagsinventur (§ 240 I und II HGB), die zeitlich vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur (§ 241 III HGB) und die permanente Inventur (§ 241 II HGB) differenziert.²³

Nachfolgend ist noch einmal der Weg von der Tätigkeit der Inventur über das Inventar zur Bilanz – auf die wir jetzt näher eingehen wollen – dargestellt.



Abbildung 2-7: Von der Inventur zur Bilanz²⁴

²¹ Vgl. Scheffler, W. / Köstler, C. / Oßmann, S. (2012), S. 22.

²² Abweichungen zwischen Buchbestand und Inventur können sich ergeben aus Fehlern bei der Ein- und Auslagerung, aus Buchungsfehlern, aus Alterung und Verderb, Schwund und Diebstahl oder unberechtigten Entnahmen.

²³ Vgl. hierzu im Einzelnen <https://axel-schroeder.de/die-inventur-arten-durchfuehrung-fallstricke/> (abgerufen am 5.12.2017).

²⁴ Quelle: <https://www.wiwiweb.de/externes-rechnungswesen/buchfuehrung/bilanz/gliederung-der-bilanz.html> (abgerufen am 3.4.2018)

2.2.2 Bilanzinhalt und Bilanzstruktur

Die **Bilanz** liefert eine „schnelle Übersicht über die am (Inventur-)Stichtag vorhandenen Bestände“. Sie ist eine verdichtete Abschrift des Inventars, dessen Bedeutung dagegen vor allem in der mengenmäßigen (Einzel)Darstellung der im Unternehmen vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden liegt.²⁵ In der Bilanz dürfen grundsätzlich nur die Vermögenswerte und Schulden abgebildet werden, welche *betrieblich* veranlasst sind. Das bedeutet, die Vermögensgegenstände und Schulden müssen zum **Betriebsvermögen** des Unternehmers gehören. Vermögenswerte, welche beispielsweise zum **Privatvermögen** des Unternehmers gehören, dürfen nicht in der Bilanz erscheinen.

Die **Aktivseite** der Bilanz (linke Seite des Bilanzkontos) repräsentiert die Vermögensgegenstände, die sich im wirtschaftlichen Eigentum des Kaufmanns befinden. Anhand der rechten Seite (**Passiva**) ist zu erkennen, welche Kapitalgeber (Gläubiger: Fremdkapital, Eigentümer: Eigenkapital) die unternehmerische Tätigkeit ermöglichen. Die Aktivseite zeigt also die *Mittelverwendung*, die Passivseite die *Mittelherkunft*.



Abbildung 2-8: Bilanz – Mittelherkunft und Mittelverwendung

Eine Bilanz (ital. *bilancia* = Balkenwaage) muss stets im **Gleichgewicht** sein. Die Summe aller Aktiva (Vermögen = Anlagevermögen + Umlaufvermögen) muss der Summe aller Passiva (Kapital = Eigenkapital + Fremdkapital) entsprechen. Vermögen und Kapital müssen der Höhe nach gleich sein, da schließlich alles Vermögen, das ein Unternehmen besitzt, den Mitteln der Eigen- oder Fremdkapitalgeber entstammen muss. Aus diesem Gleichgewicht lässt sich die allgemeine Beziehung **Eigenkapital = Vermögen – Fremdkapital** ableiten (→ Definition für Reinvermögen).

Nach § 247 I HGB sind in der handelsrechtlichen Bilanz das **Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten** gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und Transparenz werden die Vermögensgegenstände auf der Aktivseite nach dem *Grad ihrer Liquidierbarkeit* geordnet. Das bedeutet, dass alle Vermögensgegenstände, die sich weniger zeitnah in Barkapital umwandeln lassen, auf der Aktivseite ganz oben stehen, wie beispielsweise Grundstücke und Gebäude. Alle Vermögensgegenstände, welche sich sehr zeitnah in Barliquidität umwandeln lassen, stehen ganz unten auf der Aktivseite. Dies sind vor allem die Guthaben der Kasse und der Bankkonten.

Nach § 247 II HGB gehören nur die Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen („gebraucht werden“), zum **Anlagevermögen**. Es setzt sich zusammen aus (1) *Immaterielle Vermögensgegenstände*: z.B. Konzessionen, derivativer Firmenwert, geleistete Anzahlungen; (2) *Sachanlagen*: z.B. Grundstücke und Bauten, technische Anlagen und Maschinen, Betriebs-

²⁵ Schneider, W. (2008), S. 47.

und Geschäftsausstattung; (3) *Finanzanlagen*: z.B. Teilhaberpapiere (z.B. Beteiligungen, Anteile an verbundenen Unternehmen) und Gläubigerpapiere (Fremdkapital; befristet, verzinslich).

Werden **immaterielle Posten** entgeltlich erworben, besteht eine Ansatzpflicht. Um einen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand nach § 248 II S. 1 HGB anzusetzen zu können, muss der Posten zuerst die Merkmale eines Vermögensgegenstandes²⁶ aufweisen, insbesondere eigenständige Bewertbarkeit und Verwertbarkeit der aktivierten Aufwendungen, d.h. auf Dritte übertragbar sein. Für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht nach § 248 II S. 2 HGB ein **Aktivierungsverbot**. Die Herstellung derartiger immaterieller Vermögensgegenstände ist deshalb stets sofort aufwandswirksam.

Während für **derivative Geschäfts- / Firmenwerte**²⁷ eine Ansatzpflicht besteht (gesetzliche Fiktion eines Vermögensgegenstandes gem. § 246 I S. 4 HGB), gilt für den **originären**, d.h. selbst geschaffenen Geschäfts- / Firmenwert – obwohl seine Bestandteile sonstige wirtschaftliche Vorteile darstellen – ein Ansatzverbot.

Umlaufvermögen ist die Sammelbezeichnung für Vermögensgegenstände, die *nicht* dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen („verbraucht werden“) und nicht Posten der Rechnungsabgrenzung sind. Hierzu *gehören*: Vorräte, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere, Schecks, Kassenbestände, Guthaben bei Kreditinstituten. Wertpapiere gehören nur zum Umlaufvermögen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Liquiditätsreserve bestimmt sind; andernfalls sind sie im Anlagevermögen auszuweisen.

Ob nun z.B. ein Wertpapier im Anlagevermögen oder im Umlaufvermögen bilanziert werden muss, ist von der bei Kauf des Wertpapiers **beabsichtigten Haltedauer** abhängig. Die Wertpapiere, welche kurz nach Erwerb wieder veräußert werden sollen, werden im *Umlaufvermögen* bilanziert. Soll das Wertpapier jedoch langfristig dem Betrieb des Unternehmers dienen, wird dieses dem *Anlagevermögen* zugeordnet.

Zum Bilanzstichtag muss der Unternehmer jede einzelne Forderung überprüfen, ob diese noch **werthaltig und einbringlich** ist. Sollte dies nicht der Fall sein, muss die Forderung zum Bilanzstichtag in ihrem Wert entsprechend nach unten korrigiert werden.

Zur Buchführung verpflichtete Unternehmer dürfen – worauf später noch ausführlicher eingegangen wird – nur die *Erträge und Aufwendungen* in der Buchführung erfassen, welche in ihrer *wirtschaftlichen Verursachung in dem betreffenden Jahr* liegen. (→ *Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung*, § 252 I Nr. 5 HGB). Gehören Aufwendungen und Erträge teilweise in ein anderes Jahr als das Jahr der Zahlung, so müssen diese anteilig auf die Jahre ihrer wirtschaftlichen Verursachung aufgeteilt werden. Es muss also eine *wirtschaftliche Abgrenzung* vorgenommen werden. (→ *Rechnungsabgrenzungsposten*).

Die **Passivseite** der Bilanz zeigt die Schulden und das Eigenkapital des Unternehmers.

Das **Eigenkapital** zeigt das (Rein-)Vermögen, welches sich ergibt, wenn alle Vermögenswerte der Aktivseite aufsummiert und davon die Summe der auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesenen Schulden subtrahiert werden.

Im Hinblick auf das Eigenkapital wirken sich bei **Einzelunternehmen und Personengesellschaften** neben dem Einfluss des Jahresüberschusses insbesondere die Einlagen und Entnahmen der Eigentümer auf den Endbestand des Eigenkapitals aus.

²⁶ Vgl. hierzu Buchholz, R. (2009), S. 38. Kriterien wären wirtschaftlicher Vorteil, selbständige Bewertbarkeit und selbständige Verwertbarkeit.

²⁷ Sie entstehen, wenn ein ganzes Unternehmen entgeltlich erworben wird und der Kaufpreis den Wert des bilanziellen Eigenkapitals (z.B. aufgrund stiller Reserven oder dem Vorhandensein immaterieller Faktoren) übersteigt.

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen B. Umlaufvermögen C. Rechnungsabgrenzung D. Aktiver Unterschiedsbetrag aus Vermögensmehrung	A. Eigenkapital <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> Anfangsbestand + Einlagen + Jahresüberschuss - Entnahmen = Endbestand </div> B. Fremdkapital C. Rechnungsabgrenzung
Mittelverwendung	Mittelherkunft

Das dargestellte Beispiel zeigt das Eigenkapital für ein Einzelunternehmen bzw. eine Personengesellschaft. Bei **Kapitalgesellschaften** untergliedert sich das Eigenkapital wie folgt:

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen B. Umlaufvermögen C. Rechnungsabgrenzung D. Aktive latente Steuern E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus Vermögensmehrung	A. Eigenkapital <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> Gezeichnetes Kapital Kapitalrücklagen Gewinnrücklagen Gewinnvortrag/Verlustvortrag Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag </div> B. Fremdkapital C. Rechnungsabgrenzung D. Passive latente Steuern
Mittelverwendung	Mittelherkunft

Das gezeichnete Kapital wird bei Aktiengesellschaften als Grundkapital, bei GmbH als Stammkapital bezeichnet. In die Kapitalrücklage wird bei Aktiengesellschaften vornehmlich das für Aktien über den Nennwert hinausgehende Aufgeld (sog. Agio) eingestellt. Bei GmbH sind z.B. Zuzahlungen von Gesellschaftern in das Eigenkapital (§ 272 HGB) unter den Kapitalrücklagen auszuweisen.

Die *Verbindlichkeiten* werden nach ihrer Laufzeit unterschieden und nach § 266 HGB in die folgenden Einzelpositionen unterteilt:

- [1] Anleihen
- [2] Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- [3] Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- [4] Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung
- [5] Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- [6] Sonstige Verbindlichkeiten (beispielsweise aus Steuern oder sozialer Sicherheit)

Um einen vollständigen Ausweis der Schulden eines Unternehmens sicher zu stellen, sind neben den Verbindlichkeiten, wie z.B. Darlehensverpflichtungen, auch Schulden abzubilden, die zwar wahrscheinlich, hinsichtlich Höhe und / oder Fälligkeitstermin aber noch *ungenügend* sind. Steht für den Unternehmer vor Erstellung seiner Schlussbilanz auf den 31.12. des jeweiligen Jahres fest, dass er im Folgejahr oder in den Folgejahren mit hoher Wahrscheinlichkeit Zahlungen aus Verpflichtungen zu leisten hat, deren Höhe jedoch zum Bilanzstichtag noch nicht abschließend feststehen, bucht er in der voraussichtlich zu erwartenden Höhe eine **Rückstellung** in die Bilanz ein.

Eine Auswahl derart ungewisser Verpflichtungen ist nachfolgend aufgeführt:

bürgerlich-rechtliche Verpflichtungen

Pensionen

Drohverluste

Garantieleistungen mit rechtlicher Verpflichtung

Prozesskosten

öffentlich-rechtliche Verpflichtungen

Sozialplanverpflichtungen

Steuerzahlungen

wirtschaftliche Verpflichtungen

Garantieleistungen ohne rechtliche Verpflichtung

Obwohl über die definitiven Eigenschaften der Schuld also noch keine Gewissheit besteht, gebietet die kaufmännische Vorsicht dennoch die Erfassung über eine **Rückstellung**. Der Aufwand wird gewissermaßen von der Periode des Mittelabflusses (z.B. Ersatzleistung an den Kunden) in die Entstehungsperiode (z.B. Auslieferung eines fehlerhaften Produkts) vorgezogen.

Gewinnrücklagen basieren demgegenüber nicht auf antizipierten Aufwand, sondern auf thesaurierten Gewinnen. Diese, nicht an die Anteilseigner ausgeschütteten, Gewinne verbleiben im Unternehmen und dienen z.B. der Selbstfinanzierung.

Neben den offenen Rücklagen, worunter auch die Gewinnrücklagen fallen, gibt es noch sog. **stille Rücklagen**, die auch als stille Reserven bezeichnet werden. Während die offenen Rücklagen der Bilanz entnommen werden können, entstehen stille Rücklagen durch eine (für Außenstehende nicht ersichtliche) Überbewertung der Schulden bzw. Unterbewertung des Vermögens. Es werden folglich Gewinnbestandteile als Aufwand deklariert, um die entsprechenden finanziellen Gegenwerte im Unternehmen zu binden.

Mit Hilfe eines **Rechnungsabgrenzungspostens** soll eine korrekte Ermittlung des Periodengewinns ermöglicht werden. Dafür müssen die Aufwendungen und Erträge der Periode zugeordnet werden, in der sie verursacht worden sind. Es muss eine periodengerechte Abgrenzung nach § 252 I Nr. 5 HGB stattfinden. (s. dazu Ausführungen w.u. zur periodengerechten Gewinnermittlung).

Latente Steuern entstehen immer dann, wenn es in der Handelsbilanz im Vergleich zur Steuerbilanz zu unterschiedlich hohen Ansätzen von Vermögenswerten oder Schulden kommt. Dadurch ergibt sich ein unterschiedlicher Gewinn in beiden Bilanzen. Dieser wird dann durch die Positionen „aktive latente Steuern“ und „passive latente Steuern“ wieder ausgeglichen.²⁸

²⁸ Vgl. zu einem Beispiel Buchholz, R. (2009), S. 132ff.

Für aktive latente Steuern besteht ein Ansatzwahlrecht in der Handelsbilanz. Bei Ausweis unterliegen sie nach § 268 VIII HGB einer Ausschüttungssperre (soweit sie passive latente Steuern übersteigen). Laut § 274 a Nr. 4 HGB sind von dieser Vorschrift lediglich mittlere und große Kapitalgesellschaften betroffen.

Nach 274 HGB müssen große und mittelgroße Kapitalgesellschaften passive latente Steuern als solche in der Bilanz ausweisen. Kleine Kapitalgesellschaften sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften haben dem § 249 I HGB folgend passive latente Steuern als Steuerrückstellungen auszuweisen.

Die nachfolgende Abbildung zeigt die Grobstruktur einer Handelsbilanz nach § 266 HGB:

Aktiva	Bilanz zum 31.12.xx	Passiva
<p>A. Anlagevermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen <p>B. Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Vorräte II. Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände III. Wertpapiere IV. Kasse, Bankguthaben, Schecks <p>C. Rechnungsabgrenzungsposten</p>	<p>A. Eigenkapital</p> <p>B. Rückstellungen</p> <p>C. Verbindlichkeiten</p> <p>D. Rechnungsabgrenzungsposten</p>	<p>Bilanzsumme</p>
Bilanzsumme		Bilanzsumme

Abbildung 2-9: Grobstruktur einer Bilanz nach HGB

Die ausführliche Bilanzgliederung, die gem. § 266 HGB für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften vorgesehen ist, ist aus der **Anlage** ersichtlich. Nach § 266 HGB ist die Bilanz in **Kontenform** zu erstellen. Hierbei ist neben den jeweiligen Posten auch auf die Reihenfolge zu achten. Aber es gibt die Möglichkeit von Erleichterungen, so dass nur eine **verkürzte Bilanz** zu erstellen ist. Bei der verkürzten Bilanz wird nur bis auf die 2. Ebene unterteilt (Buchstaben sowie römische Zahlen). Die ungekürzte Bilanz enthält in der 3. Ebene eine genauere Unterteilung.

2.2.3 Fallbeispiel zur Gründungsbilanz

Wir betrachten die Karl's-Horst-GmbH, deren Gesellschafter im Jahr t0 Finanzmittel als Eigenkapital in Höhe von 40.000 € in die Firma einbringen. Zusätzlich nimmt die GmbH noch ein Darlehen in Höhe von 35.000 € bei der OSW-Volksbank eG auf. Mit diesem Kapital finanziert sie den Kauf von Maschinen (Sachanlagen) und Waren, die sie in der nächsten Periode t1 verkaufen möchte. Die Bilanz am 31.12.t0 hat folgendes Aussehen:

Tabelle 2-1: Bilanz am 31.12.t0 (Gründungsbilanz)

Aktiva	Bilanz 31.12.t0		Passiva
Sachanlagen	67.000 €	40.000 €	Eigenkapital (EK)
Waren	5.000 €	35.000 €	Bankdarlehen
Kasse	3.000 €	- €	
Bilanzsumme	75.000 €	75.000 €	Bilanzsumme

Die **Liquiden Mittel** setzen sich (als sog. „Fonds“)²⁹ aus der Summe des Kassenbestands, der jederzeit verfügbaren Bankguthaben und evtl. weiterer geldnaher Vermögensgegenstände (z.B. Schecks und kurzläufiger Wertpapiere) zusammen. Jeder Vorgang, bei dem diese Liquiden Mittel zunehmen, ist eine **Einzahlung**, jeder Vorgang, der zu einer Abnahme dieses Fonds führt, ist eine **Auszahlung** (s.o. S. 43).

Das **Geldvermögen** wird aus der Summe der Liquiden Mittel, den Forderungen sowie dem sonst. Finanzvermögen (ohne Wertpapiere, die bei dem Fonds der Liquiden Mittel schon zugerechnet wurden) abzüglich dem Fremdkapital (hier: Bankdarlehen) gebildet. Als **Einnahme** wird jeder Geschäftsvorfall bezeichnet, der zu einer Geldvermögenszunahme und **Ausgabe**, der zu einer Abnahme führt. Dieses Geldvermögen wird negativ, wenn das Fremdkapital größer ist als die positiven Bestandteile.

Bei der Ermittlung von **Einnahmen** und **Ausgaben** werden also nicht nur Veränderungen des Bestandes an Zahlungsmitteln berücksichtigt, sondern ebenso Vorgänge, bei denen heute bereits rechtlich ein Anspruch (Forderung) auf den künftigen Erhalt von Finanzmitteln bzw. eine Verpflichtung (Verbindlichkeit) zu einem künftigen Abfluss von Zahlungsmitteln begründet wird (z.B. Zieleinkäufe und Zielverkäufe).

Als **Netto- oder Reinvermögen** wird schließlich die Summe aus Geldvermögen und sonstigen Vermögen bezeichnet. Zum sonstigen Vermögen zählt jenes Vermögen, das in Geldvermögen noch nicht berücksichtigt ist, das wäre Immaterielles Vermögen, Sachanlagevermögen und sonstiges Umlaufvermögen. Zunächst wird von erfolgswirksamen Geschäftsvorfällen abgesehen.

In unserem Fall der Karl's-Horst-GmbH belaufen sich die Liquiden Mittel auf 3.000 €, das Geldvermögen (Kasse – Bankdarlehen) beträgt -32.000 € und das Eigenkapital = Reinvermögen auf 40.000 €.

2.3 Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle, Veränderung der Bilanz und laufende Kontenbuchhaltung

Der Gesetzgeber schreibt zwar keine konkrete Ausgestaltung der Buchführung vor, er hat gleichwohl Rahmenbedingungen genannt, die bei der Buchführung zu beachten sind. So müssen die Bücher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) geführt werden (§ 238 I S. 1 HGB). Die GoB sind ein „allgemein anerkanntes, über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehendes Ordnungssystem von Regeln, die angeben, wie Bücher zu führen sind und wie die Erstellung des Inventars und des Jahresabschlusses zu erfolgen hat.“³⁰ Es werden Dokumentationsgrundsätze (z.B. Belegprinzip; systematischer Aufbau der Buchführung; vollständige und verständliche Auf-

²⁹ Es können auch andere „Fonds“ gebildet werden, z.B. den Fonds der bald verfügbaren Mittel.

³⁰ Scheffler, W. / Köstler, C. / Oßmann, S. (2012), S. 9.

zeichnung der Geschäftsvorfälle; Aufbewahrungsfristen gem. § 257 I HGB), Systemgrundsätze (Going concern-Prinzip; Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung; Pagatorikprinzip), das Vorsichtsprinzip i.w.S. und Rahmengrundsätze unterschieden.³¹

Die Buchführung muss danach so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (§ 238 I S. 2 HGB). Des Weiteren müssen sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehen lassen (§ 238 I S. 3 HGB). Und zwar gem. § 239 I HGB in einer „lebenden Sprache“. Gem. § 239 II HGB sind die Eintragungen in die Handelsbücher vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet durchzuführen. Nach § 239 III HGB muss der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleiben.

Die Rahmengrundsätze lassen sich differenzieren in den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit, der Richtigkeit (Bilanzwahrheit), der Vollständigkeit, der Vergleichbarkeit (Bilanzidentität, Bilanzstetigkeit) und der Wirtschaftlichkeit (Wesentlichkeit, Relevanz).³²

Jeder Geschäftsvorfall ist im Rahmen der handelsrechtlichen Buchführungspflicht zu dokumentieren (§§ 238-263 HGB). Geschäftsvorfälle können entweder gleichzeitig auf der Aktiv- sowie der Passivseite der Bilanz oder nur auf einer der beiden Seiten Veränderungen hervorrufen. Jede Verbuchung eines Geschäftsvorfalles verändert die Bilanzstruktur.

2.3.1 Vier Grundtypen der Bilanzveränderung am Fallbeispiel

In Abhängigkeit davon, welche Bilanzseiten verändert werden, wird zwischen vier Grundtypen von Geschäftsvorfällen unterschieden. Im Falle des Aktivtauschs / Passivtauschs vergrößert sich ein Aktivposten / Passivposten, ein anderer verringert sich. Bei einer Bilanzverlängerung vergrößern sich Aktiv- und Passivposten zugleich, während dies bei einer Bilanzverkürzung umgekehrt ist:

	Aktivposten	Passivposten	Bilanzsumme
Aktivtausch	+ -	unverändert	unverändert
Passivtausch	unverändert	+ -	unverändert
Bilanzverlängerung	+	+	+
Bilanzverkürzung	-	-	-

Abbildung 2-10: Vier Grundtypen von Geschäftsvorfällen

Im Folgenden wurden die vier typischen GF beispielhaft dargestellt. Zunächst noch einmal die Anfangsbilanz zum 1.1.t1:

Tabelle 2-2: Beispiel Anfangsbilanz 1.1.t1

Aktiva	Anfangsbilanz 1.1.t1		Passiva
Sachanlagen	67.000 €	40.000 €	Eigenkapital
Waren	5.000 €	35.000 €	Bankdarlehen
Kasse	3.000 €	- €	
Bilanzsumme	75.000 €	75.000 €	Bilanzsumme

³¹ Vgl. ebd. S. 10

³² Vgl. ebd. S. 11.

Im **ersten GF** (*Aktivtausch*) wurden aus der Kasse auf das Bankgirokonto 2.500 € eingezahlt.

Der Buchungssatz lautet:

GF 1: Bankkonto an Kasse 2.500 €

Der **zweite GF** (Aktiv-Passiv-Mehrung/ Bilanzverlängerung) werden Waren für 3.500 € auf Kredit eingekauft (Gegenkonto: Verb. aus Lieferungen und Leistungen).

GF 2: Waren an Verb. LuL 3.500 €

Im **dritten GF** (Aktiv-Passiv-Minderung / Bilanzverkürzung) werden 2.000 € per Bank zurückgezahlt, wodurch sich die Verb.LuL verringern.

GF 3: Verb. LuL an Bank 2.000 €

Schließlich werden im **vierten GF** (*Passivtausch*) die Verb. LuL in Bankdarlehen umgewandelt.

GF 4: Verb. LuL an Darlehen 1.500 €.

Auf der linken Seite ist die jeweilige Bilanz nach den Geschäftsvorfällen (GF) zu finden. Auf der rechten Seite wird parallel noch einmal die Bilanz abgetragen. Es wird dort jedoch dargestellt, welchen Stand die Liquiden Mittel, das Geldvermögen und das Reinvermögen nach den jeweiligen GF aufweisen. Die GuV wurde hier noch nicht berührt, weil es sich jedes Mal um *erfolgsunwirksame* GF handelte. Deshalb hat sich auch das Reinvermögen in keinem der Fälle geändert.

Tabelle 2-3: Beispiel Bilanzen: vier klassische Geschäftsvorfälle

Aktiva	Bilanz (GF1)		Passiva	GF 1 (Aktivtausch)	Bilanz
				Liquide Mittel (+/-)	3.000 €
Sachanlagen	67.000 €	40.000 €	EK	sonst. Finanzvermögen (+/-)	0
Waren	5.000 €	35.000 €	Darlehen	Forderungen (+/-)	0
Bank	2.500 €			Fremdkapital (-/+)	35.000 €
Kasse	500 €	- €		= Geldvermögen	- 32.000 €
BS	75.000	75.000	BS	sonst. Vermögen (+/-)	72.000 €
				= Nettovermögen / Reinvermögen	40.000 €
Aktiva	Bilanz (GF2)		Passiva	GF 2 (A-P-Mehrung)	Bilanz
				Liquide Mittel (+/-)	3.000 €
Sachanlagen	67.000 €	40.000 €	EK	sonst. Finanzvermögen (+/-)	0
Waren	8.500 €	35.000 €	Darlehen	Forderungen (+/-)	0
Bank	2.500 €	3.500 €	Verb. LuL	Fremdkapital (-/+)	38.500 €
Kasse	500 €	- €		= Geldvermögen	- 35.500 €
BS	78.500	78.500	BS	sonst. Vermögen (+/-)	75.500 €
				= Nettovermögen / Reinvermögen	40.000 €

<u>Aktiva</u>	<u>Bilanz (GF 3)</u>		<u>Passiva</u>	<u>GF 3 (A-P-Minderung)</u>	<u>Bilanz</u>
				Liquide Mittel (+/-)	1.000 €
Sachanlagen	67.000 €	40.000 €	EK	sonst. Finanzvermögen (+/-)	0
Waren	8.500 €	35.000 €	Darlehen	Forderungen (+/-)	0
Bank	500 €	1.500 €	Verb. LuL	Fremdkapital (-/+)	36.500 €
Kasse	500 €	- €		= Geldvermögen	- 35.500 €
BS	76.500	76.500	BS	sonst. Vermögen (+/-)	75.500 €
				= Nettovermögen / Reinvermögen	40.000 €

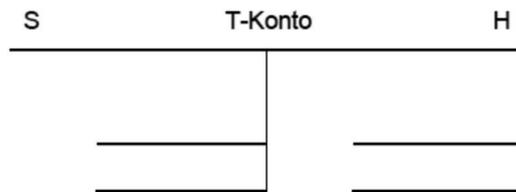
<u>Aktiva</u>	<u>Bilanz (GF 4)</u>		<u>Passiva</u>	<u>GF 4 (Passivtausch)</u>	<u>Bilanz</u>
				Liquide Mittel (+/-)	1.000 €
Sachanlagen	67.000 €	40.000 €	EK	sonst. Finanzvermögen (+/-)	0
Waren	8.500 €	36.500 €	Darlehen	Forderungen (+/-)	0
Bank	500 €	- €	Verb. LuL	Fremdkapital (-/+)	36.500 €
Kasse	500 €	- €		= Geldvermögen	- 35.500 €
BS	76.500	76.500	BS	sonst. Vermögen (+/-)	75.500 €
				= Nettovermögen / Reinvermögen	40.0 €

BS = Bilanzsumme

2.3.2 Auflösung der Bilanz in Konten

Jeder GF wirkt sich auf die Höhe und die Zusammensetzung des Unternehmensvermögens und /oder des Kapitals aus und führt damit zu einer Veränderung einzelner Bilanzpositionen. Prinzipiell müsste die Bilanz ständig geändert werden, um die tatsächliche Lage des Unternehmens darzustellen. Da die Bilanz nur zu Beginn eines Handelsgewerbes sowie für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufzustellen ist (§ 242 I S. 1 HGB) und die permanente Bilanzfortschreibung unübersichtlich und unpraktikabel ist, werden die Geschäftsvorfälle auf besonderen „Verrechnungsstellen“, den (Bestands-) **Konten**, erfasst.³³ Die Bilanz selbst bleibt von den laufenden GF unberührt und erst zum Geschäftsjahresende aufgrund des zu diesem Zeitpunkt zu erstellenden Inventars (neu) aufgestellt.

Die beiden Seiten des Kontos werden mit *Soll* (S; linke Seite) und *Haben* (H; rechte Seite) bezeichnet.



Anm.: Die Bezeichnungen *Soll* und *Haben* sind historisch und wurden willkürlich gewählt. Sie haben nichts mit den Verben *sollen* oder *haben* zu tun.³⁴

Wenn nun für jede aktive und passive Position aus der Bilanz mindestens ein eigenes Unterkonto eröffnet wurde, können für alle Geschäftsvorfälle, die unterjährig im Unternehmen stattfinden, die

³³ Vgl. Scheffler, W. / Köstler, M. / Obmann, S. (2012), S. 37.

³⁴ Vgl. Nickenig, K. (2016), S. 52.

jeweiligen **Buchungssätze** gebildet werden. Diese werden dann unterjährig auf den einzelnen Konten verbucht.

Ein Buchungssatz besteht immer (mindestens) aus einer **Sollbuchung und einer Habenbuchung** (es können jedoch, z.B. bei Berücksichtigung von Geschäftsvorfällen mit Umsatzsteuerpflicht, weitere Konten hinzukommen).

„*Buchungsregel 1:* Habe ich ein *aktives* Bestandskonto, welches *mehr wird*, so buche ich dieses im Soll.
Buchungsregel 2: Habe ich ein *passives* Bestandskonto, welches *mehr wird*, so buche ich dieses im Haben.
Buchungsregel 3: Habe ich ein *aktives* Bestandskonto, welches *weniger wird*, so buche ich dieses im Haben.
Buchungsregel 4: Habe ich ein *passives* Bestandskonto, welches *weniger wird*, so buche ich dieses im Soll.“³⁵

Durch die Formulierung von Buchungssätzen werden Geschäftsvorfälle in eindeutiger Weise in zeitlicher Reihenfolge im **Grundbuch (Journal)** festgehalten. Anschließend erfolgt eine Übertragung in das **Hauptbuch**, in welchem die Geschäftsvorfälle nach sachlichen Kriterien den betroffenen Konten zugeordnet werden.

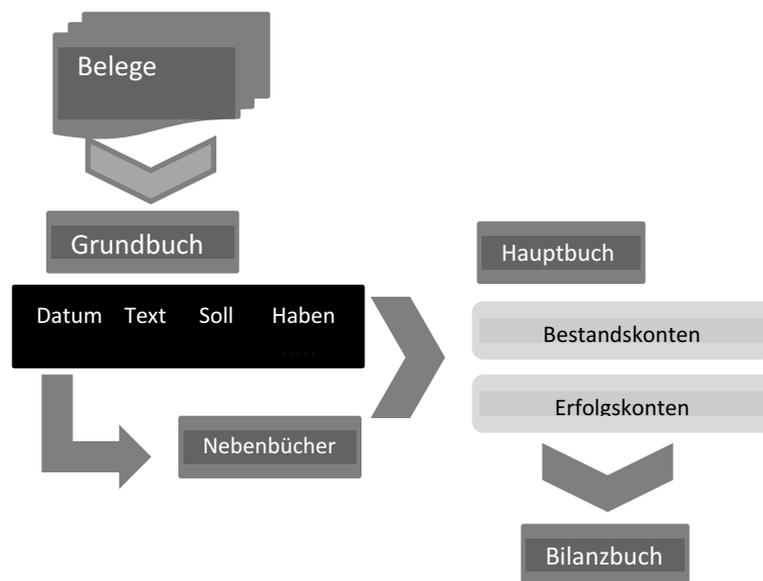


Abbildung 2-11: Organisation der Buchführung

Quelle: in Anlehnung an Schmidt, M. (Hrsg.) / Auer, B. / Schmidt, P., 2012, S. 9.

Bestandskonten werden oft weiter untergliedert, es werden insbesondere aus Gründen der besseren Überwachung von Zahlungsvorgängen für die einzelnen Kunden und/oder Lieferanten **Nebenbücher** in Form von personenspezifischen Konten geführt (Nebenbuchhaltung in Form der Kontokorrentbuchhaltung; Debitoren- und Kreditorenkonten).³⁶ Weitere Nebenbuchhaltungen sind oft das Anlagenverzeichnis, die Lohn- und Gehaltsbuchhaltung, das Wareneingangsbuch.

³⁵ Geismann, U. (2017), S. 55f.

³⁶ Vgl. hierzu Schneider, W. (2008), S. 97f.

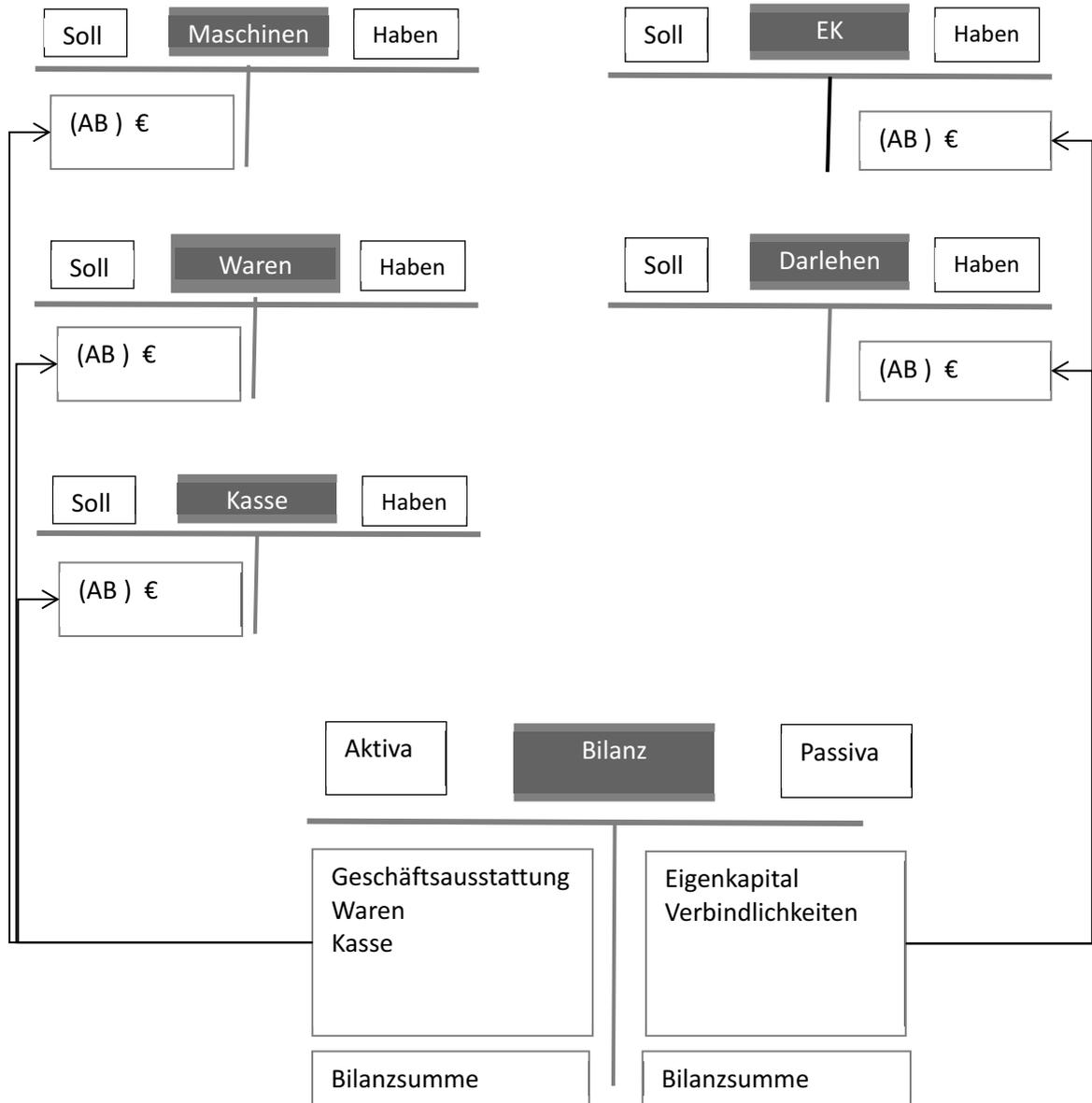


Abbildung 2-12: Auflösung der Bilanz in Konten

2.3.3 Eröffnungsbuchungen über ein Eröffnungsbilanzkonto (EBK)

Die buchhalterischen Aufzeichnungen eines Geschäftsjahres beginnen mit einer Eröffnungsbilanz (=Anfangsbilanz bei bereits bestehenden Unternehmen) und enden mit einer Schlussbilanz, die gemäß des **Grundsatzes der Bilanzidentität** (§ 252 I Nr. 1 HGB) wiederum Ausgangspunkt für die Anfangsbilanz der nächsten Periode ist. Die Buchführung bedient sich zur Darstellung der interperiodischen Veränderungen der in der Anfangsbilanz aufgeführten Vermögens- und Kapitalpositionen der **doppelten Buchführung**. Sie ist – wie schon erwähnt – dadurch charakterisiert, dass jede Buchung eine Gegenbuchung erfordert, also jeweils zwei Konten angesprochen werden. Bei der Auflösung der Eröffnungs-/Anfangsbilanz in Konten werden zu Beginn des Geschäftsjahres die Anfangsbestände der einzelnen Bilanzpositionen auf die entsprechenden aktiven Bestandskonten (Vermögenspositionen) bzw. passiven Bestandskonten (Kapitalpositionen) gebucht

(s. Abb. 2-11). Aus rein formalen Gründen wird das Eröffnungsbilanzkonto, ein technisches Hilfskonto, das die Anfangsbestände der Eröffnungsbilanz übernimmt, herangezogen.³⁷

Die Anfangsbestände sind auf den aktiven Bestandskonten stets im Soll zu nennen. Korrespondierend werden die Anfangsbestände der passiven Bestandskonten auf der Habenseite ausgewiesen. Bildet man das **Eröffnungsbilanzkonto** (EBK) als T-Konto ab, so entsteht eine **seitenverkehrte Eröffnungsbilanz**. Das EBK dient insbesondere der Kontrolle, ob alle Anfangsbestände der Eröffnungsbilanz auf Bestandskonten verbucht wurden. Das EBK darf keinen Saldo aufweisen, d.h. die Sollseite muss betragsmäßig mit der Habenseite übereinstimmen.

Eröffnungsbuchungen:

Aktivkonto an EBK bzw. EBK an Passivkonto

Tabelle 2-4: Beispiel - Eröffnungsbuchungen 1.1.t1

<u>Soll</u>		<u>EBK</u>		<u>Haben</u>	
EK	40.000 €	Maschinen		67.000 €	
Bankdarlehen	35.000 €	Waren		5.000 €	
		Kasse		3.000 €	
	75.000 €			75.000 €	

<u>Soll</u>	<u>Kasse</u>	<u>Haben</u>	<u>Soll</u>	<u>Eigenkapital</u>	<u>Haben</u>
AB)	3.000 €			AB)	40.000 €

<u>Soll</u>	<u>Waren</u>	<u>Haben</u>	<u>Soll</u>	<u>Bankdarlehen</u>	<u>Haben</u>
AB)	5.000 €			AB)	35.000 €

<u>Soll</u>	<u>Maschinen</u>	<u>Haben</u>
AB)	67.000 €	

2.3.4 Laufende Buchungen

Für jede Bilanzposition wird also mindestens ein Konto eingeführt. Es handelt sich um **Bestandskonten**, weil sie Bestände der unterschiedlichen Bilanzpositionen wiedergeben. Bei Aktivkonten werden die Anfangsbestände und Zugänge (= Erhöhungen des Anfangsbestandes) im Soll, die Abgänge (= Minderungen des Anfangsbestandes) und der Endbestand im Haben gebucht. Bei den Passivkonten ist dies genau spiegelverkehrt: Die Anfangsbestände und Zugänge auf der Habenseite, die Abgänge auf der Sollseite und der Endbestand als Saldo wird auf der Sollseite gebucht. (s. Abb. 2-12).

³⁷ Vgl. Scheffler, W. / Köstler, M. / Oßmann, S. (2012), S. 49.

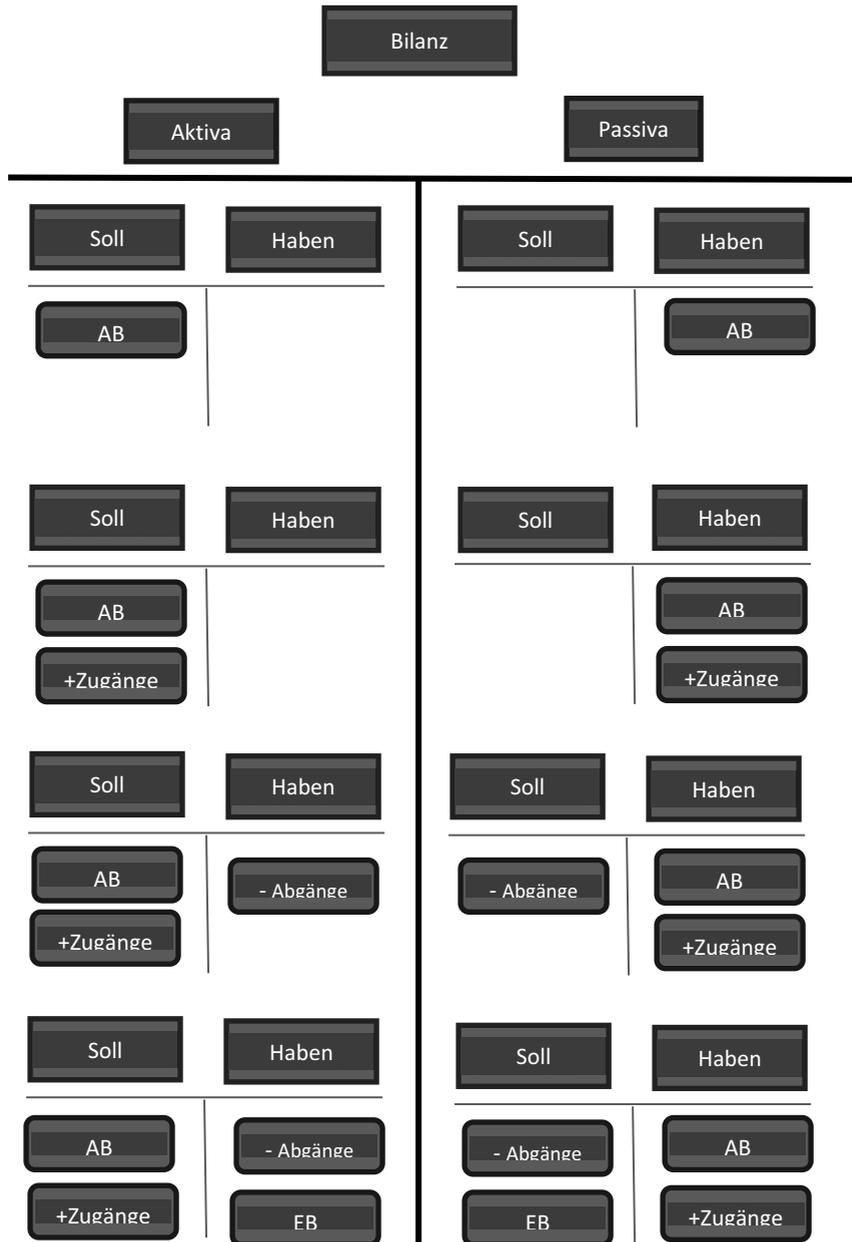


Abbildung 2-13: Aktivische und passivische Bestandskonten – Buchung von Anfangsbeständen, Zugängen, Abgängen und Endbeständen

Die Buchungssätze der vier Geschäftsvorfälle lauten wie folgt:

1) Bank an Kasse	2.500 €
2) Waren an Verb. LuL	3.500 €
3) Verb. LuL an Bank	2.000 €
4) Verb. LuL an Bankdarlehen	1.500 €

Das folgende Tabellenbild zeigt die relevanten Konten und deren Veränderungen (Zugänge / Abgänge) im Zusammenhang mit den **vier typischen Geschäftsvorfällen**:

Tabelle 2-5: Beispiel - Die vier typischen Geschäftsvorfälle auf Hauptbuchkonten

<u>Aktivtausch</u>						
<u>Soll</u>	<u>Kasse</u>	<u>Haben</u>	<u>Soll</u>	<u>Bank</u>	<u>Haben</u>	
AB)	3.000 €	1) 2.500 €	AB)	0 €		
			1)	2.500 €		
<u>Bilanzverlängerung</u>						
<u>Soll</u>	<u>Waren</u>	<u>Haben</u>	<u>Soll</u>	<u>Verb. LuL</u>	<u>Haben</u>	
AB)	5.000 €			AB)	- €	
				2)	3.500 €	
2)	3.500 €					
<u>Bilanzverkürzung</u>						
<u>Soll</u>	<u>Verb. LuL</u>	<u>Haben</u>	<u>Soll</u>	<u>Bank</u>	<u>Haben</u>	
	AB)	- €	AB)	- €	3) 2.000 €	
3)	2.000 €	2) 3.500 €	1)	2.500 €		
<u>Passivtausch</u>						
<u>Soll</u>	<u>Bankdarlehen</u>	<u>Haben</u>	<u>Soll</u>	<u>Verb. LuL</u>	<u>Haben</u>	
	AB)	35.000 €	3)	2.000 €	AB)	- €
	4)	1.500 €	4)	1.500 €	2)	2.500 €

2.3.5 Behandlung der Umsatzsteuer³⁸

Das Grundprinzip der Umsatzsteuer liegt darin, dass ein umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer, der etwas („Lieferung oder sonstige Leistung“) gegen Entgelt verkauft, Umsatzsteuer hinzurechnen und „kassieren“ muss. Die Umsatzsteuer hat er dann an das Finanzamt abzuführen. Der private Endkunde ist nicht zum Abzug der Umsatzsteuer berechtigt und somit nach dem Gesetz derjenige, der die Steuerlast tragen soll. Die (vorsteuerabzugsberechtigten) Unternehmen sollen prinzipiell nicht durch die Steuer belastet werden. Allerdings trifft sie der Verwaltungsaufwand für die Erhebung der Steuer.

Die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wird als **Vorsteuer**, die vom Unternehmer selbst in seinen Rechnungen ausgewiesene Steuer wird als **Umsatzsteuer** bezeichnet. Im Rahmen der Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung errechnet der Unternehmer seine zu zahlende Umsatzsteuer oder sein Vorsteuerguthaben selbst. Ist die vereinnahmte Umsatzsteuer höher als die gezahlte Vorsteuer, ergibt sich für den Unternehmer eine **Zahllast**, die er an das Finanzamt ab-

³⁸ Vgl. Scheffler, W. / Köstler, M. / Oßmann, S. (2012), S. 106ff.

führen muss. Ist die Vorsteuer höher als die Umsatzsteuer, ergibt sich ein **Vorsteuerguthaben** für den Unternehmer. Neben dem Steuersatz von 19 Prozent gibt es noch den Steuersatz von 7 Prozent.

Umsatzsteuer und Vorsteuer sind beim Unternehmer als durchlaufende Posten **erfolgsneutral** zu behandeln. Im Rahmen der Buchführung werden die Konten, die die Umsatzsteuer betreffen, gesondert verbucht (s. Abb. 2-13).

Ein umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer kauft Produkt für 1.000 € zzgl. 190 USt und verkauft es an einen anderen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer für 1.500 €, so wird dem Abnehmer noch die Umsatzsteuer in Höhe von 19 % USt = 285 € auf den Kaufpreis aufgeschlagen. Die Differenz zwischen erhaltener Umsatzsteuer über 285 € und gezahlter Umsatzsteuer (Vorsteuer) von 190 €, also 95 € in diesem Fall, bezeichnet man als Umsatzsteuer-Traglast. Diese schuldet U1 seinem Finanzamt.

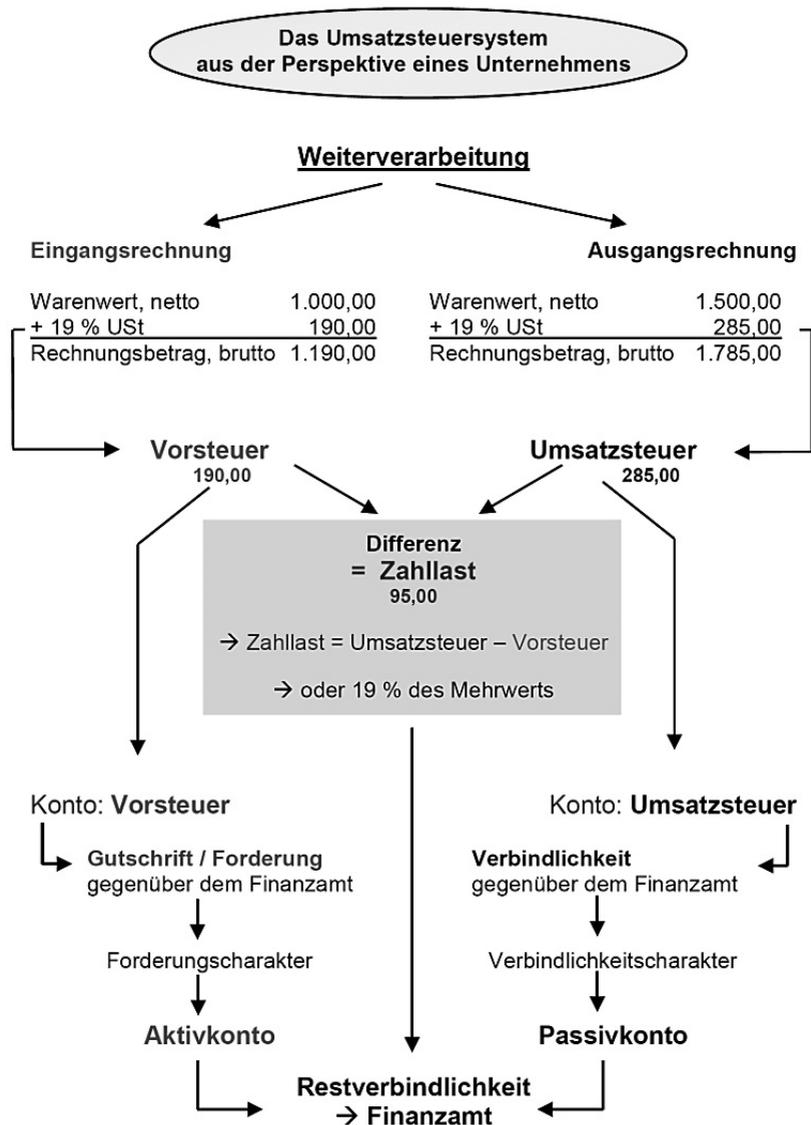


Abbildung 2-14: Umsatzsteuersystem im Inland