

2 Grundlagen der Arbeit

Ziel dieses Kapitels ist es, die für den Gang der Untersuchung notwendigen Grundlagen herauszuarbeiten. Dabei wird zunächst das Untersuchungsobjekt, das Rechnungswesen in deutschen Unternehmungen, beschrieben und eingegrenzt. Im Weiteren gilt es, den Begriff der Effizienz und seine Verwendung in der betriebswirtschaftlichen Forschung darzustellen sowie das Begriffsverständnis für diese Arbeit festzulegen. Weiterhin wird anhand dieser Festlegung der aktuelle Stand der Effizienzforschung, im Speziellen im Hinblick auf die hier relevanten Bereiche des Rechnungswesens und Controllings dargelegt. Abschließend erfolgt die Ableitung und Beschreibung der Organisations- und Steuerungskonzepte, deren Verbreitung und Wirkung auf die Effizienz des Rechnungswesens untersucht werden soll.

2.1 Charakterisierung des Rechnungswesens

Der Begriff „Rechnungswesen“ wird in unterschiedlichen Kontexten verwendet und bedarf daher einer Konkretisierung für dieses Forschungsprojekt. Unterschieden werden das betriebswirtschaftliche, sich auf Unternehmen beziehende und das gesamtwirtschaftliche Rechnungswesen, in dessen Mittelpunkt Volkswirtschaften stehen.²³ Für die vorliegende Arbeit ist das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen von Belang. Für dieses finden sich in der Literatur zahlreiche unterschiedliche Definitionen, die insgesamt eine sehr ähnliche Sichtweise wiedergeben, sich jedoch in einigen Aspekten unterscheiden.²⁴ Die umfassendste Definition, der auch hier gefolgt werden soll, findet sich bei COENENBERG ET AL. (2012).²⁵ Diese definieren das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen als „ein spezielles Informationssystem innerhalb eines Unternehmens [...], dessen Funktion in der vorwiegend mengen- und wertmäßigen Erfassung von ökonomisch relevanten Daten über vergangene, gegenwärtige und zukünftige wirtschaftliche Tatbestände und Vorgänge im Betrieb sowie über zurückliegende, bestehende und zukünftige wirtschaftliche Beziehungen des Unternehmens zu seiner Umwelt, deren

²³ Vgl. Busse von Colbe (2011), S. 652; Coenenberg / Fischer / Günther (2012), S. 4; Hummel / Männel (1986), S. 3; in der Literatur finden sich auch die Bezeichnungen „betriebliches Rechnungswesen“ (vgl. Eisele / Knobloch (2011), S. 8) oder „Unternehmensrechnung“ (vgl. Ewert / Wagenhofer (2008), S. 3), bei diesen ist jedoch von einem engeren Bedeutungsinhalt auszugehen, da sie implizieren, dass sich das Rechnungswesen auf die Darstellung betriebsinterner Vorgänge beschränkt (vgl. Hebler (2003), S. 11).

²⁴ Vgl. unter anderem die Definitionen von Schneider (1997), S. 3; Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 1; Schweitzer / Küpper (2008), S. 1; Weber / Rogler (2004), S. 1f.

²⁵ Vgl. Schaier (2007), S. 81f.; der Autor nimmt eine differenzierte Analyse der Definition des Rechnungswesens in der Lehrbuchliteratur vor.

Speicherung auf Datenträgern, der nachfolgenden Transformation entsprechend den zugrunde liegenden Zwecken und der Weitergabe an interne und externe Informationsnutzer besteht.“²⁶

Das Rechnungswesen kann auf der einen Seite als Institution gesehen werden, bei dieser handelt es sich um den organisatorischen Bereich im Unternehmen, der vorrangig die Leistungen des Rechnungswesens erbringt. Eine andere Perspektive ist die funktionale, bei der es sich um die Erfüllung der Funktion Rechnungswesen im Unternehmen handelt.²⁷ Im Rahmen dieser Arbeit sind beide Perspektiven relevant. Untersucht wird in institutioneller Hinsicht, in welchen Organisationsformen Rechnungswesenleistungen erbracht werden. In funktionaler Hinsicht wird analysiert, wie effizient die Funktion Rechnungswesen in Unternehmen ausgeführt wird. Beide Perspektiven werden durch Betrachtung der Effizienzwirkung verschiedener Organisationskonzepte verbunden.

An dieser Stelle bedeutend erscheint die Abgrenzung des Untersuchungsbereiches vom Controlling. Dieses kann als „ein System der rechnungswesengestützten Informationsgenerierung und -verarbeitung zur Unterstützung der Unternehmensführung durch Planung und Kontrolle sowie zur Koordination mit anderen Führungssubsystemen“ charakterisiert werden.²⁸ Somit ist das Rechnungswesen als Informationslieferant des Controllings zu sehen. Aufgabe des Rechnungswesens ist die Datenverarbeitung, Informationsgenerierung und -weitergabe.²⁹ Die Weitergabe erfolgt dabei an das Controlling, jedoch auch an andere unternehmensinterne und insbesondere auch –externe Adressaten. Das Controlling übernimmt die Interpretation und Weiterverarbeitung, etwa im Hinblick auf die Generierung von Plänen, sowie das Reporting. Die Aufgabenbereiche lassen sich jedoch nicht immer exakt trennen und sind von den organisatorischen Gegebenheiten in den einzelnen Unternehmen abhängig.³⁰

Das betriebliche Rechnungswesen lässt sich weiter anhand unterschiedlicher Kriterien systematisieren oder klassifizieren. Eine Übersicht möglicher Klassifizierungen bietet Abbildung

²⁶ Coenenberg et al. (2012), S. 3; ähnlich auch Horváth (2011), S. 361f.; Eisele / Knobloch (2011), S. 3; Busse von Colbe (2011), S. 652, der insbesondere den Aspekt der Erläuterung der Informationen hinzufügt; Schneider (1997), S. 3f.; Hummel / Männel (1986), S. 4.

Im Folgenden wird aus Gründen der sprachlichen Vereinfachung jeweils lediglich der Begriff Rechnungswesen verwendet, gemeint ist dann das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen gemäß der genannten Definition.

²⁷ Vgl. Weißenberger (1997), S. 26; die Autorin verwendet für die funktionale Perspektive den Begriff „Rechnungslegung“.

²⁸ Coenenberg / Fischer / Günther (2012), S. 43f.; auf eine Darstellung der in der Literatur diskutierten unterschiedlichen Controllingkonzeptionen wird hier verzichtet, da lediglich eine Abgrenzung zum Begriff des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens vorgenommen werden soll. Eine zusammenfassende Darstellung der Konzeptionen findet sich etwa bei Coenenberg / Fischer / Günther (2012), S. 42ff.; Weber / Schäffer (2011), S. 19ff.; Wall (2008), S. 463ff.

²⁹ Vgl. Göpfert (2002), Sp. 145f.; Kammer (2005), S. 49; Coenenberg et al. (2012), S. 9; zur Abgrenzung von Reporting und Rechnungswesen vgl. auch Weide (2009), S. 13.

³⁰ Vgl. Horváth (2011), S. 372f.; Küpper (2008), S. 550.

2. Eine in der Literatur gängige und auch in der Praxis bedeutsame Einteilung ist die anhand des beabsichtigten Empfängerkreises in das interne und das externe Rechnungswesen.³¹ Die folgenden Darstellungen orientieren sich ebenfalls an dieser Einteilung, da ein Aspekt der vorliegenden Untersuchung sich mit der Integration des Rechnungswesens befasst.

Kriterium	Ausprägung			
Aufgabe des Rechnungswesens	Abbildung und Dokumentation	Informationsversorgung		Kontrolle
Zeitbezug	Vergangenheitsorientiert		Zukunftsorientiert	
	Zeitraumbezogen		Stichtagsbezogen	
Beabsichtigter Empfängerkreis	Intern		Extern	
Wiederholungscharakter	Laufend		Fallweise	
Begriffsinhalt der Basisgrößen	Ein- und Auszahlungen	Einnahmen und Ausgaben	Erträge und Aufwendungen	Leistungen und Kosten

Abbildung 2: Strukturierungskriterien des Rechnungswesens³²

2.1.1 Externes Rechnungswesen

Adressaten des externen Rechnungswesens sind, wie der Klassifizierung bereits zu entnehmen ist, vornehmlich Unternehmensexterne. Dazu sind etwa Eigenkapitalgeber, Gläubiger und der Fiskus, aber auch Geschäftspartner, Arbeitnehmer, Konkurrenten und die allgemeine Öffentlichkeit zu zählen.³³ Die Informationen des externen Rechnungswesens werden jedoch auch von unternehmensinternen Nutzern verwendet, zu diesen zählen hauptsächlich das Topmanagement und Bereichsmanager.³⁴

Aufgabe des externen Rechnungswesens ist es, den entsprechenden Adressaten Informationen über die wirtschaftliche Situation des Unternehmens bereitzustellen, somit hat es eine Informationsfunktion.³⁵ NAUMANN (2006) unterscheidet dabei drei unterschiedliche Ausprägungen. Auf der einen Seite dient die Rechnungslegung demnach der *Selbstinformation* des Bilanzierenden und der unternehmensinternen Dokumentation. Weiterhin wird sie zur

³¹ Vgl. Schaier (2007), S. 88, 98; Hummel / Männel (1986), S. 4; Hoke (2001), S. 8.

³² In Anlehnung an: Müller (2006), S. 13; der Autor unterscheidet die Aufgaben Abbildung und Dokumentation, Planung, Steuerung und Kontrolle. Im Gegensatz zu der obigen Definition ist in diesen jedoch die Informationsversorgung nicht enthalten. Weiterhin sind aufgrund der Abgrenzung zum Controlling Planung und Steuerung als Aufgaben des Controllings zu sehen.

³³ Vgl. Weber / Schäffer (2011), S. 105; Wagenhofer / Ewert (2007), S. 5; Weber / Weibenberger (2010), S. 18f.

³⁴ Vgl. Wagenhofer / Ewert (2007), S. 5.

³⁵ Vgl. u.a. Naumann (2006), S. 45; Küpper (2008), S. 155f.; Günther / Zurwehne (2008), S. 103; Coenenberg / Fischer / Günther (2012), S. 28; Coenenberg / Haller / Schultze (2009), S. 16.

Rechenschaftslegung über die Verwendung des in das Unternehmen investierten Vermögens genutzt. Drittens unterstützt sie die *Entscheidung* Unternehmensexterner über den Eingang und die Fortsetzung von Beziehungen mit dem Unternehmen.³⁶ Zusätzlich kommt dem Rechnungswesen mitunter eine Zahlungsbemessungsfunktion zu.³⁷ Auf Basis der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung wird die Höhe der Ausschüttung an Anteilseigner sowie die Höhe der Besteuerung bemessen.³⁸

Das externe Rechnungswesen umfasst zur Erfüllung der Informationsfunktion alle Informationssysteme, die an unternehmensexterne Adressaten gerichtet sind.³⁹ Dies sind in der Hauptsache die gesetzlich vorgeschriebenen Rechenwerke Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, sowie Anhang und Lagebericht für Kapitalgesellschaften.⁴⁰ Für kapitalmarktorientierte Unternehmen besteht die Pflicht, ihren Konzernabschluss nach den Vorschriften der International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erstellen. Für den Konzernabschluss nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen und die Einzelabschlüsse besteht ein Wahlrecht zur Anwendung der IFRS für Offenlegungszwecke.⁴¹ Gemäß den IFRS vorgeschrieben ist die Erstellung einer Bilanz, einer Gesamtergebnisrechnung, einer Eigenkapitalveränderungsrechnung, einer Kapitalflussrechnung und eines Anhangs.⁴² Damit ist die Erstellung des Abschlusses zum einen aufgrund der größeren Zahl zu erstellender Rechenwerke, zum anderen aufgrund der differenzierteren Vorschriften der IFRS als komplexer anzusehen als jener nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs (HGB).⁴³ Entsprechend sind der Aufgabenumfang und die Prozesskomplexität im Rechnungswesen auch vom anzuwendenden Regelwerk abhängig.

Zusätzliche Merkmale des externen Rechnungswesens sind, dass es sich um eine vergangenheitsorientierte Istrechnung handelt, die in einem festgeschriebenen zeitlichen Rhythmus, etwa jahres-, halbjahres- und quartalsweise, erstellt wird. Dabei handelt es sich zusätzlich um eine aggregierte Rechnung, d.h. der Abbildungsgegenstand ist das Gesamtunternehmen oder Segmente dessen.⁴⁴

³⁶ Vgl. Naumann (2006), S. 45; der Autor sieht somit die Dokumentation als Teil der Informationsfunktion an. Von anderen Quellen werden diese als getrennte Funktionen gewertet (vgl. u.a. Busse von Colbe (2011), S. 654; Küpper (2008), S. 155). Die in der Literatur ebenfalls genannte Rechenschaftsfunktion wird hier als Teil der Informationsfunktion gesehen (vgl. u.a. Hebeler (2003), S. 51; Müller (2006), S. 16; Busse von Colbe (2011), S. 654).

³⁷ Vgl. u.a. Günther / Zurwehne (2008), S. 103.

³⁸ Vgl. Coenberg / Haller / Schultze (2009), S. 22.

³⁹ Vgl. Wagenhofer / Ewert (2007), S. 3f.

⁴⁰ Vgl. u.a. Weber / Weissenberger (2010), S. 31ff.

⁴¹ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 63.

⁴² Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 773; Busse von Colbe (2011), S. 654f.

⁴³ Vgl. Fülbier / Kuschel (2012), S. 929.

⁴⁴ Vgl. Friedl / Hofmann / Pedell (2010), S. 9.

2.1.2 Internes Rechnungswesen

Beabsichtigte Adressaten des internen Rechnungswesens sind ausschließlich Unternehmensangehörige, und dabei vorrangig die Unternehmensleitung sowie teilweise auch Mitarbeiter tieferer Hierarchieebenen. Allerdings kann die interne Rechnung auch von gesetzlichen Prüfern, wie den Betriebsprüfern des Finanzamts, Wirtschaftsprüfern, Staatsanwaltschaft oder einem Konkursrichter eingesehen werden.⁴⁵ Dem internen Rechnungswesen kommt, wie dem externen, ebenfalls eine Informationsfunktion zu. Diese kann hier differenziert werden in Planungs-, Kontroll- und Dokumentationsfunktion.⁴⁶ Die Planungsfunktion umfasst dabei die Unterstützung von Managemententscheidungen, die die Zukunft betreffen.⁴⁷ An dieser Stelle ist jedoch festzuhalten, dass im Rahmen der obigen Definition das Rechnungswesen als Instrument zur Unterstützung der Planungsfunktion des Controllings gesehen wurde. Aus diesem Grund wird hier der Fokus auf die Kontroll- und Dokumentationsfunktion gelegt. Die Kontrollfunktion wird auch als Gewährleistung der Zielerreichung umschrieben.⁴⁸ Dazu werden Istgrößen den im Rahmen der Planung ermittelten Sollgrößen gegenübergestellt, Abweichungen ermittelt und entsprechende Korrekturmaßnahmen umgesetzt.⁴⁹ Auch hier zeigt sich die enge Verknüpfung zum Controlling. Zum einen, da die Kontrolle auf den von diesem ermittelten Plandaten fußt, zum anderen, da die Erarbeitung von Korrekturmaßnahmen definitionsgemäß ebenfalls Aufgabe des Controllings ist. Die Dokumentationsfunktion des internen Rechnungswesens bezieht sich zum einen auf die Generierung von Rechnungswesengrößen für die externe Rechnungslegung, etwa die Ermittlung der Herstellkosten von Fertig- und Halbfabrikaten.⁵⁰ Des Weiteren dokumentiert sie den Erfolg der betrieblichen Leistungserstellung.⁵¹

Der wesentliche Unterschied zum externen Rechnungswesen besteht darin, dass die Gestaltung des internen Rechnungswesens frei in der Hand der Unternehmen liegt.⁵² Dementsprechend sind auch die Bestandteile des internen Rechnungswesens in Unternehmen unterschiedlich ausgeprägt. Traditionell werden jedoch die Rechenwerke der Kosten- und Leistungsrechnung, Finanz- und Liquiditätsrechnungen sowie Investitionsrechnungen dem internen Rechnungswesen zugeordnet.⁵³ Einige neuere Quellen nennen auch das wertorien-

⁴⁵ Vgl. Schneider (1997), S. 30; Hebeler (2003), S. 53.

⁴⁶ Vgl. Günther / Zurwehne (2008), S. 102; Coenenberg / Fischer / Günther (2012), S. 28; Weber / Weißenberger (2010), S. 355; Coenenberg et al. (2012), S. 5.

⁴⁷ Vgl. Günther / Zurwehne (2008), S. 102.

⁴⁸ Vgl. Günther / Zurwehne (2008), S. 102.

⁴⁹ Vgl. Weber / Weißenberger (2010), S. 355.

⁵⁰ Vgl. Günther / Zurwehne (2008), S. 102.

⁵¹ Vgl. Weber / Weißenberger (2010), S. 355.

⁵² Vgl. u.a. Ewert / Wagenhofer (2008), S. 4; Eisele / Knobloch (2011), S. 11.

⁵³ Vgl. Busse von Colbe (2011), S. 655f.; Schweitzer / Küpper (2008), S. 8; Coenenberg et al. (2012), S. 9.

tierte Performance Measurement.⁵⁴ In dieser Arbeit wird zusätzlich zu den genannten die BSC explizit ebenfalls als Rechenwerk des internen Rechnungswesens angesehen.⁵⁵

Unterschiede zum externen Rechnungswesen zeigen sich dabei auch im Abbildungsgegenstand, sowie dem zeitlichen Rhythmus und dem Fokus der Rechenwerke. Letztere sind im internen Rechnungswesen zumeist disaggregiert und beziehen sich etwa auf Geschäftsbereiche, Abteilungen, geografische Regionen, Produkt- oder Kundengruppen. Weiterhin werden sie in einem variablen zeitlichen Rhythmus täglich, wöchentlich, monatlich oder jährlich erstellt, bzw. mitunter auch einmalig. Der Fokus kann dabei sowohl vergangenheits- als auch zukunftsorientiert sein, es sind sowohl Plan- als auch Istrechnungen enthalten.⁵⁶ Empirisch wurde jedoch belegt, dass insbesondere die Kostenrechnung in der Praxis deutlich weniger ausdifferenziert ist, als es von der Theorie propagiert wird.⁵⁷ Auch die Wissenschaft hinterfragt inzwischen den notwendigen Grad der Differenzierung interner Rechnungen.⁵⁸

2.1.3 Integration des Rechnungswesens

Die an den Adressaten orientierte, strikte Unterteilung des Rechnungswesens in internes und externes, wie es in den beiden vorangegangenen Absätzen beschrieben wurde, wird durch den Trend zur Integration des Rechnungswesens, der sich in den vergangenen Jahren in der Unternehmenspraxis abzeichnet, aufgeweicht.⁵⁹ Als Auslöser der akademischen und praktischen Diskussion gilt dabei die Veröffentlichung von ZIEGLER (1994), in der dieser den Schritt des Unternehmens Siemens beschreibt, auch zur internen Steuerung die Daten des externen Rechnungswesens zu verwenden.⁶⁰ Dabei wird mit der Integration des Rechnungswesens hier eine Konvergenz (im Sinne einer Annäherung) von internem und externem Rechnungswesen bezeichnet.⁶¹ Die Zweiteilung, wie sie in den beiden vorangegangenen Abschnitten beschrieben wurde, ist ein deutsches Phänomen und etwa in angloamerikanischen Ländern nicht bekannt.⁶² Als Gründe für das Einsetzen dieses Trends wird angeführt, dass gravierende Unterschiede zwischen internen und externen Erfolgsgrößen zu einer mangelnden Glaubwürdigkeit

⁵⁴ Vgl. Hebeler (2003), S. 56; Müller (2006), S. 19; im Rahmen dieser Arbeit wird diese als wertorientierte Unternehmenssteuerung bezeichnet.

⁵⁵ Da es sich bei wertorientierter Unternehmenssteuerung und BSC um Kernelemente der Arbeit handelt, werden diese in den Kapiteln 2.3.2.1 und 2.3.2.2 genauer betrachtet.

⁵⁶ Vgl. Friedl / Hofmann / Pedell (2010), S. 9.

⁵⁷ Vgl. Schaier (2007), S. 1f.; Währisch (1998), S. 91.

⁵⁸ Vgl. Schaier (2007), S. 2; Aust (1999), S. 1f.

⁵⁹ Vgl. Coenenberg et al. (2012), S. 27f.

⁶⁰ Vgl. Ziegler (1994), S. 177ff.

⁶¹ Vgl. Schaier (2007), S. 109; in der Literatur ist ebenfalls der Begriff Harmonisierung gebräuchlich (vgl. Trapp (2012a), S. 3).

⁶² Vgl. Hoffjan (2008), S. 656.

der internen Größen und Verständnisproblemen geführt haben. Weiterhin zieht die Führung zweier unabhängiger und getrennter Rechenwerke für interne und externe Adressaten erhebliche Mehr- und Doppelarbeit in Unternehmen nach sich.⁶³ Neben diesen unternehmensinternen Gründen werden als bedeutsame Gründe auch die Anwendung internationaler Rechnungslegungsvorschriften, die zunehmende Bedeutung internationaler Kapitalmärkte sowie der Shareholder-Value Orientierung und die international unübliche Trennung von Kosten und Aufwendungen genannt.⁶⁴

Für die Zwecke der vorliegenden Untersuchung wird die Integration des Rechnungswesens in zwei Dimensionen unterschieden.⁶⁵ Auf der einen Seite wird die Harmonisierung der internen und externen Steuerungsgrößen, hier bezeichnet mit der buchhalterischen Integration, betrachtet. Diesem Aspekt der Integration wird in der Literatur die deutlich größte Aufmerksamkeit geschenkt.⁶⁶ Zusätzlich wird untersucht, inwieweit diese in aufbauorganisatorischer Hinsicht mit einem Zusammenlegen der Bereiche Rechnungswesen und Controlling einhergeht. Dies wird mit der organisatorischen Integration bezeichnet.⁶⁷ Die buchhalterische Integration wird dabei im weiteren Verlauf dieser Arbeit den Steuerungskonzepten und die organisatorische Integration den Organisationskonzepten zugerechnet.⁶⁸

Zum Aspekt der buchhalterischen Integration finden sich in der Literatur bereits zahlreiche Beiträge.⁶⁹ Auch in der Praxis scheint dieses Konzept eine weite Verbreitung gefunden zu haben, in unterschiedlichen Studien wird ein hoher Integrationsgrad des Rechnungswesens festgestellt.⁷⁰ So verfügen bereits kurz nach Beginn der Konvergenzdiskussion Mitte der 1990er Jahre etwa 40% der Unternehmen in Deutschland über ein konvergentes Rechnungswesen, bei etwa 30% weiterer Unternehmen ist die Integration geplant oder wird umgesetzt.⁷¹

⁶³ Vgl. Coenenberg et al. (2012), S. 27f.

⁶⁴ Vgl. Trapp (2012a), S. 365; ähnlich auch Müller (2006), S. 154ff.

⁶⁵ Die Vorstellung des Konzeptes der Integration des Rechnungswesens wird aufgrund der thematischen Nähe zur Begriffseingrenzung bereits an dieser Stelle vorgenommen. Die weiteren untersuchten Konzepte werden in Kapitel 2.3 abgeleitet.

⁶⁶ Vgl. Weide et al. (2011), S. 65.

⁶⁷ Zur Verwendung dieses Begriffes vgl. auch Weide et al. (2011), S. 82 und Schreyögg (2008), S. 129.

⁶⁸ Vgl. Kapitel 4.2.

⁶⁹ Vgl. beispielsweise Schaier (2007); Hebeler (2003); Müller (2006); Angelkort (2010).

⁷⁰ Für einen Überblick vgl. auch Trapp (2012a), S. 4.

⁷¹ Vgl. Horváth / Arnaut (1997), S. 265; Pellens / Tomaszewski / Weber (2000), S. 1830; Hoke (2001), S. 169; Haring / Prantner (2005), S. 151; allerdings beziehen sie die genannten Untersuchungen jeweils auf die DAX 100 oder die 200 bzw. 500 umsatzgrößten deutschen Unternehmen (vgl. Horváth / Arnaut (1997), S. 254; Pellens / Tomaszewski / Weber (2000), S. 1825; Haring / Prantner (2005), S. 148; Hoke (2001), S. 147).

Zudem verfügen deutsche Großunternehmen über einen hohen Grad der Integration. Auf einer Skala von eins bis fünf beziffert ANGELKORT (2010) diesen mit durchschnittlich 3,77.⁷²

Grundsätzlich werden mit einer Integration die Vorteile einer Effizienz- und Effektivitätssteigerung des Rechnungswesens sowie einer Zunahme der Shareholder Value Orientierung verbunden. Diese entstehen insbesondere durch die Realisierung von Kostenvorteilen, die Schaffung von Ergebnistransparenz sowie die Objektivierung der Rechnungswesendaten.⁷³ Festzustellen ist zudem, dass sowohl in der Praxis als auch in der Literatur nur wenige Risiken und Nachteile der Integration genannt werden. Diese sind in der Abhängigkeit von den Vorschriften der externen Rechnungslegung, in dem Verzicht auf Spezifika der kostenrechnerischen Abbildungskonzeption und in einer eingeschränkten Effektivität des integrierten Rechnungswesens zu sehen.⁷⁴

Als ein bedeutender Einflussfaktor der Konvergenz wird in der Literatur der zugrundeliegende Rechnungslegungsstandard identifiziert. Dabei wird davon ausgegangen, dass insbesondere die Anwendung der IFRS die Harmonisierung des Rechnungswesens begünstigt.⁷⁵ Als Begründung wird angeführt, dass den internationalen Bilanzierungsvorschriften aufgrund ihrer Zielsetzung, der fehlenden Zahlungsbemessungsfunktion sowie dem Fehlen expliziter Wahlrechte eine höhere Steuerungsseignung zugesprochen wird.⁷⁶ Ein grundsätzlicher Unterschied zwischen der Steuerungsseignung der IFRS oder der United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) wird dabei nicht ausgemacht. Es ist jedoch festzustellen, dass mit der Reform des deutschen Handelsrechts diesem eine höhere Steuerungsseignung eingeräumt wird, weshalb eine Zunahme der Konvergenz prognostiziert wird.⁷⁷ Ein weiterer relevanter Einflussfaktor der Integration ist zudem die Unternehmensgröße. Dabei ist für größere Unternehmen ein signifikant höherer Integrationsgrad des Rechnungswesens festzustellen.⁷⁸ Kritisch zu sehen ist jedoch, dass die beiden Kontextfaktoren nicht vollkommen unabhängig voneinander sind. Es ist anzunehmen, dass große Unternehmen häufiger die IFRS oder US

⁷² Vgl. Angelkort (2010), S. 100; auch Müller (2006) kommt zu dem Ergebnis, dass in den befragten Unternehmen das Rechnungswesen überwiegend harmonisiert wurde (vgl. Müller (2006), S. 127f.).

⁷³ Vgl. Trapp (2012a), S. 367f. sowie die dort genannten Autoren.

⁷⁴ Vgl. Trapp (2012a), S. 371f. sowie die dort genannten Autoren.

⁷⁵ Vgl. Müller (2006), S. 149; Angelkort (2010), S. 105f.; die Annahme von HEBELER (2003), gemäß der die Leistungsfähigkeit internationaler Standards für die Harmonisierung überschätzt wird konnte somit empirisch widerlegt werden (vgl. Hebeler (2003), S. 244). Auch die ältere Untersuchung von HOKE (2001) kam zu dem Ergebnis, dass Unternehmen, die internationale Rechnungslegungsstandards anwenden, die externen Daten mehrheitlich nicht zur internen Steuerung verwenden (vgl. Hoke (2001), S. 173). Festzuhalten ist, dass beide Untersuchungen vor der Modernisierung der deutschen Rechnungslegungsnormen stattfanden, die zum 01.10.2010 wirksam wurden (vgl. Coenenberg et al. (2012), S. 36).

⁷⁶ Für eine ausführliche Darstellung vgl. Trapp (2012a), S. 321ff.

⁷⁷ Vgl. Trapp (2012b), S. 984; Mühlberger / Langecker (2010), S. 32; Wollmert / Oser / Skirk (2010), S. 78f.

⁷⁸ Vgl. Angelkort (2010), S. 104.

GAAP verwenden als kleine Unternehmen, insofern könnte der höhere Integrationsgrad großer Unternehmen auch auf die vermehrte Anwendung der IFRS zurückzuführen sein.

In der Literatur findet bisher keine hinreichende Untersuchung der Folgewirkungen eines konvergenten Rechnungswesens statt.⁷⁹ HOFFJAN / WEIDE / TRAPP (2012) untersuchen, inwieweit die Vorteile, die mit einem integrierten Rechnungswesen verbunden werden, bei der Umsetzung des Konzeptes realisiert wurden. Es wird eine deutliche Gesamterfolgssteigerung der internen Informationsversorgung konstatiert, diese zeigt sich in einer besseren Kommunikationsfähigkeit, Wirtschaftlichkeit und Objektivität.⁸⁰ Es zeigt sich auch, dass die Integration zu verbesserter Transparenz, Anreizverträglichkeit und Wirtschaftlichkeit des Management Reportings führt.⁸¹ Auch die Untersuchungen von MÜLLER (2006) und HARING / PRANTNER (2005) können zeigen, dass ein wesentlicher Teil der mit der Konvergenz angestrebten Ziele erreicht wird.⁸² Die grundsätzlich positive Wirkung auf die Informationsversorgung wird durch die Untersuchung von ANGELKORT (2010) in Frage gestellt. Dieser kann keine direkte Wirkung des Gesamtintegrationsgrades des Rechnungswesens auf die Ergebnisqualität des Controllings feststellen. Die Wirkung wird vielmehr über die Einheitlichkeit der Finanzsprache vermittelt.⁸³ Damit ist die Erfüllung der Ziele, die mit der buchhalterischen Integration verfolgt werden, Voraussetzung für weitere Erfolgswirkungen.

Dem aufbauorganisatorischen Aspekt eines integrierten Rechnungswesens wurde bislang in der Literatur wenig Raum eingeräumt.⁸⁴ Bei KÜPPER (2008) findet sich die allgemeine Empfehlung, das externe Rechnungswesen in das Controlling einzugliedern, wenn eine Verknüpfung der Steuerungsgrößen angestrebt wird.⁸⁵ Diese Tendenz kann anhand empirischer Untersuchungen bestätigt werden. In älteren Studien findet sich noch kein Hinweis auf organisatorische Auswirkungen der Integration, dort wird lediglich die Notwendigkeit einer engen Zusammenarbeit zwischen den organisatorischen Einheiten in den Vordergrund gestellt.⁸⁶ In Veröffentlichungen aus der jüngeren Vergangenheit hingegen finden sich einige Unternehmen, in denen eine entsprechende Reorganisation stattgefunden hat, auch wenn diese die Minderheit darstellen.⁸⁷ Zusätzlich werden die Aufgaben des Rechnungswesens auch in

⁷⁹ Vgl. Trapp (2012b), S. 994.

⁸⁰ Vgl. Hoffjan / Weide / Trapp (2012), S. 28f.; das Ergebnis kann allerdings nur bedingt generalisiert werden, da die Ergebnisse auf 24 Experteninterviews beruhen (vgl. Hoffjan / Weide / Trapp (2012), S. 31).

⁸¹ Vgl. Weide (2009), S. 307ff.

⁸² Vgl. Haring / Prantner (2005), S. 152, befragt wurden 83 deutsche und österreichische Unternehmen (vgl. Haring / Prantner (2005), S. 149); Müller (2006), S. 242, befragt wurden 51 deutsche börsennotierte Unternehmen (vgl. Müller (2006), S. 119).

⁸³ Vgl. Angelkort (2010), S. 149.

⁸⁴ Vgl. Weide et al. (2011), S. 64.

⁸⁵ Vgl. Küpper (2008), S. 552.

⁸⁶ Vgl. Hoke (2001), S. 189.

⁸⁷ Vgl. Weide et al. (2011), S. 72; Kunz (2010), S. 320.

einer gemeinsamen Abteilung nach den Aspekten des internen und externen Rechnungswesens voneinander abgegrenzt.

Vorteile einer organisatorischen Integration werden insbesondere in der vereinfachten Kommunikation der Bereiche im Hinblick auf die gemeinsame Datenbasis und die Reduktion von Schnittstellen gesehen. Als nachteilig gelten die hohen Kosten der Reorganisation. Es wird zwar davon ausgegangen, dass mittel- bis langfristig Kostensenkungspotenziale vorhanden sind, der Nutzen der Integration würde die zusätzlichen Kosten jedoch nicht aufwiegen. Insgesamt kommen die vorliegenden Studien zu dem Ergebnis, dass das Zusammenlegen der Abteilungen selten vorgenommen wird, wenngleich eine deutlich intensivere Zusammenarbeit der Bereiche zu verzeichnen ist.⁸⁸ Dies kann allerdings lediglich als Tendenzaussage verstanden werden. Zum einen, da es sich um nur drei empirische Studie handelt und zum zweiten, da die Studien qualitativer Natur sind und nur eine sehr eingeschränkte Aussage über die Grundgesamtheit möglich ist.⁸⁹ Dabei gilt die buchhalterische Integration als ein wesentlicher Grund für ein Zusammenlegen bzw. eine engere Zusammenarbeit der Bereiche.⁹⁰ Gegen die vollständige organisatorische Integration spricht aus Sicht der Praxis jedoch, dass es sich bei internem und externem Rechnungswesen um unterschiedliche „Disziplinen“ handelt, die verschiedene Gesetzmäßigkeiten beinhalten und aus diesem Grund organisatorisch nicht vollkommen integrierbar sind.⁹¹

Damit werden von den vorliegenden Untersuchungen bisher zwar Verbreitungsgrade der Integration ermittelt, diese beziehen sich jedoch hauptsächlich, wie die Mehrheit der Studien, auf die buchhalterische Integration. Im Rahmen von Erfolgswirkungen werden jeweils einzelne Aspekte der Wirkung auf das Rechnungswesen analysiert, den Schwerpunkt bildet die Wirkung auf die Informationsversorgung. Nicht betrachtet wird, welche Auswirkungen auf die Effizienz des Rechnungswesens insgesamt vorliegen.

Im Rahmen dieser Arbeit wird die Integration des Rechnungswesens in beiden zuvor vorgestellten Dimensionen untersucht. Es wird getrennt betrachtet, inwieweit Unternehmen ihr Rechnungswesen buchhalterisch, also im Hinblick auf die verwendeten Steuerungsgrößen, und organisatorisch, also inwieweit eine Verankerung in der Aufbauorganisation des Unternehmens erfolgt, integrieren. Erhoben wird, welche Faktoren für eine Integration in der einen oder anderen Form sprechen und inwieweit die Integrationsformen Einfluss auf die Effizienz des Rechnungswesens haben. Da beide Konzepte hier bereits dargestellt wurden, wird auf

⁸⁸ Vgl. Weide et al. (2011), S. 77; Kunz (2010), S. 320.

⁸⁹ Der Studie von HOKE (2001) liegt die Befragung von 41 Unternehmen zugrunde, WEIDE ET AL. (2011) befragten 24 Unternehmen und KUNZ (2010) stützt sich auf die Befragung von 31 Finanzvorständen (vgl. Hoke (2001), S. 4; Weide et al. (2011), S. 69; Kunz (2010), S. 301).

⁹⁰ Vgl. Kunz (2010), S. 316.

⁹¹ Vgl. Kunz (2010), S. 321.



<http://www.springer.com/978-3-658-02884-8>

Effizienz des Rechnungswesens

Kolburg, A.

2013, XXII, 276 S. 29 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-02884-8