

## 2 Harmonisierung des betrieblichen Rechnungswesens

### 2.1 Einführende Charakteristik des betrieblichen Rechnungswesens

Wenn im Alltag vom betrieblichen Rechnungswesen die Rede ist, so denkt man in erster Linie an die Finanzbuchhaltung bzw. - je nach kaufmännischem Hintergrundwissen - an die innerbetriebliche Kostenrechnung. Tatsächlich sind die Tätigkeiten und Funktionen, welche unter dem Terminus „betriebliches Rechnungswesen“ zusammengefasst werden, um ein vielfaches komplexer. Es lohnt sich somit, zu Beginn der Arbeit die unterschiedlichen Charakteristika kurz anzuführen bzw. wieder in Erinnerung zu rufen, um die eigentliche Themenstellung leichter nachvollziehen zu können.

Das betriebliche Rechnungswesen beschäftigt sich grundsätzlich mit der konzeptionellen Gestaltung und den Einsatzbedingungen von Informationssystemen im Unternehmen. Dabei verdichtet es das Wirtschaften des Unternehmens und die Beziehungen zu anderen Wirtschaftssubjekten regelmäßig zu unterschiedlichen Maßstäben des Periodenerfolgs.<sup>22</sup> Die folgende Auflistung der Schwerpunkte des betrieblichen Rechnungswesens soll eine Beschreibung aus funktionalem Blickwinkel liefern. Demzufolge hat das betriebliche Rechnungswesen die Funktion<sup>23</sup>

- das vergangene, gegenwärtige und/oder zukünftige unternehmerische Handeln mengen- und wertmäßig abzubilden;
- Sachverhalte und Vorgänge aufzuzeichnen, die in der Nominal- oder Realgütersphäre innerhalb des Unternehmens bzw. zwischen dem Unternehmen und seiner Umwelt auftreten;
- die Daten zeitpunkt- oder zeitraumbezogen in laufenden oder fallweisen Rechnungen zu erfassen und zu speichern;
- die Aufbereitung und Bereitstellung von Informationen für unternehmensinterne und - externe Adressaten zu gewährleisten.

Aus Sicht der systemtheoretischen Perspektive kann das betriebliche Rechnungswesen (System) eines Unternehmens (Supersystem) in verschiedene Teilbereiche (Subsysteme) zerlegt werden, die ihrerseits wiederum aus mehreren Komponenten (Systemelementen) bestehen. Zwischen den einzelnen Komponenten bestehen vielfältige und wechselseitige Verknüpfungen (Systembeziehungen und -prozesse). Das betriebliche Rechnungswesen selbst ist ein offenes und dynamisches System, auf welches insbesondere die politisch-rechtliche Unternehmensumwelt (Umsystem) einwirkt.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> Vgl. Lorson (1998), S. 469

<sup>23</sup> Vgl. Becker/Lutz (2007), S. 192f

<sup>24</sup> Vgl. Becker/Baltzer (2009), S. 173

Zum besseren Verständnis werden in Abbildung 2.1 die einzelnen Ebenen der systemtheoretischen Perspektive (betriebliches Rechnungswesen, Unternehmen und Umwelt) grafisch dargestellt. Zudem enthält die Abbildung die dazugehörigen Teilbereiche (dargestellt als internes und externes Rechnungswesen) sowie die wesentlichen Komponenten (Finanzbuchhaltung, handelsrechtlicher Einzelabschluss, Steuerbilanz, Konzernabschluss, Kosten- und Erlösrechnung und Konzernkostenrechnung).<sup>25</sup>

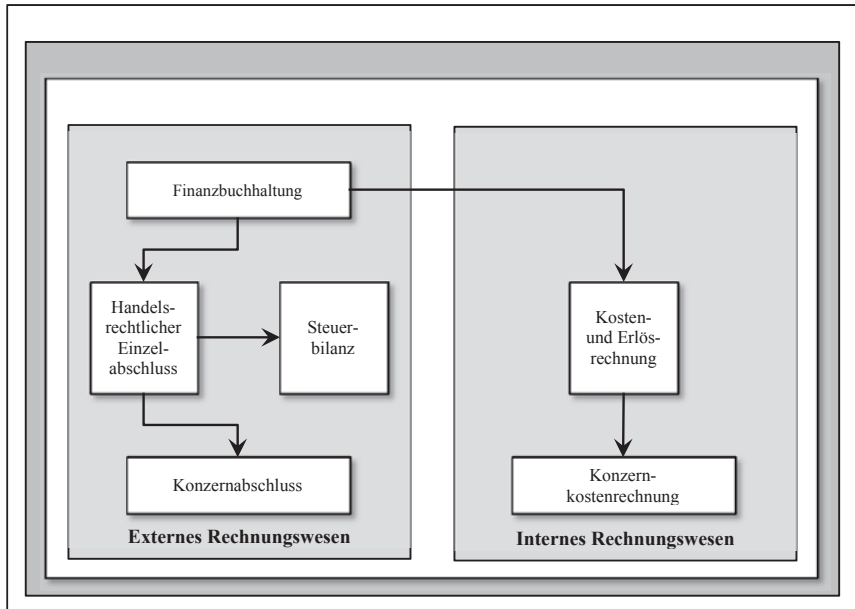


Abbildung 2.1: Systemanalyse des betrieblichen Rechnungswesens<sup>26</sup>

## 2.2 Inhaltliche Differenzierung des betrieblichen Rechnungswesens

Betrachtet man das betriebliche Rechnungswesen aus der inhaltlichen Perspektive, so wird dieses im deutschsprachigen Raum allgemein in ein internes und ein externes Rechnungswesen unterteilt.<sup>27</sup> Die Differenzierung in der Namensgebung bezieht sich dabei

<sup>25</sup> Vgl. Ebenda, S. 173

<sup>26</sup> Quelle: Becker/Baltzer (2009), S. 173

<sup>27</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 123; Im englischsprachigen Raum findet sich diese Diskussion sehr selten, da die Differenzierung von internem und externem Rechnungswesen insbesondere in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre entwickelt und gepflegt wurde. Vgl. Günther/Zurwehne (2008), S. 104

auf die jeweiligen Informationsempfänger, welche als Interessensträger des Unternehmens spezifische Ziele und Zwecke verfolgen.<sup>28</sup> Dabei umfasst das interne Rechnungswesen grundsätzlich alle Informationssysteme, welche für unternehmensinterne Adressaten, wie beispielsweise Manager oder Geschäftsfeldverantwortliche, konzipiert sind. Die Daten des externen Rechnungswesens sind dagegen primär an unternehmensexterne Adressaten gerichtet, zu welchen u.a. Investoren, Gläubiger, Kunden, Lieferanten, Konkurrenten und die Öffentlichkeit zählen.<sup>29</sup>

Je nachdem welcher Adressat angesprochen wird, erfüllt das betriebliche Rechnungswesen einen unterschiedlichen Rechnungszweck.<sup>30</sup> Dabei folgt man der Überzeugung, dass nur mit getrennten Rechnungssystemen unterschiedliche Rechnungszwecke und -ziele zufrieden gestellt werden können.<sup>31</sup> Dem externen Rechnungswesen werden hierbei die Zwecke der Rechenschaftslegung, der Zahlungsbemessung und der Information<sup>32</sup> zugeschrieben; das interne Rechnungswesen hat hingegen die Rechnungszwecke der Entscheidung, Verhaltenssteuerung und Kontrolle zu erfüllen.<sup>33</sup>

Mit der Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen werden neben den Adressaten (und den damit verbundenen Rechnungszwecken und -zielen) auch noch zahlreiche weitere Unterschiedlichkeiten verknüpft (vgl. auch Abbildung 2.2):<sup>34</sup> So ist das interne Rechnungswesen frei von Vorschriften, während sich das externe Rechnungswesen durch den hohen Grad an Regulierung und Einbettung in das institutionelle Umfeld des Unternehmens kennzeichnet. Zur Sicherstellung der Qualität der übermittelten Informationen, dienen vor allem Gesetze (und sonstige allgemeine Regelungen), die Wirtschaftsprüfung und zum Teil auch spezifische Vereinbarungen zwischen Ersteller und Benutzer (beispielsweise bei einem Kreditvertrag).<sup>35</sup> Im internen Rechnungswesen stehen die „Erträge und Kosten“ im Mittelpunkt der Berechnungen, im externen Rechnungswesen werden hingegen die Rechnungsgrößen „Aufwand und Ertrag“ verwendet, was in weiterer Folge zu einem Auseinanderfallen von extern ausgewiesenen und intern verwendeten Finanzkennzahlen führt.<sup>36</sup> Zudem ist das interne Rechnungswesen auf die Abbildung der interbetrieblichen Leistungserstellung ausgerichtet, während im externen Rechnungswesen vor allem die

---

<sup>28</sup> Vgl. Becker/Baltzer (2009), S. 173f

<sup>29</sup> Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 3

<sup>30</sup> Vgl. Simons/Weißberger (2008), S. 140

<sup>31</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 124

<sup>32</sup> Vgl. Lorsche (1998), S. 469

<sup>33</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 124

<sup>34</sup> Vgl. auch: Becker/Baltzer (2009), S. 174

<sup>35</sup> Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 4

<sup>36</sup> Vgl. Simons/Weißberger (2008), S. 140

Marktbeziehungen des Unternehmens erfasst werden. Häufig werden dem internem Rechnungswesen zudem ein höherer Detaillierungsgrad und ein kürzerer Auswertungszyklus als dem externem Rechnungswesen zugeschrieben.<sup>37</sup> Dem Management hat das interne Rechnungswesen im Idealfall tagesaktuelle, zumindest jedoch monatlich aktualisierte Daten bereit zu stellen. Dagegen haben externe Adressaten prinzipiell nur zum Ende des Geschäftsjahres einen Informationsanspruch,<sup>38</sup> sieht man von der Zwischenberichterstattung nach IAS 34 ab.<sup>39</sup>

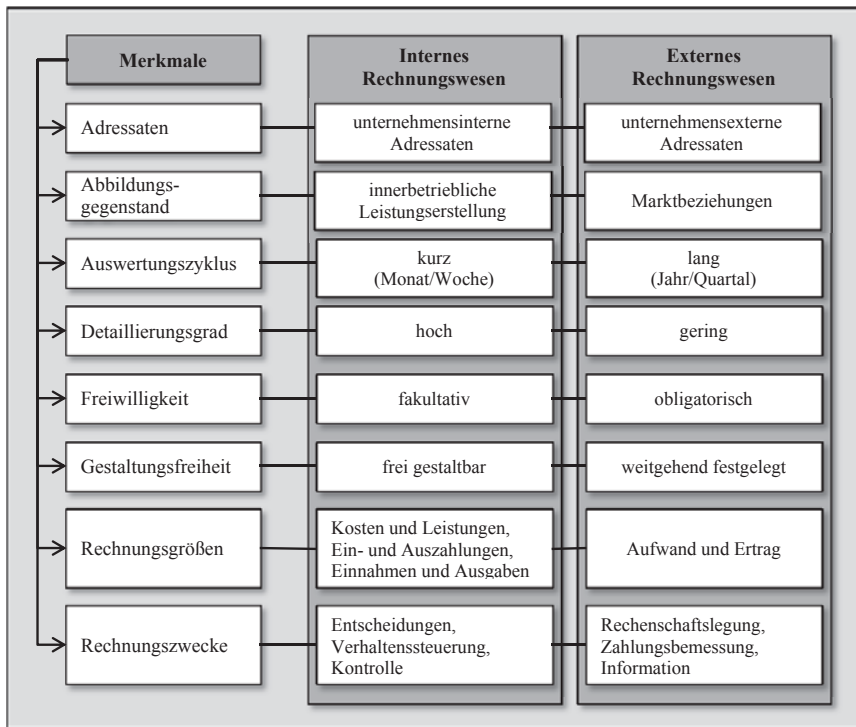


Abbildung 2.2: Typische Unterschiede von internem und externem Rechnungswesen<sup>40</sup>

<sup>37</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 123f

<sup>38</sup> Vgl. Becker/Baltzer (2009), S. 174

<sup>39</sup> Die Inhalte der Zwischenberichterstattung müssen nicht notwendigerweise dem Inhalt der Jahresabschlusses entsprechen, sondern es genügt in bestimmten Fällen ein verkürzter Abschluss mit wenigen ausgewählten Positionen (IAS 34.8)

<sup>40</sup> Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Schaier (2007), S. 116

Der letztgenannte Unterschied lässt sich vor allem auf die unterschiedliche Struktur der Beziehungen zwischen dem Ersteller und dem Benutzer der Informationen des jeweiligen Rechnungssystems zurückführen. In der externen Rechnungslegung sind Ersteller und Benutzer zwei unterschiedliche Personen. Der Ersteller hat wesentlich bessere Informationen über die Größen, welche Eingang in das Rechnungswesen finden, was in weiterer Folge zu Zielkonflikten führen kann. Zudem wird das interne Rechnungswesen von der Unternehmensleitung selbst so gestaltet, dass diese ihre Aufgaben bestmöglich erfüllen kann. Zielkonflikte mit Unternehmensexternen in Form eines Wissensvorsprungs treten hier nicht auf.<sup>41</sup>

Im Schrifttum finden sich zwei theoretische Perspektiven anhand deren sich die Gliederung des betrieblichen Rechnungswesen in ein internes und ein externes Rechnungswesen begründen bzw. interpretieren lässt: die Perspektive der entscheidungs-orientierten Betriebswirtschaftslehre, und die Perspektive der Prinzipal-Agenten-Theorie.<sup>42</sup>

## **2.3 Theoretische Differenzierung der Rechnungslegung**

### **2.3.1 Entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre**

Das Konzept der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre hat sich ab dem Ende der 70er Jahre als bedeutsame theoretische Sichtweise etabliert. Grundlegender – und namensgebender – Ansatz ist die Sicht von der Unternehmensführung als Treffen und Durchsetzen vielfältigster Entscheidungen.<sup>43</sup> „Die entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre versucht, die Phänomene und Tatbestände der Praxis aus der Perspektive betrieblicher Entscheidungen zu systematisieren, zu erklären und zu gestalten.“<sup>44</sup> Das Rechnungswesen hat dabei die Funktion eines Informationsinstruments, welches zur Entscheidungsunterstützung von künftigen Gegebenheiten herangezogen wird.<sup>45</sup> Im Mittelpunkt steht dabei die Frage, wie die Rechnungswesensysteme konzeptioniert und strukturiert sein müssen, um für bestimmte Entscheidungstypen die bestmögliche Informationsbasis zu liefern.<sup>46</sup>

---

<sup>41</sup> Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 4

<sup>42</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 124

<sup>43</sup> Vgl. Weber (2005), S. 75f

<sup>44</sup> Heinen (1991), S. 12; zitiert in: Weber (2005), S. 76

<sup>45</sup> Vgl. Wagenhofer (2008), S. 165

<sup>46</sup> Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 7

Das interne Rechnungswesen stellt dabei auf die Entscheidungsprobleme des Entscheidungsträgers „Unternehmung“ ab.<sup>47</sup> Typische Entscheidungen, für welche die interne Unternehmensrechnung genutzt wird, betreffen das Produktionsprogramm, die Preisgestaltung oder die Beschaffungspolitik. Aber auch das Kostenmanagement kommt nicht ohne Informationen über die zu beeinflussenden Kosten aus. Informationen über die Kostenhöhe, die Kostendynamik und mögliche Auswirkungen der Maßnahmen sind hierbei von besonderer Bedeutung um geeignete Entscheidungen treffen zu können.<sup>48</sup> Ein weiterer Teilbereich, welcher sich typischerweise noch viel stärker auf die Entscheidungsfunktion fixiert, ist die Investitions- und Finanzrechnung. Im Mittelpunkt stehen dabei die Abschätzung der Wirtschaftlichkeit von längerfristigen Entscheidungen sowie Fragen rund um die Liquidität des Unternehmens.<sup>49</sup>

Das externe Rechnungswesen dagegen dient unternehmensexternen Adressaten, (insbesondere Investoren und Gläubigern) als informatorische Entscheidungsgrundlage. Hierbei geht es in erster Linie darum, anhand der publizierten Ergebnisse den zukünftigen Erfolg des Unternehmens abzuschätzen. Vor dem Hintergrund der Perspektive der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre kann die Gliederung des Rechnungswesens nach Adressatengruppen dadurch begründet werden, dass innerhalb bestimmter Adressengruppen gleiche oder ähnliche Entscheidungsprobleme zu lösen sind.<sup>50</sup>

### 2.3.2 Prinzipal-Agenten-Theorie

Durch die Erkenntnisse der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre kam es zur Öffnung betriebswirtschaftlicher Fragestellungen in Hinblick auf die verhaltenswissenschaftliche Forschung. Von den sehr umfangreichen, breit gefächerten und zudem nicht selten widersprüchlichen, verhaltenswissenschaftlichen Erkenntnissen, konnte sich im deutschsprachigen Raum nur die Prinzipal-Agenten-Theorie richtig durchsetzen.<sup>51</sup> Im Mittelpunkt steht hierbei die Betrachtung der Verhaltensbeziehungen (sog. Agency-Beziehungen) zwischen einem oder mehreren Auftraggeber(n) (Prinzipal) und einem oder mehreren Auftragnehmer(n) (Agenten),<sup>52</sup> wobei insbesondere die Frage nach der optimalen Willensdurchsetzung innerhalb der unterschiedlichen Phasen des Entscheidungsprozesses

---

<sup>47</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 125

<sup>48</sup> Vgl. hierzu: Weber (2005), S. 76ff

<sup>49</sup> Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 8

<sup>50</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 125

<sup>51</sup> Vgl. Weber (2005), S. 78f

<sup>52</sup> Vgl. Lange/Schaefer (2008), S. 144

beantwortet werden soll.<sup>53</sup> Das Rechnungswesen wird in diesem Modell als Mittel zur Beeinflussung fremder Entscheidungen verstanden (Verhaltenssteuerungsfunktion).<sup>54</sup>

Klassische Agency-Beziehungen sind Kapitalgeber und Unternehmensleitung, oder Unternehmensleitung und nachgeordneter Mitarbeiter (beispielsweise Bereichsleiter).<sup>55</sup> Für die betrachteten Akteure gelten laut Agency-Theorie folgende Annahmen: Zwischen Prinzipal und Agent bestehen Interessenskonflikte, welche beispielsweise durch das Streben nach Karriere oder Reputation verursacht werden können. Beide streben nach individueller Nutzenmaximierung und verfolgen deshalb opportunistische Ziele, wobei eine asymmetrische Informationsverteilung unterstellt wird. In der Regel verfügt der Agent über einen Informationsvorsprung gegenüber dem Prinzipal, der es ihm ermöglicht, diskretionäre Handlungsspielräume zum eigenen Vorteil zu nutzen. Die dabei getroffenen Entscheidungen wirken sich nicht nur auf sein eigenes Wohlbefinden aus, sondern auch (positiv oder negativ) auf das Nutzenniveau des Prinzipals.<sup>56</sup> Die Informationsasymmetrie kann auf unterschiedlichen Ursachen beruhen: Sie kann einerseits entstehen, weil der Prinzipal die Tätigkeiten des Agenten nicht unmittelbar beobachten kann, oder andererseits der Agent die Möglichkeit von Beobachtungen hat, welche dem Prinzipal versagt sind. Im ersten Fall spricht man von *Hidden Action* oder verstecktem Handeln, im zweiten von *Hidden Information* oder versteckter Information,<sup>57</sup> wobei diese Situationen in der Realität häufig kombiniert auftreten. In jeder Problemsituation besteht aber die Gefahr des *Moral Hazard* (moralisches Risiko), da der Agent zum eigenen Vorteil eine für den Prinzipal nicht optimale Entscheidungsalternative wählen kann.<sup>58</sup>

Der Prinzipal kann nun sowohl bei *Hidden Actions*- als auch bei *Hidden Information*-Problemen versuchen, den opportunistischen Zielen des Agenten entgegenzuwirken, indem er einerseits die Ergebnisse des Agenten überwacht (Output-orientierte Steuerung), und/oder andererseits in Informationssysteme investiert, welche Aufschluss über das Verhalten des Agenten geben (Input- bzw. Verhaltens-orientierte Steuerung). In der Regel wird davon ausgegangen, dass die Output-orientierte Steuerung in Form erfolgsabhängiger Anreizsysteme (beispielsweise in Form von anreizkompatiblen Entlohnungs-, Budget- oder Verrechnungs-

---

<sup>53</sup> Vgl. Weber (2005), S. 79

<sup>54</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 125

<sup>55</sup> Vgl. Grüning (2002), S. 156; Im Schriftentum unterscheidet man in diesem Zusammenhang die ökonomische und die finanzielle Richtung der Prinzipal-Agent-Theorie. Die finanzielle Richtung beschäftigt sich hierbei mit der Beziehung Kapitalgeber (Prinzipal) und Unternehmensleitung (Agent) und den aus der Vertragsgestaltung resultierenden Anreizwirkungen und Risikoallokationen. Die ökonomische Richtung untersucht hingegen die Optimalität von Vertragsgestaltungen zwischen Unternehmensleitung (Prinzipal) und nachgeordnetem Mitarbeiter (Agent).

<sup>56</sup> Vgl. Lange/Schaefer (2008), S. 144

<sup>57</sup> Vgl. Grüning (2002), S. 155

<sup>58</sup> Vgl. Lange/Schaefer (2008), S. 144

systemen) erfolgt, während im Rahmen der Input-orientierten Steuerung der Prinzipal den Agenten kontrolliert bzw. überwacht (beispielsweise können formalisierte Planungs-, Kontroll- sowie Reporting-Systeme institutionalisiert werden).<sup>59</sup>

Bei der Anfangs erwähnten Verhaltenssteuerungsfunktion von Rechnungssystemen geht es um die Gestaltung von Anreizsystemen zur Induzierung optimaler Entscheidungen der Agenten. Die Verwendung geeigneter Performancegrößen zur Beurteilung der Leistungen von Agenten<sup>60</sup> ist dabei ein wichtiger Aspekt, denn diese Performancegrößen stellen neben der Entlohnungsfunktion einen zentralen Bestandteil von Anreizsystemen dar.<sup>61</sup> Abbildung 2.3 verdeutlicht die Anwendung des Rechnungswesens im Bereich der Prinzipal-Agenten-Theorie in diesem Kontext.

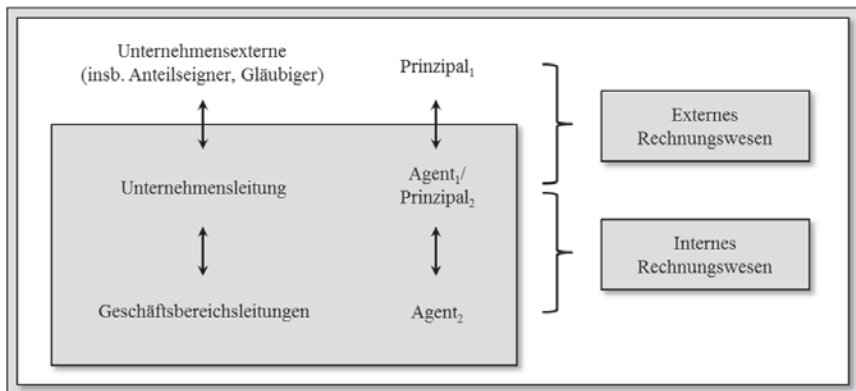


Abbildung 2.3: Instrumentelle Gestaltungsmöglichkeiten der Prinzipal-Agenten-Theorie<sup>62</sup>

Die Gliederung in internes und externes Rechnungswesen kann vor dem Hintergrund der Prinzipal-Agenten-Theorie damit begründet werden, dass zwischen unternehmensinternen und -externen Adressaten ein unterschiedlicher Grad an Informationsasymmetrie und unterschiedliche Interessenskonflikte bestehen, die eine hieran ausgerichtete Gestaltung des Rechnungswesens erfordert.<sup>63</sup> Es liegt der Schluss nahe, dass die „Anbindung“ des

<sup>59</sup> Vgl. Gedenk (1998), S. 24

<sup>60</sup> Vgl. Wagenhofer (2008), S. 165; Vgl. Pfaff/Bärtl (1998), S. 764; Vgl. Pfaff/Weber (1998), S. 153f

<sup>61</sup> Vgl. Ewert (2006), S. 30;

<sup>62</sup> Quelle: Müller (2006); S. 89

<sup>63</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 125



Managements an den Jahresabschluss die Restriktionen, die Strategien oder die Zielsetzung des Managements und damit auch das interne Rechnungswesen beeinflussen könnte.<sup>64</sup>

### 2.3.3 Beziehung zwischen den theoretischen Ansätzen

In der Regel werden die Entscheidungs- und Verhaltenssteuerungsfunktion des Rechnungswesens parallel anerkannt, wobei dies entweder explizit herausgestellt oder an den Rechnungszwecken deutlich wird. So korrespondieren beispielsweise der Rechnungszweck der Entscheidung (internes Rechnungswesen) und der Rechnungszweck der Information (externes Rechnungswesen) mit der Entscheidungsfunktion. Oder der (interne) Rechnungszweck der Verhaltenssteuerung, und der (externe) Rechnungszweck der Rechenschaftslegung, entsprechen beide der Verhaltensbeeinflussungsfunktion. Durch diese parallele Anerkennung von Entscheidungs- und Verhaltenssteuerungsfunktion tritt der Bedarf einer vom Rechnungszweck abhängigen Gestaltung des Rechnungswesens besonders deutlich hervor.<sup>65</sup>

Allerdings gestaltet sich die Umsetzung in der Praxis als nicht so einfach: Informationen, welche sich prinzipiell eignen um optimale Entscheidungen herbeizuführen, weisen oftmals zum Zwecke der Verhaltenssteuerung Defizite auf und sind somit weniger geeignet. Denn für die Verhaltenssteuerung kann es beispielsweise zweckdienlich sein, die Informationen des Rechnungswesens zu verzerren um optimale Verhaltensanreize zu setzen.<sup>66</sup> Zudem verlangen die Verhaltens- und Entscheidungssteuerung zum Teil unterschiedliche Informationssysteme. Angenommen ein Informationssystem misst das wirtschaftliche Ergebnis und ein anderes die Arbeitsleistung, welche das wirtschaftliche Ergebnis beeinflusst. Aus Sicht der Verhaltenssteuerung ist dem zweiten Informationssystem i.d.R. der Vorzug zu geben, weil es präzisere Informationen über die Arbeitsleistung enthält. Aus der Sicht der Entscheidungsunterstützung, beispielsweise im Hinblick auf die Änderung des Marktpreises des Unternehmens, hat das zweite System jedoch keinen Wert, weil die Arbeitsleistung im Marktpreis bereits antizipiert ist; das erste Informationssystem scheint dafür nützlicher, weil es bereits Informationen über das unsichtbare Umfeld enthält, in welchem das Management seine Arbeitsleistung erbrachte. Ähnlich ist es mit der Prognosefähigkeit der Signale aus den beiden Informationssystemen. Das erste Informationssystem hat einen Prognosewert; das zweite hingegen nicht, da eine Prognose im Rahmen der Verhaltenssteuerung grundsätzlich keinen Stellenwert hat.<sup>67</sup> Eine wesentliche Frage ist, ob die Beeinflussung untergeordneter

---

<sup>64</sup> Vgl. Pfaff/Bärtl (1998), S. 758

<sup>65</sup> Vgl. Schaier (2008), S. 126

<sup>66</sup> Vgl. Ebenda

<sup>67</sup> Vgl. Wagenhofer (2008), S. 165f

Führungsebenen (interne Steuerung) und die Koordination der Interessen von Kapitalgebern, Unternehmensleitung und Arbeitnehmern (externe Steuerungsebene) so voneinander zu trennen sind, dass auch die Ausgestaltung von interner und externer Rechnungslegung separat voneinander betrachtet werden kann.<sup>68</sup>

Geht man davon aus, dass das Rechnungswesen seinen Zweck im Abbau von Informationsdefiziten hat, ist der Zustand anzustreben, bei dem keine Informationslücken bzw. Asymmetrien mehr vorliegen. In diesem (theoretischen) Fall der vollkommenen Information wäre nur eine einzige Abbildung des Unternehmens möglich, welche somit als vollkonvergent und betriebswirtschaftlich sachgemäß anzusehen ist. Eine absolute Objektivität ist aber nur schwer zu erreichen, somit kann nur eine subjektiv verzerrte Annäherung an diesen Zustand gelingen. Folglich wird die in der Theorie als optimal erscheinende konvergente und betriebswirtschaftlich sachgemäße Ausprägung von Rechnungsweseninstrumenten in der Praxis in verschiedene teilloptimale Lösungen zerfallen.<sup>69</sup>

## 2.4 Gründe für eine Unternehmenssteuerung nach IFRS

Seit Mitte der 90er Jahre lässt sich in der Unternehmenspraxis zunehmend ein Abrücken von der angeführten Ausdifferenzierung des Rechnungswesens erkennen.<sup>70</sup> Die Trennung von pagatorischen und kalkulatorischen Rechnungssystemen wird zunehmend hinterfragt. Immer häufiger greifen Unternehmen für interne Rechenzwecke auf Daten der externen Rechnungslegung zurück. Eine derart ausgestaltete Unternehmensrechnung bezeichnet man als „integrierte Rechnungslegung“ wobei der Prozess der Integration selbst mit den Begriffen „Konvergenz“, „Harmonisierung“ oder „Vereinheitlichung“ bezeichnet wird.<sup>71</sup> Den Kern der Überlegungen bildet die Übereinstimmung der Ergebnisrechnung für Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben auf Unternehmens-, Segment- oder Geschäftsbereichebene mit der in der externen Finanzberichterstattung publizierten Erfolgsrechnung. Die Integration der internen und externen Rechnungslegung wird dabei durch die charakteristischen Merkmale der IFRS-Finanzberichterstattung unterstützt, welche – anders als die traditionelle Rechnungslegung nach UGB – durch die ausgeprägte ökonomische Perspektive näher an den Steuerungsbedarfen der internen Rechnungslegung liegt.<sup>72</sup>

---

<sup>68</sup> Vgl. Pfaff/Bärtl (1998), S. 757

<sup>69</sup> Vgl. Müller (2008), S. 295

<sup>70</sup> Vgl. Trapp (2010), S. 301

<sup>71</sup> Vgl. Simons/Weißberger (2008), S. 140

<sup>72</sup> Vgl. Weißberger (2006), S. 44

Kundenwertcontrolling und IFRS Rechnungslegung  
Harmonisierungspotenziale der internen und externen  
Rechnungslegung von Banken

Belohuby, R.

2014, XIII, 315 S. 105 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-03496-2