

Sven Schaier

Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

**Schriften des Center for Controlling
& Management (CCM), Band 29**



Herausgegeben von

Universitätsprofessor Dr. Dr. h. c. Jürgen Weber

WHU – Otto Beisheim School of Management, Vallendar

Die Schriftenreihe präsentiert Ergebnisse betriebswirtschaftlicher Forschung im Bereich Controlling und Führung. Sie basiert auf einer aktorsorientierten Sicht des Controlling, in der die Rationalitätssicherung der Führung einen für die Theorie und Praxis zentralen Stellenwert einnimmt.

Sven Schaier

Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen

Bedarf für eine Neustrukturierung
des Rechnungswesens?

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber

Deutscher Universitäts-Verlag

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation WHU – Otto Beisheim School of Management Vallendar, 2007

1. Auflage September 2007

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2007

Lektorat: Frauke Schindler / Stefanie Loyal

Der Deutsche Universitäts-Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.
www.duv.de



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

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main
Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier
Printed in Germany

ISBN 978-3-8350-0891-5

Geleitwort

Das Rechnungswesen in Deutschland ist seit seinen Anfängen in einen externen und einen internen Teil differenziert. Dies gilt nicht nur in der Unternehmenspraxis, sondern auch in der Literatur. Sichtbarster Ausdruck dort ist das Nebeneinander getrennter Lehrbücher. Auch die Bildung separierter Lehrstühle lässt sich als ein Zeichen für die tief gehende Trennung der beiden Bereiche identifizieren. Seit gut zehn Jahren ist nun eine Annäherung zwischen interner und externer Rechnungslegung zu beobachten, die mit dem Begriff der Konvergenz belegt wird. Als Startpunkt dieser – insbesondere von der Internationalisierung der Rechnungslegung ausgelöst – Entwicklung wird zumeist der Entschluss der Siemens AG aufgefasst, für die Zwecke der Konzernsteuerung nur noch Informationen aus der externen Rechnungslegung zu verwenden. Dies löste eine umfangreiche Debatte aus, die zu einem breiten Schrifttum geführt hat. Man könnte nun erwarten, dass in diesem die Konvergenz hinreichend exakt beschrieben und begründet wird. Wie so häufig fokussiert sich die Diskussion aber auf wenige Ausschnitte (z.B. die Ausrichtung auf Anreizfragestellungen), ohne eine tief gehende Klärung der begrifflichen und konzeptionellen Grundlagen vorzunehmen. Hierunter leidet die gesamte Konvergenzdiskussion.

Die vorliegende Dissertation von Schaier setzt genau an diesem Defizit an. Er will systematisch und präzise durch die Analyse der Konvergenzdiskussion die für das Verständnis und die Konzeption einer Konvergenz im Rechnungswesen grundlegenden Begrifflichkeiten herausarbeiten und kritisch überprüfen. Damit nimmt er eine sehr grundsätzliche, nicht auf die Lösung von Einzelproblemen gerichtete Perspektive ein. Eine solche Arbeit fehlt bislang. Sie gewinnt ihren Reiz aus der sehr präzisen und sorgfältigen, methodisch kontrollierten Analyse der Problemstruktur. Schaier arbeitet überzeugend heraus, wie unscharf die bisherige Konvergenzdiskussion geführt wurde. Dies hat u.a. dazu geführt, dass unter Konvergenz in der einschlägigen Literatur sehr unterschiedliche Ausprägungen einer Verringerung der Unterschiedlichkeit von internem und externem Rechnungswesen gefasst werden. Versuche, diese Diskussion in der Folge auf eine präzisere begriffliche Grundlage zu stellen, gelingen nicht, wenn die herrschende Klassifikation in externes und internes Rechnungswesen beibehalten wird. Schaier unterbreitet deshalb anschließend, basierend auf einer verhaltensorientierten Perspektive des Rechnungswesens, einen alternativen Vorschlag für eine Strukturierung des Rechnungswesens, der Anlass für weit über die Konvergenzdiskussion hinausgehende Überlegungen zur Ausgestaltung des Rechnungswesens sein kann und soll.

Insgesamt hat sich Schaier einem Thema verschrieben, das im heutigen Wissenschaftsbetrieb eher als unattraktiv einzuschätzen ist. Sich mit Begrifflichkeiten und Klassifikationen auseinander zu setzen, verspricht keine großen Veröffentlichungschancen. Dennoch sind Arbeiten

dieser Art für eine Disziplin sehr wichtig. Begriffliche und konzeptionelle Unschärfen führen zu angreifbaren Ergebnissen; hiervon ist die Konvergenzdiskussion voll. Dass Schaier mehr deren Grenzen aufzeigt, als selbst konstruktive Vorschläge unterbreitet, schränkt den Wert der ungewöhnlich[en] lesenswerten Arbeit nicht ein.

Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber

Vorwort

„Kurz gesagt, die Wahrheit von Aussagen und die Richtigkeit von Beschreibungen, Darstellungen, Exemplifikationen, Ausdrücken – der Komposition, der Zeichnung, der Diktion, des Rhythmus – ist also vor allem eine Sache des Passens.“

Nelson Goodman

Die Unterscheidung in „internes und externes Rechnungswesen“ und die auf ihr aufbauende Strukturierung des Rechnungswesens werden in der Betriebswirtschaftslehre in Deutschland weitgehend als Selbstverständlichkeit akzeptiert. In aller Regel ist man sich nicht dessen bewusst, dass mit diesen Begriffen implizit ein komplettes Gestaltungsmodell für das Rechnungswesen verbunden wird. Und noch weniger im Bewusstsein dürfte stehen, dass es sich bei diesen Begriffen lediglich um vereinfachende Beschreibungen handelt, die nicht als „richtig“ oder „falsch“ eingestuft werden können. Hieraus darf aber nicht gefolgert werden, dass die zur Strukturierung des Rechnungswesens verwendeten Begriffssysteme willkürlich gewählt werden können. Vielmehr kommt es bei ihnen, wie das obenstehende Zitat von *Goodman* aus „Weisen der Welterzeugung“ zum Ausdruck bringt, schlichtweg darauf an, dass sie „passen“. Da sowohl die Praxis als auch die Theorie des Rechnungswesens von der Zweiteilung in ein internes und ein externes Rechnungswesen geprägt sind, widmet sich diese Arbeit der Frage, ob die bestehende Strukturierung des Rechnungswesens „passt“.

Die Fertigstellung dieser Dissertation wäre ohne die Unterstützung zahlreicher Personen niemals möglich gewesen. Ganz besonders herzlich möchte ich mich bei meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber bedanken. Er hat mich stets durch seine Ideen und Anregungen unterstützt und hatte immer ein offenes Ohr für sämtliche Fragen und Anliegen. Darüber hinaus hat er am Lehrstuhl für eine Atmosphäre gesorgt, die persönliche Freiräume geschaffen und zur Kreativität angeregt und ermuntert hat.

Herrn Prof. Dr. Rolf Uwe Fülber danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens und für die wertvollen Anregungen, die ich von ihm erhalten habe - insbesondere für die Denkanstöße bei der Konzeptionierung dieser Arbeit.

Mein Dank gilt ebenfalls meinen lieben Lehrstuhlkollegen, die entscheidend dazu beigetragen haben, dass mir die Jahre an der WHU in schöner Erinnerung bleiben werden. Besonders für die unvergeßliche Zeit bedanken möchte ich mich beim „CCM-Dream-Team“ Anne Paefgen, Bernhard Hirsch, Dennis Spillecke und Oliver Strangfeld. Darüber hinaus danke ich Bernd Heine, Ramon Knollmann, Michael Löbig, Matthias Meyer, Roman Müller, Hendrik Schlüter,

Frauke Sill, Mascha Sorg, Carl Marcus Wallenburg, Eric Zayer und dem Sekretariats-Team Fotini Noutsia, Beata Kobylarz und Sonja Kayser.

Den entscheidenden persönlichen Rückhalt habe ich immer in meiner Familie gefunden. Meinen Eltern, meinem Bruder Aare und seiner Frau Sylvia danke ich für ihre liebevolle Unterstützung und widme ihnen diese Arbeit.

Sven Schaier

Inhaltsübersicht

1	Einleitung	1
1.1	Einführung in die Thematik	1
1.2	Forschungsstand und Forschungsdefizite	4
1.3	Zielsetzung und Methodik	13
1.4	Gang der Untersuchung	15
2	Klassifikationen als konzeptionelle Grundlage der Untersuchung	17
2.1	Grundlagen der Klassifikation	18
2.2	Arten von Klassifikationen	21
2.3	Theoretischer Status von Klassifikationen	26
2.4	Kriterien für eine Beurteilung von Klassifikationen	29
2.5	Zusammenfassung	37
3	Die Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen	39
3.1	Historische Entwicklung der Unterscheidung	39
3.2	Aktueller Stand der Untergliederung des betrieblichen Rechnungswesens und der Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen	75
3.3	Zusammenfassung und Bewertung der Entwicklung und des aktuellen Standes der Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen	100
4	Die Diskussion um eine Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen	103
4.1	Abgrenzung der Konvergenzdiskussion	103
4.2	Konvergenzbegriffe und -definitionen	108
4.3	Die Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen in der Konvergenzdiskussion	111
4.4	Auslöser und Motive für eine Konvergenz im Rechnungswesen	116
4.5	Konzepte einer Konvergenz im Rechnungswesen	124
4.6	Zusammenfassung	139
5	Konvergenz im Rechnungswesen und Klassifikation des Rechnungswesens	143
5.1	Konvergenz und die bestehende Klassifikation des Rechnungswesens	143
5.2	Die bestehende Klassifikation des Rechnungswesens als Hintergrund einer Annäherung von internem und externem Rechnungswesen	144
5.3	Konvergenz als Auslöser von Veränderungen der Klassifikation des Rechnungswesens	168
5.4	Zusammenfassung	192
6	Zusammenfassung und Fazit	197

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis	XV
Tabellenverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
1 Einleitung	1
1.1 Einführung in die Thematik	1
1.2 Forschungsstand und Forschungsdefizite	4
1.2.1 Empirische Ergebnisse zur Konvergenz des Rechnungswesens	4
1.2.2 Ergebnisse sachlich-analytischer Arbeiten zur Konvergenz des Rechnungswesens	6
1.2.3 Ableitung von Forschungsdefiziten	9
1.3 Zielsetzung und Methodik.....	13
1.4 Gang der Untersuchung.....	15
2 Klassifikationen als konzeptionelle Grundlage der Untersuchung	17
2.1 Grundlagen der Klassifikation	18
2.2 Arten von Klassifikationen	21
2.2.1 Hierarchische Klassifikationen	22
2.2.2 Nicht-hierarchische Klassifikationen.....	24
2.3 Theoretischer Status von Klassifikationen.....	26
2.4 Kriterien für eine Beurteilung von Klassifikationen.....	29
2.4.1 Kriterien nach Rudner.....	31
2.4.2 Kriterien der American Accounting Association	34
2.5 Zusammenfassung.....	37
3 Die Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen	39
3.1 Historische Entwicklung der Unterscheidung.....	39
3.1.1 Entwicklung bis zum Ende des 19. Jahrhunderts	41
3.1.2 Entwicklung vom Anfang des 20. Jahrhunderts bis 1918	42
3.1.3 Entwicklung von 1919 bis 1933 (die „Schmalenbach-Periode“)	44
3.1.4 Entwicklung von 1933 bis 1945	63
3.1.5 Entwicklung nach 1945	67
3.1.6 Zusammenfassung	73

3.2	Aktueller Stand der Untergliederung des betrieblichen Rechnungswesens und der Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen	75
3.2.1	Methode der Untersuchung	76
3.2.2	Ergebnisse der Lehrbuchanalyse	79
3.2.2.1	Definition des betrieblichen Rechnungswesens	80
3.2.2.2	Klassifikationen des betrieblichen Rechnungswesens	83
3.2.2.3	Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen	88
3.2.2.4	Grundlagen der Klassifikationen des Rechnungswesens	90
3.2.3	Zusammenfassung	97
3.3	Zusammenfassung und Bewertung der Entwicklung und des aktuellen Standes der Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen	100
4	Die Diskussion um eine Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen	103
4.1	Abgrenzung der Konvergenzdiskussion	103
4.2	Konvergenzbegriffe und -definitionen	108
4.3	Die Unterscheidung von internem und externem Rechnungswesen in der Konvergenzdiskussion	111
4.4	Auslöser und Motive für eine Konvergenz im Rechnungswesen	116
4.5	Konzepte einer Konvergenz im Rechnungswesen	124
4.5.1	Strategien für eine Anpassung von internem und externem Rechnungswesen	125
4.5.2	Graduelle Annäherung von internem und externem Rechnungswesen	127
4.5.3	Modell einer partiellen Konvergenz für Zwecke der Konzernsteuerung	129
4.6	Zusammenfassung	139
5	Konvergenz im Rechnungswesen und Klassifikation des Rechnungswesens	143
5.1	Konvergenz und die bestehende Klassifikation des Rechnungswesens	143
5.2	Die bestehende Klassifikation des Rechnungswesens als Hintergrund einer Annäherung von internem und externem Rechnungswesen	144
5.2.1	Annäherung von internem und externem Rechnungswesen in der bestehenden Klassifikation des Rechnungswesens	149
5.2.2	Konvergenz und die Eignung der bestehenden Klassifikation des Rechnungswesens als Heuristik für die Gestaltung des Rechnungswesens	157
5.3	Konvergenz als Auslöser von Veränderungen der Klassifikation des Rechnungswesens	168
5.3.1	Möglichkeiten für eine Anpassung der bestehenden Klassifikation des Rechnungswesens	168
5.3.2	Eignung der angloamerikanischen Klassifikation des betrieblichen Rechnungswesens	173

5.3.3 Strategien und Ansatzpunkte für eine Neuklassifikation des betrieblichen Rechnungswesens	182
5.3.4 Beispiel einer Neuklassifikation des betrieblichen Rechnungswesens.....	185
5.4 Zusammenfassung.....	192
6 Zusammenfassung und Fazit.....	197
Anhang	207
Literaturverzeichnis.....	221

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Beispiel einer Monohierarchie.....	23
Abbildung 2: Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens nach Schmalenbach.....	50
Abbildung 3: Verhältnis von Aufwand und Kosten	54
Abbildung 4: Der Kontenrahmen nach Schmalenbach.....	58
Abbildung 5: Typische Gliederung des Rechnungswesens in der Konvergenz- diskussion	114
Abbildung 6: Klassifikation des betrieblichen Rechnungswesens nach Nutzungsarten	191

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Beispiel einer Facettenklassifikation.....	25
Tabelle 2: Übersicht der für die Analyse ausgewählten Lehrbücher	78
Tabelle 3: Typische Unterschiede von internem und externem Rechnungswesen in der Konvergenzdiskussion.....	116
Tabelle 4: Übersicht der für die Analyse ausgewählten angloamerikanischen Lehrbücher.....	174

Abkürzungsverzeichnis

Abl.	=	Amtsblatt
Abs.	=	Absatz
AICPA	=	The American Institute of Certified Public Accountants
Art.	=	Artikel
Aufl.	=	Auflage
BB	=	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BDI	=	Bundesverband der Deutschen Industrie
BFuP	=	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BilReG	=	Bilanzrechtsreformgesetz
BiRiLiG	=	Bilanzrichtliniengesetz
CAPM	=	Capital Asset Pricing Model
CVA	=	Cash Value Added
DB	=	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	=	das heißt
DB	=	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	=	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DRSC	=	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSR	=	Deutscher Standardisierungsrat
DStR	=	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
ebd.	=	ebenda
ed.	=	edition
ED	=	Exposure Draft
EDV	=	elektronische Datenverarbeitung
EG	=	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	=	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
erw.	=	erweitert(e)
et al.	=	et alii
etc.	=	et cetera
EU	=	Europäische Union
e.V.	=	eingetragener Verein
EVA	=	Economic Value Added
EWR	=	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	=	folgende

FASB	=	Financial Accounting Standards Board
ff.	=	fortfolgende
Fn.	=	Fußnote
GKR	=	Gemeinschaftskontenrahmen
GoB	=	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GuV	=	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	=	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	=	Herausgeber
IAS	=	International Accounting Standards
IASC	=	International Accounting Standards Committee
i.d.R.	=	in der Regel
IFRS	=	International Financial Reporting Standards
IKR	=	Industrie-Kontenrahmen
inkl.	=	inklusive
Jg.	=	Jahrgang
KapAEG	=	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KapCoRiLiG	=	Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz
KonTraG	=	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KoR	=	Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
krp	=	Kostenrechnungspraxis (Zeitschrift)
l.	=	Liter
LSBÖ	=	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Bauleistungen für öffentliche Auftraggeber
LSÖ	=	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber
m.	=	mit
No.	=	Number
Nr.	=	Nummer
o.	=	ohne
PublG	=	Publizitätsgesetz
RPÖ	=	Richtlinien für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen
S.	=	Seite(n)
SFAS	=	Statement of Financial Accounting Standards
SG-DGfB	=	Schmalenbach-Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft
TransPuG	=	Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität

u.	=	und
u.a.	=	unter anderem
USA	=	United States of America
US-GAAP	=	United States of America - Generally Accepted Accounting Principles
Verw.	=	Verweis
vgl.	=	vergleiche
Vol.	=	Volume
WHU	=	Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung
WiSt	=	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WPg	=	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	=	Wertpapierhandelsgesetz
z.B.	=	zum Beispiel
ZfB	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	=	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfCM	=	Zeitschrift für Controlling und Management