



**Dirk Simons\* / Barbara E. Weißenberger\*\***

**„Different costs for different purposes‘ vs. ‚one version of the truth‘? Zur Konvergenz von externer und interner Rechnungslegung im deutschsprachigen Raum**

**Working Paper 5 / 2008**

**– Arbeitspapiere Industrielles Management und Controlling –**

\* Prof. Dr. Dirk Simons  
Lehrstuhl für ABWL und Rechnungswesen (Ernst & Young-Stiftungslehrstuhl),  
Universität Mannheim, Schloss, 68131 Mannheim  
simons@bwl.uni-mannheim.de

\*\* Prof. Dr. Barbara E. Weißenberger  
Professur für BWL IV mit dem Schwerpunkt Industrielles Management und Controlling,  
Justus-Liebig-Universität Gießen, Licher Str. 62, 35394 Gießen  
barbara.weissenberger@wirtschaft.uni-giessen.de

Herausgeber: Professur für Betriebswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Industrielles  
Management und Controlling (Prof. Dr. Barbara E. Weißenberger)  
Justus-Liebig-Universität, Gießen  
<http://wiwi.uni-giessen.de/controlling/>

JEL-Classification: M40

## **Abstract**

Seit den 1990er-Jahren ist im deutschsprachigen Raum eine Integration von externer und interner Rechnungslegung zu beobachten, die zu einer einheitlichen Finanzsprache führt. In der betriebswirtschaftlichen Literatur werden diese Konvergenzbestrebungen kontrovers diskutiert. Der vorliegende Beitrag untersucht im Kontext der IFRS-Finanzberichterstattung ausführlich Ursachen für die o.g. Entwicklung. Nach unserer Auffassung fördern (1) an ökonomischen Entscheidungsmodellen ausgerichtete Rechnungslegungsprinzipien, (2) unternehmensinterne Kosten-Nutzen-Überlegungen und (3) der Bedarf nach einer einheitlichen Kommunikationsbasis die Verzahnung von externer und interner Unternehmensrechnung. Zusätzlich werden die verschiedenen Dimensionen einer Integration von externer und interner Rechnungslegung ausführlich analysiert und Gründe, warum empirisch nur eine partielle Integration als Kompromisslösung zwischen vollständiger Separation und Integration vorliegt, herausgearbeitet.

# **„Different costs for different purposes‘ vs. ‚one version of the truth‘? Zur Konvergenz von externer und interner Rechnungslegung im deutschsprachigen Raum**

## **Gliederung**

1	Einführung und Problembeschreibung .....	1
2	Begriffliche und konzeptionelle Grundlagen.....	3
3	Konvergenzbestrebungen in der Rechnungslegung.....	6
3.1	Blick in die Vergangenheit: Separation von interner und externer Rechnungslegung unter HGB .....	6
3.2	Integrierte Rechnungslegung unter IFRS.....	9
4	Partielle Integration der Rechnungslegung in der Unternehmenspraxis.....	11
4.1	Problemfelder der Rechnungslegungsintegration .....	11
4.2	Integrationsdimension Datenbasis .....	12
4.3	Integrationsdimension Hierarchiestufe .....	14
4.4	Integrationsdimension Rechnungszweck.....	15
5	Zusammenfassung .....	17
	Literatur.....	17

## **1 Einführung und Problembeschreibung**

„Wie zwei Thermometer, die die Temperatur, das eine nach Celsius und das andere nach Fahrenheit, anzeigen“ (Ziegler, 1994, S. 178), so wird im Siemens-Konzern das Verhältnis zwischen der kalkulatorischen internen und der pagatorischen externen Rechnungslegung vor 1992/93 beschrieben. Die Neuorientierung des Controllings im Siemens-Konzern wurde dabei durch zwei Triebfedern gefördert. Einerseits war die traditionelle deutsche Kostenrechnung als Instrument der internationalen Konzernsteuerung nicht kommunizierbar. Andererseits ermöglichte die Durchsetzung des Umsatzkostenverfahrens nach dem Bilanzrichtliniengesetz von 1986 aufgrund der Gliederung nach Funktionskosten strukturelle Angleichungen von externer und interner Rechnungslegung. Darüber hinaus musste auf zunehmend preiselastischen Käufermärkten ein Wechsel von der selbstkostenbasierten Preisgestaltung hin zu einer zielkostenorientierten Budgetierung auf Basis vorgegebener Marktpreise umgesetzt werden. Im Kontext dieser Entwicklungen wurde bei Siemens die bis dahin eigenständige kalkulatorische Ergebnisrechnung zugunsten einer Übernahme der externen Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) für interne Zwecke aufgegeben.

Im Kern bedeutete dies, dass Siemens auf Ebene der Konzernspitze ein operatives Ergebnis als zentrale interne Steuerungsgröße einführte. Diese Kennzahl setzt unmittelbar auf den Umsatzerlösen und den Funktionskosten nach dem Umsatzkostenverfahren auf, enthält jedoch weder das Beteiligungsergebnis noch Aufwendungen aus imparitätischen Bewertungsvorgängen, wie z.B. Drohverlustrückstel-

lungen. Darüber hinaus wird eine kalkulatorische Verzinsung des betriebsnotwendigen Vermögens in Abzug gebracht. Inhaltlich entspricht das operative Ergebnis somit einem Residualgewinn vor Steuern. Im Unterschied zu der bis dahin bei Siemens üblichen internen Wirtschaftsrechnung, die ein geschlossenes System der Betriebsabrechnung und Kalkulation darstellte, werden im Zuge der vorgestellten Neuorientierung intern sowohl auf Geschäftsbereichs- bzw. Produktgruppenebene als auch in Funktionsbereichen, wie Herstellung, Vertrieb oder F&E, Aufwendungen und Erträge berichtet. Diese zeigen – anders als die bisherigen kalkulatorischen Kosten und Erlöse – unmittelbar den Beitrag zum extern ausgewiesenen Unternehmensergebnis und ermöglichen so eine „Betrachtungsrechnung ...[von] Marktpreisen auf Kosten, die sie .. erlauben“ (Ziegler, 1999, S. 187).

Dass ein deutsches Traditionsunternehmen, das sich in einer Vielzahl wissenschaftlicher Vereinigungen um die konzeptionelle Weiterentwicklung von Kostenrechnung und Controlling bemüht hatte, mit der auf *Eugen Schmalenbach* zurückgehenden Tradition einer Trennung von interner und externer Rechnungslegung brach, löste eine breite wissenschaftliche Diskussion aus (vgl. z.B. die zfbf-Sonderhefte 34/1995 oder 42/1999). Diese hat bis heute nicht an Brisanz nicht verloren. Stellungnahmen lassen sich dabei zwei Grundpositionen zuordnen. Auf der einen Seite findet sich die Forderung nach einer eigenständigen kalkulatorischen internen Rechnungslegung. Als Schlagwort kann hier die Position *Dieter Schneiders* gelten: „Der Rechnungszweck bestimmt über das Rechnungsziel den Rechnungsinhalt“ (Schneider, 1997, S. 44), was als ‚*different costs for different purposes*‘ interpretierbar ist. Auf der anderen Seite steht die Forderung nach einer einheitlichen Finanzsprache im Sinne von ‚*one version of the truth*‘, was wiederum eine weitgehende Integration von interner und externer Rechnungslegung impliziert.

Das Ziel des vorliegenden Beitrages besteht darin, diesen Gegensatz zu überbrücken. Aufbauend auf einer Analyse der Defizite einer eigenständigen kalkulatorischen Kostenrechnung werden Gründe für die Integration der Rechnungslegung vorgestellt. Darüber hinaus wird anhand der verschiedenen Integrationsdimensionen Datenbasis, Hierarchieebene und Rechenzwecke untersucht, warum eine Kompromisslösung zwischen vollständiger Separation und Integration sinnvoll ist.

Vor dem Hintergrund der verpflichtenden Einführung der International Financial Reporting Standards (IFRS) seit 2005/2007 als Grundlage der Konzernrechnungslegung in Deutschland liegt zunächst ein Blick in den angelsächsischen Raum nahe, wo seit jeher das ‚*management accounting*‘ im Sinne einer weitgehenden Integration auf den Daten des ‚*financial accounting*‘ aufbaut. Allerdings ist die Kostenrechnung in den USA deutlich weniger differenziert als in Deutschland. US-amerikanische Autoren, die sich mit deutschen Kostenrechnungssystemen auseinandersetzen, beschreiben diese als ‚*more highly developed than in the rest of the world*‘ und stellen demgegenüber ‚*lack of cost and management accounting information*‘ in US-amerikanischen Firmen fest (Sharman/Vikas, 2004, S. 22). Die in den USA wahrgenommenen Defizite betreffen dabei insbesondere die kostenstellenbezogene Planung und Kontrolle, z.B. im Zusammenhang mit der Grenzplankostenrechnung, sowie den Einsatz differen-

zierter Betriebsabrechnungs- und Kalkulationsverfahren. Insofern sollte die Diskussion über die integrierte Rechnungslegung vor dem Hintergrund der deutschen Kostenrechnungssysteme geführt werden. Der vorliegende Beitrag ist wie folgt gegliedert: In Abschnitt 2 werden zunächst die begrifflichen Grundlagen für die Diskussion integrierter Rechnungslegungssysteme gelegt. Abschnitt 3 schildert retrospektiv die Welt eines separierten externen und internen Rechnungswesens und stellt danach die Hauptargumente für eine Konvergenz der Rechnungslegung im Sinne einer einheitlichen Finanzsprache vor. Abschnitt 4 behandelt die verschiedenen Konvergenzdimensionen. Abschnitt 5 schließt den Beitrag mit einer kurzen Zusammenfassung.

## 2 Begriffliche und konzeptionelle Grundlagen

Von einer vollständig integrierten Rechnungslegung wird im Folgenden gesprochen, wenn Unternehmen für interne Rechnungszwecke ausschließlich auf unmodifizierte Daten der externen Finanzberichterstattung zurückgreifen. Der Prozess der Integration selbst wird nachfolgend als ‚Konvergenz‘ bezeichnet. Auf die in der Literatur synonym verwendeten Begriffe ‚Harmonisierung‘ bzw. ‚Vereinheitlichung‘ wird verzichtet, da insbesondere unter ‚Harmonisierung‘ primär die Durchsetzung international einheitlicher Standards in der Finanzberichterstattung verstanden wird. Der Terminus ‚Rechnungslegung‘ fokussiert ausschließlich auf die Finanz- bzw. Managementberichte im Sinne von Zahlenwerken. Die Einbeziehung organisatorischer Problemstellungen, die unter den Begriff ‚Rechnungswesen‘ zusätzlich subsumiert würden, ist im Rahmen dieses Beitrags aus Platzgründen nicht beabsichtigt, auch wenn die organisatorische Verzahnung von Bilanzierung und Controlling und die damit verbundene Herausbildung von CFO-Stellen in der Geschäftsführung eine bedeutsame Entwicklung darstellen (vgl. z.B. das Beispiel der *Telekom* bei *Kerkhoff/Thun*, 2007, S. 456ff.).

Zu Beginn der Konvergenzdiskussion im deutschsprachigen Raum wurde von vielen Unternehmen eine „vollständige Verschmelzung zwischen internem und externem Rechnungswesen für möglich [gehalten]“ (*Horváth/Arnaout*, 1997, S. 261). Es wurde allerdings schon in den 1970er-Jahren von *Joel S. Demski* gezeigt, dass es kein Rechnungslegungssystem geben kann, das unabhängig von der Präferenzfunktion und den subjektiven Einschätzungen eines gegebenen Betrachters normativ allen anderen Rechnungslegungssystemen überlegen ist (vgl. *Demski*, 1973, S. 720). Die Argumentation dieses ‚*impossibility theorem*‘ beruht darauf, dass eine vollständige Ordnung individuell wünschenswerter Ausgestaltungen von Rechnungslegung basierend auf dem Konzept der Feinheit von Informationssystemen nicht möglich ist. Im selben Sinne demonstrieren *Wagenhofer/Ewert*, dass die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen für Investoren und die Gewinnung von Bemessungsgrundlagen für die Managementbeurteilung einander widersprechende Zielsetzungen sein können (vgl. *Wagenhofer/Ewert*, 2007, S. 130-142). In dem ebendort angeführten Beispiel zeigt sich, dass für bestimmte Konstellationen betreffend die ‚Unschärfe‘, mit der Daten erhoben werden können, die Performance-Messung mittels Informationen über die Inputgröße Arbeitseinsatz erfolgen sollte, während

externe Eigenkapitalgeber für ihre Anlageentscheidungen Informationen über den Cashflow bevorzugen. Diese grundsätzlichen Überlegungen sind aber in dreierlei Hinsicht einzuschränken:

- (1) Das Fehlen eines allgemeingültig überlegenen Rechnungslegungssystems bedeutet nicht, dass bestimmte Normen der externen Finanzberichterstattung nicht doch gleichzeitig auch die Anforderungen interner Steuerungszwecke erfüllen können (vgl. *Simons/Weißberger*, 2008, S. 41, FN 16 m.w.N.).
- (2) Kosten-Nutzen-Erwägungen können dazu führen, dass Rechnungslegungssysteme eingesetzt werden, die im Sinne einer ‚Kompromisslösung‘ die Erfüllung mehrerer Zwecke gleichzeitig anstreben. Diese Überlegung liegt beispielsweise dem Konzept der Einheitsbilanz zugrunde, bei der handelsrechtliche und steuerrechtliche Zielsetzungen simultan angestrebt werden, obwohl die handelsrechtlichen Ausschüttungsbemessungs- und Informationsziele via umgekehrte Maßgeblichkeit durch fiskalpolitische Erwägungen erheblich beeinträchtigt werden.
- (3) Rechnungslegung im Sinne einer einheitlichen Finanzsprache spielt eine bedeutsame Rolle als institutionelles Koordinationsinstrument ökonomischer Akteure in nicht kurzfristigen Handlungszusammenhängen. In dem Maße, in dem Rechnungslegungsvorschriften allgemeine Anerkennung erlangen, können sie zur Grundlage wechselseitiger Verhaltenserwartungen gemacht werden, da von ihnen vorhersehbare Anreize zum Handeln oder Unterlassen ausgehen (vgl. *Ordeltjeide*, 1993, Sp. 1839).

Im Zusammenhang mit der Rechnungslegung nach IFRS sind alle drei genannten Aspekte bedeutsam. Zum Ersten wird im Framework der IFRS postuliert, sich an finanzwirtschaftlichen Optimierungskalkülen aktueller und potenzieller Eigenkapitalgeber zu orientieren. Diese korrespondieren strukturell mit unternehmensintern anwendbaren investitionstheoretischen Konzepten. Zum Zweiten wird in vielen Praxisberichten die Höhe der Kosten für eine getrennte Rechnungslegung moniert. Dabei wird nicht nur auf die direkten Kosten der Erstellung und Pflege der Kostenrechnungssysteme, sondern auch auf die indirekten Übersetzungs- und Fehlerkosten abgestellt. Zum Dritten sind gerade nach IFRS bilanzierende Unternehmen kapitalmarktorientiert. Dies erfordert nicht nur die Übersetzung der Zielvorgaben externer Investoren in interne Pläne und Budgets, sondern auch die betriebswirtschaftliche Erläuterung der externen Finanzberichterstattung und darauf aufsetzender Ergebnisprognosen, die sich aus internen betriebswirtschaftlichen Zusammenhängen ergeben. Allerdings setzt sich im Zuge der IFRS-Einführung in großen Publikumskapitalgesellschaften wie auch in Teilen des Mittelstandes (vgl. kritisch *Jahnke et al.*, 2007, S. 375f.) die Erkenntnis durch, dass verschiedene Rechenzwecke in einer vollumfänglich einheitlichen Finanzsprache schwer adäquat zu verfolgen sind.

Soweit die Sinnhaftigkeit einer teilweisen (partiellen) Integration von externer und interner Rechnungslegung unterstellt werden kann, ergeben sich drei Dimensionen für das Konvergenzfeld der Rechnungslegung (vgl. Abbildung 1).

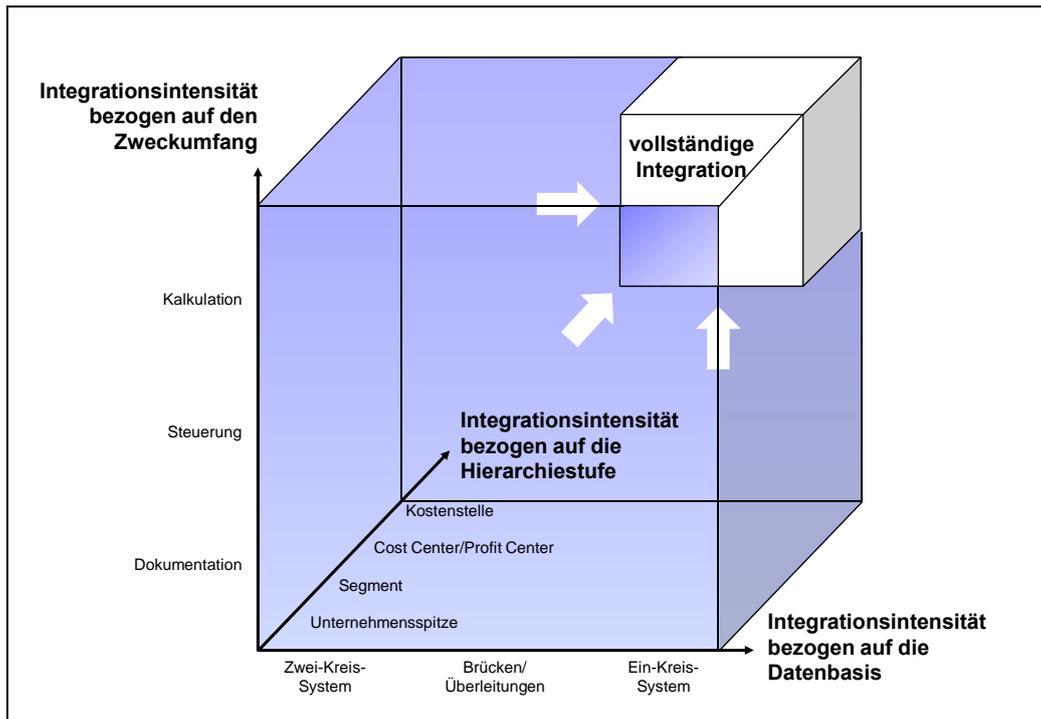


Abbildung 1: Integrationsdimensionen im Konvergenzfeld der Rechnungslegung

a) *Integrationsintensität bezogen auf die Datenbasis:*

Die Kernfrage für die Konvergenz besteht darin, inwieweit in den Berichtsformaten der internen Rechnungslegung eine Angleichung an die externen Maßgrößen für Ressourcenverzehr, Leistungserstellung und Vermögensbewertung erfolgen soll. Auch bei grundsätzlicher Verwendung der Daten in einem Ein-Kreis-System können z.B. Korrekturen vorgenommen werden, um für Zwecke der internen Rechnungslegung dysfunktionale Effekte der externen Rechnungslegung zu eliminieren. Gebräuchlich ist beispielsweise, die betriebliche Erfolgsgröße zwar vollständig aus der externen Rechnungslegung herzuleiten, von dieser für interne Zwecke aber im Zuge einer wertorientierten Steuerung noch Kapitalkosten abzuziehen.

b) *Integrationsintensität bezogen auf die Hierarchiestufe:*

Auf unterschiedlichen Hierarchieebenen (Konzern- bzw. Segmentebene einerseits, Ebene der operativen Prozess- und Produktsteuerung andererseits) können unterschiedliche Integrationsstrategien verfolgt werden. In vielen Praxisberichten wird eine integrierte Rechnungslegung insbesondere auf den oberen Hierarchieebenen festgestellt; auf nachgelagerten Hierarchieebenen mit zunehmender Nähe zur operativen Leistungserstellung bleibt häufig eine eigenständige interne Rechnungslegung bestehen. Ursache für diesen Unterschied ist die mit der Hierarchiestufe abnehmende Wichtigkeit der Informationsverdichtung.

c) *Integrationsintensität bezogen auf den abgedeckten Zweckumfang:*

Betrachtet man Rechnungslegung als Finanzsprache, dann ist für die interne Rechnungslegung neben der Dokumentation insbesondere die laufende Performance-Messung als Instrument der Verhaltenssteuerung bedeutsam. Beide Zwecksetzungen werden auch von der externen Rech-

nungslegung berücksichtigt. Eine vollständige Integration würde allerdings zum Beispiel auch die Kalkulation von Preisen für Sach- und Dienstleistungen einschließen. Hier ist es jedoch z.B. erforderlich, mit Standardkosten oder lebenszyklusbezogenen Periodenkosten zu arbeiten, um von der externen Rechnungslegung ausgeblendete Periodeninterdependenzen einzubeziehen.

Ist in einer oder mehrerer dieser Dimensionen die Integration von externer und interner Rechnungslegung nur teilweise realisiert, spricht man von einer ‚partiell‘ integrierten Rechnungslegung. Hier ist eine Vielzahl von Gestaltungsmustern denkbar, deren empirische bzw. analytische Durchdringung eine der wissenschaftlichen Herausforderungen in den nächsten Jahren darstellt.

### **3 Konvergenzbestrebungen in der Rechnungslegung**

#### **3.1 Blick in die Vergangenheit: Separation von interner und externer Rechnungslegung unter HGB**

Historisch ist die Trennung von externer und interner Rechnungslegung in Deutschland eine Konsequenz der starken Ausrichtung des HGB auf den Rechnungszweck Gläubigerschutz und der engen Verflechtung von Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, weshalb die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zurückgedrängt wurde (vgl. *Simons/Ebert*, in Drucklegung). Bedeutsame GoB des deutschen Handelsrechts, die zumindest bis zum Inkrafttreten des BilMoG (geplant für 2009) Gültigkeit besitzen, sind aus Controllingsicht steuerungsavers. Mehrere Beispiele veranschaulichen dies:

- Aufgrund der umsatzgebundenen Erfolgsrealisation werden Gewinne erst dann ausgewiesen, wenn sie durch eine Transaktion mit einem unternehmensfremden Dritten manifestiert wurden. Für Steuerungs Zwecke sollte jedoch ein möglichst enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Managementaktivitäten und dem damit einhergehenden Erfolgsausweis vorliegen (Prinzip der zeitlichen Entscheidungsverbundenheit).
- Das Vorsichtsprinzip fördert die Bildung stiller Reserven, die jedoch unbemerkt wieder aufgelöst werden können. Dies ermöglicht dem Management ex post die bilanzpolitische Beeinflussung des Erfolgsausweises, so dass aus der HGB-Rechnungslegung abgeleitete Performance-Größen nicht zwingend einen Bezug zur Managementleistung der betrachteten Periode besitzen.
- Der Grundsatz der Einzelbewertung führt dazu, dass Verbundeffekte aus Vermögensgegenständen und Schulden nur unzureichend abgebildet werden. Hier ist nicht nur die fehlende Abbildung von Hedgings in der Finanzberichterstattung problematisch. Auch bei der außerplanmäßigen Wertminderung einzelner Vermögensgegenstände werden Verbundeffekte nicht gewürdigt, obwohl sie den positiven Kapitalwert eines Investitionsprogramms treiben können.

Um die Rechenzwecke der internen Rechnungslegung, d.h. Dokumentation, Steuerung und laufende bzw. fallweise Kalkulationen, erfüllen zu können, haben deutsche Unternehmen deshalb seit jeher

intern mit kalkulatorischen Kosten gearbeitet (vgl. *Hax*, 2002, Sp. 758). In einer durch die *Schmalenbach*'sche Treppe beschriebenen Systematik bleiben neutrale Aufwendungen und Erträge aus dem Datensatz der Finanzbuchhaltung für interne Zwecke unberücksichtigt und werden durch so genannte kalkulatorische Zusatz- und Anderskosten bzw. -erlöse ergänzt.

Allerdings repräsentiert die kalkulatorische Datenbasis nur einen Teil der Kostenrechnung. Ein weiteres Merkmal der internen Rechnungslegung ist die Kostenrechnung als eigenständiger Methoden Kern, der interne Kostenaufspaltungs-, Verrechnungs- und Kalkulationsschemata umfasst. Dazu gehört z.B. die Kostenspaltung in fixe und variable Bestandteile, die an die Produktionsfunktion angelehnte Kostenstellenrechnung, die Ermittlung von Zuschlagssätzen und Verrechnungspreisen oder die Aufstellung der Managementenerfolgsrechnung in Form der Fixkostendeckungsrechnung. Diese Verfahren sind erforderlich, um Kosten und Erlöse den vielfältigen internen Steuerungs- und Entscheidungsobjekten zuzurechnen, zu denen z.B. Produkte, Aufträge, Kostenstellen, Werke, Regionen oder Geschäftsbereiche gehören, die in der Regel nicht bzw. allenfalls auf hochaggregierter Ebene den Legaleinheiten (Unternehmens-/Konzernspitze, Zwischenholdings, Tochtergesellschaften, Joint Ventures usw.) des betrachteten Unternehmens entsprechen.

Da in der internen Rechnungslegung seit jeher im Regelfall eine monatliche Erfolgsrechnung durchgeführt wird, während der HGB-Jahresabschluss nur jährlich nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erstellen war, wurden zur technisch-administrativen Erleichterung der Monatsberichterstattung zwei Rechenkreise für jeweils externe und interne Zwecke vorgehalten (Zwei-Kreis-System). Der Vorteil dieser Vorgehensweise besteht darin, dass die interne Betriebsergebnisrechnung unabhängig von der externen Rechnungslegung aufgestellt werden kann. Ein umfassender Abschluss aller Konten, der z.B. die Bestandsermittlungen im Bereich des Sachanlage- und Vorratsvermögens, die Bildung und Auflösung von Rückstellungen sowie Abgrenzungs- und ggf. Konsolidierungsbuchungen erforderlich macht, ist bei einem eigenständigen internen Rechenkreis nicht erforderlich. Weitergehende Vereinfachungen führten in der internen Rechnungslegung sogar zur Aufgabe des Systems der Doppik unter Verwendung einer statistisch-tabellarischen Betriebsbuchführung ohne Systemverknüpfung zur externen Rechnungslegung (vgl. *Eisele*, 2002, S. 587).

Der Nachteil eines solchen Zwei-Kreis-Systems besteht in Unstimmigkeiten zwischen Jahresergebnis lt. GuV und der Summe der Monatsergebnisse der internen Rechnungslegung. Divergenzen resultieren beispielsweise daraus, dass Transaktionen unterschiedlich bewertet werden, z.B. durch die Vornahme anschaffungs- versus wiederbeschaffungswertbezogener Abschreibungen oder durch die Bewertung von Umsatzerlösen mit den tatsächlich erzielten Netto-Preisen versus Standardpreisen. Verschärft wird dies durch abweichende Ergebnisdefinitionen (andere Kosten- und Erlöspositionen im internen als im externen operativen Ergebnis) oder durch Mehrdeutigkeiten und Überschneidungen im Verhältnis von Legal- und Steuerungseinheiten (so genannte „Zebra-Gesellschaften“ (*Wenzel*, 2007, S. 300)). Dies sind solche Gesellschaften oder Teilkonzerne, die zwar eine eigenständige Legaleinheit bilden

und für die deshalb ein HGB-Finanzbericht erstellt wird, die aber gleichzeitig mindestens zwei Geschäftsfeldern zugeordnet sind, in denen auch andere Legaleinheiten aktiv sind.

Abbildung 2 veranschaulicht die Schwierigkeiten einer Überleitung einer eigenständigen internen Rechnungslegung auf die externe Finanzberichterstattung grafisch.

Ein Konzern hat annahmegemäß zwei Gesellschaften A und B, die beide wiederum in zwei Geschäftsfeldern I und II aktiv sind. Im internen Rechenkreis werden Material- und Personalkosten auf Standardkostenbasis verrechnet. Unterstellt man, dass der Rohertrag abzüglich dem Personalaufwand strukturell dem Produktdeckungsbeitrag entspricht, dann liegen diese Standardkosten offensichtlich um 80 Geldeinheiten unter den in der Konzern-GuV ausgewiesenen Aufwand. Weiterhin korrespondieren die in der GuV ausgewiesenen Abschreibungen mit den bereichsfixen Kosten. Sie werden intern jedoch auf wiederbeschaffungswertbezogener Basis verrechnet, was zu einem um 100 GE höheren Ausweis in der Managementenerfolgsrechnung führt. Kosten der Zentrale werden aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt; ebenso wenig gibt es annahmegemäß Transaktionen zwischen beiden Gesellschaften.

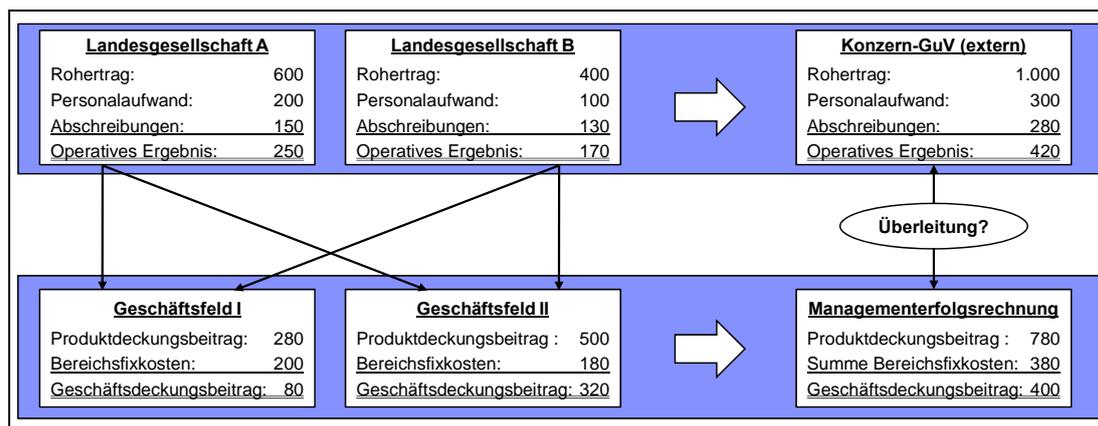


Abbildung 2: Divergenzen zwischen externer und interner Erfolgsrechnung in einer separierten Rechnungslegung

Es ist offensichtlich, dass ohne explizite Kenntnis der Ausgangsdaten weder auf Gesellschafts- noch auf Geschäftsfeldebene ein Bezug zwischen Produktdeckungsbeitrag (strukturell äquivalent zu Rohertrag abzüglich Personalaufwand), Abschreibungen (strukturell äquivalent zu Bereichsfixkosten) und operativem Ergebnis bzw. Geschäftsdeckungsbeitrag hergestellt werden kann. Auch auf aggregierter Ebene können nur Unterschiede konstatiert, aber nicht in betriebswirtschaftlich aussagekräftiger Form analysiert werden.

Im Fall der Bereichsfixkosten ist zwar bekannt, dass die Differenz von 100 GE aus der unterschiedlichen Abschreibungsbasis resultiert. Eine Aufspaltung der Unterschiede erfordert jedoch, dass alle Abschreibungen buchhalterisch sowohl auf Anschaffungs- als auch auf Wiederbeschaffungswertbasis Legal- und Steuerungseinheiten zugeordnet werden. Konkret heißt dies, dass in der Anlagenbuchhaltung z.B. die Abschreibungen auf eine Anlage der Landesgesellschaft A prozentual aufgeteilt werden

müssen, wenn beide Geschäftsfelder I und II damit bedient werden. Gleiches gilt auch für die übrigen Kostenpositionen.

Der fehlende Zusammenhang von externer und interner Rechnungslegung führt dazu, dass eine Übersetzung betriebswirtschaftlicher Maßnahmen bzw. Ziele zwischen beiden Rechenwerken unmöglich wird. Wird im Geschäftsfeld I beispielsweise eine Maßnahme veranlasst, die den geplanten Geschäftsdeckungsbeitrag um 10 GE steigen lässt, ist unklar, wie sich dies auf das operative Ergebnis der Landesgesellschaften A und B bzw. den Gesamtkonzern auswirken wird. Gleichermaßen kann eine vom Konzern gegenüber dem Kapitalmarkt kommunizierte Ergebnissteigerung von 5 GE nicht in interne Vorgaben übersetzt werden, da die internen Entscheidungsobjekte (z.B. Produktdeckungsbeiträge) nur mit kalkulatorischen Kosten geführt werden.

Diese Inkommensurabilitätsproblematik einer separierten Rechnungslegung lässt sich zwar lösen – allerdings nur dann, wenn nicht nur für Dokumentationszwecke, sondern auch für Planung und Kontrolle sämtliche Legal- und Steuerungsobjekte (in diesem Beispiel Gesellschaften, Geschäftsfelder und Gesamtkonzern) in beiden Rechenkreisen parallel in Plan und Ist sowohl auf Basis von Aufwand als auch von Kosten geführt werden. Dies ist in der Praxis weitestgehend unüblich, da eine derartige Doppelarbeit nur bei entsprechend hohem zeitlichen und personellen Aufwand innerhalb der Controllingprozesse möglich ist und zudem bis heute eine Begründung für die Sinnhaftigkeit einer solchen parallelen Rechnungslegung aussteht.

### **3.2 Integrierte Rechnungslegung unter IFRS**

Wie im vorangegangenen Abschnitt gezeigt wurde, ist die Konsequenz einer separierten Rechnungslegung grundsätzlich ein unüberbrücktes Auseinanderfallen von externer und interner Finanzsprache im Unternehmen. In dem Maße, in dem zwischen externer und interner Rechnungslegung, z.B. bei kapitalmarktorientierten Unternehmen, Interdependenzen entstehen (vgl. *Schaier*, 2008, S. 130-134), führt diese Trennung zu Dysfunktionalitäten. Pointiert formuliert dies der Controlling-Leiter eines DAX-30-Unternehmens: „*Sie hatten früher [in einer separierten Rechnungslegung, d.Verf.] immer divergierende Daten. Die beiden Zahleninformationen haben Sie nie zusammenbekommen.*“ (*Weber*, 2008, S. 242).

Ein warnendes Beispiel liefert auch die Beinahe-Insolvenz der Lufthansa zu Beginn der 1990er-Jahre. Das intern auf Standardkosten ermittelte betriebliche Ergebnis war positiv. Im Gegensatz dazu baute sich – von den Entscheidungsträgern im Unternehmen zunächst unbemerkt – u.a. aufgrund außerplanmäßiger Wertminderungen und stark steigender laufender Aufwendungen in der externen Finanzberichterstattung ein hoher Verlust auf, der fast zur Überschuldung des Unternehmens führte (vgl. *Kley*, 2006, S. 156).

Auch wenn frühe Beiträge wie z.B. das eingangs zitierte Beispiel des Siemens-Konzerns über Konvergenzbestrebungen von externer und interner Rechnungslegung noch unter HGB berichten, ist unbestritten, dass ein äußerst bedeutsamer Kontextfaktor für die breite Durchsetzung der integrierten

Rechnungslegung die Verbreitung der IFRS als Bilanzierungsstandard in Europa ist (vgl. z.B. Müller, 2006, S. 127ff., der für 68% der befragten deutschen Unternehmen eine integrierte Rechnungslegung konstatiert, oder Weißenberger/Angelkort, 2007, S. 431, die bei 75% der befragten österreichischen IFRS-Anwender eine integrierte Rechnungslegung vorfinden). Unter IFRS rückt der Fokus der Rechnungslegung zunehmend auf Erwartungen und Ansprüche der Eigenkapitalgeber (vgl. Simons, 2005, S. 1f.). Diese Investoren optimieren ihre Portefeuilles nach Risiko-Rendite-Gesichtspunkten und fordern in diesem Zusammenhang von den Unternehmen ebenso zukunftsorientierte wie betriebswirtschaftlich fundierte Finanzberichte und Prognoserechnungen.

Im Gegensatz zum HGB orientieren sich die IFRS deshalb am Postulat einer präskriptiv entscheidungsorientierten Unternehmensführung, die auf das Ziel der Unternehmenswertsteigerung hin ausgerichtet ist. Dies spiegelt sich beispielhaft am *risk-and-reward-approach* wider, nach dem die bilanzielle Abbildung von Geschäftsvorfällen in Abhängigkeit von Chancen und Risiken zu erfolgen hat, wie man z.B. im Zusammenhang mit dem *asset*-Begriff oder der Bilanzierung von Leasingverträgen erkennt. Gleiches gilt für die *fair-value*-Bewertung, die trotz grundsätzlicher Beibehaltung des Einzelbewertungsprinzips den Ausweis des Vermögens auf Basis marktpreis- bzw. kapitalwertorientierter Wertansätze verlangt, so z.B. im Finanzvermögen, bei Renditeimmobilien oder im Rahmen der Neubewertung von immateriellem Vermögen oder Sachanlagevermögen (vgl. IGC/Weißenberger, 2006, S. 28).

Die informations- und entscheidungsorientierte Ausrichtung der IFRS führt dazu, dass dieses Normensystem als Grundlage für die interne Berichterstattung besser geeignet scheint als die HGB-Rechnungslegung. Da die IFRS nicht an Ausschüttungsbemessung, Maßgeblichkeitsprinzip und gesellschaftsrechtliche Normen anknüpfen, sind sie nicht funktionell überfrachtet. Eine laufende Erfassung der Transaktionen nach den Abbildungsregeln der IFRS kommt so den internen Informationsbedarfen im Vergleich zum HGB sehr viel eher entgegen.

Darüber hinaus fördern die IFRS die Integration der Rechnungslegung auch durch institutionalisierte Querverbindungen zwischen interner und externer Rechnungslegung, die idealtypisch im noch bis Ende 2008 geltenden IAS 14 zur Segmentberichterstattung in börsennotierten Unternehmen auftreten. Im Kern verlangt IAS 14, dass bedeutsame GuV- bzw. Bilanzpositionen, wie Innen- und Außenumsätze, Abschreibungen, Ergebnis, Vermögen und Investitionen, nach Segmenten disaggregiert angegeben werden müssen. Die Segmentierung muss dabei zwingend der Aufgliederung des Vorstandsreportings entsprechend entweder nach Geschäftsfeldern oder nach Regionen erfolgen. Weiterhin forderte IAS 14 IFRS-konforme Segmentangaben, die so insbesondere keine kalkulatorischen Beträge enthalten dürfen. Unternehmen mit einer eigenständigen kalkulatorischen internen Rechnungslegung, deren interne Steuerungsstruktur nicht mit der Legalstruktur korrespondiert, können diese Segmentinformationen nicht unmittelbar aus der Datenbasis der Finanzbuchhaltung herleiten. Vielmehr müssen alle Geschäftsvorfälle auch auf Segmentebene auf IFRS-Basis erfasst werden. Somit liegt gerade auch vor dem Hintergrund des in Abschnitt 3.1 dargestellten Fallbeispiels die Überlegung nahe, dies direkt der

internen Berichterstattung zugrunde zu legen und auf eine kalkulatorische Rechnung auf Segmentebene zu verzichten.

Diese Vorgehensweise hat zwei Vorteile: Zum einen wird nur noch eine Segmenterfolgsgröße statt eines abweichenden IFRS-basierten und eines kalkulatorischen Segmenterfolgs ermittelt. Zum anderen sind die direkten Kosten der Rechnungslegungs-IT spürbar niedriger, wenn nur noch ein System administriert wird. Dies betrifft die direkten *cost of ownership*, zu denen beispielsweise Hardware- und Software-Kosten incl. zentraler Unterstützungsleistungen und Verwaltungskosten gehören, die bei Großunternehmen einen zweistelligen Millionenbetrag ausmachen können. Gleiches gilt für die indirekten Kosten, die aus Lernprozessen beim Endanwender, Fehlanwendungen oder Ausfallzeiten resultieren. Da bei vielen Unternehmen die Einsparung von Kosten des Rechnungswesens und gleichzeitig auch die Vermeidung von Konfusion und Fehlentscheidungen durch unterschiedliche externe und interne Zahlenwelten eine bedeutsame Rolle spielen (vgl. *Simons/Weißberger*, 2008, S. 137ff.), stellen die IFRS ganz offensichtlich eine Chance dar, beide Systeme zu integrieren.

## **4 Partielle Integration der Rechnungslegung in der Unternehmenspraxis**

### **4.1 Problemfelder der Rechnungslegungsintegration**

Trotz der grundsätzlichen Eignung der IFRS als Normgerüst für die interne Rechnungslegung und der damit verbundenen Kosten-, Transparenz- und Kommunikationsvorteile wird die Integration von externer und interner Rechnungslegung nicht uneingeschränkt positiv beurteilt. So fürchten Controller, zur „Geisel des IASB“ (*IGC/Weißberger*, 2006, S. 47) zu werden, wenn jede externe Standardänderung unmittelbar auf die internen Controllingssysteme durchschlägt. Aufgrund der hohen Änderungsdynamik der IFRS werden nicht nur hohe Anpassungskosten, z.B. von Planungs- und Reportingsystemen, befürchtet, sondern es kommt auch zur Beeinträchtigung von Zeitvergleichen, die ein bedeutsames Analyseinstrument im Controlling darstellen.

Zudem beinhalten die IFRS trotz ihrer oben dargestellten grundsätzlichen Anbindung an ökonomische Entscheidungsmodelle auch Rechnungslegungsvorschriften, z.B. im Kontext der *fair-value*-Bewertung, die aus der Controllingperspektive für die Messung der Unternehmensperformance problematisch sind. Hierzu gehört z.B. die erfolgsneutrale Verbuchung von Wertänderungen bei *available-for-sale*-Wertpapieren gem. IAS 39. Bei einer internen Erfolgsermittlung auf Basis des Residualgewinns führt dies zu dem scheinbar paradoxen Resultat, dass Wertsteigerungen solcher Finanzinstrumente zu einer Reduktion des Residualgewinns führen, da sie sich aufgrund der nicht ergebniswirksamen Behandlung nur auf die Kapitalkosten auswirken, jedoch nicht auf die Höhe des Gewinns. Darüber hinaus können opportunistische Verhaltensweisen die Ermittlung der Wertgrundsätze beeinträchtigen. Sollen aus internen Planungsrechnungen ermittelte *fair values* z.B. für den Impairment-Test nach IAS 36 gleichzeitig als Grundlage für die Performance-Messung des betroffenen Bereichsmanagers

eingesetzt werden, so besteht die Gefahr, dass der Bereichsmanager Informationsvorsprünge über die erwartete Wertentwicklung von Sachanlagen oder Goodwill zu eigenen Gunsten ausnutzt bzw. eine verzerrte Einschätzung zukünftiger Cashflows weitergibt.

Schließlich entstehen durch die Verbindung von externer und interner Berichterstattung unerwünschte Zirkularitätseffekte. Aufgrund fehlender bilanzpolitischer Spielräume ex post innerhalb der IFRS muss die erwünschte Abbildung des Unternehmens bereits unterjährig durch Sachverhaltsgestaltung gesteuert werden, was zu dysfunktionalem Verhalten führen kann. Der Controlling-Leiter eines DAX-30-Unternehmens wird dazu mit folgender Aussage zitiert: *„Wir haben meinetwegen in der Türkei Geschäftsaktivitäten mit Verbindlichkeiten in Euro. Wenn die türkische Lira rauf und runter geht, dann kriegen wir in einem Quartal plötzlich fünf Millionen Ergebnisveränderung rein, weil die Verbindlichkeit anders bewertet wird. Dann sagen wir o.k., das Geschäft ist in Ordnung, fangen aber an zu überlegen, wie wir denn diese IFRS-Effekte austricksen können. Wenn sie z.B. Vorauszahlungen in Euro haben, dann sagen wir: ‚Seht mal zu, dass ihr am 30.6. möglichst keine Vorauszahlungen habt, damit wir die türkische Lira, die stärker geworden ist, nicht in die Bewertung hineinkriegen.‘ Aber das ist doch kein Steuerungsinstrument für das Geschäft. So etwas ist doch idiotisch.“* (leicht gekürzt aus Weber, 2008, S. 243).

Aufgrund dieser Probleme ist in der Praxis in den verschiedenen Integrationsdimensionen häufig keine vollständige, sondern nur eine partielle Integration der Rechnungslegung zu beobachten. Im Folgenden werden anhand der Integrationsdimensionen Datenbasis, Hierarchieebene und Rechnungszweck typische Muster einer solchen partiellen Integration dargestellt.

## 4.2 Integrationsdimension Datenbasis

Es ist unstrittig, dass der Methodenkern der Kostenrechnung betreffend die verschiedenen Kostenspaltungs-, Verrechnungs- und Kalkulationsschemata ebenso wie die Verwendung von internen Steuerungs- und Entscheidungsobjekten für Zwecke des internen Reportings auch bei einer Konvergenz weiterhin bestehen bleibt. Bezogen auf die Datenbasis für die Erfassung von Geschäftsvorfällen stellt sich jedoch sehr wohl die Frage, mit welchen Wertansätzen die verschiedenen Transaktionen aus externer und interner Sicht verbucht werden sollen. In einer separierten Rechnungslegung erfolgt die Bewertung für interne Buchungsobjekte (Kosten- und Erlösarten, Kostenstellen, Kostenträger) mit kalkulatorischen Kosten und Erlösen. In der Folge werden diese Größen hierarchisch über die verschiedenen Ebenen (Cost Center, Profit Center) bis hin zur Unternehmensspitze zu einem kalkulatorischen betrieblichen Ergebnis aggregiert.

In einer integrierten Rechnungslegung wird dagegen auf eine eigenständige kalkulatorische Erfassung und Bewertung laufender Geschäftsvorfälle verzichtet. Damit führt eine Aggregation der Ist-Daten extern wie intern zu einem identischen Ergebnis, das in unterschiedliche Dimensionen (Legaleinheiten vs. Steuerungseinheiten) konsistent aufgefächert werden kann. Sind dabei einzelne IFRS-Vorschriften

aus Controlling-sicht für interne Planungs-, Berichts- oder Steuerungszwecke ungeeignet, können diese auf entsprechend aggregierter Ebene über Brückenpositionen en bloc eliminiert werden.

Abbildung 3 veranschaulicht die Datenbasis einer integrierten vs. separierten Rechnungslegung. Während bei einer separierten Rechnungslegung die kalkulatorische interne Rechnungslegung auf einer eigenständigen Datenbasis aufsetzt und dementsprechend – wie in Abschnitt 3.1 ausführlich erläutert – eine Überleitung von internen und externen Berichten kaum möglich ist, wird bei einer integrierten Rechnungslegung eine einheitliche Datenbasis zugrunde gelegt. Damit können externe und interne Finanzberichte unter Zuhilfenahme von Brückenpositionen – anders als unter einer separierten kalkulatorischen Rechnung – abgestimmt werden.

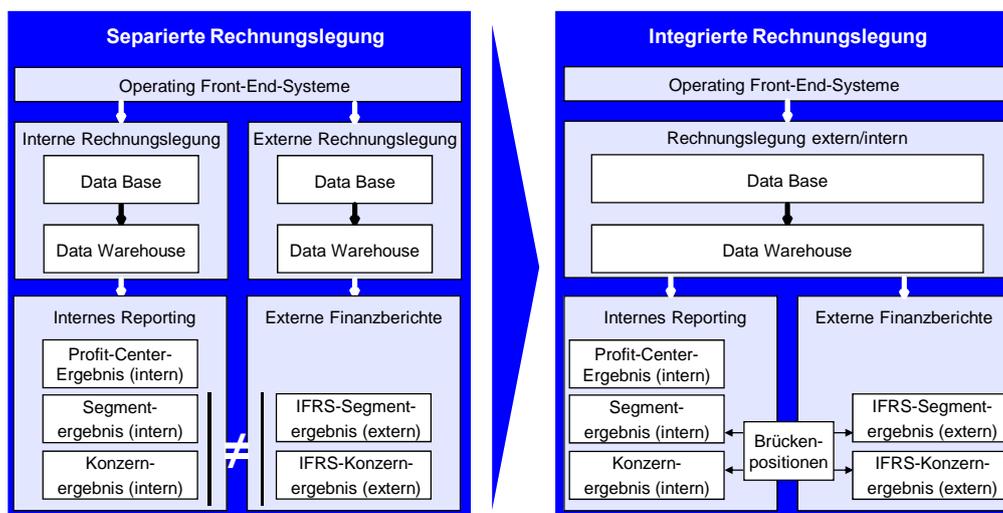


Abbildung 3: Datenbasis und Auswertungsrechnungen in einer integrierten vs. separierten Rechnungslegung

Im einfachsten Fall geschieht dies, wenn z.B. für interne Zwecke vom IFRS-EBIT kalkulatorische Zinsen auf das betriebsnotwendige Vermögen zur Ermittlung eines Residualgewinns abgezogen werden. Inzwischen findet sich in der Literatur aber auch eine Vielzahl von weiteren Praxisbeispielen für derartige Brückenpositionen. So eliminiert z.B. der Lufthansa-Konzern in dem intern berichteten „Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit“ u.a. Aufwendungen und Erträge aus der Bildung von Drohverlustrückstellungen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Gewinne und Verluste aus der Stichtagsbewertung von langfristigen Finanzinstrumenten sowie außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen auf Sachanlagen oder Goodwill (Beißel/Steinke, 2004, S. 66f.). Bei E.ON wird sowohl in der externen Finanzkommunikation wie auch in der internen Steuerung mit einer angepassten („adjusted“) EBIT-bzw. Kapitalgröße zur Berechnung des ROCE (Gesamtkapitalrendite, *Return on Capital Employed*) gearbeitet. Dabei werden u.a. Buchgewinne und Verluste aus dem Verkauf von Beteiligungen, Wertpapieren und ganzen, Restrukturierungsaufwendungen sowie sonstige unrealisierte Ergebnisse aus der stichtagsbezogenen Marktbewertung von Derivaten für interne Steuerungszwecke herausgerechnet (vgl. ausführlich Haeger, 2006, S. 248f.).

### 4.3 Integrationsdimension Hierarchiestufe

In frühen Veröffentlichungen zur Integration der Rechnungslegung wurden Abweichungen in der Integrationsintensität auf einzelnen Hierarchiestufen nicht thematisiert (vgl. statt vieler Horváth/Arnaut, 1997). Empirische Untersuchungen belegen allerdings, dass gerade auf nachgelagerten Hierarchieebenen unterhalb der Segmentebene externe und interne Rechnungslegung weniger stark miteinander verzahnt sind (vgl. Müller, 2006, S. 163ff., Wagenhofer/Engelbrechtsmüller, 2006, S. 24f., Weißenberger/Angelkort, 2007, S. 432).

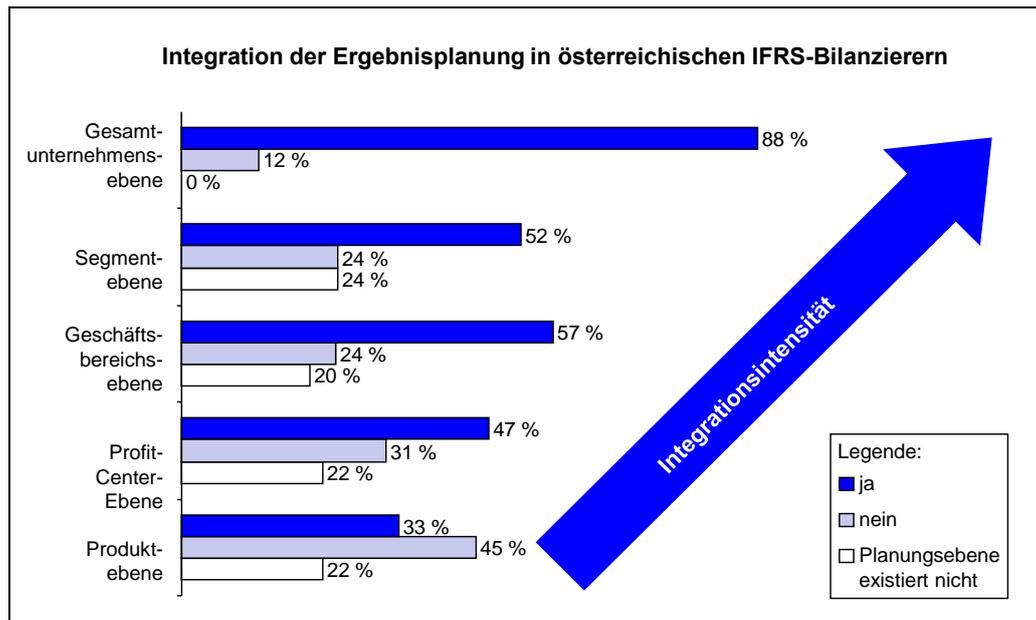


Abbildung 4: Abnehmende Integrationsintensität auf niedrigen Hierarchieebenen (Weißenberger/Angelkort, 2007, S. 432)

Für die abnehmende Integrationsintensität auf niedrigeren Hierarchieebenen können unterschiedliche Gründe angeführt werden:

- Betrachtet man die operative Steuerung unterhalb der Profit-Center-Ebene, dann erfolgt die Abbildung betriebswirtschaftlich relevanter Sachverhalte häufig über Standardkosten und -erlöse. Aus Sicht der betroffenen Organisationseinheit unterliegen diese Wertgrößen keinen exogenen Einflüssen, wie z.B. Preisschwankungen, was aus Gründen des Controllability-Prinzips wünschenswert ist. Wird beispielsweise der Fertigungserfolg eines Werks über eine Kostenträgerzeitrechnung gemessen, dann sollten in dieser Kostenträgerrechnung sowohl die Faktoreinsätze, wie z.B. Rohmaterialkosten, die durch zentrale Beschaffungsentscheidungen determiniert werden, als auch die Kostenträger zu Standardkosten bzw. -erlösen bewertet werden. Die übrigen Kostenpositionen, insbesondere die Fertigungskosten selbst, sollen dagegen zu Ist-Kosten eingehen, da deren Beeinflussung im Verantwortungsbereich des betrachteten Werkes liegt. Liefert das Werk an eine nachgelagerte Vertriebsgesellschaft, werden hier sinnvollerweise Standardherstellkosten verrechnet, aber Ist-Vertriebskosten bzw. Ist-Erlöse. Die jeweils verrechneten Standardkosten bzw. -erlöse müssen regelmäßig anhand der tatsächlich verbuchten Aufwendungen bzw. Erlöse auf Ba-

sis der IFRS überprüft und ggf. angepasst werden. Eine darüber hinausgehende zusätzliche Erfassung und Analyse der in den IFRS-Finanzdaten enthaltenen Sondereinflüsse ist auf dieser Ebene nicht erforderlich. Die operativen Entscheidungsträger haben i.d.R. keine unmittelbare Verantwortung bzw. Auskunftspflicht gegenüber Finanzinvestoren, die eine derartige Abstimmung erforderlich machen würde.

Wichtigstes Merkmal einer partiell integrierten Rechnungslegung ist an dieser Stelle, dass die kalkulatorischen Finanzdaten in den einzelnen Steuerungseinheiten nicht über die Gesamthierarchie bis zur Unternehmensspitze aggregiert werden, wie dies in einem Zwei-Kreis-System üblich war. Im Sinne einer dezentralen Steuerung werden vielmehr die Abweichungen zwischen Plan- und Ist-Kosten bzw. -erlösen dezentral kontrolliert und durch entsprechende Gegensteuerungsmaßnahmen vor Ort eliminiert.

- Weiterhin können interne Bereichsgeismen die Integration der Rechnungslegung auf hierarchischer Ebene beeinträchtigen. Zur Verdeutlichung dieses Effektes sei angenommen, dass (a) die einzelnen Konzerngesellschaften frei entscheiden können, ob auch sie – analog zur Konzernspitze – ein bestehendes Zweikreissystem in eine integrierte Rechnungslegung unter IFRS überführen oder nicht und dass (b) im Fall einer Umstellung das neu erworbene Wissen durch andere Konzerngesellschaften, z.B. im Rahmen interner Transaktions- und Abstimmungsprozesse, ausgebeutet werden kann. In diesem Fall kann es eine individuell rationale Strategie sein, in der eigenen Gesellschaft auf die Integration der Rechnungslegung zu verzichten, um Ausbeutung zu vermeiden bzw. selbst das Umstellungs-Know-how der Schwestergesellschaften ausnützen zu können (vgl. zu einer solchen Modellierung ausführlich *Simons/Weißenberger, 2008*). Um derartige Ineffizienzen zu vermeiden, muss die Konzernspitze aktiv auf die Durchsetzung der Integration auf nachgelagerten Hierarchieebenen hinwirken. Dies kann z.B. durch Weisungen des Zentralcontrollings geschehen. Alternativ kann eine zentrale Finanzierung und Unterstützung der dezentralen Umstellungsprozesse bei Konzerngesellschaften, die sich frühzeitig für eine Umstellung entscheiden, zur Umstellung motivieren, wenn die Form der Anordnung aus unternehmenspolitischen Gründen oder aufgrund des Einflusses von Minderheitsgesellschaftern nur schwer durchsetzbar ist.

#### **4.4 Integrationsdimension Rechnungszweck**

Die interne Rechnungslegung verfolgt verschiedene Zwecke. Neben dem Basiszweck der Dokumentation des betrieblichen Geschehens sind dies die Hauptzwecke einer laufenden Performance-Messung bezogen auf interne Steuerungsobjekte, wie z.B. Produkte oder Bereiche, sowie der Fundierung fallweiser Entscheidungen. In Grenzbereichen können die beiden Hauptzwecke miteinander verschwimmen, wenn beispielsweise auf Käufermärkten die laufende Betriebsergebnisrechnung Grundlage für die Ermittlung der Selbstkosten und damit einer kostenbasierten Preiskalkulation ist.

Zunächst ist festzuhalten, dass für den Dokumentationszweck allein eine eigenständige kalkulatorische Rechnung überflüssig ist. Hier ist einzig erforderlich, dass die notwendigen Bezugsobjekte der internen Steuerung, z.B. Kostenstellen, Produkte, Bereiche oder Kundengruppen, in den Verbuchungsroutinen mit erfasst werden. Eine kalkulatorische Anpassung für nachgelagerte Auswertungen kann immer im zweiten Schritt auf die IFRS-Datenbasis aufgesetzt werden.

Damit bleibt die Frage offen, ob bzw. unter welchen Bedingungen die beiden genannten Hauptzwecke Performance-Messung und Entscheidungsfundierung auf kalkulatorische Größen zurückgreifen müssen. Zur Lösung dieser Frage kann eine Klassifizierung von unterschiedlichen Formen der Informationsnutzung der internen Rechnungslegung herangezogen werden, die in instrumentelle, konzeptionelle und symbolische Informationsnutzung unterscheidet (vgl. *Menon/Varadarajan*, 1992, S. 54ff. sowie zur Übertragung auf die Kostenrechnung *Weber/Schäffer*, 2006, S. 77).

Bei der instrumentellen Nutzung geht es um die unmittelbare Lösung konkret vorliegender Prognose- und Bewertungsprobleme einzelner Entscheider. Eine konzeptionelle Nutzung stellt verstärkt auf den Aufbau interner Modelle im Sinne eines Verständnisses grundlegender betriebswirtschaftlicher Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge ab. Die symbolische Nutzung von Informationen der internen Rechnungslegung dient schließlich dazu, bereits getroffene Entscheidungen zu legitimieren und eigene Positionen durchzusetzen.

Im Fall einer instrumentellen Nutzung der Rechnungslegung für fallweise Entscheidungsfundierung greifen die eingangs angesprochenen Argumente für eine möglichst individuelle Anpassung der verwendeten Finanzdaten. IFRS-basierte Entscheidungsrechnungen können aufgrund mangelnder Datendifferenzierung (im Widerspruch zu ‚*different costs for different purposes*‘) zu unzureichenden Bewertungsergebnissen führen. Wird beispielsweise das Ziel der Substanzerhaltung verfolgt, ist es nicht sinnvoll, die Rohmaterialkosten gem. IAS 2 zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten. Vielmehr sollte abweichend ein Wertansatz zu Wiederbeschaffungskosten erfolgen, auch wenn diese über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegen.

Auch bei einer symbolischen Nutzung ist ein Abweichen von der IFRS-Datenbasis aus Sicht des Verwenders immer dann opportun, wenn die gewünschte Alternative nicht hinreichend unterstützt wird. Ein typisches Beispiel ist der Versuch, argumentativ durch kalkulatorische Kosten – z.B. Wagnisse in überhöhtem Umfang oder Substanzerhaltungsargumente – eine hohe Preisforderung durchzusetzen.

Im Fall einer gewünschten konzeptionellen Nutzung, die insbesondere für die laufende Performance-Messung unterstellt werden kann, stellt sich die Situation jedoch anders dar, wenn Merkmale der Rechnungslegung als Kommunikationsinstrument wie Konsistenz, Vergleichbarkeit, allgemeine Akzeptanz und Kommunikationsfähigkeit im Vordergrund stehen. Insoweit greifen hier die Vorteile einer einheitlichen Finanzsprache im Sinne von ‚*one version of the truth*‘. Gerade die mit der laufenden Performance-Messung verbundene dezentrale Steuerung muss auf ein internes Modell betriebswirtschaftlicher Zusammenhänge aufsetzen, das für eine Vielzahl von Entscheidern und unvorhersehbaren Entscheidungsproblemen robuste Gültigkeit besitzt. Insoweit ist gerade bezogen auf diesen Rechen-

zweck im Kontext einer konzeptionellen Nutzung eine Integration zu vermuten, während in Fällen, bei denen eine instrumentelle bzw. symbolischer Nutzung der internen Rechnungslegung dominiert, die Konvergenz mit der externen Rechnungslegung wahrscheinlich unterbleiben wird.

## 5 Zusammenfassung

Seit dem Beitrag von *Ziegler* (1994) zur Konvergenz von externer und interner Rechnungslegung im Siemens-Konzern wird in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre eine intensive Diskussion über die Notwendigkeit und Bedeutung einer eigenständigen kalkulatorischen internen Unternehmensrechnung im Sinne von ‚*different costs for different purposes*‘ geführt, während sich in der Unternehmenspraxis gerade auch im Kontext der IFRS die Verwendung einer extern wie intern einheitlichen Finanzsprache – plakativ beschrieben als ‚*one version of the truth*‘ durchsetzt.

Der vorliegende Beitrag zeigt, dass dies nicht allein durch die an ökonomischen Entscheidungsmodellen ausgerichteten Rechnungslegungsprinzipien innerhalb der IFRS zu begründen ist, sondern insbesondere auch mit unternehmensinternen Kosten-Nutzen-Überlegungen sowie mit dem Bedarf an einer einheitlichen Kommunikationsbasis für externe wie interne Berichtsadressaten. Während der Methodenkern der Kostenrechnung betreffend die verschiedenen Kostenspaltungs-, Verrechnungs- und Kalkulationsschemata sowie die Verwendung eigenständiger interner Steuerungsobjekte (Produkte, Kostenstellen, Profit Center usw.) auch in einer integrierten Rechnungslegung weiterhin Bestand hat, wird im Zuge der Konvergenz eine weitgehend vereinheitlichte Datenbasis zumindest für obere Hierarchieebenen bzw. für ausgewählte Rechenzwecke eingesetzt. Mit einer derartigen partiellen Integration werden sowohl die Vorteile der Konvergenz realisiert als auch die Nachteile z.B. aus nicht steuerungsgerechten Normen innerhalb der IFRS bzw. der fallweise Bedarf an kalkulatorischen Werten aufgefangen.

## Literatur

- Beißel, J., K.-H. Steinke*, Integriertes Reporting unter IFRS bei der Lufthansa, in: *ZfCM-Sonderheft* 2/2004, S. 63-71.
- Demski, J. S.*, The General Impossibility of Normative Accounting Standards, in: *The Accounting Review*, 48. Jg. (1973), S. 718-723.
- Eisele, W.*, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, München 2002, 7. Aufl.
- Haeger, B.*, Harmonisierung von Rechnungswesen und Controlling bei E.ON, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.): *Controlling und IFRS-Rechnungslegung*, Berlin 2006, S. 243-266.
- Hax, H.*, Integration externer und interner Unternehmensrechnung, in: *Küpper, H.U., A. Wagenhofer* (Hrsg.): *Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling*, Stuttgart 2002, 4. Aufl., Sp. 758-767.

- Horváth, P., A. Arnaout*, Internationale Rechnungslegung und Einheit des Rechnungswesens, in: *Controlling*, 9. Jg. (1997), S. 254-269.
- IGC (Hrsg.), B.E. Weißenberger (Schriftleitung)*, Controller und IFRS, Freiburg i.Br. 2006.
- Jahnke, H., S. Wielenberg, H. Schumacher*, Ist die Integration des Rechnungswesens tatsächlich ein Motiv für die Einführung der IFRS in mittelständischen Unternehmen?, in: *KoR*, 7. Jg. (2007), S. 365-376.
- Kerkhoff, G., S. Thun*, Integration von internem und externem Rechnungswesen, in: *Controlling*, 19. Jg. (2007), S. 455-461.
- Kley, K.-L.*, IFRS – Möglichkeiten und Grenzen ihrer Abbildung im Controlling, in: *ZfCM*, 50. Jg. (2006), S. 150-157.
- Menon, A., R. Varadarajan*, A Model of Marketing Knowledge Use Within Firms, in: *Journal of Marketing*, 56. Jg. (1992), S. 53-71.
- Müller, M.*, Harmonisierung des externen und internen Rechnungswesens, Wiesbaden 2006.
- Ordelheide, D.*, Institutionelle Theorie und Unternehmung, in: *Wittmann, W. et al. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, Stuttgart 1993, 3. Aufl., Sp. 1838-1855.
- Schaier, S.*, Erklärungsansätze für eine Konvergenz von externem und internem Rechnungswesen, in: *BFuP*, 60. Jg. (2008), S. 123-136.
- Schneider, D.*, Betriebswirtschaftslehre. Band 2: Rechnungswesen, München/Wien 1997.
- Sharman, P.A., K. Vikas*, Lessons from German Cost Accounting, in: *Strategic Finance*, 85. Jg. (2004), Dezember, S. 28-35.
- Simons, D.*, Internationalisierung von Rechnungslegung, Prüfung und Corporate Governance, Wiesbaden 2005.
- Simons, D., M. Ebert*, Das Konzernrechnungswesen als Grundlage der Konzernsteuerung, erscheint in: *Küting, K., N. Pfitzer, C.P. Weber (Hrsg.): Handbuch der Konzernrechnungslegung*, Stuttgart.
- Simons, D., B.E. Weißenberger*, Die Konvergenz von externem und internem Rechnungswesen: Kritische Faktoren für die Entwicklung einer partiell integrierten Rechnungslegung aus theoretischer Sicht, in: *BFuP*, 60. Jg. (2008), S. 137-162.
- Wagenhofer, A., R. Ewert*, Externe Unternehmensrechnung, 2. Auflage, Berlin et al. 2007.
- Wagenhofer, A., C. Engelbrechtsmüller (Hrsg.)*, Controlling und Reporting vor dem Hintergrund der Anforderungen von Internationalen Rechnungslegungsstandards, Graz 2006.
- Weißenberger, B.E.*, IFRS für Controller, Freiburg i.Br. 2007.
- Weißenberger, B.E., H. Angelkort*, IFRS-Rechnungslegung und Controlling, in: *Heyd, R., I.v.Keitz (Hrsg.): IFRS-Management*, München 2007, S. 409-438.
- Weber, J.*, Von Top-Controllern lernen, Weinheim 2008.

*Weber, J., U. Schäffer*, Einführung in das Controlling, 11. Auflage, Stuttgart 2006.

*Wenzel, C.*, Neuausrichtung der Konzernsteuerung und Harmonisierung der internen und externen Berichterstattung in einem multi-divisionalen Konzern, in: *Horváth, P.* (Hrsg.): Erfolgstreiber für das Controlling, Stuttgart 2007, S. 299-308.

*Ziegler, H.*, Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens, in: *zfbf*, 46. Jg. (1994), S. 175-188.