

JUSTUS-LIEBIG-



UNIVERSITÄT
GIESSEN



Barbara E. Weißenberger

Auswirkungen der IFRS auf das Controlling

Working Paper 1 / 2007

– Arbeitspapiere Industrielles Management und Controlling –

erscheint in: Freidank, Carl-Christian/Tanski, Joachim (Hrsg.): Management-Handbuch Accounting, Controlling & Finance, München, 2007.

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: M41

Auswirkungen der IFRS auf das Controlling

1. Einführung	2
2. Betriebswirtschaftlich geprägte Perspektive der IFRS als Ansatzpunkt für das Controlling	4
3. Management Approach: Erweiterte Schnittstelle zwischen Controlling und IFRS-Finanzberichterstattung	8
3.1. Begriff des Management Approach.....	8
3.2. Konsequenzen des Management Approach für die Controllerarbeit	10
3.3. Management Approach: Eine kritische Würdigung aus Controllingperspektive.....	12
4. Integration von externer und interner Rechnungslegung unter IFRS	15
4.1. Grundlagen einer integrierten Rechnungslegung	15
4.2. Vor- und Nachteile der integrierten Rechnungslegung aus Controllingperspektive	16
4.3. Partielle Integration der externen und internen Rechnungslegung als effizientes Gestaltungsmuster	19
4.4. Umstellung auf eine integrierte Rechnungslegung unter IFRS	25
5. Zusammenfassung und Ausblick	28
Literaturverzeichnis	30

1. Einführung

Die Entscheidung der EU-Kommission, ab 2005 von allen in der Europäischen Union ansässigen kapitalmarktorientierten Konzernen¹ die Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards (IFRS) zu verlangen, stellt das Controlling vor umfassende Herausforderungen (vgl. Abbildung 1²).

¹ Im Jahr 2006 haben knapp 985 kapitalmarktorientierte Unternehmen ihren Sitz in Deutschland, davon sind 754 Konzerne, die unter den Pflichtenwendungsbereich der EU-Verordnung 1606/2002 fallen, und 231 Einzelunternehmen, die gem. § 325 Abs. 2a HGB freiwillig einen IFRS-Abschluss zu Informationszwecken aufstellen können. Vgl. *Burger/Fröhlich/Ulbrich* 2006, S. 113ff.

² Ähnlich *IGC/Weißberger* 2006, S. 29.

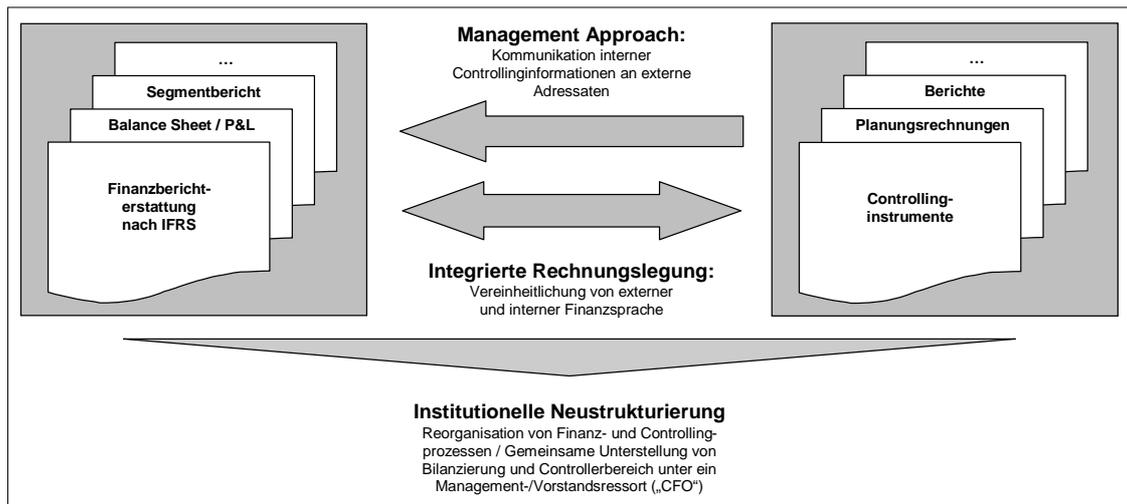


Abb. 1: Konsequenzen der IFRS-Finanzberichterstattung für das Controlling im Überblick

Dies gilt auch für die Vielzahl derzeit noch nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen des gehobenen Mittelstands, die aus verschiedenen Gründen – z.B. zur Vorbereitung eines Börsengangs, zur zinsgünstigen Beschaffung von Fremdkapital oder zur besseren Steuerung internationaler Kooperationen und Beteiligungen – eine Umstellung der externen Rechnungslegung auf IFRS planen bzw. bereits durchgeführt haben.³

Im Zuge einer IFRS-Finanzberichterstattung ergeben sich zum einen umfangreiche Informationsanforderungen seitens des externen Rechnungswesens an das Controlling: So werden Planungsrechnungen oder interne Berichte unter IFRS in wachsendem Umfang dazu genutzt, externe Wertansätze, z.B. im Rahmen der Fair-Value-Bewertung, zu fundieren. Diese Vorgehensweise wird auch als Management Approach bezeichnet. Controller übernehmen dabei in sehr viel größerem Umfang als unter HGB Mitverantwortung für die Unternehmenskommunikation gegenüber externen Adressaten.

Zum anderen werden – entweder parallel oder vorgelagert zur IFRS-Umstellung – überkommene Controllingprozesse und -strukturen verschlankt und gleichzeitig effektiver gestaltet, um den Anforderungen an eine kapitalmarktgerechte interne Steuerung besser nachkommen zu können. Im Mittelpunkt steht dabei die Einführung einer integrierten Rechnungslegung, d.h. einer einheitlichen Finanzsprache für externe wie interne Berichtszwecke. Im Kontext dieser Entwicklungen werden vielfach auch interne Finanz-, Rechnungswesen- und Controllingfunktionen gebündelt, beispielsweise indem Controlling und externes Rech-

³ Inwieweit mittelständische Unternehmen von einer IFRS-Umstellung profitieren, wird in der Literatur durchaus divergent gesehen. Vgl. hierzu u.a. *Reuther 2006* sowie eher kritisch *Ballwieser 2005*.

nungswesen in einem Managementressort wie der Vorstandsfunktion des CFO zusammengefasst werden. Damit werden Controller jedoch gleichzeitig auch einem stärkeren Wettbewerb mit anderen Finanzfunktionen um die Aufmerksamkeit im Management ausgesetzt.⁴

Der vorliegende Beitrag setzt sich im Folgenden mit den Veränderungen im Controlling auseinander, die durch die IFRS-Rechnungslegung mittelbar oder unmittelbar ausgelöst werden. Abschnitt 2 stellt zunächst die betriebswirtschaftlich geprägte Perspektive der IFRS dar, die Ansatzpunkt für die vielfältigen Verknüpfungen zwischen der IFRS-Finanzberichterstattung und dem Controlling ist. Abschnitt 3 behandelt die wachsenden Informationspflichten und damit die Mitverantwortung aus dem Controlling für die IFRS-Finanzberichterstattung im Kontext des Management Approach. Abschnitt 4 diskutiert die Sinnhaftigkeit sowie Fragen der praktischen Ausgestaltung einer integrierten Rechnungslegung unter IFRS. Abschnitt 5 fasst den Beitrag perspektivisch zusammen.

2. Betriebswirtschaftlich geprägte Perspektive der IFRS als Ansatzpunkt für das Controlling

Als investororientierter Bilanzierungsstandard zielen die IFRS vor allem darauf ab, die Anlageentscheidungen von Eigen- und Fremdkapitalgebern zu fundieren.⁵ Ein IFRS-Abschluss soll deshalb möglichst informativ die erwarteten Renditen, aber auch die damit verbundenen Risiken abbilden.

Wie jedes Rechnungslegungssystem stehen die IFRS dabei im Spannungsfeld von (Entscheidungs-)Relevanz und Reliabilität, d.h. Verlässlichkeit. Die IFRS stellen in diesem Konflikt verstärkt auf das Relevanzkriterium ab⁶, so z.B. bei der zunehmenden Durchsetzung der Fair-Value-Bewertung, d.h. einer an Zeitwerten orientierten Bewertung von Vermögenswerten oder Schulden, die in vielen Fällen zwar informativ für Investoren sind, jedoch noch nicht reliabel gemessen werden können.

Da das Relevanzkriterium auch für ökonomische Entscheidungsprozesse eine wichtige Rolle spielt, impliziert die Rechnungslegung nach IFRS eine sehr viel stärker betriebswirt-

⁴ So zeigt eine jüngst durchgeführte Untersuchung im ICV, dass nach Unternehmensberatungen das Accounting durch den Controllerbereich als stärkster Konkurrent um die Aufmerksamkeit des Managements wahrgenommen wird. Vgl. *Weber et al.* 2006, S. 48.

⁵ Vgl. F.12. Das IFRS-Framework wird aktuell durch das IASB in Zusammenarbeit mit dem FASB überarbeitet und nach heutigem Projektstand (März 2006) voraussichtlich noch deutlicher als bisher auf den Rechnungszweck der Entscheidungsfundierung von Investoren fokussieren. Vgl. hierzu u.a. auch den Beitrag von *Kampmann/Schwedler* 2006.

⁶ Vgl. hierzu allerdings äußerst kritisch *Baetge/Maresch* 2006, S. 44.

schaftlich ausgerichtete Abbildung des Unternehmens bzw. der Geschäftsprozesse als das HGB.⁷ In Konsequenz ist die IFRS-Finanzberichterstattung besser als Datenbasis für das Controllinginstrumentarium geeignet als der HGB-Abschluss. Gleichzeitig erfordert das Relevanzkriterium, dass prognoserelevante Informationen des Managements über zukünftige Cashflows bzw. deren Risiken im Rahmen der Finanzberichterstattung offengelegt werden.

Die betriebswirtschaftlich geprägte Perspektive der IFRS-Rechnungslegung kommt vor allem in den im Folgenden skizzierten Rechnungslegungsgrundsätzen zum Ausdruck.⁸

- Risk-and-Reward-Approach:

In den IFRS werden Bilanzierungs- und Ausweisfragen häufig über die Zuordnung von Chancen (*rewards*) und Risiken (*risks*) zu den jeweils relevanten Sachverhalten gelöst, so z.B. innerhalb der Segmentabgrenzung nach dem derzeit noch gültigen IAS 14⁹ oder bei der Identifikation von einem Finanzierungsleasing gemäß IAS 17 über die mit einem Leasinggegenstand verbundenen Chancen und Risiken. Dies entspricht der ökonomischen Betrachtungsweise der Entscheidungsfindung. Auch dort werden Handlungsalternativen auf der Basis der damit verbundenen Chancen und Risiken bewertet. Ist eine Handlungsalternative gewählt, muss der Entscheider dann auch die damit verbundenen Risiken tragen.

- Bilanzansatz von Vermögenswerten:

Die IFRS verstehen unter Vermögenswerten verfügbare Ressourcen, aus denen dem Unternehmen zukünftig Nutzen zufließt. Dies findet sich sowohl in der Definition von Vermögenswerten (*assets*) im Rahmenkonzept wieder (F.49a) als auch in den Vorschriften selbst, so beispielsweise zur Aktivierung von Entwicklungskosten nach IAS 38 (vgl. IAS 38.9-23). Auch die betriebswirtschaftliche Sichtweise stellt beim Vermögensbegriff darauf ab, dass dem Eigentümer eines Vermögenswerts die damit verbundenen Rechte (*property rights*) zustehen, d.h. der Eigentümer kann

⁷ Dort steht traditionell vor allem die Bereitstellung reliabler, eher vorsichtig bewerteter Bestands- und Erfolgsgrößen im Vordergrund (imparitätisches Realisationsprinzip), um einen Gläubigerschutz durch Ausschüttungsbegrenzung sicherzustellen. Dies ist wiederum innerhalb der IFRS kein Thema, denn dort wird die Regelung der Ausschüttungsbegrenzung den nationalen Gesetzgebern überlassen.

⁸ Vgl. *IGC/Weißberger* 2006, S. 28.

⁹ IAS 14 kann noch bis 2008 angewendet werden. Ab 2009 ist jedoch nur noch eine Segmentberichterstattung auf Basis des neuen Standards IFRS 8 Operating Segments zulässig. Dieser Standard verlangt analog zu dem US-amerikanischen SFAS 131 die unveränderte Übernahme der internen Berichtsstrukturen und -inhalte in den Segmentbericht.

den Vermögenswert nutzen oder veräußern und es steht ihm jeglicher wirtschaftlicher Erfolg als Residuum zu.

- Bewertung von Vermögen und Schulden zum Fair Value:

Bestimmte Vermögenswerte und – allerdings unter sehr restriktiven Bedingungen – auch einzelne Schulden werden im Rahmen der Folgebewertung zum Fair Value, d.h. zum beizulegenden Zeitwert bilanziert, der auch über – bzw. im Fall der Schulden unter – den fortgeführten Anschaffungskosten liegen darf.¹⁰ Die Fair-Value-Bewertung spielt u.a. bei der Bewertung von Finanzinstrumenten gemäß IAS 39 oder von Renditeimmobilien gemäß IAS 40 eine Rolle, aber auch bei der Neubewertung (*revaluation*) von Sachanlagen und immateriellen Anlagevermögenswerten gemäß IAS 16 bzw. IAS 38 sowie bei der Ermittlung außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs (*impairment test*) für nichtfinanzielles Anlagevermögen und Goodwill gemäß IAS 36.

Aus ökonomischer Sicht reflektieren Zeitwerte einen realen oder idealisierten Marktwert, in dem sich das Wissen und die Erwartungen aller Marktteilnehmer bündeln. Unter der Annahme vollkommener und vollständiger Märkte sind sie der einzige „richtige“ Bewertungsansatz, indem sie das Nutzen- bzw. Konsumpotenzial der damit verbundenen Basisgüter zum Ausdruck bringen. Allerdings sind diese Annahmen, gerade wenn es sich nicht um marktgängige Finanzinstrumente handelt, in vielen Fällen nicht erfüllt, sodass der Versuch einer Fair-Value-Bewertung dann aus ökonomischer Sicht als äußerst problematisch einzuordnen ist.¹¹ Auch für Zwecke der Entscheidungssteuerung im Kontext asymmetrischer Information sind Fair Values vielfach ungeeignet.¹²

- Realisationsprinzip:

Das Realisationsprinzip regelt, wann das realwirtschaftliche Ergebnis eines Produktionsprozesses bzw. einer sonstigen Gütertransaktion im Abschluss gezeigt wird, d.h. wann ein Ertrag bzw. ein Gewinn ausgewiesen werden darf. Nach IFRS ist dies i.d.R. bereits dann möglich, wenn das Ergebnis realisierbar ist bzw. wenn ein verifizierbarer Teilschritt zur Realisierung erreicht wurde, so beispielsweise bei der o.a.

¹⁰ Bezogen auf Finanzinstrumente und die Möglichkeit des Unternehmens, unter bestimmten Einschränkungen zu entscheiden, welche Finanzinstrumente erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert folgebewerten sind, wird in diesem Zusammenhang von der Fair-Value-Option gesprochen. Vgl. *Pellens/Fülbier/Gassen* 2006, S. 520.

¹¹ Vgl. ausführlich und mit weiteren Nachweisen *Weißberger* 2007, S. 87-96.

¹² Vgl. ausführlich *Ewert* 2006.

Fair-Value-Bewertung, aber auch bei der Umsatzrealisation gemäß IAS 18, die in Höhe des erwarteten Umsatzes erfolgt, auch wenn noch bestimmte Absatzrisiken bestehen. Auch aus betriebswirtschaftlicher Perspektive spielt in der Vorausschau immer der zum gegenwärtigen Zeitpunkt realisierbare Erfolg eine Rolle und nicht – wie im HGB – der tatsächlich wirtschaftlich realisierte Erfolg.

- Matching Principle:

Das Matching Principle, auch Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach genannt, ergänzt das Realisationsprinzip. Nach IFRS sind Aufwendungen und Erträge zeitlich so zuzuordnen, dass der in den Aufwendungen abgebildete Ressourcenverzehr mit den aus der Leistungserstellung generierten Erträgen der betroffenen Berichtsperiode korrespondiert und umgekehrt. Dies verlangt die Abgrenzung von Vorleistungskosten, wie es bei Sachanlagen über Aktivierung und Abschreibung auch nach HGB der Fall ist, sich in den IFRS u.a. aber auch auf selbsterstelltes immaterielles Vermögen bezieht. Auch das Vorziehen von Erträgen im Rahmen der Teilgewinnrealisierung (*percentage of completion method*) sowie die derzeitigen Pläne zur Bilanzierung von Mehrkomponenten-Verträgen, wie sie z.B. im Telekommunikationsbereich üblich sind¹³, orientieren sich an dieser Sichtweise des Matching Principle.

Das Matching Principle spiegelt das ökonomische Prinzip als fundamentalen Grundsatz wirtschaftlichen Handelns wider. Erfolg wird demnach dann erreicht, wenn Knappheitsprobleme beseitigt werden, d.h. wenn ein Überschuss des Outputs über die eingesetzten Ressourcen erzielt wird. Um dies zu ermitteln, müssen Ressourcenverzehr und Leistungserstellung in bewerteter Form gegenüber gestellt werden.

- Prinzip der Abgrenzung der betrieblichen Sphäre:

Innerhalb der IFRS ist es insbesondere im Rahmen der Ergebnisrechnung erforderlich, nicht planmäßige bzw. außerbetriebliche Vorgänge, die im Framework als *gains* bzw. *losses* bezeichnet werden (F.74-80), getrennt und häufig auch um Steuerwirkungen bereinigt (*net of tax*)¹⁴ von den planmäßigen betrieblichen Erfolgskomponenten *income* bzw. *expenses* auszuweisen. Zudem sind in den IFRS eine Reihe

¹³ Bei Mehrkomponentenverträgen handelt es sich typischerweise um strukturierte Geschäfte, bei denen Leistung und Kaufpreiszahlung nicht ohne weiteres als Zug-um-Zug-Geschäft abgebildet werden, so z.B. bei dem Verkauf eines Mobilfunkvertrags incl. subventioniertem Handy gegen eine monatliche Gebühr, die sich aus festen und variablen Preisen zusammensetzt. Vgl. ausführlich Lüdenbach 2007 Anm. 66-77 zu IAS 18.

¹⁴ So z.B. bei den Erfolgen aus aufgegebenen Geschäftsbereichen (*discontinued operations*) gem. IFRS 5.33a i).

von Bewertungsvorgängen, die keinen Rückschluss auf die operative Leistungserstellung im Unternehmen zulassen, nicht Bestandteil des Jahresergebnisses (*profit or loss for the period* bzw. *net income*), sondern erfolgsneutrale Eigenkapitalveränderungen (*other recognised income and expense* bzw. *other comprehensive income*). Auch dieses Prinzip korrespondiert mit der betriebswirtschaftlichen Sichtweise, denn außerplanmäßige bzw. außerbetriebliche Vorgänge sind letztlich wenig oder gar nicht kontrollierbare Zufallsprozesse, die einen Rückschluss auf den zurechenbaren Managementenerfolg oder aber auch die Prognose zukünftiger Erfolge erschweren können.

3. Management Approach: Erweiterte Schnittstelle zwischen Controlling und IFRS-Finanzberichterstattung

3.1. Begriff des Management Approach

Der Begriff des Management Approach stammt ursprünglich aus der Diskussion um die Segmentberichterstattung nach dem US-Standard SFAS 131, der 1997 verabschiedet wurde. Unter diesem Standard müssen US-Unternehmen in ihrer Segmentberichterstattung sowohl die abzubildenden Segmente (*operating segments*) als auch die Kerngrößen Segmentvermögen und -ergebnis strikt auf Basis des internen Reportings ermitteln. Dies gilt auch dann, wenn das interne Reporting nicht US-GAAP-konform ist, d.h. im Segmentergebnis beispielsweise kalkulatorische Kosten verrechnet werden. SFAS 131 stellt hier allein darauf ab, dass die Unternehmensleitung (*chief operating decision maker*) dieses Reporting für Zwecke der Entscheidungsfundierung verwendet.

Inzwischen wird der Begriff Management Approach in einem weiteren Verständnis verwendet, und zwar immer dann, wenn Informationen, die intern im Rahmen des Controllings für Zwecke der Unternehmenssteuerung bereitgestellt werden, einer Zweitverwendung in der Bilanzierung zugeführt werden.

Derartige Schnittstellen zwischen internen Informationssystemen und der Bilanzierung sind grundsätzlich schon unter den Regelungen des HGB bekannt.¹⁵ Im Unterschied zur HGB-Rechnungslegung ist die Anzahl derartiger Management-Approach-Schnittstellen unter IFRS jedoch bedeutend umfangreicher. Eine Vielzahl von Standards greift hier auf Controllingssysteme zurück, d.h. im Einzelnen auf Systeme im Bereich der Planung, des Berichtswe-

¹⁵ So z.B. bei der Gemeinkostenzurechnung innerhalb der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB oder im Chancen- und Risikobericht als Teil des Lageberichts zum Einzelabschluss (§ 289 Abs. 1 HGB) bzw. Konzernabschluss (§ 315 Abs. 1 HGB).

sens und der Performance-Messung bzw. auch auf querschnittsbezogene Controllingssysteme des Projekt- oder Risikocontrollings.¹⁶

Konzeptionell basiert der Management Approach auf der Überlegung, dass die Offenlegung interner Controllinginformationen für außenstehende Investoren sinnvoll sein kann. Dies kommt implizit bereits im IFRS-Framework zum Ausdruck. Hier wird konstatiert: „ ... *published financial statements are based on the information used by management*“ (F.11). Ziel des Ansatzes ist die Abbildung des Unternehmens „*through the management's eyes*“¹⁷, sodass die Zielrichtung der Aktivitäten des Managements abgeschätzt werden kann.

Kerngedanke des Management Approach ist dabei, dass das Management Controllingssysteme installiert, die zunächst für Zwecke der Unternehmenssteuerung maßgeschneiderte Informationen zur Verfügung stellen. Idealtypisch wird davon ausgegangen, dass diese Controllingssysteme die Maximierung des Unternehmenswerts herbeiführen. In der Folge wird unterstellt, dass wertrelevante Informationen des Managements ebenso für die Investoren von Interesse sind.

Grundsätzlich finden sich in den IFRS zwei Ausprägungen des Management Approach:

- Die unmittelbare Übernahme von Controllinginformationen in die IFRS-Finanzberichterstattung, z.B. bei der Bestimmung berichtspflichtiger Segmente oder bei der Neubewertung von Vermögenswerten auf der Basis von intern vorgehaltenen Wiederbeschaffungswerten,¹⁸ und
- die mittelbare Herleitung von Größen der IFRS-Finanzberichterstattung auf der Basis interner Controllinginformationen, z.B. im Rahmen der Bewertung von Fertigungsaufträgen oder der außerplanmäßigen Abschreibung von Goodwill.

Nicht unter den Begriff des Management Approach fallen Informationen, die unmittelbar für die IFRS-Finanzberichterstattung ohne Anknüpfung an die Managementinformationen der internen Controllingssysteme generiert werden, wie z.B. die Anforderung eines versicherungsmathematischen Gutachtens zur Schätzung der Höhe von Pensionsrückstellungen.

¹⁶ Vgl. *d'Arcy* 2006, S. 203-224 sowie Abbildung 2 in dem vorliegenden Beitrag.

¹⁷ *Martin* 1997, S. 29.

¹⁸ Teilweise wird in der Literatur nur dieser erstgenannte Aspekt als Management Approach bezeichnet, so z.B. bei *Wagenhofer* 2006a, S. 3.

3.2. Konsequenzen des Management Approach für die Controllertarbeit

Der Management Approach innerhalb der IFRS-Rechnungslegung hat vielfältige Auswirkungen auf die Controllertarbeit, die in der untenstehenden Abbildung 2 dargestellt werden. Die Controllertarbeit wird dabei über das „House of Controlling“¹⁹ systematisiert.

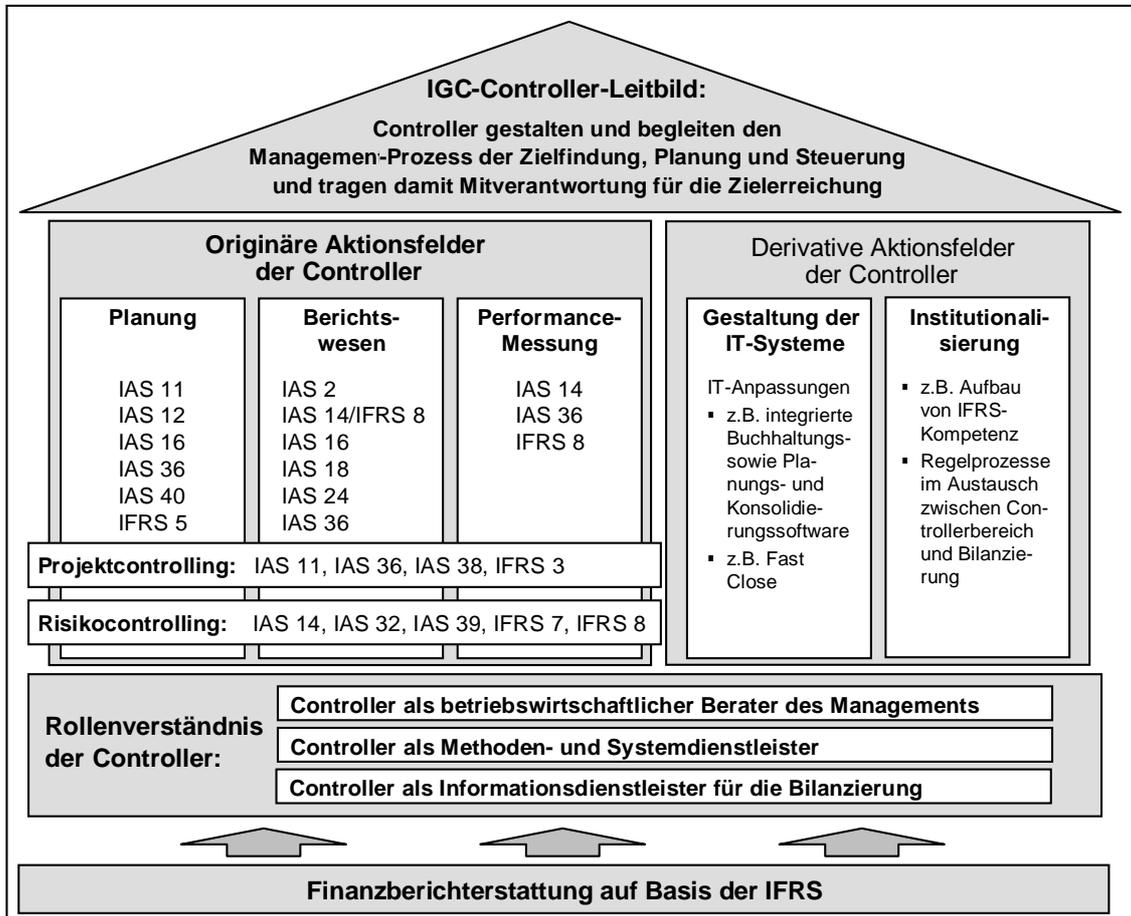


Abb. 2: House of Controlling unter IFRS – der Management Approach

Das „Dach“ als Zielsetzung der Controllertarbeit ist dabei das traditionelle Leitbild der International Group of Controlling (IGC), das sich auch unter IFRS nicht verändert. Wie auch unter HGB stellt die Controllertarbeit darauf ab, den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung zu begleiten und damit auch Mitverantwortung für die Zielerreichung zu übernehmen.²⁰

¹⁹ Vgl. zum House of Controlling und seinen Bausteinen grundlegend *Weißberger 2007*, S. 30-40.

²⁰ Das IGC-Controller-Leitbild ist auf der Website der IGC unter www.igc-controlling.org zum Download verfügbar sowie in *IGC 2005*, S. 52f. enthalten.

Allerdings verändert sich unter IFRS das Rollenverständnis der Controller als „Fundament“ des House of Controlling. Die Controller sind hier nicht mehr nur betriebswirtschaftlicher Berater bzw. Methoden- und Systemdienstleister. Insbesondere durch den Management Approach werden Controller zum Informationsdienstleister für die IFRS-Bilanzierung und müssen deshalb in viel stärkerem Maße als früher Mitverantwortung für die externe Finanzberichterstattung übernehmen.

Umfangreiche Veränderungen finden sich auch in den Aktionsfeldern der Controller, die als „Säulen“ im House of Controlling die Umsetzung des Rollenverständnisses für die im IGC-Controller-Leitbild ausgedrückte Zielsetzung der Controllerarbeit veranschaulichen. Die Aktionsfelder der Controller umfassen originär zunächst die Bereiche Planung einschließlich Kontrolle, Berichtswesen sowie die Performance-Messung u.a. für Steuerungszwecke. Informationen aus diesen Bereichen fließen in eine Vielzahl von Standards ein.²¹

So erfolgt beispielsweise unter IAS 36 die Ermittlung des Nutzungswerts von nichtfinanziellem Anlagevermögen für Zwecke des Impairment-Tests über Plan-Cashflows der Mittelfristplanung. Gemäß IAS 12 ist die Ergebnisplanung heranzuziehen, um die Aktivierbarkeit latenter Steuern zu überprüfen. Auch nach IAS 16 wird für Zwecke der planmäßigen Abschreibung und zur Anwendung des Komponentenansatzes auf interne Planungssysteme zurückgegriffen.

Informationen aus den laufenden Berichtssystemen und -strukturen sollen den Investoren die Steuerungsperspektive der Unternehmensleitung verdeutlichen. Dies geschieht in äußerst breitem Umfang u.a. in IAS 14 bzw. IFRS 8 zur Segmentberichterstattung, aber z.B. auch in IAS 2 bei der Ermittlung produktionsorientierter Herstellungs-Vollkosten oder in IAS 36 zur Generierung von Indikatoren für außerplanmäßige Wertminderungen im Rahmen des vorgeschriebenen Impairment-Tests.

Im Bereich der Performance-Messung wird ebenfalls, wenn auch nur eingeschränkt auf interne Controllingssysteme zurückgegriffen, so z.B. im Rahmen der Segmentberichterstattung nach IFRS 8.

Auch Querschnittsbereiche im Controlling stellen Informationen für den Management Approach zur Verfügung, so z.B. zur Aktivierung von Entwicklungskosten, die auf dem F&E-Controlling aufsetzt, oder bezüglich des Ansatzes und der Bewertung von Finanzinstrumenten und Hedges, für die an vielen Stellen das Risikocontrolling relevant ist.

Schließlich beeinflusst der Management Approach auch die derivativen Aktionsfelder von Controllern in hohem Ausmaß. So müssen z.B. die controllingrelevanten IT-Systeme an die

²¹ Vgl. hierzu ausführlich *Weißberger/Maier* 2006 oder *Nobach/Zirkler* 2006.

Anforderungen der IFRS-Finanzberichterstattung angepasst werden. Dies betrifft beispielsweise die Einführung integrierter Buchhaltungs-, Planungs- und Konsolidierungstools. Zudem müssen die zusätzlich erforderlichen Bezugsobjekte, wie z.B. *cash-generating units* für den Impairment-Test nach IAS 36, eingerichtet werden, sodass insgesamt sichergestellt ist, dass Management-Approach-Informationen durch die Bilanzierung nicht im Rahmen einer Parallel-Planung bzw. eines Parallel-Reportings erneut erstellt werden.²² Auch die Beschleunigung der internen Controllingprozesse, damit die erforderlichen Informationen hinreichend zeitnah für die Erstellung von Jahres- bzw. Zwischenabschlüssen vorliegen (Fast Close), macht in aller Regel Veränderungen innerhalb der IT-Systeme erforderlich.²³

Bezüglich der Institutionalisierung der Controllerarbeit selbst macht der Management Approach nicht nur den Aufbau von IFRS-Kompetenz erforderlich, sondern es müssen auch Regelprozesse für den Austausch mit der Bilanzierung eingerichtet werden. Letztlich gehört damit unter IFRS nicht nur das Management, sondern auch die Bilanzierung zum Standard-Adressatenkreis der Controller.²⁴

3.3. Management Approach: Eine kritische Würdigung aus Controllingperspektive

Der Management Approach verursacht – dies machen die Ausführungen im vorangegangenen Abschnitt deutlich – umfangreichen zusätzlichen Arbeitsanfall im Controllerbereich.²⁵ Dabei geht es nicht nur um die Erstellung der Rechenwerke im IFRS-Abschluss (Bilanz, P&L, Segmentbericht usw.), sondern vor allem um die Vielzahl erforderlicher Anhangangaben (*disclosures*) bzw. die gem. IAS 8.19b) verlangten retrospektiven Anpassungen bei der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Diese Überlegungen lassen sich auch auf andere Sachverhalte übertragen. In Unternehmen, die nur selten langfristige Fertigungsprojekte, Unternehmensakquisitionen oder kaum F&E betreiben, ist beispielsweise nicht davon auszugehen, dass hierfür umfangreiche, standardisierte Steuerungssysteme installiert sind. Allerdings dürfte die Ausweitung der externen Berichtserfordernisse an dieser Stelle gleichzeitig immer auch einen Impuls für die Verbesse-

²² Dies wäre nicht nur wenig effizient, sondern zudem auch aus Prüfungssicht problematisch, wenn die für den IFRS-Abschluss generierten Zahlen nicht mehr im Einklang mit der betriebswirtschaftlichen Perspektive der Controllingzahlen stehen. Vgl. *Hassler/Kerschbaumer* 2005, S. 54f.

²³ Vgl. *Eggemann/Petry* 2002, S. 1635-1638.

²⁴ Vgl. *Haeger* 2006, S. 258ff.

²⁵ Vgl. *Fleischer* 2005, S. 198. Empirisch lässt sich belegen, dass Controller in nach IFRS bilanzierenden Unternehmen durchschnittlich etwa einen Arbeitstag pro Woche für ihre Aufgaben als Informationsdienstleister für die Bilanzierung aufwenden müssen, vgl. *Weißberger* 2007, S. 245.

rung interner Controllingssysteme darstellen. Insoweit ist der im Rahmen des Management Approach entstehende Arbeitsanfall nicht ausschließlich nachteilig zu bewerten. Es werden so Ansatzpunkte zur Optimierung bestehender Controllingssysteme geschaffen. Zudem können auf wirtschaftliche Weise Informationsasymmetrien zwischen der Unternehmensleitung und nachgelagerten Managementebenen durch aussagekräftige, weil in den IFRS-Abschluss einfließende Pläne bzw. Berichte abgebaut werden.

Genau an diesem Punkt zeigt sich jedoch eine konzeptionelle Schwachstelle des Management Approach. So besteht die Gefahr, dass die Unternehmensleitung die internen Controllingssysteme allein vor einem bilanzpolitischen Hintergrund so ausgestaltet, dass die generierten Informationen am Kapitalmarkt zwar das gewünschte Bild des Unternehmens vermitteln, intern aber nicht mehr unbedingt diejenigen Entscheidungen herbeiführen, die den Unternehmenswert maximieren.²⁶ Ein derart dysfunktionales Verhalten wird auch als Zirkularitätseffekt bezeichnet.²⁷

Gerade der Zirkularitätseffekt steht aktuell im Mittelpunkt der Kritik an der Pflicht zur vierteljährlichen Zwischenberichterstattung.²⁸ Kernargument ist hier, dass Unternehmen in Zugzwang gesetzt werden, den Erwartungen des Kapitalmarkts kontinuierlich zu entsprechen, sodass sie dann möglicherweise zu wenig sinnvollen Maßnahmen greifen, wie z.B. aggressiven Absatzhilfen oder den Verzicht auf langfristig angelegte Projekte, um nicht durch Kursverluste „abgestraft“ zu werden.

Druck auf die Controllingssysteme entsteht im Kontext des Zirkularitätseffekts jedoch auch noch an anderer Stelle. Im Management Approach wird nämlich vernachlässigt, dass zur internen Steuerung eingesetzte Systeme möglicherweise für externe Investoren gar nicht entscheidungsrelevante Informationen generieren. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn Controllinginformationen für Zwecke der Verhaltenssteuerung dezentraler Entscheidungsträger genutzt werden, denn hier ist die Ausprägung dieser Informationen nicht mehr durch das Bedürfnis einer objektivierten Darstellung geprägt, sondern vielmehr durch den Wunsch, die angestrebten Anreize zu setzen.²⁹

So spielen z.B. in der Planung und Budgetierung häufig Motive der Verhaltensbeeinflussung eine Rolle. Beispielsweise mag die Vorgabe von ambitioniert hohen Umsatz- oder nied-

²⁶ Vgl. hierzu grundlegend den Beitrag von *Pfaff/Bärtl* 1998, S. 771.

²⁷ Vgl. *Weißberger/Maier* 2006, S. 2082f.

²⁸ Vgl. *Wiedeking* 2006, S. 14.

²⁹ Vgl. zur Differenzierung von Informationen für Zwecke der Entscheidungsnützlichkeit (externer Investoren) und Anreiznützlichkeit (des Managements) *Wagenhofer/Ewert* 2003, S. 89f.

rigen Kostenzielen zwar nicht den realistischen Erwartungen einer übergeordneten Managementebene entsprechen. Jedoch kann die Verknüpfung der Entlohnung nachgeordneter Managementebenen an die Erreichung dieser Vorgaben zu zusätzlicher Motivation und Anstrengung führen. Solche für Zwecke der Verhaltenssteuerung angepassten Planwerte sind dann im Rahmen des Management Approach nicht mehr zur Fundierung von Impairment-Tests gemäß IAS 36 geeignet und müssten für diesen Zweck faktisch neu erstellt werden. Denkbar ist weiterhin, dass interne Informationen bereinigt werden, um bestimmte exogene Risikofaktoren zu eliminieren und damit die Motivationswirkung für den dezentralen Entscheidungsträger³⁰ zu erhöhen. Wird jedoch auf die Anpassung der Controllingsysteme für Zwecke einer optimalen Verhaltenssteuerung verzichtet, entsteht wiederum die oben geschilderte Zirkularitätsproblematik.

Insgesamt ist die Bedeutung des Zirkularitätseffekts u.a. von der Motivationsstruktur im Top-Management bzw. den dort gesetzten Anreizen abhängig. So nimmt beispielsweise der Druck auf die bilanzpolitische Anpassung der Controllingsysteme zu, je stärker dieses z.B. kurzfristig orientiert und kapitalmarktgetrieben ist. Würde andererseits die unangemessene Beeinflussung interner Controllingsysteme aus bilanzpolitischen Motiven heraus gleichzeitig zu gravierenden Fehlentscheidungen führen, ist die Umsetzung des Management Approach ein Anreiz für die Unternehmensleitung, in den betroffenen Bereichen von entsprechenden Eingriffen bei der Gestaltung der Controllingsysteme abzusehen.

Ebenfalls gegenläufig, d.h. reliabilitätssteigernd, kann sich die externe Abschlussprüfung auswirken, die sich im Fall von Management-Approach-Informationen auch auf die zugrunde liegenden Controllinginformationen erstreckt. Hierbei hängt es von Art und Ausprägung des Management Approach in einzelnen Bilanzierungsfeldern ab, ob die externe Abschlussprüfung nur auf originär für interne Zwecke generierte Informationen abstellt oder ob auch die internen Berichtsinstrumente und -systeme selbst zum Prüfungsobjekt werden. In jedem Fall werden jedoch hohe Anforderungen an die Abschlussprüfer hinsichtlich ihrer betriebswirtschaftlichen Kenntnisse und Analysefähigkeiten gestellt.

³⁰ Dies wird auch als *conditional controllability* bezeichnet, vgl. *Antle/Demski* 1988, S. 700ff.

4. Integration von externer und interner Rechnungslegung unter IFRS

4.1. Grundlagen einer integrierten Rechnungslegung

Die Integration von interner und externer Rechnungslegung hat im deutschsprachigen Raum seit den 90er-Jahren an Praxisrelevanz gewonnen. Breite Aufmerksamkeit fand das Thema erstmals mit der Umgestaltung des internen Managementreportings im Hause Siemens in 1992/1993, die allerdings nicht mit einer geplanten Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards begründet wurde, sondern vielmehr mit der Umstellung der handelsrechtlichen GuV vom Gesamtkostenverfahren auf das Umsatzkostenverfahren.³¹

Man wollte damals erreichen, dass zumindest auf den oberen Führungsebenen mit internen Ergebnisgrößen gearbeitet wird, die sich unter Zuhilfenahme von nur wenigen Überleitungspositionen in die externe Rechnungslegung überführen lassen. Diese Überleitungspositionen, mit denen das operative Ergebnis zum Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit lt. GuV überführt wird, reflektieren zum einen den Ansatz kalkulatorischer Zinsen zum Zweck der Investitionssteuerung sowie zum anderen die Eliminierung bestimmter Positionen, die vom Bereichsmanagement für bilanzpolitische Spielräume genutzt werden können – so außerplanmäßige Abschreibungen und Drohverlustrückstellungen.

Der Wunsch nach einer integrierten Rechnungslegung entstammt damit nicht primär aus dem Druck internationaler Rechnungslegungsstandards, sondern aus dem Bestreben nach einer einheitlichen und transparenten Finanzsprache im Unternehmen. Die traditionelle kalkulatorische Ergebnisrechnung erweist sich zunehmend als schwerfällig und gerade vor dem Hintergrund neuer Konzepte, wie z.B. dem Shareholder-Value-Prinzip, nicht mehr als controllinggerecht.

In einer integrierten Rechnungslegung erweitern sich die Zwecke der Finanzberichterstattung – zwar nicht aus extern regulatorischer Sicht, wohl aber aus Unternehmensperspektive. Die laufende Managementerfolgsrechnung wird nun zum Zweck der Angleichung externer und interner Ergebnisse und Kennzahlen auf die Datenbasis der Finanzberichterstattung aufgesetzt. Kalkulatorische Zusatz- und Anderskosten, wie z.B. Abschreibungen, Wagnisse oder Zinsen, werden intern nicht mehr laufend verbucht, sondern allenfalls fallweise – z.B. in Produktkalkulationen oder in einzelfallbezogenen Entscheidungsproblemen – verrechnet. Dadurch wird eine (weitgehende) Übereinstimmung der Ergebnisrechnung für Planungs-,

³¹ Vgl. *Ziegler* 1994, S. 175ff.

Steuerungs- und Kontrollaufgaben auf Unternehmens-, Segment- oder Geschäftsbereichsebene mit den extern publizierten Ergebnisgrößen erzielt.³²

Die integrierte Rechnungslegung zeichnet sich damit durch folgende Merkmale aus:

- Verzicht auf die laufende Verrechnung kalkulatorischer Kostenarten in der internen Ergebnisrechnung, da dies die Abstimmung zwischen externem und internem Ergebnis äußerst komplex und zeitaufwändig macht,
- Integrierter Kontenplan für die externe und interne Ergebnisrechnung sowie
- Einheitlichkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einschließlich der damit verbundenen Abgrenzungssysteme.

Konzeptionell sind Überleitungsrechnungen („Abstimmbrücken“) zwar auch zwischen einer eigenständigen kalkulatorischen internen Ergebnisrechnung und der Finanzberichterstattung möglich. Sie werden in der Praxis jedoch vielfach nicht eingesetzt. Gründe sind der hohe damit verbundene Aufwand sowie auf Konzernebene häufig das Fehlen einer durchgängig aufgebauten Konzernkostenrechnung, mit der eine Überleitungsrechnung realisiert werden könnte.³³ Zudem geht mit zunehmender Anzahl der Überleitungspositionen faktisch der Charakter der integrierten Rechnungslegung als einheitliche Finanzsprache im Unternehmen wieder verloren.

Unverändert bleiben unter einer integrierten Rechnungslegung aber die Berichtsformate der internen Ergebnisrechnung – z.B. im Rahmen der Managementerfolgsrechnung als mehrstufiger bzw. mehrdimensionaler Deckungsbeitragsrechnung; sinnvoll ist allerdings die Angleichung der Formate auf externer Ebene, d.h. z.B. die Aufstellung des P&L-Statements nach dem Umsatzkostenverfahren. Die Verwendung eigenständiger kalkulatorischer Größen für Entscheidungsrechnungen, z.B. auf der operativen Produkt- und Prozessebene, wird von einer integrierten Rechnungslegung ebenfalls nicht berührt.³⁴

4.2. Vor- und Nachteile der integrierten Rechnungslegung aus Controllingperspektive

Wichtige Faktoren, die die Integration der Rechnungslegung in vielen deutschen Unternehmen begünstigt haben, sind damit

³² Vgl. *Bruns* 1999, S. 595.

³³ Lt. *Währisch* 1998, S. 195, verzichten rund 40% der befragten mittleren und Großunternehmen sowie knapp 60% der Kleinunternehmen auf eine derartige Überleitung von kalkulatorischer interner Ergebnisrechnung auf das externe Finanzreporting.

³⁴ Vgl. *IGC/Weißberger* 2006. S. 45.

- die Durchsetzung wertorientierter Steuerungskonzepte für Zwecke einer kapitalmarktorientierten Unternehmensführung und
- die Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards.

Für eine kapitalmarktorientiert ausgerichtete Unternehmensführung ist die investororientierte Kommunikation und Steuerung von zentraler Bedeutung. Eine integrierte Rechnungslegung trägt dazu bei, nicht nur auf Gesamtunternehmensebene, sondern auch auf nachgelagerten Steuerungsebenen Pläne zu entwickeln, die dazu geeignet sind, nach außen kommunizierte finanzielle Ziele umzusetzen und zu erreichen. Gleichzeitig wird die Unternehmensleitung durch die integrierte Rechnungslegung gegenüber externen Investoren und Analysten sprachfähig gemacht, was die Begründung vergangener bzw. die Erläuterung prognostizierter Entwicklungen im Unternehmen betrifft.³⁵

Aber auch bei nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen – so im Mittelstand – kann die integrierte Rechnungslegung eine ebenso effiziente wie eingängige Möglichkeit der internen Kommunikation finanzieller Informationen für Zwecke der laufenden wie strategischen Steuerung darstellen. Zudem sind auch mittelständische Unternehmen darauf angewiesen, ihre Geschäftsmodelle bzw. Erfolgspotenziale in einer glaubwürdigen Finanzsprache gegenüber Banken, Kunden, Lieferanten oder Gesellschaftern zu kommunizieren.

Eine einheitliche Finanzsprache in der externen wie internen Kommunikation im Sinne einer ‚one version of the truth‘ erhöht zudem die Akzeptanz der Controllinginformationen. Fehler aufgrund falsch gesetzter bzw. missverständlicher Steuerungsimpulse im Management können vermieden werden, wenn Diskussionen über die Unterschiede extern publizierter und intern verwendeter Steuerungskennzahlen wegfallen, die von Führungskräften ohne betriebswirtschaftliche Vorbildung mit z.B. technischem, naturwissenschaftlichem oder juristischem Hintergrund ohnehin häufig gar nicht nachvollzogen werden können.

Ein weiteres Argument für die integrierte Rechnungslegung ist die damit verbundene Möglichkeit zur Verschlinkung und gleichzeitigen Optimierung der internen Finanzfunktionen. Dies betrifft nicht nur reduzierte Aufgaben des Controllerbereichs in der Datensammlung, -verifizierung und -aufbereitung unter einer integrierten Rechnungslegung. Auch die Erstellung von Standardberichten lässt sich dann z.B. in größeren Einheiten in Shared Service Center auslagern, sodass sich Controller auf die eigentlich wertschöpfenden Aspekte ihrer Aktivitäten, nämlich die Interpretation der Berichte und die Evaluation erforderlicher unter-

³⁵ Vgl. *Moussalem* 2005, S. 11

nehmerischer Maßnahmen konzentrieren können.³⁶ Eine zentrale Voraussetzung für eine derartige Refokussierung der Controllerarbeit ist der in Abschnitt 2 bereits ausführlich dargestellte hohe betriebswirtschaftliche Aussagegehalt IFRS-basierter Performance-Daten im Vergleich zum traditionellen deutschen Handelsrecht, in dessen von Vorsichtsprinzip, Gläubigerschutz und Bilanzpolitik geprägten Kontext eine derartige Integration kaum denkbar ist.

Zu beachten ist weiterhin, dass die IFRS nicht nur ein Kontextfaktor, sondern auch Treiber für die Integration der Rechnungslegung sind, nämlich in Zusammenhang mit der Segmentberichterstattung nach dem noch bis 2008 gültigen IAS 14. Geschäftsfeld- bzw. regionenbezogene Segmentinformationen können in der gewünschten Zeitnähe nur dann ermittelt werden, wenn entweder die rechtliche Konzernstruktur identisch zur Führungsstruktur ist oder wenn die interne Berichterstattung auf Top-Management-Ebene auch auf IFRS-Basis erfolgt, sodass aus dem internen Reporting IFRS-konforme Segmentberichte hergeleitet werden können.³⁷

Allerdings gibt es auch einige Gründe, die gegen eine Integration von interner und externer Rechnungslegung sprechen.³⁸

An erster Stelle steht hier die konzeptionelle Ausrichtung der IFRS auf die Fundierung von Entscheidungen externer Investoren. So können in Einzelfällen die Bewertungsvorschriften auf IFRS-Basis internen Controllinganforderungen zuwider laufen. Beispielsweise können über die Fair-Value-Bilanzierung aus Controllersicht unerwünschte, weil zufällige, Bewertungskomponenten in die interne Wirtschaftlichkeitsbetrachtung einfließen, die keinen Bezug zur eigentlichen Managementleistung besitzen.³⁹ Dies ist z.B. dann der Fall, wenn die Fair Values aus Marktpreisen abgeleitet werden, deren Veränderung unabhängig vom Erfolg des eigentlichen Geschäftsfeldes ist, in dem das Unternehmen agiert.

Weiterhin besteht die Gefahr, dass Manager versuchen, bestimmte Informationen zu verzerren. So ist z.B. denkbar, dass aufgrund der Teilgewinnrealisierung innerhalb der Langfristfertigung ein Manager im Vertrieb, der Informationen über den Fertigstellungsgrad einer Anlage (und damit den zu realisierenden Teilgewinn) geben muss und der gleichzeitig auch auf

³⁶ Eine derartige Refokussierung wird von Controllern in der Praxis angestrebt. Vgl. *Weißberger* 2007 S. 45 i.V.m. S. 245.

³⁷ Allerdings ist zu beachten, dass mit IFRS 8 zur Segmentberichterstattung ab 2009 dieser Treiber für die Integration der Rechnungslegung wegfällt. Vgl. auch Fußnote 9.

³⁸ Vgl. *IGC/Weißberger* 2006. S. 46f.

³⁹ So lehnt z.B. auch Lufthansa, die eine integrierte Rechnungslegung weitgehend umsetzt, die Übernahme von Fair Values ab. Vgl. *Beißel/Steinke* 2004, S. S. 69.

Basis dieses Teilgewinns beurteilt wird, den Fertigstellungsgrad möglichst hoch bzw. das Erfüllungsrisko möglichst gering angibt.⁴⁰

Schließlich ist zu befürchten, dass sich der Controllerbereich über eine strikt IFRS-basierte integrierte Rechnungslegung zur ‚Geisel des IASB‘ machen könnte, da jede Standardänderung sofort und vollständig in die für Controllingzwecke verwendete interne Ergebnisrechnung durchschlägt. Gerade vor dem Hintergrund der äußerst dynamischen Entwicklung der IFRS⁴¹ ist diese Problematik nicht zu unterschätzen.

4.3. Partielle Integration der externen und internen Rechnungslegung als effizientes Gestaltungsmuster

Die Überlegungen des vorangegangenen Abschnitts zeigen, dass eine vollständige Integration von interner und externer Rechnungslegung, d.h. eine vollständig IFRS-basierte interne Ergebnis- oder Managementerfolgsrechnung aus Controllersicht ebenso wenig sinnvoll ist wie ein Verzicht auf jegliche Abstimmung von internem und externem Reporting. Als controllinggerechter Lösungsansatz bietet sich deshalb der Mittelweg einer partiellen Integration der Rechnungslegung an.⁴² Sie ist durch folgende Merkmale charakterisiert:

- Die angestrebte Angleichung von externer und interner Ergebnisrechnung beschränkt sich auf die obersten Hierarchieebenen, d.h. auf Gesamtunternehmens- bzw. Konzernebene und die darunter liegende Segmentebene sowie auf die nachgelagerten Geschäftsbereichs- bzw. Profit-Center-Ebenen.
- Die operative Produkt- und Prozesssteuerung erfolgt weiterhin auf der Basis eigenständiger interner, d.h. kalkulatorischer Größen, die für Kalkulations-, Normierungs- oder Standardisierungszwecke angepasst werden können.
- Es wird keine vollständige Übereinstimmung zwischen internem und externem Ergebnis gefordert, sondern es sind einzelne Überleitungspositionen möglich, um den Einfluss nicht controllinggerechter Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften innerhalb der IFRS aus den betriebswirtschaftlichen Steuerungskennzahlen zu eliminieren.

⁴⁰ Im Gegensatz zu dem im Kontext des Management Approach oben dargestellten Zirkularitätseffekt kann dies auch als Manipulationseffekt bezeichnet werden, vgl. *Weißberger/Maier* 2006, S. 2082f.

⁴¹ Vgl. hierzu äußerst kritisch den Kommentar von *Wagenhofer* 2006b.

⁴² Diese Sichtweise wird dezidiert auch von Seiten der IGC vertreten; vgl. hierzu und im Folgenden *IGC/Weißberger* 2006, S. 50-55.

Abbildung 3 veranschaulicht diese Überlegungen grafisch. Externe und interne Ergebnisrechnung setzen auf einer einheitlichen Datenbasis auf. In nachgelagerten Bereichen besteht dabei die Möglichkeit, z.B. über entsprechende Unterkonten eigenständig mit kalkulatorischen Größen für Steuerungszwecke zu arbeiten. Gleichzeitig wird jedoch nicht (mehr) verlangt, dass diese Größen unternehmensweit aggregiert werden bzw. dass sie auf Ebene der (Teil-)Konzernspitze interpretierbar bzw. steuerungsrelevant sind. Ein mehrdimensionaler Drill-Down des IFRS-basierten, ggf. modifizierten Gesamtergebnisses auf die kalkulatorische Sichtweise der Produkt-, Prozess- oder Kostenstellenebene ist somit bei einer partiell integrierten Rechnungslegung nicht zwingend erforderlich und wird systemseitig auch nicht mehr unbedingt bereitgestellt.⁴³

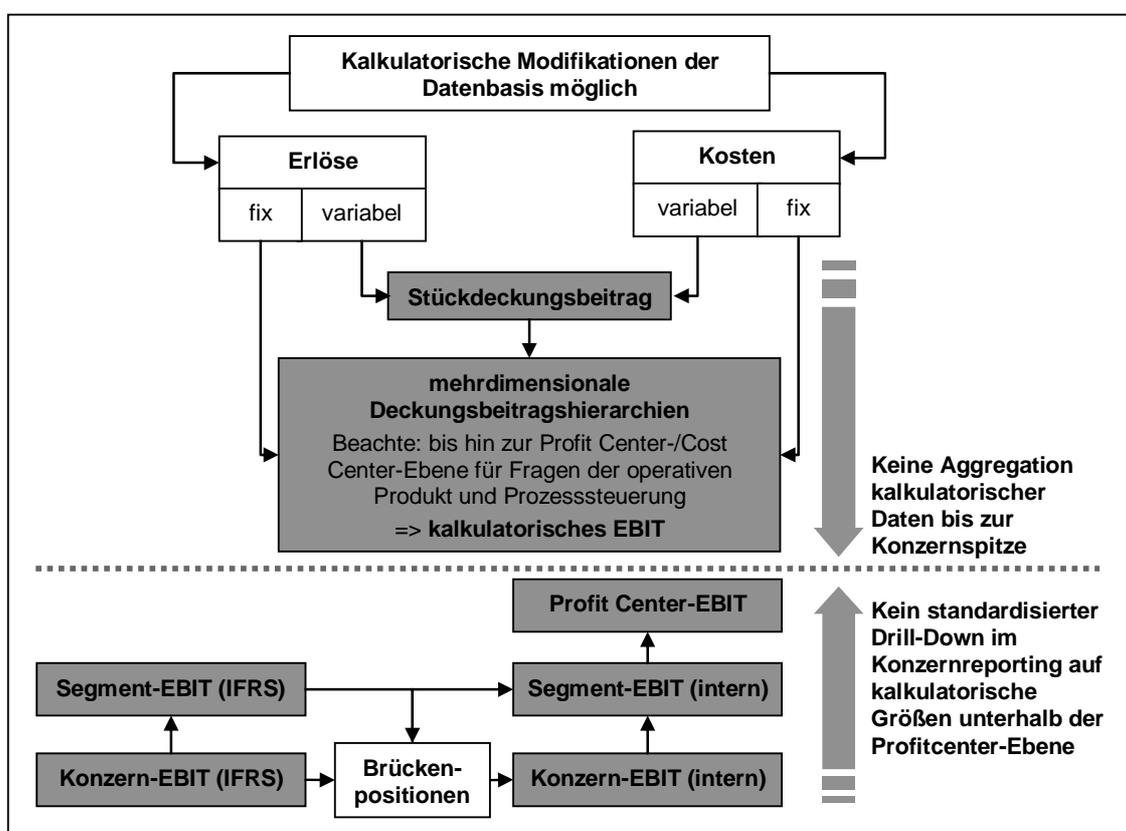


Abb. 3: Partielle Integration der Rechnungslegung

Ein solcher Drill-Down ist für Controllingzwecke bei dezentraler Führung auch verzichtbar, wie schon aus dem Einsatz wertorientierter Steuerungssysteme bekannt ist. Auch dort geht es nicht darum, Kennzahlen wie den EVA oder CVA konzeptionell oder systemseitig bis auf Kostenstellenebene herunterzubrechen. Stattdessen wird auf der operativen Ebene mit den

⁴³ Ein Drill-Down auf die IFRS-basierte Sicht ist jedoch aufgrund der gemeinsamen Datenbasis ohne Schwierigkeiten möglich.

jeweils relevanten Werttreibern gearbeitet.⁴⁴ Zudem suggeriert ein Drill-Down von Konzern-ebene bis hin zur kalkulatorischen Rechnung einer Kostenstelle ‚vor Ort‘ eine Scheinsicherheit in der Unternehmenssteuerung, denn praktisch kann die daraus resultierende Informationsflut gerade in Großunternehmen gar nicht bewältigt werden. Vielmehr ist das Controlling gefordert, auf den verschiedenen Hierarchiestufen aussagekräftige Kennzahlen bereitzustellen, damit die notwendigen Führungsentscheidungen nicht bottom-up bzw. top-down verwaltet, sondern vor Ort getroffen und umgesetzt werden.

Als Konsequenz der partiellen, d.h. auf die oberen Hierarchieebenen beschränkten Integration der Rechnungslegung verlagert sich die Bruchstelle in der Ergebnisrechnung, die traditionell zwischen extern und intern ausgewiesenem Ergebnis lag, auf die Ebene der operativen Profit-Center- bzw. Cost-Center-Steuerung.

Hierfür sprechen mehrere Gründe. Zum einen werden im Rahmen der operativen Steuerung Entscheidungen vielfach sinnvoll über kalkulatorische Standard- bzw. Opportunitätskosten oder aber mithilfe leistungswirtschaftlicher Kennzahlen, z.B. im Rahmen von Werttreiberbetrachtungen, getroffen. Unmittelbar IFRS-basierte Größen sind hier nur eingeschränkt geeignet. Vergleichbares gilt für die Bestandsbewertung, die intern betriebswirtschaftlich sinnvoll lediglich auf der Basis von Produkt-, d.h. proportionalen Kosten erfolgt. Bei einer unmittelbar IFRS-basierten Bestandsbewertung wären intern Vollkosten, d.h. auch anteilige Strukturkosten, zu verrechnen. Operative Entscheidungsträger haben i.d.R. keine unmittelbare Verantwortung bzw. Auskunftspflicht gegenüber Finanzinvestoren; eine Abstimmbrücke ist dementsprechend auf dieser Ebene nicht erforderlich. Sofern sie im Einzelfall dennoch notwendig sein sollte, ist sie auf einer entsprechend niedrigen Hierarchieebene vergleichsweise einfacher zu realisieren als gesamtunternehmensbezogen.

Schließlich muss der Controllerbereich auf der Ebene der operativen Profit-Center- bzw. Cost-Center-Steuerung diese typischerweise in einem durch Vorgaben vergleichsweise eingeschränkten und homogenen Entscheidungsfeld unterstützen. Die hier erforderlichen Abweichungsanalysen finden nicht über IFRS-Größen statt, sondern auf der Basis der für diese Entscheidungsfelder zuzurechnenden Standard- bzw. kalkulatorischen Kosten. Abweichungen zwischen Plan- und Ist-Kosten werden unmittelbar am Ort der Entstehung durch den Controllerbereich analysiert und durch entsprechende Gegensteuerungsmaßnahmen im Management beseitigt.

Das untenstehende Fallbeispiel veranschaulicht diese Überlegungen noch einmal.

⁴⁴ Vgl. *Kümmel/Watterot* 2005, S. 14.

Fallbeispiel: Der Weiße-Ware-Konzern

Der Weiße-Ware-Konzern stellt in einem als Profit Center geführten Werk Spülmaschinen her, die durch eine ebenfalls als Profit Center geführte regionale Vertriebsgesellschaft an den Groß- und Einzelhandel weiterverkauft werden.

Aus Controllingperspektive heraus ist das Werksergebnis auf Basis von Ist-Kosten, aber ausgehend von Standard-Stückerlösen für die Spülmaschinen zu ermitteln. So hat die Werksleitung einen Anreiz, zum einen die Ist-Stückkosten möglichst niedrig zu halten und zum anderen – z.B. durch hohe Qualität in der Produktion – eine möglichst hohe Anzahl an Spülmaschinen an die Vertriebsgesellschaft weiterzugeben.

In der Vertriebsgesellschaft erfolgt die Ergebnisermittlung genau umgekehrt, d.h. auf Basis von Standard-Stückkosten und Ist-Erlösen, da der Vertrieb zwar keinerlei Einfluss auf die Stückkosten hat, wohl aber auf die Durchsetzung von möglichst hohen Stückpreisen. Für Zwecke der Preisdurchsetzung wird möglicherweise sogar mit kalkulatorischen Zuschlägen innerhalb der Standard-Stückkosten gearbeitet, sofern die internen Kalkulationsgrundlagen z.B. einzelnen Handelsunternehmen offengelegt werden (müssen).

Sowohl das Werk als auch die Vertriebsgesellschaft werden damit auf Basis kalkulatorischer Werte gesteuert. Eine Aggregation zum kalkulatorischen Gesamtergebnis ist jedoch wenig sinnvoll, denn die eigentlichen Entscheidungen betreffend die Optimierung von Produktions- und Vertriebsprozessen werden vor Ort in dem Werk bzw. der Vertriebsgesellschaft getroffen.

Ein Herunterbrechen des IFRS-Ergebnisses im Abschluss des Weiße-Ware-Konzerns auf die Ebene unterhalb der beiden Profit Center ist in diesem Fall nicht erforderlich. Will der CFO des Weiße-Ware-Konzerns aber beispielsweise gegenüber außenstehenden Finanzanalysten Investitionen in das Werk oder das Beibehalten der Produktlinie „Spülmaschinen“ rechtfertigen, müssen die entsprechenden Erfolgsbeiträge auch auf IFRS-Basis vorliegen. Kennt der CFO nämlich nur die kalkulatorischen Relationen, gelingt es ihm unter Umständen nur eingeschränkt, den Effekt bedeutender unternehmerischer Entscheidungen auf Profit-Center-Ebene im IFRS-Abschluss überzeugend zu erklären.

Auf der Ebene der Konzernspitze bis hinunter zur Profit-Center-Ebene geht es bei einer partiell integrierten Rechnungslegung dagegen darum, so viele Zeilen in interner und externer Managementenerfolgsrechnung wie möglich identisch zu halten. Die partielle Integration der Rechnungslegung realisiert so zum einen die Kommunikationsfähigkeit gegenüber dem Ka-

pitalmarkt und zum anderen die Fähigkeit zur Entwicklung kapitalmarktorientierter Ziele und Maßnahmen auf den oberen Hierarchieebenen, indem ein klarer Bezug zwischen der IFRS-Finanzberichterstattung und den internen Ergebnisgrößen hergestellt wird. Abbildung 4 zeigt dies illustrativ am Beispiel der Robert Bosch GmbH.⁴⁵

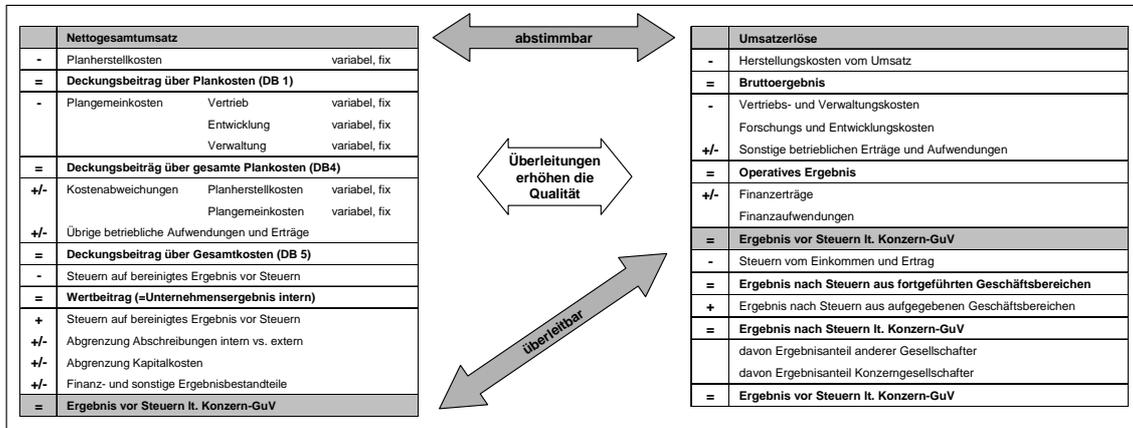


Abb. 4: Abstimmung von externer und interner Managementenerfolgsrechnung – das Beispiel Robert Bosch GmbH

Unterschiede zwischen externer und interner Rechnungslegung bleiben immer dann bestehen, wenn die externe Rechnungslegung Sachverhalte abbildet, die für Controllingzwecke nicht relevant sind bzw. die Managementleistung für interne Zwecke fehlerhaft abbilden. So muss beispielsweise geprüft werden, ob die in der IFRS-Rechnungslegung angesetzten Fair Values einen Rückschluss auf die Management-Performance zulassen. Ist dies nicht der Fall, müssen die Fair-Value-Effekte für eine controllinggerechte Ermittlung von Steuerungskennzahlen eliminiert werden. Dies betrifft zur Wahrung des Kongruenzprinzips nicht nur das Jahresergebnis bzw. daraus abgeleitete Größen, wie das EBIT, sondern immer auch die Kapitalbasis, was insbesondere bei der erfolgsneutralen Verbuchung von Fair-Value-Änderungen bedeutsam ist.⁴⁶

Die Einschätzung, welche IFRS für Controllingzwecke, d.h. im Rahmen der internen Managementenerfolgsrechnung, nicht relevant sind und deshalb in ihren Ergebnis- bzw. Kapitaleffekten bereinigt werden müssen, divergiert unternehmensübergreifend. So eliminiert z.B. der Lufthansa-Konzern in dem intern verwendeten „Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit“ u.a.⁴⁷

- Aufwendungen und Erträge aus der Bildung von Drohverlustrückstellungen,

⁴⁵ Vgl. Dais/Watterot 2006, S. 471.

⁴⁶ Vgl. Weißenberger 2007, S. 96ff. i.V.m. S. 271ff.

⁴⁷ Vgl. Beißel/Steinke 2004, S. 66f.

- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen,
- Gewinne und Verluste aus der Stichtagsbewertung von langfristigen Finanzinstrumenten sowie
- außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen auf Sachanlagen oder Goodwill.

Der Konzern E.ON arbeitet andererseits in der externen Finanzkommunikation wie auch in der internen Steuerung mit einer angepassten („*adjusted*“) EBIT-Größe zur Berechnung der Kapitalrendite ROCE. Hierbei wird das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit um das wirtschaftliche Zinsergebnis und das neutrale EBIT bereinigt. Neutrale Ergebnisbestandteile sind für E.ON u.a.⁴⁸

- Buchgewinne und Verluste aus dem Verkauf von Beteiligungen, Wertpapieren und ganzen Betriebsteilen einschließlich der damit verbundenen Transaktionskosten,
- Aufwendungen für Restrukturierungen und Kostenmanagement einschließlich der in diesem Zusammenhang zu bildenden Rückstellungen und Restrukturierungen,
- sonstige nicht operative Ergebnisse, insbesondere unrealisierte Ergebnisse aus der stichtagsbezogenen Marktbewertung von Derivaten und außerplanmäßige Abschreibungen.

Gerade die letzte Position kann zu erheblichen Schwankungen im Jahresergebnis führen, ohne dabei controllingrelevant zu sein. So weist die E.ON AG z.B. in ihrem Zwischenbericht zum 30.09.2006 einen operativen Ergebnisbeitrag aus der stichtagsbezogenen Marktbewertung von Derivaten in Höhe von 1.954 Mio. € aus – zum Vergleichszeitpunkt 30.09.2005 betrug der Ergebnisbeitrag noch 582 Mio. €.⁴⁹ Bezogen auf das Konzernergebnis in diesem Quartal von 2.629 Mio. € bzw. den Konzernumsatz von 49.451 Mio. € ist dies eine substantielle Schwankung, die voll auf das Ergebnis durchschlägt, denn nach IAS 39 sind diese Fair-Value-Änderungen, die noch in keiner Weise zahlungswirksam wurden, erfolgswirksam im Jahresergebnis (*profit or loss for the period* bzw. *net income*) zu zeigen. Für Zwecke einer betriebswirtschaftlichen Analyse im Rahmen des Controllings sind derartige Schwankungen aber eher irreführend und werden deshalb bereinigt.

Die partielle Integration erlaubt durch die Überleitungspositionen hinreichend „Spiel“ zwischen den extern und intern verzahnten Ergebnissen. Es ist weiterhin möglich, innerhalb der

⁴⁸ Vgl. Haeger 2006, S. 248f.

⁴⁹ Vgl. E.ON, Zwischenbericht zum 30.09.2006, S. 9.

internen Ergebnisrechnung einzelne IFRS-Positionen zu eliminieren bzw. anders zu bewerten und diese Veränderungen durch eine nachvollziehbare Überleitungsrechnung zu plausibilisieren. Dies bedeutet jedoch auch, dass – getreu der Maxime „So viel Überleitungspositionen wie nötig, so wenig wie möglich“ – die Anzahl der Überleitungspositionen nicht überhand nehmen darf, um die Aussagekraft der integrierten Rechnungslegung nicht zu beeinträchtigen.

4.4. Umstellung auf eine integrierte Rechnungslegung unter IFRS

Der Prozess der Umstellung der bestehenden internen Managementenerfolgsrechnung auf eine integrierte Rechnungslegung hängt nicht nur von der Methodenkompetenz der beteiligten Controller ab, sondern erfordert auch flankierende strukturelle und systemtechnische Maßnahmen. Dabei kann der Anpassungsprozess in Abhängigkeit der Geschäftsmodelle und der bestehenden bzw. gewünschten Reportingprozesse stark differieren.

Folgende Gestaltungsparameter spielen dabei eine bedeutsame Rolle:⁵⁰

- Optimierung der mit dem internen Reporting verbundenen Controllingprozesse:

Die Optimierung eines integrierten Reportings setzt an der Parallelisierung, Standardisierung und Verschlinkung von Controllingprozessen an. Konkrete Maßnahmen sind beispielsweise die Reduktion der Anzahl von Kostenarten und Kostenstellen. Dies vermindert erheblich den Aufwand innerhalb der Planung. Zu beachten ist, dass für fallweise Kalkulationen und Entscheidungsvorlagen ggf. zusätzliche Werte vorgehalten werden müssen, so z.B. Standards für Preiskalkulationen.

Da die interne Managementenerfolgsrechnung nicht mit der externen Finanzberichterstattung deckungsgleich ist, sind zudem einheitliche Größen (z.B. IFRS-EBIT = Deckungsbeitrag VI) zu definieren, um eine transparente Überleitung von externer und interner Sichtweise sicherzustellen. In diesem Zusammenhang bietet sich auch die Umstellung der IFRS-GuV auf das Umsatzkostenverfahren an, sofern dies noch nicht erfolgt ist. Um Schlüsselungen zu vermeiden, sollte nämlich auch die monatliche Managementenerfolgsrechnung als Deckungsbeitragsrechnung auf Proportionalkostenbasis ausgestaltet werden.

Alle Geschäftsvorfälle sind auf Basis eines einheitlichen Kontenrahmens zu erfassen (Ein-Kreis-System), das externen wie internen Anforderungen genügt. Basis der Verbuchung sind die IFRS (*leading GAAP*). Die nachträgliche Erstellung einer Über-

⁵⁰ Vgl. hierzu und im Folgenden detailliert *Schmitz* 2006, S. 11-15.

leitungsrechnung aus den auf HGB-Basis verbuchten Geschäftsvorfällen, wie sie insbesondere in kleineren Unternehmen während der IFRS-Umstellung häufig noch praktiziert wird, reicht für Zwecke der integrierten Rechnungslegung keinesfalls aus.⁵¹

Um die notwendigen IFRS-Daten nicht nur für externe Berichtszwecke, sondern auch für die Controllingaufgaben fristgerecht bereitzustellen, sind konzernweit abgestimmte interne und externe Berichtstermine erforderlich. Von der Beschleunigung der externen Reportingprozesse⁵², die im Rahmen einer IFRS-Umstellung häufig erfolgt, um dem Kapitalmarkt zeitnahe Finanzberichte und -informationen zur Verfügung zu stellen, profitiert damit auch das interne Reporting.

- Organisatorische Maßnahmen:

Organisatorische Gestaltungsmaßnahmen sind ein weiterer wichtiger Erfolgsfaktor für die Umstellung auf eine integrierte Rechnungslegung. Um zu verhindern, dass Inzellösungen entstehen, sollten sämtliche Reportingprozesse zentral, z.B. durch ein CFO-Ressort im Vorstand, koordiniert werden.⁵³ Die reibungslose Zusammenarbeit von Bilanzierung und Controllerebereich muss ebenso sichergestellt werden wie die von zentralen und operativen Funktionsträgern. Gerade in mehrstufigen Konzernen besteht ansonsten die Gefahr, dass auf jeder Berichtsebene Daten aufwändig gesammelt, gesichtet und geprüft werden müssen.

Im Idealfall werden enge organisatorische Verbindungen zwischen Bilanzierung und Controlling geschaffen, z.B. durch die Zusammenlegung beider Abteilungen in eine gemeinsame Finanzfunktion. Diese Maßnahme wird durch den empirisch belegten Zusammenhang gestützt, dass Manager signifikant zufriedener sind, wenn Kennzahlen aus einer Hand, z.B. dem Controlling, vorgelegt werden bzw. wenn die Kennzahlen in einem Bericht vorgelegt werden.⁵⁴

Die Reportingaufgaben werden so auch weiterhin durch spezialisierte Gruppen wahrgenommen, die sich zwar an ihren traditionellen Aufgaben (externe Finanzkommunikation vs. internes Controlling) orientieren, sich aber auf eine gemeinsame Datenbasis stützen. In größeren Unternehmen bietet sich zudem die Einrichtung ei-

⁵¹ Siehe hierzu auch *Heintges* 2003, S. 621-627.

⁵² Vgl. *Eggemann/Petry* 2002, S. 1635-1638.

⁵³ Vgl. zum Praxisbeispiel Deutsche Post Worldnet den Beitrag von *Ernst/Vater* 2006, S. 236ff.

⁵⁴ Vgl. *Sandt* 2004, S. 75-79.

ner Gruppe für Grundsatzfragen an, die Spezial-Know-how sowohl für Bilanzierungs- als auch Controllingzwecke bündelt.

- IT-Systeme:

Nicht zu unterschätzen sind die Fragen der systemtechnischen Realisierung einer integrierten Rechnungslegung insbesondere in größeren Unternehmen. So müssen beispielsweise Buchhaltungs-, Planungs- und Konsolidierungssoftware integriert sein. Dies impliziert u.a. eine einheitliche und zentralisierte Systemlandschaft, automatische Datenübertragung aus Vorsystemen sowie zentrale Systeme zur Datenspeicherung. Manuelle Überleitungen bzw. Nebenrechnungen oder das Führen paralleler Datenbanken können hingegen die zeitnahe und verlässliche Bereitstellung von Informationen beeinträchtigen. Weitere technologische Aspekte im Rahmen der Optimierung sind in diesem Zusammenhang die Verwendung von OLAP-basierten Auswertungssystemen sowie die Möglichkeit von Online-Datenzugriff und -auswertung, um die Analysefähigkeit der IFRS-basierten Informationen sicherzustellen.

Folgende Eigenschaften sollte das IT-System für die erfolgreiche Umsetzung einer integrierten Rechnungslegung besitzen: IT-Erfolgsfaktoren für die Integration der Rechnungslegung, durchgängige Datenflüsse und zentrale Datenhaltung, ein multidimensionales Datenmodell, das neben der Legalstruktur auch die interne Führungsstruktur in ihren relevanten Dimensionen abbildet, unternehmensweite Vereinheitlichung auch der betriebswirtschaftlichen Methodenbasis, z.B. für Bewertungs- und Kalkulationsfragen, einen hohen Automatisierungs- und Standardisierungsgrad ohne manuelle Schnittstellen, um aktuelle und valide Berichtsinhalte zu generieren, sowie eine hinreichende Robustheit und Skalierbarkeit, um nicht nur verschieden große Datenvolumina aus unterschiedlichen operativen Einheiten zu aggregieren, sondern auch simultane Anfragen unterschiedlichster Anwender zu bewältigen.

Aufbauend auf der Realisierung dieser prozessbezogenen, organisatorischen und systemtechnischen Umstellungsaspekte sind für die Zusammenarbeit von Controllern und Managern bei der Umstellung auf die integrierte Rechnungslegung folgende Punkte zu beachten:

- Erhöhter Kommentierungs- und Erläuterungsbedarf der Berichte:

Hohe Lernbedarfe für die Interpretation IFRS-basierter Kennzahlen sowohl im Controllerbereich als auch im Management führen zu erhöhtem Kommentierungs- und Erläuterungsbedarf. Dies ist gleichzeitig aber auch ein Indikator dafür, dass das Management die veränderten Controllingmethoden akzeptiert, denn eine in dieser Hin-

sicht „reibunglose“ Umstellung ist aus Controllersicht eher als Warnsignal zu sehen, dass das Management möglicherweise die Entscheidungsunterstützung durch das Controlling nicht in ausreichendem Umfang nutzt.

- Zeitweilig eingeschränkte Möglichkeit zur Datenanalyse:

Die Umstellung auf eine IFRS-basierte integrierte Rechnungslegung führt auch bei unveränderten Management-Kennzahlen zu deutlichen Strukturbrüchen. Damit können beispielsweise Zeitreihenanalysen nur eingeschränkt durchgeführt werden. Vergleichswerte und Trends der Vergangenheit sind nicht mehr als Interpretationshilfe heranzuziehen. Bezüglich der Größenrelationen und typischen Ausprägungen betriebswirtschaftlicher Kennzahlen muss neues konzeptionelles Wissen aufgebaut werden.

- Keine eindeutige und manipulationsfreie Abbildung des Unternehmensgeschehens durch die IFRS:

Auch wenn es der Wunsch vieler IFRS-Anwender ist, ein klares, unverzerrtes und objektives Bild des Unternehmens zu erhalten: Die IFRS liefern eine subjektive, von einer Vielzahl von Ermessensentscheidungen geprägte Sichtweise auf das Unternehmen. Auch gegen Sachverhaltsgestaltung, z.B. im Fall von Leasingverträgen, sind die IFRS nicht immun. Zudem beeinflussen nationale Denkstrukturen auch unbewusst das Bilanzierungsverhalten. So ist in Deutschland beispielsweise die Neubewertung von Sachanlagen gemäß IAS 16 derzeit noch so gut wie ungebräuchlich. In Großbritannien, das dieses Vorgehen bereits im Rahmen nationaler UK-GAAP erlaubte, ist diese Behandlung dagegen durchaus gängige Praxis.

5. Zusammenfassung und Ausblick

Die Umstellung der externen Finanzberichterstattung auf IFRS hat umfangreiche Auswirkungen auch auf die Controllerarbeit, die letztlich in der im Vergleich zum traditionellen HGB deutlich stärker betriebswirtschaftlich orientierten Ausrichtung der IFRS begründet liegen.

Zum einen werden Controller im Kontext des Management Approach zum Informationsdienstleister für die Bilanzierung und übernehmen so in sehr viel größerem Umfang als unter HGB Mitverantwortung für die externe Unternehmenskommunikation.

Der Management Approach führt zu einer erheblichen Mehrbelastung des Controllerbereichs und ist konzeptionell nur eingeschränkt als positiv zu beurteilen. Zentrale Gegenargumente sind der Zirkularitätseffekt, d.h. die Anpassung von Controllingsystemen allein aufgrund von bilanzpolitisch motivierten Unternehmen, sowie die Gefahr, dass Controllingsysteme zum Zweck der internen Entscheidungssteuerung herangezogen werden und dann

nicht mehr für die Entscheidungsfundierung externer Investoren geeignete Informationen generieren.

Zum anderen wird die IFRS-Umstellung vielfach dazu genutzt, überkommene Controllingprozesse und -strukturen zu verschlanken und gleichzeitig effektiver zu gestalten. Im Mittelpunkt steht hier die Einführung einer integrierten Rechnungslegung, d.h. einer einheitlichen Finanzsprache für externe wie interne Berichtszwecke. Eine vollständige Integration erweist sich praktisch jedoch in der Regel als wenig effizient, da einzelne Rechnungslegungsgrundsätze innerhalb der IFRS, so z.B. die Fair-Value-Bewertung, nur eingeschränkt controllinggerecht sind.

Als effizientes Gestaltungsmuster stellt sich deshalb eine partielle Integration der Rechnungslegung heraus. Dabei sind auf den oberen Führungsebenen externe wie interne Ergebnisrechnung in möglichst vielen Zeilen ineinander überführbar. Auf lokaler Ebene kann für Steuerungs- bzw. Kalkulationszwecke ergänzend mit kalkulatorischen Kosten und Erlösen gearbeitet werden; diese werden jedoch nicht mehr auf Gesamtunternehmensebene aggregiert und interpretiert.

Auch in der Unternehmenspraxis findet sich bisher die partielle Integration der Rechnungslegung als dominierendes Gestaltungsmuster.⁵⁵ Mit zunehmender Entwicklungsdynamik der IFRS und der möglicherweise wachsenden Bedeutung controllingaverser Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, die immer umfangreichere Überleitungspositionen erforderlich machen, steht zu befürchten, dass langfristig Unternehmen trotz des Bedarfs nach einer einheitlichen Finanzsprache die Integration der Rechnungslegung wieder aufgeben werden.

⁵⁵ Vgl. Müller 2006, S. 128, sowie Weißberger 2007, S. 244.

Literaturverzeichnis

- Antle, Rick/Demski, Joel S.: The Controllability Principle in Responsibility Accounting, in: The Accounting Review 63 (1988), S. 700-718.
- Beißel, Jörg/Steinke, Karl-Heinz: Integriertes Reporting unter IFRS bei der Lufthansa, in: ZfCM-Sonderheft 2/2004, S. 63-71.
- Baetge, Jörg/Maresch, Daniela: Zeigt ein IFRS-Abschluss die wirtschaftliche Lage besser als ein HGB-Abschluss?, in: Marten, Kai-Uwe/Quick, Rainer/Ruhnke, Klaus (Hrsg.): Abbildung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage - HGB oder IFRS?, Düsseldorf 2006, S. 21-48.
- Ballwieser, Wolfgang: Vor- und Nachteile einer Rechnungslegung nach IFRS für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, in: Marten, Kai-Uwe/Quick, Rainer/Ruhnke, Klaus (Hrsg.): IFRS für den Mittelstand?, Düsseldorf 2005, S. 31-56.
- Bruns, Hans-Georg: Harmonisierung des externen und internen Rechnungswesens auf Basis internationaler Bilanzierungsvorschriften, in: Küting, Karl-Heinz/Langenbucher, Gerhard (Hrsg.): Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 1999, S. 585-604.
- Burger, Anton/Fröhlich, Jürgen/Ulbrich, Philipp R.: Kapitalmarktorientierung in Deutschland. Aktualisierung der Studien aus den Jahren 2003 und 2004 vor dem Hintergrund der Änderung der Rechnungslegung von Emittenten, in: KoR 6 (2006), S. 113-122.
- d'Arcy, Anne: Berichtspflichten nach IFRS und Anforderungen an das Controlling, in: Wagenhofer, Alfred (Hrsg.): Controlling und IFRS-Rechnungslegung, Berlin 2006, S. 203-224.
- Dais, Martin/Watterot, Richard: Umstellung des Rechnungswesens der Bosch-Gruppe auf IFRS, in: Controlling 18 (2006), Heft 8-9, S. 465-473.
- Eggemann, Gerd/Petry, Martin: Fast Close – Verkürzung von Aufstellungs- und Veröffentlichungszeiten für Jahres- und Konzernabschlüsse, in: BB 57 (2002), S. 1635-1638.
- Ernst, Edgar/Vater, Hendrik: Anforderungen an die Finanzorganisation multinationaler Unternehmen, in: Wagenhofer, Alfred (Hrsg.): Controlling und IFRS-Rechnungslegung, Berlin 2006, S. 225-242.
- Ewert, Ralf: Fair Value-Bewertung und Performancemessung, in: Börsig, Clemens/Wagenhofer, Alfred (Hrsg.): IFRS in Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2006, S. 197-207.

- Fleischer, Werner: Rolle des Controllings im Spannungsfeld internes und externes Reporting, in: Horváth, Péter (Hrsg.): Organisationsstrukturen und Geschäftsprozesse wirkungsvoll steuern, Stuttgart 2005, S. 189-200.
- Haeger, Bernd: Harmonisierung von Rechnungswesen und Controlling bei E.ON, in: Wagenhofer, Alfred (Hrsg.): IFRS-Rechnungslegung und Controlling, Berlin 2006, S. 243-266.
- Hassler, Rainer/Kerschbaumer, Helmut (Hrsg.): Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS), Wien 2005.
- Heintges, Sebastian: Best Practice bei der Umstellung auf internationale Rechnungslegung, in: DB 56 (2003), S. 621-627.
- IGC (Hrsg.): Controller-Wörterbuch, Stuttgart 2005.
- IGC/Weißenberger, Barbara E.: Controller und IFRS. Konsequenzen für die Controlleraufgaben durch die Finanzberichterstattung nach IFRS, Freiburg i.Br. 2006.
- Kampmann, Helga/Schwedler, Kristina: Zum Entwurf eines gemeinsamen Rahmenkonzepts von FASB und IASB. Rechnungslegungsziele und qualitative Anforderungen, in: KoR 6 (2006), S. 521-530.
- Kümmel, Gerhard/Watterot, Richard: Neue Entwicklungen im internationalen Konzerncontrolling am Beispiel Bosch, in: Horváth, Péter (Hrsg.): Organisationsstrukturen und Geschäftsprozesse wirkungsvoll steuern, Stuttgart 2005, S. 11-32.
- Lüdenbach, Norbert: § 25. Erlöse, in: Hoffmann, Wolf-Dieter/Lüdenbach, Norbert (Hrsg.): Haufe IFRS-Kommentar, Freiburg i.Br. 2007.
- Martin, Peter: The Management Approach, in: CA Magazine, 1997, Heft: November, S. 29-30.
- Moussalem, Steffen: Optimierung des internen Berichtswesens, in: Accounting 5 (2005), Heft 9, S. 11.
- Müller, Martin: Harmonisierung des externen und internen Rechnungswesens. Eine empirische Untersuchung, Wiesbaden 2006.
- Nobach, Kai/Zirkler, Bernd: Bedeutung der IFRS für das Controlling, in: KoR 6. (2006), S. 737-748.
- Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe/Gassen, Joachim: Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 2006.

- Pfaff, Dieter/Bärtl, Oliver: Externe Rechnungslegung, internes Rechnungswesen und Kapitalmarkt. Die Bedeutung des Kapitalmarktes für den Zusammenhang zwischen externem und internem Rechnungswesen, in: zfbf 50 (1998), S. 757-777.
- Reuther, Frank: Einführung der IFRS bei der Freudenberg & Co. KG. In: Winkeljohann, Norbert/Herzig, Norbert (Hrsg.): IFRS für den Mittelstand. Perspektiven - Anwendungen - Praxisberichte, Stuttgart 2006, S. 155-165.
- Sandt, Joachim: Kennzahlen für die Unternehmensführung – verlorenes Heimspiel für Controller?, in: ZfCM 47 (2003), S. 75-79.
- Schmitz, Frank: Optimierung und Harmonisierung des internen Berichtswesens im IFRS-Umfeld, in: Accounting 6 (2006), Heft 8, S. 11-15.
- Währisch, Michael: Kostenrechnungspraxis in der deutschen Industrie – eine empirische Studie, Wiesbaden 1998.
- Wagenhofer, Alfred: Zusammenwirken von Controlling und Rechnungslegung nach IFRS, in: Wagenhofer, Alfred (Hrsg.): Controlling und IFRS-Rechnungslegung, Berlin 2006a, S. 1-20.
- Wagenhofer, Alfred: Welche Anreize hat das IASB als privater Standardsetter, in: IRZ 1 (2006b), S. 137-138.
- Wagenhofer, Alfred/Ewert, Ralf: Externe Unternehmensrechnung, Berlin 2003.
- Weber, Jürgen/Hirsch, Bernhard/Rambusch, René/Schlüter, Hendrik/Sill, Frauke: Controlling 2006 - Stand und Perspektiven, Vallendar 2006.
- Weißberger, Barbara E./Maier, Michael: Der Management Approach in der IFRS-Rechnungslegung: Fundierung der Finanzberichterstattung durch Informationen aus dem Controlling, in: DB 59 (2006), S. 2077-2083.
- Weißberger, Barbara E.: IFRS für Controller, Freiburg i.Br. 2007.
- Wiedeking, Wendelin: Hat die Bundesregierung nichts gelernt? Die geplanten Transparenzvorschriften benachteiligen deutsche Unternehmen, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 5. Juli 2006, S. 14.
- Ziegler, Hasso: Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmenscontrolling im Hause Siemens, in: zfbf 46 (1994), S. 175-188.