

Eignung der IFRS für Controllingzwecke

Ergebnisse einer empirischen Befragung nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen

Brigitte Eierle, Wolfgang Schultze, Bettina Bischof und Sandra Thiericke

Mit der Entwicklung eines modifizierten IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs) durch das IASB soll nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen die Anwendung der IFRS erleichtert werden. Da auch in mittelständischen Unternehmen die Integration von externem und internem Rechnungswesen ein wichtiges Motiv für die freiwillige Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IFRS ist, untersucht der vorliegende Beitrag, wie nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen den Nutzen spezifischer Rechnungslegungsmethoden des vom IASB in Entwurfsfassung vorgelegten ED-IFRS for SMEs für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke einschätzen.

1. Einleitung

Mit der Übernahme internationaler Rechnungslegungsstandards hat die betriebswirtschaftliche Diskussion um eine Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen neue Dynamik erlangt. Durch die stringente Ausrichtung an der Zielsetzung der *decision usefulness*, d. h. der Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen für die Rechnungslegungsadressaten (vgl. F. 12), wird den International Financial Reporting Standards (IFRS) eine betriebswirtschaftlich sinnvollere Abbildung des ökonomischen Unternehmensgeschehens und damit auch eine bessere Eignung für Controllingzwecke zuerkannt als der durch das Maßgeblichkeitsprinzip beeinflussten und an der Ausschüttungsbemessung orientierten Rechnungslegung nach HGB (vgl. *Kerkhoff/Thun*, 2007, S. 456). Seit geraumer Zeit wird deshalb intensiv diskutiert, inwiefern eine Rechnungslegung nach IFRS eine Integration von externem und internem Rechnungswesen ermöglicht (vgl. z. B. *Coenenberg*, 1995; *Kerkhoff/Thun*, 2007; *Wagenhofer*, 2006). Waren derartige wissenschaftliche Auseinandersetzungen bislang primär auf große, kapitalmarktorientierte Unternehmen beschränkt, so hat die

Thematik der Vereinheitlichung von internem und externem Rechnungswesen inzwischen auch den deutschen Mittelstand erfasst (vgl. *Jahnke et al*, 2007, S. 365). Empirische Untersuchungen zeigen, dass die Integration des Rechnungswesens auch für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen vielfach ein wichtiges Motiv für die freiwillige Umstellung auf IFRS darstellt (vgl. z. B. *Jahnke et al*, 2007, S. 369 f. m. w. N.)

Durch den unlängst vom IASB vorgelegten Entwurf eines internationalen Rechnungslegungsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen (Exposure Draft eines International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities – kurz: ED-IFRS for SMEs) (vgl. *IASB*, 2007) erhält die Diskussion um eine Integration des Rechnungswesens von nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen neue Impulse. Denn unter Berücksichtigung der Spezifika kleiner und mittelgroßer Unternehmen soll durch den IFRS for SMEs die Anwendung der IFRS für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen erleichtert und dadurch attraktiver gemacht werden. Vor dem Hintergrund der aktuellen Konvergenzdiskussion sowie den bisherigen empirischen Befunden, dass die Integration

des Rechnungswesens ein bedeutendes Motiv für die Anwendung der IFRS darstellt, ergibt sich aus dem veröffentlichten Standardentwurf unmittelbar die Frage, inwieweit die dort vorgeschlagene Rechnungslegung auch Grundlage für das Controlling sein kann. Um dies zu beurteilen, wurde im Rahmen einer vom *Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee* (DRSC) initiierten schriftlichen Befragung, die federführend vom Lehrstuhl für Financial Accounting der Universität Regensburg in Kooperation mit dem *Bundesverband der deutschen Industrie* (BDI) sowie dem *Deutschen Industrie- und Handelskammertag* (DIHK) durchgeführt wurde, unter anderem untersucht, wie mittelständische Unternehmen die Nützlichkeit spezifischer Rechnungslegungsmethoden des ED-IFRS for SMEs für Controllingzwecke beurteilen.¹

2. Methodik der Stichprobenauswahl und Charakterisierung der teilnehmenden Unternehmen

Die Stichprobenziehung erfolgte mit Hilfe der MARKUS-Datenbank, aus deren Datenbestand eine nach Rechts-

form und Unternehmensgröße (gemessen am Jahresumsatz) disproportional geschichtete Zufallsauswahl von 4.000 nicht kapitalmarktorientierten, mit Gewinnerzielungsabsicht geführten, inländischen Unternehmen mit mindestens 8 Mio. Euro Jahresumsatzerlösen ausgewählt wurde (Banken und Versicherungen wurden aus der Grundgesamtheit ausgeschlossen). Zwar ist die disproportional geschichtete Zufallsauswahl mit dem Nachteil verbunden, dass die ausgewählte Stichprobe die Grundgesamtheit der Unternehmenslandschaft in Deutschland nicht repräsentativ widerspiegelt, doch hat dieses Verfahren der Stichprobenziehung den Vorteil, dass auch Aussagen zu Unternehmen jener Rechtsformen und Größenklassen getroffen werden können, die bei einer einfachen Zufallsauswahl aufgrund ihrer zahlenmäßig vergleichsweise untergeordneten Bedeutung sonst in einem zu geringen Umfang in der Stichprobe vertreten gewesen wären. Die Versendung der Fragebögen fand im Mai/Juni 2007 statt. Insgesamt wurden 410 auswertbare Fragebögen zurückgeschickt, was einer Rücklaufquote von 10,3 % entspricht. Die Rechtsform-, Umsatzgrößenklassen- und Branchenzugehörig-

keit der teilnehmenden Unternehmen ist in *Abb. 1* dargestellt. Es zeigt sich, dass die auswertbaren Rückläufe hinsichtlich Umsatzhöhe, Rechtsform und Branche ein breites Spektrum der mittelständischen Unternehmenslandschaft in Deutschland widerspiegeln.

3. Ergebnisse der Befragung

Bedeutung der externen Rechnungslegung für die Selbstinformation des Managements

Die Eigeninformation des Kaufmanns stellt ein wesentliches Rechnungslegungsziel der Abschlusserstellung dar.

¹ Die Einschätzung der Nützlichkeit des ED-IFRS for SMEs für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke war nur ein Aspekt der Befragung. Weitere wesentliche Inhalte waren die Beurteilung der Relevanz spezifischer Rechnungslegungssachverhalte für kleine und mittelgroße Unternehmen, Fragen zur Unternehmensstruktur und Geschäftstätigkeit, die Beurteilung des Nutzens des ED-IFRS für die Information externer Adressaten sowie die Einschätzung der mit der Anwendung des ED-IFRS for SMEs verbundenen Kosten. Für einen umfassenden Überblick über die Befragungsergebnisse siehe *Eierle/Haller/Beiersdorf, 2007*.

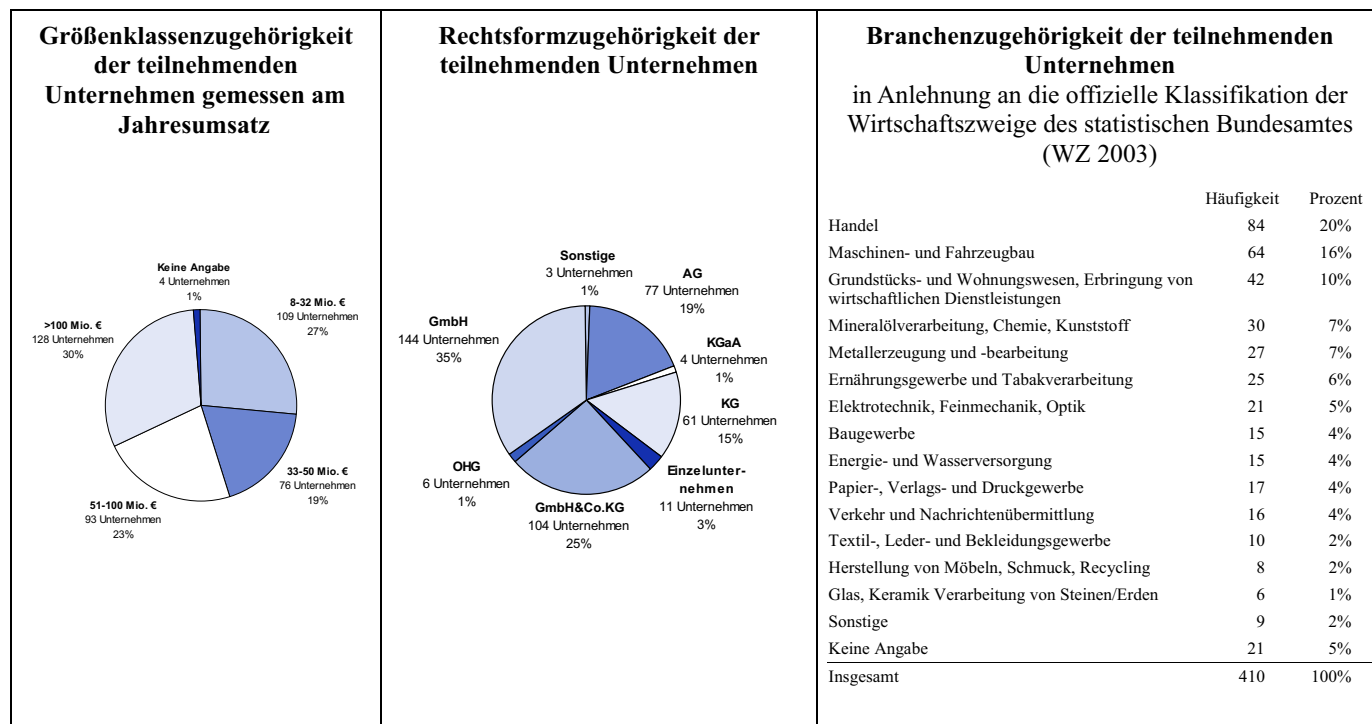


Abb. 1: Branchen-, Rechtsform- und Größenklassenzugehörigkeit der teilnehmenden Unternehmen gemessen am Jahresumsatz

Gefragte Einschätzung: Welche Bedeutung hat in Bezug auf den Jahresabschluss die Funktion Informationen für das eigene Management bereitzustellen? (392 Unternehmen)

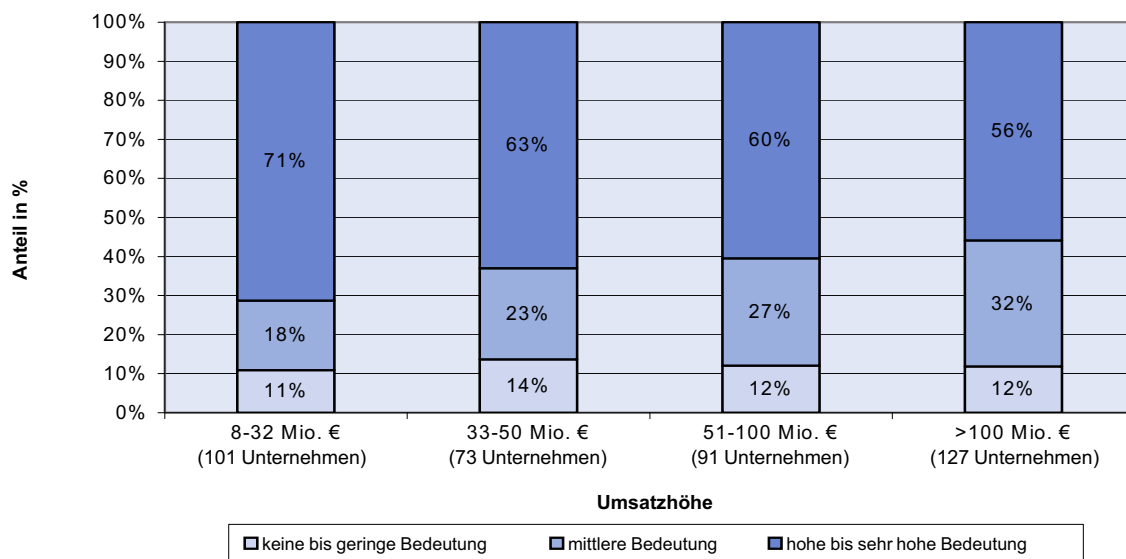


Abb. 2: Bedeutung der Jahresabschlusserstellung für die Eigeninformation des Managements – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

Der Jahres-/Konzernabschluss soll dem Management Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage geben und damit die Grundlage für eine Selbstkontrolle sowie die weitere Planung und Steuerung der Unternehmensgeschehnisse bilden.

Die zentrale Bedeutung der Abschlusserstellung für die Selbstinformation des Managements spiegelt sich auch in den Untersuchungsergebnissen wider (vgl. Abb. 2). Über alle Umsatzgrößenklassen hinweg wird der Funktion des Jahresabschlusses, Informationen für das eigene Management bereitzustellen, von einem Großteil der Unternehmen eine hohe bis sehr hohe Bedeutung beigemessen. Dabei kommt dieser Funktion in kleineren Unternehmen tendenziell eine höhere Bedeutung zu als in größeren Unternehmen.

Die große Bedeutung der Eigeninformation des Managements – vor allem in kleineren Unternehmen – scheint unter anderem dadurch begründet zu sein, dass diese am häufigsten über kein eigenständiges Kostenrechnungssystem verfügen. Zwar bestätigen auch die Ergebnisse früherer empirischer Befunde (vgl. z. B. Jahnke et al., 2007, S. 370), dass selbst nicht kapitalmarkt-

orientierte Unternehmen neben der Finanzbuchhaltung vielfach über ein eigenständiges Kostenrechnungssystem verfügen. Allerdings ergeben sich hier, wie die vorliegende Untersuchung zeigt, größenbezogene Unterschiede. Denn während in kleineren Unternehmen mit Umsatzerlösen zwischen 8–32 Mio. Euro nur 68 % der Unternehmen ein eigenständiges Kostenrechnungssystem besitzen, sind es in den darüber liegenden Umsatzgrößenklassen durchgängig mehr als 80 % aller antwortenden Unternehmen. Dementsprechend ist der relative Anteil jener Unternehmen, die der Eigeninformation des Managements eine hohe bis sehr hohe Bedeutung beimessen in der untersten Umsatzgrößenklasse am höchsten. Dies legt den Schluss nahe, dass vor allem kleinere Unternehmen zur Verbesserung der Selbstinformation des Managements von einer Anwendung der IFRS profitieren könnten. Dies setzt allerdings voraus, dass die in den IFRS verankerten Rechnungslegungsmethoden tatsächlich für interne Informations- und Steuerungszwecke als nützlich erachtet werden und die Anwendungskosten den entsprechenden Informationsnutzen nicht übersteigen.

Beurteilung spezifischer Rechnungslegungsmethoden des ED-IFRS for SMEs für interne Informations- und Steuerungszwecke

Um die Nützlichkeit des ED-IFRS for SMEs für Controllingzwecke zu beurteilen, wurden in der schriftlichen Befragung jeweils die für den Bereich Rechnungslegung/Bilanzierung verantwortlichen Personen befragt, wie sie im Vergleich zum HGB den Nutzen spezifischer Rechnungslegungsmethoden des ED-IFRS for SMEs für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke beurteilen. Für die Beantwortung des Fragebogens wurden bei den Befragungsteilnehmern weder IFRS-Kenntnisse noch Kenntnisse des ED-IFRS for SMEs vorausgesetzt, stattdessen wurden Fragen zu konkreten Rechnungslegungsinhalten des ED-IFRS for SMEs um entsprechende Erläuterungen ergänzt. Darüber hinaus wurden die teilnehmenden Personen gebeten, ihre Einschätzungen, sofern nicht anders angegeben, ohne Beachtung des derzeit herrschenden handels- und steuerrechtlichen Rahmens vorzunehmen, da das IASB bei der Entwicklung seiner Standards derartige nationale Besonderheiten nicht berücksichtigen kann.

• **Neubewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten**

Analog zu den Full-IFRS besteht nach dem ED-IFRS for SMEs für Sachanlagen (Abschn. 16.11) sowie für immaterielle Vermögenswerte (Abschn. 17.21) das Wahlrecht, in den Folgeperioden anstatt einer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten die Neubewertungsmethode (*revaluation model*) anzuwenden. Für immaterielle Vermögensposten ist eine Neubewertung identisch zu IAS 38 allerdings nur dann zulässig, wenn diese auf einem aktiven Markt gehandelt werden.

Eine Zeitwert-Bewertung kann zu einer ökonomisch ausgerichteten Erfolgsmessung beitragen (vgl. *Troßmann/Baumeister*, 2005, S. 639 f.; *Weißberger*, 2006, S. 70) und bei Berücksichtigung des *clean-surplus*-Prinzips (vgl. *Weißberger*, 2006, S. 56 f.; *Kahle*, 2003, S. 776 f.) sowie unternehmensspezifischer Faktoren (vgl. *Ewert*, 2006, S. 24 ff.) für die interne Entscheidungsfindung zweckmäßiger sein als

eine Bewertung zu historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Unter Anreizgesichtspunkten kann sich eine Fair-Value-Bewertung aufgrund ihrer Volatilität und Manipulierbarkeit dagegen ggf. nachteilig auswirken (vgl. für eine differenzierte Diskussion *Ewert*, 2006, S. 30 ff.; *Kahle*, 2003, S. 780 ff.; *Wagenhofer*, 2006, S. 16). Allerdings dürfte der Aufgabe der Anreizsteuerung des Rechnungswesens bei kleineren Unternehmen eine geringere Bedeutung zukommen, da sie im Vergleich zu Großunternehmen häufig weniger komplexe Organisationsstrukturen und flachere Hierarchien aufweisen und darüber hinaus i. d. R. über einen überschaubaren Kreis an Eigentümern verfügen, die vielfach unmittelbar in die Geschäftsführung involviert sind.

Obwohl die Vorschriften des ED-IFRS for SMEs zur Neubewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten analog den Full-IFRS sowohl gegen das *clean-surplus*-Prinzip verstoßen, da auch beim Ausscheiden des Vermögenswertes die Neube-

wertungsrücklage nicht über die GuV aufgelöst wird, als auch unternehmensspezifische Faktoren unberücksichtigt bleiben, werden insbesondere die diesbezüglichen Regelungen von einem Großteil der an der Studie teilnehmenden Unternehmen für interne Informations- und Steuerungszwecke als positiv beurteilt. So schätzt über alle Größenklassen hinweg die Mehrheit der Unternehmen den Nutzen einer Neubewertung von Sachanlagen (vgl. *Abb. 3*) für interne Informations- und Steuerungszwecke höher ein als bei einer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten. Dabei ist die relative Häufigkeit eines positiven Urteils bei größeren Unternehmen höher als bei kleineren Unternehmen.

Die mehrheitlich positive Beurteilung der Neubewertung von Sachanlagen für das interne Rechnungswesen gilt über alle Größenklassen hinweg allerdings nur dann, wenn ein Marktpreis vorhanden ist. Liegt kein Marktpreis vor, sondern muss dieser geschätzt werden, dann beurteilt nur mehr eine

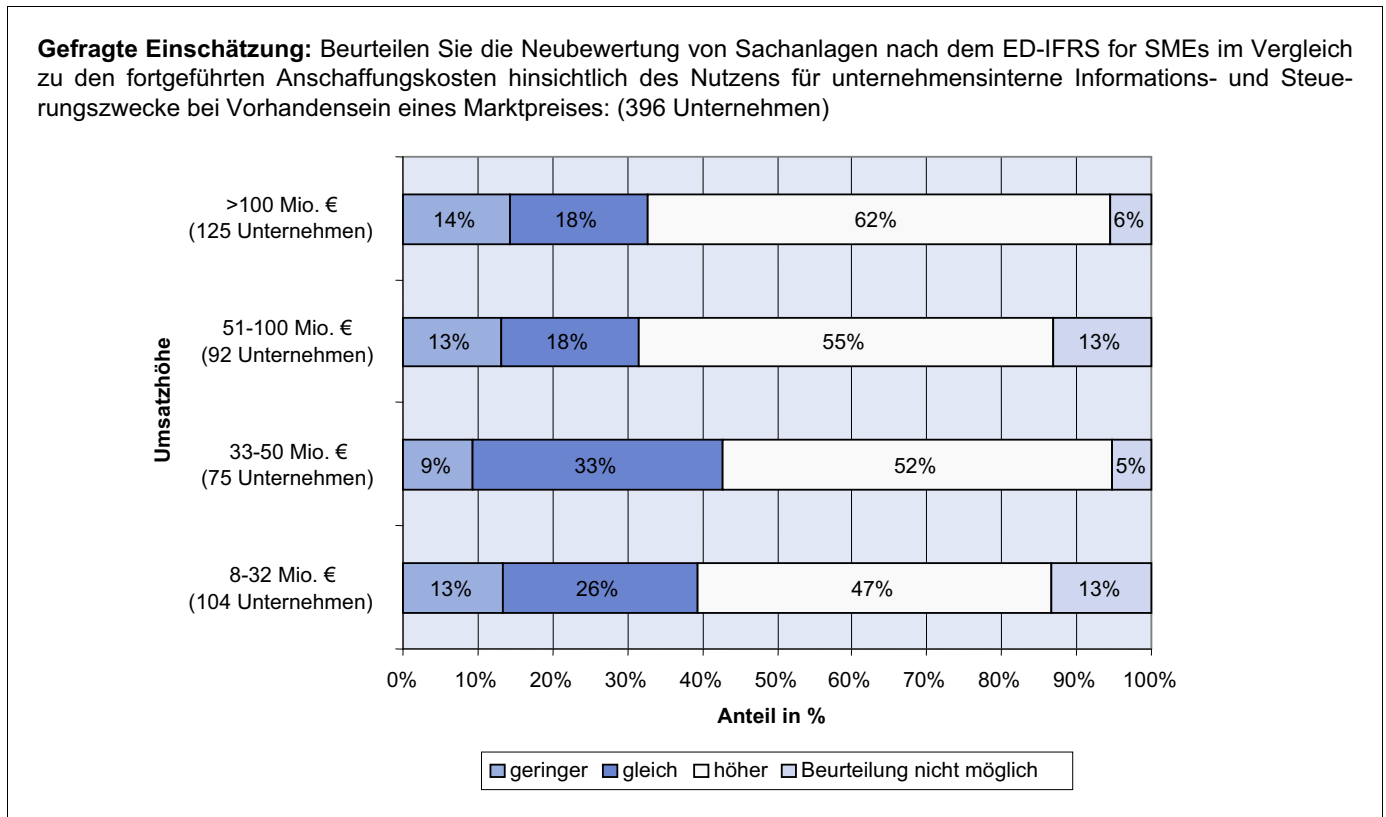


Abb. 3: Neubewertung von Sachanlagen im Vergleich zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bei Vorhandensein eines Marktpreises

Gefragte Einschätzung: Beurteilen Sie die Neubewertung nach dem ED-IFRS for SMEs im Vergleich zur Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte zu fortgeführten Anschaffungskosten hinsichtlich des Nutzens für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke: (396 Unternehmen)

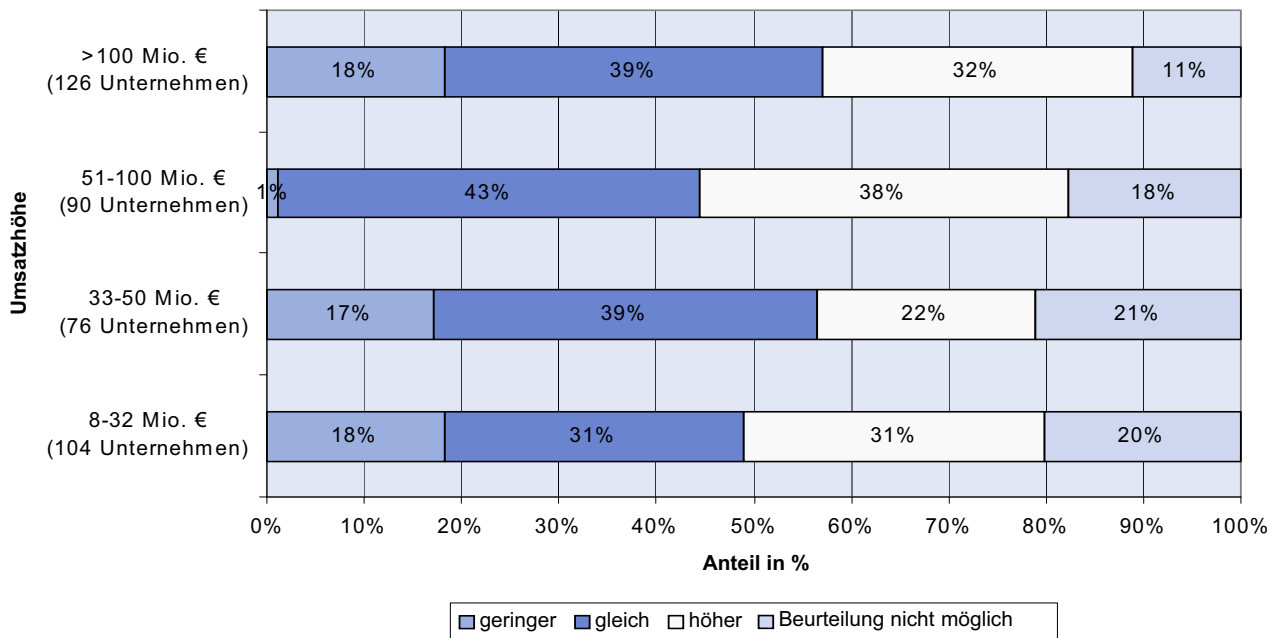


Abb. 4: Neubewertung immaterieller Vermögenswerte im Vergleich zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten

Minderheit der befragten Personen (18 % bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz von 8–32 Mio. Euro, 28 % bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz von 33–50 Mio. Euro, 21 % bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz von 51–100 Mio. Euro und 18 % bei Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 100 Mio. Euro) den Nutzen einer Neubewertung von Sachanlagen für die Information des Managements sowie interne Steuerungszwecke höher als eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten.

Wieder etwas positiver wird dagegen die Neubewertung immaterieller Vermögenswerte gesehen. Allerdings sieht auch hier die Mehrheit der antwortenden Unternehmen für interne Informations- und Steuerungszwecke keinen Nutzensvorteil gegenüber einer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten (vgl. Abb. 4). Auffällig ist, dass ein nicht unerheblicher Teil der befragten Personen zur Beurteilung des Nutzens der Neubewertung immaterieller Vermögenswerte für interne Zwecke keine Aussage machen konnte.

• Aktivierung von Entwicklungskosten

Ein Bereich, der häufig als Vorteil der IFRS gegenüber dem HGB für die Konvergenz von externem und internem Rechnungswesen aufgezeigt wird, ist die Aktivierung von Entwicklungskosten, die in IAS 38 Intangible Assets geregelt ist (vgl. Riegler, 2006, S. 100 f.). Auch der ED-IFRS for SMEs (Abschn. 17.14 ff.) bietet durch Verweis auf die Full-IFRS die Möglichkeit, Entwicklungskosten unter bestimmten Voraussetzungen zu aktivieren. Er lässt aber anders als IAS 38 auch wahlweise eine Erfassung als Aufwand zu (Abschn. 17.15 ED-IFRS for SMEs).

Grundsätzlich wird in der Controlling-Literatur vor allem zu Zwecken der Verhaltenssteuerung die Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten positiv beurteilt. Aufwendungen für Forschung und Entwicklung schlagen sich häufig erst in späteren Perioden in Erträgen nieder und haben somit Investitionscharakter (vgl. Wagenhofer/Riegler, 1999, S. 87). Eine Aktivierung kann damit grundsätzlich

zu einer zielkongruenten Verhaltenssteuerung beitragen. Jedoch ist die derzeitige Regelung des IAS 38 oder des ED-IFRS for SMEs als alleinige Grundlage für die Steuerung von immateriellen Werten eher ungeeignet, da sie z. B. durch das Verbot zur Aktivierung von Forschungsaufwendungen immaterielle Werte nur unvollständig berücksichtigt (vgl. Riegler, 2006, S. 101). Außerdem sind die Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase sowie die wahlweise Aktivierung von Entwicklungskosten, wie sie der ED-IFRS for SMEs vorsieht, eher kritisch zu bewerten, da die Vergleichbarkeit und damit die Analysefähigkeit leidet. Vor allem die Kontrollfunktion, die Entscheidungs- und Verhaltenssteuerungsfunktion verbindet, wird dadurch beeinträchtigt. Dies wird auch an den Full-IFRS bemängelt, da der Kriterienkatalog, der für die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen erfüllt sein muss, bereits unter den Full-IFRS zu einem faktischen Aktivierungswahlrecht führt.

Gefragte Einschätzung: Beurteilen Sie die Aktivierung der Entwicklungskosten nach dem ED-IFRS for SMEs im Vergleich zur Erfassung der Entwicklungskosten als Aufwand hinsichtlich des Nutzens für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke: (399 Unternehmen)

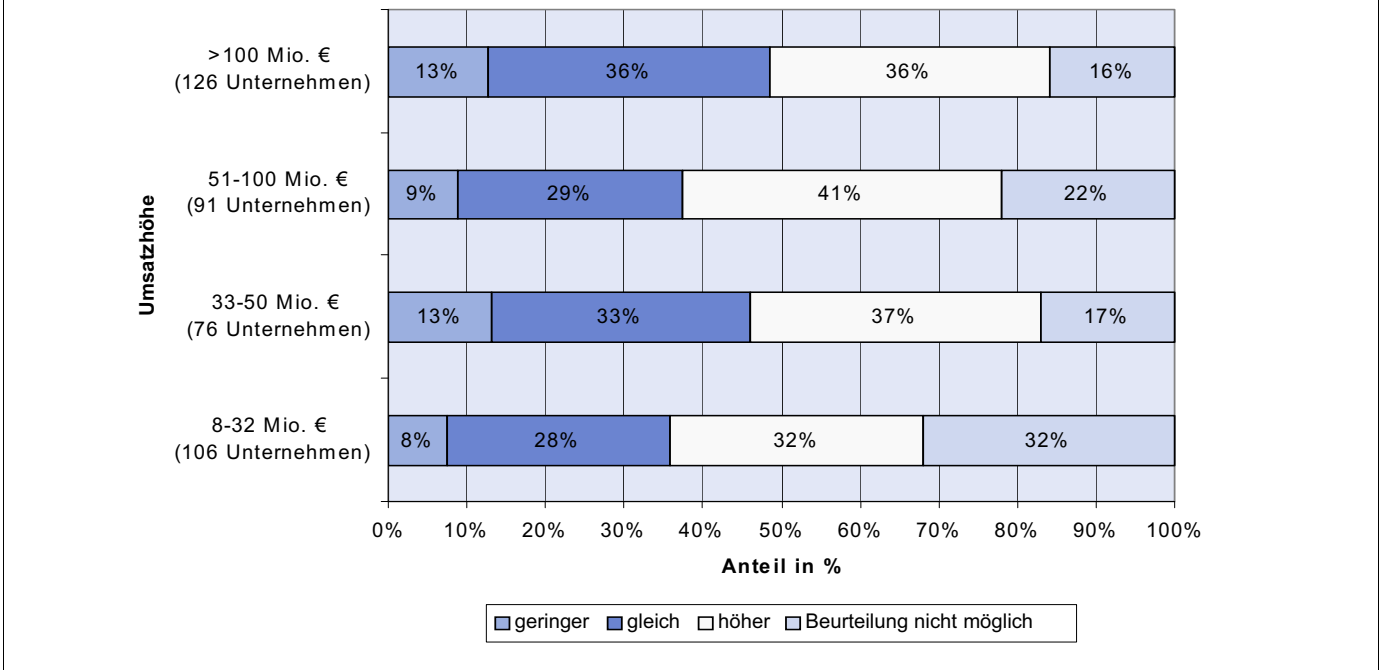


Abb. 5: Aktivierung von Entwicklungskosten im Vergleich zur Erfassung als Aufwand

In der Befragung zeigt sich, dass über alle Größenklassen hinweg ein großer Teil der Unternehmen die Aktivierung von Entwicklungskosten im Vergleich zur sofortigen Aufwandserfassung als eher positiv für Informations- und Steuerungszwecke beurteilt wird (vgl. Abb. 5). In der kleinsten Größenklasse, also den Unternehmen mit einem Umsatz von 8–32 Mio. Euro, kann aber ein ebenso großer Anteil der Befragten (32 %) die Vorteilhaftigkeit der Regelung nicht beurteilen. Das bekräftigt die Annahme, dass die Anreizsteuerung des Rechnungswesens in kleinen Unternehmen von geringer Relevanz ist und sich diese Unternehmen die Frage nach der Anreizverträglichkeit der Aktivierung von Entwicklungskosten deshalb gar nicht stellen. Es könnte zudem ein Indikator dafür sein, dass diese Unternehmen prozentual weniger in Forschung und Entwicklung investieren und deshalb generell der Behandlung von Forschungs- und Entwicklungskosten für Controllingzwecke nur eine untergeordnete Bedeutung beimessen.

• **Percentage-of-Completion-Methode**

Eine andere Definition des Realisationsprinzips in den IFRS als im HGB führt dazu, dass kundenspezifische Fertigungsaufträge, die über den Bilanzstichtag hinausgehen, nach der Percentage-of-Completion Method (PoC-Methode) bilanziert werden. Analog zu IAS 11 (Construction Contracts) werden nach dem ED-IFRS for SMEs (Abschn. 22.17) Erfolge aus über den Bilanzstichtag hinausgehenden Fertigungsaufträgen entsprechend des Leistungsfortschritts gezeigt.

Auch hier gibt es in der Theorie viele Belege, dass für Zwecke des internen Rechnungswesens diese Art der Bilanzierung gegenüber der Completed Contract Method (CC-Methode), die eine Ertragsrealisierung erst nach Projektfertigstellung, Übernahme durch den Kunden und somit nach dem Gefahrenübergang vorsieht, eindeutig vorteilhaft ist (vgl. Wagenhofer/Riegler, 1999). Erträge und Aufwendungen werden nach der PoC-Methode periodengerechter ausgewiesen. Hieraus resultiert

zum einen eine bessere Verwendbarkeit der Zahlenbasis für das interne Projektcontrolling (Mansch, 2006, S. 108) und zum anderen eine bessere Eignung für die Verhaltenssteuerung, da Zielkongruenz erreicht werden kann (vgl. Bischof, 1998, S. 10). Zudem erfordert die Anwendung der PoC-Methode nach dem ED-IFRS for SMEs analog zu den Full-IFRS die Einrichtung eines umfangreichen Projektcontrollings, um die fortschrittsbezogenen Leistungen messen sowie Gesamtkosten und -erlöse überwachen zu können. Damit stehen dem Unternehmen Controllinginformationen zu Verfügung, aus deren Nutzung sich eine positive Rückwirkung auf den Projekterfolg ergeben kann. Aus Sicht des Controllings negativ zu beurteilen ist dagegen zum einen, dass die Aussagefähigkeit der Ergebnisse der PoC-Methode stark von der Zuverlässigkeit von Schätzungen abhängt und zum anderen, dass Verluste, die aus einem langfristigen Fertigungsauftrag erwartet werden, bei der Anwendung der PoC-Methode nach dem ED-IFRS for SMEs (Abschn. 22.26)

Gefragte Einschätzung: Beurteilen Sie die Gewinnrealisierung in Abhängigkeit vom Leistungsfortschritt (Percentage-of-Completion-Methode) nach dem ED-IFRS for SMEs im Vergleich zur kompletten Gewinnrealisierung am Ende der Leistungserbringung (entsprechend der Vorgehensweise nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung) hinsichtlich des Nutzens für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke: (156 Unternehmen)

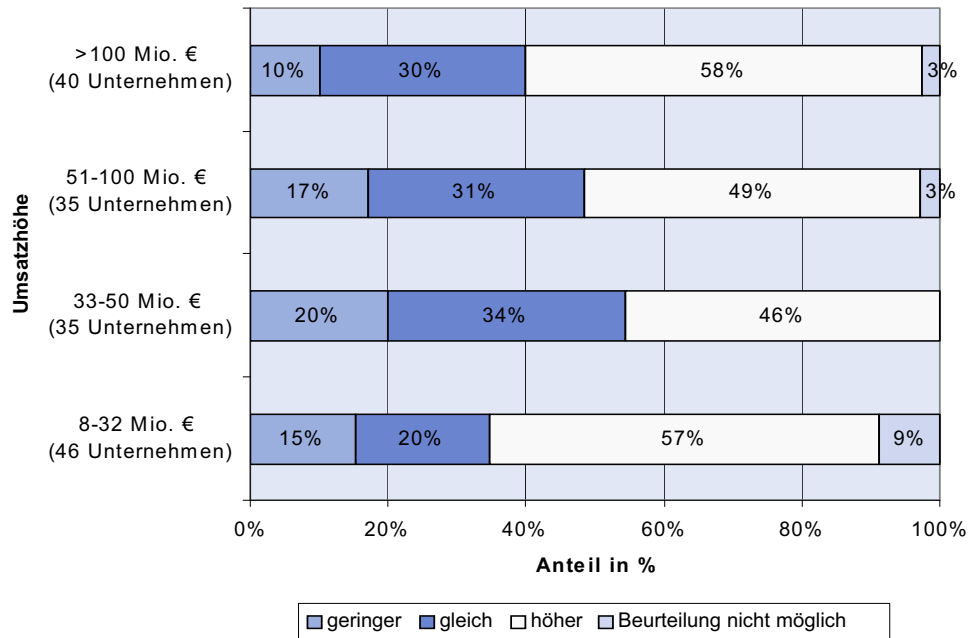


Abb. 6: Gewinnrealisierung in Abhängigkeit vom Leistungsfortschritt (Percentage-of-Completion-Methode) im Vergleich zur kompletten Gewinnrealisierung am Ende der Leistungserbringung

analog zu IAS 11 sofort antizipiert werden müssen (vgl. *Bischof*, 1998, S. 10 ff.). Diese Ungleichbehandlung von zukünftigen Gewinnen und Verlusten ist aus Verhaltenssteuerungsgesichtspunkten ungeeignet, da die Anreizverträglichkeit verletzt wird.

Derartige Anreizaspekte scheinen jedoch bei der Beurteilung durch nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen wiederum eine eher untergeordnete Rolle zu spielen. Denn die Ergebnisse der Untersuchung, in der jene Unternehmen, die in ihrem Unternehmen über den Bilanzstichtag hinausgehende Fertigungsauftragsprojekte haben, um eine Einschätzung gebeten wurden (156 Unternehmen) zeigen, dass die befragten Unternehmen der PoC-Methode für interne Informations- und Steuerungsaufgaben mehrheitlich einen höheren Nutzen beimessen als einer kompletten Gewinnrealisierung am Ende der Leistungserbringung (vgl. *Abb. 6*). Hierbei sind kaum größenbezogene Unterschiede auszumachen.

• Maßgeblichkeit und Umkehrmaßgeblichkeit

Ein wesentlicher Kritikpunkt der Rechnungslegung nach HGB ist deren Verzerrung durch steuerrechtliche Sachverhalte. Über die Maßgeblichkeit und die Umkehrmaßgeblichkeit sind die Steuer- und Handelsbilanz in Deutschland verbunden. So können z. B. bestimmte steuerliche Sonderabschreibungen in der Steuerbilanz nur vorgenommen werden, wenn sie auch in der Handelsbilanz gezeigt werden. Derartige Regelungen zur Erfüllung steuerlicher Lenkungs-funktionen, beeinträchtigen die Informationsfunktion der Rechnungslegung und damit deren Eignung für die Entscheidungsunterstützung im internen Rechnungswesen. Aber auch für die Verhaltenssteuerung sind steuerliche Sondereinflüsse schädlich, da sie mit den Prinzipien der Zielkongruenz und Objektivität nicht in Einklang stehen.

Die IFRS sind dagegen ausschließlich auf die Bereitstellung entscheidungs-nützlicher Informationen fokussiert.

Bei ihrer Entwicklung bleiben steuerliche Aspekte völlig unberücksichtigt. Dies gilt auch für die Konzeption des ED-IFRS for SMEs (ED-IFRS for SMEs BC29–30).

Vor diesem Hintergrund wäre zu erwarten, dass eine große Mehrheit der befragten Personen eine strikte Loslösung der steuerlichen Gewinnermittlung von der externen Rechnungslegung für Zwecke der Unternehmenssteuerung positiv beurteilt. Jedoch zeigt sich ein anderes Bild: 46 % in der Größenklasse der Unternehmen mit einem Umsatz über 100 Mio. Euro messen der Trennung von steuerlicher Gewinnermittlung und externer Rechnungslegung keinen oder nur einen geringen Nutzen bei. Auch bei den kleineren Unternehmen ergibt die Auswertung Werte von 37 % und höher (vgl. *Abb. 7*). Eine mögliche Erklärung hierfür könnte sein, dass die Unternehmen nicht den Nutzen als solchen beurteilt haben, sondern die daraus erwachsene Notwendigkeit einer separaten

Gefragte Einschätzung: Beurteilen Sie die strikte Trennung zwischen der Gewinnermittlung nach IFRS und der steuerlichen Gewinnermittlung hinsichtlich des Nutzens für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke: (394 Unternehmen)

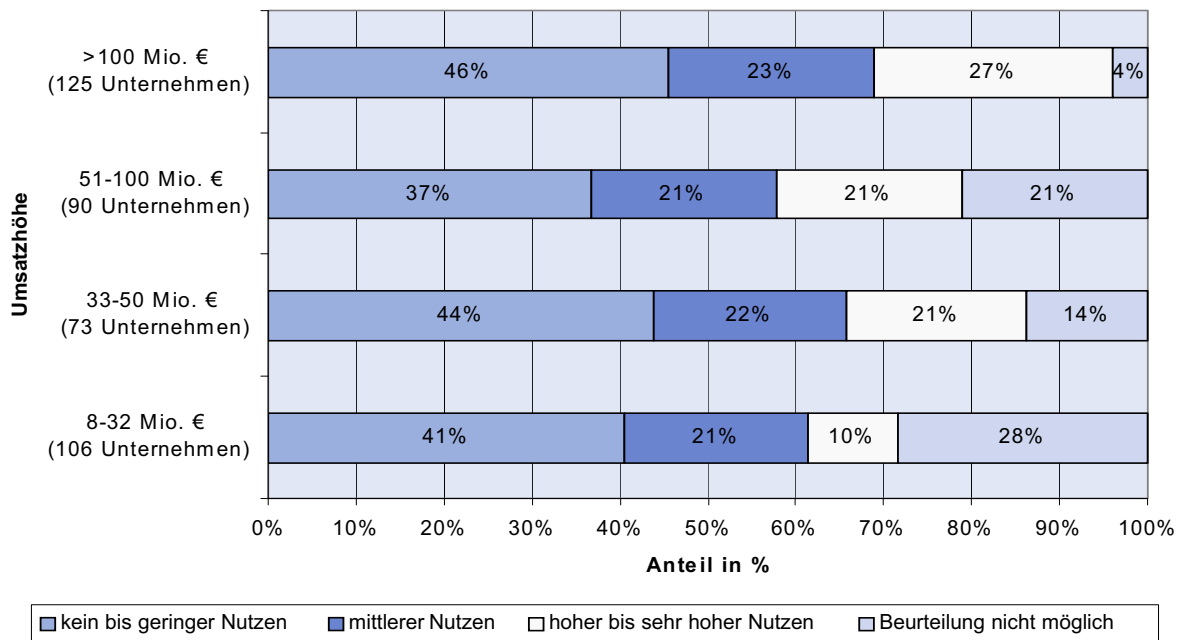


Abb. 7: Trennung zwischen der Gewinnermittlung nach IFRS und der steuerlichen Gewinnermittlung

Steuerbilanz. Die insbesondere von sehr kleinen Unternehmen vielfach angestrebte Erstellung einer Einheitsbilanz wäre durch eine Entkopplung von externer Rechnungslegung und steuerlicher Gewinnermittlung nicht mehr möglich. Dadurch würde dem Unternehmen ein erheblicher Mehraufwand entstehen.

• **Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen**

Zu einem ganz ähnlichen Bild führte die Frage zu dem Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen nach dem ED-IFRS for SMEs im Vergleich zu dem im HGB gewährten Passivierungswahlrecht. Auch hier äußerte sich eine überwältigende Mehrheit der befragten Unternehmensvertreter dahingehend, dass das Verbot einen eher geringeren oder maximal gleichen Nutzen für das interne Rechnungswesen hat (vgl. Abb. 8). Für einen höheren Nutzen sprachen sich lediglich 11 % bis 13 % der Befragten aus.

Aus Sicht des internen Rechnungswesens ist die Beschränkung der Rückstel-

lungsbildung auf rechtliche oder faktische Verpflichtungen gegenüber Dritten nicht eindeutig positiv oder negativ zu bewerten. Die Entscheidungsrelevanz der Ergebnisse wird durch die Möglichkeit der Bildung von Aufwandsrückstellungen gefördert, da diese eine periodengerechte Abgrenzung der Aufwendungen ermöglicht. Jedoch eröffnen sich gleichzeitig Ermessensspielräume, die die Objektivität beeinträchtigen. Beide Argumente mögen die befragten Unternehmen dazu bewogen haben, den Zusatznutzen der IFRS-Regelungen als eher gering anzusehen.

4. Eine Alternative: das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)?

Die Auswertung der Beurteilung der befragten Unternehmen des ED-IFRS for SMEs anhand der zuvor vorgestellten Sachverhalte zeigt, dass zwar oftmals den IFRS eine bessere Eignung für interne Informations- und Steuerungszwecke zugeschrieben wird als dem HGB. Jedoch werden der Anwen-

dung des ED-IFRS vielfach auch höhere Kosten beigemessen als einer Rechnungslegung nach HGB (vgl. Eierle/Haller/Beiersdorf, 2007). Der deutsche Gesetzgeber hat erkannt, dass das HGB a.F. der Informationsfunktion der Rechnungslegung nur mangelhaft gerecht wird und auch der ED-IFRS for SMEs in seiner jetzigen Fassung die Spezifika kleiner und mittelgroßer Unternehmen nur unzureichend berücksichtigt. Dementsprechend hat das BMJ im November 2007 einen Referentenentwurf zur Modernisierung des HGB vorgelegt. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) (vgl. BMJ, 2007) hebt in seiner jetzigen Entwurfsfassung einige der beschriebenen Mängel auch in Bezug auf eine mögliche Verwendung im internen Rechnungswesen auf.

So soll in Anlehnung an die Full-IFRS beispielsweise die Aktivierung von Entwicklungskosten nach dem Referentenentwurf des BilMoG zur Pflicht werden (vgl. BMJ, 2007, § 248 Abs. 2 HGB wird aufgehoben), was aus Informations- und Steuerungszwecken

Gefragte Einschätzung: Beurteilen Sie das Passivierungsverbot nach dem ED-IFRS for SMEs im Vergleich zum im HGB gewährten Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen hinsichtlich des Nutzens für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke: (398 Unternehmen)

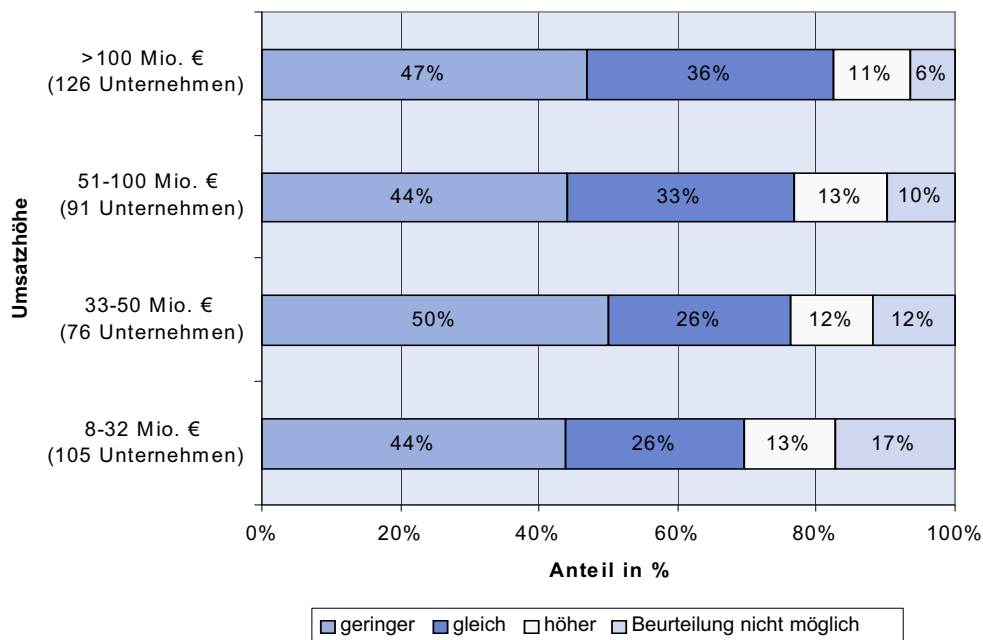


Abb. 8: Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen im Vergleich zum im HGB gewährten Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen

einerseits durchaus zu begrüßen wäre, andererseits jedoch ebenfalls mit einem erheblich Mehraufwand im Vergleich zu einer unmittelbaren Aufwands erfassung einhergehen kann. Auch das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit und die Aktivierung von Aufwandsrückstellungen soll abgeschafft werden (vgl. *BMJ*, 2007, § 254 und § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB werden aufgehoben). Wie im vorangegangenen Abschnitt diskutiert, könnten auch hieraus positive Effekte für die Verwendung von Daten des externen im internen Rechnungswesen resultieren. Da jedoch die HGB-Bilanz weiterhin maßgeblich für die Steuerbilanz sein wird, ist davon auszugehen, dass die bestehenden Ermessensspielräume von den Unternehmen auch weiterhin zur Optimierung der Steuerbelastung genutzt werden, wodurch die Eignung der externen Rechnungslegung für interne Informations- und Steuerungszwecke erheblich beeinträchtigt wird. Die aus Steuerungsgesichtspunkten ebenfalls positiv zu beurteilende Percentage-of-Completion-

Methode ist im Referentenentwurf eines BilMoG ebenso wenig vorgesehen wie die Neubewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten.

5. Fazit

Vorliegender Beitrag präsentiert die Ergebnisse einer schriftlichen Befragung von mittelständischen Unternehmen, die den Nutzen spezifischer Rechnungslegungsmethoden des ED-IFRS for SMEs für Controllingzwecke beurteilen sollten. Die Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen wird im Moment stark diskutiert, die Rechnungslegung nach IFRS stellt ein wichtiges Motiv für diese Integration dar und der ED-IFRS for SMEs gibt dieser Diskussion eine neue Grundlage gerade für kleinere Unternehmen, die meist über ein nicht sehr ausgeprägtes internes Rechnungswesen verfügen.

In Bezug auf die Neubewertung von Sachanlagen und immateriellen Ver-

mögenswerten äußerten sich die Befragten durchwegs positiv, wenn ein Marktpreis vorhanden ist. Muss der Fair Value geschätzt werden, sehen die Unternehmen keinen Vorteil der Methode. Auch die Aktivierung von Entwicklungskosten und die Bilanzierung von langfristigen kundenspezifischen Fertigungsaufträgen werden als überwiegend gut für den Nutzen von unternehmensinternen Informations- und Steuerungszwecken beurteilt. Dahingegen wird die völlige Selbstständigkeit der IFRS- und Steuerbilanz wie auch das Verbot zur Passivierung von Aufwandsrückstellungen als eher negativ bewertet. Motive könnten hier vor allem der mit den Regelungen einhergehende Mehraufwand wie auch die Einschränkung der Möglichkeiten zur Bilanzpolitik und Gewinnglättung sein.

Auch in der Rechnungslegung nach HGB wird es durch das BilMoG Neuregelungen geben, die eine Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen fördern. Jedoch greift der vorliegende Referentenentwurf des

BilMoG nur einen Teil der für Steuerungs- und Controllingzwecke relevanten Regelungen der IFRS sowie des ED-IFRS for SMEs auf.

Die letztendliche Umsetzung des ED-IFRS for SMEs sowie des BilMoG und deren Anwendung in kleinen und mittelgroßen Unternehmen bleibt abzuwarten. Eine weitere derartige Befragung könnte dann entsprechend Aufschluss darüber geben, ob die erhoffte Tendenz, einer Vereinheitlichung von interner und externer Unternehmensrechnung tatsächlich erreicht wurde.

Literatur

Bischof, S., Anwendbarkeit der percentage of completion-Methode nach IAS und US-GAAP im internen Rechnungswesen, in: *krp*, 42. Jg. (1998), Heft 11, S. 8–15.

BMJ, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 8.11.2007, im Internet: <http://www.bmj.de/files/-/2567/RefE%20BilMoG.pdf>.

Coenenberg, A. G., Einheitlichkeit oder Differenzierung von internem und externem Rechnungswesen: Die Anforderungen der internen Steuerung, in: *DB*, Jg. 48 (1995), Heft 42, S. 2077–2083.

Eierle/Haller/Beiersdorf, Ergebnisse der Befragung deutscher mittelständischer Unternehmen zum Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities (ED-IFRS for SMEs), hrsg. v. Bundesverband der Deutschen Industrie/Deutscher Industrie- und Handelskammertag/Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee/Lehrstuhl für Financial Accounting and Auditing der Universität Regensburg, Berlin 2007.

Ewert, R., Fair Values und deren Verwendung im Controlling, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.), *Controlling und IFRS-Rechnungslegung*, Berlin 2006, S. 21–47.

IASB (Hrsg.), *Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities*, London 2007.

Jahnke, H./Wielenberg, S./Schumacher, H., Ist die Integration des Rechnungswesens tatsächlich ein Motiv für die Einführung der IFRS in mittelständischen Unternehmen?, in: *KoR*, Jg. 7 (2007), Heft 7–8, S. 365–376.

Kahle, H., Unternehmenssteuerung auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards?, in: *ZfbF*, Jg. 55 (2003), Heft 55, S. 773–789.

Kerkhoff, G./Thun, S., Integration von internem und externem Rechnungswesen, in: *Controlling* 2007, S. 455–461.

Mansch, H., Bilanzierung und Controlling im Rahmen der langfristigen Auftragsfertigung, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.): *Controlling und IFRS-Rechnungslegung*, Berlin 2006, S. 105–122.

Riegler, C., Controlling immaterieller Werte, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.): *Controlling und IFRS-Rechnungslegung*, Berlin 2006, S.: 81–104.

Troßmann, E./Baumeister, A., Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen durch die Fair Value-Bewertung?, in: *Bieg, H./Heyd, R.* (Hrsg.): *Fair Value – Bewertung in Rechnungswesen*, *Controlling und Finanzwirtschaft*, München 2005, S. 629–648.

Wagenhofer, A., Zusammenwirken von Controlling und Rechnungslegung nach IFRS, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.), *Controlling und IFRS-Rechnungslegung*, Berlin 2006, S. 1–20.

Wagenhofer, A./Riegler, C., Gewinnabhängige Managemententlohnung und Investitionsanreize. In: *BFuP*, 51. Jg. (1999), S. 70–90.

Weißberger, B., Ergebnisrechnung nach IFRS und interne Performancemessung, in: *Wagenhofer, Alfred* (Hrsg.): *Controlling und IFRS-Rechnungslegung*, Berlin 2006, S. 49–79.
