

Internationaler
Controller Verein



Controller-Statements Instrumente

International Financial Reporting Standards (IFRS) –
Chancen und Risiken für Controller

Impressum

Herausgeber

Internationaler Controller Verein eV
Leutstettener Straße 2, D-82116 Gauting
Tel. +49-(0)89-89 31 34-20, Fax +49-(0)89-89 31 34-31
verein@controllerverein.de, <http://www.controllerverein.com>

Redaktion

Erarbeitet von einer Redaktionsgruppe unter der Leitung von
Walter Schmidt (Mitglied im Vorstand des ICV)

Zur Redaktionsgruppe gehörten:

Christina Keindorf (Deutsche Bahn AG)
Andreas Krimpmann (Leiter des Facharbeitskreises IFRS & Controlling im ICV)
Manfred Blachfellner (Mitglied im Kernteam der Ideenwerkstatt im ICV)
Peter Lorson (Universität Rostock)
Stefan Müller (Helmut Schmidt Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg)

An der Erarbeitung des Statements haben mitgewirkt:

Wolfgang Berger-Vogel (Mitglied im Kuratorium des ICV)
Holger Böge (Partnerschaft Boege Rohde Luebbehusen)
Jörg Dannheim (Colt Telecom), Eva Dornauer (Universität Innsbruck)
Christian Engelbrechtsmüller (KPMG)
Siegfried Gänßlen (Hansgrohe AG, Vorstandsvorsitzender des ICV)
Enver Hirsch (ehem. Mitropa AG)
Heimo Losbichler (FH Steyr, Stellv. Vorstandsvorsitzender des ICV)
Norbert Mayer (Webasto AG), Steffen Moussallem (Lekkerland)
Gerhard Radinger (Controller Akademie)
Lukas Rieder (CZSG Controller Zentrum St. Gallen)
Wolfram Spengler (PPI AG), Inge Wulf (Technische Universität Clausthal)

Verantwortlicher Redakteur

Leiter des Redaktionsausschusses und Ansprechpartner

Alfred Biel, Fachjournalist (DFJS),
Beethovenstraße 275, D-42655 Solingen
alfred.biel@gmx.de, Tel. 0212/16314

In Verbindung mit

Siegfried Gänßlen, Vorsitzender, und
RA Conrad Günther, Geschäftsführer,
Internationaler Controller Verein eV

Herstellung

Satz und grafische Ausführung: Negenborn-Kommunikation,
73760 Ostfildern, info@negenborn-kom.de
Druck und Verarbeitung: logo Print GmbH, 72585 Riederich

Anmerkung

Dieses Statement wendet sich selbstverständlich gleichermaßen und gleichberechtigt sowohl an Controllerinnen als auch an Controller. Aus Gründen des Leseflusses und der Lesbarkeit wird in diesem Statement im laufenden Text die Kurzform „Controller“ bevorzugt.

Inhalt

Vorwort	4	4. Anforderungen der IFRS an den Controller-Service	39
Einleitung	5	4.1 Zusammenwirken von Planung, Steuerung und Berichterstattung unter IFRS	39
1. Grundsätzliche Berührungspunkte der IFRS zum Controlling	7	4.2 Stärkere Kommunikation im Unternehmen	40
1.1 Der Management Approach der IFRS	9	4.3 Externes Marketing der Kennzahlen	42
1.2 Die gegenwärtige Abbildung zukünftiger Entwicklungen	12	5. Weitere Entwicklungen am Horizont	44
1.2.1 Erweiterung des Periodenbegriffs	13	5.1 Verstärkter Einsatz des Management Approaches	44
1.2.2 Erweiterung der Ermessensspielräume durch Fair Value Bewertungen	13	5.2 IFRS für mittelständische Unternehmen (SME = Small and Medium sized Entities)	45
1.2.3 Erfassung erfolgsneutraler Effekte außerhalb der GuV im Rahmen des Eigenkapitals	16	5.3 Immaterielle Werte / Potenziale	46
1.3 Interessenkonflikte unter IFRS	17	6. Fazit	48
2. Vorschlag zur Harmonisierung der Ergebnisrechnung	20	7. Anhang I: Controlling relevante Regelungen der IFRS	49
2.1 Verbindung von Deckungsbeitrags-Rechnung und Ergebnisrechnung	20	7.1 Fair Value - Bewertung	49
2.2 Verbindung von Ergebnisrechnung und Managementenerfolg	25	7.2 Ergebnisausweis	50
3. Vorbereitung und Durchführung der IFRS-Umstellung aus Controllersicht	28	7.3 Segmentberichterstattung	52
3.1 Grundsatzentscheidungen	29	7.4 Umsatzrealisation	53
3.1.1 Allgemeine Wahlrechte	29	7.5 Impairment-Test	54
3.1.2 IFRS-spezifische Wahlrechte	29	7.6 Immaterielle Vermögenswerte	55
3.2 Controlling-spezifische Entscheidungen	31	8. Anhang II: Datenbasis zu Deckungsbeitragsrechnung und Ergebnisrechnung	56
3.2.1 Vereinheitlichung der Grundlagen für Accounting und Controlling	32	8.1 Integration der Leistungs- und Kostenrechnung	57
3.2.2 Definition der Kennzahlen zur Unternehmenssteuerung	32	8.2 Transparenz der Ergebnisgenerierung	58
3.2.3 Planung und Reporting nach IFRS	34	9. Anhang III: Glossar	61
3.3 Umstellungsprozess	35	Literatur – und Quellennachweise	64
3.3.1 Anforderungen an ein IFRS-Umstellungsprojekt	35	ICV – Statements - Medienrechtliches	67
3.3.2 Zu beachtende Schritte im Umstellungsprozess	36	Urberschutz	67
		Haftungshinweis	67

Vorwort

Liebe Leserin, lieber Leser,
vor Ihnen liegt nicht nur eine neue, sondern auch eine besondere IFRS-Veröffentlichung. Dieses Statement vermittelt den ICV-Mitgliedern und der interessierten Fachöffentlichkeit erste wesentliche und grundlegende Zwischenergebnisse der Auseinandersetzung des Internationalen Controller Vereins eV (ICV) mit den Fragen und Aspekten, die sich durch die IFRS für Controllerinnen und Controller ergeben.

Die Neuerscheinung bündelt die Erfahrungen und Sichtweisen eines vielköpfigen Autorenteams und bringt in kompakter Form das Ergebnis eines langen Arbeits- und Diskussionsprozesses des IFRS-Fach-Arbeitskreises des ICV zum Ausdruck. Dieser Arbeitskreis wurde im August 2004 gegründet und befasst sich mit den praktischen Herausforderungen, Chancen und Schwierigkeiten, die sich aus der internationalen Rechnungslegung für Controller ergeben. In diesem Arbeitskreis haben sich Praktiker, Wirtschaftsprüfer, Beratungsspezialisten und Wissenschaftler zusammengefunden. Dies ermöglicht eine vielseitige Sicht auf die angerissenen Fragen.

Die vorliegende Veröffentlichung verbindet in gelungener Weise eine Ratgeber-, Orientierungs- und Hinweisfunktion. Die vielfältigen Empfehlungen sind unmittelbar praxisrelevant. Die durch die IFRS hervorgerufenen Veränderungen und die mit ihr verbundenen Chancen und Risiken für Controllerinnen und Controller werden deutlich herausgearbeitet. Schließlich werden die sich abzeichnenden Entwicklungen und Tendenzen in angemessener Weise vermittelt. Die Autorinnen und Autoren beteiligen sich nicht am Streit um die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit der IFRS, sondern setzen sich konsequent mit den praktischen Auswirkungen auseinander.

Allen, die zum Gelingen dieser Veröffentlichung durch ihr persönliches und sachkundiges Engagement beigetragen haben, gebührt Dank und Respekt. Den Leserinnen und Lesern sind viele nützliche Erkenntnisse aus der Lektüre dieses Statements zu wünschen. Angesichts der beeindruckenden Arbeitsergebnisse sowie aufgrund der komplexen und dynamischen Weiterentwicklung der IFRS ist es zu begrüßen, dass der IFRS-Fach-Arbeitskreis seine Arbeit fortsetzen will.

Ihr Alfred Biel, Leiter des Redaktionsausschusses

Einleitung

Die International Financial Reporting Standards (IFRS) sind in der EU seit 2005 (mit Übergangsregeln bis 2007) verbindlich für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen anzuwenden. Auch freiwillige IFRS-Konzernabschlüsse sind bei international operierenden Unternehmen keine Seltenheit. Wahlweise erlauben sie bei bestehender Konzernrechnungslegungspflicht von der Anwendung des nationalen Bilanzrechts (z.B. HGB). Außerdem besteht in Deutschland die Möglichkeit, nur für Offenlegungszwecke einen IFRS-Einzelabschluss zusätzlich zum HGB-Abschluss zu erstellen. Eine weitere Ausdehnung des Kreises der Pflichtanwender auch auf kleine und mittlere Unternehmen ist derzeit nur in der Diskussion auf EU-Ebene, aber trotz Vorliegen des vereinfachten Standardsets in Form der IFRS for Small and Medium sized Entities (SMEs) aktuell in Deutschland nicht zu erwarten. Traditionell war die Erstellung von externen Abschlüssen eine originäre Aufgabe des Accountings. Warum wird dies durch die Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS anders?

1. Die IFRS zwingen zu einem Überdenken der Informationsbereitstellung aus dem Rechnungswesen. Bisher intern Vorbehaltenes wird auch extern relevant – **der externe Bericht entsteht zunehmend aus internen Daten**. Einheitliche Datenbasis und externe Kommunizierbarkeit interner Steuerungsgrößen werden wichtig für die Qualität der externen Abschlusserstellung.
2. Mit den IFRS hat sich ein Regelwerk für die externe Rechnungslegung etabliert, das die Fähigkeiten einer Unternehmung abbilden will, **zukünftig** Geldströme zu generieren.
3. Die IFRS streben nach Erhöhung der internationalen Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Ersteller. Aussagefähige Benchmarks und Wettbewerbsvergleiche sollen die Informationsmöglichkeiten von Investoren und anderen Interessengruppen sicherstellen.

Dies stärkt die Position des Controller-Services und dessen zukunftsorientierte Ausrichtung und erhöht damit auch die Mitverantwortung für die externe Rechnungslegung. Zugleich entstehen neue Anforderungen, gemeinsam mit dem Accounting interne wie externe Nutzer betriebswirtschaftlicher Informationen in die Lage zu versetzen, zwischen realisierten und prognostizierten Werten unterscheiden zu können und die Steuerbarkeit des Unternehmens zu

erhalten bzw. zu verbessern. Die Anforderungen sind hoch und erfordern viel Engagement, vor allem angesichts der sich schnell verändernden Umfeldbedingungen.

Der Controller muss vor allem darauf achten, dass die verantwortungsbezogene Logik der Führungssysteme unter IFRS jederzeit erhalten bleibt. Aber zugleich erschließen sich dem Controller-Service auch neue und bessere Möglichkeiten zur Identifikation und Nutzung von Entwicklungspotenzialen innerhalb seines Unternehmens. Diese Chance sollte er nutzen.

1. Grundsätzliche Berührungspunkte der IFRS zum Controlling

Die oberste Maxime der IFRS ist die **Bereitstellung entscheidungsrelevanter investorenorientierter Informationen** für externe Nutzer – sachkundige Leser, die ein Interesse an dem Unternehmen haben. Dies sind neben Investoren typischerweise Analysten, Banker, Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter oder Behörden. Aus der Sicht des Kapitalmarktes erheben die IFRS den Anspruch einer fairen Darstellung und eines zutreffenden Einblicks in die tatsächliche Lage eines Unternehmens durch die Darstellung seiner Fähigkeiten, in der Zukunft Geld zu verdienen. Das ist im Vergleich zu eher auf Gläubigerschutz und Ausschüttungsbemessung orientierten Rechnungslegungsstandards wie dem HGB ein Paradigmenwechsel. Die kontinentaleuropäische Tradition der Dokumentation realisierter Geschäftsvorfälle auf der Basis historischer Werte (fortgeführte Anschaffungswerte) und das imparitätische Realisationsprinzip werden teilweise aufgegeben.

Der Bruch zeigt sich vor allem darin, dass unter den IFRS – weitergehend als mit dem durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) reformierte HGB –

- erst in der Zukunft realisierbare (potenzielle) Gewinne als Teil der Erfolgsrechnung und
- vom Markt zu erwartende bzw. vom Bilanzersteller angenommene Einschätzungen (fiktive Werte) der zu aktivierenden Vermögenswerte und zu passivierenden Risiken als Grundlage der bilanziellen Ansätze ausgewiesen werden können bzw. müssen.

Sämtliche, aus ihrer obersten Maxime abgeleiteten Annahmen, Anforderungen und Konzepte zur Erstellung und Präsentation eines Abschlusses sind im Framework definiert (vgl. Abb. 1, S. 8):

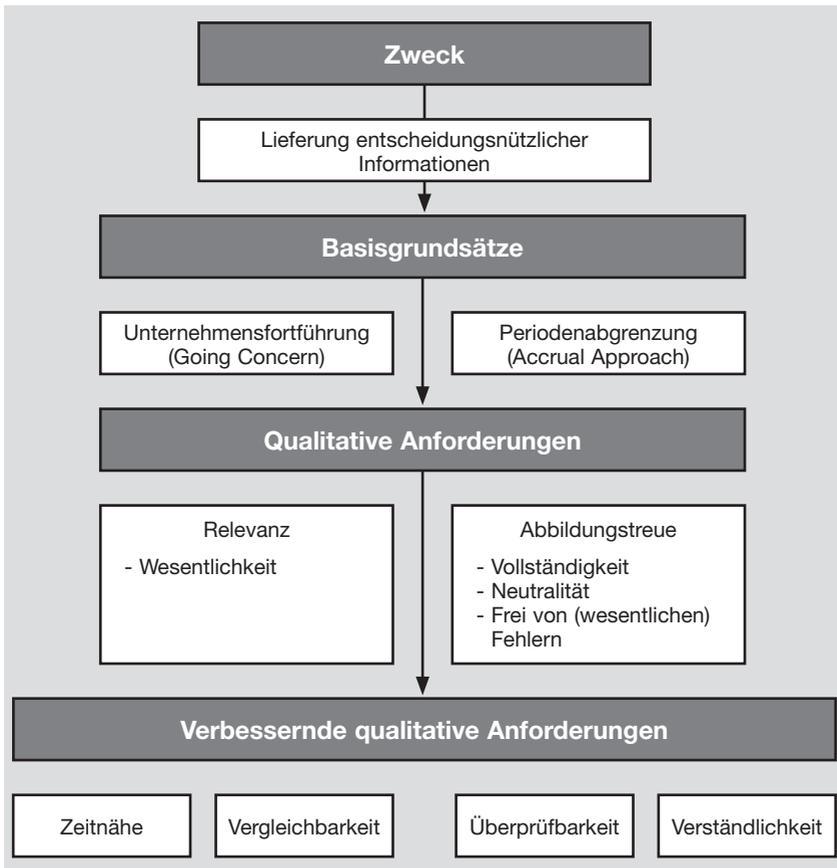


Abbildung 1: Anforderungen der IFRS an die Rechnungslegung

Das Framework bildet grundsätzlich die Basis für verbindliche Normen und Standards und gilt als Orientierung bei der Lösungssuche im Falle von Widersprüchen zwischen ihnen sowie bei Regelungslücken.

Aus dem Framework lassen sich drei zentrale Themenkreise entnehmen, die für den Controller-Service im Rahmen der Berichterstattung von unmittelbarer Bedeutung sind – diese werden in den Abschnitten 1.1 bis 1.3 erläutert.

1.1 Der Management Approach der IFRS

Der insbesondere die Segmentberichterstattung nach IFRS 8 prägende Management Approach fordert, dass die publizierten Finanzberichte auf der Informationsbasis beruhen, die das Management für die interne Entscheidungsfindung heranzieht. Dem Außenstehenden soll dieselbe Sicht ermöglicht werden wie dem Manager. Daraus ergibt sich für den Controller-Service die Möglichkeit und die Herausforderung, **die betriebswirtschaftlich orientierte Herangehensweise, basierend auf den Daten der Kosten- und Leistungsrechnung, in die externe Berichterstattung zu tragen.**

Zur Abbildung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens gehen zudem Prognose- und Planungsdaten aus Controlling-Unterlagen direkt in die externe Berichterstattung ein. Fundamentale Leistungsindikatoren, die insbesondere im Kontext wertorientierter Unternehmensführung zur Validierung der internen Steuerung herangezogen werden, sind für externe Adressaten von hoher Entscheidungsrelevanz und sollen dementsprechend Struktur und Gesamtaussage der Finanz-Berichterstattung bestimmen. Umgekehrt hat sich der Controller-Service den Anforderungen der IFRS zu stellen, seine Instrumente auf Kompatibilität zu prüfen und seine Dokumente und Planansätze prüffähig zu gestalten.

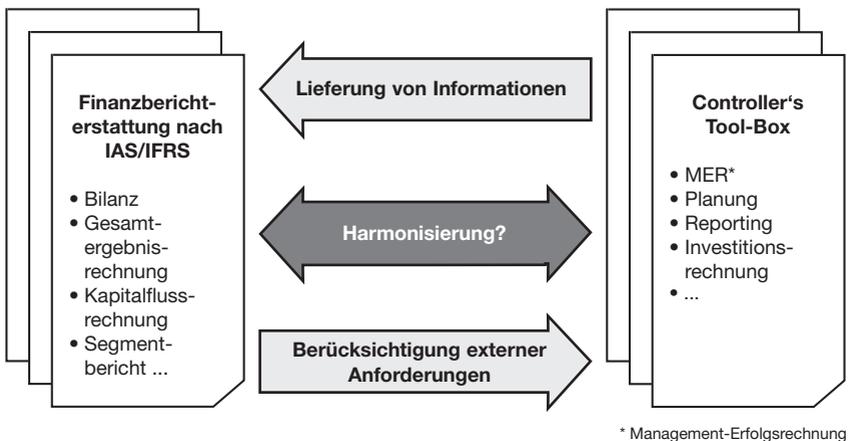


Abbildung 2: Management Approach der IFRS

In der praktischen Konsequenz führt der Management Approach in einigen Aufgabenbereichen – z. B. im Rahmen der Ergebnisrechnung, der Segmentberichterstattung oder von Werthaltigkeitsprüfungen (Impairment) – zur Verzahnung zwischen interner und externer Berichterstattung. Dieser Prozess wird auch unter den Stichwörtern „Konvergenz“ bzw. „Harmonisierung“ thematisiert und teilweise auf das gesamte Rechnungswesen bezogen.

Aus der veränderten Wechselbeziehung zwischen Accounting und Controlling ergeben sich neue Aufgaben und Anforderungen. Die Bedeutung des Controller-Services wird – sofern er sich dieser Anforderung stellt – deutlich wachsen. Die Controller werden mitverantwortlich für die externe Rechnungslegung und damit für das Accounting zum unabdingbaren Kommunikations- und Entscheidungspartner.

Mit dieser Einbindung spezifischer Controlling-Informationen in die standardisierte Rechnungslegung steht zugleich die Forderung nach allgemein akzeptierbaren Grundsätzen ordnungsgemäßen Controllings auf der Tagesordnung:

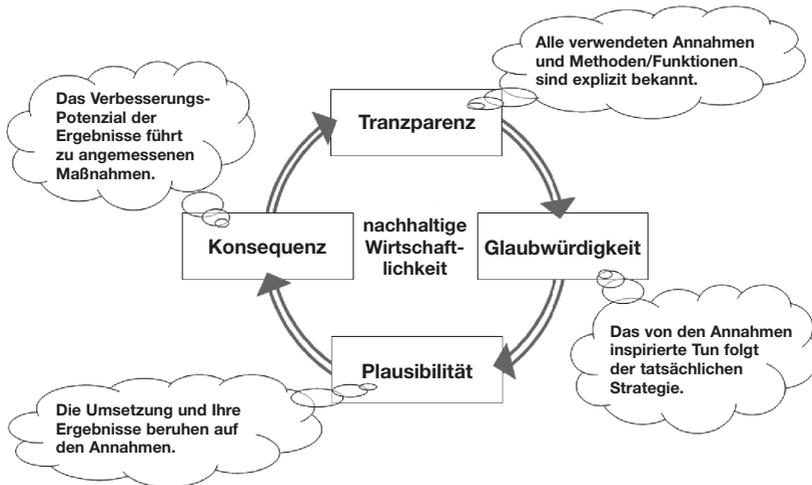


Abbildung 3: Grundsätze ordnungsgemäßen Controllings (GoC)

Die originäre Aufgabenstellung des Controller-Services selbst – wie Planung, Berichterstattung, Analyse, Erfolgsnachweis und Ableitung von Handlungsempfehlungen für das Management – muss dabei unverändert Bestand haben. Unverändert bleibt auch die gemeinsame Verantwortung von Controller-Service und Management für die praktische Gestaltung eines ordnungsgemäßen Controllings und den ausgewogenen Zusammenhang von Wachstum, Entwicklung und Gewinn:

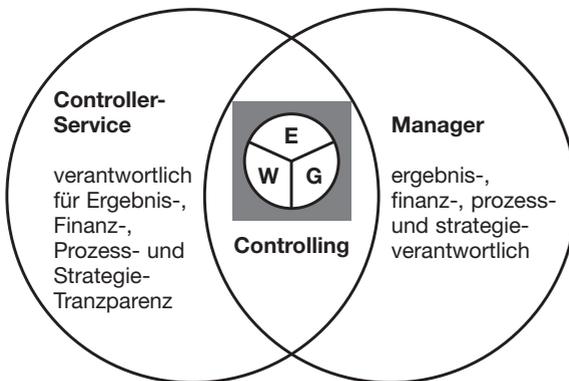


Abbildung 4:
Gemeinsame Verantwortung für ein ordnungsgemäßes Controlling

Diese **gemeinsame** Verantwortung betont der Internationale Controller Verein traditionell mit Nachdruck.

Vom Controller-Service zu beachten

Aus der Dynamik der IFRS stellt sich immer wieder neu die Frage, inwieweit Festlegungen eines zu nutzenden Rechnungslegungsstandards Einfluss auf die bisher gelebte Praxis der internen Steuerungsphilosophie haben muss bzw. darf. Der Controller-Service hat darauf zu achten, dass im Konfliktfall die Erfordernisse einer effektiven und auf klaren Verantwortungsstrukturen beruhenden Unternehmensführung grundsätzlich Vorrang genießen vor den Darstellungsstrukturen externer Berichterstattung. Hierzu ist eine intensive Abstimmung mit dem Management erforderlich.

1.2 Die gegenwärtige Abbildung zukünftiger Entwicklungen

Die IFRS fordern, dass zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung erkennbare Konsequenzen geschäftlicher Tätigkeiten für zukünftige Entwicklungen und Ereignisse zu erfassen und darzustellen sind. Dieser Gedanke zieht sich wie ein roter Faden durch alle Normen und Standards. Insofern genügt es nicht, nur die Vergangenheit zu betrachten; es ist darüber hinaus ein systematischer Ansatz zu wählen, der einen nachvollziehbaren Umgang mit der Zukunft gewährleistet. Im Wesentlichen sind hier drei Bereiche zu nennen, die durch den Controller-Service beherrscht werden müssen:

1.2.1 Erweiterung des Periodenbegriffs

Die Periodenabgrenzung der IFRS erfolgt aus wirtschaftlicher Sicht und kann dadurch von der Zuordnung nationaler Rechnungslegungsvorschriften abweichen. Das betrifft zum einen die vorgezogene Darstellung von Gewinnen (bzw. Verlusten):

- Entweder durch die fiktive anteilige Zurechnung zu den realisierten Kosten periodenübergreifender Fertigungsaufträge.
 - ➔ Die IFRS fordern noch unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung der „percentage of completion method (PoC)“ (die Umsatz- und damit Gewinnrealisierung erfolgt nach Projektfortschritt; damit wird unterstellt, dass der Gewinn nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt in Form eines Wertesprungs realisiert wird, sondern eine während der Auftragsbearbeitung stetig anwachsende Größe darstellt – s. Anhang I; nach derzeitigem Stand will das IASB mit dem Standard zur Revenue Recognition wahrscheinlich die PoC abschaffen);
- oder aus der fiktiven Sicht des Marktes für die Bewertung zukünftig möglicher Geschäftsvorfälle.
 - ➔ Die IFRS sprechen vom „Fair Value“ (das ist jener angenommene Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte – s. Anhang I, II [S. 49+56]; hiermit müssen etwa im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene immaterielle Vermögenswerte selbst dann angesetzt werden, wenn sie für das erwerbende Unternehmen wertlos sind).

Das betrifft zum anderen die Verlagerung von Aufwendungen für immaterielle Werte in zukünftige Abschreibungen durch ihre Verwandlung in Investitionen:

➔ Die IFRS fordern z. B. die Aktivierung eigener Entwicklungsleistungen, sofern sie bestimmten Anforderungen genügen (im HGB besteht in vergleichbaren Fällen ein Wahlrecht).

Vom Controller-Service zu beachten

Die IFRS sind bezüglich der Ansatzregeln inkonsequent: **Erworbene** immaterielle Werte sind weitgehend zu identifizieren, zu aktivieren. Selbst **erstellte** Werte unterliegen bezüglich ihrer Aktivierung über die anerkannten Entwicklungskosten hinaus starken Restriktionen.

Die Unvollständigkeit des Mengengerüsts der immateriellen Vermögenswerte schränkt die Aussagekraft und Vergleichbarkeit der bilanziellen Finanzinformationen ein. Dies muss der Controller-Service gemeinsam mit dem Accounting transparent machen und dem Management angemessen erläutern.

1.2.2 Erweiterung der Ermessensspielräume durch Fair Value Bewertungen

Zahlreiche Standards fordern die Ermittlung von Fair Values. Zumeist sind jedoch aktuelle Marktpreise nicht verfügbar. In diesen Fällen sind fiktive Marktbewertungen vorzunehmen, die auf Annahmen über künftige Entwicklungen und Ereignisse basieren und vielfach Schätzungen erfordern.

Ein Beispiel bildet der Impairment Test nach IAS 36, der den höheren Wert von Nutzungswert und Fair Value less Cost to Sell als Vergleichswert dem Buchwert einer sogenannten Cash Generating Units (CGU) gegenüberstellt. Da allerdings für CGUs keine aktuellen oder vergleichbaren Marktpreise existieren, muss der Fair Value less Cost to Sell mithilfe eines (Unternehmens-) Bewertungsverfahrens ermittelt werden. Dazu müssen die zukünftigen Cashflows geschätzt werden.

Vom Controller-Service zu beachten

Der Gestaltung zweckmäßiger CGU's ist besondere Aufmerksamkeit zu schenken. Sie sind unter Steuerungsgesichtspunkten unter Beachtung von bestehenden rechtlichen, führungs- und berichtsbezogenen Strukturen zu bilden. Es ist zu empfehlen, die CGU's – soweit möglich – den bestehenden Strukturen anzupassen, um die Komplexität der Steuerung des Unternehmens nicht noch weiter zu erhöhen.

Die für die Fair Value-Bewertung erforderlichen Prognosen bauen auf aktuellen, vom Management genehmigten bzw. angewandten Plänen auf und sollen aus gegenwärtiger Sicht eine unverfälschte Einschätzung der ökonomischen Rahmenbedingungen repräsentieren. Der Fair Value der einzelnen CGU wird – neben dem Nutzungswert (Value in Use) – auf dieser Basis in den meisten Fällen mithilfe der Discounted Cashflow-Methode ermittelt, um die Notwendigkeit von außerplanmäßigen Abschreibungen bzw. Zuschreibungen zu beurteilen.

Vom Controller-Service zu beachten

Die Fair Value-Bewertung eröffnet große Ermessensspielräume mit unmittelbaren Auswirkungen sowohl auf die Gesamtergebnisrechnung als auch auf die in der Bilanz dargestellte Finanz- und Vermögenslage eines Unternehmens. Sie erfordert vom Controller-Service eine zuverlässige Beherrschung der Prognose- und Planungsinstrumente sowie der adäquaten Bewertungsmethoden, wenn Transparenz, Glaubwürdigkeit, Plausibilität und Konsequenz der entsprechenden Informationen erhalten werden sollen.

Die praktischen Erfahrungen zeigen, dass es für die Beherrschung der damit verbundenen Unsicherheiten und Unwägbarkeiten hilfreich ist, sämtliche planungs- und berichtsrelevanten Belege als Primärpositionen so zu erfassen, dass sie nach allen möglichen Betrachtungsdimensionen ausgewertet werden können – beispielsweise mithilfe eines Datenwürfels:

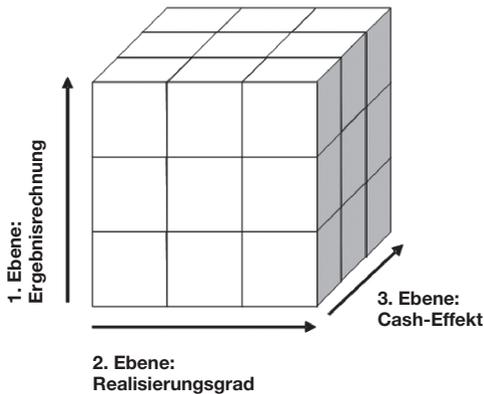


Abbildung 5:
Datenwürfel für das flexible
Generieren von Berichten

Deshalb muss der Controller-Service gemeinsam mit dem Accounting auf eine entsprechend geeignete Datenerfassung und -strukturierung achten. Gleichzeitig wachsen seine Chancen zur Profilierung als Sparringpartner des Managements, aber auch seine Verantwortung und die Ansprüche an sein Beurteilungsvermögen.

Vom Controller-Service zu beachten

Die Veränderung der Wertansätze kann auch mit Konsequenzen für die Angebotskalkulation verbunden sein. Dabei sind die erwähnten Ermessensspielräume eher mit Vorsicht zu behandeln, sofern sie zu willkürlichen Kalkulationselementen führen.

Letztlich hilft auch hier wieder vor allem konsequente Transparenz, um dem Management eine durchgängige Nachvollziehbarkeit der Wertansätze zu ermöglichen.

Die Fair Value-Bewertung berührt eine Vielzahl einzelner Standards im Rahmen der IFRS (s. Anhang I) und wurde im Rahmen eines gemeinsamen Projekts zwischen dem IASB und dem US-amerikanischen FASB einer kritischen Diskussion unterzogen. Der endgültige IFRS 13 wurde am 12. Mai 2011 erlassen. Eine Übernahme ins EU-Recht (Endorsement) steht noch aus. Der ICV hatte zu diesem Themenkomplex eine gesonderte Stellungnahme abgegeben (vgl. www.controllerverein.com unter Arbeitskreise/Fachkreise/IFRS/Aktuelles).

1.2.3 Erfassung erfolgsneutraler Effekte außerhalb der GuV im Rahmen des Eigenkapitals

Die IFRS unterscheiden bei der Erfassung von Geschäftsvorfällen zwischen

- gewöhnlichen Buchungen, die im Rahmen des operativen Geschäftes anfallen,
 - ➔ in dieser Beziehung unterscheiden sich die IFRS nicht wesentlich von nationalen Rechnungslegungsvorschriften wie dem HGB
- und speziellen (Abschluss-)Buchungen, die sich auf andere Transaktionen beziehen.
 - ➔ Das betrifft beispielsweise Pensionsrückstellungen (sog. Option 3), Wertpapiere, Hedging (Sicherungsinstrumente), Währungsumrechnungen.

Bei den speziellen Buchungen, die vielfach durch Fair Value-Buchungen ausgelöst werden, kann die erfolgsneutrale Erfassung im Eigenkapital – z. B. im Rahmen einer Marktbewertungsrücklage innerhalb der Gewinnrücklagen – ein standardgerechtes Vorgehen sein. Das führt dann aber in den meisten Fällen zu erfolgswirksamen Auswirkungen in den Folgejahren. Eine Ausnahme bilden beispielsweise die versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste, die bei Realisierung nur innerhalb des Eigenkapitals umgliedert werden.

Vom Controller-Service zu beachten

Die IFRS erlauben im Einzelfall die alternative Wahl anderer Bewertungsmethoden als der Fair Value-Bewertung (z. B. die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten).

Dies schränkt – trotz des Stetigkeitgebots – die Aussagekraft und Vergleichbarkeit entsprechender Informationen (z. B. Leistungsindikatoren verschiedener Segmente) ein und ist vom Controller-Service im Zusammenwirken mit dem Accounting angemessen zu beachten und dem Management zu erläutern.

1.3 Interessenkonflikte unter IFRS

Die IFRS konstituieren für den Controller-Service durch dessen Basisfunktion für die externe Rechnungslegung einen permanenten Interessenkonflikt:

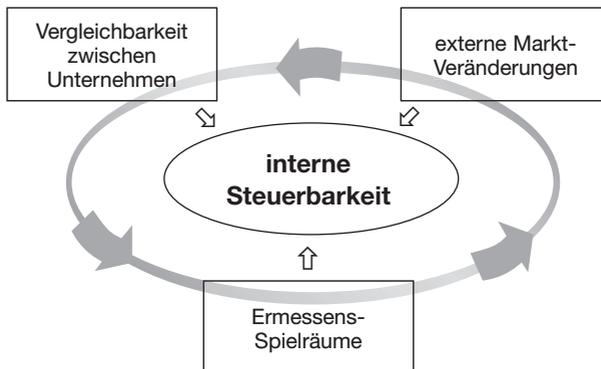


Abbildung 6: Interessenkonflikte für den Controller-Service

Bei der Aufbereitung der internen Informationen muss beachtet werden, dass sie externe Wirkungen auf die Entscheidungsfindung der Investoren haben können. Das externe Interesse an kurzfristigen Informationen zu Kosten und Verwertungsbedingungen des Kapitals korreliert dabei nicht notwendigerweise mit den internen Interessen an Steuerungsinformationen für die nachhaltige Erhöhung der Rentabilität.

Vom Controller-Service zu beachten

Der Management Approach erzeugt damit eine neue Art „umgekehrter Maßgeblichkeit“. Bei internen Gestaltungen muss darauf geachtet werden, ob sie Auswirkungen auf die externe Darstellung haben und welche Konsequenzen für die Informationsbasis und Entscheidung von Investoren, Analysten und Aufsichtsgremien sich daraus ergeben.

Neben den Vorteilen der Harmonisierung von interner und externer Sicht durch

- die weitgehende Vermeidung von Diskrepanzen zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung – soweit die Systeme der Erfolgssteuerung dies zulassen,
- die demgemäß vom führenden Management empfundene bessere Informationsstetigkeit sowie
- das mit der einheitlichen Datenbasis verbundene Effizienzsteigerungspotenzial

entstehen auch problematische Tendenzen aus der Nutzung der Ermessens- und Gestaltungsspielräume mit dem Ziel einer vorteilhaften externen Darstellung des Unternehmens, die nicht der betriebswirtschaftlichen Realität entsprechen muss. Die Problematik besteht darin, durch ihre Übernahme ins interne Rechnungswesen dessen Steuerungsqualität zu mindern oder durch die Nichtübernahme eine Entharmonisierung zu betreiben.

Auch der gesamte mit dem Begriff „Basel II“ sowie „Basel III“ umschriebene Komplex erhöhter Anforderungen an die Bonitätsprüfung im Zusammenhang mit Kreditvergaben durch die Banken ist davon berührt. In diesem Kontext reicht es nicht mehr aus, nur Eigenkapital in angemessener Höhe bilanziell auszuweisen. Aufgrund der aus den Markteinflüssen entstehenden Volatilität sowie

der Einbeziehung von Ermessensspielräumen muss ein Unternehmen gegenüber seinen Banken in der Lage sein, Dauerhaftigkeit, realen Zufluss und tatsächliche Verlustausgleichfähigkeit des Eigenkapitals prüffähig zu dokumentieren.

Schließlich findet im Konfliktfall die Harmonisierung **prinzipiell** ihre Grenzen dort, wo die Sicherung der Steuerbarkeit des Unternehmens den Vorrang der internen Führungssysteme vor den Darstellungsstrukturen externer Berichte erfordert. Dies ist besonders dann der Fall, wenn es um die Zuordnung der eindeutigen Verantwortung und Beeinflussungsmöglichkeiten von Kosten und Leistungen geht.

Diese Konflikte können nur im Dialog gelöst werden. Grundsätzlich muss der Controller-Service bemüht sein, interne Instrumente, Prozesse und Strukturen so zu gestalten, dass auch Anforderungen der Bilanzierung zeitnah und konsistent aus den Controllingssystemen bedient werden können. Externes und internes Rechnungswesen sollten sich als miteinander kommunizierende Röhren verstehen, die z. B. im Rahmen der Definition von Segmentstrukturen, Planungen von Cashflows für die Durchführung von Impairment-Tests (einschließlich der Strukturierung von CGU's) oder der Bewertung latenter Steueraufwendungen und -erträge eng zusammenarbeiten.

Vom Controller-Service zu beachten

Zur Auflösung der Interessenkonflikte ist es förderlich, die Datenbasis so zu gestalten, dass sie von Accounting und Controller-Service auf entsprechende Weise erfasst und verarbeitet wird. Auf dieser gemeinsamen Basis lassen sich sowohl die Anforderungen an die Steuerung eines Unternehmens als auch an die externe Berichterstattung auf jeweils spezifische Weise bedienen.

Dazu gehört auch, die Konfliktpotenziale der Unterschiede zwischen interner Steuerung und externer Berichterstattung nicht zu verwischen sowie die Grenzen der Harmonisierung entsprechend den Eigenarten und Besonderheiten des Unternehmens transparent zu gestalten und dem Management verständlich zu kommunizieren.

➔ Die International Group of Controlling versteht dieses Herangehen als "partielle Integration der Rechnungslegung".

2. Vorschlag zur Harmonisierung der Ergebnisrechnung

Mit der Harmonisierung sind zwei Richtungen verbunden: Die eine Richtung verfolgt die Verbindung zwischen verantwortungs- und entscheidungsbezogener Deckungsbeitrags-Rechnung und umsatzbezogener Ergebnisrechnung. Die andere Richtung verfolgt die Verbindung zwischen Ergebnisrechnung und Managementenerfolg.

Der Facharbeitskreis IFRS des Internationalen Controller Vereins hat einen Vorschlag zur Harmonisierung der Ergebnisrechnung erarbeitet, der beide Richtungen berücksichtigt. Allerdings sei auch hier darauf hingewiesen, dass alle Harmonisierungsbestrebungen ihre Grenzen dort finden müssen, wo sie die Erfolgssteuerung des Unternehmens durch geeignete Controllingssysteme gefährden würden.

2.1 Verbindung von Deckungsbeitrags- und Ergebnisrechnung

Die vorgestellte Lösung hat folgende Intentionen:

- Die stufenweise Deckungsbeitrags-Rechnung in ihrer klassischen Form bildet auch unter IFRS die Basis für die ergebnisorientierte Führung eines Unternehmens durch Darstellung der Entscheidungs- und Verantwortungs-Strukturen. Die einheitliche Datenbasis muss daher auf dem betrieblichen Rechnungswesen beruhen und eine mehrdimensionale und mehrstufige Erfassung und Auswertung der Deckungsbeiträge nach Produkt- oder Markt-sichten und nach Verantwortungsbereichen ermöglichen. Den Umsatzerlösen werden die proportionalen Produktkosten der verkauften Einheiten eindeutig zugeordnet. Dem Umsatzergebnis des Deckungsbeitrags I werden die jeweiligen Strukturkosten als Periodenkosten umlagefrei gegenübergestellt.
- Das Umsatzkostenverfahren (UKV) ist die verbindende Basis für die Gesamtergebnisrechnung, da es der Grobstruktur der Managementenerfolgsrechnung entspricht; zudem wird dieses Verfahren als international übliche Form der Ergebnisrechnung von den Kapitalmarktvertretern besser verstanden.
- Es kann grundsätzlich die Übereinstimmung von interner und externer Ergebnisrechnung erreicht werden – allerdings nicht überall. Je nach spezifischen Eigenheiten des Unternehmens können Differenzen unvermeidlich sein, wenn nicht auf wesentliche Elemente der Management-Erfolgsrechnung verzichtet werden soll.

Die Kostenstrukturen der Deckungsbeitragsrechnung bilden die Basis für den Ausweis der Positionen in der Ergebnisrechnung. Je nach verantwortungsbezogener Spezifik der Unternehmen können im Vergleich zur externen Darstellung Abgrenzungen erforderlich werden, die transparent darzustellen sind.

- Im Bereich der Strukturkosten (Fixkosten/Gemeinkosten) des Herstellbereiches ergibt sich regelmäßig die Differenz gegenüber dem internen Periodenergebnis aus der Bewertung der Herstellkosten des Umsatzes und der Bestandsveränderung zu Vollkosten gemäß IAS 2, anstatt zu rein proportionalen Produktkosten.
- Im Bereich der Vertriebskosten können Differenzen entstehen aus der Berücksichtigung von Standardkosten der Fertigung sowie von kalkulatorischen Kapitalkosten bei differenzierter Gewährung von Zahlungskonditionen.
- Im Bereich der Segmentstrukturen kann die Einbeziehung von Pensionskosten oder ähnlicher spezifischer Entgeltformen für Führungskräfte zu Differenzen führen.

In der Praxis können weitere Besonderheiten eine Rolle spielen. Allerdings sollte – um Übertreibungen zu vermeiden – über die Notwendigkeit von Abgrenzungen im Einzelfall immer unter den Aspekten von Wesentlichkeit und Zweckmäßigkeit entschieden werden. Zu viele Abgrenzungen im Detail führen eher zur Verwirrung als zu mehr Klarheit. Auch hier gilt im Konfliktfall die Prämisse, dass der praktischen Funktionsfähigkeit der Führungssysteme das oberste Primat zukommt.

- Die Zusammenhänge zwischen Deckungsbeitrags-Rechnung und externer Umsatzkostenrechnung sollen auf eine Weise transparent gestaltet werden, dass der Controller-Service jederzeit dem Management darlegen kann, wie die extern zu berichtenden Ergebnisse intern zustande kommen. Dazu zählt vor allem die Transparenz bezüglich der Ergebnisgenerierung in Form des Deckungsbeitrags I, der Gestaltung des ausgewiesenen Bruttogewinns durch die Form der Verrechnung der Herstellgemeinkosten, der Zuordnung von Verantwortung an die Kostenstellen, der Realisierung von Cashflows sowie der Differenzierung zwischen realisierten und prognostizierten Ergebnisteilen.

- Aus dem Transparenzerfordernis ergeben sich Ansprüche an eine Mindestgliederung der Herstellkosten des Umsatzes: Der Anteil an proportionalen **Produktkosten** ist getrennt zu ermitteln, um die Sicht auf den Deckungsbeitrag I und damit die Ergebnisrichtigkeit der verkauften Produkt- und Leistungssortimente zu gewährleisten.
- Für die produktbezogene Verrechnung der **Herstell-Struktur-Kosten** kann im Rahmen der Vollkostenkalkulation eine einfache Zuschlagsrechnung genügen. Der Aufwand jeder Schlüsselung ist zu hinterfragen, kann jedoch im Zusammenhang von notwendigem Kostennachweis zur Preissicherung (z. B. Regulator-Regime, Argumentation von Verrechnungspreisen, Nachweis von Prozesskosten auf Kundenverlangen) gerechtfertigt sein.
- Bei den **Strukturkosten** bringt über alle Stufen die Unterscheidung in zahlungswirksam und zahlungsunwirksam die Transparenz, in welchen Bereichen Cashflow entsteht und wo er verbraucht wird. Die wesentliche Position stellen dabei die enthaltenen Abschreibungen dar und unter Umständen auch die Kapitalkosten.
- Durch die Anwendung einheitlicher Bewertungsregeln für alle Produktbewegungen werden die verkauften Strukturkosten – nicht aber die Strukturkosten der Bestandsveränderung – als Teil der Herstellkosten des Umsatzes ausgewiesen. Ein Teil der bereits angefallenen Strukturkosten der Beschaffungs- und Herstellbereiche wird dadurch stets aktiviert als Lagerbestandswert ausgewiesen.

Detailliertere Ausführungen zur notwendigen Datenbasis sowie ein plakatives Zahlenbeispiel zu „Management Accounting (Deckungsbeitragsrechnung) als Basis für IFRS-Ergebnisrechnung“ finden sich im Anhang II (S.56). Der hier gezeigte Gliederungsvergleich spiegelt komprimiert die allgemeinen Grundsätze des Herangehens wider. Dabei ist als Abgrenzungsbeispiel nur die Lagerwertveränderung aus Strukturkosten-Aktivierung dargestellt.

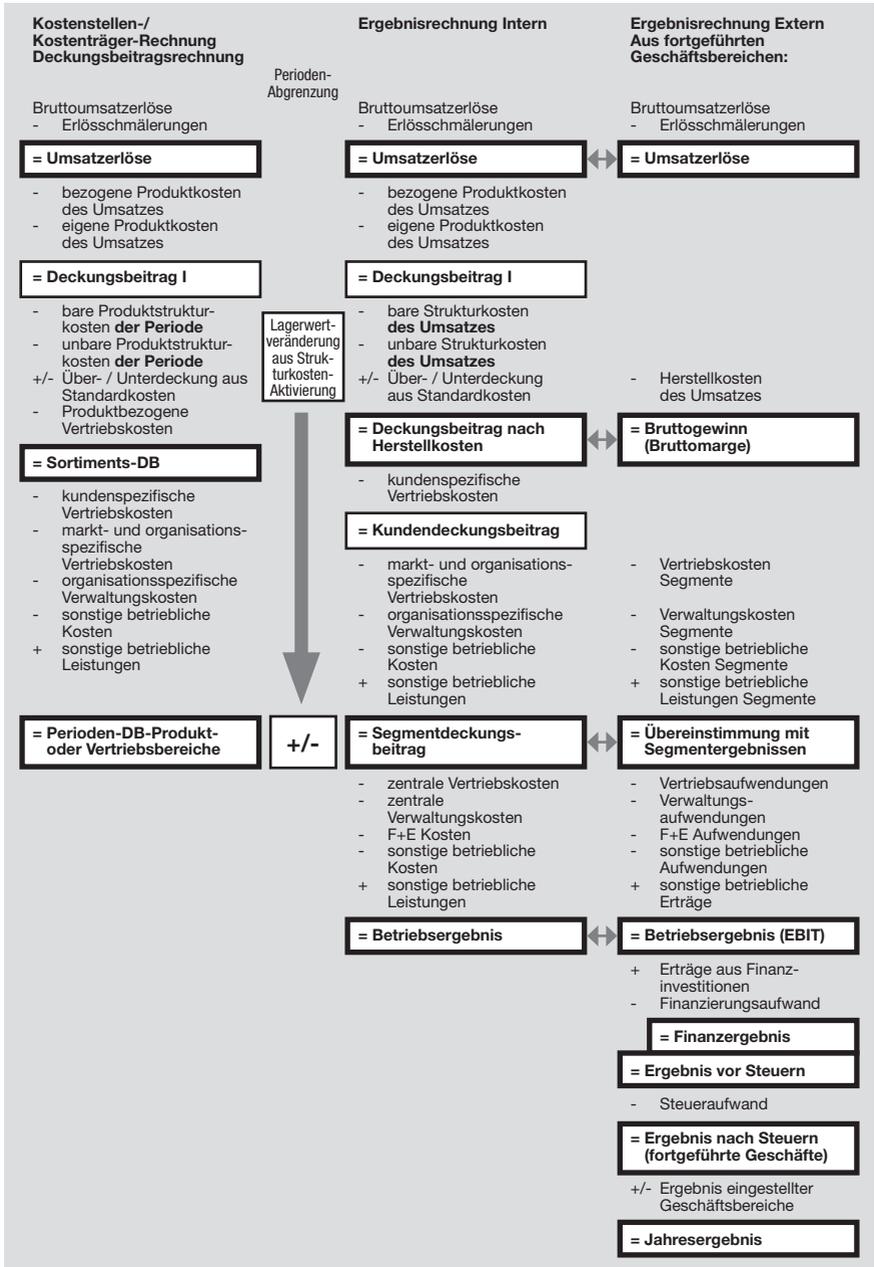


Abbildung 7: Stufenweise DB-Rechnung zur Interpretation der Gesamtergebnisrechnung

Vom Controller-Service zu beachten

Zur **internen** Steuerung der Periodenkosten ist nur eine umlagenfreie Deckungsbeitrags-Rechnung geeignet, weil sie die Verantwortung für die Strukturen der Ressourcenströme adäquat abbilden kann. Dies hat zur Folge, dass für die Steuerungsrechnung (originäre Datenbasis) die Lagerein- und -ausgänge immer zu proportionalen Herstellkosten erfolgen müssen.

➤ Dabei ist darauf hinzuweisen, dass aus einer primären Deckungsbeitrags-Rechnung sehr wohl die vollen Herstellkosten pro Einheit errechnet werden können, die für Zwecke der IFRS-Rechnungslegung benötigt werden, nicht aber umgekehrt.

- Segmentergebnis:

Die Gliederung der Deckungsbeitrags-Rechnung nach **Segmenten** ist die Mindestforderung zur Unterlegung der externen Berichte börsennotierter Unternehmen. Zur internen Steuerung genügt dies in der Regel nicht. Besteht ein Segment aus mehreren Verantwortungsbereichen, ist für jeden Bereich eine Ergebnisrechnung bis zu dieser Stufe vorzusehen. Es ist empfehlenswert – das gilt intern wie extern –, kein Segmentergebnis darzustellen, das vom Segment nicht beeinflussbare Kosten enthält.

Werden dennoch zentrale Kosten über Umlagen an die Segmenteinheiten bzw. Wechselbeziehungen zwischen den Segmenteinheiten verrechnet, sind diese in der internen Ergebnisrechnung auf beiden Seiten offen auszuweisen, also sowohl bei der belasteten Organisationseinheit unter der jeweiligen Kostentartengruppe als auch beim entlasteten Zentralbereich.

2.2 Verbindung von Ergebnisrechnung und Managementenerfolg

Ungeachtet des für manche Bilanzierungsfelder vorgeschriebenen Management Approachs, fordern die IFRS einen weitgehenden Verzicht auf kalkulatorische Elemente in der externen Ergebnisdarstellung. Mit dem Verzicht auf kalkulatorische Elemente verschwindet jedoch nicht der Anspruch an den Controller-Service, Orientierungsmaßstäbe für die Verwertung des eingesetzten Kapitals und die Rentabilität der Umsätze zu formulieren und in den internen Führungssystemen zu nutzen, sofern Entscheidungen die Bindung von Kapital maßgeblich beeinflussen.

Der Fachkreis schlägt vor, für diesen Zweck die **Kapitalkosten aus Sicht des Unternehmens** zu nutzen.

Sie sind als Gesamtkapitalkosten zu berechnen, abhängig von der durchschnittlichen Kapitalbindung im Geschäftsvermögen, das um unverzinslich im Rahmen der Geschäftstätigkeit zur Verfügung gestellte Mittel gekürzt wird. Aktivisch besteht das Geschäftsvermögen demnach aus Anlagevermögen plus Working Capital, passivisch wird es finanziert durch Eigenmittel plus verzinsliches Fremdkapital.

Die Berechnung kann inklusive oder auch exklusive Finanz- und Geldmittel erfolgen:

Wertorientierter Erfolgsmaßstab	
inklusive Finanz- und Geldmittel	exklusive Finanz- und Geldmittel
<p>= Betriebsergebnis + Zinserträge + Erträge aus Finanzinvestitionen</p> <p>– angepasste Steuern</p> <p>= Netto-Geschäftsergebnis aus fortgeführten Geschäften</p> <p>– Gesamtkapitalkosten (v. GV)</p> <p>= Wertbeitrag</p> <p>Bilanzsumme</p> <p>– Unverzinsliches Working Capital (Verbindlichkeiten aus L+L, Anzahlungen von Kunden, Sonstige Verbindlichkeiten, Kurzfristige Rückstellungen)</p> <p>= Geschäftsvermögen (GV)</p> <p>oder: Eigenkapital + Verzinsliches Fremdkapital</p>	<p>= Betriebsergebnis</p> <p>– angepasste Steuern</p> <p>= Netto-Geschäftsergebnis aus fortgeführten Geschäften ex Finanzergebnis</p> <p>– Gesamtkapitalkosten (v. NGV)</p> <p>= Wertbeitrag</p> <p>Bilanzsumme</p> <p>– Unverzinsliches Working Capital</p> <p>– Finanzanlagen, – Liquide Mittel</p> <p>= Netto-Geschäftsvermögen (NGV)</p> <p>oder: Eigenkapital + Netto-Verschuldung (Verzinsliches Fremdkapital abzgl. Finanzanlagen und Liquide Mittel)</p>

Abbildung 8: Orientierungsbasis für den ausgewiesenen Erfolg

Der gewichtete durchschnittliche Kapitalkostensatz enthält sowohl Eigenkapitalkosten als auch Fremdkapitalkosten.

Während die **Fremdkapitalkosten** relativ unproblematisch ermittelt werden können (risikoloser Zinssatz plus Risikozuschlag gemäß Rating, ggf. Abschlag für Steuerersparnis), sind bei den **Eigenkapitalkosten** sowohl Ausschüttungs- als auch Thesaurierungserfordernisse zu berücksichtigen. Die Ausschüttungserfordernisse ergeben sich aus den Ansprüchen der Anteilseigner. Die Thesaurierungsansprüche hingegen entstehen aus der Bewertung zukünftiger Risiken, die sich in der Mittelfristplanung abbilden (z. B. Teuerungsrate bei Investitionen) und aus betriebswirtschaftlich notwendiger Vorsorge zur Sicherung der künftigen Cashflows. Aus Kapitalmarktsicht berechnete Kapitalkosten dienen als Benchmark, können aber die Kalkulation aus Unternehmenssicht nicht ersetzen.

Vom Controller-Service zu beachten

Der Vorschlag des Fachkreises IFRS zeigt exemplarisch die Möglichkeit einer Verknüpfung von Deckungsbeitrags-Rechnung, Ergebnisrechnung und Managementerfolgsrechnung im Rahmen der IFRS.

Es wird empfohlen, das Schema an die spezifischen Bedingungen des eigenen Unternehmens anzupassen und die Zweckmäßigkeit dieser Herangehensweise zu prüfen.

Auch zu diesem Themenkomplex wird der ICV eine gesonderte Stellungnahme herausgeben.

3. Vorbereitung und Durchführung der IFRS-Umstellung aus Controllersicht

Da die IFRS hohe Anforderungen an die Leistungsfähigkeit des Controller-Services stellen, ist jedes Unternehmen gut beraten, vor einer Umstellung die eigene Rechnungslegung dahingehend zu überprüfen, ob der Controller-Service seine „Hausaufgaben“ erledigt hat.

Hierbei geht es z. B. um das Beherrschen wesentlicher Basisinstrumente wie

- Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung,
- Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation),
- mitlaufende Auftragskalkulation einschließlich der Berechnung von Fertigstellungsgraden (unter Geltung von IAS 11 und vor Anwendung von IFRS 18),
- Planung von Nutzungsdauer, Großreparaturen und Restwerten relevanter Maschinen, Geräte, Instrumente und Anlagen,
- Projektcontrolling einschließlich geeigneter Methoden der Barwertermittlung zukünftiger Vermarktungen,
- Business- und Finanzplanung einschließlich der Ermittlung von Zahlungsströmen,
- Methoden der Unternehmensbewertung sowie
- Risikobewertung und -management.

Insofern können die IFRS bereits im Vorfeld einen positiven Einfluss auf die Entwicklung ausgewogener Grundlagen des Controllings ausüben und die Qualität der Systeme und Methoden verbessern.

3.1 Grundsatzentscheidungen

Neben der Basisprüfung sind im Rahmen der IFRS-Einführung zunächst einige Grundsatzentscheidungen zur Gestaltung und Ausübung von Wahlrechten zu treffen. Dies ist von besonderer Bedeutung, weil viele Folgemaßnahmen davon abhängen und die Arbeit des Controller-Services nachhaltig beeinflussen.

3.1.1 Allgemeine Wahlrechte

Unabhängig von Rechnungslegungssystemen und deren Vorschriften haben Unternehmen Wahlrechte, die in jedem Rechnungslegungssystem Gültigkeit haben. Vielfach werden diese Wahlrechte im Rahmen der Umstellung auf die IFRS angepasst, um internationalen Gepflogenheiten gerecht zu werden.

➔ Beispiele dieser allgemeinen Wahlrechte sind die Form der Ergebnisdarstellung (international ist das Umsatzkostenverfahren dominierend) sowie die Abbildung im Rahmen der Gesamtergebnisrechnung, die Ausgestaltung der Bilanzgliederung oder die Kapitalflussrechnung (direkt vs. indirekt).

Daneben sind allgemeine Wahlrechte hinsichtlich des Aufbaus der Rechnungslegung und des Controllings zu überdenken.

➔ Als zentrales Element ist hier beispielsweise der Aufbau eines einheitlichen Kontenplans zu nennen, der sowohl der nationalen Rechnungslegung (für den handelsrechtlichen Einzelabschluss) als auch den IFRS gerecht werden muss.

3.1.2 IFRS-spezifische Wahlrechte

Anders als beim kodifizierten HGB und der damit verbundenen langjährigen Rechtsprechung wird bei den IFRS zwischen generellen Wahlrechten, engeren Wahlrechten und impliziten Wahlrechten unterschieden. Insbesondere bei den generellen Wahlrechten und den impliziten Wahlrechten sind Grundsatzentscheidungen hinsichtlich Anwendung und Ausübung zu treffen.

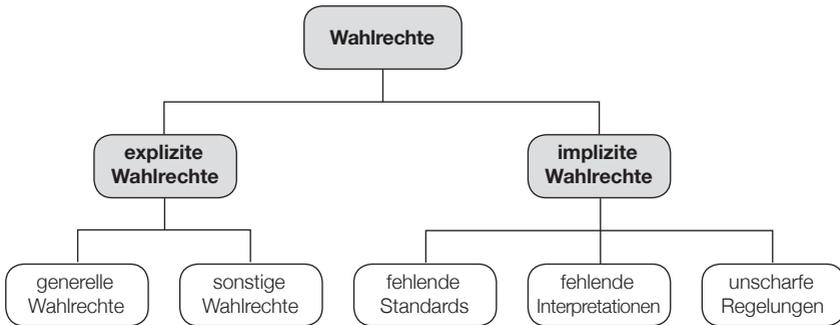


Abbildung 9: Wahlrechte unter IFRS

Eine große Bedeutung kommt den impliziten Wahlrechten zu. Sie erlauben es dem Unternehmen, die buchhalterische Abbildung der Geschäftsprozesse so zu gestalten, wie es zweckmäßig ist – sofern keine weiteren oder ähnlichen Standards vorliegen und das Framework beachtet wird.

➔ Regelungslücken sind unter Beachtung des House of IFRS (Normenhierarchie) zu schließen.

Vom Controller-Service zu beachten

Die sich daraus ergebenden Interpretationsmöglichkeiten gestatten verschiedene Auslegungen im Rahmen einer zulässigen Anwendung von Standards.

➔ Dabei können Aspekte der Unternehmensorganisation (Aufbau) genauso berücksichtigt werden wie die alternative Zuordnung möglicher Kostenblöcke zur Fertigung oder anderer Bereiche (z. B. die einzurechnenden Overheadkosten in die Herstellkosten eines Produktes).

Der Controller-Service ist hier gefordert, auf einheitliche Festlegungen zu achten, damit die Aussagen der Leistungsindikatoren verschiedener Segmente oder Konzernbetriebe vergleichbar bleiben.

3.2 Controlling-spezifische Entscheidungen

Aus den Wahlrechten ergeben sich eine Reihe spezifischer Entscheidungen; dazu zählen z. B.:

- Sicherung der methodischen Grundlagen zur Weiterführung historischer Vergleiche wesentlicher Leistungs- und Entwicklungsindikatoren.
- Festlegung von Prämissen, wie Nutzungsdauer des Anlagevermögens, Methodik für den Impairment-Test.
- Ermittlung und Berechnung immaterieller Vermögenswerte; je nach Auslegung der Ansatzkriterien können sie große Auswirkungen auf das Ergebnis haben.
- Bereitstellung von Planungsdaten, die unter anderem für Kaufpreisallokationen, Goodwillberechnungen, Impairment-Test, latente Steuern und Sicherungsgeschäfte erforderlich sind.
- Festlegung der Strukturen für die Segmentberichterstattung und die CGU's als Grundsatzentscheidung des Unternehmenszuschnittes durch das Management in Verbindung mit dem Controller-Service; damit verbunden sind Geschäftsbereichs-Bilanzen, die wiederum mehr Details im Accounting erfordern.

Vom Controller-Service zu beachten

In diesem Zusammenhang obliegt dem Controller-Service die Verantwortung für die Sicherung der internen Steuerbarkeit des Unternehmens und die Gewährleistung einer ausreichenden Vergleichbarkeit, um Benchmarks und Wettbewerbsanalysen auch weiterhin aussagekräftig durchführen zu können. Dies hat Vorrang vor allen Harmonisierungsbestrebungen.

In der Praxis ergeben sich weitere Aufgaben:

3.2.1 Vereinheitlichung der Grundlagen für Accounting und Controlling

Die Vereinheitlichung umfasst drei Gebiete:

- Schaffung einer einheitlichen, auf dem betrieblichen Rechnungswesen beruhenden Datenbasis,
- Herausbildung einer einheitlichen Unternehmenssprache zum gemeinsamen Verständnis betriebswirtschaftlicher Daten und ihrer Interpretation (Corporate Financial Language),
- Sicherung einheitlicher Systeme zur Erfassung und Verarbeitung der Daten.

Vom Controller-Service zu beachten

Es ist zu empfehlen, die Umstellung auf IFRS zu nutzen, um den Prozess der Vereinheitlichung unternehmensweit einzuleiten bzw. voranzutreiben. Dadurch können erhebliche Effizienzvorteile entstehen.

3.2.2 Definition der Kennzahlen zur Unternehmenssteuerung

Die wesentlichen Steuerungsgrößen ergeben sich nach wie vor aus der Managementerfolgsrechnung (Kombination von Deckungsbeitragsrechnung und Rentabilitätsanspruch bzw. Wertbeitrag), weil diese die Unternehmens- und Marktbearbeitungsstrukturen darstellen und nahe am operativen Prozess liegen.

Gleichzeitig gibt es kapitalverwertungsbezogene Leistungsindikatoren (z. B. ROCE, EVA), deren Inhalt sich durch die IFRS-Umstellung ändert. Einige Auswirkungen auf Bilanzpositionen und Gewinn zeigt die nachfolgende Tabelle:

Bilanzposition in IFRS	Auswirkungen auf		Ursachen durch Übergang zu IFRS
	Bilanz	Gewinn	
Immaterielle Werte des Anlagevermögens	↑	↑	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivieren von Entwicklungskosten (HGB nur Wahlrecht) • keine planmäßige Abschreibung für bestimmte immaterielle Werte, wie Firmenwerte (nur Impairment-Test)
Sachanlagevermögen	↑	↕	<ul style="list-style-type: none"> • Möglichkeit der Neubewertung von Posten (ohne Anschaffungskostenrestriktion) • Verstärkter Ausweis von Leasingverhältnissen als Finanzierungs-Leasing • Gesonderte Behandlung nicht fortgeführter Aktivitäten
Wertpapiere	↑	↑	<ul style="list-style-type: none"> • Ausweis von über den Anschaffungskosten liegenden Marktwerten (erfolgswirksam oder erfolgsneutral)
Derivate	↑	↕	<ul style="list-style-type: none"> • Verwendung der Durchbuchungsmethode
Forderungen	↑	↑	<ul style="list-style-type: none"> • Ausweis von Gewinnen aus einer Fremdwährungsumrechnung auch für Restlaufzeiten von über einem Jahr • Keine rein pauschale Wertberichtigungen
Vorräte	↑	↑	<ul style="list-style-type: none"> • (in seltenen Ausnahmefällen inkl. Fremdkapitalzinsen) • Anwendung der Teilgewinnrealisierung (PoC) bei langfristiger Auftragsfertigung (bis zum Inkrafttreten von IFRS 18)
Latente Steuern	↑	↑	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungspflicht (auch für Verlustvorträge, ohne Fünf-Jahres-Zeitfenster)
Rückstellungen	↓	↑	<ul style="list-style-type: none"> • Niedrigerer Ansatz durch eine geringere Gewichtung des Vorsichtsprinzips und Ausweis abgegrenzter Schulden als Verbindlichkeiten • Keine Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung • Abzinsung von Rückstellungen mit individuellen Stichtags- statt Bundesbank-Durchschnittszinssätzen • Andere (auch erfolgsneutrale) Verrechnungsmöglichkeiten von versicherungsmathematischen Gewinnen/Verlusten bei Pensionsrückstellungen
Verbindlichkeiten	↓	↑	<ul style="list-style-type: none"> • Ausweis von Gewinnen aus Fremdwährungsumrechnung auch für Restlaufzeiten von über einem Jahr

Die Sinnhaftigkeit einer Übernahme in die innerbetrieblichen Systeme ist zu prüfen.

Bereits zu Beginn des Projektes müssen die daraus resultierenden Effekte analysiert und die Steuerungsgrößen den Bedürfnissen des Unternehmens unter Berücksichtigung der Wirkungen des Management Approaches angepasst werden. Zudem ist zu berücksichtigen, dass erhebliche Wahlrechte bezüglich des Übergangs von den HGB- auf die IFRS-Werte bestehen, die die Datenbasis noch über Jahre verzerren können.

3.2.3 Planung und Reporting nach IFRS

Es ist sinnvoll, für das Geschäftsjahr des ersten IFRS-Abschlusses bereits eine Planung nach IFRS zu erstellen. Das bringt zum einen die Möglichkeit, erste Erfahrungen mit den IFRS zu sammeln, und zum anderen entsteht damit die Basis für eine Plan/Plan-Analyse im Übergangszeitraum. Beides fördert die Akzeptanz der Umstellungsprozesse und -ergebnisse sowohl im Accounting als auch im Controlling.

Vom Controller-Service zu beachten

Die Berichtsinformationen sollten sowohl auf Basis der IFRS als auch der nationalen Rechnungslegungsstandards abgefragt werden können. Aufgrund der Komplexität der parallelen Führung zweier Systeme ist gleichwohl jenseits der unmittelbaren Umstellungsphase von einem doppelten Reporting abzusehen. Dabei wird empfohlen, IFRS als führenden Rechnungslegungsstandard zu nutzen.

3.3 Umstellungsprozess

3.3.1 Anforderungen an ein IFRS-Umstellungsprojekt

Ziel eines IFRS-Umstellungsprojektes ist nicht nur die Erstellung von Konzern- und ggf. Einzelabschlüssen nach IFRS. Vielmehr sollen auch ein zeitgerechtes, aussagekräftiges internes und externes Reporting sowie eine Anpassung der relevanten Geschäftsprozesse und IT-Systeme an die veränderten Anforderungen sichergestellt werden. Somit darf sich das Projektteam nicht auf die Behandlung inhaltlicher Handlungsfelder (z. B. Bewertungen, Rückstellungen, Steuern, Leistungsindikatoren) beschränken, sondern muss Geschäftsprozesse und die Systemlandschaft einbeziehen. Auch die Kommunikation mit den Mitarbeitern darf nicht vernachlässigt werden.

Einen Überblick über diese Zusammenhänge bietet die nachfolgende Grafik:

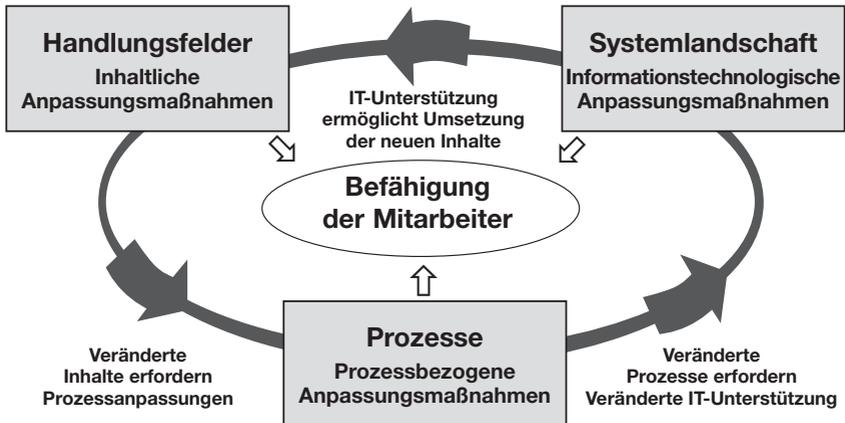


Abbildung 10: Rahmen eines IFRS-Umstellungsprojektes

- Prozessänderungen ergeben sich dabei sowohl aus den inhaltlichen Handlungsfeldern als auch aus der schnelleren und ggf. häufigeren Lieferung aller relevanten Abschlusszahlen einschließlich der Schätzwerte für die zeitnahe Abschlusserstellung (Fast Close) und für das unterjährliche Reporting. Die engere Zusammenarbeit zwischen Accounting, Controller-Service und anderen Bereichen, wie der Steuerabteilung, hat ebenfalls Auswirkungen auf die Prozesse.

- Hinsichtlich der Systemlandschaft sind regelmäßig Programmanpassungen an Front- und Backofficesysteme aufgrund zusätzlich benötigter Daten notwendig (z. B. Detaillierungstiefe für Segmentberichterstattung und Notes (bzw. Anhangangaben)). Häufig sind aufgrund neuer Berechnungen und Ausweispflichten zusätzliche Funktionalitäten sowie neue Schlüssel und Kennzeichen erforderlich. Gegebenenfalls ist sicherzustellen, dass ein paralleler Abschluss (HGB + IFRS) erstellt werden kann.

Es ist nicht die Aufgabe des Controller-Services, die Details der Prozess- und Systemanpassungen zu steuern. Aber er muss die inhaltlichen Vorgaben (Pflichtenheft) formulieren, die Änderungen verfolgen und rechtzeitig angemessene Testphasen sowie ausreichende Schulungsmaßnahmen einfordern. Anderenfalls läuft er Gefahr, in der Umstellungsperiode wesentliche Informationen nicht zur Verfügung zu haben.

3.3.2 Zu beachtende Schritte im Umstellungsprozess

Wie die praktischen Erfahrungen zeigen, warten auf den Controller-Service einige Problemstellungen:

- **„Planung ist die halbe Umstellung“:** Durch die Vielzahl der Beteiligten und die Komplexität der Umstellung ist die Vorfeld-Analyse sowie die darauf basierende Zeit- und Ressourcenplanung von immenser Bedeutung.
- **„Man kann nicht alles selbst machen“:** Ein umfangreiches Vorhaben wie die IFRS-Umstellung wird i. d. R. nicht ohne externe Unterstützung möglich sein. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen IFRS-fachlicher Unterstützung (durch den Wirtschaftsprüfer) und der Unterstützung hinsichtlich der Geschäftsprozesse und der IT-Landschaft sowie des Projektmanagements (durch Beratungs- und Systemhäuser).
- **„Aus der Geschichte lernen“:** Die als erstes umzustellende IFRS-Eröffnungsbilanz liegt jeweils zwei Stichtage vor dem Stichtag des ersten vollständigen IFRS-Abschlusses.
- **„Sturm auf die Archive“:** In der Eröffnungsbilanz sind trotz einiger Erleichterungsregelungen grundsätzlich retrospektiv alle Vergangenheits-Sachverhalte nach den zum Stichtag geltenden IFRS-Regeln zu berücksichtigen. Die entsprechenden Auswirkungen sind grundsätzlich als Eigenkapitalveränderungen in der Eröffnungsbilanz zu erfassen und beeinflussen demgemäß die künftigen Jahresergebnisse.

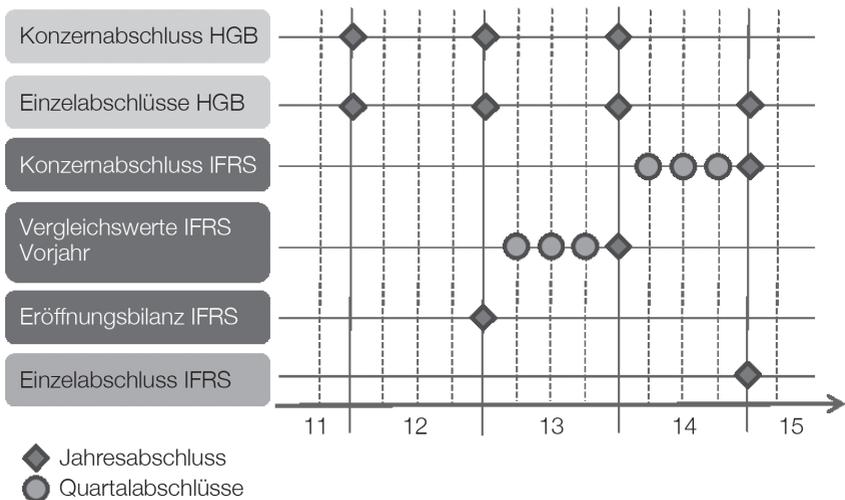


Abbildung 11: Zeitplan eines IFRS-Umstellungsprojektes

- **„Vorausschauend bilanzieren“:** Die Auswirkungen auf das Eigenkapital und künftige Jahresergebnisse müssen im Vorfeld untersucht werden, um Überraschungen zu vermeiden (Simulationsrechnung).
- **„Viel hilft viel (?“:** Im Vergleich zum HGB-Abschluss umfasst ein IFRS-Abschluss erheblich umfangreichere Anhang-Angabepflichten („Disclosures“); ein Großteil des IFRS-Umstellungsaufwands entfällt auf diese Daten-Beschaffung, wenngleich der Mehraufwand seit Inkrafttreten des BilMoG deutlich abgenommen hat.
- **„Das Schönste ist Harmonie“:** Die Auswirkungen der IFRS-Umstellung auf das Controlling werden häufig vernachlässigt. Die Einführung von IFRS kann jedoch in vielen Unternehmen eine große Chance zur Effizienzsteigerung durch die Harmonisierung von Accounting und Controlling sein. Gleichzeitig müssen die Grenzen der Harmonisierung frühzeitig festgelegt und kommuniziert werden.
- **„Altes und Bewährtes“:** Die HGB-Vorschriften werden für den Einzelabschluss sowie die EStG-Regelungen für den Steuerabschluss auch weiterhin Anwendung finden, sodass die notwendige Erstellung dieser Abschlüsse parallel zu den IFRS-Abschlüssen gewährleistet sein muss.

Vom Controller-Service zu beachten

Wichtig ist insgesamt, dass der Controller-Service nicht nur in den Umstellungsprozess einbezogen wird, sondern im Projekt möglichst eine führende (oder maßgebliche) Rolle übernimmt. Ziel muss es sein, die für das Controlling relevanten Sachverhalte und Wahlrechte zu erkennen und unternehmensspezifisch einzusetzen. Dazu gehören vor allem die Einschätzung der langfristigen Wirkungen sowie der Mut und die Verantwortung zur Entscheidung.

4. Anforderungen der IFRS an den Controller-Service

4.1 Zusammenwirken von Planung, Steuerung und Berichterstattung unter IFRS

Berichterstellen bildet nur einen Teilbereich controllerischer Arbeit. Controlling als das Zusammenwirken von Controller-Service und Management umfasst im Kern die Planung und Steuerung einer Unternehmung und damit Aktivitäten, die sowohl zeitlich als auch logisch vor dem Reporting erfolgen. Insofern muss der Controller-Service die Konsequenzen der Planungsansätze für die IFRS-Berichterstattung bereits berücksichtigen, bevor die jeweilige Berichtsperiode begonnen hat.

Vom Controller-Service zu beachten

In diesem Sinne sind Controller die ersten Anwender der IFRS – sowohl bei der Umstellung der Rechnungslegung als auch dann, wenn neue bzw. veränderte Standards wirksam werden.

Praktisch geht es dabei um die altbekannte Aufgabe, Planung und Reporting methodisch so aufeinander abzustimmen, dass sie in ihren Ansätzen vergleichbar sind. Allerdings führen die vielfältigen und häufigen Veränderungen der IFRS bzw. ihrer Interpretationen zu wesentlich höheren Anforderungen.

Werden die Auswirkungen der Veränderungen nicht im Rahmen der Planung erkannt, kann das in der Tendenz zu Abweichungen im Reporting führen, die nicht aus dem geplanten Leistungserstellungsprozess resultieren und damit entsprechende Überleitungsrechnungen und Erläuterungen nach sich ziehen. Unsicherheit und Skepsis im Umgang mit dem betriebswirtschaftlichen Zahlenwerk des Controller-Services sind eine mögliche Folge.

Das führt zu folgenden Auswirkungen:

- Bei jedem Projekt zur Einführung (aber auch bei wesentlichen Änderungen) von IFRS muss die Unternehmensplanung ein eigener Untersuchungsgegenstand sein.
- Die Grundstruktur von Kontenplan und Schlüsseln für Cashflow-Rechnung, Bilanz bzw. Gesamtergebnisrechnung ist gemeinsam durch Controller-Service und Accounting zu erarbeiten.
- Die Richtlinien für die Kontierung bedürfen der Abstimmung zwischen Accounting und Controller-Service sowie wegen der E-Bilanz auch der Tax-Abteilung.
- Die Grundstruktur des Reporting (Gliederung von Bilanz, Gesamtergebnisrechnung und Cashflow-Rechnung) sowie des Risiko-Managements ist so zu gestalten, dass externe Volatilitäten die interne Steuerung der Unternehmung nicht beeinträchtigen.

Sicherlich ist einzuräumen, dass sich eine Reihe von IFRS-Regeln wie die Bilanzierung von Finanzinstrumenten zu Zeitwerten oder die latenten Steuern schwierig planen lassen. In diesen Fällen bedarf es wachsender Erfahrung und kontinuierlicher Qualifikation sowie der Suche nach pragmatischen Lösungen. Planung erfordert grundsätzlich auch Weitsicht und Flexibilität. Die Basis hierfür bildet ein Monitoring der Projekte des IASB.

4.2 Stärkere Kommunikation im Unternehmen

Die veränderte Rolle des Controller-Services erfordert nicht nur eine enge Kooperation mit dem Accounting und gegebenenfalls mit dem Treasury, sondern auch mit der Steuerabteilung und der internen Revision, die Controllingdaten als Grundlage für Prüfungen und Berechnungen benötigen, um eine Konsistenz hinsichtlich der Reportingergebnisse zu gewährleisten.

Der Controller-Service muss sich in diesem Zusammenhang bewusst sein, dass – sofern er diese Koordinatoren-Funktion nicht wahrnehmen kann oder will – Accounting und Revision (und teilweise auch die Steuerabteilung) aus dem Zwang der IFRS sowie gesetzlicher Bestimmungen faktisch jeweils eigene spezifische Instrumente und Auswertungen entwickeln werden. Das liegt nicht im Interesse des Controller-Services, weil es die angestrebten Harmonisierungstendenzen konterkariert.

Deshalb sollte sich der Controller-Service stärker als einheitliches Zentrum der Informationsbereitstellung für das Management profilieren und für den Teilbereich Reporting eine enge Vernetzung der Struktureinheiten anstreben, sei es direkt oder im Rahmen virtueller Reportinggruppen. Letztere können sich zu den jeweiligen Monats-, Quartals- und Jahresabschlüssen zusammenfinden und Hand in Hand arbeiten, ohne dass es durch die gestiegenen Anforderungen zu Engpässen kommen muss.

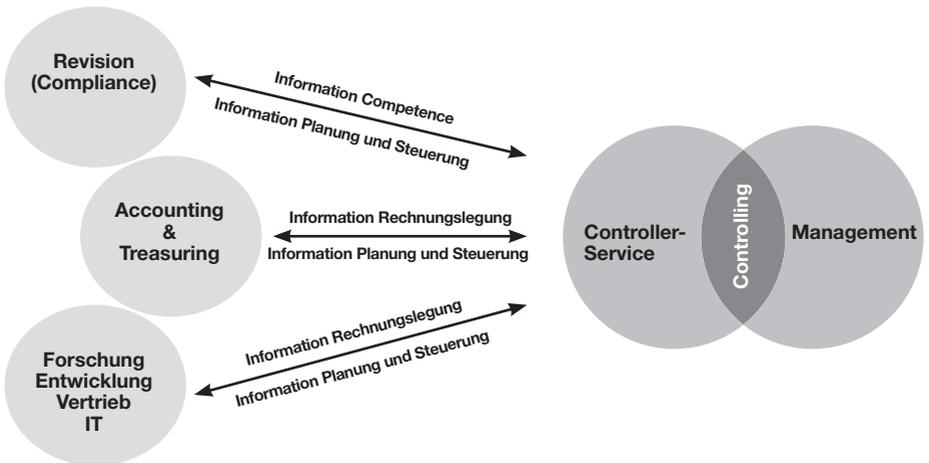


Abbildung 12: Der Controller-Service als IFRS-Koordinator

4.3 Externes Marketing der Kennzahlen

Der Controller-Service wird jedoch nicht nur eine Berichtspflicht innerhalb seiner Unternehmung wahrnehmen müssen. Bei der IFRS-Einführung entsteht gleichzeitig ein höherer Koordinierungsbedarf hinsichtlich der Abstimmung mit externen Partnern, die es in dieser Weise unter dem HGB-Reporting nicht gab. Die Controller werden daher zunehmend auch mit Aufgaben des „Verkaufens“ ihrer Kennzahlen und ihrer Botschaft an externe Partner konfrontiert. Dazu gehören neben Mitarbeitern, Kunden, Lieferanten, Banken, Versicherungen und Wirtschaftsprüfern vor allem der internationale Kapitalmarkt sowie Finanzinvestoren. Unter den IFRS mit ihrem investorenorientiertem Ansatz rücken Kennzahlen der Wertsteuerung und Wertentwicklung einer Unternehmung – wie ROCE, EVA, Tilgungsdeckung oder Gearing – für diese Interessenten zunehmend in den Vordergrund.

Der Controller-Service bewegt sich damit automatisch im Spannungsfeld zwischen den spezifischen Gegebenheiten und Anforderungen einer Unternehmung auf der einen und dem Wunsch des Kapitalmarktes nach standardisierten und intersubjektiv nachvollziehbaren Daten und Kennzahlen auf der anderen Seite. Denn nur eine standardisierte Berichterstattung und darauf aufbauende Kennzahlen bieten dem Kapitalmarkt die Möglichkeit, die risikoadjustierte Verzinsungsmöglichkeit für sein eingesetztes Kapital mittels Benchmarks und Peer Group Analysen nachvollziehbar zu bewerten und entsprechend seine Anlageentscheidungen zu treffen. Diese Anforderungen des Kapitalmarktes muss der Controller-Service verstehen und im Einklang mit den Interessen der Unternehmung umsetzen.

Vom Controller-Service zu beachten

Eine zwingende Anpassung der internen Kennzahlen kann aus den Anforderungen des Kapitalmarktes/der Kreditinstitute nicht grundsätzlich abgeleitet werden. Vorrangige Aufgabe der Controller bleibt es nach wie vor, die rationale Unterstützung für die internen Managementprozesse sicherzustellen.

Das aufgezeigte Spannungsfeld aber bleibt. Es lässt sich nur dann erfolgreich bewältigen, wenn der Controller-Service bereits im Vorfeld der externen Berichterstattung die Zusammenarbeit mit den Investoren sucht, um deren Interessen und Vorgehensweisen zu begreifen.

Vom Controller-Service zu beachten

Die Hauptaufgabe für beide Parteien wird am Ende in der Beantwortung der Frage bestehen, welche Berechnungslogik zwischen den publizierten Bilanzwerten und den Erfolgskennzahlen liegt. Bindet der Controller-Service den Investor an dieser Stelle nicht ausreichend ein, wird Letzterer unter Umständen seine eigene Berechnungssystematik entwickeln und kommunizieren. Auf diesen Prozess hätte der Controller-Service dann keinen Einfluss mehr.

Aus diesem Grund bietet es sich an, die Aufbereitung der Kennzahlen für den Kapitalmarkt durch den Controller-Service nach folgendem Grundmuster vorzunehmen:

- einfach und transparent ableitbar;
- nur um explizit ausgewiesene Sondersachverhalte in der Bilanz bereinigt.

Gelingt es dem Controller-Service zudem, die externe und interne Berichterstattung in ihrem schematischen Aufbau so zu konzipieren, dass wesentliche Ergebnisbestandteile von volatilen IFRS-Bewertungsansätzen möglichst getrennt dargestellt werden, kann eine zunehmende Datenkonsistenz sichergestellt und operative Ergebnisentwicklungen von veränderten Bewertungsansätzen getrennt abgebildet werden. Hierzu hat der Facharbeitskreis Controlling und IFRS die Idee einer Dreispaltenbilanz entwickelt, in der die liquiditäts-, ausschüttungs- und informationsorientierten Sichtweisen nebeneinandergestellt werden. Bilanzpolitische Verzerrungen bei wertorientierten Steuerungskennzahlen lassen sich auf diese Weise gering halten; externe und interne Rechnungslegung erreichen einen hohen Grad an Harmonisierung.

Vom Controller-Service zu beachten

Auch Investoren haben ein grundsätzliches Interesse, operative Performance-Entwicklungen einer Unternehmung getrennt von Fair Value-Einflüssen zu betrachten. Sie bekommen damit die Frage beantwortet, inwieweit prognostizierte Verläufe von Kennzahlen in der Organisation einer Unternehmung verankert sind.

5. Weitere Entwicklungen am Horizont

Die Entwicklung der IFRS ist nicht abgeschlossen; die Standards sind einem ständigen Prozess der Veränderung zur Anpassung an die sich ändernden Marktbedingungen sowie der Weiterentwicklung des Diskussionsstandes unterworfen. Ein paar wenige Projekte und ihre Konsequenzen für die Controllerarbeit sollen im Folgenden kurz skizziert werden:

5.1 Verstärkter Einsatz des Management Approaches

Bereits im Oktober 2002 wurde im Rahmen des Konvergenzprojekts eine engere Zusammenarbeit zwischen IASB und FASB mit dem Ziel vereinbart, sowohl US-GAAP als auch die IAS/IFRS zu verbessern und gleichzeitig Differenzen zwischen den Standards zu beseitigen. Aktuell wird hierzu in den USA über ein Condorsement der IFRS diskutiert. Die zunehmende Konvergenz hat den positiven Effekt, dass die Unternehmensdaten mehr und mehr einheitlich aufbereitet, interpretiert und vergleichbar gemacht werden. Im Ergebnis wurde der Management Approach weiter gestärkt sowie die Risikoberichterstattung bei Finanzinstrumenten und die Segmentberichterstattung ausgebaut. Aktuell wird die umfassendere Abbildung von Leasing diskutiert, und es sind weitere Änderungen bei der Konzernbilanzierung beschlossen. Die Pipeline enthält auch eine neue Norm zur Ertragsrealisierung.

Vom Controller-Service zu beachten

Der Controller-Service erhält die Chance, die Logik der internen Betriebsabrechnung auf die externe Berichterstattung zu übertragen und die verantwortungsbezogene Deckungsbeitragsrechnung allen betriebswirtschaftlichen Entscheidungen zugrunde zu legen.

Gleichzeitig muss er darauf achten, dass die interne Steuerungsfähigkeit des Managements durch volatile Einflüsse der Märkte aber auch durch die laufenden Änderungen der IFRS nicht beeinträchtigt wird.

Außerdem führt der Management Approach tendenziell zu einer neuen Form der umgekehrten Maßgeblichkeit, weil interne Entscheidungen zunehmend nicht nur daran gemessen werden, ob sie wirtschaftlich sinnvoll sind, sondern auch inwieweit sie Einfluss auf die externe Berichterstattung und davon abhängige Entscheidungen ausüben.

5.2 IFRS für mittelständische Unternehmen (SME = Small and Medium sized Entities)

Das IASB hat ein SME-Projekt mit Veröffentlichung des Standardsets im Jahr 2010 abgeschlossen. Im Vergleich zu den Full IFRS wird das Volumen der Finanzberichterstattungs-Anforderungen um 90% reduziert (Free Download unter <http://go.iasb.org/IFRSforSMEs>). Das Projekt ist in der Fachwelt umstritten, weil der Wert einer kapitalmarktorientierten Rechnungslegung für kleine und mittlere Unternehmen bisher nicht ausreichend belegt werden kann.

Es werden vor allem Vorteile bei der Beschaffung von nicht von Banken bereitgestelltem Fremdkapital und für den internationalen Vergleich gesehen. Das trifft für international agierende mittelständische Unternehmungen durchaus zu.

Mit dem BilMoG wurde das HGB zur Abwehr dieser Regelungen im Jahr 2009 grundlegend reformiert, sodass in Deutschland überwiegend keine Notwendigkeit der IFRS for SME gesehen wird. Gleichwohl gibt es in anderen europäischen Staaten ein großes Interesse, die IFRS for SME zuzulassen oder sogar allen nichtkapitalmarktorientierten Unternehmen vorzuschreiben, Allerdings hält EFRAG die IFRS für KMU in sechs Punkten für nicht EU-richtlinienkonform.

Es bleibt abzuwarten, ob schon in naher Zukunft auch kleine und mittlere Unternehmen ihre Abschlüsse auf der Basis spezieller IFRS zu erstellen haben.

Vom Controller-Service zu beachten

Auch Controller dieser Art von Unternehmungen müssen sich auf die Möglichkeit einstellen, ihre Berichterstattung nach IFRS zu gestalten. Da der Umstellungszeitraum mehrere Jahre erfordert, ist jeder gut beraten, der sich jetzt zumindest mit dem notwendigen Basiswissen versorgt.

5.3 Immaterielle Werte / Potenziale

Die größte Herausforderung für die Controller wird zukünftig hinsichtlich der Erfassung, Bewertung und Bilanzierung von immateriellen Werten entstehen. Um die sogenannte Wertlücke zwischen Unternehmenswert und dem in der Bilanz abgebildeten, investierten Vermögen zu erklären, nutzen viele Unternehmen die externe Rechnungslegung und hierbei insbesondere den Lagebericht als Instrument zur freiwilligen Kapitalmarktkommunikation zum Zwecke einer wertorientierten Berichterstattung (Value Reporting). Einen zentralen Aspekt bilden dabei Informationen über heute nicht bilanzierte Werte. Hierzu zählen zum einen Angaben zum Marktwert von Vermögenswerten und Schulden, um die in der Bilanz fehlenden stillen Reserven bzw. Lasten zu benennen, zum anderen umfasst das Value Reporting Angaben zu nicht bilanzierten bzw. nicht bilanzierungsfähigen immateriellen Werten.

Das Value Reporting ist allerdings nicht ausschließlich der freiwilligen Berichterstattung zuzuordnen, da vor allem seit Inkrafttreten von DRS 15 (Lageberichterstattung) einige Aspekte der wertorientierten Informationen bereits als normierte Anforderung gelten. Auch der Chancen- und Risikobericht des Konzern-Lageberichts führte zu einer Berücksichtigung von Informationen über nicht bilanzierte immaterielle Werte.

➡ Hieran wird der für das dritte Quartal 2011 erwartete neue Standard nichts ändern.

Die derzeitigen Vorschriften zur Berichterstattung über nicht bilanzierungsfähige immaterielle Werte sind jedoch noch recht vage formuliert und bedürfen einer Spezifizierung. Allerdings ist zu erwarten, dass die Wirkungen von immateriellen Potenzialen in umfassender Weise in internen Steuerungsinstrumenten Berücksichtigung finden werden.

Vom Controller-Service zu beachten

Den Controllern wird es zukommen, adäquate Instrumente bereitzustellen, intern zu nutzen und ggf. in gefilterter Form für die externe Berichterstattung zu verwenden.

Diese wenigen Punkte verdeutlichen den voraussichtlichen Trend der kommenden Jahre. Sie lassen vermuten, dass die Rolle der Controller durch die internationale Rechnungslegung und ihre Standards weiter gestärkt werden wird, sofern der Controller-Service bereit ist, sich den damit verbundenen Herausforderungen zu stellen. In welchen Formen sich diese Entwicklung vollziehen wird – ob eher intern oder mit Hilfe von Shared Service Centern oder durch Outsourcing automatisierungsfähiger Prozesse –, lässt sich heute noch nicht endgültig absehen. Dass gute Controllerarbeit wachsende Chancen in den Unternehmen der Zukunft haben wird, scheint auch oder gerade durch die IFRS und ihre Tendenzen belegbar zu sein.

6. Fazit

Die IFRS haben es geschafft, zum bestimmenden Standard für die internationale Rechnungslegung zu werden. Dabei geht es nicht darum, ob die IFRS besser oder schlechter sind als nationale Rechnungslegungsvorschriften wie das HGB. Die IFRS sind ein anderer Rechnungslegungsstandard mit anderen Stärken und anderen Schwächen. Allerdings muss festgehalten werden, dass der nationale Gesetzgeber die jüngsten Änderungen des HGB fast alle in Richtung einer Annäherung an die IFRS ausgestaltet hat, was den führenden Charakter der IFRS verdeutlicht. Die Controller müssen die verbleibenden Unterschiede kennen und beachten, inwiefern sich daraus andere Gewichte für die Ergebnisbeurteilung ergeben.

Im Rahmen der IFRS tragen Controller maßgeblich zur Erstellung externer Informationen bei und übernehmen Mitverantwortung für die Finanzberichterstattung. Zugleich entstehen parallel zur fachlichen Verantwortung, verbunden mit wachsenden Ermessensspielräumen, im steigenden Maße ethische Ansprüche an die Transparenz und Unverfälschtheit steuerungsrelevanter Informationen. **In diesem Sinne hat der Controller-Service darauf zu achten, dass Primat und Funktionsfähigkeit der Führungssysteme unabhängig vom angewendeten Rechnungslegungsstandard erhalten bleiben.**

Auf diese Entwicklungen muss sich der Controller-Service rechtzeitig und angemessen vorbereiten.

Es ist grundsätzlich zu überprüfen, wieweit der Weg der Harmonisierung zwischen internem und externem Rechnungswesen beschritten werden soll. Wesentlich ist, dass die zur Führung des Unternehmens erforderlichen Informationen vom Controller-Service zur Verfügung gestellt werden. Der ICV vertritt daher ausdrücklich die Konzeption einer partiellen Integration. Die Führungsinformationen müssen bis zur Segmentebene nicht mit der IFRS-Bilanzierung übereinstimmen, sondern können gemäß IFRS 8 (Management Approach) die im internen Rechenwerk angewandten Grundsätze verwenden. Eine Überleitung nach dem Segmentergebnis zum Gesamtunternehmensergebnis bzw. Konzernergebnis und eine entsprechende Kommentierung sind bei gegebenen Unterschieden daher unerlässlich und in IFRS 8 explizit vorgesehen.

7. Anhang I: Controlling relevante Regelungen der IFRS

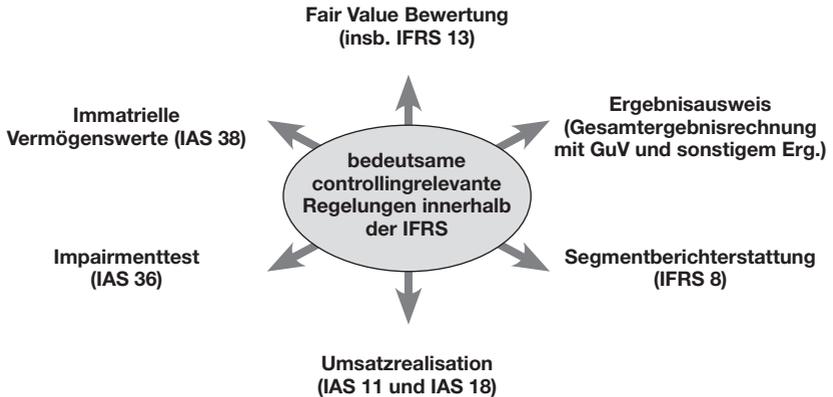


Abbildung 13: Controllingrelevante Regelungen der IFRS

7.1 Fair Value-Bewertung

In den aktuellen IAS / IFRS sind folgende Standards von der Fair Value-Bewertung betroffen, wobei die letzten 4 Stichpunkte frühestens ab 2013 Anwendung finden müssen:

- IAS 16 (Sachanlagen → Folgebewertung nach Neubewertungsmethode)
- IAS 17 (Leasingverhältnisse → insbesondere Sale and Lease Back)
- IAS 19 (Leistungen an Arbeitnehmer → insbesondere Versorgungspläne unter Abzug von Planvermögen)
- IAS 20 (Zuwendungen der öffentlichen Hand)
- IAS 21 (Änderungen des Wechselkurses → Bewertung nichtmonetärer Posten)
- IAS 36 (Wertminderung von Vermögenswerten → Ermittlung von erzielbarem Ertrag und Nutzenwert)
- IAS 39 (Finanzinstrumente → Handelswerte, Optionen, andere veräußerbare Werte, ausgewählte Schulden; Anhangangaben für jede Finanzkategorie)
- IAS 40 (als Finanzinvestition gehaltene Immobilien → Wahlrecht für die Folgebewertung)
- IAS 41 (Landwirtschaft → Bewertungen von biologischen Vermögenswerten und landwirtschaftlichen Erzeugnissen bis zur Ernte)

- IFRS 2 (anteilsbasierte Vergütungssysteme ➔ Aktienoptionen [zum Gewährleistungszeitpunkt] und Barvergütungen [zum Bilanzstichtag])
- IFRS 3 (Unternehmenszusammenschlüsse ➔ Bestimmung des gesamten Vermögens und der Schulden; Spezialbewertung immaterieller Werte)
- IFRS 5 (aufgegebene Geschäftsbereiche ➔ Bestimmung des niedrigeren Wertes)
- IFRS 7 (Finanzinstrumente, Darstellung ➔ Angaben zur Bewertung und zum Risikomanagement)
- IFRS 9 (Finanzinstrumente ➔ Bewertung zum Fair Value)
- IFRS 10 (Konsolidierung ➔ Bestimmung der Werte bei der Konsolidierung)
- IFRS 11 (Joint Arrangements ➔ Bestimmung von Werten bei der Equitybewertung)
- IFRS 13 (Fair Value Bewertung ➔ Bestimmung des Fair Values)

7.2 Ergebnisausweis

Die Gesamtergebnisrechnung umfasst die GuV (erfolgswirksamer Periodenerfolg) sowie das sonstige Ergebnis (erfolgsneutral im Eigenkapital erfasste Ergebnisbestandteile [ohne Eigentümertransaktionen]). Anforderungen an die Darstellung regelt IAS 1 (ergänzt durch Einzelregelungen z. B. in IAS 32, IFRS 5 und IFRS 7):

- Die Gesamtergebnisrechnung kann in einem Statement oder als sog. Two-Statement-Approach mit der GuV als selbständiges Berichtselement erfolgen. Die separate Gesamtergebnisrechnung beginnt beim Two-Statement-Approach mit dem aus der GuV resultierenden Gewinn oder Verlust.
- Die GuV kann sowohl nach Gesamtkostenverfahren (GKV) als auch nach Umsatzkostenverfahren (UKV) gegliedert werden. Bei starker internationaler Verflechtung und Harmonisierung der Ergebnisrechnung ist das UKV empfehlenswert, weil insbesondere im angelsächsischen Raum das GKV faktisch unbekannt ist bzw. nicht angewandt wird. Ausdrücklich sei nochmals darauf verwiesen, dass die in diesem Statement vorgeschlagene Form der Harmonisierung nur durch das UKV darstellbar ist.
- Die Mindestgliederung der GuV umfasst folgende Punkte:
 - Erlöse
 - Ergebnisse der betrieblichen Tätigkeit

- (eigenes) Finanzergebnis
- Gewinn- und Verlustanteile an assoziierten Unternehmen
- Steueraufwendungen
- Ergebnis aus der gewöhnlichen Tätigkeit
- Ergebnis ausgegliederter bzw. aufgegebenen Geschäftsbereiche
- Anteile nicht herrschender Gesellschafter (sog. konzernfremde Dritte)
- Periodenergebnis

Die Mindestgliederung der GuV kann erweitert und sowohl nach dem GKV als auch nach dem UKV detaillierter strukturiert sowie durch weitere Angaben ergänzt werden (z. B. sogenannte „Pro Forma Ergebnisse“ wie das EBITDA). Dabei ist die Problematik zu beachten, dass es weder für die detaillierte Strukturierung noch die Abgrenzung und Berechnung von Pro Forma-Ergebnissen Standards gibt und daher diese Daten nicht ohne zusätzliche Informationen über ihr Zustandekommen vergleichbar sind.

- Im sonstigen Ergebnis als Teil der Gesamtergebnisrechnung sind die (ggf.) erfolgsneutral im Eigenkapital zu verbuchende Vorgänge darzustellen:
 - IAS 8 (Wertänderung aus Methodenwechsel)
 - IAS 12 (latente Steuern auf erfolgsneutrale Wertänderungen)
 - IAS 16 (Wertänderung aus der Neubewertung von Sachanlagen)
 - IAS 19 (versicherungsmathematische Gewinne/Verluste aus Pensionsverpflichtungen)
 - IAS 21 (Differenzen aus Währungsumrechnungen ausländischer Tochterunternehmen)
 - IAS 38 (Wertänderung aus der Neubewertung immaterieller Werte)
 - IAS 39 (Wertänderung aus zur Veräußerung gehaltener Wertpapiere sowie aus bestimmten Derivaten im Rahmen von Cashflow-Hedges)
 - IFRS 1 (Anpassungsbuchungen bei Übergang auf IFRS)
 - IFRS 3 (Differenzen bei der erstmaligen IFRS-Anwendung für Unternehmenszusammenschlüsse)

Daraus resultieren Probleme vor allem bezüglich der entstehenden Vielzahl an Wahlrechten und der Differenzen in den Abschreibungen (wenn erfolgsneutral zu verbuchende Vorgänge abnutzbare Vermögenswerte betreffen, führt das zu veränderten Abschreibungen in Folgejahren). Es kommt zu einer Durchbrechung des Kongruenzprinzips von Eigenkapital und Erfolgsrechnung, die mit der Gesamtergebnisrechnung nur teilweise behoben wurde.

7.3 Segmentberichterstattung

Nach IFRS 8.2 unterliegen nur kapitalmarktorientierte Unternehmen der Segmentberichterstattungspflicht. Die notwendigen Schritte zur Abgrenzung von Segmenten zeigt nachfolgende Grafik:

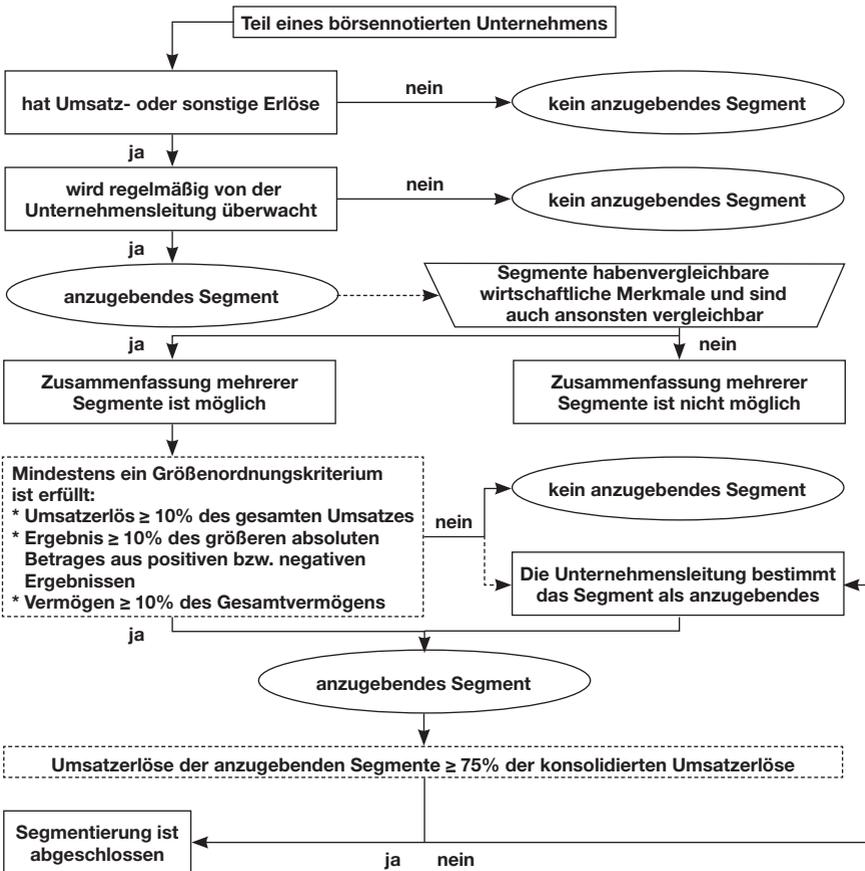


Abbildung 14: Auswahlverfahren für die Segmentberichterstattung

Nach IFRS 8 müssen die Segmentangaben nicht zwangsläufig mit den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des externen Abschlusses übereinstimmen. Maßgeblich sind gemäß des Management Approach vielmehr die im internen Rechnungswesen angewendeten Ansatz- und Bewertungsgrundsätze. Das gilt auch dann, wenn diese kalkulatorische Elemente enthalten. Nach IFRS 8 ist eine Überleitung der Segmentdaten auf die entsprechenden Daten des Abschlusses aufzustellen. Anzupassen sind die Positionen Segmentumsätze, Segmentergebnis, Segmentvermögen, Segmentschulden und andere wesentliche Positionen zu den Beträgen des gesamten Unternehmens.

7.4 Umsatzrealisation

Die Umsatzrealisation erfolgt grundsätzlich wie beim HGB. Es gibt zwei wesentliche Ausnahmen:

- Keine Umsatzrealisation, wenn die Inkassorisiken wesentlich sind oder wenn beispielsweise im Versandhandel ein Rückgaberecht nicht eingeschätzt werden kann.
- Bei Langfristfertigung:
Für den Spezialfall Langfristfertigung ist die Umsatzrealisierung nach Fertigstellungsgrad (PoC-Methode = Percentage of Completion) das anzuwendende Prinzip. Dabei kann zwischen verschiedenen Methoden der Bestimmung des Fertigstellungsgrades gewählt werden:
 - a) inputorientierte Methoden
 - * Relation angefallene Kosten zu erwarteten Gesamtkosten
 - * Relation angefallener Faktorinput zu erwartetem Gesamtinput
 - b) outputorientierte Methoden
 - * Basis: bisher fertig gestellte Teile / Meilensteine
 - * Basis: bewertete Projektteile

Der Controller-Service braucht eine gut funktionierende mitlaufende Kalkulation, damit er in der Lage ist, für die Erstellung eines Abschlusses (Jahresabschluss oder Zwischenabschlüsse) entsprechende prüffähige Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Nur unter dieser Voraussetzung ist die PoC-Methode erlaubt.

7.5 Impairment-Test

Das Verfahren des Impairment-Tests regelt IAS 36 insbesondere für Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte. Er ist immer dann anzuwenden, wenn keine planmäßige Abschreibung von immateriellen Vermögenswerten vorzunehmen ist, Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen oder ein spezieller Standard das Verfahren vorschreibt. Das prinzipielle methodische Herangehen beschreibt nachfolgende Grafik:

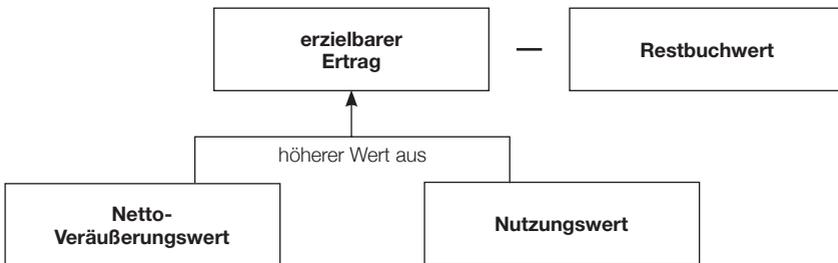


Abbildung 15: Grundmethodik des Impairment-Tests

Für die Bestimmung des Nutzungswertes wird normalerweise das Instrumentarium des Discounted Cashflow genutzt. Hier ist insbesondere die prüffähige Planungskompetenz des Controllers gefragt.

7.6 Immaterielle Vermögenswerte

Die Behandlung immaterieller Vermögenswerte regelt IAS 38. Bezüglich der Ersterfassung entgeltlich erworbener Werte besteht kein prinzipieller Unterschied zum HGB. Für die Folgebewertung ist zwischen planmäßiger Abschreibung und Veränderung der Werthaltigkeit (Impairment) zu differenzieren; sofern eine Prüfung der Werthaltigkeit vorgeschrieben ist, kommt der Impairment-Test zur Anwendung.

Hinsichtlich selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte ist zwischen Forschungskosten und Entwicklungskosten zu unterscheiden. Forschungskosten dürfen in keinem Fall aktiviert werden. Entwicklungskosten sind bei gleichzeitigem Vorliegen nachfolgender Voraussetzungen aktivierungspflichtig:

- Technische Machbarkeit
- Absicht der Vollendung und Verwertung
- Fähigkeit zu Verkauf oder Eigennutzung
- Ökonomische Vorteilhaftigkeit
- Verfügbarkeit der finanziellen und technischen Ressourcen zur Fertigstellung und Verwertung
- Zuverlässige Ermittlung der Entwicklungskosten

Daraus ergeben sich entsprechende Anforderungen an das Projektcontrolling und die prüffähige Dokumentation der Qualität und Quantität von Entwicklungskosten und ihrer Abgrenzung zu Forschungskosten.

8. Anhang II: Datenbasis zu Deckungsbeitrags- und Ergebnisrechnung

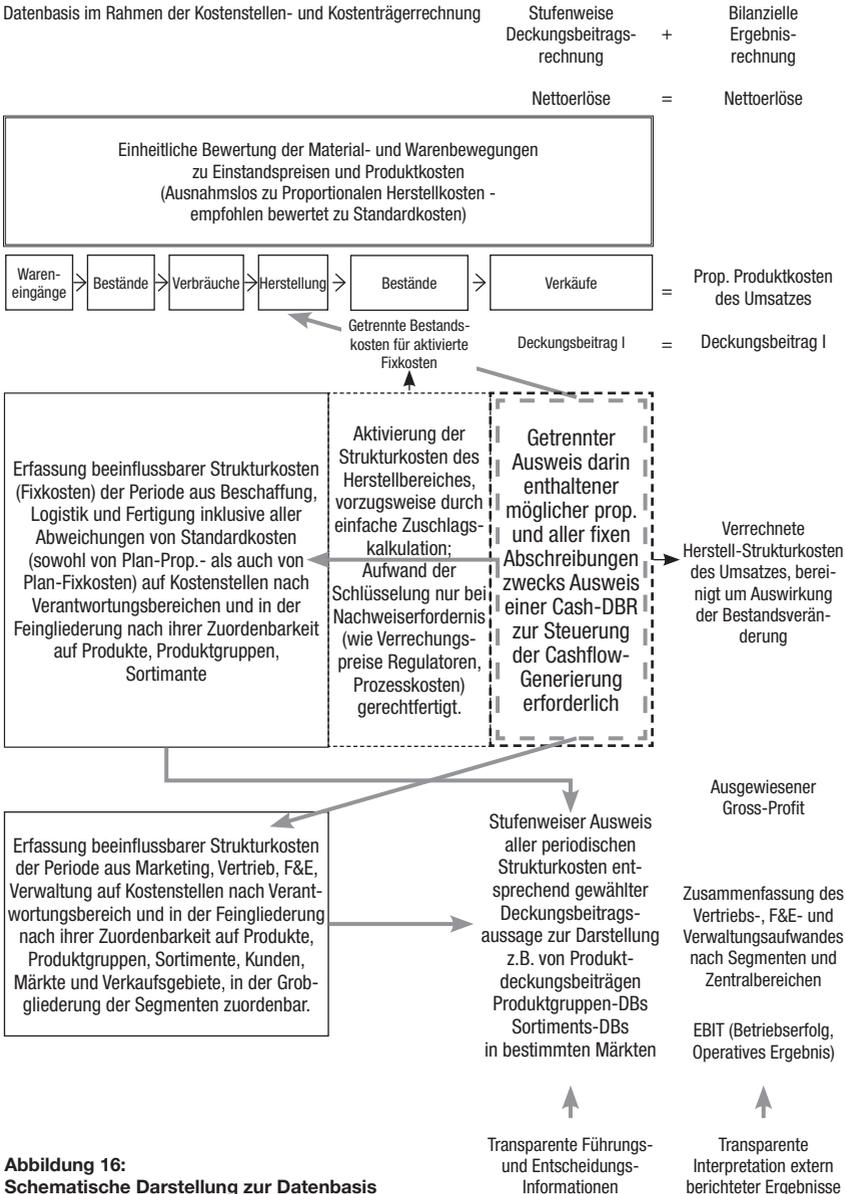


Abbildung 16:
Schematische Darstellung zur Datenbasis

8.1 Integration der Leistungs- und Kostenrechnung

Die notwendige detaillierte Datenbasis kann in einer im Einkreisssystem enthaltenen, in das Rechnungswesen integrierten Leistungs- und Kostenrechnung (z. B. Abbildung der gesamten Ergebnisstruktur durch „Stellenkonten“ in den Klassen 8 und 9 des Industriekontenrahmens) und einigen zusätzlichen abgeleiteten Kostenarten (z. B. Reservierung eines Teiles der Klasse 7) jederzeit abgebildet werden. Ergebniswirksame Buchungen erfolgen einfach stets sowohl auf einem Ertrags-, Aufwands- oder Kostenartenkonto als auch auf einem „Stellenkonto“ (Leistungs-, Kosten- oder Verrechnungsstellen).

Die Bewertung aller Bewegungen im Warenwirtschaftssystem erfolgt einheitlich zu Standard-Plan-Preisen samt Erfassung der Abweichungen oder zu Ist-Preisen. Für den Fertigungsbereich empfiehlt sich dazu die Führung und Abrechnung von Fertigungsaufträgen zur Erfassung der proportionalen Produktkosten der gefertigten Produkte. Offene Fertigungsaufträge enthalten zu jedem Stichtag den Stand an Halbfertigwaren. Abgeschlossene Fertigungsaufträge bilden die Lagerzugänge an Fertigwaren. Verwendungen erfolgen zu proportionalen Produktkosten z. B. als Teil der Herstellkosten des Umsatzes (Verkäufe), als Vertriebskosten (Warenmuster) oder als sonstiger betrieblicher Aufwand (Schadensfälle).

Im Bereich der Strukturkosten (Fixkosten) erfordert die mehrdimensionale Auswertbarkeit von Ergebnisbeiträgen (Deckungsbeiträgen) entsprechend der Produkt- und Leistungs- sowie Verantwortungs-Strukturen des Unternehmens die notwendige Feingliederung der Kostenstellen (siehe dazu auch das anschließende Zahlenbeispiel).

Die Strukturkosten der Bereiche Beschaffung und Fertigung teilen gemäß IAS 2 das Schicksal der Hauptsache (Vollkostenbewertung der Produkte und Leistungen und deren Lagerbewegungen). Aus diesem Titel kommt es regelmäßig zu einer Differenz zwischen operativem Ergebnis einer Periode nach der Methode der Deckungsbeitragsrechnung und dem ausgewiesenen EBIT der bilanziellen Ergebnisrechnung aus der anteiligen Bestandsveränderung. Darüber hinaus kann es – wie im Kapitel 2.1 dargestellt – infolge der Spezifika des Einzelfalls zu Abgrenzungen aus besonderen Erfordernissen der Verantwortungszuordnung kommen (z.B. Deckungsbeitrag im Vertriebsbereich zu Standardkosten oder die Berücksichtigung von Kapitalkosten auf verschiedenen Deckungsbeitragsstufen).

Weitere Ergebnisdifferenzen entstehen infolge der gemeinsamen Datenbasis nicht.

Auf die Auswirkungen des Entfalls von kalkulatorischen Kosten wurde im Kapitel 2.2 eingegangen.

8.2 Transparenz der Ergebnisgenerierung

So wertvoll stufenweise Deckungsbeitragsrechnungen für die Zielformulierungen ergebnisverantwortlicher Einheiten sind, so wichtig ist die Transparenz zur Interpretation extern zu berichtender Ergebnisgrößen für das Top-Management. Mit dem Ausweis des identischen Deckungsbeitrags I, der Einsicht in die Gestaltung des gezeigten Gross Profit, der transparenten Darstellung aller abgegrenzten Differenzen, der überlegten Festlegung der Segmente, des Nachweises der Cashflow-Generierung und des Aufzeigens noch zu erreichender Ergebnisteile, die aus Annahmen über die künftige Geschäftsentwicklung resultieren, liefert ein klar gegliedertes harmonisiertes Rechnungswesen (an sich unabhängig von den einzuhaltenden Rechnungslegungsregeln) entscheidende Informationen zur Ergebnissituation (s. ausgewählte Beispiele in den Abb. 17 und 18).

Management Accounting als Basis für IFRS-Ergebnisrechnung (I)

Plakative Darstellung	Stufenweise Deckungsbeitragsrechnung in der Dimension Land/Region							Legende:	
DB-Stufen mit sprechenden Namen	NE CH		NE D					A Artikel	
	A11	A12	A21	A22	A31	A32	A33	AD Aussendienst	
Nettoerlöse (Tsd.€)	2000	1800	1900	1700	900	1200	700	AVORArbeitsvorbereitung	
Proportionale Herstellkosten der verkauften Einheiten	prop. HK CH		prop. HK D					Produktionsplanung & -steuerung	
	-1000	-800	-600	-800	-500	-700	-400	CH Schweiz	
Deckungsbeitrag I	1000	1000	1300	900	400	500	300	D Deutschland	
	AD CH		AD D					DB Deckungsbeitrag	
Außendienstkosten	-200		-350					EBIT Earnings Before	
	PG A VF				PG C VF			Interest and Taxes	
Verkaufsförderung	-250				-200			GK Gemeinkosten	
Länder-DB	1550		2850					Her Herstellung	
	PM Sortiment 1			PM Sortiment 2				HK Herstellkosten	
Produktmanagement				-200		-200			NE Nettoerlöse
PM-DB				3550		450			P Produktspezifische
	Verkaufleitung und Innendienst							Strukturkostenstelle	
Zentrale Vertriebskosten	-150							PG Produktgruppen-	
Vertriebs DB	3850							spezifische	
	P 1	P 2						Kostenstelle	
Fertigungsgemeinkosten	-100	-50						PM Produktmanagement	
	PG A Her		PG B Her		PG C Handel			UKV Umsatzkosten-	
Fertigungs- u. Beschaffungs-GK	-400		-600		-300			verfahren	
	Betriebsleitung, AVOR, Einkauf, Lager							VF Verkaufsförderung	
Fertigungs- u. Beschaffungs-GK	-300								
	Gebäude								
Gebäudekosten	-150								
	Direktion, Personal, Controllerdienst, Finanzen, Recht								
Zentrale Verwaltungskosten	-600								
	Forschung und Entwicklung								
Zentrale F&E Kosten	-800								
Operativer Ergebnisbeitrag der Periode	550								

Abbildung 17: Beispiel stufenweise Deckungsbeitragsrechnung - Vertrieb

Management Accounting als Basis für IFRS-Ergebnisrechnung (II)

DB-Stufen mit sprechenden Namen	Stufenweise Deckungsbeitragsrechnung in der Dimension Produkt							Abrechnung Herstellbereich in der Dimension Produkt							Vollkostenrechnung nach UKV in der Dimension Produkt															
	A11	A12	A21	A22	A31	A32	A33	A11	A12	A21	A22	A31	A32	A33	A11	A12	A21	A22	A31	A32	A33									
Nettoerlöse (Tsd. €)	2000	1800	1900	1700	900	1200	700	Produktion/Beschaffung der Perioden							2000	1800	1900	1700	900	1200	700									
Proportionale Herstellkosten								1200	1000	500	1000	500	500	500																
Prop. HK der verkauften Einheiten	-1000	-800	-600	-800	-500	-700	-400	-1000	-800	-600	-800	-500	-700	-500	-1000	-800	-600	-800	-500	-700	-400									
Deckungsbeitrag I	1000	1000	1300	900	400	500	300	Bestandsveränderung ¹⁾							Deckungsbeitrag I															
Produktspez. Strukturkosten	P 1	P 2						P 1	P 2																					
Fertigungsgemeinkost.	-100	-50						-100	-50																					
Produkt-DB	900	950	1300	900	400	500	300	PG A	Her ²⁾	PG B	Her ²⁾	PG C Handel ²⁾																		
Produktgruppenspez. Strukturkost.	PG A	Her	PG B	Her	PG C Handel			-218	-182	-200	-400	-100	-100	-100																
Fertigungs- u. Beschaffungs-GK	-400		-600		-300			Betriebsleitung, AVOR,																						
	PG A VF		PG C VF						Einkauf, Lager ²⁾																					
Verkaufsförderung	-250					-200			-97,3	-81	-41	-81					Strukturkosten-Zuschlag Periode ³⁾													
Produktgruppen-DB	1200		1600		700			Gebäude ²⁾							-450	-342	-255	-510	-114	-114	-114									
Sortimentspez. Strukturkost.	PM Sortiment 1			PM Sortiment 2				-34,6	-29	-14	-29	-14	-14	-14	Strukturkosten-Bestandsveränderung ⁴⁾															
Produktmanagement				-200				-200				Strukturkosten-Zuschlag Periode ³⁾																		
	Betriebsleitung, AVOR,							-450	-342	-255	-510	-114	-114	-114	75	68	-51	102	0	-46	23									
	Einkauf, Lager							38%	34%	51%	51%	23%	23%	Gross-Profit																
Fertigungs- u. Beschaffungs-GK				-300				Strukturkosten-Bestandsveränderung ⁴⁾							PG A VF				PG C VF											
Sortiments-DB				2300				500				75	68	-51	102	0	-46	23	-250				-200							
	Gebäude							1) zu prop. HK							PM Sortiment 1			PM Sortiment 2												
Gebäudekosten								2) im Verhältnis der Perioden Prop. HK										-200												
	AD CH		AD D					der betroffenen Artikel							AD CH		AD D													
Außendienstkosten				-200				-350				3) vereinfacht gerechnet auf Prop. HK							-200											
	Verkaufsleitung und Innendienst							der Periode							Verkaufsleitung und Innendienst															
Zentrale Vertriebskosten								-150																						
	Direktion, Personal, Controllerdienst,							4) vereinfacht gerechnet in % auf Prop.HK							Direktion, Personal, Contreolldienst,															
	Finanzen, Recht							der Bestandsveränderung							Finanzen, Recht															
Zentrale Verwaltungskosten								-600																						
	Forschung und Entwicklung														Forschung und Entwicklung															
Zentrale F&E Kosten								-800							Strukturkosten-Bestandsveränderung							-800								
Operativer Ergebnisbeitrag der Periode								550							+/-							171	EBIT							721

Abbildung 18: Beispiel DB-Rechnung Produkte – Abrechnung Herstellbereich – Ergebnisrechnung nach Umsatzkostenverfahren

9. Anhang III: Glossar

Accounting	Externes Rechnungswesen (Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss), welches im Gegensatz zum internen Rechnungswesen die finanzielle Sicht des Unternehmens nach außen abbildet und welches gesetzlich vorgeschrieben ist .
CGU	Cash Generating Unit. Kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die durch ihre fortlaufende Nutzung Einzahlungen generieren, welche weitestgehend unabhängig von den Einzahlungen anderer Vermögenswerte oder Gruppen von Vermögenswerten sind (IAS 36.6).
Compliance	Einhaltung von Gesetzen, Richtlinien und freiwilligen Kodizes in Unternehmen; spezielle Compliance Abteilungen (Revision) werden mit der Umsetzungsprüfung betraut.
DCF-Methode	Discounted Cashflow-Verfahren sind Methoden zur Bewertung von Unternehmen oder Projekten, die zukünftige Zahlungsüberschüsse unter Ansatz der Kapitalkosten auf den Bewertungsstichtag abzinsen.
Deckungsbeitrag	Überschuss einer Ergebnisgröße über diejenigen Kosten, die dieser eindeutig und ohne Schlüsselung von Strukturkosten (Periodenkosten) gegenübergestellt werden können.
Disclosures	Pflichtangaben in IFRS Abschlüssen (i.d.R. im Anhang)
EVA	Economic Value Added oder Geschäftswertbeitrag als Indikator der Wertschaffung. Der EVA stellt den Übergewinn nach Abzug der marktgerechten gewichteten Kapitalkosten für das eingesetzte Kapital dar. Sind EVA und dessen Veränderung positiv, wurde im Betrachtungszeitraum Wert geschaffen.
Fair value	Als beizulegender Zeitwert gilt derjenige Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachkundigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht oder eine Verpflichtung beglichen werden kann; fairer Marktpreis oder hypothetischer Marktwert unter idealisierten Bedingungen.

FASB	Financial Accounting Standards Board.
Fast Close	Zeitnahe Abschlusserstellung.
Gearing	Finanzkennzahl, die als Strukturkennziffer das Verhältnis von Finanzschulden zu Eigenkapital beschreibt.
GoC	Grundsätze ordnungsgemäßen Controllings.
IASB	International Accounting Standards Board.
Impairment	Außerordentliche Wertminderung von Vermögenswerten des Sachanlagevermögens und von Goodwills (IAS 36).
Leistungsindikatoren	Gesamtheit der Kennziffern, die für die Bewertung eines Unternehmens von übergeordneter und allgemeiner Bedeutung sind.
Management Approach ...	Informationen aus dem internen Managementsystem; Ansatz, bei dem die publizierten Finanzberichte auf derselben Informationsbasis beruhen, die das Management auch für die interne Entscheidungsfindung heranzieht.
Notes	Anhangangaben in IFRS Abschlüssen (IAS 1).
Peer Groups	„Gruppe von Gleichgestellten“; im Rahmen finanzwirtschaftlicher Analysen Gruppe vergleichbarer branchenspezifischer Unternehmen.
PoC method	Percentage of Completion Methode. Sie regelt die Bewertung von Fertigungsaufträgen gemäß den Fertigstellungsgraden bzw. Projektfortschritt, d. h. die Gewinnrealisierung erfolgt entsprechend dem Leistungsfortschritt (IAS 11, auch Stage of Completion Methode genannt).
ROCE	Return on Capital Employed, als Kennziffer der wertorientierten Steuerung, entspricht der Rendite auf das betrieblich eingesetzte Vermögen (Capital employed).

Segment	Segmentberichterstattung (IFRS 8) als Bestandteil des Anhangs von börsennotierten Unternehmen/Konzernen, wobei Segmente regelmäßig Geschäftsbereiche oder Regionen sind. Das Segmentergebnis bestimmt sich nach den Segmenterlösen sowie den Segmentkosten, in die jene allgemeinen Kosten einfließen, die im Rahmen der internen Steuerung zugerechnet werden.
SME	Small and medium sized entities (kleine und mittlere Unternehmen).
Standardkosten	Plankosten, die in einem Unternehmen unter Aufrechterhaltung der vorhandenen Technologie- und Verfahrensstandards erreicht werden können. Die Standardkostenrechnung verhindert die Ergebnisverzerrung durch Preisschwankungen in einzelnen Perioden.
Tilgungsdeckung	Finanzkennziffer, die das Verhältnis zwischen laufender Finanzierungskraft und den finanziellen Verpflichtungen des Unternehmens beschreibt.
Umsatzkostenverfahren	Gestaltungsform der Erfolgsrechnung, bei der, im Gegensatz zum Gesamtkostenverfahren, den Umsätzen nur die Herstellungskosten zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen gegenübergestellt werden.
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles als Bezeichnung für die US-amerikanischen Vorschriften der Finanzberichterstattung.
Value Reporting	Berichtswesen im wertorientierten Management, welches Informationen über Werttreiber eines Unternehmens einbezieht.
Wertbeitrag	Anteil des erwirtschafteten Gewinns, der über einen aus internen und externen Faktoren resultierenden Rentabilitätsanspruch an die Verwertung des Kapitals hinausgeht.

9. Literatur- und Quellennachweise

Kommentare und Handbücher

Bieg, H. / Hossfeld, C. / Kußmaul, H. / Waschbusch, G.:
Handbuch der Rechnungslegung nach IFRS, 2. Auflage, Düsseldorf 2009

Bohl, W. / Riese, J. / Schlüter, J.:
Beck'sches IFRS – Handbuch, 3. Auflage, München 2009

Epstein, B. J. / Jermakowicz, E. K. / Ballwieser, W.:
Wiley – Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2009,
5. Auflage, Weinheim 2009

Ernst&Young: International GAAP 2011, London 2011.

Heuser, P. / Theile, P. IFRS – Handbuch, 4. Auflage, Köln 2009

Jones, S.: PWC: Manual of Accounting. IFRS London 2011,

KPMG: Insights into IFRS 2010/11, 7th Edition, London 2010

Lüdenbach, N. / Hoffmann, W.- D.:
Haufe IFRS – Kommentar, 9. Auflage, Freiburg 2011

Petersen, K. / Bansbach, F. / Dornbach, E.:
IFRS Praxishandbuch, 6. Auflage, München 2011

Vergleichende Gegenüberstellungen der Rechnungslegungs-Systeme

Federmann, R.: Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und I-AS/IFRS,
12. Auflage, Berlin 2010

Allgemeine Lehrbücher

- Ballwieser, W.: IFRS-Rechnungslegung, 2. Auflage, München 2009
- Grünberger, D.: IFRS 2011, 9. Auflage, Herne 2011
- Coenenberg, A. G./Haller, A./Schultze, W.:
Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Auflage, Stuttgart 2009.
- Kirsch, H.: Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS,
7. Auflage, Herne 2010
- Kirsch, H.: IFRS-Rechnungslegung für kleine und mittlere Unternehmen,
2. Auflage, Herne 2009
- KPMG: IFRS aktuell, 4. Auflage, Stuttgart 2011
- Lüdenbach, N.: IFRS, 6. Auflage, Freiburg 2010
- Pellens, B. / Fülbier, R.U. / Gassen, J. / Sellhorn, T.:
Internationale Rechnungslegung, 8. Auflage, Stuttgart 2011

Themenreihe IFRS

- Müller, S. (Hrsg.): IFRS-Best Practice Reihe, Erich Schmidt Verlag, Berlin
(zu den zentralen Bilanzpositionen und Sachverhalten)
- Vahlens IFRS Praxis, Verlag Vahlen, München
(zu den Kategorien: Management und Controlling, Bilanz mit Aktiva und
Passiva, Abschluss mit GuV und Reporting)

Lern- und Übungsbücher

- Buchholz, R.: Internationale Rechnungslegung, 9. Auflage, Berlin 2011
- Theile, C.: Übungsbuch IFRS, 2. Auflage, Wiesbaden 2010

Controller und IFRS

Börsig, C. / Wagenhofer, A.:

IFRS in Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2006

Franz, K.-P. / Winkler, C.: Unternehmenssteuerung und IFRS, München 2006

Funk, W. / Rossmann, J.: Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling, 2. Auflage, Wiesbaden 2011

Heyd, R./von Keitz, I. (Hrsg.):

IFRS-Management- Systemwandel in der Rechnungslegung – Lösungen für Analysten – Chancen für Unternehmen, München 2007

IGC / Weißenberger, B.: Controller und IFRS, Freiburg 2006

Weißenberger, B.: IFRS für Controller: Einführung - Leitlinien - Fallbeispiele – Praxisberichte, 2. Aufl., 2011.

Lüdenbach, N. / Radinger, G.: Controlling unter IFRS, Freiburg 2008

Maier, M. T.: Der Management Approach, Frankfurt am Main 2009

Wagenhofer, A.: Controlling und IFRS-Rechnungslegung, Berlin 2006

Weißenberger, B.: IFRS für Controller, Freiburg 2007

Internet

www.controllerverein.com (FacharbeitskreisFacharbeitskreis IFRS)

www.iasb.org

www.standardsetter.de/drsc/news/news.php

www.ifrs-portal.com/

www.ax-net.de/

www.iasifrs.de/

www.zingel.de/

www.iasplus.de/

ICV-Statements – Medienrechtliches

Urheberschutz

Alle Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Eine über die engen Grenzen des Urheberrechts, insbesondere des Zitierrechts, hinausgehende Nutzung und Verwertung ist nur mit schriftlicher Genehmigung des Internationalen Controller Vereins eV zulässig.

Haftungshinweis

Die Autoren haben höchste Sorgfalt bei der Erstellung des Manuskriptes angewandt. Dennoch übernehmen sie keinerlei Verantwortung oder Haftung für Richtigkeit und Vollständigkeit, eventuelle Fehler oder Versäumnisse. Die Inhalte und Materialien werden unter Ausschuss jeglicher Gewährleistung zur Verfügung gestellt.

Die Anwendung bzw. Nutzung der in den Statements dargestellten Erkenntnisse bzw. der Empfehlungen der Autoren erfolgt auf Gefahr des Lesers.

Trotz sorgfältiger inhaltlicher Kontrolle übernehmen wir keine Haftung für die Inhalte externer Links. Für den Inhalt der verlinkten Seiten sind ausschließlich deren Betreiber verantwortlich.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Anforderungen der IFRS an die Rechnungslegung	8
Abbildung 2: Management Approach der IFRS	9
Abbildung 3: Grundsätze ordnungsgemäßen Controllings (GoC)	10
Abbildung 4: Gemeinsame Verantwortung für ein ordnungsgemäßes Controlling	11
Abbildung 5: Datenwürfel für das flexible Generieren von Berichten	15
Abbildung 6: Interessenkonflikte für den Controller-Service	17
Abbildung 7: Stufenweise DB-Rechnung zur Interpretation der GuV	23
Abbildung 8: Orientierungsbasis für den ausgewiesenen Erfolg	26
Abbildung 9: Wahlrechte unter IFRS	30
Abbildung 10: Rahmen eines IFRS-Umstellungsprojektes	35
Abbildung 11: Zeitplan eines IFRS-Umstellungsprojektes	37
Abbildung 12: Der Controller-Service als IFRS-Koordinator	41
Abbildung 13: Controlling relevante Regelungen der IFRS	49
Abbildung 14: Auswahlverfahren für die Segmentberichterstattung	52
Abbildung 15: Grundmethodik des Impairment-Tests	54
Abbildung 16: Schematische Darstellung zur Datenbasis	56
Abbildung 17: Beispiel stufenweise Deckungsbeitragsrechnung - Vertrieb	59
Abbildung 18: Beispiel DB-Rechnung Produkte – Abrechnung Herstellbereich – Ergebnisrechnung nach Umsatzkostenverfahren	60



Mit vorliegendem Statement vermittelt der Facharbeitskreis IFRS des Internationalen Controller Vereins eV grundlegende Ergebnisse eines etwa dreijährigen Diskussions- und Arbeitsprozesses. Dabei werden, unter Rückgriff auf in der Praxis bereits erfolgreich eingesetzte Lösungen, Hintergründe der laufenden Diskussion aus der Sicht des ICV ausgeleuchtet und die Relevanz der IFRS für das Controlling bestimmt.

Eingangs arbeiten die Autorinnen und Autoren die grundsätzlichen Berührungspunkte der IFRS zum Controlling heraus und setzen sich u. a. mit den Interessenkonflikten unter den IFRS auseinander. Im weiteren Verlauf nimmt der vom Autorenteam entwickelte und unterbreitete Vorschlag zur Harmonisierung der Ergebnisrechnung einen breiten Raum ein.

Die Vorbereitung der Umstellung aus Controllersicht bildet einen zusätzlichen Schwerpunkt dieser Abhandlung. Darüber hinaus werden die Anforderungen der IFRS an den Controller-Service deutlich herausgearbeitet und vermittelt. Eine Betrachtung der voraussichtlichen Entwicklungen sowie ein Fazit beschließen diese Publikation.

Diese Veröffentlichung ist deshalb von besonderer Bedeutung, weil sie u. a. das Spannungsverhältnis zwischen interner Steuerung und externer Berichterstattung ebenso verdeutlicht wie die Grenzen der Harmonisierung.

Ein ausführliches Literaturverzeichnis sowie ein umfangreicher Anhang runden die Arbeit ab und erhöhen den Gebrauchswert dieser Neuerscheinung. Insgesamt eine profilierte Veröffentlichung kompetenter und engagierter Autorinnen und Autoren mit hohem Nutzwert für die Leserinnen und Leser.

Dieses Statement vermittelt über die Information hinaus konkrete Orientierung und praktische Entscheidungs- und Handlungshilfen.