

Technische Universität Ilmenau
Fakultät Wirtschaftswissenschaften
Fachgebiet Rechnungswesen/Controlling

**Steuerung auf Basis internationaler Rechnungslegung
in mittelständischen Unternehmen**

Diplomarbeit

Wintersemester 2006/2007

7. Februar 2007

vorgelegt bei

Univ.-Prof. Dr. Rolf Dintner

betreuender wissenschaftlicher Mitarbeiter

Dipl.-Kfm. André Münnich

von

Antje Figas

Studiengang Medienwirtschaft

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Abkürzungsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	V
Tabellenverzeichnis.....	V
Abstract.....	VI
1 Einführung	1
1.1 Einleitung.....	1
1.1.1 Problemstellung	1
1.1.2 Zielstellung.....	2
1.1.3 Aufbau der Arbeit	2
1.2 Terminologische Grundlagen.....	3
1.2.1 Steuerung	3
1.2.2 Internationale Rechnungslegungsstandards	4
1.2.3 Mittelständische Unternehmen	5
2 Zur Nutzung der Daten des externen Rechnungswesens für die interne Steuerung - Grundlagen einer Harmonisierung des internen Rechnungswesens mit der externen Rechnungslegung	8
2.1 Harmonisierung.....	8
2.2 Rechnungswesen in Deutschland	9
2.2.1 Traditionelle Zweiteilung des Rechnungswesens	9
2.2.2 Zweck des externen Rechnungswesens	10
2.2.3 Zweck des internen Rechnungswesens	10
2.3 Möglichkeiten der Harmonisierung	11
2.3.1 Kritische Betrachtung der Zweiteilung des Rechnungswesens	11
2.3.2 Harmonisierungsbereich	14
2.4 Eignung der IFRS-Vorschriften zur Harmonisierung im Vergleich zu den HGB- Vorschriften	17
2.5 Anforderungen an interne Steuerungs- und Kontrollrechnungen bzw. an ein harmonisiertes Rechnungswesen	19
3 Mittelständische Unternehmen und Rechnungswesen.....	21
3.1 Gesamtwirtschaftliche Bedeutung mittelständischer Unternehmen in Deutschland ...	21
3.2 Besonderheiten mittelständischer Unternehmen.....	23

3.2.1 Führungs- und Organisationsmerkmale des Mittelstands	23
3.2.2 Rechnungswesen im Mittelstand	24
3.3 Mittelstand und IFRS	27
3.3.1 Freiwillige Anwendung von IFRS	27
3.3.2 Entwicklung der „IFRS for SME“	28
3.4 Anforderungen an Steuerungs- und Kontrollrechnungen im Mittelstand	29
4 Eignung der IFRS-Vorschriften zur internen Steuerung in mittelständischen Unternehmen.....	30
4.1 Gewichtung der Anforderungen an Steuerungs- und Kontrollrechnungen unter Beachtung der Besonderheiten in mittelständischen Unternehmen.....	30
4.2 Zur Eignung des IFRS-Konzepts für die interne Steuerung in mittelständischen Unternehmen.....	32
4.2.1 Prinzipien von IFRS	32
4.2.2 Eignung der IFRS-Prinzipien zur internen Steuerung in mittelständischen Unternehmen.....	33
4.3 Zur Eignung herausgestellter Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die interne Steuerung in mittelständischen Unternehmen	35
4.3.1 Ansatzvorschriften am Beispiel der Aktivierung immaterieller Vermögenswerte	35
4.3.2 Bewertungsvorschriften am Beispiel der Sachanlagen.....	38
4.4 Zur Eignung des IFRS-Erfolgskonzepts für die interne Steuerung in mittelständischen Unternehmen.....	44
4.4.1 Erfolgsrealisation am Beispiel der Behandlung von langfristigen Fertigungsaufträgen	45
4.4.2 Erfolgsausweis nach IFRS und die Problematik der Fair Value Bewertungen ..	48
4.4.3 Erfolgsspaltungskonzept der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS und die Möglichkeiten einer Harmonisierung mit der Betriebsergebnisrechnung	51
5 Fazit.....	56
Thesepapier	61
Anhang	63
Literaturverzeichnis.....	64
Ehrenwörtliche Erklärung	71

Abkürzungsverzeichnis

ABl.EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs Berater (Zeitschrift)
BC	Bilanzbuchhalter und Controller (Zeitschrift)
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
bspw.	beispielsweise
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
ebd.	ebenda
EG/EU	Europäische Gemeinschaft/Europäische Union
EUR	Euro
e. V.	eingetragener Verein
et al.	und andere
f.	folgende
FB	Finanz Betrieb (Zeitschrift)
ff.	fortfolgende
F&E	Forschung und Entwicklung
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IRZ	Zeitschrift für internationale Rechnungslegung (Zeitschrift)

i. d. R.	in der Regel
i. S.	im Sinne
KoR	Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
Krp	Kostenrechnungspraxis (jetzt ZfCM) (Zeitschrift)
Mio.	Millionen
Rdn./Rn.	Randnummer
Rz.	Randzeichen
S.	Seite
SchwTr	Schweitzer Treuhänder (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
Zfbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZfCM	Zeitschrift für Controlling und Management (ehem. Krp) (Zeitschrift)
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
vgl.	vergleiche
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Harmonisierungsbereich von internem und externem Rechnungswesen.....	16
Abbildung 2	Mittelstand nach quantitativen und qualitativen Merkmalen in Deutschland	22
Abbildung 3	Übereinstimmung der Anforderungen der internen Steuerung mit den Grundsätzen von IFRS	34
Abbildung 4	Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS 1.92.....	52

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1	Stand der Rechnungslegungsvorschriften seit 1.1.2005	5
Tabelle 2	Quantitative Mittelstandsdefinition des IfM Bonn	6
Tabelle 3	Definition von KMU durch die EU seit 2005	6
Tabelle 4	Unterschiede in der Philosophie von IFRS und HGB in Verbindung mit den Zielstellungen des internen Rechnungswesens...	19
Tabelle 5	Übersicht der Anforderungen an interne Steuerungs- und Kontrollrechnungen	20

Abstract

Sowohl in der Theorie als auch in der Praxis wird seit Mitte der 90er Jahre eine Debatte über die Möglichkeiten einer Nutzung der auf Basis des externen Rechnungswesens gewonnenen Daten im internen Rechnungswesen geführt. Im Zuge der Internationalisierung der Rechnungslegung und mit der Eröffnung der Möglichkeit für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, den Jahresabschluss zu Offenlegungszwecken nach IFRS aufzustellen, wird der Vorteil einer Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens dazu genutzt, mittelständische Unternehmen von einer zusätzlichen Einführung von IFRS zu überzeugen.

Die bis dato speziell für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die seit dem 1.1.2005 zwingend IFRS im Konzernabschluss anzuwenden haben, geführte Harmonisierungsdiskussion bezieht sich einerseits auf die Möglichkeiten einer Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen, andererseits auf die Auswirkungen der IFRS-Vorschriften auf Wertmanagementkennzahlen und die Performancebeurteilung.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit werden die Harmonisierungsmöglichkeiten von internem und externem Rechnungswesen auf Basis von IFRS untersucht. Dabei liegt der Fokus der Betrachtung darauf, ob die IFRS-Vorschriften mittelständischen Unternehmen im Rahmen ihres internen Rechnungswesens dazu verhelfen, ihren Erfolg bzw. einzelne betriebliche Prozesse im Unternehmen zu steuern.

Hierzu gilt es, sich mit den Grundlagen der Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens sowie den Besonderheiten mittelständischer Unternehmen auseinanderzusetzen. Anschließend werden die Harmonisierungsmöglichkeiten speziell für mittelständische Unternehmen auf Basis von IFRS erörtert.

Die Abwägung der Kosten einer Umstellung bzw. zusätzlichen Einführung von IFRS mit dem Nutzen, IFRS-Vorschriften in das interne Rechnungswesen zu übernehmen, ergibt, dass für mittelständische Unternehmen allein der Harmonisierungsvorteil nicht ausschlaggebend für eine Umstellung auf IFRS sein kann. Es wird jedoch empfohlen, einzelne Vorschriften in das interne Rechnungswesen zu integrieren, die den mittelständischen Unternehmen einen wirtschaftlichen Nutzen durch eine bessere Steuerung und Kontrolle ihrer betrieblichen Prozesse bringen könnten.

1 Einführung

1.1 Einleitung

1.1.1 Problemstellung

Mittelständische Unternehmen stehen im Rahmen der Internationalisierung der Wirtschaftsbeziehungen und der bilanziellen Rechnungslegung vor neuen Herausforderungen. Die internationalen Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS¹ verbreiten sich weltweit unaufhaltsam. In Europa erfahren die International Financial Reporting Standards (IFRS) durch die Übernahme in EU-Recht einen Aufwind, von dem alle europäischen Unternehmen erfasst werden. Die EU verfolgt damit das Ziel einer europäisch einheitlichen bilanziellen Rechnungslegung und eröffnete den Mitgliedstaaten das Wahlrecht, über Möglichkeiten und Pflichten zur Anwendung von IFRS zu entscheiden. So wurde im Zuge der Umsetzung der EU-Richtlinie² in nationales Recht durch das am 10.12.2004 verabschiedete Bilanzrechtsreformgesetz allen Unternehmen die Wahlmöglichkeit gegeben, zusätzlich zum Einzelabschluss, der verpflichtend nach HGB zu erstellen ist, einen Einzelabschluss nach den internationalen Rechnungslegungsvorschriften IFRS aufzustellen.

Direkt verbunden mit der Internationalisierung der Rechnungslegung ist die Diskussion um eine Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens.³

Mitte der 90er Jahre überraschte die Siemens AG die Fachwelt erstmals mit dem Vorhaben, im Unternehmen das externe Rechnungswesen auch für Zwecke des internen Rechnungswesens nutzen zu wollen.⁴ Seither werden sowohl auf praktischer⁵ als auch auf theoretischer Ebene die Möglichkeiten diskutiert, inwieweit das externe Rechnungswesen in der Lage ist, die Funktionen des internen Rechnungswesens zu erfüllen. *Coenenberg* gab der theoretischen Diskussion den Anstoß mit der Aussage: „Diese Zweiteilung in kalkulatorisches und bilanzielles, internes und externes Rechnungswesen scheint ins Wanken geraten zu sein, ...“⁶.

¹ Zu den IFRS zählen auch die International Accounting Standards (IAS) soweit sie nicht durch entsprechende IFRS ersetzt werden. Im Folgenden wird ausschließlich die Abkürzung IFRS verwendet.

² Vgl. Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

³ Vgl. z. B. *Bruns*, Harmonisierung (1997), S. 585-603; *Kütting/Lorson*, Harmonisierung (1999), S. 47-57.

⁴ Vgl. *Ziegler*, Neuorientierung (1994), S. 175 ff.; *Sill*, Harmonisierung (1995), S. 13 ff.

⁵ Zur Diskussion in der Praxis bspw. *Bruns*, Harmonisierung (1999), S. 600-601; *Zirkler/Nohe*, Harmonisierung (2003), S. 224-225; *Jonen/Lingnau*, Harmonisierung (2004), S. 14 ff.; *Haeger*, Harmonisierung (2006), S. 243 ff.

⁶ *Coenenberg*, Einheitlichkeit (1995), S. 2077.

Seit kürzerer Zeit wird z. T. sehr kontrovers die Einführung von IFRS im Mittelstand diskutiert.⁷ Dabei wird für den Mittelstand ebenfalls ein Vorteil darin gesehen, mit der IFRS-Einführung Informationen des externen Rechnungswesens für Zwecke des internen Rechnungswesens zu nutzen.⁸ Auch für die mittelständischen Unternehmen selbst steht neben den Gründen, die für eine Umstellung auf IFRS sprechen, die Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens im Vordergrund. So ergab eine Umfrage des Bundesverbands der Deutschen Industrie e. V. im Jahre 2005, dass kleine und mittlere Unternehmen die Harmonisierung als einen wesentlichen Beweggrund für die Umstellung sehen, nach der Rechtsform differenziert vor allem die Personengesellschaften.⁹

1.1.2 Zielstellung

Mittelständische Unternehmen könnten von einer Anwendung der IFRS-Vorschriften profitieren, da die damit gewonnenen Informationen auch zur Steuerung im internen Rechnungswesen zum Einsatz kommen können. Dies würde zur Vereinfachung ihres Rechnungswesens führen.¹⁰ Diese Behauptung gilt es auf ihre Nachhaltigkeit zu prüfen. Hierzu wird die Diskussion einer Harmonisierung näher betrachtet und mit den Besonderheiten mittelständischer Unternehmen zusammengeführt. Ziel dieser Arbeit ist die Prüfung der Werthaltigkeit des Vorteils einer Nutzung der Daten des externen Rechnungswesens im internen Rechnungswesen speziell für die mittelständischen Unternehmen.

1.1.3 Aufbau der Arbeit

Zunächst werden die grundlegenden Begrifflichkeiten definiert. Es folgt ein Überblick über die Harmonisierungsmöglichkeiten von internem und externem Rechnungswesen in Verbindung mit den IFRS-Rechnungslegungsstandards. Diese Debatte wird insbesondere für Konzernunternehmen geführt.

Im Weiteren werden mittelständische Unternehmen an sich näher untersucht. Hierbei ist interessant, welchen Stellenwert der Mittelstand in Deutschland besitzt, um die Relevanz der näheren Prüfung des Harmonisierungsvorteils darzustellen. Es werden im Weiteren die Besonderheiten der mittelständischen Unternehmen im Vergleich zu Konzernunternehmen aufgezeigt, aus denen sich spezielle Anforderungen an IFRS zur Nutzung im internen Rechnungswesen ergeben.

⁷ Vgl. bspw. *Ballwieser*, Mittelstand (2006), S. 23-30; *Bräuning*, Mittelstand (2006), S. 63-81; *Coenenberg*, Mittelstand (2005), S. 109-113.

⁸ Vgl. *Männel*, Mittelstandscontrolling (2002), S. 5.

⁹ Vgl. *BDI e. V.*, Rechnungslegung (2005), S. 26 f.

¹⁰ Vgl. *Kümpel*, Vereinheitlichung (2002), S. 344.

Das Hauptaugenmerk liegt auf der Prüfung der Harmonisierungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Besonderheiten von mittelständischen Unternehmen. Hierzu erfolgt eine Auswahl an Bilanzierungs- und Bewertungskonzeptionen nach IFRS, die im Rahmen der Harmonisierung diskutiert werden. Zudem wurden aus diesen diejenigen gewählt, die von hoher Bedeutung in mittelständischen Unternehmen sein dürften.

Abschließend wird der Vorteil einer Nutzung der durch IFRS zur Verfügung gestellten Datenbasis zur internen Steuerung in mittelständischen Unternehmen kritisch gewürdigt.

1.2 Terminologische Grundlagen

1.2.1 Steuerung

Steuern im Unternehmen meint die Fokussierung auf ein Ziel, die Verfolgung der Zielerreichung sowie den Eingriff durch korrigierende Maßnahmen bei Abweichungen vom ursprünglich verfolgten Ziel.¹¹

Die betriebswirtschaftlichen Ziele eines jeden Unternehmens - die Schaffung und Erhaltung von Liquidität, Erfolg und Erfolgspotenzial - stehen im Mittelpunkt des Interesses der Unternehmenssteuerung durch das Management. Das unternehmerische Ziel der Liquidität dient der Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit. Als Vorsteuergröße der Liquidität dient der Erfolg als periodisierte Zielgröße für das ganze Unternehmen. Das Erfolgspotenzial nimmt wiederum die Vorsteuerungsfunktion für den Erfolg ein. Diese nicht monetär ausdrückbare Zielgröße beinhaltet die langfristige Perspektive bei strategischen Entscheidungen im Unternehmen.¹²

Für eine zielorientierte Steuerung des hier im Mittelpunkt stehenden Erfolgs werden Informationen benötigt, die durch das Rechnungswesen erfasst, aufbereitet und der Unternehmensleitung zur Verfügung gestellt werden. Als ein Teilgebiet des internen Rechnungswesens ist die Erfolgssteuerung eine Hauptfunktion der internen Steuerung.

Der zielgerichteten Steuerung von Erfolg dient die Kosten- und Leistungsrechnung. Dabei hat sie zugleich als Ist-Rechnung und als Ex-Post-Nachrechnung die Verfolgung der Zielerreichung zu dokumentieren und sichert damit eine laufende Kontrolle und ermöglicht Abweichungsanalysen für die Steuerung und Gegensteuerung.¹³

¹¹ Vgl. *Franz/Winkler*, Unternehmenssteuerung (2006), S. 3.

¹² Vgl. *Coenenberg*, Kostenrechnung (2003), S. 8 f.

¹³ Vgl. *Meffle et al.*, Rechnungswesen (2000), S. 21.

Die Kosten- und Leistungsrechnung dient demnach als Erzeuger und Bereitsteller entscheidungsrelevanter Informationen mit „kurzfristigem Charakter“ im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsrechnung.¹⁴ Zudem hat sie Informationen zur Durchführung einer Periodenerfolgsrechnung zur Verfügung zu stellen.¹⁵

Die Periodenerfolgsrechnung dient der periodischen Überprüfung der Leistungsfähigkeit und der Kontrolle und Steuerung der Wirtschaftlichkeit bzw. des Erfolgs des Unternehmens. Die Aufstellung erfolgt zusätzlich zu der im externen Rechnungswesen ermittelten Gewinn- und Verlustrechnung, um bilanzpolitische Verzerrungen für die interne Erfolgssteuerung zu eliminieren.

1.2.2 Internationale Rechnungslegungsstandards

Zur internationalen Rechnungslegung werden nach der IAS-Verordnung die vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegebenen „Internationalen Rechnungslegungsstandards“ gezählt.¹⁶ Zu diesen gehören die International Accounting Standards (IAS), die seit 2001 ausschließlich zu verabschiedenden International Financial Reporting Standards (IFRS) sowie die damit verbundenen Auslegungen bzw. Interpretationen, welche vom Standing Interpretations Committee bzw. dessen Nachfolger, dem International Financial Reporting Interpretations Committee verabschiedet werden (SIC/IFRIC-Interpretationen). Grundsätzlich gilt für alle Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt der EU-Mitgliedstaaten zugelassen sind, seit dem 1.1.2005 die gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung ihres Konzernabschlusses nach IFRS.¹⁷ Durch das am 10.12.2004 verabschiedete Bilanzrechtsreformgesetz¹⁸ (BilReG) wurde diese Verordnung in Deutschland in nationales Recht umgesetzt.

Mit der von der Europäischen Union erlassenen IAS-Verordnung gelten für Unternehmen seit dem 1. Januar 2005 in Deutschland folgende Vorschriften:

¹⁴ Vgl. *Schweitzer/Küpper*, Kosten- und Erlösrechnung (1995), S. 7.

¹⁵ Vgl. *Coenenberg et al.*, Rechnungswesen (2004), S. 25 f.

¹⁶ Die Rechnungslegung nach US-GAAP wird häufig ebenfalls als „international“ bezeichnet, jedoch haben ausschließlich am US-amerikanischen Kapitalmarkt notierte Unternehmen nach diesen Rechnungslegungsstandards zu bilanzieren.

¹⁷ Vgl. EU-Verordnung Nr. 1606/2002 vom 19.07.2002, ABl. EG Nr. L 243 vom 11.9.2002.

¹⁸ Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (BilReg), BGBl. I 2004, 3166.

	kapitalmarktorientiert		nicht kapitalmarktorientiert	
	HGB	IFRS	HGB	IFRS
Einzelabschluss	Pflicht	zu Informationszwecken	Pflicht	zu Informationszwecken
Konzernabschluss	-	Pflicht	Möglichkeit Inanspruchnahme des Wahlrechts	Wahlrecht mit befreiender Wirkung

Tabelle 1 Stand der Rechnungslegungsvorschriften seit 1.1.2005¹⁹

Demnach besteht sowohl für kapitalmarkt- als auch für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen die Möglichkeit, auch ihren Einzelabschluss zusätzlich nach IFRS aufzustellen.

Grundsätzlich geht das IASB davon aus, dass die IFRS-Vorschriften für alle Unternehmen geeignet sind.²⁰ Seit 1998 wird jedoch das Projekt verfolgt, vereinfachte Standards auf Basis der „Full-IFRS“ für kleine und mittlere Unternehmen zu entwickeln.

Am 4. August 2006 veröffentlichte das IASB die vorläufige Version eines Standardentwurfs der „International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SME)“²¹. Eine weitere Version wurde am 2. November 2006 veröffentlicht.²² Für die folgenden Ausführungen werden die Regelungen der „Full-IFRS“ zugrunde gelegt. Auf die „IFRS for SME“ wird unter Pkt. 3.3.2 näher eingegangen.

1.2.3 Mittelständische Unternehmen

In der Literatur gibt es immer wieder Probleme bei der Begriffsbestimmung „Mittelstand“. Eine allgemein anerkannte Definition existiert nicht. Aus diesem Grunde erscheint es sinnvoll, eine arbeitsspezifische Definition zu entwickeln.

- quantitative Kriterien

Üblicherweise wird der Mittelstand zunächst über so genannte „quantitative Kriterien“ zu anderen Unternehmen abgegrenzt. Dies geschieht über Größenschwellen, Umsatzgrenzen oder Zahl der Beschäftigten.

¹⁹ Eigene Darstellung, in Anlehnung an *Buchholz*, IFRS (2005), S. 15.

²⁰ Vgl. F. 8.

²¹ IASB, Staff draft of proposed exposure draft: (Draft) International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities, <http://www.iasb.org> (Abruf: 10.09.2006).

²² IASB, Staff draft of 2 November 2006: (Draft) International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities, <http://www.iasb.org> (Abruf: 11.12.2006).

In Deutschland wird der Mittelstand über die quantitative Mittelstandsdefinition des Instituts für Mittelstandsforschung Bonn abgegrenzt. Demnach zählen zum Mittelstand Unternehmen mit weniger als 500 Beschäftigten oder 50 Mio. EUR Jahresumsatz. Eine weitere Abgrenzung erfolgt bezogen auf kleine, mittlere und große Unternehmen:

Unternehmensgröße	Beschäftigte	Umsatz in EUR/Jahr
Kleinunternehmen	bis 9	bis unter 1 Mio.
Mittlere Unternehmen	10 bis 499	1 bis 50 Mio.
Großunternehmen	500 und mehr	50 Mio. und mehr

Tabelle 2 Quantitative Mittelstandsdefinition des IfM Bonn²³

Die Europäische Union zählt seit 2005 zum Mittelstand jene Unternehmen mit weniger als 250 Beschäftigten, die entweder einen Jahresumsatz bis 50 Mio. EUR erzielen oder eine Jahresbilanzsumme bis 43 Mio. EUR ausweisen. Die EU nimmt weitere Abgrenzungen wie folgt vor:

Unternehmensgröße	Beschäftigte	Umsatz in EUR/Jahr	Jahresbilanz in EUR
Kleinstunternehmen	0-9	bis 2 Mio.	bis 2 Mio.
Kleinunternehmen	10-49	bis 10 Mio.	bis 10 Mio.
Mittlere Unternehmen	50-249	bis 50 Mio.	bis 43 Mio.

Tabelle 3 Definition von KMU durch die EU seit 2005²⁴

Außerdem darf das Unternehmen nicht zu 25 % oder mehr im Besitz eines oder mehrerer Unternehmen stehen.

- qualitative Kriterien

Die Definition über Größenschwellen und Mitarbeiterzahl erscheint zwar sinnvoll jedoch nicht ausreichend. So müssen zusätzlich qualitative Kriterien für den Mittelstand definiert werden. Dies hat auch das IfM Bonn für notwendig erachtet.²⁵

²³ Institut für Mittelstandsforschung, Mittelstand (2006), o. S.

²⁴ Vgl. Europäische Kommission, Definition (2003), S. 39.

²⁵ Vgl. für Folgendes Günterberg/Wolter, Mittelstand (2002), S. 1-22.

Ein wichtiger Aspekt der Zuordnung eines Unternehmens zum Mittelstand ist die bestehende Verflechtung zwischen Unternehmen und Inhaber. Im Mittelpunkt steht dabei „die Person, die leitend, d. h. planend und kontrollierend, in dem Unternehmen tätig und persönlich so eng mit ihm verbunden ist, dass von einer Identität zwischen Unternehmen und Unternehmer gesprochen werden muss“²⁶.

Die Verflechtung wird zum einen deutlich durch das Kriterium der Einheit von Eigentum und Leitung. Es besteht also eine Einheit von wirtschaftlicher Existenz der Unternehmensleitung und des Unternehmers. Zum anderen ist der Unternehmer verantwortlich für alle unternehmensrelevanten Entscheidungen. Daraus ist auch zu schlussfolgern, dass eine weitgehende Konzernunabhängigkeit des Unternehmens besteht.²⁷ Diese Besonderheiten ziehen ökonomische Auswirkungen nach sich, die sich im Finanzierungsverhalten, in der Organisation, im Rechnungswesen usw. des Unternehmens äußern.²⁸

Die beschriebenen qualitativen Merkmale können mitunter soviel Gewicht haben, dass die Betrachtung der quantitativen Aspekte zu kurz greift. Es ist bspw. möglich, dass ein Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern und einem größeren Umsatz als 50 Mio. EUR in seinem Wesen und Verhalten durchaus als mittelständisch einzuordnen ist.²⁹

Eine weitere Abgrenzung der kleinen und mittleren Unternehmen, mithin des Mittelstands, nach qualitativen Kriterien nimmt das IASB in ihrem im August 2006 veröffentlichten vorläufigen Entwurfs der International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities („IFRS for SME“) vor: „SMEs are entities that (1) do not have public accountability and (2) publish general purpose financial statements for external users.“³⁰ Es erfolgt demnach keine Einordnung nach quantitativen Kriterien.³¹ Eine Unterscheidung bezüglich der Rechtsform wird ebenfalls nicht vorgenommen.

Der Vollständigkeit halber sei auch auf die Definition von nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen hingewiesen. Zu den nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen zählen diese, die keine Wertpapiere an einem organisierten Markt i. S. des § 2 WpHG emittiert haben.

²⁶ Wallau, Mittelstand (2005), S. 3.

²⁷ Vgl. Günterberg/Wolter, Mittelstand (2002), S. 3.

²⁸ Siehe hierzu Pkt. 3.2 sowie den Kriterienkatalog von Pfohl, Mittelstand (1997), S. 19 ff.

²⁹ Vgl. Wallau, Mittelstand (2005), S. 4.

³⁰ IASB, E. D. IFRS for SMEs, SCOPE, 1.1.

³¹ Vgl. auch Pape, SME-Projekt (2006), S. 162.

- arbeitsspezifische Definition

Als Grundlage für die folgenden Ausführungen wird eine arbeitsspezifische Definition formuliert:

Zu den mittelständischen Unternehmen zählen nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen mit weniger als 500 Mitarbeitern und einem Jahresumsatz von weniger als 50 Mio. EUR. Es erfolgt explizit keine Rechtsformbetrachtung. Aufgrund der Tatsache, dass der Typus des selbständigen Eigentümerunternehmers in Deutschland immer noch vorherrscht³², werden im Folgenden mittelständische Unternehmen zugrunde gelegt, deren Eigentümer gleichzeitig geschäftsführend ist/sind.

2 Zur Nutzung der Daten des externen Rechnungswesens für die interne Steuerung - Grundlagen einer Harmonisierung des internen Rechnungswesens mit der externen Rechnungslegung

2.1 Harmonisierung

Die Nutzung von Daten des externen Rechnungswesens als Grundlage für Steuerungs- und Kontrollrechnungen im internen Rechnungswesen wird in der Literatur unter Nutzung verschiedenster Begrifflichkeiten erörtert.

Oft beschrieben wird dabei die Harmonisierung³³, Konvergenz³⁴ oder Integration³⁵ des internen und externen Rechnungswesens. Mitunter wird auch von Vereinheitlichung³⁶, Angleichung³⁷ oder Konversion³⁸ gesprochen. Die vorwiegend genutzten Begrifflichkeiten werden kurz voneinander abgegrenzt.

Die Harmonisierung meint die Abstimmung voneinander unterschiedlicher, die Konvergenz hingegen die Annäherung zweier voneinander verschiedener Teilbereiche.³⁹

³² Vgl. Wallau, Mittelstand (2005), S. 14.

³³ Vgl. Haller, Harmonisierung (1997), S. 270 ff.; Küting/Lorson, Harmonisierung (1999), S. 47 ff.; Bruns, Harmonisierung (1999), S. 585 ff.; Männel, Mittelstandscontrolling (2002), S. 5 ff.; Zirkler/Nohe, Harmonisierung (2003), S. 222 ff.; Barth/Barth, Unternehmenssteuerung (2004), S. 74 ff.

³⁴ Vgl. Klein, Konvergenz (1999), S. 67 ff.; Kahle, Unternehmenssteuerung (2003), S. 773 ff.; Jonen/Lingnau, Konvergenz (2005), S. 282 ff.

³⁵ Vgl. Burger/Burchart, Integration (2001), S. 549 ff.; Ewert/Wagenhofer, Unternehmensrechnung (2003), S. 6.

³⁶ Vgl. Kümpel, Vereinheitlichung (2002), S. 343 ff.; Coenenberg et al., Rechnungswesen (2004), S. 29.

³⁷ Vgl. Küpper, Angleichung (1998), S. 143 ff.

³⁸ Vgl. Seeliger/Kaatz, Konversion (1998), S. 125 ff.

³⁹ Vgl. Meyers Enzyklopädisches Lexikon.

Der Begriff der Integration beschreibt die Wiederherstellung einer Einheit. Folglich ist die Voraussetzung für eine Harmonisierung eine ungenügende Abstimmung, für die Konvergenz eine erklärte Unterschiedlichkeit und für die Integration ein uneinheitlicher Zustand.⁴⁰

Im Rahmen dieser Arbeit wird der Begriff der Harmonisierung verwendet. Hierzu müssen gemeinsame Ausprägungen von Teilbereichen gefunden und deren Zielsetzungen näher betrachtet werden.⁴¹

Dabei meint die hier beschriebene Harmonisierung ausschließlich die Bestrebung, die Daten des externen Rechnungswesens in das interne Rechnungswesen zu übernehmen.⁴²

Jonen/Lingnau beschreiben die Harmonisierung als einen „... Prozess ..., an dessen Ende ein harmonisiertes, ... Rechnungswesen steht, durch das die traditionelle Zweiteilung vollständig aufgehoben ist.“⁴³

2.2 Rechnungswesen in Deutschland

2.2.1 Traditionelle Zweiteilung des Rechnungswesens

Der Grund für die heutige Trennung von internem und externem Rechnungswesen kann auf die sich in Deutschland entwickelte traditionelle Zweiteilung des Rechnungswesens zurückgeführt werden.⁴⁴

Der Zweck des Abschlusses nach HGB war zu Beginn des 20. Jahrhunderts noch die Selbstinformation des Kaufmanns und damit auch seine Entscheidungsgrundlage. Mit der Entwicklung des HGB zur Grundlage der Zahlungsbemessung für Steuern und Gewinnausschüttung bildete sich das Vorsichtsprinzip immer stärker aus, um dem Gläubigerschutz gerecht zu werden.⁴⁵

Die Ursache der Trennung von internem und externem Rechnungswesen kann somit in den unterschiedlichen Zielstellungen gesehen werden.⁴⁶ Unterschiedliche Zwecke des Rechnungswesens ziehen unterschiedliche Rechnungen nach sich.⁴⁷

⁴⁰ Vgl. *Kütting/Lorson*, Harmonisierung (1999), S. 47.

⁴¹ Vgl. *ebd.*

⁴² Der Harmonisierungsbegriff wird ebenfalls genutzt im Rahmen der Harmonisierung unterschiedlicher Rechnungslegungsstandards (z. B. US-GAAP und IAS/IFRS).

⁴³ *Jonen/Lingnau*, Harmonisierung (2005), S. 283.

⁴⁴ Vgl. *Kümpel*, Vereinheitlichung (2002), S. 343.

⁴⁵ Vgl. *Coenenberg*, Einheitlichkeit (1995), S. 2077.

⁴⁶ Vgl. *Bruns*, Harmonisierung (1999), S. 592.

⁴⁷ Vgl. *Coenenberg et al.*, Rechnungswesen (2004), S. 29.

Folglich haben sich verschiedene informationsverarbeitende Teilbereiche im Rechnungswesen herausdifferenziert, die letztlich jedoch alle auf das Erfolgsziel ausgerichtet sind.⁴⁸ Damit existieren im Rechnungswesen zwei voneinander getrennte Erfolgsrechnungssysteme, die Gewinn- und Verlustrechnung und die Betriebsergebnisrechnung.

2.2.2 Zweck des externen Rechnungswesens

Das externe Rechnungswesen dient der Dokumentation und Vermittlung von Informationen über die Vermögens-, Schuldens- und Erfolgslage des Unternehmens. Es hat den Periodenerfolg zu ermitteln und Rechenschaft zu legen. Die Rechenschaftslegung ist gegenüber Außenstehenden vorzunehmen, insbesondere (nicht an der Geschäftsführung beteiligten) Eigenkapitalgebern sowie Fremdkapitalgebern. Außerdem dient das externe Rechnungswesen der Ermittlung der Ausschüttungsbemessungs- und Besteuerungsgrundlage.⁴⁹

Die Rechnungslegung unterliegt einer starken Reglementierung und hat die Informationsbedürfnisse von Gläubigern, Anteilseignern sowie die Finanzbehörden gleichzeitig zu befriedigen. Um der Zahlungsbemessungsfunktion nachzukommen ist durch das (deutsche) externe Rechnungswesen ein - unter Beachtung des Gläubigerschutzgedankens – steuerungsfähiger und ausschüttungsfähiger Gewinn auf Basis von Aufwendungen und Erträgen zu ermitteln.⁵⁰ So wird ein extern kommunizierbarer Gewinn unter Beachtung der Maßgeblichkeit⁵¹ von Handels- und Steuerbilanz und des Vorsichtsprinzips ermittelt, der mitunter vom tatsächlichen Gewinn abweicht.⁵²

2.2.3 Zweck des internen Rechnungswesens

Die Hauptfunktion des internen Rechnungswesens ist die Informationsfunktion. Zum Zweck der Planung, Kontrolle und Steuerung von Liquidität und Rentabilität sind der Unternehmensleitung durch das interne Rechnungswesen geeignete Informationen und Instrumente zur Verfügung zu stellen.⁵³ Dabei dient die Finanzrechnung der mittel- und langfristigen Planung der Finanzierung im Rahmen der Investitions- und Finanzplanung sowie der Steuerung und Kontrolle von Liquidität.

⁴⁸ Vgl. *Küting/Lorson*, Steuerungsinstrumente (1998), S. 469.

⁴⁹ Vgl. *Busse von Colbe*, Rechnungswesen (1998), S. 601.

⁵⁰ Vgl. *Wöhe*, Betriebswirtschaft (2005), S. 810 f.

⁵¹ Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Bilanzierung und Bewertung in der Steuerbilanz nach den handelsrechtlichen GoB vorzunehmen, sofern keine abweichenden steuerlichen Spezialvorschriften vorliegen.

⁵² Vgl. *Bruns*, Harmonisierung (1999), S. 587.

⁵³ Vgl. *Busse von Colbe*, Rechnungswesen (1998), S. 599.

Die Kosten- und Leistungsrechnung dient der internen Steuerung durch eine Wirtschaftlichkeits- und Erfolgskontrolle.⁵⁴ Dabei werden die im Rahmen der Planungsrechnung festgelegten Kostenansätze auf ihre Wirtschaftlichkeit geprüft. So lässt sich der Betriebserfolg als Gewinngröße auf der Basis von Kosten und Leistungen unter Einbeziehung kalkulatorischer Größen ermitteln. Verwendete kalkulatorische Größen sind die kalkulatorischen Zusatz- und Anderskosten. Damit kann der Periodenerfolg aufgezeigt werden, der die Substanz der Unternehmung sichert.⁵⁵

Das interne Rechnungswesen ist folglich „ein an der betrieblichen Leistung orientiertes Planungs-, Kontroll- und Steuerungssystem zur Unterstützung der Unternehmensführung“⁵⁶. Es ist je nach den spezifischen Anforderungen der Unternehmensleitung frei gestaltbar, da es keinen gesetzlichen Restriktionen unterliegt.

2.3 Möglichkeiten der Harmonisierung

2.3.1 Kritische Betrachtung der Zweiteilung des Rechnungswesens

Es ist in den letzten Jahren festzustellen, dass Unternehmen zunehmend versuchen, diese Zweiteilung des Rechnungswesens aufzugeben.⁵⁷ Eine Beschäftigung der Unternehmen mit dem Thema Harmonisierung bestätigen auch die Umfragen 1997 von *Horváth/Arnaout* sowie aktuell im Jahr 2005 *Haring /Prantner*.⁵⁸ Die Gründe, die für und gegen eine Harmonisierung sprechen, werden im Folgenden dargestellt.

- *Verständlichkeit*

Die Verwendung von kalkulatorischen Zusatz- und Anderskosten im internen Rechnungswesen führt dazu, dass sich das extern kommunizierte Betriebsergebnis vom intern verwendeten kalkulatorischen Betriebsergebnis unterscheidet. Ein Hauptgrund der Harmonisierung stellt somit die fehlende Erklärung bzw. Kommunizierbarkeit des externen Erfolgsergebnisses aus dem internen heraus dar.⁵⁹ Durch die Festlegung einer eindeutigen Zielgröße könnten so widerspruchsfreie Steuerungssignale ausgesandt werden. Dies erhöhe die Glaubwürdigkeit und Akzeptanz des Steuerungssystems, da die aus einem frei gestaltbaren internen Rechnungswesen resultierenden Manipulationspielräume

⁵⁴ Vgl. *Coenenberg et al.*, Rechnungswesen (2004), S. 11 ff.

⁵⁵ Vgl. *Kütting/Lorson*, Steuerungsinstrumente (1998), S. 469.

⁵⁶ *Kümpel*, Vereinheitlichung (2002), S. 343.

⁵⁷ Vgl. zu Harmonisierungsbestrebungen bei *Siemens Sill*, Harmonisierung (1995), S. 13 ff., bei *Bosch Dais/Watterott*, Harmonisierung (2006), S. 465 ff.

⁵⁸ Vgl. *Horváth/Arnaout*, Harmonisierung (1997), S. 254 ff.; *Haring/Prantner*, Konvergenz (2005), S. 147 ff.

⁵⁹ Vgl. *Zirkler/Nohe*, Harmonisierung (2003), S. 222; ebenso *Heyd*, Harmonisierung (2001), S. 203.

eingeschränkt werden.⁶⁰ So kann es unter dem Ansatz von kalkulatorischen Kosten zu Fehleinschätzungen oder –entscheidungen kommen.⁶¹

Eine Objektivierung des Zahlenmaterials ist möglich, wenn externe – pagatorische – Werte angesetzt werden, da diese der Jahresabschlussprüfung unterliegen. Auch würde eine gleiche Basis für die Kommunikation nach innen und außen geschaffen werden.⁶²

- *Wirtschaftlichkeit*

Die Tatsache, dass die Harmonisierungsdiskussion von der Praxis her angestoßen wurde, zeigt, dass die Unternehmen an der Wirtschaftlichkeit der Zweiteilung zweifeln. Dabei liegen die Vorteile in einer Verringerung der Komplexität des Rechnungswesens⁶³ sowie in der höchstmöglichen Reduktion der Kosten, die durch die Zweiteilung des Rechnungswesens verursacht werden.⁶⁴

Die wesentlichen Gründe einer Harmonisierung liegen dementsprechend in der Vereinfachung und Bereinigung des Rechnungswesens und einer damit verbundenen Aufwandsreduktion.⁶⁵

Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die Diskussion um die Vorteile einer Harmonisierung speziell in kapitalmarktorientierten Unternehmen und Konzernunternehmen dominiert. Diese sind durch die fortschreitende Internationalisierung und der damit verbundenen Entwicklung der Unternehmen zu Global-Playern gezwungen, die traditionelle Zweiteilung des Rechnungswesens zugunsten einer internationalen Verständlichkeit zu überdenken. So wird für international tätige Unternehmen der Beweggrund zur Harmonisierung in einer Nichtakzeptanz und Verständnisproblematik der „deutschen“ Zweiteilung bei ausländischen Tochtergesellschaften gesehen, da sich die im internen und externen Rechnungswesen quantitativ ermittelten verschiedenen Ergebnisse schwer kommunizieren lassen.⁶⁶

Im Zuge der Kapitalmarktorientierung richten sich die Unternehmen nach den Forderungen der institutionellen Anleger und stehen damit unter immer größerem Performancedruck. Durch die stärkere Beachtung der Anteilseigner sind Erfolgsrechenkonzepte auf Basis des

⁶⁰ Vgl. Klein, Konvergenz (1999), S. 68.

⁶¹ Vgl. Küpper, Angleichung (1998), S. 147.

⁶² Vgl. Klein, Konvergenz (1999), S. 68.

⁶³ Vgl. Kahle, Harmonisierung (2003), S. 784.

⁶⁴ Vgl. Coenenberg, Rechnungswesen (2004), S. 29.

⁶⁵ Vgl. Küting/Lorson, Steuerungsinstrumente (1998), S. 471.

⁶⁶ Vgl. Küpper, Angleichung (1998), S. 153.

externen Rechnungswesens weiter zu entwickeln.⁶⁷ Dadurch rücken Konzepte der wertorientierten Unternehmenssteuerung in den Vordergrund und damit verbunden die Einführung von Performance-Management-Systemen, bei denen wertorientierte Steuerungsgrößen bis in die internen dezentralen Führungsebenen als Zielsetzung und Zielerreichungskontrolle übernommen werden können.⁶⁸ Hier werden vor allem Möglichkeiten in der Verbesserung der internen internationalen Verhaltenssteuerung gesehen.

Auch für mittelständische Unternehmen wird die Einführung von Shareholder-Value-Konzepten diskutiert. Die theoretische Auseinandersetzung mit dieser Problematik erfolgt jedoch unabhängig von der Harmonisierungsdebatte. Dabei wird der Mittelstand im Wettbewerb mit anderen Unternehmen um Fremdkapital gesehen und entwickelt dabei zunehmend eine Kapitalmarktorientierung, d. h. eine Ausrichtung der Unternehmensaktivitäten an den Erfordernissen des Kapitalmarkts.⁶⁹

Voraussetzung und damit der wesentliche Grund für die Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens wird in der Umstellung der Rechnungslegungsvorschriften von HGB auf IFRS gesehen.⁷⁰ Auf die Eignung von IFRS wird in einem eigenen Unterpunkt näher eingegangen.

- Gründe für eine Zweiteilung des Rechnungswesens

Das traditionelle Zweikreissystem hat jedoch auch seine Existenzberechtigung. Hinsichtlich der Zielstellungen von internem und externem Rechnungswesen kann festgestellt werden: Unterschiedliche Rechenzwecke erfordern unterschiedliche Rechenwerke.⁷¹ Das interne Rechnungswesen ist derart gestaltbar, dass es effektiv zur Unterstützung des Managements beitragen kann. Das externe Rechnungswesen hingegen unterliegt gesetzlichen Restriktionen.

Gegen eine einheitliche Rechnung spricht, dass der Adressatenkreis von internem und externem Rechnungswesen verschieden ist. Die Interessen der einzelnen Adressaten

⁶⁷ Vgl. Bruns, Harmonisierung (1997), S. 593.

⁶⁸ Vgl. Müller, Harmonisierung (2005), S. 43; Kümpel, Vereinheitlichung (2002), S. 344; Jonen/Lingnau, Konvergenz (2005), S. 285.

⁶⁹ Vgl. Männel, Mittelstandscontrolling (2002), S. 5.

⁷⁰ Vgl. Bruns, Harmonisierung (1999), S. 601; Haller, Harmonisierung (1997), S. 270; Kümpel, Integration (2002), S. 905.

⁷¹ Vgl. Küpper, Angleichung (1998), S. 151.

können so unterschiedlich sein, dass eine Einheitsrechnung ihren Informationsansprüchen nicht gerecht werden würde.

Eine Einheitsrechnung würde zudem die Einsichtnahme von Externen in interne betriebliche Vorgänge ermöglichen. Bei voller Aufgabe der Zweiteilung wäre eine Zurückhaltung bestimmter, ausschließlich für den internen Gebrauch generierter, Informationen nicht möglich.⁷²

2.3.2 Harmonisierungsbereich

Durch Abwägung der Vor- und Nachteile einer Zweiteilung des internen und externen Rechnungswesens wäre es „illusorisch“ anzunehmen, dass eine vollständige Harmonisierung möglich ist.⁷³ Es ist zunächst zu ermitteln, wie weit eine Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens gehen kann. Nach *Kütting/Lorson* können drei Dimensionen der Harmonisierung unterschieden werden.

Zum einen wird der **Gegenstand** der Anpassung beschrieben. Damit wird festgelegt, ob die vollständige Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens gewollt wird oder eine Teilharmonisierung. Dies würde bedeuten, dass nur bestimmte Rechnungen vereinheitlicht werden. Über den **Grad** der Anpassung wird festgelegt, welche Rechnungen einander angeglichen werden können. Dabei sind all diejenigen Rechnungen zusammenzuführen, bei denen es sinnvoll erscheint. Letztlich muss die **Richtung** der Harmonisierungsbestrebungen festgelegt werden. Hierzu wird der Fixpunkt entweder im internen oder externen Rechnungswesen festgelegt, von dem aus die Angleichung des jeweils anderen Teilbereichs vorgenommen wird.⁷⁴

- Harmonisierungsgegenstand

Im Rahmen des externen Rechnungswesens können die Zahlungsbemessungsfunktion und die Informationsfunktion als die zwei Bilanzzwecke gesehen werden. Erstere Funktion wird durch die Bilanz als Bemessungsgrundlage für die Gewinnausschüttung und der Steuerauszahlung wahrgenommen. Sie soll außerdem über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens gegenüber externen Adressaten Auskunft geben. Hier besteht der Kompromisszwang im Rahmen der Handelsbilanz I zur Erfüllung beider Zielsetzungen.

⁷² Vgl. *Kütting/Lorson*, Steuerungsinstrumente (1998), S. 471.

⁷³ *Bruns*, Harmonisierung (1999), S. 593.

⁷⁴ Vgl. für Folgendes *Kütting/Lorson*, Konvergenz (1998), S. 492 f.

Hingegen hat die Handelsbilanz II bzw. der darauf basierende Konzernabschluss ausschließlich Informationsfunktion.⁷⁵

Das interne Rechnungswesen kann vereinfacht nach seinen Funktionen - Planung, Steuerung und Kontrolle - aufgeteilt werden. Danach lassen sich bestimmte Planungs-, Steuerungs- und Kontrollrechnungen abgrenzen. Die der Entscheidungsunterstützung dienenden Planungsrechnungen können aufgrund spezifischer Informationsbedürfnisse nicht in den Harmonisierungsbereich mit eingeschlossen werden.⁷⁶ Zum einen sind kurzfristige Entscheidungen zur Produkt- oder Programmplanung mithilfe von z. B. Deckungsbeitragsrechnungen und Prozesskostenrechnungen zu treffen. Zum anderen sind Finanzierungs-, Liquiditäts- und Investitionsrechnungen eigenständig durchzuführen.⁷⁷

In den Harmonisierungsbereich können grundsätzlich die Rechnungen einbezogen werden, deren Zwecksetzungen eine weitgehende Identität mit Rechnungen des externen Rechnungswesens aufweisen. Die ausschließlich der Informationsfunktion dienende Handelsbilanz II hat Aussagen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu geben.⁷⁸ Die Kosten- und Leistungsrechnung stellt ebenfalls Informationen über die tatsächlichen Zustände innerhalb des Unternehmens zur Verfügung. Der Steuerungsfunktion kommt sie nach, wenn durch den Vergleich von Planwerten mit den Istwerten die Planrealisation von Entscheidungen kontrolliert und zur gewünschten Zielerreichung gelenkt werden kann.⁷⁹ Der Harmonisierungsbereich ist demnach begrenzt auf die die Informationsfunktion erfüllende Handelsbilanz II im externen Rechnungswesen sowie die Rechnungen mit Steuerungs- und Kontrollfunktion im internen Rechnungswesen. In diesem Rahmen bewegen sich überwiegend theoretische und praktische Überlegungen, inwiefern die Informationen des externen Rechnungswesens als Grundlage für interne Steuerungs- und Kontrollrechnungen dienen können. Abbildung 1 gibt einen zusammenfassenden Überblick über den Harmonisierungsbereich.

⁷⁵ Vgl. *Coenenberg*, Einheitlichkeit (1995), S. 2078.

⁷⁶ Vgl. *Klein*, Konvergenz (1999), S. 69.

⁷⁷ Vgl. *Kütting/Lorson*, Konvergenz (1998), S. 486.

⁷⁸ Vgl. *Klein*, Konvergenz (1999), S. 69.

⁷⁹ Vgl. *Coenenberg*, Einheitlichkeit (1995), S. 2078.

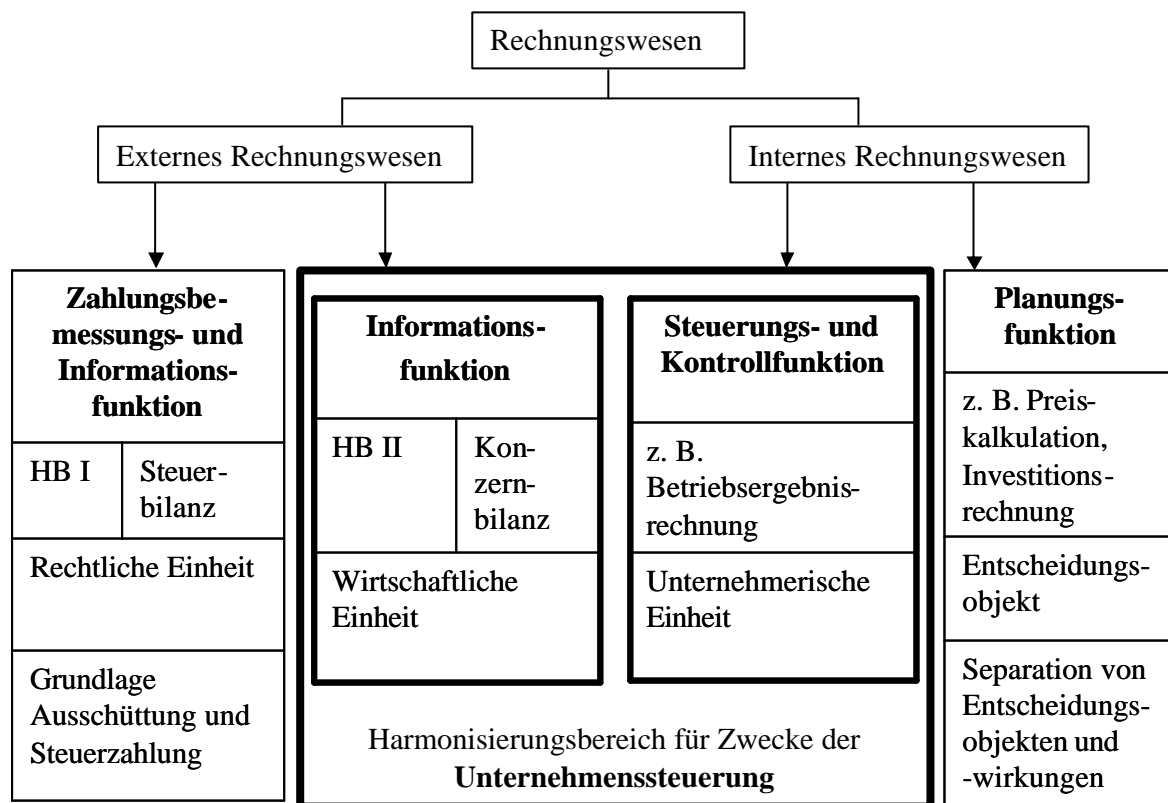


Abbildung 1 Harmonisierungsbereich von internem und externem Rechnungswesen⁸⁰

- Harmonisierungsgrad

Der Harmonisierungsgrad legt fest, welcher Zustand am Ende des Harmonisierungsprozesses angestrebt wird. Dies kann ein Rechnungswesen mit identischen Rechnungen sowohl intern als auch extern sein oder es werden lediglich einzelne Rechnungen einander angepasst. Der Fokus liegt dabei auf Rechnungen, die zweckidentisch sind, d. h. die sowohl im internen Rechnungswesen als auch im externen Rechnungswesen gleiche Zielstellungen aufweisen. Rechnungen mit dem gleichen Ziel können so aufeinander abgestimmt werden, um Doppelrechnungen zu vermeiden.

- Harmonisierungsrichtung

Um die Richtung der Harmonisierung festzulegen, ist der Bereich des Rechnungswesens auszuwählen, der den Fixpunkt darstellen soll, von dem die Harmonisierung ausgeht und nach dem der andere Bereich auszurichten ist.

In der Literatur ist man sich weitgehend einig, dass das externe Rechnungswesen den Ausgangspunkt der Harmonisierung bildet. Das externe Rechnungswesen ist durch seine gesetzliche Normierung festgelegt. Das interne Rechnungswesen, welches frei gestaltbar ist, kann also an den Vorgaben des externen Rechnungswesens ausgerichtet werden.

⁸⁰ Vgl. Klein, Konvergenz (1999), S. 69.

Langfristig ist allerdings davon auszugehen, dass sich der Gesetzgeber bzw. der Standardsetter an den Zielstellungen des internen Rechnungswesens orientieren und sich in der Weiterentwicklung der Standards am internen Rechnungswesen ausrichten sollte.⁸¹ Mit dieser Harmonisierungsmöglichkeit wird sich im Rahmen des sog. „management approach“ auseinandergesetzt. Beispielsweise entsprechen die Vorschriften zur Segmentberichterstattung in Bezug auf die Segmentabgrenzung des Vorgehens im internen Rechnungswesen.⁸²

2.4 Eignung der IFRS-Vorschriften zur Harmonisierung im Vergleich zu den HGB-Vorschriften

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass als wesentliche Voraussetzung zur Harmonisierung die Umstellung der Rechnungslegungsvorschriften auf IFRS gesehen wird.⁸³

Grundsätzlich in den Harmonisierungsbereich mit einbezogen wurde die Handelsbilanz II bzw. der darauf basierende Konzernabschluss aufgrund der ausschließlich zu erfüllenden Informationsfunktion. Daraus folgt, dass eine Handelsbilanz II nach den Vorschriften des HGB zur internen Steuerung als geeignet erscheint. So kann der Konzernabschluss getrennt von der einzelgesellschaftlichen Handels- und Steuerbilanz und von den damit verbundenen Zwängen erstellt werden. Jedoch überwiegen die konzeptionellen Mängel der HB II bzw. des Konzernabschlusses nach HGB aus Steuerungsgesichtspunkten.⁸⁴

Im Folgenden werden die theoretischen Vorteile der IFRS-Vorschriften im Vergleich zu den HGB-Vorschriften zur Nutzung im internen Rechnungswesen aufgezeigt.

Die IFRS-Konzeption folgt dem Grundsatz der „fair presentation“. Damit soll die wirtschaftliche Lage des Unternehmens richtig, d. h. realistisch und wahrheitsgemäß, abgebildet werden.⁸⁵ Vorrang hat die „decision usefulness“. Der IFRS-Abschluss dient also der Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Informationen. Potenziellen Investoren soll es möglich sein, mit den durch IFRS bereitgestellten Informationen darüber zu entscheiden, ob eine Investition in das Unternehmen lohnenswert ist oder nicht.⁸⁶

⁸¹ Vgl. *Coenenberg*, Rechnungswesen (2004), S. 30.

⁸² Vgl. hierzu näher *Wagenhofer*, Controlling und IFRS (2006), S. 4 ff.

⁸³ Bzw. eine Umstellung auf US-GAAP.

⁸⁴ Vgl. *Kütting/Lorson*, Harmonisierung (1999), S. 51.

⁸⁵ Vgl. *Bruns*, Harmonisierung (1997), S. 588.

⁸⁶ Vgl. *Jonen/Lingnau*, Konvergenz (2005), S. 285.

Der HGB-Abschluss hingegen vermittelt keine derart entscheidungsunterstützenden Informationen, was sich bspw. in der Unterbewertung von Vermögen zeigt.⁸⁷

Der Jahresabschluss nach IFRS ist also primär ausgerichtet auf die Informationsfunktion. Einer Ausschüttungsbemessungs- sowie Besteuerungsfunktion, wie sie dem HGB-Abschluss unterstellt werden kann, unterliegt der IFRS-Abschluss nicht.⁸⁸

Dementsprechend fällt dem Vorsichtsprinzip im IFRS-Konzept eine eher nachrangige Stellung zu. Zur Erfüllung der Anforderung einer „fair presentation“ hat die Bilanzierung zum möglichst richtigen Zeitpunkt zu erfolgen und die Bewertung in möglichst richtiger Höhe. Dagegen hat das Vorsichtsprinzip im HGB vorrangige Geltung. Als Ausdruck des Vorsichtsprinzips gilt bspw. das strenge und gemilderte Niederstwertprinzip im Aktiva sowie das Höchstwertprinzip im Passiva. Auch in der Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB werden Erträge eher spät (Ertragsantizipationsverbot) und Aufwendungen eher früh ausgewiesen (Aufwandsantizipationsgebot).⁸⁹

Die Verschiedenartigkeit der Zielsetzungen zeigt sich vor allem in der unterschiedlichen Auffassung des Realisationsprinzips. Nach HGB ist der Ausweis von Gewinn mit Lieferung und Leistung verknüpft, d. h. ausschließlich realisierte Gewinne sind auszuweisen. Nach IFRS erfolgt bereits ein Gewinnausweis, wenn verlässlich seine Realisierbarkeit nachgewiesen werden kann.⁹⁰

Die IFRS-Bilanzierung schafft ferner eine Transparenz des Jahresabschlusses. Dies äußert sich im Ansatz von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten sowie im Verbot des Ansatzes von Innenverpflichtungen.⁹¹

Als weiterer Vorteil wird zudem die fehlende Maßgeblichkeit des IFRS-Abschlusses gesehen. Jedoch wurde eingangs darauf hingewiesen, dass dies auch in der nach HGB aufgestellten Handelsbilanz II bzw. in dem auf Grundlage der HB II zu bildenden Konzernabschluss in Bilanzierung und Bewertung vernachlässigt werden kann.

Die folgende Gesamtübersicht zeigt die wesentlichen Unterschiede von HGB und IFRS und die Zielstellungen des internen Rechnungswesens.

⁸⁷ Vgl. Heyd, Harmonisierung (2001), S. 203.

⁸⁸ Vgl. Hinz, IFRS (2005), S. 51.

⁸⁹ Vgl. Buchholz, Internationale Rechnungslegung (2005), S. 48 f.

⁹⁰ Vgl. Ballwieser, Vor- und Nachteile (2005), S. 35; siehe hierzu Pkt. 4.4.1.

⁹¹ Vgl. Männel, Mittelstandscontrolling (2002), S. 10.

Kriterien	Externes Rechnungswesen nach HGB	Externes Rechnungswesen nach IFRS	Traditionelles internes Rechnungswesen
Adressaten	Externe Informationsempfänger, u. a. Gläubiger, Steuerbehörden	Unterschiedliche externe Informationsempfänger Management	Management Unterschiedliche Entscheidungsträger
Zweck der Rechnungen	Zahlungsbemessung Informationsfunktion ggü. unterschiedlichen Adressaten	Informationsfunktion ggü. unterschiedlichen Adressaten durch Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage	Informationsfunktion gegenüber dem Management
Grundprinzipien	Gläubigerschutz Vorsichtsprinzip Maßgeblichkeit Handelsbilanz für Steuerbilanz	Fair Presentation Accrual Principle Darstellung entscheidungsrelevanter Informationen	Ansatz kalkulatorischer Kosten Verursachungsgerechte Zuordnung Entscheidungsorientierung

Tabelle 4 Unterschiede in der Philosophie von IFRS und HGB in Verbindung mit den Zielstellungen des internen Rechnungswesens⁹²

Eine Übereinstimmung zwischen den IFRS-Prinzipien mit denen des internen Rechnungswesens ist bzgl. der Informationsfunktion zu sehen, die den Hauptzweck der Rechnungen darstellt. Dabei haben sie vor allem der Entscheidungsunterstützungsfunktion nachzukommen.⁹³

2.5 Anforderungen an interne Steuerungs- und Kontrollrechnungen bzw. an ein harmonisiertes Rechnungswesen

Um als Steuerungs- und Kontrollrechnung für die Unternehmensführung nutzbar zu sein, werden in der Literatur verschiedene Anforderungen vorgeschlagen. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit gibt die folgende Übersicht die Anforderungen einiger Autoren wieder:

⁹² Eigene Darstellung, in Anlehnung an: *Wussow, S.*, Harmonisierung (2004), S. 24.

⁹³ Vgl. *Coenenberg*, Einheitlichkeit (2002), S. 2078.

Autor	Anforderungen an interne Erfolgsrechnung
<i>Coenenberg (1995)</i> ⁹⁴	<ul style="list-style-type: none"> - Anreizverträglichkeit mit Zielkongruenz und Maßgenauigkeit - Kommunikationsfähigkeit mit Verständlichkeit und Vergleichbarkeit - Wirtschaftlichkeit
<i>Pfaff (1996)</i> ⁹⁵	<ul style="list-style-type: none"> - Dokumentationsfähigkeit - Mitarbeiterakzeptanz - Zieladäquanz - Vermeidung unerwünschter Wirkungen - Vermeidung häufiger Umgestaltungen - Einbettung in ein Beurteilungs- und Anreizsystem - Koordination mit anderen Instrumenten der Entscheidungssteuerung
<i>Klein (1999)</i> ⁹⁶	<ul style="list-style-type: none"> - Anreizverträglichkeit mit Objektivität und Zielkongruenz - Analysefähigkeit mit Vergleichbarkeit und Relevanz - Kommunikationsfähigkeit mit Verständlichkeit und Akzeptanz
<i>Meffle et al. (2000)</i> ⁹⁷	<ul style="list-style-type: none"> - Vollständigkeit und Genauigkeit - Objektivität (Vergleichbarkeit) - Aktualität - Relevanz (Aussagefähigkeit) - Wirtschaftlichkeit
<i>Franz/Winkler (2006)</i> ⁹⁸	<ul style="list-style-type: none"> - Entscheidungsnützlichkeit - Entscheidungsverbundenheit - Anreizverträglichkeit - Unempfindlichkeit gegenüber Manipulationen - Kommunikationsfähigkeit - Wirtschaftlichkeit

Tabelle 5 Übersicht der Anforderungen an interne Steuerungs- und Kontrollrechnungen⁹⁹

⁹⁴ *Coenenberg*, Einheitlichkeit (1995), S. 2080.

⁹⁵ *Pfaff*, Kostenrechnung (1996), S. 153.

⁹⁶ *Klein*, Unternehmenssteuerung (1999), S. 64.

⁹⁷ *Meffle et al.*, Rechnungswesen (2000), S. 25.

⁹⁸ *Franz/Winkler*, Unternehmenssteuerung (2006), S. 66 ff.

⁹⁹ Eigene Darstellung.

Die dargestellten Anforderungen werden in der Literatur der Prüfung zur Eignung für die interne Steuerung zugrunde gelegt. Dabei orientieren sich die Autoren jedoch an Konzernunternehmen bzw. divisional organisierten Großunternehmen.

Das Harmonisierungskapitel diene der Darstellung der allgemeinen Harmonisierungsdiskussion. Um die Nutzung der Daten des externen Rechnungswesens im internen Rechnungswesen in mittelständischen Unternehmen prüfen zu können, werden im folgenden Kapitel zunächst die Besonderheiten des Rechnungswesens im Mittelstand besprochen.

3 Mittelständische Unternehmen und Rechnungswesen

Anfangs ist eine arbeitsspezifische Definition des „mittelständischen“ Unternehmens formuliert worden. Zu den mittelständischen Unternehmen wurden alle Betriebe gezählt, die mit weniger als 500 Mitarbeitern einen Umsatz von höchstens 50 Mio. EUR generieren. Es wurde weiter angenommen, dass diese Unternehmen keinem Konzern angehören und nicht kapitalmarktorientiert sind. Hierbei sind innerhalb der Betriebsgrößenqualifikation die aus den qualitativen Kriterien eines mittelständischen Unternehmens resultierenden Besonderheiten näher zu betrachten. Dabei ist vor allem die aktuelle Situation der Unternehmen, insbesondere im Rahmen ihres Rechnungswesens, zu untersuchen.

Dies ist notwendig um letztlich die Anforderungen formulieren zu können, die ein typisches mittelständisches Unternehmen an ein Steuerungs- und Kontrollsystem stellt.

3.1 Gesamtwirtschaftliche Bedeutung mittelständischer Unternehmen in Deutschland

Um die Relevanz der zu untersuchenden Fragestellung aufzuzeigen, wird zunächst ein Überblick über die Bedeutung der oben definierten Unternehmen in Deutschland gegeben. Außerdem soll herausgestellt werden, welcher Anteil der Unternehmen in Deutschland hier näher betrachtet wird.

Unter Zugrundelegung der Mittelstandsdefinition des IfM Bonn¹⁰⁰ hinsichtlich der Umsatzgrößenklassen beläuft sich der Bestand an mittelständischen Unternehmen im Jahre 2004 auf rund 3,36 Mio. Dies entspricht einem Anteil der mittelständischen Unternehmen an den Gesamtunternehmen in Deutschland in Höhe von 99,7 %.

Bezüglich der Beschäftigungsgrößenklassen kann für mittelständische Unternehmen ein

¹⁰⁰ Siehe auch Pkt. 1.2.3.

Anteil an der Gesamtbeschäftigung in Deutschland in Höhe von 70,8 % konstatiert werden.¹⁰¹

Nach Zugrundelegung dieser quantitativen Kriterien Umsatz und Beschäftigung nimmt der Mittelstand eine herausragende Stellung in Deutschland ein. In der arbeitsspezifischen Definition wurde zudem festgestellt, dass ausschließlich die Unternehmen betrachtet werden, in denen das klassische Mittelstandsmerkmal der Einheit von Leitung und Eigentum vorherrscht.

Es muss weiter festgestellt werden, wie viele Unternehmen in Deutschland eigentümergeführt sind. Hierzu beauftragt das IfM Bonn zweimal jährlich die Durchführung einer Umfrage in mittelständischen Industrieunternehmen. Die Zusammenführung von quantitativen und qualitativen Merkmalen mittelständischer Unternehmen ergibt folgende Aufteilung aller Unternehmen in Deutschland:

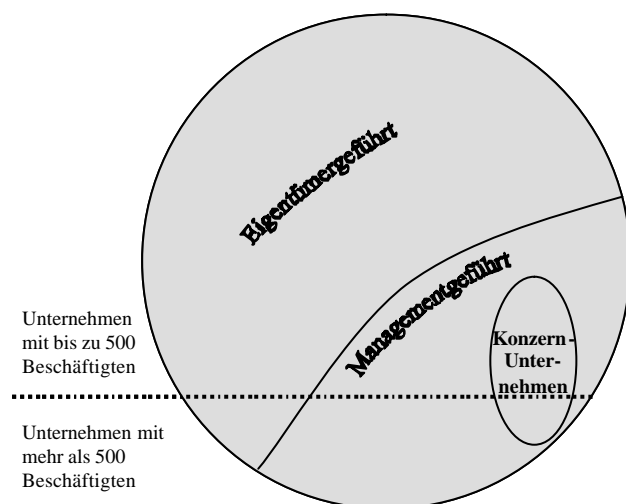


Abbildung 2 Mittelstand nach quantitativen und qualitativen Merkmalen in Deutschland¹⁰²

Demnach dominieren in Deutschland die eigentümergeführten Unternehmen. Damit sind diejenigen Unternehmen gemeint, in denen ein oder mehrere Eigentümer gleichzeitig geschäftsführend tätig ist/sind. Zu den managementgeführten Unternehmen zählen ausschließlich die von Fremdmanagern geführten. Wie in der Grafik erkennbar, lässt sich auch in diesem Bereich eine bedeutende Anzahl an mittelständischen Unternehmen feststellen. Ebenfalls ist es möglich, dass Unternehmen, die mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen, sich durchaus als mittelständisch betrachten.¹⁰³

¹⁰¹ Vgl. *Institut für Mittelstandsforschung*, Mittelstand (2006), o. S.

¹⁰² in Anlehnung an: *Wallau*, Mittelstand (2005), S. 3.

¹⁰³ Vgl. *Wallau et al.*, Mittelstandspanel (2006b), S. 6.

Folgt man der Erhebung, die als repräsentativ für den industriellen Mittelstand zu betrachten ist, dann machen die eigentümergeführten Unternehmen den Großteil der Industrieunternehmen in Deutschland aus.

3.2 Besonderheiten mittelständischer Unternehmen

3.2.1 Führungs- und Organisationsmerkmale des Mittelstands

Das qualitative Kriterium der Einheit von Eigentum und Leitung zieht betriebswirtschaftliche Besonderheiten im Vergleich zum Großunternehmen nach sich. Unterschiede bestehen speziell in der Planung, Führung und Organisation der Unternehmen.¹⁰⁴

- Planung

In mittelständischen Unternehmen existiert eher selten eine systematische strategische Planung. Die Aufstellung der Unternehmensziele erfolgt meist durch den Unternehmer. Dabei werden die Zielsetzungen stark durch seine Persönlichkeit beeinflusst. Bei zu treffenden Entscheidungen verlässt sich der Unternehmer dabei eher auf seine Intuition als auf formelle Pläne.¹⁰⁵

- Finanzierungsverhalten/Kapitalmarktorientierung

Die wesentlichen Finanzierungsformen liegen für mittelständische Unternehmen in der Eigenfinanzierung und in der Fremdkapitalfinanzierung durch Bankkredite. Vor allem die stille Finanzierung durch die Bildung von Rückstellungen, den Ansatz von hohen Abschreibungen und die Niedrigbewertung von Anlagevermögen ist für die Unternehmen von Bedeutung.¹⁰⁶

Nach einer Umfrage von *Wetzel* dominieren diese klassischen Finanzierungsformen. Darauf folgen die Gesellschaftereinlagen oder auch die Leasingfinanzierung.¹⁰⁷ Auch im Zuge von Basel II bleiben alternative Formen der Finanzierung immer noch hinter den oben genannten zurück.¹⁰⁸

Die Unterschiede im Finanzierungsverhalten der Unternehmen im Vergleich zu den Großunternehmen resultieren aus dem eher überschaubaren Kreis von Eigentümern in mittelständischen Unternehmen und die fehlende Kapitalmarktorientierung.

¹⁰⁴ Vgl. für Folgendes *Pfohl*, Abgrenzung (1997), S. 19 ff. mit einem ausführlichen Kriterienkatalog.

¹⁰⁵ Vgl. *Klett/Pivernetz*, Mittelstand (2004), S. 17.

¹⁰⁶ Vgl. *Küffner/Hock*, Internationalisierung (1998), S. 60.

¹⁰⁷ Vgl. *Wetzel*, Kapitalmarkt (2003), S. 39 f.

¹⁰⁸ Vgl. *Arnsfeld/Hieb*, Mittelstandsfinanzierung (2004), S. 664 ff.

Durch ihre geringe Betriebsgröße, oder auch rechtsformbedingt, bleibt den Unternehmen der Zugang zum Markt für Eigenkapital verwehrt.¹⁰⁹ Auch der Drang nach Beibehaltung der unternehmerischen Unabhängigkeit und Unternehmenskontrolle kann als Determinante des Finanzierungsverhaltens gesehen werden.¹¹⁰

- Organisationsstruktur

In den eigentümergeführten Unternehmen herrscht die Einlinienorganisation vor. Dabei erfolgt die Unternehmensführung in der Regel durch den/die Eigentümer bzw. Gesellschafter. Die Führungs- und Entscheidungsaufgaben sind stark zentralisiert. Es findet kaum Abteilungsbildung statt. Vielmehr werden über kurze Informationswege in direktem Kontakt mit den Mitarbeitern Arbeitsanweisungen gegeben.¹¹¹ Die Gefahr des Prinzipal-Agent-Konflikts, der vor allem in divisional organisierten und meist kapitalmarktorientierten Unternehmen aufgrund von Informationsasymmetrien und Interessenkonflikten zwischen Eigentümer und Unternehmensführung auftritt,¹¹² besteht in eigentümergeführten Unternehmen i. d. R. nicht.¹¹³

Zusammenfassend kann konstatiert werden, dass in Bezug auf Führung, Finanzierungsverhalten und Organisation des betrieblichen Geschehens in mittelständischen Unternehmen erhebliche Abweichungen zu Großunternehmen bestehen. Der Eigentümerunternehmer bestimmt die Zielrichtung des Unternehmens auch unter Beachtung der Anforderungen, die die für ihn wichtigen Fremdkapitalgeber stellen. Anlegerinteressen bzw. eine Kontrolle durch Anleger stehen im Hintergrund der Betrachtung. Es besteht kaum Dezentralisierung. Die Principal-Agent-Problematik ist daher in Eigentümerunternehmen von geringer Bedeutung.

Vor dem Hintergrund dieser Besonderheiten wird nachfolgend auf die besondere Stellung des Rechnungswesens in mittelständischen Unternehmen eingegangen.

3.2.2 Rechnungswesen im Mittelstand

Das Rechnungswesen kann klassischerweise in die Finanzbuchhaltung und die Kostenrechnung eingeteilt werden. Dabei wird der Fokus auf die Planungs- und Steuerungsrechnung im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung gelegt.

¹⁰⁹ Vgl. *Ballwieser*, Vor- und Nachteile (2005), S. 38.

¹¹⁰ Vgl. *Arnsfeld/Hieb*, Mittelstandsfinanzierung (2004), S. 665.

¹¹¹ Vgl. *Pfohl*, Abgrenzung (1999), S. 20.

¹¹² Vgl. hierzu ausführlich *Müller*, Harmonisierung (2006), S. 83 ff.

¹¹³ Vgl. *Oehler*, Auswirkungen (2005), S. 15.

Die Finanzbuchhaltung im Rahmen des externen Rechnungswesens gewährleistet die Aufstellung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung. Von dieser klassischen Einteilung ausgehend erfolgt nun eine Analyse des Ist-Zustandes in mittelständischen Unternehmen. Hierbei soll dargelegt werden, inwiefern der Mittelstand über Steuerungs- und Kontrollrechnungen im Rahmen des internen Rechnungswesens verfügt. Zudem soll die Bedeutung des externen Rechnungswesens für den Mittelstand herausgestellt werden.

Grundsätzlich kann zum Rechnungswesen im Mittelstand festgestellt werden, dass die wesentlichen in diesem Bereich anfallenden Aufgaben innerhalb einer Abteilung erfüllt werden. Dabei ist der Ablauf wenig formalisiert und es findet keine periodische Berichterstattung statt. Der Verantwortliche des Rechnungswesens hat sowohl Planungs-, Steuerungs- und Kontrollverantwortung als auch die Aufgabe der Jahresabschluss-erstellung.¹¹⁴ Hieraus ist zu schlussfolgern, dass eher eine geringe Arbeitsteilung vorherrscht.

- externes Rechnungswesen

Für eine Vielzahl der mittelständischen Unternehmen ist die Aufstellung des Jahresabschlusses nach HGB gesetzlich vorgeschrieben. Der Zweck der Rechnungslegung für mittelständische Unternehmen liegt in der gesellschaftsrechtlichen Feststellung sowie der handelsrechtlichen Abschlussprüfung.

Eine Umfrage von *Oehler* unter mittelständischen Unternehmen hat ergeben, dass die Hauptfunktion des Jahresabschlusses in der Steuerbemessung gesehen wird. Auf die Steuerbemessungsfunktion folgend wird die Informationsfunktion des Jahresabschlusses für viele mittelständische Unternehmen als besonders relevant erachtet.¹¹⁵

Dabei ist es nicht selten, dass eine handelsrechtliche und steuerrechtliche Einheitsbilanz aufgestellt wird. Zudem werden die aus dem externen Rechnungswesen gewonnenen Informationen als Grundlage für die Bildung von Kennzahlen verwendet und damit zur Steuerung des Unternehmens genutzt. Aufgrund der Zielstellungen des HGB erfolgt die Bilanzierung und Bewertung nach dem Vorsichtsprinzip. Wegen der eingeschränkten Finanzierungsmöglichkeiten wird dem Gläubigerschutzprinzip gerade in mittelständischen Unternehmen besondere Beachtung geschenkt. Dies führt zur Bildung wenig aussagekräftiger Kennzahlen für die betriebliche Steuerung.

¹¹⁴ Vgl. *Peemöller*, Controlling (2005), S. 93.

¹¹⁵ Vgl. *Oehler*, Internationale Rechnungslegung (2006), S. 24.

In der Literatur werden dementsprechend Modifikationen zur Nutzung der Informationen auch für interne Zwecke vorgeschlagen. So hat *Dethlefs* Überleitungsrechnungen vom externen Rechnungswesen hin zur internen Kosten- und Leistungsrechnung aufgezeigt.¹¹⁶

- *internes Rechnungswesen*

Ohne eine genaue Abgrenzung des internen Rechnungswesens und des Controlling im Speziellen wird der aktuelle Stand des internen Rechnungswesens in mittelständischen Unternehmen nachfolgend wiedergegeben.¹¹⁷

Untersuchungen haben ergeben, dass kleine und mittlere, mithin die typischen mittelständischen, Unternehmen sich mit der optimalen Ausgestaltung eines internen Steuerungs- und Kontrollsystems schwer tun. Vor allem die kleineren mittelständischen Unternehmen mit bis zu 100 Mitarbeitern weisen Defizite in der Umsetzung auf.¹¹⁸ Die Unterstützung der Unternehmensführung hinsichtlich der Planung, Steuerung und Kontrolle ist nicht ausreichend gegeben, da aus Kostengründen meist auf eine eigenständige Mitarbeiterstelle für das interne Rechnungswesen verzichtet wird.¹¹⁹

Eine ausgebaute Kosten- und Leistungsrechnung ist bei kleineren mittelständischen Unternehmen eher nicht vorhanden. Da bereits die Erfassung kalkulatorischer Kosten den Unternehmen mehr Aufwand als Nutzen bereitet, wird auf deren Einsatz eher verzichtet.¹²⁰ Wenigstens eine vorhandene Kalkulationsrechnung im Rahmen der Preiskalkulation von Aufträgen bzw. Produkten kann angenommen werden. Allerdings existieren kaum interne Systeme zur Wirtschaftlichkeitskontrolle und Erfolgssteuerung.¹²¹ Dabei ist vor allem ein Defizit in der Verfügbarkeit von Zahlenmaterial, das zu Steuerungszwecken dienlich ist, festzustellen.¹²² Selbst wenn das notwendige Zahlenmaterial durch die Nutzung einer eigenständigen Kostenrechnung vorhanden ist, wird es von den Unternehmen nicht zur effektiven Steuerung und Kontrolle eingesetzt.¹²³

Der Grund für das Defizit kann sein, dass die Unternehmensleitung das interne Rechnungswesen frei von gesetzlichen Vorgaben gestalten muss. Dies erfordert den Einsatz

¹¹⁶ Vgl. *Dethlefs*, Kennzahlencontrolling (1997), S. 84 ff.

¹¹⁷ Laut einer Umfrage verstehen die mittelständischen Unternehmen unter Controlling weitgehend die Funktionen des internen Rechnungswesens (Planung und Kontrolle) vgl. hierzu *Ossadnik et al.*, Controlling (2004), S. 621 ff.

¹¹⁸ Vgl. *Ossadnik et al.*, Controlling (2004), S. 629.

¹¹⁹ Vgl. *Peemöller*, Controlling (2005), S. 94.

¹²⁰ Vgl. *Dintner*, Controlling (1999), S. 104.

¹²¹ Vgl. *Lange/Schauer*, Kostenrechnung (1996), S. 205.

¹²² Vgl. *Botta*, Steuerung (2002), S. 80.

¹²³ Vgl. *Dethlefs*, Kennzahlencontrolling (1997), S. 19.

personeller und zeitlicher Ressourcen und damit einen erheblichen Kostenaufwand. So kann angenommen werden, je kleiner das Unternehmen, bezogen auf die Mitarbeiterzahl, umso weniger beschäftigt sich der Unternehmer freiwillig mit der Entwicklung einer aussagefähigen Kostenrechnung. Je größer das Unternehmen umso präziser wird das interne Planungs- und Steuerungssystem ausgestaltet. Vor allem bei Unternehmen mit mehr als 200 Mitarbeitern kann von einer weit fortgeschrittenen Realisierung des internen Steuerungs- und Kontrollsystems ausgegangen werden.¹²⁴

Ein weiteres Defizit besteht in der Verfügbarkeit geeigneter personeller Ressourcen. Nicht immer ist in mittelständischen Unternehmen Personal mit betriebswirtschaftlichem Verständnis verfügbar, sodass eine Umsetzung von freiwillig anzuwendenden Konzepten aus diesem Grund scheitern könnte. Die zum Teil sehr kostspielige Inanspruchnahme externer Berater steht dabei auf der anderen Seite. Hierbei dürfte der Eigentümerunternehmer sowohl dem Kostenaufwand als auch dem Einblick von Außenstehenden in interne Abläufe eher kritisch gegenüberstehen.¹²⁵

Oder anders formuliert: Der Grund für ein unzureichendes internes Rechnungswesen und die Nutzung des externen Rechnungswesens als Instrument zur Unternehmenssteuerung liegt in der Zweiteilung des Rechnungswesens, das mit vielfältigen Mehrarbeiten und damit erhöhtem Aufwand verbunden ist.¹²⁶ Aus diesem Grund könnte gerade für mittelständische Unternehmen die Diskussion der Möglichkeiten einer Nutzung der Daten des externen Rechnungswesens für interne Steuerungszwecke interessant sein.¹²⁷

3.3 Mittelstand und IFRS

3.3.1 Freiwillige Anwendung von IFRS

Mit der Verordnung 1606/2002 hat die Europäische Union den Grundstein für die Harmonisierung der Rechnungslegung in Europa gelegt. Neben der Verpflichtung für die kapitalmarktorientierten Unternehmen, ab dem 1.1.2005 bzw. 1.1.2007 ihre konsolidierten Abschlüsse nach IFRS aufzustellen, wurde den nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen die Möglichkeit zur Aufstellung ihres Jahresabschlusses nach IFRS eingeräumt.

Alle Unternehmen dürfen zu Informationszwecken einen Einzelabschluss nach IFRS aufstellen.

¹²⁴ Vgl. *Ossadnik et al.*, Controlling (2002), S. 629.

¹²⁵ Vgl. *Dethlefs*, Kennzahlencontrolling (1997), S. 20.

¹²⁶ Vgl. *Coenenberg*, Rechnungswesen (2004), S. 29.

¹²⁷ Vgl. *Mandler*, Mittelstand (2003), S. 145.

Die freiwillige Erstellung eines zusätzlichen Abschlusses nach IFRS ist gesetzlich nicht reglementiert, jedoch können die Unternehmen diese Möglichkeit für sich nutzen.¹²⁸

3.3.2 Entwicklung der „IFRS for SME“

Am 4. August 2006 ist nach nunmehr acht Jahren seit Projektbeginn die vorläufige Version des Standardentwurfs der „IFRS for SME“ (ED) vom IASB herausgegeben worden.¹²⁹ Der Anwendungsbereich erstreckt sich auf kleine und mittelständische Unternehmen, die keiner öffentlichen Rechenschaftspflicht¹³⁰ unterliegen.

Mit der „leichten“ Version der full-IFRS für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen soll eine Umstellung auf IFRS auch für kleine und mittlere Unternehmen attraktiv gemacht werden. Für diese mittelständischen Unternehmen ist eine grundlegende Voraussetzung für eine Umstellung, dass die Erstellung des Jahresabschlusses nach IFRS für sie gegenüber kapitalmarktorientierten Unternehmen wesentlich erleichtert wird, sodass keine unzumutbar hohen Abschlusserstellungskosten anfallen. Dieser Zielstellung folgen die „IFRS for SME“. Vereinfachungen sind bspw. vorgesehen hinsichtlich der Bilanzierung von Finanzinstrumenten sowie Anhangangaben. Jedoch sollen bei Regelungslücken der „IFRS for SME“ zwingend die full-IFRS zur Anwendung kommen.

Daher ist die grundsätzliche Einstellung des Mittelstandes gegenüber IFRS eher negativ. Immer wieder angebracht werden aus Theorie und Praxis die Kompliziertheit von IFRS und der Umfang der Vorschriften. Bezüglich der theoretischen Diskussion im Rahmen der „IFRS for SME“ sei auf die Saarbrücker Thesen hingewiesen.¹³¹ Diese fordern die Freihaltung des Mittelstands aus der Anwendung sowohl von IFRS als auch der „IFRS for SME“. Auch Umfragen zu Vor- und Nachteilen der IFRS-Umstellung ergeben, dass die Kompliziertheit von IFRS neben dem Kostenaufwand ein Hauptargument der mittelständischen Unternehmen gegen die Einführung von IFRS ist.¹³²

Positiv kann jedoch gesehen werden, dass mit IFRS ein gedrucktes Regelwerk mit Vorgaben, Handlungsanweisungen zu praktischen Sachverhalten sowie Beispielen zur

¹²⁸ Vgl. EU-Verordnung Nr. 1606/2002 vom 19.07.2002, ABl. EG Nr. L 243 vom 11.9.2002. Siehe auch Pkt. 1.2.2.

¹²⁹ IASB, Staff draft of proposed exposure draft: (Draft) International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities, <http://www.iasb.org> (Abruf: 10.09.2006).

¹³⁰ Siehe zur Abgrenzung der öffentlichen Rechenschaftspflicht *Winkeljohann/Ull*, IFRS und Mittelstand (2004), S. 431.

¹³¹ Vertreten durch die Universitätsprofessoren *Bieg, Küting, Kussmaul u. a.*, Frankfurter Allgemeine Zeitung (2004), S. 18. Siehe Anhang.

¹³² Vgl. *von Keitz/Stibi*, Mittelstand (2004), S. 429; *Oehler*, Auswirkungen (2005), S. 36.

Illustration zur Verfügung gestellt wird.¹³³ Diese sind von vielen Seiten ausgiebig diskutiert worden. Auch unterliegt jeder Standard einer Prüfung und Verabschiedung durch die Europäische Union. Dies kann insoweit positiv gewertet werden, als dass den mittelständischen Unternehmen ein Rahmen mit vorgeschriebenen Regelungen vorgelegt wird. Dies könnte im Vergleich zu einem frei gestaltbaren internen System hinsichtlich der Kosten für Erstellung und Planung vorteilhaft sein.

3.4 Anforderungen an Steuerungs- und Kontrollrechnungen im Mittelstand

Entsprechend der in Kapitel II gestellten Anforderungen, die an ein Instrument gestellt werden, das zur internen Steuerung nutzbar sein soll, werden unter Beachtung der herausgearbeiteten Besonderheiten für den Mittelstand darüber hinausgehende Anforderungen formuliert, die speziell für die Nutzung im internen Rechnungswesen des Mittelstands gestellt werden.

Die Gewinnerwirtschaftung ist die wichtigste Zielstellung mittelständischer Unternehmen.¹³⁴ So stellt der *Gewinn* die zentrale Kennzahl dar. Auch wenn diese bereits über die Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt werden kann, sollte als dominante Ergebniskennzahl in jedem Fall zusätzlich das Betriebsergebnis ermittelt werden, da es der Kontrolle und Steuerung des Unternehmens dient.¹³⁵

Daraus folgt, dass ein Steuerungs- und Kontrollsystem relevante Informationen zur Ermittlung des Gewinns zu liefern hat. Um die Verwendung zur Steuerung des Erfolgs zu ermöglichen, müssen die Informationen *aussagefähig* sein. Dabei kommt es vor allem auf die *Zuverlässigkeit* und *Genauigkeit* der Daten an, um den tatsächlichen Erfolg ermitteln zu können. Um Abweichungen von der geplanten Richtung sowie deren Ursachen feststellen zu können ist es notwendig, das Ergebnis in seine Teilkomponenten aufspalten zu können. Dies darf jedoch nicht dergestalt erfolgen, dass das „wahre Bild“ aus zu vielen einzelnen Teilkomponenten heraus nicht mehr erkennbar ist.¹³⁶

Entsprechend sind die Informationen auf ihre *Wesentlichkeit* hin zu beschränken, sodass kurz und prägnant die wichtigsten Entwicklungen dargestellt werden. Dies ist wichtig, um die Stärken der mittelständischen Unternehmen bzgl. ihrer Flexibilität nicht einzuschränken.

¹³³ Vgl. hierzu auch *Beiersdorf/Schreiber*, SME-IFRS (2006), S. 480.

¹³⁴ Vgl. *Priel*, Führungsprobleme (1993), S. 57.

¹³⁵ Vgl. *Dintner*, Controlling (1999), S. 219 f.

¹³⁶ Vgl. *Priel*, Führungsprobleme (1993), S. 57.

Durch ihre geringe Betriebsgröße und der damit verbundenen Übersichtlichkeit durch kurze Kommunikationswege ist es in mittelständischen Unternehmen vor allem wichtig, die *relevanten Informationen* zur Steuerung und Kontrolle des Unternehmens bereitzustellen.¹³⁷ Eine Informationsüberflutung ist zu vermeiden.

Die wichtigste Anforderung, die das interne mittelständische Rechnungswesen an ein Steuerungs- und Kontrollsystem stellt, ist dessen *Wirtschaftlichkeit*. Durch einfache und verständliche Steuerungsdaten muss für die Unternehmen ein echter Nutzenvorteil erkennbar sein.¹³⁸ Hierzu muss die Einführung und Durchführung mit einem geringen zeitlichen und finanziellen Aufwand verbunden sein. Das Steuerungs- und Kontrollsystem hat ferner so weit wie möglich auf den im Unternehmen vorhandenen Mitteln zu basieren, da die Generierung von zusätzlichen personellen Ressourcen i. d. R. nicht tragbar ist.¹³⁹

4 Eignung der IFRS-Vorschriften zur internen Steuerung in mittelständischen Unternehmen

In diesem Kapitel wird nun die Prüfung des Harmonisierungsvorteils für den Mittelstand vorgenommen. Unter Punkt 2.5 wurde eine Übersicht über die Anforderungskataloge einzelner Autoren dargestellt, nach denen die Prüfung der Eignung von Instrumenten zur internen Steuerung vorgenommen wird. Diese Vorgehensweise hat sich weitestgehend durchgesetzt.¹⁴⁰ Aus diesem Grund wird auch hier nicht darauf verzichtet. So erfolgt jedoch die Prüfung unter Zugrundelegung der Anforderungen, die nach Betrachtung der Besonderheiten im Mittelstand relevant sind.

4.1 Gewichtung der Anforderungen an Steuerungs- und Kontrollrechnungen unter Beachtung der Besonderheiten in mittelständischen Unternehmen

Für die durchzuführende Prüfung werden aus der in Pkt. 2.5 dargestellten Aufstellung allgemeiner Anforderungen an Steuerungs- und Kontrollrechnungen bestimmte favorisiert. Die Auswahl wird nachfolgend begründet.

Die *Relevanz* der Abbildung des Datenmaterials muss durch die *Aktualität* der Informationen gegeben sein. Zu Steuerungszwecken sind Informationen nur geeignet,

¹³⁷ Vgl. *Dethlefs*, Kennzahlencontrolling (1997), S. 21.

¹³⁸ Vgl. *Priel*, Führungsprobleme (1993), S. 57.

¹³⁹ Vgl. *Dethlefs*, Kennzahlencontrolling (1997), S. 21.

¹⁴⁰ Vgl. bspw. *Haaker*, IFRS (2005), S. 354; *Kümpel*, Integration (2002), S. 907.

wenn sie zeitnah und aktuell sind.¹⁴¹ Relevant erscheint die Forderung nach der *Objektivität* des Datenmaterials, um Informationen *vergleichbar* zu machen. Dies bedeutet zum einen, dass die Informationen „branchenüblich und frei von betriebsindividuellen Einflussgrößen“¹⁴² sein sollen. Dafür sind Ermessensspielräume weitgehend einzuschränken bzw. zu vermeiden. Zum anderen muss zur Kontrolle und Steuerung die zeitliche Vergleichbarkeit gegeben sein. Die *Kommunikationsfähigkeit* ist im Hinblick darauf, dass Menschen mit bzw. nach diesem System arbeiten, als weitere Anforderung zu beachten. Gemeint ist hier die Verständlichkeit des Systems, die durch Einfachheit bzw. geringer Komplexität unterstützt wird.¹⁴³

Hier zeigt sich im Wesentlichen eine Übereinstimmung der Anforderungen, die Konzernunternehmen an interne Steuerungs- und Kontrollrechnungen stellen, mit denen, die mittelständische Unternehmen stellen. Für die mittelständischen Unternehmen war die Analysefähigkeit des Datenmaterials bedeutend. Die Analysefähigkeit setzt eine Zuverlässigkeit und Genauigkeit der Informationen voraus. Dabei sollten jedoch nur die wesentlichen Daten vorliegen, um eine Informationsüberflutung zu vermeiden. Wichtig ist zudem, dass die Informationen einfach und verständlich sind.¹⁴⁴

Es verwundert nicht, dass sowohl in Konzernunternehmen als auch in mittelständischen Unternehmen die Wirtschaftlichkeit des Steuerungs- und Kontrollsystems im Vordergrund steht. Dies kann auch darin gesehen werden, dass die Harmonisierungsdiskussion ein „Theorie-Praxis-Paradoxon“ darstellt.¹⁴⁵ Schließlich war es *Siemens*, die mit der Bestrebung, ihr Rechnungswesen zu harmonisieren, die Zweiteilung des Rechnungswesens auch im Rahmen der theoretischen Diskussion in Frage gestellt hat.

Sowohl *Coenenberg*, *Pfaff*, *Klein* und *Franz/Winkler* sehen als wichtige Anforderung an Steuerungs- und Kontrollrechnungen in Konzernunternehmen die Anreizverträglichkeit der Informationen.¹⁴⁶ Diese soll die Zielkongruenz des Gesamtunternehmens und seiner einzelnen Geschäftsbereiche wahren und die sich aus dem principal-agent-Verhältnis heraus ergebene Problematik der Informationsehrlichkeit abmildern.¹⁴⁷

¹⁴¹ Vgl. *Botta*, *Steuerung* (2002), S. 80.

¹⁴² *Meffle et al.*, *Rechnungswesen* (2000), S. 25.

¹⁴³ Vgl. *Klein*, *Konvergenz* (1999), S. 70.

¹⁴⁴ Vgl. Pkt. 3.4.

¹⁴⁵ Vgl. *Franz/Winkler*, *IFRS* (2006), S. 55.

¹⁴⁶ Vgl. Pkt. 2.5.

¹⁴⁷ Vgl. *Coenenberg*, *Einheitlichkeit* (1995), S. 2080.

Jedoch wird die Anforderung der Anreizverträglichkeit ausschließlich in divisional organisierten Unternehmen als relevant betrachtet.¹⁴⁸ Unter Punkt 3.2.1 wurde festgestellt, dass mittelständische Unternehmen bzw. Eigentümer-Unternehmen i. d. R. keine divisionale Organisation aufweisen und somit die principal-agent-Problematik von geringer Bedeutung ist. Aus diesem Grund wird die Prüfung der Anforderung nach der Anreizverträglichkeit der Informationen hier ausgeklammert.

Um die Eignung der IFRS-Standards zur Harmonisierung zu prüfen ist es notwendig, zunächst näher auf die grundlegenden Prinzipien von IFRS einzugehen.

4.2 Zur Eignung des IFRS-Konzepts für die interne Steuerung in mittelständischen Unternehmen

4.2.1 Prinzipien von IFRS

Das Rahmenkonzept ist als Leitlinie für die Regelsetzung und Regelanwendung von IFRS zu betrachten. Hier sind die Grundsätze festgelegt, unter deren Berücksichtigung der Jahresabschluss zu erstellen ist.

Laut Rahmenkonzept ist die Zielsetzung des Jahresabschlusses, durch die Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen die Informationsbedürfnisse eines weit gefassten Adressatenkreises zu befriedigen.¹⁴⁹ Das Ziel ist also die „decision usefulness“, die Entscheidungsunterstützung.¹⁵⁰ Mit dem Jahresabschluss soll es Eigen- und Fremdkapitalgebern möglich sein, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens beurteilen zu können. Dabei gibt die Vermögens- und Finanzlage darüber Auskunft, über welche wirtschaftlichen Ressourcen das Unternehmen die Verfügungsmacht besitzt. Informationen über die Ertragskraft des Unternehmens schaffen die Grundlage der Beurteilung, welche wirtschaftlichen Ressourcen das Unternehmen zukünftig in die Verfügungsmacht des Unternehmens fallen werden.¹⁵¹

Das IFRS-Konzept fußt auf zwei Basisannahmen: das Prinzip der Unternehmensfortführung (going-concern-Prinzip) und die Abgrenzung des periodengerechten Erfolgs (accrual basis).¹⁵² Die Voraussetzung einer periodengerechten Erfolgsabgrenzung ist die Ermittlung des Gewinns auf Basis relevanter und zuverlässiger Informationen. Verknüpft mit dem Kriterium der *Relevanz* ist der Grundsatz der *Wesentlichkeit*.

¹⁴⁸ Vgl. *Franz/Winkler*, IFRS (2006), S. 68.

¹⁴⁹ Vgl. F. 12.

¹⁵⁰ Vgl. *Ballwieser*, IFRS (2006), S. 12.

¹⁵¹ Vgl. F. 16 f.

¹⁵² Vgl. F. 22 f.

Eine Information gilt dann als wesentlich, wenn sie durch ihr Weglassen eine Auswirkung auf Entscheidungen der Bilanzadressaten haben könnte.¹⁵³ Der Grundsatz der *Verlässlichkeit* wird erfüllt, wenn Informationen frei von materiellen Fehlern und unvoreingenommen sind. Weiter konkretisiert wird der Verlässlichkeitsgrundsatz durch die Sekundärgrundsätze Richtigkeit und Abbildungstreue. Die Informationen müssen glaubwürdig darstellen, was sie vorgeben darzustellen (faithful presentation). Wenn Informationen glaubwürdig Geschäftsvorfälle und Ereignisse wiedergeben sollen, muss dies ihrem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt nach erfolgen (substance over form). Informationen sind nur dann verlässlich, wenn sie neutral, d. h. frei von verzerrenden Einflüssen sind (neutrality). Dabei ist hier das Vorsichtsprinzip zu beachten, das „ein gewisses Maß an Sorgfalt bei der Ermessensausübung“¹⁵⁴ sichert (prudence). Ebenfalls ist zur Sicherung der Verlässlichkeit von Informationen deren Vollständigkeit von Nöten (completeness).¹⁵⁵

Weitere wichtige qualitative Zusatzanforderungen an einen Abschluss sind *Verständlichkeit* und *Vergleichbarkeit*. Die Abschlüsse müssen zum einen zeitlich miteinander vergleichbar sein. Zum anderen ist die Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Unternehmen sicherzustellen.¹⁵⁶

Einschränkungen der beschriebenen Prinzipien werden im Rahmenkonzept hinsichtlich der *Zeitnähe* zugelassen. Hierbei ist die Verlässlichkeit der Informationen mit deren Relevanz abzuwägen, d. h. sind unsichere Informationen von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidungsunterstützung, sind sie in den Jahresabschluss mit einzubeziehen. Ebenfalls abzuwägen sind die *Kosten mit dem Nutzen*. Die mit der Bereitstellung von vollständigen und zuverlässigen Informationen verbundenen Kosten sind dem dadurch entstehenden Nutzen gegenüberzustellen.¹⁵⁷

4.2.2 Eignung der IFRS-Prinzipien zur internen Steuerung in mittelständischen Unternehmen

Der Zweck des Jahresabschlusses nach IFRS liegt in der Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen für einen breiten Adressatenkreis. Durch die Zielstellung kann auch die Unternehmensleitung in den Kreis miteinbezogen werden.

¹⁵³ Vgl. F. 29.

¹⁵⁴ Vgl. F. 37.

¹⁵⁵ Vgl. F. 31 ff.

¹⁵⁶ Vgl. *Lüdenbach/Hoffmann* in Haufe IFRS-Kommentar, § 1, Rdn. 24 f.

¹⁵⁷ Vgl. F. 43 f.

Sie ist ebenso an entscheidungsunterstützenden Informationen interessiert.¹⁵⁸ Für mittelständische Unternehmen steht die Rentabilität im Mittelpunkt der Zielstellungen. Hierzu ist es notwendig, geeignete Informationen bereitzustellen, die über das Vermögen und die wirtschaftliche Ertragskraft des Unternehmens Auskunft geben. Dieser Anspruch wird explizit in den IFRS-Leitlinien gestellt.

Die qualitativen Grundsätze nach IFRS zeigen eine hohe Übereinstimmung zu der Zwecksetzung des internen Rechnungswesens. Die Bereitstellung von Informationen hat nach den von IFRS festgelegten Grundsätzen zu erfolgen. Ähnliche Anforderungen werden im internen Rechnungswesen ebenfalls an Informationen gestellt, welche die Datenbasis für interne Steuerungssysteme darstellen.¹⁵⁹ Inwiefern die herausgestellten Anforderungen mit den IFRS-Zielstellungen übereinstimmen zeigt die folgende Grafik.

Anforderungen an die internen Steuerungs- und Kontrollinstrumente mittelständischer Unternehmen		Prinzipien der IFRS
Erfolg als zentrale Kennzahl	↔	Verfügungstellung von relevanten Daten zur Ermittlung des Erfolgs
Zuverlässigkeit	↔	Verlässlichkeit (reliability), Vergleichbarkeit (comparability)
Genauigkeit	↔	Richtigkeit (fair presentation), Vollständigkeit (completeness)
Wesentlichkeit	↔	Relevanz (relevance), Wesentlichkeit (materiality)
Verständlichkeit	↔	Verständlichkeit (understandability), Neutralität (neutrality)
Wirtschaftlichkeit	↔	Balance between Profit over Cost

Abbildung 3 Übereinstimmung der Anforderungen der internen Steuerung mit den Grundsätzen von IFRS¹⁶⁰

Auch die vom Rahmenkonzept vorgegebene Einschränkung der Anforderungen zugunsten der Zeitnähe der Informationen erfüllt die von mittelständischen Unternehmen geforderte Aktualität.

¹⁵⁸ Vgl. Klein, Konvergenz (1999), S. 68.

¹⁵⁹ Vgl. in diesem Sinne Franz/Winkler, IFRS (2006), S. 75.

¹⁶⁰ Eigene Darstellung in Anlehnung an: Klein, Konvergenz (1999), S. 69.

4.3 Zur Eignung herausgestellter Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die interne Steuerung in mittelständischen Unternehmen

Im Folgenden werden bestimmte IFRS-Regelungen auf ihre Eignung zur internen Steuerung in mittelständischen Unternehmen geprüft. Dabei wird zugunsten einer kompakten Übersicht auf eine Prüfung aller IFRS-Standards verzichtet. Es werden vielmehr diejenigen Bestimmungen herausgestellt, die im Rahmen der Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen in Konzernunternehmen vorwiegend betrachtet werden, nochmals eingegrenzt auf diejenigen, welche für den Mittelstand von größerer Bedeutung sein dürften.

4.3.1 Ansatzvorschriften am Beispiel der Aktivierung immaterieller Vermögenswerte

Die immateriellen Vermögenswerte sind gerade für junge mittelständische Unternehmen bspw. in der Technologiebranche von zentraler Bedeutung. Auch betreiben innovative Unternehmen einen nicht unerheblichen Forschungs- und Entwicklungsaufwand, sodass die nähere Betrachtung des Ansatzes von Forschungs- bzw. Entwicklungskosten notwendig scheint. Aus diesem Grund soll hier eine Prüfung der Eignung der IFRS-Regelung zur internen Steuerung vorgenommen werden.

Immaterielle Vermögenswerte werden nach IAS 38.8 definiert als identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz.¹⁶¹ Beispiele für immaterielle Ressourcen im Unternehmen gibt IAS 38.9. Die Kriterien für einen Ansatz als immaterieller Vermögenswert sind dessen Identifizierbarkeit, Beherrschbarkeit der Ressource sowie das Bestehen eines zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens (IAS 38.12 ff.). Sind diese Kriterien erfüllt, stellt die immaterielle Ressource einen aktivierungsfähigen Vermögenswert im Sinne des IAS 38 dar, vorausgesetzt der Wahrscheinlichkeit des Zuflusses eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens für das Unternehmen sowie der zuverlässigen Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Ein explizites Ansatzverbot sieht IAS 36.63 bspw. für Markennamen und Kundenlisten vor. Es wird grundsätzlich nach erworbenen und selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten unterschieden. Den erworbenen immateriellen Vermögenswerten wird durch die gesonderte Anschaffung die Wahrscheinlichkeit eines zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens zugesprochen IAS 38.25. Bei dem Erwerb eines immateriellen Vermögenswertes scheint es keine weiteren Probleme bei der Erfüllung der Ansatzkriterien zu geben.

¹⁶¹ Vgl. *Wagenhofer*, Internationale Rechnungslegung (2005), S. 203.

- selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte

Bei selbst erstellten Vermögenswerten ist die Beurteilung, ob ein Sachverhalt die Ansatzkriterien erfüllt, oft schwieriger. Hierzu wird zunächst der Erstellungsprozess des immateriellen Vermögenswertes in eine Forschungs- und Entwicklungsphase zerlegt.¹⁶²

Grundlegend für die Entscheidung, ob sich der Zeitpunkt der Erstellung in der Forschungs- oder Entwicklungsphase befindet, ist die Nachweisbarkeit eines zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens. Es wird davon ausgegangen, dass in der Forschungsphase vorrangig wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse erlangt werden, denen es jedoch an unmittelbarem Bezug zu bestimmten Produkten oder Verfahren fehlt.¹⁶³

In der darauf folgenden Entwicklungsphase kann ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen erwartet werden. Es werden wegen der Komplexität der Identifizierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten nach IAS 38.57 zusätzliche Ansatzkriterien definiert. Danach ist der zukünftige wirtschaftliche Nutzen durch folgende Nachweise zu belegen:

- (a) technische Realisierbarkeit,
- (b) Absicht zur Fertigstellung des Vermögenswertes durch das Unternehmen,
- (c) Fähigkeit der Nutzung oder des Verkaufs des Vermögenswertes durch das Unternehmen,
- (d) Vorhandensein eines Marktes für den Vermögenswert,
- (e) verlässliche Ermittlung des erzielbaren Betrags,
- (f) verlässliche Ermittlung der Herstellungskosten.

Ab dem Zeitpunkt der kumulativen Erfüllung dieser Voraussetzungen ist der selbst erstellte immaterielle Vermögenswert aktivierungsfähig, d. h. die ab diesem Zeitpunkt entstehenden Kosten können als Vermögenswert in der Bilanz aktiviert werden.

- Eignung der Ansatzvorschriften des IAS 38

Grundsätzlich kann dem Ansatz von immateriellen Vermögenswerten zugute gehalten werden, dass hierdurch die Erfassung von Informationen über die gesamte Unternehmensleistung erfolgt. Dies fördert die Registrierung steuerungsrelevanter Informationen über immaterielle Vermögenswerte im Unternehmen. Dabei entscheiden die Ansatzkriterien darüber, ob ein immaterieller Vermögenswert angesetzt werden darf oder nicht.

¹⁶² Vgl. IAS 38.52 f.

¹⁶³ Vgl. *Scheinpflug* in Beck-IFRS-HB § 4 Rz. 28.

Dies fördert die Vergleichbarkeit einzelner immaterieller Werte. Es werden zusätzliche Beispiele für immaterielle Ressourcen im Unternehmen dargestellt, was der Verständlichkeit zugute kommt. Problematisch ist zu sehen, dass kein Ausweis aller immateriellen Ressourcen im Unternehmen erfolgen kann. Zum einen existieren Ansatzverbote, bspw. für Werbemaßnahmen, zum anderen erfüllen manche immateriellen Ressourcen nicht die Ansatzkriterien. Dies ist im Rahmen der internen Steuerung negativ zu werten, da kein Anreiz gegeben wird, in die nicht ansatzfähigen immateriellen Werte des Unternehmens weiter zu investieren. Auch bedingen die Ansatzverbote eine unvollständige Abbildung der immateriellen Ressourcen, die zumeist den künftigen Erfolg des Unternehmens mit beeinflussen.

Jedoch erfordert das Kriterium der Identifizierbarkeit eine Auseinandersetzung des Unternehmers mit den vorhandenen immateriellen Ressourcen und fördert damit die Identifizierung derer, die zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens beitragen können.¹⁶⁴ Es dürfte gerade für mittelständische Unternehmen bedeutend sein, Wissen über die wirtschaftlich relevanten immateriellen Vermögenswerte im Unternehmen zu generieren. Die Steuerung des wirtschaftlichen Erfolgs der Ressourcen bedingt schließlich ihre Identifikation. Hinsichtlich der nicht ansatzfähigen Ressourcen werden aufgrund des Fehlens der Kontrollierbarkeit durch eine unvollständige Verfügungsmacht Risiken aufgezeigt. Dies kann die Notwendigkeit des Aufbaus einer Risikosteuerung hinsichtlich der immateriellen Ressourcen im Unternehmen aufzeigen.¹⁶⁵

Weiterführende Informationen über die Steuerung der immateriellen Ressourcen im Unternehmen werden im Rahmen von IFRS nicht vorgegeben, jedoch weisen die Ansatzkriterien die Unternehmen auf ihre Informationsbedarfe hin.¹⁶⁶

- Eignung der Ansatzkriterien für Forschungs- und Entwicklungskosten

Die genaue Darstellung der Ansatzkriterien bietet den Unternehmen eine Orientierung zur Beurteilung ihrer Forschungs- und Entwicklungsmaßnahmen. Die Unterscheidung zwischen der technischen und der wirtschaftlichen Dimension im Rahmen der Abgrenzung der Entwicklungsphase unterstützt die Zuteilung der Verantwortung innerhalb des Unternehmens. Ein grober Projektplan mit geeigneten Zielstellungen in Bezug auf die Ansatzkriterien kann aufgestellt werden, sodass hier auch Steuerungs- und Gegensteuerungsmaßnahmen eingeleitet werden können. Die Unternehmen sind gezwungen, im Rahmen

¹⁶⁴ Vgl. *Wagenhofer/Ewert*, Externe Rechnungslegung (2003), S. 130.

¹⁶⁵ Vgl. *Riegler*, Immaterielle Werte (2006), S. 95.

¹⁶⁶ Vgl. in diesem Sinne *Riegler*, Immaterielle Werte (2006), S. 88, 95.

der Projektsteuerung Unterlagen bzw. Informationen über die technische Realisierbarkeit, Schätzung der Investitionskosten, Marktanalysen, Ertragsprognosen sowie Finanzierungspläne zusammenzustellen. Dies kann die Verständlichkeit und Vergleichbarkeit einzelner Projekte ermöglichen. Zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit ist die Objektivität der Daten sicherzustellen. Im Rahmen der Abgrenzung der Forschungs- von der Entwicklungsphase kann sich dies kompliziert gestalten. Hier bestehen Gestaltungsmöglichkeiten bzgl. der verlässlichen Ermittlung von zukünftigen Erträgen. Bei zu erfolgenden Schätzungen sind generell Objektivität und Vergleichbarkeit eingeschränkt.

Hinsichtlich der ansatzfähigen Kosten der Forschung und Entwicklung besteht die Gefahr des Ansatzes ausschließlich eines Bruchteils der Gesamtkosten aufgrund der zwingenden kumulativen Erfüllung der Kriterien.¹⁶⁷ Hierdurch kann eine Vollständigkeit der Informationen nicht gewährleistet werden.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Ansatzvorschriften nach IAS 16 den Ausweis von tatsächlichen wirtschaftlichen Ressourcen fördern, da aus diesem Vermögenswert dem Unternehmen in späteren Perioden ein wirtschaftlicher Nutzen zufließt.

Für ein mittelständisches Unternehmen, das einen hohen Aufwand an Forschung und Entwicklung betreibt, können die Ansatzvorschriften des IAS 38 nützlich sein, um sich anhand dessen bzgl. eines Aufbaus des F&E-Steuerungssystems zu orientieren bzw. die Realisierbarkeit eines selbst erstellten immateriellen Vermögenswertes zu bestimmen. Hier dürfte die Forderung an die Wirtschaftlichkeit der Methode erfüllt werden.

4.3.2 Bewertungsvorschriften am Beispiel der Sachanlagen

Von hoher Relevanz ist die Betrachtung von Sachanlagen, die sich in jedem mittelständischen Unternehmen befinden. Meist stellen die Sachanlagen die größte Position auf der Aktivseite dar. In ihnen ist ein wesentlicher Teil des Kapitals mittelständischer Unternehmen gebunden. Nach HGB erfolgt die Bewertung zum gemilderten Niederstwertprinzip. Damit besteht die Gefahr der Bildung von stillen Reserven. Bei der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten ist der tatsächliche aktuelle Wert unbekannt. Aufgrund der Wesentlichkeit dieses Postens und der vorsichtigen Bewertung nach HGB ist die Prüfung einer Eignung von IFRS zur internen Steuerung notwendig.

¹⁶⁷ Vgl. hierzu *Scheinflug* in Beck-IFRS-HB § 4 Rz. 50 ff. und zu den Möglichkeiten des nachträglichen Ansatzes im Rahmen der Folgebewertung Rz. 74.

Sachanlagen sind nach IAS 16 definiert als „materielle Vermögenswerte, die ein Unternehmen zum Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen ... besitzt und die erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden“¹⁶⁸. Zum erstmaligen Zeitpunkt der Bilanzierung erfolgt die Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dabei können unter bestimmten Voraussetzungen auch nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt werden. IAS 16.13 sieht einen Komponentenansatz bei Austausch, Erneuerung oder Veränderung von Sachanlagen vor. Sollten größere Teile einer Anlage ausgetauscht werden, so sind diese Komponenten eigenständig zu bewerten und über ihre Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben.¹⁶⁹

Für die **Folgebewertung** von Sachanlagen gibt IAS 16.28 ein explizites Wahlrecht. Nach dem Anschaffungskostenmodell sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten um die kumulierten planmäßigen Abschreibungen sowie um Abschreibungen bei Wertminderung zu reduzieren. Dabei sind die tatsächlichen betriebsindividuellen Nutzungsdauern zugrunde zu legen, die auf Basis von Schätzungen festgelegt werden.¹⁷⁰ Die Abschreibungsmethode muss den erwarteten Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens der Sachanlage wiedergeben.¹⁷¹ Möglich sind hier sämtliche nach HGB zulässige Abschreibungsmethoden, sofern sie dem tatsächlichen Werteverzehr entsprechen.¹⁷²

- Neubewertungsmethode

Der wesentliche Unterschied zum HGB ist, dass die Folgebewertung einer Sachanlage als *allowed alternative treatment* auch zum Neubewertungsbetrag erfolgen kann. Dabei ist die Bewertung der Sachanlage zum beizulegenden Zeitwert abzüglich kumulierter planmäßiger Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen vorzunehmen. Der Zeitwert ist gem. IAS 16.6 der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte. Es wird also von einer „hypothetischen Transaktion“¹⁷³ ausgegangen, bei dem der Fair Value den Tauschpreis darstellt.¹⁷⁴

¹⁶⁸ IAS 16.6.

¹⁶⁹ Vgl. Hoffmann in Haufe IFRS-Kommentar § 14 Rdn. 16 f.

¹⁷⁰ Vgl. IAS 16.57.

¹⁷¹ Vgl. Wagenhofer, Internationale Rechnungslegung (2005), S. 188.

¹⁷² Siehe hierzu Hoffmann in Haufe IFRS-Kommentar § 10 Rdn. 20 ff.

¹⁷³ Ewert, Fair Value (2006), S. 23.

¹⁷⁴ Vgl. Pfaff/Kukule, Fair Value (2006), S. 543.

Die Ermittlung des Fair Value erfolgt nach einem 3-Stufenkonzept.¹⁷⁵ Zunächst ist die Ermittlung des Marktpreises zu versuchen (mark-to-market), wie oben dargestellt.

Sollte aufgrund eines fehlenden aktiven Marktes kein Marktpreis ermittelt werden können, sind marktorientierte Vergleichswerte gem. IAS 16.32 anzusetzen. Ist weder ein Marktwert noch ein entsprechender Vergleichswert vorhanden, kann ein plausibler Schätzwert im Rahmen einer alternativen Bewertung mithilfe des Ertragswertverfahrens bzw. zu den abgeschriebenen Wiederbeschaffungskosten ermittelt werden.¹⁷⁶

Die Neubewertungsmethode muss nicht jährlich erfolgen, ist jedoch „in hinreichend regelmäßigen Abständen“¹⁷⁷ durchzuführen und wenn wesentliche Änderungen im beizulegenden Zeitwert zu erwarten sind. Sich dabei ergebende Werterhöhungen sind im Eigenkapital gegen eine Neubewertungsrücklage zu buchen.¹⁷⁸ Wertänderungen über den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Sachanlagevermögens liegend werden nicht erfolgswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung verbucht, auch nicht bei Veräußerung des Gegenstandes. Es erfolgt eine Umbuchung in die Gewinnrücklagen. Eine Wertminderung über die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus ist jedoch erfolgswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung zu buchen.¹⁷⁹ Bei auftretenden außerplanmäßigen Wertänderungen ist die Neubewertung nach IAS 36 mithilfe des Impairment-Tests durchzuführen.¹⁸⁰

- Eignung der Vorschriften des IAS 16

Zunächst ist festzustellen, dass im Rahmen der Ermittlung der Nutzungsdauer einer Sachanlage nach IFRS die zu wählen ist, welche die Abbildung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage des Unternehmens ermöglicht. Das bedeutet, hier werden keine festen Nutzungsdauern vorgeschrieben, sondern sie werden danach bestimmt, wie lange die abzuschreibenden Sachanlagen tatsächlich im Unternehmen genutzt werden.

Dies könnte für ein Unternehmen insoweit interessant zur Übernahme ins interne Rechnungswesen sein, als dass auf die zusätzliche Ermittlung von kalkulatorischen Abschreibungen verzichtet werden kann.¹⁸¹ Jedoch bietet IFRS keinerlei Vorgaben, nach

¹⁷⁵ Vgl. *Velthuis et al.*, Fair Value und internes Rechnungswesen (2006), S. 459.

¹⁷⁶ Vgl. *Peemöller* in Wiley-Kommentar, Abschn. 8, Rdn. 58.

¹⁷⁷ IAS 16.31.

¹⁷⁸ Siehe zu dieser Problematik Pkt. 4.4.2.

¹⁷⁹ Vgl. IAS 16.39 ff.

¹⁸⁰ Siehe zur Diskussion um die Steuerungseignung des IAS 36 *Haaker*, IFRS (2005), S. 351 ff.; *Olbrich*, IFRS (2006), S. 43 ff.

¹⁸¹ Siehe hierzu auch Pkt. 4.4.3.

welchem Vorgehen die optimale Bestimmung der Nutzungsdauer erfolgen sollte. Dies schränkt die Einfachheit der Informationsgenerierung ein.

Im Folgenden wird insbesondere die Prüfung der Neubewertungsmethode auf ihre Einsatzmöglichkeiten im internen Rechnungswesen vorgenommen.

Für ein Unternehmen stellt der Fair Value ein Informationsinstrument dar, das der Ermittlung des tatsächlichen Wertes seiner Sachanlagen dient. Dies ist im Hinblick auf die Aktualität und Relevanz des Datenmaterials positiv zu beurteilen. Ist der Marktpreis verlässlich zu ermitteln, kann der Fair Value als zu erzielender Veräußerungserlös interpretiert werden, sodass er eine „Handlungsalternative des Unternehmens“¹⁸² darstellt. Somit ist es möglich bspw. über die Desinvestition einer Anlage zu entscheiden. Auch werden zeitnah die Erfolge bestimmter Investitionsentscheidungen abgebildet. Dies kann insofern der Investitionssteuerung nutzen, als dass bestimmte Investitionen ex-ante zu beurteilen bzw. ex-post Entscheidungen über Neuinvestitionen zu treffen. Dabei muss jedoch beachtet werden, dass die Informationen keine Grundlage zur Bewertung der Vorteilhaftigkeit einer Investition im Vergleich zu anderen Investitionen bieten, sondern eine Entscheidung „Investition: ja oder nein“ ermöglichen aufgrund des aktuell bewerteten Bestands der Sachanlagen ermöglichen könnte.¹⁸³

Die zentrale Voraussetzung dieser Vorteilhaftigkeit des Fair Value ist jedoch ein vollkommener und vollständiger Markt.¹⁸⁴ Dies ist gleichzeitig das bedeutende Problem, denn es existieren in der Realität Marktunvollkommenheiten und mitunter keine aktiven Märkte.¹⁸⁵

Ein weiteres Problem stellt die bei Ansatz des Fair Value vorausgesetzte Ermittlung eines unternehmensunabhängigen Marktwertes dar.¹⁸⁶ Da es jedoch immer auf die unternehmensindividuelle Verwendung und Verwertung der Vermögenswerte ankommt ist der Fair Value ein unternehmensspezifischer Wert.¹⁸⁷ Hierdurch wird die Objektivität der Informationen gefährdet.

¹⁸² Pfaff/Kukule, Fair Value (2006), S. 543.

¹⁸³ Vgl. in dem Sinne Wagenhofer, Controlling und IFRS (2006), S. 16.

¹⁸⁴ Vgl. Pfaff/Kukule, Fair Value (2006), S. 544.

¹⁸⁵ Vgl. Böcking, Fair Value (2004), S. 38.

¹⁸⁶ Vgl. Velthuis et al., Fair Value und internes Rechnungswesen (2006), S. 459.

¹⁸⁷ Vgl. hierzu ausführlich Ewert, Fair Value (2006), S. 24 f.

Der Fair Value kann jedoch grundsätzlich als zur Steuerung geeignet angesehen werden, wenn die Richtigkeit der Daten gegeben ist. Je tiefer dem Stufenkonzept gefolgt werden muss, umso weniger ist es möglich, einen von unternehmerischen Einflüssen freien Marktwert zu erhalten.¹⁸⁸ Spätestens bei Ansatz eines plausiblen Schätzwertes eröffnen sich weitreichende Ermessensspielräume, bspw. bei der Bestimmung eines Nutzenwertes für eine Sachanlage. Damit sinkt die Sicherung der Genauigkeit des Datenmaterials und damit seine Objektivität und Vergleichbarkeit.

Aus der Perspektive des internen Rechnungswesens, in der keinerlei Ermessensbeschränkungen existieren¹⁸⁹, kann die Fair-Value-Bewertung insofern positiv gesehen werden, als dass sie Ermessensbeschränkungen vorgibt.¹⁹⁰ Dies dient einer einheitlichen Bewertung zum Fair Value, die im internen Rechnungswesen Verlässlichkeit und Nachvollziehbarkeit fördern kann und somit die Vergleichbarkeit einzelner Vermögenswerte ermöglicht. Jedoch sind hierzu zusätzlich interne Richtlinien aufzustellen, welche die nach IFRS eröffneten Ermessensspielräume eingrenzen.

Bezüglich der Objektivität erscheint die Anwendung der Anschaffungskostenmethode besser geeignet. Aus diesem Grund ist die Subjektivität der Ermittlung nach der Neubewertungsmethode mit der dadurch erzielten Aktualität des Datenmaterials abzuwägen. Kann mithilfe der Neubewertungsmethode doch – im Gegensatz zur Anschaffungskostenmethode - die Darstellung eines unverzerrten Bildes der tatsächlichen Vermögenslage erfolgen. Dies ermöglicht eine zukunftsorientierte Betrachtung und die Aufdeckung von stillen Reserven im Unternehmen.¹⁹¹

In Konzernunternehmen bestünde die Möglichkeit, durch die erfolgende Jahresabschlussprüfung durch unabhängige Dritte ein hohes Maß an Objektivität der Fair-Value-Bewertung zu gewährleisten. Dies würde für mittelständische Unternehmen bedeuten, sie könnten keine Objektivität des Datenmaterials erreichen, da der IFRS-Abschluss keiner Jahresabschlussprüfung zu unterliegen hätte. So besteht die Gefahr des Ansatzes eines rein unternehmensspezifischen Wertes und damit der Vortäuschung falscher Tatsachen, indem der zum Fair Value bewerteten Vermögenswerte eine zu hohe Bedeutung zugemessen wird.

¹⁸⁸ Vgl. *Velthuis et al.*, Fair Value und internes Rechnungswesen (2006), S. 459.

¹⁸⁹ Vgl. *Pfaff/Kukule*, Fair Value (2006), S. 548.

¹⁹⁰ Vgl. *Wagenhofer*, Controlling und IFRS (2006), S. 16.

¹⁹¹ Vgl. hierzu kritisch *Schildbach*, Zeitwertbilanzierung (1998), S. 586.

Sachanlagen dienen vor allem zum längerfristigen Gebrauch im Unternehmen und werden i. d. R. nicht zu Veräußerungszwecken gehalten.

Allerdings ist grundsätzlich festzustellen, dass der Unternehmer den Wert seines Unternehmens realistischer abbilden kann, wenn ein aktiver Markt existiert. So könnten bspw. rechtzeitig Entscheidungen über Investition und Desinvestition in die Wege geleitet werden.

Ist kein aktiver Markt vorhanden, kann die Ermittlung des Fair Value alternativ zu Wiederbeschaffungskosten erfolgen. Dies eröffnet die Möglichkeit der Angleichung an die intern verwendeten Wiederbeschaffungskosten zur wirtschaftlich nahen Bewertung von Vermögen. Insofern ist darin eine Angleichung an interne Verfahrensweisen zu sehen.¹⁹² Für mittelständische Unternehmen wäre dieser Sachverhalt interessant, würden die IFRS-Regelungen genaue Vorgaben zur Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten geben. Dies erfolgt allerdings nicht.

Um die Relevanz der Neubewertungsmethode zu gewährleisten, sind aktuelle Daten zu generieren. Die Aktualität ist bei einer jährlichen Ermittlung gegeben. Um auch kurzfristig steuern zu können, wäre zudem eine monatliche Ermittlung nötig. Das muss jedoch aufgrund des hohen Aufwands abgelehnt werden, da zu einer Nutzung der Methode im internen Rechnungswesen deren Wirtschaftlichkeit sicherzustellen ist.

Ebenso ist die jährliche Ermittlung des Fair Values aufwendig und erscheint im Rahmen einer Kosten-Nutzen-Abwägung nicht sinnvoll. Wenn jedoch die Aussagekraft und zeitliche Nähe von Entscheidung und Wirkung eingehalten werden soll, muss die Fair-Value-Bewertung konsequent durchgeführt werden.

Mittelständische Unternehmen haben den hohen Ermittlungsaufwand bei Anwendung der Neubewertungsmethode gegen ihre Aussagefähigkeit und Zukunftsorientierung abzuwägen. Die Entscheidung dürfte im Rahmen einer Kosten-Nutzen-Abwägung und fehlender Praktikabilität regelmäßig zugunsten der Anwendung der Anschaffungskostenmethode fallen. Somit würde sich die Nutzung der alternativen Bewertung zum Fair Value im internen Rechnungswesen nicht durchsetzen.

¹⁹² Vgl. *Barth/Barth*, Unternehmenssteuerung (2004), S. 76.

4.4 Zur Eignung des IFRS-Erfolgskonzepts für die interne Steuerung in mittelständischen Unternehmen

Die Gewinnerwirtschaftung ist die primäre Zielsetzung in mittelständischen Unternehmen. Dabei kann im Rahmen der Ergebnisrechnung der Gesamtgewinn und der Betriebsgewinn ermittelt werden. Der Gesamtgewinn bildet die Grundlage für die Unternehmenssteuerung. Der Betriebsgewinn dient der Kontrolle und Lenkung der innerbetrieblichen Leistungserstellungsprozesse. Inwiefern das IFRS-Erfolgskonzept zur internen Erfolgssteuerung beitragen kann, wird nachfolgend untersucht. Dabei wird auf das Erfolgsverständnis, auf den Erfolgsausweis sowie auf die Erfolgsspaltung nach IFRS eingegangen.

Es kann davon ausgegangen werden, dass sich das nach IFRS verfolgte Gewinnkonzept der ökonomischen Definition des Gewinns annähert.¹⁹³ Danach lässt sich der Gewinn aus dem Vermögen am Ende der Periode abzüglich des Kapitals zu Beginn der Periode ermitteln, entsprechend um Einlagen und Ausschüttungen bereinigt. Dies bedeutet, dass in den Periodengewinn auch die Wertänderungen des Kapitals mit einfließen.¹⁹⁴

Die Annäherung äußert sich zum einen durch die zunehmende Bilanzierung von Zeitwerten und die Einstellung von Wertänderungen in die Neubewertungsrücklage des Eigenkapitals.¹⁹⁵ Zum anderen zeigt sich die Annäherung an dem Gewinnrealisierungskonzept nach IFRS. Danach können Erträge bereits dann erfasst werden, wenn sie realisierbar sind, vorausgesetzt der Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens sowie einer verlässlichen Bestimmung der Ertragshöhe.¹⁹⁶ Hierbei bestehen weitreichende Unterschiede zur Bilanzierung nach HGB. Danach sind alle Wertänderungen erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Die Ertragsrealisierung erfolgt grundsätzlich erst zum Zeitpunkt der Leistungserstellung.¹⁹⁷

Da sich die Gewinnkonzeptionen grundsätzlich voneinander unterscheiden, wird nachfolgend eine Prüfung der IFRS-Regelungen vorgenommen und ermittelt, inwiefern sich diese zur Nutzung im internen Rechnungswesen eignen.

¹⁹³ Vgl. *Weber* in Wiley-Kommentar, Abschn. 3, Rdn. 7.

¹⁹⁴ Vgl. hierzu ausführlich *Weißberger*, Controlling (2006), S. 199 f.

¹⁹⁵ Vgl. hierzu näher *Kütting*, Gewinnkonzeption (2006), S. 1441 ff.

¹⁹⁶ Vgl. F. 92 f.

¹⁹⁷ Vgl. *Kütting*, Gewinnkonzept (2006), S. 1446.

4.4.1 Erfolgsrealisation am Beispiel der Behandlung von langfristigen Fertigungsaufträgen

Eine Relevanz der Betrachtung der Regelung zur Behandlung von langfristigen Fertigungsaufträgen kann für mittelständische Unternehmen darin gesehen werden, dass diese meist in einem Produktbereich spezialisiert sind. Da sie durch ihre geringe Größe kaum Größen-Kosten-Vorteile gegenüber Großunternehmen realisieren können, besteht die Stärke gerade in der Erstellung von Spezialgütern bzw. auf den Kunden zugeschnittene Produkte, die einer längeren Fertigungszeit unterliegen. Dabei stehen sie dem Problem gegenüber, dass ein funktionierendes Projektcontrolling, mit dem eine Teilrealisierung bzw. Fortschritte in der Produktion dokumentiert und beurteilt werden können, im Unternehmen nicht vorhanden ist. Aus diesem Grund wird nachfolgend die Prüfung der Eignung der percentage-of-completion-Methode zur internen Steuerung von derartigen Projekten vorgenommen.

Bei den meisten Fertigungsaufträgen langfristiger Art fallen Beginn und Ende des Projekts in unterschiedliche Rechnungsperioden. Problematisch dabei ist meist die Bestimmung des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung. Bei Projekten, die sich über mehrere Jahre hinziehen, kann es vorkommen, dass im Jahresabschluss einer Periode nicht erkennbar ist, dass ein Projekt in Arbeit ist. In einer folgenden Periode jedoch, z. B. die der Beendigung des Projekts und der Gewinnrealisierung, wird ein übertrieben hoher Umfang des Projekts im Jahresabschluss wiedergegeben. Der Glättung solcher Unregelmäßigkeiten im Jahresabschluss dient die Ertragsrealisierungsmethode nach dem Fertigstellungsgrad – die percentage-of-completion-Methode.

Maßgeblich für die Zuordnung eines Projekts zu den langfristigen Fertigungsaufträgen im Rahmen des IAS 11 ist, dass der Auftrag speziell für einen Auftraggeber ausgeführt wird.¹⁹⁸ Es muss also eine kundenspezifische Einzelerstellung erfolgen.

IFRS folgt hinsichtlich der Ergebnisvereinnahmung bei Fertigungsaufträgen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, d.h. Gewinne werden unabhängig davon vereinnahmt, ob schon ein rechtlich durchsetzbarer Anspruch auf die Forderung existiert. Grundsätzlich sieht IAS 11 die Teilgewinnrealisierung nach Fertigstellungsgrad mit Erlösvereinnahmung vor.¹⁹⁹

¹⁹⁸ Vgl. IAS 11.3.

¹⁹⁹ Vgl. *ADS International* Abschn. 16, Rn. 1 ff.

Die Teilgewinnrealisierung nach IAS 11 steht grundsätzlich im Widerspruch zum handelsrechtlichen Realisationsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Danach ist für einen Umsatzvorgang notwendig, dass der Auftraggeber das Werk abgenommen hat und die Gefahren auf ihn übergegangen sind. Nach HGB ist insoweit die completed-contract-Methode zwingend anzuwenden²⁰⁰

Voraussetzung zur Anwendung der poc-Methode ist nach IFRS die verlässliche Schätzung des Fertigstellungsgrads und des Ergebnisses der Auftragsfertigung. Hierzu muss entsprechend die verlässliche Ermittlung von Auftragskosten und Auftragserlösen möglich sein. IAS 11.30 bietet Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades, bspw. können die am Stichtag angefallenen Auftragskosten zu den an diesem Tag geschätzten gesamten Auftragskosten ins Verhältnis gesetzt werden (cost-to-cost-Methode). Sind die Voraussetzungen für eine Teilgewinnrealisierung nicht erfüllt, verlangt IAS 11 eine Erlösver-einnahmung in Höhe der jeweiligen Auftragskosten (zero-profit-margin-Methode). Ebenso wird die Möglichkeit eingeräumt, die Auftragskosten in der Periode des Entstehens erfolgswirksam zu erfassen, wenn keine verlässliche Schätzung des Auftrags erfolgen kann.²⁰¹ Die cc-Methode wird aber generell abgelehnt, denn auch dabei werden Erlöse ausgewiesen, allerdings auf die Auftragskosten begrenzt, sodass kein Gewinnaufschlag erfolgt.²⁰² Sollte eine Schätzung ergeben, dass Auftragsverluste drohen, weil die Gesamtkosten die Gesamterlöse übersteigen, sind diese erfolgswirksam zu erfassen (IAS 11.36.).

- Eignung der Vorschriften des IAS 11

Hinsichtlich der Behauptung, das Erfolgsrealisationskonzept nach IFRS würde eine Angleichung an den ökonomischen Gewinn bedeuten, kann keine Aussage darüber erfolgen, ob es nun der richtige oder falsche Gewinn ist, der hier ermittelt wird. Es kommt grundsätzlich auf die Zielsetzung der Gewinnermittlung an.

Das HGB folgt dem Realisationsprinzip. Hiernach sind ausschließlich Erträge ab dem Zeitpunkt der vollständigen Leistungserbringung auszuweisen. Diese Vorgehensweise entspricht dem Vorsichtsprinzip und damit dem Gläubigerschutzprinzip, den Zwecksetzungen des Jahresabschlusses nach HGB.

²⁰⁰ Vgl. *ADS International* Abschn. 16, Rn. 180. Allerdings gibt es nach HGB auch Ausnahmen, z. B. wenn die Teilabnahmen vertraglich vereinbart wurden.

²⁰¹ Vgl. IAS 11.32.

²⁰² Vgl. *ADS International*, Abschn. 16, Rn. 41.

Zum Zweck der Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Informationen werden nach IFRS bereits Erträge erfasst, ohne dass die tatsächliche Rechnungslegung erfolgt ist. Es gilt nicht der realisierte sondern der realisierbare Ertrag. Damit erfolgt ein früherer Erfolgsausweis als nach HGB.²⁰³

Die für mittelständische Unternehmen untersuchte Zielsetzung ist die von IFRS zur Informationsvermittlung. Hier gilt es also weniger, den ausschüttungsfähigen Gewinn auszuweisen, sondern informativ für das Unternehmen den realisierbaren Gewinn. Dabei soll dieser Gewinnausweis im internen Rechnungswesen zur internen Steuerung des Erfolgs beitragen. Insofern kann eine Vorteilhaftigkeit der poc-Methode geprüft werden.

Voraussetzung für die Teilgewinnrealisierung ist, wie oben dargestellt, die verlässliche Schätzung des Fertigstellungsgrades. Bei dessen Feststellung existieren jedoch meist Anwendungsprobleme.²⁰⁴ In IAS 11.30 wird diese Problematik aufgegriffen, indem zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades Vorschläge unterbreitet werden. Zusätzlich wird in IAS 11.29 darauf hingewiesen, dass eine verlässliche Schätzung i. d. R. die Existenz eines wirksamen internen Budgetierungs- und Berichtssystems voraussetzt. Die verlässliche Ermittlung der Auftragskosten und -erlöse erzwingt eine Kostenplanung, welche die Leistungsanforderungen durch den Auftraggeber festhält, und eine mitlaufende Auftragskalkulation, durch die die anfallenden Kosten erfasst werden, um Kosten- und Zeitabweichungen ermitteln zu können.²⁰⁵ Die Steuerung von Fertigungsaufträgen wird damit ermöglicht und sollte zudem anhand von Netzplänen erfolgen.²⁰⁶

Allerdings gibt IFRS nicht vor, wie die Gestaltung eines solchen effektiven Budgetierungs- und Reportingsystems zu erfolgen hat. Insofern sind zur Anwendung der poc-Methode die Voraussetzungen im internen Rechnungswesen, wie oben dargestellt, zu schaffen. Erst dann kann die poc-Methode eine sinnvolle und verlässliche Abbildung von Fertigungsaufträgen gewährleisten.²⁰⁷

Zur Schaffung eines internen Steuerungssystems für Fertigungsaufträge können die IAS 11-Regelungen jedoch unterstützend zum Einsatz kommen. Es werden in IAS 11.1 ff. explizite Anwendungsvoraussetzungen dargestellt. Dies ermöglicht eine konkrete und vergleichbare Anwendung.

²⁰³ Vgl. *Küting*, Gewinnrealisierung (2006), S. 1446 f.

²⁰⁴ Vgl. *Hayn* in Wiley Kommentar, Abschn. 7, Rdn. 57.

²⁰⁵ Vgl. *ADS International*, Abschn. 16, Rn. 49.

²⁰⁶ Vgl. *Velte*, poc-Methode (2006), S. 227.

²⁰⁷ Vgl. *ADS International*, Abschn. 16, Rn. 53.

In den Anwendungsbereich des IAS 11 können auch relativ kurzfristige Fertigungsaufträge hineinfallen.²⁰⁸ Würden diese nach der poc-Methode monatlich ermittelt, könnte damit eine Vergleichbarkeit zwischen allen Fertigungsaufträgen erreicht werden. Dementsprechend wäre auch eine kurzfristige Gegensteuerung möglich.

Hinsichtlich der Problematik der zurechenbaren Kosten erfolgt eine detaillierte Darstellung in IAS 11.17. Zudem wird in IAS 11.29 dargestellt, wann in der Regel eine verlässliche Schätzung der Auftragskosten und -erlöse gegeben ist. Sind die Auftragskosten und -erlöse ermittelt, erfolgt die erfolgswirksame Verbuchung der Aufwendungen und Erträge über die Gewinn- und Verlustrechnung. Insofern hat dies Auswirkungen auf den ausgewiesenen Erfolg des Unternehmens. Damit wird eine verständliche und nachvollziehbare Beurteilung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage ermöglicht.

Im internen Rechnungswesen hat ebenfalls eine ergebnisorientierte Steuerung von Fertigungsaufträgen zu erfolgen.²⁰⁹ Diese wird durch die poc-Methode besser gewährleistet als durch die cc-Methode. Hier werden bei Nichtexistenz eines Systems zur Projektsteuerung die anfallenden Kosten lediglich zusammengerechnet und keine Abweichungsanalysen durch den Vergleich der Plan- mit den Istkosten durchgeführt. Insofern fördert die Anwendung der poc-Methode eine effiziente Steuerung von Fertigungsaufträgen im internen Rechnungswesen.

Für die interne Steuerung als vorteilhaft ist auch die jährliche Berücksichtigung von Schätzungsänderungen gemäß IAS 11.38 zu beurteilen, da hier gegengesteuert werden kann. Sich aus den Schätzungsänderungen ergebende Verluste sind sofort ergebniswirksam zu erfassen, sodass in der Erfolgsrechnung eine vollständige Dokumentation erfolgt. Bei der Verlustantizipation wird allerdings dem Imparitätsprinzip in seiner strengen Form gefolgt. Dies kann zu einer eher vorsichtigen als richtigen Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse führen.²¹⁰

4.4.2 Erfolgsausweis nach IFRS und die Problematik der Fair Value Bewertungen

In der Bilanzierung von Zeitwerten und der Einstellung der Differenzen in die Neubewertungsrücklage wird ebenfalls eine Annäherung an die ökonomische Gewinn-

²⁰⁸ Vgl. *Heyn* in Wiley-Kommentar, Abschn. 7, Rdn. 59.

²⁰⁹ Vgl. *Kümpel*, *Integration* (2002), S. 907.

²¹⁰ Vgl. in diesem Sinne auch *Klein*, *Konvergenz* (1999), S.76.

definition gesehen.²¹¹ Im Rahmen der Ergebnisrechnung würde dies den vollständigen Ausweis des tatsächlichen Gesamtgewinns des Unternehmens ermöglichen, der als Grundlage für die Unternehmenssteuerung dient.

Um dem ökonomischen Gewinn zu entsprechen, müsste sich das Jahresergebnis aus der Veränderung des Reinvermögens eines Unternehmens bereinigt um Transaktionen mit den Eigenkapitalgebern ergeben. Dies impliziert den Ansatz aller Vermögenswerte und Schulden zu ihren Marktwerten, einschließlich des originären Goodwills.²¹² Darüber hinaus würde dies bedeuten, dass über die Totalperiode hinweg gesehen die Summe aller Einzahlungsüberschüsse gleich der Summe aller Gewinne ist (Kongruenzprinzip). Nach Geltung des Kongruenzprinzips hat der Kapitalwert aller Gewinne über die Totalperiode dem Kapitalwert aller Zahlungsüberschüsse zu entsprechen.²¹³ Auf die einzelne Periode herunter gebrochen ist zur Einhaltung des Kongruenzprinzips die clean-surplus-Bedingung zu erfüllen. Diese besagt, dass sämtliche das bilanzielle Eigenkapital verändernde Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden müssen, ausgeschlossen die auf Transaktionen mit Anteilseignern basierenden.²¹⁴

Die Neubewertungsmethode stellt eine Annäherung an die oben beschriebene Gewinndefinition dar. Fair Value Bewertungen sind bspw. vorgesehen für die Neubewertung von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten (IAS 16.38) oder auch für die Bewertung von bestimmten Finanzinstrumenten (IAS 39). Jedoch erfolgt die Neubewertung von Vermögen nach IFRS nur unvollständig, d. h. nicht alle Vermögenswerte und Schulden können zum Fair Value bewertet werden. Entsprechend erfolgt kein vollständiger Ansatz von Vermögenswerten und Schulden zum Marktwert.

Problematisch ist auch die Behandlung von Wertänderungen im Rahmen der Neubewertungsmethode, denn sie werden grundsätzlich erfolgsneutral in einer Neubewertungsrücklage erfasst. Teilweise erfolgt eine nachgelagerte erfolgswirksame Erfassung der Wertänderungen, wie z. B. Auf- und Abwertungen von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten im Rahmen der Neubewertung. Teilweise gehen die Änderungen vollständig an der Erfolgsrechnung vorbei, wie z. B. Fehlerberichtigungen (IAS 8). Dies stellt einen Verstoß gegen die clean-surplus-Bedingung und damit gegen das Kongruenz-

²¹¹ Vgl. *Kütting*, Gewinnrealisation, (2006), S. 1441.

²¹² Vgl. *Weißberger*, Controlling (2005), S. 200.

²¹³ Vgl. *Ewert/Wagenhofer*, Interne Unternehmensrechnung (2003), S. 76.

²¹⁴ Vgl. hierzu *Ewert/Wagenhofer*, Interne Unternehmensrechnung (2003), S. 79.

prinzip dar. Dieses Vorgehen kann mit dem Gewinnverständnis nach IFRS begründet werden. IFRS folgt konzeptionell dem bilanzorientierten Ansatz (asset-liability-approach).²¹⁵ Demnach setzt sich der Gewinn zusammen aus den gesamten Erträgen und Aufwendungen der Periode und den Aufwendungen und Erträgen, die im Eigenkapital erfasst werden (total comprehensive income) (IAS 1.98).

Die Grundlage zur Erfolgssteuerung im internen Rechnungswesen ist ein klares und aussagefähiges Periodenergebnis.²¹⁶ Es dient zur Beurteilung von getroffenen Entscheidungen im Rahmen der Kontrolle und internen Steuerung. Dabei hat der periodenbezogene Erfolg Aussagen über die Wertschaffung und Wertvernichtung des Unternehmens zu machen. Hierzu werden in der internen Ergebnisrechnung Zinsen auf das in der Periode gebundene Kapital berechnet, die sodann vom Periodenerfolg abgezogen werden. Zum anderen ist die Einhaltung der clean-surplus-Bedingung notwendig, sodass alle relevanten Erfolgskomponenten auch vollständig in die Ergebnisrechnung einfließen.²¹⁷ Hieraus lässt sich schlussfolgern, dass das interne Rechnungswesen einen gewinnorientierten Ansatz der Rechnungslegung fordert.²¹⁸

- Eignung des Erfolgsausweises nach IFRS

IFRS verfolgt den bilanzorientierten Ansatz. Dabei muss das Gewinnverständnis von IFRS beachtet werden, nach dem auch realisierbare Gewinne ausgewiesen werden können und nicht nur realisierte Gewinne. Sind diese Gewinne auf Basis verlässlich geschätzter Informationen ermittelt worden, können sie den tatsächlichen Erfolg des Unternehmens wiedergeben. Im Rahmen der Fair-Value-Bewertung wird jedoch die vom internen Rechnungswesen geforderte Einhaltung der clean-surplus-Bedingung verletzt. Dies führt dazu, dass die im internen Rechnungswesen anzusetzenden Eigenkapitalkosten zwar auf das gesamte in der Periode gebundene Kapital berechnet werden. Ein denen gegenüberstehender Ertrag wird jedoch nicht erfolgswirksam erfasst. Dies führt zu einem verzerrten Erfolgsausweis.²¹⁹ Dem kann durch Hinzurechnung der Neubewertungsrücklage zum Periodenergebnis entgegengekommen werden.

Eine derartige Vorgehensweise setzt jedoch die Verlässlichkeit der Schätzung des Fair Value voraus. Die Zurechnung der Wertänderungen zum Erfolg kann dann nachteilig sein, wenn sie reine Zufallgrößen darstellen. Diese Gefahr besteht bspw., wenn Fehler bei der

²¹⁵ Vgl. *Wagenhofer*, Controlling und IFRS (2006), S. 18.

²¹⁶ Vgl. *ebd.*

²¹⁷ Vgl. *Velthuis et al.*, Fair-Value-Ansatz (2006), S. 876.

²¹⁸ Vgl. *Wagenhofer*, Controlling und IFRS (2006), S. 18.

²¹⁹ Vgl. *Velthuis et al.*, Fair-Value-Ansatz (2006), S. 876.

Schätzung unterlaufen.²²⁰ Auch können bei bestimmten zum Fair Value bewerteten Sachanlagen große Preisschwankungen bestehen.²²¹ Dies gefährdet eine verlässliche Schätzung und führt zu Erfolgsschwankungen.

Der frühere Erfolgsausweis durch Einlegung von Wertänderungen in die Neubewertungsrücklage ist jedoch grundsätzlich positiv zu sehen. Zeitnah werden Ergebnisse bestimmter Maßnahmen dargestellt. Dies ermöglicht die Beurteilung von getroffenen Entscheidungen und - wenn nötig - eine kurzfristige Ergreifung von Gegensteuerungsmaßnahmen.²²²

Allerdings leidet die Analysefähigkeit der Erfolgsrechnung unter dem Erfolgsausweis. Die Vergleichbarkeit einzelner Periodenergebnisse gestaltet sich ebenfalls als schwierig durch das Gemisch von erfolgsneutral und erfolgswirksam erfassten Wertänderungen. Mitunter kann es dazu kommen, dass den im Rahmen der Fair-Value-Bewertung erfolgsneutral erfassten Wertänderungen mehr Bedeutung zugemessen wird als dem eigentlichen Betriebsergebnis.²²³

Der nach IFRS ausgewiesene Periodenerfolg kann mittelständischen Unternehmen zu Informationszwecken dienlich sein. Das nach HGB ausgewiesene Periodenergebnis wird zwar unter Einhaltung des Kongruenzprinzips ermittelt. Dies ist zum einheitlichen und vergleichbaren Erfolgsausweis vorteilhaft. Jedoch werden nur realisierte Erfolge berücksichtigt, die in naher oder ferner Zukunft realisierbaren aber nicht. Zudem unterliegt das Ergebnis erheblichen Restriktionen bzgl. einer vorsichtigen und gläubigerschutzorientierten Aufwands- und Ertragsrealisierung.

Nach IFRS muss bei der Beurteilung des Unternehmensgewinns berücksichtigt werden, wie er sich zusammensetzt. Dies bedeutet vor allem, die Relevanz der Neubewertungsrücklage möglichst objektiv einzuschätzen und ihr neben dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit die angemessene Bedeutung zuzuweisen.

4.4.3 Erfolgsspaltungskonzept der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS und die Möglichkeiten einer Harmonisierung mit der Betriebsergebnisrechnung

Zur Steuerung des Ergebnisses der Leistungsfähigkeit eines Unternehmens wird im internen Rechnungswesen die Betriebsergebnisrechnung erstellt. Dabei wird ausschließlich

²²⁰ Vgl. *Ballwieser et al.*, Fair Value (2004), S. 543.

²²¹ Vgl. *Schildbach*, Zeitwertbilanzierung (1998), S. 585.

²²² Vgl. *Velthuis et al.*, Fair Value und internes Rechnungswesen (2006), S. 463.

²²³ Vgl. *Ballwieser et al.*, Fair Value (2004), S. 544.

das ordentliche Ergebnis zzgl. kalkulatorischer Kosten ausgewiesen. Neutrale Positionen werden dabei vernachlässigt.²²⁴ Inwieweit sich die Ermittlung des Ergebnisses der betrieblichen Tätigkeit nach IFRS für die Harmonisierung mit der internen Betriebsergebnisrechnung eignet, wird nachfolgend anhand des Erfolgsspaltungskonzepts der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS geprüft.

Durch die Ansatz- und Bewertungskonzeptionen nach IFRS, die auf die Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage des Unternehmens ausgerichtet sind, kann die Möglichkeit der Übernahme der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS in das interne Rechnungswesen diskutiert werden. Hierbei wäre das Ergebnis eine Harmonisierung der Ergebnisermittlung nach IFRS mit der internen Betriebsergebnisrechnung. Für mittelständische Unternehmen müsste damit die Ermittlung des tatsächlichen Ergebnisses ihrer betrieblichen Tätigkeit auf Basis IFRS möglich sein.

Die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung ist gem. IAS 1.91 f. sowohl nach dem Gesamtkosten- als auch nach dem Umsatzkostenverfahren erlaubt. Dabei wird beiden Verfahren die betriebswirtschaftliche Aussagekraft zugesprochen.²²⁵

In Bezug auf eine Harmonisierung mit der internen Ergebnisrechnung wäre das Umsatzkostenverfahren anzuwenden. In IAS 1.92 wird eine beispielhafte Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren dargeboten:

	Umsatzerlöse
-	Umsatzkosten
=	Bruttogewinn
+	Sonstige Erträge
-	Vertriebskosten
-	Verwaltungsaufwendungen
-	Andere Aufwendungen
=	Gewinn

Abbildung 4 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS 1.92²²⁶

²²⁴ Vgl. *Wöhe*, Betriebswirtschaft (2005), S. 819.

²²⁵ Vgl. IAS 1.94.

²²⁶ Eigene Darstellung.

Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind weitere Informationen über die Art der Aufwendungen, einschließlich planmäßiger Abschreibungen anzugeben sowie Aufwendungen für Arbeitnehmer.²²⁷ Wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten sind auszuweisen, u. a. außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen.²²⁸

Zusätzliche Posten, Überschriften, Zwischensummen sind gemäß IAS 1.83 darzustellen, wenn es für das Verständnis der Ertragslage des Unternehmens notwendig ist. IAS 1.85 verbietet explizit den Ausweis von außerordentlichen Posten. Demnach sind also alle Vorgänge dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

Die interne (kalkulatorische) Betriebsergebnisrechnung dient als laufende Erfolgsmessung der Wirtschaftlichkeitskontrolle.²²⁹ Aus diesem Grund werden im internen Rechnungswesen zur Ermittlung des tatsächlichen Betriebsergebnisses i. d. R. betriebswirtschaftliche interne Werte in Ansatz gebracht. Dies sind kalkulatorische Anders- und Zusatzkosten. Dabei ist unter Anderskosten ein bewertungsbedingter Aufwand zu verstehen, der vorliegt, wenn Aufwendungen oder Erträge ihrem Wesen nach, jedoch nicht in der Höhe gleichartig sind. Zusatzkosten sind diejenigen, denen in der Gewinn- und Verlustrechnung keine Aufwendungen gegenüberstehen (bspw. kalkulatorischer Unternehmerlohn).²³⁰

- Verzicht auf den Ansatz kalkulatorischer Kosten

Eine Angleichung der internen und externen Ergebnisrechnung dient der Einheitlichkeit des Wertniveaus. Es könnten darüber hinaus kostenintensive Doppelrechnungen vermieden werden.

Um die Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS an die interne Betriebsergebnisrechnung angleichen zu können, ist die Eliminierung der intern verwendeten kalkulatorischen Kosten notwendig.²³¹ In Bezug auf die kalkulatorischen Abschreibungen bietet sich dies an. Nach IAS 16 hat die Wahl der Abschreibungsmethode danach zu erfolgen, dass der tatsächliche wirtschaftliche Wert des Vermögens ausgewiesen wird. Im Rahmen der Fair-Value-Bewertung ist zudem eine Abschreibung auf den Wiederbeschaffungswert möglich, was regelmäßig auch im Rahmen der kalkulatorischen Abschreibung in der internen Ergebnisrechnung erfolgt. Insofern wäre hier die Angleichung von bilanzieller und kalkulatorischer Abschreibung zum Zweck der Substanzerhaltung möglich.

²²⁷ IAS 1.93.

²²⁸ IAS 1.86.

²²⁹ Vgl. *Weißberger*, Controlling (2005), S. 191.

²³⁰ Vgl. *Wöhe*, Betriebswirtschaft (2005), S. 819.

²³¹ Vgl. *Weißberger*, Integrierte Ergebnisrechnung (2006), S. 31.

Problematisch gestaltet sich auch eine Abschreibung über Null hinaus, die im internen Rechnungswesen vorgenommen wird, wenn das Anlagevermögen weiter genutzt wird. Nach IFRS ist eine solche Abschreibung nicht zugelassen.²³²

Ein Verzicht auf den Ansatz von kalkulatorischen Wagnissen zugunsten einer Harmonisierung ist kritisch zu sehen. Diese dienen der Glättung von Risiken über mehrere Perioden. Eine derartige Aufwandsglättung kann nach IFRS nicht vorgenommen werden, da eine zeitnahe Periodenberichterstattung zu erfolgen hat.²³³ Eine Angleichung könnte hier erfolgen, in dem Wagnisse nur in der Höhe und Form angesetzt werden, in der eine Rückstellungsbildung im Rahmen des IAS 37 erfolgen kann. Dabei ist zu beachten, dass ausschließlich für Verpflichtungen gegenüber Dritten Rückstellungen gebildet werden dürfen. In diesem Rahmen könnte bspw. die Nutzung der Informationen über den Ansatz von Gewährleistungswagnissen nach IFRS im internen Rechnungswesen geprüft werden.²³⁴

In Einzelunternehmen und Personengesellschaften hat zudem ein Ansatz von kalkulatorischem Unternehmerlohn und evtl. kalkulatorischer Miete zu erfolgen. Hier besteht keine Angleichungsmöglichkeit, sodass diese Berechnung zusätzlich erfolgen muss. Auch auf die interne Berechnung von Eigenkapitalkosten kann grundsätzlich nicht verzichtet werden. Über die Eigenkapitalkosten ist die Verwendung des Betriebsvermögens zum Zweck der betrieblichen Leistungserstellung abzugelten. Ein Ansatz solcher Opportunitätskosten ist im externen Rechnungswesen nicht vorgesehen.²³⁵

Für mittelständische Unternehmen wäre die Angleichung von interner und externer Ergebnisrechnung insofern lohnenswert, als dass ein einheitliches Ergebnis ausgewiesen werden würde.²³⁶ Jedoch kann dies – wie oben dargestellt – nicht ohne Überleitungsrechnungen erfolgen. Auch kann der Verzicht auf den Ansatz kalkulatorischer Kosten ausschließlich im Rahmen der gesamtunternehmensbezogenen Ergebnisrechnung weiter diskutiert werden. In der kurzfristigen Erfolgsrechnung auf Produkt- und Prozessebene ist von dem Verzicht auf kalkulatorische Kosten abzuraten, Planungs- und Kalkulations-

²³² Vgl. *Zirkler/Nohe*, Harmonisierungsansätze (2004), S. 136 f.

²³³ Vgl. *Weißberger*, Controlling (2005), S. 199.

²³⁴ Vgl. *Barth/Barth*, Unternehmenssteuerung (2004), S. 77 f.

²³⁵ Fraglich ist allerdings, ob eine Vermeidung der kalkulatorischen Eigenkapitalkosten durch den Einsatz von wertorientierten Steuerungsgrößen möglich ist, bspw. werden zur Berechnung des EVA sowohl Eigen- als auch Fremdkapitalkosten berücksichtigt.

²³⁶ Vgl. *Weißberger*, Integrierte Ergebnisrechnung (2006), S. 32.

rechnungen sind beizubehalten. Insbesondere darf nicht auf die Durchführung der Deckungsbeitragsrechnung verzichtet werden.²³⁷

In der Literatur wird in diesem Zusammenhang mehrfach dargestellt, dass aufgrund der Anwendung des angloamerikanischen Rechnungslegungskonzepts US-GAAP eine Zweiteilung der internen und externen Ergebnisrechnung, wie sie in Deutschland existiert, gar nicht entstehen konnte. Auch ist die in Deutschland übliche begriffliche Differenzierung zwischen Aufwand und Kosten bzw. Ertrag und Erlöse nicht bekannt. Aufgrund dessen wäre eine Vereinheitlichung der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS an die interne Ergebnisrechnung möglich. Dabei muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass auch in den Unternehmen, die nach US-GAAP bilanzieren, für fallspezifische Sonderrechnungen der Ansatz von Opportunitätskosten üblich ist.²³⁸

- Eignung des Erfolgsspaltungskonzepts nach IFRS

Für eine Angleichung an die interne Ergebnisrechnung ist zudem eine Aufspaltung des externen Ergebnisses in das Betriebsergebnis, Finanzergebnis und außerordentliches Ergebnis notwendig. Die Bildung von Zwischenergebnissen ist zwar nach IFRS erlaubt. Wie die Ergebnisspaltung zu erfolgen hat, wird jedoch nicht explizit in den Standards ausgeführt. Kritisch ist das Verbot des Ausweises eines außerordentlichen Ergebnisses. Damit sind außerordentliche Aufwendungen und Erträge dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, mitunter dem Betriebsergebnis, zuzuordnen. Durch die Angabe dieser eher zufällig auftretenden Größen im Betriebsergebnis ist dessen Aussagefähigkeit eingeschränkt und erschwert die Vergleichbarkeit.

Die Vorgaben der IFRS-Regelungen zur Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung sind eher unvollkommen. Dies scheint insoweit problematisch, als dass Überleitungsrechnungen vorgenommen werden müssen, um das Betriebsergebnis auf Basis der aus der Gewinn- und Verlustrechnung gewonnenen Informationen zu ermitteln. Diesbezüglich erhält der Mittelständler keine weiteren Vorgaben zur Ermittlung seines Betriebsergebnisses. Dies ist jedoch die Grundlage einer Kontrolle und Steuerung der betrieblichen Leistungsfähigkeit.

²³⁷ Vgl. dazu am Bsp. der Siemens AG *Zirkler/Nohe*, Harmonisierung (2003), S. 224.

²³⁸ Vgl. *Haller*, Harmonisierung (1997), S. 273.

Es kann konstatiert werden, dass mittelständische Unternehmen durch Anwendung von IFRS auf eine interne kalkulatorische Rechnung nicht verzichten können. Es sind zwar Harmonisierungsmöglichkeiten vorhanden, z. B. bzgl. eines Verzichts auf den Ansatz kalkulatorischer Abschreibungen. Eine zusätzliche interne kalkulatorische Rechnung kann dadurch nicht ersetzt werden.

5 Fazit

Die Diskussion um die Einführung der IFRS-Rechnungslegungsvorschriften wird seit geraumer Zeit für mittelständische Unternehmen geführt. Neben den Vorteilen eines international vergleichbaren Jahresabschlusses, einer besseren Beurteilung im Rahmen des Ratingverfahrens (Basel II) und einer Akquisition von internationalen Kunden und Lieferanten wird eine Nutzung der Jahresabschlussinformationen nach IFRS zur internen Steuerung gesehen. Da mittelständische Unternehmen eine herausragende Stellung in Deutschland einnehmen, ist die Überprüfung der Behauptung auf ihre Werthaltigkeit unerlässlich. Dies war die Zielstellung dieser Arbeit.

Dabei waren bestimmte Gegebenheiten zu beachten. Die Möglichkeiten einer Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen werden seit Mitte der 90er Jahre ausschließlich für Unternehmen untersucht, die eine divisionale Organisationsstruktur mit einer ausgeprägten Dezentralisierung der Verantwortungsbereiche aufweisen. Dabei sehen sich diese Unternehmen aufgrund der dadurch entstehenden Informationsasymmetrien mit der principal-agent-Problematik konfrontiert. Durch die Annäherung des internen Reportings an die externe Berichterstattung wird versucht, eine einheitliche Datenbasis zur Bildung von Steuerungskennzahlen zu schaffen, die sowohl intern als auch extern kommuniziert werden können. So sollen die Ziele der Anteilseigner mit den Zielstellungen des Managements zunächst vereinheitlicht und demgemäß auf Geschäftsbereichsebene segmentiert werden. Die Harmonisierungsdiskussion bekam einen weiteren Aufwind durch die seit dem 1.1.2005 verpflichtende Anwendung der IFRS-Rechnungslegungsvorschriften im Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen, sodass heute die Umstellung auf IFRS als wesentliche Voraussetzung für eine Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen gesehen wird. Durch die internationale Ausrichtung und den Erwerb ausländischer Tochtergesellschaften durch deutsche Konzernunternehmen können Verständnisprobleme in Bezug auf die Ermittlung von Erfolgskennzahlen in einem zweigeteilten Rechnungswesen auftreten. Durch eine

Harmonisierung versuchen Konzernunternehmen, die Aufstellung von einheitlichen und international verständlichen Steuerungskennzahlen auf Basis IFRS zu erleichtern.

Um die Möglichkeiten der Nutzung von IFRS im internen Rechnungswesen mittelständischer Unternehmen prüfen zu können, wurden zunächst die diesen Unternehmen obliegenden Besonderheiten herausgearbeitet. Dabei ist festgestellt worden, dass die Mehrzahl der Unternehmen des typischen Mittelstands in Deutschland eigentümergeführt ist, charakterisiert durch die Einheit von Leitung und Eigentum. Diese Besonderheit schlägt sich in Planung und Organisation der Unternehmen nieder. Zudem tritt in Eigentümerunternehmen die principal-agent-Problematik i. d. R. nicht auf. Eigentümergeführte Unternehmen sind wenig dezentralisiert und der oder die Eigentümer sind gleichzeitig an der Geschäftsführung beteiligt. Es wurde ferner festgestellt, dass die typischen mittelständischen Unternehmen weitgehend konzernunabhängig sind. Damit fallen die für Konzernunternehmen bedeutenden Gründe der Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen weg. Zudem besteht für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen keine Verpflichtung zur Anwendung von IFRS. Ihnen wurde vom Gesetzgeber die Möglichkeit der additiven Einführung zu Offenlegungszwecken gegeben.

So galt es zu prüfen, ob für mittelständische Unternehmen eine Nutzung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach IFRS im internen Rechnungswesen von Nutzen sein kann. Es wurde dabei unterstellt, dass die Unternehmen nicht über ausreichende interne Steuerungs- und Kontrollsysteme verfügen.

Hinsichtlich der Ansatzvorschriften nach IFRS für immaterielle Vermögenswerte wurde aufgezeigt, dass durch deren Anwendung eine Identifikation und damit Steuerung von immateriellen Ressourcen im Unternehmen ermöglicht wird. Durch die strengen Ansatzkriterien kann jedoch keine allumfassende Steuerung sämtlicher immaterieller Ressourcen des Unternehmens gewährleistet werden.

Im Rahmen des Ansatzes selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte bietet IAS 38 die Möglichkeit der Aufteilung des Erstellungsprozesses in eine Forschungs- und eine Entwicklungsphase. Zur Einordnung von F&E-Tätigkeiten in die Entwicklungsphase verlangt IAS 38 die Erfüllung von bestimmten technischen und wirtschaftlichen Voraussetzungen. Dadurch wird die Einführung eines Steuerungs- und Kontrollsystems für

Forschungs- und Entwicklungsmaßnahmen auf Basis der durch den Standard gestellten Bedingungen erzwungen.

Die Möglichkeit einer nach IAS 16 alternativen Folgebewertung von Sachanlagen zum Fair Value gibt entscheidende Informationen über das Vermögen im Unternehmen. Dies kann die Unterbewertung von Vermögen einschränken bzw. zur Aufdeckung von stillen Reserven führen. Jedoch ist die Ermittlung des Fair Values mit erheblichen Komplikationen verbunden. Der erhebliche Anteil von Ermessensspielräumen und die Manipulationsmöglichkeiten sind zudem nachteilig für eine objektive Bewertung. Aus diesem Grund kann davon ausgegangen werden, dass mittelständische Unternehmen die Möglichkeit einer Anwendung der Neubewertungsmethode nicht nutzen würden.

Eine Anwendung der poc-Methode fördert und fordert die Kontrolle und Steuerung von langfristigen Fertigungsaufträgen im Unternehmen durch ausführliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach IAS 11. Zudem erlaubt sie einen dem Fertigungsfortschritt entsprechenden Erfolgsausweis und dient damit der Aufwands- und Ertragsglättung über einzelne Perioden der Fertigung hinweg.

Zur Harmonisierung der Gewinn- und Verlustrechnung mit der internen (kalkulatorischen) Betriebsergebnisrechnung wurde festgestellt, dass diese nicht ohne zusätzliche Überleitungsrechnungen erfolgen kann. Der Verzicht auf den Ansatz von kalkulatorischen Abschreibungen im internen Rechnungswesen ist bei Anwendung von IFRS zwar möglich. Auf den Ansatz von kalkulatorischen Wagnissen und Eigenkapitalkosten darf jedoch nicht verzichtet werden, da diese zwingend im internen Rechnungswesen zu berücksichtigen sind. Zudem ist in mittelständischen Unternehmen eventuell der Ansatz von kalkulatorischem Unternehmerlohn und kalkulatorischer Miete notwendig.

Schon die hier geprüften Bilanzierungs- und Bewertungskonzeptionen zeigen, welcher Aufwand in mittelständischen Unternehmen betrieben werden müsste, um eine realistische Darstellung ihrer Vermögens- und Ertragslage zu erreichen. Eine richtige Darstellung ist zudem nur bei einer vollständigen Anwendung der IFRS-Standards möglich. Das würde bedeuten, dass bspw. bei der Bewertung zum Fair Value korrespondierend latente Steuern zu bilden sind. Auch die Durchführung des Impairment-Tests nach IAS 38 kann mit erheblichen Komplikationen verbunden sein.

Der aus den Möglichkeiten der Nutzung bestimmter Methoden nach IFRS im internen Rechnungswesen gewonnene Nutzen müsste die Kosten der zusätzlichen Einführung von IFRS übersteigen oder zumindest kompensieren.

Es gibt zwar Ansätze, wie z. B. die Vorgaben zur Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten oder auch die Behandlung von langfristigen Fertigungsaufträgen, die nutzbar für Vorgaben im internen Rechnungswesen sind.

Hierzu gilt es, sich mit den Sachverhalten auseinanderzusetzen, um kostenintensive Vorhaben besser beurteilen zu können. Insofern kann IFRS auch als Chance verstanden werden. Es werden durch die Forderung entscheidungsunterstützender Informationen gemäß IFRS Lücken in der Organisation und dem betrieblichen Geschehen aufgezeigt. Bisher eher nachlässig durchgeführte Kalkulations- und Kostenzuordnungsrechnungen werden genauer vorgenommen. Zudem kann eine Annäherung an die Darstellung des tatsächlichen wirtschaftlichen Vermögens erreicht werden. Hierdurch könnten mittelständische Unternehmen besser über die Substanz des Unternehmens informiert werden.

Jedoch sind diese Nutzungsmöglichkeiten nicht imstande, die gegenüberstehenden Kosten aufzuwiegen. Insofern ist das Kosten-Nutzen-Verhältnis eindeutig nicht erfüllt. Die Wirtschaftlichkeit dieser Methodik bei einer freiwilligen Anwendung von IFRS ist fraglich. Allein durch eine Umstellung auf IFRS und der Nutzung einzelner Vorschriften sind die Defizite im internen Rechnungswesen mittelständischer Unternehmen nicht zu entfernen. Hierzu ist der Wirkungsgrad der auf Basis von IFRS gewonnenen Informationen nicht ausreichend. Im Rahmen dieser Arbeit wurde nur eine eingeschränkte Betrachtung des internen Rechnungswesens vorgenommen, ausschließlich ausgerichtet auf die Erfolgssteuerung. Es sind jedoch eigenständige Planungsrechnungen sowie Rechnungen zur kurzfristigen Steuerung auf Basis von Produkten, Aufträgen etc. notwendig. Kurzfristige Preiskalkulationen im Rahmen der Deckungsbeitragsrechnung sind zwingend durchzuführen.

Folglich kann der Vorteil, IFRS würde einen Nutzen zur internen Steuerung bieten, nicht überzeugend bestätigt werden. Auch wenn die mittelständischen Unternehmen in Umfragen dies als wichtigen Vorteil betrachten, die Harmonisierung allein kann nicht ausschlaggebend für eine Umstellung auf IFRS sein.

Jedoch sollten Internationalisierung, Vergleichbarkeit und Förderung eines einheitlichen Verständnisses der Bilanzen im internationalen Raum mittelständische Unternehmen dazu anhalten, sich mit IFRS auseinanderzusetzen.

In der Annahme, dass die Unternehmen sich mit der Einführung von IFRS näher beschäftigen, wird empfohlen, sich der IFRS-Bilanzierung Schritt für Schritt zu nähern. Die Anwendung ist (noch) nicht verpflichtend. Aus diesem Grund könnten sich mittelständische Unternehmen erst mit den Standards auseinandersetzen, deren Anwendung für sie einen wirtschaftlichen Nutzen bringen. Damit könnte die herrschende Meinung der Kompliziertheit der Anwendung von IFRS-Vorschriften in mittelständischen Unternehmen überdacht werden. Der Vorteil einer „Nach-und-Nach-Erforschung des unbekanntes Terrains“ besteht darin, dass der Mittelständler mit den Ansatz- und Bewertungsvorschriften von IFRS umzugehen lernt. Sollte dann die Verpflichtung zur Anwendung von IFRS gesetzlich vorgeschrieben werden, hätten die Unternehmen ggf. einen Wettbewerbs- bzw. Kostenvorteil gegenüber den Unternehmen, die erst beginnen, sich mit der Umstellung auseinanderzusetzen.

Es bleibt abzuwarten, welchen Einfluss und Stellenwert die „IFRS for SME“ haben werden. Vereinfachungen in Ansatz und Bewertung gegenüber den Full-IFRS sind zwar vorgesehen, jedoch besteht die Gefahr der uneinheitlichen Abschlusserstellung von kapitalmarktorientierten und nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen. Die Verabschiedung der „IFRS for SME“ wird im Laufe des Jahres erfolgen. Fraglich ist die Legitimation dieser durch die EU und die Eröffnung von Mitgliedstaatenwahlrechten im Rahmen der Umsetzung in nationales Recht.

Vorausschauend werden eher die Bestrebungen nach einer internationalen Harmonisierung der Rechnungslegungsstandards eine Umstellung auf IFRS in mittelständischen Unternehmen mit sich bringen und nicht die Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards.

Thesepapier

- (1) In der Nutzung von Daten des externen Rechnungswesens auf Basis IFRS zur internen Steuerung liegt ein wesentlicher Vorteil für mittelständische Unternehmen, der die zusätzliche Einführung von IFRS rechtfertigt.
- (2) Die Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen stellt eine praktische Vorgehensweise aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten dar. Diese stellt die von Theoretikern vertretene Überzeugung einer Zweiteilung des Rechnungswesens in Frage.
- (3) In den typischen mittelständischen Unternehmen existiert die principal-agent-Problematik nicht, sodass ein wesentlicher Harmonisierungsgrund wegfällt.
- (4) Der Vorteil einer Nutzung von Daten des externen Rechnungswesens im internen Rechnungswesen ist für den mittelständischen Betrieb weit weniger überzeugend als für Konzernunternehmen.
- (5) Die auf Basis von IFRS gewonnenen Informationen sind identisch mit den Informationen, über die Gesellschafter eines Unternehmens in der Regel verfügen sollten, wenn sie an der Geschäftsführung beteiligt sind.
- (6) In mittelständischen Unternehmen existiert aufgrund der kurzen Informationswege und der geringen Arbeitsteilung bereits ein harmonisiertes Rechnungswesen.
- (7) Werden die Vorschriften zum Ansatz immaterieller Vermögenswerte in mittelständischen Unternehmen angewandt, können immaterielle Ressourcen im Unternehmen besser identifiziert und gesteuert werden.
- (8) Die Fair-Value-Bewertung im Rahmen der Folgebewertung von Sachanlagen gibt den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert des Anlagevermögens wieder.
- (9) Die percentage-of-completion-Methode kann eine Steuerung von langfristigen Fertigungsaufträgen besser gewährleisten als die completed-contract-Methode.

- (10) Auf zusätzliche interne Berechnungen kann durch die Einführung von IFRS in mittelständischen Unternehmen verzichtet werden.
- (11) Die Vorteile, die mittelständische Unternehmen zu einer Umstellung auf IFRS bewegen sollen, sind nicht haltbar und dienen ausschließlich der Bestrebung, einen neuen Wirtschaftszweig für Beratungsunternehmen zu schaffen, da die IFRS-Umstellung in Konzernunternehmen weitgehend abgeschlossen ist.
- (12) Langfristig ist die Umstellung auf IFRS notwendig zur Schaffung einer einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundlage für alle deutschen Unternehmen.

Anhang

Saarbrücker Thesen

Die Internationalisierung der Rechnungslegung führt zu Parallel- und Nebenbuchhaltungen. Sie ist mit einem erheblichen und nicht vertretbaren Mehraufwand verbunden. Dieser Gefahr soll durch die folgenden Thesen begegnet werden.

Das Konzept geht von einer strikten Trennung der Rechnungslegung von kapitalmarkt- und eigentümergeorientierten Unternehmen aus. Es unterstellt weiterhin, daß alle kapitalmarktorientierten Unternehmen in einem Konzernverbund stehen und damit in die Konzernrechnungslegung einbezogen werden.

Für den Einzelabschluß wird nicht die Loslösung, sondern eine engere Verzahnung von Handels- und Steuerbilanz gefordert. Orientierungspunkte sind damit die steuerrechtlichen Normen der Gewinnermittlung auf der Grundlage der handelsrechtlichen GoB. Angestrebt wird somit eine im Mittelstand durchgehend praktizierte Einheitsbilanz. Ein spezifischer handelsrechtlicher Einzelabschluß entfällt damit für alle Unternehmen.

Diese steuerlich geprägte einzelgesellschaftliche Einheitsbilanz dient auch der Gewinnermittlung und gesellschaftsrechtlichen Fragestellung wie beispielsweise der Haftung.

Ein Konzernabschluß muß nur noch von kapitalmarktorientierten Unternehmen erstellt werden. Basis sind die von Brüssel verbindlich vorgeschlagenen IFRS-Regeln.

Der Mittelstand kann - vom Grundsatz her - von der internationalen Rechnungslegung freigehalten werden.

Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 153 (2004), S. 18. Die Saarbrücker Thesen werden u. a. vertreten durch die Universitätsprofessoren Hartmut Bieg, Karlheinz Küting, Günther Wöhe und Heinz Kussmaul.

Literaturverzeichnis

- Adler/Düring/Schmaltz** (Hrsg.): Rechnungslegung nach internationalen Standards, TL 4, Stuttgart 2005, zitiert: ADS International Abschn. 1, Rn. 1.
- Arnsfeld, T./Hieb, O.** (Mittelstandsfinanzierung): Alternative Wege der Mittelstandsfinanzierung, in: FB, Heft 10 (2004), S. 664-667.
- Ballwieser, W.** (IFRS): IFRS-Rechnungslegung, München 2006.
- Ballwieser, W.** (Mittelstand): IFRS für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen?, in: IRZ, Heft 1 (2006), S. 23-30.
- Ballwieser, W.** (Vor- und Nachteile): Vor- und Nachteile einer Rechnungslegung nach IFRS für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, in: *Marten, K.-U. et al.* (Hrsg.), IFRS für den Mittelstand?, Düsseldorf 2005, S. 31-56.
- Ballwieser, W. et al.** (Fair Value): Fair Value – erstrebenswerter Wertansatz im Rahmen einer Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung?, in: BFuP, Heft 6 (2004), S. 529-549.
- Ballwieser, W. et al.** (Hrsg.): WILEY-Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IAS/IFRS, Hoboken/New Jersey Braunschweig 2004, zitiert: *Bearbeiter* in Wiley-Kommentar, Abschn. 1, Rdn. 1.
- Barth, T./Barth, D.** (Unternehmenssteuerung): IAS/IFRS-Rechnungslegung und Unternehmenssteuerung, in: WISU, Heft 1/2004, S. 74-79.
- BDI e. V.** (Rechnungslegung): *Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.* (Hrsg.): Rechnungslegung im Umbruch, Berlin 2005, veröffentlicht im Internet, URL: <http://www.bdi-online.de> (Stand: September 2005, Abruf: 19.08.2006, 12:30 Uhr).
- Beiersdorf, K./Schreiber, S. M.** (SME-IFRS): Entwicklung von internationalen Rechnungslegungsstandards für mittelständische Unternehmen, in: DStR, Heft 11 (2006), S. 480-483.
- Böcking, H.-J.** (Fair Value): Fair Value als Wertmaßstab im Rahmen von IAS/IFRS – Grenzen und praktische Anwendbarkeit, in: *Küting, K. et al.* (Hrsg.), Herausforderung und Chancen durch weltweite Rechnungslegungsstandards, Stuttgart 2004, S. 29-42.
- Bohl et al.** (Hrsg.): Beck'sches IFRS Handbuch: Kommentierung der IAS/IFRS, München 2004, zitiert: *Autor* in Beck-IFRS-HB, § 1 Rz. 1.
- Botta, V.** (Steuerung): Ganzheitliche Steuerung mittelständischer Unternehmen als Aufgabe des Controllings, in: Krp, Sonderheft 1 (2002), S. 77-87.

- Bräuning, K.** (Mittelstand): Internationale Rechnungslegung - nicht für den Mittelstand?, in: *Küting, K.-H. et al.* (Hrsg.): Internationale Rechnungslegung: Standortbestimmung und Zukunftsperspektiven, Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und wertorientierte Steuerung, Stuttgart 2006, S. 63-81.
- Bruns, H.-G.** (Harmonisierung): Harmonisierung des externen und internen Rechnungswesens auf Basis internationaler Bilanzierungsvorschriften, in: *Küting, K.*, Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 1997, S. 585-603.
- Buchholz, R.** (IFRS): Internationale Rechnungslegung, 5. Aufl., Berlin 2005.
- Burger, A./Burchart, A.** (Integration): Integration des Rechnungswesens im Shareholder-Value-Ansatz, in: DB, Heft 11 (2001), S. 549-554.
- Busse von Colbe** (Rechnungswesen): Lexikon des Rechnungswesens, 4. Aufl., München 1998.
- Coenenberg, A. G.** (Einheitlichkeit): Einheitlichkeit und Differenzierung von internem und externem Rechnungswesen: Die Anforderungen der internen Steuerung, in: DB, Heft 42 (1995), S. 2077-2083.
- Coenenberg, A. G.** (Kostenrechnung): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5. Aufl., Stuttgart 2003.
- Coenenberg, A. G. et al.** (Rechnungswesen): Einführung in das Rechnungswesen, Stuttgart 2004.
- Coenenberg, A. G.** (Mittelstand): International Financial Reporting Standards (IFRS) auch für den Mittelstand, in: DBW, Heft 65-2 (2005), S. 103-113.
- Dais, M./Watterott, R.** (Harmonisierung): Umstellung des externen und internen Rechnungswesens der Bosch-Gruppe auf IFRS – Harmonisierung und deren Grenzen, in: Controlling, Heft 8/9 (2006), S. 465-473.
- Dethlefs, L.** (Kennzahlencontrolling): Kennzahlencontrolling in Kleinen und Mittleren Unternehmen (KMU), Frankfurt am Main 1997.
- Dintner, R.** (Controlling): Controlling in kleinen und mittelgroßen Unternehmen, Frankfurt am Main 1999.
- Europäische Kommission** (Definition): Empfehlung der Europäischen Kommission betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG) vom 06.05.2003, veröffentlicht ABl. EG, L 124 vom 20.05.2003.
- Ewert, R.** (Fair Value): Fair Values und deren Verwendung im Controlling, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.), Controlling und IFRS-Rechnungslegung, Berlin 2006, S. 21-47.

- Ewert, R./Wagenhofer, A.** (Unternehmensrechnung): Interne Unternehmensrechnung, 5. Aufl., Berlin Heidelberg, 2003.
- Frankfurter Allgemeine Zeitung:** Wahlfreiheit bei IFRS-Standards für den Mittelstand gefordert, Nr. 153 (2004), S. 18.
- Franz, K.-P./Winkler, C.** (Unternehmenssteuerung): Unternehmenssteuerung und IFRS, München 2006.
- Günterberg, B./Wolter, H.-J.** (Mittelstand): Mittelstand in der Gesamtwirtschaft – Anstelle einer Definition, in: *IfM Bonn* (Hrsg.), Unternehmensgrößenstatistik 2001/2002 – Daten und Fakten, Bonn 2002, S. 1-22.
- Haaker, A.** (IFRS): IFRS und wertorientiertes Controlling, in: *KoR*, Heft 9 (2005), S. 351-357.
- Haeger, B.** (Harmonisierung): Harmonisierung von Rechnungswesen und Controlling bei E.ON, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.), *Controlling und IFRS Rechnungslegung*, Berlin 2006, S. 243-266.
- Haller, A.** (Harmonisierung): Zur Eignung der US-GAAP für Zwecke des internen Rechnungswesens, in: *Controlling*, Heft 4 (1997), S. 270-276.
- Haring, N./Prantner, R.** (Konvergenz): Konvergenz des Rechnungswesens – State-of-the-Art in Deutschland und Österreich, in: *Controlling*, Heft 3 (2005), S. 147-154.
- Heyd, R.** (Harmonisierung): Zur Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen nach US-GAAP, in: *SchwTr*, Heft 3 (2001), S. 201-214.
- Hinz, M.** (IFRS): *Rechnungslegung nach IFRS*, München 2005.
- Horváth, P./Arnaut, A.** (Harmonisierung): Internationale Rechnungslegung und Einheit des Rechnungswesens, in: *Controlling*, Heft 4 (1997), S. 254-269.
- IASB**, Staff draft of proposed exposure draft: (Draft) International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities, veröffentlicht im Internet, URL: <http://www.iasb.org> (Stand: August 2006, Abruf: 10.09.2006, 19:00 Uhr).
- IASB**, Staff draft of 2 November 2006: (Draft) International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities, veröffentlicht im Internet, URL: <http://www.iasb.org> (Stand: November 2006, Abruf: 11.12.2006, 23:00 Uhr).
- Institut für Mittelstandsforschung** (Mittelstand): *Mittelstand - Definition und Schlüsselzahlen*, Bonn 2006, veröffentlicht im Internet; URL: <http://ifm-bonn.de> (Stand: September 2006, Abruf: 02.01.2007, 14:00 Uhr).
- Jonen, A./Lingnau, V.** (Konvergenz): Internes und externes Rechnungswesen, in: *Seicht* (Hrsg.), *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2005*, Wien 2005, S. 282-315.

- Kahle, H.** (Unternehmenssteuerung): Unternehmenssteuerung auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards?, in: zfbf, Heft 55 (2003), S. 773-788.
- Klein, G. A.** (Unternehmenssteuerung): Unternehmenssteuerung auf Basis der International Accounting Standards, München 1999.
- Klein, G. A.** (Konvergenz): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen auf Basis der International Accounting Standards (IAS), in: Krp, Sonderheft 3 (1999), S. 67-77.
- Klett, C./Pivernetz, M.** (Mittelstand): Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, 3. Aufl., Berlin 2004.
- Küffner, P./Hock, B.** (Internationalisierung): Internationalisierung der Rechnungslegung aus der Sicht mittelständischer Unternehmen, in: BFuP, Heft 1 (1998), S. 57-76.
- Kümpel, Th.** (Vereinheitlichung): Vereinheitlichung von internem und externem Rechnungswesen, in: WiSt, Heft 6 (2002), S. 343-345.
- Kümpel, Th.** (Integration): Integration von internem und externem Rechnungswesen bei der Bewertung erfolgsversprechender langfristiger Fertigungsaufträge, in: DB, Heft 18 (2002), S. 905-910.
- Küpper, H.-U.** (Angleichung): Angleichung des externen und internen Rechnungswesens, in: Börsig, C./Coenenberg, A. G. (Hrsg.), Controlling und Rechnungswesen im internationalen Wettbewerb, Stuttgart 1998, S. 143-162.
- Küting, K.** (Gewinnkonzeption): Auf der Suche nach dem richtigen Gewinn, in: DB, Heft 27/28 (2006), S. 1441-1450.
- Küting, K. et al.** (Erfolgsspaltungskonzept): Die Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB und IFRS, in: KoR, Heft 1 (2005), S. 15-22.
- Küting, K./Lorson, P.** (Harmonisierung): Harmonisierung des Rechnungswesens aus Sicht der externen Rechnungslegung, in: Krp, Sonderheft 3 (1999), S. 47-57.
- Küting, K./Lorson, P.** (Steuerungsinstrumente): Anmerkungen zum Spannungsfeld zwischen externen Zielgrößen und internen Steuerungsgrößen, in: BB, Heft 9 (1998), S. 469-475.
- Küting, K./Lorson, P.** (Konvergenz): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen: Anmerkungen zu Strategien und Konfliktfeldern, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 11 (1998), S. 483-493.
- Lange, J.-U./Schauer, B. D.** (Kostenrechnung): Ausgestaltung und Rechenzwecke mittelständischer Kostenrechnung, in: Krp, Heft 4 (1996), S. 202-208.
- Lüdenbach/Hoffmann** (Hrsg.): Haufe IFRS Kommentar, 3. Aufl., Freiburg i. Br. 2005, zitiert: *Autor* in Haufe IFRS-Kommentar, § 1 Rdn 1.

- Mandler, U.** (Mittelstand): IAS/IFRS für mittelständische Unternehmen: Ergebnisse einer Unternehmensbefragung, in: KoR, Heft 3 (2003), S. 143-149.
- Männel, W.** (Mittelstandscontrolling): Aktuelle Anforderungen an das Controlling mittelständischer Unternehmen, in: Krp, Sonderheft 1 (2002), S. 5-12.
- Meffle, G. et al.** (Rechnungswesen): Das Rechnungswesen der Unternehmung als Entscheidungsinstrument, 3. Aufl., Köln 2000.
- Oehler, R.** (Auswirkungen): Auswirkungen einer IAS/IFRS-Umstellung bei KMU, München 2005.
- Oehler, R.** (Internationale Rechnungslegung): Internationale Rechnungslegung bei KMU, in: KoR, Heft 1 (2006), S. 19-28.
- Olbrich, M.** (IFRS): Wertorientiertes Controlling auf Basis IAS 36?, in: KoR, Heft 1 (2006), S. 43-47.
- Ossadnik, W. et al.** (Controlling): Controlling im Mittelstand, in: Controlling, Heft 11 (2004), S. 621-630.
- Pape, J.** (SME-Projekt): IFRS für den Mittelstand – Das SME Projekt des IASB, in: Börsig, C./Wagenhofer, A. (Hrsg.), IFRS in Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2006, S. 159-168.
- Peemöller, V.** (Controlling): Controlling: Grundlagen und Einsatzgebiete, 5. Aufl., Berlin 2005.
- Pfaff, D.** (Kostenrechnung): Kostenrechnung als Instrument der Entscheidungssteuerung – Chancen und Probleme, in: Krp, Heft 3 (1996), S. 151-156.
- Pfaff, D./Kukule, W.** (Fair Value): Wie fair ist der fair value?, in: KoR, Heft 9 (2006), S. 542-549.
- Pfohl, H.-C.** (Mittelstand): Abgrenzung der Klein- und Mittelbetriebe von Großbetrieben, in: Pfohl, H.-C. et al., Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe, 3. Aufl., Berlin 1997, S. 1-25.
- Priel, W.** (Führungsprobleme): Führungsprobleme mittelständischer Unternehmen in Deutschland, Frankfurt am Main 1993.
- Riegler, Ch.** (Immaterielle Werte): Controlling immaterieller Werte, in: Wagenhofer, A. (Hrsg.), Controlling und IFRS-Rechnungslegung, Berlin 2006, S. 81-103.
- Schildbach, T.** (Zeitwertbilanzierung): Zeitwertbilanzierung in USA und nach IAS, in: BFuP, Heft 5 (1998), S. 580-592.
- Schröder, E.** (Unternehmenscontrolling): Modernes Unternehmens-Controlling, 8. Aufl., Ludwigshafen 2003.

- Seeliger, R./Kaatz, S.** (Konversion): Konversion und Internationalisierung des Rechnungswesens in Deutschland, in: *Krp*, Heft 3 (1998), S. 125-132.
- Sill, H.** (Harmonisierung): Externe Rechnungslegung als Controllinginstrument, in: *Horváth, P.* (Hrsg.), *Controllingprozesse optimieren*, Stuttgart 1995, S. 13-31.
- Velte, P.** (poc-Methode): ZP-Stichwort: Percentage-of-Completion-Methode, in: *Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung*, Heft 17 (2006), S. 223-228.
- Velthuis, L. J. et al.** (Fair-Value-Ansatz): Eignung des Fair-Value-Ansatzes für die Verhaltenssteuerung im Unternehmen, in: *BB*, Heft 16 (2006), S. 875-878.
- Velthuis, L. J. et al.** (Fair Value und internes Rechnungswesen): Fair Value und internes Rechnungswesen: Irrelevanz, Relevanz und Grenzen, in: *KoR*, Heft 7-8 (2006), S. 458-466.
- Von Keitz, I./Stibi, B.** (Mittelstand): Rechnungslegung nach IAS/IFRS – auch ein Thema für den Mittelstand?, in: *KoR*, Heft 10 (2004), S. 423-429.
- Wagenhofer, A.** (Controlling und IFRS): Zusammenwirken von Controlling und Rechnungslegung nach IFRS, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.), *Controlling und IFRS-Rechnungslegung*, Berlin 2006, S. 1-20.
- Wagenhofer, A.** (Internationale Rechnungslegung): Internationale Rechnungslegung, IAS/IFRS, 5. Aufl., Frankfurt am Main 2005.
- Wagenhofer, A./Ewert, R.** (Externe Rechnungslegung): Externe Rechnungslegung, Berlin 2003.
- Wallau, F.** (Mittelstand): Mittelstand in Deutschland: Vielzitiert, aber wenig bekannt, in: *Wilbert, H. et al.* (Hrsg.), *Mittelstand in Lehre und Praxis*, Aachen 2005, S. 1-15.
- Wallau, F. et al.** (Mittelstandspanel): BDI-Mittelstandspanel. Ergebnisse der Onlinebefragung, Herbst 2006, veröffentlicht im Internet, URL: <http://www.bdi-panel.emnid.de/index.htm> (Stand: November 2006, Abruf: 02.01.2007, 22:00 Uhr).
- Weißberger, B.** (Integrierte Ergebnisrechnung): Controller und IFRS: Integrierte Ergebnisrechnung unter IFRS als Controllinginstrument?, in: *ControllerNews*, Heft 1 (2006), S. 31-34.
- Weißberger, B.** (Controlling): Controlling unter IFRS – Möglichkeiten und Grenzen einer integrierten Ergebnisrechnung, in: *Weber, J./Meyer, M.* (Hrsg.), *Internationalisierung des Controllings*, Wiesbaden 2005, S. 185-212.
- Wetzel, A.** (Kapitalmarkt): Kapitalmarkt und Mittelstand: Ergebnisse einer Umfrage bei nicht börsennotierten Unternehmen, *von Rosen, R.* (Hrsg.), Frankfurt 2003.
- Wöhe, G.** (Betriebswirtschaft): Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 22. Aufl., München 2005.

Wussow, Sabine (Harmonisierung): Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens mittels IAS/IFRS, München 2004.

Ziegler, H. (Neuorientierung): Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens, in: zbf, Heft 2 (1994), S. 175-188.

Zirkler, B./Nohe, R. (Harmonisierungsansätze): Ansätze zur Ausrichtung des internen Rechnungswesens auf die externen Bilanzierungserfordernisse, in: BC, Heft 6 (2004), S. 135-139.

Zirkler, B./Nohe, R. (Harmonisierung): Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen - Gründe und Stand in der Praxis, in: BC, Heft 10 (2003), S. 222-225.

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich versichere, dass ich die Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe.

Alle Stellen oder Passagen, die wörtlich oder sinngemäß aus Veröffentlichungen oder anderen Quellen entnommen sind, sind als solche kenntlich gemacht.

.....

Antje Figas