Zuordnung CM-Themen-Tableau					
05	06	09	G	F	R

IFRS INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Dipl.-Kfm. techn. Stefan Grösser diplomierte unter der Betreuung von Univ.-Prof. Dr. Péter Horváth am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Controlling der Universität Stuttgart – E-Mail: sgr030@student.uib.no

Stefan **Grösser**, Horváth & Partner, interviewt Dipl.-Betriebswirt Alfred **Biel** in Düsseldorf und Stuttgart

G.: Herr Biel, die Umstellung der Rechnungslegung auf IAS/IFRS zählt zu den bedeutendsten Themen des Finanz- und Rechnungswesens und auch des Controlling. Ich freue mich und möchte mich gleichzeitig bei Ihnen bedanken, dass Sie – als Experte und Innovator auf diesem Gebiet bekannt – sich zu diesem Interview bereit erklärt haben. Ich möchte Ihnen einige Fragen zu den Auswirkungen der IAS/IFRS auf das externe und interne Rechnungswesen, insbesondere auf das Controlling, stellen. Bitte stellen Sie sich kurz vor: Was sind Ihre Aufgaben beim Internationalen Controller Verein und inwieweit beschäftigen Sie sich mit den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen nach IAS/IFRS?

B.: Ich bin IAS/IFRS-Beauftragter des Internationalen Controller Verein eV und nebenberuflich Autor und Rezensent des Controller Magazins. In meiner hauptberuflichen Tätigkeit befasse ich mich u.a. in der Sprinterfertigung Düsseldorf der DaimlerChrysler AG mit der Umsetzung von IFRS-Themen. Insofern verbinden mich sowohl theoretisch konzeptionelle als auch praktisch-umsetzungsorientierte Arbeiten und Erfahrungen mit diesem Thema.

Fragenkomplex 1: Beeinflussung der Controlling-Philosophie durch die Einführung der IAS/IFRS-Grundsätze

G.: Herr Biel, im Handelsblatt erschien ein Artikel mit der Überschrift „Eine Überlebensfrage". Der Autor des Artikels sieht die Institution des Controllers durch die Einführung der IFRS gefährdet. Andere Unternehmenseinheiten wie die Finanzbuchhaltung und das externe Finanzwesen könnten die Aufgaben des Controlling übernehmen. Andere Meinungen lassen erkennen, dass durch die Einführung der internationalen Rechnungslegungsgrundsätze nach IFRS die Controllinginstitution an Bedeutung für Transparenz- und Ergebnisverantwortung gewinnen wird. Sind die IFRS für das Controlling relevant? Wie schätzen Sie die Konsequenzen der IFRS-Conversion auf die Notwendigkeit des Controlling im Unternehmen ein?

B.: IFRS definiert sowohl die Finanzkommunikation gegenüber dem Kapitalmarkt als auch zu einem erheblichen Teil die System- und Datenlandschaft neu. Insofern sind die IFRS in erheblichem Maße auch für den Controller relevant. Ein Blick auf die einschlägige Diskussion zeigt in der Tat ein recht heterogenes Bild. Die Debatten über die Auswirkungen auf Controller und Controlling werden durchaus kontrovers geführt. Insoweit kann m. E. auch nur eine differenzierende und abwägende Antwort gegeben werden.

Zentral für die Beantwortung dieser Frage dürfte sein, ob der Controller durch die Umstellung auf die IFRS beim Management an Aufmerksamkeit gewinnt oder verliert. Wir müssen uns mit der Frage auseinandersetzen, welchen Einfluss die IFRS auf die von den Controllerinnen und Controllern wahrgenommene Führungsunterstützung ausüben. Verändert sich Art, Umfang oder Ausprägung der von den Managern nachgefragten Führungsunterstützung und damit ihr Nachfrageverhalten? Oder sind die Informationen eines IFRS-Abschlusses so beschaffen, dass die Controller ihr Informationsangebot verändern und anpassen müssen. Nach Deyhle sind die Controller „Zahlenverkäufer". Im Sinne dieses Bildes ist zu fragen, wie sich zum einen die Zahlen durch IFRS verändern und zum anderen, wie sich das Verkaufen zukünftig gestalten soll.

Das vorhandene Risikopotenzial hat verschiedene Ursachen und Gründe. Die Finanzbuchhaltung als klassischer Lieferant von Informationen der Rechnungslegung dürfte zunächst einen Kompetenzvorteil haben und Manager könnten dazu neigen, diese Informationen aus einer Hand nachzufragen. Darüber hinaus dürften die IFRS mit ihrer Bedeutung zu einer Aufwertung der Rechnungslegungsinformationen und möglicherweise auch zu einer Verschiebung der Informationsstruktur führen. Diese Entwicklung fordert den Controller heraus. Risiken sind auch auf Seiten der Controller zu sehen. Viele Controllerinnen und Controller haben Berührungsprobleme mit der Thematik der internationalen Rechnungslegung und beherrschen diese Materie noch nicht hinreichend. Letztlich könnten Controller sich auch in der Rolle des Unterlieferanten der externen Rechnungslegung wiederfinden und ihre Zahlen- und Gestaltungshoheit verlieren.

Diesem Risikopotenzial steht ein nicht minder bedeutsames Chancenpotenzial gegenüber. Die IFRS sind ein wesentlicher, jedoch nicht alleiniger Bestandteil des Informations- und Publizitätskonzepts eines Unternehmens. Zudem sind die IFRS auf bestimmte Zielsetzungen wie z. B. internationale Vergleichbarkeit zugeschnitten. Wesentliche betriebswirtschaftliche Informationen etwa zu Strategiefragen, zu Produkten und Prozessen sind nicht Gegenstand der IFRS. Auch die eminent wichtige Trennung in Struktur- und Produktkosten bzw. proportionale und fixe Kosten sind den IFRS aufgrund eines anderen Rechenzweckes fremd. Diese offenkundige Informationslücke muss der Controller schließen. Das Ziel der IFRS ist die Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens. **Aber die Stellhebel, um das Ergebnis zu erreichen, sind andere Größen. Es sind Größen des Controlling.**

Die Berichtsinstrumente der IFRS sind nur bedingt controllingtauglich und insofern nur begrenzt zur Unternehmenssteuerung geeignet. Beispielsweise ist das Umsatzkostenverfahren keine Deckungsbeitragsrechnung und die Segmentberichterstattung weist Segmentergebnisse auf Vollkostenbasis mit einer Kostenverteilung „auf vernünftiger Grundlage" aus. Daraufhin sind Fehlentscheidungen auf der Basis der Segmentberichterstattung wahrscheinlich.

Viele Ansätze und Bewertungen bedürften einer qualifizierten Zahlenbasis, die oft nur der Controller liefern kann wie z. B. im Zusammenhang mit den langfristigen Fertigungsaufträgen oder im Falle einer möglichen Aktivierung von Entwicklungsleistungen. Gemäß dem Haufe IAS/IFRS-Kommentar ist die Etablierung eines Controllings, das einem Mindeststandard genügt, eine positive Nebenwirkung der IFRS-Einführung. Die IFRS fordern auch deshalb die Kompetenz der Controller, weil sie in einem besonderen **Spannungsverhältnis zwischen Relevanz der Aussagen und Zuverlässigkeit der Informationen** stehen. Die Controller sind in der Lage, den Informationsgehalt zwischen diesen beiden Polen einzuschätzen.

Diese Hinweise mögen belegen, dass man ein Unternehmen nicht ohne IFRS, aber auch nicht nur mit IFRS führen kann. Viele IFRS-Informationen bedürfen der Ergänzung und vor allem der Interpretation und Erläuterung. Interne Berichterstattung durch den Controller und externe Berichterstattung über IFRS können nicht über eine Schiene laufen. Finanzinformationen der IFRS muss man in einen größeren markt- und unternehmensbezogenen Kontext stellen. Damit ist die Informations-, Interpretations- und Methodenkompetenz des Controllers nachhaltig gefragt.

Das Chancenpotenzial der Controller liegt in drei Aspekten:

1. Die Analyse der Frage, welchen Bedarf an Führungsunterstützung hat das Management und wie entwickelt sich dessen Nachfrageverhalten.
2. Die Erarbeitung einer vertieften Kenntnis der IFRS und aktive Auseinandersetzung sowohl mit den Anforderungen als auch Lücken und Schwächen von IFRS.
3. Die Umsetzung der gewonnenen Erkenntnisse durch Weiterentwicklung des Informations- und Interpretationsservices. Beispielsweise besitzen die IFRS viel Spielraum für die Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens.

G.: Das Controller Leitbild des Internationalen Controller Vereins sieht als zentrale Aufgaben eines Controllers die Transparenz, Steuerung, Informationsversorgung und Koordination. Ein Abschluss nach IFRS soll einem Interessenten einen „True- and Fair-View" der Unternehmenssituation vermitteln. Wird das angesprochene Leitbild durch den True- and Fair-View-Ansatz bestätigt? Oder muss sich das Controllerverständnis bzw. die Controllingphilosophie verändern, um den IFRS-Ansprüchen zu genügen?

B.: Die Zielsetzung und der Rechenzweck sowie der Adressatenkreis haben zwar eine beachtliche Schnittmenge, sind aber nicht deckungsgleich. Ein Unterschied ist sowohl bezüglich der Adressaten als auch in inhaltlicher Hinsicht gegeben. Die IFRS wenden sich an den Kapitalmarkt und an weitere externe Adressatenkreise. Die Zielgruppe des Controllers ist das Management. Ferner wird in den IFRS von entscheidungsnützlichen Informationen gesprochen, z. B. ob die Aktie Potenzial besitzt. Dem Controller jedoch geht es um steuerungsrelevante Informationen. Hier steht neben der Darstellung des Ergebnisses vor allem die Herleitung und Beeinflussung im Fokus. Schlagwortartig könnte man umschreiben, die IFRS sind im Sinne der Finanzkommunikation ergebnisrelevant, das Controlling hingegen steuerungsrelevant.

Fragenkomplex 2: Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen durch die Einführung der IAS/IFRS-Grundsätze

G.: Im Zusammenhang mit der Einführung der IFRS wird häufig die Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen als positiver Nebeneffekt erwähnt. Wo sehen Sie das Harmonisierungspotenzial der beiden Rechnungswesensysteme durch die Einführung der IFRS? Welche Grenzen der Harmonisierung sind vorhanden?

B.: Das Potenzial liegt in der Vergleichbarkeit, Durchgängigkeit und Einheitlichkeit sowie in einer **Reduzierung von Überleitungen** und Vergleichen. Diese Umstellung bietet die Chance, zur Verschlankung des Berichtswesens beizutragen. Die Trennung zwischen interner Managementberichterstattung und externer Rechnungslegungsinformation kann weitgehend beseitigt werden. Insofern muss man sich für ein führendes System entscheiden, das i.d.R. die IFRS sein werden. Für Controller gilt insbesondere, dass **das nach außen Kommunizierte auch nach innen gesteuert werden sollte**. Aber die externe und interne Sichtweise ist nicht deckungsgleich. Insbesondere können die IFRS die üblichen Controlling-Instrumente nicht ersetzen. Das Ziel ist, ein hohes Maß an Übereinstimmung in einer Grundrechnung sicherzustellen und nur in wirklich zwingenden Gründen Korrekturrechnungen vorzunehmen. Ziel sollte sein, dass die betriebswirtschaftliche Steuerung und der Ausweis der Ergebnisse im Jahresabschluss auf den gleichen IFRS-basierten Grundsätzen und Vorgehensweisen beruhen.

Nach den praktischen Erfahrungen kann eine Reduktion der Schnittstellen und der Unterschiede zwischen externem und internem Rechnungswesen und damit auch eine Reduktion des Aufwandes erreicht werden. Eine einheitliche und verlässliche Datenbasis macht sich darüber hinaus für alle Berichtsempfänger positiv bemerkbar. Der einheitliche Informationsstand verhindert die Diskussionen über die letztendlich richtigen Zahlen. Weitere Effekte können die Verbesserung der übergreifenden Vergleichbarkeit,

die Optimierung des Konsolidierungsprozesses und ggf. die Erfüllung der Prüfungsanforderungen sein.

G.: Ein Element der Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen ist der **Verzicht auf kalkulatorische Größen in der internen Kostenrechnung**. Gibt es Situationen, in denen eine Steuerung auf Basis der kalkulatorischen Größen einer Steuerung auf Basis aufwands-/ertragsbasierter Größen überlegen ist?

B.: Die kalkulatorischen Kosten spielen z. B. bei Angebots- und Projektrechnungen in verschiedenen Branchen eine große Rolle. Der bilanzielle Abschreibungsaufwand dient eher der Verteilung des Investitionsaufwandes über die Nutzungszeit. Hingegen dient die kalkulatorische Abschreibung der Wiedergewinnung des Cash Flows zur Reinvestition. Je nach Rechenzweck kann es notwendig sein, im Sinne einer ergänzenden Zusatzrechnung auch kalkulatorische Betrachtungen anzustellen. M. E. bieten die IFRS einen relativ weitgehenden Gestaltungsspielraum, der den ergänzenden Einsatz von z. B. kalkulatorischen Abschreibungen auf begründete Ausnahmen begrenzt.

Fragenkomplex 3: Beeinflussung der Controlling-Instrumente durch die Einführung der IAS/IFRS-Grundsätze

G.: Der Controller hat zur Erfüllung seiner Aufgaben eine Anzahl an Instrumenten und Methoden in seinem Werkzeugkasten, die in strategische und operative Werkzeuge differenziert werden können. Müssen durch die IFRS diesem Werkzeugkasten neue Instrumente hinzugefügt werden bzw. werden bisher verwendete Instrumente obsolet?

B.: Wie bereits ausgeführt, können sich die Instrumente des externen und internen Berichtswesens nicht voll auf der gleichen Schiene bewegen. Durch eine Reihe von Anforderungen werden die Controllinginstrumente eher aufgewertet und wichtiger aufgrund des Trends, zum Markt- und Zeitwert zu bewerten sowie die Gewinnrealisation vorzuziehen. Ich denke nicht, dass Controllinginstrumente durch die Umstellung aufgegeben werden. Man kann die IFRS-Berichtsinstrumente häufig nicht unbesehen übernehmen für die interne Steuerung. Oft erweist es sich z. B. als notwendig, Zwischensummen einzubauen oder den Anteil der Produkt- bzw. Grenzkosten herauszustellen. Insofern geht es m. E. darum, zwar intern und extern die gleichen Zahleninhalte bzw. -grundlagen zu verwenden, diese aber – bedingt durch die unterschiedlichen Adressaten und Zwecke – unterschiedlich aufzubereiten.

G.: Herr Biel, wie werden die operativen Instrumente Ihrer Ansicht nach durch die Anforderungen der neuen Rechnungslegung qualitativ bzw. quantitativ verändert?

B.: In der Tat gibt es vielfältige Auswirkungen. Lassen Sie uns dies beispielhaft an der Bildung von Kennzahlen, ein beliebtes betriebswirtschaftliches Instrument, aufzeigen. Die IFRS geben kein geschlossenes Gliederungssystem für den Bilanzaufbau oder für die GuV-Struktur vor. Insofern kennt auch IFRS die Kategorien Anlagen- und Umlaufvermögen im HGB-Sinne nicht. Gleichwohl gelingt es unter Zuhilfenahme der Offenlegung, im Anhang ähnliche, aber meistens nicht identische Größen bzgl. der Fristigkeit abzuleiten. Rechnet man z. B. die Kennzahl „Vermögenskondition", so stellt man nach dem HGB eine Beziehung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen zuzüglich aktive Rechnungsabgrenzungsposten her und multipliziert diese mit 100. Dieselbe Kennzahl ermittelt sich nach den IFRS, indem man langfristiges und kurzfristiges Vermögen zueinander in Beziehung setzt. Die Eigenkapitalquote nach HGB berechnet sich aus der Beziehung des Eigenkapitals + 1/2 Sonderposten mit Rücklageanteil zur Bilanzsumme. Bei der IFRS-Bilanzierung berechnet sich diese Kennzahl aus Eigenkapital im Verhältnis zur Bilanzsumme * 100, da der IFRS-Bewertungsstandard wegen des fehlenden Bezugs zum Steuerrecht steuerlich begründete Positionen nicht kennt. Der Deckungsgrad berechnet sich nach HGB Eigenkapital + 1/2 Sonderposten mit Rücklageanteil zu Anlagevermögen * 100, nach den IFRS setzt man das Eigenkapital zu dem langfristigen Vermögen in Beziehung * 100, da die IFRS-Rechnungslegung die Unterscheidung in Anlage- und Umlaufvermögen nicht kennt. Wenn die Kennzahlbildung sich nicht verändert hat, können die Zahlen andere Niveaus annehmen. Kennzahlen im Zusammenhang mit Abschreibungen können z. B. einen ganz anderen Aussagegehalt nach IFRS als nach HGB haben, weil sich sowohl Abschreibungsverfahren als auch Nutzungsdauer geändert haben können und zudem die Abschreibungsbasis nicht mehr auf historischen Werten, sondern auf Zeitwerten beruhen kann.

G.: Wie werden die strategischen Instrumente durch die Anforderungen der neuen Rechnungslegung qualitativ bzw. quantitativ verändert?

B.: Eine wichtige Frage, da wir es gleich mit mehreren Entwicklungstendenzen zu tun haben. 1. Investorenorientierung anstelle Gläubigerschutz, 2. Zukunftsorientierung versus Stichtags- und Periodenorientierung, 3. Marktwertorientierung versus Buchwert.
Die IFRS zeigen diese Tendenzen wie eine gewisse Orientierung am Markt- bzw. Zeitwert und zeigen darüber hinaus auch eine gewisse Bereitschaft, immaterielle Werte in die Rechnungslegung aufzunehmen. Dies ist ein Paradigmenwechsel gegenüber dem HGB. Die IFRS unterscheiden sich hier im Detail auch von den US-GAAP. Die Prinzipien und die voraussichtliche Weiterentwicklung dürfte dazu führen, dass Instrumente wie die Potenzialplanung, das Risikomanagement und die wertorientierte Unternehmensführung aufgewertet und wichtiger werden.

Fragenkomplex 4: Beeinflussung der Controller-Aufgaben durch einzelne controllingrelevante Standards

G.: Dass die einzelnen Standards des IASB das Rechnungswesen und das Controlling beeinflussen, haben wir im Allgemeinen schon gesehen. Wie beeinflussen relevante Standards das Controlling-Instrumentarium und -Zahlenwerk?

B.: Für mich sind in diesem Zusammenhang folgende Aspekte relevant:

1. Welche Anforderungen stellen die Standards an die Datenbereitstellung? Wie bereits dargestellt, geht IFRS von einem gewissen Mindeststandard im Controlling aus. Wo kann also das Controlling Daten bereitstellen?
2. Führen die Standards zu einer Darstellung der Performance, die vom Controlling abweicht, dann muss der Konflikt bzw. Widerspruch geklärt werden.

3. Sind die Standards bzw. ihre Größen und Instrumente controllingtauglich, falls nicht, muss man sie durch Controllinginformationen ergänzen und korrigieren.

Die Änderungen und Auswirkungen sind so vielfältig und komplex, dass es kaum möglich ist, rezepthaft eine schnelle Antwort zu geben, zumal dies auch stark von der jeweiligen Branche und Betriebsstruktur abhängt. Das Beck'sche IFRS-Handbuch sagt m. E. zutreffend (Seite 46ff.), dass allgemeine Tendenzaussagen nicht möglich sind.
Man kann über die Schwerpunkte der Bilanzierungsgrundsätze tendenziell Abweichungen zwischen den Bilanzstandards nach HGB und IFRS ableiten. Unterschiede ergeben sich insbesondere, wenn wesentliche IFRS-Grundsätze tangiert werden wie der Fair-Value-Ansatz, die zukunftsgerichtete Betrachtung, die geringere Gewichtung des Vorsichtsprinzips oder die vorzeitige Gewinnrealisierung bei Dienstleistungen und langfristiger Fertigung. Nach den bisherigen praktischen Erfahrungen kommt es z. B. beim IAS 17 darauf an, die Prozesse und die Vorsysteme entsprechend zu gestalten, weil es im Controlling schwer ist, die Werte und Sachverhalte zu ermitteln, die im Projektmanagement nicht geklärt und kanalisiert wurden, z. B. durch entsprechende Vertragsgestaltung.

G.: Ein IFRS-Abschluss enthält eine Segmentberichterstattung nach IAS 14. Inwieweit ist Ihrer Meinung nach diese Segmentberichterstattung für die Controlling-Aufgaben der Steuerung, Information, Koordination und Transparenz hilfreich? Kann der Segmentbericht nach IAS 14 diese Anforderungen durch das Controlling besser erfüllen als der Segmentbericht nach DRS 3?

B.: Bei der Segmentberichterstattung nach IAS 14 ist das Konzept des „Reward Approach" anzuwenden. D. h. die Segmentabgrenzung erfolgt entweder nach dem Geschäftsbereich mit Produkten bzw. Dienstleistungen oder nach dem geografischen Bereich. Die Segmentabgrenzungsalternative, die bei der Bestimmung von Risiken und Erträgen besser geeignet ist, wird als primäres Berichtsformat gewählt. Die verbleibende Alternative bildet die sekundäre Berichterstattung. Aus Controllersicht ist zum einen der Aufbau der Segmentberichterstattung auf Vollkostenbasis und zum anderen die anteilige Aufwandszurechnung zu kritisieren. Die Ergebnisse der Segmentberichterstattung sind insofern für eine Steuerung nicht hinreichend bzw. sogar kritisch und bedürfen der fachkundigen Interpretation.

Fragenkomplex 5: Beeinflussung der Controller-Organisation durch die Einführung der IAS/IFRS-Grundsätze

G.: Wir haben nun vielfach die Auswirkungen einer Einführung der internationalen Rechnungslegungsstandards nach IFRS angesprochen. Diese Auswirkungen in den Aufgaben und Instrumenten könnte darüber hinaus eine Veränderung der Controlling-Organisation im Unternehmen i. S. einer stärkeren Zentralisierung der Controllingfunktionen implizieren. Genauso ist aber auch möglich, dass zusätzliche Controlling-Stabseinheiten gebildet werden oder Subeinheiten des Controllerbereichs entstehen, die sich im Speziellen mit der Thematik IFRS beschäftigen. Wie glauben Sie, Herr Biel, wird die Organisation des Controlling in Unternehmen durch die IFRS beeinflusst? Ist die Selbständigkeit der Controllingabteilungen vielleicht sogar gefährdet? Wie sehen Sie nach der IFRS-Einführung das Verhältnis von Fremd- und Selbstcontrolling bzw. von zentralisiertem und dezentralem Controlling?

B.: Eine schwierige und spannende Frage, die sich derzeit nur schwer beantworten lässt. Es kann sein, dass sich auch organisatorisch eine neue Nähe zum externen Rechnungswesen entwickelt. Vermutlich werden die Controllingteilbereiche gestärkt, welche die Datenbasen für IFRS erstellen und pflegen müssen wie z. B. das Entwicklungscontrolling. Dies könnte sich auch organisatorisch niederschlagen. Veränderungen kann es auch durch eine verstärkte Harmonisierung geben. Bereits heute ist zu beobachten, dass Reportingaufgaben zusammengefasst werden, um eine Standardisierung sicherzustellen.

Fragenkomplex 6: Anforderungen an das Controlling durch das IFRS-Conversion-Projekt

G.: Manche Autoren sind der Meinung, dass die Unternehmen die Belastung und den Zeitaufwand eines IFRS-Conversion-Projektes unterschätzen und in eine Zeitfalle geraten. Müssen doch bei der Einführung der neuen Rechnungslegungsgrundsätze die Mitarbeiter geschult, Umstellungserfordernisse eruiert, Instrumente entwickelt und Sachverhalte neu bewertet werden. Diese miteinander verzahnten Teilaufgaben können nur durch ein Multiprojektmanagement sinnvoll bewerkstelligt werden.

B.: Bei der Conversion zu den IFRS wird der Controllerbereich gleich zu Beginn an der Umstellung beteiligt sein müssen. Bei der Analyse der Umstellungserfordernisse ist auf das Controlling-Know-how zurückzugreifen. Auch bei Fragestellungen zu Organisationsanpassungen und Prozessänderungen ist die Unterstützung der Controller einzuholen. In beiden Fällen kann der Controller die notwendigen Instrumentanpassungen und die erforderlichen Organisationsveränderungen im Controlling fundiert einschätzen. Eine weitere Anforderung an das Controlling kann aus dem Umstellungsprojekt selbst erwachsen, wenn dem Controllerdienst die Aufgabe der Dokumentation und der transparenten Gestaltung des Umstellungsprojektes zugeteilt wird. Der vielleicht wichtigste Beitrag des Controllers liegt darin, die vielfältigen Unterschiede herauszuarbeiten und die bestehenden und noch mehr die verdeckten Wahlrechte und Alternativen und vor allem Ermessenspielräume auf ihre Auswirkungen zu bewerten. Was bedeutet es z. B., von der Möglichkeit der Neubewertung Gebrauch zu machen? Wie wirkt sich das auf das Ergebnis, die Vermögensstruktur und Kennzahlen zudem im Zeitablauf aus?

G.: Einige wenige Firmen führen das IFRS-Conversion-Projekt selbst durch. Andere Firmen wenden sich für die Umstellung auf IFRS an externe Berater und Spezialisten. Welche Vorteile und Nachteile sehen Sie durch die eine oder andere Art der Umstellung auf die neuen Rechnungslegungsgrundsätze?

B.: Dies hängt von verschiedenen Faktoren ab, z. B. von den vorhandenen Kenntnissen und Kapazitäten, von der Größe und Komplexität des Projektes und von der Art der Einführung. Ab einem gewissen Schwierigkeitsgrad ist die Hinzuziehung von Beratern sinnvoll, wobei diese in einer unterstützenden Funktion tätig werden sollten. Nach den bisherigen

Kenntnissen gibt es keinen Königsweg der Umstellung, bei dem die Chancen genutzt und die Risiken vermieden werden.

G.: Die Conversion Projekte sind durch eine enorme Aufgaben- und Interaktions-Komplexität gekennzeichnet. Welche Schwerpunktsetzungen können in diesem Zusammenhang zur Komplexitätsreduktion beitragen? Was sind Ihrer Meinung nach die kritischen Erfolgsfaktoren in Conversion Projekten?

B.: Ich meine die Konzentration auf die Bestandsaufnahme und eine detaillierte Anforderungs- und Gap-Analyse sind Schwerpunktsetzungen, die zur Reduktion der Komplexität beitragen können. Ein gut organisiertes und durchgeführtes Projektmanagement ist ein kritischer Erfolgsfaktor bei der Umstellung auf die IFRS.

Fragenkomplex 7: Qualität der International Financial Reporting Standards

G.: Die Ansichten über die Qualität der International Financial Reporting Standards gehen weit auseinander. Die IFRS können einerseits Transparenz und Klarheit für den Interessenten erzeugen, andererseits können sie dazu beitragen, die subjektiven Ansichten des Management stärker zu gewichten als die ökonomische Realität. Wie ist Ihrer Meinung nach die Qualität der IFRS in der aktuellen Situation?

B.: Aus Sicht der praktischen Controller kommt es m. E. darauf an, dass die Interessensvertretungen darauf hinwirken, dass die Standards praktikabel sind. Dies bedeutet z. B., dass die derzeit zu beobachtende ungebremste Dynamik der Veränderung und Weiterentwicklung einer Steuerung und Kontrolle bedürfen. Aber auch, dass die IFRS nicht den US-GAAP in ihrer Detailfülle folgen und den Praktiker hilflos angesichts sehr umfangreicher Regelungen und Kommentierungen werden lassen.

G.: Durch die Einführung der IFRS werden die Mitarbeiter mit zahlreichen neuen Begrifflichkeiten wie Assets, Liabilities etc. konfrontiert. Welche Begrifflichkeiten sind aus Controllersicht kritisch zu sehen?

B.: Man muss die Begriffe sorgfältig vergleichen, weil die Inhalte nicht immer übereinstimmen und sich insofern andere Aussagegehalte ergeben können. Beispielsweise geht der Begriff „Asset" der IFRS über den Begriff des Vermögensgegenstandes des HGB hinaus. Der Begriff „Asset" beinhaltet anders als der Vermögensgegenstandsbegriff des HGB auch Rechnungsabgrenzungsposten und Bilanzierungshilfen. Dagegen umfasst „Liability" nach IFRS weniger als der Begriff Schulden nach dem HGB, denn in der Regel werden die Rückstellungen bei einem IFRS-Abschluss niedriger sein als nach einem HGB-Abschluss. Insofern ist Vorsicht geboten bei einem schematischen Vergleich.

G.: Ist die Qualität der Informationen, die durch IFRS vermittelt werden, für das Controlling ausreichend, um seine Aufgaben zu erfüllen? Bekommt das Controlling durch die IFRS-Informationen gegenüber den HGB-Informationen bessere Steuerungs- und Interpretationsgrundlagen?

B.: Die IFRS sind nach meiner Überzeugung **ein Informations- und weniger ein Steuerungsinstrument**. Daher weisen sie auch unterschiedliche Zielsetzungen, Anforderungen und Ausprägungen auf. Nach vorherrschender Auffassung sind die IFRS ungleich „betriebswirtschaftlicher" als das HGB und stehen insoweit dem Controller methodisch näher.

Fragenkomplex 8: Das neue Bewertungskonzept des Fair-Value

G.: Durch die Bilanzierung nach IFRS wird das Bewertungskonzept des Fair-Value verstärkt bei der Bewertung von Bilanzpositionen verwendet. Baetge u.a. sprechen vom sog. Fair Value Accounting, wodurch Vermögen zu Marktwerten angesetzt wird. Kritiker stellen die Bewertungs-Willkürlichkeit von nicht ordentlich marktmäßig zu handhabenden Vermögenswerten heraus. Das Framework der IFRS sieht durch die Fair-Value-Bewertung eine Methode, um die realistischen Vermögenswerte des Unternehmens zu ermitteln („True- and Fair-View"). Welche negative Konsequenzen können durch eine Fair-Value-Bilanzierung entstehen? Kann der Controller seine Aufgaben der Steuerung, Koordination und Transparenz durch IFRS-/Fair-Value-Daten besser erfüllen als durch die bisherigen internen Daten?

B.: Ich habe gegenüber dem Fair-Value-Ansatz, so bestechend dieses Prinzip theoretisch auch ist, **als Praktiker Vorbehalte**. Die erforderlichen Markt- und Zeitwerte stehen in genügend verlässlicher Form oft nicht zur Verfügung. Eine der wesentlichen Neuerungen, welche die IFRS gegenüber dem HGB mit sich bringt, ist die Forderung, bestimmte Vermögenswerte und Schulden mit dem Fair-Value zu bewerten. Der Begriff wird im Glossar der deutschsprachigen Ausgabe der IAS 2002 übersetzt als „Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte, kurz 'beizulegender Wert' bezeichnet." Eine Fair-Value-Bewertung setzt den Marktpreis an die Stelle des ursprünglichen Anschaffungspreises. Dies bedeutet eine Abkehr von herkömmlichem Bilanzdenken. Eine durchgehende Anwendung würde im Vergleich zum Vorjahr nicht mehr den Ausweis des Periodengewinnes, sondern die **Veränderung des Unternehmenswertes** anzeigen. Diese Veränderung beruhte aber auf einer Vielzahl von Einflussgrößen wie Preiseinflüsse, Einflüsse vom Weltmarkt, Änderungen der Wettbewerbsbedingungen, Kursänderungen usw. Insofern handelt es sich um eine komplexe Veränderungsgröße. Dieser Ansatz nahm etwa 1990 in den USA konkrete Gestalt an und wurde vom IASC aufgegriffen. Dieses Konzept wird weltweit kontrovers diskutiert. Bislang gibt es offenbar in den Gremien keine Mehrheit für einen völligen Paradigmenwechsel, so dass man dieses Bewertungsprinzip auf einige Anwendungsgebiete derzeit beschränkt wie z. B. Folgewertung von Sachanlagen gemäß IAS 16.29, als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien nach IAS 40.24/40.30 oder bei immateriellen Vermögenswerten nach IAS 38.64.

Fragenkomplex 9: Beeinflussung von Performance Measurement und Bilanzanalyse

G.: Welche Veränderungen haben die Effekte der Bilanzkennzahlen sowie der Performance Measurement-Größen auf externe Adressaten und interne Adressaten? Welche Maßnahmen hat das Management des Unternehmens zu ergreifen, um diese Effekte zu prognostizieren, kommunizieren und zu verarbeiten?

B.: Eine häufig anzutreffende Einschätzung in der Praxis ist, dass die Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS nur die Buchhaltung betrifft und insoweit ein relativ isolierter Vorgang sei. Oft wird davon ausgegangen, dass es sich bei der Umstellung um eine relativ einfache Anpassung des Zahlenwerks handelt. Eine solche Einschätzung verkennt, dass die Umstellung auf IFRS einen grundsätzlichen Wechsel in der Form der Berichterstattung bedeutet. Es gibt eine **neue Form der Finanzkommunikation, fast vergleichbar mit dem Erlernen einer neuen Sprache**. Die Unternehmensergebnisse und Kennziffern können sich unter dem Einfluss der IFRS wesentlich ändern, wie vorliegende Praxisberichte belegen.
Bei der externen Darstellung ist die signifikante Erhöhung des Eigenkapitals sowie eine andere zeitliche Verteilung des Periodengewinnes oft eine wesentliche und zu erläuternde Auswirkung der IFRS. Die Maßnahmen des Management zur Darstellung dieser Veränderungen gegenüber Banken, Abschlussprüfern, Analysten usw. erfordern u. a. sicherlich das frühzeitige Gespräch, um diese Veränderungen aufzuzeigen und zu erläutern.
Ganz wichtig erscheint noch beim Thema „Corporate Performance Reporting", dass wir wohl eine externe Steigerung der Transparenz bekommen, aber auch eine höhere Validität der Ergebnisse und damit z. B. auch einen höheren Begründungszwang für diese Veränderungen. Eine Chance ist, durch eine Harmonisierung des Rechnungswesens eine weitgehend einheitliche Datenbasis für die interne und externe Information zu bekommen.

Fragenkomplex 10: Abschließende Bewertung der IFRS aus der Sicht des Controlling

G.: Herr Biel, nun wollen wir zu einer grundsätzlichen Bewertung der IFRS aus Sicht des Controlling kommen. Welche Chancen/Vorteile und Risiken/Nachteile bergen die IFRS für das Controlling?

B.: Meines Erachtens bieten die **IFRS dem Controlling folgende Chancen**:

1. Der tatsächliche wirtschaftliche Sachverhalt ist nach IFRS maßgebend, wodurch ein Paradigmenwechsel zu Gunsten der Controller stattfindet.
2. Die geforderten Ansatz- und Bewertungsvorschriften bieten neue Herausforderungen und Profilierungsmöglichkeiten für das Controlling.
3. Harmonisierung des externen und des internen Rechnungswesens.
4. Stärkere Gewichtung des Umsatzkostenverfahrens, der Kapitalflussrechnung und der Segmentberichterstattung, durch welche steuerungsrelevante Informationen im externen Rechnungswesen abgebildet werden können.
5. Der Steuerungsfokus der Controller wird durch die gestiegenen Anforderungen der externen Rechenschaftslegung erweitert.
6. Dem Controlling fallen Aufgaben der Unternehmensgestaltung und -entwicklung zu. Insofern werden die Controller in ihrer betriebswirtschaftlichen Methodenkompetenz gefördert.

Jedoch ist auch erhebliches Risikopotenzial vorhanden:

1. Der Controller benötigt verstärkt Bilanz-Know-how. Vorhandene Berührungsängste mit dieser Thematik müssen überwunden werden.
2. Es ist möglich, dass interne Konkurrenz zwischen dem Finanzbereich und dem Controlling entsteht.
3. Die IFRS sind nicht geeignet, um ein Unternehmen zu steuern. Für die Steuerung sind wesentlich detaillierte Informationen zu Fragen der Verfahrenswahl, Profit Center-Rechnungen oder Deckungsbeitragsrechnungen notwendig.
4. Bisherige Controllingschwerpunkte wie die Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung werden im Vergleich zu den IFRS-relevanten Berichtsinstrumenten an Bedeutung verlieren.

G.: Die zusätzlichen Aufwendungen durch die IFRS stellen teilweise große Hindernisse im täglichen Arbeitsleben von Controllern dar. Deswegen ist es angebracht zu fragen, ob die Controller in den Unternehmen durch die IFRS verunsichert sind?

B.: Ja, derzeit scheinen viele Controller durch die IFRS verunsichert zu sein. Ich habe am 22.07.04 in der Financial Times Deutschland eine Kolumne zur Umstellung auf die IFRS geschrieben, die eine ungewöhnlich große Zahl von zustimmenden Anmerkungen gefunden hat. Der Grund war vermutlich der, dass ich den Controllern Mut gemacht und die IFRS aus Controllersicht relativiert habe.

Ein Finanzvorstand schrieb: „Meine Gratulation zum Artikel in der Financial Times 'Meister der Zahlen'. Sie haben damit viel Klarheit geschaffen, dass IFRS die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens für den Kapitalmarkt umfassender und besser darstellt – dass man damit aber kein Unternehmen steuern kann. Zu letzterem sind eben die Informationen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens (Controlling) erforderlich. Viele Controller werden sich aufgrund Ihres Artikels nunmehr in ihrer Berufsausübung zukunftssicherer fühlen."

G.: Herr Biel, vielen Dank für die Beantwortung der Fragen. Ebenfalls möchte ich Ihnen für Ihre Kooperative Mitarbeit danken, durch welche dieses Interview auch unter schwierigen äußeren Bedingungen gelingen konnte. ■

„Where to study more..." ?

z. B. im 6. Controlling-Beispielheft

IAS/IFRS-Leitfaden für den Controller

verfasst von Dipl.-Betriebswirt Alfred Biel, Solingen; dem Partner im Interview.

Der Autor bereitet die IFRS Normen speziell für die Controllerarbeit zu und widmet sich besonders auch den Projektarbeiten bei der Umstellung. Auch werden Auswirkungen von IAS/IFRS auf die Software berücksichtigt, insbesondere auf SAP R/3.

Im großen Kapitel Grundlagen der Bilanzierung und Bewertung nach IAS/IFRS geht der Autor die für die Controllerarbeit relevanten „IAS-Nummern" controlling-relevant durch und sichert so quer durch das Manuskript ein **Controller's IAS/IFRS-Nachschlagewerk**.

Das Beispielheft ist ein Doppelheft,
200 Seiten DIN A 4-Format
Preis € 96,80 (7 % USt.)

Bestellbar über deyhle@t-online.de oder per Fax über 08153 / 8043

Verlag für ControllingWissen AG
82237 Wörthsee-Etterschlag
Münchner Straße 10