

Modernisierung des österreichischen Bilanzrechts und Controlling auf Basis der IFRS

– Bericht über das Best-Practice-Forum „Accounting“ beim 29. Österreichischen Controllertag in Wien –

I. Einleitung

Vom 21. bis 22.11.2008 fand der 29. Österreichische Controllertag¹⁾ in Wien statt. Die vom Österreichischen Controller-Institut²⁾ ausgerichtete Veranstaltung stand als Forum für „Controlling & Finance“ unter dem Motto „Controlling & Finance Excellence: Neue Herausforderungen für die Finanzorganisation“³⁾. In diesem Rahmen diskutierten mehr als 25 Referenten aus Wissenschaft und Praxis mit rund 200 teilnehmenden Führungskräften über die Potenziale einer effizienten Finanzorganisation. Eine besondere Herausforderung für die Finanzorganisation stellt das zunehmende Zusammenwachsen von Controlling und Accounting bzw. die Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen dar. Diesem Themenkomplex war daher neben zahlreichen anderen interessanten Vorträgen⁴⁾ ein spezielles Best-Practice-Forum „Accounting“ gewidmet, auf das sich die nachfolgenden Ausführungen beziehen.

II. Best-Practice-Forum „Accounting“

1. Einführung in das Thema

Im Best-Practice-Forum „Accounting“ stand das aus Controller-Sicht zunehmend an Relevanz gewinnende Thema der Konvergenz des internen und externen Rechnungswesens im Fokus. Entsprechend erörterte Prof. Dr. Barbara E. Weißenberger⁵⁾ in ihrer einführenden Moderation die Bedeutung der Frage, ob das interne und das externe Rechnungswesen aufgrund verschiedener Zwecksetzungen zwei unterschiedliche Rechenwerke erfordern („different costs for different purposes“) oder ob zur Vermeidung von Kommunikationsproblemen intern und extern einheitlich berichtet werden sollte („one version of the truth“)⁶⁾. Diese Kernfrage wurde während der nachfolgenden Vorträge und Diskussionen mehrfach aufgegriffen.

2. Modernisierung des österreichischen Bilanzrechts

Für ein intern/extern konvergentes Rechnungswesen erweist sich die Änderungsgeschwindigkeit der IFRS als problematisch, da in einem IFRS-basierten Controlling – so Weißenberger im Verlauf der späteren Diskussion – der Controller gleichsam zur „Geisel des IASB“⁷⁾ werden könnte. Jede der zahlreichen IFRS-Änderungen kann potenzielle Auswirkungen auf das Controlling haben⁸⁾.

Die Änderungsdynamik hat nunmehr in Gestalt des BilMoG⁹⁾ auch das deutsche Bilanzrecht erfasst. Wie Dr. Alexander Schiebel¹⁰⁾ in seinem Vortrag mit dem Titel „AFRAC Diskussionspapier Modernisierung der Rechnungslegung – Kosten senken und Informationsgehalt erhö-

hen?“ darlegte, beabsichtigt man im österreichischen Bilanzrecht gleichsam der „Modernisierung“ seines deutschen „Verwandten“ zu folgen¹¹⁾. Auch in Österreich soll nach den Vorschlägen des AFRAC eine Aufwertung der Informationsfunktion im Spannungsverhältnis zwischen Kosten und Informationsnutzen durch eine fallweise Annäherung an die IFRS-Regelungen erreicht werden. Inwieweit dadurch tatsächlich ein dominantes – d.h. im Vergleich zu den IFRS kostengünstigeres und zugleich mit einem vergleichbaren Informationsnutzenausgestattetes – Rechnungslegungssystem geschaffen werden kann, bleibt allerdings auch in diesem Zusammenhang das große Geheimnis¹²⁾.

Dr. Andreas Haaker ist Referent für Grundsatzfragen der internationalen Rechnungslegung beim DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V. in Berlin.

Dipl.-Kffr. Olga Haaker graduierte an der Staatlichen Immanuel-Kant-Universität Kaliningrad (Königsberg) und absolviert derzeit ein Zweitstudium zum Master of Arts (M.A.) in International Economics an der Georg-August-Universität Göttingen.

Die Autoren bedanken sich beim Österreichischen Controller-Institut für die freundliche Einladung zum 29. Österreichischen Controllertag.

1) Vgl. www.controllertag.at.

2) Vgl. www.oeci.at.

3) Vgl. www.oeci.at/newsroom.

4) Besonders hervorzuheben ist hierbei der Vortrag von Prof. Dr. Guido Palazzo (School of Business and Economics, Universität Lausanne) zum Thema „Ethik für CFO und Controller: Wie kommt das Böse ins Unternehmen?“, in dem er anschaulich aufzeigte, dass „unmoralisches“ Handeln u.a. auf den psychologischen Effekten einer ethischen Blindheit durch eine begrenzte Wahrnehmung beruhen kann. Auf diesen und zahlreiche andere interessante Vorträge kann im Rahmen dieses Beitrags leider nicht eingegangen werden.

5) Inhaberin der Professur für industrielles Management und Controlling, Justus-Liebig-Universität Gießen.

6) Angelkort/Sandt/Weißenberger, CFO aktuell 2008 S. 189 (beide Zitate). Vgl. hierzu auch Simons/Weißenberger, BFuP 2008 S. 137 ff. Zur Untersuchung der „Zweckidentität“ der IFRS-Rechnungslegung und des internen Rechnungswesens vgl. Haaker, Potential der Goodwill-Bilanzierung nach IFRS für eine Konvergenz im wertorientierten Rechnungswesen – Eine messtheoretische Analyse, 2008, S. 161-326.

7) Angelkort/Sandt/Weißenberger, CFO aktuell 2008 S. 190.

8) Vgl. Erdmann/Zülch, ZfCM 2007 S. 407.

9) Das BilMoG ist begrifflich zu kritisieren, denn „Gütemaßstab eines Rechnungslegungssystem kann nicht sein, ob man es als altmodisch empfindet oder ob es gerade im modischen Trend liegt, sondern ob es zweckmäßig oder unzweckmäßig ist“ [Streim, BFuP 2000 S. 111]. Diese normative Frage ist letztendlich die entscheidende, obgleich sie in der Wissenschaft wiederum „unmodern“ geworden ist. Vgl. hierzu etwa Siegel, in: FS Streim, 2008, S. 337; m.w.N. Haaker, Rechnungswesenorientiertes Controlling, erscheint in DB 2009 sowie zur Verstärkung dieses „Trends“ auch Ballwieser, in: FS Streim, 2008, S. 1. Zur wissenschaftstheoretischen Diskussion vgl. Fülbi/Weller, Normative Rechnungslegungsforschung im Abseits? – Eine wissenschaftstheoretische Bestandsaufnahme, Working Paper, Vallendar, Februar 2008.

10) Generalsekretär des AFRAC.

11) Auf die wohl vor einigen Jahren noch ungewöhnliche Tatsache, dass auf einer Veranstaltung für Controller über nationale externe Rechnungslegung diskutiert wurde, sei an dieser Stelle nur hingewiesen.

(Fußnote 12 auf S. 60)

Hervorzuheben ist, dass das AFRAC zwar dem deutschen Regierungsentwurf (RegE) zum BilMoG weitgehend folgen, aber zumindest in einem wesentlichen Punkt darüber hinausgehen möchte: Neben den analog zum deutschen BilMoG vorgesehenen Änderungen¹³⁾ wie etwa

- der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit,
- der Aktivierungs- und (planmäßigen) Abschreibungspflicht für den erworbenen Goodwill,
- der grundsätzlichen Aktivierungspflicht für selbstgestellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sowie
- der Abzinsungspflicht für Rückstellungen

soll in Österreich die sog. Percentage-of-Completion-Methode¹⁴⁾ eingeführt werden. Diese nach h.M. im bisherigen Handelsrecht untersagte Methode würde bei langfristigen Fertigungsprojekten zu einer am Auftragsfortschritt bemessenen Vereinnahmung unrealisierter Gewinne führen und soll daher konsequenterweise mit einer Ausschüttungssperre für die unrealisierten Gewinnbestandteile belegt werden¹⁵⁾. Unter dieser Bedingung erscheint dem AFRAC die damit verbundene „Entlastung der GuV“ als „österreichische Besonderheit“ gegenüber dem deutschen BilMoG vertretbar. Diese Ansicht wird von den Verfassern im Hinblick auf die für das BilMoG beabsichtigte Beibehaltung der GoB¹⁶⁾ wegen der drohenden „Verwässerung“ des Realisationsprinzips nicht geteilt; das AFRAC sollte u.E. in diesem Punkt besser dem BilMoG folgen und sich nicht für die Percentage-of-Completion-Methode im österreichischen Handelsrecht aussprechen¹⁷⁾.

3. Auswirkung der IFRS auf die Controller-Arbeit

Prof. Dr. Joachim Sandt¹⁸⁾ widmete seinen Vortrag dem Thema „Harmonisierung von Rechnungswesen und Controlling: Instrumentelle Anpassungsbedarfe durch IFRS“. Einen Schwerpunkt bildete hierbei die Frage nach den Chancen und Risiken für die Controller-Arbeit¹⁹⁾. Dabei wurde die eingangs von Weissenberger angesprochene Problematik („different costs for different purposes“²⁰⁾ oder „one version of the truth“) aufgegriffen. Im Regelfall führt dieses Spannungsverhältnis laut Sandt zu einer partiellen Integration des Rechnungswesens, wobei der Integrationsgrad auf den höheren Hierarchieebenen zunimmt²¹⁾.

Durch die Konvergenz des Rechnungswesens ändert sich – so Sandt – das Aufgabenfeld des Controllers. Neben die – zumindest in der Theorie herausgestellte – fast „mythologische“ Funktion des betriebswirtschaftlichen Beraters des Managements, treten die Aufgaben des Informationslieferanten für die Bilanzierung (Stichworte: *Management Approach*, Impairment-Test) sowie der Kapitalmarktkommunikation²²⁾. Der für das Controlling scheinbar als neue Aufgabe angesehene Umgang mit Analysten bedingt wiederum, dem Postulat „one version of the truth“ zu folgen.

Die praktische Vereinbarkeit der Anforderungen der IFRS und eines effektiven Controllings zeigte

Sandt am Beispiel der für die Aktivierung von immateriellen Vermögenswerten notwendigen Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sowie der Percentage-of-Completion-Methode auf. In beiden Fällen können die IFRS seiner Ansicht nach auch Impulse für eine Verbesserung des Controllings geben. Insgesamt lässt sich – was auch empirisch gezeigt wurde – durch die IFRS-induzierten Erweiterungen des Aufgabengebiets des Controllings nicht nur der Arbeitsaufwand, sondern ebenfalls der „Controlling-erfolg“ steigern. Folglich stellen die IFRS einen aus Controller-Sicht außerordentlich relevanten Bereich dar, der nicht nur Risiken, sondern – und vor allem – auch Chancen für das Controlling bzw. die Controller-Arbeit bietet.

4. IFRS 3 (2008) und Performance Measurement

Eine besondere Herausforderung für ein konvergentes bzw. integriertes Rechnungswesen stellen die aktuellen Änderungen von IFRS 3 und IAS 27, insbesondere die Einführung der sog. „Full Goodwill-Option“²³⁾, dar. Entsprechend lag ein Schwerpunkt des Vortrags von Dr. Mark-Ken Erdmann²⁴⁾ in der Problematik der Auswirkungen der Full Goodwill-Methode auf die rechnungswesenorientierte Berechnungsbasis des *Economic Value Added* (EVA). Erdmann begrüßte ausdrücklich die Einführung des Wahlrechts statt einer strikten Anwendungspflicht zur Full Goodwill-Bilanzierung²⁵⁾ und äußerte die nachvollziehbare Vermutung, dass „keiner diese Option ziehen“ würde. Auf der anderen Seite billigte er aber der Full Goodwill-Methode gewisse konzeptionelle Vorteile zu²⁶⁾: Die Berücksichtigung des Minderheitenanteils am Goodwill im investierten Kapital bewirkt eine Konsistenz zur Ergebnisgröße, da in der Erfolgsrechnung schließlich auch die Minderheitenanteile an den Erträgen und Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Insgesamt ist jedoch zu beachten, dass durch die Erhöhung des investierten Kapitals um den Minderheiten-Goodwill der EVA sinkt. Dies ist insofern besonders kritisch, als für den Minderheitenanteil am Goodwill keine Investiti-

12) Vgl. hierzu kritisch Fülbier/Gassen, in: FS Streim, 2008, S. 143 ff.

13) Vgl. hierzu exemplarisch Velte, KoR 2008 S. 61 ff.

14) Vgl. etwa Velte, ZP 2006 S. 223 ff.

15) Zur Diskussion um die Wirksamkeit der Ausschüttungssperren im BilMoG vgl. Haaker, DStR 2008 S. 1750 ff.

16) Vgl. RegE BilMoG, S. 1.

17) Vgl. hierzu RegE BilMoG, S. 81.

18) Professor für Unternehmensführung und Controlling, Internationale Fachhochschule Bad Honnef/Bonn.

19) Vgl. Angelkort/Sandt/Weissenberger, CFO aktuell 2008 S. 188 ff.

20) Vgl. hierzu auch das grundlegende Postulat von Schneider: „Der Rechnungszweck bestimmt über das Rechnungsziel den Rechnungsinhalt“ [Schneider, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, 2. Aufl. 1997, S. 45].

21) So auch Weissenberger, Controlling 2006 S. 412 ff.

22) Vgl. hierzu Haaker, Rechnungswesenorientiertes Controlling, erscheint in DB 2009.

23) Erdmann/Zülich, ZfCM 2007 S. 409.

24) Leiter der Abteilung Projekte und Grundsatzfragen, Bertelsmann AG, Gütersloh.

25) A.A. Haaker, der das Wahlrecht als „einen faulen Kompromiss“ [Haaker, PiR 2008 S. 189] kritisiert. Einzüräumen ist jedoch, dass das Controlling durch das Wahlrecht gleichsam aus der „Geiselhaft des IASB“ entlassen wird.

26) Vgl. im Folgenden auch Erdmann/Zülich, ZfCM 2007 S. 408 f.

onsausgaben getätigt wurden, die das Management zu verantworten hätte.

Nach der Erörterung weiterer potenziell EVA-wirksamen Effekte durch die Änderungen von IFRS 3 und IAS 27 verdeutlichte *Erdmann* nochmals die Dominanz des EVA als Steuerungskonzept bei börsennotierten Unternehmen anhand einer im Auftrag der *Bertelsmann AG* an der *Handelshochschule Leipzig* von *Prof. Dr. Henning Zülch* durchgeführten empirischen Studie. Für dieses Steuerungskonzept müssen wesentliche „IFRS-Anomalien“ und „Sondereffekte“ bereinigt werden, da ansonsten die Akzeptanz und Anreizwirkung des EVA geschmälert werden. In diesem Zusammenhang wurde mit dem Plenum u.a. die Bereinigung von außerplanmäßigen Abschreibungen auf den Goodwill und der zukünftig entstehende buchmäßige Verlust in Höhe der Anschaffungsnebenkosten²⁷⁾ (z.B. Beraterhonorare) bei Unternehmenserwerben für Zwecke der erfolgsabhängigen Entlohnung diskutiert. Entsprechende Ergebniseffekte müssten im Einzelfall herausgerechnet werden, was zu Abweichungen zwischen der internen und externen Ergebnisrechnung führt.

III. Zusammenfassung

Als wesentliches Ergebnis des von *Weißberger* beim 29. Österreichischen Controllertag moderierten Best-Practice-Forums „Accounting“ lässt

sich u.E. festhalten, dass das Controlling bereits heute in hohem Maße von der IFRS-Rechnungslegung geprägt ist. Dabei werden die IFRS eine noch stärkere Bedeutung für das Controlling gewinnen und der Forschungsgegenstand der Konvergenz des internen und externen Rechnungswesen auch nach fast eineinhalb Jahrzehnten²⁸⁾ keinesfalls an Relevanz einbüßen. Sowohl aus praktischer als auch aus theoretischer Sicht besteht jedenfalls auch weiterhin Forschungsbedarf in diesem Bereich.

Ebenso wie die IFRS wird hierbei die handelsrechtliche Bilanzierung durch die „Modernisierung“ der Rechnungslegung zunehmend zum „Controlling-Problem“ werden; dies gilt im Falle einer Implementierung der Percentage-of-Completion-Methode insbesondere für die österreichische Bilanzierung. In anderen Bereichen – etwa der durch eine Projektkostenrechnung zu unterstützenden Bilanzierung von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens – wird auch die Rechnungslegung nach dem deutschen BilMoG schwerlich ohne Unterstützung durch das Controlling auskommen.

27) Vgl. zu diesem Anreizproblem *Haaker*, CFO aktuell Heft 6/2008.

28) Als Ausgangspunkt dieser ursprünglich den Bedürfnissen der Praxis entsprungenen Forschung wird hierbei der Beitrag von *Ziegler*, zfbf 1994 S. 175 ff., angenommen.