

Controller und IFRS

Konsequenzen für die Controlleraufgaben durch die
Finanzberichterstattung nach IFRS

Univ.-Prof. Dr. Barbara E. Weißenberger

Professur für Betriebswirtschaftslehre IV
mit dem Schwerpunkt Industrielles Management und Controlling
an der Justus-Liebig-Universität Gießen

Controller und IFRS

Literaturhinweis

Die im Rahmen dieses Vortrag angesprochenen Überlegungen finden sich wieder in



International Group of Controlling (Hrsg.) /
Barbara E. Weißenberger (Schriftleitung)

Controller und IFRS: Konsequenzen für die Controlleraufgaben
durch die Finanzberichterstattung nach IFRS

Weißbuch der Arbeitsgruppe „Controller und IFRS“ der IGC

mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Hans-Georg Bruns, Liaison
Board Member (Germany), International Accounting Standards
Board, London

erschienen im Mai 2006 bei Haufe, Freiburg i. Br.

Inhalt

Arbeitskreis „Controller und IFRS“ der International Group of Controlling

Charakterisierung der IFRS aus Controller-Perspektive

Veränderungen der Controller-Rollen und -Aktionsfelder unter IFRS

Controller als Informationsdienstleister für die IFRS-Bilanzierung

Nutzung der IFRS für eine partiell integrierte Rechnungslegung

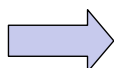
Zusammenfassung und Ausblick

Der IGC-Arbeitskreis „Controller und IFRS“

Die IGC - International Group of Controlling ist eine internationale Interessengemeinschaft von Institutionen und Unternehmen, die Controlling in praktischen Anwendung und Weiterentwicklung fördern wollen. Sie wurde 1995 gegründet und hat die Form eines Vereins mit Sitz in der Schweiz

Zielsetzung des IGC-Arbeitskreises „Controller und IFRS“:

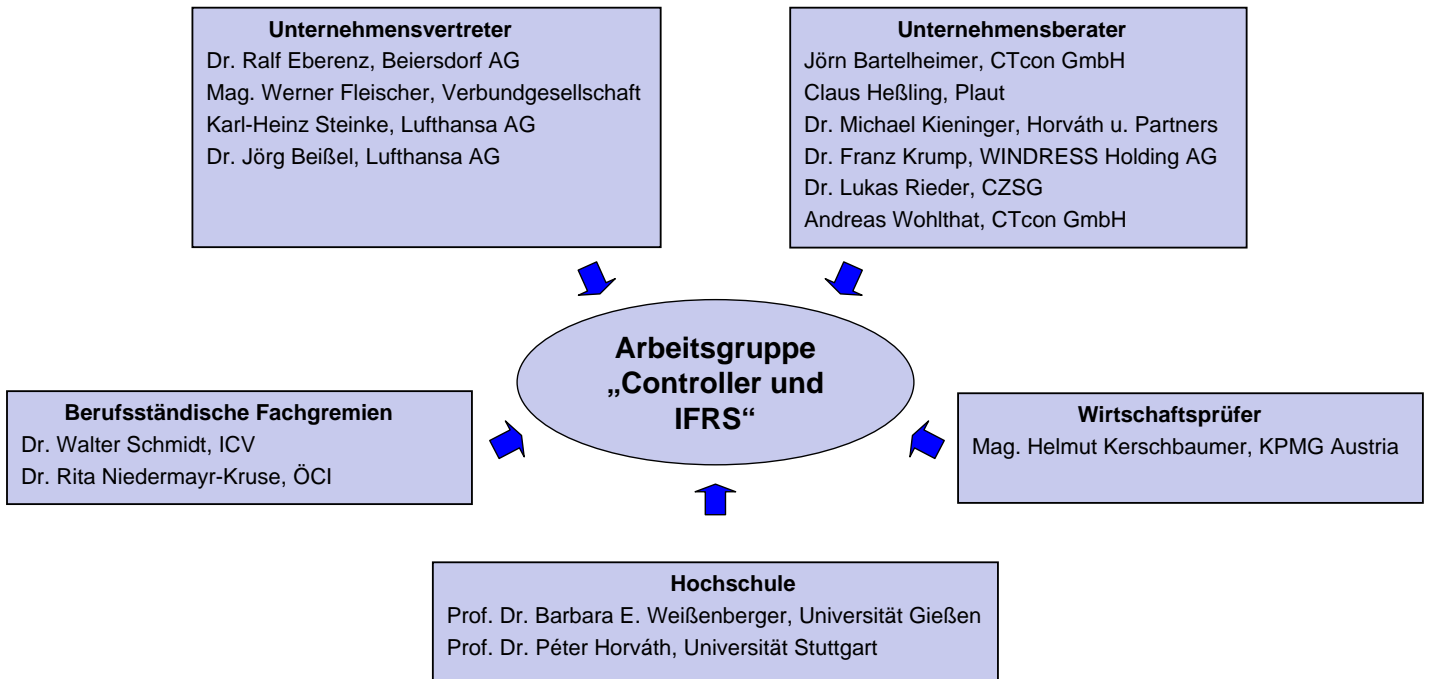
- Formulierung von **Leitlinien für Controller und andere Verantwortliche im Rechnungswesen**
 - für die Orientierung in der Zusammenarbeit von Controlling und Financial Accounting
 - für die (Neu-)Gestaltung von Controllingprozessen unter IFRS
 - zu Möglichkeiten und Grenzen der Integration von interner und externer Rechnungslegung
- Schaffung einer **Grundlage für das zukünftige fachliche Profil** von Controllern
 - für die Controllerausbildung
 - für die Personalentwicklung im Controllerbereich



**Formulierung eines Positionspapiers (Weißbuch)
Übergabe an die IGC im Mai 2006**



Die Mitglieder der Arbeitsgruppe sind Vertreter unterschiedlicher Kompetenzgruppen zum Thema „Controller und IFRS“



Motivation der IGC ist die zunehmend breite Relevanz der IFRS und die damit verbundene notwendige Neuausrichtung des Controllings

EU-Verordnung 1606/2002 zur Rechnungslegung nach IAS		
	Einzelabschluss	Konzernabschluss
Kapitalmarkt-orientierte Unternehmen	Deutschland: Wahlrecht für den befreienden IFRS-Einzelabschluss zu Informationszwecken Österreich: Verbot eines befreienden IFRS-Einzelabschlusses	Pflicht für den IFRS-Konzernabschluss (unmittelbarer Geltungsbereich der EU-Verordnung 1606/2002)
Übrige Unternehmen	Deutschland: Wahlrecht für den befreienden IFRS-Einzelabschluss zu Informationszwecken Österreich: Verbot eines befreienden IFRS-Einzelabschlusses	Deutschland: Wahlrecht für den befreienden Konzernabschluss nach IFRS Österreich: Wahlrecht für den befreienden Konzernabschluss nach IFRS



Inhalt

Arbeitskreis „Controller und IFRS“ der International Group of Controlling

Charakterisierung der IFRS aus Controller-Perspektive

Veränderungen der Controller-Rollen und -Aktionsfelder unter IFRS

Controller als Informationsdienstleister für die IFRS-Bilanzierung

Nutzung der IFRS für eine partiell integrierte Rechnungslegung

Zusammenfassung und Ausblick

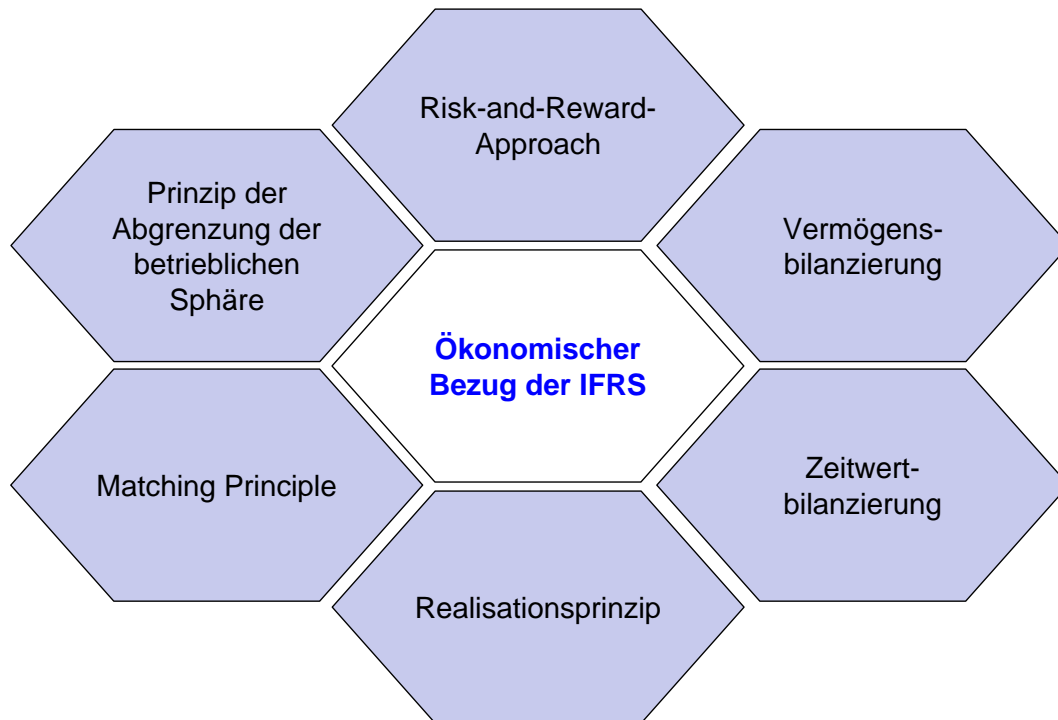
Sowohl die IFRS als auch das Controlling zielen auf eine ökonomisch ausgerichtete Abbildung des Unternehmens ab

Zielsetzung der IFRS ist die **Bereitstellung von finanziellen Informationen**, damit **Investoren** ihre Portfolio-Entscheidungen unter Risiko-Rendite-Gesichtspunkten optimieren können

Bedarf an einer ökonomisch ausgerichteten Abbildung des Unternehmens

IGC-Controller-Leitbild:
Controller gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit Mitverantwortung für die Zielerreichung

Wichtige Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze innerhalb der IFRS haben einen unmittelbaren ökonomischen Bezug



Inhalt

Arbeitskreis „Controller und IFRS“ der International Group of Controlling

Charakterisierung der IFRS aus Controller-Perspektive

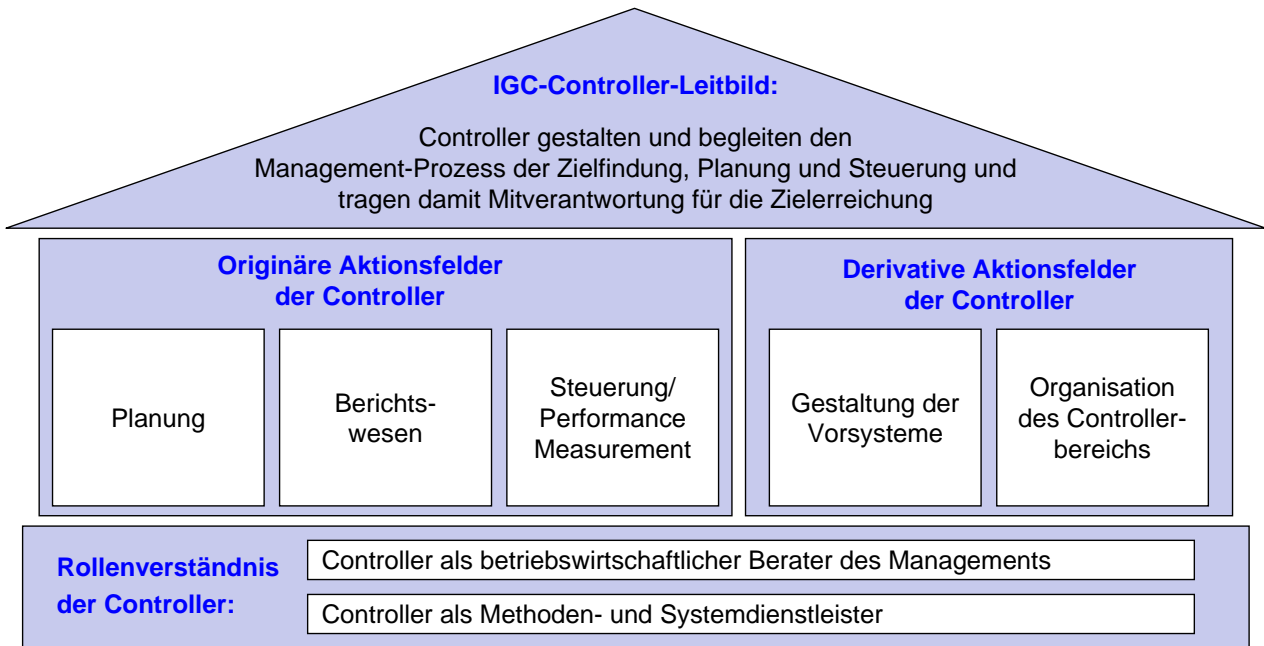
Veränderungen der Controller-Rollen und -Aktionsfelder unter IFRS

Controller als Informationsdienstleister für die IFRS-Bilanzierung

Nutzung der IFRS für eine partiell integrierte Rechnungslegung

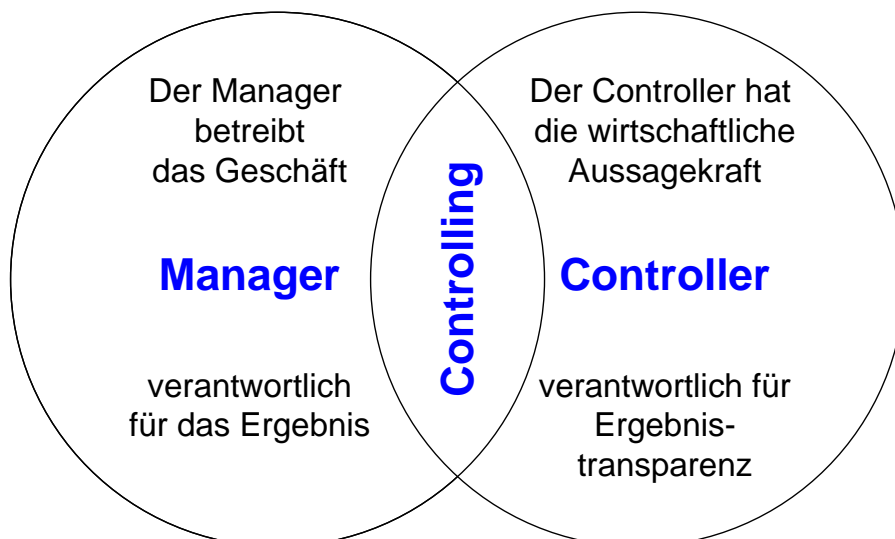
Zusammenfassung und Ausblick

Traditionelle Perspektive des Controllerbereichs: Rollenverständnis und Aktionsfelder

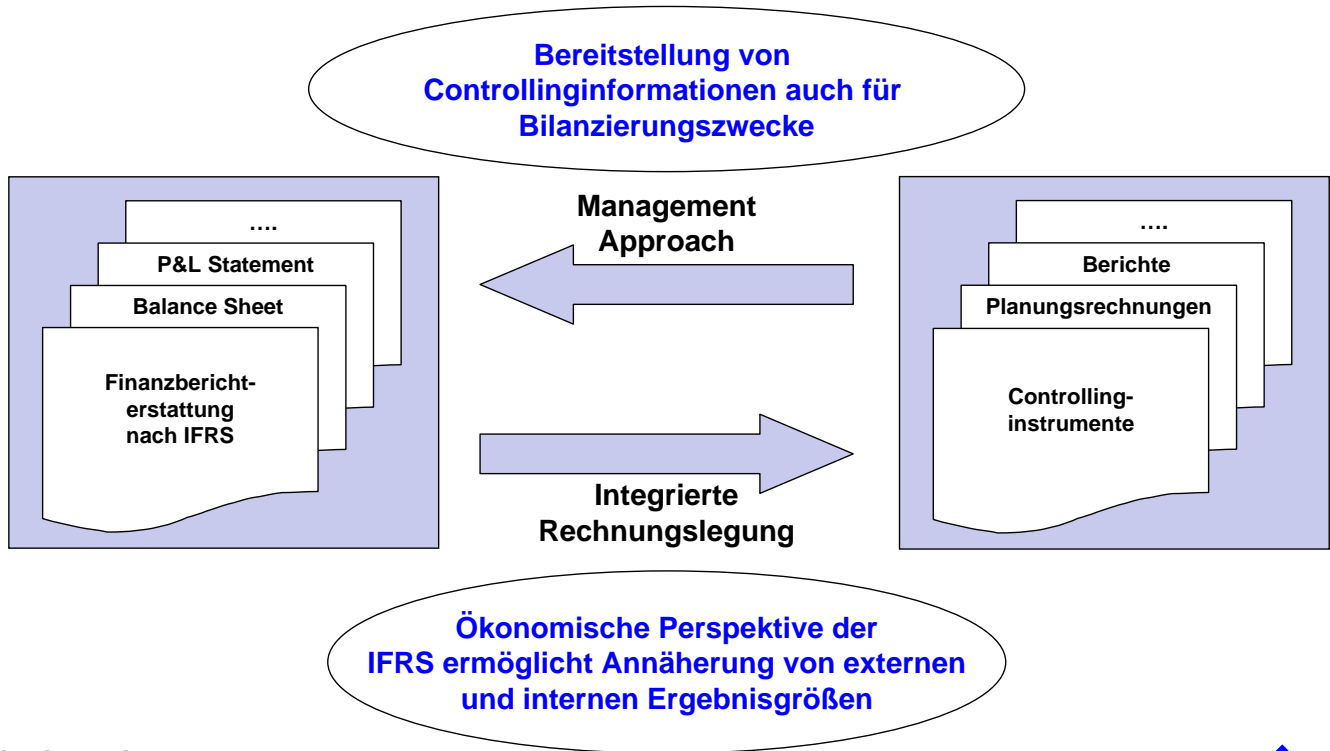


Controlling entsteht in der Zusammenarbeit von Controller und Manager

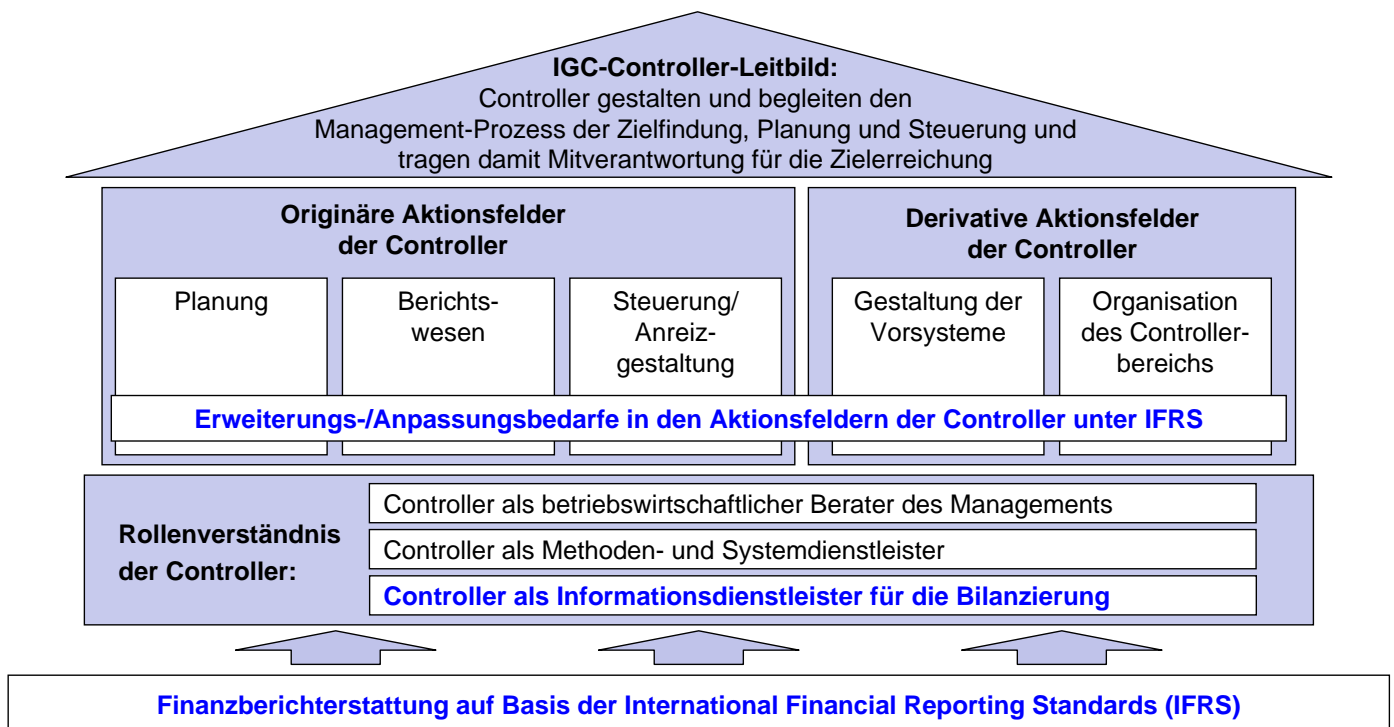
Controlling ist der gesamte Prozess der Zielfestlegung, der Planung und der Steuerung im leistungs- und finanzwirtschaftlichen Bereich



Die IFRS zeichnen sich durch eine enge Verzahnung mit den bestehenden Controllinginstrumenten aus



Traditionelle Perspektive des Controllerbereichs: Das „House of Controlling“



Inhalt

Arbeitskreis „Controller und IFRS“ der International Group of Controlling

Charakterisierung der IFRS aus Controller-Perspektive

Veränderungen der Controller-Rollen und -Aktionsfelder unter IFRS

Controller als Informationsdienstleister für die IFRS-Bilanzierung

Nutzung der IFRS für eine partiell integrierte Rechnungslegung

Zusammenfassung und Ausblick

Unter IFRS werden Controller verstärkt zu Informationsdienstleistern für die Bilanzierung

Management Approach als Basishypothese innerhalb der IFRS:

- Relevanz von Objektstrukturen bzw. Plan- bzw. Ist-Informationen aus der internen Steuerung für die Entscheidungsfindung von externen Investoren
- Abbildung des Unternehmens „through the management’s eyes“



Fall 1: Unmittelbare Übernahme von internen Plan- bzw. Ist-Größen oder Objektstrukturen in die Finanzberichterstattung nach IFRS

- Beispiel: Segmentstruktur gem. IAS 14
- Beispiel: Neubewertung auf Basis intern verwendeter Zeitwerte in der Anlagenbuchhaltung



Fall 2: Mittelbare Herleitung von Bestands- bzw. Erfolgsgrößen aus intern verwendeten Plan- bzw. Ist-Größen

- Beispiel: Goodwill-Impairment gem. IAS 36
- Beispiel: Auftragsbewertung gem. IAS 11 mittels PoC-Methode



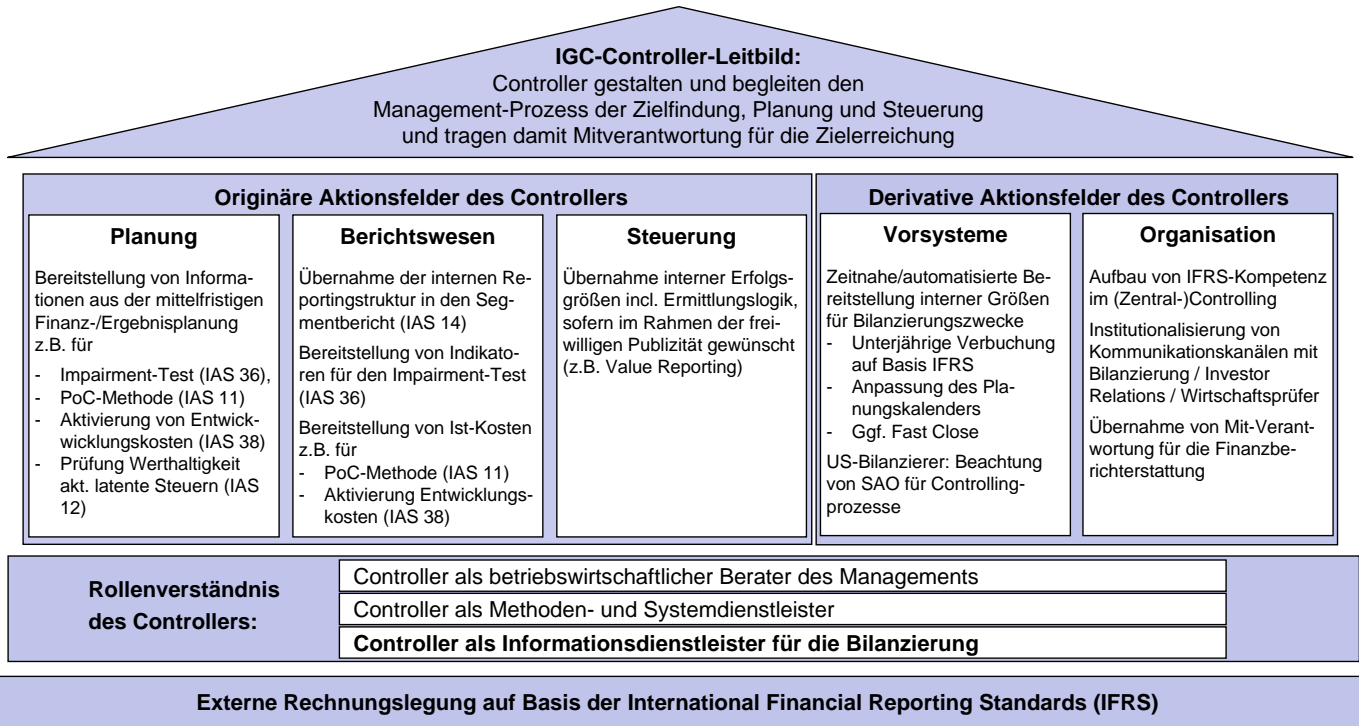
Fall 3: Eigenständige interne Generierung von Informationen nur für Bilanzierungszwecke

- Beispiel: Bewertung von Rückstellungen gem. IAS 37



Kein
Mgt. Appr.

Aus dem Management Approach heraus resultierende Anpassungsbedarfe für den Controllerbereich



Inhalt

- Arbeitskreis „Controller und IFRS“ der International Group of Controlling
- Charakterisierung der IFRS aus Controller-Perspektive
- Veränderungen der Controller-Rollen und -Aktionsfelder unter IFRS
- Controller als Informationsdienstleister für die IFRS-Bilanzierung
- Nutzung der IFRS für eine partiell integrierte Rechnungslegung**
- Zusammenfassung und Ausblick

Die Finanzberichterstattung nach HGB bzw. IFRS und die interne Ergebnisrechnung zeichnen sich durch unterschiedliche Charakteristika aus

Externe Finanzberichterstattung nach... HGB	IFRS	Interne Ergebnisrechnung
Gläubigerschutz-orientiert	Investor-orientiert	Steuerungs-orientiert
Vergangenheitsorientiert / Reliabilität	Zukunftsorientiert / Entscheidungsrelevanz	Zukunftsorientiert / Entscheidungs- und Steuerungsrelevanz
Imparitätisches Realisationsprinzip	Fair-Value-Bilanzierung	Kalkulatorische und/oder wertorientierte Rechnung
Nationale Gesetzgebung	Supranationaler Standard	Individuelle Gestaltbarkeit

Im Rahmen der integrierten Rechnungslegung erfolgt eine weitgehende Annäherung von externer und internen Ergebnisrechnung

Traditionelle Ergebnisrechnung	Integrierte Rechnungslegung
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Rechnung mit nichtpagatorischen / kalkulatorischen Kosten und Erlösen <ul style="list-style-type: none"> ▪ Eingeschränkte Berücksichtigung von Bestandsgrößen in der Ergebnisrechnung ▪ Unmittelbarer Bezug zur Angebotskalkulation ▪ Zwei-Kreis-System ▪ Aggregierte Ermittlung eines kalkulatorischen Unternehmensergebnisses bottom-up von Kostenstellenebene her <ul style="list-style-type: none"> ▪ In der Praxis häufig keine Überleitung zum extern publizierten Unternehmensergebnis möglich 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Keine laufende Verrechnung kalkulatorischer Kostenarten in der internen Ergebnisrechnung ▪ Integrierter Kontenplan für externe und interne Berichterstattung ▪ Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden <ul style="list-style-type: none"> ▪ Rückgriff auf eine Datenbasis mit identischen Bewertungsansätzen, die aus den operativen buchhalterischen Vorkonten / sonstigen Datenquellen extrahiert wird ▪ Beachte: Die Formate der internen Ergebnisrechnung (Management-erfolgsrechnung), z.B. Deckungsbeitragsrechnung, bleiben <u>unverändert</u> bestehen

Argumente für und gegen die Implementierung einer integrierten Rechnungslegung auf IFRS-Basis

Pro-Argumente

- Verbesserte Kommunikation und Steuerung in kapitalmarktorientierten Unternehmen
 - Entwicklung von Plänen, die für das Erreichen extern kommunizierter finanzieller Ziele geeignet sind
- Eignung der IFRS-Rechnungslegung durch ausgeprägten ökonomischen Bezug

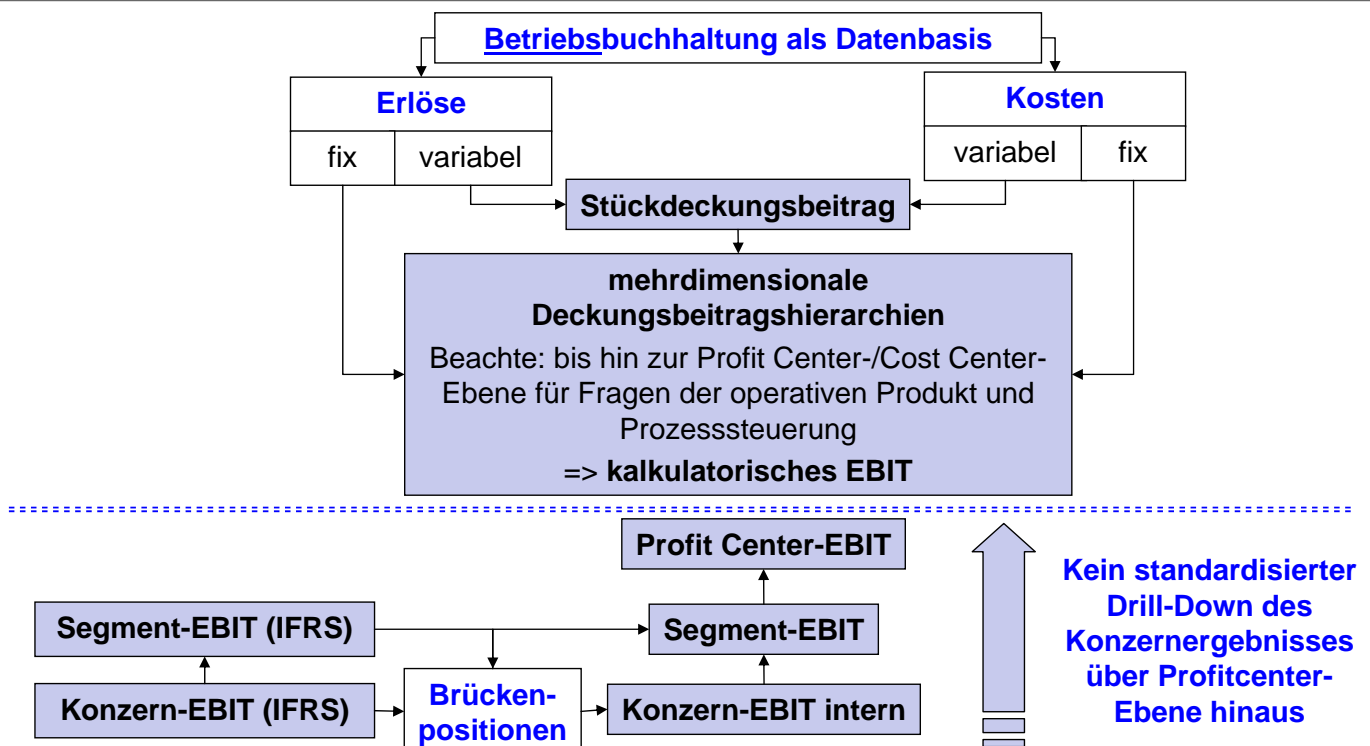
Contra-Argumente

- Unerwünschte zufällige Bewertungseinflüsse z.B. durch Fair-Value-Bilanzierung
- Anreiz zur Falsch-Berichterstattung im Rahmen des Management Approachs
- Controller als „Geisel des IASB“
- Keine Eignung der IFRS für Zwecke der Angebotskalkulation

IGC-Vorschlag: Partielle Implementierung einer integrierten Rechnungslegung

- Angebotskalkulation weiterhin auf Basis von Standard-/Opportunitätskosten
- Umsetzung der integrierten Rechnungslegung nur auf oberen Hierarchieebenen
- Auf Ebene der operativen Produkt- bzw. Prozesssteuerung Verwendung von kalkulatorischen Standardkosten bzw. -erlösen oder leistungswirtschaftlichen Kennzahlen (z.B. Werttreiber)
- Im Einzelfall abweichende Bewertung von externen Bestands- und Erfolgsgrößen (z.B. bei Fair-Value-Bewertung) mit Hilfe von Brückenpositionen

Partielle Integration der IFRS-Finanzberichterstattung und internen Ergebnisrechnung: Systematische Darstellung



Vorteile einer partiellen Integration der Rechnungslegung

Verbesserte Steuerung und Kommunikation durch Integration auf oberen Hierarchieebenen

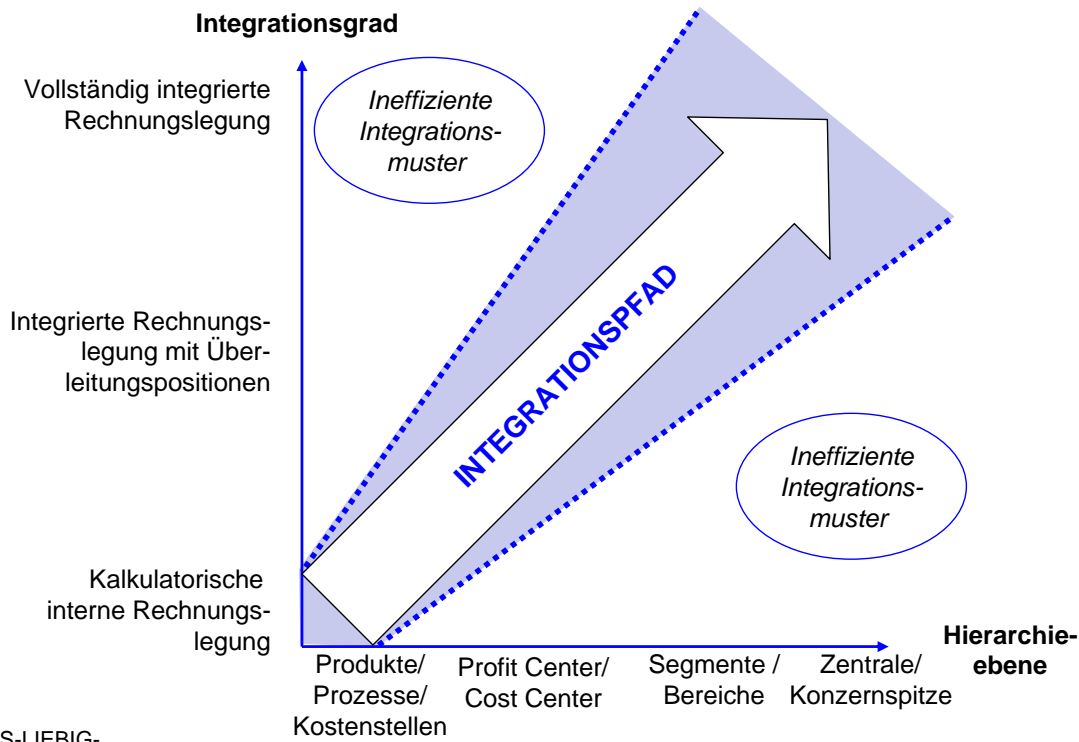
- Entwicklung von Plänen, die für das Erreichen extern kommunizierter finanzieller Ziele geeignet sind
- Höhere interne Transparenz der Managementenerfolgsrechnung durch einheitliche Kommunikations- und Berichtswege
- Pagatorischer Bezug der Erfolgsgrößen erleichtert Steuerung von Investment Centern
- Anpassung der Finanzberichterstattung für Zwecke der internen Steuerung über Brückenpositionen möglich
- Einschränkung diskretionärer Spielräume der Top Manager durch Objektivierungsfunktion der Finanzberichterstattung

Vorteile einer partiellen Integration der Rechnungslegung

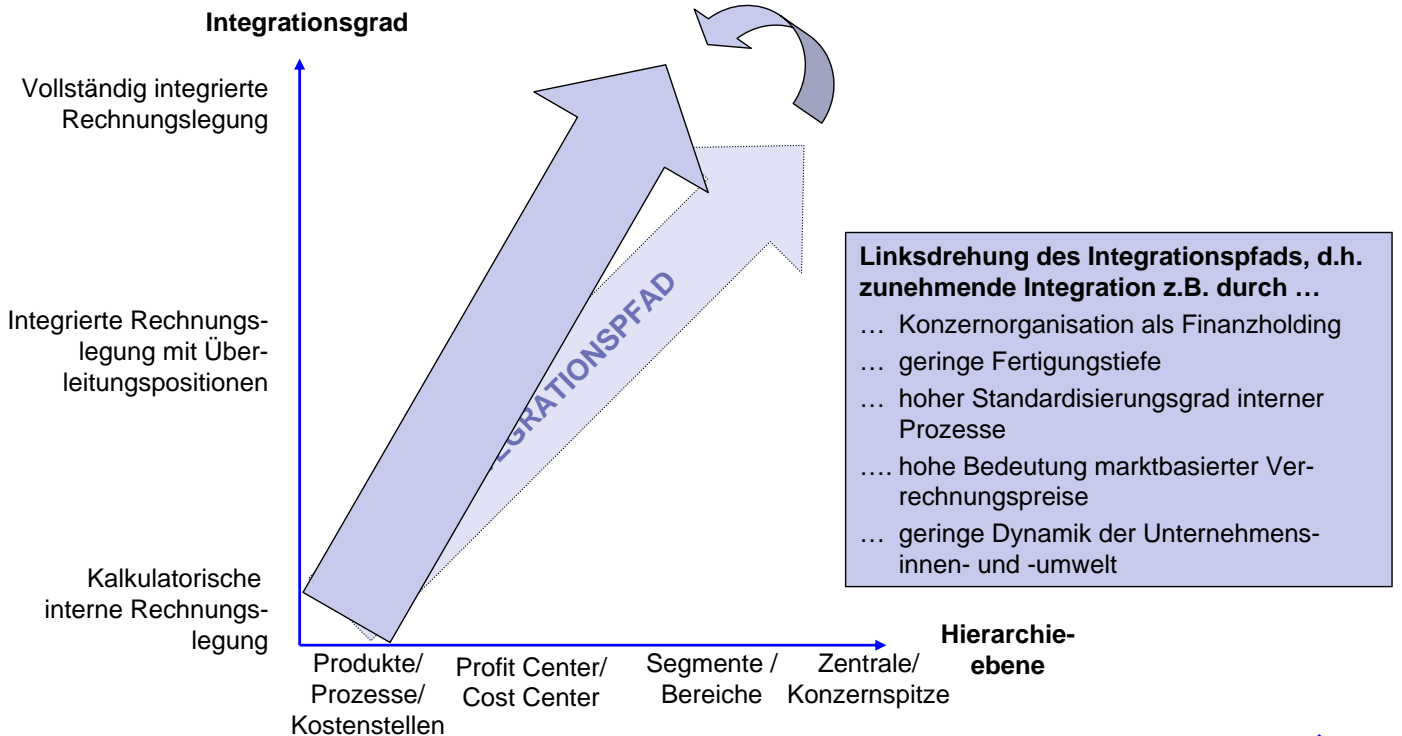
Individualisierte Steuerung der operativen Entscheidungsträger auf Profit Center- bzw. Cost Center-Ebene und darunter

- Auf operativen Steuerungsebenen (Werks-/Niederlassungsebene, Abteilungsebene u.ä.) weiterhin Einsatz kalkulatorischer bzw. Standardkosten zu Steuerungszwecken (Framing)
- Vielfach ohnehin Rückgriff auf nichtmonetäre Leistungskennzahlen
- Verzicht auf die unternehmensweite Aggregation dezentraler Steuerungsgrößen und den damit verbundenen Erklärungs- und Analyseaufwand
- Angebotskalkulation weiterhin auf Basis von Standard-/Opportunitätskosten, aber keine Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten in der Ergebnisrechnung

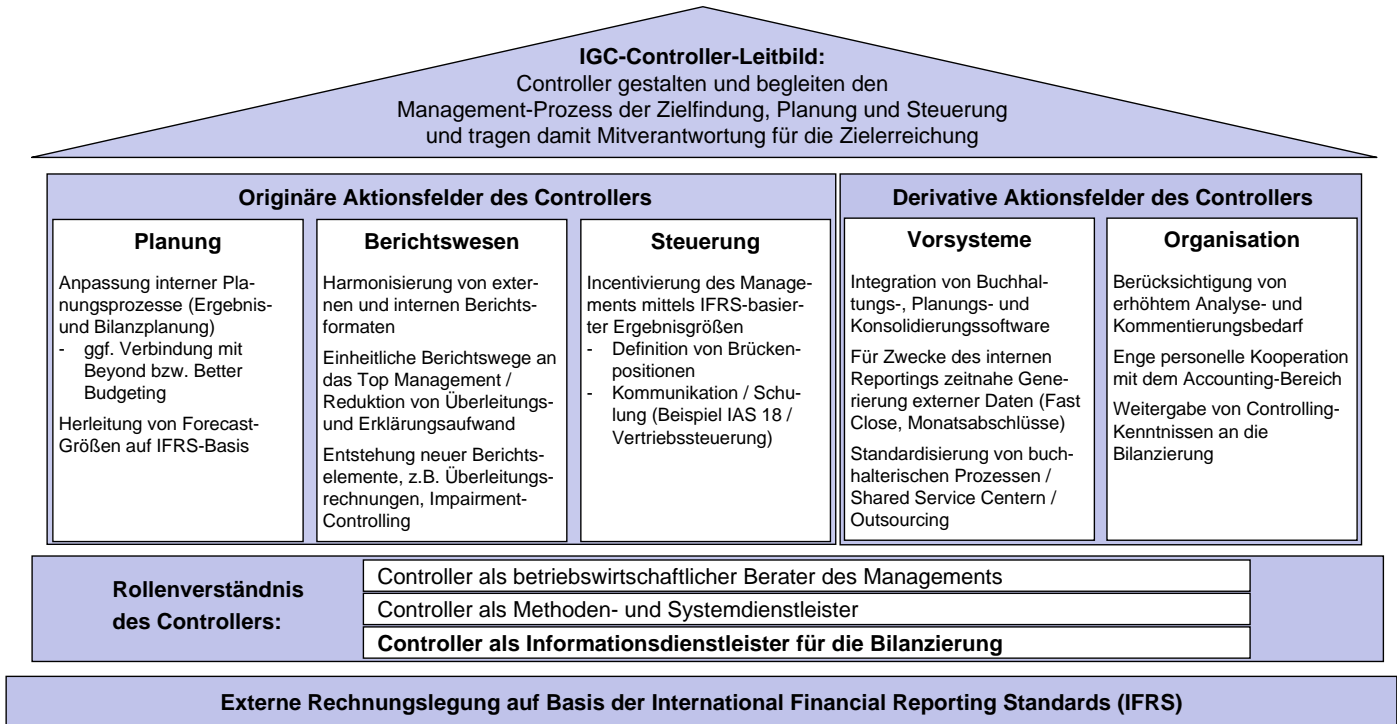
Integrationspfad einer partiell integrierten Rechnungslegung



Mögliche Einflussfaktoren auf die Lage des Integrationspfads



Aus der Implementierung einer integrierten Rechnungslegung heraus resultierende Anpassungsbedarfe für den Controllerbereich



Inhalt

Arbeitskreis „Controller und IFRS“ der International Group of Controlling

Charakterisierung der IFRS aus Controller-Perspektive

Veränderungen der Controller-Rollen und -Aktionsfelder unter IFRS

Controller als Informationsdienstleister für die IFRS-Bilanzierung

Nutzung der IFRS für eine partiell integrierte Rechnungslegung

Zusammenfassung und Ausblick

Zusammenfassung und Ausblick

1. Die Rechnungslegung nach IFRS beeinflusst Rollen und Funktionen von Controllern bei der Wahrnehmung ihrer Aufgabe als interner Management-Dienstleister:
 - Controller werden unter IFRS im Rahmen des Management Approach zum Informationsdienstleister für die Bilanzierung.
 - Für Zwecke der internen Ergebnisrechnung kann die Finanzberichterstattung nach IFRS im Rahmen einer partiell integrierten Rechnungslegung als Grundlage für die interne Ergebnisrechnung genutzt werden.
2. Beides führt zu vielfältigen Anpassungsmaßnahmen in den Kernfunktionen Planung, Berichtswesen und Anreizgestaltung sowie in den derivativen Funktionen Gestaltung der Vorgesysteme und Organisation des Controllerbereichs.
3. Eine Verschlinkung der Controllerbereiche ist durch die breitere Aufgabenbasis insgesamt nicht zu erwarten.