



Lehrstuhl für
Unternehmensrechnung & Controlling
Prof. Dr. Volker Lingnau

U & C

www.controlling-lehrstuhl.de

Beiträge zur Controlling-Forschung

(www.Controlling-Forschung.de)

herausgegeben von
Univ.-Prof. Dr. Volker Lingnau

Nr. 5

**Konvergenz von internem und externem
Rechnungswesen -
Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Umsetzung in
der Praxis**

Andreas Jonen / Volker Lingnau

2. Auflage, August 2006

Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling · Technische Universität Kaiserslautern

Gottlieb-Daimler-Straße, Gebäude 42, 67663 Kaiserslautern

ISSN 1612-3875

Nr. 5

Konvergenz des internen und externen Rechnungswesens -
Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Umsetzung in der Praxis

Prof. Dr. Volker Lingnau*

Dipl.-Wirtsch.-Ing. Andreas Jonen**

2. Auflage

August 2006

* Univ.-Prof. Dr. Volker Lingnau ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling an der Technischen Universität Kaiserslautern

** Dipl.-Wirtsch.-Ing. Andreas Jonen ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling an der Technischen Universität Kaiserslautern

Inhalt

	Seite
<u>INHALT</u>	<u>I</u>
<u>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</u>	<u>III</u>
<u>TABELLENVERZEICHNIS</u>	<u>IV</u>
<u>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</u>	<u>V</u>
<u>1 EINLEITUNG</u>	<u>1</u>
<u>2 BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE GRUNDLAGEN</u>	<u>3</u>
2.1 VERGLEICH DER UNTERSCHIEDLICHEN MERKMALE DES INTERNEN UND EXTERNEN RECHNUNGSWESENS	3
2.2 MOTIVE DER KONVERGENZBEMÜHUNGEN	5
2.2.1 EXTRINSISCHE MOTIVE	5
2.2.2 INTRINSISCHE MOTIVE	6
2.3 KRITIK AN KONVERGENZBEMÜHUNGEN	8
2.4 AUSGESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN VON INTEGRATIONSGRAD UND -PFAD	9
2.4.1 INTEGRATIONSBEREICHE	9
2.4.2 KONVERGENZRICHTUNG	10
2.4.3 INTEGRATIONSSCHRITTE	10
<u>3 ANWENDUNGEN IN DER UNTERNEHMENSPRAXIS</u>	<u>10</u>
3.1 EMPIRISCHE UNTERSUCHUNGEN ZUR KONVERGENZ VON INTERNEM UND EXTERNEM RECHNUNGSWESEN	10
3.2 SIEMENS AG	10
3.2.1 GRUNDDATEN	10
3.2.2 MOTIVE UND ZIELSETZUNGEN	10
3.2.3 UMSETZUNG	10

3.2.4	ABSCHLIEßENDE BEMERKUNGEN	10
3.3	DAIMLER CHRYSLER AG	10
3.3.1	GRUNDDATEN	10
3.3.2	MOTIVE UND ZIELSETZUNGEN	10
3.3.3	UMSETZUNG	10
3.3.4	ABSCHLIEßENDE BEMERKUNGEN	10
3.4	BAYER AG	10
3.4.1	GRUNDDATEN	10
3.4.2	MOTIVE UND ZIELSETZUNG	10
3.4.3	UMSETZUNG	10
3.4.4	ABSCHLIEßENDE BEMERKUNGEN	10
3.5	BEIERSDORF AG	10
3.5.1	GRUNDDATEN	10
3.5.2	MOTIVE UND ZIELSETZUNG	10
3.5.3	UMSETZUNG	10
3.5.4	ABSCHLIEßENDE BEMERKUNGEN	10
3.6	BMW GROUP	10
3.6.1	GRUNDDATEN	10
3.6.2	MOTIVE UND ZIELSETZUNG	10
3.6.3	UMSETZUNG	10
3.6.4	ABSCHLIEßENDE BEMERKUNGEN	10
3.7	VERGLEICH DER UNTERSCHIEDLICHEN REALISIERUNGSANSÄTZE	10
4	<u>FAZIT</u>	10
	<u>LITERATUR</u>	10

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Integrationsbereiche	10
Abbildung 2: Konvergenzschnitte.....	10
Abbildung 3: Vergleich der Verbreitung internationaler Rechnungslegungsstandards	10
Abbildung 4: Einschätzung der Vereinheitlichungsmöglichkeiten	10
Abbildung 5: Stand der Vereinheitlichung.....	10
Abbildung 6: Einheitlichkeit der Softwaresysteme im Rechnungswesenbereich	10

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Vergleich Internes / Externes Rechnungswesen.....	3
Tabelle 2: Überleitung von handelsrechtlicher zu kalkulatorischer (Plan-)Erfolgsrechnung	4
Tabelle 3: Motive für eine Konvergenz des internen und externen Rechnungswesens	8
Tabelle 4: Umsatz- und Gesamtkostenverfahren.....	10
Tabelle 5: Gewinn- und Verlustrechnung 2002 der BMW Group	10
Tabelle 6: Gegenüberstellung der verschiedenen Konvergenzbemühungen.....	10

Abkürzungsverzeichnis

CAPM	Capital Asset Pricing Model
CFRoI	Cash Flow Return on Investment
GWB	Geschäftswertbeitrag
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
KAPIS	Konzern-Abschluss-, Planungs- und Informations-System
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
RIV	Rentabilität des investierten Vermögens
ROCE	Return on Capital Employed
US-GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles
WACC	Weighted Average Cost of Capital

1 Einleitung

Im deutschen Sprachraum wird in der Literatur und in der Unternehmensrealität bezüglich des Rechnungswesens traditionell zwischen zwei Rechenkreisen unterschieden. Zum einen existiert der externe Rechenkreis mit pagatorischen Größen und zum anderen der interne Rechenkreis, welcher sich primär auf kalkulatorische Wertansätze stützt.¹ Kaplan und Atkinson skizzierten 1989 die unterschiedlichen organisatorischen Gegebenheiten folgendermaßen:

„Seperate financial and management staffs have persisted in companies located in German-speaking countries (Germany, Austria, and eastern Switzerland). For many companies in these countries, financial and cost systems are run independently each other, with a reconciliation module provided to articulate between the two sets of statements at the end of the year when financial statements are prepared. But U.S. companies must have decided, sixty and seventy years ago, that the benefits of keeping two sets of books – one for external parties and one for internal management decisions – were too costly relative to the benefits.“²

Die Diskussion über die Notwendigkeit und Sinnhaftigkeit einer Integration von internem und externem Rechnungswesen, welche seit Mitte der 90er Jahre geführt wird³ kann daher als ein deutsches Phänomen bezeichnet werden,⁴ wengleich auch in den USA keine vollständige Integration von „Financial Accounting“ und „Managerial Accounting“ gegeben ist, sodass auch hier immer wieder Rufe nach einer noch stärkeren Integration auftauchen.⁵

Bezüglich der hier vorgestellten Thematik werden unterschiedliche Bezeichnungen in der Literatur verwendet. Dies sind hauptsächlich: Harmonisierung⁶, Konvergenz⁷, Integration⁸ und teilweise sogar Konversion⁹.¹⁰

Hier sollen Harmonisierung, Konvergenz und Integration als Prozess verstanden werden, an dessen Ende ein harmonisiertes, konvergiertes oder integriertes Rechnungswesen steht, durch

¹ Vgl. Seicht, G. (1999): S. 262ff.

² Kaplan, R.S. / Atkinson, A.A. (1989): S. 9.

³ Vgl. Haring, N. / Pranter, R. (2005): S. 147.

⁴ Vgl. Vgl. Klein, G.A. (1999a): S. 27f. und Lorson, P. (1997): S. 174. Für eine historische Entwicklung der Bilanzierungszwecke siehe Klein, G.A. (1999b): S. 67.

⁵ Das amerikanische Institut der Wirtschaftsprüfer forderte 1994: „To meet users´ changing needs, business reporting must [...] better align information reported externally with the information reported to senior management to manage the business.“ American Institute on Financial Reporting (1994): S. 5 und Ansari, S. / Euske, K.J. (1995).

⁶ Siehe Männel, W. (1999), Bruns, H. (1999) und Zirkler, B. / Nohe, R. (2003).

⁷ Siehe Melcher, W. (2002), Müller, S. (2003).

⁸ Siehe Schenk, U. (2003) und Reiners, F. (2001).

⁹ Siehe Seeliger, R. / Kaatz, S. (1998).

¹⁰ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1999): S. 47.

das die traditionelle Zweiteilung vollständig aufgehoben ist. Die Schwierigkeit bei der Abgrenzung dieser Begriffe ist, dass daraus kein direkter Prozessfortschritt abgeleitet werden kann. Deshalb ist es notwendig, einen Grad bezüglich des Fortschrittes anzugeben.¹¹

Hierfür ist zunächst zu klären, ob ein derartiges Einheitsrechnungswesen möglich und sinnvoll ist, um dann für den gewünschten Integrationsgrad die Anpassungsschritte zu konkretisieren. Im Folgenden werden daher zunächst aus betriebswirtschaftlicher Sicht die beiden Rechenkreise und Möglichkeiten und Grenzen ihrer Vereinheitlichung analysiert. In einem Praxisteil werden dann die Konvergenzbemühungen von vier großen deutschen Aktiengesellschaften (Siemens, Bayer, Daimler Chrysler, Beiersdorf und BMW) vorgestellt.

¹¹ Eine ausführliche Diskussion dieser Thematik wird bei Melcher, W. (2002): S. 14 ff. vorgenommen.

2 Betriebswirtschaftliche Grundlagen

In diesem Kapitel wird zunächst auf die Unterschiede zwischen internem und externem Rechnungswesen eingegangen. Anschließend werden die Gründe für die Konvergenzbemühungen strukturiert zusammengefasst und es wird beschrieben, an welchen Punkten eine Integration vorgenommen werden kann. Zum Abschluss wird vorgestellt, welche Schritte ein Integrationsprozess enthalten kann.

2.1 Vergleich der unterschiedlichen Merkmale des internen und externen Rechnungswesens

Tabelle 1 gibt einen kurzen Überblick über die unterschiedlichen Bereiche von internem und externem Rechnungswesen.

Merkmal	Internes Rechnungswesen		Externes Rechnungswesen
Ziel	Dokumentation, Planung, Kontrolle, Verhaltenssteuerung ¹²		Informationsfunktion ¹³ , Zahlungsbemessungsfunktion ¹⁴
Grundprinzip	Rationalität / Zweckmäßigkeit ¹⁵		Gläubigerschutz und daraus abgeleitet Vorsichtsprinzip
Basisgröße	Kosten (auch kalkulatorische) ¹⁶ / Erlöse Einzahlungen / Auszahlungen		Erträge / Aufwendungen (rein pagatorisch) Einzahlungen / Auszahlungen
Bezugsobjekt	Gesamtunternehmen, Unternehmensbereiche, Produkt		Konzern ¹⁷ , Einzelgesellschaft
Normierung	keine		HGB, AktG, GmbHG, EStG ¹⁸
Teilgebiete ¹⁹	Kostenrechnung	Investitionsrechnung	Bilanzrechnung
Zeitbezug ²⁰	Vergangenheit / Zukunft		Vergangenheit
	Zumindest monatliche, meistens sogar wöchentliche oder tägliche Aktualisierung		Jahresweise / Quartalsweise

Tabelle 1: Vergleich Internes / Externes Rechnungswesen

¹² Vgl. Hoitsch, H. / Lingnau, V. (2004): S. 3.

¹³ § 264 Abs. 2 HGB

¹⁴ Vgl. Wagenhofer, A. / Ewert, R. (2003): S. 142.

¹⁵ Vgl. Kämpel, T. (2002a): S. 343.

¹⁶ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1999): S. 48 und Seicht, G. (1999): S. 262ff.

¹⁷ Betriebswirtschaftlich besteht ein Konzern aus mindestens zwei rechtlich selbstständigen Unternehmen, die als wirtschaftliche Einheit geführt werden. Vgl. Lorson, P. (1997): S. 169.

¹⁸ Vgl. Küting, K. (1998a): S. 32.

¹⁹ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1999): S. 48:

²⁰ Vgl. Hoke, M. (2001): S. 25.

Es ist festzuhalten, dass die Fokussierung der externen Rechnungslegung auf die Ermittlung eines vorsichtigen, gläubigerorientierten Gewinns nicht geeignet für die Informationsbedürfnisse der Entscheider innerhalb der Unternehmen ist. Deswegen wird die Verwendung von Informationen aus dem externen Rechnungswesen für interne Steuerungszwecke als schwierig umsetzbar eingestuft.²¹

Auch bei einer Trennung von externem und internem Rechnungswesen ist jedoch zu berücksichtigen, dass beide Rechenwerke im Grunde auf der **gleichen Datenbasis** beruhen, sodass durch **Überleitungsrechnungen** eine Verbindung vorgenommen werden kann.²² (Siehe Tabelle 2) Ein integriertes Rechnungswesen soll diese Überleitung obsolet machen.

	Operatives (Plan-)Ergebnis laut Gewinn- und Verlustrechnung
-	Erträge aus Auflösung von Rückstellungen
+	Zuführung zu Rückstellungen
-	Wagniskosten
+	(bilanzielle) Abschreibungsaufwendungen
-	(kalkulatorische) Abschreibungskosten
+	Bewertungsabschläge auf Vorräte und andere Abschläge
-	Bewertungszuschläge auf Vorräte und andere Zuschläge
-	(kalkulatorische) Zinskosten auf Vorräte / Forderungen
+	Wertberichtigungen auf Forderungen / Wechsel aus Lieferungen und Leistungen
+	Ist-Sozialaufwand
+	(kalkulatorische) Sozialkosten
+	Verluste aus Fremdwährungsgeschäften
-	Gewinne aus Fremdwährungsgeschäften
-	Sonstige Erträge
+	Sonstige Aufwendungen
=	Operatives Ergebnis laut kalkulatorischer (Plan-)Erfolgsrechnung

Tabelle 2: Überleitung von handelsrechtlicher zu kalkulatorischer (Plan-)Erfolgsrechnung²³

²¹ Vgl. Haller, A. (1997): S. 271.

²² Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 469.

²³ Siehe Paul, W. / Zieschang, M. (1995): S. 31.

2.2 Motive der Konvergenzbemühungen

Die Motive für die Konvergenzbemühungen können in durch die Unternehmensumwelt bedingte extrinsische und in im Unternehmen selbst ihren Ursprung habende intrinsische Motive aufgeteilt werden.³¹

2.2.1 Extrinsische Motive

Ein wesentlicher Unterstützungsfaktor für die Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen ist die **verstärkte Verwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards** in Deutschland.³²

Diese Rechnungslegungsvorschriften

Exkurs: Vergleich HGB und internationale Rechnungslegungsvorschriften

Als wichtige Voraussetzung für die Integrationsbemühungen von internem und externem Rechnungswesen muss die Anwendung internationaler Rechnungslegungsvorschriften²⁴ gesehen werden. Diese weisen im Vergleich zum HGB wesentlich weniger Bewertungsspielräume auf.²⁵ Des Weiteren findet durch die geringere Beachtung des Gläubigerschutzes im Vergleich zum HGB und die wegfallende Kopplung zwischen Steuer- und Handelsbilanz (Maßgeblichkeitsprinzip) eine geringere Verfälschung der Informationen statt.²⁶

Dadurch sind internationale Rechnungslegungsstandards sehr viel stärker daran orientiert, den Anlegern durch Darstellung der Unternehmensrealität gemäß der Zielnorm „fair presentation“ entscheidungsrelevante Informationen zu liefern. Die Rechnungslegungsstandards sind von der Überzeugung geprägt, „dass jene Informationen, die für das Entscheidungskalkül der Investoren als nützlich gelten, auch gleichsam Nutzen für sämtliche andere Stakeholder stiften.“²⁷ Dies führt zu einer stärkeren Zielhomogenität zwischen internem und externem Rechnungswesen.²⁸ Beispiele für die Annäherung des internen und externen Rechnungswesens sind der Wertansatz bei Vermögensgegenständen²⁹ und die Segmentberichterstattung³⁰.

²⁴ Unter internationalen Rechnungslegungsvorschriften wird schwerpunktmäßig IAS bzw. IFRS und US-GAAP verstanden, wobei das US-GAAP zu bevorzugen wäre, da den „Rechnungslegern dort weniger Wahlrechte eingeräumt werden, die jahresabschlusskosmetisch genutzt werden und die unmittelbare Steuerrelevanz der externen Daten beeinträchtigen könnten.“ Küting, K. / Lorson, P. (1999): S. 55. Auf der anderen Seite bieten die Vorschriften der IAS den Vorteil, dass diese tatsächlich international sind, eine geringere Regelungsdichte und damit eine größere Flexibilität besitzen und ein niedriger Umstellungsaufwand beim Übergang auf IAS zu erwarten ist. Vgl. Klein, G.A. (1999b): S. 68.

²⁵ Beispiele für solche Spielräume sind im HGB die Bewertung von Herstellungskosten oder das Bilden von Drohverlustrückstellungen.

²⁶ Vgl. Kümpel, T. (2002a): S. 343.

²⁷ Haller, A. (1997): S. 272.

²⁸ Vgl. Erichsen, J. (2000): S. 55. Trotz alledem muss bei der Verwendung von IAS beziehungsweise US-GAAP die „Rechnungsauslegung für die ex post-Beurteilung von Investitionen beziehungsweise Geschäftsbereichen“ kritisch gesehen werden. Kahle, H. (2003): S. 785.

²⁹ Nach HGB werden bei Vermögensgegenständen als Wertansatz Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten verwendet. Nach IAS bzw. US-GAAP besteht die Möglichkeit, die häufig im internen Rechnungswesen bevorzugte Variante der Wiederbeschaffungspreise zum Zweck der Substanzerhaltung zu verwenden.

³⁰ Nach internationalen Rechnungslegungsstandards wird die Differenzierung der unterschiedlichen Segmenttypen nach der internen Struktur des Unternehmens (z.B. Profit Center) vorgenommen und nicht nach externen Regelungen.

³¹ Vgl. Heßler, C. (2003): S. 32.

³² Vgl. Heyd, R. (2001): S. 202 und Haring, N. / Prantner, R. (2005): S. 148.

sind sehr viel mehr als die HGB-Richtlinien darauf ausgerichtet **entscheidungsrelevante Informationen** bereitzustellen, sodass sich die Zielsetzung der internen und externen Systeme annähert.³³ Deswegen liegt es nahe einen auf internationalen Rechnungslegungsnormen basierenden Abschluss zum Ausgangspunkt der Harmonisierung zu machen.³⁴ Die angestiegene Verwendung internationaler Rechnungslegungsstandards ist bedingt durch einen **erhöhten Kapitalbedarf** der Unternehmen. Dieser bewirkte eine stärkere **Hinwendung zu den Interessen der Aktionäre** und deren Informationsbedürfnissen, welche durch internationale Rechnungslegungsnormen besser befriedigt werden können.³⁵ Ein zusätzlicher Grund ist die verstärkte **Zuwendung** der Konzerne zu den **internationalen Kapitalmärkten**,³⁶ auf denen Jahresabschlüsse nach deutschem Recht weitgehend auf Ablehnung stoßen.

Des Weiteren hat die **gesetzliche Pflicht** zur Aufstellung des Konzernabschlusses nach IAS [International Accounting Standards] / IFRS [International Financial Reporting Standards] zu einer vermehrten Verwendung von internationalen Rechnungslegungsstandards geführt.³⁷ Im Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorgaben, die eine Konvergenz fördern, sind auch neuere gesetzliche Regelungen wie das KonTraG zu nennen, welches beispielsweise Vorschriften zu einer Segmentberichterstattung beinhaltet³⁸ und damit eine **Annäherung des externen an das interne Rechnungswesen** zur Folge hat.³⁹

2.2.2 Intrinsische Motive

Als wichtiges intrinsisches Motiv sind die **schwer vermittelbaren Unterschiede** zwischen externem und internem Ergebnis anzuführen.⁴⁰ Falls extern ein hoher Gewinn ausgewiesen wird, beispielsweise auf Grund einer bevorstehenden Aktienemission, intern jedoch ständig

³³ Vgl. Klein, G.A. (1999b): S. 71ff.

³⁴ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1999): S. 52.

³⁵ Vgl. Bärtl, O. (2001): S. 2 f. In diesem Zusammenhang wird häufig auf die verstärkt auftretende Shareholder Value Orientierung hingewiesen. Rappaport, A. (1999).

³⁶ Vgl. Kumpel, T. (2002b): S. 101 und Pellens, B. / Tomazewski, C. / Weber, N. (2000): S. 39.

³⁷ Nach der Verordnung (EG) Nr.1606/2002 vom 19. Juli 2002 (ABl EG L 243/1 v. 11. September 2002) haben Gesellschaften, die dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegen und deren Wertpapiere zum Handel in einem geregelten Markt in einem der Mitgliedstaaten zugelassen sind (kapitalmarktorientierte Unternehmen), ihre konsolidierten Abschlüsse für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen, nach IFRS aufzustellen.

³⁸ Vgl. Coenenberg, A.G. (2003): S. 822.

³⁹ Vgl. Klein, G.A. (1999a): S. 24 und Zirkler, B. / Nohe, R. (2005): S. 35.

⁴⁰ Vgl. Siener, F. (1998): S. 27 f.

von schlechten Ergebnissen geredet wird, ist dies den Mitarbeitern schwer zu vermitteln.⁴¹ Dadurch entsteht „die Gefahr, dass der Erklärung der Differenzen mehr Aufmerksamkeit gewidmet wird, als der Interpretation der eigentlichen Ergebnisse.“⁴² Auch bei der **Bemessungsgrundlage** einer **erfolgsorientierten Entlohnung** treten Konflikte und **Interessendivergenzen** auf, wenn für das obere Management die Daten des Jahresabschlusses und für tiefere Führungsebenen die interne Erfolgsrechnung maßgebend sind.⁴³ Deswegen gehen immer mehr Konzerne dazu über, Informationen des externen Rechnungswesens für interne Zwecke zu verwenden.⁴⁴ Dadurch wird gegenüber allen Stakeholdern in einer ‚Sprache‘ gesprochen („one truth“), sodass die präsentierten Zahlen eine höhere Glaubwürdigkeit aufweisen.⁴⁵

Die verstärkte **Internationalisierung der Unternehmen** und die in diesem Zusammenhang zahlreichen ausländischen Niederlassungen, haben die Harmonisierung des Rechnungswesens weiter gefördert.⁴⁶ Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Komplexität bei der Kommunikation des Zahlenwerks und dessen Aufstellung durch die Internationalisierung so groß wird, dass die Differenzen zwischen den Rechnungswesenssystemen kaum noch zu handhaben sind.⁴⁷

Als Motivation für eine Zusammenführung wird nicht nur auf die quantitativ unterschiedlichen Ergebnisse zwischen internem und externem Rechnungswesen verwiesen, welche schwierig zu kommunizieren sind, sondern auch auf das „Begriffsschaos“, welches durch eine **zu weit getriebene Ausdifferenzierung** der Unternehmensrechnung entstanden ist und sicherlich einer „klaren Denkweise und zweckgerichteten Verwendung der Rechnungswesensysteme nicht förderlich [ist].“⁴⁸

⁴¹ Vgl. Klein, G.A. (1999b): S. 68.

⁴² Hoke, M. (2001): S. 108.

⁴³ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 471, Kahle, H. (2003): S. 773 und Männel, W. (1999): S. 14.

⁴⁴ Beispielkonzepte hierfür sind „Führen nach US-GAAP-Zahlen“ von Daimler-Benz und VEBA, „Führen nach Umsatz-Kosten-Verfahren-Zahlen“ bei Siemens, oder „Führen nach IAS“ wie bei Lufthansa und Haniel. Vgl. Müller, S. (2003): S. 89. (Hier wird auf weitere Quellen verwiesen.)

⁴⁵ Vgl. Graßhoff, J. / Melcher, W. (2001): S. 110.

⁴⁶ Die Einführung eines kalkulatorischen Rechnungswesens würde in einer ausländischen Niederlassung auf große Akzeptanz- und Verständnisprobleme stoßen. Vgl. Hebler, C. (2003): S. 33.

⁴⁷ Vgl. Küpper, H. (1999): S. 6.

⁴⁸ Küpper, H. (1999): S. 5.

Schließlich wird durch eine Zusammenführung auch eine **erhöhte Wirtschaftlichkeit** erwartet,⁴⁹ da durch eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens die Komplexität reduziert werden kann und Vorgänge, die bisher doppelt vorgenommen werden mussten, wie beispielsweise Währungsumbuchungen, vereinfacht werden können.⁵⁰ Außerdem kann der Mehraufwand, der bezüglich Schulung und Organisation bei der Existenz zweier Ergebniswelten anfällt, reduziert werden.⁵¹ Besondere Einsparpotenziale ergeben sich auch auf Seiten der Informationstechnologie durch die Einführung einer zentralen Datenhaltung⁵² und –analyse.

Die diskutierten Motive werden in Tabelle 3 noch einmal zusammengefasst.

Extrinsisch	
Kapitalmarktorientierung	
	Shareholder Value-Orientierung
	Zuwendung zu internationalen Kapitalmärkten
Gesetzesänderungen	
	Gesetzliche Möglichkeiten zur Verwendung der IAS / IFRS
	Einführung der Segmentberichterstattung im Rahmen des KonTraG
Intrinsisch	
Kommunikationsprobleme	
	Ergebnisgrößen Mitarbeiter / Bemessungsgrundlage erfolgsorientierte Entlohnung
	Ergebnisgrößen sonstige Stakeholder (teilweise extrinsisch)
	Begrifflichkeiten
erhöhte Wirtschaftlichkeit	
	Reduzierte Komplexität
	Doppelbuchungen entfallen
	Reduzierter Schulungsaufwand / organisatorischer Aufwand
Internationalisierung der Unternehmen	

Tabelle 3: Motive für eine Konvergenz des internen und externen Rechnungswesens

2.3 Kritik an Konvergenzbemühungen

Die bislang diskutierten positiven Erwartungen in Bezug auf eine Konvergenz dürfen jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen nicht nur positiv gesehen wird. Die wesentlichen Kritikpunkte lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Die unterschiedlichen Wissenswünsche (Rechnungszwecke⁵³) der Adressaten können mit einer „Einheitsrechnung“ kaum befriedigt werden. „Einer vollständigen Integri-

⁴⁹ Vgl. Kahle, H. (2003): S. 784.

⁵⁰ Vgl. Graßhoff, J. / Melcher, W. (2001): S. 110.

⁵¹ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 471.

⁵² Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001): S. 150.

⁵³ Vgl. Schneider, D. (1987): S. 407.

on der Unternehmensrechnung steht die Erkenntnis entgegen, dass **unterschiedliche Rechnungszwecke** nur durch **unterschiedliche Rechnungssysteme** erfüllt werden können.⁵⁴ Dabei wird das externe Rechnungswesen als „ein Instrument zur Koordination fremder Entscheidungen“⁵⁵ angesehen und das interne Rechnungswesen bzw. die Kostenrechnung für eigene Entscheidungen. Deswegen können durch die unterschiedlichen Anforderungen immer wieder Punkte entstehen, die der optimalen Ausgestaltung des Rechnungswesens im Wege stehen.⁵⁶

- Für gewisse Entscheidungen sind **geschätzte Opportunitätskosten notwendig**, die von den Wertansätzen des externen Rechnungswesens abweichen.⁵⁷
- Ein Vorzug der Zweiteilung des Rechnungswesens, nämlich die „**Abschottung der internen Rechnung** gegen Einblicke von außen“⁵⁸ geht verloren.
- Nachteilig an der Kopplung von internem und externem Rechnungswesen sind Effekte, die durch Verwendung des bilanzpolitischen Instrumentariums oder der **Änderungen der externen Norm** zur Erstellung des Jahresabschlusses auftreten. Diese können sich dann unmittelbar im Zahlenwerk des internen Steuerungswesens niederschlagen.⁵⁹
- Es muss beachtet werden, dass bestimmte **Barrieren bei den Mitarbeitern** überwunden werden müssen. Diese haben teilweise über Jahrzehnte hinweg mit strikt getrennten Rechnungswesenssystemen gearbeitet und haben möglicherweise Angst vor Veränderungen oder sogar dem Verlust des Arbeitsplatzes.

2.4 Ausgestaltungsmöglichkeiten von Integrationsgrad und -pfad

2.4.1 Integrationsbereiche

In der Literatur herrscht größtenteils Einigkeit darüber, dass auf Grund der Vielzahl von Funktionen des internen und externen Rechnungswesens eine **vollständige Integration nicht**

⁵⁴ Küpper, H. (1999): S. 7. So auch schon Kosiol, welcher 1944 zur Integration äußert, dass „den Betriebswirt [] bei allen Versuchen der Vereinheitlichung auf dem Gebiet der Bewertung ein wohlbegründetes Missbehagen [umschleicht]. Man wird gut daran tun, bei den weiteren Überlegungen die Bindung des Rechnungswesens an Rechnungszwecke und Bewertungsziele im Auge zu behalten“. Kosiol, E. (1944): S. 8.

⁵⁵ Pfaff, D. (1994): S. 1080.

⁵⁶ Vgl. Pfaff, D. (1994): S. 1080 f.

⁵⁷ Vgl. Pfaff, D. (1994): S. 1076.

⁵⁸ Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 471.

⁵⁹ Vgl. Müller, E. (1988): S.259 ff.

möglich ist.⁶⁰ Dies liegt daran, dass für gewisse Problemstellungen des internen Rechnungswesens die Verwendung kalkulatorischer Kosten unablässig ist,⁶¹ was mit der rein pagatorischen Orientierung des externen Rechnungswesens nicht verbunden werden kann.⁶² Die ersatzlose Aufgabe des internen Rechnungswesens würde zu nicht tolerierbaren Informationsdefiziten führen.⁶³

Um den integrationsfähigen Teilbereich des **internen Rechnungswesens** abgrenzen zu können, wird dieses in **drei Teile** unterteilt, zum einen in eine **einzelfallorientierte Entscheidungsunterstützung** für kurzfristige Entscheidungen auf Produkt- und Prozessebene und zum anderen in eine **kontinuierliche Entscheidungsunterstützung** mit periodenbezogener Ergebnisrechnung für die Geschäftseinheiten⁶⁴ und zusätzlich einer **verhaltensorientierten Kostenrechnung**⁶⁵ mit Steuerungsaufgaben.⁶⁶ Dabei werden die einzelfallorientierte entscheidungsorientierte interne Kostenrechnung und Teilbereiche des verhaltensorientierten Rechnungswesens auf Grund der Verwendung von kalkulatorischen Größen weiterhin separat durchgeführt werden müssen.⁶⁷ Diese Bereiche können damit nicht in den Integrationsbereich einbezogen werden.⁶⁸ Das kann bedeuten, dass die Integration mit dem externen Rechnungswesen bei einer stark ausgeprägten operativen Steuerung eines Unternehmens relativ gering ausfallen wird. Im Gegensatz zu den Teilaufgaben im Bereich der einzelfallorientierten Entscheidungsrechnung und der Verhaltenssteuerung können die Steuerungs- und Kontrollaufgaben der kontinuierlichen Entscheidungsunterstützung jedoch grundsätzlich mit den Aufgaben der externen Rechnungslegung vereinigt werden.⁶⁹

⁶⁰ Vgl. Burger, A. / Buchhart, A. (2001): S. 551.

⁶¹ Vgl. Seicht, G. (1999): S. 264f.

⁶² Vgl. Burger, A. / Buchhart, A. (2001): S. 554.

⁶³ Vgl. Becker, G. (1998): S. 1104.

⁶⁴ Vgl. Küting, K. (1998b): S. 15 und Klein, G.A. (1999b): S. 69.

⁶⁵ Zur vermehrten Beachtung der Verhaltenssteuerungsfunktion der Kostenrechnung siehe Hoitsch, H. / Lingnau, V. (2004): S. 3, Ewert, R. / Wagenhofer, A. (2003): S. 7 und Weber, J. (1994).

⁶⁶ Vgl. Klein, G.A. (1999b): S. 68.

⁶⁷ Vgl. Zirkler, B. / Nohe, R. (2004): S. 135ff. Hier werden Beispiele aufgezeigt, bei denen Harmonisierung möglich ist aber auch Bereiche, wie die Deckungsbeitragsrechnung, die als Divergenzbereich beibehalten werden sollte.

⁶⁸ Vgl. Haring, N. / Pranter, R. (2005): S. 148. Zu Argumenten für eine selbstständige Kosten- und Erlösrechnung, in der verhaltensorientierte Zahlen, wie beispielsweise Verrechnungspreise ermittelt werden, siehe Pfaff, D. (1994): S. 1080.

⁶⁹ Vgl. Bruns, H. (1999): S. 596. Hier wurde nicht die Unterteilung nach einer Planungs- und Kontrollfunktion sowie einer Entscheidungsfunktion, die üblicherweise in der Literatur verwendet wird, übernommen, da der Bereich der Planung und Kontrolle auch der Entscheidungsfunktion zugerechnet werden kann. Vgl. Klein, G.A. (1999a): S. 20.

Im Bereich des **externen Rechnungswesens** ist die Integration aktuell auf den Konzernabschluss⁷⁰ beschränkt, da dieser keine **Zahlungsbemessungsfunktion** erfüllen muss, sondern nur eine **Informationsfunktion** und damit eine Zweckidentität mit dem internen Rechnungswesen aufweist.⁷¹ Sobald in den einzelnen Tochtergesellschaften internationale Rechnungslegungsnormen zum Einsatz kommen, kann auch der Bereich, der in Abbildung 1 mit Handelsbilanz I gekennzeichnet ist, in den Integrationsbereich mit aufgenommen werden.⁷² Einer derartigen Integration steht derzeit jedoch noch die Verpflichtung entgegen, den Einzelabschluss nach HGB zu erstellen.⁷³

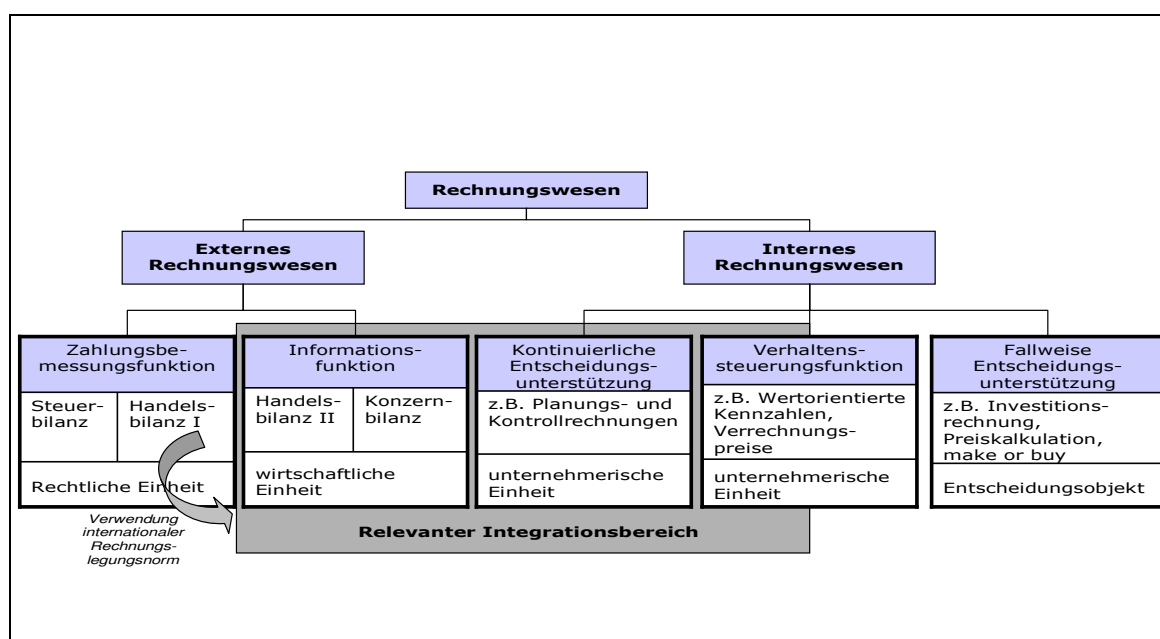


Abbildung 1: Integrationsbereiche⁷⁴

⁷⁰ Zur Erstellung des konsolidierten Abschlusses ist es nicht möglich, die nach „völlig unterschiedlichen Vorschriften basierenden Positionen der einzelnen Unternehmen unkorrigiert“ Coenberg, A.G. (2003): S. 547f. zu übernehmen. Deswegen ist es vorgeschrieben, dass die Einzelabschlüsse nach einheitlichen Maßstäben gebildet werden müssen und dann in den konsolidierten Abschluss eingehen. Dazu werden in den Tochterunternehmen die so genannten Handelsbilanzen II erstellt, welche diese Korrekturen enthalten.

⁷¹ Vgl. Kämpel, T. (2002a): S. 344.

⁷² Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1999): S. 56.

⁷³ Nach derzeitigem Stand sollen Einzelabschlüsse nach IAS / IFRS zukünftig zwar für Informationszwecke (d. h. zur Erfüllung der Offenlegungspflicht gem. § 325 HGB) zulässig sein, als Grundlage für die Besteuerung sowie für die Ausschüttungsbemessung soll jedoch weiterhin der nach den Vorschriften des HGB erstellte Einzelabschluss maßgebend sein.

⁷⁴ In Anlehnung an Melcher, W. (2002): S. 71 und Klein, G.A. (1999a): S. 20.

2.4.2 Konvergenzrichtung

Nach Kosiol (1944) wäre „eine gewaltige Vereinfachung des Rechnungswesens [] durch Verzicht auf eines der Ermittlungsziele zu erreichen“⁷⁵. Diesen Gedanken schätzt er jedoch nur für Mittel- und Kleinunternehmen unter deren Bedingungen als realistisch ein.⁷⁶

In der Literatur zur Harmonisierung des Rechnungswesens wird überwiegend eine **Anpassung** des **internen Rechnungswesens** an das **externe** gefordert. Dies ergebe sich aus „der Unabdingbarkeit der externen Rechnungslegung“⁷⁷. Damit sollen die internen Steuerungsgrößen aus den Daten des externen Rechnungswesens generiert werden.⁷⁸ Anknüpfend daran zielt die Harmonisierung vorrangig darauf ab, die **Informationen** des **externen Rechnungswesens** verstärkt in die **Konzernsteuerung** einzubinden.⁷⁹ Dadurch soll eine gesteigerte Kapitalmarktorientierung der Konzernsteuerung in einem diversifizierten Konzern erreicht werden.⁸⁰

Es gibt jedoch auch **gegensätzliche Bewegungen** (z. B. im Zuge der Einführung des KonTraG⁸¹), die eine Annäherung des externen Rechnungswesens an das interne Rechnungswesen vorantreiben. So ist beispielsweise gem. § 297 Abs. 1 HGB der Konzernanhang eines nach HGB erstellten Konzernabschlusses um die Elemente Kapitalflussrechnung und Segmentberichterstattung zu erweitern.⁸² Diese Informationen sind üblicherweise im internen Rechnungswesen verankert und müssen auf Grund der neuen Vorschrift zum externen Rechnungswesen transferiert werden.⁸³

In diesem Zusammenhang ist auch die Entwicklung des Value Reporting zu sehen, dessen Notwendigkeit mit den seit Langem diskutierten Mängeln der externen Rechnungslegung

⁷⁵ Kosiol, E. (1944): S. 100.

⁷⁶ Vgl. Kosiol, E. (1944): S. 100.

⁷⁷ Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 471.

⁷⁸ Vgl. Haller, A. (1997): S. 271.

⁷⁹ Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001) S. 145.

⁸⁰ Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001): S. 151.

⁸¹ Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich ist am 1.05.1998 in Kraft getreten.

⁸² Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1999): S. 50.

⁸³ Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001): S. 145 und Klein, G.A. (1999a): S. 24.

begründet wird, und das sich als externe und interne (Zusatz-)Berichterstattung über Faktoren versteht, die den Unternehmenswert wesentlich beeinflussen.⁸⁴

2.4.3 Integrationsschritte

Die Konvergenz des Rechnungswesens ist mit einem hohen Umstellungsaufwand verbunden und kann deswegen nicht ad hoc vollzogen werden, sodass vielfach ein Stufenplan mit einzelnen Etappen empfohlen wird.⁸⁵ Im Folgenden werden einzelne Schritte vorgestellt, die allerdings zu großen Teilen parallel verlaufen können.

Nach der Initiation des Konvergenzprojekts muss in Abstimmung mit den Wissensträgern aus dem internen und externen Rechnungswesen festgelegt werden, welche **Zielsetzungen** durch das integrierte Rechnungswesen verfolgt werden sollen. Dieser Schritt stellt die Basis für das folgende Vorgehen dar.

Bei der **Verwendung** einer **einheitlichen Datenbasis** ist es sinnvoll, von dem bislang eingesetzten Zweikreisystem abzuweichen und auf ein Einkreisverfahren umzustellen, das auf identischen Daten (nämlich denen des externen Rechnungswesens) aufbaut.⁸⁶ Bewirkt wird dies durch eine partielle Eliminierung der kalkulatorischen Kosten⁸⁷ und Erlöse, sowie deren Ersatz durch pagatorische Größen.

Die **Harmonisierung der technischen Infrastruktur** ist eine Voraussetzung für alle weiteren Maßnahmen. Erreicht wird die Harmonisierung durch den Einsatz einer einheitlichen Software zur Datenerfassung im Konzernrechnungswesen. Je nach geplantem Ausmaß der Integration sollte versucht werden, die Datenanalyse zumindest einheitlich mit einer Software zu verwirklichen und wenn möglich sogar mit dem System, das auch die Daten verwaltet.⁸⁸

Die **organisatorische Zusammenführung** bzw. Angleichung beinhaltet die Integration der Abteilungen Controlling und Buchhaltung. Damit kann eine breite Integration der Organisationsstruktur verwirklicht werden. Diese Integration kann von einer intensiven Zusammenarbeit bis hin zu einer Fusion der beiden Abteilungen reichen.

⁸⁴ Ein Überblick über grundlegende Anforderungen an ein value reporting findet sich bei Corsten, H. / Lingnau, V. (2004): S. 241 ff.

⁸⁵ Vgl. Waddock, S. / Graves, S. (1997): S. 146.

⁸⁶ Vgl. Müller, H. (1999):: S. 387.

⁸⁷ Kalkulatorische Kostenarten sind Anderskosten, Zusatzkosten und Opportunitätskosten. Vgl. Zirkler, B. / Nohe, R. (2005): S. 35.

⁸⁸ Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001): S. 149.

Nachdem diese Schritte, die zu Beginn der Konvergenzbemühungen stehen, abgeschlossen sind, muss darauf geachtet werden, dass eine **kontinuierliche Pflege und Wartung** sichergestellt wird. Dabei sollte darauf geachtet werden, das Rechnungssystem auf neue Anforderungen, die im Konzern auftreten, auszurichten. Die Schritte sind in Abbildung 2 noch einmal im Überblick dargestellt.

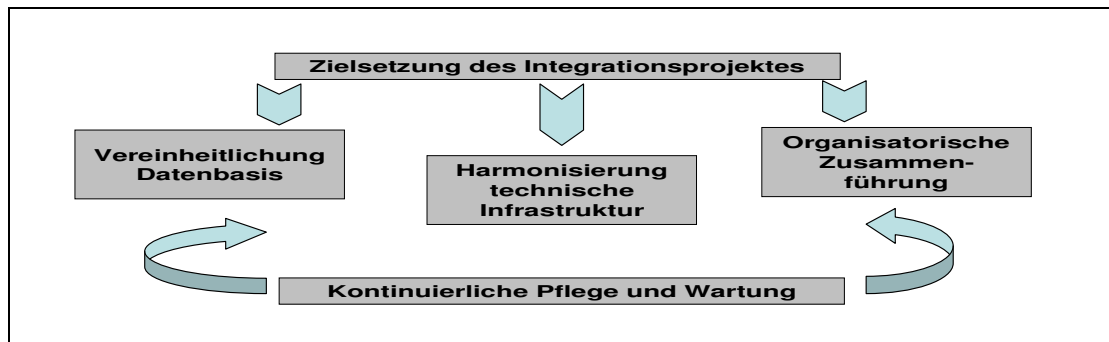


Abbildung 2: Konvergenzschritte

3 Anwendungen in der Unternehmenspraxis

Nachdem in Kapitel 2 der betriebswirtschaftliche Rahmen für die Integration von internem und externem Rechnungswesen aufgespannt wurde, soll in diesem Kapitel darauf eingegangen werden, wie die Umsetzung in der Unternehmenspraxis vorgenommen wird. Dazu werden zunächst einige allgemeine empirische Untersuchungen vorgestellt, um dann bei vier Unternehmen, die sich eine Integration des Rechnungswesens vorgenommen haben, Motive, Ziele, Umsetzung und Kritik darzustellen.

3.1 Empirische Untersuchungen zur Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen

Als wesentliche Grundlage für die Konvergenz wurde die Anwendung eines internationalen Rechnungslegungsstandards herausgearbeitet. In Abbildung 3 wird aufgezeigt, wie im Zeitraum von 1997 bis 2003 die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards zugenommen hat.

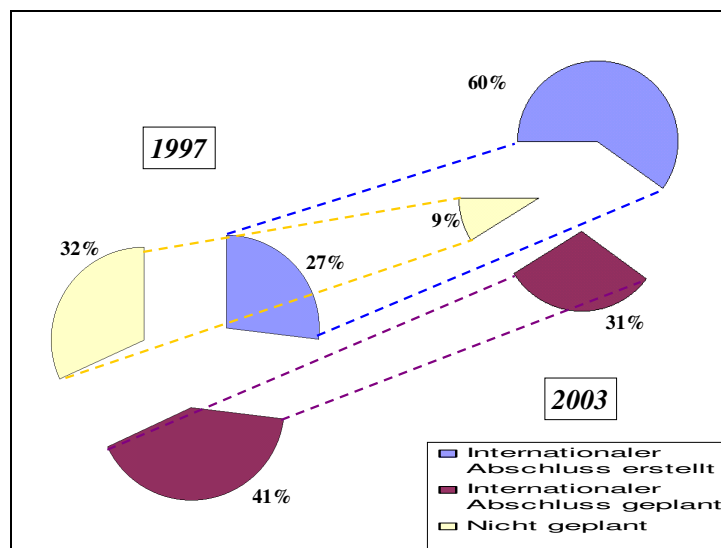


Abbildung 3: Vergleich der Verbreitung internationaler Rechnungslegungsstandards⁸⁹

⁸⁹ Die Abbildung ist zusammengesetzt aus Ergebnissen einer Umfrage von Horváth und Arnaout unter den 80 umsatzstärksten Unternehmen in Deutschland im Jahre 1997 und einer Umfrage der Accenture GmbH unter 280 Unternehmen (DAX-Unternehmen und große Mittelständische Unternehmen) aus dem Jahr 2003. Vgl. Horváth, P. / Arnaout, A. (1997): S. 258 und Accenture GmbH (2003): S. 28.

Im Jahr 2003 hatten mit 60% schon mehr als doppelt so viele Unternehmen einen Abschluss nach internationalen Vorschriften. Diese Zahl wäre wahrscheinlich noch höher ausgefallen wenn, wie bei der Befragung im Jahr 1997, nur große börsennotierte Unternehmen einbezogen worden wären. Im Jahr 2004 konnte in einer Befragung ein Stand von 70% der großen deutschen und österreichischen Unternehmen ermittelt werden, welche nach IFRS oder US-GAAP bilanzieren.⁹⁰

Diese Verwendung der internationalen Rechnungslegungsnormen erwies sich als eines der primären **Hauptmotive** für den Harmonisierungsprozess im extrinsischen Bereich.⁹¹ Hervorzuheben ist außerdem noch die Globalisierung und im intrinsischen Umfeld die Anknüpfung der Managementanreizsysteme.⁹² Einsparpotenziale hatten dagegen eine vergleichsweise geringe Bedeutung.⁹³

Eine große Zahl von Unternehmen hielt schon 1997 eine **vollständige Integration** von internem und externem Rechnungswesen für **möglich**, wie Abbildung 4 zeigt.⁹⁴

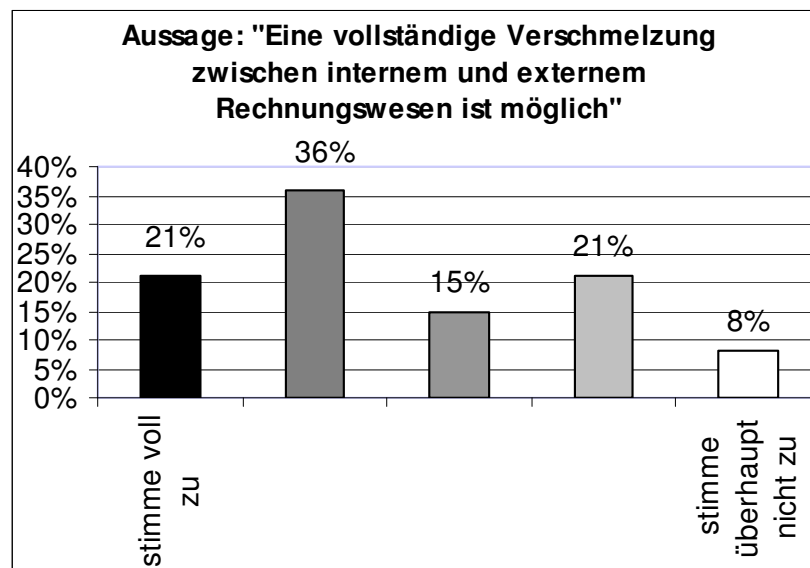


Abbildung 4: Einschätzung der Vereinheitlichungsmöglichkeiten⁹⁵

⁹⁰ Vgl. Haring, N. / Pranther, R. (2005): S. 149.

⁹¹ Diese Motivation konnte auch über den „statistisch äußerst signifikanten Zusammenhanf zwischen der Wahl der Rechnungslegungsstandards und dem individuellen Stand der Vereinheitlichung nachgewiesen werden.“ Haring, N. / Pranther, R. (2005): S. 149.

⁹² Vgl. Haring, N. / Pranther, R. (2005): S. 149f.

⁹³ Vgl. Haring, N. / Pranther, R. (2005): S. 150.

⁹⁴ Dieser Wunsch nach einer möglichst vollständigen Harmonisierung konnte auch in anderen Umfragen bestätigt werden, wo 80% diesen vollständigen Umsetzungsstand bevorzugen und lediglich 11% der Unternehmen eine partielle Harmonisierung anstreben. Vgl. Haring, N. / Pranther, R. (2005): S. 151.

Im Rahmen dieser Untersuchung konnte außerdem festgestellt werden, dass Großunternehmen einer „Vereinheitlichung des Rechnungswesens eine wesentlich höhere Bedeutung zu-messen.“⁹⁶ Trotz dieser relativ großen Zustimmung sahen die Unternehmen auch verschiedene Risiken in der Vereinheitlichung des Rechnungswesens. Rund 70% der Unternehmen brachten generell Bedenken zur Vereinheitlichung vor, wobei die größten Risiken in einer schlechteren Erfüllung der Controllinganforderungen gesehen wurden.⁹⁷ Als weiterer wesentlicher Nachteil konnte die Abhängigkeit von der externen Rechnungslegungsnorm ermittelt werden.⁹⁸

Zum tatsächlichen **Stand der Vereinheitlichung** existiert eine Untersuchung von Hoke aus dem Jahr 2000 unter den DAX 100 Unternehmen (siehe Abbildung 5). Hier konnte schon deutlich gezeigt werden, dass über die Hälfte der Unternehmen die Vereinheitlichung bereits abgeschlossen haben oder diese von Anfang an gegeben war. Weit über ein Viertel der Unternehmen befanden sich in der Umsetzungsphase oder zumindest in einer Planungsphase. Lediglich 20% der befragten Unternehmen haben bisher keine Anstalten in Richtung eines integrierten Rechnungswesens unternommen.⁹⁹

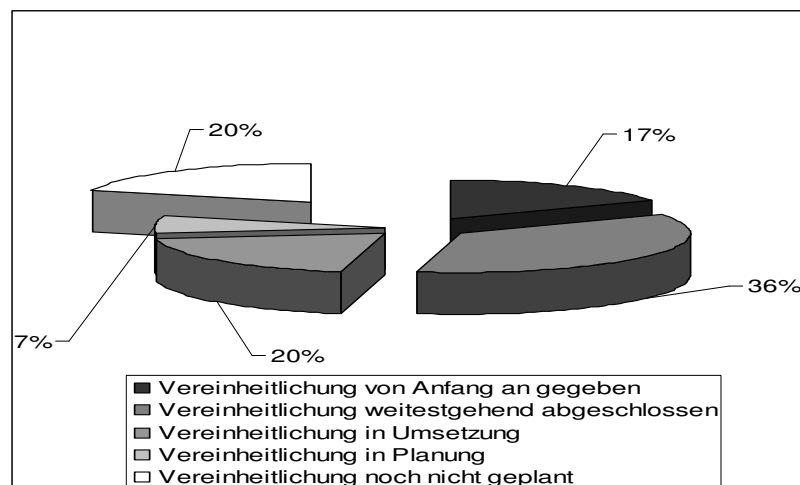


Abbildung 5: Stand der Vereinheitlichung¹⁰⁰

⁹⁵ Siehe Horváth, P. / Arnaut, A. (1997): S. 261.

⁹⁶ Verglichen wurde die Gruppe der 20 umsatzstärksten deutschen Unternehmen mit den TOP 200 Unternehmen. Horváth, P. / Arnaut, A. (1997): S. 261.

⁹⁷ Vgl. Horváth, P. / Arnaut, A. (1997): S. 262.

⁹⁸ Vgl. Haring, N. / Pranter, R. (2005): S. 153.

⁹⁹ Vgl. Hoke, M. (2001): S. 161.

¹⁰⁰ Insgesamt haben 41 der DAX 100 Unternehmen geantwortet. Vgl. Hoke, M. (2001): S. 161.

Diese Vereinheitlichungstendenz kann auch in jüngeren Studien bestätigt werden. Hier haben 40% der befragten Unternehmen die Vereinheitlichung weitestgehend abgeschlossen und nur 14% der Unternehmen streben überhaupt keine Vereinheitlichung an.¹⁰¹

Bei der Umsetzung ist aus Sicht der Praxis der wichtigste Realisierungsschritt die Verwendung eines **einheitlichen Softwaresystems** im Bereich des Rechnungswesens.¹⁰² Dazu wurde in einer Umfrage von Accenture aus dem Jahr 2003 festgestellt, dass 35% der Unternehmen über den kompletten Konzern hinweg ein einheitliches System verwenden und weitere 48% zumindest intern¹⁰³ dasselbe System verwenden und lediglich konzernweit verschiedene (siehe Abbildung 6).

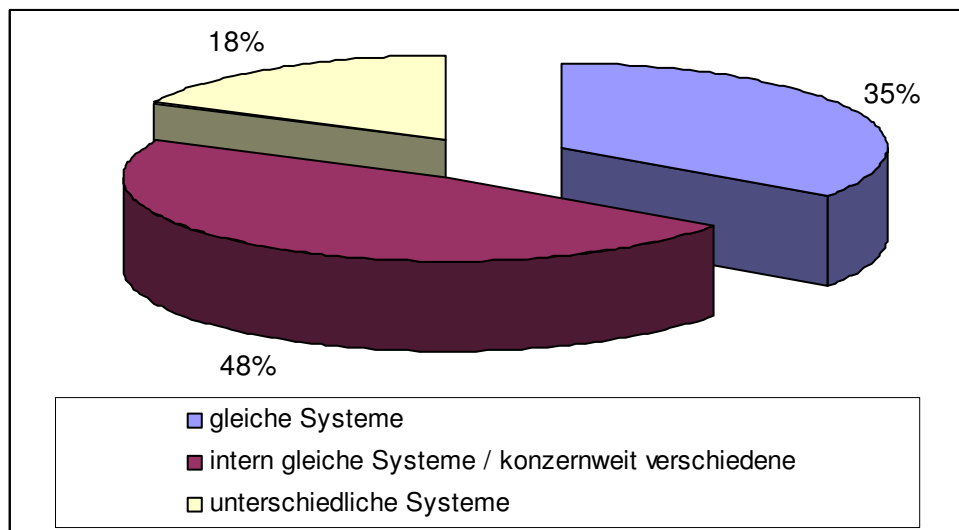


Abbildung 6: Einheitlichkeit der Softwaresysteme im Rechnungswesenbereich¹⁰⁴

Damit kann die Integration des Softwaresystems als relativ weit fortgeschritten eingestuft werden.

Der Stand der **organisatorische Vereinigung** wurde in derselben Studie untersucht. Danach haben nicht einmal ein Drittel der Unternehmen eine Zusammenlegung der Abteilungen, die für die interne und externe Berichterstattung zuständig sind, vollzogen.¹⁰⁵ In einer Experten-umfrage von Hoke konnte schon im Jahr 2001 festgestellt werden, dass die meisten Unter-

¹⁰¹ Vgl. Haring, N. / Pranther, R. (2005): S. 151.

¹⁰² Vgl. Haring, N. / Pranther, R. (2005): S. 151.

¹⁰³ Intern bedeutet in diesem Fall, dass innerhalb der Einzelunternehmen jeweils ein einheitliches System verwendet wird, jedoch nicht über alle Konzerngesellschaften hinweg.

¹⁰⁴ Prozentzahlen auf Grund von Rundungsfehlern in der Summe bei 101%. Siehe Accenture GmbH (2003): S. 46.

¹⁰⁵ 31% der Unternehmen hatte eine Zusammenlegung vollzogen. Vgl. Accenture GmbH (2003): S. 32.

nehmen keine Reorganisation des Rechnungswesensbereichs vorgenommen haben. Ein Unternehmen, das diese Zusammenlegung vollzogen hatte, hat diese aus organisatorischen Gründen sogar wieder aufgegeben.¹⁰⁶

Im Anschluss folgt an Hand der Vorstellung der Konvergenzbemühungen von vier deutschen Aktiengesellschaften eine detaillierte Analyse der Gründe einer Konvergenz und deren Umsetzung.

3.2 Siemens AG

3.2.1 Grunddaten

Die Siemens AG hatte im Jahr 2005 ca. 461.000¹⁰⁷ Mitarbeiter. Sitz der Konzernzentrale ist Berlin und München¹⁰⁸. Der Konzern hatte im Jahr 2005 Umsatzerlöse in Höhe von 75.445 Mio. € und ein Konzernergebnis von 3.058 Mio. € (3.450 Mio. € im Jahr 2004)¹⁰⁹. Die Hauptabteilungen des Konzerns sind Information and Communication, Automation and Control, Power, Transportation, Medical, Lighting. Weitere Geschäftsaktivitäten sind Financing and Real Estate sowie wesentliche Beteiligungen wie BSH Bosch und Siemens Hausgeräte GmbH und Fujitsu Siemens Computers (Holding) BV.¹¹⁰

3.2.2 Motive und Zielsetzungen

Siemens gilt als das Unternehmen in Deutschland, welches die Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen im Jahr 1992 als erstes begonnen hat. Für die Umstellungen im Rechnungswesen der Siemens AG waren insgesamt drei Gründe verantwortlich:¹¹¹

- Die Abgrenzung von Kosten und Aufwendungen sowie Erlösen und Erträgen hat bei ausländischen Mitarbeitern immer wieder **Akzeptanzprobleme** hervorgerufen.
- Die Erkenntnis, dass letztlich der Markt den Preis und damit auch die Kosten eines Produktes bestimmt und nicht umgekehrt, sollte im Unternehmen bewusst gemacht

¹⁰⁶ Vgl. Hoke, M. (2001): S. 189.

¹⁰⁷ Siemens AG (2006),: S. 228.

¹⁰⁸ Siemens AG (2006): S. 71.

¹⁰⁹ Siemens AG (2006),: S. 228.

¹¹⁰ Siemens AG (2006), S. 32.

¹¹¹ Vgl. Ziegler, H. (1994): S. 177.

werden. Hierzu wurde die interne Ergebnisrechnung aufgegeben und auch intern die von den Erlösen ausgehende GuV nach dem Umsatzkostenverfahren eingeführt.

- Auch in die Wirtschaftlichkeitsrechnung des internen Rechnungswesens sind handelsrechtliche und gewinnglättende Elemente eingeflossen. Die Konsequenz daraus war: „Auf unterschiedlichen Niveaus spiegelten beide Ergebnisse den Geschäftsverlauf sehr ähnlich wider, wie zwei Thermometer, die die Temperatur, das eine nach Celcius und das andere nach Fahrenheit anzeigen.“¹¹² Durch Zusammenführung der beiden Rechnungen erhoffte man, unnötigen **Mehraufwand zu vermeiden**.

Ziel der ersten Konvergenzbemühungen bei der Siemens AG war es, „ein **integriertes, führungsorientiertes Rechnungswesen** zu schaffen, das auf eine weitestgehende Übereinstimmung zwischen externer Gewinn- und Verlustrechnung und interner Ergebnisrechnung abzielt, Ausnahme ist die Einbeziehung kalkulatorischer Zinsen.“¹¹³ Die Konvergenzbemühungen standen im Zusammenhang mit einer Dezentralisierung der Geschäftsstruktur und einer Neukonzeption des Rechnungswesens, welches „einfacher, schneller und internationaler“¹¹⁴ werden sollte.

3.2.3 Umsetzung

Die Konvergenzbestrebungen liefen bei Siemens in zwei **nicht unbedingt aufeinander aufbauenden Schritten** ab. Zunächst wurde 1992/93 das aus der GuV stammende **operative Ergebnis** als interne Steuerungsgröße eingeführt. Wesentliche Änderung in diesem Zusammenhang war die **Umstellung** vom Gesamtkostenverfahren auf das **Umsatzkostenverfahren**¹¹⁵, welches durch seine Absatzorientierung und den funktionsbezogenen Aufbau als für das Controlling besser geeignet angesehen wird, als das produktions- und kostenartenorientierte Gesamtkostenverfahren.¹¹⁶ Beide Verfahren werden einander in Tabelle 4 gegenübergestellt.

¹¹² Ziegler, H. (1994): S. 178.

¹¹³ Seeberg, T. / Seidenschwarz, W. (1993): S. 159.

¹¹⁴ Sill, H. (1995): S. 17.

¹¹⁵ Nachteil des Umsatzkostenverfahrens ist, dass die Struktur der ursprünglichen Aufwandsarten, gegliedert nach Materialaufwand, Personalaufwand und Abschreibungsaufwand nicht mehr zu sehen ist.

¹¹⁶ Vgl. Seeberg, T. / Seidenschwarz, W. (1993): S. 159 und Sill, H. (1995): S. 17 ff., der auch die große internationale Anerkennung des Umsatzkostenverfahrens anspricht.

Gesamtkostenverfahren		Umsatzkostenverfahren	
Umsatzerlöse		Umsatzerlöse	
+	Bestandsveränderungen und andere aktivierte Eigenleistungen	-	Umsatzkosten
Gesamtleistung		Bruttoergebnis vom Umsatz	
+	Sonstige betriebliche Erträge	-	FuE-Kosten
-	Materialaufwand	-	Vertriebskosten
-	Personalaufwand	-	allgemeine Verwaltungskosten
-	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	+	sonstige betriebliche Erträge
-	sonstige betriebliche Aufwendungen	-	sonstige betriebliche Aufwendungen
		+	Beteiligungsergebnis
		operatives Ergebnis	
+	Beteiligungsergebnis	+	Zinsergebnis
+	Zinsergebnis	+	übriges Finanzergebnis
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	
+	außerordentliches Ergebnis	+	außerordentliches Ergebnis
-	Ertragsteuern	-	Ertragsteuern
Jahresüberschuss		Jahresüberschuss	

Tabelle 4: Umsatz- und Gesamtkostenverfahren¹¹⁷

Die interne Steuerungsgröße **operatives Ergebnis** wurde aus den Umsatzerlösen gewonnen von denen, gegliedert nach den Funktionen Produktion (Herstellungskosten), Vertrieb und Verwaltung, die angefallenen Kosten subtrahiert wurden.¹¹⁸ Diese Werte können alle, außer drei vorgenommenen Adjustierungen¹¹⁹, aus dem externen Rechnungswesen übernommen werden.

Neben dieser, dem Residualgewinn nachempfundenen Größe, wurde die Kennzahl **Rentabilität des investierten Vermögens** [RIV] als „finanzierungsneutraler Indikator für die Ertragskraft“¹²⁰ folgendermaßen ermittelt:

$$RIV = \frac{\text{Jahresüberschuss vor Steuern} - \text{Zinsergebnis}}{\text{Investiertes Vermögen}}^{121} \quad 122$$

Für die einzelnen Funktionsbereiche wird „der prozentuale Anteil ihrer Kosten am Umsatz ermittelt und für Budget und Plan durch Zielkostenvereinbarungen mit der Leitung der jewei-

¹¹⁷ Wichtigste Positionen aus § 275 HGB mit Modifikationen aus Sill, H. (1995): S. 27.

¹¹⁸ Vgl. Ziegler, H. (1994): S. 178.

¹¹⁹ Adjustierungen wurden bezüglich der Eliminierung von Erfolgswirkungen aus dem Imparitätsprinzip (Rückstellungen für drohende Verluste, Abschreibungen auf Vorräte), dem Herausrechnen des Beteiligungs-, Zins- und sonstigen Finanzergebnisses und der Einbeziehung kalkulatorischer Zinsen auf das gebundene Kapital zu Restbuchwerten zum Zweck der Substanzerhaltung vorgenommen. Vgl. Ziegler, H. (1994): S. 179.

¹²⁰ Klein, G.A. (1999a): S. 49.

¹²¹ Das investierte Vermögen ergibt sich aus Anlagevermögen und betrieblichem Umlaufvermögen (=Vorräte – erhaltene Anzahlungen + Forderungen – Verbindlichkeiten).

¹²² Sill, H. (1995): S. 24 und vgl. Heyd, R. (2001): S. 209.

ligen Geschäftseinheit festgelegt.“¹²³ Dies geschieht in Form von flexiblen Budgets in Analogie zu dem Vorgehen in der flexiblen Plankostenrechnung.¹²⁴

Als zweiter Schritt wurde im Jahr 1997/98 der **Geschäftswertbeitrag [GWB]**, eine auf dem Economic Value Added¹²⁵ basierende Größe, als Steuerungsgröße eingeführt, der wie folgt errechnet wird:

$$\text{GWB} = \text{Geschäftsergebnis nach Steuern} - \text{Gesamtkapitalkostensatz} \cdot \text{Geschäftsvermögen}^{126}$$

Motiviert war die Einführung durch gewisse Anreizunverträglichkeiten beim operativen Ergebnis und dem RIV, sowie die besondere Eignung auf Grund des direkten Bezuges zu den bilanziellen Rechengrößen.¹²⁷ Die Berechnungsweise des Geschäftswertbeitrags ist geprägt von einer großen Anzahl von Adjustierungen, sodass die Einführung dieser Steuerungsgröße teilweise als Entfernung von der Integrationsidee angesehen wird.¹²⁸ Auf der anderen Seite wurde diese Kennzahl seit 1998/1999 auch als zentrale Größe im Geschäftsbericht veröffentlicht und von Beginn an in die Management-Vergütung integriert.¹²⁹

Bis zu diesem Zeitpunkt basierten die Konzepte immer noch auf dem HGB-Ergebnis. Erst im Jahr 2001, im Zuge der Notierung an der New Yorker Börse, fand eine **Umstellung auf US-GAAP** statt.¹³⁰

In Bezug auf die **technologische Konvergenz** ist festzustellen, dass für Berichterstattung, Rechnungswesen und Controlling dasselbe Softwaresystem verwendet wird.¹³¹

Von Seiten der **Organisationsstruktur** ist die Konvergenz beinahe vollständig über alle Segmente hinweg abgeschlossen. Statt vormals strikt getrennter Abteilungen Buchhaltung und Controlling existiert heutzutage eine integrierte Abteilung „Rechnungswesen / Accounting and Controlling“.¹³²

¹²³ Ziegler, H. (1994): S. 186.

¹²⁴ Vgl. Pfaff, D. (1994): S. 1067.

¹²⁵ Das Konzept wurde 1990 von der Unternehmensberatung Stern & Stewart entwickelt. Vgl. Stewart, G.B. (1999).

¹²⁶ Zur ausführlichen Berechnung siehe Siemens AG (2006): S. 87 f.

¹²⁷ Vgl. Zirkler, B. / Nohe, R. (2005): S. 38.

¹²⁸ Vgl. Klein, G.A. (1999a): S. 49.

¹²⁹ Vgl. Hoke, M. (2001): S. 55 f.

¹³⁰ Vgl. Zirkler, B. / Nohe, R. (2003): S. 224.

¹³¹ Vgl. Kandlbinder, S. (2000).

¹³² Vgl. Zirkler, B. / Nohe, R. (2003): S. 224.

3.2.4 Abschließende Bemerkungen

Siemens war das erste Unternehmen in Deutschland, welches mit Konvergenzbemühungen rund um das interne und externe Rechnungswesen begonnen hat. Es nimmt damit eine Art **Vorreiterrolle** ein. Der zuerst eingeschlagene Weg wurde als nicht zwingend falsch, jedoch verbesserungswürdig bewertet. Kritik wurde insbesondere bezüglich der Streichung beinahe sämtlicher kalkulatorischer Größen geübt. Begrüßt wurde die erhöhte Kommunikationsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit, die durch die Annäherung von internem und externem Rechnungswesen erreicht werden kann.¹³³ Das Beispiel Siemens hat gezeigt, dass auch ohne Umstellung auf einen internationalen Rechnungslegungsstandard eine partielle Integration möglich ist.

Mit dem Weiterverfolgen der Konvergenzstrategie mittels der neuen Steuerungsgröße, der Einführung von US-GAAP und der organisationellen Harmonisierung sind die bei Siemens noch verbliebenen **Abweichungen** zwischen internem und externem Rechnungswesen „solche, die in Übereinstimmung mit der derzeit stattfindenden wissenschaftlichen Diskussion als „**unvermeidlich**“ charakterisiert werden können.“¹³⁴

3.3 Daimler Chrysler AG

3.3.1 Grunddaten

Die Daimler Chrysler AG ist auf fünf Kontinenten und durch 382.724¹³⁵ Mitarbeiter vertreten. Sitz der Konzernzentrale ist Stuttgart und Auburn Hills¹³⁶. Der Konzern erwirtschaftete im Jahr 2005 Umsatzerlöse in Höhe von 149.776 Mio. € und ein Konzernergebnis von 2.846 Mio. € (2.466 Mio. € im Jahr 2004)¹³⁷. Die Sparten des Konzerns sind Mercedes Car Group, Chrysler Group, Nutzfahrzeuge und Dienstleistungen¹³⁸. Die wichtigsten Märkte im Jahr 2005

¹³³ Vgl. Ziegler, H. (1994): S. 177.

¹³⁴ Zirkler, B. / Nohe, R. (2003): S. 224.

¹³⁵ Daimler Chrysler AG (2006): S. 57.

¹³⁶ Vgl. Daimler Chrysler AG (2006): S. 31.

¹³⁷ Vgl. Daimler Chrysler AG (2006): S. 42.

¹³⁸ Vgl. Daimler Chrysler AG (2006): S. 30.

waren Deutschland mit einem Absatzanteil von 29%, die übrigen Märkte Westeuropas (35%), USA (19%) und Japan (4%).¹³⁹

3.3.2 Motive und Zielsetzungen

Anstoß für die Konvergenzbemühungen bei der Daimler Chrysler AG waren zum einen die erstmalige direkte **Notierung in den USA** im Jahre 1993¹⁴⁰ mit der zwingenden Aufstellung des Jahresabschlusses nach US-GAAP und die 1995 eingeleitete Neuausrichtung des Gesamtunternehmens.¹⁴¹ Zum anderen waren die Konvergenzbemühungen bei Daimler Chrysler geprägt durch verschiedene Umstellungen, die im Gesamtkonzern vorgenommen wurden. Angestoßen wurden diese durch hohe Verluste, die im Konzern aufgetreten waren.

Es wurde festgestellt, dass durch die **verschiedenen Ergebniswelten**, die im internen und externen Rechnungswesen geschaffen worden waren, ein Gesamtverständnis nur äußerst schwierig aufgebaut werden konnte. Bei der Durchsetzung von Maßnahmen kam es teilweise zu **lähmenden Meinungsdivergenzen**, da die aus dem internen Rechnungswesen abgeleiteten drastischen Maßnahmen kaum mit der nach außen kommunizierten positiven Ertragslage vereinbar waren.¹⁴²

Ziel des Prozesses war es, sowohl die **Transparenz**, als auch die **Effizienz** der Berichterstattung im externen und internen Bereich zu erhöhen. Diese sollte außerdem verstärkt an den Renditeansprüchen der **Kapitalgeber orientiert** werden, ohne die Interessen der sonstigen Stakeholder zu vernachlässigen.¹⁴³

3.3.3 Umsetzung

Die Umsetzung der Integration erfolgte auf Basis der US-GAAP, deren Einführung die Voraussetzung für die Vereinheitlichung war.¹⁴⁴ Kernkennziffer für interne und externe Zwecke ist der **Return on Capital Employed [ROCE]**, welcher sich aus der Division des Operating

¹³⁹ Vgl. Daimler Chrysler AG (2006): S. 30.

¹⁴⁰ Vgl. Glaum, M. / Thomaschewski, D. / Weber, S. (2006): S. 184.

¹⁴¹ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 473.

¹⁴² Vgl. Kauffmann, H. (1997): S. 36.

¹⁴³ Vgl. Daimler Benz (1997): S. 44.

¹⁴⁴ Generell ist die Gliederung des Erfolgs bei der Verwendung von US-GAAP sehr aussagekräftig in Bezug auf Nachhaltigkeit und Nähe zum Kerngeschäft sowie der Segmente. Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 472.

Profit und des zur Leistungserstellung eingesetzten Kapitals (Capital Employed) ergibt.¹⁴⁵ Diese Kennziffer bildet die Grundlage für die „Vereinbarung und Verfolgung von Ergebniszielen“¹⁴⁶.

Der **Operating Profit** kann mit geringen Korrekturen aus der amerikanischen Gewinn- und Verlustrechnung (income statement) abgeleitet werden¹⁴⁷ und lässt sich sowohl für den Gesamtkonzern als auch für einzelne Segmente ermitteln¹⁴⁸:

	Umsatzerlöse und sonstige Erträge
-	Umsatzkosten
-	Vertriebskosten
-	allgemeine Verwaltungskosten
-	Forschungs- und Entwicklungskosten
-	Strukturaufwand
-	sonstige Aufwendungen
=	Operating Profit

Die Kapitalbasis des Konzerns, auf die die Investoren Verzinsungsansprüche haben, also das **Capital Employed**, ist definiert „als das betrieblich gebundene Kapital der industriellen Geschäfte auf Basis von Buchwerten nach US-GAAP, abzüglich der Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistungen.“¹⁴⁹ Dieses wird entweder indirekt aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung hergeleitet oder folgendermaßen direkt berechnet:¹⁵⁰

	Anlagevermögen
+	Vorräte
+	Forderungen
+	Wertpapiere und Zahlungsmittel
+	Aktive latente Steuer
+	Rechnungsabgrenzung
-	Rückstellungen außer Pensionsrückstellungen
-	Verbindlichkeiten außer Finanzverbindlichkeiten
-	Passive latente Steuer
-	Rechnungsabgrenzung
=	Capital Employed

¹⁴⁵ Vgl. Bruns, H. (1999): S. 600.

¹⁴⁶ Klein, G.A. (1999a): S. 53.

¹⁴⁷ Vgl. Kauffmann, H. (1997): S. 40.

¹⁴⁸ In Anlehnung an Heyd, R. (2001): S. 210 und Kauffmann, H. (1997): S. 41.

¹⁴⁹ Daimler Benz (1997): S. 45.

¹⁵⁰ In Anlehnung an Heyd, R. (2001): S. 210.

Als Referenz-Verzinsungsanspruch zum ROCE wird ein Satz nach dem Weighted Average Cost of Capital [WACC]¹⁵¹ oder Benchmarks von Konkurrenten herangezogen.¹⁵²

Zur Steuerung der einzelnen Geschäftsfelder findet außerdem der **Free Cash Flow** vor Ertragsteuer und Finanzergebnis Anwendung. Er wird indirekt aus dem Operating Profit bestimmt:¹⁵³

	Operating Profit nach US-GAAP
+	Abschreibungen auf Anlagevermögen (nach US-GAAP)
±	Ergebnis aus Anlagenabgang
±	Veränderungen Rückstellungen
±	Verringerung / Erhöhung Working Capital
±	Abgang/Zugang Anlagevermögen (ohne Beteiligungen) brutto
±	Abgang / Zugang Beteiligungen brutto
±	Veränderungen Forderungen aus Absatzfinanzierung
=	Free Cash Flow (vor Ertragsteuer und Finanzergebnis)

EDV-systemseitig wurde ein Konzern-Abschluss-, Planungs- und Informations-System [KAPIS] installiert. Dieses umfassende Berichtssystem wurde als System zur Übermittlung und Auswertung der Bilanz-, Finanz- und Controllingdaten geschaffen. Die Daten werden dabei dezentral eingegeben und die Konsolidierungsbuchungen sind weitestgehend automatisiert.¹⁵⁴

Die interne Akzeptanz dieser Steuerungskennzahlen ist weitaus höher als bei den vorher nur für den internen Gebrauch ermittelten Kennziffern, da Operating Profit, Bilanz und Kapitalflussrechnung durch die Kontrolle eines Wirtschaftsprüfers objektiviert werden.¹⁵⁵

3.3.4 Abschließende Bemerkungen

Die Integration war an die Einführung von US-GAAP gekoppelt und bei den internen Steuerungsgrößen wurde vollständig auf kalkulatorische Ansätze verzichtet. Damit war es möglich, für interne und externe Zwecke dieselben Kennzahlen zu verwenden. Zentrale Kennziffer ist dabei der ROCE und für die einzelnen Geschäftseinheiten eine Cash-flow-basierte Größe.

¹⁵¹ Als Mindestverzinsungsanspruch an die einzelnen Geschäftsbereiche wurde ein ROCE von 12% festgelegt. Vgl. Kauffmann, H. (1997): S. 40.

¹⁵² Vgl. Klein, G.A. (1999a): S. 55.

¹⁵³ Siehe Klein, G.A. (1999a): S. 56.

¹⁵⁴ Vgl. Kauffmann, H. (1997): S. 41.

¹⁵⁵ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 473.

Bezüglich der Datenhaltung und –analyse wurde ein neues System geschaffen, das eine konzernweite Bearbeitung ermöglicht.

3.4 Bayer AG

3.4.1 Grunddaten

Die Bayer AG ist auf fünf Kontinenten mit 350 Gesellschaften und 93.600 Mitarbeitern vertreten. Schwerpunkte der Geschäftsaktivitäten liegen in Europa und Nordamerika. Sitz der Konzernzentrale ist Leverkusen. Der Konzern hatte im Jahr 2005 Umsatzerlöse in Höhe von 27.383 Mio. € und ein Konzernergebnis von 1.597 Mio. € (685 Mio. € im Jahr 2004).¹⁵⁶ Die Arbeitsgebiete des Konzerns sind Bayer HealthCare, Bayer CropScience, Bayer MaterialScience.¹⁵⁷

3.4.2 Motive und Zielsetzung

Die Bayer AG hatte beobachtet, dass die unterschiedlichen Ergebnisse und Berichte im internen und externen Rechnungswesen häufig zu **Missverständnissen** und **Unzufriedenheiten** führten. Diese traten sowohl bei internen als auch externen Adressaten auf. Außerdem war es selbst Fachleuten teilweise nicht möglich, die Zahlen überzuleiten bzw. divergierende Aussagen zu **interpretieren**.¹⁵⁸

Ziel der 1994 begonnenen Integration war die **Fokussierung** von Management und Mitarbeitern auf ein **einziges Regelwerk**. Man erhoffte sich:

- „eindeutige Zielgrößen und Informationen,
- einheitliche Steuerungssignale,
- eine Objektivierung der Rechnungen,
- eine Verminderung der Verwaltungskosten

¹⁵⁶ Vgl. Bayer AG (2006): S. 11.

¹⁵⁷ Vgl. Bayer AG (2006): S. 20ff..

¹⁵⁸ Vgl. Menn, B. (1995): S. 227 f.

- vielfältige Effizienzsteigerungen durch eine Mitverantwortung der Bereiche für den Konzern.¹⁵⁹

3.4.3 Umsetzung

Grundlage der Integration ist das internationale Rechnungslegungswerk **IAS / IFRS**, nach dem seit 1994 im Rahmen eines dualen Konzernabschlusses¹⁶⁰ bilanziert wird.¹⁶¹

Das **operative Ergebnis** als „Erfolgsmaß für die in der Vergangenheit gefällten Entscheidungen“¹⁶² entspricht dem handelsrechtlichen operativen Ergebnis. Damit findet eine vormalig rein externe Größe auch im internen Bereich ihre Anwendung. Es beinhaltet neben dem Umsatz sämtliche Aufwendungen / Kosten der einzelnen Funktionsbereiche.¹⁶³

Um die unterschiedliche Altersstruktur der Anlagen und die unterschiedlichen Bewertungsmaßnahmen zu berücksichtigen, werden der **operative Brutto- und Netto-Cash-Flow** als zahlungsorientierte Steuerungsgrößen abgeleitet. Damit wird im Bereich der Finanzierungsrechnung auf die häufig verwendete dreigeteilte Gliederung nach Mittelfläßen aus operativem, investivem und Finanzierungsbereich umgestellt. Die Berechnung von Brutto- und Netto-Cash-Flow, ausgehend von den Umsatzerlösen, wird folgendermaßen vorgenommen:¹⁶⁴

	Umsatzerlöse
-	Herstellungskosten
-	Vertriebsaufwendungen
-	Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen
-	Aufwendungen für allgemeine Verwaltung
±	sonstige Aufwendungen und Erträge
=	operatives Ergebnis des Konzerns bzw. der Sparte
-	anteilige Steuern
=	operatives Ergebnis nach Steuern
+	Abschreibungen
±	Veränderungen langfristiger Rückstellungen
=	Brutto-Cash-Flow des Konzerns bzw. der Sparte
±	Veränderung des Working Capital
=	Netto-Cash-Flow des Konzerns bzw. der Sparte

¹⁵⁹ Klein, G.A. (1999a): S. 57.

¹⁶⁰ Konzernabschluss nach HGB, in dem die IAS – soweit mit den Regelungen des HGB vereinbar – angewandt werden.

¹⁶¹ Vgl. Loehr, H. (1997): S. 153.

¹⁶² Klein, G.A. (1999a): S. 57.

¹⁶³ Vgl. Menn, B. (1995): S. 228.

¹⁶⁴ In Anlehnung an Menn, B. (1995): S. 229 und Klein, G.A. (1999a): S. 58.

Der **Brutto-Cash-Flow** als langfristige Steuerungsgröße hat die Aufgabe „Zählergröße für die interne Steuerungsgröße **CFRoI**¹⁶⁵ und damit die Rechenbasis für die Bemühungen zur Wertsteigerung des Unternehmens und den damit verbundenen variablen Einkommensanteilen“¹⁶⁶ zu sein. Der CFRoI wurde dabei als Maßgröße zur Messung der Verzinsung der Vermögenswerte im Vergleich zu anderen Renditezahlen als besser geeignet eingestuft, da „er die Verzerrungen aus der Abschreibungspolitik und den Bewertungsmaßnahmen vermeidet.“¹⁶⁷ Die Messlatte bzw. Vergleichsgröße des CFRoI wurde über das Capital Asset Pricing Model [CAPM] für die einzelnen Geschäftseinheiten berechnet. Die Nennergröße des CFRoI, der einen internen Zinssatz repräsentiert, ist der **Investitionswert**, der für die Zahlungsreihe des Brutto-Cash-Flow verantwortlich ist.¹⁶⁸ Dieser wird folgendermaßen hergeleitet:¹⁶⁹

	Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlagen
+	Vorräte
+	Forderungen
-	zinslose Verbindlichkeiten
±	übriges Working Capital
=	Investitionswert

Der CFRoI wird seit dem Geschäftsbericht 1997 auch nach außen kommuniziert¹⁷⁰ und berechnet sich folgendermaßen:

$$\text{CFRoI} = \frac{\text{Brutto-Cash-Flow}}{\text{Investitionswert}} \quad 171$$

Der **Netto-Cash-Flow** als absoluter Wert wird als kurzfristige Messgröße für den Periodenerfolg herangezogen.¹⁷²

Wichtigste Steuerungsgrößen für die einzelnen Abteilungen sind Soll-Brutto-Cash-Flows die auf Basis des Investitionswertes und der Mindestverzinsung festgelegt werden und die Höhe

¹⁶⁵ Cash Flow Return on Investment

¹⁶⁶ Loehr, H. (1997): S. 154.

¹⁶⁷ Menn, B. (1995): S. 231.

¹⁶⁸ Vgl. Lorson, P. (1997): S. 179 f.

¹⁶⁹ Menn, B. (1995): S. 230.

¹⁷⁰ Vgl. Bayer AG (1998): S. 24.

¹⁷¹ Loehr, H. (1997): S. 154.

¹⁷² Vgl. Loehr, H. (1997): S. 154.

des durchschnittlichen Zahlungsmittelrückflusses für jedes Jahr der gesamten Nutzungsdauer widerspiegeln.¹⁷³

3.4.4 Abschließende Bemerkungen

Die Absichten des Ansatzes zielen auf eine wertorientierte Unternehmensführung ab.¹⁷⁴ Kritisiert wird an der Vorgehensweise, dass „entsprechend dem Charakter der Jahresabschlussrechnung, der kurzfristige Aspekt über Gebühr“¹⁷⁵ dominiert. Des Weiteren wird angezweifelt, ob die mechanistischen Anwendungen den individuellen Besonderheiten einzelner Geschäftsbereiche gerecht werden.¹⁷⁶ Ein weiterer großer Kritikpunkt ist die mangelnde Vergleichbarkeit von Geschäftsfeldern oder eine Evaluation von Geschäftsbereichsstrategien, die auf Basis des Konzepts vorgenommen werden können. In diesem Zusammenhang werden Stichworte wie Momentaufnahme, Benachteiligung innovatorischer und forschungs-, und entwicklungs- oder marketingintensiver Geschäftsfelder angeführt.¹⁷⁷

3.5 *Beiersdorf AG*

3.5.1 Grunddaten

Die Beiersdorf AG erwirtschaftete im Jahr 2005 ein betriebliches Ergebnis von 531 Mio. € (2004: 483 Mio. €) bei einem Umsatz von 4.776 €. Bei dem Unternehmen waren 16.769 Mitarbeiter beschäftigt.¹⁷⁸ Der Sitz der Konzernzentrale ist in Hamburg.¹⁷⁹

Das Unternehmen versteht sich als Markenartikelhersteller und fokussiert sich auf die Marken NIVEA, 8*4, atrix, Eucerin, Labello, la prairie, JUVENA, FUTURO, Florena, Hansaplast und tesa.¹⁸⁰ Das Unternehmen hat insgesamt 120 Gesellschaften¹⁸¹ und erzielt nahezu $\frac{3}{4}$ des Konzernumsatzes in Europa.¹⁸²

¹⁷³ Vgl. Menn, B. (1995): S. 233.

¹⁷⁴ Vgl. Lorson, P. (1997): S. 180.

¹⁷⁵ Lorson, P. (1997): S. 181.

¹⁷⁶ Vgl. Lorson, P. (1997): S. 181.

¹⁷⁷ Vgl. Lorson, P. (1997): S. 182.

¹⁷⁸ Vgl. Beiersdorf (2006): S. 2.

¹⁷⁹ Vgl. Beiersdorf AG (2005): S. 3.

¹⁸⁰ Vgl. Büning, H. / Diesfeld, J. (2006): S. 3.

¹⁸¹ Vgl. Büning, H. / Diesfeld, J. (2006): S. 4

¹⁸² Vgl. Büning, H. / Diesfeld, J. (2006): S. 5.

3.5.2 Motive und Zielsetzung

Im ‚Finance Strategy Statement‘ der Beiersdorf AG steht festgeschrieben, dass lediglich ein Rechnungswesen existieren soll, welches sich an den Regeln der IFRS / IAS orientiert. Dabei soll bei Interpretationsspielräumen immer der konservative Weg gewählt werden.¹⁸³

Wesentliche Motivation ist dabei die Nutzung einer gemeinsamen finanziellen Sprache, welche zur internen Zielfestlegung, Forecasts und auch der externen Kommunikation verwendet werden soll.¹⁸⁴ Die Zielsetzung des einen Rechnungswesens soll durch eine datenbanktechnische und organisatorische Einheit umgesetzt werden.¹⁸⁵

3.5.3 Umsetzung

Die Harmonisierung wurde im Jahr 1997 begonnen. Der erste Schritt zur Realisierung des Vorhabens war die Umstellung auf IAS / IFRS. Noch vor dem Start des Harmonisierungsprojektes wurden schon die Abteilungen externes Konzernrechnungswesen und Konzerncontrolling organisatorisch zusammengefasst.¹⁸⁶ Dabei war es ein wichtiges Anliegen den Anspruch und das Grundverständnis des Mitarbeiter bezüglich des externen Rechnungswesens und Controlling zu vereinheitlichen. Damit sind die Mitarbeiter vom Selbstverständnis sowohl Controller als auch Rechnungsleger.¹⁸⁷

Die Umstellung wurde insgesamt über ein Jahr vollzogen. In diesem Zeitraum „wurden sämtliche relevanten Prozesse und IT-Systeme überarbeitet, konzerninterne Standards und Definitionen angepasst und alle tangierten Mitarbeiter weltweit geschult.“¹⁸⁸ Somit konnte im Jahr 1999 das geschaffene Einkreisystem erstmalig genutzt werden.

Auf Seiten der Rechnungswesenstandards war die Umstellung auf IAS / IFRS die Grundbedingung für den Harmonisierungsprozess.¹⁸⁹ Detailliert wurde im Bereich der Rechnungslegung zur Operationalisierung auf einen weltweit gültigen Kontenrahmen zurückgegriffen,

¹⁸³ Vgl. „We have only one set of accounts, i. e. external and internal accounts are identical, and follow the rules of International Financial Reporting Standards. Whenever there are alternatives in interpretation, we choose the conservative one.“ Eberenz, R. (2005): S. 41.

¹⁸⁴ Vgl. Eberenz, R. (2005): S. 41.

¹⁸⁵ Vgl. Eberenz, R. (2005): S. 41.

¹⁸⁶ Vgl. Eberenz, R. (2005): S. 41.

¹⁸⁷ Vgl. Eberenz, R. (2005): S. 42.

¹⁸⁸ Eberenz, R. (2005): S. 42.

¹⁸⁹ Vgl. Eberenz, R. (2005): S. 40.

einheitlich das Umsatzkostenverfahren verwendet, zur Bestandsbewertung nur noch Vollkosten angesetzt und auf einheitliche Abschreibungsmethoden umgestellt. Auf den Einsatz von kalkulatorischen Größen wurden vollständig verzichtet.¹⁹⁰

Zentrale Steuerungskennzahl ist der EBIT und die entsprechende EBIT-Umsatzrendite.¹⁹¹ Dies ist nicht unkritisch einzuschätzen, da es sich dabei eher um einen Vergleichsmaßstab zwischen Unternehmen, jedoch nicht um eine Steuerungsgröße handelt.¹⁹²

3.5.4 Abschließende Bemerkungen

Fazit des Umsetzungsprozesses der Harmonisierung bei der Beiersdorf AG ist, dass diese relativ rasch und beinahe vollumfänglich erreicht wurde.¹⁹³ Innerhalb kürzester Zeit wurde sowohl eine einheitliche Abteilung gebildet, als auch das Zahlenwerk ohne Ausnahmen auf einen Standard festgelegt. Damit wurde gleichzeitig technisch eine gemeinsame Datenbasis realisiert. Größter Motivationsfaktor waren die zwei verschiedenen Sprachen, die in Externem Rechnungswesen und Controlling herrschten, welche Kommunikationsprobleme verursachten, die durch die Zusammenführung vermieden werden sollen.

3.6 BMW Group

3.6.1 Grunddaten

Die BMW AG ist auf fünf Kontinenten mit 180¹⁹⁴ Gesellschaften und 105.798¹⁹⁵ Mitarbeitern vertreten. Sitz der Konzernzentrale ist München¹⁹⁶. Schwerpunkte der Geschäftsaktivitäten liegen in Europa¹⁹⁷ und Nordamerika. Der Konzern hatte im Jahr 2005 Umsatzerlöse in Höhe von 46.656 Mio. € und ein Konzernergebnis von 2.239 Mio. € (2.242 Mio. € im Jahr 2004)¹⁹⁸.

¹⁹⁰ Vgl. Eberenz, R. (2005): S. 42.

¹⁹¹ Vgl. Beiersdorf (2006): S. 35.

¹⁹² Vgl. Malik, F. (2003): S. 1.

¹⁹³ Vgl. Eberenz, R. (2005): S. 42.

¹⁹⁴ Nicht einbezogen 72 Gesellschaften ohne Geschäftsbetrieb. Vgl. BMW Group (2006a): S. 71.

¹⁹⁵ BMW Group (2006a): S. 26.

¹⁹⁶ Vgl. BMW Group (2006b): S. 19.

¹⁹⁷ Hauptmärkte in Europa sind Deutschland, Großbritannien, Italien und Frankreich. Vgl. BMW Group (2006a): S. 16.

¹⁹⁸ Vgl. BMW Group (2006a): S. 3.

Die Geschäftsfelder des Konzerns sind Automobile, Motorräder und Finanzdienstleistungen¹⁹⁹.

3.6.2 Motive und Zielsetzung

Hauptgrund der Konvergenzbemühungen war eine **Verknüpfung der veröffentlichten Zahlen** mit der **internen Steuerung**. Dadurch erhoffte man sich die **Zweiteilung** des Rechnungswesens **aufzuheben** und eine **erhöhte Transparenz** und damit auch eine **verbesserte Kommunikation** zu erreichen.

Kostensparnisse standen dabei nicht im Vordergrund sollten jedoch auch durch die effizienteren Arbeitsprozesse erreicht werden. Außerdem waren eine Angleichung an die **international übliche Arbeitsweise** und eine Verbesserung der **externen Kommunikation** durch gleiche Kennzahlen gewünscht.²⁰⁰

3.6.3 Umsetzung

Die Konvergenzbemühungen bei der BMW Group wurden im Rahmen der Umstellung auf **internationale Rechnungslegungsvorschriften** im Jahr 2001 begonnen. Die inhaltliche Umsetzung der Harmonisierung ist dabei bereits vollzogen. Bezüglich der vollständigen Umsetzung (z.B. IT-Systeme, Organisation) befinden sich noch in der Anfangsphase.

Die wesentliche Änderung, die zur Harmonisierung der beiden Rechnungswesensysteme vorgenommen wurde, war die Änderung der **Ausweisstruktur** sowohl im **internen** als auch im **externen** Bereich. Die Änderungen, die im Vergleich zu der vorher gewählten Form auftreten, sind in Tabelle 5 dargestellt.

¹⁹⁹ Vgl. BMW Group (2006a): S. 114.

²⁰⁰ Für die Ermittlung der Angaben zu den Integrationsbemühungen bei der BMW Group danken wir Herrn Bertram Volkwein, Mitarbeiter bei der BMW Group.

in Mio. Euro	1.1.bis 31.12.2002		1.1.bis 31.12.2002		Veränderung
	Konzernabschluss 2002		2002 angepasst		
		in %		in %	
Umsatzerlöse	42.282	100	42.411	100	129
Umsatzkosten	-31.542	74,6	-32.754	77,2	-1.212
Bruttoergebnis vom Umsatz	10.740	25,4	9.657	22,8	-1.083
Vertriebskosten	-4.331	10,2	-3.642	8,6	689
Allgemeine Verwaltungskosten	-572	1,4	-747	1,8	-175
Forschungs- und Entwicklungskosten	-2.011	4,8	-2.133	5	-122
Sonstige betriebliche Erträge	1.340	3,2	1.077	2,5	-263
Sonstige betriebliche Aufwendungen	-1.788	4,2	-707	1,6	1.081
Ergebnis vor Finanzergebnis	3.378	8	3.505	8,3	127
Finanzergebnis	-81	0,2	-208	0,5	-127
Ergebnis gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	3.297	7,8	3.297	7,8	-
Ertragsteuern	-1277	3	-1277	3	-
Anderen Gesellschaften zustehender Gewinn	0	-	0	-	-
Jahresüberschuss	2.020	4,8	2.020	4,8	-

Tabelle 5: Gewinn- und Verlustrechnung 2002 der BMW Group²⁰¹

Diese Änderungen der Ausweisstruktur hatten keine Auswirkungen auf die Konzern- und Segmentergebnisse.

Abseits dieser Umgestaltung sind durch die Konvergenzanstrengungen im externen Bereich keine weiteren Veränderungen entstanden. Es **fehlt** beispielsweise jegliche **Veröffentlichung** von **wertorientierten Kennzahlen**. Im Jahr 2005 wurden als zentrale Steuerungsgröße der Return on Capital Employed für den Bereich Automobile und Motorräder verwendet und der Return on Assets für den Finanzdienstleistungsbereich und die gesamte Konzernbeurteilung.²⁰²

Im Bereich der gemeinsamen **Softwaresysteme** existieren Bestrebungen, das Rechnungswesen zu vereinheitlichen.²⁰³

Bezüglich der **Organisation** besteht aktuell noch eine klare Trennung zwischen internem Berichtswesen und dem Konzernbilanzwesen. Es findet jedoch eine intensive Kommunikation zwischen den beiden Abteilungen statt. Es wird zurzeit darüber nachgedacht die auch auf der organisationellen Ebene zu vollziehen. Dies wird jedoch nicht als zwingend für eine erfolgreiche Integration angesehen.

²⁰¹ Siehe BMW Group (2004): S. 70.

²⁰² Vgl. BMW Group (2006a): S. 41.

²⁰³ Vgl. SAP AG (2003).

3.6.4 Abschließende Bemerkungen

Es ist festzustellen, dass die BMW Group am Beginn des Konvergenzprozesses steht. Die inhaltliche Integration ist seit dem Jahresabschluss 2003 abgeschlossen. In den anderen Bereichen besteht noch Integrationspotential. Zu intern verwendeten und extern kommunizierten einheitlichen, wertorientierten Größen existieren keine Angaben.

3.7 Vergleich der unterschiedlichen Realisierungsansätze

Die verschiedenen Konvergenzansätze werden zusammenfassend in Tabelle 6 noch einmal gegenübergestellt:

Firma	Beginn	Motiv	Rechnungslegungsvorschrift	Methoden	zentrale Steuerungsgröße
Siemens AG	1992, zweite Phase ab 1997	Akzeptanzprobleme, höhere Bedeutung der Erlöse, Einsparungen	HGB, später: US-GAAP	Umstellung auf UKV, Veröffentlichung der zentralen internen Kennzahl im Geschäftsbericht, integrierte Abteilungen, gleiche Software	Operatives Ergebnis, RIV, später: <u>GWB</u> (an EVA angelehnt)
Daimler Chrysler AG	1993	Notierung in Amerika, unterschiedliche Ergebniswelten, lähmende Meinungs-differenzen	US-GAAP	zentrale Analysesoftware	Operating Profit, ROCE, Free Cash Flow
Bayer AG	1994	Ausräumen von Missverständnissen bei internen und externen Ansprechpartnern	IAS / IFRS	grundsätzliche Bewertungen an IAS / IFRS angelehnt	operatives Ergebnis, Brutto-, Netto-Cash-Flow, <u>CFRoI</u>
Beiersdorf AG	1997	Kommunikationsprobleme	IAS / IFRS	Bewertung nach IAS / IFRS, Verzicht auf sämtliche kalkulatorische Größen	EBIT und EBIT-Umsatzrendite
BMW AG	2001	mögliche Kostenersparnisse, Verbesserung externe Kommunikation, Umstellung auf international übliche Arbeitsweise	IAS / IFRS	Änderung Ausweisstruktur, keine großen Veränderungen bei Organisation und Software	Return on Capital Employed (Automobile und Motorräder), Return on Assets (Finanzdienstleistung, Konzern)

Tabelle 6: Gegenüberstellung der verschiedenen Konvergenzbemühungen

4 Fazit

In diesem Beitrag konnte herausgearbeitet werden, dass die Bestrebungen im Hinblick auf eine **Harmonisierung** des internen und externen Rechnungswesens **nicht gleichzusetzen** sind mit dem Ruf nach einem „**Einheitsrechnungswesen**“, mit dem alle Rechnungsziele verfolgt werden können. Sowohl in der Theorie als auch bei der Beschreibung der praktischen Umsetzung konnte festgestellt werden, dass **bestimmte Bereiche getrennt betrachtet** werden müssen und nur **Teilbereiche integriert** werden können.²⁰⁴ Eine derartige Integration ist dann aber durchaus geeignet, die **Kommunikation zu verbessern** und **Zeit- und Kosteneinsparungen**²⁰⁵ zu ergeben, wie auch die Praxisbeispiele gezeigt haben. Zentraler Punkt ist auf jeden Fall die Definition einer einheitlichen Steuerungs- und Kontrollgröße, die nach innen wie nach außen gleichermaßen verbindlich ist.²⁰⁶

Die organisationale Integration ist bislang noch am geringsten ausgeprägt, was mit dem angeführten Problempunkt möglicher Widerstände bei den beteiligten Mitarbeitern korrespondiert. Logische Konsequenz einer funktionalen und institutionalen Integration ist dann auch die Veränderung von Berufsbildern. So wird bereits durch das Zusammenlegen der Aufgaben von Controller und „Bilanzer“ die Entstehung eines „**Bilrollers**“ prognostiziert, der als „Business Advisor“ agieren wird.²⁰⁷

Bei den Unternehmen in Deutschland ist der **Stand der Umsetzung sehr unterschiedlich**. Die Siemens AG hat mittlerweile schon eine lange Konvergenzhistorie hinter sich, in der sie bereits eine Korrektur des zunächst eingeschlagenen Weges vorgenommen hat. Die Konvergenzbemühungen bei der BMW Group sind dagegen noch in der Anfangsphase und im Unternehmen wird erst langsam begonnen, die verschiedenen Konvergenzschnitte zu vollziehen.

²⁰⁴ Vgl. Haring, N. / Pranter, R. (2005): S. 147ff.

²⁰⁵ Vgl. Erichsen, J. (2000): S. 58.

²⁰⁶ Vgl. Crasselt, N. / Pellens, B. / Schremper, R. (2000a): S. 72ff. und Crasselt, N. / Pellens, B. / Schremper, R. (2000b): S. 205 ff. Diese einheitliche Steuerungs- und Kontrollgröße können beispielsweise der Geschäftswertbeitrag bei der Siemens AG oder der Return on Capital Employed bei der Daimler Chrysler AG sein. Vgl. Kapitel 3.2.3 und 3.3.3.

²⁰⁷ Vgl. Bruns, H. (1999): S. 601.

Literatur

- Accenture GmbH (2003):* Reporting Excellence - Entscheidungsrelevante Steuerungsinformationen konsistent, zeitnah und effizient bereitstellen, München 2003.
- American Institute on Financial Reporting (1994):* Improving Business Reporting - A customer Focus - Meeting the Information Needs of Investors and Creditors, New York 1994.
- Ansari, S. / Euske, K. J. (1995):* Breaking Down the Barriers between Financial and Management Accounting - A Comment on the Jenkins Committee Report. In: Accounting Horizons, 9 (1995), H. June, S. 40 - 43.
- BMW Group (2004):* Geschäftsbericht 2003, München 2004.
- BMW Group (2006):* Geschäftsbericht 2005 - Kurzfassung, München 2006.
- BMW Group (2006):* Geschäftsbericht 2005, München.
- Bayer AG (1998):* Geschäftsbericht 1997, Leverkusen 1998.
- Bayer AG (2006):* Namen, Zahlen, Fakten: 2006 / 2007, Leverkusen 2006.
- Becker, G. (1998):* Das interne Rechnungswesen auf dem Prüfstand. In: Das Wirtschaftsstudium, 27 (1998), H. 10, S. 1100 - 1104.
- Beiersdorf AG (2005):* BDF Beiersdorf - Beiersdorf auf einen Blick, Hamburg.
- Beiersdorf (2006):* Geschäftsbericht 2005 - Leidenschaft für Marken, Leidenschaft für Menschen, Hamburg.
- Bruns, H. (1999):* Harmonisierung des externen und internen Rechnungswesens auf Basis internationaler Bilanzierungsvorschriften. In: Küting, K. / Langenbucher, G. (Hrsg.): Internationale Rechnungslegung, Bd. Festschrift für Professor Dr. Claus-Peter Weber zum 60. Geburtstag, Stuttgart 1999, S. 585 - 603.

- Burger, A. / Buchhart, A. (2001):* Integration des Rechnungswesens im Shareholder Value-Ansatz. In: *Der Betrieb*, 54 (2001), H. 11, S. 549-554.
- Bärthel, O. (2001):* Wertorientierte Unternehmenssteuerung - Zum Zusammenhang von Kapitalmarkt, externer und interner Rechnungslegung, Frankfurt a. M. 2001.
- Büning, H. / Diesfeld, J. (2006):* Unternehmensvortrag an der WU - Wien. Online im Internet, URL: http://www2.wu-wien.ac.at/ifu/downloads/Beiersdorf_April_2006.pdf, Abruf: 2006-08-13.
- Coenenberg, A. G. (2003):* Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse - betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze - HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 19. Aufl., Stuttgart 2003.
- Corsten, H. / Lingnau, V. (2004):* Zum Aufbau und Einsatz eines produktionswirtschaftlichen Value-Reporting-Systems. In: Freidank, C. - C. (Hrsg.): *Corporate Governance und Controlling*, Heidelberg 2004, S. 237 - 266.
- Crasselt, N. / Pellens, B. / Schremper, R. (2000):* Konvergenz wertorientierter Erfolgskennzahlen (I). In: *Das Wirtschaftsstudium*, 29 (2000), H. 1, S. 72 - 78.
- Crasselt, N. / Pellens, B. / Schremper, R. (2000):* Konvergenz wertorientierter Erfolgskennzahlen (II). In: *Das Wirtschaftsstudium*, 29 (2000), H. 2, S. 205-208.
- Daimler Benz (1997):* Geschäftsjahr 1996, Stuttgart 1997.
- Daimler Chrysler AG (2006):* Geschäftsbericht 2005 - Werte erfahren 2006.
- Eberenz, R. (2005):* Die Harmonisierung der externen und internen Rechnungslegung am Beispiel des Beiersdorfer Konzerns. In: *Controller News*, 8 (2005), H. 1, S. 40 - 42.
- Ericksen, J. (2000):* Verbesserung der Effizienz des Controllings - Zusammenführung von externem und internem Rechnungswesen. In: *Bilanz & Buchhaltung*, 46 (2000), H. 2, S. 55 - 59.
- Ewert, R. / Wagenhofer, A. (2003):* Interne Unternehmensrechnung, 5. Aufl., Berlin et al. 2003.

- Glaum, M. / Thomaschewski, D. / Weber, S. (2006):* Der Sarbanes-Oxley Act - Folgen für US-Börsennotierungen aus Sicht deutscher Unternehmen. In: *Finanz-Betrieb*, 8 (2006), H. 3, S. 182 - 194.
- Graßhoff, J. / Melcher, W. (2001):* Ausgewählte Entwicklungstendenzen in der deutschen Rechnungslegung und deren Auswirkung auf das Controlling. In: *Controller Magazin*, 26 (2001), H. 2, S. 101 - 111.
- Haller, A. (1997):* Zur Eignung der US-GAAP für Zwecke des internen Rechnungswesens. In: *Controlling*, 11 (1997), H. 4, S. 270 - 276.
- Haring, N. / Pranter, R. (2005):* Konvergenz des Rechnungswesens - State-of-the-Art in Deutschland und Österreich. In: *Controlling*, 17 (2005), H. 3, S. 147 - 154.
- Hebeler, C. (2003):* Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens: US-amerikanische Accounting-Systeme als konzeptionelle Grundlage für deutsche Unternehmen? 1. Aufl., Wiesbaden 2003.
- Heyd, R. (2001):* Zur Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen nach US-GAAP. In: *Schweizer Treuhänder*, 75 (2001), H. 3, S. 201 - 213.
- Hoitsch, H. / Lingnau, V. (2004):* Kosten- und Erlösrechnung: Eine controllingorientierte Einführung, 5. Aufl., Berlin et al. 2004.
- Hoke, M. (2001):* Konzernsteuerung auf Basis eines intern und extern vereinheitlichten Rechnungswesens: empirische Befunde vor dem Hintergrund der Internationalisierung der Rechnungslegung, 1. Aufl., Bamberg 2001.
- Horváth, P. / Arnaout, A. (1997):* Internationale Rechnungslegung und Einheit des Rechnungswesens. In: *Controlling*, 9 (1997), H. 4, S. 254 - 269.
- Kahle, H. (2003):* Unternehmenssteuerung auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards? In: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 55 (2003), H. 12, S. 773 - 789.
- Kammer, K. / Schuler, A. H. (2001):* Konzept zur Harmonisierung des Rechnungswesens im internationalen Konzern. In: *Controller Magazin*, 17 (2001), H. 2, S. 144 - 151.

- Kandlbinder, S. (2000):* Datenauswertung - Business-Intelligence für alle Zwecke. In: Informationweek, 2000-02-24.
- Kaplan, R. S. / Atkinson, A. A. (1989):* Advanced Management Accounting, Engelwood Cliffs 1989.
- Kauffmann, H. (1997):* Die Neuausrichtung des Controllings bei der Daimler-Benz AG. In: Horváth, P. (Hrsg.): Das neue Steuerungssystem des Controllers, Stuttgart 1997, S. 35 - 42.
- Klein, G. A. (1999):* Konvergenz von internem und externen Rechnungswesen auf Basis der International Accounting Standards (IAS). In: kostenrechnungspraxis, 43 (1999), H. 3 (Sonderheft), S. 67 - 77.
- Klein, G. A. (1999):* Unternehmenssteuerung auf Basis der International Accounting Standards, 1. Aufl., München 1999.
- Kosiol, E. (1944):* Bilanzreform und Einheitsbilanz - Grundlegende Studien einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsermittlung, Leipzig et al.
- Kümpel, T. (2002):* Stand und Entwicklung der Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung. In: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 31 (2002), H. 2, S. 101-103.
- Kümpel, T. (2002):* Vereinheitlichung von internem und externem Rechnungswesen. In: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 31 (2002), H. 6, S. 343 - 345.
- Küpper, H. (1999):* Zweckmäßigkeit, Grenzen und Ansatzpunkte einer Integration der Unternehmensrechnung. In: kostenrechnungspraxis, 43 (1999), H. Sonderheft 3, S. 5-11.
- Küting, K. / Lorson, P. (1998):* Anmerkungen zum Spannungsfeld zwischen externen Zielgrößen und internen Steuerungsinstrumenten. In: Betriebsberater, 53 (1998), H. 9, S. 469 - 475.
- Küting, K. / Lorson, P. (1999):* Harmonisierung des Rechnungswesens aus Sicht der externen Rechnungslegung. In: kostenrechnungspraxis, 43 (1999), H. 3 (Sonderheft), S. 47 - 57.

- Küting, K. (1998):* Der Einfluss des Steuerrechts auf die Handelsbilanz - Eine empirische Analyse der steuerlichen Verfälschungen in der deutschen Bilanzierungspraxis. In: Neue Wirtschaftsbriefe (Beilage 2), (1998), H. 6, S. 1 - 32.
- Küting, K. (1998):* HGB/IAS/US-GAAP: Zukunft der deutschen Rechnungslegung und Auswirkung auf das Controlling. In: Reichmann, T. (Hrsg.): Tagungsband 'Controlling 1998' des 13. Deutschen Controlling Congresses, Düsseldorf, Dortmund 1998, S. 7 - 23.
- Loehr, H. (1997):* Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung am Beispiel des Bayer-Konzerns. In: Küting, K. / Weber, P. (Hrsg.): Das Rechnungswesen auf dem Prüfstand, Frankfurt am Main 1997, S. 150 - 167.
- Lorson, P. (1997):* Neuere Controllingansätze in globalen Konzernen. In: Küting, K. / Weber, P. (Hrsg.): Das Rechnungswesen auf dem Prüfstand, Frankfurt am Main 1997, S. 168 - 201.
- Malik, F. (2003):* Gefährliche Worte. Online im Internet, URL: <http://www.managermagazin.de/koepfe/mzsg/0,2828,278499,00.html>, Abruf: 2006-06-30.
- Melcher, W. (2002):* Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen - Umstellung des traditionellen Rechnungswesens und Einführung eines abgestimmten vertikalen und horizontalen Erfolgsspaltungskonzepts, Hamburg 2002.
- Menn, B. (1995):* Die spartenorientierte Kapitalergebnisrechnung im Bayer-Konzern. In: Küting, K. / Weber, C. (Hrsg.): Das Rechnungswesen im Konzern Intern - Extern, Stuttgart 1995, S. 217 - 233.
- Männel, W. (1999):* Harmonisierung des Rechnungswesens für ein integriertes Ergebniscontrolling. In: kostenrechnungspraxis, 43 (1999), H. 3 (Sonderheft), S. 13 - 29.
- Müller, E. (1988):* Zum Einfluss des Bilanzrichtlinien-Gesetzes (BiRiLiG) auf Daten zur internen Steuerung der Unternehmen. In: Domsch, M. / Eisenführ, F. / Ordelleide, D. / Perlitz, M. (Hrsg.): Unternehmenserfolg: Planung - Ermittlung - Kontrolle, Wiesbaden (1988), S. 257 - 274.

- Müller, H. (1999):* Anforderungen an das interne Rechnungswesen für die operative Unternehmenssteuerung global agierender Unternehmen und Konzerne. In: Altenburger, O. A. (Hrsg.): Fortschritte im Rechnungswesen, Bd. Otto A., 2. Aufl., Wiesbaden 1999, S. 383-421.
- Müller, S. (2003):* Management-Rechnungswesen: Ausgestaltung des externen und internen Rechnungswesens unter Konvergenzgesichtspunkten, 1. Aufl., Wiesbaden 2003.
- Paul, W. / Zieschang, M. (1995):* Die Steuerung eines industriellen Unternehmens durch ein geschlossenes Zielrenditesystem. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 65 (1995), H. 1, S. 15 - 48.
- Pellens, B. / Tomazewski, C. / Weber, N. (2000):* Wertorientierte Unternehmensführung in Deutschland. In: Der Betrieb, 53 (2000), H. 37, S. 1825 - 1833.
- Pfaff, D. (1994):* Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung: Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 46 (1994), H. 12, S. 1065 - 1084.
- Rappaport, A. (1999):* Shareholder Value, Ein Handbuch für Manager und Investoren, Stuttgart 1999.
- Reiners, F. (2001):* Integration von externem und internem Rechnungswesen. In: kostenrechnungspraxis, 45 (2001), H. Sonderheft 3, S. 22 - 24.
- SAP AG (2003):* mySAP Business Intelligence bei BMW - Zeitnahe Information und Analysen, Walldorf 2003.
- Schenk, U. (2003):* Konzernrechnungswesen und Verhaltenssteuerung: Ebenen der Integration von internem und externem Konzernrechnungswesen, Aachen 2003.
- Schneider, D. (1987):* Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., München et al. 1987.
- Seeberg, T. / Seidenschwarz, W. (1993):* 6 Schritte zum marktorientierten Kostenmanagement. In: Horváth, P. (Hrsg.): Marktnähe und Kosteneffizienz schaffen, Stuttgart 1993.
- Seeliger, R. / Kaatz, S. (1998):* Konversion und Internationalisierung des Rechnungswesens in Deutschland. In: kostenrechnungspraxis, 42 (1998), H. 3, S. 125 - 132.

- Seicht, G. (1999):* Brauchen Unternehmen "kalkulatorische Kosten"? In: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 9 (1999), H. 9, S. 262 - 265.
- Siemens AG (2006):* Geschäftsbericht 2005, München 2006.
- Siener, F. (1998):* Interne Steuerung mit U.S. GAAP - Auswirkungen eines nach U.S. GAAP erstellten Konzernabschlusses (im Vergleich zum HGB) auf die interne Steuerung und die externe Analyse, Stuttgart 1998.
- Sill, H. (1995):* Externe Rechnungslegung als Controlling-Instrument!. In: Horváth, P. (Hrsg.): Controlling-Prozesse optimieren, Stuttgart 1995, S. 13 - 31.
- Stewart, G. B. (1999):* The Quest for Value, New York 1999.
- Waddock, S. / Graves, S. (1997):* The Corporate Social Performance - Financial Performance Link. In: Strategic Management Journal, 18 (1997), H. 4, S. 303-319.
- Wagenhofer, A. / Ewert, R. (2003):* Externe Unternehmensrechnung, Tokio 2003.
- Weber, J. (1994):* Kostenrechnung zwischen Verhaltens- und Entscheidungsorientierung. In: kostenrechnungspraxis, (1994), H. 2, S. 99 - 104.
- Ziegler, H. (1994):* Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 46 (1994), H. 2, S. 175 - 188.
- Zirkler, B. / Nohe, R. (2003):* Harmonisierung von internem und externen Rechnungswesen - Gründe und Stand der Praxis. In: Bilanzbuchhalter und Controller, 27 (2003), H. 10, S. 222 - 225.
- Zirkler, B. / Nohe, R. (2004):* Ansätze zur Ausrichtung des internen Rechnungswesens auf die externen Bilanzanforderungen - Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen. In: Bilanzbuchhalter und Controller, (2004), H. 6, S. 135 - 139.
- Zirkler, B. / Nohe, R. (2005):* Externe Rechnungslegung: Nutzungsmöglichkeiten für das interne Rechnungswesen - Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen. In: Bilanzbuchhalter und Controller, 29 (2005), H. 2, S. 35 - 40.

Beiträge zur Controlling-Forschung
des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling
der Technischen Universität Kaiserslautern

- Nr. 1 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker: Basel II und die Folgen für das Controlling von kreditnehmenden Unternehmen. 2. Auflage, 2004.
- Nr. 2 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker / Weinmann, Peter: Lysios: Auswahl von Software-Lösungen zur Balanced Scorecard, 2004.
- Nr. 3 Gerling, Patrick / Hubig, Lisa / Jonen, Andreas / Lingnau, Volker: Aktueller Stand der Kostenrechnung für den Dienstleistungsbereich in Theorie und Praxis, 2. Auflage, 2004.
- Nr. 4 Lingnau, Volker Controlling – ein kognitionsorientierter Ansatz, 2. Auflage 2006.
- Nr. 5 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker: Konvergenz von internem und externen Rechnungswesen – Umsetzung der Konvergenz in der Praxis, 2. Auflage 2006.
- Nr. 6 Lingnau, Volker / Mayer, Andreas / Schönbohm, Avo: Beyond Budgeting - Notwendige Kulturrevolution für Unternehmen und Controller?, 2004.
- Nr. 7 Henseler, Jörg / Jonen, Andreas / Lingnau, Volker: Die Rolle des Controllings bei der Ein- und Weiterführung der Balanced Scorecard – Eine empirische Untersuchung, 2. Auflage 2006.
- Nr. 8 Lingnau, Volker (Hrsg.): Dienstleistungskolloquium am 17.09.2004 an der Technischen Universität Kaiserslautern, 2006.
- Nr. 9 Jonen, Andreas / Schmidt, Thorsten / Lingnau, Volker: Lynkeus - Kritischer Vergleich softwarebasierter Informationssysteme zur Unterstützung des Risikowirtschaftsprozesses, 2. Auflage 2006.
- Nr. 10 Lingnau, Volker (Hrsg.): Dienstleistungskolloquium am 10.11.2005 an der Technischen Universität Kaiserslautern, 2005.