



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

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**

September 2004

* 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>	I
<u>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</u>	III
<u>TABELLENVERZEICHNIS</u>	IV
<u>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</u>	V
<u>1 EINLEITUNG</u>	1
<u>2 BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE GRUNDLAGEN</u>	3
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	11
2.4.3 INTEGRATIONSSCHRITTE	12
<u>3 ANWENDUNGEN IN DER UNTERNEHMENSPRAXIS</u>	14
3.1 EMPIRISCHE UNTERSUCHUNGEN ZUR KONVERGENZ VON INTERNEM UND EXTERNEM RECHNUNGSWESEN	14
3.2 SIEMENS AG	18
3.2.1 GRUNDDATEN	18
3.2.2 MOTIVE UND ZIELSETZUNGEN	18
3.2.3 UMSETZUNG	19

3.2.4	ABSCHLIEBENDE BEMERKUNGEN	22
3.3	DAIMLER CHRYSLER AG	22
3.3.1	GRUNDDATEN	22
3.3.2	MOTIVE UND ZIELSETZUNGEN	23
3.3.3	UMSETZUNG	23
3.3.4	ABSCHLIEBENDE BEMERKUNGEN	25
3.4	BAYER AG	26
3.4.1	GRUNDDATEN	26
3.4.2	MOTIVE UND ZIELSETZUNG	26
3.4.3	UMSETZUNG	27
3.4.4	ABSCHLIEBENDE BEMERKUNGEN	29
3.5	BMW GROUP	29
3.5.1	GRUNDDATEN	29
3.5.2	MOTIVE UND ZIELSETZUNG	29
3.5.3	UMSETZUNG	30
3.5.4	ABSCHLIEBENDE BEMERKUNGEN	31
3.6	VERGLEICH DER UNTERSCHIEDLICHEN REALISIERUNGSANSÄTZE	32
4	<u>FAZIT</u>	33
	<u>LITERATUR</u>	34

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Integrationsbereiche	11
Abbildung 2: Konvergenzschritte.....	13
Abbildung 3: Vergleich der Verbreitung internationaler Rechnungslegungsstandards	14
Abbildung 4: Einschätzung der Vereinheitlichungsmöglichkeiten.....	15
Abbildung 5: Stand der Vereinheitlichung.....	16
Abbildung 6: Einheitlichkeit der Softwaresysteme im Rechnungswesenbereich	17

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.....	20
Tabelle 5: Gewinn- und Verlustrechnung 2002 der BMW Group	30
Tabelle 6: Gegenüberstellung der verschiedenen Konvergenzbemühungen.....	32

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. Kaplan und Atkinson skizzierten 1989 die unterschiedlichen organisatorischen Gegebenheiten folgendermaßen:

„Separate 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.“¹

Die Diskussion über die Notwendigkeit und Sinnhaftigkeit einer Integration von internem und externem Rechnungswesen kann daher als ein deutsches Phänomen bezeichnet werden,² 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.³

Bezüglich der hier vorgestellten Thematik werden unterschiedliche Bezeichnungen in der Literatur verwendet. Dies sind hauptsächlich: Harmonisierung⁴, Konvergenz⁵, Integration⁶ und teilweise sogar Konversion⁷.

Hier sollen Harmonisierung, Konvergenz und Integration als Prozess verstanden werden, an dessen Ende ein harmonisiertes, konvergiertes oder integriertes Rechnungswesen steht, durch das die traditionelle Zweiteilung vollständig aufgehoben ist. Die Schwierigkeit bei der Ab-

¹ Kaplan, R.S. / Atkinson, A.A. (1989): S. 9.

² Vgl. Klein, G.A. (1999): S. 27f und Lorson, P. (1997): S. 174.

³ 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).

⁴ Siehe Männel, W. (1999), Bruns, H. (1999) und Zirkler, B. / Nohe, R. (2003).

⁵ Siehe Melcher, W. (2002), Müller, S. (2003).

⁶ Siehe Schenk, U. (2003) und Reiners, F. (2001).

⁷ Siehe Seeliger, R. / Kaatz, S. (1998).

grenzung dieser Begriffe ist, dass daraus kein direkter Prozessfortschritt abgeleitet werden kann. Deshalb ist es notwendig, einen Grad bezüglich des Fortschrittes anzugeben.⁸

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 und BMW) vorgestellt.

⁸ 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 ⁹	Informationsfunktion ¹⁰ , Zahlungsbemessungsfunktion ¹¹
Grundprinzip	Rationalität / Zweckmäßigkeit ¹²	Gläubigerschutz und daraus abgeleitet Vorsichtsprinzip
Basisgröße	Kosten (auch kalkulatorische) / Erlöse Einzahlungen / Auszahlungen	Erträge / Aufwendungen (rein pagatorisch) Einzahlungen / Auszahlungen
Bezugsobjekt	Gesamtunternehmen, Unternehmensbereiche, Produkt	Konzern ¹³ , Einzelgesellschaft
Normierung	keine	HGB, AktG, GmbHG, EStG ¹⁴
Zeitbezug¹⁵	Vergangenheit / Zukunft	Vergangenheit

Tabelle 1: Vergleich Internes / Externes Rechnungswesen

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

⁹ Vgl. Hoitsch, H. / Lingnau, V. (2004): S. 3.

¹⁰ § 264 Abs. 2 HGB

¹¹ Vgl. Wagenhofer, A. / Ewert, R. (2003): S. 142.

¹² Vgl. Kümpel, T. (2002a): S. 343.

¹³ Betriebswirtschaftlich besteht ein Konzern aus mindestens zwei rechtlich selbstständigen Unternehmen, die als wirtschaftliche Einheit geführt werden. Vgl. Lorson, P. (1997): S. 169.

¹⁴ Vgl. Küting, K. (1998a): S. 32.

¹⁵ Vgl. Hoke, M. (2001): S. 25.

Informationen aus dem externen Rechnungswesen für interne Steuerungszwecke als schwierig umsetzbar eingestuft.¹⁶

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.¹⁷ (Siehe Tabelle 2)

		Operatives (Plan-)Ergebnis laut Gewinn- und Verlustrechnung
(1)	±	Sonstige Erträge und Aufwendungen ¹⁸
(2)	-	Erträge aus Auflösung / Verbrauch von Rückstellungen
(3)	+	Zuführung zu Rückstellungen
(4)	±	Gewinne / Verluste aus Fremdwährungsgeschäften
(5)	-	kalkulatorische Zinsen auf Vorräte / Forderungen
(6)	+	Bilanzielle Abschreibungen
(7)	-	kalkulatorische Abschreibungen
(8)	±	Bewertungsabschläge auf Vorräte und andere Abschläge
(9)	+	Wertberichtigungen auf Forderungen / Wechsel aus Lieferungen und Leistungen
(10)	+	Risikozuschlag ¹⁹
	=	Operatives Ergebnis laut kalkulatorischer (Plan-)Erfolgsrechnung

Tabelle 2: Überleitung von handelsrechtlicher zu kalkulatorischer (Plan-)Erfolgsrechnung²⁰

Ein integriertes Rechnungswesen soll diese Überleitung obsolet machen.

¹⁶ Vgl. Haller, A. (1997): S. 271.

¹⁷ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 469.

¹⁸ Die Schwierigkeit bei sonstigen Erträgen und Aufwendungen besteht bezüglich der Differenzierung nach dem Finanz- und Betriebsergebnis. Nähere Erläuterungen zu sonstigen betrieblichen Aufwendungen und Erträgen sind zu finden in Eisbach, J. / Rothkegel, A. (2003).

¹⁹ Der Risikozuschlag dient dazu, kleinere, aperiodisch auftretende Sondereinflüsse abzudecken.

²⁰ 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.²⁷

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.²⁸ Diese Rechnungslegungsvorschriften sind sehr viel mehr als die HGB-Richtlinien darauf ausgerichtet **entscheidungsrelevante Informationen** bereitzustellen, sodass sich die Zielsetzung der internen und externen Systeme annähert. Die angestiegene Verwendung

Exkurs: Vergleich HGB und internationale Rechnungslegungsvorschriften

Als wichtige Voraussetzung für die Integrationsbemühungen von internem und externem Rechnungswesen muss die Anwendung internationaler Rechnungslegungsvorschriften gesehen werden. Diese weisen im Vergleich zum HGB wesentlich weniger Bewertungsspielräume auf.²¹ 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.²²

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“²³. Dies führt zu einer stärkeren Zielhomogenität zwischen internem und externem Rechnungswesen.²⁴ Beispiele für die Annäherung des internen und externen Rechnungswesens sind der Wertansatz bei Vermögensgegenständen²⁵ und die Segmentberichterstattung²⁶.

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 Rechnungslegungs-

²¹ Beispiele für solche Spielräume sind im HGB die Bewertung von Herstellungskosten oder das Bilden von Drohverlustrückstellungen.

²² Vgl. Kümpel, T. (2002a): S. 343.

²³ Haller, A. (1997): S. 272.

²⁴ 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.

²⁵ 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.

²⁶ Nach US-GAAP wird die Differenzierung der unterschiedlichen Segmenttypen nach der internen Struktur des Unternehmens (z.B. Profit Center) vorgenommen und nicht nach externen Regelungen.

²⁷ Vgl. Hebeler, C. (2003): S. 32.

²⁸ Vgl. Heyd, R. (2001): S. 202.

normen besser befriedigt werden können.²⁹ Ein zusätzlicher Grund ist die verstärkte **Zuwendung** der Konzerne zu den **internationalen Kapitalmärkten**,³⁰ auf denen Jahresabschlüsse nach deutschem Recht weitgehend auf Ablehnung stoßen.

Des Weiteren hat die **gesetzliche Möglichkeit** des befreienden Konzernabschlusses nach IAS [International Accounting Standards] / IFRS [International Financial Reporting Standards] gem. § 292a HGB zu einer vermehrten Verwendung von internationalen Rechnungslegungsstandards geführt.³¹ „Somit ist die Aufstellung eines solchen nicht mehr ein freiwilliger Zusatz zu einem Konzernabschluss nach HGB, sondern ein solcher substituiert einen Konzernabschluss nach HGB.“³² Diese Entwicklung wird sich mit dem ab 2005 für kapitalmarktorientierte Gesellschaften verpflichtenden IAS-Konzernabschluss noch verstärken. 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 beinhaltet³³ und damit eine **Annäherung des externen an das interne Rechnungswesen** zur Folge hat.³⁴

2.2.2 Intrinsische Motive

Als wichtiges intrinsisches Motiv sind die **schwer vermittelbaren Unterschiede** zwischen externem und internem Ergebnis anzuführen.³⁵ Falls extern ein hoher Gewinn ausgewiesen wird, beispielsweise auf Grund einer bevorstehenden Aktienemission, intern jedoch ständig von schlechten Ergebnissen geredet wird, ist dies den Mitarbeitern schwer zu vermitteln. Dadurch entsteht „die Gefahr, dass der Erklärung der Differenzen mehr Aufmerksamkeit gewidmet wird, als der Interpretation der eigentlichen Ergebnisse.“³⁶ Auch bei der **Bemessungsgrundlage** einer **erfolgsorientierten Entlohnung** treten Konflikte und **Interessendivergenzen** auf, wenn für das obere Management die Daten des Jahresabschlusses und für

²⁹ Vgl. Bärthel, O. (2001): S. 2 f. In diesem Zusammenhang wird häufig auf die verstärkt auftretende Shareholder Value Orientierung hingewiesen. Rappaport, A. (1999).

³⁰ Vgl. Kümpel, T. (2002b): S. 101 und Pellens, B. / Tomazewski, C. / Weber, N. (2000): S. 39.

³¹ Bei der Mehrzahl der international ausgerichteten Unternehmen hat sich eine Präferenz für die IAS abgezeichnet. Vgl. PwC Deutsche Revision (2000): S. 21 ff.

³² Waddock, S. / Graves, S. (1997): S. 145.

³³ Vgl. Coenenberg, A.G. (2003): S. 822.

³⁴ Vgl. Klein, G.A. (1999): S. 24.

³⁵ Vgl. Siener, F. (1998): S. 27 f.

³⁶ Hoke, M. (2001): S. 108.

tiefere Führungsebenen die interne Erfolgsrechnung maßgebend sind.³⁷ Deswegen gehen immer mehr Konzerne dazu über, Informationen des externen Rechnungswesens für interne Zwecke zu verwenden.³⁸ Dadurch wird gegenüber allen Stakeholdern in einer ‚Sprache‘ gesprochen („one truth“), sodass die präsentierten Zahlen eine höhere Glaubwürdigkeit aufweisen.³⁹

Die verstärkte **Internationalisierung der Unternehmen** und die in diesem Zusammenhang zahlreichen ausländischen Niederlassungen, haben die Harmonisierung des Rechnungswesens weiter gefördert.⁴⁰ 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.⁴¹

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 „Begriffschao“, welches durch eine **zu weit getriebene Ausdifferenzierung der Unternehmensrechnung** entstanden ist und sicherlich einer „klaren Denkweise und zweckgerichteten Verwendung der Rechnungswesensysteme nicht förderlich [ist].“⁴²

Schließlich wird durch eine Zusammenführung auch eine **erhöhte Wirtschaftlichkeit** erwartet,⁴³ 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.⁴⁴ Außerdem kann der Mehraufwand, der bezüglich Schulung und Organisation bei der Existenz zweier Ergebniswelten anfällt,

³⁷ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 471, Kahle, H. (2003): S. 773 und Männel, W. (1999): S. 14.

³⁸ 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.)

³⁹ Vgl. Graßhoff, J. / Melcher, W. (2001): S. 110.

⁴⁰ Die Einführung eines kalkulatorischen Rechnungswesens würde in einer ausländischen Niederlassung auf große Akzeptanz- und Verständnisprobleme stoßen. Vgl. Hebler, C. (2003): S. 33.

⁴¹ Vgl. Küpper, H. (1999): S. 6.

⁴² Küpper, H. (1999): S. 5.

⁴³ Vgl. Kahle, H. (2003): S. 784.

⁴⁴ Vgl. Graßhoff, J. / Melcher, W. (2001): S. 110.

reduziert werden.⁴⁵ Besondere Einsparpotenziale ergeben sich auch auf Seiten der Informationstechnologie durch die Einführung einer zentralen Datenhaltung⁴⁶ 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 (Rechnungszwecke⁴⁷) der Adressaten können mit einer „Einheitsrechnung“ kaum befriedigt werden. „Einer vollständigen Integration der Unternehmensrechnung steht die Erkenntnis entgegen, dass **unterschiedliche Rechnungszwecke** nur durch **unterschiedliche Rechnungssysteme** erfüllt werden können.“⁴⁸ Dabei wird das externe Rechnungswesen als „ein Instrument zur Koordination fremder Entscheidungen“⁴⁹ angesehen und das interne Rechnungswesen bzw. die Kostenrechnung für eigene Entscheidungen. Deswegen können durch die unterschied-

⁴⁵ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 471.

⁴⁶ Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001): S. 150.

⁴⁷ Vgl. Schneider, D. (1987): S. 407.

⁴⁸ Küpper, H. (1999): S. 7.

⁴⁹ Pfaff, D. (1994): S. 1080.

lichen Anforderungen immer wieder Punkte entstehen, die der optimalen Ausgestaltung des Rechnungswesens im Wege stehen.⁵⁰

- Für gewisse Entscheidungen sind **geschätzte Opportunitätskosten notwendig**, die von den Wertansätzen des externen Rechnungswesens abweichen.⁵¹
- Ein Vorzug der Zweiteilung des Rechnungswesens, nämlich die „**Abschottung der internen Rechnung** gegen Einblicke von außen“⁵² 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.⁵³
- 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 möglich** ist.⁵⁴ Dies liegt daran, dass für gewisse Problemstellungen des internen Rechnungswesens die Verwendung kalkulatorischer Kosten unablässig ist, was mit der rein pagatorischen Orientierung des externen Rechnungswesens nicht verbunden werden kann.⁵⁵ Die ersatzlose Aufgabe des internen Rechnungswesens würde zu nicht tolerierbaren Informationsdefiziten führen.⁵⁶

⁵⁰ Vgl. Pfaff, D. (1994): S. 1080 f.

⁵¹ Vgl. Pfaff, D. (1994): S. 1076.

⁵² Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 471.

⁵³ Vgl. Müller, E. (1988): S.259 ff.

⁵⁴ Vgl. Burger, A. / Buchhart, A. (2001): S. 551.

⁵⁵ Vgl. Burger, A. / Buchhart, A. (2001): S. 554.

⁵⁶ Vgl. Becker, G. (1998): S. 1104.

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 Geschäftseinheiten⁵⁷ und zusätzlich einer **verhaltensorientierten Kostenrechnung**⁵⁸ mit Steuerungsaufgaben. Dabei werden die einzelfallorientierte entscheidungsorientierte interne Kostenrechnung und Teilbereiche des verhaltensorientierten Rechnungswesens auf Grund der Verwendung von kalkulatorischen Größen weiterhin separat durchgeführt werden müssen.⁵⁹ Diese Bereiche können damit nicht in den Integrationsbereich einbezogen werden.⁶⁰ 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.⁶¹

Im Bereich des **externen Rechnungswesens** ist die Integration aktuell auf den Konzernabschluss⁶² beschränkt, da dieser keine **Zahlungsbemessungsfunktion** erfüllen muss, sondern nur eine **Informationsfunktion** und damit eine Zweckidentität mit dem internen Rechnungswesen aufweist.⁶³ 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. Einer derar-

⁵⁷ Vgl. Küting, K. (1998b): S. 15.

⁵⁸ Zur vermehrten Beachtung der Verhaltenssteuerungsfunktion der Kostenrechnung siehe Hoitsch, H. / Lingnau, V. (2004): S. 3, Ewert, R. / Wagenhofer, A. (2002): S. 7 und Weber, J. (1994).

⁵⁹ 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.

⁶⁰ Zu Argumenten für eine selbstständige Kosten- und Erlösrechnung, in der verhaltensorientierte Zahlen, wie beispielsweise Verrechnungspreise ermittelt werden, siehe Pfaff, D. (1994): S. 1080.

⁶¹ 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. (1999): S. 20.

⁶² Zur Erstellung des konsolidierten Abschlusses ist es nicht möglich, die nach „völlig unterschiedlichen Vorschriften basierenden Positionen der einzelnen Unternehmen unkorrigiert“ Coenenberg, 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.

⁶³ Vgl. Kumpel, T. (2002a): S. 344.

tigen Integration steht derzeit jedoch noch die Verpflichtung entgegen, den Einzelabschluss nach HGB zu erstellen.⁶⁴

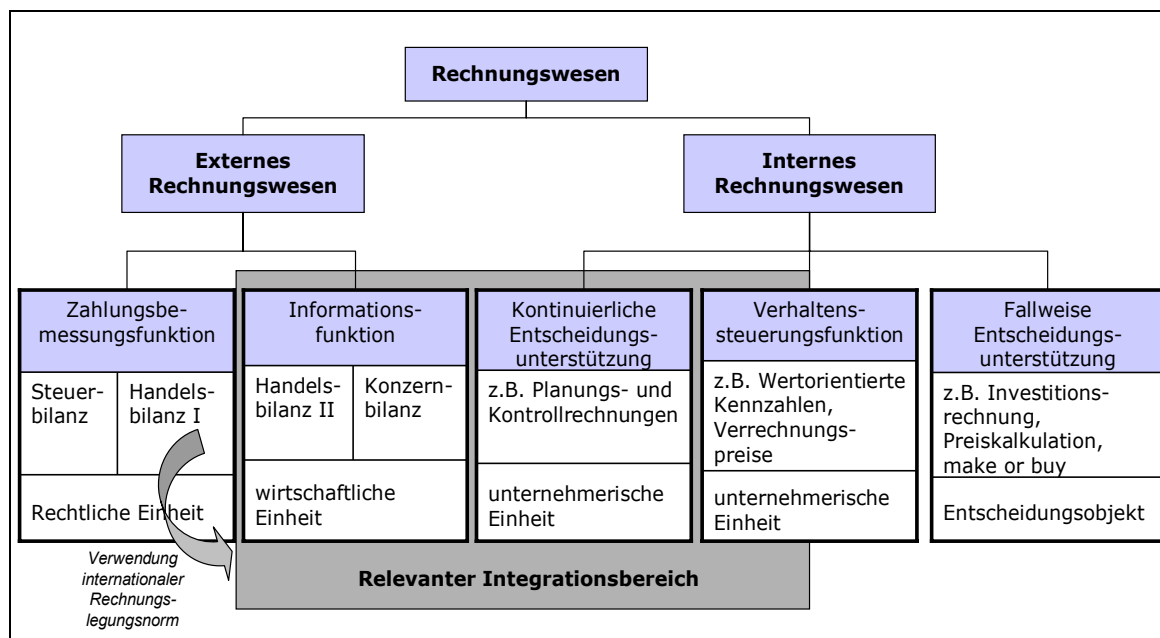


Abbildung 1: Integrationsbereiche⁶⁵

2.4.2 Konvergenzrichtung

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“⁶⁶. Damit sollen die internen Steuerungsgrößen aus den Daten des externen Rechnungswesens generiert werden.⁶⁷ Anknüpfend daran zielt die Harmonisierung vorrangig darauf ab, die Informationen des externen Rechnungswesens verstärkt in die Konzernsteuerung einzubinden.⁶⁸ Dadurch soll eine gesteigerte Kapitalmarktorientierung der Konzernsteuerung in einem diversifizierten Konzern erreicht werden.⁶⁹

⁶⁴ 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.

⁶⁵ In Anlehnung an Melcher, W. (2002): S. 71 und Klein, G.A. (1999): S. 20.

⁶⁶ Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 471.

⁶⁷ Vgl. Haller, A. (1997): S. 271.

⁶⁸ Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001): S. 145.

⁶⁹ Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001): S. 151.

Es gibt jedoch auch Bewegungen (z. B. im Zuge der Einführung des KonTraG⁷⁰), 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. Diese Informationen sind üblicherweise im internen Rechnungswesen verankert und müssen auf Grund der neuen Vorschrift zum externen Rechnungswesen transferiert werden.⁷¹

In diesem Zusammenhang ist auch die Entwicklung des Value Reporting zu sehen, dessen Notwendigkeit mit den seit Langem diskutierten Mängeln der externen Rechnungslegung begründet wird, und das sich als externe und interne (Zusatz-)Berichterstattung über Faktoren versteht, die den Unternehmenswert wesentlich beeinflussen.⁷²

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.⁷³ 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 Zweikreisssystem abzuweichen und auf ein Einkreisverfahren umzustellen, das auf identischen Daten (nämlich denen des externen Rechnungswesens) aufbaut.⁷⁴ Bewirkt wird dies durch eine partielle Eliminierung der kalkulatorischen Kosten⁷⁵ und Erlöse, sowie deren Ersatz durch pagatorische Größen.

⁷⁰ Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich ist am 1.05.1998 in Kraft getreten.

⁷¹ Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001): S. 145 und Klein, G.A. (1999): S. 24.

⁷² Ein Überblick über grundlegende Anforderungen an ein value reporting findet sich bei Corsten, H. / Lingnau, V. (2004): S. 241 ff.

⁷³ Vgl. Waddock, S. / Graves, S. (1997): S. 146.

⁷⁴ Vgl. Müller, H. (1999): S. 387.

⁷⁵ Kalkulatorische Kostenarten sind Anderskosten, Zusatzkosten und Opportunitätskosten.

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.⁷⁶

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.

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.

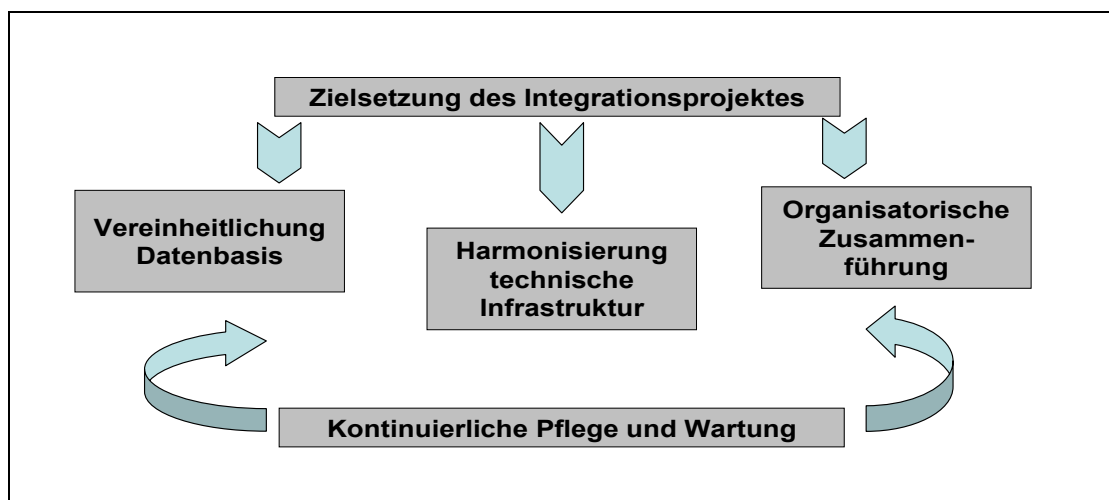


Abbildung 2: Konvergenzschritte

⁷⁶ Vgl. Kammer, K. / Schuler, A.H. (2001): S. 149.

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 zugekommen hat.

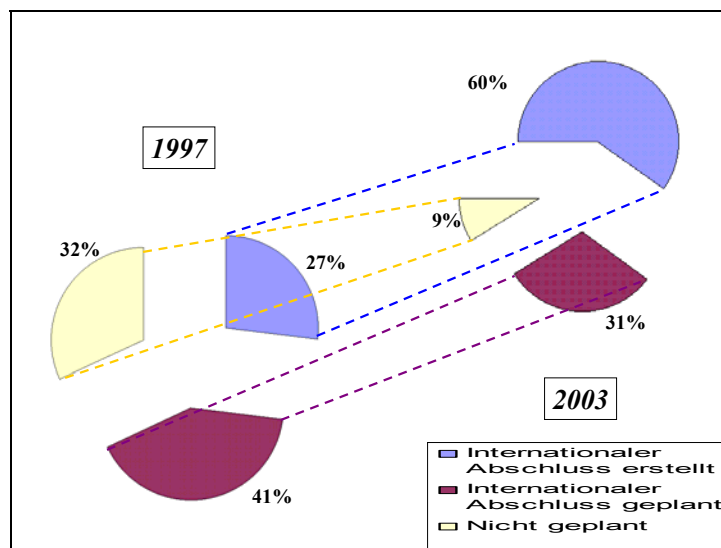


Abbildung 3: Vergleich der Verbreitung internationaler Rechnungslegungsstandards⁷⁷

⁷⁷ 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.

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

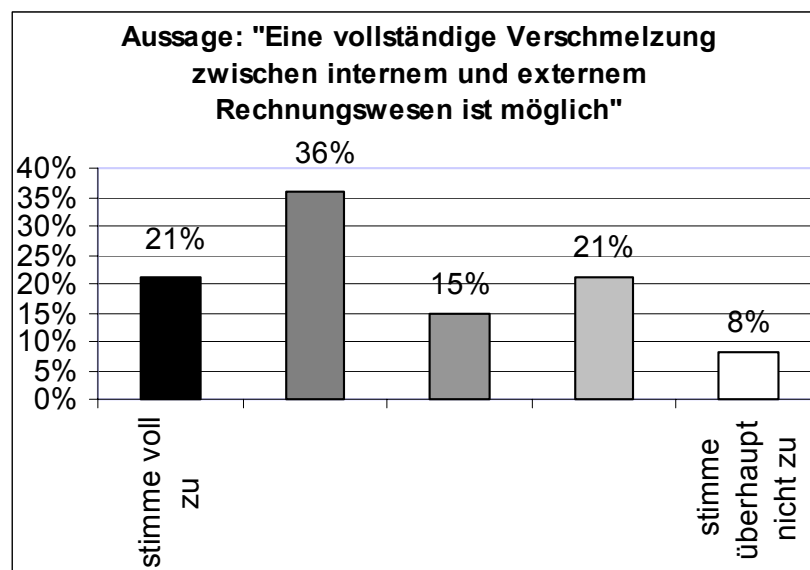


Abbildung 4: Einschätzung der Vereinheitlichungsmöglichkeiten⁷⁸

Im Rahmen dieser Untersuchung konnte außerdem festgestellt werden, dass Großunternehmen einer „Vereinheitlichung des Rechnungswesens eine wesentlich höhere Bedeutung zusprechen.“⁷⁹

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.⁸⁰

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

⁷⁸ Siehe Horváth, P. / Arnaout, A. (1997): S. 261.

⁷⁹ Verglichen wurde die Gruppe der 20 umsatzstärksten deutschen Unternehmen mit den TOP 200 Unternehmen. Horváth, P. / Arnaout, A. (1997): S. 261.

⁸⁰ Vgl. Horváth, P. / Arnaout, A. (1997): S. 262.

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.⁸¹

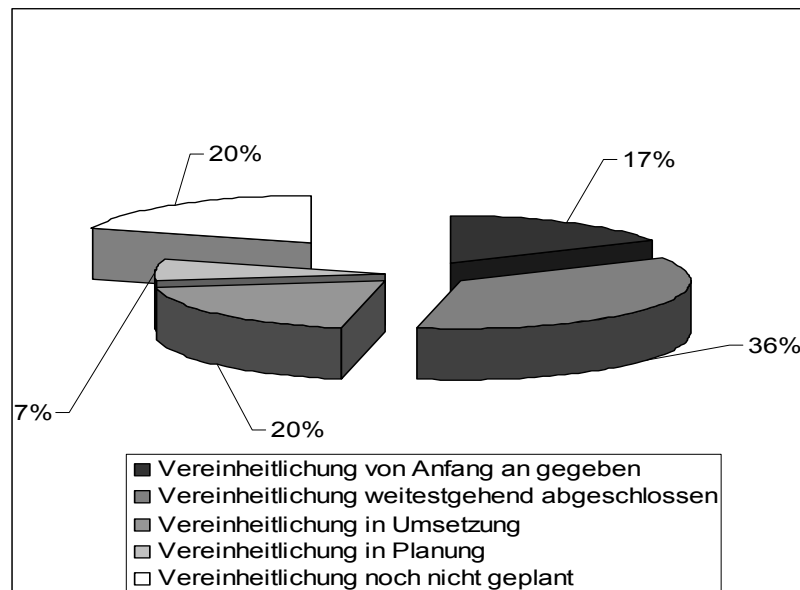


Abbildung 5: Stand der Vereinheitlichung⁸²

Bei der Umsetzung ist ein wichtiger Realisierungsschritt im Rahmen der Konvergenz die Verwendung eines **einheitlichen Softwaresystems** im Bereich des Rechnungswesens. 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 intern⁸³ dasselbe System verwenden und lediglich konzernweit verschiedene (siehe Abbildung 6).

⁸¹ Vgl. Hoke, M. (2001): S. 161.

⁸² Insgesamt haben 41 der DAX 100 Unternehmen geantwortet. Vgl. Hoke, M. (2001): S. 161.

⁸³ Intern bedeutet in diesem Fall, dass innerhalb der Einzelunternehmen jeweils ein einheitliches System verwendet wird, jedoch nicht über alle Konzerngesellschaften hinweg.

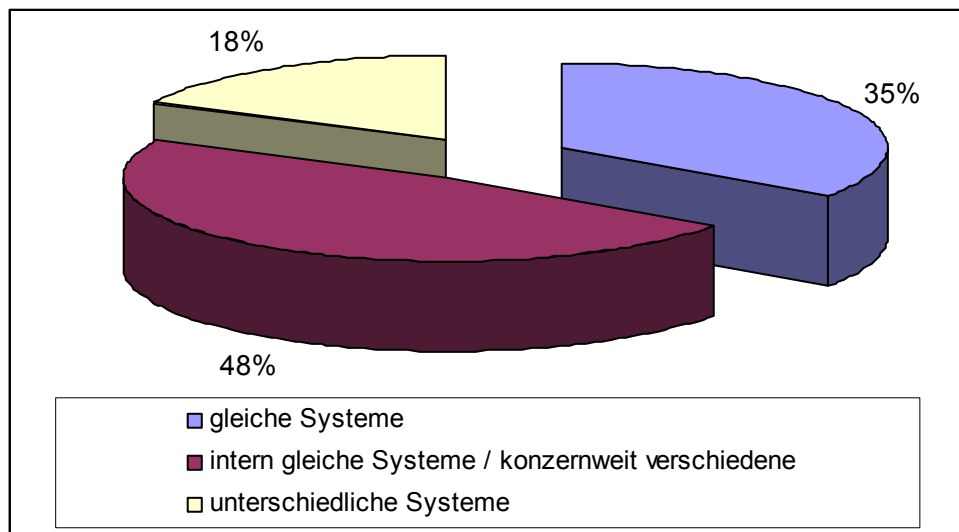


Abbildung 6: Einheitlichkeit der Softwaresysteme im Rechnungswesenbereich⁸⁴

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.⁸⁵ In einer Experten-umfrage von Hoke konnte schon im Jahr 2001 festgestellt werden, dass die meisten Unternehmen keine Reorganisation des Rechnungswesensbereichs vorgenommen haben. Ein Unternehmen, das diese Zusammenlegung vollzogen hatte, hat diese aus organisatorischen Gründen sogar wieder aufgegeben.⁸⁶

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

⁸⁴ Prozentzahlen auf Grund von Rundungsfehlern in der Summe bei 101%. Siehe Accenture GmbH (2003): S. 46.

⁸⁵ 31% der Unternehmen hatte eine Zusammenlegung vollzogen. Vgl. Accenture GmbH (2003): S. 32.

⁸⁶ Vgl. Hoke, M. (2001): S. 189.

3.2 Siemens AG

3.2.1 Grunddaten

Die Siemens AG hatte im Jahr 2003 ca. 417.000⁸⁷ Mitarbeiter. Sitz der Konzernzentrale ist München⁸⁸. Der Konzern hatte im Jahr 2003 Umsatzerlöse in Höhe von 74.233 Mio. € und ein Konzernergebnis von 2.445 Mio. € (2.597 Mio. € im Jahr 2002)⁸⁹. Die Hauptabteilungen des Konzerns sind Information and Communication, Automation and Control, Power, Transportation, Medical, Lighting, Siemens Financial Services GmbH (SFS) und Siemens Real Estate (SRE)⁹⁰.

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:⁹¹

- 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 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.“⁹² 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 Übereinstim-

⁸⁷ Siemens AG (2004): S. 3.

⁸⁸ Siemens AG (2004): S. 199.

⁸⁹ Siemens AG (2004): S. 3.

⁹⁰ Siemens AG (2004): S. 200 f.

⁹¹ Vgl. Ziegler, H. (1994): S. 177 f.

⁹² Ziegler, H. (1994): S. 178.

mung zwischen externer Gewinn- und Verlustrechnung und interner Ergebnisrechnung abzielt, Ausnahme ist die Einbeziehung kalkulatorischer Zinsen.⁹³ Die Konvergenzbemühungen standen im Zusammenhang mit einer Dezentralisierung der Geschäftsstruktur und einer Neukonzeption des Rechnungswesens, welches „einfacher, schneller und internationaler“⁹⁴ 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**⁹⁵, welches durch seine Absatzorientierung und den funktionsbezogenen Aufbau als besser für das Controlling geeignet angesehen wird, als das produktions- und kostenartenorientierte Gesamtkostenverfahren.⁹⁶ Beide Verfahren werden einander in Tabelle 4 gegenübergestellt.

⁹³ Seeberg, T. / Seidenschwarz, W. (1993): S. 159.

⁹⁴ Sill, H. (1995): S. 17.

⁹⁵ Nachteil des Umsatzkostenverfahren ist, dass die Struktur der ursprünglichen Aufwandsarten, gegliedert nach Materialaufwand, Personalaufwand und Abschreibungsaufwand nicht mehr zu sehen ist.

⁹⁶ 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 Gesamtkostenverfahren⁹⁷

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.⁹⁸ Diese Werte können alle, außer drei vorgenommenen Adjustierungen⁹⁹, 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“¹⁰⁰ folgendermaßen ermittelt:

$$RIV = \frac{\text{Jahresüberschuss vor Steuern} - \text{Zinsergebnis}}{\text{Investiertes Vermögen}}^{101} \quad 102$$

⁹⁷ Wichtigste Positionen aus § 275 HGB mit Modifikationen aus Sill, H. (1995): S. 27.

⁹⁸ Vgl. Ziegler, H. (1994): S. 178.

⁹⁹ 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.

¹⁰⁰ Klein, G.A. (1999): S. 49.

¹⁰¹ Das investierte Vermögen ergibt sich aus Anlagevermögen und betrieblichem Umlaufvermögen (=Vorräte – erhaltene Anzahlungen + Forderungen – Verbindlichkeiten).

¹⁰² Sill, H. (1995): S. 24 und vgl. Heyd, R. (2001): S. 209.

Für die einzelnen Funktionsbereiche wird „der prozentuale Anteil ihrer Kosten am Umsatz ermittelt und für Budget und Plan durch Zielkostenvereinbarungen mit der Leitung der jeweiligen Geschäftsleitung festgelegt.“¹⁰³ Dies geschieht in Form von flexiblen Budgets in Analogie zu dem Vorgehen in der flexiblen Plankostenrechnung.¹⁰⁴

Als zweiter Schritt wurde im Jahr 1997/98 der **Geschäftswertbeitrag [GWB]**, eine auf dem Economic Value Added¹⁰⁵ basierende Größe, als Steuerungsgröße eingeführt, der wie folgt errechnet wird:

$$\text{GWB} = \text{Geschäftsergebnis nach Steuern} - \text{Gesamtkapitalkostensatz} \cdot \text{Geschäftsvermögen}^{106}$$

Motiviert war die Einführung durch gewisse Anreizunverträglichkeiten beim operativen Ergebnis und dem RIV. 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.¹⁰⁷ 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.¹⁰⁸

Bis zu diesem Zeitpunkt basierten die Konzepte immer noch auf dem HGB-Ergebnis. Erst im Jahr 2001, im Zuge der Notierung an der amerikanischen Börse, fand eine **Umstellung auf US-GAAP** statt.¹⁰⁹

In Bezug auf die **technologische Konvergenz** ist festzustellen, dass für Berichterstattung, Rechnungswesen und Controlling dasselbe Softwaresystem verwendet wird.¹¹⁰

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“.¹¹¹

¹⁰³ Ziegler, H. (1994): S. 186.

¹⁰⁴ Vgl. Pfaff, D. (1994): S. 1067.

¹⁰⁵ Das Konzept wurde 1990 von der Unternehmensberatung Stern & Stewart entwickelt. Vgl. Stewart, G.B. (1999).

¹⁰⁶ Zur ausführlichen Berechnung siehe Siemens AG (2004): S. 87 f.

¹⁰⁷ Vgl. Klein, G.A. (1999): S. 49.

¹⁰⁸ Vgl. Hoke, M. (2001): S. 55 f.

¹⁰⁹ Vgl. Zirkler, B. / Nohe, R. (2003): S. 224.

¹¹⁰ Vgl. Kandlbinder, S. (2000).

¹¹¹ 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.¹¹² 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.“¹¹³

3.3 Daimler Chrysler AG

3.3.1 Grunddaten

Die Daimler Chrysler AG ist auf fünf Kontinenten und durch 362.063¹¹⁴ Mitarbeiter vertreten. Sitz der Konzernzentrale ist Stuttgart und Auburn Hills¹¹⁵. Der Konzern erwirtschaftete im Jahr 2003 Umsatzerlöse in Höhe von 136.437 Mio. € und ein Konzernergebnis von 448 Mio. € (4.718 Mio. € im Jahr 2002)¹¹⁶. Die Sparten des Konzerns sind Mercedes Car Group, Chrysler Group, Nutzfahrzeuge und Dienstleistungen.¹¹⁷ Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit ist

¹¹² Vgl. Ziegler, H. (1994): S. 177.

¹¹³ Zirkler, B. / Nohe, R. (2003): S. 224.

¹¹⁴ DaimlerChrysler (2004): S. 2.

¹¹⁵ Vgl. DaimlerChrysler (2004): S. 180.

¹¹⁶ Vgl. DaimlerChrysler (2004): S. 2.

¹¹⁷ Vgl. DaimlerChrysler (2004): S. 3.

Europa (68%) und dort insbesondere Deutschland (38%). Weitere 18% des Umsatzes werden in Amerika generiert.¹¹⁸

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 1993 mit der zwingenden Aufstellung des Jahresabschlusses nach US-GAAP und die 1995 eingeleitete Neuausrichtung des Gesamtunternehmens.¹¹⁹ 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.¹²⁰

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.¹²¹

3.3.3 Umsetzung

Die Umsetzung der Integration erfolgte auf Basis der US-GAAP, deren Einführung die Voraussetzung für die Vereinheitlichung war.¹²² Kernkennziffer für interne und externe Zwecke ist der **Return on Capital Employed [ROCE]**, welcher sich aus der Division des Operating Profit und des zur Leistungserstellung eingesetzten Kapitals (Capital Employed) ergibt.¹²³

¹¹⁸ Vgl. DaimlerChrysler AG (2004): S. 3 (Lagerbericht).

¹¹⁹ Vgl. Küting, K. / Lorson, P. (1998): S. 473.

¹²⁰ Vgl. Kauffmann, H. (1997): S. 36.

¹²¹ Vgl. Daimler Benz (1997): S. 44.

¹²² 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.

¹²³ Vgl. Bruns, H. (1999): S. 600.

Diese Kennziffer bildet die Grundlage für die „Vereinbarung und Verfolgung von Ergebniszielen“¹²⁴.

Der **Operating Profit** kann mit geringen Korrekturen aus der amerikanischen Gewinn- und Verlustrechnung (income statement) abgeleitet werden¹²⁵ und lässt sich sowohl für den Gesamtkonzern als auch für einzelne Segmente ermitteln¹²⁶:

	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.“¹²⁷ Dieses wird entweder indirekt aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung hergeleitet oder folgendermaßen direkt berechnet:¹²⁸

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

¹²⁴ Klein, G.A. (1999): S. 53.

¹²⁵ Vgl. Kauffmann, H. (1997): S. 40.

¹²⁶ In Anlehnung an Heyd, R. (2001): S. 210 und Kauffmann, H. (1997): S. 41.

¹²⁷ Daimler Benz (1997): S. 45.

¹²⁸ In Anlehnung an Heyd, R. (2001): S. 210.

Als Referenz-Verzinsungsanspruch zum ROCE wird ein Satz nach dem Weighted Average Cost of Capital [WACC]¹²⁹ oder Benchmarks von Konkurrenten herangezogen.¹³⁰

Zur Steuerung der einzelnen Geschäftsfelder findet außerdem der **Free Cash Flow** vor Ertragsteuer und Finanzergebnis Anwendung. Er wird indirekt aus dem Operating Profit bestimmt.¹³¹

	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.¹³²

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.¹³³

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.

¹²⁹ Als Mindestverzinsungsanspruch an die einzelnen Geschäftsbereiche wurde ein ROCE von 12% festgelegt. Vgl. Kauffmann, H. (1997): S. 40.

¹³⁰ Vgl. Klein, G.A. (1999): S. 55.

¹³¹ Siehe Klein, G.A. (1999): S. 56.

¹³² Vgl. Kauffmann, H. (1997): S. 41.

¹³³ 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 115.400 Mitarbeitern vertreten. Schwerpunkte der Geschäftsaktivitäten liegen in Europa und Nordamerika. Sitz der Konzernzentrale ist Leverkusen. Der Konzern hatte im Jahr 2003 Umsatzerlöse in Höhe von 28.567 Mio. € und ein Konzernergebnis von -1.361 Mio. € (1.060 Mio. € im Jahr 2002). Die Arbeitsgebiete des Konzerns sind Bayer HealthCare, Bayer CropScience, Bayer Polymers und Bayer Chemicals.¹³⁴

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**.¹³⁵

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
- vielfältige Effizienzsteigerungen durch eine Mitverantwortung der Bereiche für den Konzern.“¹³⁶

¹³⁴ Vgl. Bayer AG (2003).

¹³⁵ Vgl. Menn, B. (1995): S. 227 f.

¹³⁶ Klein, G.A. (1999): S. 57.

3.4.3 Umsetzung

Grundlage der Integration ist das internationale Rechnungslegungswerk **IAS/IFRS**, nach dem seit 1994 im Rahmen eines dualen Konzernabschlusses¹³⁷ bilanziert wird.¹³⁸

Das **operative Ergebnis** als „Erfolgsmaß für die in der Vergangenheit gefällten Entscheidungen“¹³⁹ entspricht dem handelsrechtlichen operativen Ergebnis. Damit findet eine vormals rein externe Größe auch im internen Bereich ihre Anwendung. Es beinhaltet neben dem Umsatz sämtliche Aufwendungen / Kosten der einzelnen Funktionsbereiche.¹⁴⁰

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 Mittelflüssen aus operativem, investivem und Finanzierungsbereich umgestellt. Die Berechnung von Brutto- und Netto-Cash-Flow, ausgehend von den Umsatzerlösen, wird folgendermaßen vorgenommen:¹⁴¹

	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

Der **Brutto-Cash-Flow** als langfristige Steuerungsgröße hat die Aufgabe „Zählergröße für die interne Steuerungsgröße **CFRoI**¹⁴² und damit die Rechenbasis für die Bemühungen zur Wert-

¹³⁷ Konzernabschluss nach HGB, in dem die IAS – soweit mit den Regelungen des HGB vereinbar – angewandt werden

¹³⁸ Vgl. Loehr, H. (1997): S. 153.

¹³⁹ Klein, G.A. (1999): S. 57.

¹⁴⁰ Vgl. Menn, B. (1995): S. 228.

¹⁴¹ In Anlehnung an Menn, B. (1995): S. 229 und Klein, G.A. (1999): S. 58.

¹⁴² Cash Flow Return on Investment

steigerung des Unternehmens und den damit verbundenen variablen Einkommensanteilen¹⁴³ 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.“¹⁴⁴ 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.¹⁴⁵ Dieser wird folgendermaßen hergeleitet:¹⁴⁶

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

Der CFRoI wird seit dem Geschäftsbericht 1997 auch nach außen kommuniziert¹⁴⁷ und berechnet sich folgendermaßen:

$$\text{CFRoI} = \frac{\text{Brutto-Cash-Flow}}{\text{Investitionswert}} \quad 148$$

Der **Netto-Cash-Flow** als absoluter Wert wird als kurzfristige Messgröße für den Periodenerfolg herangezogen.¹⁴⁹

Wichtigste Steuerungsgrößen für die einzelnen Abteilungen sind Soll-Brutto-Cash-Flows die auf Basis des Investitionswertes und der Mindestverzinsung festgelegt werden und die Höhe des durchschnittlichen Zahlungsmittelrückflusses für jedes Jahr der gesamten Nutzungsdauer widerspiegeln.¹⁵⁰

¹⁴³ Loehr, H. (1997): S. 154.

¹⁴⁴ Menn, B. (1995): S. 231.

¹⁴⁵ Vgl. Lorson, P. (1997): S. 179 f.

¹⁴⁶ Menn, B. (1995): S. 230.

¹⁴⁷ Vgl. Bayer AG (1998): S. 24.

¹⁴⁸ Loehr, H. (1997): S. 154.

¹⁴⁹ Vgl. Loehr, H. (1997): S. 154.

¹⁵⁰ Vgl. Menn, B. (1995): S. 233.

3.4.4 Abschließende Bemerkungen

Die Absichten des Ansatzes zielen auf eine wertorientierte Unternehmensführung ab.¹⁵¹ Kritisiert wird an der Vorgehensweise, dass „entsprechend dem Charakter der Jahresabschlussrechnung, der kurzfristige Aspekt über Gebühr“¹⁵² dominiert. Des Weiteren wird angezweifelt, ob die mechanistischen Anwendungen den individuellen Besonderheiten einzelner Geschäftsbereiche gerecht werden.¹⁵³ 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.¹⁵⁴

3.5 BMW Group

3.5.1 Grunddaten

Die BMW AG ist auf fünf Kontinenten mit 165¹⁵⁵ Gesellschaften und 104.342¹⁵⁶ Mitarbeitern vertreten. Sitz der Konzernzentrale ist München¹⁵⁷. Schwerpunkte der Geschäftsaktivitäten liegen in Europa¹⁵⁸ und Nordamerika. Der Konzern hatte im Jahr 2003 Umsatzerlöse in Höhe von 41.525 Mio. € und ein Konzernergebnis von 1.947 Mio. € (2.020 Mio. € im Jahr 2002)¹⁵⁹. Die Sparten des Konzerns sind Automobile, Motorräder und Finanzdienstleistungen¹⁶⁰.

3.5.2 Motive und Zielsetzung

Wesentlicher Grund für die Konvergenzbemühungen waren **Kostensparnisse**, die durch effizientere Arbeitsprozesse erreicht werden sollten. Außerdem waren eine Angleichung an

¹⁵¹ Vgl. Lorson, P. (1997): S. 180.

¹⁵² Lorson, P. (1997): S. 181.

¹⁵³ Vgl. Lorson, P. (1997): S. 181.

¹⁵⁴ Vgl. Lorson, P. (1997): S. 182.

¹⁵⁵ Nicht einbezogen 74 Gesellschaften ohne Geschäftsbetrieb. Vgl. BMW Group (2004a): S. 66.

¹⁵⁶ BMW Group (2004a): S. 2.

¹⁵⁷ Vgl. BMW Group (2004a): S. 135.

¹⁵⁸ Insgesamt 57,7% des Automobilabsatzes sind in Europa, davon alleine 23,2% in Deutschland. Vgl. BMW Group (2004a): S. 18.

¹⁵⁹ Vgl. BMW Group (2004a): S. 2.

¹⁶⁰ Vgl. BMW Group (2004a): S. 114.

die **international übliche Arbeitsweise** und eine Verbesserung der **externen Kommunikation** durch gleiche Kennzahlen gewünscht.¹⁶¹

Im Zuge der Umstellung auf IAS/IFRS sollten die **entscheidungsbezogenen Zahlen** auch verstärkt im **internen Rechnungswesen eingesetzt** werden. Dadurch erhoffte man sich die **Zweiteilung** des Rechnungswesens **aufzuheben** und eine **erhöhte Transparenz** und damit auch eine **verbesserte Kommunikation** zu erreichen.

3.5.3 Umsetzung

Die Konvergenzbemühungen bei der BMW Group **basieren** auf einer Umstellung auf **internationale Rechnungslegungsvorschriften** im Jahr 2001. Folglich befindet sich die Umsetzung 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.

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 Group¹⁶²

¹⁶¹ Für die Ermittlung der Angaben zu den Integrationsbemühungen bei der BMW Group danken wir Herrn cand. Wirtsch.-Ing. P. Mersch und Herrn cand. Wirtsch.-Ing. S. Morcher.

¹⁶² Siehe BMW Group (2004b): S. 70.

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 Bereich der gemeinsamen **Softwaresysteme** existieren Bestrebungen, das Rechnungswesen zu vereinheitlichen.¹⁶³

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 und es ist angedacht, in Zukunft die Konvergenz auch auf der organisationellen Ebene zu vollziehen.

3.5.4 Abschließende Bemerkungen

Es ist festzustellen, dass die BMW Group am Beginn des Konvergenzprozesses steht und mit der Einführung eines internationalen Rechnungslegungsstandards schon ein erster wichtiger Schritt gemacht worden ist. Zu intern verwendeten und extern kommunizierten einheitlichen, wertorientierten Größen existieren keine Angaben.

¹⁶³ Vgl. SAP AG (2003).

3.6 Vergleich der unterschiedlichen Realisierungsansätze

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

Firma	Beginn	Motiv	Rechnungsle- gungsvorschrift	Methoden	zentrale Steue- rungsgröße
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 Ergebnisswelten, 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>
BMW AG	2001	mögliche Kostenersparnisse, Verbesserung externe Kommunikation, Umstellung auf international übliche Arbeitsweise	IAS/IFRS	Änderung Ausweisstruktur, keine großen Veränderungen bei Organisation und Software	keine Angabe

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. Eine derartige Integration ist dann aber durchaus geeignet, die **Kommunikation zu verbessern** und **Zeit- und Kosteneinsparungen**¹⁶⁴ 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.¹⁶⁵

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 „**Biltrollers**“ prognostiziert, der als „Business Advisor“ agieren wird.¹⁶⁶

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.

¹⁶⁴ Vgl. Erichsen, J. (2000): S. 58.

¹⁶⁵ 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 Geschäfts-wertbeitrag 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.

¹⁶⁶ Vgl. Bruns, H. (1999): S. 601.

Literatur

- Benz, A. / Britzelmaier, B. (2000):* Aufbau einer Prozesskostenrechnung für eine Bank. In: Controller Magazin, 25 (2000), H. 1, S. 31-36.
- 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 (2004a):* Geschäftsbericht 2003 - Kurzfassung, München 2003.
- BMW Group (2004b):* Geschäftsbericht 2003, München 2004.
- Bayer AG (1998):* Geschäftsbericht 1997, Leverkusen 1998.
- Bayer AG (2003):* Namen, Zahlen, Fakten: 2003 / 2004, Leverkusen 2003.
- Becker, G. (1998):* Das interne Rechnungswesen auf dem Prüfstand. In: Das Wirtschaftsstudium, 27 (1998), H. 10, S. 1100 - 1104.
- 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.
- 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.-Chr. (Hrsg.): Corporate Governance und Controlling. Heidelberg 2004, S. 237 - 266.
- Crasselt, N. / Pellens, B. / Schremper, R. (2000a):* Konvergenz wertorientierter Erfolgskennzahlen (I). In: Das Wirtschaftsstudium, 29 (2000), H. 1, S. 72 - 78.
- Crasselt, N. / Pellens, B. / Schremper, R. (2000b):* Konvergenz wertorientierter Erfolgskennzahlen (II). In: Das Wirtschaftsstudium, 29 (2000), H. 2, S. 205-208.
- Daimler Benz (1997):* Geschäftsjahr 1996, Stuttgart 1997.
- DaimlerChrysler AG (2004):* Jahresabschluss 2003 DaimlerChrysler AG, Stuttgart 2004.
- DaimlerChrysler (2004):* Geschäftsbericht 2003 - Menschen bewegen 2004.

- Erichsen, 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. (2002):* Interne Unternehmensrechnung, 5. Aufl., Berlin et al 2002.
- 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.
- 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 externen 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):* Unternehmenssteuerung auf Basis der International Accounting Standards, 1. Aufl., München 1999.
- Kümpel, T. (2002a):* Vereinheitlichung von internem und externem Rechnungswesen. In: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 31 (2002), H. 6, S. 343 - 345.
- Kümpel, T. (2002b):* Stand und Entwicklung der Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung. In: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 31 (2002), H. 2, S. 101-103.
- Küpper, H. (1999):* Zweckmäßigkeit, Grenzen und Ansatzpunkte einer Integration der Unternehmensrechnung. In: kostenrechnungspraxis, 43 (1999), H. Sonderheft 3, S. 5-11.

- Küting, K. (1998a):* 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. (1998b):* 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.
- Küting, K. / Lorson, P. (1998):* Anmerkungen zum Spannungsfeld zwischen externen Zielgrößen und internen Steuerungsinstrumenten. In: Betriebsberater, 53 (1998), H. 9, S. 469 - 475.
- 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.
- 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. / Ordelheide, D. / Perlitz, M.: Unternehmenserfolg: Planung - Ermittlung - Kontrolle (1988), S. 257 - 274.
- Müller, H. (1999):* Anforderungen an das interne Rechnungswesen fuer 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 Unternehmensfuehrung in Deutschland. In: Der Betrieb, 53 (2000), H. 37, S. 1825 - 1833.
- Pfaff, D. (1994):* Zur Notwendigkeit einer eigenstaendigen Kostenrechnung: Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 46 (1994), H. 12, S. 1065 - 1084.
- PwC Deutsche Revision (2000):* International Accounting Standars in Europ - 2005 oder heute

- Ein Meinungsbild von mehr als 700 europäischen Finanzvorständen (CFO's) 2000.
- Rappaport, A. (1999):* Shareholder Value, Ein Handbuch für Manager und Investoren, 2. Auflage, 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 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.
- Siemens AG (2004):* Geschäftsbericht 2003 - Go for Profit and Growth, München 2004.
- 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 Unternehmenscontrolling 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 Bilanzerfordernisse - Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen. In: Bilanzbuchhalter und Controller, (2004), H. 6, S. 135 - 139.

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

- Nr. 1 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2003): Basel II und die Folgen für das Controlling von kreditnehmenden Unternehmen
- Nr. 2 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker / Weinmann, Peter (2004): Lysios: Auswahl von Software-Lösungen zur Balanced Scorecard
- Nr. 3 Gerling, Patrick / Hubig, Lisa / Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Aktueller Stand der Kostenrechnung für den Dienstleistungsbereich in Theorie und Praxis
- Nr. 4 Lingnau, Volker (2004): Controlling – ein kognitionsorientierter Ansatz
- Nr. 5 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen – Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Umsetzung in der Praxis