

Umstellung auf IAS und US-GAAP aus Controllingperspektive

Teil II: Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze

von Franz Krump

In der letzten Ausgabe der ControllerNews starteten wir eine dreiteilige Artikelserie zur Harmonisierung von externer und interner Rechnungslegung. Während im ersten Teil die Rahmenbedingungen der Internationalisierung der Rechnungslegung erläutert wurden, geht es im zweiten Teil um die wesentlichen Unterschiede in den Grundsätzen der verschiedenen Rechnungslegungsstandards.



Abb. 1: Aufbau der Artikelserie

I. Einführung

Ein spezifisches Merkmal der externen wie der internen Rechnungslegung liegt darin, dass beide nicht nach eindeutigen Regeln durchzuführen sind. In den unterschiedlichen Rechnungssystemen bestehen unterschiedliche Ansatz- und Bewertungswahlrechte, unbestimmte Rechtsbegriffe, mehrdeutige Gesetzesauslegungen und zu schätzende Prognosewerte und somit unterschiedlich hohe Freiheitsgrade. Tendenziell lässt sich sagen, dass nach IAS und US-GAAP weniger Freiheitsgrade bestehen, doch gibt es auch hier zahlreiche Ermessensspielräume (anstatt offener Wahlrechte). Die Folge ist, dass in weiten Bereichen auch in den IAS de facto ein Wahlrecht bestehen bleibt und der Informationsgehalt ähnlich dem HGB

damit von der Zielsetzung der Bilanzpolitik des Unternehmens abhängt.

Auch im Rahmen des internen Rechnungswesens besteht eine Reihe von Freiheitsgraden, die sich dafür nutzen lassen, unterschiedliche Rechnungszwecke zu erfüllen. Die Gefahr, dass das interne Rechnungswesen für subjektive Zwecke instrumentalisiert wird, ist wohl noch größer als bei der externen Rechnungswesen, da es hier keine

gesetzlichen Schranken gibt. Dies ist zumal auch deshalb problematisch, weil durch die großen Handlungsspielräume die Verwendbarkeit für Zwecke der externen Rechnungslegung eingeschränkt wird. Durch eine Angleichung von externer und interner Rechnungslegung, etwa im Zuge einer Umstellung des externen Rechnungswesens auf IAS oder US-GAAP, könnte die Manipulierbarkeit der internen

Rechnungslegung eingeschränkt werden, da die verbindlich festgelegte Systematik der externen Rechnungslegung auch für das interne Rechnungswesen gültig wäre. Die Orientierung an internationalen Rechnungslegungsstandards erzeugt also einen zweifachen Druck: Zum einen führt sie zu einer quantitativen Ausdehnung der externen Rechnungslegung, z.B. durch die Verpflichtung zur Segmentberichterstattung oder zu einer Cashflow-Rechnung, zum anderen sind auch die qualitativen Anforderungen zu beachten, z.B. externe Prüfung.¹

2. Internationale Rechnungslegungsstandards und interne Unternehmenssteuerung

Die im Vergleich zum HGB bessere Eigenschaft der internationalen Rechnungs-

legungsgrundsätze für Zwecke der internen Unternehmenssteuerung zeigt sich u.a. in deren grundlegenden Rechnungslegungsprinzipien. Im Folgenden wird dies anhand des Framework der US-GAAP erläutert. Da die Rechnungsauffassung des IASC wesentlich an jene des FASB angelehnt ist, lassen sich die daraus gewonnenen Erkenntnisse auch auf die IAS übertragen.

a. Substance over form

Der dominierende Grundsatz des substance over form trägt wesentlich zu der im internen Rechnungswesen ausschließlich verfolgten Zielsetzung bei, die wirtschaftliche Realität und nicht rechtliche Konstrukte abzubilden. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist zwar auch Bestandteil der GoB, doch wird er aufgrund der vorrangigen Bedeutung des Vorsichtsprinzips im österreichischen Abschluss häufig durchbrochen.

b. Vorsichtsprinzip

Im US-GAAP gilt das Vorsichtsprinzip nicht als zentrales und dominantes Prinzip, sondern im Rahmen der Erfüllung des Grundsatzes der Verlässlichkeit der Rechnungslegung als Regulativ zur Vermeidung von allzu optimistischen und damit nicht mehr objektiven Beurteilungen seitens des Rechnungslegenden. Diese eingeschränkte Bedeutung des Vorsichtsprinzips führt tendenziell zu einem näher an der ökonomischen Realität orientierten Gewinn- und Vermögensausweis und damit zur besseren Verwendbarkeit der Rechnungslegungsdaten auch für interne Entscheidungen.

c. Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip ist in den US-

GAAP nicht so stark mit dem Vorsichtsprinzip verweben, sondern dient einer Konkretisierung des Prinzips der periodengerechten Erfolgsermittlung. Dies äußert sich etwa in der Praxis, längerfristige Auftragsprojekte vor deren endgültiger Fertigstellung zu aktivieren (siehe oben). Damit entspricht auch das Realisationsprinzip den Anforderungen der internen Rechnungslegung.

„Grundsätzlich lässt sich festhalten, dass das traditionell in Deutschland als charakteristisch zu bezeichnende Unterscheidungskriterium zwischen internem und externem Rechnungswesen, nämlich die Differenzierung zwischen Leistung/Kosten und Ertrag/Aufwand, umso mehr an Bedeutung verlieren würde, je konsequenter man in der externen Rechnungslegung die Bewertung zu Zeitwerten mit entsprechender Erfolgswirksamkeit verfolgte.“²

d. Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung

Das Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung nimmt in den US-GAAP eine zentrale Stellung ein und wird im Gegensatz zum HGB nicht durch ein Imparitätsprinzip konterkariert. Dies bedeutet insbesondere, dass die Bildung von überhöhten Rückstellungen oder übermäßiger stiller Reserven aufgrund eines dominanten Vorsichtsprinzips nicht möglich ist.

e. Kein Maßgeblichkeitsprinzip

Ein nicht zu unterschätzender Unterschied zwischen dem HGB und den US-GAAP liegt im Fehlen des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und insbesondere der Umkehrmaßgeblichkeit. Somit wird die Darstellung der Unternehmenssituation in den US-GAAP nicht von steuerlichen Normen oder einer auf die Optimierung der Steuerzahlungen ausgerichteten Bilanzpolitik verfälscht.

f. Erfolgsspaltung

Ein weiterer Grundsatz der US-GAAP, der die Eignung für Zwecke des internen Rechnungswesens begünstigt, liegt in der konsequenten Trennung von betrieblichen und außerbetrieblichen Erfolgen nach Geschäftsbereichen in der GuV. Dadurch lassen sich die Struktur der Unternehmensaktivitäten, die Nachhaltigkeit der Leistungserstellung sowie die sich daraus ableitenden wirtschaftlichen Effekte besser beurteilen. Die verpflichtende Trennung zwischen dem Ergebnis aus der laufenden Geschäftstätigkeit und dem aus in Stilllegung befindlichen Geschäftsbereichen ist eine für die Geschäftsführung wie für externe Adressaten wesentliche

Information für die Prognose eines nachhaltig zu erzielenden Ergebnisses.

g. Periodenerfolgsrechnung und Segmentberichterstattung

Als weiteren Faktor, der für die Eignung von externer Rechnungslegung nach IAS beziehungsweise US-GAAP für Zwecke des internen Rechnungswesens spricht, kann man den Zwang zur Veröffentlichung von standardisierten Segmentberichten nennen. Der engste Bezug zwischen externer und interner Rechnungslegung besteht in der Durchführung von Periodenerfolgsrechnungen.³ Soweit sich diese auf abgelaufene Zeiträume beziehen, stellen sie Messinstrumente dar, die im Hinblick auf Planung und Steuerung der Kontrolle dienen. Nach IAS und US-GAAP haben Unternehmen ihre Periodenerfolgsrechnung nach Geschäftsbereichen oder einem geographisch abgegrenzten Bereich mit homogener Ertrags-/Risikostruktur gegliedert darzustellen. In den US-GAAP wird für die Zukunft sogar vorgeschlagen, sowohl in GuV als auch im Cashflow-Statement nach Kernakti-

vitäten und Nebenaktivitäten des Unternehmens zu gliedern.

Gemäß IAS ist zwischen einer primären und einer sekundären Segmentierung zu unterscheiden, wobei sich an diese Unterscheidung unterschiedlich umfangreiche Berichtspflichten knüpfen. Für die nach der primären Segmentierung gebildeten Bereiche sind folgende Informationen anzugeben:

- Gesamtumsatz (gegliedert nach Außenumsätzen und Umsätzen zwischen Bereichen)
- Bereichsergebnis vor Zinsen und Steuern
- Buchwert des Vermögens
- Zuordenbare Verbindlichkeiten
- Investitionen
- Abschreibungen und wesentliche unbare Aufwendungen
- Erträge/Aufwendungen aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen sowie der Gesamtbetrag der Investitionen in solche Beteiligungen.

In den oben genannten Größen enthaltene, für die Beurteilung einzelner Bereiche wesentliche Erträge und Aufwendungen sind gesondert zu erläutern. Zusätzlich ist für die primären Bereiche eine Überleitung von den Bereichsinformationen zu den gesamtunternehmensbezogenen Informationen im Jahresabschluss vorzunehmen. Erfolgt die primäre Segmentierung nach Geschäftsbereichen, so sind im Rahmen der sekundären Segmentierung die Außenumsätze, der Buchwert des Vermögens und die Investitionen nach geographischen Bereichen offen zu legen. Erfolgt die primäre Berichterstattung nach geographischen Segmenten, so sind diese Kennzahlen auch für die Geschäftsbereiche offen zu legen. Für die einzelnen Bereiche gilt eine Grenze von 10 % der Außenumsätze oder des Ergebnisses oder des Gesamtvermögens als Auslöser. Die berichtspflichtigen Bereiche müssen insgesamt mindestens 75 % des Außenumsatzes erklären.

Zusätzliche Offenlegungspflichten ergeben sich auch, wenn die geographi-

Der engste Bezug zwischen externer und interner Rechnungslegung besteht in der Durchführung von Periodenerfolgsrechnungen.

sche Segmentierung auf Basis des Sitzes der Kunden und der Lage des Vermögens zu deutlich voneinander abweichenden Segmenten führt, bei Angaben zur Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen den Bereichen und bei Abweichungen in den Bilanzierungsmethoden.

Die Segmentberichterstattung nach IAS und US-GAAP bietet auch eine Basis für die in der Praxis nach wie vor beliebte Profit-Center-Organisation. So bewirkt sie bei geeigneter Konzeption eine Marktorientierung innerhalb des Unternehmens und fördert die Motivation durch Gewährung größtmöglicher Selbstständigkeit. Zum Ausgleich von möglichen Spannungen zwischen den Profit Centern kann ein einheitliches Rechnungswesen, verbunden mit einem wertorientierten Berichtswesen und der Orientierung an gesamtunternehmensbezogenen Zielsetzungen, einen wesentlichen Beitrag leisten.⁴

Mit der Einführung der Segmentberichterstattung müssen Daten veröffentlicht werden, die zuvor lediglich für interne Zwecke genutzt wurden. Unternehmen, die interne Profit-Center-Rechnungen für Planungs- und Kontrollzwecke unterhalten, versuchen diese weitestgehend auch für die Segmentberichterstattung zu verwenden. Für Unternehmen, die im Bereich der internen Ergebnisrechnung bislang keine geschlossene Rechnung aufweisen, führt die verpflichtende Abstimmung mit dem Gesamtunternehmensergebnis zur Klärung möglicher Unstimmigkeiten.⁵ Einen Beitrag zu einer geschlossenen Rechnung leistet auch die Vermögenszuordnung, die in der Folge als Basis für die Berechnung bereichsbezogener Renditekennzahlen oder wertorientierter Kennzahlen verwendet werden kann.

Im Normalfall weisen die im externen Rechnungswesen ermittelten Informationen einen höheren Grad an Zuverlässigkeit auf als die in der bisherigen internen Periodenerfolgsrechnung verwendeten kalkulatorischen Werte, weil sie explizit von Zahlungsgrößen ausgehen. Aus diesem Grund bietet es

sich an, die mit der Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards verpflichtenden Segmentberichte und die Struktur der Periodenerfolgsrechnung auch zur Grundlage der internen Periodenerfolgsrechnung zu wählen. Damit werden die Möglichkeiten der internen Bereiche verringert, ihre Ergebnisse über die Nutzung kostenrechnerischer Manipulationsspielräume zu beeinflussen. In vielen Unternehmen kommt es daher mit der Einführung einer Segmentberichterstattung zu einem Ausbau des externen und internen Rechnungswesens.

2. Buchhalterische Auswirkungen der Umstellung von HGB auf IAS

Überlegt ein Unternehmen eine Anpassung der Rechnungslegung an IAS, muss es die Auswirkungen auf die Darstellung der Lage des Unternehmens abschätzen. In der Praxis sind bei folgenden Bilanzpositionen die wesentlichsten Änderungen durch Übergang von HGB auf IAS zu erwarten:⁶

- Erhöhung des Finanzvermögens
- Erhöhung des immateriellen Anlagevermögens
- Erhöhung des Anlagevermögens bei Neubewertung
- Verminderung der Rückstellungen generell, aber:
- Erhöhung der Rückstellungen für Pensionen und Abfertigungen
- Entsprechende Änderungen des Eigenkapitals sowie der latenten Steuern

Die meisten Unterschiede zwischen IAS und HGB sind erfolgswirksam und bewirken eine zeitliche Vorverlagerung von Gewinnen, wenn man die IAS anwendet. Dies liegt daran, dass die Rechnungslegung nach IAS tendenziell weniger vorsichtig ist als nach HGB. Die bei einer Umstellung der Rechnungslegung auf IAS typische Gewinnvorverlagerung bewirkt prinzipiell auch eine Erhöhung des Eigenkapitals. Die Auswirkungen auf den Gewinn lassen sich jedoch nicht allgemein gültig vorhersagen, da dies in einem hohen Maße von der Entwicklung des Geschäftsbe-

triebes im Zeitablauf abhängt. Auch über die Volatilität des Jahresergebnisses nach IAS oder HGB lassen sich keine allgemein gültigen Aussagen treffen. Während die marktnähere Bewertung nach IAS tendenziell eine stärkere Schwankung des Jahresergebnisses auslöst, ist die Gewinnverteilung infolge des starken Einflusses des Prinzips der Periodenabgrenzung gleichmäßiger, was die Schwankungen des Jahresergebnisses wieder reduziert.

Fortsetzung folgt ...

Literaturhinweise und Anmerkungen

Vgl. Auer (1998): Die Umstellung der Rechnungslegung auf IAS, US-GAAP: Erfahrungsberichte, Innsbruck.

Vgl. Haller (1997): Zur Eignung der US-GAAP für Zwecke des internen Rechnungswesens, in: Controlling, Heft 4, Juli/August 1997, S. 270–276.

Vgl. Janschek (1999): Führt die Orientierung an internationalen Rechnungslegungsstandards zu einer Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen?, in: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen '99, Wien, S. 93–128.

Vgl. Küpper (1998): Angleichung des externen und internen Rechnungswesens, in: Controlling und Rechnungswesen im internationalen Wettbewerb, Kongress-Dokumentation 51. Deutscher Betriebswirtschaftler Tag, Stuttgart, S. 143–162.

Vgl. Wagenhofer (1996): International Accounting Standards, Wien.

¹ Vgl. Janschek (1999), S. 110.

² Vgl. Haller (1997), S. 274.

³ Vgl. Küpper (1998), S. 156.

⁴ Vgl. Auer (1998), S. 108 ff.

⁵ Vgl. Janschek (1999), S. 118.

⁶ Vgl. Wagenhofer (1996), S. 23 f.



Mag. Franz Krump studierte Betriebswirtschaftslehre an der Wirtschaftsuniversität Wien und ist Berater der Contrast Management Consulting GmbH auf den Gebieten Performance Management und Finanz- und Rechnungswesen.