

**DISKUSSIONSARBEITEN
DER FAKULTÄT FÜR WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN
DER UNIVERSITÄT BIELEFELD**

**Integration von in- und externem Rechnungswesen in mittelständisch
strukturierten Unternehmen:
Aktueller Stand und Perspektiven unter dem Eindruck der Einführung der
Internationalen Rechnungslegungsstandards**

Prof. Dr. Hermann Jahnke, Universität Bielefeld

Prof. Dr. Stefan Wielenberg, Universität Bielefeld

WP Heinrich Schumacher, KPMG Bielefeld

Bielefeld

Discussion Paper Nr. 557

September 2006

**UNIVERSITÄT BIELEFELD
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
Postfach 10 01 31
33501 Bielefeld**

Germany

**Integration von in- und externem Rechnungswesen in mittelständisch
strukturierten Unternehmen:
Aktueller Stand und Perspektiven unter dem Eindruck der Einführung der
Internationalen Rechnungslegungsstandards**

Prof. Dr. Hermann Jahnke, Universität Bielefeld

Prof. Dr. Stefan Wielenberg, Universität Bielefeld

WP Heinrich Schumacher, KPMG Bielefeld

Überblick:

- Die Integration des Rechnungswesens wird für mittelständische Unternehmen als ein Vorteil einer freiwilligen Umstellung der externen Rechnungslegung auf IFRS angesehen. IFRS eignen sich nach weit verbreiteter Meinung besonders auch zur internen Steuerung von Unternehmensteileinheiten.
- Zahlreiche empirische Studien weisen auch für mittelständische Unternehmen eine weite Verbreitung sowie einen vorderen Rangplatz der Integration des Rechnungswesens als Motiv einer freiwilligen IFRS – Umstellung nach.
- Dieser Aufsatz untersucht im Rahmen einer Befragung mittelständischer Unternehmen, ob sich eine zunehmende Integration des Rechnungswesens in der betrieblichen Realität nachweisen lässt und ob die IFRS - Umstellung hierauf einen statistisch verifizierbaren Einfluss hat. Dazu werden insbesondere die Erfassung kalkulatorischer Größen, die Gewichtung von Aufgaben des Rechnungswesens sowie die Verwendung von Verfahren der Kostenrechnung erhoben.
- Es zeigt sich, dass zwischen der scheinbaren Bedeutung des Integrationsmotivs und der Realität des betrieblichen Rechnungswesens Lücken klaffen. Spürbare Unterschiede zwischen der Ausgestaltung des Rechnungswesens in mittelständischen Unternehmen können durch Größe und internationale Ausrichtung erklärt werden, nicht jedoch durch eine geplante oder bereits erfolgte IFRS – Umstellung.

1. Einleitung

Das Rechnungswesen eines Unternehmens ist eine Institution, die eine Reihe von Zwecken erfüllen soll. Auf der einen Seite finden wir mit der Berechnung von Steuerbemessungsgrundlagen oder der Information von Gesellschaftern und anderen Kapitalgebern typische Aufgaben des externen Rechnungswesens. Auf der anderen Seite stellt das Rechnungswesen Informationen zur Kalkulation und Planung sowie zur Wirtschaftlichkeitskontrolle von Teileinheiten des Unternehmens bereit. Diese Rechnungszwecke werden in der Regel unter dem Stichwort „Internes Rechnungswesen“ oder „Controlling“ subsumiert. Typischerweise arbeiten beide Systeme nicht mit der gleichen Datenbasis: Die Verwendung von Wiederbeschaffungspreisen ist in der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung nicht erlaubt, während sie für die Kalkulation von Aufträgen in vielen Fällen durchaus angebracht erscheint. Ein zweites Beispiel ist die Verwendung von kalkulatorischen Zinsen: Im externen Rechnungswesen ist die aufwandswirksame Verrechnung von Zinsen auf das Eigenkapital grundsätzlich nicht möglich, weil der Gewinn eine Messgröße für das Einkommen der Eigenkapitalgeber darstellen soll. Für typische Aufgaben des internen Rechnungswesens wie der Steuerung von Unternehmensteileinheiten ist die Verrechnung von Zinsen auf das gebundene Kapital unabhängig von dessen Herkunft hingegen notwendig, um Fehlsteuerungen und –entscheidungen zu verhindern. Grundsätzlich gilt der Satz von Dieter Schneider (1997, S. 33): „Aus dem Rechnungszweck folgt der Rechnungsinhalt“, aus dessen konsequenter Anwendung unterschiedliche Systeme der Unternehmensrechnung auch in der Praxis gerechtfertigt erscheinen. Natürlich muss die Existenz unterschiedlicher Systeme des Rechnungswesens theoretisch durch Entscheidungsmodelle begründet werden, um die Ableitung konkreter Gestaltungsempfehlungen zu ermöglichen (Hax (2002)).

Dies ist der Hintergrund, vor dem Bemühungen um eine „Harmonisierung“, „Vereinheitlichung“ oder „Integration“ des Rechnungswesens beurteilt werden müssen. Mit diesen Schlagworten bezeichnet man „die Verknüpfung und Zusammenfassung von Teilen, die in verschiedenen Rechnungssystemen in gleicher Weise benötigt werden“ (vgl. Küpper (2005), S. 134). Anlass für die im deutschen Sprachraum seit den 1990er Jahren geführte Diskussion sind die Kosten unterschiedlicher Rechnungssysteme sowie Transparenz- und Akzeptanzprobleme, die durch die parallele Verwendung mehrerer Systeme zu ähnlichen oder sogar gleichen Rechnungszwecken entstehen. Der zuerst bekannt gewordene Fall einer Anpassung des internen Rechnungswesens an das externe Rechnungswesen ist die Siemens AG. Konkret wurde im Geschäftsjahr 1992/93 der Verzicht auf die Kostenrechnung bekannt gegeben (vgl. Ziegler (1994)). Im Kern bedeutet dies bei Siemens den Verzicht auf die Erfassung und Verrechnung aller kalkulatorischen Kosten mit Ausnahme kalkulatorischer Zinsen und damit die Aufgabe der Unterscheidung zwischen Kosten/Erlösen und Aufwendungen/Erträgen. Relevante Steuerungs- und Beurteilungsgröße für Teileinheiten des Konzerns ist das auf Basis von Aufwendungen und Erträgen berechnete „operative Ergebnis“, in das kalkulatorische Zinsen einbezogen und aus dem auf das Imparitätsprinzip zurückgehende Aufwendungen (Ziegler (1994), S. 179) entfernt werden. Angedeutet wird ein Umdenken auch in Bezug auf entscheidungunterstützende Funktionen des internen Rechnungswesens: Die traditionelle Kalkulation der Selbstkosten von Produkten auf der Basis von Ist- oder Plankosten wird skeptisch beurteilt, stattdessen die Verwendung der Zielkostenrechnung angestrebt (Ziegler (1994), S. 187, kritisch: Pfaff (1994)). Insgesamt scheint also im Falle Siemens mit der Vereinheitlichung der Datenbasis des Rechnungswesens auch eine Neubewertung von Zwecken und Verfahren des internen Rechnungswesens einherzugehen. In anderen Unternehmen zeichnen sich ähnliche Prozesse ab: Jonen & Lingnau (2006) beschreiben, welche Bemühungen große börsennotierte

Unternehmen (DaimlerChrysler AG, Bayer AG¹, die Beiersdorf AG², BMW - Group) unter dem Stichwort „Harmonisierung“ oder „Integration“ unternommen haben. Auch der E.ON Konzern verwendet auf Konzernebene ein integriertes Rechnungswesen³. Integration des Rechnungswesens bedeutet in allen Praxis-Beispielen im Kern eine Anpassung von internen, zur Koordination von Teileinheiten des Konzerns genutzten Ergebnisrechnungen auf die Datenbasis Aufwendungen/Erträge, d.h. also den weitgehenden Verzicht auf kalkulatorische Größen. Die Integration und Vereinheitlichung von Ergebnisrechnungen mit dem Zweck der Verhaltenssteuerung auf Konzern- bzw. Divisionsebene wird auch in der Literatur⁴ als Schwerpunkt von Harmonisierungsbemühungen gesehen.

Neue Nahrung erhält die Diskussion um die Integration des Rechnungswesens in jüngerer Zeit durch die immer stärkere Verbreitung der Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS). Manche Unternehmen, wie z.B. die BMW – Group (o.V. (2004)) nehmen die IFRS – Umstellung zum Anlass, das interne an das externe Rechnungswesen anzupassen. Aber auch umgekehrt führen Befürworter einer möglichst weit reichenden Einführung der IFRS in mittelständischen Unternehmen die angeblich erleichterten Möglichkeiten zur Harmonisierung des Rechnungswesens als einen Vorteil der freiwilligen Umstellung auf IFRS an. Begründet wird dieser Vorteil mit kongruenten Zwecken: IFRS – Abschlüsse dienen laut Rahmenkonzept des IASB (RK) als Informationsgrundlage für Entscheidungen eines weiten Adressatenkreises (RK 12), aus dem insbesondere die Eigenkapitalgeber herausragen (RK 10). Insbesondere sollen die Adressaten des Jahresabschlusses in die Lage versetzt werden, durch Analyse des IFRS – Abschlusses die Effizienz und Qualität des Managements des Unternehmens zu beurteilen. Weil das Management eines Konzerns sich auf den ersten Blick in einer ähnlichen Rolle wie der Eigenkapitalgeber eines Unternehmens befindet, sollte der Abschluss nach IFRS bei Erfüllung der im Rahmenkonzept gesteckten Ziele auch zur internen Steuerung und Beurteilung von Teileinheiten besonders geeignet sein. Außerdem scheint sich die Integrationsrichtung teilweise gewendet zu haben⁵: Die IFRS nehmen zum Beispiel in der Segmentberichterstattung oder bei der Zuordnung von Goodwill ausdrücklich Bezug auf das interne Rechnungswesen, so dass Integration nicht mehr automatisch Anpassung des internen an das externe Rechnungswesen bedeutet. Natürlich darf bei dieser Argumentation nicht verkannt werden, dass die Vergleichbarkeit der Adressaten nur begrenzt gegeben ist: Der IFRS – Abschluss richtet sich an Adressaten, die vollständig außerhalb des Unternehmens stehen und zum Teil (noch) keine Eigenkapitalgeber des Unternehmens sind. Aus diesem Grund müssen die veröffentlichten Daten in besonderem Maße nachprüfbar, willkürfrei und standardisiert sein. Auch stellt sich bei der Veröffentlichung des Konzernabschlusses nur in begrenztem Maße die im internen Rechnungswesen sehr bedeutsame Frage, wie gemeinsam genutzte Ressourcen zuzurechnen sind.

Aus theoretischer Sicht werden Integrationsbemühungen unterschiedlich beurteilt. Pfaff (1994) argumentiert, dass die Verwendung pagatorischer Aufwendungen und Erträge in Rechnungen zur Unterstützung von Entscheidungen häufig zu Fehlern führen kann, weil die Approximation der Opportunitätskosten nicht hinreichend gelingt. Insofern erscheint eine Beschränkung der Harmonisierung auf Rechnungen, die zur Koordination von Teileinheiten des Unternehmens oder zur Steuerung des Verhaltens von Entscheidungsträgern dienen, auch aus theoretischer Sicht am ehesten sinnvoll. In theoretischen Modellen lässt sich hier die Vorteilhaftigkeit der Verwendung von Performance-Maßen ableiten, die strukturell dem Residual-

¹ Siehe auch Borchers (2006).

² Siehe auch Eberenz (2005).

³ Vgl. Haeger (2006).

⁴ Siehe z.B. Weißenberger (2006) oder Jonen & Lingnau (2006).

⁵ Siehe auch Wagenhofer (2006), S. 4 ff.

gewinn entsprechen, also eine Berücksichtigung kalkulatorischer Zinsen auf das gebundene Kapital erfordern (vgl. Rogerson (1997) oder Reichelstein (1997)). Allerdings zeigen manche Prämissen dieser Modelle, wie das pagatorische Prinzip, dass die Verwendung anderer kalkulatorischer Größen (z.B. Wagnisse oder Unternehmerlohn) in Koordinationsrechnungen nicht sinnvoll ist, was für eine Harmonisierung in Richtung externes Rechnungswesen spricht. Die Ergebnisse von Dutta & Reichelstein (2005) deuten zudem darauf hin, dass bei einer Vielzahl von Periodisierungsregeln des Rechnungswesens eine weniger vorsichtige Handhabung des Realisationsprinzips zur Bereitstellung anreizkompatibler Gewinngrößen notwendig ist. Dies impliziert in Bezug auf den Rechnungszweck „Verhaltenssteuerung“ eine bessere Eignung von IFRS - Abschlüssen im Vergleich zur vorsichtsgeprägten HGB – Rechnungslegung. Explizit modelliert wird das Zusammenspiel zwischen externem und internem Rechnungswesen in der Arbeit von Bärtl (2001). In seinem Modell delegiert die Zentrale Preisentscheidungen in einem Duopolmarkt an einen Bereichsleiter, der über eine gewinnabhängige Entlohnung sowie die Vorgabe eines Transferpreises für zentral bereitgestellte Ressourcen gesteuert wird. Die Verwendung von Daten des externen Rechnungswesens zur internen Steuerung des Bereichsleiters ist dann vorteilhaft, wenn diese den Konkurrenten über die tatsächlich angefallenen Kosten für die zentralen Ressourcen informieren. In diesem Fall stellt die Integration des Rechnungswesens eine glaubwürdige Selbstbindung der Zentrale dar. Solch ein Effekt liegt nicht vor, wenn das externe Rechnungswesen weniger informativ ist. In diesem Fall ist es optimal, einen abweichenden Transferpreis zu verwenden, also von Größen eines eigenständigen internen Rechnungswesens Gebrauch zu machen.

Auch empirisch ist das Phänomen der Harmonisierung insbesondere im Zusammenhang mit der IFRS – Einführung häufiger untersucht worden. Große, börsennotierte Unternehmen sind die Zielgruppe der Studien von Horvath & Arnaout (1997), Weißenberger, Stahl & Vorstius (2004) und Haring & Prantner (2005). In allen drei Studien wird der Zusammenhang zwischen IFRS-Umstellung und Harmonisierung des Rechnungswesens als relevant eingeschätzt. In Weißenberger, Stahl & Vorstius (2004) sehen die Befragten die Integration des Rechnungswesens als wichtigstes strategisches Motiv einer Umstellung an. Ein „statistisch äußerst signifikanter Zusammenhang“ besteht laut Haring & Prantner (2005) zwischen der internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung und dem Stand der Integration. In der Studie von Horvath & Arnaout (1997) zeigt sich, dass ein hoher Anteil der befragten Unternehmen die vollständige Integration von internem und externem Rechnungswesen als durchaus realistische Fiktion ansieht. Folgerichtig wird die Trennung von Aufwand/Ertrag von Kosten/Leistungen von ca. 65% der befragten Unternehmen nicht als wichtig bzw. sehr wichtig eingeschätzt (Horvath & Arnaout 1997).

In der Tendenz ähnliche Ergebnisse zeigen Studien, die sich mit kleinen und mittelständischen Unternehmen beschäftigen. Mandler (2003) sieht die Nutzung des IAS/IFRS – Abschlusses zur internen Steuerung deutlich hinter der internationalen Vergleichbarkeit der Abschlüsse als ein eher nachgelagertes Motiv. Schon ein Jahr später ist die erleichterte Harmonisierung des Rechnungswesens in der Stichprobe von Keitz & Stibi (2004) einer der drei am häufigsten genannten Vorteile der IFRS – Anwendung in Bezug auf das eigene Unternehmen. Auch in der Befragung des DIHK (DIHK & PWC (2005)) liegt die Erleichterung der internen und externen Berichterstattung auf dem dritten Platz einer vorgegebenen Liste von Vorteilen. In der jüngst erschienen Studie des BDI (BDI / Ernst & Young (2005)) ist die Harmonisierung des Rechnungswesens ebenfalls immer ein sehr wichtiges Umstellungsmotiv – unabhängig davon, welche Teilmenge der Stichprobe jeweils untersucht wird.

In allen zitierten Studien werden die Befragten direkt nach der Integration als Umstellungsmotiv gefragt, ohne dass untersucht wird, in welcher Art und Weise sich diese im Unterneh-

men niederschlagen soll oder was die Befragten genau unter dem Begriff der Integration verstehen. In den oben zitierten Beispielen wird deutlich, in welcher Form sich Integrationsbemühungen im Rechnungswesen des Unternehmens niederschlagen müssten: In Unternehmen mit stark integrierten Rechnungswesenssystemen sollten zunächst kalkulatorische Größen wie kalkulatorische Abschreibungen, Wagnisse, Unternehmerlöhne, Mieten oder Zinsen nur noch eine untergeordnete Rolle spielen. Weißenberger (2003) meint in einer Zusammenstellung von sechs empirischen Untersuchungen⁶ in der Tat im Trend eine abnehmende Bedeutung kalkulatorischer Größen zu erkennen. Außerdem sollten sich Integrationstendenzen in den Bewertungen der Aufgaben des Rechnungswesens sowie in den verwendeten Verfahren des internen Rechnungswesens äußern. Oben wurde bereits erläutert, dass Integration besonders dann in Frage kommt, wenn Rechnungszwecke im Vordergrund stehen, die mit der Steuerung und Kontrolle von Teileinheiten des Unternehmens zu tun haben. In solchen Unternehmen, in denen das interne Rechnungswesen auf Produktebene, also Aufgaben wie Vor- und Nachkalkulation von Projekten, besonders wichtig ist, dürften Integrationsbemühungen hingegen eher zweitrangig sein.

Das Ziel dieser Studie besteht darin, die tatsächliche Integration des Rechnungswesens genauer zu durchleuchten. Konkret werden die folgenden Fragen untersucht:

- Welche Gestaltungsformen des Rechnungswesens finden wir zurzeit in mittelständischen Unternehmen vor? Wie stark sind externes und internes Rechnungswesen voneinander getrennt? Zur Beantwortung dieser Frage werden die in den Unternehmen als besonders wichtig wahrgenommenen Aufgaben, die verwendeten Verfahren sowie die erfassten Größen des Rechnungswesens abgefragt.
- Wie hoch ist der Grad der Verbreitung der IFRS im Mittelstand?
- Aus welchen Gründen haben Unternehmen auf IFRS umgestellt bzw. erwägen eine Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS? Hier ist von besonderem Interesse, welchen Stellenwert das Motiv der Integration einnimmt.
- Spielt die Integration als Umstellungsmotiv in der Rechnungswesen – Praxis mittelständischer Unternehmen tatsächlich die wichtige Rolle, die ihr in manchen Studien und Veröffentlichungen zugeschrieben wird?

Der Aufsatz ist wie folgt aufgebaut: Abschnitt 2 beschreibt die Vorgehensweise der empirischen Untersuchung. In Abschnitt 3 werden die wesentlichen Ergebnisse der Studie vorgestellt. Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse.

2. Charakterisierung der Stichprobe

Die Befragung erfolgte in Form eines Fragebogens, der im Juni 2006 an ca. 1000 mittelständische Unternehmen (KMU) aus den Bundesländern Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen verschickt wurde, wobei ein Schwerpunkt auf der mittelständisch geprägten Region Ostwestfalen/Lippe lag. 107 Fragebogen erwiesen sich als auswertbar. Tabelle 1 zeigt die Branchenzugehörigkeit der Teilnehmer. Schwerpunktmäßig handelt es sich um Industrieunternehmen, aber auch Handels- und Dienstleistungsunternehmen wurden befragt. Hinter der Kategorie „Sonstige“ verbergen sich unter anderem eine Reihe von Unternehmen aus der in der Region recht starken Möbelbranche.

⁶ Vgl. Weißenberger (2003), insbesondere Abbildung 1, S. 1.

Branche	Häufigkeit	Anteil (%)
Automobilindustrie	11	10,3
Medien und Telekommunikation	2	1,9
Baugewerbe	12	11,2
Konsumgüter	18	16,8
Software und Elektronik	4	3,7
Chemie & Pharma	9	8,4
Maschinen und Anlagenbau	16	15,0
Handel	12	11,2
Dienstleistungen	2	1,9
Sonstige	21	19,6
insgesamt	107	100,0

Tabelle 1: Branchenzugehörigkeit der befragten Unternehmen

Unter den befragten Unternehmen sind 49 Personengesellschaften, 57 Kapitalgesellschaften und 1 Genossenschaft. Der Anteil der Kapitalgesellschaften in der Stichprobe ist damit kleiner als derjenige von Vorgängerstudien (Keitz & Stibi 2004: 65%; BDI/Ernst & Young 2005: 70%).

Tabelle 2 zeigt, ob und in welcher Form die Unternehmen in Konzernstrukturen eingebunden sind. Neben Einzelunternehmen ohne Konzerneinbindung (34,6%) zählen sowohl Mutterunternehmen (35,5%) als auch Töchter mit inländischer (16,8%) und ausländischer (13,1%) Konzernmutter zur Stichprobe⁷.

Konzernzugehörigkeit	Häufigkeit	Anteil (%)
kein Konzern	37	34,6
Konzernmutter	38	35,5
Tochter nationaler Mutter	18	16,8
Tochter ausländischer Mutter	14	13,1
insgesamt	107	100,0

Tabelle 2: Konzernzugehörigkeit

Ein für die Ausgestaltung des Rechnungswesens bedeutendes Charakteristikum ist die Größe eines Unternehmens, da mit wachsender Größe Spezialisierung, Entscheidungsdelegation und damit sowohl die Entscheidungsunterstützungs- als auch die Koordinationsanforderungen steigen⁸. In Tabelle 3 werden die teilnehmenden Unternehmen anhand der Mitarbeiterzahl als Größenkriterium in vier Klassen eingeteilt. *Kleine KMU* mit bis zu 150 Mitarbeitern stellen 38,32% Prozent der Stichprobe, 25,23% der Teilnehmer haben zwischen 150 und 300 Mitarbeitern (*mittlere KMU*), 19,63% beschäftigen mehr als 300 aber weniger als 1000 Mitarbeiter (*gehobene KMU*). Über eine Beschäftigtenzahl von mehr als 1000 verfügen 16,82% der Stichprobe (*große KMU*).

⁷ Auch Keitz & Stibi (2004) erheben die Zugehörigkeit zu einem in- oder ausländischen Konzern, veröffentlichen aber die entsprechenden Stichprobenanteile leider nicht.

⁸ Vgl. Währisch (1998, Seite 75 – 78) für eine eingehende Diskussion mit ausführlichem Quellennachweis.

Tabelle 3 zeigt ferner den erwartungsgemäß engen Zusammenhang zwischen Mitarbeiteranzahl und Umsatz: Beträgt der durchschnittliche Umsatz in der ersten Klasse 29,36 Mio. €, so steigt er in Klasse 2 auf 56,22 Mio. € über 121,33 Mio. € in Klasse 3 auf 855,33 Mio. € in der Klasse der Unternehmen mit mehr als 1000 Beschäftigten.

Mitarbeiter (in Klassen eingeteilt)	Bezeichnung	Anteil (%)	Anteil (%) „Kein Konzern“	Mittelwert Umsatz (Mio. €)
0 bis 150 Mitarbeiter	klein	38,32	61,0	29,36
über 150 bis 300 Mitarbeiter	mittel	25,23	29,6	56,22
über 300 bis 1000 Mitarbeiter	gehoben	19,63	14,3	121,18
mehr als 1000 Mitarbeiter	groß	16,82	5,6	885,33
insgesamt		100,00		815,50

Tabelle 3: Mitarbeiterklassen, Konzernzugehörigkeit und durchschnittlicher Umsatz

In der Literatur ist es nicht unüblich, Größenklassen von Unternehmen anhand des Umsatzes oder einer Kombination von Umsatz und Mitarbeiterzahl zu bilden⁹. Diese beiden Dimensionen der Unternehmensgröße stehen in unserer Stichprobe jedoch in einem engen linearen Zusammenhang. Die lineare Regressionsanalyse ergibt eine Durchschnittselastizität des Umsatzes in Bezug auf die Mitarbeiterzahl von 0,9484 ($R^2 = 0,904$, Signifikanzniveau des Schätzwertes $< 0,001$)¹⁰. Die Beschränkung auf eine Maßzahl erscheint daher sinnvoll. Wir verwenden hierfür aus zwei Gründen die Mitarbeiterzahl. Ein Ziel der Untersuchung ist es, die Aspekte der Größe eines Unternehmens zu erfassen, die für die Ausgestaltung des Rechnungswesens relevant sind. Dazu erscheint der Umsatz zwar innerhalb einer Branche als guter Indikator, denn innerhalb einer Branche ist mit vergleichbaren produktiven und administrativen Strukturen zu rechnen. Die Stichprobe ist jedoch hinsichtlich der Branchenzugehörigkeit heterogen zusammengesetzt, was die Eignung des Umsatzes als Größenindikator in Frage stellt. Ferner sind viele Teilnehmer der Befragung nicht zur Publikation von finanziellen Unternehmensdaten verpflichtet und daher auch mit genauen Umsatzangaben zurückhaltend.

Um die Vergleichbarkeit mit anderen empirischen Studien sicherzustellen, sind in Tabelle 4 die Anteilswerte von Umsatzklassen dargestellt. Im Wesentlichen stimmt diese Zusammensetzung mit den Anteilen der Studien von Keitz & Stibi (2004) (bzw. Keitz & Reinke (2004)) überein. Allerdings werden in den genannten Arbeiten Unternehmen mit einem Umsatz unter 20 Mio. € ausgeschlossen, so dass der Anteil kleiner Unternehmen in unserem Datensatz im Vergleich um ca. 10% größer ist.

Umsatz in Mio. € (in Klassen eingeteilt)	Anteil (%)	Anteil (%) Keitz & Reinke (2004)
0 – unter 50 Mio. €	49,5	38,0
50 – unter 250 Mio. €	31,8	41,0
250 – unter 500 Mio. €	8,4	10,0
über 500 Mio. €	9,3	10,0
keine Angabe	1,0	1,0
insgesamt	100,0	100,0

Tabelle 4: Unternehmen der Stichprobe, eingeteilt nach Umsatz

⁹ Zur Verwendung beider Maße für die Klassifikation von Unternehmen vgl. Währisch (1998, Seite 75 - 78) Wolter & Hauser (2001) sowie BDI/Ernst & Young (2005).

¹⁰ Die mittlere Anzahl Mitarbeiter beträgt in der Stichprobe 199,494. Vgl. zur Korrelation zwischen Umsatz und Mitarbeiterzahl als Größemaßen auch Währisch (1998, Seite 77).

Ein positiver Zusammenhang besteht zwischen der Anzahl Mitarbeiter und der Zugehörigkeit zu einem Konzern (vgl. Tabelle 3). Der Anteil der nicht in Konzernen organisierten Unternehmen liegt in der untersten Mitarbeiterklasse bei 61%, während er bei den großen Unternehmen mit mehr als 1000 Beschäftigten auf 5,6% sinkt. Es liegt also auch in dieser Hinsicht nahe, die Anzahl der Mitarbeiter als Indikator für die Größe eines Unternehmens zu benutzen.

Ein entscheidender Faktor für die Ausgestaltung des betrieblichen Rechnungswesens ist die Größe des Unternehmens, denn eine größenabhängig wachsende Komplexität der Entscheidungssituationen und eine zunehmend asymmetrische Verteilung von relevanten Informationen lassen einen höheren Grad an Delegation von Entscheidungskompetenz erwarten. Hier von sind die Zielbildungsprozesse, gerade auch hinsichtlich der strategischen Ziele, die Entscheidungsstrukturen und die Implementierungsmechanismen betroffen, die alle vom betrieblichen Rechnungswesen informiert werden. Um solche Zusammenhänge empirisch erkennen zu können, ist es notwendig, dass hinreichend viele größere Unternehmen in der Stichprobe vertreten sind. Daher wurden auch Unternehmen berücksichtigt, die nicht den quantitativen Definitionsmerkmalen von KMU entsprechen, wie sie u. a. das Institut für Mittelstandsforschung (Bonn) vertritt¹¹. Nach den quantitativen Kriterien des IfM gehören zu den KMU nur Unternehmen mit nicht mehr als 500 Mitarbeitern, während die Klasse der großen KMU in unserer Stichprobe bei 1000 Mitarbeitern beginnt. Der Median der Mitarbeiterzahl der Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern beträgt in unserer Stichprobe 840, der Median des Umsatzes 150 Mio. €, so dass eine Verzerrung durch die Berücksichtigung zu großer Unternehmen nicht zu erwarten ist. Andererseits kann das Rechnungswesen auch von anfänglichen Zieldivergenzen zwischen dem Management und Eignern des Unternehmens, die nicht unmittelbar an den betrieblichen Prozessen mitwirken, geprägt werden, insbesondere dann, wenn zur Milderung dieses Konflikts vom Rechnungswesen abhängende Daten, Kennzahlen oder andere Instrumente zur Beurteilung von Führungskräften eingesetzt werden. Eine solche Vorgehensweise findet sich nicht zuletzt in großen, anonymen, managementgeführten Kapitalgesellschaften. In mittelständischen Unternehmen sind die Eigner hingegen in der Regel unmittelbar in die Führungsprozesse eingebunden¹². Sie haben daher die Möglichkeit, ihre strategischen Zielvorstellungen ohne den Umweg über solche Instrumente in das Unternehmen einzubringen. Folglich ist zu erwarten, dass sich die Gewichtung der Aufgaben des Rechnungswesens an der Schnittstelle von internem und externem Rechnungswesen in mittelständischen Unternehmen von derjenigen in anonymen Kapitalgesellschaften unterscheidet. Daher wurden die Unternehmen in der Klasse der großen KMU, von denen 51,2% Personengesellschaften sind, auf ihren so verstandenen mittelständischen Charakter hin überprüft.

¹¹ Für eine eingehende Diskussion solcher quantitativer Abgrenzungen von KMU vgl. z.B. Wolter & Hauser (2001).

¹² Vgl. zu einer entsprechenden qualitativen Abgrenzung von KMU Wolter & Hauser (2001). Sie stellen die Einheit von Eigentum bzw. dem Tragen von Vermögensrisiken einerseits und einem wesentlichen Einfluss zumindest auf strategische Entscheidungen andererseits als Abgrenzungsmerkmale für KMU heraus. Eine solche Struktur begrenzt Agentur-Konflikte durch eine höhere Zielkonformität zwischen den Entscheidungsträger im Unternehmen und den Eigentümern. Die Einbindung der Eigentümer in die betrieblichen Führungsprozesse reduziert darüber hinaus Agentur-Konflikte, die ansonsten durch *hidden information* entstehen können.

3. Ergebnisse der Befragung

3.1. Einstellung zu den IFRS und Umstellungsmotive

Intensität der Verwendung von IFRS

Wie in einer Befragung mittelständischer Unternehmen nicht anders zu erwarten, ist die Verwendung von IFRS in unserer Stichprobe nicht sehr ausgeprägt (Tabelle 5).

	Häufigkeit	Anteil (%)	Anteil (%) BDI/Ernst&Young (2005)	Anteil (%) Keitz & Stibi (2004)
keine Beschäftigung	62	57,9	59 (Nichtanwender)	57
Verwender	15	14,0	27	20
Planer	11	10,3	14 (Umsteller)	22
Interessenten	19	17,8		
insgesamt	107	100,0		

Tabelle 5: IFRS – Haltung in der Stichprobe

Nur 14% der Unternehmen verwenden IFRS (*Verwender*), während immerhin 57,9% der Teilnehmer erklären, sich nicht mit den IFRS zu beschäftigen. Weitere 10,3% bzw. 17,8% geben an, konkrete Umstellungsprojekte zu planen (*Planer*) bzw. an IFRS interessiert zu sein (*Interessenten*). Die Verwender von IFRS sind damit in den vorliegenden Daten weniger stark repräsentiert als in den beiden zitierten Vorgängerstudien (vgl. Tabelle 5), ein Umstand, der aber durch unterschiedliche Anteile der Kapitalgesellschaften in den Stichproben bzw. einer verschobenen Größenzusammensetzung erklärbar ist.

Zunächst zeigt Tabelle 5, dass der Anteil nicht an den IFRS interessierter Unternehmen und der Planer zu 59% Nichtanwender bzw. 14% Umsteller in der Studie von BDI/Ernst & Young (2005) korrespondieren. Der Anteil der Verwender liegt dort jedoch mit 27% höher als in unserer Stichprobe. Allerdings beträgt der Anteil der Kapitalgesellschaften mit 70% ca. das 1,3-Fache des Werts in unserer Befragung. Entsprechend machen die verpflichteten Anwender in BDI/Ernst & Young (2005) etwa die Hälfte aller Anwender aus. Über den hier gefundenen Werten liegen auch die Anteile der Verwender (20%) und Planer (22%) in Keitz & Stibi (2004). Der Anteil der Unternehmen, die keine Anwendung der IFRS beabsichtigen bzw. unsicher hinsichtlich der Verwendung sind, beträgt dort zusammengenommen 57%. Erklärbar erscheinen die Unterschiede einerseits wiederum mit dem Anteil der Kapitalgesellschaften, der mit 65% gut 10 Prozentpunkte über dem Wert in unserer Stichprobe liegt, und andererseits mit der anderen Größenzusammensetzung der in die Untersuchung einbezogenen Unternehmen. Denn die Haltung zu den IFRS erweist sich als stark größenabhängig (Tabelle 6). Der Anteil von Unternehmen, die sich nicht mit IFRS beschäftigen, sinkt in unserer Stichprobe von über 75% in der Klasse der kleinen Unternehmen auf ca. 25 % in der Klasse der mitarbeiterstarken Unternehmen (Spearman's Korrelationskoeffizient $\rho = -0,395$; signifikant auf dem 0,01 Niveau). Umgekehrt nimmt das Interesse an IFRS mit der Unternehmensgröße zu ($\rho = 0,283$; signifikant auf dem 0,01 Niveau). Auffällig ist, dass der Anteil der IFRS - Verwender in allen Größenkategorien in etwa gleich stark ist (vgl. ähnlich Keitz & Stibi 2004).

	keine Beschäftigung	Verwender	Planer	Interessenten	insgesamt
Anteil (%) kleine KMU	51,61	33,33	9,09	15,79	38,32
Anteil (%) mittlere KMU	27,42	20,00	27,27	21,05	25,23
Anteil (%) gehobene KMU	12,90	26,67	36,36	26,32	19,63
Anteil (%) große KMU	8,06	20,00	27,27	36,84	16,82
Summe	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Mittelwert Mitarbeiter	382,52	546,20	1153,73	2245,21	815,50
Mittelwert Umsatz (Mio €)	104,08	101,25	289,91	531,02	199,49

Tabelle 6: Haltung der KMU zu den IFRS nach Größenklassen.

Motive für die Beschäftigung mit IFRS

Die Unternehmen, die nicht angaben, sich nicht mit den IFRS zu beschäftigen, wurden anhand einer Liste verschiedener, auch in der Literatur immer wieder diskutierter Motive nach den Gründen für ihr Interesse befragt (Tabelle 7). Die Antworten auf einer Ja-Nein-Skala ließen Mehrfachnennungen zu. Die internationale Vergleichbarkeit der Abschlüsse steht bei den Nennungen klar im Vordergrund. Mehr als 85% der Unternehmen geben diesen Punkt als Grund für ihre Beschäftigung mit bzw. Verwendung von IFRS an. Die vereinfachte Einbeziehung in den internationalen Abschluss (über 67%) geht in eine ähnliche Richtung. Die Plätze drei und vier in der Reihenfolge der Motive nehmen mit Nennungen in ähnlicher Größenordnung die Verbesserung des Ratings und die Vereinheitlichung von internem und externem Rechnungswesen ein. Unbedeutender erscheint die genauere Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens, der vereinfachte Zugang zur Börse, die Information von Gesellschaftern oder die größere Verlässlichkeit von Unternehmensdaten. Nicht überraschend in einer Mittelstandsbefragung ist der geringe Grad der Verpflichtung zur Erstellung eines IFRS - Abschlusses (knapp 19%).

Die Motive für eine Beschäftigung mit IFRS differieren stark mit der Unternehmensgröße, wie man in Tabelle 7 gut erkennen kann. Auffällig ist, dass fast durchgehend die mittlere Kategorie von Unternehmen die stärksten Gründe für eine Beschäftigung mit IFRS zu haben scheint, während die großen Unternehmen eher zurückhaltend mit der Nennung von Motiven sind.

Wichtigste Gründe für Beschäftigung mit IFRS	% „Ja“ von allen KMU	% „Ja“ der kleinen KMU	% „Ja“ der mittleren KMU	% „Ja“ der gehobenen KMU	% „Ja“ der großen KMU
Internationale Vergleichbarkeit	85,71	85,71	90,00	83,33	84,62
Vereinfachte Einbeziehung	67,44	42,86	70,00	76,92	69,23
Rating	64,10	42,86	85,71	58,33	69,23
Integration des Rechnungswesens	62,50	75,00	88,89	45,45	50,00
Genauere Lage-Darstellung	47,50	44,44	75,00	36,36	41,67
Eigenkapitalmarkt (Börse)	42,11	16,67	50,00	45,45	46,15
Information von Gesellschaftern	40,00	55,56	62,50	36,36	16,67
Verlässlichkeit der Daten	27,03	28,57	37,50	30,00	16,67
Verpflichtung	18,92	14,29	25,00	20,00	16,67

Tabelle 7: Anteil der befragten KMU, die bestimmte Motive als Begründung für IFRS Interesse nennen.

Die Gründe für die Beschäftigung mit den IFRS erweisen sich als im Wesentlichen vergleichbar mit den Ergebnissen von Vorstudien. So nimmt in BDI/Ernst & Young (2005) die Integration von internem und externem Rechnungswesen den ersten (zweiten) Rangplatz bei den Unternehmen ein, die noch nicht nach IFRS bilanzieren (bereits bilanzieren), die Vereinfachung der Konzernrechnungslegung hingegen den zweiten (ersten). Bemerkenswert ist im Hinblick auf unsere Ergebnisse auch die Parallelität hinsichtlich der Abhängigkeit der Bedeu-

tung des Integrationsmotivs von der Unternehmensgröße. So wechselt in der zitierten Studie dieses Motiv in der Gruppe der kleineren Unternehmen mit knapp 70% der Nennungen auf den ersten Rangplatz, während es bei den größeren Unternehmen auf dem zweiten Platz verbleibt. Fasst man in unserer Stichprobe die kleinen und mittleren KMU einerseits und die gehobenen und großen KMU andererseits zu den beiden Gruppen von KMU mit bis zu und über 300 Mitarbeiter zusammen, ergibt sich eine signifikante, ebenfalls negative Korrelation zwischen dem Integrationsmotiv und der Unternehmensgröße (Spearman's $\rho = -0,319$; signifikant auf dem 0,05 Niveau): Für die KMU mit maximal 300 Mitarbeitern hat das Motiv der Integration von internem und externem Rechnungswesen eine deutlich größere Bedeutung als für die KMU mit über 300 Mitarbeitern.

Vergleichbar finden Keitz & Stibi (2004) auf den ersten drei Rangplätzen den verbesserten Branchenvergleich, das verbesserte Rating und die erleichterte Integration von internem und externem Rechnungswesen.

Zusammenfassend erscheint daher der hohe Stellenwert der Integration des Rechnungswesens in Untersuchungen der Motivationslage gerade kleinerer mittelständischer Unternehmen als gesichert.

3.2. Ausgestaltung des Rechnungswesen und Einfluss der Unternehmensgröße

Das Motiv Integration des Rechnungswesens wird von den Befragten intensiv als Begründung ihres Interesses an den IFRS genannt. In dem nun folgenden Abschnitt soll diesem Motiv die tatsächliche Ausgestaltung des Rechnungswesens in den betrachteten Unternehmen gegenüber gestellt werden. Um diese zu erfassen, wurden die Unternehmen zunächst nach den im Bereich der Kostenrechnung verwendeten Verfahren befragt (Ja-Nein-Skala mit Mehrfachnennungen).

Verwendung von Verfahren der Kostenrechnung in KMU

Die Auswertung der Antworten offenbart, dass die Grundverfahren der Kostenrechnung (Istkosten-, Kostenstellen- und Kostenartenrechnung) erwartungsgemäß praktisch in allen Unternehmen verwendet werden (Tabelle 8), während modernere bzw. speziellere Verfahren wie die Prozess-, Ziel- und Lebenszykluskostenrechnung im Durchschnitt keine weite Verbreitung finden.

	% „Ja“ von allen KMU	% „Ja“ der kleinen KMU	% „Ja“ der mittleren KMU	% „Ja“ der gehobenen KMU	% „Ja“ der großen KMU
Kostenartenrechnung	90,20	83,33	88,89	95,24	100,00
Kostenstellenrechnung	93,30	89,74	88,89	100,00	100,00
Kostenträgerrechnung	76,00	70,27	69,23	76,19	100,00
Istkostenrechnung	95,00	91,89	100,00	100,00	88,24
Plankostenrechnung	76,80	69,44	69,23	85,00	94,12
Prozesskostenrechnung	25,30	18,18	19,05	20,00	52,94
Zielkostenrechnung	15,30	6,90	14,29	15,00	33,33
Lebenszyklusrechnung	7,10	3,45	0,00	10,00	20,00

Tabelle 8: Anteil der befragten KMU, die bestimmte Verfahren der Kostenrechnung nutzen, differenziert nach Größenklassen

Differenziert man die Anwendung der Verfahren nach der Größenklasse, erweist sich, dass die Kostenträgerrechnung und Plankostenrechnung ebenfalls relativ weit verbreitet sind, in großen jedoch weit stärker als in kleinen Unternehmen. Bei Aufteilung der teilnehmenden Unternehmen auf die beiden Gruppen der KMU mit bis zu 300 und über 300 Mitarbeiter, ergibt die Analyse einen signifikanten positiven Zusammenhang zwischen der Verwendung der Kostenträgerrechnung (Spearman's $\rho = 0,245$; signifikant auf dem 0,05 Niveau) sowie der Plankostenrechnung (Spearman's $\rho = 0,227$; signifikant auf dem 0,05 Niveau) und der Größe der KMU.

Die Prozesskosten-, Zielkosten- oder Lebenszykluskostenrechnung werden in kleineren, mittleren und gehobenen Unternehmen nur selten angewandt, während sie in großen Unternehmen durchaus Anwendung finden. Bemerkenswert erscheint insbesondere die Verbreitung der Prozesskostenrechnung in den großen mittelständischen Unternehmen mit über 50%. Dies spricht für einen dynamischen Verbreitungsprozess der Prozesskostenrechnung, denn Währisch (1998, Seite 147) findet in seiner Befragung von Industrieunternehmen nur insgesamt 14,6% Verwender dieser Verfahren, unter den großen Unternehmen nur 22,5%. Der Zusammenhang zwischen der Verwendung der Prozesskostenrechnung und der Unternehmensgröße ist in unseren Daten signifikant auf dem 0,01 Niveau, wenn man die KMU in solche mit bis zu 1000 Mitarbeiter und andererseits über 1000 Mitarbeiter klassifiziert (Spearman's $\rho = 0,305$). Hingegen haben die Zielkostenrechnung und die Lebenszykluskostenrechnung eher an Bedeutung verloren (Währisch 1998, Seiten 151 und 155).

Die Verwendung kalkulatorischer Größen des Rechnungswesens in KMU

Einen ersten Einblick in den Grad der Trennung von internem und externem Rechnungswesen kann die Verbreitung der Ermittlung der klassischen kalkulatorischen Größen geben, die üblicherweise an der Schnittstelle zwischen beiden Systemen stehen und daher ein Indiz für die Nutzung unterschiedlicher Daten im internen und externen Rechnungswesen sind. Der entsprechende Teil des Fragebogens war wiederum auf einer Ja-Nein-Skala zu beantworten (vgl. Tabelle 9).

	% „Ja“ von allen KMU	% „Ja“ der kleinen KMU	% „Ja“ der mittleren KMU	% „Ja“ der gehobenen KMU	% „Ja“ der großen KMU
Neutrales Ergebnis	89,69	87,88	88,00	95,24	88,89
Betriebsergebnis	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
kalkulatorische Abschreibungen	74,00	72,97	64,00	85,71	76,47
kalkulatorische Zinsen	67,35	61,11	58,33	80,95	76,47
kalkulatorische Wagnisse	38,04	28,13	36,36	45,00	27,78
Zinsen auf betriebsnotwendiges Vermögen	33,70	37,50	31,82	35,00	50,00

Tabelle 9: Verwendung kalkulatorischer Größen des Rechnungswesens (in %)

Alle teilnehmenden Unternehmen weisen ein Betriebsergebnis aus und ca. 90 % von ihnen berechnen ein neutrales Ergebnis. Die Verwendung der anderen kalkulatorischen Größen in Tabelle 9 bewegt sich auf einem hohen Niveau, das sich nicht wesentlich von dem Bild unterscheidet, das aus Veröffentlichungen der vergangenen 25 Jahre bekannt ist (vgl. Weißenberger (2003), mit weiteren Nachweisen).

Tendenzielle Unterschiede bei der Verwendung von kalkulatorischen Abschreibungen, kalkulatorischen Zinsen oder Zinsen auf das betriebsnotwendige Vermögen ergeben sich bei einer größenklassenbezogenen Betrachtung (Spalten 3 bis 6 in Tabelle 9). Diese kalkulatorischen

Größen werden von großen und gehobenen KMU mit mehr als 300 Mitarbeitern häufiger verwendet als von den kleineren Unternehmen der Stichprobe. Der Zusammenhang ist allerdings nur für die kalkulatorischen Zinsen und auch hier nur schwach signifikant (Spearman's $\rho = 0,197$; die Wahrscheinlichkeit für den Fehler erster Art (p) im Test auf ρ beträgt 0,052; der χ^2 -Test auf Homogenität lehnt die Nullhypothese mit $p=0,051$ ab).

Insgesamt ist an dieser Stelle der Untersuchung eine zunehmende Trennung der beiden Teile des Rechnungswesens auf der Basis unserer Stichprobendaten nicht festzustellen, wenn man die Intensität der Ermittlung kalkulatorischer Größen als Indikator heranzieht und den empirischen Befund aus älteren Studien berücksichtigt.

Gewichtung der Aufgaben des Rechnungswesens in KMU

Der Hintergrund hierfür liegt möglicherweise in der Gewichtung der verschiedenen Aufgaben des Rechnungswesens. Publizitätspflichtige, anonyme und managementgeführte Unternehmen unterscheiden sich von KMU unter anderem durch ihre Kapitalmarktorientierung und die eingesetzten Mechanismen zur Linderung des grundsätzlichen Anreizkonflikts zwischen Eigner und Management. Hierbei können z.B. wertorientierte Managementsysteme, die auf Daten des externen Rechnungswesens zurückgreifen, eine wesentliche Rolle spielen. Orientiert sich die Beurteilung von Führungskräften in solchen Unternehmen entsprechend an Größen des Jahresabschlusses, macht es für sie, die ja die Gestaltung des Rechnungswesens zentral beeinflussen, Sinn, die Information Unternehmensexterner bei der Gewichtung der Aufgaben des Rechnungswesens mehr zu betonen¹³. Hieraus ergibt sich ein starker Anreiz zu einer Integration des Rechnungswesens jedenfalls auf der Ebene zwischen der Konzernmutter und den Tochtergesellschaften unter Verzicht auf die Verwendung kalkulatorischer Größen. Anders ist die Situation für KMU, in denen regelmäßig ein unmittelbarer, nicht über die Unternehmensgrenze hinweg sondern intern wirkender Einfluss der Eigentümer auf die strategischen Unternehmensziele besteht, insbesondere wenn wenigstens einige Eigentümer geschäftsführend tätig sind. Dies lässt vermuten, dass die Bedeutung der einzelnen Aufgaben des Rechnungswesens sich in KMU deutlich von derjenigen in anonymen managergeführten Unternehmen abhebt.

Die Gewichtung der Aufgaben des Rechnungswesens durch die von uns befragten KMU wird in Tabelle 10 deutlich. Sie basiert auf einer Auswertung der Frage nach der Bedeutung bestimmter aufgelisteter Aufgaben des Rechnungswesens für das jeweilige Unternehmen, die von den Teilnehmern auf einer Skala von 1 (sehr wichtig) bis 4 (unwichtig) zu beantworten war. Die Tabelle enthält die jeweiligen Mittelwerte dieser Beurteilungen.

Mittelwerte	alle KMU	Rang	kleine KMU	mittlere KMU	gehobene KMU	große KMU	M-W U	p
Kalkulation	1,32	2	1,34	1,35	1,24	1,33	-	-
Planung	1,47	3	1,69	1,38	1,33	1,28	-	-
Periodenerfolg des Unternehmens	1,31	1	1,44	1,16	1,33	1,22	-	-
Periodenerfolg von Teilbereichen	1,65	4	1,80	1,88	1,52	1,17	484,5	0,006
Produkterfolg	1,97	5	2,15	2,04	1,81	1,67	-	-
Führungskräftebeurteilung	2,29	7	2,43	2,12	2,33	2,17	-	-
Information von Banken	2,01	6	2,05	2,32	1,76	1,78	1007,0	0,049
Information des Kapitalmarkts	2,45	8	2,78	2,52	2,14	2,00	871,0	0,005
Wirtschaftlichkeitskontrolle	1,47	3	1,41	1,54	1,43	1,56	-	-

Tabelle 10: Bedeutung der Aufgaben des Rechnungswesens. Spalten 2, 4 – 7: Mittelwerte der Einschätzungen der Bedeutung der Aufgaben auf einer Skala von 1 (sehr wichtig) bis 4 (unwichtig); Spalte 8 enthält den Wert der Teststatistik nach Mann-Whitney, Spalte 9 das zugehörige Signifikanzniveau.

¹³ Vgl. Bärtel (2001, Kapitel 4) oder Weißenberger (2003).

Fast gleichwertig stehen für die befragten KMU die entscheidungsunterstützenden Aufgaben Kalkulation und Ermittlung des Periodenergebnisses des Gesamtunternehmens im Vordergrund, dicht gefolgt von der Planung. Gleichfalls auf dem dritten Rang liegt die Wirtschaftlichkeitskontrolle, die dem Bereich der Verhaltenssteuerung zuzurechnen ist. Diese Zurechnung gilt auch für die Ermittlung des Periodenerfolgs für Teile des Unternehmens (Tochtergesellschaften, Profit Center, Geschäftsbereiche usw.) auf dem vierten Rang. Im Gegensatz zur Kalkulation, dem Periodenerfolg des Gesamtunternehmens oder der Wirtschaftlichkeitskontrolle ist die Bedeutung des Periodenerfolgs von Unternehmensteilen, wie auch diejenige der Planung, offensichtlich größenabhängig. In der achten und neunten Spalte der Tabelle 10 finden sich der Wert der Teststatistik des Mann-Whitney-Tests für Lagealternativen und das zugehörige Signifikanzniveau. Für die Untersuchung des Periodenerfolgs von Teilbereichen wurden die KMU dabei in die zwei Klassen der Unternehmen mit höchstens und über 1000 Mitarbeiter eingeteilt, für die Untersuchung der Information von Banken und des Kapitalmarkts wurde die Klassengrenze bei 300 Mitarbeitern gezogen. Generell sind große Unternehmen stärker dezentralisiert¹⁴ und benutzen das Rechnungswesen zur Steuerung von Teileinheiten. Die Testergebnisse zeigen, dass die entsprechende deutliche Zunahme der Gewichtung des Teilbereichserfolgs – er rückt für die großen KMU sogar auf den ersten Rangplatz – hoch signifikant ist. Zur Steuerung von autonomen dezentralisierten Teileinheiten sind kalkulatorische Zinsen und Zinsen auf das betriebsnotwendige Vermögen besonders bedeutsam.

Als etwas weniger wichtig erscheint die Kontrolle des Produkterfolgs, die wie die Planung aber mit der Unternehmensgröße monoton wichtiger werden (Produkterfolg: Spearman's $\rho = -0,214$; $p=0,029$; Planung: $\rho = -0,273$; $p=0,005$)¹⁵.

Die Information der Banken und von Kapitalmärkten sowie die Nutzung des Rechnungswesens als Beurteilungsinstrument von Führungskräften liegen am Ende der Rangliste. Die Rolle der Information von Fremd- oder Eigenkapitalgebern ist dabei erwartungsgemäß für die gehobenen und großen KMU signifikant wichtiger. Auch hierin zeigt sich eine im Vergleich zu managementgeführten, anonymen Großunternehmen zu erwartende Gewichtung der Aufgaben des Rechnungswesens.

Insgesamt ergibt die Untersuchung ein konsistentes Bild von der Ausgestaltung des Rechnungswesens in den befragten KMU. Dabei ist die starke Betonung von Aufgaben des internen Rechnungswesens auffällig, wobei erwartungsgemäß die Verhaltenssteuerung mit der Unternehmensgröße an Gewicht gewinnt, ohne dass die Entscheidungsunterstützung ihre Bedeutung einbüßen würde. Zur Bedeutung der Entscheidungsunterstützung als Funktion des Rechnungswesens passt die wachsende Verbreitung der Prozesskostenrechnung. Wie für mittelständische Unternehmen zu erwarten tritt die Information der Kapitalmärkte hinter diese Aufgaben zurück. Überraschend klar bildet sich eine homogen über die Größenklassen hinweg relativ unbedeutende Rolle des Rechnungswesens für die Beurteilung von Führungskräften heraus. Die tendenzielle Zunahme der Ermittlung insbesondere von kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen mit der Größe der KMU passen gut ins Bild. Im Vergleich zu älteren Studien ist in unseren Daten, gemessen an der Intensität des Ausweises kalkulatorischer Größen des Rechnungswesens, keine generelle Zunahmen der Integration des Rechnungswesens nachweisbar.

¹⁴ Die Unternehmen wurden nach der Anzahl Tochtergesellschaften befragt. Die Antwortkategorien waren durch die Werte bis 5, bis 30, bis 100 und über 100 Töchter definiert. Nicht überraschend ergab sich ein signifikanter positiver Zusammenhang zwischen der Anzahl Tochtergesellschaften und der Unternehmensgröße (Spearman's $\rho=0,271$, $p=0,023$).

¹⁵ Das Vorzeichen des Korrelationskoeffizienten erklärt sich durch die Bewertungsskala.

3.3. Integration des Rechnungswesens und Umstellung auf IFRS

Die mit der Unternehmensgröße wachsende Bedeutung der Verhaltenssteuerung für das Rechnungswesen in KMU lässt vor dem Hintergrund der Ausführungen in der Einführung über die potenzielle Eignung eines IFRS - Abschlusses für die Konzernsteuerung erwarten, dass für die gehobenen und großen KMU hiermit zusammenhängende Gründe ausschlaggebend für ein Interesse an den neuen Rechnungslegungsstandards sind. Die Analyse in Abschnitt 3.1 hat gezeigt, dass das Gegenteil der Fall ist: Das Motiv der Integration des Rechnungswesens ist signifikant negativ mit der Unternehmensgröße korreliert. Dieser auf den ersten Blick vielleicht überraschende Befund veranlasst uns, das Zusammenwirken der Einstellung der KMU zu den IFRS einerseits und die Verwendung kalkulatorischer Größen des Rechnungswesens andererseits eingehender zu untersuchen.

Verzicht auf die Ermittlung kalkulatorischer Größen nach IFRS - Umstellung

Ein wichtiges Indiz für eine zunehmende Integration von internem und externem Rechnungswesen könnte sein, dass Unternehmen nach der Umstellung auf einen IFRS - Abschluss verstärkt auf die Erfassung wenigstens einiger kalkulatorischer Größen verzichten. Im Fragebogen wurde dies abgebildet, indem die Verwender gefragt wurden, auf welche kalkulatorischen Größen aus einer vorgegebenen Liste sie nach der Umstellung verzichtet haben. Für die Planer sowie die Interessenten wurde entsprechend die Frage gestellt, auf welche kalkulatorischen Größen sie zu verzichten beabsichtigen. Die Antwort erfolgte durch ankreuzen. Für die Gruppe der Verwender erlaubt ein Vergleich dieser Antworten mit den Antworten auf die an alle Teilnehmer gerichteten Frage nach der Ermittlung von kalkulatorischen Größen, die der Tabelle 9 in Abschnitt 3.2 zu Grunde liegt, eine Aussage über die tatsächlichen, mit der IFRS-Umstellung im Zusammenhang stehenden Integrationsanstrengungen (Tabelle 11).

	insgesamt verzichten so viele Verwender auf...	davon verzichten nach der IFRS Umstellung auf...
... kalkulatorische Zinsen	7	4
... kalkulatorische Wagnisse	9	6
...Zinsen auf betriebsnotwendiges Vermögen	9	4

Tabelle 11: Anzahl Verwender, die nach erfolgter IFRS - Umstellung auf kalkulatorische Größen verzichten.

Insgesamt 57,1% der IFRS - Verwender, die auf die Erfassung kalkulatorischer Zinsen verzichten, taten dies nach der Umstellung der Rechnungslegung nach IFRS. In ähnlichen Größenordnungen bewegt sich der Verzicht auf kalkulatorische Wagnisse oder Zinsen auf das betriebsnotwendige Vermögen. Man könnte diese Ergebnisse vorsichtig als ein erstes Indiz für einen positiven Zusammenhang zwischen der IFRS - Umstellung und der Integration des Rechnungswesens deuten. Auch die Planer und Interessenten äußern eine gewisse Bereitschaft, nach einer IFRS - Umstellung auf die Ermittlung kalkulatorischer Größen zu verzichten, die allerdings nicht so dezidiert ist wie bei den Verwendern (Tabelle 12).

	Anzahl gesamt	davon verzichten	Anteil (%)
Neutrales Ergebnis	28	2	7,14
Betriebsergebnis	30	3	10,00
Kalkulatorische Abschreibungen	24	5	20,83
Kalkulatorische Zinsen	22	7	31,82
Kalkulatorische Wagnisse	17	3	17,65
Zinsen auf das betr. Vermögen	14	2	14,29

Tabelle 12: Beabsichtigter Verzicht auf kalkulatorische Größen nach IFRS - Umstellung (Planer und Interessenten).

Relativ hohe Prozentsätze ergeben sich bei kalkulatorischen Zinsen und kalkulatorischen Abschreibungen. Vergleicht man diese allerdings mit den Motiven für das Interesse an IFRS, so stellt man fest, dass sich das Motiv der Integration des Rechnungswesens in der Verzichtsbereitschaft nicht in der gleichen Intensität widerspiegelt. Um diesen Eindruck zu klären, wird in Tabelle 13 die Verwendung ausgewählter kalkulatorischer Größen des Rechnungswesens nach der Haltung, die die Unternehmen zu den IFRS einnehmen (IFRS - Haltung), differenziert. Grundlage ist dabei die bereits in Tabelle 9 ausgewertete, an alle KMU, unabhängig von ihrer Haltung zu den IFRS, gestellte Frage nach der Ermittlung dieser Größen in ihrem Unternehmen.

	keine Beschäftigung (%)	Interessenten (%)	Planer (%)	Verwender (%)	χ^2	<i>p</i>
kalkulatorische Abschreibungen	77,19	72,22	63,63	71,43	-	-
kalkulatorische Zinsen	69,71	64,71	81,81	50,00	1,92	0,167
kalkulatorische Wagnisse	33,33	35,92	30,00	35,71	-	-
Zinsen auf betriebsnotwendiges Vermögen	46,00	29,41	10,00	40,00	0,17	0,682

Tabelle 13: Anteil (%) der befragten KMU, die ausgewählte Größen ermitteln, differenziert nach IFRS- Haltung.

Im Vergleich zu den KMU, die sich nicht für IFRS interessieren, ermitteln weniger IFRS-Verwender kalkulatorische Zinsen oder Zinsen auf das betriebsnotwendige Vermögen. Schwächer ist der Unterschied hinsichtlich der kalkulatorischen Abschreibungen. Für die beiden Zinsgrößen wurde ein χ^2 -Test auf Homogenität zweier Stichproben zum Vergleich zwischen den Verwendern und den sich nicht mit IFRS beschäftigenden KMU durchgeführt, da hier die größten Abweichungen festzustellen sind. Die Werte der Teststatistik und das Signifikanzniveau (ein Freiheitsgrad) sind in den beiden letzten Spalten der Tabelle angegeben. Schon hinsichtlich der kalkulatorischen Zinsen erweist sich der Unterschied zwischen den beiden KMU-Klassen allerdings als nicht signifikant.

Konzernzugehörigkeit und Integration des Rechnungswesens

Es erscheint zweckmäßig, die Klasse der KMU, die bereits die IFRS anwenden, näher zu beleuchten. Ein Rückgriff auf Tabelle 6 lässt erkennen, dass die Verwender in unserer Stichprobe eher kleinere KMU sind, und zwar gemessen sowohl am Umsatz als auch an der Mitarbeiterzahl. Tabelle 14 zeigt darüber hinaus, dass sie zu 40% Tochterunternehmen eines ausländischen und zu 20% Töchter eines nationalen Konzerns sind. Interessanterweise finden Keitz & Reinke (2004) ganz ähnlich, dass in ihrer Stichprobe 79% der IFRS Verwender einem Konzern mit ausländischer Mutter oder einem nationalen, aber nach IFRS bilanzierendem Konzern angehören.

	keine Beschäfti- gung (%)	Verwender (%)	Planer (%)	Interessenten (%)
kein Konzern	54,8	6,7		10,5
Konzernmutter	24,2	33,3	45,5	68,4
Tochter nationaler Mutter	9,7	20,0	45,5	21,1
Tochter ausländischer Mutter	11,3	40,0	9,1	
insgesamt	100,0	100,0	100,0	100,0

Tabelle 14: IFRS – Rolle in Bezug auf Einbindung in Konzernstrukturen

Die von uns befragten KMU, die einem ausländischen Konzern angehören, sind zu 92,9% Kapitalgesellschaften und keines von ihnen hat mehr als 300 Mitarbeiter. Zusammengenommen lassen die Eigenschaften dieser bedeutenden Teilgruppe der IFRS - Verwender erwarten, dass sie in Hinblick auf die Integration des Rechnungswesens ein besonderes Verhalten an den Tag legt. Dies nicht zuletzt, weil diese Unternehmen in der Ausgestaltung des Rechnungswesens tendenziell von Konzernvorgaben abhängen dürften und diese sich, wegen anderer Traditionen im Rechnungswesen zumindest außerhalb Kontinentaleuropas, unter Umständen von den Vorgaben deutscher Konzerne unterscheiden werden. Aus diesem Grund stellt Tabelle 15 die Verwendung der in unserem Kontext interessanten kalkulatorischen Größen des Rechnungswesens aufgeschlüsselt nach der Konzernzugehörigkeit dar. Alle kalkulatorischen Größen werden in Tochterunternehmen ausländischer Konzerne deutlich seltener ausgewiesen als in den drei anderen KMU-Gruppen. Teilt man folglich die Stichprobe auf die beiden Klassen von KMU, die einem ausländischen Konzern angehören einerseits, und allen anderen Unternehmen andererseits auf (Tabelle 15), erweisen sich die Unterschiede in der Erfassung kalkulatorischer Größen des Rechnungswesens anhand eines χ^2 -Tests auf Homogenität als signifikant für die Zinsen ($\chi^2 = 9,049$, $p = 0,003$, ein Freiheitsgrad) und die Abschreibungen ($\chi^2 = 4,082$, $p = 0,043$). Nicht signifikant sind hingegen die Abweichungen bei den kalkulatorischen Wagnissen ($\chi^2 = 0,942$, $p = 0,332$) und den Zinsen auf das betriebsnotwendige Vermögen ($\chi^2 = 1,447$, $p = 0,229$).

	kein Konzern (%)	Konzern- mutter (%)	Tochter nationaler Mutter (%)	alle ohne ausländische Mutter (%)	Tochter ausländi- scher Mutter (%)
kalkulatorische Abschreibungen	71,40	80,60	82,40	77,27	50,00
kalkulatorische Zinsen	65,70	80,00	70,60	71,59	27,30
kalkulatorische Wagnisse	35,50	35,30	35,30	32,96	20,00
Zinsen auf betriebsnotwendiges Vermögen	43,30	40,00	31,30	36,36	27,30

Tabelle 15: Anteil (%) der befragten KMU, die ausgewählte Größen ermitteln, differenziert nach Konzernzugehörigkeit

Diese Ergebnisse deuten darauf hin, dass Unterschiede in der Ausgestaltung der Datenbasis des Rechnungswesens nicht primär auf die Verwendung von IFRS zurückzuführen sind, sondern eher Ausdruck traditionell unterschiedlicher Vorgehensweisen im Rechnungswesen der Muttergesellschaften ausländischer Konzerne sowie des Abhängigkeitsverhältnisses im entsprechenden Konzernverbund sind. Um dies zu überprüfen, wurden im nächsten Schritt der Untersuchung solche KMU, die zu einem ausländischen Konzern angehören und zugleich Kapitalgesellschaften sind, aus der Stichprobe entfernt (Tabelle 16).

	keine Beschäftigung (%)	Interessenten (%)	Planer (%)	Verwender (%)	χ^2	p
kalkulatorische Abschreibungen	78,43	72,22	70,00	88,89	0,074	0,785
kalkulatorische Zinsen	72,55	64,71	90,00	66,67	0,655	0,418
kalkulatorische Wagnisse	36,17	35,92	33,33	33,33	0,014	0,904
Zinsen auf betriebsnotwendiges Vermögen	47,83	29,41	11,11	44,44	0,017	0,896

Tabelle 16: Anteil (%) der befragten KMU, die ausgewählte Größen ermitteln, differenziert nach IFRS- Haltung. Ohne KMU, die Kapitalgesellschaften sind und einem ausländischen Konzern angehören.

Vergleicht man wieder wie im Zusammenhang mit Tabelle 13 die Verwender und die KMU, die sich nicht mit den IFRS beschäftigen, zeigt sich, dass der Unterschied bezüglich der kalkulatorischen Zinsen fast völlig verschwindet, wenn Töchter internationaler Konzerne in der bereinigten Stichprobe nicht berücksichtigt werden. Bei den kalkulatorischen Abschreibungen bleibt ein Unterschied bestehen, dessen Vorzeichen sich aber umkehrt: In der bereinigten Stichprobe erfassen die Verwender von IFRS kalkulatorische Abschreibungen intensiver. Die in den beiden letzten Spalten enthaltenen Ergebnisse von χ^2 -Tests auf Homogenität lassen den Schluss zu, dass nach dem Ausschluss von Tochterunternehmen ausländischer Konzerne zwischen den KMU, die sich nicht für die IFRS interessieren und denen, die sie bereits anwenden, kein signifikanter Unterschied hinsichtlich des Ausweises kalkulatorischer Größen und damit der Integration des Rechnungswesens besteht. Sieht man von Tochterunternehmen ausländischer Konzerne ab, ist in unseren Daten ein Einfluss der IFRS – Umstellung auf die Integration des Rechnungswesens nicht nachweisbar.

3.4. Der Widerspruch zwischen Integrationsmotiv und tatsächlicher Ausgestaltung des Rechnungswesens

An dieser Stelle ist das Gesamtbild, das die Auswertung der Daten ergibt, zwiespältig. Auf der einen Seite stehen die Aussagen hinsichtlich der Aufgaben und der tatsächlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens in KMU im Einklang mit den empirischen Ergebnissen der Literatur und den Erwartungen, die sich auf eine theoretische Sicht der Aufgaben des Rechnungswesens stützen. Auf der anderen Seite steht im gewissen Widerspruch dazu die in Abschnitt 3.3 konstatierte Betonung des Integrationsmotivs.

Ein Teil dieses Widerspruchs ist möglicherweise durch die Prominenz der Tochter-Kapitalgesellschaften ausländischer Konzerne unter den IFRS Verwendern zu erklären. Denn keines dieser Unternehmen hat mehr als 300 Mitarbeiter und gerade KMU dieser Größe tragen viel zu Bedeutung des Integrationsmotivs bei, wie Tabelle 7 zeigt. Nimmt man jedoch diese Unternehmen wieder aus der Stichprobe heraus, ergibt sich hinsichtlich der Motive für ein IFRS - Interesse unter den verbleibenden KMU folgende Rangfolge: Die vereinfachte Einbeziehung in den internationalen Abschluss steht an erster Stelle (77,4%; +), gefolgt von der Verbesserung des Ratings (61,3%; +), der Vereinheitlichung von internem und externem Rechnungswesen (51,6%; -), der Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens (41,9%; -), der vereinfachte Zugang zur Börse (38,7%; -), die Information von Gesellschaftern (25,8%; -), der größere Verlässlichkeit von Unternehmensdaten (22,6%; -) und auf dem letzten Platz der Verpflichtung zur Erstellung eines IFRS-Abschlusses (16,1%; -). Die Rangfolge entspricht damit genau derjenigen in der Gesamtstichprobe, wenn es auch eher unbedeutende Abweichungen in den jeweiligen Anteilen der Nennung gibt (das + in den Klammern steht für eine Abweichung nach oben, das – für eine Abweichung nach unten). Wiederum nimmt das Integrationsmotiv einen prominenten dritten Platz in der Rangordnung der Gründe für eine Beschäftigung mit den IFRS ein.

Abschließend werden in Tabelle 17 die Gewichtungen der Aufgaben des Rechnungswesens differenziert nach der IFRS - Haltung dargestellt, nun wieder für die gesamte Stichprobe.

Mittelwerte	keine Beschäftigung	Interessenten	Planer	Verwender
Kalkulation	1,29	1,26	1,40	1,47
Planung	1,61	1,26	1,20	1,36
Periodenerfolg des Unternehmens	1,42	1,26	1,00	1,13
Periodenerfolg von Teilbereichen	1,85	1,37	1,50	1,33
Produkterfolg	2,17	1,68	1,70	1,73
Führungskräftebeurteilung	2,28	2,53	1,90	2,27
Information von Banken	2,18	1,84	1,50	1,87
Information des Kapitalmarkts	2,70	2,37	1,60	2,13
Wirtschaftlichkeitskontrolle	1,47	1,63	1,40	1,33

Tabelle 17: Bedeutung der Aufgaben des Rechnungswesens differenziert nach IFRS - Haltung. Mittelwerte der Einschätzungen der Bedeutung der Aufgaben auf einer Skala von 1 (sehr wichtig) bis 4 (unwichtig)

Man erkennt keine wesentlichen Unterschiede bei typischen Aufgaben des internen Rechnungswesens, wie der Kalkulation, der Planung oder der Wirtschaftlichkeitskontrolle. Interessant allerdings ist die Einschätzung der Aufgaben Information von Kapitalmarkt und Banken sowie Beurteilung von Führungskräften bei den Teilnehmern der Befragung, die eine Umstellung auf IFRS planen. Die deutlich stärkere Gewichtung deutet darauf hin, dass bei Unternehmen, die zurzeit in konkreten Umstellungsprojekten stecken, die Information der Kapitalmärkte eine besonders große Rolle spielt. Möglicherweise sind sie in diesem Kontext auch der Meinung, dass die Beurteilung von Führungskräften auf Basis von IFRS besser möglich oder attraktiver ist. Zur Aufklärung des zitierten Widerspruchs trägt aber auch diese Betrachtung nicht bei.

Insgesamt können wir mittels einer Auswertung der verfügbaren Daten den Widerspruch zwischen der hohen Nennungsintensität bei KMU der Integration als Motiv für das Interesse für IFRS einerseits und die gleichzeitig unveränderte tatsächlich Integration des Rechnungswesens nicht aufklären.

4. Schlussbetrachtungen

Der Anteil von mittelständischen Unternehmen in unserer Stichprobe, die die IFRS bereits verwenden oder eine Umstellung auf einen IFRS – Abschluss konkret planen ist mit ca. 25 % eher gering, spiegelt aber unseren in Gesprächen mit mittelständischen Unternehmern gewonnen subjektiven Eindruck. Dabei ist zu bedenken, dass sich unter den Umstellern – wie sich in anderen empirischen Studien zu IFRS bestätigt - eine beträchtliche Anzahl von Tochterunternehmen ausländischer Konzerne befinden, die u. E. nur nach quantitativen, nicht aber nach qualitativen Merkmalen dem Mittelstand zuzurechnen sind. Nimmt man diese Gruppe von KMU aus der Stichprobe heraus, lässt sich auch unter dem Einfluss der sich verbreitenden IFRS – Umstellung in unseren Daten kein gegenüber dem empirischen Befund der vergangenen 25 Jahre wesentlich veränderter Grad der Integration von internem und externem Rechnungswesen nachweisen. Dabei modernisieren die KMU auch ihr internes Rechnungswesen durchaus, wie die Verbreitung der Prozesskostenrechnung zeigt.

Soweit die Analyse unserer Daten eine Aussage zu den Hintergründen dieses Umstandes zulässt, besteht er in der Gewichtung der Aufgaben des Rechnungswesens in KMU. Hier dominieren die Entscheidungsunterstützung und die Unterstützung der Planung. Die Verhaltens-

steuerung gewinnt bei den großen KMU stark an Bedeutung, gerade diese sind unter den IFRS - Verwendern aber eher selten.

Unaufgeklärt bleibt die Prominenz der Integration, die sich bei der Erforschung der Motive für ein IFRS – Interesse in mittelständischen Unternehmen in unserer, aber auch anderen Befragungen ergibt. Sie deckt sich nicht mit der offenbarten tatsächlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens und sollte insofern die Skepsis gegenüber der empirischen Motivforschung durch Direktbefragung erhöhen. Die unmittelbar auf den Konzernabschluss zielenden, vorrangigen Motive wie Vergleichbarkeit oder Vereinfachung der Konsolidierung sind hingegen offensichtlich plausibel.

5. Literaturverzeichnis

Bärtl, O. (2001), Wertorientierte Unternehmenssteuerung: Zum Zusammenhang von Kapitalmarkt, externer und interner Rechnungslegung, Lang.

BDI/Ernst & Young (Hrsg.) (2005), Rechnungslegung im Umbruch.

Borchers, S. (2006), Integriertes Wertmanagement im Bayer-Konzern, in: Wagenhofer, A (Hrsg.) (2006), Controlling und IFRS – Rechnungslegung, Erich Schmidt Verlag, S. 267 - 288.

DIHK & PWC (Hrsg.) (2005), International Financial Reporting Standards (IFRS) in mittelständischen Unternehmen.

Dutta, S. & S. Reichelstein (2005), Accrual Accounting for Performance Evaluation, in: Review of Accounting Studies, Nr. 10, S. 527 - 552.

Eberenz, R. (2005), Die Harmonisierung der externen und internen Rechnungslegung am Beispiel des Beiersdorf Konzerns, in: ControllerNews, S. 40 – 42.

Haeger, B. (2006), Harmonisierung von Rechnungswesen und Controlling bei E.ON, in: Wagenhofer, A (Hrsg.) (2006), Controlling und IFRS – Rechnungslegung, Erich Schmidt Verlag, S. 243 – 266.

Haring, N. & R. Prantner (2005), Konvergenz des Rechnungswesens – State of the Art in Deutschland und Österreich, in: Controlling, S. 147 – 154.

Hax, H. (2002), Integration externer und interner Unternehmensrechnung, in: Küpper, H.-U. & A. Wagenhofer (2002), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Auflage, Schäffer-Poeschel, S. 758 – 768.

Horvath, P. & Arnaout, A. (1997), Internationale Rechnungslegung und Einheit des Rechnungswesens – State of the Art und Implementierung in der deutschen Praxis, in: Controlling, S. 254 – 269.

Jonen, A. & V. Lingnau (2006): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen – Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Umsetzung in der Praxis, Arbeitspapier, Universität Kaiserslautern.

- von Keitz, I. & B. Stibi (2004), Rechnungslegung nach IAS/IFRS - auch ein Thema für den Mittelstand?, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Nr. 4, S. 423 - 429.
- von Keitz, I. & R. Reinke (2004), Rechnungslegung nach IAS/IFRS - auch ein Thema für den Mittelstand?, KPMG/Fachhochschule Münster.
- Küpper, H.-U. (2005), Controlling, 4. Auflage, Schäffer Poeschel.
- Mandler, U. (2003), Argumente für und gegen IFRS im Mittelstand, in: Steuern und Bilanzen, Nr. 5, S. 680 - 687.
- o. V. (2004), BMW – Group. Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens. (http://www.bmwgroup.com/bmwgroup_prod/d/0_0_www_bmwgroup_com/investor_relation_s/finanzberichte/restatement.shtml)
- Pfaff, D. (1994): Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung: Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Nr. 46, Heft 12, S. 1065 – 1084.
- Reichelstein, S. (1997), Investment Decisions and Managerial Performance Evaluation, in: Review of Accounting Studies, Nr. 2, S. 157 - 180.
- Rogerson, W. P. (1997), Intertemporal Cost Allocation and Managerial Investment Incentives: A Theory Explaining the Use of Economic Value Added as a Performance Measure, in: Journal of Political Economy, Nr. 105, S. 770 - 795.
- Schneider, D. (1997), Betriebswirtschaftslehre – Band 2: Rechnungswesen, 2. Auflage, Oldenbourg.
- Währisch, M. (1998), Kostenrechnungspraxis in der deutschen Industrie, Gabler.
- Wagenhofer, A. (2006), Zusammenwirken von Controlling und IFRS, in: Wagenhofer, A. (Hrsg.) (2006), Controlling und IFRS – Rechnungslegung, Erich Schmidt Verlag, S. 1 – 20.
- Weißberger, B. E. (2003), Integrierte Erfolgsrechnung: Ein neues Theorie-Praxis-Paradoxon der internen Unternehmensrechnung? in: ControllerNews, S. 199 – 203.
- Weißberger, B. E. (2006), Ergebnisrechnung nach IFRS und interne Performancemessung, in: Wagenhofer, A (Hrsg) (2006), Controlling und IFRS – Rechnungslegung, Erich Schmidt Verlag, S. 49 - 77.
- Weißberger, B. E., A. B. Stahl & S. Vorstius (2004), Die Umstellung auf internationale Rechnungslegungsgrundsätze, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Nr. 4, S. 5 – 16.
- Wolter, H.-J. & H.-E. Hauser (2001), Die Bedeutung des Eigentümerunternehmens in Deutschland - Eine Auseinandersetzung mit der qualitativen und quantitativen Definition des Mittelstands; in: Jahrbuch zur Mittelstandsforschung 1/2001, Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 90 NF, DUV, Wiesbaden, S. 25 - 77.

Ziegler, H. (1994), Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmenscontrolling im Hause Siemens, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Nr. 46, Heft 2, S. 175 – 188.

Diskussionspapiere der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften ab Nr. 441/2000

441.	Anne Chwolka, Dirk Simons	Impacts of Revenue Sharing, Profit Sharing, and Transfer Pricing on Quality-Improving Investments Januar 2000			graphie - Ein interaktiver Überblick, Mai 2000
442.	Carsten Köper, Peter Flaschel	Real-Financial Interaction: A Keynes-Metzler-Goodwin Portfolio Approach Januar 2000	457.	Imre Dobos	Umweltbewusste Produktionsplanung auf Grundlage einer dynamischen umweltorientierten Produktionstheorie: Eine Projektbeschreibung Juni 2000
443.	Th. Spitta, R. Decker, A. Sigge, P. Wolf, V. Tiemann	Erste Bilanz des Kreditpunktesystems der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften Januar 2000	458.	Imre Dobos	Optimal production-inventory strategies for a HMMS-type reverse logistics system Juli 2000
444.	Imre Dobos	A dynamic theory of production: flow or stock-flow production Functions Februar 2000	459.	Joachim Frohn	Ein Marktmodell zur Erfassung von Wanderungen (revidierte Fassung) Juli 2000
445.	Carl Chiarella, Peter Flaschel	Applying Disequilibrium Growth Theory: I. Investment, Debt and Debt Deflation January 2000	460.	Klaus-Peter Kistner Imre Dobos	Ansaetze einer umweltorientierten Produktionsplanung: Ergebnisse eines Seminars Juli 2000
446.	Imre Dobos	A Dynamic Environmental Theory of Production Maerz 2000	461.	Reinhold Decker	Instrumentelle Entscheidungsunterstützung im Marketing am Beispiel der Verbundproblematik, September 2000
447.	Anne Chwolka	"Marktorientierte Zielkostenvorgaben als Instrument der Verhaltenssteuerung im Kostenmanagement", März 2000	462.	Caren Sureth	The influence of taxation on partially irreversible investment decisions - A real option approach, April 2000
448.	Volker Böhm, Carl Chiarella	Mean Variance Preferences, Expectations Formation, and the Dynamics of Random Asset Prices April 2000	463.	Veith Tiemann	Asymmetrische/moderne Kryptographie - Ein interaktiver Überblick Oktober 2000
449.	Beate Pilgrim	Non-equivalence of uniqueness of equilibria in complete and in incomplete market models, March 2000	464.	Carsten Köper	Stability Analysis of an Extended KMG Growth Dynamics December 2000
450.	Beate Pilgrim	A Brief Note on Mas-Colell's First Observation on Sunspots, March 2000	465.	Stefan Kardekewitz	Analyse der unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im deutschen Erbschaftsteuerrecht Februar 2001
451.	Thorsten Temme	An Integrated Approach for the Use of CHAID in Applied Marketing Research, May 2000	466.	Werner Glastetter	Zur Kontroverse über das angemessene wirtschafts- und konjunkturpolitische Paradigma – Einige Akzente der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung Westdeutschlands von 1950 bis 1993 März 2001
452.	Reinhold Decker, Claudia Bornemeyer	Ausgewählte Ansätze zur Entscheidungsunterstützung im Rahmen der Produktliniengestaltung, Mai 2000	467.	Thomas Braun, Ariane Reiss	Benchmarkorientierte Portfolio-Strategien Mai 2001
453.	Martin Feldmann	Threshold Accepting with a Back Step. Excellent results with a hybrid variant of Threshold Accepting, Mai 2000	468.	Martin Feldmann, Stephanie Müller	An incentive scheme for true information providing in SUPPLY CHAINS, Juni 2001
454.	Willi Semmler, Malte Sieveking	Credit Risk and Sustainable Debt: A Model and Estimations for Euroland November 1999	469.	Wolf-Jürgen Beyn, Thorsten Pampel, Willi Semmler	Dynamic optimization and Skiba sets in economic examples, August 2001
455.	Alexander Krüger, Ralf-Michael Marquardt	Der Euro - eine schwache Währung? Mai 2000	470.	Werner Glastetter	Zur Kontroverse über das angemessene wirtschafts- und konjunkturpolitische Paradigma (II) – Einige Akzente der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung der Bundesrepublik
456.	Veith Tiemann	Symmetrische/klassische Krypto-			

Diskussionspapiere der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften ab Nr. 441/2000

- | | | | | | |
|------|--|--|------|---|--|
| | | Deutschland von 1991-1999,
September 2001 | | | reform auf Sachinvestitionsentscheidungen vor dem Hintergrund von Vorteilhaftigkeits- und Neutralitätsüberlegungen
- diskreter und stetiger Fall -
März 2002 |
| 471. | Hermann Jahnke,
Anne Chwolka,
Dirk Simons | Coordinating demand and capacity by adaptive decision making
September 2001 | | | |
| 472. | Thorsten Pampel | Approximation of generalized connecting orbits with asymptotic rate,
September 2001 | 485. | Fred G. Becker,
Helge Probst | Personaleinführung für Universitätsprofessoren: Eine explorative Studie an den Universitäten in Nordrhein-Westfalen zum Angebot und an der Universität Bielefeld zum Bedarf
März 2002 |
| 473. | Reinhold Decker
Heiko
Schimmelpfennig | Assoziationskoeffizienten und Assoziationsregeln als Instrumente der Verbundmessung - Eine vergleichende Betrachtung,
September 2001 | 486. | Volker Böhm,
Tomoo Kikuchi | Dynamics of Endogenous Business Cycles and Exchange Rate Volatility
April 2002 |
| 474. | Peter Naeve | Virtuelle Tabellensammlung,
September 2001 | 487. | Caren Sureth | Die Besteuerung von Beteiligungsveräußerungen - eine ökonomische Analyse der Interdependenzen von laufender und einmaliger Besteuerung vor dem Hintergrund der Forderung nach Rechtsformneutralität -
Juli 2002 |
| 475. | Heinz-J. Bontrup
Ralf-Michael
Marquardt | Germany's Reform of the Pension System: Choice between „Scylla and Charybdis“
Oktober 2001 | | | |
| 476. | Alexander M. Krüger | Wechselkurszielzonen zwischen Euro, Dollar und Yen -- nur eine Illusion?
Oktober 2001 | 488. | Reinhold Decker | Data Mining und Datenexploration in der Betriebswirtschaft
Juli 2002 |
| 477. | Jan Wenzelburger | Learning to predict rationally when beliefs are heterogeneous.
October 2001 | | | |
| 478. | Jan Wenzelburger | Learning in linear models with expectational leads
October 2001 | 489. | Ralf Wagner,
Kai-Stefan Beinke,
Michael Wendling | Good Odd Prices and Better Odd Prices - An Empirical Investigation
September 2002 |
| 479. | Claudia Bornemeyer,
Reinhold Decker | Key Success Factors in City Marketing – Some Empirical Evidence -
October 2001 | 490. | Hans Gersbach,
Jan Wenzelburger | The Workout of Banking Crises: A Macroeconomic Perspective
September 2002 |
| | Fred Becker
Michael Tölle | Personalentwicklung für Nachwuchswissenschaftler an der Universität Bielefeld: Eine explorative Studie zur Erhebung des Ist-Zustands und zur Begründung von Gestaltungsvorschlägen
Oktober 2001 | 491. | Dirk Biskup,
Dirk Simons | Common due date scheduling with autonomous and induced learning
September 2002 |
| 480. | Dirk Biskup,
Martin Feldmann | On scheduling around large restrictive common due windows
December 2001 | 492. | Martin Feldmann,
Ralf Wagner | Navigation in Hypermedia: Neue Wege für Kunden und Mitarbeiter
September 2002 |
| 481. | Dirk Biskup | A mixed-integer programming formulation for the ELSP with sequence-dependent setup-costs and setup-times
December 2001 | 493. | Volker Böhm,
Jan Wenzelburger | On the Performance of Efficient Portfolios
November 2002 |
| 482. | Lars Grüne,
Willi Semmler,
Malte Sieveking | Thresholds in a Credit Market Model with Multiple Equilibria
August 2001 | 494. | J. Frohn, P. Chen,
W. Lemke,
Th. Archontakis,
Th. Domeratzki,
C. Flöttmann,
M. Hillebrand,
J. Kitanovic,
R. Rucha, M. Pullen | Empirische Analysen von Finanzmarktdaten
November 2002 |
| 483. | Toichiro Asada | Price Flexibility and Instability in a Macrodynamical Model with Debt Effect, February 2002 | 495. | Volker Böhm | CAPM Basics
December 2002 |
| 484. | Rolf König,
Caren Sureth | Die ökonomische Analyse der Auswirkungen der Unternehmenssteuer- | 496. | Susanne Kalinowski,
Stefan Kardekewitz | Betriebstätte vs. Kapitalgesellschaft im Ausland - eine ökonomische Analyse
März 2003 |
| | | | 497. | Jochen Jungeilges | On Chaotic Consistent Expectations Equilibria
March 2003 |

Diskussionspapiere der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften ab Nr. 441/2000

498.	Volker Böhm	MACRODYN - The Handbook - March 2003	512.	Xuemin Zhao Reinhold Decker	Choice of Foreign Market Entry Mode Cognitions from Empirical and Theoretical Studies January 2004
499.	Jochen A. Jungeilges	Sequential Computation of Sample Moments and Sample Quantiles – A Tool for MACRODYN - April 2003	513.	Volker Böhm Jochen Jungeilges	Estimating Affine Economic Models With Discrete Random Perturbations January 2004
500.	Fred G. Becker, Vera Brenner	Personalfreisetzung in Familien- unternehmen: Eine explorative Studie zur Proble- matik Juni 2003	514.	Ralf Wagner	Mining Promising Qualification Patterns February 2004
501.	Michael J. Fallgatter, Dirk Simons.	"Zum Überwachungsgefüge deutscher Kapitalgesellschaften - Eine anreiz-theoretische Analyse der Vergütung, Haftung und Selbstverpflichtung des Aufsichtsrates" Juni 2003	515.	Ralf Wagner	Contemporary Marketing Practices in Russia February 2004
502.	Pu Chen	Weak exogeneity in simultaneous equations models Juli 2003	516.	Reinhold Decker Ralf Wagner Sören Scholz	Environmental Scanning in Marketing Planning – An Internet-Based Approach –
503.	Pu Chen	Testing weak exogeneity in VECM Juli 2003	517.	Dirk Biskup Martin Feldmann	Lot streaming with variable sublots: an integer programming formulation April 2004
504.	Fred G. Becker, Carmen Schröder	Personalentwicklung von Nachwuchs-wissenschaftlern: Eine empirische Studie bei Habilitanden des Fachs "Betriebswirtschaftslehre" Juli 2003	518.	Andreas Scholze	Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenswerts aus Sicht der Meß- bzw. Informationsgehaltsperspektive April 2004
505.	Caren Sureth	Die Wirkungen gesetzlicher und theo-retischer Übergangsregelungen bei Steuerreformen – eine ökonomische Analyse steuerinduzierter Verzerrun-gen am Beispiel der Reform der Be- steuerung von Beteiligungserträgen - August 2003	519.	Hans Gersbach Jan Wenzelburger	Do risk premia protect from banking crises? May 2004
506.	Jan Wenzelburger	Learning to play best response in duopoly games" August 2003	520.	Marten Hillebrand Jan Wenzelburger	The impact of multiperiod planning horizons on portfolios and asset prices in a dynamic CAPM May 2004
507.	Dirk Simons	Quasirentenansätze und Lerneffekte September 2003	521.	Stefan Wielenberg	Bedingte Zahlungsverprechen in der Unternehmenssanierung Juni 2004
508.	Dirk Simons Dirk Biskup	Besteht ein Bedarf nach Dritthaftung des gesetzlichen Jahresabschluss- prüfers? September 2003	522.	Sören Scholz, Ralf Wagner	The Quality of Prior Information Structure in Business Planning - An Experiment in Environmental Scanning - August 2004
509.	Tomoo Kikuchi	A Note on Symmetry Breaking in a World Economy with an International Financial Market., October 2003	523.	Jan Thomas Martini Claus-Jochen Haake	Negotiated Transfer Pricing in a Team-Investment Setting October 2004
510.	Fred G. Becker Oliver Krahl	Explorative Studie zur Personalein- führung bei Unternehmen in OWL: Ergebnisübersicht Oktober 2003	524.	Reinhold Decker	Market basket analysis by means of a growing neural network November 2004
511.	Martin Feldmann Stephanie Müller	Simulation von Reentrant Lines mit ARENA: Ergebnisse eines Projektes zur Betriebsinformatik Januar 2004	525.	Reinhold Decker Sören Scholz	Wie viel darf guter Service kosten? Einkaufsstättenbedingte Preiswahr- nehmung im Selbstmedikationsmarkt November 2004
			526.	Fred G. Becker Roman Bobrichtchev Natascha Henseler	Ältere Arbeitnehmer und alternde Belegschaften: Eine empirische Studie bei den 100 größten deutschen Unternehmen Dezember 2004
			527.	Jan Wenzelburger Hans Gersbach	Risk Premia in Banking and the Macroeconomy" December 2004

Diskussionspapiere der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften ab Nr. 441/2000

					September 2005
528.	Joachim Frohn, Chen Pu	Alternative ökonomische Zeitverwendungsmodelle Dezember 2004	544.	Thomas Braun	The impact of taxation on upper and lower bounds of enterprise value October 2005
529.	Stefan Niermann Joachim Frohn	Standortfaktoren und ihre Bedeutung für das Abwandern von Unternehmen	545.	Christoph Wöster	Replication in Consistent Binomial Models November 2005
530.	Christoph Wöster	Constructing Arbitrage-free Binomial Models December 2004	546.	Thomas Braun	Asymmetrische Information, Beteili- gungsfinanzierung und drohende Überschuldung Dezember 2005
531.	Fred G. Becker, Natascha Henseler u.a.	Fremdmanagement in Familienunternehmen Januar 2005	547.	Volker Böhm, Tomoo Kikuchi, George Vachadze	Welfare and the Role of Equity in an Economy with Capital Accumulation. December 2005
532.	Andreas Scholze	Die Bestimmung des Fortführungs- werts in der Unternehmensbewertung mithilfe des Residualgewinnmodells Februar 2005	548.	Volker Böhm, Thorsten Pampel, Jan Wenzelburger	On the stability of balanced growth December 2005
533.	Marten Hillebrand Jan Wenzelburger	On the Dynamics of Asset Prices and Portfolios in a Multiperiod CAPM" February 2005	549.	Jan Wenzelburger Hans Gersbach	Sophistication in Risk Management and Banking Stability: The Long Term February 2006
534.	Jan Thomas Martini	Transfer Pricing for Coordination and Profit Determination: An Analysis of Alternative Schemes February 2005	550.	Jan Wenzelburger Hans Gersbach	Sophistication in Risk Management and Banking Stability: The Short Term February 2006
535.	Klaus Wersching	Innovation and Knowledge Spillover with Geographical and Technological Distance in an Agentbased Simulation Model May 2005	551.	Volker Böhm, Tomoo Kikuchi, George Vachadze	On the Role of Equity for the Dynamics of Capital Accumulation May 2006
536.	Anne Chwolka Jan Thomas Martini Dirk Simons	Accounting-Data-Based Transfer Prices in a Team-Investment Setting May 2005	552.	Andreas Scholze	Buchwertorientierte Finanzierungs- politik in der Unternehmensbewer- tung Juni 2006
537.	Sören W. Scholz Ralf Wagner	Autonomous Environmental Scanning on the World Wide Web June 2005	553.	Volker Böhm George Vachadze	Endogenous Inequality of Nations through Asset Market Integration August 2006
538.	Thorsten Pampel	On the convergence of balanced growth in continuous time July 2005	554.	Tomoo Kikuchi	Inequality of Nations and Endogenous Fluctuations in a Two Country Model August 2006
539.	Fred G. Becker Michael K. Ruppel	Karrierestau - Ein Problem von Führungskräften wie Organisationen Juli 2005	555.	Volker Böhm, George Vachadze	Credit Risk and Symmetry Breaking Through Financial Market Integration August 2006
540.	Li Xihao Jan Wenzelburger	Auction Prices and Asset Allocations of the Electronic Equity Trading System <i>Xetra</i> August 2005	556.	Tomoo Kikuchi	"International Asset Market, Nonconvergence, and Endogenous Fluctuations" September 2006
541.	Volker Böhm Luca Colombo	Technology Choice with Externalities - A General Equilibrium Approach August 2005	557.	Hermann Jahnke, Stefan Wielenberg, Heinrich Schumacher.	Integration von in- und externem Rechnungswesen in mittelständisch strukturierten Unternehmen: Aktueller Stand und Perspektiven unter dem Eindruck der Einführung der Internationalen Rechnungs- legungsstandards September 2006
542.	Martin Feldmann Dirk Biskup	On lot streaming with multiple products August 2005			
543.	Christoph Wöster	Die Ermittlung des Conversion Factors im Futures-Handel			