

Gesellschaft für Controlling e. V.



**Prof. Dr. Thomas Reichmann
Universität Dortmund**

Beiträge zum Controlling
Nr. 81

**Einzelgesellschaftliche Rechnungslegung nach dem
Bilanzmodernisierungsgesetz –
Neue Anforderungen für Controller?**

*Prof. Dr. Peter Lorson, Prof. Dr. Winfried Melcher,
Prof. Dr. Horst Zündorf*

**Institut für Controlling (GfC)
44227 Dortmund**

Einzelgesellschaftliche Rechnungslegung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Neue Anforderungen für Controller?

Prof. Dr. Peter Lorson, Prof. Dr. Winfried Melcher, Prof. Dr. Horst Zündorf

Der Gesetzgeber verfolgt mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vier Zielsetzungen: Deregulierung, Konservierung der Prinzipien des deutschen Bilanzrechts und Umsetzung von EU-Richtlinien sowie Schaffung einer dauerhaften und kostengünstigeren Alternative zu den IFRS. Der Beitrag nimmt diese größte Reform des Handelsbilanzrechts seit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz von 1985 (BiRiLiG) zum Anlass, Anpassungs- und Erweiterungsbedarf in den Aktionsfeldern der Controller aufzuzeigen. Im Fokus stehen im Grunde Informationsbedarf, Vorkontrollsysteme und das Management-Reporting sowie primär Neuregelungen im Einzelabschluss.

1. Einführung

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG; BGBl. I. vom 28.05.2009, S. 1102ff) erfolgt eine umfassende HGB-Modernisierung nach jahrelanger kontroverser Diskussion (vgl. *Ernst/Seidler*, 2009). Kernanliegen der Bilanzrechtsmodernisierung sind Deregulierung (Entlastung der Unternehmen durch Erleichterungen bei der Rechnungslegung), Konservierung (Bewahrung der Prinzipien des deutschen Bilanzrechts, d.h. handelsrechtlicher Jahresabschluss als Grundlage der Ausschüttungsbemessung und Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung), Harmonisierung (Umsetzung von EG-Richtlinien – Abänderungs- und Abschlussprüferrichtlinie) sowie Internationalisierung (Schaffung einer dauerhaften und kostengünstigeren Alternative zu den IFRS).

Prof. Dr. *Peter Lorson*, Inhaber des Lehrstuhls Unternehmensrechnung und Controlling, Universität Rostock; Prof. Dr. *Winfried Melcher*, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater u. Partner der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Berlin) und Honorarprofessor für Wirtschaftsprüfung, Universität Rostock; Prof. Dr. *Horst Zündorf*, Inhaber des Lehrstuhls Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und externes Rechnungswesen, Universität Hamburg.

Das Bündel der Neuerungen (vgl. statt vieler *Ernst, Ch./Naumann, K.-P.*, 2009; *Küting, K./Pfitzer, N./Weber, C.-P.* (Hrsg.), 2009; *Schruff, W./Melcher, W.* (Hrsg.), 2009; vgl. auch *Lorson, P./Zündorf, H.*, 2009) tritt vollumfänglich für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, in Kraft und hat gewichtige Auswirkungen auf die Controllerarbeit (vgl. hierzu insgesamt *ICV-Facharbeitskreis „Controlling und IFRS“* (Hrsg.), 2009).

Das BilMoG verändert das Verhältnis der Teilgebiete des Rechnungswesens, stellt andere Anforderungen an Controller als Informationsdienstleister für die Rechnungslegung und hat Konsequenzen für das rechnungslegungsgestützte Management-Reporting. Diese Aspekte ziehen sich durch die nachstehenden Ausführungen. Besonderheiten der Konzernrechnungslegung und Branchenbesonderheiten (z.B. von Kreditinstituten) werden nicht betrachtet.

2. Veränderungen im Rechnungswesengefüge

Veränderungen im Gesamtkonzept des Rechnungswesens betreffen das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach nationalem Recht sowie das Verhältnis von Jahresabschlüssen nach HGB und IFRS. Sie betreffen auch die Frage, ob das BilMoG einen Beitrag zur Konvergenz des externen Rechnungswesens leistet (vgl. unter anderem zu diesem Aspekt der Konvergenz umfassend *Lorson, P./Melcher, W./Zündorf, H.*, 2010).

Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz

Das Konservierungsziel weckt die Erwartung nach verbesserten Möglichkeiten der Erstellung einer so genannten Einheitsbilanz. Darunter versteht man die bei kleinen und mittleren Unternehmen verbreitete Praxis, eine Bilanz zu erstellen, die zugleich als Handelsbilanz und als Steuerbilanz deklariert wird. Die Basis hierfür bildet § 5 Abs. 1 EStG. Demnach ist die Steuerbilanz nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aufzustellen, sofern das Steuerrecht keine eigenständigen Regelungen enthält (vgl. umfassend zu dem qualifizierten Gesetzesvorbehalt *Kirchhof, G.*, 2009). Das BilMoG wird der Erwartung der Stärkung der Einheitsbilanz einerseits gerecht. So werden zahlreiche Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanzrecht beseitigt. Andererseits führt das BilMoG auch zu Neuerungen im HGB, die nicht mit dem Steuerbilanzrecht verträglich sind. Hierzu zählt die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit für subventionierende Steuervergünstigungen. Vor Geltung des BilMoG mussten steuerliche Wahlrechte zuvor auch in der Handelsbilanz ausgeübt werden, um steuerliche Anerkennung zu finden. Nunmehr existieren die entspre-

chenden Öffnungsklauseln im HGB nicht mehr. Zudem sind nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG steuerrechtliche Wahlrechte autonom in der Steuerbilanz ausübbar, sofern entsprechende Verzeichnisse geführt werden. Die **Unmöglichkeit einer Einheitsbilanz** resultiert weitergehend vor allem aus den Regelungen zu latenten Steuern (§ 274 HGB), zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes über die wirtschaftliche Nutzungsdauer (Begründungspflicht bei einer Nutzungsdauer von mehr als 5 Jahren nach § 285 Nr. 13 HGB), zum (wahlweisen) Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen (§ 248 Abs. 2 HGB), zur Berücksichtigung von Kostentrends bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrags von Rückstellungen (§ 253 Abs. 1 HGB), zur Abzinsung von Rückstellungen nach den Bundesbankvorgaben (§ 253 Abs. 2 HGB), zu Pensionsrückstellungen und Deckungsvermögen (§ 246 Abs. 2 HGB) sowie zur Währungsumrechnung (§ 256a HGB).

Angesichts vertiefter konzeptioneller Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz sowie der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung zur formellen Maßgeblichkeit (weitgehende Aufhebung; *Entwurf eines BMF-Schreibens*, 2009) ist grundsätzlich eine organisatorische **Trennung der handels- und steuerrechtlichen Buchführung** zu prüfen. Die Zulässigkeit einer autonomen Ausübung von GoB-konformen Wahlrechten in der Steuerbilanz macht eine von der Handelsbilanz losgelöste Steuerbilanzpolitik möglich, die mit einer erhöhten betriebswirtschaftlichen Aussagekraft der Handelsbilanz einhergeht. Eine flankierende organisatorische Trennung der Buchführung wäre insoweit konsequent und mit Erleichterungen bei der Vorbereitung steuerlicher Betriebsprüfungen verbunden.

Verhältnis von Einzel- und Konzernabschluss

Bedeutsam sind die Neuregelungen des BilMoG, die die **rechtsformbedingten Bilanzierungsunterschiede** zwischen Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften **eliminieren** sowie das **HGB an die IFRS annähern**, ohne – von Ausnahmen abgesehen – eine einheitliche Bilanzierung (HGB = IFRS) zu ermöglichen (vgl. Tabelle 1).

Beseitigung rechtsformbedingter Bilanzierungsunterschiede durch das BilMoG	Annäherungen des HGB an die IFRS
<ul style="list-style-type: none"> • Abschaffung des Wahlrechts zur außerplanmäßigen Abschreibung im Nicht-Finanzanlagevermögen gemäß § 253 Abs. 2 HGB a.F. i.V. m. § 279 HGB a.F.; • Abschaffung der Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung gemäß § 253 Abs. 4 HGB a.F. • Abschaffung des Zuschreibungswahlrechts bei Wegfall der Gründe gemäß § 253 Abs. 5 HGB a.F. • Abschaffung des Wahlrechts zur Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen gemäß § 269 HGB a.F. 	<ul style="list-style-type: none"> • Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit; • Neuregelung der latenten Steuern (§ 274 HGB); • Aktivierungspflicht für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert im Einzelabschluss (§ 246 HGB); • Wegfall des Aktivierungswahlrechts für als Aufwand verrechnete Zölle und Verbrauchssteuern (§ 250 Abs. 1 HGB a.F.); • künftiges Aktivierungswahlrecht für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB); • Abschaffung der Aufwandsrückstellungen gemäß § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a.F.; • Wegfall des Abschreibungswahlrechts auf den in naher Zukunft erwarteten niedrigeren Wert (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a.F.); • Unzulässigkeit des Hifo-Verfahrens (§ 256 HGB); • Anhebung der Wertuntergrenze der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB); • Neuregelung von Bewertung und Ausweis von Pensionsrückstellungen (§§ 246 und 253 Abs. 1 und 2 HGB) sowie Rückstellungen allgemein; • Kodifizierung der Währungsumrechnung (§ 256a HGB)).

Tab. 1: Neuregelungen – Beispiele

Im Ergebnis werden die einzelgesellschaftliche und die konzernbezogene Rechnungslegung vereinfacht.

3. Implikationen ausgewählter Einzelvorschriften

Überblick

Einen Überblick über ausgewählte Einzelvorschriften mit **potentieller** Controller- bzw. Controllingrelevanz enthält die nachfolgende Tabelle 2 (modifiziert entnommen aus *Lorson, P./Melcher, W./Zündorf, H.*, 2009, S. 53-55). Nach konzisen Erläuterungen hierzu (vgl. *Ebenda*, S. 55-63 sowie die Begründungen des Gesetzgebers in *Ernst, Ch./Naumann, K.-P.*, 2009) ist ausführlicher auf den Themenkomplexe der Entwicklungskosten einzugehen.

Regelung	Potenzielle Controllerelevanz
Wirtschaftliche Zurechnung (§ 246 Abs. 1 HGB)	Kriterien zur Abwägung von Chancen und Risiken insbesondere bei Leasing
Derivativer Goodwill (§ 285 Nr. 13 HGB)	Nutzungsdauerbestimmung u.a. gemäß <ul style="list-style-type: none"> • Art und Bestandsdauer der Zielobjekts, • Branchenbesonderheiten (auch unter Berücksichtigung von Absatz- und Beschaffungsmärkten sowie wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und Wettbewerberreaktionen), • Produktlebenszyklen, • Laufzeit von Absatz- oder Beschaffungsverträgen, • Verhalten wichtiger Mitarbeiter des erworbenen Unternehmens, die voraussichtliche Tätigkeit von wichtigen Mitarbeitern
Deckungsvermögen (§ 246 Abs. 2 HGB)	Ermittlung von beizulegenden Zeitwerten, Steuerung der Unternehmensgröße, Beeinflussung von Personal- und Zinsaufwand
Selbst geschaffenes immaterielles Anlagevermögen (§ 248 Abs. 2 HGB)	Abgrenzung der Forschungs- und Entwicklungsphase bei Wahrung branchenüblicher Relationen; Einrichtung eines Projektcontrolling
Rückstellungen (§ 253 Abs. 1 und 3)	Informationsbereitstellung (Zinssätze der Bundesbank, Kostentrends; unterschiedliche Bewertungen für Handels-, Steuer- und IFRS-Bilanz)
Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)	Identifikation von Grundgeschäften, Auswahl von Sicherungsinstrumenten, Auswahl adäquater Effektivitätstests, Datenbeschaffung für Effektivitätstests und die Einrichtung von Dokumentations- und Überwachungssystemen
Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 und 2a HGB)	Anhebung der handelsrechtlichen Wertuntergrenze mit potentiellen Auswirkungen auf die Informationsbereitstellung bei eigenständiger Bilanzpolitik in Handels- und Steuerbilanz sowie nicht steuerrechtlich zulässigen Abschreibungsverfahren
Beizulegende Zeitwerte (§ 255 Abs. 4 HGB)	Standardisierte Marktpreisbereitstellung, Methodendatenbanken zu Bewertungsmodellen sowie deren Verbreitung
Fremdwährungsumrechnung (§ 256a HGB)	Einheitliche Bereitstellung von Devisenkassamittelkursen, ggf. volatilere Teilergebnisse
Latente Steuern (§ 274 HGB)	Tools zur Erfassung latenter Steuern nach dem bilanzorientierten temporary concept; Werthaltigkeitsberechnungen für Verlustvorträge; Anpassung von IT-Systemen an geänderte Ausweisvorschriften
Rechnungslegungs- und Unternehmensführungsprozess (§ 289 Abs. 5 HGB)	Reorganisation zur Wahrung der Einheit von Bilanzierung und Erfassung von angabepflichtigen Sachverhalten; Analyse, evtl. Reorganisation und Dokumentation in Bezug auf Risiken im Rechnungslegungsprozess (in Zusammenarbeit mit der internen Revision)

Tab. 2: Ausgewählte Einzelnormen mit potenzieller Controllingrelevanz

Die Kodifizierung des **wirtschaftlichen Eigentums** soll – so die Regierungsbegründung – die Leasingbilanzierung in der Handelsbilanz nach den steuerlichen Erlassen nicht ändern. Allerdings wird es nun im Schrifttum auch für möglich gehalten, hiervon abzuweichen (vgl. Kühne, E./Melcher, W. (2009), S. 15-19; Pfirmann, A./Schäfer, R., 2009, S. 129-131) und einen eigenen Kriterienkatalog zur Würdigung der wirtschaftliches Eigentum begründenden Chancen und Risiken zu entwickeln, der ggf. IAS 17 nachgebildet ist.

Die künftige Aktivierungspflicht für einen **derivativen Geschäfts- oder Firmenwert** im Einzelabschluss macht die Ermittlung von Zeitwerten der übernommenen Vermögenswerte und Schulden unumgänglich. Bei der Methodenauswahl und Informationsbeschaffung sollten Controller aufgrund ihrer Kompetenz in der Anwendung von Planungstools eingebunden werden. Zudem muss eine planmäßige Nutzungsdauer bestimmt (§ 253 Abs. 3 HGB) und sorgfältig begründet werden (§ 285 Nr. 13 HGB). Dies erfordert eine Abstimmung mit der mittel- und langfristigen sowie mit der strategischen Planung, deren Daten im Regelfall von Seiten des Controlling vorgehalten werden.

Insolvenzfeste Pensionsverpflichtungen tilgende Vermögensgegenstände (sog. **Deckungsvermögen**) sind zum beizulegenden Zeitwert am Bilanzstichtag zu bewerten und mit **Pensionsrückstellungen** zu saldieren (§ 247 Abs. 2 HGB), wobei ein Aktivüberhang des Deckungsvermögens über die Pensionsrückstellungen gesondert ausweispflichtig (§ 266 Abs. 2 E. HGB) und – unter Berücksichtigung passiver latenter Steuern – ausschüttungsgesperrt ist (§ 268 Abs. 8 HGB). Damit verbunden ist die Saldierung der jeweiligen Wertänderungen von Deckungsvermögen und Pensionsrückstellungen. Die entsprechende Saldierung von Aufwendungen und Erträgen wirkt unter anderem auf die Höhe des Personalaufwands, der somit im Zeitablauf nicht mehr ohne Weiteres vergleichbar ist. Neben der Aufwands- und Ertragsstruktur wird auch die Bilanzsumme als ein Maß der Unternehmensgrößenklasse (§ 267 HGB) beeinflusst. Zudem werden zur IFRS-Konzernrechnungslegung verpflichtete Unternehmen künftig drei unterschiedliche Werte zu Pensionsrückstellungen bzw. bezüglich des damit verbundenen Periodenaufwands ermitteln müssen, da sich die Vorschriften nach HGB, EStG und IFRS zum Teil gravierend unterscheiden (vgl. Tabelle 3). Hieraus ergeben sich besondere Anforderungen für die Abschlussplanung (Einholung von drei Gutachten) und die Dateninterpretation bzw. Auswahl relevanter Informationen für die Unternehmenssteuerung.

Kriterien	Normensystem	HGB	EStG	IFRS
Verfahren		Nicht vorgeschrieben	Steuerliches Teilwertverfahren	Ansammlungsbarwertverfahren
Zins		Gemäß RückAbzinsV: Fristadäquat oder 15-Jahres-Zins	6%	Frist- und Risikoadäquat (erstrangige Industrielanien)
Berücksichtigung von Kostentrends		Pflicht	Verbot	Pflicht
Saldierung mit Deckungsvermögen		Pflicht	Verbot	Pflicht
Ausweis des Aktivüberhangs		Unbeschränkt	n/a	Ggf. beschränkt

Tab. 3: Synopse zur Rückstellungsbilanzierung nach HGB, EStG und IFRS (vereinfacht)

Wertmaßstab für die Zugangs- und Folgebewertung von **Rückstellungen** bildet der (künftige) Erfüllungsbetrag. Übersteigen die Restlaufzeiten ein Jahr, ist eine Abzinsung gemäß *RückAbzinsV* (vom 18.11.2009) mit dem von der Bundesbank ermittelten Durchschnittszins der letzten sieben Jahre vorzunehmen (vgl.

http://www.bundesbank.de/statistik/statistik_zinsen.php#abzinsung).

Die Bundesbank veröffentlicht monatlich – für bestimmte Zeitfenster geltende – Zinssätze für die ganzjährigen Laufzeiten von einem Jahr bis 50 Jahre. Controller können diesbezüglich die Bilanzierer durch eine standardisierte Informationsbereitstellung und deren Aktualisierung im Intranet unterstützen, sollten aber zugleich sicherstellen, dass diese Zinssätze nicht anderweitig genutzt werden.

Parallel dazu werden entsprechende Kostentrends in Abstimmung mit der Unternehmensplanung benötigt, wie Personalkosteninformationen (Gehaltstrends und Rententrends) zur Bewertung von Pensionsrückstellungen oder Gehaltstrends und sonstige Kostenentwicklungen bei Sachleistungsverpflichtungen (z.B. Rückbauverpflichtungen oder Gewährleistungsverpflichtungen). Dieser Mix aus ungeglätteten Kostentrends und durchschnittlichen (unter anderem inflationsinduzierten) Zinssätzen wird für eine höhere Volatilität führen und ggf. die Aussagefähigkeit im Zeitvergleich beeinflussen. Dies gilt für Pensionsrückstellungen in besonderem Maße. Zumal hier das Wahlrecht besteht, statt der effektiven Laufzeiten der Zusagen in bestimmten Fällen eine fiktive Restlaufzeit von 15 Jahren zu wählen.

Ein Wahlrecht zur Bildung von **Bewertungseinheiten** (Zusammenfassung von Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten) wird erstmals durch das BilMoG kodifiziert. Präzise Normen zum Hedge Accounting enthält das neue Bilanzrecht aber nicht. Diese sollen im Dialog zwischen Unternehmen und Abschlussprüfer entwickelt werden (vgl. *Ernst, Ch./Naumann, K.-P.*, 2009, S. 94). Letztlich werden diese Unternehmen, wie auch die nicht-prüfungspflichtigen Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften, sich primär an der bisherigen steuerlichen Praxis orientieren müssen. Die IFRS sind hierzu deshalb weniger geeignet, weil sich die Bilanzierungsmethoden unterscheiden und der Kreis der Grundgeschäfte nach IFRS enger gefasst wird als nach HGB (einschließlich aller Warentermingeschäfte). Controller könnten bei diesem Bilanzierungsfeld in Bezug auf die Identifikation von Grundgeschäften, Auswahl von Sicherungsinstrumenten, Auswahl adäquater Effektivitätstests, Datenbeschaffung für Effektivitätstests und die Einrichtung von Dokumentations- und Überwachungssystemen eingebunden werden.

Im neuen HGB wird die Wertuntergrenze der **Herstellungskosten** auf das steuerliche Niveau angehoben. Gleichwohl können die verbleibenden Wahlrechte wohl künftig in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden (vgl. *Pfirmann, A./Schäfer, R.*, 2009, S. 127). Zudem dürfen rein steuerliche Abschreibungen keinen Eingang in die Handelsbilanz finden. Neben den damit verbundenen Abgrenzungs- und Trennungsfragen ist es aus Controllersicht bedeutsam, dass für die Bestandsbewertung künftig eine Teilkostenrechnung (auf Basis variabler Kosten) nicht mehr ausreicht. Dadurch könnten die Befürworter einer Vollkostenrechnung Auftrieb erhalten und anregen, aus Gründen einer (vermeintlichen) Kostenwirtschaftlichkeit auf eine parallele Teilkostenrechnung auf Basis von variablen Kosten neben der für

Aktivierungszwecke notwendigen Vollkostenrechnung zu verzichten. Dies hätte das Fehlen von relevanten Kosteninformationen für kurzfristige Entscheidungen sowie die Unmöglichkeit einer kurzfristigen Erfolgsprognose zur Folge. Erfolgsrechnungen werden durch eine Proportionalisierung der Fixkosten bei Auseinanderfallen von Produktions- und Absatzmenge durch den sog. Verkauf von Fixkosten ans Lager (Bestandsaufbau) bzw. Verkauf von Fixkosten vom Lager (Bestandsabbau) verzerrt (vgl. zu einer Beispielrechnung *Radinger, G.*, 2009, S. 204ff.). Tabelle 4 zeigt eine Gegenüberstellung der Bestandteile der Herstellungskosten nach HGB n.F. und EStG, die bisher noch unterschiedlich waren.

Kriterien	Normensystem	HGB a.F.	HGB n.F.	EStG
Materialeinzelkosten		Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten		Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung		Pflicht	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten		Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten		Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Wertverzehr des zur Herstellung genutzten Anlagevermögens				
<ul style="list-style-type: none"> • Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände • Andere Vermögensgegenstände 		Verbot Wahlrecht	Pflicht Pflicht	Verbot Pflicht
Aufwendungen für				
<ul style="list-style-type: none"> • Soziale Einrichtungen • Freiwillige soziale Leistungen • Betriebliche Altersversorgung 		Wahlrecht Wahlrecht Wahlrecht	Wahlrecht Wahlrecht Wahlrecht	Wahlrecht Wahlrecht Wahlrecht
Allgemeine Verwaltungskosten		Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht
Herstellungskostenbezogene Fremdkapitalkosten		Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht
Vertriebskosten		Verbot	Verbot	Verbot
Forschungskosten		Verbot	Verbot	Verbot

Tab. 4: Synopse zur Herstellungskostenermittlung nach HGB und EStG (vereinfacht)

Bestimmte Normen schreiben die **Bewertung** von Bilanzposten **zum beizulegenden Zeitwert** (§ 255 Abs. 4 HGB) vor, der nicht zwangsläufig dem unverändert in anderen Fällen geforderten niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 HGB) entspricht. Anwendungsfälle bilden z.B. das Deckungsvermögen, das Hedge Accounting, die erfolgswirksame Umrechnung von kurzfristigen Fremdwährungssachverhalten und die Bewertung des Reinvermögens im Rahmen der Ermittlung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts. Dabei sind bevorzugt Marktwerte auf einem aktiven Markt heranzuziehen. Ersatzweise ist auf anerkannte Bewertungsmethoden zurückzugreifen. Fehlen solche, ist auf die Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungswerten auszuweichen. Controllerinput und -knowhow könnte hier in Bezug auf die Marktpreisbereitstellung, die Methodenkompetenz und Datenermittlung bei Bewertungsmethoden sowie die Dokumentation anerkannter Bewertungsmethoden benötigt werden.

Durch das BilMoG wird erstmals die Währungsumrechnungsmethode kodifiziert (§ 256a HGB). Neu ist die nun zwingende Verwendung des Devisenkassamittelkurses einheitlich für Passiva und Aktiva. Zudem müssen kurzfristige Fremdwährungsposten – ggf. unter Außerachtlassung des Realisationsprinzips – stichtagsbezogen umgerechnet werden. Das Control-

ling hat also künftig andere (weniger) Informationen bereitzustellen. Zudem werden durch die Vereinfachung des einheitlichen Kurses die Zeitwerte nur noch approximiert, und durch die teilweise Realisierung unrealisierter Gewinne können die Volatilitäten im Bereich der sonstigen betrieblichen Aufwendungen und sonstigen betrieblichen Erträge zunehmen.

Auf die Änderungen im **Bilanzgliederungsschema** (§ 266 HGB) ist mit Anpassungen der IT-Systeme zu reagieren. Zudem sind wohl auch Kennzahldefinitionen anzupassen. Relevante Bilanzierungsfelder sind: Aktivierung selbst geschaffener Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Wahlrecht), ausstehende Einlagen auf das Gezeichnete Kapital (offene Saldierung auf der Passivseite), eigene Anteile (offene Saldierung auf der Passivseite) und das Deckungsvermögen (Saldierung oder Sonderausweis eines Aktivüberhangs als letzter Posten). Zudem müssen Kapitalgesellschaften etwaige latente Steuern gesondert als vorletzten Posten der Aktiv- bzw. Passivseite ausweisen.

Durch das BilMoG wird das Konzept der **latenten Steuern** (§§ 274 und 306 HGB) auf nicht-permanente Bilanzierungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie für den Konzernabschluss geändert (bilanzorientiertes temporary concept (wie nach IFRS) statt bisherigem GuV-orientierten timing concept) – unter Beachtung des Diskontierungsverbots. Kleine Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften müssen künftig weiterhin passive latente Steuern nur erfassen, wenn diese zu Rückstellungstatbeständen im Sinne von § 249 Abs. 1 HGB führen. Anders als bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften bleibt es wohl bei Personenhandelsgesellschaften weiterhin beim Ausweis als Rückstellung (entgegen § 266 HGB). Trotz bestehender Wahlrechte werden nicht kleine Unternehmen ihre Systeme auf die Ermittelbarkeit und Dokumentierbarkeit von latenten Steuern umfassend anpassen müssen. Controllerunterstützung könnte insbesondere in Bezug auf Werthaltigkeitsprüfungen bei bestehenden Verlustvorträgen angezeigt sein. Die Werthaltigkeit bemisst sich nach dem hiermit verrechenbaren zukünftigen steuerlichen Einkommen. Dabei darf der Planungszeitraum fünf Jahre nicht übersteigen (vgl. im Einklang mit der Regierungsbegründung E-DRS-24, Tz. 18; a.A. IDW ERS HFA 27, Tz. 14). Die besondere Herausforderung besteht zumeist darin, dass eine originäre (mehrjährige) Steuerplanung in der Praxis bislang kaum anzutreffen ist. Insofern ist in Abstimmung mit der Steuerabteilung die verbreitete finanz- oder ergebnisorientierte mittelfristige Unternehmensplanung auf die Größe Steuerliches Einkommen überzuleiten. Die hierbei vollzogenen Schritte und genutzten Methoden müssen nachvollziehbar und prüfungsfest sein.

Das HGB in der Fassung des BilMoG sieht gegenüber dem HGB a.F. künftig **ausführlichere und zusätzliche Angabepflichten** vor. Der Umfang des Anhangs und des Lageberichts wird zunehmen. Neben organisatorischen Auswirkungen (parallele, statt sukzessiver Erstellung von Rechenwerken und Anhang) stellen auch die inhaltlichen Anforderungen die Auskunftsbereitschaft und -fähigkeit der Unternehmen auf die Probe:

- Beispiele für Angabepflichten im **Anhang** sind: die Aufschlüsselung des von dem Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechneten Gesamthonorars (§ 285 Nr. 17 HGB); nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommene wesentliche Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen (§ 285 Nr. 21 HGB); auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist (§ 285 Nr. 29 HGB).
- Beispiele für Angabepflichten im **Lagebericht** (§§ 289, 289a) sind die Angaben zu wesentlichen Merkmalen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems (IKS/RMS) im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess, sofern ein solches existiert (§ 289 Abs. 5 HGB) und die Erklärung der Unternehmensführung zum Corporate Governance Kodex, zu Unternehmenskodizes sowie zur Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat nach § 289a HGB.

Das Controlling kann bei der Festlegung der Informationspolitik und bei vorsorglichen Gestaltungen eingebunden werden. Zusammen mit internen Revisoren können Controller auch im Falle einer etwaigen Errichtung eines IKS/RMS Hilfestellung bieten. Wie gesehen, bieten die Neuregelungen vielfach mehr oder minder fundamentale Ansatzpunkte für eine Zusammenarbeit zwischen Bilanzern und Controllern.

Im Folgenden wird ein Bilanzierungsfeld ausführlicher gewürdigt werden: Die Entwicklungskosten von selbst geschaffenen Vermögensgegenständen.

Aktivierung von Entwicklungskosten (bei selbst geschaffenen Vermögensgegenständen)

§ 248 Abs. 2 HGB n.F. gewährt ein Wahlrecht, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu aktivieren, sofern es sich nicht um „selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens“ (Satz 2) handelt. Eine Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts ist insbesondere bei Unternehmen in Betracht zu ziehen, die ihre Geschäfts-

tätigkeit im internationalen Vergleich darstellen müssen. Weitere Voraussetzungen werden sein, dass es etwa nach IFRS branchenüblich ist, selbst geschaffene Vermögenswerte auszuweisen, aber nur ein HGB-Abschluss erstellt werden soll. Sofern nur nationale Adressaten durch die Aktivierung umfassender über die wirtschaftliche Lage informiert werden sollen, ist zu bedenken, dass ein beachtenswerter Teil der Öffentlichkeit dem Wahlrecht kritisch gegenübersteht (vgl. nur *Küting, K./Pfirmann, A./Ellmann, D.*, 2009). Dies wurde vor allem im Rahmen der öffentlichen Anhörung zum BilMoG im Rechtsausschuss deutlich. Die Skepsis gründet sowohl auf Zweifeln daran, dass Unternehmensleitungen freiwillig Einblick in ihre Bemühungen zum Aufbau von Erfolgspotentialen geben werden, als auch auf den erheblichen Ermessensspielräumen. Folgerichtig haben Banken und Ratingagenturen angekündigt, die Wahlrechtsausübung im Rahmen ihrer bilanzanalytischen Aufbereitungen wieder zu eliminieren, auch um eine (weitgehende) Vergleichbarkeit mit Unternehmen im Jahr der Aktivierung und in Folgeperioden herzustellen, die selbst geschaffene Vermögensgegenstände nicht aktivieren.

Das Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten soll grundsätzlich ausübbar sein, sofern das Entstehen eines Vermögensgegenstands überwiegend wahrscheinlich ist. Ermessensspielräume bestehen, weil Entwicklungskosten nicht eindeutig von mit einem Aktivierungsverbot belegten Forschungskosten zu trennen sind (vgl. Tabelle 5), ein einheitlicher Vermögensgegenstandsbegriff im Schrifttum fehlt und die überwiegende Entstehenswahrscheinlichkeit eine gewisse Subjektivität erfordert. Die Gestaltungsspielräume werden nur in engen Grenzen durch das Stetigkeitsprinzip im Zeitablauf beschränkt, weil der Übergangszeitpunkt von der Forschungs- in die Entwicklungsphase einzelfallbezogen zu untersuchen ist. Alle danach anfallenden Herstellungskosten für Güter, wie Materialien, Produkte, geschützte Rechte oder auch ungeschütztes Knowhow oder Dienstleistungen, sowie für Verfahren in einem weiten Sinne, wie Produktions- und Herstellungsverfahren oder entwickelte Systeme sind aktivierungs- und als selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte – nicht aber analog zu Anlagen im Bau – ausweispflichtig (vgl. zur Bewertung Tabelle 4). Nach Abschluss der Entwicklung sind in der Vermarktungsphase planmäßig und ggf. außerplanmäßige Abschreibungen bei dauerhafter Wertminderung sowie Zuschreibungen bei Wegfall der Gründe zu erfassen. Dabei werden die planmäßigen Abschreibungen der Entwicklungskosten über die wirtschaftliche Nutzungsdauer zu Herstellungskostenbestandteilen der hiermit erstellten Produkte. Die Aktivierungen/Werterhöhungen und -minderungen werden angesichts des Aktivierungsverbots für Entwicklungskosten in der Steuerbilanz zudem von der Bil-

dung/Erhöhung und Herabsetzung von passiven latenten Steuern sowie einer um die passiven latenten Steuern gekürzten Ausschüttungssperre begleitet.

	Forschung (§ 255 Abs. 2a Satz 3HGB)	Graubereich (§ 255 Abs. 2a Satz 4HGB)	Entwicklung (§ 255 Abs. 2a Satz 2HGB)
Legaldefinition	„Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können“	„... Forschung und Entwicklung (können) nicht verlässlich voneinander unterschieden werden“	„Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.“
Rechtsfolge	Nichtaktivierung	Nichtaktivierung	Aktivierungspflicht
Controllingsicht	Eher Grundlagenforschung	Definiertes Entwicklungsprojekt	Beginn: höchstwahrscheinliche Vermögensgegenstandsentstehung abschbar Ende: Markt- bzw. Einsatzreife
Angabepflicht im Anhang (§ 285 Nr. 22 HGB)	Gesamtbereich der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs (=Grundlagenforschung + Graubereich + aktivierungsfähige Entwicklungskosten (aktivierte und nicht aktivierte) sowie Davon-Angabe des aktivierten Betrags.		

Tab. 5: Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

Auf die Controllerarbeit hat die wahlweise Aktivierung von Entwicklungskosten wesentliche Konsequenzen. Neben den bereits angesprochenen Feldern der Kennzahlenanpassung/Dateninterpretation und der latenten Steuern sind dies (vgl. ausführlich *Wulf, I./Schmidt, W.*, 2009, S. 100 f. bzw. 103 ff.):

- Implementierung einer Projektorganisation: Mit dem Ziel einer verursachungsgerechten Kostenzurechnung sind Kostenstellen oder Kostenträger so anzulegen, dass eindeutige Leistungsparameter in einem Lastenheft vereinbart sowie Einnahmen und Ausgaben zugeordnet werden können. Abgrenzungsfragen sind vom Kostenstellenleiter bzw. bei entsprechender Größenordnung in Kooperation mit dem Controller zu lösen.
- Sicherung einer konsistenten Berichterstattung in Anhang und Lagebericht: Alle entwicklungsbezogenen Transaktionen (auch unterhalb der Aktivierungsschwelle) sind aus der Buchhaltung zu übernehmen und entsprechend ihrer Zurechenbarkeit auf die Kostenträger in Einzel- und Gemeinkosten aufzuteilen. Flankierend ist das Vorliegen der Aktivierungsvoraussetzungen zu dokumentieren und eine einheitliche Datenbasis für das interne und externe Rechnungswesen zu gewährleisten. Dabei wird sich zeigen, dass die verbesserte Dokumentation die Möglichkeiten der Steuerung des Entwicklungsbereichs verbessert.

- Nachweis der Aktivierungsvoraussetzungen gemäß Tabelle 6 (in Anlehnung an *Wulf, I./Schmidt, W.*, 2009, S. 104; *Schmidt, M.*, 2009, S. 121). Dabei ist ergänzend nachvollziehbar zu dokumentieren, warum und ab wann mit hoher Wahrscheinlichkeit von dem Entstehen eines immateriellen Vermögensgegenstands auszugehen ist. Aktivierungsfähig sind nur die nachfolgenden, nicht aber die vorhergehenden Aufwendungen (Nachaktivierungsverbot; vgl. *Kahle, H./Haas, M.*, 2009, S. 35f.)

Ansatzkriterien (in Anlehnung an IAS 38)	Nachweise
(a) Technische Realisierbarkeit bis zur Marktreife	Prototyp, Modell, Beta-Version einer Software, Sachverständigengutachten
(b) Fertigstellungs- sowie Nutzungs- bzw. Veräußerungsabsicht	Rechtsfolge: Aktivierungspflicht
(c) Fähigkeit zur Nutzung oder Veräußerung	Absatzplan, behördliche Genehmigung
(d) Schlüssige Erläuterung der Art der Nutzenerzielung	Durchführung von Marktforschungen bzw. Erstellen einer Marktstudie mit entsprechenden Cashflow-/Ergebnisplanungen über die wirtschaftlichen Erfolgsaussichten; Wirtschaftlichkeitsstudie, Kosten-Nutzen-Analyse bzw. Chancen-Risiken-Audit; Planergebnisrechnung
(e) Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen zur Beendigung der Entwicklung und Nutzung oder Veräußerung	Business-Plan zur Dokumentation der Verfügbarkeit notwendiger technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen (Finanz- und Produktionsplan)
(f) Fähigkeit zur verlässlichen Bewertung der Entwicklungskosten	Kostenrechnungssystem; Projektkalkulation

Tab. 6: Checkliste zur Beurteilung der Ansatzkriterien

- Erfassung der Herstellungskosten: Voraussetzung ist die Einrichtung einer eigenständigen Kostenstelle bzw. eines eigenständigen (statistischen) Kostenträgers je Entwicklungsprojekt. Dies verbessert auch die Möglichkeiten einer gezielten Projektsteuerung, einer wirksamen Zielerreichungsprognose genehmigter Lastenhefte und der damit verbundenen Entwicklungsbudgets. Eine konsistente Erfassung der Buchung erfordert ein integriertes Finanz- und Rechnungswesen oder entsprechende Schnittstellen etwa zum internen und externen Rechnungswesen. Zudem sind weitere Grundlagen zur Gewährleistung einer Kostenzurechnung zu schaffen. Beispielsweise müssen Zeiterfassungen mit Tätigkeitsbeschreibungen erfolgen und Schlüssel für die Aufteilung von Gemeinkosten, wie Raumkosten oder Abschreibungen auf Maschinen, festgelegt werden.
- Nachweis der Nutzungsdauer und des Wertminderungsbedarfs: Bei Festlegung der Nutzungsdauern ist eine Orientierung an durchschnittlichen geplanten Produktlebenszyklen geboten und zu dokumentieren. Zudem ist festzulegen, wie die Notwendigkeit außerplanmäßiger Abschreibungen methodisch-rechnerisch überprüft werden soll. Orientiert an IDW S 5 (Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte) ist

ein marktpreis-, kapitalwert- oder kostenorientiertes Verfahren auszuwählen und im System zu hinterlegen.

- Dokumentation der Ausweisvorschrift: Letztlich wird eine Nebenbuchhaltung für die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände notwendig, die separat in Bilanz und Anlagespiegel ausweis- und im Anhang erläuterungspflichtig sind. Zu beachten ist, dass Entwicklungsprojektdefinition und bilanzieller Status als (Aufwendungen für) selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände nicht zusammen fallen aber eindeutig abgrenzbar sein müssen. Dies wäre dann der Fall, wenn eine Entwicklungsprojektkostenstelle bereits eingerichtet und Aufwendungen hierauf erfasst werden, bevor die Aktivierungsschwelle erreicht ist. Im Anhang anzugeben ist schließlich der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs (= Grundlagenforschung + Graubereich + aktivierungsfähige Entwicklungskosten (aktivierte und nicht aktivierte) sowie der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag (§ 285 Nr. 22 HGB)).

Insgesamt erfordert die freiwillige Aktivierung von Entwicklungskosten nicht nur Anpassungen im Rechnungswesen, sondern die Zusammenarbeit von Buchhaltung, Controlling und Forschungs- und Entwicklungsbereich (vgl. *Schmitt, M.*, 2009, S. 123ff. bzw. S. 129), um letztlich aufbauend auf einer Prozessorganisation im Forschungs- und Entwicklungsbereich funktionierende Prozesse für die Aktivierung und Abschreibung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände aufzusetzen.

4. Management-Reporting

Mit Management-Reporting wird die regelmäßige, standardisierte, interne Berichterstattung an die obersten Leitungsebenen des Unternehmens bezeichnet. Hierzu zählen auch unternehmenswertorientierte Kennzahlen und sonstige Performancerechnungen. Eine maßgebliche Quelle für den Dateninput bildet hierbei die externe Finanzberichterstattung. Vor dem Hintergrund des BilMoG und den Annäherungen an die IFRS könnte die Frage aufgeworfen werden, ob eine unternehmenswertorientierte Steuerung – etwa nach dem Economic Value Added-Konzept – künftig BilMoG-, statt IFRS-basiert erfolgen sollte. Hierfür spricht der Umstand, dass Nachteile der IFRS vermieden werden könnten, wie die Problematik der Änderungsgeschwindigkeit der Normen sowie der erfolgsneutralen Eigenkapitalverrechnungen

(sog. dirty surplus; vgl. *Wagenhofer, A.*, 2005, S. 574ff.). Zudem indizieren die Annäherungen an die IFRS, dass weniger Überleitungsschritte von dem HGB n.F. auf das EVA-Konzept der Theorie notwendig werden als bei Verwendung des HGB a.F.. Eine genaue Analyse ergibt jedoch, dass neben wesentlichen Konvergenzen auch wesentliche Divergenzen durch das BilMoG entstehen (vgl. umfassend *Lorson, P./Melcher, W./Zündorf, H.*, 2010).

Neben der Unternehmenswertorientierung des HGB n.F. ist noch die Frage nach bestehenden Risiken für Unternehmen, die bilanzielle Werte oder Bilanzkennzahlen bislang ohne Korrektur für Performancerechnungen oder Management-Reports genutzt haben, aufzuwerfen. Diese Unternehmen werden feststellen, dass die veränderten Rechnungslegungsnormen teilweise zu Strukturbrüchen bei den von ihnen regelmäßig berechneten Kennzahlen (z.B. zu Bilanzrelationen oder zur Brutto-Marge vom Umsatz im Rahmen der GuV nach dem UKV) führen (vgl. beispielhaft zu Auswirkungen des BilMoG auf Kennzahlen *Radinger, G.*, 2009, S. 198ff.; vgl. zu einer umfassenderen Fallstudie *Petersen, K./Zwirner, Ch./Künkele, K.P.*, 2009). Hierauf ist bei der Dateninterpretation zu achten.

Weniger Beachtung finden die Auswirkungen der durch das BilMoG ausgeweiteten Zeitwertbilanzierung, sofern hiermit unrealisierte Vermögensmehrungen gezeigt werden. Beispielsweise muss das insolvenzfeste Vermögen zu Zeitwerten mit den Pensionsrückstellungen saldiert werden. Liegen die Zeitwerte oberhalb der Anschaffungskosten, erfolgt also stillschweigend gegenüber dem HGB a.F. ein höherer Reinvermögensausweis bzw. Periodenerfolg nach Maßgabe der Differenz zwischen Zeitwert und fortgeführten Anschaffungskosten des Deckungsvermögens – ggf. gekürzt um passive latente Steuern. Greifen variable Vergütungssysteme auf den Periodenerfolg als Bemessungsgrundlage zurück, so ergibt sich ein systematischer Unterschied zwischen dem Dateninput nach HGB n.F. und dem nach HGB a.F. Dieser Unterschied betrifft das Niveau der Bemessungsgrundlage ebenso wie deren zeitliche Entwicklung. Durch den Zeitwerteinfluss wird der Periodenerfolg künftig volatiler. Übersteigt nun das Deckungsvermögen die Pensionsrückstellungen ist dieser Aktivüberhang (diese Überdeckung) auf der Aktivseite auszuweisen. Zugleich ist auf der Passivseite eine Ausschüttungssperre in Höhe des Aktivüberhangs zu bilden. Dies erfolgt nicht durch eine erfolgswirksame Buchung, sondern durch eine Anpassung des Betrags an Gewinnrücklagen, die nach einer erfolgten Ausschüttung erhalten bleiben muss.

Aus Tabelle 7 ist der Einfluss der Zeitwertbilanzierung auf den Periodenerfolg ersichtlich. Er ergibt sich als Neubewertungsbetrag abzüglich passiver latenter Steuern. Zudem ist in der Variante 2 die Ausschüttungsbegrenzung in Höhe des um passive latente Steuern gekürzten

Aktivpostens zu berücksichtigen. Basiert schließlich die variable Vergütung auf dem bilanziellen Periodenerfolg würden nichtrealisierte Gewinne (aus der Zeitwertbewertung des Deckungsvermögens) vergütungsrelevant. Zugleich würde die bilanzielle Ausschüttungssperre negiert.

Ausgangssituation		Variante 1		Variante 2	
Pensionsrückstellung	100 GE	Pensionsrückstellung	100 GE	Pensionsrückstellung	100 GE
- Deckungsvermögen (AHK)	50 GE	- Deckungsvermögen (Zeitwert)	80 GE	- Deckungsvermögen (Zeitwert)	140 GE
= Bilanzbetrag (Passivseite)	50 GE	= Bilanzbetrag (Passivseite)	20 GE	= Bilanzbetrag (Aktivseite)	40 GE
Fiktiv: Periodenerfolg	0 GE	Periodenerfolg (Zunahme ggü. Ausgangssituation)	+21 GE	Periodenerfolg (Zunahme ggü. Ausgangssituation)	+63 GE
Fiktiv: Steuersatz	30%	davon ausschüttungsfähig:	21 GE	davon ausschüttungsfähig:	35 GE

Tab. 7: Auswirkungen der Zeitwertbilanzierung auf den Periodenerfolg

Hierauf weisen *Kempe/Zimmermann* (T./U. 2009, S. 9) ausführlich und anhand weiterer Beispiele hin. Im Ergebnis plädieren sie an die Verantwortlichen in der Praxis die „Ausschüttungssperre in die erfolgsabhängigen Kennzahlen für Geschäftsleitervergütungen einbeziehen“. Für die Controllerarbeit bedeutet dies also die Beachtung gesetzlich kodifizierter Ausschüttungssperren im Rahmen variabler Vergütungssysteme und fehlender Ausschüttungssperren, um den Abfluss stiller Reserven zu begrenzen. Das Beispiel in Tabelle 7 zeigt, dass die Ausschüttungssperren, die auch auf Entwicklungskosten und den Überhang der aktiven über die passiven Steuern zu bilden sind, einen Abfluss stiller Reserven nicht begrenzen.

5. Fazit

Die Ausführungen haben zahlreiche potenzielle Auswirkungen des BilMoG für das Controlling aufgezeigt. Diese betreffen zunächst Abwägungen zur buchhalterischen Trennung von Handels- und Steuerbilanz und Vereinfachungen des Rechnungslegungsprozesses. Zudem wurde konzise dargelegt, welche potenzielle Controllingrelevanz einzelne Normen haben können. Benannt wurden unter anderem die Bilanzierungsfelder wirtschaftliche Zurechnung, derivative Geschäfts- oder Firmenwert, Rückstellungen, Pensionsrückstellungen, Deckungsvermögen, Hedge Accounting, Bewertung zur Herstellungskosten oder beizulegenden Zeitwerten, Fremdwährungsumrechnung, latente Steuern, aber auch bestehende Angabepflichten, wie solche zum Rechnungs- und Unternehmensführungsprozess.

Ausführlicher wurden die Konsequenzen einer wahlweisen Aktivierung von Entwicklungskosten dargestellt (Etablierung eines Projektmanagements im FuE-Bereich).

Hiernach wurde auf die begrenzte Unternehmenswertrelevanz des BilMoG, auf Interpretationsprobleme bei Verwendung unmodifizierter Daten aus dem Jahresabschluss im Rahmen des Management-Reportings hingewiesen und auf die latente Gefahr der Ausschüttung stiller Re-

serven im Rahmen von variablen Vergütungssystemen – am Beispiel der Negierung von Ausschüttungssperren – eingegangen.

Das Fazit der Untersuchung lautet: Controller müssen sich umfassend auf dem Gebiet des BilMoG weiterbilden.

Stichwörter

- Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)
- Zusammenwirken von Bilanzierung und Controlling
- Einheitsbilanz
- Entwicklungskosten
- Management-Reporting

Summary

The paper discusses potential consequences of the modernized system of German GAAP (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz; BilMoG) for controlling and management reporting. Fields of interest are the further divergence from tax balances and simplification of the financial accounting process.

The consideration of main changes in accounting rules reveals a broad field of different potential consequences. It comprises for example new information needs, methodological support and reconciliation of planning systems and assumptions. In addition the analysis focuses on the far reaching consequences, if the option to capitalize development cost is exercised. The analysis questions also the use of unmodified financial accounting data for executive compensation schemes.

Keywords

- Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), Act to Modernize Accounting, Reporting, and Auditing
- Interaction between Accounting and Controlling
- Balance sheet for both tax and financial reporting.
- Development Cost
- Management Reporting

Literatur

BMF-Schreiben (Entwurf): Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung,

http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/einkommensteuer/248.html, Stand: 19.01.2010.

E-DRS 24 (Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. xx) vom 18.11.2009, Latente Steuern, http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/091118_E-DRS24_website.pdf, Stand: 19.01.2010.

Ernst, Ch./Naumann, K.-P., Das neue Bilanzrecht. Materialien und Anwendungshilfen zum BilMoG, Düsseldorf 2009.

Ernst, Ch./Seidler, H., Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts nach der Verabschiedung durch den Bundestag, in: Betriebs-Berater, 64. Jg. (2009), H. 15, S. 766-771.

ICV-Facharbeitskreis „Controlling und IFRS“ (Hrsg.), BilMoG und Controlling, Freiburg i. Br. 2009.

IDW ERS HFA 27, Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 29.05.2009;

http://www.idw.de/idw/download/IDW__ERS__HFA__27.pdf?id=590166&property=Inhalt; Stand: 19.01.2010.

Kempe, T./Zimmermann, U., Kennzahlen für Geschäftsleitertantiemen im Hinblick auf Änderungen der Rechnungslegung durch das BilMoG, in: Accounting, 9. Jg. (2009), H. 2, S. 6-9.

Kahle, H./Haas, M., Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, in: Die Wirtschaftsprüfung, 63. Jg. (2009), H. 1, S. 34-39.

Kirchhof, G.: Der qualifizierte Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht - Schedulesbesteuerung, Nettoprinzip, Steuerkonkurrenzen, in: Deutsches Steuerrecht, 47. Jg. (2009), Beihefter zu Heft 49, S. 135-144.

Kühne, E./Melcher, W., Wirtschaftliche Zurechnung von Vermögensgegenständen und Schulden sowie Erträgen und Aufwendungen, in: Schruoff, W. Melcher, W. (Hrsg.): Umsetzung der HGB-Modernisierung – Einführung, Überblick und ausgewählte kritische Diskussionsbeiträge zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), in: Der Betrieb, 62. Jg. (2009), Beilage Nr. 5, S. 15-19.

Küting, K./Pfitzer, N./Weber, C.-P. (Hrsg.), Das neue deutsche Bilanzrecht. Handbuch für den Übergang auf die Rechnungslegung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), 2. Aufl., Stuttgart 2009.

Küting, K./Pfirmann, A./Ellmann, D., Die Bilanzierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen nach dem RegE des BilMoG, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), 8. Jg. (2008), H. 11, S. 689-697.

Lorson, P./Melcher, W./Zündorf, H., Controller-spezifische Auswirkungen des BilMoG im Überblick, in: ICV-Facharbeitskreis „Controlling und IFRS“ (Hrsg.), BilMoG und Controlling, Freiburg i. Br. 2009, S. 41-64.

Lorson, P./Melcher, W./Zündorf, H., Leistet das BilMoG einen Beitrag zur Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens?, in: Rostocker Arbeitspapiere zu Unternehmensrechnung und Controlling, Nr. 1, <http://www.wiwi.uni-rostock.de/bwl/rewe/download/> (Veröffentlichung in Vorbereitung).

Lorson, P./Zündorf, H., Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), in: Controlling, 21. Jg. (2009) H. 8/9, S. 487-489.

Petersen, K./Zwirner, Ch./Künkele, K. P., Umstellung auf das neue deutsche Bilanzrecht: Fallstudie zu den Auswirkungen des Übergangs auf die Rechnungslegungsvorschriften nach BilMoG, in: Der Betrieb, 62. Jg. (2009), Beilage Nr. 6.

Pfirmann, A./Schäfer, R., Steuerliche Implikationen (Kapitel VII), in: *Küting, K./Pfitzer, N./Weber, C.-P. (Hrsg.)*, Das neue deutsche Bilanzrecht. Handbuch für den Übergang auf die Rechnungslegung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), 2. Aufl., Stuttgart 2009, S. 119-157.

Radinger, G., Veränderungen im Berichtswesen durch das BilMoG, in: ICV-Facharbeitskreis „Controlling und IFRS“ (Hrsg.), BilMoG und Controlling, Freiburg i. Br. 2009, S. 195-214.

RückAbzinsV (Verordnung über die Ermittlung und Bekanntgabe der Sätze zur Abzinsung von Rückstellungen“, Rückstellungsabzinsungsverordnung), BGBl. I.vom 25.11.2009.

Schmitt, M., F+E-Controlling in Zeiten des BilMoG: Aktivierung von Entwicklungskosten, in: ICV-Facharbeitskreis „Controlling und IFRS“ (Hrsg.), BilMoG und Controlling, Freiburg i. Br. 2009, S. 115-132.

Schruff, W./Melcher, W. (Hrsg.), Umsetzung der HGB-Modernisierung – Einführung, Überblick und ausgewählte kritische Diskussionsbeiträge zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), in: Der Betrieb, 62. Jg. (2009), Beilage Nr. 5.

Wagenhofer, A., Internationale Rechnungslegungsstandards - IAS/IFRS, 5. Aufl., Frankfurt 2005.

Wulf, I./Schmidt, W., Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen nach dem BilMoG, in: ICV-Facharbeitskreis „Controlling und IFRS“ (Hrsg.), BilMoG und Controlling, Freiburg i. Br. 2009, S. 89-114.

**Bisher erschienene Forschungsbeiträge der Gesellschaft für
Controlling e. V., Prof. Dr. Thomas Reichmann,
Universität Dortmund, Institut für Controlling**

1. LACHNIT, LAURENZ:
Grundgedanken zu einer vergleichenden Betriebswirtschaftslehre, später veröffentlicht in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 27. JG (1975), S. 9-29.
2. REICHMANN, THOMAS:
Die Unternehmensplanung unter Berücksichtigung der spezifischen Probleme einer partiellen oder totalen Betriebsunterbrechung, später veröffentlicht in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 26. JG (1974), S. 785-797.
3. LANGE, CHRISTOPH:
Die Rentabilitätswirkung steuerlicher Sonderabschreibungen auf Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen, später veröffentlicht in: Die Wirtschaftsprüfung, 28. Jg (1974), S. 573-580.
4. LACHNIT, LAURENZ:
Kennzahlensysteme als Instrument der Unternehmensanalyse, dargelegt an einem Zahlenbeispiel, später veröffentlicht in: Die Wirtschaftsprüfung, 28. Jg. (1975), S. 39-51.
5. REICHMANN, THOMAS:
Die Bedeutung der Finanzplanung für die Bestimmung finanzwirtschaftlicher Preisuntergrenzen, später veröffentlicht in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 45. Jg. (1975), S. 463-472.
6. LACHNIT, LAURENZ:
Die betriebswirtschaftliche Kennzahl Cash Flow, später veröffentlicht in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 5. Jg. (1975), S. 218-224.
7. REICHMANN, THOMAS:
Die kostenminimale Abstimmung von Kapazität, Beschäftigung und Lagerverhalten in Unternehmen mit rhythmisch schwankendem Absatzverlauf, später veröffentlicht in: Kostenrechnungs-Praxis, 1975, S. 275 –281.
8. LACHNIT, LAURENZ:
Zur Weiterentwicklung betriebswirtschaftlicher Kennzahlensysteme, später veröffentlicht in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 28. Jg (1976), S. 216-230.
9. REICHMANN, THOMAS:
Die Berechnung von Preisuntergrenzen unter Berücksichtigung der zeitlichen Fixkostenstruktur-ein Beitrag zur Preispolitik in der Rezession, später veröffentlicht in: Kostenrechnungs-Praxis, 1974, S. 21-26.
10. REICHMANN, THOMAS:
Preis- und Produktpolitik in der Rezession mit Hilfe von Kennzahlen, später veröffentlicht in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 46. Jg. (1976), S. 481-496.
11. REICHMANN, THOMAS; LACHNIT, LAURENZ:
Planung, Steuerung und Kontrolle mit Hilfe von Kennzahlen, später veröffentlicht in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 28. Jg. (1976), S. 705-723.

**Bisher erschienene Forschungsbeiträge der Gesellschaft für
Controlling e. V., Prof. Dr. Thomas Reichmann,
Universität Dortmund, Institut für Controlling**

12. LANGE, CHRISTOPH:
Umweltschutz und Unternehmensplanung. Die betriebliche Anpassung an den Einsatz umweltpolitischer Instrumente. (Neue betriebswirtschaftliche Forschung, Bd. 8, Gabler-Verlag, Wiesbaden 1978).
13. STEINECKE, VOLKMAR; CASPERS, HEINRICH:
Anwendung matrizieller Simulation bei einer Rationalisierungsaufgabe in der Stahlindustrie, später veröffentlicht in: Fallstudien Operations Research, Bd. 1., hrsg. von HELMUT SPÄTH, München/Wien 1978, S. 29-46.
14. REICHMANN, THOMAS; LACHNIT, LAURENZ:
Das Rechnungswesen als Management-Informationssystem zur Krisenerkennung und Krisenbewältigung, später veröffentlicht in: Betriebliche Forschung und Praxis, 30. Jg. (1978), S. 203-219.
15. REICHMANN, THOMAS:
Wirtschaftliche Vorratshaltung, eine gemeinsame Aufgabe für Einkauf, Materialwirtschaft und Betriebsleitung, später veröffentlicht in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 48. Jg. (1978), S. 565-578.
16. REICHMANN, THOMAS:
Die strategische Unternehmensführung. Eine Hauptaufgabe des Managers, später veröffentlicht in: Top-Manager stehen Rede und Antwort, München 1979, S. 27-50.
17. REICHMANN, THOMAS; LACHNIT, LAURENZ:
Unternehmensführung mit Hilfe eines absatzorientierten Frühwarnsystems, später veröffentlicht in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft-Ergänzungsheft, 2/79, S. 107-119.
18. REICHMANN, THOMAS; LANGE, CHRISTOPH:
Kapitalflußrechnung und Wertschöpfungsrechnung als Ergänzungsrechnung des Jahresabschlusses im Rahmen einer gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung.
19. LACHNIT, LAURENZ:
Probleme bei einer Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung, später veröffentlicht in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 1981.
20. LACHNIT, LAURENZ:
Multivariate Analyse- und Prognosemöglichkeiten auf Jahresabschlußbasis zur Unternehmensbeurteilung und Aktienkursprognose, später veröffentlicht in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Heft 4/1981.
21. REICHMANN, THOMAS:
Economic Inventory Management Based on Demand Plans. Vortrag vor der Ungarischen Akademie der Wissenschaften, Budapest, I. Internationales Symposium über Vorratswirtschaft und Lagerhaltung, September 1980.
22. LACHNIT, LAURENZ:
Kostenorientierte Kennzahlen und Kennzahlensysteme, später veröffentlicht in: Kostenrechnung-Praxis, 6/1980, S. 255ff.

**Bisher erschienene Forschungsbeiträge der Gesellschaft für
Controlling e. V., Prof. Dr. Thomas Reichmann,
Universität Dortmund, Institut für Controlling**

23. REICHMANN, THOMAS:
Arbeitsschutz und Arbeitsunfallkosten im betrieblichen Rechnungswesen, später veröffentlicht in: „Humanvermögensrechnung“, Veröffentlichung der Stiftung Gesellschaft und Unternehmen, Berlin und New York 1982, S. 457-477.
24. REICHMANN, THOMAS; LANGE, CHRISTOPH:
The Value Added Statement as Part of Corporate Social Reporting, später veröffentlicht in: management international review, Vol. 21 (1981), S. 17-22.
25. SCHOLL, HERMANN JOSEF:
Der Aufbau einer Logistikkostenrechnung als geschlossenes System.
26. REICHMANN, THOMAS; SCHOLL, HERMANN JOSEF:
Kosten- und Erfolgscontrolling auf Basis von Umsatzplänen, später veröffentlicht in: Die Betriebswirtschaft, 44. Jg. (1984), S. 427-437.
27. REICHMANN, THOMAS:
Kennzahlen und Kennzahlensysteme, später in englischer Sprache veröffentlicht in: Handbook of German Business Management (HGBM), Vol. 2, hrsg. von ERWIN GROCHLA, EDUARD GANGLER u.a., Stuttgart, Berlin u.a. 1990, Sp. 2092-2104.
28. REICHMANN, THOMAS; LANGE, CHRISTOPH:
Aufgaben und Instrumente des Investitions-Controlling, später veröffentlicht in: Die Betriebswirtschaft, 45. Jg. (1985), S. 454-466.
29. REICHMANN, THOMAS:
Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption mit Kennzahlen, später veröffentlicht in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 55. Jg. (1985), S. 887-898.
30. REICHMANN, THOMAS:
Logistik-Controlling, Teil 1, später veröffentlicht in: Kostenrechnungs-Praxis, 1985, S. 191-194.
31. REICHMANN, THOMAS; LANGE, CHRISTOPH:
Investitions-Controlling: Struktur eines Investitions-Controllingsystems, später veröffentlicht in: Die Betriebswirtschaft, 45. Jg. (1985), S. 373-408
32. REICHMANN, THOMAS:
Entwicklungen im Bereich kennzahlengestützter Controlling-Konzeptionen, später veröffentlicht in: Die Betriebswirtschaft, 48. Jg. (1988), S. 79-95,
33. REICHMANN, THOMAS; KLEINSCHNITTGER, ULRICH; KEMPER, WERNER:
Die Controllingfunktion in der Unternehmenspraxis, später veröffentlicht in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 47. Jg. (1987), S. 1090-1120
34. TEICHMANN, ULRICH; REFÄUTER, DIRK:
Theorie einer Cash Flow-orientierten Kontrolle als Instrument strategischer Unternehmensführung
35. REICHMANN, THOMAS; KRÜGER, LUTZ:
Computer Integrated Controlling (CIC)-Ein Beitrag zur DV-gestützten Controlling-Konzeption als Instrument der Unternehmensführung

**Bisher erschienene Forschungsbeiträge der Gesellschaft für
Controlling e. V., Prof. Dr. Thomas Reichmann,
Universität Dortmund, Institut für Controlling**

36. REICHMANN, THOMAS:
Logistik-Controlling und Logistikkostenrechnung
37. REICHMANN, THOMAS; SCHWELLNUß, AXEL; FRÖHLING, OLIVER:
Fixkostenmanagementorientierte Plankostenrechnung, später veröffentlicht in:
Controlling, 2. Jg. (1990), S. 60-67
38. BAUMGÄRTNER, JOST; FRITZ, BURKHARD:
Konzeption eines DV-gestützten Führungsinformationssystems
39. FRÖHLING, OLIVER; KRAUSE, HERBERT:
Systematisches Gemeinkostenmanagement auf Basis der Prozeßkostenrechnung-
Grundgedanken und DV-technische Implikationen, später veröffentlicht in:
Kostenrechnungs-Praxis, 1990, S. 223-228
40. VOBSCHULTE, ALFRED:
Chancen und Risiken in der internationalen Wettbewerbsfähigkeit. Die Stellung
Deutschlands im zukünftigen europäischen Binnenmarkt
41. VOBSCHULTE, ALFRED; BAUMGÄRTNER, JOST:
Controlling im Handel. Konzeption und Erfahrung bei der Implementierung,
später veröffentlicht in: Controlling, 3. Jg. (1991), S. 252-261
42. UHINK, HANS-JÜRGEN:
Entwicklungen und Trends der Informationstechnologie in den 90er Jahren.
Logistikmanagement und Controlling auf Basis einer integrierten MRP II und
EIS-gestützten Informationsarchitektur
43. PALLOKS, MONIKA:
Marketing-Controlling: State of the Art-Eine Literaturanalyse zum
gegenwärtigen Entwicklungsstand des Marketing-Controlling im
deutschsprachigen Raum
44. FRÖHLING, OLIVER:
Prozeßorientiertes Portfolio-Management. Verknüpfung von
Prozeßkostenmanagement und Portfolio-Management, später veröffentlicht in:
Die Betriebswirtschaft, 52. Jg. (1992), S. 341-358
45. FRÖHLING, OLIVER:
Thesen zur Prozeßkostenrechnung, später veröffentlicht in: Zeitschrift für
Betriebswirtschaft, 62. Jg. (1992), S. 723-741
46. ROURE, JAQUES:
Strukturrevolution in der westlichen Automobilindustrie: Ansatzpunkte für ein
controllingorientiertes Lean Management, erschienen in: DV-gestütztes
Unternehmens-Controlling, hrsg. von THOMAS REICHMANN, München 1992
47. REICHMANN, THOMAS; FRITZ, BURKHARD; NÖLKEN, DIRK:
EIS-gestütztes Controlling: Schnittstelle zwischen Controlling und
Informationsmanagement
48. FRÖHLING, OLIVER:
Zur Ermittlung von Folgekosten aufgrund von Qualitätsmängeln

**Bisher erschienene Forschungsbeiträge der Gesellschaft für
Controlling e. V., Prof. Dr. Thomas Reichmann,
Universität Dortmund, Institut für Controlling**

49. REICHMANN, THOMAS:
Trends und Entwicklungen im Euro-Controlling, später veröffentlicht in: DV-
gestütztes Unternehmens-Controlling: Schnittstelle zwischen Controlling und
Informationsmanagement
50. PALLOKS, MONIKA:
Grundstücks- und Altlastenentscheidungen: Hilfestellung durch das
Controlling?, später erschienen in: Zeitschrift für angewandte Umweltforschung,
6. Jg. (1993), S. 399-411
51. OECKING, GEORG F.:
Fixkostenmanagement-Möglichkeiten und -Grenzen, später erschienen in:
Zeitschrift für Controlling, 6. Jg., 1994, S. 252-261
52. REICHMANN, THOMAS; FRÖHLING, OLIVER:
Integration von Prozeßkostenrechnung und Fixkostenmanagement, später
erschieden in: Kostenrechnungs-Praxis, Sonderheft, 1993, S. 63-73
53. OECKING, GEORG F.:
Frühwarnsysteme-Marktbeobachtung und Maßnahmenvereinbarung
54. REICHMANN, THOMAS; PALLOKS, MONIKA:
Outsourcing: Fremdbezugsentscheidungen aus Sicht des Herstellers und des
Zulieferers, später erschienen in: Zeitschrift für Controlling, 7. Jg., 1995, S.4-11
55. PALLOKS, MONIKA:
Conjoint-Analysen und modernes Zielkostenmanagement bei
Produktentscheidungen, später erschienen in: Marktforschung und Management,
39. Jg., 1995, S. 119-124
56. KELLER, MARTIN:
Kommunal-Controlling. Voraussetzungen zur Einführung des Controlling in
der Kommunalverwaltung
57. REICHMANN, THOMAS:
Management & Controlling. Gleiche Ziele – unterschiedliche Wege und
Instrumente, später erschienen in : Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 66. Jg.
(1996), S. 559-585
58. REICHMANN, THOMAS, BAUMÖL, ULRIKE:
Kennzahlengestütztes IV-Controlling
- 58.b. FRÖHLING, OLIVER:
Konzeption und Implementierung eines Außendienstentlohnungs-
Informationssystems für den Mittelstand
59. PALLOKS, MONIKA:
Kosteninformationen zur Steuerung des Marketing-Mix
60. WIENHOLD, KLAUS; SCHÖN, DIETMAR:
Montagestundensatzorientierte Projekt- und Ergebnisrechnung im Bau- und
Baunebengewerbe, später erschienen in: Zeitschrift für Controlling, 9. Jg., 1997,
Heft 4

**Bisher erschienene Forschungsbeiträge der Gesellschaft für
Controlling e. V., Prof. Dr. Thomas Reichmann,
Universität Dortmund, Institut für Controlling**

61. MAYER, JÖRG H.:
Was Vorstandsmitglieder großer Management-Holdings von Führungsinformationssystemen wirklich fordern!-Ergebnisse einer empirischen Untersuchung-, später veröffentlicht als: WURL, HANS-JÜRGEN/MAYER, JÖRG H.: Ansätze zur Gestaltung effizienter Führungsinformationssysteme für die internationale Management-Holding-Ergebnisse einer empirischen Untersuchung-, in: Controlling, 10. Jg. (1998), Heft 6
62. REICHMANN, THOMAS:
Management und Controlling. Gleiche Ziele und unterschiedliche Wege. Originaltext mit russischer Übersetzung
63. PALLOKS, MONIKA; KUCZYNSKI, SIMONE:
Service-Controlling: Konzeptionelle Grundlagen und instrumentelle Ausgestaltung
64. FRÖHLING, OLIVER:
Externe Risikoberichterstattung der DAX-Unternehmen
65. REICHMANN, THOMAS; RICHTER, HERMANN:
Integriertes Chancen- und Risikomanagement mit der Balanced Chance- and Risk-Card auf der Basis eines mehrdimensionalen Informationsversorgungskonzeptes
66. EBBEKEN, MARK; PUCHLEITNER, ANDREA:
DV-Umsetzung einer flexiblen Plankostenrechnung mit differenzierter Abweichungsanalyse am Beispiel PSIPENTA.COM
erschienen in: Zeitschrift für Controlling, 15. Jg., 2003, Heft 2
67. DIEDERICHS MARC; PALLOKS-KAHLEN, MONIKA:
Gestaltungsempfehlungen zum Aufbau eines umweltorientierten Kennzahlensystems als Instrument des Managements und Controlling
68. SCHÖN, DIETMAR; ZEITZ, KARSTEN:
Implementierung eines EDV-gestützten Kosten- und Erfolgs-Controlling
69. EBBEKEN, MARK; KAMINSKI, MARC:
Kontroll- und entscheidungsorientiertes Kosten- und Erfolgsberichtswesen mit Cognos
70. NEUHAUS, GEREON; SONNENSCHNEIN, OLAF; VOß, ULRIKE:
Entwicklung eines Kundenwertmodells für einen mittelständischen Full Service IT-Dienstleister, erschienen in: Zeitschrift Controlling, 16. Jg., 2004, Heft 12
71. KAUFFMANN, HERBERT:
Wertorientiertes Controlling bei *DaimlerChrysler*
72. BURGARTZ, THOMAS; MÜLLER, JENS:
Event-Controlling – Eine kaufmännische Perspektive kreativer Prozesse
erschienen in: Zeitschrift Controlling, 17 Jg., 2005, Heft 10

**Bisher erschienene Forschungsbeiträge der Gesellschaft für
Controlling e. V., Prof. Dr. Thomas Reichmann,
Universität Dortmund, Institut für Controlling**

73. NEUKIRCHEN, RALPH; VOLLMER, MARCELL:
Controlling Toolbox für ein erfolgreiches Change Management im Finance Shared Services Projekt, erschienen in: Zeitschrift Controlling, 19. Jg., 2007, Heft 2
74. REICHMANN, THOMAS; KUSTERER, FRANK:
Konzern-Controlling in der Automobil- und Zulieferindustrie auf Basis einer systemgestützten Controlling-Konzeption, erschienen in: Zeitschrift Controlling, 19. Jg., 2007, Heft 4/5
75. PYSZNY, UDO
Basel II – adäquates Controlling und Reporting
76. REICHMANN, THOMAS; KIBLER, MARTIN; PYSZNY, UDO:
Die Autonomie als zusätzliche Dimension bei der Beurteilung von Finanzierungsalternativen
77. WALTHER, DIETRICH; REICHMANN, THOMAS; KIBLER, MARTIN:
Die Neubewertung der Kreditrisiken durch die Kreditinstitute: Implikationen für das Finanz-Controlling
78. REICHMANN, THOMAS:
Die systemgestützte Controlling-Konzeption in Theorie und Praxis, erschienen in: Zeitschrift Controlling, 20. Jg., 2008, Heft 12
79. SCHÖN, DIETMAR; IRMER, KARL-HEINZ:
Integrierte Planung und Forecasting bei der GRAMMER AG, Veröffentlichung geplant in: Zeitschrift Controlling
80. FISCHER, THOMAS M; HUBER, ROBERT; SAWCZYN, ANGELIKA:
Nachhaltigkeit als Herausforderung für das Controlling, Veröffentlichung geplant in: Zeitschrift Controlling
81. LORSON, PETER; MELCHER, WINFRIED; ZÜNDORF, HORST:
Einzelgesellschaftliche Rechnungslegung nach dem Bilanzrichtlinienmodernisierungsgesetz – Neue Anforderungen für Controller?, Veröffentlichung geplant in: Zeitschrift Controlling