

Leistet das BilMoG einen Beitrag zur Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens?

Prof. Dr. Peter Lorson

Prof. Dr. Winfried Melcher

Prof. Dr. Horst Zündorf

4. März 2010

7. WHU-Controllertagung (Vallendar)

1

Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) am 29. Mai 2009

- Das BilMoG ist spätestens ab 2010 vollumfänglich anzuwenden
- Das BilMoG gilt als größte Bilanzrechtsreform seit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) von 1985. Verändert werden unter anderem
 - das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz
 - Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - das Verhältnis von HGB- und IFRS-Abschluss
 - Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS, insb. für KMU)
- Welche Konsequenzen ergeben sich hieraus für das Controlling?

4. März 2010

Lorson/Melcher/Zündorf: BilMoG und Konvergenz des RW – 7. WHU-Controllertagung (Vallendar)

2

AGENDA

- √ Motivation
- **Forschungsfrage**
- Literaturüberblick
- Untersuchungsdesign
- Diskussion ausgewählter Ergebnisse

Forschungsfrage

- **Leistet das BilMoG einen Beitrag zur Konvergenz des Rechnungswesens?**
Teilfragen:
 - Konvergenz von HGB und andern Teilbereichen des externen Rechnungswesens
 - Konvergenz von HGB und Teilbereichen des internen Rechnungswesens

Nicht „nur“:

Verhältnis von internem und externem Rechnungswesen

Forschungsfrage – Relevanz

- Praktische Relevanz: Ableitung von Empfehlungen für die Praxis zur Gestaltung des Informationssystems
- Relevanz für die Controlling-Forschung
 - Koordination von erfolgszielorientierten Rechnungen (Koordination innerhalb des Informationssystems)
 - Umfangreiches Schrifttum zu vergleichbaren Fragestellungen

AGENDA

- √ Motivation
- √ Forschungsfrage
- **Literaturüberblick**
- Untersuchungsdesign
- Diskussion ausgewählter Ergebnisse

Literaturüberblick – zahlreiche Beiträge ab 1994

Grundlegendiskussion

Ausgangssituation

Externes Rechnungswesen
Steuerbilanz, Handelsbilanz,
Konzernabschluss

Internes Rechnungswesen
Kostenrechnung, wertorientierte
Steuerungsrechnungen

Ergebnisse

Konvergenzkreis 1
Steuerbilanz und Handelsbilanz

Konvergenzkreis 2
Konzernabschluss nach US-
GAAP/IFRS und internes
Rechnungswesen

Neuere Entwicklungen, wie

- Rollenverständnis des Controllers
- Qualität von Entscheidungen

Literaturüberblick – Vorherrschende Methodik der Grundlegendiskussion

- Überwiegend **Paarvergleiche**, wie zur
 - Wertorientierung (Nähe zum Economic Value Added)
 - der Kostenrechnung
 - der Rechnungslegung nach US-GAAP oder nach IFRS
 - Kostenrechnung und IFRS-Rechnungslegung
- Aber auch im Rahmen einer **Paralleldiskussion**:
 - Konvergenz von Handels- und Steuerbilanz (→ Einheitsbilanz)
 - Konvergenz von IFRS und US-GAAP
(Convergence Projects zwischen IASB und FASB)

Literaturüberblick – Überleitungsschemata

- **Beispiel:**

Betriebsergebnis der Kostenrechnung

± Anpassungsmaßnahmen

= handelsrechtliches Ergebnis

Literaturüberblick – Qualitative Aussagen

- **Beispiel 1:**

Bilanzielle Kapitalbindung

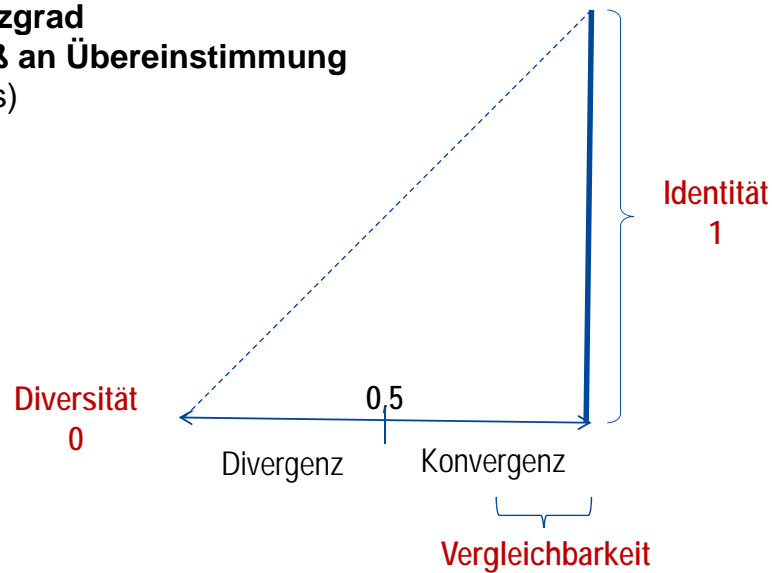
reflektiert künftig besser oder schlechter
die **wirtschaftliche Kapitalbindung**

- **Beispiel 2:**

Abschlussart bzw. Normensystem	Steuer- bilanz	IFRS- abschluss
BilMoG-Novellierung		
Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen	+	+
Sonderposten mit Rücklageanteil / Steuerrechtliche Abschreibungen (Umkehrmaßgeblichkeit)	Divergenz	+

Literaturüberblick – Quantifizierungsidee

- **Konvergenzgrad als Ausmaß an Übereinstimmung**
(u.a. Pellens)



AGENDA

- ✓ Motivation
- ✓ Forschungsfrage
- ✓ Literaturüberblick
- **Untersuchungsdesign**
- Diskussion ausgewählter Ergebnisse

Untersuchungsdesign

- **Qualitative Einschätzung, ob sich der Abstand des HGB zu Teilgebieten des externen Rechnungswesens und des internen Rechnungswesens verändert und in welchem Ausmaß**
 - Divergenz: Er wächst wenig (-) bzw. viel (--)
 - Konvergenz: Er schrumpft wenig (+) bzw. viel (++)

=> Einschätzung des Konvergenzpotenzials
- **Durch Paarvergleiche**
 - (1) HGB und Steuerbilanz;
 - (2) HGB und IFRS;
 - (3) HGB und Kostenrechnung;
 - (4) HGB und unternehmenswertorientierte Steuerungsrechnungen

Ausgewählte Problembereiche – 1

•Subjektive Bewertung der Konvergenz-Divergenz-Tendenzen

Hohe Konvergenz	Annäherung bzw. relative Konvergenz	unverändert	Entfernung bzw. relative Divergenz	Hohe Divergenz	Nicht anwendbar
++	+	0	-	--	n/a

•**Kostenrechnungskonzept** → Kostenrechnung nach Kilger

•**Wertorientierte Steuerungsrechnungen** → EVA nach Stern/Stewart

- Wahlrechte
- Abweichende oder fehlende Schrifttumsmeinungen
- Auswahl und Gewichtung der Änderungen

Ausgewählte Problembereiche – 2

•Erfassung des mehrdimensionalen Gesamteffekts

Hohe Konvergenz	Annäherung bzw. relative Konvergenz	Unverändert	Nicht anwendbar	Entfernung bzw. relative Divergenz	Hohe Divergenz
++	+	0	n/a	-	--
„Quantifizierung“					
+2	+1	0	0	-1	-2

Anmerkung: „++“ oder „+2“ bedeutet nicht, dass eine Identität erreicht wird.

Veranschaulichung mittels Spinnennetzen

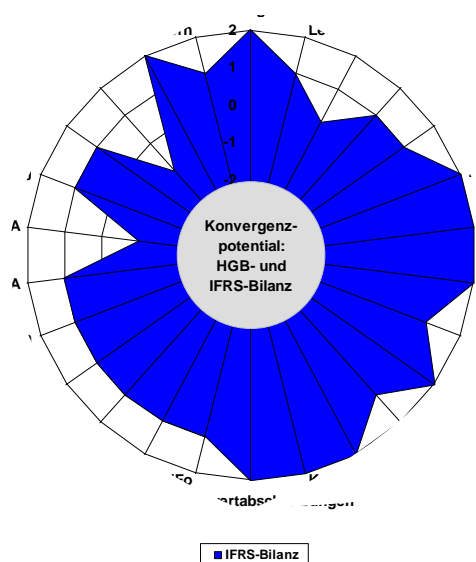
AGENDA

- ✓ Motivation
- ✓ Forschungsfrage
- ✓ Literaturüberblick
- ✓ Untersuchungsdesign
- **Diskussion ausgewählter Ergebnisse**

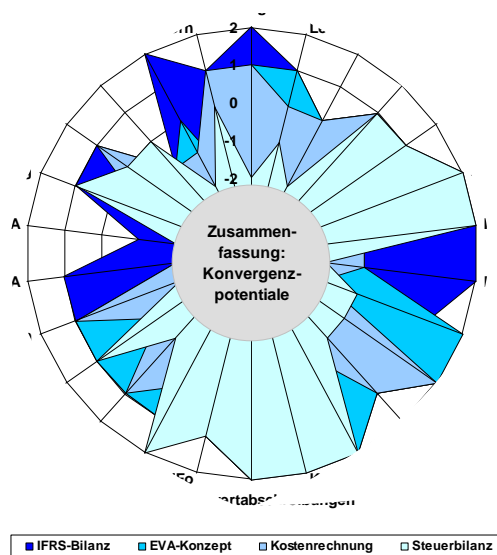
Ausgewählte Ergebnisse

Änderung	Referenzobjekte	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit		--	++	+	+
Wegfall des Aktivierungswahlrechts für Ingangsetzungsaufwendungen		++	++	-	-
Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV		-	+	+	+

Zusammenfassende Darstellung des Konvergenzpotentials → HGB und IFRS



Zusammenfassende Darstellung des Konvergenzpotentials → Übereinanderliegende Spinnen



Bewertung der Ergebnisse

- Eine Einheitsbilanz kann nicht erstellt werden.
- Zwischen HGB und IFRS verbleiben zahlreiche Unterschiede.
- Zwischen HGB und Kostenrechnung bestehen geringe Konvergenzen.
- HGB und EVA-Konzept nähern sich nur unwesentlich an.

Fazit

Das BilMoG leistet weder einen wesentlichen Beitrag zu einer Konvergenz der Teilgebiete des externen Rechnungswesens noch zu einer Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen.

CAVEAT: Subjektivität , Prämissenset , Gewichtung, ...

Literaturhinweise – 1

- Coenenberg, Adolf G. : Einheitlichkeit oder Differenzierung von internem und externem Rechnungswesen: Die Anforderungen der internen Steuerung. In: DB 48. Jg. (1995), S. 2077-2083.
- Ehrbar, Al: EVA: Economic Value Added. Der Schlüssel zur wertsteigernden Unternehmensführung. Wiesbaden 1999.
- Günther, Thomas/Zurwehne, Annikka: Harmonisierung des Rechnungswesens - Stellschrauben, Informationswirkung und Nutzenbewertung. In: BFuP, 60. Jg. (2008), S. 101-121.
- Haller, Axel : Zur Eignung der US-GAAP für Zwecke des internen Rechnungswesens. In: Controlling, 9. Jg (1997), S. 270-276.
- Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone : Das Ende der Einheitsbilanz. In: DB 62. Jg. (2009), S. 1-11.
- Horváth, Peter/Arnaout, Ali: Internationale Rechnungslegung und Einheit des Rechnungswesens – State of the Art und Implementierung in der deutschen Praxis. In: Controlling, 9.Jg. (1997), S. 254 – 269.
- Hostettler, Stephan : Economic Value Added – Darstellung und Anwendung auf Schweizer Aktiengesellschaften. 3. Aufl. Bern et al. 1998.
- ICV-Facharbeitskreis „Controlling und IFRS“ (Hrsg.), BilMoG und Controlling, Freiburg i. Br. 2009
- Jonen, Andreas/Lingnau, Volker (Hrsg.) Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen - Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Umsetzung in der Praxis. In: Beiträge zur Controlling-Forschung, 2. Aufl. Kaiserslautern 2006.
- Kilger, Wolfgang : Einführung in die Kostenrechnung. 2. Aufl. Wiesbaden 1980.
- Kirsch, Hanno: Konzernkostenrechnung als Entscheidungshilfe für das Konzernmanagement. In: WiSt 25. Jg. (1996), S. 152-156.
- Klein, Georg A. : Unternehmenssteuerung auf Basis der International Accounting Standards. München 1999.
- Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht. 9. Aufl. Köln 1993.

Literaturhinweise – 2

- Kosiol, Erich : Bilanzreform und Einheitsbilanz - Grundlegende Studien einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsermittlung. Leipzig et al. 1994.
- Kütting, Karlheinz/Lorson, Peter : Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen: Anmerkungen zu Strategien und Konfliktfeldern. In: WPg 51. Jg. (1998), S. 483-493.
- Lorson, Peter: Auswirkungen von Shareholder-Value-Konzepten auf die Bewertung und Steuerung ganzer Unternehmen (Habil. Saarbrücken 2003). Herne/Berlin 2004.
- Männel, W./Küpper, H.-U. (Hrsg.) : Integration der Unternehmensrechnung. Harmonisierung - Internationale Rechnungslegung - Shareholder Value - Investitionsrechnung. In: krp-Sonderheft 3, 43. Jg. (1999).
- Melcher, Winfried : Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen - Umstellung des traditionellen Rechnungswesens und Einführung eines abgestimmten vertikalen und horizontalen Erfolgsspaltungskonzepts. Diss. Rostock, Hamburg 2002.
- Müller, Martin: Harmonisierung des externen und internen Rechnungswesens: Eine empirische Untersuchung. Wiesbaden 2006.
- Pellens, Bernhard: Internationale Rechnungslegung. 3. Aufl. Stuttgart 1999.
- Pfaff, Dieter: Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung: Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens. In: ZfbF 46. Jg. (1994), S. 1065-1084.
- Pfirmann, Armin/Schäfer, Rene: Steuerliche Implikationen. In: Kütting, Karlheinz/Pfitzer, Norbert/Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl. Stuttgart 2009.
- Schweitzer, M./Ziolkowski, U. (Hrsg.): Interne Unternehmensrechnung: aufwandsorientiert oder kalkulatorisch? In: ZfbF-Sonderheft 42. Jg. 1999.
- Siefke, Michael: Externes Rechnungswesen als Datenbasis der Unternehmenssteuerung. Vergleich mit der Kostenrechnung und Shareholder-Value-Ansätzen, Wiesbaden 1999.
- Stewart, G. Bennet : The Quest for Value: A Guide for Senior Managers. New York 1991.

Literaturhinweise – 3

- Stute, Andreas : Konvergenz von IFRS und interner Unternehmensrechnung. Eignung der IFRS-Rechnungslegung zur Erfüllung von Funktionen und zur Substitution von Instrumenten der internen Unternehmensrechnung. Berlin 2007.
- Wagenhofer, Alfred (Hrsg): Zusammenwirken von Controlling und Rechnungslegung nach IFRS. In: Controlling und IFRS-Rechnungslegung. Konzepte, Schnittstellen, Umsetzung. Berlin 2006.
- Weißenberger, Barbara E.: IFRS für Controller. Freiburg im Breisgau 2007.
- Wurl, Hans-Jürgen/Kuhnert, Marcus/Hebeler, Christian: Traditionelle Formen der kurzfristigen Erfolgsrechnung und der „Economic Value Added“-Ansatz. In: WPg 54. Jg. (2001), S. 1361-1372.
- Ziegler, Hans: Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens. In: ZfbF 46 Jg. (1994), S. 175-188.

Autoreninformationen

- Prof. Dr. Peter Lorson ist Inhaber des Lehrstuhls Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock.
- Prof. Dr. Winfried Melcher ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner bei KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Berlin und Honorarprofessor für Wirtschaftsprüfung an der Universität Rostock.
- Prof. Dr. Horst Zündorf ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und externes Rechnungswesen an der Universität Hamburg.