

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

von Peter Lorson, Winfried Melcher und Horst Zündorf¹

Der Beitrag untersucht die Änderung des Deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) durch das am 28. Mai 2009 verkündete Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) im Hinblick auf das Verhältnis von internem und externem Rechnungswesen. Die Untersuchung zeigt die veränderte Distanz von internem und externem Rechnungswesen auf. Die Veränderungen der Bilanzierungsnormen werden sowohl aus dem Blickwinkel von Referenzpunkten aus dem externen Rechnungswesen (Steuerbilanz, IFRS-Abschluss) als auch aus dem internen Rechnungswesen (Kostenrechnung und wertorientierte Steuerungsrechnung nach dem Economic Value Added [EVA]) bewertet.

1 Problemstellung und Vorgehensweise

Das Schrifttum zum Rechnungswesen bezeichnet mit Konvergenz den Prozess der Annäherung von mindestens zwei Teilgebieten, ohne dass am Ende eine weitgehende oder vollständige Übereinstimmung bestehen muss². Eine Divergenz ist durch einen entgegengesetzten Prozess gekennzeichnet. Überwiegend zählt dabei eines der beiden Teilgebiete zum externen Rechnungswesen während das andere dem internen Rechnungswesen zugerechnet wird.

Die bisherigen Arbeiten unterstellen eine Trennung des externen Rechnungswesens (Steuerbilanz, Handelsbilanz, Konzernabschluss) vom internen Rechnungswesen (Kostenrechnung, wertorientierte Steuerungsrechnungen) und empfehlen – für den Fall der Ablösung des Normensystems HGB im Rahmen der Konzernrechnungslegung durch IFRS oder US-GAAP – die Beibehaltung des engen Zusammenhangs von Handels- und Steuerbilanz (weitestgehende Einheitsbilanz) sowie eine einseitige Annäherung der Teilgebiete des internen Rechnungswesens (Kostenrechnung und wertorientierte Steuerungsrechnungen) an die externe Konzernrechnungslegung.

Hieran knüpft diese Untersuchung an. Diese nimmt die Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG; BGBl. I vom 28.05.2009,

¹ Prof. Dr. Peter Lorson hat die Professur für Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock inne. WP StB Prof. Dr. Winfried Melcher ist Partner bei KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin und Honorarprofessor für das Fachgebiet Wirtschaftsprüfung an der Universität Rostock. Prof. Dr. Horst Zündorf ist Ordinarius am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und externes Rechnungswesen der Universität Hamburg.

² Vgl. statt aller Ziegler, 1994; Pfaff, 1994; Coenenberg, 1995; Haller, 1997; Horváth/Arnaout, 1997; Küting/ Lorson, 1998; Klein, 1999a; Klein, 1999b; Männel/Küpper, 1999; Schweitzer/ Ziolkowski, 1999; Melcher, 2002; Weißberger, 2003; Jone/ Lingnau, 2006; Müller, 2006; Wagenhofer, 2006; Lorson, 2007; Stute, 2007; Günther/Zurwehme, 2008; Freygang/Geltinger, 2009).

S. 1102ff.) zum Anlass, das Rechnungswesengefüge sachinhaltlich umfassend zu untersuchen. Das Forschungsziel besteht darin, den veränderten Abstand des Einzel- und Konzernabschlusses nach HGB in der Fassung des BilMoG von Steuerbilanz, IFRS-Abschluss, Kostenrechnung und wertorientierter Steuerungsrechnung zu bestimmen. Auf dieser Grundlage sollen Empfehlungen für eine künftige Konvergenz der Rechnungswesenteilgebiete abgeleitet und zur Diskussion gestellt werden. Methodisch soll das Forschungsziel durch Paarvergleich in Verbindung mit einer subjektiv-qualitativen Bewertung der HGB-Änderungen erreicht werden. Die verwendeten Bewertungsstufen und deren Symbole – zum Aufzeigen von Entwicklungstendenzen für die Vergleichspaare BilMoG und Steuerbilanz; BilMoG und IFRS-Abschluss; BilMoG und Kostenrechnung; BilMoG und EVA-Konzept³ – enthält Tabelle 1.

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

Tab. 1: Bewertung der Konvergenz-Divergenz-Tendenzen

Die Untersuchung ist wie folgt angelegt: Zunächst sind die Prinzipien und Verfahrensweisen der ausgewählten Teilgebiete des internen Rechnungswesens (EVA-Berechnung nach *Stern/Stewart* und Kostenrechnung nach *Kilger*) zu präzisieren. Anschließend werden die – nach Prinzipien und Konzepten, Ansatzvorschriften, Bewertungsvorschriften sowie Ausweisvorschriften gruppierten – HGB-Änderungen skizziert und paarweise bewertet. Hieran schließen sich zusammenfassende Beurteilungen (Diskussion von Spinnennetzgrafiken auf Basis einer tabellarischen Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse) und differenzierte Schlussfolgerungen – auch für bisher nicht oder auf Basis der IFRS intern-extern harmonisierte Unternehmen – an.

Dieser Beitrag gibt nur zusammenfassende Ergebnisse und Schlussfolgerungen wieder.

2 Bewertung des BilMoG aus dem Blickwinkel potentieller Konvergenzen von Rechnungswesenteilgebieten

Trägt man in die Konvergenz-Divergenz-Potential-Matrix (Tabelle 2) die Bewertungsergebnisse für die untersuchten eindeutigen Sachverhalte (wie Bilanzierungspflichten) und dispositiven Sachverhalte (wie Bilanzierungswahlrechte) in Form von „++“, „+“, „0“, „-“, „--“ bzw. „n/a“ ein, wird deutlich:

³ Das EVA-Konzept wurde aufgrund seiner Praxisverbreitung ausgewählt (vgl. statt vieler *Weißberger*, 2007, S. 260 – mit weiteren Nachweisen).

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

Änderung	Referenzobjekte	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit					
Bilanzierung von Leasingverhältnissen auf Basis einer wirtschaftlichen Zurechnung					
Ausschüttungs- und Abführungssperren					
Modifizierung des gemilderten Niederstwertprinzips					
Wegfall von Willkürabschreibungen					
Wegfall des Zuschreibungswahlrechts					
Wegfall der Aktivierungswahlrechts von Ingangsetzungsaufwendungen					
Konzept zu Ansatz und Bewertung von latenten Steuern					
Geschäfts- oder Firmenwert					
Wegfall der Aktivierung von als Aufwand verrechneten Zöllen und Verbrauchssteuern					
Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens					
Wegfall von Aufwandsrückstellungen					
Konsolidierung von Zweckgesellschaften					
Wegfall von Zukunftswertabschreibungen					
Änderungen bei der Sammelbewertung (nur (Unzulässigkeit von HiFo)					
Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze					
Berücksichtigung des Erfüllungsbetrags bei Rückstellungen (Tab. 19)					
Abzinsung langfristiger Rückstellungen					
Pensionsrückstellungen und Planvermögen					
Währungsumrechnung (Einzelabschluss EA)					
Währungsumrechnung (Konzernabschluss KA)					
Hedge-Accounting					
Wegfall der Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung					
Wegfall der Kapitalanteilmethode (Equity-Bilanzierung)					
Saldierung von Pensionsrückstellungen mit Planvermögen					
Wahlrecht zum Ausweis latenter Steuern					

Tab. 2: Konvergenz-Divergenz-Potential-Matrix

Zur Veranschaulichung können die qualitativen Bewertungsergebnisse numerisch ausgedrückt (vgl. Tabelle 3) grafisch als individuelle Spinnennetze (Handelsbilanz in der Fassung des BilMoG versus Steuerbilanz bzw. IFRS-Bilanz bzw. Kostenrechnung bzw. EVA-Konzept) dargestellt sowie abschließend übereinander gelegt (vgl. Abb. 1) werden.

Hohe Konvergenz	Annäherung bzw. relative Konvergenz	Unverändert	Nicht anwendbar	Entfernung bzw. relative Divergenz	Hohe Divergenz
++	+	0	n/a	-	--
+2	+1	0	0	-1	-2
Anmerkung: „++“ oder „+2“ bedeutet nicht, dass eine absolute Identität erreicht wird.					

Tab. 3: „Quantifizierung“ der Konvergenz-Divergenz-Tendenzen

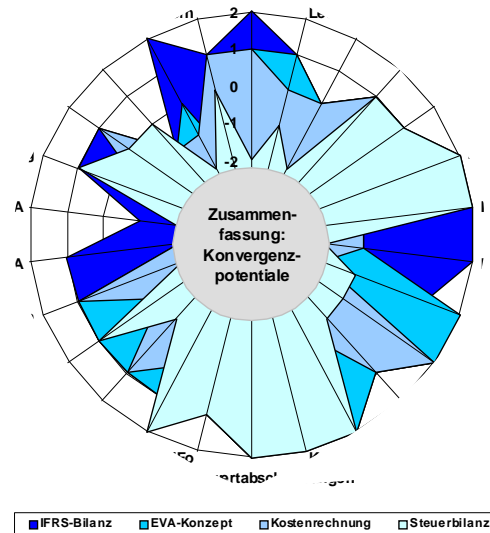


Abb. 1: Konvergenz-Divergenz-Tendenzen / HGB und ausgewählte Konvergenzobjekte

Die größte Annäherung erfolgt hinsichtlich der IFRS-Bilanz. Es folgen EVA-Konzept und Kostenrechnung, während die Beziehung der Handelsbilanz zur Steuerbilanz in vielen Aspekten klare Divergenzen aufweist.

Im Hinblick auf den weiteren Gang der Diskussion in Wissenschaft und Praxis sowie für die praktische Nutzung der Konvergenz-Divergenz-Potential-Matrix für die sachinhaltliche Konzeptionierung eines Konvergenzkonzeptes sind noch weitere Untersuchungen notwendig. Zum einen sind die getroffenen Wertungen zu validieren. Zum anderen sind die untersuchten Änderungen durch das BilMoG im Hinblick auf die praktische Relevanz und ihre quantitative Bedeutung zu analysieren bzw. zu gewichten. Für die Praxis sind neben den fokussierten Fragen der Konvergenz noch andere Untersuchungsbereiche zu berücksichtigen, wie unterschiedliche Detaillierungsgrade, Erstellungsgeschwindigkeiten, Informationsplattformen, Untersuchungseinheiten, Berichtszyklen und involvierte Abteilungen.

3 Zusammenfassende Schlussfolgerungen

Die Untersuchungsergebnisse lassen sich zu folgenden Thesen zusammenfassen:

- Die Aufstellung einer einzelgesellschaftlichen Bilanz zur Erfüllung von handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Berichtspflichten ist unmöglich.
- Der Wegfall rechtsformspezifischer Regelungen bewirkt eine Annäherung von originärem Einzelabschluss (HB 1 nach HGB) und dem für die Einbeziehung in einen Konzernabschluss nach HGB relevanten Einzelabschluss (HB 2).

- Der Wegfall rechtsformspezifischer Regelungen führt zu einer Annäherung von originärem Einzelabschluss (HB 1 nach HGB) und dem für einen IFRS-Konzernabschluss relevanten Einzelabschluss (HB 2).
- Konzernrechnungslegungsspezifische Neuregelungen führen den Konzernabschluss nach HGB weitergehend an den Konzernabschluss nach IFRS heran.
- Zwischen einzelgesellschaftlicher Handelsbilanz und Kostenrechnung bleiben unüberbrückbare Unterschiede sowie die Notwendigkeit von fallweisen (dispositiven) Entscheidungs- und Kontrollrechnungen bestehen. Andererseits wird der Gleichklang von Kostenrechnung und Bilanzrechnung verbessert. Die Phasenverschiebung in der Entwicklung von kostenrechnerischen und bilanziellen Betriebsergebnissen wird – ungeachtet des Niveauunterschiedes – reduziert (vgl. Ziegler, 1994, S. 178).

Daraus ergeben sich – unter Beachtung der benannten Relativierungen – folgende Schlussfolgerungen für die potentielle Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen (vgl. oben Tabelle 28 und Abb. 5):

- Eine alle Rechnungswesenteilgebiete umfassende Konvergenz ist unmöglich.
- Das Ausmaß der Konvergenz im Status Quo ist in Bezug auf keinen Teilbereich des Rechnungswesens als vollständig zu bezeichnen.
- Durch Wahlrechtsausübung (externes Rechnungswesen) sowie durch Anpassung des internen Rechnungswesens kann eine zweiseitige Konvergenz für standardisierte Rechenkonzepte hergestellt werden. Allerdings wird dadurch die Zahl der Sonderrechnungen steigen.
- Die Durchlässigkeit des Datenflusses vom internen zum externen Rechnungswesen *et vice versa* hat sich aufgrund der Modernisierung des HGB erhöht.
- Auch kann ein einheitliches horizontales und/oder vertikales Erfolgsspaltungskonzepts mit weniger umfangreichen Überleitungen realisiert werden.
- Eine ähnlich tiefgreifende Änderung des HGB ist in naher Zukunft nicht zu erwarten. Deshalb werden Anpassungen von HGB-basierten Konzepten eines intern-extern harmonisierten Rechnungswesens selten notwendig werden.

Für nicht IFRS-Rechnungslegungspflichtige Unternehmen ohne intern-extern harmonisiertes Rechnungswesen wird die Ausgangssituation verändert. Das BilMoG schafft im Vergleich zu den IFRS ein stabileres Fundament für eine intern-externe Harmonisierung.

Für IFRS-konzernrechnungslegungspflichtige Unternehmen wird die potentielle Konvergenztiefe verändert. Die Möglichkeiten, ein deutsches Tochterunternehmen jahresabschlussbasiert ohne vollständige HB II nach IFRS ebenso zu steuern wie andere Tochterunternehmen, wird verbessert.

Unternehmen, die aktuell ein intern-extern harmonisiertes Rechnungswesen auf IFRS-Basis praktizieren, könnten eine Umstellung auf HGB erwägen. Hierfür

spricht die zeitliche Stabilität des HGB. Folglich müssten die IFRS als führendes Normensystem der Buchhaltung wieder von dem HGB abgelöst werden zur Prävention von häufigeren Überleitungen zwischen IFRS und HGB.

Die im Titel aufgeworfene Frage ist abschließend wie folgt zu beantworten: Das BilMoG leistet

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

Literaturverzeichnis (Auszug):

- BMJ Bundesregierung* (2009a): Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), BGBl. I vom 28.5.2009, S. 1102ff.
- BMJ Rechtsausschuss des Deutschen Bundestags* (2009b): Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses zum BilMoG, BT-Drucksache 16/12407 vom 24.3.2009, abrufbar unter www.bmj.de.
- Coenenberg, Adolf G.* (1995): Einheitlichkeit oder Differenzierung von internem und externem Rechnungswesen: Die Anforderungen der internen Steuerung. In: DB 48. Jg. (1995), S. 2077-2083.
- Dörfler, Oliver/Adrian, Gerrit* (2009): Steuerbilanzrechtliche Auswirkungen. In: Beil. 5 DB 62. Jg. (2009), S. 58-64.
- Ehrbar, Al* (1999): EVA: Economic Value Added. Der Schlüssel zur wertsteigernden Unternehmensführung. Wiesbaden 1999.
- Freygang, Winfried/Geltinger, Andreas* (2009): Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens in der BayernLB. In: Jelinek, Britta/Hannich, Manfred (Hrsg.): Wege zur effizienten Finanzfunktion in Kreditinstituten. Compliance & Performance. Wiesbaden 2009, S. 179-198.
- Günther, Thomas/Zurwehne, Annikka* (2008): Harmonisierung des Rechnungswesens - Stellschrauben, Informationswirkung und Nutzenbewertung. In: BFuP, 60. Jg. (2008), S. 101-121.
- Haller, Axel* (1997): Zur Eignung der US-GAAP für Zwecke des internen Rechnungswesens. In: Controlling, 9. Jg (1997), S. 270-276.
- Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone* (2009): Das Ende der Einheitsbilanz. In: DB 62. Jg. (2009), S. 1-11.
- Horváth, Peter/Arnaout, Ali* (1997): 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* (1998): Economic Value Added – Darstellung und Anwendung auf Schweizer Aktiengesellschaften. 3. Aufl. Bern et al. 1998.
- Jonen, Andreas/Lingnau, Volker* (Hrsg.) (2006): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen - Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Umsetzung in der Praxis. In: Beiträge zur Controlling-Forschung, 2. Aufl. Kaiserslautern 2006.
- Kajüter, Peter*: Theoretische Fragen der Kostenrechnung im Konzern. In: zfbf-Sonderheft 49 Jg. (2003), S. 13-28.
- Kilger, Wolfgang* (1980): Einführung in die Kostenrechnung. 2. Aufl. Wiesbaden 1980.
- Kirsch, Hanno* (1996): Konzernkostenrechnung als Entscheidungshilfe für das Konzernmanagement. In: WiSt 25. Jg. (1996), S. 152-156.
- Klein, Georg A.* (1999a): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen auf Basis der Internationalen Accounting Standards (IAS). In: krp-Sonderheft 3, 43. Jg. (1999), S. 67-77.
- Klein, Georg A.* (1999b): Unternehmenssteuerung auf Basis der International Accounting Standards. München 1999.
- Kosiol, Erich* (1944): Bilanzreform und Einheitsbilanz - Grundlegende Studien einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsermittlung. Leipzig et al. 1994.
- Kütting, Karlheinz/Lorson, Peter* (1998): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen: Anmerkungen zu Strategien und Konfliktfeldern. In: WPg 51. Jg. (1998), S. 483-493.

- Kütting, Karlheinz/Cassel, Jochen/Metz, Christian*: Die Bewertung von Rückstellungen nach neuem Recht. In: DB 61. Jg. (2008) S. 2317-2324.
- Lorson, Peter* (2004): Auswirkungen von Shareholder-Value-Konzepten auf die Bewertung und Steuerung ganzer Unternehmen (Habil. Saarbrücken 2003). Herne/Berlin 2004.
- Lorson, Peter* (2007): Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen bei Anwendung von IFRS. In: *Heyd, R./von Keitz, I.* (Hrsg.) (2007): IFRS-Management-Systemwandel in der Rechnungslegung – Lösungen für Analysten – Chancen für Unternehmen. München 2007.
- Männel, W./Küpper, H.-U.* (Hrsg.) (1999): Integration der Unternehmensrechnung. Harmonisierung - Internationale Rechnungslegung - Shareholder Value - Investitionsrechnung. In: *krp-Sonderheft 3*, 43. Jg. (1999).
- Melcher, Winfried* (2002): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen - Umstellung des traditionellen Rechnungswesens und Einführung eines abgestimmten vertikalen und horizontalen Erfolgsspaltungskonzepts. Hamburg 2002.
- Müller, Martin* (2006): Harmonisierung des externen und internen Rechnungswesens: Eine empirische Untersuchung. Wiesbaden 2006.
- Ordelheide, Dieter* (1994): Gefährdung der Nominalkapitalerhaltung durch die Währungsumrechnung von Auslandsinvestitionen. In *zfbf* 46. Jg. (1994), S. 795-818.
- Pfaff, Dieter* (1994): Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung: Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens. In: *ZfbF* 46. Jg. (1994), S. 1065-1084.
- Pfaff, Dieter* (2003): Methodische Fragen einer internationalen Konzernkostenrechnung. In: *zfbf-Sonderheft 49*. Jg. (2003), S. 29-46.
- Pfirrmann, Armin/Schäfer, Rene* (2009): 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.
- Stewart, G. Bennet* (1991): The Quest for Value: A Guide for Senior Managers. New York 1991.
- Troßmann, Ernst* (2003): Konsolidierung in der Konzernkostenrechnung. In: *zfbf-Sonderheft 49*, (2003), S.47-70.
- Wagenhofer, Alfred* (Hrsg) (2006): Zusammenwirken von Controlling und Rechnungslegung nach IFRS. In: *Controlling und IFRS-Rechnungslegung. Konzepte, Schnittstellen, Umsetzung*. Berlin 2006.
- Weißberger, Barbara E.* (2003): Integrierte Erfolgsrechnung: Ein neues Theorie-Praxis-Paradoxon der internen Unternehmensrechnung? In: *ControllerNews*, (2003), S. 199-203.
- Weißberger, Barbara E.* (2007): IFRS für Controller. Freiburg im Breisgau 2007.
- Wurl, Hans-Jürgen/Kuhnert, Marcus/Hebeler, Christian* (2001): Traditionelle Formen der kurzfristigen Erfolgsrechnung und der „Economic Value Added“-Ansatz. In: *WPg* 54. Jg. (2001), S. 1361-1372.
- Ziegler, Hans* (1994): Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens-Controlling im Hause Siemens. In: *ZfbF* 46 Jg. (1994), S. 175-188.