

# Der Controlling-Berater

Herausgeber: Gleich/Klein



Band-Herausgeber:  
Andreas Klein/Andreas Krimpmann  
ICV-Facharbeitskreis „Controlling und IFRS“

## BilMoG und Controlling

- > Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Überblick
- > Wichtige Neuregelungen und deren Umsetzung im Controlling
- > Konsequenzen für das Berichtswesen

# Controller-spezifische Auswirkungen des BilMoG im Überblick

- Mit dem BilMoG entfernt sich das HGB von der Steuerbilanz und nähert sich den IFRS an. Damit verändert sich auch der bilanzpolitische Instrumentenkasten.
- Die Umstellung im neuen deutschen Bilanzrecht ist sowohl für die tägliche Controller-Arbeit als auch für die konzeptionelle Weiterentwicklung von Controlling-Systemen und Steuerungsinstrumenten von hoher Relevanz. Damit verändert sich auch das Zusammenspiel von Bilanzern und Controllern.
- Der Beitrag gibt einen Überblick über die Controller-relevanten Änderungen und zeigt, welchen neuen oder geänderten Aufgaben sich die Controller stellen müssen.

Inhalt		Seite
1	<b>Veränderungen im Rechnungswesengefüge</b> .....	43
1.1	Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz .....	43
1.1.1	Konzentration auf mittlere und große Unternehmen .....	43
1.1.2	Auseinanderdriften von Handels- und Steuerbilanz .....	43
1.2	Konvergenz von Handelsbilanz und IFRS-Abschluss .....	45
1.3	Verhältnis von externem und unternehmenswertorientiertem Rechnungswesen .....	46
1.4	Verhältnis von wirtschaftlicher Lage und Jahresabschlussbild .....	48
1.5	Schlussfolgerungen zur Konvergenz/Divergenz im Rechnungswesengefüge .....	49
1.6	Argumente pro und contra IFRS (trotz BilMoG) .....	50
1.6.1	Akzeptanz und Kapitalmarktzugang .....	50
1.6.2	Gestaltungsfreiheiten und Erstellungsaufwand .....	51
1.6.3	GuV-Risiken und notwendige Zusatzinformationen .....	52
2	<b>Implikationen ausgewählter Einzelnormen</b> .....	53
2.1	Wirtschaftliche Zurechnung .....	55
2.2	Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert .....	55
2.3	Planvermögen für Pensionsverpflichtungen .....	56
2.4	Selbst geschaffenes immaterielles Anlagevermögen .....	56
2.5	Rückstellungen .....	56
2.6	Pensionsrückstellungen .....	57
2.7	Bewertungseinheiten .....	57
2.8	Herstellungskosten .....	58

2.9	Beizulegende Zeitwerte .....	58
2.10	Fremdwährungsumrechnung .....	59
2.11	Schwellenwerte für Abschlusspflicht und Unternehmensgröße .....	59
2.12	Verändertes Bilanzgliederungsschema .....	60
2.13	Latente Steuern .....	60
2.14	Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften .....	61
2.15	Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode .	61
2.16	Rechnungslegungs- und Unternehmensführungsprozess ..	62
2.17	Vergütungssysteme und Ausschüttungssperren .....	62
3	<b>Fazit: Das Zusammenspiel zwischen Bilanzern und Controllern ändert sich</b> .....	63
4	Literaturhinweise .....	64

---

### ■ Die Autoren

**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.

# 1 Veränderungen im Rechnungswesengefüge

## 1.1 Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz

### 1.1.1 Konzentration auf mittlere und große Unternehmen

Kleinstunternehmen werden durch § 241 a HGB von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit mit Folgewirkungen für die Datengrundlagen eines Controllings. Diese bleiben im Folgenden außer Betracht, weil Controller-Stellen in den betroffenen Unternehmen äußerst selten sind.<sup>1</sup>

Neue Schwellenwerte

**Achtung: HGB-Zitation bezieht sich auf BilMoG-Fassung**

Hinweise auf HGB-Paragrafen wie § 241 a HGB beziehen sich immer auf die neue BilMoG-Fassung. Bezüge auf ältere Fassungen werden mit HGB a. F. (alte Fassung) gekennzeichnet.

Kleinere Mittelständler praktizieren eine Einheitsbilanz. Sie erstellen eine Steuerbilanz, die als Handelsbilanz deklariert wird. Mit steigender Unternehmensgröße werden zwei Bilanzen erstellt, wobei die Unterschiede mit steigender Unternehmensgröße zunehmen. Große Unternehmen orientieren die Ausübung ihrer handelsrechtlichen Wahlrechte tendenziell seltener an dem Ziel einer weitgehenden Übereinstimmung von Handels- und Steuerbilanz.

Einheit von Handels- und Steuerbilanz

### 1.1.2 Auseinanderdriften von Handels- und Steuerbilanz

Tabelle 1 gibt einen Überblick über ausgewählte Neuregelungen zum Einzelabschluss, die das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz sowie IFRS-Abschluss betreffen. Dabei steht ein „+“ („-“) für eine Annäherung (Auseinanderdriften). Mit „0“ wird gekennzeichnet, wenn das Verhältnis unverändert bleibt.

Ausgewählte künftige Unterschiede

Änderungen durch das BilMoG	Steuerbilanz	IFRS-Abschluss
<b>Rechtsformunabhängige Normen</b>		
Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit	-	+
Bilanzierung von Leasingverhältnissen auf Basis einer wirtschaftlichen Zurechnung	0/-	0/+
Neuregelung der latenten Steuern	-	+
Aktivierungspflicht beim Geschäfts- oder Firmenwert (GoF)	0/-	+

<sup>1</sup> Vgl. nur Krey/Lorson, BB 32/2007, und Krey/Lorson (2009).

Änderungen durch das BilMoG	Steuerbilanz	IFRS-Abschluss
Aktivierungsverbot von als Aufwand verrechneten Zöllen und Verbrauchssteuern	-	+
Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	-	+
Wegfall von Aufwandsrückstellungen	+	+
Wegfall von Abschreibungen auf den in naher Zukunft erwarteten niedrigeren Wert	+	+
Unzulässigkeit des Hifo-Verbrauchsfolgeverfahrens und anderer preisbestimmter Verbrauchsfolgeverfahren	+	+
Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze	+	+
Berücksichtigung des Erfüllungsbetrags bei Rückstellungen	-	+
Abzinsungsgebot bei langfristigen Rückstellungen	+	+
Neuregelung von Pensionsrückstellungen und Planvermögen	-	+
Währungsumrechnung	-	+
<b>Rechtsformabhängige Normen</b>		
Beschränkung des gemilderten Niederstwertprinzips auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	+	+
Verbot der Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	+	+
Verbot des Zuschreibungswahlrechts	+	+
Verbot der Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen	+	+

Tab. 1: Ausgewählte Konvergenzen und Divergenzen im Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz sowie Handelsbilanz und IFRS-Abschluss

Ende der Einheitsbilanz Gewichtet man die Neuregelungen, so zeigt sich, dass die Konvergenzen die Divergenzen nicht neutralisieren können. Insbesondere der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit, d. h. die künftige Unzulässigkeit rein steuerrechtlicher Wahlrechte in der Handelsbilanz, illustriert das Ende der Einheitsbilanz. Nach herrschender Auffassung werden Handels- und

Steuerbilanzpolitik künftig entkoppelt.<sup>2</sup> Hierdurch entsteht in der Handelsbilanz ein Freiraum für eine stärker betriebswirtschaftliche Ausrichtung. Sie kann informativer und steuerungsrelevanter ausgestaltet werden. Dadurch gewinnt allerdings die konzeptionelle Neuregelung der latenten Steuern an Gewicht.

## 1.2 Konvergenz von Handelsbilanz und IFRS-Abschluss

Aus den Tabellen 1 und 2 ist bereits ohne Gewichtung ersichtlich, dass sich die handelsrechtlichen Normen zum Einzelabschluss und zum Konzernabschluss an die IFRS annähern. Folgewirkungen ergeben sich hieraus zunächst für den Rechnungslegungsprozess. Da die rechtsformspezifischen Bewertungsbesonderheiten im neuen Bilanzrecht an Bedeutung verlieren, nehmen die Anpassungsmaßnahmen ab, die erforderlich sind, um die einzelgesellschaftliche Bilanz (sog. Handelsbilanz I bzw. HB I) und die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) an den Bilanzierungs- und Bewertungsrahmen des Mutterunternehmens anzupassen. Mit anderen Worten wird die Erstellung der HB II sowie der zugehörigen GuV, auf deren Grundlage ein Tochterunternehmen in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen wird, vereinfacht. Dies gilt analog für die Einbeziehung von Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen.

Anpassung für HB II wird einfacher

Änderungen durch das BilMoG	IFRS-Abschluss
Konsolidierung von Zweckgesellschaften	+
Wegfall der Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung	+
Währungsumrechnung	-

Tab. 2: Ausgewählte Konvergenzen und Divergenzen zwischen Konzernabschluss nach HGB und IFRS-Abschluss

Im Schrifttum wird erwartet, dass die Annäherung von IFRS und HGB auf der Normenebene in der praktischen Anwendung noch durch die Auslegung der neuen unbestimmten Rechtsbegriffe im HGB in Anlehnung an die IFRS verstärkt wird.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Vgl. stellvertretend Pfirmann/Schäfer (2009).

<sup>3</sup> Vgl. statt vieler Melcher (2009), Folie 13.

### 1.3 Verhältnis von externem und unternehmenswertorientiertem Rechnungswesen

Wertorientierung nimmt zu

Der handelsrechtliche Jahresabschluss in der Fassung des BilMoG kommt der Konzeption der als unternehmenswertorientiert geltenden Kennzahl Economic Value Added (EVA) nach *Stern/Stewart* näher als das bisherige HGB. Dies lässt sich anhand vereinfachter Berechnungsschemata für Net Operating Profit After Tax (NoPAT) und Economic Book Value (EBV) – die Berechnungskomponenten von EVA – illustrieren.<sup>4</sup> Kenntnisse bezüglich der Motivation von vorgeschlagenen Anpassungsschritten werden vorausgesetzt:

$EVA = (NoPAT - EBV) \times \text{Kapitalkostensatz}$  bzw.

$$EVA = \left( \frac{NoPAT}{EBV} - \text{Kapitalkostensatz} \right) \times EBV$$

Economic Book Value (EBV)		Net Operating Profit after Tax (NoPAT)	
=	Buchwert des Anlagevermögens	=	Ordentliches Betriebsergebnis
+	Buchwert des Umlaufvermögens	+	Sonstige betriebliche Erträge
-	Nicht verzinsliche kurzfristige Verbindlichkeiten	+	Erhöhung der sonstigen Rückstellungen
+	Wertberichtigung auf Forderungen	+	Erhöhung der Wertberichtigung auf Forderungen
+	Differenz aus Vorratsbewertung nach Lifo- und Fifo-Verfahren	+	Erhöhung der Differenz zwischen Vorratsbewertung nach Lifo- gegenüber dem Fifo-Verfahren
+	Kumulierte Abschreibungen von derivativen GoF	+	Abschreibungen von derivativen GoF
+	Kapitalisierte Miet- und Leasingaufwendungen	+	Miet- und Leasingaufwendungen abzgl. Abschreibungen auf Miet- und Leasingobjekte

<sup>4</sup> In Anlehnung an Günther (1997), S. 234 f.

Economic Book Value (EBV)		Net Operating Profit after Tax (NoPaT)	
+	Kapitalisierte F+E-Aufwendungen	+	Kapitalisierte F+E-Aufwendungen abzgl. Abschreibungen aktivierter Beträge über 5 Jahre
+	Sonstige kapitalisierte (marktwertbildende) Vorlaufkosten	+	Sonstige marktwertbildende Vorlaufkosten abzgl. Abschreibungen aktivierter Beträge über 5 Jahre
-	Anlagen im Bau	+/-	Steuersenkung/-erhöhung aus Anpassungen (Fiktion: 100 %ige Eigenfinanzierung)
-	Marktgängige Wertpapiere	+/-	Steuersenkung/-erhöhung aus passiven und aktiven latenten Steuern

Tab. 3: Berechnung von EBV und NoPaT

Vor dem Hintergrund des BilMoG können nun bestimmte Schritte in einer solchen EVA-Schattenrechnung unterbleiben. Hierzu tragen drei Umstände bei:

Einfachere Überleitung auf EVA

- explizite Vorschriften (wie Aktivierungspflicht des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, Wegfall bestimmter Aufwandsrückstellungen);
- Wahlrechte (wie Aktivierungswahlrecht für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens);
- Auslegung neuer Normen (wie Auslegung des erstmals kodifizierten wirtschaftlichen Eigentums bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen – orientiert an IAS 17 mit der Maßgabe, dass mehr Fremdfinanzierungsinstrumente bilanzwirksam erfasst werden).

Indem erfolgsneutrale – mit dem Eigenkapital zu verrechnende – Neubewertungen im HGB eine seltene Ausnahme bilden (z. B. erfolgsneutrale Verrechnung des Ausgleichspostens aus der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Tochterunternehmen im Rahmen der Konzernrechnungslegung) können typische, aber vermeidbare Fehler bei auf Wertbeiträgen basierenden Unternehmensbewertungen bei einer HGB-Fundierung nicht auftreten. Diese rühren von Durchbrechungen des Kongruenzprinzips (sog. dirty surplus) her.

## 1.4 Verhältnis von wirtschaftlicher Lage und Jahresabschlussbild

Entrümpelung des HGB Zielsetzung des BilMoG war die Erhöhung der internationalen Akzeptanz der HGB-Bilanzierung – u. a. durch Entrümpelung des HGB und Abschaffung nicht mehr zeitgemäßer Wahlrechte wie z. B.

- Aufwandsrückstellungen;
- Wahlrechte rund um die Steuersonderposten und -abschreibung;
- Aktivierung von Umsatzsteuer, Zöllen und Verbrauchsteuern als Rechnungsabgrenzungsposten;
- Abschreibungen wegen künftiger Wertschwankungen von Vorräten;
- Abschreibungen bei vorübergehender Wertminderung im abnutzbaren Anlagevermögen, sog. Willkürabschreibung;
- Einbeziehung der Gemein- in die Herstellungskosten;
- Beschränkung auf Lifo- und Fifo-Verbrauchsfolgeverfahren;
- Abschaffung der Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten.

Aussagekraft steigt Diese Maßnahmen tragen ebenso wie die Kodifizierung der Ansatzstetigkeit, die Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften und Streichung von Wahlrechten bei Kapitalkonsolidierungs-/ähnlichen Verfahren bei Tochterunternehmen und Gemeinschaftsunternehmen zur bilanzanalytischen Klarheit des Bilanzbilds bei und verbessern den Gleichklang von wirtschaftlicher Lage und Bilanzbild. Das Legen und Auflösen stiller Reserven wird so erschwert.

Zusätzliche Angabepflichten sowie Ausweisvorschriften, z. B. betreffend den Zinsaufwand aus Altersversorgungsverpflichtungen (im Zinsergebnis) und die Übergangsmaßnahmen (Eigenkapital oder außerordentliches Ergebnis), sind aus externer Perspektive hilfreich.

Lange Übergangsvorschriften Verwässert wird diese positive Einschätzung durch die zahlreichen (Beibehaltungs-)Wahlrechte im Rahmen der Übergangsvorschriften (siehe Einführung), deren zeitliche Wirkung (15 Jahre bei Pensionsverpflichtungen) vermutlich die Geltung bestimmter Teile des BilMoG übertreffen wird. Gleichfalls unbefriedigend sind aus bilanzanalytischer Perspektive die Wahlrechte bei Ansatz von Alt- und mittelbaren Pensionszusagen sowie bei den Bewertungsmethoden für Altersversorgungsverpflichtungen, das Aktivierungswahlrecht von selbst geschaffenen Immaterialgütern des Anlagevermögens sowie von aktiven latenten Steuern (bis hin zum Überhang der aktiven über die passiven latenten Steuern). Eine uneinheitliche Ausübung von Übergangsvorschriften und Wahlrechten – inklusive der zwei (Einzelabschluss) plus sechs (Konzernabschluss) Ausweiswahlrechte – sowie die Möglichkeiten zur Gestaltung

des Übergangs durch erstmalige/letztmalige Inanspruchnahme von wegfallenden/modifizierten Regelungen schränken die Vergleichbarkeit sowie die Aussagefähigkeit über einen längeren Zeitraum ein.

Der mittelfristig zu erwartende Konsens in der Anwendung neuer Normen (unbestimmter Rechtsbegriffe) sowie die mittelfristig zu erwartende Begründung der Auswirkungen uneinheitlicher Übergangsgestaltung tragen letztlich zu einem verbesserten Informationsgehalt und somit zu einer höheren Steuerungsrelevanz der handelsrechtlichen Rechnungslegung bei. Der damit verbundene relative Bedeutungsverlust des internen Rechnungswesens verbessert die Möglichkeiten einer Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen.

Mittelfristige  
Wirkung

### 1.5 Schlussfolgerungen zur Konvergenz/Divergenz im Rechnungswesengefüge

Ausgehend von zwischenzeitlich vorherrschenden Konzeptionen bestehen Konvergenzbestrebungen

- innerhalb des externen Rechnungswesens im Rahmen der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung (Handels- und Steuerbilanz) sowie
- zwischen internem und externem Rechnungswesen, die an die konzernbezogene Rechnungslegung (Konzernabschluss nach HGB oder IFRS) anknüpfen.

Die weitgehend erfolgte Entflechtung von Handels- und Steuerbilanz in Verbindung mit einer – nicht nur auf Wahlrechtsausübungen basierenden – Annäherung der Handelsbilanz an die IFRS isoliert die Steuerbilanz und erweitert den Konvergenzkreis um die Handelsbilanz. Dies impliziert u. a. bei erfolgter Steuerung auf Basis des Konzernabschlusses (nach HGB oder IFRS), die Berechnung von Steuerungskennzahlen auf Unternehmen auszuweiten, die nicht auf der Grundlage einer an die Konzernbilanzrichtlinien angepassten vollständigen Handelsbilanz und GuV, sondern auf Basis eines sog. Reporting-Packages in den Konzernabschluss einbezogen werden.

Künftige  
Konvergenz-  
optionen

Die verbesserten Möglichkeiten einer Steuerungsrechnung auf Basis des HGB schwächen den Vorzug einer Internationalisierung der Rechnungslegung mit Blick auf das Konvergenzpotential ab. Zugleich ist festzustellen, dass der Abstand zwischen HGB und IFRS abgenommen hat. Folglich wird eine Umstellung vom HGB i. d. F. d. BilMoG auf die IFRS einen geringeren Aufwand verursachen als zuvor. Dabei darf allerdings die andere Bilanzierungsphilosophie bzw. das abweichende „GoB-Sys-

Stellenwert der  
IFRS (für KMU)

tem“ der IFRS nicht unterschätzt werden, das auch für den soeben verabschiedeten Standard IFRS for SMEs (IFRS für KMU)<sup>5</sup> gilt. In welcher Form die IFRS for SMEs indes in der EU anwendbar sein werden, ist bis dato nicht absehbar. Aufgrund des gerade verabschiedeten BilMoG ist es dagegen wenig wahrscheinlich, dass der deutsche Gesetzgeber die IFRS für KMU kurzfristig verpflichtend einführen wird.

## 1.6 Argumente pro und contra IFRS (trotz BilMoG)

### 1.6.1 Akzeptanz und Kapitalmarktzugang

Für und wider eine IFRS-Bilanzierung lassen sich gewichtige Gründe anführen (vgl. ohne Anspruch auf Vollständigkeit Tab. 4<sup>6</sup>): Als international anerkanntes – und auf anglophonen Bilanzierungstraditionen fußendes – Normensystem finden die Finanzberichte von IFRS-Anwendern bei Geschäftspartnern außerhalb Deutschlands bzw. außerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Union durchweg höhere Akzeptanz als HGB-Abschlüsse.

Pro IFRS	Contra IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fast global akzeptierte Normen</li> <li>• Potenzial für Internationalisierungsstrategien</li> <li>• Eventuell bessere Rating-Ergebnisse</li> <li>• Durchschnittlich höhere Eigenkapitalquote</li> <li>• Potenzial für Finanzierungsstrategien</li> <li>• Keine festen Gliederungsschemata</li> <li>• Erhebliche Ermessensspielräume</li> <li>• Fortschritte im internen Rechnungswesen/Controlling</li> <li>• Harmonisierungspotenzial intern/extern</li> <li>• ...</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Erhebliche GuV-Volatilitäten</li> <li>• Problematische Eigenkapitaldefinition</li> <li>• Zu komplex für Generalisten</li> <li>• Umfangreiche Offenlegungserfordernisse</li> <li>• Kein Nutzen für Handels- und Steuerbilanz</li> <li>• Zusätzliche Abschlusselemente</li> <li>• Entharmonisierung durch unkontrollierbare Standardfortentwicklung</li> <li>• ...</li> </ul>

Tab. 4: Argumentebilanz zur freiwilligen IFRS-Umstellung

<sup>5</sup> SME= Small and Medium Enterprises; KMU = Kleine und mittlere Unternehmen.

<sup>6</sup> In Anlehnung an Lorson/Zündorf (2009), S. 731.

Zugleich werden die Zugangsmöglichkeiten zu internationalen Kapitalmärkten verbessert, wenngleich ggf. zusätzliche Angaben zu machen sind. Banken, deren Ratingsysteme auf IFRS ausgerichtet sind, stufen IFRS-Bilanzierer grundsätzlich besser ein als HGB-Anwender, zumal IFRS-Bilanzierer im Durchschnitt über höhere Eigenkapitalquoten verfügen. Dieses Argument dürfte bei Kapitalgesellschaften durch das BilMoG an Bedeutung verlieren und bei Nichtkapitalgesellschaften angesichts der jüngsten Änderungen der Eigenkapitaldefinition in IAS 32 künftig auch für Personenhandelsgesellschaften an Bedeutung gewinnen, die bis dato bei IFRS-Bilanzierung nur ein wirtschaftliches Eigenkapital (unter der Überschrift Fremdkapital) ausweisen konnten. Die Abschwächung des Eigenkapitalarguments ergibt sich daraus, dass auch das durch BilMoG geänderte HGB tendenziell zu einem höheren Eigenkapitalausweis führen kann (vgl. Abb. 1<sup>7</sup>).

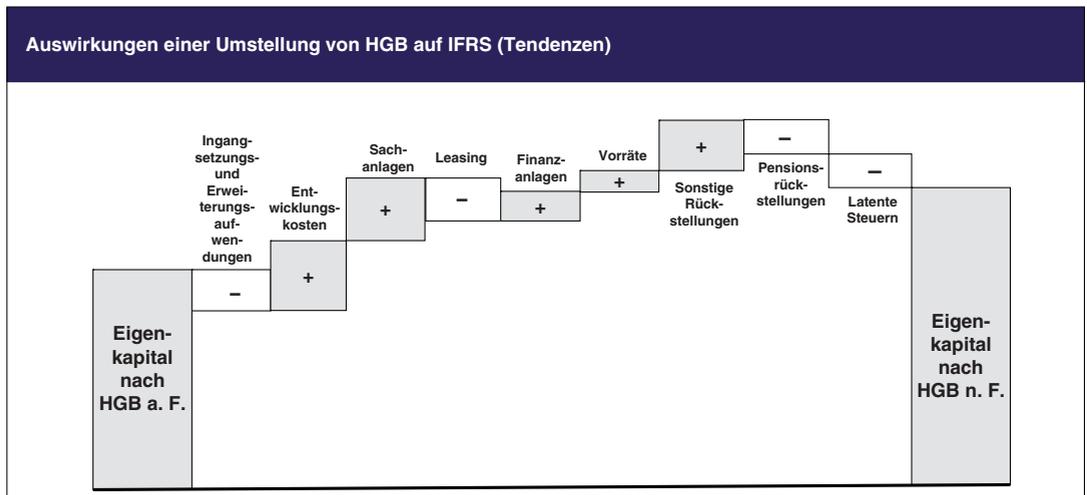


Abb. 1: Eigenkapitalwirkung einer Umstellung von HGB a. F. auf HGB n. F.

### 1.6.2 Gestaltungsfreiheiten und Erstellungsaufwand

Vor dem Hintergrund des nur mit großem Aufwand zu erstellenden Anhangs und der zusätzlichen Rechenwerke (der vollständige Abschluss eines IFRS-Anwenders besteht aus Bilanz, GuV, Eigenkapitalveränderungsrechnung (One Statement oder Two Statements Approach), Kapitalflussrechnung und Anhang; bei Kapitalmarktorientierung muss zusätzlich eine Segmentberichterstattung in den Anhang aufgenommen und die GuV um ein Ergebnis je Aktie verlängert werden) werden

<sup>7</sup> Quelle: Lorson/Zündorf (2009), S. 732.

IFRS-Abschlüsse als informativer angesehen als HGB-Abschlüsse. Damit einhergehen verbesserte Möglichkeiten der Kreditaufnahme und der Lockerung von Hausbankbeziehungen. Letzteres ermöglicht, in guten Zeiten bessere Konditionen anderer Banken nutzen zu können – allerdings um den Preis der latenten Gefährdung des bisherigen Hausbankenschutzes in schlechten Zeiten.

IFRS-Anwender haben grundsätzlich erhebliche Freiheiten (z. B. aufgrund fehlender Mindestgliederungsschemata für Bilanz und GuV) sowie ausgeprägte Ermessensspielräume (z. B. bei der Zuordnung von derivativen Geschäfts- oder Firmenwerten zu zahlungsmittelgenerierenden Einheiten). Andererseits sind die IFRS grundsätzlich zu komplex für Generalisten und erfordern teilweise das Know-how von auf einen Standard oder Teilbereich hiervon spezialisierten Experten (z. B. IAS 32, 39, IFRS 7).

### 1.6.3 GuV-Risiken und notwendige Zusatzinformationen

IFRS-Anwender sind aufgrund der höheren Akzeptanz einer Fair-Value-Bilanzierung in stärkerem Maße GuV-Risiken im Sinne größerer Volatilitäten von Ergebnissen bzw. Ergebniskomponenten ausgesetzt. Sie müssen auch häufiger Bilanzierungsweisen aufgrund modifizierter Bilanzierungsnormen anpassen. Diese Tatsachen begrenzen das bestehende Harmonisierungspotenzial der IFRS. Sollen Berechnungsvorschriften für Steuerungskennzahlen für mindestens drei Jahre aus Akzeptanzgründen vergleichbar festgeschrieben werden, ist die Anwendung des Prinzips „single version of the truth“ im Sinne eines Verzichts auf Überleitungsrechnungen von IFRS-Werten problematisch. So können Kennzahldefinitionen nicht an geänderte Normen angepasst und einer fehlenden Vergleichbarkeit (z. B. auch aufgrund von Einmaleffekten) nur im Rahmen von Kennzahleninterpretationen begegnet werden.

Schließlich müssen auch einzelgesellschaftliche IFRS-Abschlüsse zusätzlich zu Handels- und Steuerbilanz erstellt werden, wobei die bestehenden Synergien begrenzt sind. Allerdings ergeben sich bei IFRS-Anwendern Informationsbedarfe, die ohne Implementierung moderner Controlling-Instrumente und Rechnungswesenmethoden nicht befriedigt werden können. Beispiele bilden die Normen

- zur Aktivierung von Entwicklungskosten (IAS 38),
- zum Impairment-Test (IAS 36) sowie
- zur Teilgewinnrealisierung bei Fertigungsaufträgen (IAS 11).

Solche Auswirkungen sind – wenngleich weniger ausgeprägt – auch bei einer Umstellung von bisherigem HGB auf das HGB i. d. F. d. BilMoG zu

beobachten. Hierauf ist nun im Rahmen der Kennzeichnung von ausgewählten Controlling-relevanten Einzelnormen einzugehen.

## 2 Implikationen ausgewählter Einzelnormen

Als Ergebnis eines Kompromisses zwischen relativer Vollständigkeit und Begrenzung von Redundanzen in diesem Sammelwerk werden nachfolgend die potenziellen Auswirkungen aus der Perspektive der Einzelnormen – primär nach Maßgabe der Paragraphen benannt, ohne die Normen erschöpfend zu charakterisieren und zu interpretieren.<sup>8</sup>

Vorbemerkung

Tabelle 5 gibt eine Übersicht über die anzusprechenden Neuregelungen und deren Bedeutung für die Controller-Arbeit. Die Punkte werden nachfolgend näher erläutert.

Regelung	Potenzielle Controller-Relevanz
Wirtschaftliche Zurechnung	Kriterien zur Abwägung von Chancen und Risiken, insbesondere bei Leasing
Derivativer Goodwill	Nutzungsdauerbestimmung u. a. gem. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art und Bestandsdauer des Zielobjekts,</li> <li>• Branchenbesonderheiten (auch unter Berücksichtigung von Absatz- und Beschaffungsmärkten sowie wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und Wettbewerberreaktionen),</li> <li>• Produktlebenszyklen,</li> <li>• Laufzeit von Absatz- oder Beschaffungsverträgen,</li> <li>• Verhalten wichtiger Mitarbeiter des erworbenen Unternehmens, die voraussichtliche Tätigkeit von wichtigen Mitarbeitern</li> </ul>
Planvermögen	Ermittlung von beizulegenden Zeitwerten, Steuerung der Unternehmensgröße, veeinflussung von Personal- und Zinsaufwand
Selbst geschaffenes immaterielles Anlagevermögen	Abgrenzung der Forschungs- und Entwicklungsphasen; Einrichtung eines Projekt-Controllings; Wahrung branchenüblicher Relationen

<sup>8</sup> Vgl. zur Gesetzesbegründung im Folgenden insbesondere Ernst/Naumann (2009).

Regelung	Potenzielle Controller-Relevanz
Rückstellungen	Informationsbereitstellung (Zinssätze der Bundesbank, Kostentrends; unterschiedliche Bewertungen für Handels-, Steuer- und IFRS-Bilanz)
Bewertungseinheiten	Identifikation von Grundgeschäften, Auswahl von Sicherungsinstrumenten, Auswahl adäquater Effektivitätstests, Datenbeschaffung für Effektivitätstests und die Einrichtung von Dokumentations- und Überwachungssystemen
Herstellungskosten	Anhebung der handelsrechtlichen Wertuntergrenze mit potenziellen Auswirkungen auf die Informationsbereitstellung bei eigenständiger Bilanzpolitik in Handels- und Steuerbilanz sowie nicht steuerrechtlich zulässigen Abschreibungsverfahren
Beizulegende Zeitwerte	Standardisierte Marktpreisbereitstellung, Methodendatenbanken zu Bewertungsmodellen sowie deren Verbreitung
Fremdwährungs-umrechnung	Einheitliche Bereitstellung von Devisenkassamittelkursen, ggf. volatilere Teilergebnisse
Schwellenwerte für Buchführungs- und Abschlusspflicht	Abwägung der Konsequenzen eines Verzichts auf doppelte Buchführung (z. B. Gespräch mit der Hausbank)
Schwellenwerte für Unternehmensgröße	Anpassung des Rechnungslegungsprozesses sowie der Systeme an den verminderten Berichtsumfang
Latente Steuern	Tools zur Erfassung latenter Steuern nach dem bilanzorientierten temporary concept; Werthaltigkeitsberechnungen für Verlustvorträge; Anpassung von IT-Systemen an geänderte Ausweisvorschriften
Konsolidierung von Zweckgesellschaften	Konkretisierung und Dokumentation bestehender Chancen und Risiken; Identifizierung von zu konsolidierenden Zweckgesellschaften (auch Altfälle!)

Regelung	Potenzielle Controller-Relevanz
Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode	Methodenkompetenz in Bezug auf Zeitwertermittlung; Bereitstellung von Bewertungstools; Unterstützung bei Datenermittlung und Identifikation des übernommenen Mengengerüsts
Rechnungslegungs- und Unternehmensführungsprozess	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)
Vergütungssysteme	Beachtung gesetzlich kodifizierter und fehlender Ausschüttungssperren im Rahmen variabler Vergütungssysteme, um den Abfluss stiller Reserven zu vermeiden

Tab. 5: Normen mit potenzieller Controller-Relevanz

## 2.1 Wirtschaftliche Zurechnung

Der Kaufmann hat die ihm wirtschaftlich zuzurechnenden Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz auszuweisen (§ 247 Abs. 1 Satz 2 HGB). Obgleich die bisherige Praxis der Leasingbilanzierung nach den steuerlichen Erlassen nicht geändert werden soll, eröffnet sich nun die Möglichkeit hierzu aus einer betriebswirtschaftlichen Perspektive. **Bei einer entsprechenden Anpassung interner Bilanzierungsrichtlinien sollten Controller und Bilanzler gemeinsam nach Kriterien zur Operationalisierung von Chancen und Risiken, die mit der Nutzung eines Leasingobjekts verbunden sind, suchen, sofern nicht primär eine möglichst weitgehende Nachbildung von IAS 17 angestrebt wird.**

Neuerungen  
beim Leasing

## 2.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert

Künftig muss ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert im Einzelabschluss aktiviert und planmäßig über seine individuell zu bestimmende Nutzungsdauer abgeschrieben werden (§ 253 Abs. 3 HGB). Übersteigt die Nutzungsdauer fünf Jahre, ist eine Begründung notwendig (§ 285 Nr. 13 HGB). Zudem sind künftig außerplanmäßige Abschreibungen beim derivativen Geschäfts- oder Firmenwert irreversibel (Zuschreibungsverbot; § 253 Abs. 5 HGB). **Bei der Festlegung der Nutzungsdauer**

Ansatz und  
Abschreibung  
werden Pflicht

sollten Bilanzier Controller-Input zu den in der Gesetzesbegründung benannten Kriterien einfordern.

### 2.3 Planvermögen für Pensionsverpflichtungen

Saldierung möglich  
Insolvenzfeste, zur Tilgung von Pensionsverpflichtungen designierte Vermögensgegenstände (sog. Planvermögen) sind zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten und mit Pensionsrückstellungen zu saldieren (§ 247 Abs. 2 HGB). Gleichfalls sind Wertänderungen des Planvermögens mit Wertänderungen der Pensionsrückstellungen zu saldieren. Ein selten vorkommender Aktivüberhang des Planvermögens über die Pensionsrückstellungen ist gesondert ausweispflichtig (§ 266 Abs. 2 E. HGB) und ausschüttungsgesperrt (§ 268 Abs. 8 HGB – unter Berücksichtigung passiver latenter Steuern). **Die Vorschrift erfordert methodische Controlling-Unterstützung bei der Zeitwertermittlung und wirkt auf die Bilanzsumme als ein Maß der Unternehmensgrößenklasse (§ 267 HGB) sowie auf die Aufwands- und Ertragsstruktur.**

### 2.4 Selbst geschaffenes immaterielles Anlagevermögen

Entwicklungskosten aktivierbar  
Das Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten soll grundsätzlich ausübbar sein, sofern das Entstehen eines Vermögensgegenstands überwiegend wahrscheinlich ist (§ 248 Abs. 2 HGB). Die Zugangsbewertung erfolgt in Höhe der Herstellungskosten in der Entwicklungsphase, in die anders als nach IFRS auch nicht direkt zurechenbare Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 Sätze 2–4 HGB) einzubeziehen sind. Bei Wahlrechtsausübung sind Kriterien zur Trennung von Forschungs- und Entwicklungsphase festzuschreiben und die Aufwendungen entsprechend zu kontieren, um die Bewertung zu Herstellungskosten vornehmen und der Angabepflicht von Forschungs- und Entwicklungskosten einer Periode als Gesamtbetrag genügen zu können.<sup>9</sup>

### 2.5 Rückstellungen

Bewertung zum Erfüllungsbetrag  
Rückstellungen sind zum (künftigen) Erfüllungsbetrag zu bewerten und bei ein Jahr übersteigenden Restlaufzeiten abzuzinsen (§ 249 HGB, § 253 Abs. 1 HGB). **Controller können die Bilanzier durch eine standardisierte Informationsbereitstellung unterstützen. Benötigt werden zum einen die von der Bundesbank zu veröffentlichenden Zinssätze und zum anderen Informationen zu Kostentrends. Personalkosteninformationen**

---

<sup>9</sup> Vgl. dazu den Beitrag „Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen nach dem BilMoG“.

(Gehaltstrends und Rententrends) sind zur Bewertung von Pensionsrückstellungen erforderlich. Bei Sachleistungsverpflichtungen müssen neben Gehaltstrends sonstige Kostenentwicklungen Eingang finden.

## 2.6 Pensionsrückstellungen

Bei der Abschlussplanung ist Folgendes zu bedenken: Unter Geltung des BilMoG sind sowohl das Teilwertverfahren, auf dem die steuerliche Bilanzierung beruht, als auch das Ansammlungsbarwertverfahren, auf dem die IFRS-Bilanzierung beruht, handelsrechtlich zulässig. Allerdings müssen Kostentrends (steuerrechtlich unzulässig) und die Bundesbankzinssätze – evtl. unter Nutzung einer fiktiven Restlaufzeit von 15 Jahren (unzulässig nach Steuerrecht und nach IFRS) – Berücksichtigung finden und eine Saldierung mit zu Zeitwerten bewertetem Planvermögen (steuerrechtlich unzulässig) erfolgen, wobei ein potenzieller Aktivüberhang nur ausschüttungsgesperrt, nicht aber in der Höhe begrenzt ist (Abweichung von den IFRS). Damit sind drei unterschiedliche Werte zu bestimmen.<sup>10</sup>

## 2.7 Bewertungseinheiten

Das BilMoG kodifiziert erstmals ein Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten als 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 (§ 254 HGB), ohne die Bilanzierung von Hedge Accounting zu regeln. Diese Aufgabe weist die Begründung zum Referentenentwurf vielmehr der Diskussion mit dem Abschlussprüfer zu.<sup>11</sup> Nicht prüfungspflichtige Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften werden sich hingegen bei der Anwendung der Vorschrift an der bisherigen steuerlichen Praxis oder den IFRS-Regelungen sowie am Schrifttum orientieren müssen.

Allerdings ist der Kreis der potenziellen Grundgeschäfte weiter gezogen als nach IFRS zulässig, weil er alle Warenermingeschäfte umfasst. **Controller-Know-how und -unterstützung könnten in Bezug auf die Identifikation von Grundgeschäften, Auswahl von Sicherungsinstrumenten, Auswahl adäquater Effektivitätstests, Datenbeschaffung für**

<sup>10</sup> Vgl. Buettner/Lorson/Melcher (2009).

<sup>11</sup> Vgl. Ernst/Naumann (2009), S. 94.

Effektivitätstests und die Einrichtung von Dokumentations- und Überwachungssystemen notwendig werden.<sup>12</sup>

## 2.8 Herstellungskosten

Jetzt mit  
Gemeinkosten

Durch das BilMoG wird die Wertuntergrenze der Herstellungskosten auf das steuerliche Niveau angehoben (§ 255 Abs. 2 HGB). Für Unternehmen, die bis dato in Handels- und Steuerbilanz zur steuerrechtlichen Wertuntergrenze bilanziert haben, ändert sich auch vor dem Hintergrund der Entkopplung von Handels- und Steuerbilanz in Bezug auf die Nutzung steuerrechtlicher subventioneller Abschreibungsmöglichkeiten nichts. Voraussetzung: Steuerrechtliche Mehrabschreibungen wurden bereits nach geltendem Recht als nicht angemessene Teile des durch die Fertigung veranlassten Wertverzehr des Anlagevermögens nicht in die Herstellungskosten einbezogen.

Künftig könnte es bei anderen Unternehmen einerseits zu Vereinheitlichungen (Vereinfachungen), andererseits zu neuen Parallelrechnungen kommen. Vereinfachungen entstehen, wenn weiterhin sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz jeweils die (nun übereinstimmenden) Mindestwertansätze gewählt werden. Neue Parallelrechnungen entstehen, wenn in Bezug auf die Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz eine eigenständige Bilanzpolitik betrieben wird. Auch kann handelsrechtlich eine für steuerliche Zwecke gewählte geometrisch-degressive Abschreibung als steuerrechtliche Sonderabschreibung anzusehen sein, die somit handelsrechtlich unzulässig ist.<sup>13</sup>

## 2.9 Beizulegende Zeitwerte

Bestimmte Normen schreiben die Bewertung von Bilanzposten zum beizulegenden Zeitwert vor, der nicht zwangsläufig dem unverändert in anderen Fällen geforderten niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 4 HGB) entspricht. Anwendungsfälle bilden z. B. das Planvermögen, Handelsbestände an Finanzinstrumenten bei Kreditinstituten und das Hedge Accounting. Im Idealfall handelt es sich um den Marktwert auf einem aktiven Markt. Ersatzweise sind anerkannte Bewertungsmethoden zu nutzen. Fehlen solche, tritt an die Stelle der Bilanzierung zu beizulegenden Zeitwerten die Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungswerten. **Controller-Input und -Know-how könnten hier in Bezug auf die Marktpreisbereitstellung, die Methoden-**

---

<sup>12</sup> Siehe dazu den Beitrag „Bilanzierung von Finanzinstrumenten nähert sich den IFRS“.

<sup>13</sup> Vgl. IDW RH HFA 1.015 und ausführlich den Beitrag „Zentrale Änderungen der Rechnungslegung nach dem neuen HGB“.

kompetenz und die Datenermittlung bei Bewertungsmethoden sowie die Dokumentation anerkannter Bewertungsmethoden benötigt werden.

## 2.10 Fremdwährungsumrechnung

Das BilMoG kodifiziert erstmals die Methode der Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Posten. Anders als bisher üblich, sind künftig keine abweichenden Kurse mehr für Passiva und Aktiva heranzuziehen, sondern es ist einheitlich auf den Devisenkassamittelkurs abzustellen (§ 256 a HGB). Zudem wird kodifiziert, dass kurzfristige Fremdwährungsposten – unter Negierung des Realisationsprinzips – stichtagsbezogen umzurechnen sind. Das Controlling hat also künftig andere (weniger) Informationen bereitzustellen. Zudem kann es bei Unternehmen, die bisher auch bei kurzfristigen Fremdwährungsposten das Realisationsprinzip beachtet haben, zu größeren Volatilitäten in Bezug auf die GuV – im Rahmen der sonstigen betrieblichen Aufwendungen und sonstigen betrieblichen Erträge – kommen.

## 2.11 Schwellenwerte für Abschlusspflicht und Unternehmensgröße

Die Neuregelungen können bewirken, dass die handelsrechtliche Buchführungspflicht entfällt oder es – auch dank der neuen Ausnahmen von dem Verrechnungsverbot (z. B. Planvermögen, aktive latente Steuern) – zu einem Wechsel in eine niedrigere Unternehmensgrößenklasse kommt. Hieraus könnte sich für Controller die Notwendigkeit ergeben, für die Anpassung von Buchungssystemen und Konfigurationen von Rechnungswesen-Software Sorge zu tragen. Bei Wegfall der Buchführungs- und Abschlusspflicht sollte die Entscheidung über einen Verzicht erst nach einem Gespräch mit der Hausbank getroffen werden. Wenn eine Kapitalgesellschaft eine niedrigere Unternehmensgrößenklasse erreicht, sind hiermit Erleichterungen verbunden. Dies gilt insbesondere für kleine Kapitalgesellschaften (z. B. Wegfall der gesetzlichen Prüfungspflicht, keine Beachtung der Spezialregelungen zu latenten Steuern gem. § 274 a HGB; Wegfall von Angabepflichten; Möglichkeit zur Zusammenfassung von Posten in Bilanz und GuV). Hieraus ergeben sich regelmäßig Notwendigkeiten zur Anpassung des Rechnungslegungsprozesses und der IT-Systeme.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Siehe dazu den Beitrag „Auswirkungen des BilMoG auf das Zusammenspiel von Controlling und Accounting“.

## 2.12 Verändertes Bilanzgliederungsschema

Durch die Änderungen im Bilanzgliederungsschema werden Anpassungen der IT-Systeme nicht nur dann notwendig, wenn das Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener Vermögensgegenstände des Anlagevermögens genutzt und ein entsprechender Sonderausweis erforderlich wird (§ 266 HGB). Anpassungsnotwendigkeiten können sich u. a. auch aus Neuerungen zu

- ausstehenden Einlagen auf das gezeichnete Kapital (offene Saldierung auf der Passivseite),
  - eigenen Anteilen (offene Saldierung auf der Passivseite) oder
  - Planvermögen (Saldierung oder Sonderausweis eines Aktivüberhangs)
- ergeben. Zudem müssen Kapitalgesellschaften etwaige latente Steuern gesondert als letzte Posten der Aktiv- bzw. Passivseite ausweisen (s. u.).

## 2.13 Latente Steuern

Das Konzept der latenten Steuern wird für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie für den Konzernabschluss geändert (bilanzorientiertes temporary concept statt bisherigem GuV-orientiertem timing concept, § 274 HGB, § 306 HGB). Kleine Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften müssen künftig passive latente Steuern weiterhin nur dann erfassen, wenn diese – wie bisher auch – zu Rückstellungstatbeständen i. S. v. § 249 Abs. 1 HGB führen. Hierbei dürfte es bei Personenhandelsgesellschaften weiterhin zulässig sein, den Ausweis als Rückstellung beizubehalten, während mittelgroße und große Kapitalgesellschaften die detaillierten Gliederungsvorschriften nach § 266 HGB zu beachten haben. Ungeachtet der erheblichen Wahlrechte werden andere Unternehmen ihre Systeme auf die Ermittelbarkeit und Dokumentierbarkeit von latenten Steuern umfassend anpassen müssen.

**Controller-Unterstützung könnte zudem in Bezug auf das Vorhalten von künftigen Steuersätzen (sofern bekannt) und in Bezug auf Werthaltigkeitsprüfungen bei bestehenden Verlustvorträgen zweckmäßig sein.** Im letzteren Fall muss das mit den Verlustvorträgen verrechenbare künftige steuerliche Einkommen näherungsweise über Schätzungen (maximal fünf Jahre) ermittelt werden. Bei der Bilanzierung nach § 274 HGB ist das Diskontierungsverbot zu beachten. Demgegenüber dürfen Unternehmen, die § 274 HGB nicht anwenden, aber gemäß den allgemeinen Bewertungsvorschriften langfristige Rückstellungen für latente Steuern mit dem entsprechenden Bundesbankzins abzinsen.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Vgl. ausführlich Krimpmann „Latente Steuern“ sowie Ernst/Naumann (2009), S. 157.

## 2.14 Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften

Die Prüfung auf Vorliegen einer Verpflichtung zur Konzernabschlussstellung stellt künftig nur noch auf das Control-Konzept („Macht zur Beherrschung“) ab (§ 290 HGB). Das Konzept der ausgeübten einheitlichen Leitung wird gestrichen. Außerdem muss eine Kapitalbeteiligung nicht mehr bestehen. Beherrschender Einfluss liegt demnach bei Zweckgesellschaften vor, wenn ein Unternehmen „bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient“ (§ 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Andere eine Konsolidierungspflicht auslösende Sachverhalte betreffen

„Macht zur Beherrschung“ als Maßstab

- Stimmrechtsmehrheiten,
- Bestellungs- und Abberufungsrechte sowie
- andere Machtmittel (Beherrschungsvertrag oder Satzung).

Bei der Anwendung dieser Vorschriften ist zu beachten, dass § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB als *lex specialis* den anderen Tatbestandsmerkmalen vorgeht. Anderenfalls käme es zu einer Mehrfachkonsolidierung von Zweckgesellschaften.<sup>16</sup> **Controller-Input ist hier bei der Konkretisierung und Dokumentation der bestehenden Chancen und Risiken erforderlich.**

## 2.15 Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode

Indem Unternehmenszusammenschlüsse unter Geltung des BilMoG allein nach der Neubewertungsmethode abgebildet werden dürfen (Wegfall von Buchwert- und Interessenzusammenführungs- bzw. Pooling-of-Interest-Methode), muss das erworbene Reinvermögen von Tochterunternehmen künftig vollständig neu bewertet werden (§ 301 HGB). **Controller können die obligatorische Zeitwertermittlung durch Bereitstellung adäquater Bewertungsmethoden und Bewertungstools unterstützen und bei der Datenermittlung helfen, sofern keine externen Bewerter herangezogen werden sollen.** Hilfreich können auch – in Anlehnung an IFRS 3 entwickelte – Checklisten zur Identifikation übernommener Vermögenswerte und Schulden sein, die beim erworbenen Unternehmen nicht bilanzierungspflichtig oder bilanzierungsfähig waren.

Neubewertung von Tochter-Unternehmen

<sup>16</sup> Vgl. Melcher (2009), Folie 12.

## 2.16 Rechnungslegungs- und Unternehmensführungsprozess

Der Stärkung der Informationsfunktion im HGB i. d. F. d. BilMoG geschuldet, wird der Umfang des Anhangs zunehmen. Die zusätzlichen Angabepflichten machen eine Reorganisation des Prozesses der Rechnungslegung unvermeidlich. Die handelsrechtliche Praxis, wonach die Ermittlung von Werten für die Bilanz und GuV getrennt von der Anhangerstellung durchgeführt werden konnte, sollte überdacht und nach dem Vorbild der IFRS modifiziert werden. Dadurch können die negativen Erfahrungen erstmaliger IFRS-Anwender, die weiterhin nach Erstellung von Bilanz und GuV die Pflichtinformationen für den Anhang ermittelt haben, vermieden werden. Hier kam es wegen zeitlicher Verzögerungen bei der Abschlusserstellung zu zeitlichen Verzögerungen bei der Abschlussprüfung.

Zu den künftigen Angabepflichten durch das BilMoG zählen die Beschreibung des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems (§§ 289 Abs. 5, 315 Abs. 5 HGB), die Erklärung der Unternehmensführung (kapitalmarktorientierte Aktiengesellschaften) zum Corporate Governance Kodex, zu Unternehmenskodizes, zur Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat (§ 289 a HGB). Obgleich es sich bei den Angabepflichten zum rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystem um reine Berichterstattungspflichten und nicht um Errichtungsvorschriften handelt, wird es zweckmäßig sein, diesen Prozess sorgfältig zu analysieren, um ihn zu dokumentieren und auf Risiken zu prüfen, sowie hierüber positiv (keine Fehlanzeige) berichten zu können. Hierbei werden die Bilanzer für eine Unterstützung durch die Interne Revision und das Controlling dankbar sein.

## 2.17 Vergütungssysteme und Ausschüttungssperren

Das BilMoG will den Spagat zwischen Informations- und Ausschüttungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses gerade auch durch Errichtung von Ausschüttungssperren (unter Berücksichtigung von passiven latenten Steuern) meistern, die auch für Ergebnisabführungsverträge Gültigkeit entfalten. Beispiele bilden die Entwicklungskosten, der Aktivüberhang von latenten Steuern sowie die Überdeckung von Pensionsverpflichtungen (§ 268 Abs. 5 HGB). Im Schrifttum wird – mit guten Gründen – nicht nur vorgeschlagen, dieses Instrument auch auf andere Geschäftsvorfälle zu übertragen, sondern gleichfalls für variable Vergütungssysteme zu nutzen. So weisen *Müller/Krimpmann* auf die Problematik der „Aufdeckung stiller Reserven im Zusammenhang mit Übertragungsvorgängen zwischen verbundenen Unternehmen außerhalb

der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie aus Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, soweit verbundene Unternehmen beteiligt sind“ hin<sup>17</sup> und fordern den Gesetzgeber zum Handeln auf. *Kempe/Zimmermann* richten sich demgegenüber an die Verantwortlichen in der Praxis mit der Empfehlung die „Ausschüttungssperre in die erfolgsabhängigen Kennzahlen für Geschäftsleitungsvergütungen einbeziehen“<sup>18</sup>. Für die Controller-Arbeit bedeutet dies also die Beachtung gesetzlich kodifizierter Ausschüttungssperren im Rahmen variabler Vergütungssysteme und fehlender Ausschüttungssperren, um den Abfluss stiller Reserven zu vermeiden.

### 3 Fazit: Das Zusammenspiel zwischen Bilanzern und Controllern ändert sich

Das neue deutsche Bilanzrecht verändert das Gefüge im Rechnungswesen. Durch die lange überfällige Entkopplung der Handelsbilanz von der Steuerbilanz driften zwar Handelsbilanz und Steuerbilanz noch weiter auseinander, als sie zu Zeiten der „Einheitsbilanz“ schon waren; die Divergenz von Handels- und Steuerbilanz nimmt also tendenziell zu. Als Konsequenz wird jedoch die Informationsfunktion der Handelsbilanz gestärkt; das HGB i. d. F. d. BilMoG weist eine hohe Konvergenz in Richtung IFRS auf, ohne jedoch alle Regelungen der IFRS zu kopieren. Gerade hieran wird die Zielsetzung des deutschen Gesetzgebers deutlich, eine Alternative zu den IFRS für KMU, die gerade vom IASB verabschiedet wurden, zu schaffen.

Vor diesem Hintergrund verändern sich der bilanzpolitische Instrumentenkasten und auch das Zusammenspiel von Bilanzern und Controllern. Im Detail sind neue Tools, zusätzliche Daten und Erhebungs-, Dokumentations- und Überwachungssysteme notwendig. Kurz: Der gesamte Rechnungslegungsprozess muss überprüft und an das neue Bilanzrecht angepasst werden.

Hinsichtlich der Konsolidierung ist das neue Konzept der „Macht zur Beherrschung“ zu beachten und die Auswirkungen auf die Konsolidierung von Zweckgesellschaften (auch für Altfälle) zu überprüfen.

Aber nicht nur rechnungslegungsbezogene Regelungen werden geändert. Das BilMoG hat auch EU-Vorgaben zur Corporate Governance aufgegriffen und u. a. in das HGB, AktG und GmbHG eingefügt. Auch hierzu ergeben sich neue Anforderungen an das Interne Kontrollsystem und an das Risikomanagementsystem.

<sup>17</sup> Müller/Krimpmann (2009), S. 5.

<sup>18</sup> Kempe/Zimmermann (2009), S. 9.

## 4 Literaturhinweise

- Buettner/Lorson/Melcher, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen und Planvermögen nach BilMoG – Eine Fallstudie zu den Auswirkungen der Umstellung auf das neue HGB, Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 9. Jg., Heft 7-8/2009, S. 461 – 472.
- Ernst/Naumann, Das neue Bilanzrecht. Materialien und Anwendungshilfen zum BilMoG, Düsseldorf 2009.
- Günther, Unternehmenswertorientiertes Controlling, München 1997.
- Kempe/Zimmermann, Kennzahlen für Geschäftsleiterantien im Hinblick auf Änderungen der Rechnungslegung durch das BilMoG, Accounting 2/2009, S. 6–9.
- Krey/Lorson, Controlling in KMU – Gestaltungsempfehlungen für eine Kombination aus internem und externem Controlling, Betriebs-Berater 62. Jg., Heft 32/2007, S. 1717 – 1723.
- Krey/Lorson, Buchhaltung als Basis für das KMU-Controlling – Ansatzpunkte zur Ausgestaltung vor dem Hintergrund des BilMoG, in Müller, D. (Hrsg.), Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München 2009, S. 189 – 215.
- Lorson/Zündorf, Controlling (Kapitel XXIX)), in: Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Das neue deutsche Bilanzrecht. Handbuch zur Anwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), 2. Aufl., Stuttgart 2009, S. 717 – 735.
- Melcher, Aktuelle Fragen zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG. Antrittsvorlesung als Honorarprofessor für Wirtschaftsprüfung an der Universität Rostock vom 6.7.2009 (abrufbar unter <http://www.wiwi.uni-rostock.de/bwl/rewe/download/>).
- Müller/Krimpmann, Erweiterung der Ausschüttungssperre auf nach § 24 UmwG aufgedeckte stille Reserven. Ein konkreter Vorschlag zur Reaktion auf die Finanzmarktkrise, Accounting 2/2009, S. 3 – 5.
- Pfmann/Schäfer, Steuerliche Implikationen (Kapitel VII), in: Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Das neue deutsche Bilanzrecht. Handbuch zur Anwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), 2. Aufl., Stuttgart 2009, S. 119 – 158.

# Das Power-Paket für Ihr Controlling!



**Haufe Controlling Office**  
CD-ROM, inkl. Zugang zur stets aktuellen Online-Version  
Bestell-Nr. A01422  
€ 128,-  
Updates nach Bedarf à € 63,-

auch als Online-Version erhältlich:

**Haufe Controlling Office Online**  
Bestell-Nr.: A01426VJ01  
monatlich € 19,80  
Jahresbezugspreis inkl. MwSt.  
€ 237,60

Die Auswirkungen der Finanzmarktkrise gehen auch am Controlling nicht spurlos vorbei. So sind die vorausschauende Sicherung der Liquidität sowie die Optimierung der Kapitalbeschaffung wichtige Herausforderungen an ein modernes Controlling, um zukünftigen Unternehmenserfolg zu sichern.

## Leistungsmerkmale:

- **Operatives und strategisches Controlling:** Trends und aktuelle Entwicklungen sowie umfassende Fachbeiträge und Arbeitshilfen zur erfolgreichen Umsetzung, z. B. Budgetierung, Kalkulation oder Liquiditätssteuerung
- **Best-Practice-Lösungen:** Erfahrungsberichte von Experten aus der Praxis, Fallbeispiele und Praxishinweise von der Einführung eines Risikomanagements bis zur Optimierung Ihrer Kostenstellenrechnung
- **Nützliche Arbeitshilfen:** praktische Tools, wie z. B. Businessplaner, Investitionsrechner, Rating-Tool, Checklisten, Vorlagen, Mustertexte und Excel-Makros für die tägliche Arbeit

Der „Controlling-Berater“ informiert Sie in jedem Band ausführlich über ein relevantes Controlling-Schwerpunkthema. Die Inhalte kombinieren aktuelles Grundlagenwissen, empirische Erkenntnisse und Fallbeispiele aus der Praxis.

## Leistungsmerkmale:

- Ausführliche, umsetzungsorientierte Fachinformationen zu zentralen Aufgabenstellungen des Controllers
- Praxisberichte aus Unternehmen als Möglichkeit zum Benchmarking
- Inkl. Zugang zur stets aktuellen Online-Version Haufe Controlling Office



**Der Controlling-Berater**  
Broschur, inkl. Zugang zur stets aktuellen Online-Version „Haufe Controlling Office“  
Bestell-Nr.: A01401  
€ 49,80  
Aktualisierung 5 Bände pro Jahr

Ja, ich teste kostenlos und unverbindlich 4 Wochen lang:

Anz. Titel	Best.-Nr.	Preis
<input type="checkbox"/> <b>Haufe Controlling Office</b> CD-ROM, inkl. Zugang zur stets aktuellen Online-Version	A01422	€ 128,- <small>inkl. MwSt., zzgl. Versandpauschale € 6,90</small>
<input type="checkbox"/> <b>Haufe Controlling Office</b> Online-Version	A01426VJ01	monatlich € 19,80 <small>Jahresbezugspreis inkl. MwSt. € 237,60</small>
<input type="checkbox"/> <b>Der Controlling-Berater</b> Broschur inkl. Zugang zur Online-Version „Haufe Controlling Office“; 5 Bände pro Jahr	A01401	€ 49,80 <small>inkl. MwSt., zzgl. Versandpauschale € 1,90</small>

Darauf können Sie vertrauen. Garantiert! Bei der Haufe Mediengruppe bestellen Sie immer ohne Risiko zum unverbindlichen Test mit 4-wöchigem Rückgaberecht. Sie bezahlen nur, was Ihnen auch wirklich zusagt. Andernfalls schicken Sie das Produkt einfach portofrei zurück und die Sache ist für Sie erledigt. Bei der Online-Version genügt eine kurze Mitteilung per Post oder E-Mail. Unser Aktualisierungsservice gewährleistet, dass Ihre Produkte gesetzlich, inhaltlich und technisch stets auf dem neuesten Stand bleiben. Sie können ihn jederzeit beenden – bei Jahresbezügen mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende des Bezugszeitraums. Die Nutzung der Online-Version ist auf den Bezugszeitraum begrenzt.

Datum	Unterschrift
	X

Firma

Herr  Frau

Vorname Ansprechpartner

Name Ansprechpartner

Straße/Postfach

PLZ  Ort

Branche

E-Mail

Per Internet:  
[www.haufe.de/bestellung](http://www.haufe.de/bestellung)

Per E-Mail:  
[bestellung@haufe.de](mailto:bestellung@haufe.de)

Per Fax:  
0180/50 50 441\*

Per Telefon:  
0180/55 55 813\*

Vielen Dank für Ihre Bestellung!