

BiMoG für Controller

– Vortrag anlässlich der 6. WHU Controllertagung 2009-03-4/5

Vallendar, 4. März 2009



Prof. Dr. Peter LORSON

LSt. für ABWL: Unternehmensrechnung und Controlling
Universität Rostock



AGENDA

1. Zielsetzung
2. Stand der Konvergenzdiskussion (vor BilMoG)
3. Analyse ausgewählter BilMoG-Änderungen
4. Schlussfolgerungen
 - 4.1. Konvergenzpotential des Einzelabschlusses
 - 4.2. Ausweitung der Controllingfunktion durch das BilMoG
 - 4.3. Sonstige Auswirkungen des BilMoG auf das Controlling
5. Fazit



Zielsetzung – 1

Verbindung zweier Themengebiete

- ◆ **Konvergenz** des Rechnungswesens
- ◆ Bilanzrechtsänderungen hier **BilMoG** (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
 - **Zeitleiste (voraussichtlich):**
 - 08.11.2007 RefE
 - 23.05.2008 RegE
 - KW 10 (2. bis 6. März) !?!? 2./3. Lesung im Bundestag
 - April 2009 Zustimmung des Bundesrats
 - Mai 2009 Inkrafttreten
 - Eine zentrale Zielsetzung des BilMoG lautet:
 - Modernisierung des HGB als dauerhafte, vollwertige, kostengünstigere und einfachere **Alternative zu den IFRS / IFRS für kleine und mittlere Unternehmen** (International Financial Reporting Standards)

Zielsetzung – 2

Schlussfolgerungen aus der Zielsetzung des BilMoG

- ◆ Im Fokus des BilMoG:
Unternehmen, die grundsätzlich eine Anwendung der IFRS erwägen (könnten)
 - **Mittlere bis große Unternehmen**
 - Kapitalgesellschaften
 - Personenhandelsgesellschaften
 - **Rechnungswesen – vereinfacht**
 - Einzelgesellschaftliche externe Rechnungslegung (Steuerbilanz und Handelsbilanz)
 - Internes Rechnungswesen (Kostenrechnung; Shareholder Value-Kennzahlen)

- ◆ Untersuchung für diese Zielgruppe:
 - **Veränderungen im Gefüge von internem und externem Rechnungswesen!**



AGENDA

1. Zielsetzung

2. Stand der Konvergenzdiskussion (vor BilMoG)

3. Analyse ausgewählter BilMoG-Änderungen

4. Schlussfolgerungen

4.1. Konvergenzpotential des Einzelabschlusses

4.2. Ausweitung der Controllingfunktion durch das BilMoG

4.3. Sonstige Auswirkungen des BilMoG auf das Controlling

5. Fazit



Stand der Konvergenzdiskussion (vor BilMoG) – 1

Def. Konvergenz:

- ◆ Ausmaß an Übereinstimmung der Daten und Methoden von internem und externem Rechnungswesen

Bisherige Forschung – primär theoretisch-deduktiv (vgl. statt aller *Görbitz 2008*)

- ◆ Motive, Vorzüge, Strategien, Anforderungen, Umsetzung und Grenzen eines konvergenten Rechnungswesens
- ◆ **Ausweitung der Controllingfunktion** durch **Management Approach** (Zwingende Übernahme von Daten und Methoden des internen Rechnungswesens in das externe Rechnungswesen) und Übernahme von Rechnungswesendaten und –methoden in **das (unternehmenswertorientierte) Controlling**
- ◆ Konvergenzfundamente
 - Zwecksetzungen (Entscheidungsnützlichkeit der IFRS sowie Informationsfunktion [des Konzernabschlusses])
 - Einzelnormen (z.B. Entwicklungskostenaktivierung, Leasingbilanzierung)



Stand der Konvergenzdiskussion (vor BilMoG) – 2

Bisherige Forschung - GRUNDANNAHMEN

- ◆ Vernachlässigbares Konvergenzpotential von Handels- und Steuerbilanz wegen
 - **Zahlungsbemessungsfunktion und**
 - **Bemühen um sog. Einheitsbilanz**
(Utopie: Eine Bilanz zur Erfüllung steuerrechtlicher und handelsrechtlicher Berichtspflichten)

- ◆ Konvergenz wird
 - **gefördert durch informativere Bilanzierungsnormen**
 - **vollzogen durch Annäherung des laufenden internen Rechnungswesens an das externe Rechnungswesen**
 - **erkaufte durch fallweise Sonderrechnungen**
(z.B. wegen des gebotenen Verzichts auf kalkulatorische Bewertungen)
 - **im Zeitablauf abnehmen**
(z.B. durch Nichtanpassung an veränderte Bilanzierungsnormen)

Stand der Konvergenzdiskussion (vor BilMoG) – 3

Bisherige Forschung - Schlussfolgerungen

Die künftigen Neuerungen im HGB

(durch BilMoG-RegE unter Berücksichtigung zu erwartender Modifikationen)

sind im Verhältnis zu Steuerbilanz sowie zu den IFRS zu untersuchen.

1. **Nimmt die Konvergenz von IFRS und HGB zu?**
→ **Übertragbarkeit der Erkenntnisse zu „IFRS und Controlling“**
2. **Bleibt die potentiell hohe Konvergenz von Handels- und Steuerbilanz erhalten?**



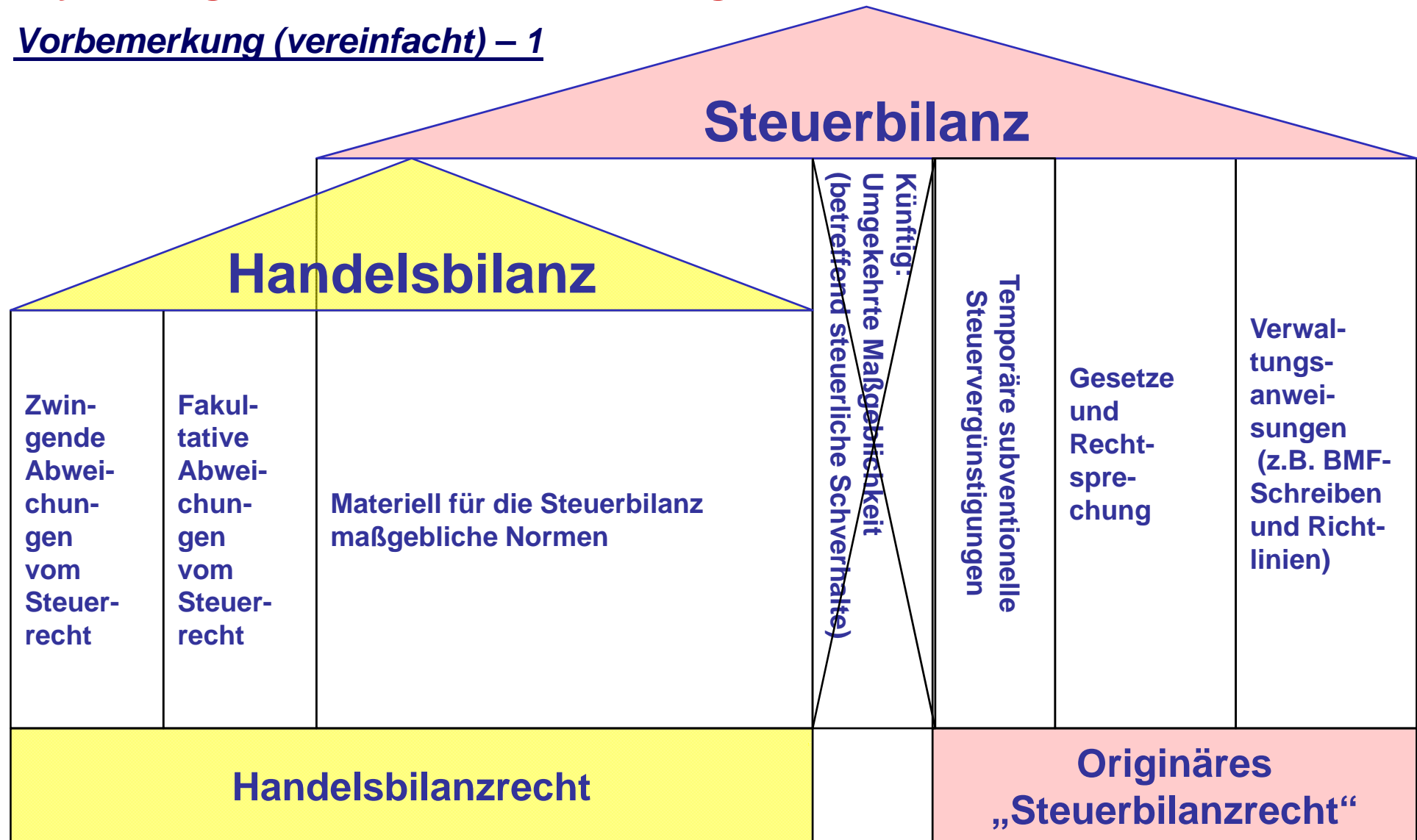
AGENDA

1. Zielsetzung
2. Stand der Konvergenzdiskussion (vor BilMoG)
3. Analyse ausgewählter BilMoG-Änderungen
4. Schlussfolgerungen
 - 4.1. Konvergenzpotential des Einzelabschlusses
 - 4.2. Ausweitung der Controllingfunktion durch das BilMoG
 - 4.3. Sonstige Auswirkungen des BilMoG auf das Controlling
5. Fazit



Analyse ausgewählter BilMoG-Änderungen – 1 (in Anlehnung an: Lorson/Toebe 2009 i.V.)

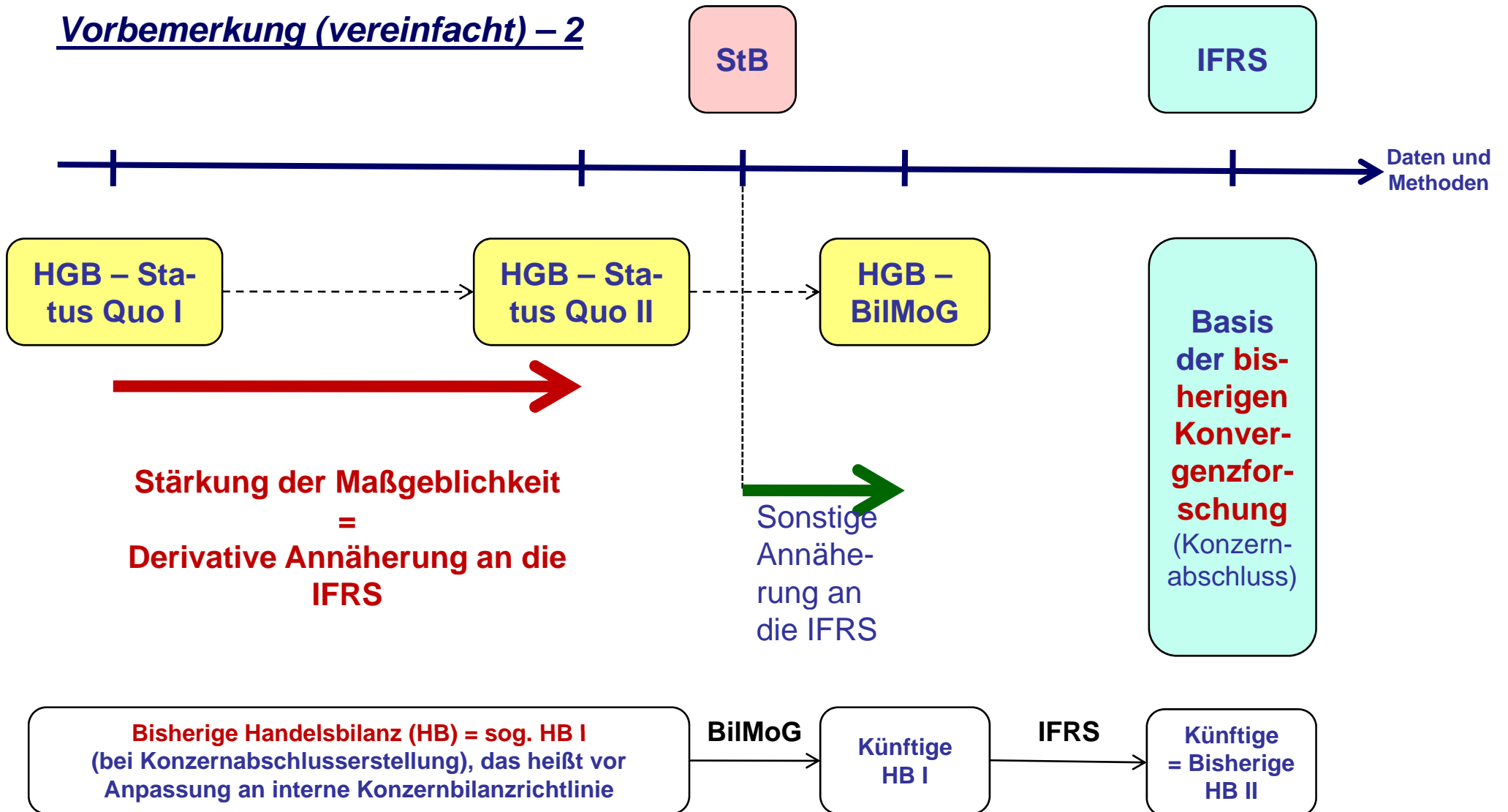
Vorbemerkung (vereinfacht) – 1





Analyse ausgewählter BilMoG-Änderungen – 2

Vorbemerkung (vereinfacht) – 2





Analyse ausgewählter BilMoG-Änderungen – 3 (Kapitalgesellschaften)

| Abschlussart bzw. Normensystem | Steuerbilanz | IFRSabschluss |
|---|--------------|---------------|
| BilMoG-Novellierung | | |
| Aktivierung von Entwicklungskosten → wohl Wahlrecht (WR) | Divergenz | + |
| Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für Vermögensgegenstände (Folgen für Leasing ???) | Divergenz | + |
| Neuregelung der latenten Steuern → wohl WR zur Saldierung und zur Aktivierung | n.a. | + |
| Neuregelung der Bilanzierung von Rückstellungen •Berücksichtigung von Kostensteigerungen •Abzinsung bei Laufzeit von über einem Jahr (Zinsermittlung obliegt Bundesbank) | + | + |
| (Weitergehende) Neuregelung der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen •Saldierung des zu Zeitwerten bewerteten Planvermögens | Divergenz | + |
| Bewertungseinheiten (Hedge Accounting) bei gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströmen | + | + |
| Streichung von Wahlrechten | | |
| Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen | + | + |
| Sonderposten mit Rücklageanteil / Steuerrechtliche Abschreibungen (Umkehrmaßgeblichkeit) | Divergenz | + |
| Aufwandsrückstellungen (Ausnahme: für in Q1 nachgeholte Instandhaltung) | + | + |
| Aktivierung von Abschreibungen, Material- und Fertigungsgemeinkosten als Herstellungskosten | + | + |
| Abschreibungswahlrecht: niedrigerer Zukunftswert | + | + |
| Sammelbewertung gemäß Lofo (und Hifo) | + | + |
| Zwingende (offene) Verstöße gegen das Realisationsgebot (ohne Ausschüttungssperre) | | |
| Erfolgswirksame Umrechnung von Fremdwährungsposten , sofern Laufzeit weniger als ein Jahr | + | + |
| Erfolgswirksame Bewertung des FI- Handelsbestands (→ wohl WR für Banken mit Gewinnabschlag) | Divergenz | + |



AGENDA

1. Zielsetzung
2. Stand der Konvergenzdiskussion (vor BilMoG)
3. Analyse ausgewählter BilMoG-Änderungen
4. Schlussfolgerungen
 - 4.1. Konvergenzpotential des Einzelabschlusses
 - 4.2. Ausweitung der Controllingfunktion durch das BilMoG
 - 4.3. Sonstige Auswirkungen des BilMoG auf das Controlling
5. Fazit

Schlussfolgerungen für Einzelabschluss und Controlling – 1 (Überblick)

(Auswirkungen für Ressourcen, Systeme, Methoden, Bilanzpolitik)

Vorbemerkung: Eine totale Einheitsbilanz bleibt unmöglich

Ausgewählte Veränderungen – Überblick

- ◆ (wohl Wahlrecht zur) Aktivierung von **Entwicklungskosten**
- ◆ (wohl Spielraum bei) **Leasing**bilanzierung
- ◆ **Rückstellung**bilanzierung
- ◆ Bilanzierung von **Pensionsrückstellungen**
- ◆ Herstellungskosten von **Vorräten**
- ◆ Streichung von **Wahlrechten**
- ◆ Teilweise Zwang zur (offenen) **Realisierung unrealisierter Gewinne**
(u.a. Währungsumrechnung kurzfristiger Posten,
(wohl) Handelsbestand an Finanzinstrumenten bei Banken)

Schlussfolgerungen für Einzelabschluss und Controlling – 2

(Auswirkungen für Ressourcen, Systeme, Methoden, Bilanzpolitik)

- ◆ (wohl) Aktivierungswahlrecht für **Entwicklungskosten**
 - IFRS-Analogie?

- ◆ (wohl Spielraum bei) **Leasingbilanzierung**
 - Abkopplung von steuerlichen Erlassen
 - Angleichung an IFRS

- ◆ **Rückstellungsbilanzierung**
 - Kostenprognosen
 - Diskontierung
 - ➔ Objektivierung und „Fair Value“-Denken



Schlussfolgerungen für Einzelabschluss und Controlling – 3

(Auswirkungen für Ressourcen, Systeme, Methoden, Bilanzpolitik)

◆ Bilanzierung von Pensionsrückstellungen

- Kostenprognosen, Diskontierung (→ Objektivierung und „Fair Value“-Denken)
- Saldierung mit zu Zeitwerten bewertetem Planvermögen
- Drei Gutachten bei IFRS-Rechnungslegung

◆ Herstellungskosten von Vorräten

- Tendenz: Vollkostenbewertung auf Basis von Zuschlagskalkulation



Schlussfolgerungen für Einzelabschluss und Controlling – 4

(Auswirkungen für Ressourcen, Systeme, Methoden, Bilanzpolitik)

- ◆ Streichung von **Wahlrechten**
 - Wegfall einer Planungsreserve

- ◆ Teilweise Zwang zur (offenenen) **Realisierung unrealisierter Gewinne**
(wohl teilweise bei (1) Währungsumrechnung und (2) Handelsbeständen an Finanzinstrumenten)
 - **Volatilität des Ergebnisausweises**
 - **Obacht bei variabler Vergütung**

[Hinweis: Zu versteckten Realisierungen siehe Pensionsbilanzierung]



Schlussfolgerungen für Einzelabschluss und Controlling – 5

(Auswirkungen für Ressourcen, Systeme, Methoden, Bilanzpolitik)

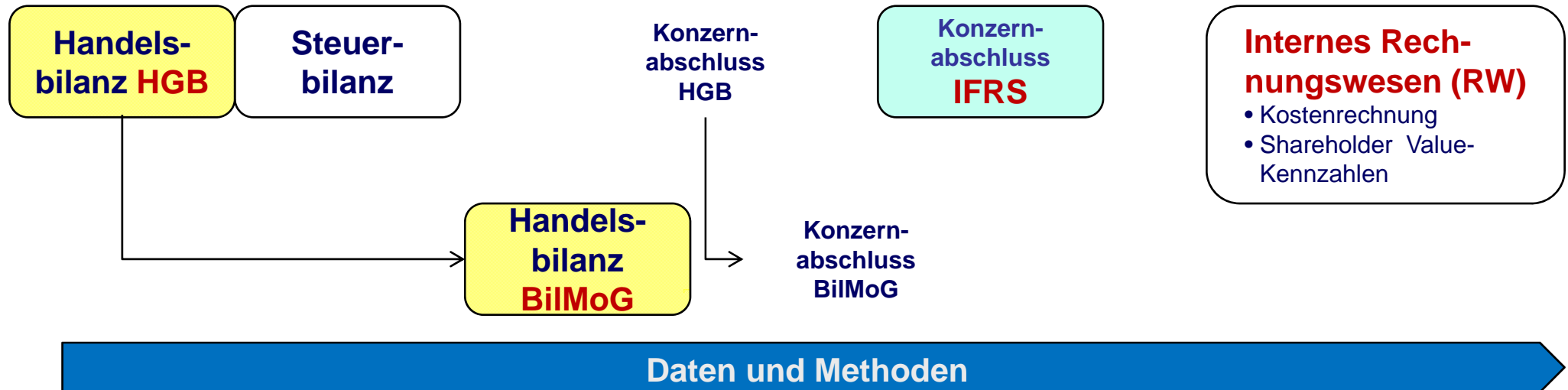
- ◆ (wohl) Einführung **neuer Wahlrechte**
 - Weitergehender Spielraum zur Anpassung an IFRS
 - Neuer Spielraum für Bilanzpolitik
 - Planungsreserve
 - Auswirkungen auf den Abschluss
 - Eigenkapital
 - Jahresüberschuss
 - Cashflow-Struktur
 - Aufwandsarten(struktur)
 - Reaktion der externen Bilanzanalysten???



AGENDA

1. Zielsetzung
2. Stand der Konvergenzdiskussion (vor BilMoG)
3. Analyse ausgewählter BilMoG-Änderungen
4. Schlussfolgerungen
 - 4.1. Konvergenzpotential des Einzelabschlusses
 - 4.2. Ausweitung der Controllingfunktion durch das BilMoG
 - 4.3. Sonstige Auswirkungen des BilMoG auf das Controlling
5. Fazit

Fazit (schematische Entwicklungstendenzen in Bezug auf Konvergenz)



Modernisierung (?) des **HGB als dauerhafte** (?), vollwertige (?), kostengünstigere (?) und einfachere (?) **Alternative** (?) zu den **IFRS / IFRS für kleine und mittlere Unternehmen**???

Literaturhinweise

- Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008): Leitlinien zur Bilanzierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, in: Der Betrieb, Heft 34/2008, S. 1813-1821.
- Bieg, H./Bofinger, P./Küting, K./Kußmaul, H./Waschbusch, G./Weber, C.-P. (2008): Die Saarbrücker Initiative gegen den Fair Value, in: Der Betrieb, Heft 47/2008, S. 2543-2546.
- Böcking, H.-J./Flick, C. (2009): Die Saarbrücker Initiative gegen den Fair Value, in: Der Betrieb, Heft 05/2009, S. 185-188.
- BR-Drucksache (344/08): Gesetzesentwurf der Bundesregierung. Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 23.05.2008.
- Coenenberg, A. G. (1995): Einheitlichkeit oder Differenzierung von internem und externem Rechnungswesen: Die Anforderungen der internen Steuerung, in: Der Betrieb, 48. Jg., 1995, S. 2077-2083.
- Franz, K.-P./Hieronymus, A. (Hrsg.) (2003): Kostenrechnung im international vernetzten Konzern Düsseldorf-Frankfurt/Main 2003. zfbf-Sonderheft 49.
- Görbitz, V. (2008): Untersuchung und Darstellung der Diskussion zur Konvergenz des internen und externen Rechnungswesens und zur Ausweitung der Controllingfunktion durch die IAS/IFRS-Bilanzierung, Diplomarbeit, Fakultät für Informatik und Elektrotechnik der Universität Rostock, Rostock 2008.
- Günther, T./Zurwehme, A. (2008): Harmonisierung des Rechnungswesens - Stellschrauben, Informationswirkung und Nutzenbewertung, in: BFuP, Heft 02/2008, S. 101-121.
- Haeger, B./Zündorf, H. (2009): Die Abbildung von Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss nach IFRS, in: Weber, C.-P./Lorson, P./Pfitzer, N. et al. (Hrsg.) (2009): Berichterstattung für den Kapitalmarkt. Festschrift für Karlheinz Küting zum 65. Geburtstag, Stuttgart 2009, S. 247-266.
- Herzig, N./Briesemeister, S. (2009): Das Ende der Einheitsbilanz, in: Der Betrieb, Heft 01/2009, S.1-2.
- Kosiol, E. (1944): Bilanzreform und Einheitsbilanz - Grundlegende Studien einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsermittlung, Leipzig et al.
- Krey, A./Lorson, P. (2007): Controlling in KMU – Gestaltungsempfehlungen für eine Kombination aus internem und externem Controlling, in: Betriebs-Berater, Heft 32/2007, S. 1717-1723.
- Krey, A./Lorson, P. (2009): 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.
- Küting, K./Pfitzer, N./Weber, C.-P. (Hrsg.) (2008): Das neue deutsche Bilanzrecht. Handbuch für den Übergang auf die Rechnungslegung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), Stuttgart 2008.
- Küting, K./Lorson, P. (1998): Grundsätze eines Konzernsteuerungskonzepts auf „externer“ Basis. – Ein Beitrag zur Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen –, in: Betriebs-Berater, 53. Jg., Heft 44/1998, S. 2251-2258 (Teil 1) und Heft 45/1998, S. 2303-2309 (Teil 2).
- Küting, K./Pfirmann, A./Eilmann, D. (2008): Die Bilanzierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen nach dem RegE des BilMoG, in: Zeitschrift für kapitalmarktorientierte und internationale Rechnungslegung, Heft 11/2008, S. 689- 697.
- Lorson, P. (2007): Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen bei Anwendung von IFRS, in: Heyd, R./von Keitz, I. (Hrsg.): IFRS-Management-Systemwandel in der Rechnungslegung – Lösungen für Analysten – Chancen für Unternehmen, München 2007, S.303-323.
- Lorson, P./Zündorf, H. (2008): Controlling (Kapitel XXIX; 4. Hauptkapitel: Auswirkungen auf weitere Fachgebiete), in: Küting, K./Pfitzer, N./Weber, C.-P. (Hrsg.) (2008), S. 685-693.
- Lorson, P./Toebe, M. (2009 – i.V.): Konsequenzen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) für die sog. Einheitsbilanz, für: BBK – in Vorbereitung
- Männel, W./Küpper, H.-U. (Hrsg.): Integration der Unternehmensrechnung, Kostenrechnungspraxis-Sonderheft 3/1999, Wiesbaden 1999.
- Melcher, W. (2002): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen – Umstellung des traditionellen Rechnungswesens und Einführung eines abgestimmten vertikalen und horizontalen Erfolgsspaltungskonzepts, Diss. Universität, Rostock 2002
- Pfirmann, A./Schäfer, R. (2008): Steuerliche Implikationen (Kapitel VII; 1. Hauptkapitel: Neuerungen im Einzelabschluss), in: Küting, K./Pfitzer, N./Weber, C.-P. (Hrsg.) (2008), S. 101-134.
- Schruff, W./Melcher, W. (Hrsg.) (2008): Modernisierung der HGB-Bilanzierung - Einführung, Überblick und ausgewählte kritische Diskussionsbeiträge zum Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) ,in: Der Betrieb, Heft 7/2008, Beilage Nr.1/2008.
- Simons, D./Weißberger, B. E. (2008): Die Konvergenz von externem und internem Rechnungswesen - Kritische Faktoren für die Entwicklung einer partiell integrierten Rechnungslegung aus theoretischer Sicht, in: BFuP, Heft 02/2008, S. 137-160.
- Wagenhofer, A. (2008): Konvergenz von intern und extern berichteten Ergebnisgrößen am Beispiel von Segmentergebnissen, in: BFuP, Heft 02/2008, S. 161-176.
- Wagenhofer, A. (2006): Zusammenwirken von Controlling und Rechnungslegung nach IFRS, in: Wagenhofer, A. (Hrsg.): Controlling und IFRS-Rechnungslegung. Konzepte, Schnittstellen, Umsetzung, Berlin 2006, S. 1-20.

Verfasser

Prof. Dr. Peter Lorson

Hochschuladresse:

LSt. ABWL: Unternehmensrechnung und Controlling

Universität Rostock - WSF

Ulmenstraße 69 (Haus 1; Raum 343)

18051 Saarbrücken

peter.lorson@uni-rostock.de

Privatadresse:

Robert-Koch-Str. 55

66125 Saarbrücken

p.lorson@caas.de