

Rostocker Arbeitspapiere  
zu „Unternehmensrechnung und Controlling“

Nr. 1

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

Does the new German Accounting Law Modernization Act  
Contribute to the Harmonization of Internal and External  
Accounting?

(Arbeitsstand: Dezember 2009)

von Peter Lorson, Winfried Melcher und Horst Zündorf

Lehrstuhl für ABWL: Unternehmensrechnung und Controlling  
(Januar 2011)

ISBN 978-3-86009-104-3

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

## **Does the new German Accounting Law Modernization Act Contribute to the Harmonization of Internal and External Accounting?**

**von Peter Lorson, Winfried Melcher und Horst Zündorf<sup>1</sup>**

*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 Analyse richtet sich über den Kreis interessierter Wissenschaftler hinaus sowohl an Unternehmen, deren Rechnungswesen bisher noch nicht intern-extern harmonisiert ausgestaltet ist, als auch an Unternehmen, die bereits ein partiell intern-extern harmonisiertes Rechnungswesen auf Basis der IFRS – ausgehend vom Konzernabschluss des Mutterunternehmens – praktizieren. 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.*

*This paper analyses the changes of the new German Accounting Law Modernization Act (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) whether it is possible to organise the internal managerial accounting and the external financial reporting on a more convergent basis compared to the status quo. The results show that a convergence is possible for companies without an accounting function harmonized in internal and external aspects as well as for companies with a partially converged accounting function based on the IFRS group accounts. The changes are evaluated from the reference points tax statement, IFRS accounts, cost accounting and the concept of Economic Value Added (EVA).*

*Stichworte // Key words: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), Konvergenz, internes- und externes Rechnungswesen, Kostenrechnung, Economic Value Added (EVA). // Accounting Law Modernisation Act (BilMoG), Convergence, internal and external accounting and reporting, cost accounting, managerial accounting, Economic Value Added (EVA).*

---

<sup>1</sup> 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 in Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und externes Rechnungswesen an der Universität Hamburg.

## Inhaltsverzeichnis

1	Problemstellung und Vorgehensweise.....	3
2	Konsequenzen des BilMoG für wesentliche Teilgebiete des internen und externen Rechnungswesens.....	4
	2.1 Präzisierung der relevanten Teilgebiete des internen und externen Rechnungswesens .....	4
	2.2 Änderungen von Prinzipien und Konzepten .....	6
	2.2.1 Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit.....	6
	2.2.2 Kodifizierung der wirtschaftlichen Zurechnung .....	6
	2.2.3 Ausschüttungs- und Abführungssperren statt Gläubigerschutz .....	7
	2.2.4 Reduzierung rechtsformspezifischer Regelungen.....	8
	2.2.4.1 Modifizierung des gemilderten Niederstwertprinzips.....	8
	2.2.4.2 Wegfall von Willkürabschreibungen .....	9
	2.2.4.3 Wegfall des Zuschreibungswahlrechts.....	9
	2.2.4.4 Wegfall der Aktivierung von Ingangsetzungsaufwendungen .....	9
	2.2.5 Konzept zum Ansatz und der Bewertung von latenten Steuern.....	11
	2.3 Änderung von Ansatzvorschriften .....	11
	2.3.1 Aktivierungspflicht für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert ....	11
	2.3.2 Wegfall der Aktivierung von als Aufwand verrechneten Zöllen und Verbrauchssteuern.....	12
	2.3.3 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände.....	13
	2.3.4 Wegfall von Aufwandsrückstellungen.....	13
	2.3.5 Konsolidierung von Zweckgesellschaften .....	14
	2.4 Änderung von Bewertungsvorschriften .....	15
	2.4.1 Wegfall der Zukunftswertabschreibung.....	15
	2.4.2 Änderungen bei der Sammelbewertung (Abschaffung von HiFo).....	15
	2.4.3 Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze .....	16
	2.4.4 Berücksichtigung des Erfüllungsbetrags bei Rückstellungen .....	16
	2.4.5 Abzinsung langfristiger Rückstellungen.....	17
	2.4.6 Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen und Deckungsvermögen ...	18
	2.4.7 Währungsumrechnung .....	19
	2.4.8 Hedge-Accounting .....	20
	2.4.9 Wegfall der Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung.....	20
	2.4.10 Wegfall der Kapitalanteilmethode bei der Equity-Bilanzierung .....	21
	2.5 Änderung von Ausweisvorschriften.....	21
	2.5.1 Saldierung von Pensionsrückstellungen mit Deckungsvermögen .....	21
	2.5.2 Wahlrecht zum Ausweis latenter Steuern .....	22
	2.6 Limitationen der bisherigen Untersuchung.....	22
3	Bewertung des BilMoG aus dem Blickwinkel potentieller Konvergenzen von Rechnungswesenteilgebieten.....	23
4	Zusammenfassende Schlussfolgerungen .....	30

## **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 muss (vgl. Ziegler, 1994; Pfaff, 1994; Coenenberg, 1995; Haller, 1997; Horváth/Arnaut, 1997; Küting/Lorson, 1998; Klein, 1999a; Klein, 1999b; Männel/Küpper, 1999; Schweitzer/Ziolkowski, 1999; Melcher, 2002; Weißenberger, 2003; Jonen/Lingnau, 2006; Müller, 2006; Wagenhofer, 2006; Lorson, 2007; Stute, 2007; Günther/Zurwehne, 2008; Freygang/Geltinger, 2009); mit Divergenz einen entgegengesetzten Prozess. Überwiegend zählt dabei eines der beiden Teilgebiete zum externen Rechnungswesen, während das andere dem internen Rechnungswesen zugerechnet wird.

In der Ausgangssituation wird eine Trennung des externen Rechnungswesens (Steuerbilanz, Handelsbilanz, Konzernabschluss) vom internen Rechnungswesen (Kostenrechnung, wertorientierte Steuerungsrechnungen) unterstellt. Ausgelöst durch die Umstellung der Konzernrechnungslegung nach HGB auf die internationale Rechnungslegung nach IFRS oder US-GAAP werden sodann Strategien und Konzepte der Änderung des Rechnungswesengefüges entwickelt. Diese sehen regelmäßig vor, den engen Zusammenhang von Handels- und Steuerbilanz (weitestgehende Einheitsbilanz) beizubehalten und die durch den Wechsel des Normensystems näher an das interne Rechnungswesen gerückte Konzernrechnungslegung als Konvergenzobjekt für eine einseitige Annäherung der Teilgebiete des internen Rechnungswesens (Kostenrechnung und wertorientierte Steuerungsrechnungen) zu empfehlen.

Hieran knüpft die nachfolgende Untersuchung an. Diese nimmt die Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG; BGBl. I vom 28.05.2009, 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 Konvergenz der Rechnungswesenteilgebiete unter Geltung des BilMoG abgeleitet und zur Diskussion gestellt werden. Methodisch soll das Forschungsziel durch Paarvergleich in Verbindung mit einer subjektiv-qualitativen Bewertung der durch das BilMoG eingetretenen Änderungen erreicht werden. Für die Vergleichspaare BilMoG und Steuerbilanz; BilMoG und IFRS-Abschluss; BilMoG und Kostenrechnung; BilMoG und EVA-Konzept<sup>2</sup> sind Entwicklungstendenzen zu ermitteln. Die verwendeten Bewertungsstufen und deren Symbole zeigt Tabelle 1.

---

<sup>2</sup> Aus den wertorientierten Steuerungskonzepten wurde das EVA-Konzept aufgrund seiner großen Verbreitung in der Praxis ausgewählt (vgl. statt vieler Weißenberger, 2007, S. 260 – mit weiteren Nachweisen).

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 werden nach einer begrifflichen Präzisierung der für den Paarvergleich ausgewählten Teilgebiete des internen Rechnungswesens die nach Prinzipien und Konzepten, Ansatzvorschriften, Bewertungsvorschriften sowie Ausweissvorschriften gruppierten HGB-Änderungen (vgl. unter 2.) skizziert und paarweise bewertet, wobei die Bewertungen jeweils in die Tabellen 3 bis 27 aufgenommen werden. Hieran schließen sich zwei kurze Abschnitte an, die auf Basis der Tabelle 28 (Aggregation der Tabellen 3 bis 27) und der grafischen Darstellungen in Spinnennetzform (vgl. Abb. 1 bis 5) zusammenfassenden Beurteilungen (vgl. unter 3.) und differenzierten Schlussfolgerungen gewidmet sind. Hierbei wird zwischen Unternehmen, die bislang eine Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen nicht angestrebt haben, und Unternehmen, die die Möglichkeiten einer Konvergenz ausgehend von einem IFRS-Konzernabschluss ausgenutzt haben, unterschieden (vgl. unter 4.).

## **2 Konsequenzen des BilMoG für wesentliche Teilgebiete des internen und externen Rechnungswesens**

### **2.1 Präzisierung der relevanten Teilgebiete des internen und externen Rechnungswesens**

Die traditionelle Trennung von internem und externem Rechnungswesen in Deutschland basiert auf den für das externe Rechnungswesen (Finanzberichterstattung) vorgegebenen Regeln durch das HGB (vgl. auch Kosiol, 1944). Hierzu zählt u.a. auch das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip zum Zwecke einer Einheitsbilanz. Als Konsequenz entwickelte sich neben dem externen Rechnungswesen ein internes Rechnungswesen, das die Grundlagen für Management-Entscheidungen zur Steuerung des Unternehmens liefert, da eine Steuerung aufgrund extern veröffentlichter Daten als nicht möglich angesehen wurde. Aus Vereinfachungs- und Zweckmäßigkeitserwägungen werden unter die Teilgebiete des externen Rechnungswesens Steuerbilanz, HGB-Bilanz sowie IFRS-Bilanz und unter die Teilgebiete des internen Rechnungswesens die Kostenrechnung und eine unternehmenswertorientierte Steuerungsrechnung nach dem EVA-Konzept subsumiert (vgl. zur prinzipiellen Nähe von Kostenrechnung und EVA-Konzept nur: Wurl/Kuhnert/Hebeler, 2001, S. 1361-1372; Lorson, 2004, S. 117ff. – mit weiteren Nachweisen; vgl. zur Ableitung der Berechnungskomponenten für das EVA-Konzept aus einem IFRS-Abschluss nur: Hostettler, 1998, S. 91ff., 96ff. und 109ff.; Lorson, 2004, S. 366ff.; Weißenberger 2007, S. 261ff.).

Teilgebiete des Rechnungswesens	Materieller Kernzweck
Einzelgesellschaftliche Handelsbilanz	Selbstinformation des Kaufmanns über den Stand seines Reinvermögens am Bilanzstichtag und den – unter Gläubigerschutz- und Objektivierungsgesichtspunkten – vorsichtig ermittelten <b>unbedenklich ausschüttungsfähigen Periodenerfolg</b>
Steuerbilanz	Ermittlung des vollen <b>Periodenerfolgs</b> unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung
Handelsrechtlicher Konzernabschluss	Informationsvermittlung über rechtlich selbständige Unternehmen unter dem Blickwinkel der <b>wirtschaftlichen Einheit</b> – so als wenn diese Unternehmen ein einziges Unternehmen bilden würden
IFRS-Abschluss	Vermittlung von <b>Informationen</b> , die für Investoren <b>entscheidungsrelevant</b> sind. Hierbei ist etwa das Prinzip der Nachhaltigkeit des Abbildungsbereichs durch Isolierung von künftig wegfallenden Geschäftsbereichen hervorzuheben
Kostenrechnung gemäß Kilger (1980)	<p>Wirtschaftlichkeitskontrolle unter Vergleichbarkeitsgesichtspunkten in Bezug auf das Sachziel der Unternehmung.</p> <p>Bei entsprechender Ausgestaltung (z.B. flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung über variable Kosten): Entscheidungsfundierung</p> <p>Kosten und Leistungen werden <b>sachzielbezogen</b> und <b>normalisiert</b> erfasst. Hierzu sind aus dem Buchungsstoff der Finanzbuchhaltung betriebsfremde, periodenfremde und außergewöhnliche Erfolgsbestandteile sowie Reinvermögensbestandteile zu eliminieren und zusätzlich kalkulatorische Wertverzehre oder Leistungen zu berücksichtigen. So werden zum Zwecke der Normalisierung aperiodische Wertverzehre periodisiert (z.B. durch Erfassung von Anlagen-, Forderungs- und Lagerwagnissen) sowie zur Erfassung des wirtschaftlichen Werteverzehrs Umbewertungen vorgenommen (z.B. Ersatz bilanzieller Abschreibungen durch kalkulatorische Abschreibungen) und bilanziell fehlende (nicht berücksichtigungsfähige) Wertverzehre nacherfasst (z.B. kalkulatorische Eigenkapitalzinsen)</p>
Wertorientierte Steuerung nach dem EVA-Konzept gemäß Stern/Stewart (Stewart, 1991; Hostettler, 1998; Ehrbar, 1999)	<p>Schaffung eines Fundaments zur Beurteilung der Änderungen des fundamentalen Unternehmenswerts eines nur mit Eigenkapital finanzierten Unternehmens.</p> <p>Der Buchungsstoff der externen Finanzberichterstattung erfährt vier Modifikationen (sog. conversions) im Übergang vom sog. <i>accounting</i> zum sog. <i>economic model</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Operating Conversions</b> bezeichnen Korrekturen betreffend das Kriterium der betrieblichen Zugehörigkeit. Sie entsprechen der kostenrechnerischen Eliminierung von betriebsfremden, periodenfremden und außergewöhnlichen Erfolgen sowie Reinvermögensbestandteilen.</li> <li>• <b>Funding Conversions</b> dienen der Erfassung aller Fremdfinanzierungsmittel. Hierzu schlägt STEWART die fiktive Aktivierung aller Miet- und Leasingaufwendungen in Verbindung mit deren planmäßiger Abschreibung in Folgeperioden vor.</li> <li>• <b>Tax Conversions</b> bezwecken eine Konsistenz der Periodenerfolgsgröße (NoPaT; net operating profit after tax) und des Steueraufwands als Konsequenz aus den zuvor erfolgten Korrekturen.</li> <li>• <b>Shareholder Conversions</b> sollen gewährleisten, dass das Eigenkapital vollständig erfasst wird. Dabei erfolgen Aufwertungen um sog. Equity Equivalents, wobei Aufwendungen mit Investitionscharakter, wie Forschungs- und Entwicklungskosten, fiktiv aktiviert und planmäßig über fünf Jahre abgeschrieben werden sollen. Auch sind – wie in der Kostenrechnung – stille Zeitwertreserven aufzudecken, indem – den Bilanzwert (deutlich) überschreitende – Tageswerte angesetzt werden.</li> </ul> <p>STERN/STEWART haben über 160 Einzelanpassungsmaßnahmen zur Verbesserung der Messung von Geschäftsergebnis und Geschäftsvermögen identifiziert. Unternehmensindividuell sollen maximal 15 ausreichend sein. Die jeweiligen Anpassungsmaßnahmen sind mindestens drei Jahre beizubehalten (vgl. Ehrbar, 1999, S. 176f. und 190).</p>

**Tab. 2: Materielle Kernzwecke ausgewählter Bezugsobjekte einer Konvergenz des Rechnungswesens**

Die grundsätzlichen Unterschiede zwischen HGB-Abschluss, Steuerbilanz, IFRS-Abschluss sowie Kostenrechnung und EVA-Konzept, auf die bei der Beurteilung der eingetretenen Veränderungen Rücksicht zu nehmen ist, gibt vorstehende Tabelle 2 wieder.

## **2.2 Änderungen von Prinzipien und Konzepten**

### **2.2.1 Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit**

Das BilMoG regelt für den Einzelabschluss das Verhältnis zur Steuerbilanz neu. Steuerliche Wertansätze dürfen nicht in die Handelsbilanz aufgenommen werden. Steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in der Steuerbilanz autonom auszuüben, sofern entsprechende Verzeichnisse geführt werden (§ 5 Abs. 1 EStG n.F.). Damit ist den Bilanzierenden nicht nur die Übernahme subventioneller Steuervergünstigungen in die Handelsbilanz verwehrt. Vielmehr geht mit der Neuregelung eine partielle Aufhebung der formellen Maßgeblichkeit einher, so dass auch HGB-konforme steuerliche Wahlrechte nicht mehr zwingend in der Handelsbilanz ausgeübt werden müssen, um steuerliche Anerkennung zu finden (vgl. Theile/Hartmann, 2008, S. 2034; Dörfler/Adrian, 2009, S. 58f.; Herzig/Briesemeister, 2009, Tab. 3; Pfirmann/Schäfer, 2009, S. 127f.).

Die Auswirkungen auf das Rechnungswesengefüge stellen sich wie folgt dar: Der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit bedeutet das Ende der Einheitsbilanz (vgl. insbesondere BMF-Schreiben vom 12. März 2010) und die Vereinheitlichung des Bilanzrechts zum Einzel- und Konzernabschluss nach HGB und stimmt mit IFRS-Normen überein. Im Hinblick auf die Kostenrechnung ist zu bedenken, dass diese steuerlichen Sachverhalte nicht mehr im Buchungsstoff der Finanzbuchhaltung enthalten sind. Deshalb entfällt eine entsprechende Prüfung im Rahmen der Ermittlung der Abstimmdifferenz zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung ebenso wie die damit verbundenen Folgebuchungen. Vergleichbare Überlegungen wären im Rahmen eines EVA-Konzeptes Bestandteil der Operating Conversions (vgl. Tab. 3).

<b>Änderung</b>	<b>Steuerbilanz</b>	<b>IFRS-Bilanz</b>	<b>Kostenrechnung</b>	<b>EVA-Konzept</b>
Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit	--	++	+	+

**Tab. 3: Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit**

### **2.2.2 Kodifizierung der wirtschaftlichen Zurechnung**

Neu aufgenommen ins HGB wurde das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung für Vermögensgegenstände (§ 246 Abs. 1 HGB n.F.). Demnach ist weiterhin ein Vermögensgegenstand beim Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum beim wirtschaftlichen Eigentümer aktivierungspflichtig. Diese als Klarstellung gedachte Norm kann weitreichende Konsequenzen für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen entfalten (vgl. Kühne/Melcher, 2009, S. 18). Sie



ermöglicht ein Festhalten an der bisherigen Praxis einer einheitlichen Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz gemäß den steuerlichen Leasingerlassen (vgl. auch BMJ (2009b), S. 84.). Allerdings kann wirtschaftliches Eigentum auch hiervon abweichend definiert werden – bis hin zu einer mit den IFRS übereinstimmenden Interpretation (vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2009, S. 186ff.). Insofern ist eine relative Divergenz (Konvergenz) bezogen auf Steuerbilanz (IFRS-Abschluss sowie EVA-Konzept) festzustellen.

Die Auswirkungen auf die Kostenrechnung sind nicht eindeutig. Grundsätzlich folgt die Kostenrechnung bei der Abgrenzung des betriebsnotwendigen Vermögens den Aktivierungsregeln des externen Rechnungswesens. Insoweit ergibt sich beim betriebsnotwendigen Vermögen keine Divergenz, weil die bilanziellen Werte übernommen werden. Werden allerdings künftig nicht betriebsnotwendige Vermögensgegenstände aus Finanzierungsleasingverhältnissen aktiviert, die nach HGB a.F. als Mietleasing behandelt wurden, sind diese aus der zu verzinsenden betriebsnotwendigen Kapitalbasis herauszurechnen. Die Möglichkeit zu einer IFRS-basierten Behandlung von Leasingverträgen ist in Bezug auf das EVA-Konzept beim betriebsnotwendigen Vermögen als eine relative Konvergenz zu werten, da hier grundsätzlich jegliche Formen einer versteckten Fremdfinanzierung durch fiktive Aktivierung von Leasing- und Mietverhältnissen zu eliminieren sind. Zu betrachten sind also Operating und Funding Conversions (vgl. Tab. 4).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Bilanzierung von Leasingverhältnissen auf Basis einer wirtschaftlichen Zurechnung	-	+	n/a	+

**Tab. 4: Bilanzierung von Leasingverhältnissen auf Basis einer wirtschaftlichen Zurechnung**

### **2.2.3 Ausschüttungs- und Abführungssperren statt Gläubigerschutz**

Im neuen deutschen Bilanzrecht wird die Informationsfunktion im Verhältnis zum Realisationsprinzip und Objektivierungsprinzip aufgewertet. Ausdruck hierfür ist die Zeitwertbewertung (oberhalb der fortgeführten Anschaffungswerte) des Pensionsverpflichtungen tilgenden Deckungsvermögens sowie das Aktivierungswahlrecht für bestimmte selbstgeschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Hieraus resultierende kumulierte Auswirkungen auf den Jahresüberschuss (bzw. die Gewinnrücklagen) sind in Höhe dieses Betrags – gekürzt um die hierauf gebildeten passiven latenten Steuern – ausschüttungsgesperrt. Eine Ausschüttungssperre gilt auch für die aktiven latenten Steuern (nicht nur für deren Überhang), die im Einzelabschluss (§ 274 HGB n.F.) wahlweise angesetzt werden dürfen (vgl. hierzu insgesamt nur Küting/Lorson/Eichenlaub/Toebe, 2011, S. 4f.).

In der alleinigen Fokussierung auf das Institut der Ausschüttungssperre wird ein zutreffender Reinvermögensstatus erreicht, allerdings um den Preis volatilerer Ergebnisausweise, weil jegliche Zeitwertschwankung erfolgswirksam zu erfassen

ist. Die ebenfalls für Ergebnisabführungsverträge zu beachtende Abführungssperre (§ 301 AktG i.V.m. § 268 Abs. 8 HGB n.F.) mindert die Qualität des handelsrechtlichen Periodenerfolgs als Indikator für das Ausschüttungspotenzial. Hieraus ergeben sich eine Divergenz im Verhältnis zur Steuerbilanz und eine Irrelevanz im Verhältnis zu IFRS-Abschluss, Kostenrechnung und EVA-Konzept, weil deren Periodenerfolge – von variablen Vergütungssystemen abgesehen – nicht unmittelbar ausschüttungsrelevant sind (vgl. Tab. 5).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Ausschüttungs- und Abführungssperren	- -	n/a	n/a	n/a

Tab. 5: Ausschüttungs- und Abführungssperren

## 2.2.4 Reduzierung rechtsformspezifischer Regelungen

Das BilMoG reduziert die rechtsformspezifischen Bilanzierungsunterschiede zwischen nicht haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften (i.S.v. § 264a HGB) und den Kapitalgesellschaften sowie diesen gleichgestellten haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften. Die künftige Übereinstimmung des Bilanzierungs- und Bewertungsrahmens von deutschen Mutter- und Tochterunternehmen bedeutet für Konzernabschlusssteller eine erhebliche Erleichterung.

### 2.2.4.1 Modifizierung des gemilderten Niederstwertprinzips

Nach dem Vorbild der bisher allein für Kapitalgesellschaften geltenden Regelung erlaubt § 253 Abs. 3 HGB n.F. außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen bei nur vorübergehender Wertminderung nur noch bei Finanzanlagen. In Bezug auf das Rechnungswesengefüge ist diese Wahlrechtseinschränkung differenziert zu bewerten.

Die skizzierte Regelung nähert die Handelsbilanz an die Steuerbilanz an, die eigenständige Vorschriften enthält, welche grundsätzlich eine Teilwertabschreibung oder eine Abschreibung wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung bei nur vorübergehender Wertminderung nicht vorsehen. Obgleich die IFRS nicht explizit auf das Kriterium der Dauerhaftigkeit abstellen, sondern auf den sog. erzielbaren Betrag (IAS 36) oder bei nicht zum Handelsbestand zählenden Finanzinstrumenten auf eine substantielle Wertminderung (IAS 39), konvergiert das HGB n.F. mit den IFRS. Die Kostenrechnung eliminiert außerplanmäßige Abschreibungen aus den aktivierungsfähigen Herstellungskosten. Zugleich werden für kostenrechnerische Zwecke die gesamten bilanziellen Abschreibungen eliminiert und durch kalkulatorische Abschreibungen sowie Wagniskosten ersetzt. Indem außerplanmäßige Abschreibungen konzeptionell seltener werden, nähert sich das BilMoG HGB n.F. der Kostenrechnung an. Aber auch im EVA-Konzept werden außerplanmäßige Abschreibungen als ungewöhn-

liche Aufwendungen im Rahmen der Operating Conversions eliminiert, so dass hier ebenso von einer relativen Konvergenz ausgegangen wird (vgl. Tab. 6).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Modifizierung des gemilderten Niederstwertprinzips	+	+	+	+

**Tab. 6: Modifizierung des gemilderten Niederstwertprinzips**

#### 2.2.4.2 Wegfall von Willkürabschreibungen

Im Hinblick auf die künftige Unzulässigkeit von – nur bei nicht haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften erlaubten – Niederstwertabschreibungen nach kaufmännischem Ermessen (§ 253 Abs. 4 HGB a.F. i.V.m. § 279 HGB a.F.) gilt das zur Modifikation des gemilderten Niederstwertprinzips Gesagte: Die rechtsformspezifische Regelung war weder steuerrechtlich noch nach IFRS zulässig und musste ggf. im Rahmen der Erstellung der HB II eliminiert werden. Insofern liegen also Konvergenzen vor. Ebenso entfalten Willkürabschreibungen kostenrechnerisch sowie im Rahmen des EVA-Konzepts keine Wirkung. Sie wurden bei der Normalisierung des Wertverzehr bzw. bei Operating Conversions als ungewöhnliche Aufwendungen eliminiert (vgl. Tab. 7).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall von Willkürabschreibungen	+	+	+	+

**Tab. 7: Wegfall von Willkürabschreibungen**

#### 2.2.4.3 Wegfall des Zuschreibungswahlrechts

Bislang durften nur nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften von einer Zuschreibung bei Wegfall der Gründe einer außerplanmäßigen Abschreibung absehen. Künftig gilt rechtsformunabhängig ein Zuschreibungsgebot. Das Zuschreibungswahlrecht ist steuerrechtlich nicht zulässig und besteht auch nicht nach IFRS. Insofern liegen also Konvergenzen vor. Ebenso entfalten Zuschreibungen kostenrechnerisch sowie im Rahmen des EVA-Konzepts keine Wirkung. Sie werden bei der Normalisierung des Wertverzehr bzw. bei Operating Conversions als ungewöhnliche Erträge eliminiert (vgl. Tab. 8).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall des Zuschreibungswahlrechts	++	++	0	0

**Tab. 8: Wegfall des Zuschreibungswahlrechts**

#### 2.2.4.4 Wegfall der Aktivierung von Ingangsetzungsaufwendungen

Nach § 269 HGB a.F. durften Kapitalgesellschaften Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs und dessen Erweiterung, soweit diese nicht bilanzierungsfähig waren, als Bilanzierungshilfe aktivieren und vor dem Anlage-

vermögen ausweisen. In Höhe des aktivierten Betrags musste eine Ausschüttungssperre gebildet werden.

Das Steuerrecht erlaubt unverändert keine Aktivierung von Eingangsetzungs- und Erweiterungskosten. Auch nach IFRS besteht weiterhin ein Aktivierungsverbot für Eingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen bzw. für Start-Up-Costs (IAS 38.69). In beiden Fällen ergeben sich also künftig Übereinstimmungen mit der Neuregelung.

Hinsichtlich der Kostenrechnung muss der Wegfall des Aktivierungswahlrechts differenziert betrachtet werden. Für die Mehrheit der Unternehmen, die dieses nicht in Anspruch genommen hat, bleibt das Verhältnis von Kostenrechnung und Handelsbilanz unverändert. Bei den anderen Unternehmen sind zwei Fälle zu unterscheiden. Im ersten Fall wurden im Jahr der Bildung die Aktivierung und in Folgeperioden die zugehörigen Abschreibungen mit der Maßgabe eliminiert, dass die zugrundeliegenden Wertverzehre in der Periode ihres Auftretens im Abrechnungskreis der Kostenrechnung anderen betriebsbedingten Aufwendungen gleich gestellt wurden. Im zweiten Fall wurde das Wahlrecht genutzt, um in Übereinstimmung mit der Kostenrechnung Vorleistungskosten zu aktivieren und periodenübergreifend (projektbezogen) zu verrechnen<sup>3</sup>. Die meisten dieser Vorleistungskosten bewirkenden Maßnahmen können in einem weiten Sinne als immaterielle Investitionen aufgefasst werden. Indem künftig eine parallele Aktivierung solcher Vorleistungskosten in Kostenrechnung und Handelsbilanz nicht mehr erlaubt ist, wirkt sich die Normänderung im betrachteten Fall als relative Divergenz aus.

Das EVA-Konzept sieht im Rahmen der Shareholder Conversions die Aktivierung von Aufwendungen mit Investitionscharakter, wie Markterschließungskosten, vor (vgl. Hostettler, 1998, S. 104). Als Aufwendungen mit Investitionscharakter gelten auch Restrukturierungsausgaben (vgl. Ehrbar, 1999, S. 186ff.). Dadurch entsteht eine relative Divergenz (vgl. Tab. 9).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall der Aktivierung von Eingangsetzungsaufwendungen	++	++	-	-

**Tab. 9: Wegfall der Aktivierung von Eingangsetzungsaufwendungen**

<sup>3</sup> Vorleistungskosten bilden neben kapazitätsdeterminierenden fixen Kosten und ausbringungsabhängigen variablen Kosten eine dritte Kostenkategorie. Hierfür charakteristisch ist es, dass durch diese Wertverzehre Leistungspotenziale für spätere Perioden (zeitungebundene Nutzungspotenziale) erschlossen werden. Als typische Beispiele nennt KILGER (1980, S. 52) Erschließungskosten in Gewinnungsbetrieben, Forschungs- und Entwicklungskosten, Kosten für Werbung und Öffentlichkeitsarbeit, Kosten für die Weiterbildung von Mitarbeitern und Kosten für organisatorische Verbesserungen.

### 2.2.5 Konzept zum Ansatz und der Bewertung von latenten Steuern

Latente Steuern sind ein Gradmesser für die Konvergenz/Divergenz von Handels- und Steuerbilanz. Wären Handels- und Steuerbilanzrecht identisch, gäbe es keine latenten Steuern. Durch das BilMoG wird nun das bisherige GuV-orientierte Konzept (sog. *timing concept*) durch ein bilanzorientiertes (*temporary concept*), das auch bei IFRS-Bilanzierung anzuwenden ist, ersetzt. Künftig sind grundsätzlich auch latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge sowie auf Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanzwerten zu bilden, deren Umkehrung von einer künftigen Managemententscheidung (z.B. Verkauf eines in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich bewerteten Grundstücks) abhängig ist (sog. quasi-permanente Differenzen). Die Zunahme der konzeptionellen Abgrenzungssachverhalte wirkt sich als Divergenz von Handels- und Steuerbilanz und als Konvergenz bzgl. der IFRS aus. Indem die Eliminierung von aktiven latenten Steuern für Zwecke der Kostenrechnung sowie der Ableitung der EVA-Konzept-Komponenten (vgl. Hostettler, 1998, S. 129f. und 224) an Bedeutung gewinnt, kommt es auch hier zu relativen Divergenzen (vgl. Tab. 10).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Konzept zum Ansatz und der Bewertung von latenten Steuern	--	++	-	-

Tab. 10: Konzept zum Ansatz und der Bewertung von latenten Steuern

## 2.3 Änderung von Ansatzvorschriften

### 2.3.1 Aktivierungspflicht für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert

Ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) muss künftig als Aktivposten sowohl im Einzelabschluss (§ 246 Abs. 1 Satz 3 HGB n.F.) als auch im Konzernabschluss (§ 301 Abs. 3 Satz 1 HGB n.F.) ausgewiesen und über die wirtschaftliche Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben werden. Es bestehen eine widerlegbare Nutzungsdauerobergrenzenvermutung von fünf Jahren (§ 285 Nr. 13 HGB n.F.) und ein Zuschreibungsverbot (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB n.F.). Zudem wird im Konzernabschluss die – nicht zur Goodwillermittlung führende und nach IFRS nicht erlaubte – Interessenzusammenführungsmethode unzulässig (Streichung von § 302 HGB a.F.).

In der Steuerbilanz und im IFRS-Abschluss bestehen gleichfalls Aktivierungspflichten. Die Nutzungsdauer, über die der Geschäfts- oder Firmenwert in der Steuerbilanz planmäßig abgeschrieben wird, beträgt 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). Nach IFRS gilt der Goodwill als nicht abnutzbarer Vermögenswert (IFRS 3.55), der den Regeln des Impairment-only Approach nach IAS 36.80ff. unterliegt; es liegen bzgl. der IFRS also relative Konvergenzen vor. Da eine übereinstimmende Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz auch künftig unwahr-

scheinlich ist, wird die Neuregelung in Bezug auf die Steuerbilanz als relative Divergenz bewertet.

STEWART fordert für das EVA-Konzept eine Aktivierung des Goodwills (inklusive kumulierter Abschreibungen; Stewart, 1991, S. 114). Demgegenüber werden aktivierte Geschäfts-/Firmenwerte in kostenrechnerischen Kalkülen bei der Ermittlung des betriebsnotwendigen Kapitals eliminiert (vgl. Lorson, 2004, S. 372f. – mit weiteren Nachweisen). Da eine Nichtaktivierung künftig also unzulässig ist, entstehen einerseits eine Konvergenz (im Verhältnis zum EVA-Konzept) und andererseits eine Divergenz (in Bezug auf die Kostenrechnung) (vgl. Tab. 11).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Geschäfts- oder Firmenwert	-	+	--	++

**Tab. 11: Geschäfts- oder Firmenwert**

### 2.3.2 Wegfall der Aktivierung von als Aufwand verrechneten Zöllen und Verbrauchssteuern

Bestimmte in § 250 Abs. 1 Nr. 1 HGB a.F. genannte Aufwendungen für Zölle und Verbrauchsteuern durften bislang aktiviert und unter den Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden, soweit diese auf unter den Vorräten am Stichtag ausgewiesene Vermögensgegenstände entfielen. Letztere – aus dem Steuerrecht übernommene – Regelung (vgl. „Biersteuer-Urteil des BFH“, 1976, S. 13; vgl. auch Erle, BB 1988, 1082f.) war handelsrechtlich umstritten (vgl. Knobbe-Keuk, 1993, S. 139f.) – und wird durch das BilMoG gestrichen. Anders als in der Handelsbilanz bleibt das steuerliche Wahlrecht (§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG) bestehen und kann künftig unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden. Bei Ausübung des steuerlichen Wahlrechts entsteht also eine Divergenz zwischen Handels- und Steuerbilanz. Dies wird als relative Divergenz bewertet.

Aufwendungen für Zölle und Verbrauchsteuern dürfen nach IFRS nur aktiviert werden, sofern sie Bestandteil der produktionsbezogenen vollen Herstellungskosten der am Bilanzstichtag vorhandenen Vorräte sind. Ebenso stellt sich die Situation in Bezug auf die Kostenrechnung sowie das EVA-Konzept dar. Die Bilanzrechtsänderung ist in diesen drei Fällen als Konvergenz zu werten (vgl. Tab. 12).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall der Aktivierung von als Aufwand verrechneten Zöllen und Verbrauchssteuern	-	++	++	++

**Tab. 12: Wegfall der Aktivierung von als Aufwand verrechneten Zöllen und Verbrauchssteuern**

### 2.3.3 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

Durch das BilMoG wird das allgemeine Ansatzverbot des § 248 Abs. 2 HGB a.F. für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aufgehoben und in ein Aktivierungswahlrecht transformiert. Gemäß § 248 Abs. 2 HGB n.F. dürfen in Verbindung mit § 255 Abs. 2a HGB prospektiv – nur für Entwicklungsprojekte, die nicht vor dem 1.1.2010 begonnen wurden (Art. 66 Abs. 7 EGHGB) – die in der Entwicklungsphase anfallenden Herstellungskosten aktiviert werden. Aktivierungsverbote bestehen – wie nach IFRS (IAS 38.63) – für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sowie für auf die Forschungsphase entfallende Aufwendungen.

Da das Steuerrecht am Aktivierungsverbot festhält und die Ausübung des Aktivierungswahlrechts für Entwicklungskosten eine weitgehende Übereinstimmung mit den IFRS ermöglicht (IAS 38.57), entstehen grundsätzlich eine (vermeidbare) relative Divergenz im Verhältnis zur Steuerbilanz und eine relative Konvergenz in Bezug auf den IFRS-Abschluss. Die Ausübung des Aktivierungswahlrechts gemäß § 248 Abs. 2 HGB n.F. ermöglicht den HGB-Anwendern in drei Rechenwerken übereinstimmend zu verfahren, indem in der Kostenrechnung Vorleistungskosten aktiviert werden und die von Stewart vorgeschlagene Aktivierung von – über fünf Jahre planmäßig abzuschreibende – Aufwendungen mit Investitionscharakter (als Teil der Shareholder Conversions) im EVA-Konzept vorgenommen wird. Damit liegen auch hier relative Konvergenzen vor (vgl. Tab. 13).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	-	+	+	+

Tab. 13: Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

### 2.3.4 Wegfall von Aufwandsrückstellungen

Das BilMoG modernisiert das deutsche Bilanzrecht unter anderem durch die Eliminierung von Wahlrechten – von wenigen Ausnahmen abgesehen (z. B. §§ 248 Abs. 2, 255 Abs. 2 HGB n.F.). Betroffen sind auch Wahlrechte zur Bildung von Aufwandsrückstellungen für bestimmte unterlassene Instandhaltungsaufwendungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F.) sowie für Aufwandsrückstellungen für bestimmte ihrer Eigenart nach genau umschriebene Aufwendungen nach § 249 Abs. 2 HGB a.F.).

Der Ansatz von Aufwandsrückstellungen ist weder in der Steuerbilanz noch im IFRS-Abschluss erlaubt und auch im EVA-Konzept sollen nur Drittverbindlichkeiten Berücksichtigung finden (vgl. Hostettler, 1998, S. 218), so dass diesbezüglich Konvergenzen zu verzeichnen sind. Kostenrechnerisch waren Aufwandsrück-

stellungen einerseits bei der Ermittlung der Abstimmungsdifferenz grundsätzlich zu eliminieren. Andererseits können vergleichbare Sachverhalte etwa im Zuge der Periodisierung aperiodischen Wertverzehr in der Kostenrechnung erfasst werden. Mithin entsteht also eine relative Divergenz (vgl. Tab. 14).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall von Aufwandsrückstellungen	++	++	-	++

**Tab. 14: Wegfall von Aufwandsrückstellungen**

### 2.3.5 Konsolidierung von Zweckgesellschaften

Die Neuregelung zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises erfolgt nach dem Vorbild der IFRS. Insbesondere ist künftig allein auf den beherrschenden Einfluss des Mutterunternehmens auf das Tochterunternehmen abzustellen (sog. Control-Konzept; Abschaffung des Konzepts der tatsächlich ausgeübten einheitlichen Leitung sowie der Notwendigkeit einer Kapitalbeteiligung gemäß § 290 Abs. 1 HGB a.F.).<sup>4</sup>

In Bezug auf IFRS-Abschluss und Steuerbilanz führt die Neuregelung zu einer Konvergenz. Steuerlich wirkt sich der Konzernbegriff im Rahmen der sog. Zins-schranke aus. Dabei ist der Konzern nach § 290 HGB und der Betrieb gemäß § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG abzugrenzen. Durch die neue HGB-Norm ergeben sich künftig aus beiden Regelungen grundsätzlich übereinstimmende Konzern-Abgrenzungen (vgl. Pfirmann/Schäfer, 2009, S. 146f.). Da für Zwecke des EVA-Konzepts kein eigener Konsolidierungskreis bestimmt wird, wirkt sich die Neuregelung weder als Konvergenz noch als Divergenz aus.

In Bezug auf die einzelgesellschaftliche Kostenrechnung sind Konsolidierungskreisabgrenzungen unbeachtlich. Auch in Bezug auf eine etwaige Konzernkostenrechnung muss eine Konsolidierungskreisänderung (theoretisch) unabhängig von der Konzernkostenrechnung gesehen werden, sofern man von der Funktion der informatorischen Unterstützung bei der Bewertung zu Konzernherstellungskosten absieht (vgl. Tab. 15).<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Zudem muss sich die Prüfung des Vorliegens von beherrschendem Einfluss explizit auch auf sog. Zweckgesellschaften – aber auch von sonstigen juristischen Personen des Privatrechts oder von unselbständigen Sondervermögen des Privatrechts – mit Ausnahme von Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 Investmentgesetz) erstrecken (§ 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB n.F.).

<sup>5</sup> Für eine etwaige Konzernkostenrechnung gilt: In den Abrechnungskreis der Kostenrechnung sollten „sämtliche Leistungsströme innerhalb des Konzerns durch Vermeidung von Abstufungen im kostenrechnerischen Konsolidierungskreis mit dem gleichen Gewicht in die Konzernkostenrechnung eingehen“ (Kirsch, 1996, S. 152). Gegebenenfalls sollte er globale Wertschöpfungsketten als kosten- und erlösrechnerische Einheiten abbilden (vgl. Pfaff, 2003, S. 34). Daraus folgt: „Im Unterschied zur Konzernrechnungslegung geht es (in der Konzernkostenrechnung; A.d.Verf.) jedoch nicht darum, eine fiktive Einheit zu konstruieren, sondern verschiedenartige“ (Kajüter, 2003, S. 25 – im Original teilweise hervorgehoben) fiktive Einheiten.



Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Konsolidierung von Zweckgesellschaften	++	++	n/a	0

Tab. 15: Konsolidierung von Zweckgesellschaften

## 2.4 Änderung von Bewertungsvorschriften

### 2.4.1 Wegfall der Zukunftswertabschreibung

Das bisherige handelsrechtliche Wahlrecht bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens, Niederstwertabschreibungen auf einen in naher Zukunft erwarteten Wert vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a.F.), wird durch das BilMoG gestrichen. Da es weder in der Steuerbilanz noch im IFRS-Abschluss ausgeübt werden konnte, resultieren hieraus Konvergenzen.

Außerplanmäßige Abschreibungen werden sowohl in der Kostenrechnung und auch im EVA-Konzept eliminiert. Insofern resultieren aus dieser Neuregelung Konvergenzen in Bezug auf diese Teilgebiete des internen Rechnungswesens (vgl. Tab. 16).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall von Zukunftswertabschreibungen	++	++	++	++

Tab. 16: Wegfall von Zukunftswertabschreibungen

### 2.4.2 Änderungen bei der Sammelbewertung (Abschaffung von HiFo)

§ 256 HGB n.F. enthält künftig kein Wahlrecht mehr zur Bewertung nach dem sog. Hifo-Verfahren (Highest-in-First-Out). Dadurch werden relative Annäherungen an die Steuerbilanz und an den IFRS-Abschluss bewirkt, die eine Anwendung des Hifo-Verfahrens ebenfalls nicht vorsehen. Kostenrechnerisch sind sämtliche Verfahren der selektiven Istpreis-Bewertung nur für Zwecke der Nachkalkulation von betrieblichen Produkten und Aufträgen geeignet. Für die übrigen Aufgaben der Kostenrechnung sind sie hingegen ungeeignet (vgl. Kilger, 1980, S. 87). Insofern ist die Änderung hinsichtlich der Kostenrechnung als relative Konvergenz zu bewerten.

Bei der Steuerung nach dem EVA-Konzept müssten die aus einer Anwendung von Hifo resultierenden Unterbewertungen im Rahmen der Aufdeckung erheblicher stiller Reserven (Equity Equivalents) revidiert werden. Daher liegt auch hier eine relative Konvergenz vor (vgl. Tab. 17).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Änderungen bei der Sammelbewertung (Unzulässigkeit von HiFo)	+	+	+	+

Tab. 17: Änderungen bei der Sammelbewertung (Unzulässigkeit von HiFo)

### 2.4.3 Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze

§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB n.F. hebt die handelsrechtliche Wertuntergrenze auf das Niveau der vor BilMoG geltenden steuerlichen Wertuntergrenze an (vgl. aber BMF-Schreiben vom 12. März 2010, S. 4, Tz. 8). Künftig gelten in der Handelsbilanz nur noch die auch steuerlich zulässigen Wahlrechte zur Einbeziehung von Verwaltungs-, Altersvorsorge- und Sozialaufwendungen. Diese dürfen künftig – aufgrund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit – in Handels- und Steuerbilanz unabhängig voneinander ausgeübt werden (vgl. Pfirmann/Schäfer, 2009, S. 127). Da die IFRS eine Herstellungskostenbewertung in Höhe der produktionsbezogenen Vollkosten bei Normalbeschäftigung fordern, sofern die Istkosten nicht überschritten werden, kommt es bei den meisten Bilanzierungssachverhalten, die eine Bewertung zu Herstellungskosten erfordern, zu einer relativen Annäherung von HGB und IFRS.<sup>6</sup>

Im Rahmen der Kostenrechnung kann der Umfang der Kostenzurechnung individuell bestimmt werden. In Teilkostenrechnungssystemen ist er auf die variablen Kosten begrenzt, während in Vollkostenrechnungssystemen die vollen Herstellkosten (ohne Verwaltungsgemeinkosten) angesetzt werden. Folglich ist für die Kostenrechnung – unter dem Blickwinkel der kostenrechnerischen Zwecke – die Herstellungskostendefinition des HGB irrelevant. Für die Kostenrechnung als Datenlieferant für die Handelsbilanz ergibt sich künftig die Konsequenz, dass eine entscheidungsorientierte Teilkostenrechnung für interne und externe Zwecke allein nicht mehr ausreichend ist. Da dies aber bereits heute für die Kostenrechnung als Datenlieferant für die Steuerbilanz gilt, ist weder von einer Konvergenz noch von einer Divergenz auszugehen.

Unter dem Aspekt der zutreffenden Zeitwertbewertung des Vermögens (Working Capital) im Rahmen des EVA-Konzepts entfallen künftig potentielle Anpassungen zur Korrektur von erheblichen Unterbewertungen. Dies ist als relative Konvergenz zu bewerten (vgl. Tab. 18).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze	++	+	0	+

Tab. 18: Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze

### 2.4.4 Berücksichtigung des Erfüllungsbetrags bei Rückstellungen

§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB n.F. bestimmt, dass Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen sind. Der Erfüllungsbetrag entspricht bei Sachleistungsverpflichtungen den „Wegschaffungskosten“ der Schuld in Höhe der vollen künftigen Aufwendungen. Die Pflicht zur Vollkostenbewertung unter Berücksichtigung konkretisierter

<sup>6</sup> Eine Sonderrolle nimmt die Entwicklungskostenaktivierung ein. Hierbei ist nach IFRS die Aktivierung von Gemeinkosten grundsätzlich ausgeschlossen (IAS 38.65-67).

Kostensteigerungen beseitigt die aktuell uneinheitliche Handhabung. Die handelsrechtliche Neuregelung erfolgt nach dem Vorbild der IFRS, wird aber steuerlich nicht nachvollzogen. Künftige Unterschiede im Erfüllungsbetrag können von unterschiedlichen Anforderungen an die Objektivierung von Kostensteigerungen herrühren (in Bezug auf die IFRS) bzw. auf das Verbot der Berücksichtigung von nur erwarteten Kostensteigerungen (in Bezug auf die Steuerbilanz).<sup>7</sup> Dies wird als relative Divergenz (Steuerbilanz) bzw. als relative Konvergenz (IFRS) bewertet.

„In der Kostenrechnung wird der Wagnisaufwand der Finanzbuchhaltung (gemeint sind Rückstellungen für leistungsbezogene Einzelwagnisse; Anm.d.Verf.) als nicht verrechneter Zweckaufwand weggelassen und durch die kalkulatorischen Wagniskosten ersetzt“ (Kilger, 1980, S. 28) - bezogen auf Produktionshöhe oder Absatzmenge. Vor diesem Hintergrund kommt es letztlich zu einer relativen Konvergenz.

Drittverbindlichkeiten sind im EVA-Konzept grundsätzlich mit ihren Marktwerten zu erfassen (Ausnahme: Restrukturierungsrückstellungen gelten als Aufwendungen mit Investitionscharakter; vgl. Ehrbar, 1999, S. 186ff.). Die Bewertung zu künftigen Erfüllungskosten bedeutet auch hier eine relative Konvergenz (vgl. Hostettler, 1998, S. 215) (vgl. Tab. 19).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Berücksichtigung des Erfüllungsbetrags bei Rückstellungen	-	+	+	+

**Tab. 19: Berücksichtigung des Erfüllungsbetrags bei Rückstellungen**

#### 2.4.5 Abzinsung langfristiger Rückstellungen

Handelsrechtlich müssen Rückstellungen, deren Restlaufzeit 12 Monate überschreitet, zu ihrem Barwert ausgewiesen werden. Zur Diskontierung ist ein von der Bundesbank bereitzustellender fristadäquater durchschnittlicher Marktzins der letzten sieben Jahre zu verwenden (Ausnahmen bestehen für Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen; vgl. § 249 Abs. 2 HGB n.F.). Damit wird das Abzinsungsgebot über den Kreis der Geldleistungsverpflichtungen mit Zinsanteil ausgeweitet und von dem Prinzip des stichtagsbezogenen, risiko- und fristadäquaten Zinssatzes abgewichen. Indem steuerlich, alle langfristigen Rückstellungen weiterhin pauschal mit 5,5% zu diskontieren sind, konvergieren Handels- und Steuerbilanz in einem gewissen Maße in Bezug auf die Diskontierungspflicht. Im IFRS-Abschluss müssen ebenfalls alle Rückstellungen mit einem stichtagsbezogenen, risiko- und fristadäquaten Zins diskontiert werden, sofern der Effekt wesentlich ist. Daraus resultiert auch

<sup>7</sup> Die Diskussion, ob bei den Rückstellungen auch Teilkosten analog des Ansatzes bei den Herstellungskosten angesetzt werden können, ist nach der Änderung des § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB n.F. weitgehend der Grund entzogen – betroffen sind nur noch die verbleibenden Wahlrechte bezüglich fixer Gemeinkosten (vgl. zur Kritik des Teilkostenansatzes: Küting/Cassel/Metz, 2008, S. 2324).

im Verhältnis von Handelsbilanz und IFRS-Abschluss eine relative Konvergenz. Die Kosten- und Leistungsrechnung stellt sich im Allgemeinen als eine kurzfristige Rechnung ohne Diskontierung dar. Daraus ergibt sich eine relative Divergenz für kostenrechnungsrelevante Risiken.

Da Drittverbindlichkeiten im EVA-Konzept grundsätzlich mit ihren Marktwerten erfasst werden, bedeutet die künftige Diskontierungspflicht aller langfristigen Rückstellungen daher eine relative Konvergenz (vgl. Hostettler, 1998, S. 215f. und 217f.) (vgl. Tab. 20).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Abzinsung langfristiger Rückstellungen	+	+	-	+

**Tab. 20: Abzinsung langfristiger Rückstellungen**

#### **2.4.6 Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen und Deckungsvermögen**

Pensionsrückstellungen sind im künftigen HGB zunächst nach den allgemeinen Vorschriften betreffend Rückstellungen mit dem zu diskontierenden Erfüllungsbetrag (= objektivierter Zeitwert) zu bewerten. Hiervon abweichend darf vereinfachend eine Restlaufzeit von 15 Jahren unterstellt werden (§ 253 Abs. 2 S. 2 HGB). Dadurch werden Pensionsrückstellungen künftig in realistischerer Höhe in der Handelsbilanz enthalten sein. Insbesondere wird die Bestimmung der Rückstellungshöhe nach den unveränderten steuerlichen Vorschriften unzulässig. Diese Divergenz im Verhältnis zur Steuerbilanz wird durch die Pflicht zur Saldierung mit dem Deckungsvermögen zu Zeitwerten verstärkt.

Für die Bilanzierung nach IFRS gelten übereinstimmende Prinzipien für die Ermittlung der Pensionsverpflichtung und die Bewertung des als Planvermögen bezeichneten Pendant zum Deckungsvermögen wie im HGB n.F. Wegen bestehender Unterschiede in Bezug auf Zinssätze und die Behandlung von versicherungsmathematischen Erfolgen kommt es nur zu einer relativen Konvergenz von Handelsbilanz und IFRS-Abschluss.

Fraglich sind die Auswirkungen auf Kostenrechnung und EVA-Konzept. Grundsätzlich positiv zu werten ist die zutreffendere Erfassung des Fremdkapitals sowie des Vermögens. Weniger eindeutig ist die Beurteilung der Saldierungen in Bilanz und Erfolgsrechnung, die Einfluss auf die Höhe des betriebsnotwendigen Vermögens bzw. Kapitals haben und zugleich Schwankungen in Personalaufwand bzw. Personalkosten durch (schwankende) Zeitwertänderungen und Erfolgswirkungen des Deckungsvermögens bewirken. Insgesamt überwiegt wohl der Konvergenzeffekt (vgl. Tab. 21).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen und Deckungsvermögen	--	+	+	+

**Tab. 21: Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen und Deckungsvermögen**

### 2.4.7 Währungsumrechnung

Die Währungsumrechnung wird durch das BilMoG erstmalig für die Handelsbilanz geregelt. Im Einzelabschluss wird eine Umrechnung von Fremdwährungssachverhalten mit dem Devisenkassamittelkurs vorgeschrieben, wobei das Realisationsprinzip nur bei Restlaufzeiten über einem Jahr zu beachten ist (§ 256a HGB n.F.). Eine vergleichbare Regelung enthält § 308a HGB n.F. für die Umrechnung von auf Fremdwährung lautenden Abschlüssen. Hiervon abweichend ist für das Eigenkapital eine historische Umrechnung vorgesehen. Eine entstehende Umrechnungsdifferenz ist erfolgsneutral als „Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung“ auszuweisen.

Die zwingende erfolgswirksame Erfassung von kurzfristigen Fremdwährungssachverhalten wurde im Steuerrecht nicht nachvollzogen. Dadurch entfernt sich die Handels- von der Steuerbilanz. Demgegenüber sehen die IFRS für den Einzelabschluss generell die erfolgswirksame Umrechnung vor. Die BilMoG-Regelung nähert also die Handelsbilanz bei kurzfristigen Sachverhalten an den IFRS-Abschluss an.

Im Konzernabschluss ist allerdings die Anwendung der nach IFRS vorgeschriebenen Umrechnung nach der Methode der funktionalen Währung nicht mehr möglich und es sind auch – außer im Eigenkapital – andere Kurse bei Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode zu verwenden. Dadurch entfernt sich der Konzernabschluss nach HGB zwingend vom IFRS-Abschluss.

Die Kostenrechnung eliminiert Auswirkungen schwankender Wechselkurse (unrealisierte Gewinne) und berücksichtigt stattdessen – sofern sachzielbezogen – kalkulatorische Wagnisse. „Für Zwecke des Controlling (also in der Konzernkostenrechnung; Anm.d.Verf.) sollte die erfolgsneutrale Umrechnung jedoch nur mit großer Vorsicht eingesetzt werden“ (Pfaff, 2003, S. 42). Die erfolgsneutrale Behandlung der Fremdwährungsdifferenz verzerrt die Aussagekraft von Profit oder Investment Center-Rechnungen. Auslandsbereiche, deren Währung gegenüber der Konzernwährung abgewertet wird, stellen sich dann relativ besser als Inlandsbereiche oder Auslandsbereiche mit einer Währungsaufwertung dar (vgl. Ordelheide, 1994, S. 813). Die Pflicht zur erfolgsneutralen Erfassung bewirkt insoweit eine Divergenz von HGB und Konzernkostenrechnung.

Soweit ersichtlich werden die Methoden der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Tochterunternehmen in Bezug auf das EVA-Konzept nicht explizit diskutiert. Da auch keine Eliminierung des Ausgleichspostens aus der Währungs-

umrechnung vorgesehen ist, wird hier wohl implizit vom – auch nach US-GAAP zu verwendenden – Konzept der funktionalen Währung ausgegangen. Demnach divergieren HGB n.F. und EVA-Konzept (vgl. Tab. 22).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Währungsumrechnung (Einzelabschluss)	--	+	--	--
Währungsumrechnung (Konzernabschluss)	--	-	--	--

**Tab. 22: Währungsumrechnung (Einzel- bzw. Konzernabschluss)**

### 2.4.8 Hedge-Accounting

§ 254 Satz 1 HGB n.F. erlaubt die Bildung von Bewertungseinheiten aus Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme. Die Neuregelung soll die bisherige Bilanzierungspraxis festschreiben und Einzelbewertungsprinzip, Realisationsprinzip sowie Imparitätsprinzip einschränken. „Die in der Handelsbilanz gebildeten Bewertungseinheiten (zeigen) über den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1a EStG n.F. hinaus keine steuerliche Wirkung, weil sie einen Verstoß gegen die GoB darstellen und durch keine explizite steuerliche Regelung legitimiert werden“ (Pfirmann/Schäfer, 2009, S. 138). Die Neuregelung korrespondiert auch nicht vollumfänglich mit den IFRS. Es kommt aber in beiden Fällen zu relativen Konvergenzen.

Kostenrechnung und EVA-Konzept werden von der Neuregelung nicht berührt. Beide eliminieren solche Sacherhalte als nicht sachzielbezogen bzw. im Rahmen der Operating Conversions. Der steigende Eliminierungsumfang ist als relative Divergenz einzustufen (vgl. Tab. 23).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Hedge-Accounting	+	+	-	-

**Tab. 23: Hedge-Accounting**

### 2.4.9 Wegfall der Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung

§ 301 Satz 1 HGB n.F. erlaubt nur noch die Anwendung einer der beiden nach IFRS wahlweise anzuwendenden Methoden (Neubewertungs- und Full-Goodwill-Methode) auf den übereinstimmenden Erstkonsolidierungszeitpunkt (§ 301 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB n.F.). Insgesamt kommt es also zu einer relativen Konvergenz von IFRS- und HGB-Konzernabschluss, weil die Full Goodwill-Methode nach HGB unzulässig bleibt und die nach IFRS unzulässige Buchwertmethode durch das BilMoG gestrichen wird. Die Steuerbilanz und die Kostenrechnung werden als einzelgesellschaftliche Rechnung von dieser Neuregelung der Kapitalkonsolidierungsverfahren nicht (direkt) berührt.

Der Schritt zur alleinigen Zulässigkeit der vollen Neubewertungsmethode stellt letztlich einen Schritt in Richtung des zutreffenden Konzernanteils aus kostenrechnerischer Perspektive dar. Im Unterschied zum handelsrechtlichen Konzernabschluss ist die sachzielbezogene Kapitalbindung jedoch an jedem Bilanzstichtag in Tageswerten zu ermitteln, was jedoch nicht konzerntypisch ist. Demgegenüber hat Troßmann gezeigt, dass sich zur Konsolidierung in einer Konzernkostenrechnung allein die Vollkonsolidierung bei 100%igem Anteilsbesitz oder eine Verallgemeinerung der Quotenkonsolidierung bei allen anderen Beteiligungsverhältnissen (auch bei assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen) eignen (vgl. Troßmann, 2003, S. 52ff.). Dies wird als relative Konvergenz bzgl. der Kostenrechnung bewertet. Soweit ersichtlich wird die Frage der Kapitalkonsolidierungsmethode im EVA-Konzept nicht diskutiert (vgl. Tab. 24).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall der Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung	n/a	+	+	Unbestimmt

**Tab. 24: Wegfall der Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung**

#### 2.4.10 Wegfall der Kapitalanteilmethode bei der Equity-Bilanzierung

Zur Einbeziehung assoziierter Unternehmen gestattet das neue Bilanzrecht künftig nur noch die Anwendung einer nach IFRS unzulässigen Variante der Equity-Methode. Kennzeichnend für die Buchwertmethode ist, dass die anteiligen stillen Reserven maximal in Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung aufgedeckt werden dürfen (sog. Deckelung der Anschaffungskosten). Es liegt also eine relative Divergenz im Verhältnis zu den IFRS vor. Eine solche kann auch in Bezug auf die (Konzern-)Kostenrechnung erkannt werden, die eine quotale Berücksichtigung auf Basis aktueller Zeitwertbasis anstrebt. Vergleichbares gilt für das EVA-Konzept (vgl. Hostettler, 1998, S. 115ff.). Die Steuerbilanz wird als einzelgesellschaftliche Rechnung von dieser Neuregelung nicht berührt (vgl. Tab. 25).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wegfall der Kapitalanteilmethode bei der Equity-Bilanzierung	n/a	-	-	-

**Tab. 25: Wegfall der Kapitalanteilmethode bei der Equity-Bilanzierung**

## 2.5 Änderung von Ausweissvorschriften

### 2.5.1 Saldierung von Pensionsrückstellungen mit Deckungsvermögen

Eine Saldierung von Pensionsrückstellungen mit dem Deckungsvermögen ist dem Steuerrecht fremd (Divergenz), aber den IFRS nachgebildet (Konvergenz). Auf das EVA-Konzept wirkt sich eine etwaige Saldierung nicht aus (weder Konvergenz noch Divergenz). In Bezug auf Kostenrechnung könnten sich Auswirkungen

ergeben. Das betriebsnotwendige Kapital könnte sich bei Übernahme der Netto-Verpflichtung von dem betriebsnotwendigen Kapital im Falle eines Brutto-Ausweises (Aktiva minus Abzugskapital) unterscheiden und wird daher als relative Divergenz angesehen (vgl. Tab. 26).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Saldierung von Pensionsrückstellungen mit Deckungsvermögen	--	++	-	0

**Tab. 26: Saldierung von Pensionsrückstellungen mit Deckungsvermögen**

### 2.5.2 Wahlrecht zum Ausweis latenter Steuern

Latente Steuern können nach § 274 HGB n.F. unsaldiert oder saldiert ausgewiesen werden. Ein negativer Saldo (passive latente Steuern) ist aktivierungspflichtig, ein positiver Saldo aktivierungsfähig (Aktivierungswahlrecht). Da in der Steuerbilanz und auch in der Kostenrechnung kein Raum für latente Steuern ist, ist das Saldierungswahlrecht für die Steuerbilanz irrelevant. Im IFRS-Abschluss dürfen latente Steuern nur dann saldiert werden, wenn sie auf saldierter Basis beglichen werden könnten (relative Konvergenz). Im EVA-Konzept sind latente Steuern grundsätzlich zu eliminieren (Divergenz). Das Aktivierungswahlrecht für den Aktivüberhang an latenten Steuern kann den Umfang notwendiger Eliminierungen in der Kostenrechnung reduzieren (relative Konvergenz) (vgl. Tab. 27).

Änderung	Steuerbilanz	IFRS-Bilanz	Kostenrechnung	EVA-Konzept
Wahlrecht zum Ausweis latenter Steuern	0	+	+	--

**Tab. 27: Wahlrecht zum Ausweis latenter Steuern**

### 2.6 Limitationen der bisherigen Untersuchung

Die in diesem Beitrag dargestellte Analyse unternimmt den Versuch einer umfassenden Bewertung der durch das BilMoG verursachten Veränderungen des Rechnungswesens. Dabei wurden nahezu bei jedem Untersuchungsschritt die Breite des Untersuchungsgegenstands und dessen mögliche Alternativgestaltungen durch Wahlrechtsausübung, individuellen Verzicht auf Konversionen bei Nutzung des EVA-Konzepts sowie individuelle Kostenrechnungskonventionen deutlich. Zusammen mit der gewählten Methodik einer theoriegeleiteten subjektiv-qualitativen Bewertung durch die Autoren, die sich darüber hinausgehend nicht systematisch auf repräsentatives Wissen von Fachleuten aus Wissenschaft und Praxis stützt, kann das Untersuchungsergebnis weder den Anspruch absoluter Richtigkeit noch Vollständigkeit erheben. Die Ergebnisse sind also vorläufig und durch weitere Untersuchungen zu überprüfen. Sie bereiten gleichwohl einerseits die Basis für eine breite Diskussion im wissenschaftlichen Schrifttum und können andererseits für die Findung einer individuellen Konvergenzstrategie in der Praxis herangezogen werden, die sich mit dem Zusammenspiel der untersuchten Teilgebiete des internen und externen Rechnungswesens auseinandersetzen muss.



Auf Basis dieser vorläufigen Ergebnisse soll nun eine Bewertung des BilMoG erfolgen, an die sich zusammenfassende Empfehlungen anknüpfen.

### **3 Bewertung des BilMoG aus dem Blickwinkel potentieller Konvergenzen von Rechnungswesenteilgebieten**

Im Schrifttum wurde vorgeschlagen, mit Hilfe der Kennzahlen „Konvergenzgrad“ oder „Harmonisierungsgrad“ die relative Annäherung von jeweils zwei Bezugsobjekten darzustellen (vgl. z.B. hinsichtlich der Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen: Melcher, 2002, S. 83 bzw. hinsichtlich der Harmonisierung der Rechnungslegung: Pellens, 1999, S. 363.). Die (paarweise) Ermittlung eines Konvergenzgrades erfordert letztlich eine Quantifizierung bestehender Unterschiede zu zwei Zeitpunkten (sowohl unter Geltung des HGB a.F. als auch des HGB n.F.), um Abstandsänderungen zu berechnen. Dieser Weg kann hier angesichts der vorstehenden Relativierungen der Untersuchungsergebnisse und darüber hinausgehender methodischer Probleme nicht besprochen werden. Hierfür spricht auch, dass eine mehrdimensionale Konvergenz zwischen mehreren Bezugsobjekten nicht mit einem eindimensionalen Konvergenz- oder Harmonisierungsgrad beschrieben werden kann.

Um gleichwohl eine Grundlage für weitere Forschungen und die praktische Anwendung zu bieten, werden nachfolgend eine tabellarische (vgl. Tabelle 28) und grafische (vgl. Abb. 1 bis 5) Arbeitshilfen (zur Bewertung der durch das BilMoG ausgelösten Veränderungen im Rechnungslegungsgefüge) präsentiert, die die Konvergenztendenzen zusammenfassen.

Tabelle 28, die sich aus der Aggregation der Tabellen 3 bis 27 ergibt, wird als Konvergenz-Divergenz-Potential-Matrix bezeichnet. Der Zusatz Potential ergibt sich daraus, dass neben eindeutigen Sachverhalten (wie Bilanzierungspflichten) auch wahlweise oder dispositive Sachverhalte (wie Bilanzierungswahlrechte) mit untersucht wurden. Hinsichtlich der Bewertungsstufen wird auf die Ausführungen unter 1. verwiesen.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Eine hohe Konvergenz wird mit (++)), eine Annäherung bzw. relative Konvergenz mit (+), eine Entfernung bzw. relative Divergenz mit (-), eine hohe Divergenz mit (--) sowie eine unveränderte Situation mit (0) dargestellt. Soweit eine Bewertung nicht vorgenommen werden kann, wird das Merkmal n/a bzw. unbestimmt verwendet.

Änderung (vgl. Tabellen in Kapitel 2)	Steuer- bilanz	IFRS- Bilanz	Kosten- rechnung	EVA- Konzept
Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (Tab. 3)	--	++	+	+
Bilanzierung von Leasingverhältnissen auf Basis einer wirtschaftlichen Zurechnung (Tab. 4)	-	+	n/a	+
Ausschüttungs- und Abführungssperren (Tab. 5)	--	n/a	n/a	n/a
Modifizierung des gemilderten Niederstwertprinzips (Tab. 6)	+	+	+	+
Wegfall von Willkürabschreibungen (Tab. 7)	+	+	+	+
Wegfall des Zuschreibungswahlrechts (Tab. 8)	++	++	0	0
Wegfall der Aktivierung von Eingangsetzungsaufwendungen (Tab. 9)	++	++	-	-
Konzept zum Ansatz und der Bewertung von latenten Steuern (Tab. 10)	--	++	-	-
Geschäfts- oder Firmenwert (Tab. 11)	-	+	--	++
Wegfall der Aktivierung von als Aufwand verrechneten Zöllen und Verbrauchssteuern (Tab. 12)	-	++	++	++
Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Tab. 13)	-	+	+	+
Wegfall von Aufwandsrückstellungen (Tab. 14)	++	++	-	++
Konsolidierung von Zweckgesellschaften (Tab. 15)	++	++	n/a	0
Wegfall von Zukunftswertabschreibungen (Tab. 16)	++	++	++	++
Änderungen bei der Sammelbewertung (Unzulässigkeit von HiFo) (Tab. 17)	+	+	+	+
Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze (Tab. 18)	++	+	0	+
Berücksichtigung des Erfüllungsbetrags bei Rückstellungen (Tab. 19)	-	+	+	+
Abzinsung langfristiger Rückstellungen (Tab. 20)	+	+	-	+
Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen und Deckungsvermögen (Tab. 21)	--	+	+	+
Währungsumrechnung (Einzelabschluss EA) (Tab. 22)	--	+	--	--
Währungsumrechnung (Konzernabschluss KA) (Tab. 22)	--	-	--	--
Hedge-Accounting (Tab. 23)	+	+	-	-
Wegfall der Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung (Tab. 24)	n/a	+	+	Unbestimmt
Wegfall der Kapitalanteilmethode bei der Equity-Bilanzierung (Tab. 25)	n/a	-	-	-
Saldierung von Pensionsrückstellungen mit Deckungsvermögen (Tab. 26)	--	++	-	0
Wahlrecht zum Ausweis latenter Steuern (Tab. 27)	0	+	+	--

**Tab. 28: Konvergenz-Divergenz-Potential-Matrix**

Aus der Konvergenz-Divergenz-Potential-Matrix (im Folgenden kurz Matrix) wird deutlich, dass die Einheitsbilanz Geschichte ist. In nur wenigen Merkmalen weist eine Handelsbilanz nach neuem Recht eine enge Verbindung zur Steuerbilanz auf. Die Divergenztendenzen überwiegen.

Die Matrix zeigt weiterhin die mögliche hohe Übereinstimmung von HGB- und IFRS-Abschluss. Insofern wird auch deutlich, dass das Ziel der Modernisierung des HGB-Bilanzrechts erreicht wurde, nämlich eine Annäherung an die IFRS (vgl. BMJ (2009a), S. 1). Klar ersichtlich ist aber auch, dass keine Identität zwischen HGB n.F. und IFRS existiert und somit eine hohe Zahl von Unterschieden verbleibt.

Auch zwischen HGB n.F. und Kostenrechnung können eher geringe Konvergenztendenzen festgestellt werden. Zu unterschiedlich sind die Zwecke, als dass die

(einseitige) Annäherung des HGB an die IFRS auch eine Annäherung an die Kostenrechnung bewirken würde.

Schließlich sind für die untersuchten Detailfragen zwischen HGB n.F. und dem EVA-Konzept eher geringe Konvergenztendenzen festzustellen. Die Gründe entsprechen den zur Kostenrechnung angeführten.

Fazit: Die relativ höchste Annäherung erfolgt also an die IFRS-Bilanz. EVA-Konzept und Kostenrechnung folgen, während die Beziehung der Handelsbilanz zur Steuerbilanz in vielen Aspekten klare Divergenztendenzen aufweist.

Dieser Befund ergibt sich auch optisch, wenn man die Konvergenz-Divergenz-Potential-Matrix als Spinnennetzdarstellung aufbereitet. Dabei werden die in den Abschnitten 2.2 bis 2.5 dargestellten qualitativen Bewertungen in quantitative Bewertungen umgedeutet. Dies geschieht mit den folgenden Faktoren:

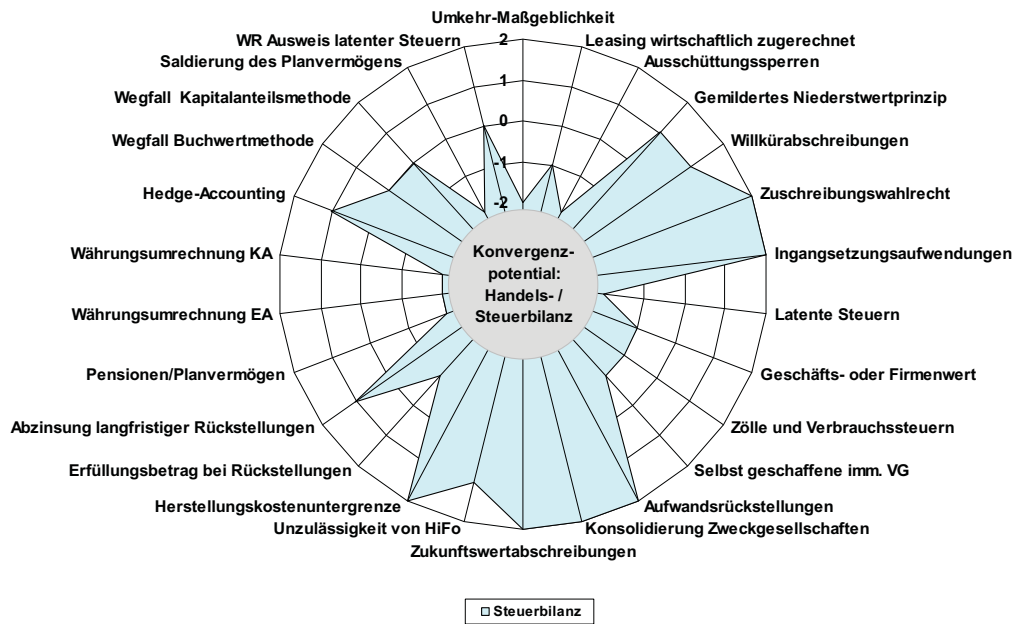
Hohe Konvergenz	Annäherung bzw. relative Konvergenz	Unverändert	Nicht anwendbar	Entfernung bzw. relative Divergenz	Hohe Divergenz
++	+	0	n/a	-	--
+2	+1	0	0	-1	-2

**Tab. 29: Kodierung der Konvergenz-Divergenz-Tendenzen**

Dabei bedeutet das Erreichen einer hohen Konvergenz (++ oder +2) noch nicht, dass eine absolute Identität erreicht wird. Das Gleiche gilt für eine hohe Divergenz mit umgekehrtem Vorzeichen.

Nach der Transformation der Tabelle 28 können die Auswirkungen des BilMoG auf die Konvergenz von Handelsbilanz und Steuerbilanz wie folgt dargestellt werden:

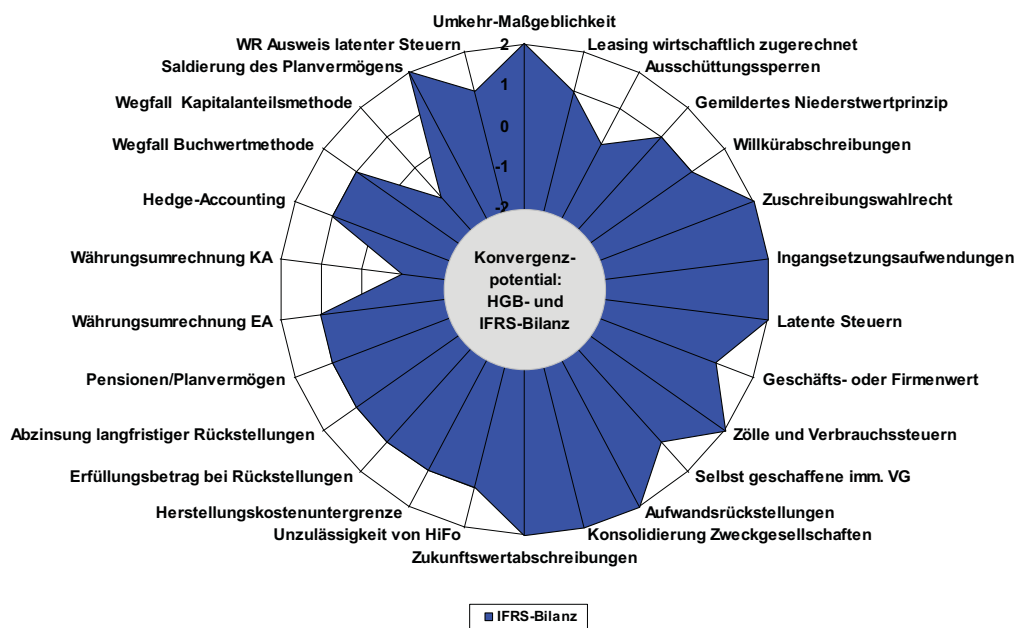
**Abb. 1: Konvergenz-Divergenz-Tendenzen betreffend Handels- und Steuerbilanz**



Aus Abb. 1 wird deutlich, dass die Einheitsbilanz Geschichte ist. In nur wenigen Merkmalen weist eine Handelsbilanz nach neuem Recht ein hohes Konvergenz-potential hinsichtlich der Steuerbilanz auf. Die Divergenztendenzen überwiegen.

Die Auswirkungen des BilMoG auf die Konvergenz von Handelsbilanz und IFRS-Bilanz zeigt das folgende Netz:

**Abb. 2: Konvergenz-Divergenz-Tendenzen betreffend HGB und IFRS-Bilanz**



Die Grafik in Abb. 2 zeigt anschaulich das hohe Konvergenzpotential des HGB bezüglich der IFRS-Bilanz. Insofern wird auch deutlich, dass das eigentliche Ziel der Modernisierung des HGB-Bilanzrechts erreicht wurde, nämlich eine Annäherung an die IFRS. Klar ersichtlich ist auch, dass keine Identität zwischen HGB n.F. und IFRS existiert.

Die Auswirkungen des BilMoG auf die Konvergenz von Handelsbilanz und Kostenrechnung zeigt die folgende Grafik in Abb. 3:

Abb. 3: Konvergenz-Divergenz-Tendenzen betreffend Handelsbilanz und Kostenrechnung



Zwischen HGB n.F. und Kostenrechnung können eher geringe Konvergenztendenzen festgestellt werden. Zu unterschiedlich sind die Zwecke, als dass die (einseitige) Annäherung des HGB an die IFRS auch eine Annäherung der Handelsbilanz an die Kostenrechnung bewirken würde.

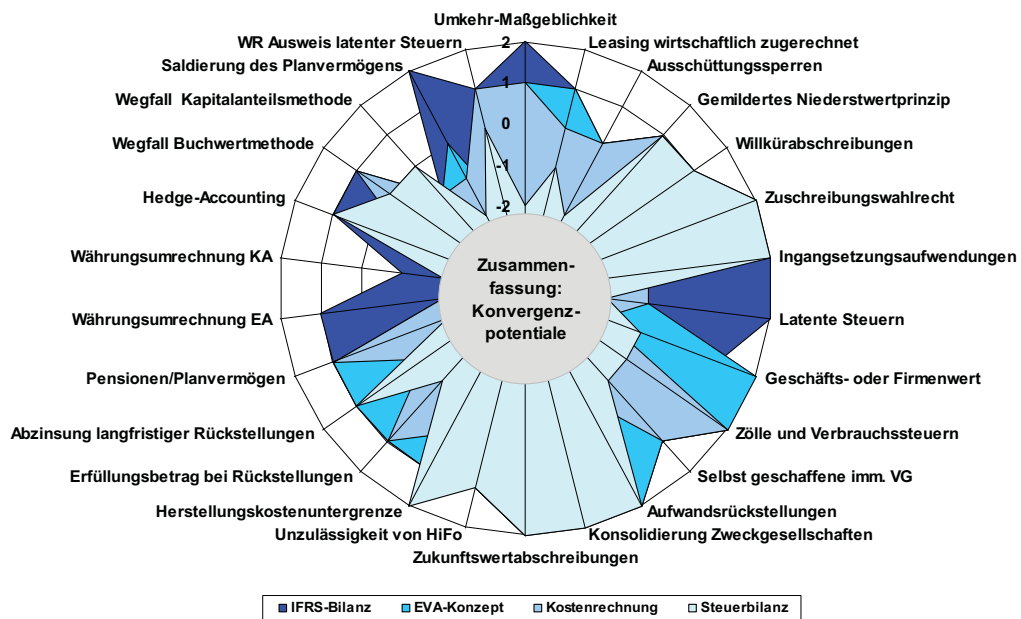
Abb. 4 zeigt die Konvergenztendenzen bezüglich HGB n.F. und dem EVA-Konzept. Auch zwischen HGB n.F. und dem EVA-Konzept können eher geringe Konvergenztendenzen festgestellt werden. Die Zwecke sind auch hier zu unterschiedlich, so dass die (einseitige) Annäherung des HGB an die IFRS keine Annäherung an das EVA-Konzept bewirkt.

Abb. 4: Konvergenz-Divergenz-Tendenzen betreffend Handelsbilanz und EVA-Konzept



Legt man die einzelnen oben dargestellten Konvergenzpotential-Netze übereinander, so ergibt sich eine deutliche Abstufung der Konvergenzpotentiale hinsichtlich der einzelnen Bezugsobjekte.

Abb. 5: Konvergenz-Divergenz-Tendenzen / HGB und ausgewählte Konvergenzobjekte



Die relativ höchste Annäherung erfolgt hinsichtlich der IFRS-Bilanz. EVA-Konzept und Kostenrechnung folgen, während die Beziehung der Handelsbilanz zur Steuerbilanz in vielen Aspekten klare Divergenztendenzen 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 und Festlegungen 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. So sind gegen die Quantifizierung des Konvergenzpotential als Spinnennetzdarstellung – neben den bereits benannten Limitationen – insbesondere drei Einwendungen zu erheben:

- Der Abstand zwischen den benachbarten Bewertungsstufen ++, +, 0, -, -- ist nicht in jedem Fall gleich groß (vgl. aber Kodierungs-Tabelle 29).
- Nicht alle analysierten Neuregelungen (Zeilen der Konvergenz-Divergenz-Tabelle 28) haben das gleiche Gewicht.
- Eine abweichende Systematisierung der Neuregelungen kann das Ausmaß einer möglichen Konvergenz bzw. Divergenz unterschiedlich groß erscheinen lassen.

Für die Praxis sind neben den fokussierten sachinhaltlichen Fragen der Konvergenz noch andere Untersuchungsbereiche bei entsprechenden Entscheidungs(vorbereitungs)prozessen zu berücksichtigen, wie unterschiedliche Detaillierungsgrade, Erstellungsgeschwindigkeiten, Informationsplattformen, Untersuchungseinheiten, Berichtszyklen und involvierte Abteilungen (vgl. Lorson/Schedler 2002, S. 257f.).

#### 4 Zusammenfassende Schlussfolgerungen

Die Untersuchungsergebnisse lassen sich unter Beachtung der Relativierungen unter 2.5 sowie im vorstehenden Abschnitt zu folgenden Thesen zusammenfassen:

- Die Aufstellung einer einzelgesellschaftlichen Bilanz zur (gleichzeitigen) Erfüllung von handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Berichtspflichten ist unmöglich.
- Der Wegfall rechtsformspezifischer Regelungen bewirkt eine Annäherung von originärem Einzelabschluss (HB 1) 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) und dem für die Einbeziehung in einen Konzernabschluss nach IFRS relevanten Einzelabschluss (HB 2).
- Konzernrechnungslegungsspezifische Neuregelungen führen den Konzernabschluss nach HGB weitergehend an den Konzernabschluss nach IFRS heran.
- Mit Blick auf die einzelgesellschaftliche Handelsbilanz und die Kostenrechnung bleiben unüberbrückbare Unterschiede sowie die Notwendigkeit von fallweisen (dispositiven) Entscheidungs- und Kontrollrechnungen bestehen. Aber der Gleichklang von Kostenrechnung und Bilanzrechnung wird verbessert. Die typische Phasenverschiebung in der Entwicklung des Betriebsergebnisses wird – ungeachtet des fortbestehenden Niveauunterschiedes – reduziert (vgl. Ziegler, 1994, S. 178).

Daraus ergeben sich – ebenfalls 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 untersuchten Bereiche des Rechnungswesens umfassende (ganzheitliche) Konvergenz ist nicht möglich.
- Das Ausmaß der Konvergenz im Status Quo ist in Bezug auf keines der untersuchten Teilbereiche des Rechnungswesens als vollständig zu bezeichnen.
- Durch die Ausübung von nur noch in beschränktem Umfang vorhandenen Wahlrechten (externes Rechnungswesen) sowie durch Anpassung des internen Rechnungswesens kann eine zweiseitige Konvergenz für standardisierte Rechenkonzepte hergestellt werden. Allerdings wird dadurch die Zahl der Sonderrechnungen zur Fundierung spezifischer Entscheidungen 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, weitere Änderung des HGB ist in naher Zukunft nicht zu erwarten. Deshalb werden Konzepte zu einem intern-extern harmonisierten Rechnungswesen nur ausnahmsweise HGB-induziert angepasst werden



müssen. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund der ständigen Modifizierungen der IFRS wichtig.

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

Für IFRS-Rechnungslegungspflichtige Unternehmen – ungeachtet des Vorhandenseins eines intern-extern harmonisierten Rechnungswesens – wird die potentielle Konvergenztiefe verändert. Die Annäherung der HB I an die HB II (nach IFRS) verbessert die Möglichkeiten, ein nicht auf Basis einer vollständigen HB II, sondern auf Basis eines sog. Reporting Packages (Meldung von Anpassungsnotwendigkeiten in wesentlichen und gemeinhin anpassungsnotwendigen Bilanzierungssachverhalten) gesteuerten Unternehmens ebenso zu lenken wie andere einbezogene Unternehmen.

Unternehmen, die aktuell ein intern-extern harmonisiertes Rechnungswesen auf IFRS-Basis praktizieren, könnten erwägen, die laufende Konzernsteuerung künftig auf Basis des HGB-Abschlusses vorzunehmen. Hierfür spricht die erwähnte Nachhaltigkeit der Konvergenz. Bilanzrechtsänderungen im HGB sind (viel) seltener als Änderungen der IFRS. Dagegen spricht eventuell, dass die IFRS das führende Normensystem der laufenden Buchhaltung bilden. In diesem Fall müsste nicht nur im Extrem zusätzlich zu einem IFRS-Konzernabschluss ein HGB-Konzernabschluss erstellt werden. Vielmehr müssten künftig auch häufiger Überleitungen von den IFRS auf das HGB erfolgen.

Abschließend bleibt die im Untertitel aufgeworfene Frage aus der Perspektive des Gesetzgebers zu beantworten, der (1) die Einheitsbilanz wahren und (2) eine Alternative zu den IFRS (durch Annäherung hieran) bereitstellen möchte. Während das zweite Ziel teilweise erreicht wird, wird das erste Ziel verfehlt. Deshalb leistet das BilMoG keinen wesentlichen Beitrag zu einer Konvergenz der Teilgebiete des externen Rechnungswesens. Nimmt man die begrenzte Konvergenz in Bezug auf Teilgebiete des externen Rechnungswesens hinzu, muss die Antwort letztendlich lauten: Wohl kaum.

## Literaturverzeichnis:

- BB: *Betriebs-Berater*, DB: *Der Betrieb*, BFuP: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, krp: *Kostenrechnungspraxis*, DStR: *Deutsches Steuerrecht*, GmbHR: *GmbH-Rundschau*, WiSt: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, WPg: *Die Wirtschaftsprüfung*, ZfbF: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*.
- BFH-Urteil zur Biersteuer vom 26. Februar 1975, BFHE 115, 243, BStBl. II 1976, 13.
- BMF-Schreiben vom 12. März 2010: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Absatz 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 15. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102, BStBl I S. 650). Abrufbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF\\_Startseite/Aktuelles/BMF\\_Schreiben/Veroeffentlichungen\\_zu\\_Steuerarten/einkommensteuer/235\\_a\\_Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz,templateld=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/einkommensteuer/235_a_Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz,templateld=raw,property=publicationFile.pdf).
- 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](http://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.
- Erle, Bernd (1988): Rechnungslegung bei Zöllen und Verbrauchsteuern, In: Betriebs-Berater, Heft 16, 53. Jg. 1998, S. 1082-1084.
- 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/Zurwehme, 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.
- Knobbe-Keuk, Brigitte (1993): Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht. 9. Aufl. Köln 1993.
- Kosiol, Erich (1944): Bilanzreform und Einheitsbilanz - Grundlegende Studien einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsermittlung. Leipzig et al. 1994.
- Kühne, Erhard/Melcher, Winfried (2009): Wirtschaftliche Zurechnung von Vermögensgegenständen und Schulden. In: Beil. 5 DB, 62. Jg. (2009), S. 15-19.
- Kütting, Karlheinz/Cassel, Jochen/Metz, Christian: Die Bewertung von Rückstellungen nach neuem Recht. In: DB, 61. Jg. (2008) S. 2317-2324.

- Küting, Karlheinz/Lorson, Peter (1998): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen: Anmerkungen zu Strategien und Konfliktfeldern. In: WPg, 51. Jg. (1998), S. 483-493.
- Küting, Karlheinz/Lorson, Peter/Eichenlaub, Raphael/Toebe, Marc (2011): Die Ausschüttungssperre im neuen deutschen Bilanzrecht nach § 268 Abs. 8 HGB. In: GmbHR, 102. Jg. (2011), S. 1-10.
- 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, Reinhard/von Keitz, Isabel (Hrsg.) (2007): IFRS-Management- Systemwandel in der Rechnungslegung – Lösungen für Analysten – Chancen für Unternehmen. München 2007.
- Lorson, Peter/Schedler, Jens (2002): Unternehmenswertorientierung von Unternehmensrechnung, Finanzberichterstattung und Jahresabschlussanalyse, in: Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Das Rechnungswesen im Konzern - Vom Financial Accounting zum Business Reporting, Stuttgart 2002, S. 253-294.
- Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter (2009): IFRS-Kommentar. 7. Aufl. Freiburg 2009.
- Männel, Wolfgang/Küpper, Hans-Ulrich (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.
- Ordelleide, Dieter (1994): Gefährdung der Nominalkapitalerhaltung durch die Währungsumrechnung von Auslandsinvestitionen. In: zfbf, 46. Jg. (1994), S. 795-818.
- Pellens, Bernhard (1999): Internationale Rechnungslegung. 3. Aufl. Stuttgart 1999.
- 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.
- Pfirmann, Armin/Schäfer, Rene (2009): Steuerliche Implikationen. In: Küting, Karlheinz/Pfitzer, Norbert/Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl. Stuttgart 2009.
- Schweitzer, Marcell/Ziolkowski, Ulrich (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.
- Stute, Andreas (2007): Konvergenz von IFRS und interner Unternehmensrechnung. Eignung der IFRS-Rechnungslegung zur Erfüllung von Funktionen und zur Substitution von Instrumenten der internen Unternehmensrechnung. Berlin 2007.
- Theile, Carsten/Hartmann, Angelika (2008): BilMoG: Zur Unmaßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz. In: DStR, 46. Jg. (2008), S. 2031-2035.
- 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.