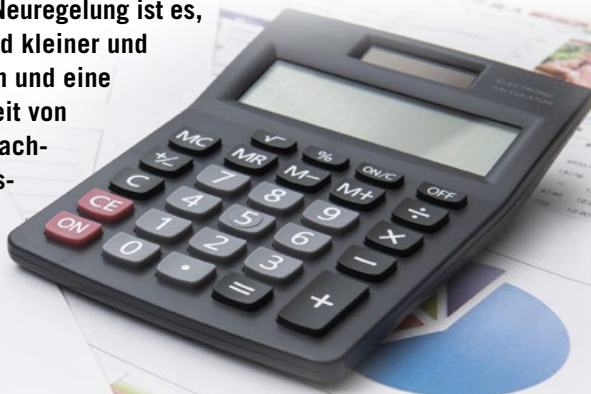


Bilanzrecht im neuen Gewand

Mit dem 2015 veröffentlichten Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetz (BilRUG) trat seit dem 2009 verbindlich gewordenen Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) die umfangreichste Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung in Kraft. Zweck der Neuregelung ist es, den administrativen Aufwand kleiner und mittlerer Betriebe zu senken und eine europaweite Vergleichbarkeit von Abschlüssen zu schaffen. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen erläutert.



ZEITLICHE ANWENDUNG

Das Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17.07.2015 setzt die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU in nationales Recht um. Die Vorschriften dieses neuen Gesetzes sind erstmals auf Abschlüsse, die nach dem 31.12.2015 beginnen, anzuwenden.

Für Unternehmen mit einem am 01.04. beginnenden Geschäftsjahr sind damit die Jahresabschlussarbeiten, bei denen das BilRUG erstmalig zu beachten ist, in vollem Gange. Aus diesem Anlass bietet es sich an, die wesentlichen Neuregelungen des Gesetzes in Erinnerung zu rufen.

GEÄNDERTE SCHWELLENWERTE/PRÜFUNGSPFLICHT

Ähnlich wie bei der Einführung des BilMoG (2010) erfolgt mit dem BilRUG eine erneute Anhebung der Schwellenwerte um rund 25 Prozent für die Größenklassen von Kapitalgesellschaften (§267 HGB). Durch die Anhebung der Größenklassen werden circa 7.000 ehemals mittelgroße Gesellschaften zu kleinen Gesellschaften. Folglich wäre zu prüfen, ob nach Anhebung der Schwellenwerte überhaupt noch eine Prüfungspflicht nach § 316 HGB gegeben ist. Bei der Bestimmung der Größenklassen ist nun auch die neue Umsatzerlösdefinition (siehe nachfolgend) anzuwenden.

MODIFIZIERUNG GUV-VORSCHRIFTEN

a) Umsatzerlöse

In der Gewinn- und Verlustrechnung hat sich durch die Neudefinition der Umsatzerlöse die größte Änderung ergeben. Ursprünglich galten diejenigen Erträge als Umsatzerlöse, die im Zusammenhang mit der gewöhnlichen (für die Gesellschaft typischen) Geschäftstätigkeit in Verbindung standen. Alle „untypischen Erlöse“ waren unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen. Die Neuregelung führt zu einer Ausweitung der Umsatzerlöse, da auf eine Beschränkung auf Erträge aus der typischen Geschäftstätigkeit verzichtet wird. Stattdessen wird lediglich darauf abgestellt, ob Produkte verkauft oder vermietet oder ob Dienstleistungen erbracht werden (siehe Grafik auf Seite 42).

Neu als Umsatzerlöse zu klassifizieren sind:

- Verkäufe von Umlaufvermögen (auch nicht mehr benötigte RHB-Stoffe und Schrottverkäufe)
- Erlöse aus Konzernumlagen, sofern diesen ein Leistungsaustausch zugrunde liegt (zum Beispiel für Verwaltungs- und Managementaufgaben)
- Erlöse aus betriebsuntypischen Dienstleistungen wie Vermietung von Werkwohnungen oder Kantinenbetrieb

- Haftungsvergütungen für die Übernahme der persönlichen Haftung

Weiterhin als sonstige betriebliche Erträge sind auszuweisen:

- Buchgewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
- Erträge aus der Währungsumrechnung

Die Änderung der Umsatzerlösdefinition hat auch eine Ausstrahlung auf die korrespondierenden Bilanzposten. Beispielsweise ist das Gegenkonto für Neu-Umsatzerlöse nicht mehr das Konto „sonstige Forderungen“, sondern „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“. Sofern die hinterlegten Debitorenstammdaten bislang einen automatischen Bilanzausweis generiert haben, ist entsprechender Anpassungsbedarf zu überprüfen.

Die geänderte Umsatzerlösdefinition wirkt sich darüber hinaus auf die interne und externe Jahresabschlussanalyse (Kennzahlen wie Umsatzrentabilität verändern sich) oder vertragliche Vereinbarungen (zum Beispiel Tantieme- oder Kreditregelungen) aus.

b) Wegfall außerordentlicher Posten

Zukünftig entfällt der Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen in der GuV. Stattdessen sind nun im Anhang Aufwendungen und Erträge von „außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung“ zu erläutern (§ 285 Nr. 21 HGB).

c) Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Für alle nach dem 31.12.2015 selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände sowie entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte, deren Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist eine Abschreibungsdauer von zehn Jahren zugrunde zu legen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). ➤



› d) Gliederungsstruktur der GuV

Die Gliederungsstruktur der Gewinn- und Verlustrechnung wurde ebenfalls entsprechend den oben genannten Anpassungen modifiziert. Somit wird nun nicht mehr das „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“, sondern das „Ergebnis nach Steuern“ in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen. Falls ein automatisches Gliederungsschema hinterlegt ist, sollte auch hier geprüft werden, ob die Änderungen des BilRUG entsprechend umgesetzt wurden.

NEUBEWERTUNG PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN

Die Neubewertung der Pensionsrückstellungen wurde zwar nicht mit dem BilRUG geregelt, allerdings wird die Neubewertung häufig erstmalig anzuwenden sein. Die Pensionsrückstellungen sind nunmehr mit dem durchschnittlichen Zinssatz der letzten zehn Jahre (vorher sieben Jahre) abzuzinsen, wodurch sich der Abzinsungszinssatz erhöht hat. Durch die Verlänge-

rung des Zeitraums werden die Rückstellungen nunmehr, aufgrund einer höheren Abzinsung, mit einem niedrigeren Betrag ausgewiesen.

Zu beachten ist, dass es sich hierbei nicht um ein Bewertungswahlrecht handelt, die neuen Bewertungen sind verpflichtend anzuwenden. Weiterhin sind zusätzliche Anhangangaben in diesem Zusammenhang gemäß § 253 Abs. 6 HGB erforderlich:

- In jedem Jahr ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der Pensionsrückstellung unter Zugrundelegung des siebenjährigen und des zehnjährigen Zinssatzes anzugeben.
- Der Unterschiedsbetrag ist entweder im Anhang oder unter der Bilanz anzugeben.

NEUE ANFORDERUNGEN AN DEN ANHANG

Die Regelungen zu den Angabevorschriften im Anhang wurden erweitert oder teilweise modifiziert. Die wesentlichen Änderungen betreffen:

ANGABEN ZUR IDENTIFIKATION (§ 264 ABS. 1A)

Die Firma, der Sitz, Registergericht und -nummer, sind an hervorgehobener Stelle anzugeben. Bei Kapitalgesellschaften sollten die Angaben in einem einleitenden Satz zu Beginn des Anhangs gemacht werden. Kleinst-Kapitalgesellschaften sollten die Angaben, mangels Aufstellungspflicht eines Anhangs, in der Überschrift zur Bilanz tätigen.

ANLAGENSPIEGEL (§ 284 ABS. 3)

Der Anlagenspiegel ist zukünftig verpflichtend im Anhang darzustellen. Die inhaltlichen Anforderungen wurden erweitert, entsprechen allerdings in vielen Fällen bereits der bisherigen Berichtspraxis. Bei Ausübung des Einbeziehungswahlrechts von Zinsen für Fremdkapital

in die Herstellungskosten sind neuerdings die im Geschäftsjahr aktivierten Zinsbeträge für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben.

VERBINDLICHKEITENSPIEGEL (§ 268 ABS. 5)

Erweiterung der Angabe um die explizite Darstellung von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr.

HAFTUNGSVERHÄLTNISSE (§ 268 ABS. 7)

Haftungsverhältnisse im Sinne des § 251 sind nunmehr zwingend im Anhang darzustellen.

NACHTRAGSBERICHT (§ 285 NR. 33)

Der bislang im Lagebericht vorzunehmende Nachtragsbericht wird in den Anhang verlagert. Vorgänge, die bereits in Bilanz oder GuV berücksichtigt sind, müssen nicht noch einmal im Anhang dargestellt werden.

ERGEBNISVERWENDUNG (§ 285 NR. 34)

Der Vorschlag beziehungsweise der Beschluss über die Ergebnisverwendung sind im Anhang anzugeben. Die bisherige Offenlegungsvorschrift wurde mit Einführung des § 325 Abs. 1b HGB erweitert. Neben dem häufig im Anhang enthaltenen Ergebnisverwendungsvorschlag muss künftig auch der Beschluss über die Ergebnisverwendung (nachträglich) offengelegt werden.

PLANMÄSSIGE ABSCHREIBUNG ENTGELTICH ERWORBENER GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERTE (§ 285 NR. 13)

Die verwendete Nutzungsdauer ist nunmehr „zu erläutern“. Mangels Übergangsvorschrift werden von dieser Angabe auch die bereits vor BilRUG erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerte erfasst.

Sven Krapoth ■

