

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) kommt!

– Auswirkungen der größten Reform des deutschen Bilanzrechts seit 1985 –

Veranstalter: Diakonisches Werk der Ev.-luth. Landeskirche Hannovers e.V.

Referent: WP StB Dr. Gerhard Maus (Confidaris AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Osnabrück)

Agenda:

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen
2. Anwendung der Neuregelungen
3. Welche *allgemeinen* Ansatz- und Bewertungsvorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich?
4. Welche *postenspezifischen* Regelungen des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich?
5. Welche Folgewirkungen ergeben sich für KHBV und PBV?
6. Den *Anhang* betreffende Änderungen
7. Den *Lagebericht* betreffende Änderungen
8. Corporate Governance (Abschlussprüfer und Aufsichtsrat)

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (1)

Die *(Selbst-)Information des Kaufmanns...*



Dürer: Jakob Fugger (1459-1525)

...war historisch gesehen (seit dem 15. Jhdt.) der Zweck, dem die Bilanzierung zuvorderst dienen sollte.

Diese ursprüngliche Zielsetzung wandelte sich im Laufe der Zeit durch die Erkenntnis, dass durch ordnungsgemäß geführte Bücher auch **gläubigerschützende Insolvenzprophylaxe** betrieben wird (Ordonnance de Commerce 1673 = 1. frz. Handelsgesetzbuch).

In Deutschland erfolgte insbesondere vor dem Hintergrund der Weltwirtschaftskrise im Jahre 1929, verbunden mit der Erkenntnis, dass Gläubiger von Kapitalgesellschaften durch die Haftungsbeschränkung einer erheblichen Mehrgefährdung ausgesetzt sind, mit dem AktG 1937 eine vermehrte Ausrichtung der Bilanzierungsvorschriften am **Prinzip des Gläubigerschutzes**.

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (2)

Durch das **Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) vom 19.12.1985...**

...waren die **heute** angewandten handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften als Drittes Buch im Handelsgesetzbuch (HGB) kodifiziert worden.

Im Vordergrund stehen seither:

- Die **Gläubigerschutzfunktion** sowie
- die **Gewinnausschüttungs-** und **Steuerbemessungsfunktion**

Bereits 1986 hielten es jedoch Experten* schon für fraglich, welchen Einfluss das anglo-amerikanische Recht künftig auf die deutschen Bilanzierungsvorschriften erlangen werde.

* **Budde/Klemm/Pankow/Sarx**: Beck'scher Bilanzkommentar, Vorwort zur 1. Aufl., München 1986.

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (3)

Häufig wird **Kritik** am heute angewandten Bilanzrecht...

...dahingehend geäußert, dass der Informationsgehalt für die Adressaten des Jahresabschlusses zu gering sei. Das deutsche (Handels-)Bilanzrecht sei "verwässert" durch...

- ... Anschaffungs-/Herstellkosten als **Wertobergrenze**, d.h. kein Ansatz unrealisierter Gewinne; keine Abbildung "fairer" Werte.
- ... Überbetonung des **Vorsichtsprinzips**, d.h. man rechne sich ärmer, als man sei.
- ... zahlreiche Ansatz- und Bewertungswahlrechte, bspw. bei der Bildung von Aufwandrückstellungen.

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (4)

Bundesjustizministerin **Brigitte Zypries** (SPD)*:

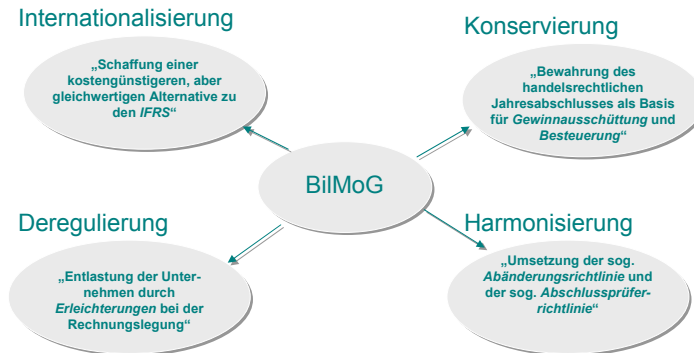
*„Die Unternehmen in Deutschland brauchen moderne und effiziente Bilanzierungsregeln, wie sie das **BilMoG** vorsieht. Wir erhöhen die Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses und nehmen damit insbesondere vom deutschen Mittelstand den Druck, internationale Rechnungslegungsstandards anzuwenden.*

Im Ergebnis wird das HGB-Bilanzrecht den Unternehmen weiterhin eine vollwertige Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards bieten, ohne deren Nachteile – hohe Komplexität, hoher Zeitaufwand, hohe Kosten – zu übernehmen.“

***Pressestelle des BMJ:** Bundesregierung beschließt modernes Bilanzrecht für Unternehmen in Deutschland, Berlin, Pressemitteilung vom 21. Mai 2008

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (5)

Das BMJ verfolgt durch das BilMoG vier Zielsetzungen*:



*Pressemitteilung des Bundesjustizministeriums (BMJ) vom 21. Mai 2008

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (6)

Deregulierung...

Der Entwurf des BilMoG verheißt eine Entlastung der Unternehmen von "vermeidbarem" Bilanzierungsaufwand.

1. **Befreiung** von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht für „kleine“ Einzelkaufleute (§§ 241a, 242 Abs. 4 HGB-E)

Voraussetzungen:

- keine Kapitalmarktorientierung
- Umsatzerlöse \leq € 500.000,00*
- Jahresüberschuss \leq € 50.000,00*

* An zwei aufeinander folgenden Stichtagen (außer bei Neugründung)

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (7)

Deregulierung...

2. Für **Kapitalgesellschaften**: Anhebung der **Schwellenwerte** zur Einteilung in Größenklassen (§ 267 HGB-E) **um rd. 20 %**.

	bisher	neu
Kleine KapGes		
Bilanzsumme	≤ 4,015 Mio €	≤ 4,840 Mio €
Umsatzerlöse	≤ 8,030 Mio €	≤ 9,680 Mio €
Arbeitnehmer (Anzahl Köpfe)	≤ 50	≤ 50
Mittelgroße KapGes		
Bilanzsumme*	≤ 16,06 Mio €	≤ 19,25 Mio €
Umsatzerlöse*	≤ 32,12 Mio €	≤ 38,50 Mio €
Arbeitnehmer (Anzahl Köpfe)*	≤ 250	≤ 250

Werden zwei von drei Schwellenwerten an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen überschritten oder besteht Kapitalmarktorientierung, liegt stets um eine **große KapGes** vor.

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (8)

Deregulierung...

Die **"Wohltaten"** (= Erleichterungen) gelten bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, d.h. für Jahresabschlüsse zum 31.12.2008 (wobei die o.g. Schwellenwerte auf die 2006er und 2007er Zahlen angewandt werden).

Konsequenz:

In Einzelfällen *können* bislang prüfungspflichtige mittelgroße Kapitalgesellschaften für 2008 als kleine Kapitalgesellschaften einzustufen sein, mit der Folge, *nicht* prüfungspflichtig zu sein.

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (9)

Internationalisierung...

...bedeutet in diesem Zusammenhang eine Annäherung an die *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

Exkurs: IFRS „versus“ HGB

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Betonung der Informationsfunktion (neudeutsch: „<i>decision usefulness</i>“)• Orientierung am sog. „<i>fair value</i>“• IFRS-Abschluss ist <u>keine</u> Basis für die Besteuerung, sondern der anglo-amerikanische Rechtskreis kennt eine eigenständige Steuerbilanz | <ul style="list-style-type: none">• Betonung der Gläubigerschutzes• Orientierung am Vorsichtsprinzip• Handelsrechtlicher Gewinn ist Ausgangspunkt für die Besteuerung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG – sog. <i>Maßgeblichkeitsprinzip</i>) |
|--|---|

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (10)

Konservierung...

...bedeutet in diesem Zusammenhang keine vollständige Übernahme der *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, sondern...

- Festhalten am sog. *Maßgeblichkeitsprinzip* (§ 5 Abs. 1 EStG) und damit Bewahrung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses als Grundlage für die Besteuerung.
- punktueller Übernahme einzelner Regelungen aus den IFRS unter Beibehaltung der Normierung deutscher handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften im HGB.
- diverse Ausschüttungssperren

Aber: Das HGB in seiner heutigen Form wird durch das BilMoG in seinen Grundfesten erschüttert.

1. Hintergrund und Ziele der Neuregelungen (11)

Harmonisierung...

...im Bereich des Rechts innerhalb der Europäischen Union verfolgt das BMJ durch BilMoG, indem...

- es damit einerseits die sog. *Abänderungsrichtlinie* umsetzt.
- es damit andererseits die sog. *Abschlussprüferrichtlinie* umsetzt.

Hinweis: Richtlinien der EG bedürfen, anders als Verordnungen, die unmittelbare Geltung in allen EG-Mitgliedstaaten entfalten, der Umsetzung in das jeweilige nationale Recht der Mitgliedstaaten.

2. Anwendung der Neuregelungen

- Der größte Teil der neuen Vorschriften soll *erstmalig* auf Geschäftsjahre Anwendung finden, die *im Kalenderjahr 2009* beginnen.
- *Erleichterungen* – bspw. die Anhebung der Schwellenwerte – könnten teilweise *schon für das Geschäftsjahr 2008* in Anspruch genommen werden.

3. Welche *allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (1)

- Zurechnung von Vermögensgegenständen *nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise* (§ 246 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB):

„Vermögensgegenstände sind nur in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie dem Eigentümer *auch* wirtschaftlich zuzurechnen sind.“



Die o.g. Formulierung impliziert, dass *neben dem wirtschaftlichen Eigentum* (kumulativ) *auch* das rechtliche Eigentum gegeben sein muss.

Praxishinweis: Weiterhin so wie bisher verfahren (zumal steuerlich ebenfalls das wirtschaftliche Eigentum relevant ist)!

3. Welche *allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (2)

- Das *Stetigkeitsgebot* betreffende Änderungen (§§ 246 Abs. 3, 252 Abs.1 Nr. 6, HGB-E):

„Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatz- bzw. Bewertungsmethoden *sind* beizubehalten“ (nach derzeitiger Regelung heißt es: „... *sollen* beibehalten werden“)

Unverändert darf nach § 252 Abs. 2 HGB *in begründeten Ausnahmefällen* davon abgewichen werden.

3. Welche *allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (3)

- Änderungen des *Herstellungskostenbegriffs* (nach § 255 Abs. 2 HGB-E):

Fertigungsbezogene Gemeinkosten werden *Pflichtbestandteile** der *handelsrechtlichen* Herstellungskosten (bisher: Einbeziehungswahlrecht).

Unverändert bleibt es hingegen Einbeziehungswahlrecht für *allgemeine Kosten der Verwaltung* und für *soziale Maßnahmen*.

Von praktischer Relevanz für:

Werkstätten, Einrichtungen mit Bauabteilungen, ...

* *Fertigungsbezogenen Gemeinkosten* sind bereits seit je her *Pflichtbestandteile* des *steuerlichen* Herstellungskostenbegriffs (vgl. R 33 EStR).

3. Welche *allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (4)

- *Einschränkungen bei* der Anwendung von *Verbrauchsfolgeverfahren* im Zuge der Vorratsbewertung (nach § 256 HGB-E):

Als Verbrauchsfiktion zugelassen werden sollen künftig nur noch

- *Fifo (First-in-first-out)* und
- *Lifo (Last-in-first-out)*.

Andere Verbrauchsfolgeverfahren verlieren damit für Zwecke der handelsrechtlichen Bilanzierung ihre Bedeutung.

3. Welche *allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (5)

- *Verabschiedung* von der sog. *umgekehrten Maßgeblichkeit*

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der handelsrechtliche Jahresabschluss *maßgeblich* für die Wertansätze in der Steuerbilanz.

Die *Inanspruchnahme steuerlicher Wahlrechte* setzte nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG *bislang* eine synchrone Vorgehensweise in der Handelsbilanz voraus (sog. *umgekehrte Maßgeblichkeit*).

Das Bilanzsteuerrecht enthielt daher bislang im HGB dem EStG korrespondierende Vorschriften (handelsrechtliche Öffnungsklauseln), die mit dem BilMoG ersatzlos abgeschafft werden (z.B. §§ 247 Abs. 3, 254, 273,...HGB). Die *umgekehrte Maßgeblichkeit* wird somit *aufgegeben*.

3. Welche *allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (6)

- Nach derzeitiger Regelung bestehende *Wahlrechte zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen werden weitestgehend abgeschafft*.

***Einzig* Ausnahme:**

§§ 253 Abs. 2 Satz 3 bzw. 279 Abs. 1 Satz 2 HGB im Falle nur vorübergehender Wertminderungen im Finanzanlagevermögen.

- Bei späterem *Wegfall der Gründe für* die Vornahme *außerplanmäßiger Abschreibungen* im Anlage- und Umlaufvermögen besteht *künftig eine Pflicht zur Zuschreibung*.

***Einzig* Ausnahme:**

Zuschreibungsverbot bei außerplanmäßig abgeschriebenem "Goodwill" (§ 253 Abs. 2 HGB).

3. Welche **allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften** des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (7)

- Bildung von **Bewertungseinheiten** (§ 254 HGB-E), d.h.

Bilanzierende Unternehmen dürfen künftig bestimmte **Grundgeschäfte** und zugehörige **Sicherungsgeschäfte** für bilanzielle Zwecke **als Einheit** betrachten.

Dahinter steckt die **Grundidee**, dass sich **Risiken** aus einem (Grund-)Geschäft durch den Einsatz eines Sicherungsinstruments **neutralisieren** (zu neudeutsch: **hedgen**) lassen.

Beispiel:

Um das Wechselkursrisiko aus einem langfristigen Fertigungsauftrag über 70 Airbus A 310 für Singapore-Airlines zu neutralisieren, schließt der europäische Flugzeughersteller Airbus ein Devisentermingeschäft (= sog. Derivat) in Singapore-\$ ab.

4. Welche **postenspezifischen Regelungen** des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (1)

- **Aktivierungspflicht** für derivativen (= entgeltlich erworbenen) Geschäfts- oder Firmenwert (zu neudeutsch: "**Goodwill**"):

Während bislang für einen derivativen Goodwill nach HGB ein **Aktivierungswahlrecht** bestand, wird dieser künftig qua gesetzlicher Fiktion zum Vermögensgegenstand "erhoben", welcher aufgrund des Vollständigkeitsgebotes **zwingend zu aktivieren** ist.

Zugangsbewertung: Kaufpreis des Unternehmens
./. Zeitwert des Reinvermögens
= Anschaffungskosten

Folgebewertung: Allgemeine Regelungen nach § 253 Abs. 3 HGB

4. Welche *postenspezifischen Regelungen* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (2)

- Aktivierung *selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens*

bislang: Aktivierungs*verbot* nach § 248 Abs. 2 HGB

künftig: Aktivierungs*gebot* nach § 246 Abs. 1 HGB-E

Von praktischer Relevanz bspw. für...

...*Unternehmen die selber Software entwickeln.*

4. Welche *postenspezifischen Regelungen* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (3)

- *Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand* (§ 269 HGB) *entfällt* künftig ersatzlos

Bsp.: Ein *stationäre Altenhilfeeinrichtung* möchte im nächsten Frühjahr mit einem *ambulanten Pflegedienst* an den Markt gehen und hat dafür *erhebliche Vorlaufkosten* im laufenden Jahr.

Folge: Starke Ergebnisverzerrung!

Lösung bisher: Bilanzierungshilfe nach § 269 HGB. Ingangsetzungsaufwand wurde aktiviert und über 4 Jahre abgeschrieben. (Steuerlich irrelevant; Ausschüttungssperre)

Künftig: Die Möglichkeit des Ansatzes dieser Bilanzierungshilfe entfällt durch das BilMoG ersatzlos.

4. Welche *postenspezifischen Regelungen* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (4)

- Änderungen beim *Eigenkapitalausweis* (nur für Kapitalgesellschaften relevant; *nicht* für Vereine, Stiftungen)

bislang: Wahlrecht zwischen sog. *Bruttomethode* (d.h. aktivischer Ausweis ausstehender Einlagen) oder sog. *Nettomethode* (d.h. Verrechnung im Eigenkapital auf der Passivseite); (§ 272 Abs. 1 Satz 2 und 3)

künftig: Nur noch Anwendung der *Nettomethode* (§ 272 Abs. 1 Satz 3 HGB-E)

4. Welche *postenspezifischen Regelungen* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (5)

- Den *Sonderposten mit Rücklageanteil* betreffende Änderung

Hinweis: Der *SOPo mit Rücklageanteil* (= sog. steuerfreie Rücklagen) darf *nicht* mit den aus der PBV bzw. KHBV bekannten *SOPo aus Investitionszuschüssen* verwechselt werden!

künftig: Steuerfreie Rücklagen werden nach dem BilMoG nur noch außerhalb der Handelsbilanz gebildet.

4. Welche **postenspezifischen Regelungen** des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (6)

- Änderungen bei der Bilanzierung von **Rückstellungen** (§ 249 HGB-E)

a) Wegfall von **Ansatzwahlrechten**

- Fakultative Instandhaltungsrückstellungen *und*
- Aufwandsrückstellungen

dürfen **nicht** mehr gebildet werden.

b) Änderungen bei der **Bewertung**

- zukunftsorientierte Bewertung, d.h. Berücksichtigung von Preis- und Kostenänderungen
- Abzinsungsgebot (unter Anwendung des durchschnittlichen Marktzinssatzes der letzten 7 Jahre; **Bundesbank!**)

4. Welche **postenspezifischen Regelungen** des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (7)

- Der Gesetzgeber empfiehlt – in Anlehnung an die internationale Praxis – einen **Rückstellungsspiegel** in den Anhang aufzunehmen*

Beispiel:

	Stand am 1.1.2009	Inanspruch- nahme	Auf- lösung	Zufüh- rungen	Auf- zinsung*	Ab- zinsung*	Stand am 31.12.2009
	T€	T€	T€	T€	T€	T€	T€
ausstehender Resturlaub	120	120	0	51	0	0	51
Jahresabschlussprüfung	25	24	1	25	0	0	25
Archivierungskosten	0	0	0	25	0	12	13
Altersteilzeit	100	15	0	30	2	7	110
	245	159	1	131	2	19	199

*Annahme: Von der Bundesbank publizierter anzuwendender Zinssatz beträgt 6 %.

* Vgl. Begründung zum RegE BilMoG, S. 121

4. Welche *postenspezifischen Regelungen* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (8)

- Besonderheiten bei *Pensionsrückstellungen*
 - Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz ist *zulässig*, d.h. *Bildung einer Bewertungsgruppe* ist möglich...
 - ... unter Anwendung eines *durchschnittlichen Marktzinssatzes* bei einer *unterstellten Laufzeit von 15 Jahren* (Zinssatz? **Bundesbank!**) im Rahmen der Bewertung.
 - Saldierung mit sog. "*Planvermögen*".

4. Welche *postenspezifischen Regelungen* des Handelsgesetzbuches (HGB) ändern sich? (9)

- Bilanzierung von *latenten Steuern*

Nur *insoweit* von Auswirkung, als ein *steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb* unterhalten wird.

Aufgrund des *Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit* (s.o.) wird der *bisherige Ausnahmefall*, dass handelsrechtliche und steuerrechtliche *Wertansätze auseinanderfallen* werden, beinahe zum *Regelfall* werden.

In der Folge entstehende *Differenzen* zwischen *handelsrechtlich und steuerrechtlich ermitteltem (fiktiven) Steueraufwand*, die sich in Folgejahren wieder ausgleichen, werden zwischenzeitlich unter den Positionen (*aktive* bzw. *passive*) *latente Steuern* in der Bilanz abgebildet.

5. Welche Folgewirkungen ergeben sich für KHBV und PBV? (1)

Die *handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften* gelten jeweils *subsidiär nach*

- § 4 Abs. 3 Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) bzw.
- § 4 Abs. 1 Satz 3 Pflege-Buchführungsverordnung (PBV),

d.h. die *Änderungen* des HGB *durch das BilMoG schlagen auf diese Spezialvorschriften durch!*

5. Welche Folgewirkungen ergeben sich für KHBV und PBV? (2)

"Eigene" Änderungen innerhalb der Spezialvorschriften (KHBV und PBV) betreffen jeweils die Gliederungsschemata für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung:

- selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögen (*erstmalig* als *Bilanzposten* vorgesehen)
- aktive bzw. passive latente Steuern (*erstmalig* als *Bilanzposten* vorgesehen)
- ... etc.

6. Den Anhang betreffende Änderungen (1)

Unter diesem Gliederungspunkt werden nur die **wesentlichen Änderungen** dargestellt:

- Aufgliederung der Verbindlichkeiten (§ 285 Nr. 2 HGB-E) in einem **"Verbindlichkeitspiegel"** im Anhang, *bspw.*

Art der Verbindlichkeit	Laufzeit			Summe	davon gesichert	Art der Sicherung
	bis 1 Jahr	> 1 - 5 Jahre	mehr als 5 Jahre			
	€	€	€			
Gegenüber Kreditinstituten	125.000,00	312.500,00	72.500,00	510.000,00	250.000,00	Grundschild
Aus Lieferungen und Leistungen	257.658,72	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Sonstige Verbindlichkeiten	144.289,67	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Gesamt	526.948,39	312.500,00	72.500,00	510.000,00	250.000,00	

6. Den Anhang betreffende Änderungen (2)

- Abbildung **außerbilanzieller** Geschäfte (§ 285 Nr. 3 HGB-E):

Das sind...

*„...alle **Transaktionen**, die aufgrund ihrer Ausgestaltung entweder von vornherein nicht in der Handelsbilanz abzubilden sind oder mit einem dauerhaft angelegten Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden aus der Handelsbilanz einhergehen.“*

?

6. Den Anhang betreffende Änderungen (3)

- Abbildung **außerbilanzieller** Geschäfte (§ 285 Nr. 3 HGB-E):

Im Klartext sind das für die Finanzlage bedeutende Geschäfte, wie:

- ✓ *Factoringgeschäfte**,
- ✓ *Leasingverträge*,
- ✓ *Pensionsgeschäfte*,
- ✓ Einrichtung bzw. Nutzung von sog. *Zweckgesellschaften*.

***Factoring** = Neudeutsch für **Forderungsverkauf** (als Instrument zur Unternehmensfinanzierung gebräuchlich)

6. Den Anhang betreffende Änderungen (4)

- Abbildung **außerbilanzieller** Geschäfte (§ 285 Nr. 3 HGB-E):

Exkurs: Bilanzskandal bei Enron (Energiehandel, USA, 2001)

Enron, in 2001 siebtgrößtes Unternehmen in den USA, geriet aus verschiedenen Gründen nach einer Phase der Prosperität in die Verlustzone. Das Unternehmen versuchte anschließend u.a. *Verbindlichkeiten zu verbergen*, um eine bessere Bilanzstruktur auszuweisen, indem es nahezu **5.000 Zweckgesellschaften** gründete, denen man einerseits *nicht voll werthaltige Vermögensgegenstände*, gleichzeitig aber „harte“ *Verbindlichkeiten* übertrug. Diese Zweckgesellschaften brauchten unter der Erfüllung bestimmter Gründungsvoraussetzungen* im Enron-Konzernabschluss *nicht konsolidiert* zu werden; auch im Konzernanhang bestand darüber *keine Informationspflicht*.

Enron umging die o.g. Gründungsvoraussetzungen, indem zwar "formal" fremde Dritte 3 % der Anteile an den Zweckgesellschaften hielten, jedoch Enron-Manager diese Gesellschaften in missbräuchlicher Art und Weise steuerten, indem sie Transaktionen mit Enron nicht wie unter unbeteiligten Dritten abschlossen. Ergebnis: Dieser Verstoß gegen US-GAAP führte zu einem enormen Vertrauensverlust und läutete Enrons Ende ein.

*Im wesentlichen war zu deren Gründung eine 3-%ige *Fremdbeteiligung* konzernfremder Dritter nötig.

6. Den Anhang betreffende Änderungen (5)

- Gesamtbetrag der **sonstigen finanziellen Verpflichtungen**, die...
 - nicht in der Bilanz erscheinen,
 - nicht nach § 251 HGB (unter der Bilanz) anzugeben sind
 - und nicht **außerbilanzielle Geschäfte** i.S.v. § 285 Nr. 3 sind,

ist nach § 285 Nr. 3a HGB-E im Anhang anzugeben

Beispiele:

Verpflichtungen aus langfristigen Abnahmeverträgen,
Schwebende Bestellungen,
Drohende Großreparaturen.

6. Den Anhang betreffende Änderungen (6)

- Die Verpflichtung zur Angabe des **Ausmaßes**, in dem das **Jahresergebnis** durch **steuerliche Vorschriften beeinflusst** wird (§ 285 Nr. 5 HGB) wird **aufgehoben**. (Grund: Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit)
- Die Verpflichtung, ggf. die **Gründe** für die Annahme einer **mehr als 5-jährigen Nutzungsdauer** eines **entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes** im Anhang anzugeben.

6. Den Anhang betreffende Änderungen (7)

- Zur Angabe nach § 285 Nr. 16 HGB, dass die *Erklärung zum Corporate Governance Kodex* (sog. *Entsprechenserklärung* nach § 161 AktG) abgegeben und zugänglich gemacht worden ist, tritt künftig die Verpflichtung zur Angabe, **wo** diese **zugänglich** gemacht wird (bspw. Verweis auf die Internetseite nötig).
 - *nur kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften betreffend!*
- Nach § 285 Nr. 17 HGB müssen künftig die *Abschlussprüferhonorare* angegeben werden. Dabei ist das für im Geschäftsjahr erbrachte Leistungen berechnete *Gesamthonorar aufzuschlüsseln* in: *Abschlussprüfungsleistungen*, andere *Bestätigungsleistungen*, *Steuerberatungsleistungen* und *sonstige Leistungen*.
 - *nur große Kapitalgesellschaften betreffend!*

6. Den Anhang betreffende Änderungen (8)

- **Geschäfte mit sog. *nahestehenden Personen***, die...
 - ✓ *wesentlich* sind und...
 - ✓ *nicht zu marktüblichen Bedingungen* zustande gekommen sind (Maßstab ist ein *Fremdvergleich*),...... sind künftig nach § 285 Nr. 21 HGB-E im Anhang anzugeben*.

**Kleine* Kapitalgesellschaften: Keine Angabepflicht;
Mittelgroße Kapitalgesellschaft: Nur eingeschränkte Angabepflicht.

6. Den Anhang betreffende Änderungen (9)

- Der Gesamtbetrag der **Forschungs- und Entwicklungskosten** des Geschäftsjahres sowie der *davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag* sind künftig – jeweils aufgegliedert in Forschungs- und Entwicklungskosten – nach § 285 Nr. 22 HGB-E im Anhang anzugeben

Von praktischer Relevanz für...

...*Universitätsklinika* und *andere Forschungseinrichtungen* mit Bereich der *Medikamentenentwicklung*.

6. Den Anhang betreffende Änderungen (10)

- Zu **Pensionsrückstellungen** sind nach § 285 Nr. 24 HGB künftig anzugeben:
 - ✓ angewandte *versicherungsmathematische Berechnungsverfahren*
 - ✓ grundlegende **Annahmen der Berechnung**, wie...
 - ... *Zinssatz*,
 - *erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen*,
 - *zugrunde gelegte Sterbetafeln*.

Praxishinweis: Ableitung dieser Pflichtangaben aus versicherungsmathematischen Gutachten möglich!

6. Den Anhang betreffende Änderungen (11)

- Im Falle einer Saldierung von Vermögensgegenständen und Schulden (nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) sind nach § 285 Nr. 25 HGB-E künftig anzugeben:
 - ✓ **Anschaffungskosten** und **beizulegender Zeitwert** der verrechneten Vermögensgegenstände,
 - ✓ **Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden** und
 - ✓ **verrechnete Aufwendungen** und **Erträge**, die aus der Saldierung der Vermögensgegenstände und Schulden resultieren.

6. Den Anhang betreffende Änderungen (12)

- Für nach § 251 HGB unter der Bilanz ausgewiesene **Verbindlichkeiten** und **Haftungsverhältnisse** sind nach § 285 Nr. 27 HGB-E künftig anzugeben:
 - ✓ die **Gründe für die Einschätzung des Risikos aus der Inanspruchnahme**

(= "qualitative Ergänzung")

7. Den Lagebericht betreffende Änderungen (1)

Kapitalmarktorientierte Unternehmen...

... haben im Lagebericht die wesentlichen **Merkmale des internen Kontrollsystems (IKS)*** im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess (bspw. *Funktionstrennung, Vier-Augen-Prinzip, ...*) zu **beschreiben** (§ 289 Abs. 5 HGB-E).



Ausstrahlungswirkung auch auf andere Gesellschaften ?

***Internes Kontrollsystem** = Bestandteil eines internen Überwachungssystems, welches wiederum ein Subsystem des Risikomanagementsystems darstellt. Seit dem in-Kraft-treten des KonTraG im Jahre 1998 sind Vorstände nach § 91 Abs. 2 AktG (= Regelung mit Ausstrahlungswirkung auf den Pflichtenrahmen von GmbH-geschäftsführern!) u. a. verpflichtet, für ein angemessenes Risikomanagementsystem zu sorgen.

7. Den Lagebericht betreffende Änderungen (2)

Kapitalmarktorientierte Aktiengesellschaften...

... haben eine **Erklärung zur Unternehmensführung*** in ihren Lagebericht aufzunehmen. Diese Erklärung **kann** stattdessen auch auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich gemacht werden. In diesem Fall ist im Lagebericht darauf Bezug zu nehmen (§ 289 Abs. 1 HGB-E).



Ausstrahlungswirkung auch auf andere Gesellschaften ?

*Die **Erklärung zur Unternehmensführung** umfasst nach § 289 Abs. 2 HGB-E eine Entsprechenserklärung hinsichtlich der Anwendung der Regelungen des *Deutschen Corporate Governance Kodex*, relevante – über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehend angewandte – Unternehmensführungspraktiken und eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise ihrer Ausschüsse.

8. Corporate Governance* (1)

Die handelsrechtliche Jahresabschlussprüfung...

... wird durch das BilMoG aufgrund der sog. *Abschlussprüfer-richtlinie* wie folgt geändert:

- Abschlussprüfer werden verpflichtet, internationale Prüfungsstandards (sog. *ISA – International Standards on Auditing*) anzuwenden (§ 316 Abs. 4 HGB-E).
- (Konzern-)Abschlussprüfer haben künftig die Arbeitsergebnisse der Prüfer von konsolidierten Tochterunternehmen vor der Verwertung im Rahmen der Prüfung des Konzernabschlusses zu würdigen, d.h. zu überprüfen und dieses zu dokumentieren.

**Corporate Governance* = sorgfältige und verantwortungsbewusste Unternehmensführung und -kontrolle

8. Corporate Governance (2)

Die handelsrechtliche Jahresabschlussprüfung...

... wird durch das BilMoG aufgrund der sog. *Abschlussprüfer-richtlinie* wie folgt geändert:

- Im Falle einer *Kündigung* oder eines *Widerrufs des Prüfungsmandats* ist die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) durch den Abschlussprüfer **und** die gesetzlichen Vertreter der geprüften Gesellschaft von der Kündigung bzw. des Widerrufs des Prüfungsauftrags zu unterrichten (§ 318 Abs. 8 HGB-E).
- *Netzwerkweite Prüferunabhängigkeit* wird eingeführt, d.h. ein Abschlussprüfer ist von der Prüfung des Jahresabschlusses ausgeschlossen, wenn ein Mitglied seines Netzwerks einen Ausschlussgrund nach § 319 HGB erfüllt (§ 319b Abs. 1 HGB-E).

8. Corporate Governance (3)

Das Aktiengesetz ...

... wird durch das BilMoG u.a. wie folgt geändert:

- Der Aufsichtsrat *kann* einen Prüfungsausschuss einrichten (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E).
- Bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften (§ 264 d HGB-E) *muss* mindestens ein Aufsichtsratsmitglied über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen (§ 100 Abs. 5 AktG-E).



Ausstrahlungswirkung auch auf andere Gesellschaften ?

8. Corporate Governance (4)

Das Aktiengesetz ...

... wird durch das BilMoG u.a. wie folgt geändert:

- "Aufbohren" der *Informationspflichten des Abschlussprüfers* gegenüber dem Aufsichtsorgan (Aufsichtsrat, Beirat, o.ä.):

Bisherige Regelung des § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG:

„Ist der Jahres- o. Konzernabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, so hat dieser an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder eines Ausschusses über diese Vorlagen teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung zu berichten.“

8. Corporate Governance (5)

Das Aktiengesetz ...

... wird durch das BilMoG u.a. wie folgt geändert:

- "Aufbohren" der Informationspflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsorgan (Aufsichtsrat, Beirat, o.ä.):

Geplante Neufassung des § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG:

*„Ist der Jahres- o. Konzernabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, so hat dieser an den Verhandlungen des Aufsichtsrats **oder des Prüfungsausschusses** über diese Vorlagen teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, **insbesondere wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und des internen Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten...**“*

8. Corporate Governance (6)

Das Aktiengesetz ...

... wird durch das BilMoG u.a. wie folgt geändert:

- "Aufbohren" der Informationspflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsorgan (Aufsichtsrat, Beirat, o.ä.):

Geplante Neufassung des § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG:

„... Er (der Abschlussprüfer) informiert über Umstände, die seine Befangenheit besorgen lassen und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat.“

Fazit:

*„Gesetzgebung ist wie das Hinhalten einer Angel.
Das Problem ist, dass man an ihrem Ende immer ein Häkchen findet.“
Andrzej Majewski, (*1966), polnischer Aphoristiker, Publizist, Steuerrechtler und Redakteur*

Herzlichen Dank für ihre Aufmerksamkeit !

	
Confidaris ^{AC}	
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT	
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Dr. Gerhard Maus	Möserstraße 7 49074 Osnabrück
- Vorstand -	Telefon 05 41 – 3 38 32 17 Telefax 05 41 – 3 38 32 25
	eMail mail@confidaris.de
	