



BilMoG – Entscheidungs- und Anpassungsbedarf

Der überwiegende Teil der Änderungen durch das BilMoG soll nach dem Willen des Gesetzgebers ab dem Jahr 2010 gelten. Da es infolge der Neuerungen durch das BilMoG bei einigen Sachverhalten zu erheblichen Veränderungen der Rechnungslegungsprozesse und der Abbildung im Jahres- oder Konzernabschluss kommen wird und ggf. das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung in Einzelfällen in Anspruch genommen werden dürfte, ist eine frühzeitige Vorbereitung auf die handelsrechtliche Rechnungslegung der „BilMoG-Generation“ sehr sinnvoll und dringend anzuraten.

Zunächst sind die Auswirkungen der Einführung der Schwellenwerte für die Rechnungslegung oder der erhöhten Größenkriterien dahingehend zu prüfen, ob sich dadurch die Möglichkeit ergibt, die Rechnungslegung ganz zu vermeiden, eine geringere Größenklasse zu erreichen bzw. einen Aufstieg zu vermeiden oder ob es im Bereich der Konzernrechnungslegung zu einer größenabhängigen Befreiung kommt. Da die Rechtsfolge nur eintritt, wenn an zwei aufeinander folgenden Stichtagen die Größenkriterien über- oder unterschritten sind, kann hier mit bilanzpolitischen Maßnahmen ggf. zielgerichtet eingegriffen werden. Dabei ist von besonderer Relevanz, dass die **Schwellenwerterhöhungen bereits ab dem Jahr 2008 gelten, die geänderten BilMoG-Regelungen aber erst zwei Jahre bzw. bei freiwilliger Anwendung ein Jahr später anzuwenden sind.** Die alten Wahlrechte des HGB können somit für die bilanzpolitischen Maßnahmen in diesem Bereich zumindest temporär noch genutzt werden.

Die Entscheidung über den Anwendungszeitpunkt der BilMoG-Regelungen bedingt die Simulation der Auswirkungen auf den eigenen Abschluss. Da die relevanten Gesetze an vielen verschiedenen Stellen gerändert wurden und die Wirkungen z.T. gegenläufig sind, ist eine pauschale Aussage zur Vorteilhaftigkeit der ggf. vorgezogenen Erstanwendung kaum möglich. Als Anhaltspunkte können die folgenden Tendenzaussagen dienen, wobei die aufgezeigten Effekte durch Übergangsvorschriften zunächst teilweise abgemildert eintreten:

Durch den Wegfall der aktiven Ansatzwahlrechte wird tendenziell weniger Vermögen und weniger Eigenkapital ausgewiesen. Der Wegfall der passiven Ansatzwahlrechte führt zu einem (durch die ggf. zu bildenden passiven latenten Steuern abgemilderten) höheren Eigenkapitalausweis.



Die Möglichkeit zum Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände wirkt sich zunächst nicht aus, da die Vorschrift nur Entwicklungen erfasst, die nach dem 31.12.2009 begonnen werden.

Die Bewertungsänderungen im Bereich der Abschreibungen führen zu einem höheren Vermögensausweis und (unter Berücksichtigung latenter Steuern) höheren Eigenkapital.

Bei bisheriger Wahl des Teilkostenansatzes für die Bewertung des Vorratsvermögens oder der anderen aktivierten Eigenleistungen wirkt der nun obligatorische Vollkostenansatz ebenfalls vermögens- und eigenkapitalerhöhend.

Die Bewertungsänderungen der Pensionsrückstellungen dürften im Regelfall zu deutlich höheren Ansätzen zu Lasten des Eigenkapitals führen (ggf. ergibt sich hier eine Entlastung durch die Übergangsregelung). Dieser Effekt kann durch die Saldierung mit schuldendeckendem Vermögen, das zum beizulegenden Zeitwert in die Berechnung eingeht, kompensiert oder gar überkompensiert werden.

Bei den sonstigen Rückstellungen führen die einerseits zu berücksichtigenden zukünftigen Kosten- und Preisverhältnisse und die andererseits notwendige Abzinsung zu gegenläufigen Effekten, wobei im Einzelfall durchaus signifikante Rückstellungserhöhungen oder -verminderungen auftreten können.

Die Änderung der Bewertungsmethodik der latenten Steuern wird durch das Wahlrecht zur Aktivierung der aktiven latenten Steuern deutlich in der Wirkung gemindert. Hier ist die Bandbreite der Wirkungen zudem in Abhängigkeit von der individuellen Unternehmenssituation (z.B. Vorhandensein von Verlustvorträgen) und der Nutzung der Ansatz- und Ausweishwahlrechte sehr groß.

Damit die skizzierten Wirkungen überhaupt erzielt werden können, sind ggf. Vorarbeiten notwendig. So ist im Bereich der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände zunächst die zu verfolgende Strategie festzulegen (tendenziell höherer Vermögensausweis versus sofortige Aufwandsverrechnung), um anschließend die Kostenrechnung ggf. anzupassen, da die Aufwendungen für die verlässliche Bewertung der aktivierbaren Beträge fundiert und nachvollziehbar herzuleiten sind. Zusätzlich ist ein Dokumentationssystem zu implementieren, das den Projektfortschritt bzw. den Eintritt in die Entwicklungsphase (und damit der Aktivierungsfähigkeit) willkürfrei festhält.



Für die **Ermittlung der Herstellungskosten zu Vollkosten** ist ebenfalls das Kostenrechnungssystem entsprechend auszugestalten, damit eine klare Wertermittlung möglich ist, wobei dies durch die Annäherung an das Steuerrecht schon weitgehend erfolgt sein sollte. Zudem sind die Abschreibungen für aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände gesondert zu behandeln, da diese steuerrechtlich nicht als Bestandteil in die Herstellungskosten eingehen.

Die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit und die Notwendigkeit zur **Abgrenzung latenter Steuern** nach der bilanzorientierten Methode bewirken für viele Unternehmen künftig steigende interne Berichtserfordernisse. Aufgrund der Komplexität empfiehlt es sich, insbesondere in diesen Bereichen frühzeitig entsprechende Kompetenzen und Systeme im Unternehmen aufzubauen.

Schließlich verlangt die **zukünftige Rückstellungsbewertung** eine deutlich höhere informatorische Unterfütterung. Die Methoden zur Ermittlung der zukünftigen Erfüllungsbeträge, die Fristigkeiten sowie die Instrumente zur Abzinsung sind im Rechnungslegungsprozess zu implementieren, um die Rückstellungen gemäß den Anforderungen des § 253 Abs. 1 HGB zu bewerten und fortzuschreiben. Für Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbare langfristige Verpflichtungen ergeben sich aus der gebotenen Verrechnung mit ausschließlich ihrer Erfüllung dienender Vermögensgegenstände erhebliche Auswirkungen auf das Bilanzbild und Gestaltungsmöglichkeiten, die rechtzeitig bedacht und ggf. umgesetzt werden sollten.

Die **Ausweitung der Anhangangaben** bezüglich Geschäften mit nahe stehenden Personen, Abschlussprüferhonoraren, Eventualverbindlichkeiten, Spezialfonds und sonstigen sensiblen Informationen sollte zeitlich antizipiert werden, da diese Angaben oftmals nicht direkt aus der Buchführung ersichtlich sind. Der Implementierung geeigneter Informationsbeschaffungsprozesse kommt in diesem Bereich eine besondere Bedeutung zu.

Durch das Festschreiben der **Ansatz-, Bewertungs- und Ausweismethoden** mit der Verschärfung des Stetigkeitsgebots kann unter Beachtung der bereits jetzt bestehenden Einschränkungen **nur noch im Jahr 2009 ein Methodenwechsel** vorgenommen werden. Das Management sollte sich bewusst sein, dass die im Abschluss 2009 angewandten Methoden für die Folgezeit deutlich strenger gelten und nur unter wesentlich restriktiveren Voraussetzungen als bisher geändert werden können.