

Dipl.-Kfm. Alexander Thomaedes, WP, und Dr. Joachim Lammert

# Prüfung der Vorteilhaftigkeit einer freiwilligen vorzeitigen Berücksichtigung des BilMoG im Jahresabschluss 2009

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist am 29.5.2009 in Kraft getreten. Hinsichtlich der Erstanwendung sind drei Phasen zu unterscheiden: Bereits für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre (1. Phase) greift eine Deregulierung durch Anhebung von Schwellenwerten (vgl. dazu im BB schon Köhler, BB 2008, 268). In der zweiten Phase – nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre – werden einige Angaben im Anhang und im Lagebericht auf europäischer Ebene harmonisiert (vgl. dazu im BB bereits Strieder, BB 2009, 1002ff., zum Lagebericht sowie Zwirner, BB 2009, 2302ff., zum Anhang). Erst in der dritten Phase, das sind nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre, entfalten die Kernvorschriften des BilMoG verpflichtend Gültigkeit. Diese Phase kann von den Unternehmen jedoch auch fakultativ vorgezogen werden. Im nachfolgenden Beitrag wird der Frage nachgegangen, unter welchen Voraussetzungen sich eine solche freiwillige Anwendung des BilMoG auf den Jahresabschluss 2009 gegenüber der verpflichtend vorgesehenen Berücksichtigung im Rahmen des Jahresabschlusses 2010 als vorteilhaft erweist. Neben bilanzpolitisch geprägten Kriterien auf Basis der vorgesehenen Übergangsregelungen werden dabei auch notwendige Voraussetzungen der Implementierung sowie Vor- und Nachteile einer vorzeitigen Anwendung thematisiert.

## I. Phasen der Erstanwendung des BilMoG

Auf Basis einer rein zeitlichen Betrachtung ergibt sich für das BilMoG hinsichtlich der unterschiedlichen Anwendungszeitpunkte eine aus drei Phasen bestehende Struktur (s. Abbildung 1<sup>1</sup>):

Gegenstand der ersten Phase, die sich gemäß Art. 66 Abs. 1 EGHGB bereits auf nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre bezieht, ist eine Deregulierung.<sup>2</sup> Erreicht wird dieses Ziel durch (1) das Anheben der Größenkriterien für Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. i.S.d. § 264a HGB, (2) das Anheben für die Kriterien einer größenabhängigen Befreiung von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses und (3) eine größenabhängige Befreiung bei Einzelkaufleuten von der Pflicht zur Buchführung.<sup>3</sup>

Im Unterschied dazu dient die zweite Phase nach Art. 66 Abs. 2 S. 1 EGHGB für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre der europäischen Harmonisierung<sup>4</sup> einiger Angaben zum Anhang und zum Lagebericht. Hierzu zählen Anhangangaben zu nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, zu der Entsprechenserklärung nach § 161 AktG, zu dem Gesamthonorar des Abschlussprüfers und zu nicht marktüblichen Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie Lageberichtsangaben zu wesentlichen Merkmalen des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems in Bezug auf die Rechnungslegung und eine Erklärung zur Unternehmensführung.<sup>5</sup>

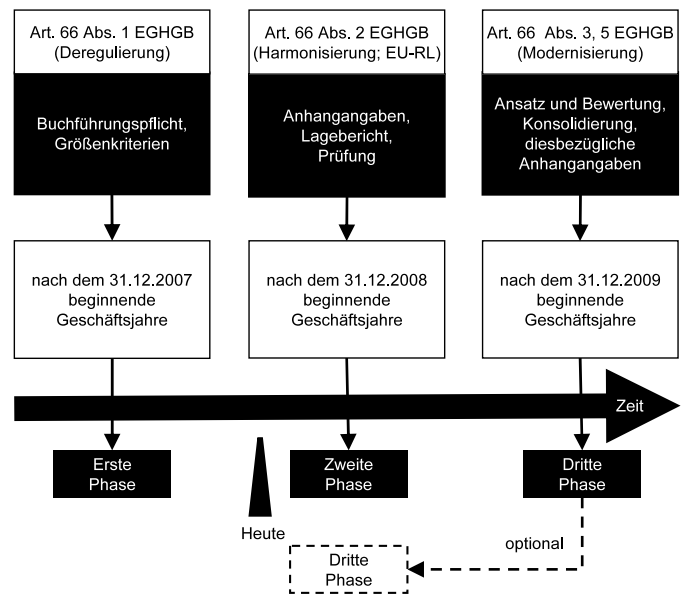


Abbildung 1: Überblick über die Erstanwendungszeitpunkte der Neuerungen des BilMoG

Auch die Harmonisierung der Abschlussprüfung ist Gegenstand der zweiten Phase.

Erst in der dritten Phase des BilMoG, welche zahlreiche Neuerungen bezüglich der Vorschriften zu Ansatz und Bewertung, zu der Konsolidierung und zu diesbezüglichen Anhangangaben mit sich bringt,<sup>6</sup> wird die eigentliche Modernisierung<sup>7</sup> umgesetzt. Sie ist nach Art. 66 Abs. 3 und 5 EGHGB erstmalig anzuwenden für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre. Diese letzte Phase, welche die bilanzrechtlich bedeutendsten Änderungen mit sich bringt, kann durch die betroffenen Unternehmen jedoch optional auch vorgezogen und zeitgleich mit den Änderungen der zweiten Phase implementiert werden. Die Möglichkeit dazu besteht jedoch nur, wenn alle relevanten Neuerungen insgesamt vorgezogen berücksichtigt werden. Ein

<sup>1</sup> Über die genannten Punkte hinaus sind neu eingeführte Vorgaben zur Errichtung eines Prüfungsausschusses für Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB nach § 324 HGB zu erwähnen (Art. 66 Abs. 4 EGHGB); vgl. Lanfermann/Röhrich, BB 2009, 887 ff. Da sich diese Neuerungen der dargestellten Systematik nicht eindeutig zuordnen lassen und in Relation gesehen von nachrangiger Bedeutung sind, wurden sie in der Abbildung nicht berücksichtigt.

<sup>2</sup> Vgl. zu den Hintergründen BR-Drs. 344/08, 72.

<sup>3</sup> Vgl. mit Bezug auf den Entwurf des BilMoG Ernst, WPg Sonderheft 2008, 92 f., sowie Köhler, BB 2008, 268.

<sup>4</sup> Konkret handelt es sich um die RL 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rats vom 14.6.2006 (sog. EU-Abänderungsrichtlinie) und die RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rats vom 17.5.2006 (sog. EU-Abschlussprüferrichtlinie), vgl. BR-Drs. 344/08, 65.

<sup>5</sup> Vgl. Strieder, BB 2009, 1002 ff., sowie Zwirner, BB 2009, 2302 ff.

<sup>6</sup> Vgl. etwa Fischer u. a., in: Fischer u. a. (Hrsg.), Die Bilanzrechtsreform 2009/10, 2009, Rn. 229 ff., sowie Zülch/Hoffmann, DB 2009, 745 ff.

<sup>7</sup> S. BR-Drs. 344/08, 71 f., und vgl. Fischer u. a., in: Fischer u. a. (Hrsg.), Die Bilanzrechtsreform 2009/10, 2009, Rn. 6.

sog. „Cherry-Picking“, d.h. die vorzeitige Anwendung einzelner Vorschriften des BilMoG zur bilanzpolitischen Gestaltung, ist damit ausgeschlossen.<sup>8</sup>

## II. Darstellung der ab 2009 verpflichtend anzuwendenden Normen

### 1. Anhang

#### a) Überblick

Bezüglich der ab 2009 verpflichtend anzuwendenden Rechnungslegungsnormen sind zunächst mehrere Anhangangaben zu nennen, die durch das BilMoG für Kapitalgesellschaften neu aufgenommen bzw. geändert wurden (s. Abbildung 2).

| Kodifizierung zum Einzelabschluss | Kodifizierung zum Konzernabschluss | Neuerungen bezüglich des Einzel- und Konzernabschlusses   |
|-----------------------------------|------------------------------------|---|
| § 285 Nr. 3 und Nr. 3a HGB        | § 314 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 2a HGB  | Anhangangaben zu nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften und zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen |
| § 285 Nr. 16 HGB                  | § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB             | Anhangangaben zur Entsprechenserklärung nach § 161 AktG n.F.  |
| § 285 Nr. 17 HGB                  | § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB             | Anhangangaben zu dem für das Geschäftsjahr berechneten Gesamthonorar des Abschlussprüfers                 |
| § 285 Nr. 21 HGB                  | § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB            | Anhangangaben zu nicht marktüblichen Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen               |
| § 288 HGB                         | —                                  | Größenabhängige Befreiungen bezüglich der vorgeschriebenen Anhangangaben                                  |

Abbildung 2: Überblick über die unterschiedlichen Neuerungen zum Anhang und Konzernanhang zur verpflichtenden Anwendung ab der 2. Phase des BilMoG

Diese bereits hinsichtlich der Jahresabschluss-Erstellung für das Jahr 2009 relevanten Angaben werden nachfolgend besprochen.

#### b) Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte und sonstige finanzielle Verpflichtungen

Für den Einzel- und Konzernabschluss sind Angaben zu nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, die insbesondere hinsichtlich Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen zu erläutern sind, soweit die Risiken und Vorteile für die Gesellschaft wesentlich<sup>9</sup> und die entsprechenden Angaben für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind, zu machen.

**PRAXISTIPP:** Bezüglich der Angabe der Art eines Geschäfts bietet sich zunächst eine übergeordnete Klassifizierung an, um dadurch eine zulässige Portfolio- oder Gruppenbildung zu erleichtern. Im Hinblick auf die Angabe des Zwecks sind die Gründe für das Eingehen des nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfts darzulegen.

Dabei ist der verwendete Begriff „Geschäft“ einerseits in einem weiten funktionalen Sinn zu verstehen. Andererseits soll davon ausgegangen werden, dass solchen nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften regelmäßig rechtsgeschäftliche Vereinbarungen zugrunde liegen.<sup>10</sup> Als Beispiele für solche Sachverhalte sind insbesondere Factoring, ABS-Transaktionen, Leasing, Pensionsgeschäfte und ausgelagerte Aktivitäten zu nennen.<sup>11</sup> Die diesbezüglichen Angaben sind auch für Altfälle verpflichtend, die vor 2009 begonnen wurden, aber zum Bilanzstichtag noch nicht abgewickelt sind.

Die Erweiterung der Angabepflichten durch § 285 Nr. 3 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB steht in enger Verbindung zu § 285 Nr. 3a HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB, die eine Angabe des Gesamtbe-

trags der – nicht in der Bilanz bzw. Konzernbilanz erscheinenden sowie nicht nach § 251 anzugebenden – sonstigen finanziellen Verpflichtungen<sup>12</sup> fordern. Diese Vorgaben sind mit den bisherigen Vorschriften aus § 285 S. 1 Nr. 3 HGB a.F. bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB a.F. identisch und führen daher zu keinen neuen Angabepflichten. Um allerdings aufgrund der inhaltlichen Nähe der Vorschriften Überschneidungen zu vermeiden, sind die Angaben nach § 285 Nr. 3a HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB nur dann vorzunehmen, sofern die entsprechenden Informationen nicht schon aufgrund von § 285 Nr. 3 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB zu erfolgen haben.

Vor diesem Hintergrund ergibt sich eine diesbezügliche Erweiterung der Angabepflichten. Im Vergleich zu der bislang allein erforderlichen Angabe des Gesamtbetrags der sonstigen finanziellen Verpflichtungen

steigt der Informationsgehalt für externe Adressaten durch die Angaben hinsichtlich Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften.<sup>13</sup>

#### c) Entsprechenserklärung

Die neuen Anhangangaben zur Entsprechenserklärung nach § 161 AktG tragen dem Umstand Rechnung, dass diese sich nun nicht mehr ausschließlich an Aktionäre, sondern vielmehr an die allgemeine Öffentlichkeit richtet.<sup>14</sup> Fortan ist im Anhang anzugeben, wo – etwa die

Internetadresse – die Erklärung öffentlich zugänglich gemacht worden ist. Sie betreffen fortan einen weiteren Kreis von Unternehmen, da mit dem BilMoG neben den börsennotierten Aktiengesellschaften auch solche Aktiengesellschaften, die ausschließlich andere Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG ausgegeben haben und deren ausgegebene Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem gehandelt werden, in den Anwendungsbereich fallen.

#### d) Gesamthonorar des Abschlussprüfers

Durch das BilMoG wird gemäß § 285 Nr. 17 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB die Angabepflicht der Abschlussprüferhonorare modifiziert. So gibt es zu der bereits bisher für Unternehmen, die einen organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen, bestehenden Verpflichtung zur Berichterstattung über das als Aufwand erfasste Honorar des Abschlussprüfers einige Änderungen. Die bedeutendste ergibt sich aus dem Umstand, dass von nun an grundsätzlich alle Kapitalgesellschaften diese Angabepflicht zu erfüllen haben.<sup>15</sup>

Eine kleinere Modifikation resultiert darüber hinaus aus der vorgesehenen Anknüpfung an die erbrachte Leistung für das betreffende Geschäftsjahr, während bisher der im Laufe eines Geschäftsjahres erfasste

<sup>8</sup> Vgl. Art. 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB. Die Wahlrechtsausübung der vorzeitigen Anwendung ist im Anhang anzugeben.

<sup>9</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 69.

<sup>10</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 69.

<sup>11</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 69.

<sup>12</sup> Hierunter sind etwa gesellschaftsrechtliche oder öffentlich-rechtliche Verpflichtungen sowie zwangsläufige Folgeinvestitionen begonnener Investitionsvorhaben oder unabwendbare Großreparaturen, bei denen noch keine vertraglichen Vereinbarungen vorliegen, zu verstehen; vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 69.

<sup>13</sup> Vgl. Zwirner, BB 2009, 2303, sowie Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 69.

<sup>14</sup> Vgl. Neubeck, in: Fischer u.a. (Hrsg.), Die Bilanzrechtsreform 2009/10 – Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG, 2009, Rn. 642.

<sup>15</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 70.

Aufwand Gegenstand der Betrachtung war.<sup>16</sup> Die Angabepflicht kann im Einzelabschluss entfallen, wenn die Angabe in einem Konzernabschluss enthalten ist, in den das Unternehmen einbezogen wird.<sup>17</sup> Hierbei sind Leistungen von Abschlussprüfern, die nicht Konzernabschlussprüfer sind, getrennt von dessen Leistungen zu nennen, bzw. durch einen Davon-Vermerk kenntlich zu machen.

**e) Nicht marktübliche Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen**

Eine bedeutende Erweiterung des Anhangs durch das BilMoG stellen die Angaben zu Geschäften mit nahe stehenden<sup>18</sup> Unternehmen und Personen gemäß § 285 Nr. 21 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB dar.<sup>19</sup> Diese sind „zumindest“ dann erforderlich, wenn die Geschäfte nicht zu marktüblichen<sup>20</sup> Konditionen zustande gekommen sind. Durch diese Formulierung wird den Bericht erstattenden Unternehmen ermöglicht, entweder nur über die Geschäfte mit nicht marktüblichen Konditionen oder aber über alle Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen zu berichten. Eine Unterteilung in Geschäfte zu marktüblichen und nicht marktüblichen Konditionen ist für die letztgenannte Konstellation nicht erforderlich.<sup>21</sup>

**PRAXISTIPP:** Sofern es die Beurteilung der Auswirkungen auf die Finanzlage nicht erfordert, können die Angaben über Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen nach Geschäftsarten zusammengefasst werden.<sup>22</sup>

Voraussetzung für die Berichterstattungspflicht ist im Übrigen, dass die Geschäfte von wesentlicher Bedeutung und die Angaben damit notwendig für die Beurteilung der Finanzlage sind.<sup>23</sup> Erforderlich sind dann im Detail Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte und weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind.

In diesem Zusammenhang ist der Begriff „Geschäft“ sehr weit zu verstehen – ein zugrunde liegendes Rechtsgeschäft ist nicht erforderlich. Vielmehr sind auch andere Maßnahmen, die eine Übertragung oder Nutzung von Vermögensgegenständen oder Schulden sowie den Bezug oder die Erbringung von Dienstleistungen zum Gegenstand haben, als Geschäft zu klassifizieren.<sup>24</sup> Altfälle, die vor 2009 begonnen wurden, aber zum Bilanzstichtag noch nicht abgewickelt sind, sind auch hier in die Berichterstattung einzubeziehen.

Von der Verpflichtung besteht eine Befreiung für Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100%igem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen. Die relevanten Geschäfte können entsprechend auch nur mit dem Mutterunternehmen oder einem 100%igen Tochterunternehmen abgeschlossen sein.<sup>25</sup>

**f) Größenabhängige Befreiungen**

Zu den dargestellten Anhangangaben gibt es – mit Ausnahme der Angaben zur Entsprechenserklärung nach § 161 AktG – größenabhängige Befreiungen. So sind kleine Kapitalgesellschaften von den genannten Angabepflichten befreit.<sup>26</sup>

Mittelgroße Kapitalgesellschaften brauchen die Risiken und Vorteile der nicht bilanziell erfassten Geschäfte nicht zu nennen. Verzichten sie zulässigerweise auf die Angaben bezüglich des Honorars des Abschlussprüfers, sind sie allerdings dazu verpflichtet, diese der Wirtschaftsprüferkammer auf Anforderung zu übermitteln. Angaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen zu nicht marktüblichen Konditionen brauchen mittelgroße Kapitalgesellschaften nur dann zu machen, wenn sie Aktiengesellschaften sind. Die Angaben können sich dann auf Geschäfte beschränken, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden.<sup>27</sup>

**2. Lagebericht**

**a) Überblick**

Über die Anhangangaben hinaus ergibt sich aus den Änderungen des BilMoG zunächst eine Klarstellung zur Vermeidung doppelter Angabepflichten in Lagebericht und Anhang.

Von Bedeutung sind darüber hinaus erweiterte Angaben innerhalb des Lageberichts bzw. Konzernlageberichts zum einen über das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem (§ 289 Abs. 5 HGB bzw. § 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB) und zum anderen hinsichtlich einer Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a HGB). Während erstere sich auf kapitalmarktorientierte Unternehmen i. S. d. § 264d HGB beziehen,<sup>28</sup> gelten die letztgenannten ausschließlich für börsennotierte Aktiengesellschaften und Aktiengesellschaften, die andere Wertpapiere (als Aktien) zum Handel an einem organisierten Markt emittiert haben und deren Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales System gehandelt werden.

| Kodifizierung zum Einzelabschluss | Kodifizierung zum Konzernabschluss | Neuerungen bezüglich des Einzel- und Konzernabschlusses  |
|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| § 289 Abs. 4 HGB                  | § 315 Abs. 4 S. 1 HGB              | Vermeidung doppelter Angabepflichten in Lagebericht und Anhang   |
| § 289 Abs. 5 HGB                  | § 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB             | Angaben über wesentliche Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess |
| § 289a HGB                        | ---                                | Erklärung zur Unternehmensführung  |

Abbildung 3: Überblick über die unterschiedlichen Neuerungen zum Lagebericht und Konzernlagebericht zur verpflichtenden Anwendung ab der 2. Phase des BilMoG

16 Dadurch ergibt sich nun eine leistungszeitraumgerechte Angabe; vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 70.  
 17 Für Details hinsichtlich der Berichterstattung zu § 285 Nr. 17 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB vgl. IDW ERS HFA 36 (ersetzt IDW RH HFA 1.006).  
 18 Der Begriff „nahe stehend“ ist dabei gemäß IAS 24.9 zu verstehen; vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 72. Zu dem Verständnis nach IFRS siehe im Detail Hoffmann, in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.), IFRS Kommentar, 7. Aufl. 2009, § 30, Rn. 19 ff.  
 19 Die Verpflichtung zur Berichterstattung über solche Geschäfte ist neu; bislang bestanden lediglich einige Vorschriften zur Information über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen; vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 72.  
 20 Hierfür entscheidend ist die Frage, ob die Konditionen mit einem unabhängigen Dritten im positiven wie im negativen Sinne zu erreichen gewesen wären; vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 72.  
 21 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 71 f. und 72.  
 22 Vgl. Petersen/Zwirner/Busch, BB 2009, 1856, sowie Bieg u. a., Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, S. 156 ff.  
 23 Siehe auch Petersen/Zwirner/Busch, BB 2009, 1856.  
 24 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 72.  
 25 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 86, sowie Petersen/Zwirner/Busch, BB 2009, 1856.  
 26 Vgl. § 288 Abs. 1 HGB.  
 27 Vgl. § 288 Abs. 2 HGB.  
 28 § 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB fordert die entsprechenden Angaben auch dann, wenn zwar nicht das Mutterunternehmen, aber ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen eine Kapitalmarkt-orientierung vorzuweisen hat.

Auf diese bereits hinsichtlich der Erstellung der handelsrechtlichen Rechnungslegung für das Jahr 2009 relevanten Änderungen des BilMoG wird nachfolgend eingegangen.

## b) Vermeidung doppelter Angabepflichten in Lagebericht und Anhang

Zu erwähnen sind die Ergänzungen von § 289 Abs. 4 HGB in den Nr. 1, 3 und 9 sowie von § 315 Abs. 4 S. 1 HGB in den Nr. 1, 3 und 9.<sup>29</sup> Durch den dort jeweils enthaltenen klarstellenden Zusatz „soweit die Angaben nicht im Anhang [bzw. Konzernanhang] zu machen sind“ werden doppelte Angabepflichten in Lagebericht und Anhang vermieden. Diese Doppelangaben könnten sich anderenfalls bezüglich der Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals, der 10% der Stimmrechte übersteigenden direkten oder indirekten Beteiligungen am Kapital sowie der Entschädigungsvereinbarungen des Mutterunternehmens, die für den Fall eines Übernahmeangebots mit den Mitgliedern des Vorstands oder Arbeitnehmern getroffen sind, ergeben. Sind die Angaben im Anhang bzw. Konzernanhang enthalten, so ist im Lagebericht bzw. Konzernlagebericht ein entsprechender Verweis ausreichend.<sup>30</sup>

## c) Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem

Die nach § 289 Abs. 5 HGB bzw. § 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB geforderten Angaben über das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem beziehen sich auf den Rechnungslegungsprozess. Die Angaben, welche sich auf die wesentlichen Merkmale beschränken sollen, betreffen u. a. die Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen bezüglich der Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung, der Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und der Sicherung der Einhaltung der maßgeblichen rechtlichen Vorschriften. Sofern die interne Revision den Rechnungslegungsprozess überwacht, ist sie in dieser Hinsicht in die Berichterstattung einzubeziehen.<sup>31</sup>

**PRAXISTIPP:** Die auf den Rechnungslegungsprozess bezogenen Angaben zum internen Kontroll- und Risikomanagementsystem können in die jeweilige Risikoberichterstattung nach § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB bzw. § 315 Abs. 2 Nr. 2 HGB integriert werden, um anderweitige Mehrfacherwähnungen zu vermeiden.

Mit den Vorgaben von § 289 Abs. 5 HGB werden die betreffenden Unternehmen allerdings nicht dazu verpflichtet, ein solches System einzurichten, sondern lediglich es zu beschreiben, sofern es denn den vorhandenen Bedürfnissen entsprechend eingerichtet wurde. Das Ausmaß der diesbezüglichen Erläuterungen eines Unternehmens ist damit abhängig von der Komplexität des vorhandenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems. Besteht kein solches System, ist dies entsprechend anzugeben. Weiterhin braucht eine Aussage über die Effektivität des Systems nicht getroffen zu werden.<sup>32</sup>

## d) Erklärung zur Unternehmensführung

Die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289a HGB enthält eine Erklärung zum Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG, in der Vorstand und Aufsichtsrat darlegen, inwieweit den diesbezüglichen Empfehlungen entsprochen wird (Entsprechenserklärung). Weiterhin werden Angaben gefordert zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlich geforderten Verfahrensweisen hinaus angewandt werden (so etwa praktische Umsetzungen des angewandten

Unternehmensführungskodex oder ethische und soziale Standards), und außerdem eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise ihrer Ausschüsse.

Während also gemäß § 285 Nr. 10 HGB im Anhang die Zusammensetzung von Vorstand und Aufsichtsrat anzugeben ist, ergibt sich an dieser Stelle die Verpflichtung zur Information über die Zusammensetzung der Ausschüsse. Hinsichtlich der Arbeitsweise ist insbesondere auf die Verfahren einzugehen, nach denen in den betreffenden Organen oder Ausschüssen die Entscheidungen getroffen werden, sowie auf die Sitzungshäufigkeit. Auch die Zusammenarbeit von Vorstand und Aufsichtsrat bzw. die Zusammenarbeit zwischen den Ausschüssen und Organen sollte Gegenstand der diesbezüglichen Ausführungen sein.<sup>33</sup>

**PRAXISTIPP:** Die Erklärung zur Unternehmensführung kann auch außerhalb des Lageberichts – so etwa auf der Internetseite der Gesellschaft – veröffentlicht werden. Für diesen Fall ist im Lagebericht auf die Internetseite hinzuweisen.

## III. Prüfung einer vorzeitigen Berücksichtigung des vollständigen BilMoG im Jahr 2009

Für die Erstellung der handelsrechtlichen Rechnungslegung im Jahr 2009 ist neben der Berücksichtigung der bereits verpflichtend anzuwendenden Änderungen des BilMoG insbesondere die Frage entscheidend, ob man die eigentliche Modernisierung des Bilanzrechts – wie standardmäßig nach Art. 66 Abs. 3 und 5 EGHGB für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre vorgesehen, erstmalig auf den Jahresabschluss 2010 anwenden soll, oder aber – wie alternativ durch Art. 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre ermöglicht, bereits im Rahmen des Jahresabschlusses 2009 vorzeitig berücksichtigen soll. Vor diesem Hintergrund wird nachfolgend zunächst auf den Umfang des Wahlrechts nach Art. 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB eingegangen. Anschließend werden bilanzpolitisch geprägte Kriterien auf Basis der Übergangsregelungen und Kriterien der Implementierung besprochen, die für die Entscheidung über die Anwendung der dritten Phase des BilMoG bereits im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses 2009 möglicherweise relevant sind.<sup>34</sup>

### 1. Reichweite des Wahlrechts zu einer vorzeitigen Berücksichtigung

Art. 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB bestimmt, dass „die neuen Vorschriften“ bereits auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre vorzeitig

<sup>29</sup> Die zugehörigen Angabepflichten betreffen Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die einen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 7 des Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetzes durch von ihnen ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen.

<sup>30</sup> Vgl. im Detail *Neubeck*, in: Fischer u. a. (Hrsg.), Die Bilanzrechtsreform 2009/10 – Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG, 2009, Rn. 623 ff.

<sup>31</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 77. Siehe detailliert auch *Strieder*, BB 2009, 1003 f., sowie *Neubeck*, in: Fischer u. a. (Hrsg.), Die Bilanzrechtsreform 2009/10 – Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG, 2009, Rn. 632 ff.

<sup>32</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/10067, 76.

<sup>33</sup> Vgl. *Neubeck*, in: Fischer u. a. (Hrsg.), Die Bilanzrechtsreform 2009/10 – Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG, 2009, Rn. 644, sowie *Strieder*, BB 2009, 1005 f.

<sup>34</sup> Auch die materiellen Änderungen durch das BilMoG sind hinsichtlich der Frage der vorzeitigen Berücksichtigung im Jahr 2009 zu beachten, da ihnen in Bezug auf die freiwillige Entscheidung über die vorzeitige Anwendung ebenfalls eine bilanzpolitische Wirkung zukommt. Vgl. für einen Überblick über die wesentlichen Neuerungen des BilMoG etwa *Ernst/Seidler*, BB 2009, 766; *Zülch/Hoffmann*, DB 2009, 745 ff. Gezielt mit Bilanzpolitik auf Basis der neuen Vorgaben beschäftigen sich *Petersen/Zwirner/Künkele*, Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG, 2009; *Hütche*, BB 2009, 1346 ff.; *Petersen/Zwirner/Künkele*, StuB 2009, 669 ff., sowie *Petersen/Zwirner/Künkele*, StuB 2009, 794 ff.

angewandt werden dürfen. Zunächst sind daher die einzelnen unter den neuen Vorschriften zu verstehenden Normen zu identifizieren. Hierzu ist eine teleologische Auslegung erforderlich, welche nach der zugrunde liegenden Zielsetzung der Normierung des Gesetzgebers fragt.<sup>35</sup>

Der Gesetzgeber beabsichtigte, eine vorzeitige Anwendung der Bilanzrechtsmodernisierung zu ermöglichen.<sup>36</sup> Dies lässt darauf schließen, dass die optionale vorzeitige Anwendung alle in Art. 66 und 67 EGHGB enthaltenen Regelungen und Übergangsregelungen umfassen muss, und die in den entsprechenden Gesetzstellen individuell angegebenen Erstanwendungszeitpunkte jeweils ein Jahr vorzuziehen sind.<sup>37</sup>

Nur so ergibt sich eine einheitliche und konsistente Anwendung der Bilanzrechtsmodernisierung durch das BilMoG im Fall einer vorzeitigen Berücksichtigung für den Jahresabschluss 2009.<sup>38</sup>

## 2. Bilanzpolitisch geprägte Kriterien auf Basis der Übergangsregelungen

### a) Übergangsregelungen im Überblick

Aufgrund der Vielzahl von Änderungen, die durch die dritte Phase der BilMoG-Implementierung erforderlich werden, hat der Gesetzgeber verschiedene Übergangsregelungen normiert, die aufgrund der damit verbundenen Wahlrechte als „liberal“ bezeichnet werden können.<sup>39</sup> Die daraus resultierenden bilanzpolitischen Spielräume sind bei der Entscheidung über die vorzeitige Anwendung der dritten Phase zu berücksichtigen. Die Übergangsregelungen des EGHGB lassen sich wie in Abbildung 4<sup>40</sup> dargestellt strukturieren.

### b) Übergreifende Übergangsregelungen

Von grundlegender Bedeutung sind zunächst hinsichtlich der Effekte aus der erstmaligen Anwendung des BilMoG die folgenden postenübergreifenden Übergangsvorschriften:

- Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung sind grundsätzlich im außerordentlichen Ergebnis auszuweisen.
- Vorjahresbeträge und -angaben müssen nicht angepasst werden.
- Keine Berücksichtigung von Bewertungs- und Ausweisstätigkeit und den bei Durchbrechung vorgesehenen Anhangangaben.
- Latente Steuereffekte aus der erstmaligen Anwendung sind erfolgsneutral zu buchen; ansonsten folgt grundsätzlich die Steuerlatenz in ihrer Erfolgswirkung dem zugrunde liegenden Geschäftsvorfall.

### c) Beibehaltungs- und Fortführungswahlrechte

Durch das BilMoG werden mehrere Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte abgeschafft. Betroffen sind etwa nicht mehr ansetzbare Aufwandsrückstellungen (z.B. Großreparaturen), aktive Rechnungsabgrenzungsposten, aktivierte Aufwendungen für die Erweiterung

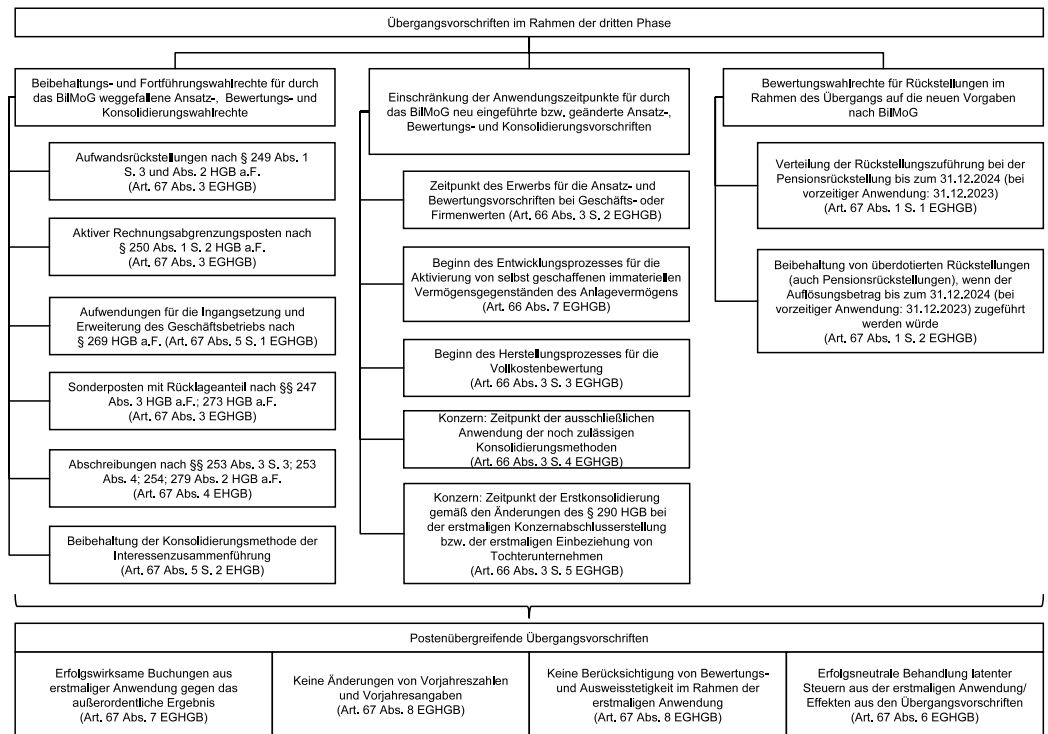


Abbildung 4: Überblick über die Übergangsregelungen anlässlich der Einführung der dritten Phase des BilMoG

und Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes sowie der Sonderposten mit Rücklageanteil<sup>41</sup> und bestimmte Abschreibungswahlrechte (z.B. Abschreibungen aufgrund von steuerlichen Vorschriften).<sup>42</sup>

Hier gestattet das BilMoG die Beibehaltung bzw. Fortführung der einmal gewählten Ansätze bzw. Bewertungen.<sup>43</sup> Wird von diesen Bewertungs- und Fortführungswahlrechten im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der BilMoG-Regeln jedoch kein Gebrauch gemacht, sind die oben genannten Positionen unmittelbar gegen die Gewinnrücklagen zu buchen. Davon ausgenommen sind einerseits die Bilanzierungshilfe nach § 269 HGB a.F. und andererseits im letzten Geschäftsjahr vor der Einführung des BilMoG gebildete Aufwandsrückstellungen sowie nach bestimmten Vorschriften vorgenommene Abschreibungen (s. Abbildung 4). Diese Beträge sind bei Auflösung im Rahmen der Umstellung erfolgswirksam zu erfassen.<sup>44</sup>

### d) Prospektive Anwendungszeitpunkte

Neue Regelungen des BilMoG hinsichtlich des Ansatzes oder der Bewertung sind grundsätzlich auf bestehende Altfälle anzuwenden. Für einige Sachverhalte sind jedoch Sonderregelungen hinsichtlich der erstmaligen Anwendung der neuen Vorgaben zu beachten.

35 Vgl. Petersen/Zwimer/Froschhammer, DB 2009, 2277.

36 Vgl. BT-Drs. 16/12407, 95.

37 S. IDW ERS HFA 28, Rn. 5 und 12. Ausnahmen von dieser Schlussfolgerung ergeben sich lediglich für die individuell angesprochenen Änderungen des BilMoG in Art. 66 Abs. 1, 2, 4 und 6 EGHGB, die nicht mit der eigentlichen Modernisierung des Bilanzrechts durch das BilMoG in Verbindung stehen; vgl. Petersen/Zwimer/Froschhammer, DB 2009, 2280.

38 Vgl. Petersen/Zwimer/Froschhammer, DB 2009, 2281.

39 Vgl. Theile, StuB 2009, 749, sowie Theile, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2. Aufl. 2009, S. 6.

40 Da sich die Übergangsvorschriften mit Bezug auf die Erstellung des Konzernabschlusses nicht in den hier interessierenden bilanzpolitisch geprägten Zusammenhang einordnen lassen, werden sie nachfolgend nicht weiter vertieft.

41 Vgl. ausführlich Theile, StuB 2009, 789 ff.

42 S. hierzu auch Theile, StuB 2009, 749 ff.

43 Auf diese Geschäftsvorfälle sind auch nach Einführung des BilMoG die bislang geltenden Rechtsvorschriften anzuwenden, z.B. wären Kosten- und Preissteigerungen bei Aufwandsrückstellungen nicht in die Bewertung einzubeziehen, ebenso wenig wären langfristige Aufwandsrückstellungen abzuzinsen.

44 Die Beibehaltungs- und Fortführungswahlrechte können nur im Jahr der Umstellung ausgeübt werden.

| Übergangsvorschriften   | Jahr der erstmaligen Anwendung |    |                |      | Folgejahre |    |      |      | Bemerkungen  |
|---|--------------------------------|----|----------------|------|------------|----|------|------|--|
|   | EK                             | EK | Erg.           | Erg. | EK         | EK | Erg. | Erg. |  |
|   | +                              | -  | +              | -    | +          | -  | +    | -    |  |
| (Teilweise) Auflösung der Aufwandsrückstellung  | x                              |    | x <sup>1</sup> |      |            |    |      | x    | z. B. Großreparaturen, aufwandswirksam bei Anfall in Folgejahren   |
| Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten  |                                | x  |                |      |            |    |      | x    |  |
| Auflösung Bilanzierungshilfe nach § 269 HGB a. F.   |                                |    |                | x    |            |    |      | x    | Entlastung der Folgejahre durch fehlende Abschreibung  |
| Auflösung Sonderposten mit Rücklageanteil   | x                              |    |                |      |            |    |      | x    |  |
| Keine Fortführung von bestimmten Abschreibungen   | x                              |    | x <sup>1</sup> |      |            |    |      | x    | In Folgejahren höhere Abschreibungen, durch höhere Buchwerte   |
| Verteilung Zuführungsbetrag Pensionsrückstellung  |                                |    | x              |      |            |    |      | x    | Ergebnissteuerung (nach unten) durch asymmetrische Verteilung über die Laufzeit  |
| Auflösung von überdotierten Rückstellungen, die später wieder zugeführt werden müssen                           | x                              |    |                |      |            |    |      | x    | Zuführung in Folgejahren   |
| Ausübung Aktivierungswahlrecht von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens  |                                |    | x              |      |            |    |      | x    | Freiwilliges Vorziehen führt zur Aktivierung bereits in 2009 begonnener Entwicklungen  |
| Latente Steuern aus der konzeptionellen Änderung des § 274 HGB sowie aus Effekten aus den Übergangsvorschriften | x                              | x  |                |      |            |    |      | x    | Je nach der unternehmensindividuellen Situation kann dieses im Jahr der erstmaligen Anwendung zu einer Erhöhung oder Verminderung des Eigenkapitals führen |
| Ausübung des Aktivierungswahlrechts für latente Steuern bei einem Aktivüberhang                                 | x                              |    |                |      |            |    |      | x    | Durch die vorzeitige Anwendung von BilMoG können z. B. aktive latente Steuern auf Verlustvorträge vorzeitig genutzt werden                                 |

<sup>1</sup> bezieht sich auf Zuführungen/Abschreibungen im letzten Jahr vor dem Erstanwendungszeitraum

Abbildung 5: Übersicht über die Auswirkungen auf Ergebnis und Eigenkapital der Übergangsvorschriften im Jahr der Umstellung und in den Folgejahren

So gelten etwa die Neuregelungen zur Bilanzierung von entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten für Erwerbsvorgänge, die nach dem Beginn des Erstanwendungszeitraums abgeschlossen werden. Ein bereits bestehender Geschäfts- oder Firmenwert ist unverändert fortzuführen; eine Nachaktivierung ist nicht zulässig.<sup>45</sup> Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können grundsätzlich nur dann aktiviert werden, wenn mit der Entwicklung in Geschäftsjahren begonnen wurde, die nach dem 31.12.2009 (bei vorzeitiger Anwendung: 31.12.2008) beginnen.<sup>46</sup> Diese Erstanwendungsregelung gilt entsprechend für die Bewertung zu Vollkosten bei selbst geschaffenen Vermögensgegenständen.<sup>47</sup>

## e) Wahlrechte bei der Rückstellungsbewertung

Neben den zeitlichen Einschränkungen in Bezug auf die erstmalige Anwendung einzelner Vorgaben des BilMoG gestatten andere Übergangsregelungen Erleichterungen hinsichtlich einer zeitraumbezogenen Umsetzung von neuen Bewertungsregeln für Rückstellungen. Dies ist von Bedeutung, weil die bisherige Bewertung und die nach neuem Bilanzrecht erforderliche Bewertung zum Teil erheblich voneinander abweichen. So werden die Pensionsrückstellungen aufgrund von niedrigeren Diskontierungszinssätzen<sup>48</sup> und zu berücksichtigenden Lohn-, Gehalts- und Rentensteigerungen häufig höher liegen. Vor diesem Hintergrund kann der aus der BilMoG-Umstellung resultierende Zuführungsbetrag zu der Pensionsrückstellung über einen Zeitraum bis zum 31.12.2024 (bei vorzeitiger Anwendung: bis zum 31.12.2023) verteilt werden, wobei jedes Jahr mindestens 1/15 des einmalig zu berechnenden Zuführungsbetrags<sup>49</sup> über das außerordentliche Ergebnis zu erfassen ist. Eine bilanzielle Verzerrung, die bei einer ebenfalls zulässigen sofortigen Zuführung in voller Höhe die Folge wäre, kann so vermieden werden.<sup>50</sup>

Darüber hinaus besteht ein generelles Bewertungswahlrecht für Rückstellungen: Stehen sich bei der erstmaligen BilMoG-Anwendung eine höhere vormalige Rückstellungsbewertung und eine nach BilMoG niedrigere Bewertung gegenüber, kann für den grundsätzlich aufzulösenden Betrag, sofern er bis zum 31.12.2024 (bei vorzeitiger Anwendung: bis zum 31.12.2023) voraussichtlich wieder zugeführt werden müsste, auf eine Auflösung verzichtet werden. Bei einer Auflösung von Rückstellungsbeträgen erfolgt die Auflösung erfolgsneutral.<sup>51</sup>

## f) Auswirkungen auf Eigenkapital und Ergebnis

Durch die entsprechende Ausübung von Übergangswahlrechten sowie die Inanspruchnahme der neu eingeführten Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten in Zusammenspiel mit den zugehörigen Übergangsvorschriften (z. B. Herstellungszeitpunkt bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens; Aktivüberhang von latenten Steuern), kann das Unternehmen die Eigenkapital- und Ergebnissituation wesentlich beeinflussen. Hierbei sind im Sinne einer langfristigen Bilanzpolitik jedoch Umkehrreffekte in Folgejahren zu berücksichtigen. Die hiermit verbundenen Auswirkungen auf Eigenkapital und Ergebnis zeigt Abbildung 5. Neben der Ausübung der einzelnen Wahlrechte kann durch die Option zur frühzeitigen Anwendung des BilMoG das Bilanzbild beein-

<sup>45</sup> Vgl. Kessler/Leinen/Paulus, BB 2009, 1912, sowie Kirsch, DStR 2009, 1051.

<sup>46</sup> Vgl. Kessler/Leinen/Paulus, BB 2009, 1912.

<sup>47</sup> Vgl. Kirsch, DStR 2009, 1051.

<sup>48</sup> Erfahrungsgemäß nutzen eine Vielzahl von Bilanzierenden die Bewertungsregeln von § 6a EStG, der einen Zinssatz von 6 % vorschreibt. Der Zinssatz bei einer pauschalen 15-Jahresbetrachtung nach § 253 Abs. 2 S. 2 HGB wird nach vorläufigen Berechnungen der Deutschen Bundesbank bei ca. 5,28 % im arithmetischen Jahresdurchschnitt 2009 liegen, abrufbar unter [www.bmj.de/files/-/3980/vorlaufige\\_Abzinsungszinssatze\\_Entwurf\\_RueckAbzinsV.pdf](http://www.bmj.de/files/-/3980/vorlaufige_Abzinsungszinssatze_Entwurf_RueckAbzinsV.pdf) (Abruf: 17.11.2009); vgl. dazu auch Stapf/Elgg, BB 2009, 2136.

<sup>49</sup> Ggf. nach Abzug einer Zuführung zu dem beizulegenden Wert des Planvermögens.

<sup>50</sup> Vgl. Zwirner/Künkele, DB 2009, 1083 f.

<sup>51</sup> Vgl. Theile, StUB 2009, 792 f. Sowohl der Unterdeckungsbetrag bei ratierlicher Zuführung zu der Pensionsrückstellung als auch der Überdeckungsbetrag bei unterlassener Auflösung sind im Anhang anzugeben.

flusst werden. Beispielsweise kann es vorteilhaft sein, die Kosten für ein in 2009 beginnendes Entwicklungsprojekt durch einen vorzeitigen Übergang auf das BilMoG bereits aktivieren zu können. Andererseits besteht im Falle einer regulären Anwendung der Neuregelungen der dritten Phase die Möglichkeit zur Bildung von Bilanzposten wie z. B. Aufwandsrückstellungen oder Aufwendungen der Inangsetzung oder Erweiterung des Geschäftsbetriebs, die durch das BilMoG abgeschafft wurden. Hierdurch können das Bilanzbild des letzten Jahres vor der Umstellung und auch die Ergebnisse der Folgejahre gesteuert werden. Einschränkungen der bilanzpolitischen Möglichkeiten ergeben sich aus dem Umstand, dass Ergebniseffekte aus den Übergangsvorschriften nicht das ordentliche Ergebnis beeinflussen, sondern ausschließlich als außerordentliche Posten ausgewiesen werden. Auch ist zu beachten, dass trotz der Ausnahmen von der Bewertungs- und Ausweisstetigkeit und damit üblicherweise verbundener Angabepflichten die Auswirkungen bilanzpolitischer Effekte (z. B. der Unterdeckungsbetrag bei Pensionsrückstellungen im Falle der schrittweisen Zuführung) im Anhang anzugeben sind, so dass es einem externen Bilanzleser größtenteils möglich sein wird, diese Maßnahmen im Rahmen einer Bilanzanalyse zu identifizieren.

**PRAXISTIPP:** Eine Erhöhung des Eigenkapitals kann auf Basis der Übergangsregelungen etwa durch solche Unternehmen in besonderem Maße erreicht werden, die über erhebliche Verlustvorträge verfügen, sofern sie von dem Wahlrecht der Aktivierung von latenten Steuern Gebrauch machen. Dies setzt jedoch voraus, dass sich die Verlustvorträge innerhalb der folgenden fünf Jahre nutzen lassen.<sup>52</sup>

### 3. Kriterien der Implementierung

#### a) Überblick

Aufgrund der umfangreichen Neuerungen des BilMoG im Rahmen der eigentlichen Modernisierung sind für die Frage des freiwilligen Vorziehens oder der späteren Anwendung nicht nur bilanzpolitisch geprägte Kriterien für die Unternehmen von Bedeutung, sondern darüber hinaus Kriterien der Implementierung, die sich insbesondere aus praktischen Überlegungen heraus ergeben (s. Abbildung 6).



Abbildung 6: Überblick über die Kriterien der Implementierung

#### b) Notwendige Voraussetzungen

*Ausreichende personelle und zeitliche Kapazitäten:* Bei der Umstellung auf das neue Bilanzrecht sind zahlreiche Prozesse innerhalb eines Unternehmens anzupassen sowie Fachfragen zu klären. Der Bilanzierende muss daher über ausreichende personelle und zeitliche Kapazitäten verfügen, um die Neuerungen des BilMoG umsetzen zu können.

*Organisatorische Erfordernisse:* Notwendig sind etwa der Aufbau eines Projektplans, Anpassungen des Kontenplans, ggf. Anpassungen der Projekt- und Kostenrechnung, der Bilanzierungsrichtlinie, der im Konzern verwendeten Reporting Packages, Anpassungen der internen Berichtsprozesse (z. B. rechtzeitige Erstellung einer Steuerplanung bei zu aktivierenden latenten Steuern auf Verlustvorträge) und die daraus resultierenden EDV-Anpassungen.

*Abstimmung mit externen Dienstleistern:* Erforderlich sind beispielsweise Abstimmungen mit dem Abschlussprüfer,<sup>53</sup> dem Steuerberater (hinsichtlich der rechtzeitigen Erstellung der Steuerbilanz für die Berechnung latenter Steuern) und dem Aktuar (fortan sind sowohl ein steuerbilanzielles als auch ein handelsrechtliches Gutachten anzufordern).<sup>54</sup> Darüber hinaus sind ggf. Abstimmungen mit einem EDV-Dienstleister sowie mit einem Dienstleister hinsichtlich ausgelagerter Teile des Rechnungswesens von Nöten.

#### c) Vor- und Nachteile einer vorzeitigen Anwendung

*Zusätzlicher Informationsnutzen der Eigen- und Fremdkapitalgeber:* Zielsetzung der Modernisierung des Bilanzrechts durch das BilMoG ist eine Stärkung der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses.<sup>55</sup> In Abhängigkeit von der unternehmensspezifischen Bedeutung externer Eigen- und Fremdkapitalgeber oder der Charakteristika eines Unternehmens ist zu überlegen, ob man schon vorzeitig die durch das BilMoG geforderten Informationen zur Verfügung stellen und dadurch eine Reputation erlangen möchte.

*Verfahrensweise anderer Unternehmen:* Hinsichtlich der Entscheidung über das Vorziehen oder die spätere Anwendung empfiehlt sich ein Blick auf die Verfahrensweise anderer Unternehmen, die etwa der gleichen Branche zuzuordnen sind. So ist z. B. die Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses mit denen anderer Unternehmen von Bedeutung.

*Noch bestehende Unsicherheiten der Rechtsauslegung beim BilMoG:* Da bezüglich der Anwendung der Neuerungen des BilMoG zum jetzigen Zeitpunkt noch keine Erfahrungen bestehen, ist zu erwarten, dass sich im Detail noch zahlreiche Unsicherheiten hinsichtlich der Rechtsauslegung ergeben.<sup>56</sup> Entscheidet man sich für eine erst spätere Umsetzung, kann man auf die bis dahin gemachten Erfahrungen von Dritten sowie auf die Erkenntnisse der Literatur zurückgreifen.

*Direkte und indirekte Kosten:* Fallen die aus den neuen Bilanzierungsregeln und den erweiterten Berichtspflichten des BilMoG entstehen-

52 S. § 274 HGB und Art. 67 Abs. 6 EGHGB.

53 Hinsichtlich der bilanziellen Erfassung der betreffenden Geschäftsvorfälle sind bei der Umstellung der Rechnungslegung mehrere Grundsatzfragen zu klären. Sofern ein Unternehmen nicht selbst über entsprechende Ressourcen verfügt, kann diesbezüglich ggf. der Abschlussprüfer konsultiert werden; vgl. Fischer u. a., in: Fischer u. a. (Hrsg.), Die Bilanzrechtsreform 2009/10, 2009, Rn. 655.

54 Ggf. ist im Jahr der Umstellung ein weiteres Gutachten für die Ermittlung des Zuführungsbetrags von Nöten, wenn die Ermittlung auf den Wertverhältnissen zu Beginn des Erstanwendungszeitraums beruht. Dieses Vorgehen wird vom IDW ERS HFA 28 Rn. 38 favorisiert. Auf Basis der Gesetzesbegründung ist allerdings auch eine Ermittlung des Zuführungsbetrages zum Ende des Erstanwendungszeitraums möglich.

55 Vgl. zur Stärkung der Informationsfunktion etwa Fischer u. a., in: Fischer u. a. (Hrsg.), Die Bilanzrechtsreform 2009/10, 2009, Rn. 648 f. und 651.

56 Vgl. Fischer u. a., in: Fischer u. a. (Hrsg.), Die Bilanzrechtsreform 2009/10, 2009, Rn. 655.

den direkten Kosten (Informations-, Verifikations- und Publizitätskosten) oder indirekten Kosten (Kosten, die aus einer Ausnutzung der publizierten Information etwa durch Konkurrenten oder Stakeholder entstehen) im Fall einer vorzeitigen Anwendung ins Gewicht, ist dies bei der zu treffenden Entscheidung zu berücksichtigen.<sup>57</sup>

*Mögliche Engpässe im Beschaffungsmarkt für die Umstellung:* Im nächsten Jahr kann es aufgrund der dann bestehenden Pflicht zur Umstellung zu zeitlichen Engpässen bei externen Dienstleistern kommen. Durch eine vorzeitige Umsetzung lässt sich die Gefahr eines solchen Engpasses umgehen und möglicherweise Kosten einsparen.

**PRAXISTIPP:** Die Planung der Implementierung der Neuerungen des BilMoG sollte aufgrund der umfassenden Auswirkungen ganzheitlich erfolgen. Neben der Einbindung der Finanzbuchhaltung sollten andere betroffene Fachabteilungen, wie etwa das Controlling, die Steuerabteilung, die Interne Revision, die IT-Abteilung sowohl einer jeweiligen Muttergesellschaft als auch eventueller Tochterunternehmen, sowie deren externe Dienstleister einbezogen werden.

## IV. Fazit

1. In der zweiten Phase des BilMoG sind bereits verpflichtend einige Anhang- und Lageberichtangaben, abhängig von entsprechenden Befreiungen oder Erleichterungen, im Jahresabschluss zu erfassen.
2. Auf Basis des Wahlrechts gemäß Art. 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB ist durch die Bericht erstattenden Unternehmen zu prüfen, ob eine vorzeitige Umsetzung der dritten Phase des BilMoG sinnvoll ist.
3. In die diesbezüglichen Überlegungen sind die bilanziellen Auswirkungen von einmaligen Sondereffekten auf Basis der relevanten Übergangsregelungen einzubeziehen. Durch Ausübung der zugehörigen Wahlrechte kann das bilanzierende Unternehmen ggf. seine Eigenkapitalposition sowie das Jahresergebnis verbessern. Hierbei sind Umkehreffekte in den Folgejahren zu berücksichtigen.

4. Es ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Implementierung erfüllt sind, also die personellen, zeitlichen und organisatorischen Voraussetzungen sowie die Möglichkeit der rechtzeitigen Einbeziehung von externen Dienstleistern gegeben sind.
5. Darüber hinaus sind weitere Vor- und Nachteile einer vorzeitigen Anwendung gegeneinander abzuwägen: Hierzu gehören der zusätzliche Informationsnutzen für Eigen- und Fremdkapitalgeber, die Vergleichbarkeit mit der Rechnungslegung anderer Unternehmen, noch bestehende Unsicherheiten der Rechtsauslegung beim BilMoG, direkte und indirekte Kosten sowie mögliche Engpässe im Beschaffungsmarkt für die Umstellung.

## // Autoren

**Dipl.-Kfm. Alexander Thomaedes, WP,** ist Mitarbeiter der Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf. Schwerpunkte seiner praktischen Tätigkeit liegen im Bereich der internen Qualitätssicherung, Fragen des nationalen Bilanzrechts sowie der Jahres- und Konzernabschlussprüfung.



**Dr. Joachim Lammert** ist Mitarbeiter der Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf. Schwerpunkt seiner praktischen Tätigkeit ist der Bereich IFRS Advisory. Er ist externer Dozent der Rheinischen Fachhochschule Köln gGmbH.



<sup>57</sup> Vgl. hinsichtlich der Kostenarten *Wagenhofer*, Informationspolitik im Jahresabschluss – freiwillige Informationen und strategische Bilanzanalyse, 1990, S. 4 f. sowie 36 ff., oder *Elliott/Jacobson*, Accounting Horizons, 1994, Vol. 8, No. 4, S. 80–96.