

Anpassungen der Bilanz zum 01.01.2010 aufgrund des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009

1. Änderungen beim Ansatz und bei der Bewertung von Bilanzposten zum 01.01.2010 – BilMoG-Eröffnungsbilanz

Durch das BilMoG ergeben sich ab dem Geschäftsjahr 2010 erhebliche Änderungen beim Ansatz und bei der Bewertung einiger Bilanzposten. Diese Änderungen sind, sofern sie auf bereits im Jahresabschluss 2009 enthaltene Sachverhalte anzuwenden sind, buchungsmäßig zum 01.01.2010, also in der ersten logischen Sekunde des Geschäftsjahres 2010, zu erfassen.

Es empfiehlt sich, zunächst eine „Inventur“ der zu diesem Zeitpunkt erforderlichen Umstellungen durchzuführen. Dabei kommen im Wesentlichen in Betracht:

- Anpassungen aufgrund des Wegfalls von Abschreibungen wegen vorübergehender Wertminderungen, aufgrund von steuerlichen Vorschriften bzw. von Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 HGB a. F. (Wahlrecht)
- Anpassung der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten wegen des Wegfalls der Abgrenzungen für Zölle und Verbrauchsteuern und der Umsatzsteuer (Wahlrecht)
- Anpassungen aufgrund des Wegfalls des Sonderpostens mit Rücklagenanteil
- Auswirkungen der Umstellungen auf die Bilanzposten „Latente Steuern“
- Auflösung der bisher gebildeten Aufwandsrückstellungen (Wahlrecht)
- Neubewertung der Rückstellungen
- Verrechnung von Altersversorgungsverpflichtungen mit Vermögensgegenständen, die ausschließlich der Erfüllung der Schulden aus diesen Verpflichtungen dienen und dem Zugriff der übrigen Gläubiger entzogen sind (sog. Planvermögen)

Im Einzelnen verweisen wir hierzu auf die Ausführungen in unserem Geschäftsbericht 2009, S. 205 ff.

Von der Geschäftsführung ist abzuklären, ob und in welchem Umfang die im BilMoG vorgesehenen Wahlrechte ausgeübt werden.

Für die Träger von gemeinnützigen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen war bisher der steuerliche Aspekt nur von untergeordneter Bedeutung, so dass Umstellungen in Bezug auf den Ausweis von Latenten Steuern voraussichtlich nicht erforderlich sein dürften. Dies gilt auch für Tochtergesellschaften, die entweder selbst gemeinnützig

sind (z. B. Medizinische Versorgungszentren) oder bei denen keine nennenswerten Differenzen zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Bilanzierung auftraten (z. B. Servicegesellschaften, Personalgestaltungsgesellschaften).

In den meisten Fällen dürften die Umstellungen nur den Bereich der Rückstellungen sowie bei Kapitalgesellschaften die Verrechnung von Altersversorgungsverpflichtungen mit entsprechendem Planvermögen betreffen.

Für die Umbuchungen und Umgliederungen sollten entsprechende Konten in der Buchhaltung eingerichtet werden (z. B. außerordentliche Aufwendungen und Erträge aufgrund von BilMoG-Umstellungen, Konten innerhalb der Gewinnrücklagen, für spätere Anpassungen Konten für Zinsaufwendungen und Zinserträge aufgrund der Auf- und Abzinsung von Rückstellungen). Es ist anzuraten, unterschiedliche Konten im Bereich der außerordentlichen Erträge (z. B. differenziert nach den Änderungen der einzelnen Bilanzposten) einzurichten.

Die erforderlichen Buchungen sind in einem eigenen „Buchungslauf“ durchzuführen¹ und gesondert zu dokumentieren. Wir empfehlen hierzu eine BilMoG-Eröffnungsbilanz (auch BilMoG-Umstellungsbilanz genannt) zu erstellen, damit die Auswirkungen auf das außerordentliche Ergebnis und die Gewinnrücklagen transparent und nachvollziehbar dargestellt werden. Auch für unternehmensinterne Auswertungen und Berichte sollten die Auswirkungen dieser Buchungen von den laufenden Geschäftsvorfällen strikt getrennt werden. In den Controllingberichten sind diese das Ergebnis beeinflussende Auswirkungen zu eliminieren oder zumindest eindeutig als nicht betriebsbezogene Einmaleffekte auszuweisen.

Als Ergebnis der Umstellungen könnte eine Überleitungsrechnung erstellt werden mit folgenden Spalten:

Bilanz zum 31.12.2009 (Abschluss nach HGB a. F.)	Umbuchungen	Bilanz zum 01.01.2010 („BilMoG-Eröffnungsbilanz“)
---	-------------	--

Sofern die Umbuchungen nicht ergebnisneutral sind, wird empfohlen, den außerordentlichen Aufwand oder den außerordentlichen Ertrag im Eigenkapital der BilMoG-Eröffnungsbilanz als „Jahresergebnis“ auszuweisen.

Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB eröffnet den Bilanzierenden ein Wahlrecht, Erhöhungen der Pensionsrückstellungen nicht in einer Summe zum 01.01.2010 auszuweisen. Statt dessen kann der daraus entstehende außerordentliche Aufwand auf einzelne Beträge (jährlich mindestens 1/15 des Erhöhungsbetrages) bis maximal 31.12.2024 verteilt werden. Somit müssen die nach den Vorschriften des § 253 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 HGB bewerteten Pensionsrückstellungen nicht notwendigerweise in der BilMoG-Eröff-

¹ vgl. Zwirner, St.: Notwendigkeit einer eigenständigen BilMoG-Eröffnungsbilanz in Der Betrieb, 2010, S. 1844 - 1846

nungsbilanz ausgewiesen sein. Ungeachtet dessen sollte dieser Wert nachrichtlich ausgewiesen werden und auch dokumentiert sein, da er den Ausgangspunkt für die Veränderung der Pensionsrückstellungen im laufenden Geschäftsjahr bildet.

Zur Bewertung von Pensionsrückstellungen und auch von Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen wird empfohlen, zum Stichtag 31.12.2009 jeweils zwei versicherungsmathematische Gutachten (Bewertung nach HGB a. F. und Bewertung nach BilMoG) einzuholen.

Sofern die nach BilMoG bewerteten Rückstellungen im Ausnahmefall niedriger sind als die in der Bilanz zum 31.12.2009 angegebenen Beträge, ist entsprechend Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB – wie in den nachfolgenden Beispielen 3 und 4 dargestellt – zu verfahren.

Ergeben sich durch die Bewertung entsprechend § 253 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 HGB höhere Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen, ist der Unterschiedsbetrag als außerordentlicher Aufwand per 01.01.2010 den Rückstellungen zuzuführen.

Nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB ist eine zu hoch gebildete Rückstellung nicht zwangsläufig aufzulösen. Sie kann beibehalten werden, wenn der aufzulösende Betrag bis spätestens 31.12.2024 wieder zuzuführen wäre. Alternativ möglich ist eine erfolgsneutrale Auflösung, d. h. die Umgliederung in die Gewinnrücklagen (siehe Beispiele 3 und 4). Wird eine im Vergleich zur Bewertung nach den Vorschriften des § 253 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 HGB höhere Rückstellung in der BilMoG-Eröffnungsbilanz weiterhin ausgewiesen, sollte die sich nach den Vorschriften des BilMoG errechnende Bewertung nachrichtlich angegeben werden. In den Folgejahren wäre ein derartiger Differenzbetrag ohnehin im Anhang anzugeben.

Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen sind abzuzinsen; ein Ansatz von Kostensteigerungen ist nicht vorzunehmen, da die Zuwendungen in der Regel als feste Beträge in den Tarifverträgen oder Entgeltvereinbarungen vorgegeben sind.

Nachfolgend sind einige Beispiele zur Anpassung von Rückstellungen dargestellt, die entsprechend den Vorgaben des BilMoG zunächst um die bis zum Erfüllungszeitpunkt erwarteten Kostensteigerungen zu erhöhen sind und dann mit den von der Deutschen Bundesbank herausgegebenen Zinssätzen gemäß § 253 Abs. 2 HGB² abzuzinsen sind.

² Diese Tabelle kann im Internet unter www.bundesbank.de/download/statistik/abzinsungssaetze.pdf heruntergeladen werden.

2. Beispiele

Beispiel 1: Anpassung von kurzfristigen Rückstellungen (z. B. Urlaubsrückstellungen)

Urlaubsrückstellungen waren bislang nur mit den Aufwendungen des alten Geschäftsjahres und den am Bilanzstichtag bereits bekannten Kostensteigerungen zu bewerten. Weitere zu erwartende Kostensteigerungen gingen bisher nicht in die Bewertung ein. Nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind die Rückstellungen nun mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, d. h. hier sind die zu erwartenden Kostensteigerungen des Folgejahres zu berücksichtigen. Waren z. B. im Jahresabschluss 2009 Urlaubsrückstellungen von 100.000 € enthalten, so sind die Tarifsteigerungen des Jahres 2010 nunmehr in der BilMoG-Eröffnungsbilanz zu berücksichtigen. Bei einer Erhöhung von 1,2 % ergibt sich nun ein Ansatz von 101.200 €. Der Differenzbetrag von 1.200 € stellt einen außerordentlichen Aufwand dar.

Dies betrifft ebenso Rückstellungen für Überstunden und Zeitguthaben sowie sonstige Rückstellungen, bei denen der Erfüllungsbetrag noch nicht genau vorgegeben war. Bei Rückstellungen für unstete Bezügebestandteile, d. h. Aufwendungen für Zeitzuschläge, Bereitschaftsdienste und Rufbereitschaften, die in 2009 anfielen und erst 2010 vergütet werden, sind in der Regel keine Anpassungen erforderlich, da sie auf der Grundlage der Auszahlungslisten des Folgejahres bewertet wurden.

Beispiel 2: Anpassung einer langfristigen Rückstellung, bei der der Erfüllungsbetrag in einer Summe in einer späteren Periode fällig wird (z. B. vereinbarte Abfindung)

Erwartete Einmalzahlung am 31.12.2012 (Kostenstand 2009):	10.000 €
Mit diesem Wert ist die Rückstellung am 31.12.2009 in der Bilanz enthalten.	
Erwartete jährliche Kostensteigerung:	2,5 %
Um Kostensteigerung erhöhter Aufwand am 31.12.2009:	10.769 €
Abzinsung entsprechend der Zinstabelle der Deutschen Bundesbank gemäß § 253 Abs. 2 HGB:	4,15 %
Stand am 01.01.2010:	9.532 €

Der am 31.12.2009 zu hoch ausgewiesene Betrag der Rückstellung kann entweder ergebnisneutral den Gewinnrücklagen zugeführt werden oder aber weiterhin als Rückstellung ausgewiesen werden, da die Voraussetzungen des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB vorliegen, d. h. der aufzulösende Betrag ist bis 31.12.2024 wieder den Rückstellungen zuzuführen.

Ist der erwartete Erfüllungsbetrag der Rückstellung jährlich bis zum erwarteten Erfüllungszeitpunkt zuzuführen (z. B. bei einer Rückstellung für die überörtliche Prüfung, bei Rückbauverpflichtungen, bei Jubiläumsrückstellungen), so muss dieser auf den bis zum Bilanzstichtag erreichten Zuführungsstand herabgesetzt werden. Würde die in

Beispiel 2 genannte Rückstellung für eine Prüfung für den Zeitraum 2008 bis 2011 anfallen, so wären im Jahresabschluss 2009 5.000 € ausgewiesen; der BilMoG-Eröffnungsbilanzwert beliefe sich auf 4.766 €.

Beispiel 3: Abzinsung langfristiger Rückstellungen

Verbindlichkeitsrückstellung, bilanziert per 31.12.2009:	2.000.000 €
Kostensteigerungen sind nicht zu erwarten.	
Fälligkeit: 31.12.2029	
Abzinsung entsprechend der Zinstabelle der Deutschen Bundesbank gemäß § 253 Abs. 2 HGB:	5,38 %
Barwert der Verpflichtung zum 01.01.2010:	701.239 €
Barwert der Verpflichtung zum 31.12.2024:	1.539.001 €

Es bestehen zwei Möglichkeiten:

- a) Die Rückstellung kann beibehalten werden, dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass hier nur der zum 31.12.2024 abgezinste Wert angesetzt werden darf, da unter den vorliegenden Voraussetzungen bis zum 31.12.2024 nur eine Zuführung bis zur Höhe von 1.539.001 € möglich ist. Der Restbetrag von 460.999 € wäre erfolgswirksam auszubuchen (= außerordentlicher Ertrag).
- b) Die Rückstellung wird in der BilMoG-Eröffnungsbilanz mit 701.239 € ausgewiesen. Die Differenz zum bisherigen Ansatz von 2.000.000 € (= 1.298.761 €) kann entweder in voller Höhe den Gewinnrücklagen zugeführt werden; es ist allerdings auch möglich, 460.999 € erfolgswirksam aufzulösen und nur die Differenz zum Barwert per 31.12.2024 den Gewinnrücklagen zuzuordnen (= 837.762 €).³

Beispiel 4: Rückstellung für die Aufbewahrung von Patientenunterlagen (Zahlungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten)

Für die gesetzliche Verpflichtung zur Aufbewahrung von Patientenunterlagen über einen Zeitraum von 30 Jahren wurde bislang von jährlichen Kosten für das Archiv von 10.000 € (Kostenstand 2009) ausgegangen. Somit war eine Rückstellung von 155.000 € auszuweisen. Die künftigen Kosten für das Archiv in den Folgejahren betreffen nur mehr anteilig die Jahre 1980 bis 2009, da in jedem Folgejahr die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen für ein Jahr aus diesem Zeitraum entfällt. Für die Bewertung der Rückstellung ist von den einzelnen Zahlungszeitpunkten auszugehen.

³ vgl. Änderung des IDW RS HFA 28 vom 09.09.2010

Künftig wäre die Rückstellung wie folgt zu ermitteln, wobei eine durchschnittliche Steigerung von 2,0 % angenommen ist:

Jahr	Kosten €	Faktor	verringertes Wert €	Abzinsungs- satz %	abgezinster Wert €
2010	10.200	30/30	10.200	0,00	10.200
2011	10.404	29/30	10.057	3,97	9.304
2012	10.612	28/30	9.905	4,15	8.767
2013	10.824	27/30	9.742	4,31	8.229
usw.					
2024	13.459	16/30	7.178	5,25	<u>3.332</u>
Zwischensumme					95.516
usw.					
2038	17.758	2/30	1.184	5,35	261
2039	18.114	1/30	604	5,35	<u>126</u>
Summe					116.158

Es ergibt sich aufgrund der im Vergleich zum angenommenen Kostenanstieg höheren Abzinsungssätze eine niedrigere Rückstellung. Hinsichtlich der buchhalterischen Behandlung der Differenzen wird auf das Beispiel 3 verwiesen.

In diesem Beispiel errechnet sich dann unter Berücksichtigung der Zahlungsreihe 2025 bis 2039, jeweils abgezinst auf den Stichtag 31.12.2024, ein Rückstellungswert von 140.609 €.

Es besteht somit die Möglichkeit,

- die Rückstellung auf 116.158 € anzupassen und die Differenz von 38.842 € erfolgsneutral aufzulösen (Zuführung zu Gewinnrücklagen),
- die Rückstellung auf 116.158 € anzupassen, 24.451 € erfolgsneutral aufzulösen und 14.391 € erfolgswirksam aufzulösen,
- die Rückstellung in Höhe von 140.609 € auszuweisen und 14.391 € erfolgswirksam aufzulösen.

Beispiel 5: Pensionsrückstellungen

Bislang gebildete Pensionsrückstellung: 2.000.000 €

Rückstellung bewertet nach BilMoG: 2.600.000 €

Alternative 1: Zuführung (außerordentlicher Aufwand) von 600.000 € zum 01.01.2010

Alternative 2: Zuführung von mindestens 40.000 €/Jahr bis spätestens 31.12.2024

Wie bereits beschrieben, kann der Zuführungsbetrag (außerordentlicher Aufwand) entsprechend Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB auf maximal 15 Jahre verteilt werden.

Die laufende Veränderung der Pensionsrückstellung, die als Veränderung der Personalaufwendungen und als Zinsertrag bzw. -aufwand zu behandeln ist, ergibt sich aus der Differenz der Rückstellungsbewertung nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 HGB per 31.12.2010 und dem Wert von 2.600.000 €.

Beispiel 6: Saldierung von Rückstellungen für Altersverpflichtungen mit Vermögensgegenständen

Für einen leitenden Mitarbeiter wurde bislang eine Pensionsrückstellung von 200.000 € ausgewiesen. Zur Absicherung ist ein Vermögensgegenstand, z. B. eine Rückdeckungsversicherung, bilanziert mit einem Wert von 190.000 €.

In der BilMoG-Eröffnungsbilanz sind zunächst beide Werte zu saldieren. Im vorliegenden Beispiel ergibt sich ein verminderter Ausweis der Rückstellungen. Ein etwaiger höherer Wertansatz des Vermögensgegenstandes würde zu einem Ausweis des Bilanzpostens „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ führen.

Zur Bewertung des saldierten Betrages ist zunächst die Rückstellung zu betrachten. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass auch der Vermögensgegenstand, der gemäß § 246 Abs. 2 Satz 3 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist, im Vergleich zum Bilanzansatz am 31.12.2009 einen unterschiedlichen Wert aufweisen kann. Sofern auch nach Neubewertung insgesamt eine (saldierte) Rückstellung auszuweisen ist, ist für den Differenzbetrag dieser saldierten Rückstellung entsprechend Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB zu verfahren.

Erhöht sich die Rückstellung um 50.000 € auf 250.000 € und der Wert des Vermögensgegenstandes (Differenz zwischen Zeitwert und Buchwert) um 20.000 €, ist somit nur mehr eine Anpassung der mit dem Vermögensgegenstand verrechneten Rückstellung um 30.000 € geboten, die entweder einmalig zum 01.01.2010 gebucht oder maximal auf 15 Jahre verteilt werden kann.

Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für Absicherungen von Altersteilzeitverpflichtungen gemäß § 8 a AltTZG.

Abschließend wird noch ein Beispiel zur bilanziellen Behandlung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB a. F. dargestellt, die nach BilMoG nicht mehr gebildet werden dürfen.

Beispiel 7: Aufwandsrückstellung

Die Einrichtung hat zum 31.12.2009 zwei Großreparaturrückstellungen ausgewiesen für die Dachsanierung (seit 2005 wurden jährlich 100.000 € gebildet) sowie für eine Heizungserneuerung (erstmalige Bildung im Jahr 2009 mit 40.000 €). Die Einrichtung hat grundsätzlich die Wahl, die Rückstellungen aufzulösen oder beizubehalten (Art. 67 Abs. 3 EGHGB). Bei einer Auflösung müssen die Beträge den Gewinnrücklagen zugeführt werden; davon ausgenommen sind die im Jahr 2009 zugeführten Rückstellungen, die erfolgswirksam aufzulösen sind. Bei einer Beibehaltung bis zum Verbrauch oder einer Auflösung nach § 249 Abs. 3 HGB a. F. erfolgt die weitere Bewertung nach den Vorgaben des HGB a. F.

Das Wahlrecht muss nicht für alle Aufwandsrückstellungen gemeinsam ausgeübt werden, sondern ist sachverhaltsbezogen zu betrachten. Die Einrichtung kann demnach die Rückstellung für die Dachsanierung auflösen; dann sind 400.000 € den Gewinnrücklagen zuzuführen und der im Jahr 2009 zugeführte Anteil von 100.000 € erfolgswirksam als außerordentlicher Ertrag aufzulösen. Ungeachtet dessen besteht für die Heizungssanierung nur die Möglichkeit, die Rückstellung zu belassen oder sie erfolgswirksam aufzulösen, da diese Aufwandsrückstellung erst im Jahr 2009 in voller Höhe gebildet wurde; eine Zuführung zu den Gewinnrücklagen ist nicht zulässig.