

6.8. Schema des Jahresabschlusses : wichtige Änderungen im Anhang – Konvergenz mit IAS 24

Der Königliche Erlass vom 10. August 2009 (BS 24. August 2009) sieht im Wesentlichen eine Umsetzung einer jahresabschlussrechtlichen Bestimmung vor, nämlich die Überführung der Artikel der Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 in das belgische jahresabschlussrecht. Diese Europäische Richtlinie ändert die 4. Richtlinie (Jahresabschluss) und die 7. Richtlinie (konsolidierter Jahresabschluss) in einigen Punkten.

Bei dieser Umsetzung hat Belgien nicht die Möglichkeiten genutzt, die die erwähnte Richtlinie bietet, um eine Bewertung von Finanzinstrumenten zu gestatten oder vorzuschreiben, und zwar gemeinsam mit den damit zusammenhängenden Offenbarungspflichten entsprechend den internationalen jahresabschlussstandards. Der Königliche Erlass zur Ausführung des Gesellschaftsgesetzbuchs vom 30. Januar 2001 wurde deshalb in diesem Sinne angepasst. Sowohl im vollständigen als auch im verkürzten Modell des jahresabschlusses wurden zwei neue Rubriken hinzugefügt: "Art und Geschäftszweck außerbilanzieller Geschäfte" und "Transaktionen mit nahestehenden Parteien zu nicht marktüblichen Bedingungen". Wir setzen Ihnen die wichtigsten Änderungen im Anhang zum Jahresabschluss auseinander.

ÄNDERUNGEN BEZÜGLICH DER AUSSERBILANZIELLEN GESCHÄFTE

ERGÄNZUNG DES ANHANGS DER JAHRESBILANZ UM DIE NEUE AUFSTELLUNG "ART UND GESCHÄFTSZWECK AUSSERBILANZIELLER GESCHÄFTE". WARUM DIESE INFORMATION IN DEN ANHANG AUFNEHMEN?

Außerbilanzielle Geschäfte können für eine Gesellschaft Risiken und Vorteile mit sich bringen, die für eine Beurteilung der finanziellen Position der Gesellschaft wichtig sind, und - falls die Gesellschaft zu einer Gruppe gehört - für die finanzielle Position der Gruppe in ihrer Gesamtheit. Deshalb ist es wichtig, Dritte über außerbilanzielle Geschäfte zu informieren.

UM WELCHE GESCHÄFTE GEHT ES?

Außerbilanzielle Geschäfte können alle Transaktionen oder Vereinbarungen zwischen Gesellschaften und Einheiten sein (auch wenn sie keine Rechtspersönlichkeit haben) die nicht in die Bilanz aufgenommen wurden. Sie können mit Gründung oder Nutzung einer oder mehrerer für einen speziellen Zweck gegründeter Einheiten und Offshore-Aktivitäten zusammenhängen, mit denen unter anderem wirtschaftliche, juristische, steuerliche oder buchhalterische Zielsetzungen verfolgt werden sollen. Einige Beispiele: Risiko- und Gewinnverteilungsregelungen, Verpflichtungen, die sich aus einer Vereinbarung wie Schuldenfactoring ergeben, Kombinierte Verkauf- und Rückkaufvereinbarungen, Regelung in Bezug auf die Konsignation von Aktien oder Anteilen, Take-or-pay-Verträge, Verpfändete Aktiva, Operative Leasingverträge, Outsourcing.

WELCHE INFORMATIONEN MÜSSEN IN DIESE NEUE AUFSTELLUNG AUFGENOMMEN WERDEN?

Manche Gesellschaften mit einem vollständigen Schema müssen auch die finanziellen Folgen der außerbilanziellen Geschäfte erwähnen. Dabei handelt es sich um drei Kategorien von Gesellschaften:

- Börsennotierte Gesellschaften
- Gesellschaften, deren Wertpapiere zum Handel in einem multilateralen Handelssystem zugelassen sind (in unserem Land beispielsweise Alternex, Vrije Markt/Marché Libre, öffentliche Auktionen)
- Gesellschaften, die mehr als eines der Kriterien in Artikel 16 § 1 Abs. 1 des Gesellschaftsgesetzbuches überschreiten

ÄNDERUNGEN IN BEZUG AUF TRANSAKTIONEN MIT NAHESTEHENDEN PARTEIEN ZU NICHT MARKTÜBLICHEN BEDINGUNGEN

ERGÄNZUNG DES ANHANGS DER JAHRESBILANZ UM DIE NEUE AUFSTELLUNG "TRANSAKTIONEN MIT NAHESTEHENDEN PARTEIEN ZU NICHT MARKTÜBLICHEN BEDINGUNGEN"

Gesellschaften müssen künftig in ihrem Jahresabschluss über Transaktionen mit nahestehenden Parteien informieren, die zu nicht marktüblichen Bedingungen erfolgt sind und die einen gewissen Umfang haben ("die nicht mit angemessenem Abstand ausgeführt wurden").

WELCHE TRANSAKTIONEN SIND GEMEINT?

Hierbei sind Transaktionen mit Managern in einer Schlüsselposition sowie mit Ehegatten von Mitgliedern von Leitungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorganen gemeint.

ZU MARKTÜBLICHEN BEDINGUNGEN?

Der Begriff "zu marktüblichen Bedingungen" ist dem belgischen Recht nicht unbekannt. So finden wir im Gesellschaftsgesetzbuch im Zusammenhang mit gegensätzlichen Interessen dieselbe Erwähnung in Artikel 261 (PGmbH) sowie Artikel 523 und 524 (AG). Ihnen zufolge müssen nämlich Vereinbarungen oder Transaktionen, die nicht unter normalen Umständen stattfinden, gemeldet werden.

WESENTLICHKEITSPRINZIP

Die Bekanntmachung von Transaktionen von einer gewissen Bedeutung mit nahestehenden Parteien, die zu nicht marktüblichen Bedingungen erfolgen, kann den Nutzern des Jahresabschlusses helfen, um die finanzielle Position des Unternehmens (der Unternehmensgruppe) zu beurteilen. Die Feststellung, ob eine Transaktion von einer gewissen Bedeutung ist oder nicht, muss ebenfalls im Licht der Zielsetzung des betreffenden Erlasses gesehen werden, nämlich der Verbesserung der Politik der guten Unternehmensführung.

NAHESTEHENDE PARTEIEN KONVERGENZ MIT IAS 24

Für eine Umschreibung des Begriffs "nahestehende Partei" wird in der Richtlinie auf die internationalen Berichtsstandards IFRS/IAS verwiesen. Eine Partei ist laut IAS 24 & 9 mit einer Einheit verbunden, wenn:

- 1) die Partei direkt oder indirekt über eine oder mehrere Zwischenpersonen (i) Kontrolle über die Einheit ausübt, unter Kontrolle der Einheit steht oder gemeinsam mit der Einheit unter Kontrolle eines Dritten steht (darunter fallen Muttergesellschaften, Tochter- und Schwesterunternehmen; (ii) ein Interesse an einer Einheit hat, die der Partei einen bedeutsamen Einfluss über die Einheit verschafft oder (iii) gemeinschaftliche Kontrolle über die Einheit ausübt;
- 2) die Partei eine assoziierte Beteiligung einer Einheit ist;
- 3) die Partei ein joint Venture ist, an dem die Einheit beteiligt ist;
- 4) die Partei zu den Managern gehört, die Schlüsselpositionen in der Einheit oder ihrer Muttergesellschaft einnehmen.
- 5) die Partei eng mit einer natürlichen Person verwandt ist, auf die unter Punkt 1 oder 4 verwiesen wird;
- 6) die Partei eine Einheit ist, über die Kontrolle, gemeinsame Kontrolle oder beträchtlicher Einfluss ausgeübt wird, oder bei der ein bedeutendes, direktes oder indirektes Stimmrecht von natürlichen Personen ausgeübt wird, auf die unter Punkt 4 oder 5 verwiesen wird;
- 7) für die Partei eine Regelung über Vergütungen nach Ausscheiden aus der Einheit getroffen wurde oder aus einer anderen Einheit, die eine der Einheit nahestehende Partei ist.

Laut demselben Artikel von IAS 24 ist eine Transaktion zwischen nahestehenden Parteien eine Übertragung von Mitteln, Dienstleistungen oder Verpflichtungen zwischen verbundenen Parteien, ungeachtet dessen, ob hierfür ein Preis in Rechnung gestellt wird oder nicht. Der belgische Gesetzgeber will damit andeuten, dass der Verweis auf IAS 24 § 9 nur erfolgt, weil die Richtlinie ihn dazu verpflichtet. Der belgische Gesetzgeber wird den IAS/IFRS-Rahmen nicht in das belgische Einzelabschlussrecht einführen.

Zugleich fordert der belgische Gesetzgeber die Betriebsrevisoren auf, während ihren Prüfungen äußerst wachsam zu sein, sodass diese nicht bilanzierten Geschäfte bei den betreffenden Gesellschaften in die Anlagen zum Jahresabschluss aufgenommen werden.

WELCHE GESELLSCHAFTEN (MIT EINEM VOLLSTÄNDIGEN SCHEMA) MÜSSEN DIESE INFORMATIONEN IN IHREN JAHRESABSCHLUSS AUFNEHMEN?

Bei drei Kategorien von Gesellschaften, die einen Jahresabschluss entsprechend dem vollständigen Schema erstellen, sind nicht nur die Transaktionen zu erwähnen, die durch die Gesellschaft mit nahestehenden Parteien getätigt wurden, sondern auch der Betrag derartiger Transaktionen, die Art der Beziehung zur nahestehenden Partei sowie andere Informationen über die Transaktionen, die erforderlich sind, um Einblick in die finanzielle Position der Gesellschaft zu erhalten.

Aktiengesellschaften, die nicht zu den drei oben erwähnten Unternehmenskategorien gehören, können sich auf die Erwähnung der Transaktionen beschränken, die direkt oder indirekt zwischen der Gesellschaft und ihren wichtigsten Aktionären getätigt wurden, und der Transaktionen zwischen der Gesellschaft und den Mitgliedern ihrer Leitungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgane.

WELCHE INFORMATIONEN MÜSSEN IN DEN ANHANG AUFGENOMMEN WERDEN?

Es werden nur Transaktionen erwähnt, die eine gewisse Bedeutung haben und die nicht zu marktüblichen Bedingungen getätigt wurden.

Informationen über individuelle Transaktionen können zusammengefasst werden, es sei denn, getrennte Informationen sind erforderlich, um sich einen Einblick in die Folgen von Transaktionen mit nahestehenden Parteien für die finanzielle Position der Gesellschaft (Unternehmensgruppe) zu verschaffen.

Diese Information ist jedoch nicht bei Transaktionen erforderlich, die zwischen zwei oder mehr Unternehmen innerhalb derselben Gruppe getätigt wurden, wenn sich die Anteile dieser Unternehmen vollständig im Besitz der Gruppe befinden.

Nehmen wir zum Beispiel an, dass die Muttergesellschaft A jeweils 99 Prozent der Anteile an den Tochtergesellschaften X und Y besitzt. Y hält das übrige Prozent an X und X den übrigen Anteil an Y. In diesem Fall gehören X und Y vollständig zur Gruppe. Die Transaktionen von einer gewissen Bedeutung, die zwischen A, X und Y zu nicht marktüblichen Bedingungen erfolgen, müssen daher nicht in die neue erläuternde Auflistung im Anhang aufgenommen werden.

Dasselbe gilt, wenn beispielsweise die Muttergesellschaft A 100 Prozent der Anteile an Tochtergesellschaft X und 40 Prozent der Anteile an Unternehmen Y besitzt. X besitzt die übrigen 60 Prozent von Y. Auch in diesem Fall müssen die Transaktionen von einer gewissen Bedeutung, die zwischen A, X und Y zu nicht marktüblichen Bedingungen erfolgen, nicht in die neue erläuternde Auflistung im Anhang aufgenommen werden.

FINANZIELLE BEZIEHUNGEN MIT VERWALTERN, GESCHÄFTSFÜHRERN UND KOMMISSAREN
(BESTEHENDE AUFSTELLUNG XIX DES VOLLSTÄNDIGEN SCHEMAS DES JAHRESABSCHLUSSES)

In diese bestehende Aufstellung im Anhang zur Jahresbilanz gemäß vollständigem Schema wird ein neuer Punkt C aufgenommen, in dem eine belgische Gesellschaft, die selbst keine Tochtergesellschaft einer anderen belgischen Gesellschaft ist, die der gesetzlichen Prüfung ihres konsolidierten Jahresabschlusses unterliegt und die von der Konsolidierungspflicht freigestellt ist, trotzdem bestimmte Auskünfte zur Entlohnung des Kommissars und der dem Kommissar nahestehenden Personen geben muss.

INKRAFTTRETEN

Die Bestimmungen bezüglich der Ausweitung des Mindestinhalts der Anlage zum Jahresabschluss gelten für die Buchjahre, die nach dem 1. September 2008 begonnen haben (wie in der Europäischen Richtlinie vorgeschrieben). Die anderen oben erwähnten Änderungen sind am 3. September 2009 in Kraft getreten.

KRIS IGODT
kris.igodt@bdo.be
BDO Betriebsrevisoren
BDO-Rundschreiben Nr. 1 – 2010