

Leitfaden zur russischen Rechnungslegung

Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Rechtsanwälte
Unternehmensberater

Lesen Sie u. a. im Leitfaden:

Einführung

Organisatorisches

Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung

Jahresabschluss und Zwischenberichterstattung

Bilanzierung und Bewertung einzelner Bilanzposten

Zusammenfassung



Einführung

Im Zuge des Wandels von der Plan- zur Marktwirtschaft in den Neunziger Jahren musste die russische Rechnungslegung wie auch der gesamte rechtliche Rahmen von Beginn an neu entwickelt werden. Russland hat in dieser Hinsicht den Weg eingeschlagen, das Know-how anderer Länder mit entwickelten Rechtssystemen zu übernehmen. Als Vorlagen dienten Gesetze sowohl aus kontinentaleuropäischen als auch aus anglo-amerikanischen Rechtssystemen. Historisch gesehen ist dies nicht das erste Beispiel einer Übernahme westlichen Know-hows durch Russland, man muss nur an die Epoche von Peter dem Großen zurückdenken.

Im Bereich der Rechnungslegung wurde die Entscheidung getroffen, die Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS, damals IAS) zu übernehmen. Die einzelnen Regelungen über die Rechnungslegung sind im Gesetz über die Buchführung, sowie in den einzelnen Rechnungslegungsstandards (RLS bzw. PBU auf Russisch) enthalten. Die Internationalisierung der Rechnungslegung erfolgte allerdings zunächst nicht durch eine komplette Übernahme, sondern mittels eigener Lösungen. Die einzelnen Regelungen und Grundsätze der IFRS wurden in die russischen RLS eingearbeitet. Zugleich gilt seit 2009 eine

neue Regelung: die IFRS dürfen nun auch direkt auf einzelne Sachverhalte angewandt werden, falls diese Sachverhalte nicht bereits im geltenden russischen Recht geregelt sind.

Organisatorisches

Für die Organisation der Buchhaltung sowie die Einhaltung der Gesetze ist der Geschäftsführer persönlich verantwortlich. Zugleich kommt dem Hauptbuchhalter eine besondere Rolle im Unternehmen zu. Er ist per Gesetz unmittelbar dem Geschäftsführer unterstellt, haftet ebenfalls persönlich und ist für die Ausarbeitung der Bilanzierungsrichtlinien, die Buchführung, die Erstellung vollständiger und verlässlicher Abschlüsse sowie die Einhaltung aller Abgabefristen zuständig.

Die Buchführung kann sowohl im Hause durch einen fest angestellten Buchhalter bzw. eine Buchhaltungsabteilung gestaltet, als auch an eine spezialisierte Buchführungsgesellschaft oder auch einen Freiberufler ausgelagert werden. Die meisten Unternehmen setzen das Finanzbuchhaltungsprogramm 1C ein, das in Russland marktführend ist, wobei immer mehr Gesellschaften, insbesondere größere Unternehmen mit aus-

ländischen Investitionen, bestrebt sind, die Systeme ihrer Stammhäuser einzusetzen. Dabei sind allerdings oft umfangreiche Anpassungen an den russischen Rechtsrahmen notwendig.

Die russische Buchführung ist durch einen hohen Grad an Formalismus gekennzeichnet. Dies äußert sich sowohl in einer vergleichsweise hohen Anzahl an Buchungen per Geschäftsvorfall, als auch in der Vielzahl an Unterlagen, die einen Geschäftsvorfall belegen sollen.

Grundlage der Rechnungslegung ist ein vom Finanzministerium der RF herausgegebener Kontenplan. An diesen Kontenplan sind die meisten Unternehmen gebunden. Daneben wurden für spezielle Wirtschaftszweige, wie z. B. Banken und Versicherungen, eigene Kontenpläne entwickelt. Der Kontenplan legt die Kontenklassen und Unterkonten bzw. Konten fest. Während die Kontenklassen unverändert bleiben müssen, dürfen die Unterkonten von Unternehmen zwecks Analyse neu eingeführt, gruppiert, eliminiert und geändert werden.

Eine weitere Besonderheit besteht in der pro-fiskalischen Ausrichtung des russischen Abschlusses. Obwohl die Trennung des Handelsrechts vom (Gewinn-) Steuerrecht bereits seit 2002 offiziell vollzogen wurde, werden in der Praxis die Anforderungen des Steuerrechts in den handelsrechtlichen Abschluss integriert, hauptsächlich um die Handhabung der latenten Steuern zu vereinfachen. Bei vielen Unternehmen sind daher keine oder wenige Abweichungen zwischen der Handelsbilanz und den Angaben in der Gewinnsteuererklärung vorhanden. Da der Abschluss vor allem bei der Steuerbehörde einzureichen ist, wird dies zumindest seitens des Fiskus nicht weiter bemängelt.

Die Buchführung und die Abschlüsse sind in Rubel zu führen bzw. aufzustellen.

Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung

Die russischen Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung entsprechen im Wesentlichen den zugrunde liegenden Annahmen nach dem IFRS Framework sowie IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*. Dies sind u. a. Vermögensabgrenzung, Going Concern (Unternehmensfortführung), Darstellungsstetigkeit, Zeitnähe, Vorsichtsprinzip, Konsistenz, Wirtschaftlichkeitsprinzip (Abwägung von Kosten und Nutzen), Wesentlichkeit, Verlässlichkeit und Vollständigkeit, Neutralität und Vergleichbarkeit.

Zugleich ist zu berücksichtigen, dass nicht alle Prinzipien in der russischen Praxis so wie im Westen verstanden werden. Insbesondere betrifft dies das Prinzip der Periodenabgrenzung.

RLS 1/2008 *Rechnungslegungspolitik eines Unternehmens* enthält die nachfolgende Definition des Prinzips der Periodenabgrenzung, die so gut wie identisch mit der Definition im IFRS Framework ist (vgl. Punkt 22 IFRS Framework):

Die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen einer Organisation sind der Berichtsperiode zuzurechnen, in der sie auftreten, und zwar unabhängig davon, wann diesen Geschäftsvorfällen entsprechende Zahlungsmittel zu- bzw. abfließen.

Im IFRS ergibt sich aus dem Prinzip der Periodenabgrenzung die Pflicht zur Bildung einer ganzen Reihe von Rückstellungen, insbesondere der Rückstellung für ausstehende Rechnungen und der Rückstellung für die Wirtschaftsprüfung. In Russland werden Aufwendungen für ausstehende Rechnungen, dagegen, grundsätzlich nicht abgegrenzt, falls noch keine Belege vorliegen. Der entsprechende Aufwand wird erst dann gebucht, wenn alle Unterlagen über die erbrachte Leistung vorhanden sind: Vertrag, Protokoll über die Leistungserbringung bzw. Lieferschein, Rechnung sowie Faktura-Rechnung (USt-Rechnung).

Jahresabschluss und Zwischenberichterstattung

Die Bestandteile des russischen Jahresabschlusses (bis auf den Anhang und Bestätigungsvermerk) werden in der Praxis als Formblätter (im Russischen „Forma“) Nr. 1, 2, 3, 4, 5 und 6 bezeichnet. Es handelt sich um folgende Formblätter:

- Bilanz (Formblatt Nr. 1)
- Gewinn- und Verlustrechnung (Formblatt Nr. 2)
- Anlagen zur Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung (Eigenkapitalspiegel, Kapitalflussrechnung sowie weitere Zusatzinformationen und Erläuterungen wie Anlagespiegel, Information zu Forschungs-, Entwicklungs- und Technologieaufwendungen, Finanzanlagen, Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel, Aufstellung der Aufwendungen, Bericht über die Verwendung von staatlichen Beihilfen, Formblätter Nr. 3 bis 6)

Des Weiteren besteht der russische Jahresabschluss aus:

- dem Anhang
- dem Bestätigungsvermerk eines in Russland attestierten Wirtschaftsprüfers (soweit eine Prüfungspflicht besteht).

Neben dem Jahresabschluss gehören, laut Gesetz über die Buchführung, auch monatliche und vierteljährliche Zwischenabschlüsse zur Berichterstattung, wobei in der Praxis nur Quartalsabschlüsse erstellt werden. Zwischenabschlüsse werden auf kumulativer Basis erstellt und bestehen lediglich aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Auch die Quartalsabschlüsse sind bei der Steuerbehörde einzureichen.

Für die Erstellung des Abschlusses sind längere Fristen vorgesehen. Der Jahresabschluss wird erst neunzig Tage nach dem Stichtag beim Finanzamt eingereicht. Während dieser drei Monate sollten alle zum Stichtag noch fehlenden Unterlagen eingetroffen sein. Der ganze Prozess der Jahresabschlusserstellung ist sowohl im eigenen Unternehmen, als auch bei Kunden und Lieferanten auf diese längeren Fristen ausgerichtet. Eine für viele westliche Investoren notwendige Umstellung auf kürzere Fristen ist meistens mit einem großen organisatorischen Aufwand und Druck, sowie mit der Akzeptanz handelsrechtlicher Mittel, wie der Rückstellungen für ausstehende Rechnungen im russischen Abschluss, verbunden.

Neben dem Abschluss, sowie den Steuererklärungen, sind Unternehmen zur Berichterstattung an das Staatliche Komitee für Statistik, sowie an Sozialversicherungsfonds verpflichtet.

Bilanzierung und Bewertung einzelner Bilanzposten

Im Weiteren wird auf einzelne wesentliche Bilanzposten eines russischen Abschlusses eingegangen.

Immaterielle Vermögenswerte

Für die Aktivierung eines immateriellen Vermögenswertes ist folgendes ausschlaggebend:

- durch den immateriellen Vermögenswert fließt dem Unternehmen künftig wirtschaftlicher Nutzen zu. Insbesondere kann er für die Herstellung von Gütern und Dienstleistungen, für Verwaltungszwecke oder für die Tätigkeit einer nichtgewerblichen Organisation benutzt werden;
- ein Unternehmen hat das Recht, sich künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus dem immateriellen Vermögenswert zu verschaffen, und kann den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen beschränken (Beherrschung). Das Recht auf den immateriellen Vermögenswert basiert auf ordnungsgemäß ausgefertigten Dokumenten, welche die Immaterialgüterrechte des Unternehmens bestätigen: Patente, Zertifikate, Patentkaufverträge usw.
- ein immaterieller Vermögenswert kann abgegrenzt werden;
- ein immaterieller Vermögenswert muss über einen längeren Zeitraum, in der Regel über mehr als 12 Monate hinweg, benutzt werden;
- ein immaterieller Vermögenswert ist nicht für den Weiterverkauf bestimmt;
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswertes können verlässlich bewertet werden;
- ein immaterieller Vermögenswert ist nicht-monetär und nicht-dinglich.

Unter der Voraussetzung, dass obige Kriterien erfüllt sind, zählen zu den immateriellen Vermögenswerten bspw. Kunst-, Wissenschafts-

sowie literarische Werke, urheberrechtlich geschützte Computerprogramme (vgl. unten erworbene Lizenzen für die Nutzung von Computerprogrammen etc.), Patente, Waren- und Dienstleistungszeichen, Züchtungsergebnisse, Know-how, Goodwill.

Organisatorische Vorgründungsaufwendungen zählten bis Ende 2007 zu den immateriellen Vermögenswerten, falls bereits bei der Gründung in den Gründungsunterlagen als Einlage Stamm- oder Grundkapital vorgesehen waren.

Nicht zu den immateriellen Vermögenswerten zählen Lizenzen für Geschäftstätigkeiten (z. B. Baulizenz). Lizenzen für die Nutzung von Computerprogrammen, Datenbanken, Warenzeichen, an denen das Unternehmen, gemäß einem Lizenzvertrag, ein erworbenes Nutzungsrecht hat, werden beim Lizenznehmer auf einem außerbilanziellen Konto (ein zu Kontroll- und Informationszwecken außerhalb der Bilanz geführtes Konto) informativ gezeigt. Jährliche Lizenzzahlungen werden im Aufwand der laufenden Periode erfasst. Falls einmalige Zahlungen für mehrere Berichtsperioden geleistet werden, werden diese als Aufwendungen zukünftiger Perioden (positiver Rechnungsabgrenzungsposten) erfasst. Der zur Nutzung überlassene immaterielle Vermögenswert (Warenzeichen, Computerprogramme, Datenbanken etc.) bleibt beim Lizenzgeber in der Bilanz.

Immaterielle Vermögenswerte sind mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen. Dazu gehören alle direkt zurechenbaren Aufwendungen, die dazu dienen, den Vermögenswert in den Zustand seiner geplanten Nutzung zu versetzen. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen nicht aktiviert werden.

Gewerbliche Unternehmen dürfen eine Neubewertung zum Jahresanfang vornehmen. Diese Neubewertung soll zum Marktwert erfolgen, ist daher regulär und nur möglich, falls es einen aktiven Markt für immaterielle Vermögenswerte gibt (z. B. Software). Des Weiteren dürfen immaterielle Vermögenswerte Abwertungstests nach IFRS-Regelungen unterzogen werden (Wahlrecht).

Immaterielle Vermögenswerte gewerblicher Organisationen mit einer festlegbaren Nutzungsdauer sind planmäßig über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Grundsätzlich wird von den meisten Unternehmen die lineare Abschreibungsmethode gewählt. Darüber hinaus sind noch die degressive (auf den Restbuchwert bzw. den Marktwert bei Neubewertung) und verbrauchsabhängige Abschreibungsmethoden zulässig.

Die Festlegung der Nutzungsdauer erfolgt anhand der Laufzeit eines Rechtstitels. Dabei darf die Nutzungsdauer die Laufzeit dieses Rechtstitels nicht überschreiten. Das Unternehmen kann

selbst über den Zufluss des wirtschaftlichen Nutzens und somit über die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes entscheiden und diese in seiner Bilanzierungsrichtlinie festlegen. Falls die wirtschaftliche Nutzungsdauer nicht bestimmt werden kann, wird angenommen, dass der immaterielle Vermögenswert eine unbestimmt lange Nutzungsdauer hat. Vermögenswerte mit unbestimmt langer Nutzungsdauer unterliegen keiner Abschreibung für Abnutzung.

Der positive Firmenwert wird innerhalb von 20 Jahren linear abgeschrieben, es sei denn, die Existenzersparung einer Organisation ist kürzer. Der negative Firmenwert wird einmalig als sonstiger Ertrag erfasst.

Sachanlagen

Zu Sachanlagen zählen Gebäude, Maschinen, technische Anlagen und sonstige Sachanlagen, Nutz- und Zuchtvieh, mehrjährige Anpflanzungen, innerbetriebliche Straßen und Wege und sonstige ähnliche Anlagen. Grundstücke und Naturnutzungsobjekte, Mietereinbauten, Investitionen in die durchgreifende Verbesserung von Grund und Boden sind ebenfalls Sachanlagen.

Aktivierungspflichtig sind Vermögensgegenstände, die gleichzeitig folgenden Kriterien entsprechen:

- ein Unternehmen besitzt den Vermögensgegenstand zur Herstellung bzw. zur Lieferung von Gütern, Arbeiten und Dienstleistungen bzw. zu Verwaltungszwecken oder zur Vermietung an Dritte;
- der Vermögensgegenstand wird über längere Zeit genutzt, d. h., länger als 12 Monate bzw. über den Produktionszyklus des Unternehmens, falls der Produktionszyklus ebenfalls länger als 12 Monate andauert;
- das Unternehmen beabsichtigt nicht, den Vermögensgegenstand zu veräußern;
- dem Unternehmen kann ein mit dem Vermögensgegenstand verbundener wirtschaftlicher Nutzen (Einkommen) zufließen.

Grundsätzlich werden aktivierungsfähige Sachanlagen zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Entstehen dem Unternehmen für eine Sachanlage, die bereits aktiviert worden ist, in Folge eines Ausbaus, einer Nachrüstung, einer Rekonstruktion, Modernisierung o. ä. weitere Ausgaben, dann sind sie als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Dies darf allerdings nur dann erfolgen, wenn die Maßnahmen zur Verbesserung der Funktionseigenschaften der Sachanlagen (Nutzungsdauer, Kapazität, Qualität u. ä.) geführt haben. Instandhaltungs- und Renovierungsaufwendungen sind periodengerecht als Aufwand zu erfassen.

Für gewerbliche Organisationen ist es möglich, eine Neubewertung zum Jahresanfang vorzunehmen. Diese Methode entspricht der alternativ zulässigen Methode in IAS 16.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Sachanlage können in Folge einer Teilliquidation oder Neubewertung geändert werden. Die russische Rechnungslegung kennt keine Abwertungstests der Sachanlagen im Sinne der IFRS.

Abnutzbare Sachanlagen sind von gewerblichen Organisationen über ihre Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Restwerte (Liquidationswerte) im Sinne der IFRS sind in der russischen Rechnungslegung nicht vorgesehen. Die Nutzungsdauer wird vom Unternehmen selbständig bei der Aktivierung der Sachanlage anhand folgender Kriterien festgelegt:

- voraussichtliche Nutzungsdauer der Sachanlage im Zusammenhang mit ihrer Produktivität und Kapazität;
- voraussichtliche Abnutzung, abhängig von der Betriebsart (Schichtanzahl), Umweltbedingungen, Reparaturplan;
- rechtliche oder sonstige Nutzungseinschränkungen (z. B. Mietdauer).

Meistens wird die Nutzungsdauer, allerdings, anhand eines steuerlich verbindlichen Klassenverzeichnisses der Sachanlagen der Regierung der RF festgelegt.

Es sind insgesamt vier Abschreibungsmethoden vorgesehen, wobei meist die lineare Methode gewählt wird.

- linear auf der Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten;
- degressiv auf den Restbuchwert; der Abschreibungssatz wird anhand der Nutzungsdauer und eines Koeffizienten berechnet, der durch das Unternehmen selbständig festgelegt wird, aber höchstens drei betragen darf;
- Sum of the Digits auf der Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten;
- leistungsabhängig auf der Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Die der Abschreibung zugrunde liegende Abschreibungsmethode einer Sachanlage darf innerhalb der Nutzungsdauer der Sachanlage normalerweise nicht geändert werden. Die Nutzungsdauer einer Sachanlage darf nur infolge eines Ausbaus, eines Nachrüstens, einer Rekonstruktion oder einer Modernisierung erhöht werden.

Handelsrechtlich (sowie steuerrechtlich) gehören Sachanlagen im Wert von höchstens 20.000 Rubel zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG). Handelsrechtlich kann das Unternehmen dabei eine geringere Wertgrenze setzen. Ein Mindestbetrag ist nicht vorgesehen. Es gibt zwei Varianten der Bilanzierung von GWG. Sie können im Rahmen der Sachanlagen aktiviert und entsprechend ihrer Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Alternativ dürfen sie zuerst als Vorräte

bilanziert und in der gleichen Berichtsperiode im Aufwand erfasst werden. Für die Vermögensbesteuerung ist die zweite Variante aus der Sicht des Steuerzahlers sicherlich attraktiver, da nur Sachanlagen (mit Ausnahmen) mit der Vermögenssteuer zu besteuern sind.

Finanzanlagen

Zu den Finanzinvestitionen zählen:

- staatliche und kommunale Wertpapiere;
- Wertpapiere anderer Unternehmen, unter anderem Forderungspapiere, die das Datum und den Rückzahlungspreis festlegen (Anleihen, Wechsel);
- Einlagen ins Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften, unter anderem ins Grund- oder Stammkapital von Tochterunternehmen und verbundenen Unternehmen;
- an andere Unternehmen gewährte Darlehen;
- Depositen bei Banken;
- Forderungen, die im Laufe einer Forderungsabtretung erworben worden sind usw.

Die Ansatzkriterien für die Finanzinvestitionen sind wie folgt:

- Vorhandensein entsprechender Dokumentationen der Existenz der Rechte an den Finanzinvestitionen, sowie am Zufluss von Finanzmitteln oder anderer Vermögenswerte aus diesen Rechten.
- Übergang der finanziellen Gefahren in Bezug auf die Finanzinvestitionen auf das Unternehmen (Risiko der Preisänderung, Insolvenz des Schuldners, Liquiditätsrisiko usw.).
- Wahrscheinlichkeit, dass dem Unternehmen ein mit den Finanzinvestitionen verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen in Form von Zinsen, Dividenden, sowie Wertzuwächsen zufließen wird.

Zu den Anschaffungskosten der entgeltlich erworbenen Finanzanlagen gehören alle direkt zurechenbaren Aufwendungen.

Bei Finanzanlagen wird zwischen solchen, deren Marktwert ermittelt werden kann, und solchen, deren Marktwert nicht ermittelt werden kann, unterschieden.

Marktgängige Finanzanlagen müssen zu ihrem Marktwert Neubewertet werden. Die Neubewertung erfolgt monatlich oder quartalsweise, je nachdem, was in der Bilanzierungsrichtlinie des Unternehmens vorgesehen ist. Die entstehenden Differenzen sind erfolgswirksam und werden als sonstige Erträge oder sonstige Aufwendungen erfasst. Finanzanlagen, deren Marktwert nicht ermittelt werden kann, werden weiterhin zu ihren Anschaffungskosten geführt.

Beim Abgang einer Finanzanlage ist wieder die Marktgängigkeit das entscheidende Kriterium. Der Abgang, sowie der

Restbuchwert zum Stichtag einer Finanzanlage, deren Marktwert sich ermitteln lässt, werden zu dem zuletzt ermittelten Marktwert bewertet. Der Abgang, sowie der Restbuchwert zum Stichtag einer Finanzanlage, deren Marktwert nicht ermittelt werden kann, wird zu tatsächlichen Anschaffungskosten jeder Einheit, zu Durchschnittssätzen oder mit Hilfe des Verbrauchsfolgeverfahrens FIFO bewertet. Dabei dürfen einige Finanzanlagen wie Einlagen ins Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften (bis auf Aktiengesellschaften), an andere Unternehmen gewährte Darlehen, Depositen bei Banken, sowie Forderungen, die im Laufe einer Forderungsabtretung erworben worden sind, nur mit ihren tatsächlichen Anschaffungskosten bewertet werden.

Abzuwerten sind nichtmarktgängige Finanzanlagen, bei denen der Zufluss zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens unter den bisherigen Erwartungen liegt. Dazu gehören Einlagen ins Stammkapital eines anderen Unternehmens (Aktien an Aktiengesellschaften sind davon nicht betroffen), an andere Unternehmen gewährte Darlehen, Depositen bei Banken, Forderungen, die im Laufe einer Forderungsabtretung erworben worden sind, usw.

Falls die Abwertungsprüfung ergibt, dass eine Abwertung vorliegt, ist eine Wertberichtigung der Finanzanlage vorzunehmen.

Vorräte

Zu den Vorräten gehören Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, fertige Erzeugnisse und Handelswaren.

Vorräte müssen nach russischem Recht unabhängig von ihrem Wert erst aktiviert werden. Erst danach sind sie im Aufwand zu erfassen, auch wenn die Anschaffung und der ggf. anteilige Verbrauch zugleich erfolgen (bspw. Treibstoffe).

Vorräte werden grundsätzlich mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet (Vollkostenbewertung). Diese Kosten verstehen sich ohne Umsatzsteuer oder andere abziehbare Steuern. Eine Neu- oder Folgebewertung ist grundsätzlich nicht zulässig.

Als Bewertungsvereinfachungen sind die Standardkostenmethode, das Verbrauchsfolgeverfahren FIFO, sowie die Durchschnittsmethode zulässig. Einzelhändler dürfen die retrograde Kostenermittlung anwenden. Bei dieser Methode wird zur Kostenermittlung eine prozentuale Bruttogewinnspanne in Abzug gebracht.

Vorräte, die obsolet sind oder ihre Eigenschaften teilweise oder vollständig verloren haben, bzw. deren Marktwert sich verringert hat, müssen wertberichtigt werden. Diese Wertberichtigung wird zum Jahresende in Höhe der Differenz zwischen den historischen Werten und den Marktwerten der Vorräte erfolgs-

wirksam gebildet, falls die historischen Werte höher als die Marktwerte sind.

Unfertige Erzeugnisse werden unter Vorräten in der Bilanz ausgewiesen und mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Gesammelt werden diese auf einem dem Grunde nach bilanziellen Konto 20 bzw. 23 und 29, das Herstellungskosten der Haupttätigkeit bzw. der Hilfs- oder Nebentätigkeit genannt wird.

Aufwendungen zukünftiger Perioden (im IFRS als ein separater aktiver Rechnungsabgrenzungsposten bekannt) gehören ebenfalls zu den Vorräten.

Forderungen und Verbindlichkeiten

Der Ausweis der Schuldner und Gläubiger erfolgt in der Höhe, die sich summarisch aus der Buchhaltung ergibt. Die Richtigkeit der Buchhaltungseinträge ist durch Saldenbestätigungen zu überprüfen.

Unternehmen können eine ergebniswirksame (ggf. steuerlich abzugsfähige) Wertberichtigung der zweifelhaften Forderungen vornehmen. Die Beträge solcher Wertberichtigungen werden von den Forderungsbeträgen in der Bilanz abgezogen. Die Forderungen sind somit in der Bilanz netto auszuweisen.

Zweifelhafte Forderungen sind Außenstände des Unternehmens, die in der vertraglich vorgesehenen Frist nicht ausgeglichen wurden und nicht mit einer entsprechenden Garantie versehen sind.

Die Wertberichtigung wird auf der Grundlage der Ergebnisse einer Inventur der Außenstände des Unternehmens gebildet. Die Höhe der Wertberichtigung wird getrennt für jede zweifelhafte Forderung in Abhängigkeit von der finanziellen Lage des Schuldners und der Einschätzung der Möglichkeit der teilweisen oder vollständigen Begleichung der Schuld bestimmt. Es sind daher nur Einzelwertberichtigungen möglich. Pauschalwertberichtigungen sind im russischen Recht nicht zulässig.

Bis zum Ende der nachfolgenden Berichtsperiode nicht in Anspruch genommene Wertberichtigungen sind vollständig aufzulösen. Im Anschluss daran erfolgt dann ggf. eine erneute Wertberichtigung.

Verjährte Forderungen und andere Forderungen, die uneinbringlich sind, werden auf Grundlage einer schriftlichen Anordnung des Geschäftsführers abgeschrieben. Die allgemeine Verjährungsfrist beträgt drei Jahre. Als uneinbringliche Forderungen gelten neben den verjährten Forderungen solche, die gegenüber einem insolventen Schuldner bestehen.

Die Forderung muss nach ihrer Abschreibung fünf Jahre lang außerhalb der Bilanz auf dem dafür vorgesehenen außerbilanziellen Konto ausgewiesen werden. In diesem Zeitraum ist die Information für einen möglichen Einzug im Falle der Veränderung der Vermögenslage des Schuldners nachzuhalten.

Eine Verbindlichkeit, bei der Verjährung eingetreten ist, ist ebenfalls einzeln auszubuchen. Die Ausbuchung ist ergebniswirksam im Rahmen der sonstigen (steuerpflichtigen) Erträge zu erfassen. Die Ausbuchung erfolgt auf Grundlage der Ergebnisse einer Inventur, einer schriftlichen Begründung sowie einer Anordnung des Geschäftsführers.

Eigenkapital

Das Eigenkapital besteht aus dem Grund- oder Stammkapital, dem Zusatzkapital (Kapitalrücklage), den Gewinnrücklagen sowie dem Bilanzgewinn/-verlust.

Bei den Gewinnrücklagen handelt es sich um gesetzliche, sowie satzungsmäßige Rücklagen für die Deckung von Verlusten der Gesellschaft, die Tilgung von Verbindlichkeiten, sowie den Rückkauf eigener Aktien. Aktiengesellschaften sind, beispielsweise verpflichtet, eine Rücklage in Höhe von mindestens 5 % des Grundkapitals zu bilden. Diese Rücklage wird durch jährliche Zuführungen von mindestens 5 % des Jahresüberschusses nach Steuern gebildet, bis die durch die Satzung festgelegte Höhe der Rücklage erreicht ist.

Im Rahmen der Kapitalrücklage werden die Neubewertungsrücklagen, die bei der Neubewertung von Sachanlagen entstehen, sowie ein Agio aus dem Verkaufswert der Aktien bei der Gründung oder bei der Erhöhung des Grundkapitals einer Aktiengesellschaft und dem Nominalwert der Aktien ausgewiesen. Ein solches Agio kann ebenfalls aus einer Kursdifferenz entstehen.

Die Gesellschaften sind verpflichtet, ab der Erstellung des zweiten Jahresabschlusses nach Gründung mindestens ein Eigenkapital in Höhe des Stamm- oder Grundkapitals auszuweisen (Kapitalerhaltungsvorschrift). Falls dies am Ende des zweiten und jedes weiteren Geschäftsjahres nicht der Falls ist, muss das Stamm- oder Grundkapital herabgesetzt werden.

Sinkt das Eigenkapital unter das gesetzlich vorgeschriebene Minimum, unterliegt die Gesellschaft einer behördlichen Zwangsliquidation. Das gesetzlich vorgeschriebene Minimum für russische Gesellschaften mit beschränkter Haftung (die GmbH oder die OOO auf Russisch), sowie Aktiengesellschaften geschlossenen Typs beträgt 10.000 Rubel, für Aktiengesellschaften offenen Typs 100.000 Rubel.

Zur Vermeidung der Folgen der Unterkapitalisierung wird i.d.R. ein Zuschuss gewährt. Dieser Zuschuss ist bei der

Tochtergesellschaft als unentgeltliche Zuwendung erfolgswirksam im Rahmen der sonstigen (ggf. nicht steuerbaren, falls der Anteil der ausländischen Muttergesellschaft am Stamm- oder Grundkapital einer russischen Tochtergesellschaft mehr als 50 % beträgt) Erträge zu erfassen und bewirkt so mittelbar, über das Periodenergebnis, eine Erhöhung des Eigenkapitals. Der Zuschuss ist nicht als Finanzinvestition in das Kapital der russischen Tochtergesellschaft anzusehen und daher bei der ausländischen Muttergesellschaft als Aufwand zu erfassen.

Alternativ kann unter Beachtung von rechtlichen Formerfordernissen auch eine sonstige Einlage in das Vermögen einer russischen GmbH (OOO) erfolgen, die unter der Kapitalrücklage auszuweisen ist. Eine solche Einlage ist eine Finanzinvestition in das Kapital der russischen Tochtergesellschaft.

Rückstellungen

Die rechtliche Basis für die Bildung von Rückstellungen existiert sowohl aufgrund des Prinzips der Periodenabgrenzung, als auch in den entsprechenden Rechnungslegungsstandards. In der russischen Rechnungslegungspraxis ist es trotzdem keinesfalls die Regel, Rückstellungen zu passivieren, die nach IFRS oder nach HBG ansatzpflichtig sind.

Der russische Bilanzierende sucht eine klare Anweisung in den russischen Rechnungslegungsstandards, bestenfalls in Form einer konkreten Erwähnung der Rückstellung. Er ist weniger geneigt, ein Prinzip der Rechnungslegung (bspw. das Prinzip der Periodenabgrenzung) auf einen konkreten Fall (z. B. ausstehende Rechnungen bzw. Wirtschaftsprüfungsaufwendungen) anzuwenden.

Der Unwille des Bilanzierenden, eine Rückstellung zu passivieren, wird zusätzlich durch die oftmalige steuerliche Nichtabzugsfähigkeit verstärkt. Es kommt damit oft zu Differenzen zwischen der Handelsbilanz und den Angaben in der Gewinnsteuererklärung und daraus resultierenden latenten Steueransprüchen, deren Buchung und Weiterverfolgung einen zusätzlichen buchhalterischen Aufwand bedeutet.

Es besteht eine Passivierungspflicht für einige Eventualverbindlichkeiten, die aus nachfolgend aufgelisteten Erfolgsunsicherheiten resultieren, wobei diese Aufzählung nicht abschließend ist:

- Gerichtsverfahren, in denen die Gesellschaft entweder als Kläger oder als Beklagter auftritt und die zum Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen sind;
- zum Stichtag noch nicht geklärte Streitigkeiten mit der Steuerbehörde bezüglich der Zahlung von Steuern und Abgaben;
- noch vor dem Bilanzstichtag ausgestellte Garantien, Bürgschaften und weitere Sicherheiten für Verbindlichkeiten Dritter, deren Fälligkeiten noch nicht eingetreten sind;

- vor dem Bilanzstichtag diskontierte Wechsel, deren Zahlungsziel nach dem Stichtag liegt;
- Handlungen Dritter, die vor dem Ende des Geschäftsjahres getätigt wurden, im Ergebnis derer die Gesellschaft eine Kompensation erhalten soll, über deren Höhe vor dem Bilanzstichtag noch ein Gerichtsverfahren geführt wird;
- Garantieverpflichtungen der Gesellschaft aus im Geschäftsjahr verkauften Waren, erbrachten Arbeiten und Dienstleistungen;
- Umweltschutzverpflichtungen;
- Verkauf oder Stilllegung eines Geschäftszweiges, Schließung einer Abteilung oder Umzug in ein anderes Gebiet.

Des Weiteren besteht ein Passivierungswahlrecht für folgende Rückstellungen:

- Urlaubsrückstellungen;
- Rückstellungen für jährliche Prämien nach Dienstalter;
- Rückstellungen für jährliche Erfolgsprämien;
- Rückstellungen für Instandhaltungen des Anlagevermögens;
- Rückstellungen für Vorbereitungsaufwendungen, die bei einer Saisonproduktion anfallen;
- Rückstellungen für bevorstehende Rekultivierungsaufwendungen, sowie für weitere Umweltschutzmaßnahmen;
- Rückstellungen für bevorstehende Renovierungsaufwendungen von Mietgegenständen (beim Vermieter);
- Rückstellungen für Garantieforderungen (vgl. oben als Passivierungspflicht) und
- Rückstellungen für weitere Aufwendungen und weitere gesetzlich bzw. vom Finanzministerium vorgesehene Ziele.

Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass auch unter den russischen Vorschriften ein effektives und aussagefähiges Rechnungswesen aufgebaut werden kann.

Dies setzt in erster Linie allerdings ein Umdenken bei den russischen Mitarbeitern voraus und muss einhergehen mit einem tieferen Verständnis der ausländischen Adressaten der Rechnungslegung für die vorhandenen, oft formalen, aber aufwändigen Besonderheiten, denen sich der russische Bilanzierende nicht entziehen kann.

Ausführliche Informationen zum Thema russische Rechnungslegung können im Buch „**Rechnungslegung in Russland**“ Ionova/Scholz (April 2008) ISBN 978-3-8349-0701-1 nachgeschlagen werden.

Kontakte

für weitere Informationen:

André Scholz -

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Managing Partner Russland/GUS

Rödl & Partner in Moskau
Tel.: +7 (495) 933 51 20
E-Mail: andre.scholz@roedl.pro



Tatiana Ionova -

Wirtschaftsprüferin

Rödl & Partner in Moskau
Tel.: +7 (495) 933 51 20
E-Mail: tatiana.ionova@roedl.ru



Büros in Russland

Rödl & Partner Moskau

Business Center LeFort
Elektrosawodskaja 27, Haus 2
107023 Moskau

Tel.: +7 (495) 933 51 20
Fax: +7 (495) 933 51 21

Website: www.roedl.com/ru
E-Mail: moskau@roedl.ru

Rödl & Partner St. Petersburg

Linija 14, Haus 7
Wasiljewskij Ostrow
199034 St.Petersburg

Tel.: +7 (812) 320 66 93
Fax: +7 (812) 320 66 95

Website: www.roedl.com/ru
E-Mail: stpetersburg@roedl.ru

Stand: Mai 2010

Wirtschaftsprüfer ■ Steuerberater ■ Rechtsanwälte Unternehmensberater

Bosnien-Herzegowina ■ Brasilien ■ Bulgarien ■ Deutschland ■ Estland ■ Frankreich ■ Großbritannien ■ Hong Kong ■ Indien
Indonesien ■ Italien ■ Kasachstan ■ Kroatien ■ Lettland ■ Litauen ■ Moldawien ■ Österreich ■ Polen ■ Rumänien ■ Russische
Föderation ■ Schweden ■ Schweiz ■ Singapur ■ Slowakische Republik ■ Slowenien ■ Spanien ■ Südafrika ■ Thailand
Tschechische Republik ■ Türkei ■ Ukraine ■ Ungarn ■ USA ■ Vereinigte Arabische Emirate ■ Vietnam ■ VR China ■ Weißrussland