

Auszug aus dem Ergebnisbericht Online

über die 1. Sitzung des Energiefachausschusses (EFA)
am 22. März 2017, im IDW, Düsseldorf

[...]

4. Bilanzielle Behandlung des Regulierungskontos nach der Änderung der ARegV

Mit Schreiben vom 22.12.2009 hat das IDW gegenüber der BNetzA zur bilanziellen Behandlung des Regulierungskontos nach § 5 ARegV Stellung genommen. Danach stellen auf dem Regulierungskonto gebuchte negative Beträge (weil bspw. der Netzbetreiber im abgelaufenen Kalenderjahr mehr Erlöse erzielt hat, als er hätte erzielen dürfen) Verpflichtungen zur künftigen Entgeltabsenkung dar („Mehrerlöse“). Diese sind grundsätzlich passivierungspflichtig und führen zu einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Handelsbilanz (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Die auf dem Regulierungskonto gebuchten positiven Beträge stellen dagegen einen künftigen Anspruch des Netzbetreibers auf Abrechnung höherer Netzentgelte gegen alle künftigen Netzkunden dar („Mindererlöse“). Der Netzbetreiber hat keine Ansprüche gegen seine Netzkunden aus Geschäften der Vergangenheit, da die in dem Preisblatt veröffentlichten, geforderten Netzentgelte vollständig im Rahmen des Leistungsaustausches entrichtet und damit Leistung und Gegenleistung erbracht wurden. Diese künftigen Ansprüche des Netzbetreibers haben zwar ihre wirtschaftliche Ursache in der Vergangenheit, werden jedoch erst durch die künftigen Durchleitungsleistungen des Netzbetreibers realisiert. Aufgrund des Realisationsprinzips scheidet somit der Ansatz eines Aktivpostens aus künftigen, zum jeweiligen Abschlussstichtag nicht realisierten Ansprüchen aus.

Die Verpflichtungen zur künftigen Entgeltabsenkung sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB grundsätzlich in vollem Umfang zu passivieren. Bestehen gleichzeitig (aus anderen Kalenderjahren resultierende) künftige, noch nicht eigenständig aktivierbare Ansprüche des Netzbetreibers auf Abrechnung höherer Netzentgelte gegen alle künftigen Netzkunden, sind diese rückstellungsmindernd zu berücksichtigen, weil das Ausmaß der wirtschaftlichen Belastung aus der Verpflichtung, künftig die Netznutzung zu geringeren Entgelten anzubieten, verringert wird und die Rückstellung nach § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB insoweit aufzulösen ist bzw. gar nicht erst gebildet werden braucht (vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen (IDW RS HFA 34)* (Stand: 03.06.2015), Tz. 8). Aufgrund des einheitlichen Abrechnungsrahmens der auf dem Regulierungskonto gebuchten positiven und negativen Beträge stehen diese im Hinblick auf die künftige Bestimmung der Erlösobergrenze in einem verbindlichen

Zusammenhang, sodass die Nettobilanzierung sachgerecht erscheint (*IDW RS HFA 34*), Tz. 30, analog).

Nach der bisherigen Regelung des § 5 Abs. 4 ARegV a.F. wurde am Ende der jeweiligen Regulierungsperiode von der zuständigen Regulierungsbehörde der Saldo des Regulierungskontos ermittelt und durch gleichmäßige Zu- und Abschläge auf die Erlösobergrenze im Laufe der nächsten Regulierungsperiode ausgeglichen. Nunmehr wird der Saldo des Regulierungskontos nach § 5 Abs. 3 ARegV n.F. jährlich ermittelt und annuitätisch über die drei dem Jahr der Ermittlung folgenden Kalenderjahre durch Zu- und Abschläge auf die Erlösobergrenze verteilt. Mit dieser Regelung kehrt der Gesetzgeber im Ergebnis zum Prinzip der periodenübergreifenden Saldierung zurück. In diesem Zusammenhang stellen sich zwei Fragen:

- Bilanzielle Abbildung des Übergangs auf die neue Regelung

Nach der Übergangsregelung des § 34 Abs. 4 ARegV ist der zum 31.12.2016 ermittelte Saldo des Regulierungskontos annuitätisch auf die Jahre bis zum Ende der dritten Regulierungsperiode durch Zu- und Abschläge auf die Erlösobergrenze zu verteilen (Strom bis zum Jahr 2023, Gas bis zum Jahr 2022). Somit ist zum 31.12.2016 der Saldo der Zu- und Abschläge auf die Erlösobergrenze für die noch nicht ausgeglichenen Kalenderjahre der Vergangenheit (einschließlich der Verzinsung) zu ermitteln, unabhängig davon, in welcher Regulierungsperiode die Zu- und Abschläge nach der bisherigen Regelung auszugleichen gewesen wären. Ergibt sich insgesamt ein Saldo, der zu einer Minderung der künftigen Erlösobergrenze führt, ist dieser im Jahresabschluss zum 31.12.2016 zurückzustellen.

- Fortschreibung des Regulierungskontos

Nach der bisherigen Regelung war die Saldierung von Verpflichtungen zur Entgeltabsenkung (Abschläge) mit entgelterhöhenden gegenläufigen Sachverhalten (Zuschläge) geboten, sofern die Gutbringung bzw. Verrechnung die gleiche Regulierungsperiode betraf. Anhand von Beispielen erörtert der EFA die künftige bilanzielle Abbildung des Regulierungskontos. Nach Auffassung des EFA sind nunmehr die Zu- und Abschläge auf die Erlösobergrenze saldiert zu betrachten, die das gleiche Ausgleichsjahr betreffen. Diese Jahresscheibenbetrachtung sei anhand der folgenden vereinfachten Beispiele – u.a. ohne Verzinsung – dargestellt:

Beispiel 1:

Basisjahr	Mehrerlös (-) / Mindererlös (+)	Abschläge (+) / Zuschläge (-) auf die Erlösobergrenze im jeweiligen Ausgleichsjahr								RSt
		2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	
2017	-120			40	40	40				
2018	90				-30	-30	-30			
2019	-120					40	40	40		
2020	-120						40	40	40	
Ermittlung der Rückstellung zum 31.12.2017										
2017			0	40	40	40	0	0	0	
Σ sofern Abschläge > Zuschläg			0	40	40	40	0	0	0	120
Ermittlung der Rückstellung zum 31.12.2018										
2017				40	40	40	0	0	0	
2018				0	-30	-30	-30	0	0	
Σ sofern Abschläge > Zuschläg				40	10	10	0	0	0	60
Ermittlung der Rückstellung zum 31.12.2019										
2017					40	40	0	0	0	
2018					-30	-30	-30	0	0	
2019					0	40	40	40	0	
Σ sofern Abschläge > Zuschläg					10	50	10	40	0	110
Ermittlung der Rückstellung zum 31.12.2020										
2017						40	0	0	0	
2018						-30	-30	0	0	
2019						40	40	40	0	
2020						0	40	40	40	
Σ sofern Abschläge > Zuschläg						50	50	80	40	220

Beispiel 2:

Basisjahr	Mehrerlös (-) / Mindererlös (+)	Abschläge (+) / Zuschläge (-) auf die Erlösobergrenze im jeweiligen Ausgleichsjahr								RSt
		2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	
2017	90			-30	-30	-30				
2018	90				-30	-30	-30			
2019	-120					40	40	40		
2020	-120						40	40	40	
Ermittlung der Rückstellung zum 31.12.2017										
2017			0	-30	-30	-30	0	0	0	
Σ sofern Abschläge > Zuschläg			0	0	0	0	0	0	0	0
Ermittlung der Rückstellung zum 31.12.2018										
2017				-30	-30	-30	0	0	0	
2018				0	-30	-30	-30	0	0	
Σ sofern Abschläge > Zuschläg				0	0	0	0	0	0	0
Ermittlung der Rückstellung zum 31.12.2019										
2017					-30	-30	0	0	0	
2018					-30	-30	-30	0	0	
2019					0	40	40	40	0	
Σ sofern Abschläge > Zuschläg					0	0	10	40	0	50
Ermittlung der Rückstellung zum 31.12.2020										
2017						-30	0	0	0	
2018						-30	-30	0	0	
2019						40	40	40	0	
2020						0	40	40	40	
Σ sofern Abschläge > Zuschläg						0	50	80	40	170

Da hierauf in den Zahlenbeispielen nicht gesondert eingegangen wird, ist der Vollständigkeit halber zu erwähnen, dass bei der „Jahresscheibenbetrachtung“ ab 2017 auch jene Zu- und Abschläge Berücksichtigung finden, die aus dem Entstehungszeitraum bis 31.12.2016 resultieren.