



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	01. HGB-FA / 07.02.2012 / 14:30 – 16:00 Uhr
TOP:	07 – Arbeitsprogramm HGB-FA
Thema:	Diskussion und ggf. Festlegung des künftigen Arbeitsprogramms des HGB-FA
Papier:	01_07a_Arbeitsprogramm

Vorbemerkung

- 1 Gemäß § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB hat das Bundesministerium der Justiz (BMJ) den DRSC e.V. (DRSC) bzw. dessen Gremien (hier: den HGB-Fachausschuss (HGB-FA)) mit der „Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung“ beauftragt. Weitere diesbezügliche Einzelheiten können dem auf der Internetseite des DRSC zugänglichen Standardisierungsvertrag vom 2. Dezember 2011 entnommen werden. Vor diesem Hintergrund und gemäß der für die FAe des DRSC vorgesehenen Geschäftsordnung beabsichtigt der HGB-FA die Zusammenstellung und Verabschiedung eines konkreten Arbeitsprogramms. Im Rahmen dieser Sitzung ist vorgesehen, eine erste Diskussion zu dem Thema zu führen.
- 2 Der Zweck dieser Sitzungsunterlage ist, erste Überlegungen und Betrachtungen zur Aufnahme möglicher Projekte in das Arbeitsprogramm zur Verfügung zu stellen und eine entsprechende Diskussion durch die FA-Mitglieder zu stimulieren. Klarstellend ist darauf hinzuweisen, dass sich mögliche Projekte zur Aufnahme in das Arbeitsprogramm nicht auf die Ausführungen in dieser Sitzungsunterlage beschränken (sollen), sondern dass insbesondere auch solche Projektvorschläge Berücksichtigung finden sollen, die von den Mitgliedern des HGB-FA in die Diskussion eingebracht werden.
- 3 Bevor Überlegungen und Betrachtungen zu konkreten Projektvorschlägen angestellt werden, soll eingangs die verfahrenstechnische Vorgehensweise zur Festlegung des Arbeitsprogramms beleuchtet werden. In diesem Kontext gilt es zu diskutieren, ob und ggf. inwiefern die interessierte Öffentlichkeit in die Festlegung des Arbeitsprogramms



einbezogen werden soll.

4 Daran anschließend werden im Rahmen dieser Sitzungsunterlage einzelne Aspekte und Projektvorschläge ausgeführt, die bei der inhaltlichen Bestimmung des Arbeitsprogramms gewürdigt bzw. berücksichtigt werden sollten:

- kurze zusammenfassende Betrachtung der im Rahmen von **TOP 4** (BilMoG – erste Erfahrungen (Studie BDI / E&Y / DHBW)) und **TOP 6** (IDW-Verlautbarungen – Überblick) für die Festlegung des Arbeitsprogramms gewonnenen Erkenntnisse,
- Durchsicht des Bestands der vom Deutschen Standardisierungsrat (DSR) erarbeiteten Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRSs) hinsichtlich notwendiger Anpassungen und / oder Erweiterungen,
- Überprüfung der Notwendigkeit zur Erarbeitung von DRSs zu den Themen bzw. Standards, die im Zuge der Bekanntmachung des BilMoG aufgehoben wurden,
- Identifizierung von Themen, zu denen neue DRSs erarbeitet werden könnten (einschließlich der Schließung möglicher „Regelungslücken“), und
- absehbare Aufträge seitens des BMJ zu dessen Beratung hinsichtlich Gesetzesvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften (siehe § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB).

Unterstützend sollen zu einigen der oben genannten Aspekte die Ergebnisse einer kursorischen Durchsicht eines aktuellen handelsrechtlichen Kommentars sowie die selektive Durchsicht des jüngeren Fachschrifttums hinsichtlich möglicher Projekte in die Betrachtungen einbezogen werden. Abschließend ist ergänzend auf einige weitere in diesem Zusammenhang zu diskutierende Aspekte einzugehen.

5 Es ist weiterhin vorgesehen, im Rahmen dieser Sitzungsunterlage auch auf die folgenden beiden Fragen einzugehen:

- Sollen die vom HGB-FA entwickelten Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung ausschließlich als DRSs verlautbart werden?
- Wie beabsichtigt der HGB-FA den Begriff der „Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung“ in Bezug auf
 - (1) die Ausstrahlungswirkung auf den Jahresabschluss und
 - (2) mögliche Weiterentwicklungen auch über gesetzliche Anforderungen hinaus anzuwenden bzw. auszulegen?

6 Keine Berücksichtigung im Rahmen dieser Sitzungsunterlagen finden die DRSs zur (Konzern-) Lageberichterstattung i.w.S. (d.h. DRSs 5, 5-10, 5-20 und 15). Hinsichtlich



dieser Standards wird auf die Sitzungsunterlagen zu **TOP 3** verwiesen.

- 7 Dies berücksichtigend ist die Sitzungsunterlage im Weiteren wie folgt strukturiert:

Struktur dieser Sitzungsunterlage

- A** Zur Einbeziehung der interessierten Öffentlichkeit
 - B** Betrachtungen zur Gestaltung des Arbeitsprogramms
 - B1** Diskussionsergebnisse gem. TOP 4 und TOP 6
 - B2** Anpassung bzw. Erweiterung bestehender DRSS
 - B3** Ersetzung jüngst aufgehobener DRSS
 - B4** Erarbeitung neuer DRSS
 - B5** Beratung des BMJ
 - B6** Cursorische Durchsicht eines aktuellen HGB-Kommentars
 - C** Zu Verlautbarungsformen und zur Reichweite des gesetzlichen Auftrags
 - D** Zusammenfassung der Ergebnisse und Vorschlag zum weiteren Vorgehen
- Anlage 1** Liste derzeit gültiger Deutscher Rechnungslegungs Standards (DRSS)
 - Anlage 2** Jüngst aufgehobene DRSS und zur Notwendigkeit von deren Ersetzung
 - Anlage 3** Mögliche Themen zur Entwicklung neuer DRSS
 - Anlage 4** Cursorische Durchsicht eines aktuellen Bilanzkommentars
 - Anlage 5** Verlautbarungsarten des RIC

A Zur Einbeziehung der interessierten Öffentlichkeit

- 8 Die Inhalte seines Arbeitsprogramms kann der HGB-FA einerseits autonom und ohne Konsultation außenstehender Dritter festlegen (die vorgesehene Geschäftsordnung für die FAe macht hierzu keine Vorgaben; gem. § 4 (1) des Standardisierungsvertrags ist hinsichtlich der „Themenauswahl“ eine Informationspflicht gegenüber der Öffentlichkeit vorgesehen). Andererseits könnte der FA jedoch auch in Erwägung ziehen, bei der Festlegung seines Arbeitsprogramms – zumindest für mittel- bis langfristig in Angriff zu nehmende Projekte – aktiv die interessierte Öffentlichkeit einzubinden.
- 9 Eine solche Vorgehensweise, in deren Rahmen die interessierte Öffentlichkeit (d.h. Abschlussersteller und -prüfer, Finanzanalysten u.a.) intensiv in einen analogen Entscheidungsfindungsprozess einbezogen wurde, hat sich bei der Vorbereitung zur Überarbeitung der Standards zur (Konzern-) Lageberichterstattung bewährt. Im Jahr 2008 hatte sich der DSR darauf verständigt, vor die inhaltliche Überarbeitung der betreffenden DRSS (d.h. DRS 5, 15 und 15a) eine Erhebung bei den Erstellern, Prüfern, Analysten und auch bei der DPR u.a. über ihre Erfahrungen mit den entsprechenden DRSS durchführen zu lassen. Auf Basis der Ergebnisse der von einem Hochschullehrer



durchgeführten Erhebung entschied der DSR bzgl. welcher Inhalte die betreffenden DRSs überarbeitet werden sollten (vgl. hierzu Kajüter et al., DB 9/2010, S. 457 ff.).

10 Im Vorfeld der Festlegung seines Arbeitsprogramms wird dem HGB-FA an dieser Stelle eine solche Vorgehensweise insbesondere unter Berücksichtigung der Ausführungen in der Präambel zur Satzung des DRSC empfohlen, in der Präambel heißt es:

„Die Gründung des Vereins erfolgt mit dem Ziel,

- die Fortentwicklung der Rechnungslegung ... unter Beteiligung der fachlich interessierten Öffentlichkeit, insbesondere der an der Rechnungslegung Beteiligten zu fördern“.

11 Zum Zweck der Einbeziehung der interessierten Öffentlichkeit zur Festlegung des mittel- bis langfristigen Arbeitsprogramms des HGB-FA können u.a. die beiden folgenden Wege besprochen werden:

- a) Veröffentlichung eines Aufrufs zur Einreichung von Vorschlägen bzw. Stellungnahmen auf der DRSC-Internetseite („Konsultation zum Arbeitsprogramm des HGB-FA“) mit anschließender Auswertung durch die Mitarbeiter des DRSC, oder
- b) Beauftragung Externer mit der Durchführung einer diesbezüglichen Erhebung bzw. einer empirischen Studie.

In beiden Fällen ist in Erwägung zu ziehen, ein vorläufig vom HGB-FA verabschiedetes Arbeitsprogramm vorzulegen und entsprechend kommentieren zu lassen. Im Rahmen der abschließenden Festlegung des Arbeitsprogramms sind im Fall a) eingegangene Stellungnahmen und im Fall b) die Ergebnisse der Studie seitens des FA entsprechend zu berücksichtigen. In beiden Fällen erfolgt jedoch die letztendliche Festlegung des Arbeitsprogramms durch die Mitglieder des HGB-FA.

12 Aufgrund der positiven Erfahrungen, die der DRSC mit der Erhebung zur Überarbeitung der Standards zur (Konzern-) Lageberichterstattung gemacht hat, und unter Berücksichtigung DRSC-interner Ressourcenverfügbarkeit wird eine Beauftragung externer Dritter zur Durchführung einer solchen Erhebung empfohlen.

13 Im Rahmen einer solchen Vorgehensweise ist zu davon auszugehen, dass

- die Konkretisierung des Gegenstands und des Umfangs der Studie in der nächsten Sitzung mit dem FA im April 2012 abgestimmt werden könnte,
- anschließend die Beauftragung an die externe Stelle erfolgen könnte,
- von ca. 6-9 Monaten für die Erhebung und deren Auswertung auszugehen ist,



- demnach voraussichtlich frühestens zum Spätherbst des Jahres Ergebnisse vorliegen, auf deren Basis das Arbeitsprogramm abschließend festgelegt werden kann.
- In diesem Zusammenhang ist weiter darauf hinzuweisen, dass sich der HGB-FA voraussichtlich bis zum August / September des Jahres vornehmlich mit den Nacharbeiten zu E-DRS 27 befassen müssen.

14 Schließlich ist in Erwägung zu ziehen, die Erhebung nicht nur auf das Thema des Arbeitsprogramms (d.h. Nennung konkreter zu adressierender Konzernrechnungslegungsthemen) zu beschränken, sondern ggf. auch darüber hinausgehende Hinweise und Einschätzungen von der interessierten Öffentlichkeit zu erbitten. Beispielhaft seien in diesem Zusammenhang genannt:

- Beurteilung und Einschätzung der derzeit gültigen DRSs (z.B. bzgl. Detaillierungsgrad, Verständlichkeit, Praktikabilität, Verwendung von Anwendungsbeispielen bzw. -leitlinien, Differenzierung nach Unternehmensgröße und -branche) einschließlich Verbesserungsvorschläge,
- Bedarf nach Verlautbarungen des HGB-FA über die DRSs hinaus (für den Fall, dass solcher Bedarf gesehen wird: wie sollten solche Verlautbarungen gestaltet sein?).

Frage 1:

- a) Befürworten Sie hinsichtlich der Festlegung des Arbeitsprogramms die Einbeziehung der interessierten Öffentlichkeit?
- b) Falls ja: Schließen Sie sich der Empfehlung zur Durchführung einer entsprechenden empirischen Studie an?
- c) Falls ja – wie bevorzugen Sie konkret vorzugehen und was soll im Einzelnen Gegenstand der Erhebung sein?

B Betrachtungen zur Gestaltung des Arbeitsprogramms

- 15 Die folgenden Ausführungen im Rahmen der **Kapitel B1 - B6** sind in jedem Fall dann relevant und in der Sitzung zu diskutieren, wenn sich der HGB-FA gegen eine Einbeziehung der interessierten Öffentlichkeit entscheidet.
- 16 Auch für den Fall, dass sich der HGB-FA für eine Einbeziehung der interessierten Öffentlichkeit ausspricht, sind die Inhalte der genannten Kapitel im Einzelnen zu besprechen, wenn ein vom HGB-FA vorläufig ausgearbeitetes Arbeitsprogramm im Rahmen der Erhebung zur Diskussion gestellt werden soll.



B1 Diskussionsergebnisse gem. TOP 4 und TOP 6

- 17 Es wird vorgeschlagen, zu Beginn der Diskussion die Ergebnisse der Erörterungen zu den beiden TOP 4 und 6 insoweit noch einmal kurz zusammenzufassen, wie sie im Hinblick auf das künftige Arbeitsprogramm des HGB-FA von Relevanz sein können.

Frage 2:

Sind im Rahmen der TOP 4 und 6 Themen identifiziert worden, die bei der Festlegung des Arbeitsprogramms Berücksichtigung finden sollten?

B2 Anpassung bzw. Erweiterung bestehender DRSs

- 18 Vor dem Hintergrund der beabsichtigten Festlegung des Arbeitsprogramms erscheint es aus systematischer Sicht im Rahmen eines ersten Schritts naheliegend, den Bestand der zurzeit gültigen DRSs kritisch hinsichtlich notwendiger Anpassungen und / oder Erweiterungen durchzusehen.
- 19 In der **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage sind die einzelnen, derzeit gültigen DRSs mit kurzen erläuternden Hinweisen zusammengestellt. Zu jedem dieser Standards werden auch einige kommentierende Anmerkungen zur etwaigen Notwendigkeit von Anpassungen und / oder Erweiterungen und ein erster Vorschlag in Bezug auf die Arbeitsprogrammdiskussion zur Verfügung gestellt. Die kommentierenden Anmerkungen erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit und sind als vorläufige und subjektive Einschätzungen zu verstehen, die sich vornehmlich auf übergeordnete, den Standard in seiner Gesamtheit betreffende Aspekte beziehen. Nur ausnahmsweise wird auch auf einzelne Detailvorschriften abgestellt. Diese vorläufigen Ergebnisse sind in der Tabelle auf der folgenden Seite zusammenfassend dargestellt.
- 20 Bereits an dieser Stelle und im Vorgriff auf das Kapitel **B6** bzw. die **Anlage 4** zu dieser Sitzungsunterlage ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei den Ergebnissen der kurssrischen Durchsicht eines aktuellen HGB-Kommentars teilweise um konkrete Hinweise zur Klarstellung, Änderung oder Überarbeitung der DRSs handelt. Insofern empfiehlt sich gegebenenfalls die parallele Durchsicht beider Anlagen 1 und 4, bevor eine abschließende Beurteilung der Notwendigkeit zur Anpassung und / oder Erweiterung einzelner DRS vorgenommen wird.



21 Zusammenfassung der in **Anlage 1** im Detail dargestellten Einschätzungen zu ggf. notwendigem Änderungsbedarf bestehender DRSs:

DRS	Kurztitel	dringender Änderungsbedarf	Erläuterung
2	Kapitalflussrechnung (KFR)	nein	Es bestehen neben einzelnen Vorschlägen zur Klarstellung und zur weiteren Angleichung an IAS 7 keine Anpassungsnotwendigkeiten.
2-10	KFR – KI		
2-20	KFR – Versicherungen		
3	Segmentberichterstattung (SB)	nein	Es bestehen neben einzelnen Vorschlägen zur Klarstellung und zur weiteren Angleichung an IFRS 8 keine Anpassungsnotwendigkeiten; vor einer mögl. Anpassung an IFRS 8 sollte zunächst der Ausgang des vom IASB derzeit betriebenen <i>post implementation reviews</i> abgewartet werden.
3-10	SB – KI		
3-20	SB – Versicherungen		
4	Unternehmenserwerbe	möglich	Hinweise im HGB-Kommentar deuten Überarbeitungsbedarf an; im Übrigen ist in Erwägung zu ziehen, diesen Standard inhaltlich weiter zu detaillieren.
7	EK und Gesamtergebnis	möglich	Hinweise im HGB-Kommentar deuten die mögliche Notwendigkeit zur Überarbeitung und Klarstellung an.
8	Assoziierte Unternehmen	nein	Für diese beiden – seit mehr als 10 Jahren bestehenden – Standards ist allerdings eine „Generalüberholung“ in Erwägung zu ziehen.
9	Gemeinschaftsunternehmen	nein	
13	Stetigkeit und Fehlerberichtigung	nein	Eine bereinigende strukturelle Abstimmung mit den konkurrierend wirkenden Regelungen des IDW RS HFA 6 ist langfristig gleichwohl wünschenswert.
16	Zwischenberichterstattung	nein	Hat in Bezug auf HGB-Konzernabschlüsse praktisch keine Relevanz.
17	Organvergütungen	nein	Dieser Standard hat eine überwiegende Bedeutung für kapitalmarkt-orientierte Konzerne.
18 **	Latente Steuern	nein	Hinsichtlich dieser DRSs wird aufgrund vergleichsweise kurz zurückliegenden Bekanntmachungsdaten derzeit eine Überarbeitung / Änderung noch nicht für sinnvoll erachtet.
19 **	Konzernrechnungslegungspflicht und Konsolidierungskreis		

** Es ist darauf hinzuweisen, dass insbesondere in Bezug auf einzelne Ausführungen in diesen Standards im Fachschrifttum vereinzelte und in sehr wenigen Fällen materiell gewichtige Kritik vorgebracht wird. Darüber hinaus besteht nach unserem Kenntnisstand insbesondere zu DRS 19.37-61 bzw. zu § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB (zu Zweckgesellschaften) seitens der Ersteller weitergehender Klarstellungs- und Erläuterungsbedarf (z.B. in der Form von Anwendungsleitlinien und konkreten Beispieldarstellungen).

Gleichwohl soll zunächst an dem Grundsatz festgehalten werden, hinsichtlich dieser Standards erst dann Änderungen in Erwägung zu ziehen, wenn Erfahrungsberichte zu deren Anwendung für zumindest zwei oder drei Geschäftsjahre vorliegen.



- 22 Bei Betrachtung der einzelnen DRSs könnte wie oben dargestellt differenziert für die einzelnen Standards vorgegangen werden, so dass ggf. die DRSs 4 und 7 zu überarbeiten wären und dies im Arbeitsprogramm entsprechend zu berücksichtigen ist.
- 23 Da allerdings (1) die in der obigen Tabelle dargestellten Analyseergebnisse auf einer nicht ins Detail gehenden Untersuchung basieren, für die auch nur wenig Zeit zur Verfügung stand, (2) die Standards teilweise seit über 10 Jahren bestehen und (3) materielle Auswirkungen des BilMoG auf die Regelungsinhalte der einzelnen Standards und die Kompatibilität der Regelungen mit den gesetzlichen Vorschriften nach BilMoG bisher noch nicht mit dem gebotenen zeitlichen Abstand zur Verabschiedung des BilMoG in systematischer Form und ins Detail gehend untersucht wurden, wird hier der Vorschlag unterbreitet, alle bestehenden Standards (exkl. der DRSs 16-19) einer Untersuchung wie zu (3) angesprochen zu unterziehen und sich daraus ergebenden Anpassungsbedarf im Rahmen eines DRÄS¹ 6 umzusetzen („Generalüberholung“). Hierbei ist aber zu vermeiden, dass Standards innerhalb eines vergleichsweise kurzen Zeitraums mehrmals angepasst werden (müssen) – beispielhaft sei hier auf DRS 8 verwiesen, der nach einer Anpassung aufgrund einer solchen Generalüberholung voraussichtlich kurze Zeit später nochmals geändert werden müsste, um die derzeit erwarteten Änderungen an der 4. und der 7. EU-Richtlinie mit Auswirkungen auf § 312 HGB (d.h. Wechsel von der Buchwertmethode zur Kapitalanteilmethode) entsprechend zu berücksichtigen.

Frage 3:

Schließen Sie sich dem Vorschlag an, die bestehenden Standards (exkl. DRSs 16-19) einer Art „Generalüberholung“ zu unterziehen?

B3 Ersetzung jüngst aufgehobener DRSs

- 24 Mit Verkündung des BilMoG und den neuen gesetzlichen Anforderungen zu Beziehungen zu nahe stehenden Personen sowie zur Währungsumrechnung erübrigten sich aus der Sicht des DSR die dazu ergangenen Standards, so dass die folgenden beiden DRSs durch DRÄS 4 entsprechend aufgehoben wurden:
- DRS 11 – *Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen* und
 - DRS 14 – *Währungsumrechnung*.

¹ DRÄS = Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard. Es handelt sich bei dieser Art Standards um Sammeländerungsverlautbarungen, durch die i.d.R. inhaltliche Anpassungen an mehreren DRSs vorgenommen werden.



Weiterhin hätte die konzeptionelle Änderung der Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände (Aktivierungswahlrecht gem. § 248 Abs. 2 HGB) eine umfassende Überarbeitung des DRS 12 – *Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens* notwendig gemacht, so dass er im Zuge des BilMoG (DRÄS 4) aufgehoben wurde.

- 25 In der **Anlage 2** zu dieser Sitzungsunterlage wird auf die drei aufgehobenen DRSs kurz eingegangen und die Notwendigkeit zur Adressierung der jeweiligen Themen im Rahmen neu zu erarbeitender Standards analysiert. Die Analyseergebnisse können wie folgt zusammengefasst werden:

Thema	Bedarf für Erarbeitung eines DRS	Erläuterung
Beziehungen zu nahe stehenden Personen	nein	- Die Adressierung einer Anhangangabe (§ 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB) durch einen DRS erscheint nicht gerechtfertigt; - die Entwicklung eines über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehenden Standards zur Berichterstattung über <i>related parties</i> wird als nicht im Einklang mit dem Auftrag des DRSC angesehen.
Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens	nein	Es handelt sich nicht um ein konzernspezifisches Rechnungslegungsthema.
Währungsumrechnung im Konzern	ja	Offene und zu adressierende Fragen hinsichtlich der konkreten Anwendung des § 308a HGB deuten darauf hin, dass die Erarbeitung eines Standards ausreichend gerechtfertigt sein könnte.

- 26 Auf Basis dieser Einschätzung wird dem HGB-FA – vorbehaltlich der oben diskutierten empirischen Studie – vorgeschlagen, die Erarbeitung eines neuen Standards zur Währungsumrechnung für die Aufnahme in sein Arbeitsprogramm in Erwägung zu ziehen.

Frage 4:

Vorbehaltlich der oben diskutierten empirischen Studie – schließen Sie sich dem Vorschlag an, einen neuen Standard zur Währungsumrechnung im Konzern zu erarbeiten?

B4 Erarbeitung neuer DRSs

- 27 In der **Anlage 3** zu dieser Sitzungsunterlage werden mögliche Themen für die Erarbeitung neuer Standards aufgelistet. Aufgrund subjektiver Einschätzung und zunächst oh-



ne weitergehende Begründungen wird den folgenden drei Themen eine vergleichsweise hohe Relevanz für die Adressierung im Rahmen eines DRS attestiert (jeweils „vorläufige Arbeitstitel“; absteigende Präferenz):

- Ent- bzw. End- und Übergangskonsolidierungen / Änderungen bestehender Beteiligungsverhältnisse,
- Einheitlichkeit der Abschlussinhalte: Ansatz, Bewertung, Ausweis (§§ 297 f. HGB),
- Einheitlichkeit der Abschlussstichtage (§ 299 HGB).

Frage 5:

- a) Halten Sie es – vorbehaltlich der oben diskutierten empirischen Studie – für sinnvoll, eines der bzw. mittelfristig eventuell auch alle drei oben genannten Themen im Rahmen von DRSs zu adressieren?
- b) Welche Themen würden Sie ggf. alternativ präferieren?

B5 Beratung des BMJ

- 28 Gemäß § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB fällt den FAe des DRSC auch die Beratung des BMJ bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften zu. Derzeit sind dem DRSC keine solchen Gesetzgebungsvorhaben größeren Ausmaßes bekannt.
- 29 Konkrete Maßnahmen aufgrund des EU-Vorschlags für eine neue Rechnungslegungsrichtlinie (die 4. und die 7. EU-Richtlinie ersetzend) sind für die nahe Zukunft nicht zu erwarten – in dem EU-Vorschlag ist eine Umsetzung durch die Mitgliedstaaten bis zum 1. Juli 2014 vorgesehen. Mögliche Aktivitäten auf nationaler Ebene könnten sich hinsichtlich des Vorschlags der Kommission zur Einräumung eines Wahlrechts für die Mitgliedstaaten ergeben, Kleinstunternehmen (Micro-Unternehmen) aus der 4. EU-Richtlinie „ganz herauszunehmen“. Auch sind mögliche Aktivitäten in Bezug auf das Thema CSR (*Corporate Social Responsibility*) – Reporting zu beachten, da die Kommission beabsichtigt, auf EU-Ebene weitere Elemente in die Finanzberichterstattung zu integrieren.
- 30 Weiterhin ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass gemäß Satzung des DRSC der HGB-FA für die Zusammenarbeit mit der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) zuständig ist, soweit die Rechnungslegung nicht-kapitalmarkt-orientierter Unternehmen betroffen ist.



- 31 Hinsichtlich der Festlegung des Arbeitsprogramms sind die Beratung des BMJ und die Zusammenarbeit mit EFRAG entsprechend zu berücksichtigen.

Frage 6:

Haben Sie Anmerkungen oder Fragen zu den oben zur Verfügung gestellten Hinweisen?

B6 Kursorische Durchsicht eines aktuellen HGB-Kommentars

- 32 Zur Identifizierung ggf. dringlich zu adressierender Konzernrechnungslegungsfragen wurde ein aktueller Bilanzkommentar (hier: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., München 2012 mit Stand der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur vom 1. Oktober 2011) durchgesehen. Konkret sind in der **Anlage 4** zu dieser Sitzungsunterlage Hinweise aufgrund der Durchsicht der Kommentierungen zu den §§ 290 bis 312 HGB wie folgt zusammengestellt:
- unterschiedliche in der Fachliteratur vertretene Auffassungen zu einzelnen Sachfragen, und
 - Sachfragen, zu denen sich bisher keine einheitliche bzw. herrschende Meinung gebildet hat.

Frage 7:

Ergibt sich aus der **Anlage 4** zu dieser Sitzungsunterlage aus Ihrer Sicht zu einem Thema dringender Handlungsbedarf für den HGB-FA?

C Zu Verlautbarungsformen und zur Reichweite des gesetzlichen Auftrags

- 33 Bisher hat sich das DRSC bzw. der DSR zu Fragen der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung im Sinne des § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB schriftlich ausschließlich in der Form von DRSs geäußert. In diesem Zusammenhang wird jedoch immer wieder die Diskussion geführt, ob auch andere Verlautbarungsformen zum Einsatz kommen sollten, um z.B. auf dringende Konzernrechnungslegungsfragen schneller reagieren zu können bzw. insgesamt über ein flexibleres „Instrumentarium“ zu verfügen.
- 34 Die Rahmenbedingungen zu diesem Thema stellen sich wie folgt dar: (1) Im Standardisierungsvertrag wird zwar einerseits nur Bezug auf „Standards“ genommen, andererseits wird zu „anderen Verlautbarungsarten“ keine Aussage getroffen. (2) In der Sat-



zung des DRSC finden sich im sechsten Teil zu den Fachausschüssen und zu weiteren Gremien in § 20 Abs. 1 lit. d) die folgenden Verlautbarungsformen, derer sich der FA bedienen kann: Diskussionspapiere, sonstige Stellungnahmen und Veröffentlichungen. (3) Der Entwurf der Geschäftsordnung der FA nimmt in § 8 Abs. 2 Bezug auf die oben genannte Passage in der Satzung.

- 35 Vor diesem Hintergrund könnte sich der HGB-FA dazu entscheiden, neben den DRSS zukünftig auch andere Verlautbarungsformen zu nutzen. Dies könnte insbesondere während der Durchführung der oben diskutierten empirischen Studie (sofern sich der FA dazu entscheidet) eine sinnvolle Ergänzung zu den DRSS sein, so dass sich der HGB-FA bis zur Fertigstellung der Studie hinsichtlich fachlicher schriftlicher Äußerungen einer entsprechenden Alternative bedienen kann. In diesem Zusammenhang ist allerdings darauf hinzuweisen, dass solchen Verlautbarungen – sofern sie nicht vom BMJ im Sinne von § 342 Abs. 2 HGB bekanntgemacht werden – keinerlei Bindungswirkung gegenüber den Erstellern zugerechnet werden kann.
- 36 Zur Stimulierung einer diesbezüglichen Diskussion wird in **Anlage 5** die bis 2011 vom Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) verwendete Strukturierung von anderen Verlautbarungen (exkl. der Interpretationen i.S.v. § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB) dargestellt. Sofern sich der HGB-FA künftig in schriftlicher Form neben den DRSS auch in anderer Form zu Rechnungslegungsfragen zu äußern beabsichtigt, könnte sich die konkrete Ausgestaltung an der Struktur der ehemaligen RIC-Verlautbarungen orientieren.

Frage 8:

- a) Befürworten Sie, neben der Erarbeitung von DRSS auch andere Verlautbarungsformen einzusetzen zu können?
- b) Falls ja: wie sollen diese strukturiert und im Vergleich zu den DRSS differenziert werden?

- 37 § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB zufolge ist dem DRSC die „Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung“ übertragen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie (weitreichend) der HGB-FA den Begriff der ‘Grundsätze über die Konzernrechnungslegung’ im Rahmen der Erarbeitung von Standards verstanden wissen will. Konkret gilt es vor allem die folgenden beiden Aspekte zu betrachten:



- sind unter dem Begriff nur die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung einschließlich der über § 297 Abs. 2 HGB im Konzernabschluss anzuwendenden (allgemeinen) GoB zu verstehen, oder ist dem DRSC auch eine Empfehlungsbefugnis für die den Jahresabschluss betreffenden GoB zuzurechnen, die eine lediglich mittelbare Auswirkung auf den Konzernabschluss haben?
- in § 4 Abs. 3 des Standardisierungsvertrags findet sich der folgende Hinweis: „Beim Erarbeiten von Standards ist darauf zu achten, dass sie nicht im Widerspruch zu Rechtsvorschriften stehen. Eine sinnvolle Weiterentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist damit nicht ausgeschlossen.“ Ist auf dieser Basis eine Weiterentwicklung der (Konzern-) GoB lediglich im Rahmen der bestehenden gesetzlichen Normen zulässig oder auch darüber hinaus (d.h. können den Konzernabschlussstellern auch Bilanzierungs- bzw. Berichtserfordernisse auferlegt werden, die sich nicht unmittelbar aus den gesetzlichen Vorschriften des HGB ableiten lassen)?

Frage 9:

Welches ist Ihr Verständnis des Begriffs 'Grundsätze über die Konzernrechnungslegung' in Bezug auf die beiden genannten Aspekte?

- 38 In der Vergangenheit wurden die vom DSR erarbeiteten Standards in einigen Fällen um einen Anhang mit „Empfehlungen de lege ferenda“ ergänzt (siehe z.B. DRS 13 *Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern*).

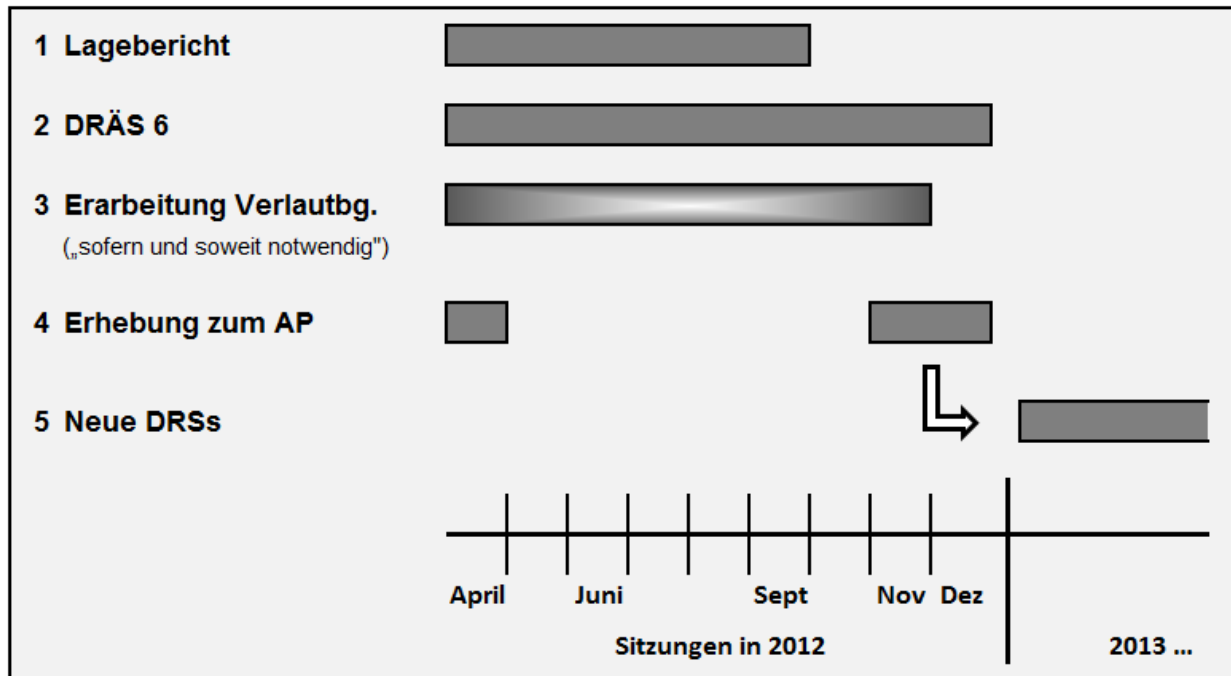
Frage 10:

Beabsichtigen Sie an dieser Praxis – sofern im Einzelfall jeweils sinnvoll bzw. notwendig – festzuhalten?



D Zusammenfassung der Ergebnisse und Vorschlag zum weiteren Vorgehen

39 Betreffend das Jahr 2012 sind für den HGB-FA derzeit fünf weitere Sitzungen im April, Juni, September, November und Dezember geplant. Dies und die oben vorgestellten Empfehlungen berücksichtigend, wird konkret folgender Vorschlag unterbreitet:



- 1 Lagebericht** Fortsetzung und Fertigstellung der Überarbeitung der (Konzern-) Lageberichtsstandards (siehe hierzu **TOP 3**).
- 2 DRÄS 6** Durchsicht bestehender DRSs (exkl. DRSs 16-19) zur Identifizierung von Anpassungsnotwendigkeiten im Sinne einer „Generalüberholung“ und entsprechende Umsetzung.
- 3 Erarbeitung Verlautbg.** Erarbeitung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung, soweit entsprechender Bedarf besteht („sofern und soweit notwendig“) im Rahmen von Verlautbarungen, die keine DRSs darstellen (neue DRSs sollten erst dann wieder erarbeitet werden, wenn die Ergebnisse einer entsprechenden empirischen Studie vorliegen – siehe hierzu nachfolgend 4).
- 4 Erhebung zum AP** Vorbereitung und Durchführung einer empirischen Studie, in deren Rahmen Themen zu identifizieren sind, für die die interessierte Öffentlichkeit den Bedarf der Standardentwicklung sieht und somit in das Arbeitsprogramm (AP) aufzunehmen wären (der Gegenstand der Studie ist ggf. um zusätzliche Untersuchungsaspekte zu erweitern).
- 5 Neue DRSs** Erarbeitung neuer Standards unter Berücksichtigung der Ergebnisse der empirischen Studie.

Frage 11:

- Findet dieser Vorschlag Ihre Zustimmung?
- Falls nein: wie beabsichtigen Sie alternativ vorzugehen?



Anlage 1

Liste derzeit gültiger Deutscher Rechnungslegungs Standards (DRSs) – jeweils mit kurzen kommentierenden Hinweisen

DRS 2 - Kapitalflussrechnung

- Letzte Fassung verabschiedet Januar 2010, bekannt gemacht Februar 2010
 - Ergänzend DRS 2-10 KFR von Kreditinstituten, DRS 2-20 KFR von Versicherungsunternehmen
 - Darstellung und Ermittlung der Zahlungsströme in einer KFR
 - Abgrenzung des Finanzmittelfonds
 - Zahlungsströme in Fremdwährungen
 - Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit
 - Cashflow aus der Investitionstätigkeit
 - Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit
 - Zinsen und Dividenden
 - Ertragsteuern
 - Erwerb und Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
 - Ergänzende Angaben zur Kapitalflussrechnung

- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

In der **Anlage 4** (zu § 297 Abs. 1 HGB betreffend die Kapitalflussrechnung) ist ein Klarstellungsvorschlag hinsichtlich der Behandlung von Einzahlungen von und Auszahlungen an Minderheitsgesellschafter vermerkt.

Sofern eine Annäherung der HGB an die IFRS unterstützt wird: teilweise wird ange-regt, die wenigen noch verbliebenen Unterschiede zu IAS 7 *Statement of Cash Flows* zu beseitigen, soweit dies vor dem Hintergrund der konkreten gesetzlichen Rahmenbedingungen möglich und sinnvoll ist.

Ergebnis: Es besteht keine dringende Notwendigkeit zur Überarbeitung des DRS 2.

DRS 3 - Segmentberichterstattung

- Letzte Fassung verabschiedet Juli 2005, bekannt gemacht August 2005
 - Ergänzend DRS 3-10 SB von Kreditinstituten und DRS 3-20 SB von Versicherungsunternehmen
 - Bestimmung der anzugebenden Segmente („management approach“)
 - Angabepflichten für die Segmentberichterstattung (Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in dem zugrunde liegenden Abschluss)
 - Angabepflichten je Segment
 - Sonstige Angaben



- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Sofern eine Annäherung der HGB an die IFRS unterstützt wird: in der Fachliteratur wird darauf hingewiesen, dass sich der Standard hinsichtlich der Segmentierung an dem sog. *management approach* ausrichtet (die Segmentabgrenzung hat verpflichtend nach den operativen Segmenten zu erfolgen). Ein bedeutender Unterschied im Vergleich zu IFRS 8 ergibt sich jedoch wie folgt: für die Bestimmung der Segmentinformationen lehnt sich DRS 3 an die dem Konzernabschluss zugrunde liegenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden an; IFRS 8 bleibt auch diesbezüglich konsequent beim *management approach*. Teilweise wird in dieser Hinsicht eine Angleichung der Regelungen des DRS 3 an die des IFRS 8 gefordert – vor dem Hintergrund des derzeit vom IASB betriebenen *post implementation reviews* (PIR) zu IFRS 8 sollte vor einer möglichen Anpassung jedoch in jedem Fall das Ergebnis des PIR abgewartet werden.

In der **Anlage 4** (zu § 297 Abs. 1 HGB betreffend die Segmentberichterstattung) wird ein Klarstellungsvorschlag hinsichtlich des Begriffs „Periodenergebnis“ unterbreitet.

Ergebnis: Es besteht keine dringende Notwendigkeit zur Überarbeitung des DRS 3.

DRS 4 - Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss

- Letzte Fassung verabschiedet Januar 2010, bekannt gemacht Februar 2010

- Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung
- Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen
- Ansatz von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens
- Bewertung von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens
- Ansatz und Bewertung des Goodwill
- Ansatz und Bewertung des passivischen Unterschiedsbetrags
- Minderheitenanteil
- Anteilsveräußerungen
- Angaben im Konzernanhang

- De lege ferenda:

- Identifikation des erwerbenden Unternehmens
- Umgekehrter Unternehmenserwerb

- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Dieser Standard adressiert das sehr umfangreiche Thema der Vollkonsolidierung für erworbene Tochterunternehmen, unter welchen Voraussetzungen zum Erwerbszeitpunkt eine Restrukturierungsrückstellung anzusetzen ist sowie vollständige oder teilweise Anteilsveräußerungen – die einzelnen oben dargestellten Gliederungspunkte des Standards könnten z.T. deutlich ausgeweitet werden (hier insbesondere das Thema der Übergangskonsolidierungen).

In der **Anlage 4** (an sechs Stellen wie folgt: § 300 Abs. 2 HGB, 2 x § 301 Abs. 1 HGB, § 301 Abs. 3 HGB, 2 x § 309 Abs. 2 HGB) werden in Bezug auf die Regelungen in



DRS 4 teilweise andere Auffassungen vertreten, die ggf. auf Anpassungsnotwendigkeiten hinweisen.

Ergebnis: dieser Standard bietet an vielen Stellen die Möglichkeit zur weitergehenden Detaillierung der zur Verfügung gestellten Grundsätze bzw. der Erarbeitung von Grundsätzen zu bisher nicht diskutierten Themenbereichen; darüber hinaus deuten einige Anmerkungen in dem durchgesehenen HGB-Kommentar auf möglicherweise dringende Anpassungsnotwendigkeiten hin.

DRS 7 - Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis

- Letzte Fassung verabschiedet Januar 2010, bekannt gemacht Februar 2010
 - Konzerneigenkapitalspiegel als Bestandteil des Konzernabschlusses
 - Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals
 - Darstellung des Konzerngesamtergebnisses
 - Ergänzende Angaben
- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

In der **Anlage 4** werden an vier Stellen zu § 297 Abs. 1 HGB in Bezug auf die Regelungen in DRS 7 bzw. die Gestaltung des Konzern-Eigenkapitalspiegels teilweise andere Auffassungen vertreten, die ggf. auf Anpassungs- und Klarstellungsnotwendigkeiten hinweisen.

Ergebnis: einige Anmerkungen in dem durchgesehenen HGB-Kommentar deuten auf mögliche Klarstellungs- bzw. Anpassungsnotwendigkeiten hin.

DRS 8 - Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss

- Letzte Fassung verabschiedet Januar 2010, bekannt gemacht Februar 2010
 - Ausnahmen von der Anwendung der Equity-Methode
 - Anforderungen an den Abschluss des assoziierten Unternehmens
 - Erstmalige Anwendung der Equity-Methode
 - Anwendung der Equity-Methode an den folgenden Konzernabschlussstichtagen
 - Erwerb weiterer Anteile oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote
 - Anteilsveräußerungen oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote
 - Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen
 - Angaben im Konzernanhang
- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

In der **Anlage 4** (zu § 303 HGB) wird in bestimmten Fällen auch für assoziierte Unternehmen ggf. eine Schuldenkonsolidierung für notwendig erachtet, so dass DRS 8 insoweit angepasst werden könnte. Siehe darüber hinaus den Hinweis in Anlage 4



zu § 312 Abs. 5 HGB.

Im Rahmen des Vorschlags der Europäischen Kommission vom 25. Oktober 2011 zur Änderung der Bilanzierungsrichtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG wird die Ausgestaltung der Equity-Methode in der Form der Kapitalanteilmethode propagiert, so dass das Handelsrecht diesbezüglich ggf. anzupassen sein wird. Diese mögliche Änderung wird jedoch für die hier zu führende Arbeitsprogrammdiskussion nicht weiter verfolgt.

Ergebnis: Es besteht keine dringende Notwendigkeit zur Überarbeitung des DRS 8.

DRS 9 - Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss

- Letzte Fassung verabschiedet Januar 2010, bekannt gemacht Februar 2010
 - Anwendung der Quotenkonsolidierung
 - Erwerb bzw. Veräußerung weiterer Anteile oder Statusänderung eines Gemeinschaftsunternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote
 - Ausweis
 - Angaben im Konzernanhang

- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Für den Fall, dass eine Angleichung des HGB an die IFRS unterstützt wird: DRS 9 fordert im Rahmen der Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen die Anwendung der Quotenkonsolidierung – dies entspricht nicht den jüngst vom IASB verabschiedeten Regelungen.

Ergebnis: Es besteht keine dringende Notwendigkeit zur Überarbeitung des DRS 9.

DRS 13 - Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern

- Letzte Fassung verabschiedet Juli 2005, bekannt gemacht August 2005
 - Bilanzierungsmethoden
 - Konsolidierungsmethoden
 - Schätzungen
 - Ausweis
 - Fehlerkorrektur
 - Angaben im Konzernanhang
 - Sonstige Angaben, wenn freiwillig Mehrjahresübersichten veröffentlicht werden
- De lege ferenda: Aus Gründen der Vergleichbarkeit sollte eine uneingeschränkte Anwendung des Standards auch auf Jahresabschlüsse empfohlen werden. Da angesichts der gesetzlichen Regelungen nicht ausgeschlossen werden kann, dass eine rückwirkende Berichtigung von Fehlern entsprechend diesem Standard erhebliche gesellschafts- und steuerrechtliche Konsequenzen in Bezug auf Nichtigkeit, Gewinnausschüttung und Maßgeblichkeit nach sich zieht, wurde die Empfehlung diesbezüglich eingeschränkt.



- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

DRS 13 steht in „Konkurrenz“ zu Verlautbarungen des IDW (siehe hierzu auch die Sitzungsunterlage **01_06a**):

- IDW RS HFA 6 – Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen,
- IDW RS HFA 38 – Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss;

in Bezug auf IDW RS HFA 6 ergeben sich auch konkret gegensätzliche Aussagen hinsichtlich Konzernabschlüssen (z.B. können Fehler gem. IDW RS HFA 6 immer durch „Rückwärtsberichtigung“ korrigiert werden – eine Pflicht zur Rückwärtsberichtigung besteht hingegen dann, wenn eine Korrektur im laufenden Abschluss eine zeitnahe Informationsvermittlung gewährleistet. Nach DRS 13.6 hat die Erfassung von Fehlern hingegen grundsätzlich im Ergebnis der Berichtsperiode zu erfolgen, wobei bei Beeinträchtigung der Darstellung der VFE-Lage ggf. die Abschlüsse aller Vorperioden retrospektiv anzupassen sind (DRS 13.25 f.). Vor diesem Hintergrund erscheint „strukturelle Abstimmung“ zwischen den beiden Verlautbarungen wünschenswert, ohne dass zwingender Handlungsbedarf in Bezug auf DRS 13 gesehen wird.

Ergebnis: Es besteht keine dringende Notwendigkeit zur Überarbeitung des DRS 13.

DRS 16 - Zwischenberichterstattung

- Letzte Fassung verabschiedet Januar 2010, bekannt gemacht Februar 2010

- Halbjahresfinanzberichterstattung
 - Bestandteile der Halbjahresfinanzberichterstattung
 - Zwischenabschluss
 - Zwischenlagebericht
 - Versicherung der gesetzlichen Vertreter
- Quartalsfinanzberichterstattung
- Zwischenmitteilung der Geschäftsführung

- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Aufgrund des am 25. Oktober 2011 veröffentlichten Vorschlags der Europäischen Kommission zur Änderung der Transparenzrichtlinie ist mittelfristig von einem möglichen Anpassungsbedarf für den Standard auszugehen.

Aufgrund des vergleichsweise kurz zurückliegenden Bekanntmachungsdatums dieses DRS wird derzeit eine Überarbeitung / Änderung für noch nicht für sinnvoll erachtet.

Weiterhin ist vor dem Hintergrund des hier diskutierten Arbeitsprogramms auch zu konstatieren, dass dieser DRS für nicht-kapitalmarktorientierte Konzerne praktisch bedeutungslos ist.

Ergebnis: Es besteht keine dringende Notwendigkeit zur Überarbeitung des DRS 16.



DRS 17 (geändert 2010) - Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder

- Verabschiedet Dezember 2010, bekannt gemacht Januar 2011
 - Formelle Grundsätze
 - Angaben für tätige Organmitglieder
 - Gesamtbezüge
 - Angabe des beizulegenden Zeitwerts von Bezugsrechten und sonstigen aktienbasierten Vergütungen erfolgt in dem Jahr, in dem die rechtsverbindliche Zusage ausgesprochen wird
 - Zusatzangaben für börsennotierte Aktiengesellschaften
 - Individualisierte Angaben
 - Grundzüge des Vergütungssystems
 - Angaben für frühere Organmitglieder und ihre Hinterbliebenen
 - Angabe der Vorschüsse, Kredite und Haftungsverhältnisse

- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Hinsichtlich dieses DRS wird aufgrund des vergleichsweise kurz zurückliegenden Bekanntmachungsdatums derzeit eine Überarbeitung / Änderung noch nicht für sinnvoll erachtet. Darüber hinaus ist zu konstatieren, dass dieser Standard aufgrund bestehender Organ- und Vergütungsstrukturen in den überwiegenden Fällen für kapitalmarktorientierte Konzerne von Bedeutung ist.

Ergebnis: Eine Überarbeitung des DRS 17 wird zurzeit nicht für sinnvoll erachtet.

DRS 18 - Latente Steuern

- Verabschiedet Juni 2010, bekannt gemacht September 2010
 - Ansatz
 - Grundkonzeption
 - Passive / aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen
 - Latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen
 - Latente Steuern bei ertragsteuerlicher Organschaft
 - Ermittlung
 - Aufrechnung
 - Bewertung
 - Anzuwendender Steuersatz, Berücksichtigung von Gesetzesänderungen, Abzinsung
 - Ergebniswirksame und ergebnisneutrale Erfassung
 - Ausweis
 - Angaben im Konzernanhang

- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Hinsichtlich dieses DRS wird aufgrund des vergleichsweise kurz zurückliegenden Bekanntmachungsdatums derzeit eine Überarbeitung / Änderung noch nicht für sinnvoll erachtet.

Ergebnis: Eine Überarbeitung des DRS 18 wird zurzeit nicht für sinnvoll erachtet.



DRS 19 - Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises

- Verabschiedet Dezember 2010, bekannt gemacht Februar 2011
 - Aufstellungspflicht bei der Möglichkeit zur Ausübung eines beherrschenden Einflusses
 - Verhältnis des § 290 Abs. 1 zu § 290 Abs. 2 HGB
 - Tatbestände nach § 290 Abs. 2 HGB
 - Hinzurechnung und Abzug von Rechten
 - Sonstige Beherrschungssachverhalte
 - Konsolidierungskreis
 - Angaben im Konzernanhang

- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Hinsichtlich dieses DRS wird aufgrund des vergleichsweise kurz zurückliegenden Bekanntmachungsdatums derzeit eine Überarbeitung / Änderung noch nicht für sinnvoll erachtet.

Ergebnis: Eine Überarbeitung des DRS 19 wird zurzeit nicht für sinnvoll erachtet.



Anlage 2

Jüngst aufgehobene DRSs und zur Notwendigkeit von deren Ersetzung

DRS 11 - Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen

- Mit DRÄS 4 aufgehoben, bekannt gemacht Februar 2010.
- Der Geltungsbereich des DRS 11 war wie folgt gefasst:
„Die Anwendung dieses Standards wird nicht-kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen und kapitalmarktorientierten Unternehmen, die lediglich einen Jahresabschluss aufstellen, empfohlen.“
- Nach Einfügung der Angabepflicht in § 285 Nr. 21 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB hätte DRS 11 umfänglich überarbeitet werden müssen. Der DSR kam zu dem Schluss, dies nicht als dringlich einzustufen.
- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Nach hier vertretener Meinung würde sich die Erarbeitung eines Standards in Bezug auf eine konkrete Anhangangabe (hier: § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB) als unverhältnismäßig darstellen bzw. es sich nicht um die Entwicklung einer Empfehlung zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung handeln, so dass eine Notwendigkeit zur Ersetzung des aufgehobenen DRS 11 nicht angemessen begründet erscheint.

Auch die Erarbeitung eines Standards zu einer – über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehende² – Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen wird als nicht in Einklang mit dem Gesetzauftrag gemäß § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB angesehen.

Ergebnis: Es wird vorgeschlagen, keinen diesbezüglichen Standard zu erarbeiten.

DRS 12 - Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens

- Mit DRÄS 4 aufgehoben, bekannt gemacht Februar 2010.
- Mit der Neuregelung der handelsrechtlichen Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im BilMoG hätte DRS 12 umfänglich überarbeitet werden müssen. Der DSR kam zu dem Schluss, dies nicht als dringlich einzustufen.
- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Nach hier vertretener Meinung handelt es sich bei dem Gegenstand des vormaligen DRS 12 nicht um einen typischerweise dem Bereich der Konzernrechnungslegung

² Nach hier vertretener Meinung fällt die Erarbeitung eines solchen Standards nicht in den Kompetenzbereich des HGB-FA (siehe hierzu aber die Diskussion oben in **Kapitel C**).



zuzurechnenden Gegenstand, so dass (zunächst) eine Notwendigkeit zur Ersetzung des aufgehobenen DRS 12 nicht begründet erscheint.

Ergebnis: Es wird vorgeschlagen, keinen diesbezüglichen Standard zu erarbeiten.

DRS 14 - Währungsumrechnung

- Mit DRÄS 4 aufgehoben, bekannt gemacht Februar 2010
- DRS 14 sah für die Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen das Konzept der funktionalen Währung vor. Da im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz „die gängige Praxis der Währungsumrechnung“, d.h. die (modifizierte Stichtagskursmethode) eingeführt wurde, hat der DSR beschlossen, DRS 14 aufzuheben.
- Kommentierende Anmerkungen bezüglich der Arbeitsprogrammdiskussion:

Auch wenn im Rahmen des BilMoG mit § 308a HGB zur Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen nunmehr eine gesetzliche Norm eingeführt wurde, erscheinen offene Fragen bzw. nicht ausdrücklich geregelte Themen die Erarbeitung eines entsprechenden Standards ausreichend zu rechtfertigen. Beispielsweise sei auf folgendes hingewiesen:

- a) Ist eine erfolgswirksame Auflösung von „Eigenkapitaldifferenz[en] aus Währungsumrechnung“ über den expliziten Wortlaut hinaus auch in den Fällen geboten, wenn die Vermögensgegenstände und Schulden eines ausländischen TU im Rahmen einer Liquidation oder eines Unternehmensverkaufs in der Form eines Asset Deals vollumfänglich bzw. teilweise an konzernexterne Dritte veräußert werden oder bei einem TU nicht „verhältnismäßige“ Kapitalmaßnahmen durchgeführt werden?
- b) Wie ist mit der „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ bei einer Übergangskonsolidierung auf die Quoten- oder Equity-Konsolidierung bzw. die Bewertung zu Anschaffungskosten zu verfahren?
- c) Ist im Rahmen eines HGB-Konzernabschlusses auch eine Währungsumrechnung nach Maßgabe des (vermeintlich anspruchsvolleren und aussagekräftigeren) Konzepts der funktionalen Währung zulässig?
- d) Wie sind Fremdwährungseffekte im Rahmen der Eliminierung der Zwischenergebnisse bzw. auch bei den anderen Konsolidierungsarten zu behandeln?
- e) Welche Besonderheiten ergeben sich hinsichtlich der latenten Steuern bei der Währungsumrechnung, dem Vorliegen von Bewertungseinheiten, der Fremdwährungsumrechnung in Hochinflationländern sowie in Bezug auf die sonstigen Bestandteile des Konzernabschlusses?

Ergebnis: Es wird vorgeschlagen, bei der Festlegung des Arbeitsprogramms die Erarbeitung eines diesbezüglichen Standards entsprechend zu berücksichtigen.



Anlage 3

Mögliche Themen zur Entwicklung neuer DRSS

Im Folgenden werden mögliche Themen aufgelistet, die Gegenstand der Erarbeitung eines DRS sein könnten. Es werden nur solche Themen angeführt, die nicht bereits (unmittelbar und umfangreich) durch verabschiedete DRSS adressiert sind bzw. die in der **Anlage 2** zu dieser Sitzungsunterlage diskutiert werden.

Am Ende der Liste werden drei Themen mit vermeintlich hoher Relevanz für die Erarbeitung eines DRS herausgehoben und weiter oben in **Kapitel B4** konkret zur Berücksichtigung für die Aufnahme in das Arbeitsprogramm empfohlen.

1) Der Konzernrechnungslegung vorgelagerte Maßnahmen und Schritte

- a) Grundsätze der Organisation der Konsolidierung / Konzernabschlusserstellung

2) Allgemeine Konsolidierungsgrundsätze

- a) Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (i.S. einer Entsprechung zu den GoB)

3) Inhalt und Form des Konzernabschlusses (§§ 297 – 299 HGB)

- a) Einheitlichkeit der Abschlussinhalte: Ansatz, Bewertung und Ausweis - dieses Thema ist ggf. weiter aufzuteilen
- b) Einheitlichkeit der Abschlussstichtage

4) Vollkonsolidierung (§§ 300 – 307 HGB)

- a) Allgemeine Konsolidierungsgrundsätze
- b) Grundsätze der Kapitalkonsolidierung / Schuldenkonsolidierung / Behandlung der Zwischenergebnisse / Aufwands- und Ertragskonsolidierung - dieses Thema ist ggf. weiter aufzuteilen
- c) Besonderheiten der (Kapital-) Konsolidierung im mehrstufigen Konzern
- d) Ent- bzw. End- und Übergangskonsolidierungen / Änderungen bestehender Beteiligungsverhältnisse (mit und ohne Wechsel der Konsolidierungs- bzw. Bewertungsmethode)

5) Konzernanhang

- a) Grundsätze der Angaben gemäß Konzernanhang

6) Sonstige Themen

- a) Externe Konzernrechnungslegung im Insolvenzverfahren
- b) Konzernbilanzielle Anschaffungskosten bei Earn-out-Vereinbarungen
- c) Bilanzielle Abbildung von anteilsbasierten Vergütungen im Konzern

Zusammenfassende Würdigung:

Nach hier vertretener Meinung – und ohne dies zunächst weiter im Detail zu erläutern bzw. zu begründen – eignen sich insbesondere die folgenden drei Themen für die Erarbeitung eines Standards:

- 3) a) **Einheitlichkeit der Abschlussinhalte: Ansatz, Bewertung und Ausweis**
- 3) b) **Einheitlichkeit der Abschlussstichtage**
- 4) d) **Ent- bzw. End- und Übergangskonsolidierungen / Änderungen bestehender Beteiligungsverhältnisse**



Anlage 4

Kursorische Durchsicht eines aktuellen Bilanzkommentars – zur Identifikation von möglichem Handlungsbedarf seitens des HGB-FA

Zur Identifizierung ggf. dringlich zu adressierender Konzernrechnungslegungsfragen wurde der Beck'sche Bilanz-Kommentar in der 8. Auflage (München 2012) mit Stand der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur vom 1. Oktober 2011 auf mögliche Hinweise auf solche Themen durchgesehen.

Durchgesehen wurden die Kommentierungen zu den §§ 290 bis 312 HGB hinsichtlich konkreter Hinweise auf

- unterschiedliche in der Fachliteratur vertretene Auffassungen zu einzelnen Sachfragen, und
- Sachfragen, zu denen sich bisher keine einheitliche bzw. herrschende Meinung gebildet hat.

Es wird kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben.

Die Zifferangaben in dem Klammerzusatz am Ende eines jeden im Folgenden dargestellten Hinweises deuten auf die Fundstelle im Kommentar wie folgt hin: (Paragraph des HGB.Textziffer der jeweiligen Kommentierung zu diesem Paragraphen).

- **§ 290 Abs. 2 Nr. 1 - 3 HGB**
Zur (Un-) Widerlegbarkeit der Beherrschungstatbestände; formalrechtliche bzw. materielle Betrachtung; Möglichkeit der mehrfachen Einbeziehung: ja / nein (290.31 und 34).
- **§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB**
Beschränkung der Stimmrechte / Stimmrechtsbindungsverträge (290.45 ff.).
- **§ 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB**
Zu ausländischem Spezialsondervermögen (290.70).
- **§ 291 Abs. 2 Nr. 1 HGB**
Kann ein Mutterunternehmen die Befreiungsregelung gem. § 290 Abs. 1 HGB beanspruchen, wenn es nach den Vorschriften der IFRS (d.h. ein gemäß § 315a Abs. 1 HGB erstellter Konzernabschluss nach IFRS) in den IFRS-Konzernabschluss eines anderen Unternehmens einbezogen wird, aber keine Mutter-Tochter-Beziehung i.S.v. § 290 HGB vorliegt (und damit die Voraussetzung für die Anwendung von § 291 HGB formal nicht erfüllt ist) (291.18).
- **§ 291 Abs. 3 Nr. 2 HGB**
Der Wortlaut der Vorschrift lässt offen, welchen Anteil der Minderheitengesellschafter bei Personenhandelsgesellschaften im Sinne von § 264a HGB haben muss, um eine Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses bzw. Teillageberichts einer solchen Personenhandelsgesellschaft, die unteres Mutterunternehmen ist, fordern zu können (291.36).
- **§ 293 HGB**
Ist ein Mutterunternehmen hinsichtlich der Berechnungsmethode zur Bestimmung der Grenzwerte (Netto- vs. Bruttomethode) an den Grundsatz der Stetigkeit gebunden (293.2).
- **§ 293 HGB**
Vorgehensweise im Falle eines Rumpfgeschäftsjahres und keiner Vorjahresvergleichsperiode: ist die Hochrechnung der Werte des Rumpfgeschäftsjahres zulässig (293.26).
- **§ 294 Abs. 3 HGB**
Zu Form und Inhalt zur Verfügung zu stellender Unterlagen: hat das Mutterunternehmen auch Anrecht auf die Zurverfügungstellung von Informationen, die es für die Aufstellung des Konzernabschlusses benötigt, ein Tochterunternehmen gesetzlich aber nicht zur Aufstellung dieses Abschlussbestandteils (z.B. eines Lageberichts) verpflichtet ist (294.22).
- **§ 294 Abs. 3 HGB**
Haben Tochterunternehmen Unterlagen auch dann unverzüglich dem Mutterunternehmen



zur Verfügung zu stellen, wenn dies faktisch dazu führt, dass für das Tochterunternehmen geltende verlängerte Aufstellungsfristen für deren Jahresabschluss faktisch aufgehoben werden (294.23).

- **§ 264 Abs. 3 HGB**
Kann das Konsolidierungswahlrecht gem. § 296 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 HGB in Anspruch genommen werden, wenn die Vorlage- und Auskunftspflichten gegenüber einem ausländischen Tochterunternehmen nicht durchgesetzt werden können (294.25).
- **§ 294 Abs. 3 HGB**
Bestehen die Vorlage- und Auskunftspflichten fort, wenn ein Tochterunternehmen im Verlauf oder zum Ende eines Konzerngeschäftsjahres aus dem Konsolidierungskreis ausscheidet und somit kein Mutter-Tochter-Verhältnis mehr besteht (294.26).
- **§ 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB – auch zu DRS 19**
Handelt es sich um einen zulässigen Anwendungsfall dieses Einbeziehungswahlrechts, wenn das Mutterunternehmen im Rahmen eines sog. „Entherrschungsvertrags“ mit dem Tochterunternehmen auf die Ausübung seiner Mehrheitsrechte in der Gesellschafterversammlung zumindest bei der Bestellung eines Aufsichtsrats und der Beschlussfassung über die Bestellung der Geschäftsführung verzichtet hat; siehe hierzu auch DRS 19.85a (296.11).
- **§ 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB – auch zu DRS 19**
Handelt es sich um einen zulässigen Anwendungsfall dieses Einbeziehungswahlrechts im Fall der Liquidation eines Tochterunternehmens; siehe hierzu auch DRS 19.85e (296.11).
- **§ 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB – auch zu DRS 19**
Handelt es sich um einen zulässigen Anwendungsfall dieses Einbeziehungswahlrechts im Fall eines krassen Missverhältnisses von Kosten i.Vgl. zu dem erwarteten Informationsgewinn; vgl. hierzu auch DRS 19.89 (296.17).
- **§ 296 Abs. 1 Nr. 3 HGB**
Besteht dieses Wahlrecht zeitlich befristet in Abhängigkeit von einer „intensiv betriebenen“ Veräußerung (296.29).
- **§ 296 Abs. 1 Nr. 3 HGB**
Ist von einer Befristung des Wahlrechts (Weiterveräußerungsabsicht) auf einen Zeitraum von höchstens 12 Monaten auszugehen (296.29).
- **§ 296 Abs. 1 Nr. 3 HGB**
Ist von einer Weiterveräußerungsabsicht auch in den Fällen auszugehen, wenn Vermögensgegenstände zunächst (z.B. im Rahmen einer Ausgliederung oder Sacheinlage) auf einen neu gegründeten Rechtsträger übertragen werden und die als Gegenleistung erlangten bzw. erworbenen Anteile danach veräußert werden sollen (296.31).
- **§ 296 Abs. 2 HGB**
Die gemeinsame Betrachtung hinsichtlich der untergeordneten Bedeutung von Tochterunternehmen hat sich auf alle unwesentlichen Tochterunternehmen als Gesamtheit zu erstrecken. Es gilt aber insoweit eine Einschränkung, als die unwesentlichen Unternehmen tatsächlich nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden sollen (296.37).
- **§ 297 Abs. 1 HGB – DRS 2 - Kapitalflussrechnung**
Einzahlungen von und Auszahlungen an Minderheitsgesellschafter sind dem Teilbereich Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen. Die Formulierung in DRS 2.51 sowie die Postenbezeichnung „Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter“ (siehe Anlage zu DRS 2) könnte den Schluss nahelegen, dass das die Konzern-KFR aufstellende Unternehmen die Möglichkeit hat, zwischen einem in der Konzern-KFR saldierten Ausweis und einem gesonderten Ausweis an anderer geeigneter Stelle im Konzernanhang zu wählen – dies wird allerdings als nicht sachgerecht angesehen (297.80).
- **§ 297 Abs. 1 HGB – DRS 7 - Konzern-EK-Spiegel**
Disharmonie der Begrifflichkeiten bei den vom Gesetzgeber formulierten Gesetzestexten und den vom DRSC (hier: DRS 7) herausgegebenen Standards (297.112).
- **§ 297 Abs. 1 HGB – DRS 7 - Konzern-EK-Spiegel**
Es wird gefordert, dass die gem. DRS 7.15 zur Verfügung zu stellenden Erläuterungen auch in Bezug auf wesentliche, von Minderheiten gehaltene Anteile gelten (297.120).
- **§ 297 Abs. 1 HGB – Konzern-EK-Spiegel**
Möglichkeit zur Erweiterung des Konzern-EK-Spiegels im Sinne einer flexiblen Gestaltung



- wie § 265 Abs. 5 HGB (297.121).
- **§ 297 Abs. 1 HGB – Konzern-EK-Spiegel**
Trifft die Erläuterung des „übrigen Konzernergebnisses“ auch die Minderheiten (297.122).
 - **§ 297 Abs. 1 HGB – DRS 3 - Konzern-Segmentberichterstattung**
Kann es sich beim Begriff „Periodenergebnis“ nur um den Konzern-Jahresüberschuss handeln - der Begriff ist nicht im HGB genannt und wurde vom DRSC in DRS 3 auch nicht näher umschrieben (297.169).
 - **§ 298 Abs. 1 HGB**
Zu § 248 HGB: besteht eine Bilanzierungspflicht selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände im Konzernabschluss bereits deshalb, weil ein aus Konzernsicht selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand an ein anderes Tochterunternehmen verkauft wurde (298.26).
 - **§ 298 Abs. 1 HGB**
Zu § 278 HGB: ist aufgrund der phasengleichen Vereinnahmung der Ergebnisse von Tochterunternehmen im Konzernabschluss die zusätzliche Ertragsteuer aufgrund der 5 % - Besteuerung nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 KStG für konzerninterne Ausschüttungen bereits als latente Steuerrückstellung zu erfassen, wenn ein entsprechender Gewinnverwendungsvorschlag auf Ebene des Tochterunternehmens vorliegt (298.35).
 - **§ 298 Abs. 1 HGB**
Zum Anlagespiegel: wie sind historische Anschaffungskosten darzustellen, wenn ein Unternehmen erst nach seiner Gründung Konzernunternehmen geworden ist (298.64).
 - **§ 298 Abs. 1 HGB**
Rechtsformspezifische Vorschriften: wenn das Mutterunternehmen eine GmbH ist, sind in deren Konzernabschluss Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber ihren Gesellschaftern kenntlich zu machen. Mit Rücksicht auf Sinn und Zweck der Angabepflicht sind in den Sonderausweis auch die finanziellen Beziehungen der Tochterunternehmen und Gemeinschaftsunternehmen zu den Gesellschaftern des Mutterunternehmens einzubeziehen – unabhängig davon, ob nach dem Recht des Tochterunternehmens bzw. des Gemeinschaftsunternehmens eine entsprechende Verpflichtung besteht. Fraglich ist aber, ob der Sonderausweis darüber hinaus auch für die finanziellen Beziehungen zu anderen Gesellschaftern der Tochterunternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (insbesondere bei hohen Forderungen und Verbindlichkeiten) gilt (298.85).
 - **§ 298 Abs. 2 HGB**
Unter welchen Voraussetzungen kann die Aufgliederung der Konzernvorräte wegen besonderer Umstände und dem damit verbundenen unverhältnismäßig hohen Aufwand unterbleiben (298.96).
 - **§ 298 Abs. 2 HGB**
Ist eine Einbeziehung der Bestandsveränderung beim Gesamtkostenverfahren in den Posten „Aufwendungen für RHB-Stoffe und für bezogene Waren“ mit den (Konzern-) GoB vereinbar (298.98).
 - **§ 299 Abs. 1 HGB**
Wenn das Mutterunternehmen zwei aufeinanderfolgende Rumpfgeschäftsjahre bildet, deren Dauer insgesamt gerade 12 Monate beträgt, führt dies dann gem. Konzern-GoB zwingend dazu, dass sich auch das Konzerngeschäftsjahr mit der Folge ändert, dass ein Konzern-Rumpfgeschäftsjahr darzustellen ist (299.4).
 - **§ 299 Abs. 1 HGB**
Kommt es aufgrund von § 291 HGB bzw. § 292 HGB i.V.m. §§ 1-3 KonfBefrV zur Befreiung von der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung, ist u.a. nach § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 HGB die Einbeziehung der Vermögensgegenstände und Schulden des Teilkonzerns in den übergeordneten Konzernabschluss erforderlich. Fraglich könnte aber sein, ob für die Inanspruchnahme der Befreiung der Teil-Konzern-Abschlussstichtag mit dem des befreienden übergeordneten Konzernabschlusses übereinstimmen muss (299.7).
 - **§ 299 Abs. 2 HGB**
Für die Aufstellung von Zwischenabschlüssen gelten keine besonderen gesetzlichen Regelungen, sondern es gelten diesbezüglich dieselben gesetzlichen sowie ggf. rechtsform- bzw. geschäftszweigspezifischen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften, die anzuwenden



wären, wenn auf den Stichtag des Konzernabschlusses ein regulärer (Rumpf-) Jahresabschluss des einzubeziehenden Unternehmens aufgestellt würde (allerdings Anpassung von Bilanzierung und Bewertung nach Vorgaben des Mutterunternehmens). Ist es für diesen Themenkomplex ggf. angebracht, Grundsätze zu erarbeiten (299.11).

- **§ 299 Abs. 3 HGB**

Was ist das Bezugsobjekt für die Beurteilung, ob ein Vorgang von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vorliegt – gem. Absatz 3 ist das das einzelne konsolidierte Unternehmen (nicht hingegen der gesamte Konzern). Sind somit berücksichtigungs- bzw. angabepflichtig auch Vorgänge, die zwar für den Konzern keine wesentliche Bedeutung besitzen, wohl aber für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des einbezogenen Unternehmens mit abweichendem Stichtag oder – bei Lieferungs- und Leistungsverkehr mit Konzernunternehmen – eines der übrigen konsolidierten Unternehmen (299.33).

- **§ 300 Abs. 2 HGB – zu DRS 4**

Verschmelzung von TU und MU: kann die vorgenommene Buchwertfortführung im Jahresabschluss des Mutterunternehmens - abweichend von DRS 4.1 c) - für den Konzernabschluss übernommen werden (300.47).

- **§ 300 Abs. 2 HGB**

Ist es bzgl. des Wahlrechts der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eindeutig, wann ein "artgleicher Sachverhalt" (in Bezug auf die Kodifizierung der Ansatzstetigkeit durch das BilMoG in § 246 Abs. 3 i.V.m. § 298 Abs.1 HGB) vorliegt (300.50).

- **§ 301 Abs. 1 HGB**

Können von Tochterunternehmen gehaltene eigene Anteile zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung in die Kapitalkonsolidierung einbezogen werden (wenn die Anteile mit Weiterveräußerungsabsicht erworben wurden), obwohl die fiktive rechtliche Einheit keine Anteile an sich halten kann (301.16 und 17).

- **§ 301 Abs. 1 HGB**

Es ist ein Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz des Mutterunternehmens zu buchen, wenn der Verkäufer eine Zahlung an das Mutterunternehmen leistet, die dessen Leistung übersteigt. Ist es ausreichend, diesen Sonderposten aus dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens im Konzernabschluss in den passiven Unterschiedsbetrag des Tochterunternehmens gem. Abs. 3 umzugliedern. Muss stattdessen der Sonderposten zusammen mit den Anschaffungskosten der Beteiligung dem darauf entfallenden neubewerteten EK des Tochterunternehmens gegenübergestellt werden (301.21).

- **§ 301 Abs. 1 HGB – zu DRS 4**

Tausch von Anteilen gegen Hingabe von Sachwerten: entsprechend DRS 4.13 erfolgt der Wertansatz grundsätzlich nach dem Zeitwert der hingegebenen Vermögensgegenstände, sofern der Zeitwert der erworbenen Anteile nicht niedriger ist. Gem. allgemein anerkannter handelsrechtlicher Grundsätze kann wahlweise auch der Buchwert des hingegebenen Vermögensgegenstandes oder dessen Buchwert zzgl. eines die ggf. ausgelöste Ertragsteuerbelastung ausgleichenden Betrags als Anschaffungskosten angesetzt werden (301.22).

- **§ 301 Abs. 1 HGB**

Wegen dauerhafter Wertminderung der Anteile zwingend vorzunehmende Abschreibungen, z.B. aufgrund anhaltender Ertragslosigkeit, dürfen nicht storniert werden. Gilt etwas anderes, wenn sich die Abschreibungsursache bereits im Wertansatz der zu übernehmenden Vermögensgegenstände und Schulden niedergeschlagen hat (301.33).

- **§ 301 Abs. 1 HGB**

Kann aus der Tatsache, dass eine Zweckgesellschaft vorliegt, sofort geschlossen werden, dass ein potentiell Mutterunternehmen alle Chancen und Risiken trägt (301.49).

- **§ 301 Abs. 1 HGB – zu DRS 4**

Restrukturierungsrückstellungen waren unter eng definierten Voraussetzungen vor dem Wegfall des § 249 Abs. 2 HGB a.F. nach den Grundsätzen der DRS 4.19 f. zu passivieren, obwohl es sich im Erstkonsolidierungszeitpunkt noch nicht um Vermögensbelastungen des Tochterunternehmens handelte, sondern die Außenverpflichtung erst durch Maßnahmen des Erwerbers nach diesem Zeitpunkt rechtlich begründet wurden. Können solche Restrukturie-



- rungsrückstellungen auch heute noch gebildet werden (301.65 und 66).
- **§ 301 Abs. 2 HGB**
Besteht bei einem vom Bilanzstichtag des Tochterunternehmens abweichenden Erstkonsolidierungszeitpunkt eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses (301.129).
 - **§ 301 Abs. 2 HGB**
Unentziehbare Erwerbsposition (wirksamer schuldrechtlicher Anspruch auf Übertragung der Anteile besteht): steht eine behördliche Genehmigung, z. B. Kartellfreigabe, dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums entgegen, wenn es sich um eine gesetzlich vorgegebene Entscheidung ohne Beurteilungs- bzw. Ermessensspielraum auf Behördenseite handelt. Wie verhält es sich, wenn Bedingungen im Kaufvertrag das Wirksamwerden der Anteilsübertragung offen halten sollen, im Speziellen bei Gremienvorbehalten zu Gunsten von Organen des Verkäufers oder des Erwerbers (301.131).
 - **§ 301 Abs. 3 HGB – zu DRS 4**
In DRS 4.30 (Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwertes auf die Geschäftsfelder) ist nicht geregelt, wie der Geschäfts- oder Firmenwert auf die einzelnen Geschäftsfelder aufgeteilt wird. Entspricht dieser dem Betrag, der nach der Aufteilung des auf den Geschäftsbereich entfallenen Teils des Gesamtkaufpreises für das Tochterunternehmen auf die Vermögensgegenstände und Schulden verbleibt. Um dem Ausweis von sowohl positiven als auch negativen Unterschiedsbeträgen entgegenzuwirken, sollte die Zuordnung der Vermögensgegenstände und Schulden auf die einzelnen Geschäftsfelder sowie die Aufteilung des Gesamtkaufpreises erneut überprüft werden (301.153).
 - **§ 301 Abs. 3 HGB**
Ist eine pauschale Verteilung des Geschäfts- oder Firmenwerts in Abhängigkeit von dem eingesetzten Vermögen oder dem Umsatz zulässig (301.154).
 - **§ 301 Abs. 3 HGB**
Ist der passive Unterschiedsbetrag ohne Rücksicht auf seinen bilanziellen Charakter in einem gesonderten Posten nach dem Eigenkapital auszuweisen (301.156).
 - **§ 301 Abs. 4 HGB**
Werden von einem Tochterunternehmen Anteile des Mutterunternehmens unter pari erworben, wird dennoch der gesamte Nennbetrag und nicht nur der niedrigere Kaufpreis vom gezeichneten Kapital abgesetzt. Fraglich ist, wie die verbleibende (negative) Differenz im Konzernabschluss zu erfassen ist (301.169).
 - **§ 303 HGB – DRS 8**
Für assoziierte Unternehmen ist eine Schuldenkonsolidierung nicht geboten und wird in DRS 8 nicht gefordert. Wäre diese Vorgehensweise dennoch sinnvoll, z.B. wenn im Konzern wesentliche, beteiligungsähnliche Forderungen gegen das assoziierte Unternehmen bestehen und andernfalls die Verrechnung der anteilig auf den Konzern entfallenden Verluste am assoziierten Unternehmen im Rahmen der Equity-Methode ausgesetzt werden müsste (303.2).
 - **§ 303 Abs. 1 HGB**
Fraglich ist, welche Auswirkungen sich auf die Schuldenkonsolidierung ergeben, wenn das konzerninterne Schuldverhältnis zumindest aus Sicht eines der einbezogenen Unternehmen ein Fremdwährungsgeschäft darstellt (303.18).
 - **§ 303 Abs. 2 HGB**
In welchen Fällen auf eine Schuldenkonsolidierung verzichtet werden darf, kann nur unter Berücksichtigung des Gesamtbilds aller Umstände im jeweiligen Einzelfall entschieden werden. Fraglich ist aber, ob es hierbei erforderlich ist, im Rahmen der Gesamtbetrachtung auch die Effekte aus allen anderen (unter Hinweis auf den Wesentlichkeitsgrundsatz) unterlassenen Konsolidierungsmaßnahmen zu berücksichtigen, z.B. den Verzicht auf die Zwischenergebniseliminierung oder den Verzicht auf die Einbeziehung unwesentlicher Tochterunternehmen, (303.71).
 - **§ 307 Abs. 1 HGB**
Sollte der Aufwand aufgrund von Abschreibungen bei der Folgekonsolidierung komplett zu Lasten des Anteils des Mutterunternehmens am Konzernergebnis erfasst werden und gar nicht zu Lasten der Minderheitsgesellschafter (307.28).



- **§ 307 Abs. 1 HGB**
Oberes Tochterunternehmen erwirbt ein unteres Tochterunternehmen: ist es möglich, den Ausgleichsposten für die Minderheiten an dem oberen Tochterunternehmen bei der Neubewertungsmethode direkt als Anteil aus dem Teilkonzern-EK zu ermitteln (307.37).
- **§ 307 Abs. 1 HGB**
Berühren erfolgswirksame Konsolidierungsmaßnahmen ggf. auch die Minderheitsanteile (hier Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung, latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen und Equity-Bewertung) (307.53).
- **§ 307 Abs. 2 HGB**
Gewinnanteil am Jahresergebnis des einbezogenen Tochterunternehmens der anderen Gesellschafter: Ist Grundlage hierfür der Jahresabschluss des Tochterunternehmens vor Anpassung an die konzerneinheitliche Bewertung (HB I) oder der Jahresüberschuss / -fehlbetrag aus der HB II, bereinigt um Ergebnisauswirkungen aus der Kapitalkonsolidierung der Minderheitsgesellschaften (307.81).
- **§ 308a HGB**
Können Wechselkursänderungen bei konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten eine Auswirkung auf das Konzernergebnis haben (308a.84).
- **§ 308a HGB**
Behandlung wesentlicher monetärer Posten, insbesondere Darlehen, die aus Sicht des Mutterunternehmens beteiligungsähnlichen bzw. aus Sicht des TU EK-ersetzenden Charakter haben - also solcher Posten, für die eine Rückzahlung in der näheren Zukunft weder geplant noch wahrscheinlich ist: Umrechnungsdifferenzen sind erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen; eine erfolgswirksame Erfassung findet spätestens in der Periode statt, in der das TU veräußert wird. Muss eine erfolgswirksame Erfassung bereits in der Periode erfolgen, in der bei weiter bestehendem Darlehen eine Rückzahlung beschlossen wird oder in der Periode in der das Darlehen zurückgezahlt wird (308a.87).
- **§ 309 Abs. 1 HGB**
Dürfen für Geschäfts- oder Firmenwerte (GoF) aus Unternehmenserwerben, die vor dem 31.12.2009 begonnen haben (Alt-GoF), die bisher angewandten Methoden (pauschalierte Abschreibung zu mind. 25% der AK in den vier folgenden Jahren oder Verrechnung mit den Rücklagen) beibehalten werden - bzw. ist es auch zulässig, für die Alt-GoF auf die Methode der planmäßigen Abschreibung über die Restnutzungsdauer zu wechseln (309.10).
- **§ 309 Abs. 2 HGB – DRS 4**
Nicht explizit geregelt: wie ist vorzugehen, wenn die im Erstkonsolidierungszeitpunkt (Erwerbszeitpunkt) erwarteten Aufwendungen oder Verluste wider Erwarten nicht eintreten. Bisherige Auffassung hierzu: soweit dies eindeutig feststeht, darf der negative Unterschiedsbetrag aufgelöst werden. Die Regelung des DRS 4 ist an die entsprechende Regelung des ehemaligen IAS 22.62 f. angelehnt, die explizit vorsieht, dass in einem solchen Fall der korrespondierende negative Unterschiedsbetrag wie ein Unterschiedsbetrag behandelt werden soll, der ursprünglich nicht mit erwarteten Aufwendungen bzw. Verlusten identifiziert werden konnte. Man kann vermuten, dass nach DRS 4 diese Behandlung dann einschlägig sein soll. Während in § 309 Abs. 2 Nr. 1 HGB von „erwarteter ungünstiger Entwicklung der Ertragslage“ gesprochen wird, wird in DRS 4.40 dies nur mit „Verlusten“ identifiziert. Negative Unterschiedsbeträge, die auf „ungünstigen Entwicklungen“, die sich nicht in Verlusten konkretisieren, beruhen (z.B. Unterverzinslichkeit des erworbenen Vermögens) sind somit nach dem planmäßigen Auflösungsverfahren gem. DRS 4.41 zu behandeln. Im Ergebnis wurde auch schon bisher für solche Fälle eine planmäßige Auflösung des Unterschiedsbetrags für zulässig erachtet (309.22 f.).
- **§ 309 Abs. 2 HGB – DRS 4**
Die planmäßige Auflösungsregel nach der durchschnittlichen Restnutzungsdauer der erworbenen abnutzbaren Vermögensgegenstände (VG) für den die erwarteten Aufwendungen und Verluste übersteigenden Teil des negativen Unterschiedsbetrags ist wohl als indirekte Kaufpreiskorrektur für die nicht-monetären VG deutbar und gilt auch für den Teil des negativen GoF, der gedanklich auf die nicht planmäßig abzuschreibenden nicht-monetären VG entfällt. DRS 4.41 enthält allerdings keine explizite Regelung, wie zu verfahren ist, wenn die vereinfachende Auflösung nicht mehr zu sinnvollen Ergebnissen führt (309.24).



- **§ 310 HGB**
Zur Begrenzung der Gesellschafterzahl: streitig ist, ob sich aus der Mindestbegrenzung des Anteilsbesitzes verbunden mit dem Erfordernis möglichst gleichmäßiger Anteilsausstattung zur Durchsetzung des Prinzips der gemeinsamen Führung zwangsläufig eine Begrenzung der zur Quotenkonsolidierung berechtigten Gesellschafterzahl ergibt (310.26).
- **§ 310 HGB**
Wenn ein Gemeinschaftsunternehmen als Gesellschafterunternehmen im Konzernabschluss fungiert, stellt sich die Frage, nach welcher Methode und mit welcher Quote das Beteiligungsunternehmen einzubeziehen ist. Hierzu werden in der Fachliteratur unterschiedliche Auffassungen vertreten (310.34 und 310.37).
- **§ 310 HGB**
Zur Schuldenkonsolidierung: nach quotaler Schuldenkonsolidierung verbleibende konzernfremde Anteile des Gemeinschaftsunternehmens stehen entweder anderen führenden Gesellschafterunternehmen oder Minderheitsgesellschaftern zu; diese Anteile sind in die für Forderungen oder Schulden an Fremde vorgesehenen Bilanzposten umzugliedern. Infolge anteiliger Konsolidierung aller bereinigten Forderungen und Schulden dürften an sich nur Drittschuldverhältnisse verbleiben. Gegen die oben angesprochene Umgliederung sprechen sich Teile der Literatur aus (310.63).
- **§ 312 Abs. 4 Satz 2 HGB**
Zum Ausweis des Ergebnisses aus assoziierten Unternehmen in der KonzernGuV: wird das Finanzergebnis im Konzernabschluss lediglich im Anhang aufgegliedert, muss, sofern nicht unwesentlich, dies auch für das „Ergebnis“ aus den assoziierten Unternehmen geschehen, zumal § 246 Abs. 2 HGB allgemein den gesonderten Ausweis von Erträgen und Aufwendungen fordert. Diese Sichtweise wird in der Literatur teilweise mit der Begründung nicht unterstützt, dass § 312 Abs. 4 HGB als lex specialis gegenüber den allgemeinen Rechtsvorschriften zu werten ist (312.66).
- **§ 312 Abs. 4 HGB**
Zur Darstellung der Beteiligungsbuchwerte an assoziierten Unternehmen im Konzernanlagengitter: die Darstellung von wertmäßigen Veränderungen der Beteiligungsbuchwerte wird als „problematischer“ im Vergleich zu der Darstellung mengenmäßiger Veränderungen auf Grund von Anteilsquoten bzw. Statusänderungen qualifiziert (312.73).
- **§ 312 Abs. 5 HGB – DRS 8**
Zur Zwischenerfolgseliminierung (ZEE) im Rahmen der Equity-Methode – die Downstream- oder Abwärtseliminierung: eine im Einklang mit der 7. EG-RL stehende und dem Sinn der ZEE bei der Equity-Methode entsprechende Auslegung des § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB muss zu dem Ergebnis führen, dass diese Vorschrift für die Aufwärts- und für die Abwärtseliminierung gleichermaßen gilt. Diese Auffassung, die jedoch in der Kommentierung teilweise streitig diskutiert wurde, ist in DRS 8.30 übernommen worden, der eine entsprechende Eliminierungspflicht auch für Downstream-Lieferungen vorsieht. Sie wird jedoch nicht für unangreifbar gehalten (312.73).
- **§ 312 Abs. 4 HGB**
Zur Darstellung der Beteiligungsbuchwerte an assoziierten Unternehmen im Konzernanlagengitter: die Darstellung von wertmäßigen Veränderungen der Beteiligungsbuchwerte wird als „problematischer“ im Vergleich zu der Darstellung mengenmäßiger Veränderungen auf Grund von Anteilsquoten bzw. Statusänderungen qualifiziert (312.73).



Anlage 5

Verlautbarungsarten des RIC

Neben der „Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1“ HGB (siehe hierzu § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB) verfügte das RIC des Weiteren über das folgende Verlautbarungsinstrumentarium:

- 1) **RIC Anwendungshinweise IFRS** (mit Due Process³ = Grundfall), und
- 2) **RIC Anwendungshinweise IFRS** (ohne Due Process¹ = Ausnahmefall; solche Anwendungshinweise ohne Due Process waren zur Veröffentlichung nur für sehr seltene Ausnahmefälle vorgesehen (z.B. wenn eine Veröffentlichung zeitkritisch ist); einen Anwendungsfall für diese Verlautbarungsart hat es nicht gegeben).

Darüber hinaus hat das RIC im Vorfeld der in Erwägung gezogenen Erarbeitung von Anwendungshinweisen den vorläufigen Beschluss (d.h. die Absicht zur Erarbeitung einer solchen Verlautbarung) jeweils im Ergebnisbericht zu einer Sitzung veröffentlicht und die interessierte Öffentlichkeit wie folgt zur Stellungnahme aufgerufen:

Vorläufige Agendaentscheidung

Das RIC hat sich mit dem folgenden Sachverhalt auseinandergesetzt und ist zu dem unten ausgeführten vorläufigen Beschluss gelangt. In der nächsten Sitzung beabsichtigt das RIC, zu diesem Sachverhalt einen endgültigen Beschluss zu fassen. Der interessierten Öffentlichkeit wird für **3 Wochen** ab dem Tag der Veröffentlichung dieses Ergebnisberichts die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben (entweder per Post an den DRSC e.V., Zimmerstr. 30, 10969 Berlin oder per E-Mail an info@drsc.de). Eingereichte Stellungnahmen werden auf der Homepage des DRSC e.V. veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird. Vor der endgültigen Beschlussfassung durch das RIC werden eingegangene Stellungnahmen erörtert.

Sofern das RIC – unter Berücksichtigung eingegangener Stellungnahmen – in einer späteren Sitzung den Beschluss gefasst hat, ein zur Bearbeitung vorgeschlagenes Thema nicht in sein Arbeitsprogramm aufzunehmen (d.h. keine Verlautbarung zu erarbeiten), wurde im Ergebnisbericht zu der Sitzung, in der dieser Beschluss gefasst wurde, eine entsprechende (abschließende) Agendaentscheidung veröffentlicht. Im Rahmen einer solchen Agendaentscheidung wurden teilweise auch fachliche Hinweise (im Ergebnisbericht) zur gegeben, so dass auch ohne Erarbeitung einer Verlautbarung der interessierten Öffentlichkeit entsprechende Hinweise zur Verfügung gestellt wurden (grundsätzlich vergleichbar den sog. NIFRICs bzw. Non-IFRICs des IFRSIC).

³ Zu Entwürfen von Anwendungshinweisen hat das RIC der interessierten Öffentlichkeit ab Bereitstellung des Entwurfs für mindestens 30 Tage die Möglichkeit zur Stellungnahme gewährt.